

# **Bericht des Rechnungshofes**

## **System der Erhebung der Verbrauchsteuern**



**Inhaltsverzeichnis**

Abbildungsverzeichnis	9
Tabellenverzeichnis	10
Abkürzungsverzeichnis	12
Glossar	14

**BMF****Wirkungsbereich des BMF**

## System der Erhebung der Verbrauchsteuern

KURZFASSUNG	20
Prüfungsablauf und -gegenstand	33
Grundlagen	34
Begriffe und Rechtsgrundlagen	34
Organisatorische Rahmenbedingungen	35
Verbrauchsteuern in Zahlen	39
Ziele	43
Risikopotenziale	47
Überblick	47
Organisation	48
Administrativer Aufwand	58
Uneinheitlicher Vollzug	66
Bewilligungserteilung und -wartung	69

Mineralölsteuer – Kontrollrisiko .....	75
Besteuerung von Treibstoff-Substitutionsprodukten .....	83
Informationsdefizite .....	86
Amtliche Aufsicht – Kontrolldefizite .....	110
Steuerungsdefizite .....	120
Internes Kontrollsystem .....	123
Bearbeiterwechsel .....	123
Verbrauchsteuererstattungen im Rahmen der Steuer- anmeldungen .....	125
Umgesetzte Maßnahme .....	126
Schlussempfehlungen .....	127

## Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Aufbauorganisation Zollämter _____	36
Abbildung 2: Entwicklung Verbrauchsteuereinzahlungen 2011 bis 2014 _____	39
Abbildung 3: Verbrauchsteuereinzahlungen in % bundesweit und bei den vom RH überprüften Zollämtern im Jahr 2014 _____	40
Abbildung 4: Geplante (BVA) und tatsächliche (BRA) Verbrauch- steuereinzahlungen 2011 bis 2014 _____	41
Abbildung 5: Gesamteinzahlungen Zollämter 2014 _____	45

## Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Verbrauchssteuern – Vergleich Einzahlungen und Bewilligungen 2014_____	38
Tabelle 2:	Abweichungen zwischen BVA und BRA bei den einzelnen Verbrauchssteuern _____	41
Tabelle 3:	Risikopotenziale_____	47
Tabelle 4:	Anzahl Mitarbeiter in den Kundenteams sowie anteilige Befassung mit Verbrauchssteuern 2014 – Zollamt Wien ____	48
Tabelle 5:	Anzahl Mitarbeiter in den Kundenteams sowie anteilige Befassung mit Verbrauchssteuern 2014 – Zollamt PKW ____	49
Tabelle 6:	Anzahl Mitarbeiter in den Kundenteams sowie anteilige Befassung mit Verbrauchssteuern 2014 – Zollamt Innsbruck _____	49
Tabelle 7:	Aufsichts- und Kontrollzeiten der Kundenteams im Bereich Zoll und Verbrauchssteuern; 2014 _____	52
Tabelle 8:	Wahrnehmung von Verbrauchsteueragenden in den Kundenteams der Zollämter _____	55
Tabelle 9:	Schichtung Bezüge zu gewerblichen Zwecken 2014 _____	59
Tabelle 10:	Schichtung Anmeldungen Abfinder 2014_____	64
Tabelle 11:	Hochrechnung Alkoholsteuer für Abfinder 2014 _____	64
Tabelle 12:	Steuerausfall aufgrund von Mineralölsteuerbegünstigungen 2014 _____	80
Tabelle 13:	Überschreitungen Sicherheiten 2014 _____	89
Tabelle 14:	Anzahl und Anteil amtliche Aufsicht aus Kontrollplänen 2014 _____	92
Tabelle 15:	Offene Firmenbeurteilungen_____	96

Tabelle 16: Verteilung der Risikogruppen auf verschiedene Arten der Bewilligungen _____	97
Tabelle 17: Anteil Prüfungen Verbrauchsteuer durch Betriebsprüfung Zoll (BPZ) an allen Prüfungen BPZ; 2014 bis 2015 (1.-3. Quartal) _____	105
Tabelle 18: Entwicklung Anzahl und Zeitaufwand amtliche Aufsicht _____	111
Tabelle 19: Zeitaufwand für amtliche Aufsicht je Verbrauchssteuerart 2013/2014 _____	112
Tabelle 20: Vergleich Anteil Verbrauchsteuereinzahlungen und Anteil Zeitaufwand amtliche Aufsicht 2014 je Verbrauchssteuerart _____	113
Tabelle 21: Zeitaufwand für amtliche Aufsicht 2014 getrennt nach Innendienst, Außendienst und Reisezeit _____	116
Tabelle 22: Gegenüberstellung Bewilligungen und ausgewählte Aufsichtsmaßnahmen; 2014 für die Zollämter Wien, PKW und Innsbruck _____	118

## Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
Abt.	Abteilung
AIS	Abgabeninformationssystem
Art.	Artikel
BAO	Bundesabgabenordnung
BFG	Bundesfinanzgesetz
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BgZ	Bezüge zu gewerblichen Zwecken
BHG	Bundshaushaltsgesetz
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BPZ	Betriebsprüfung Zoll
BRA	Bundesrechnungsabschluss
bspw.	beispielsweise
BVA	Bundesvoranschlag
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EG	Europäische Gemeinschaft
EKA	Elektronisches System zur Erfassung, Kontrolle und Auswertung der Alkoholherstellung unter Abfindung
EMCS	Excise Movement and Control System (elektronisches System für die Beförderung unter Steueraussetzung)
EVA	Elektronische Verbrauchsteueranmeldung
EU	Europäische Union
EUR	Euro
eVD	elektronische Versanddokumente
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
f./ff.	folgende
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GP	Gesetzgebungsperiode
GZ	Geschäftszahl
i.d.(g.)F.	in der (geltenden) Fassung
IT	Informationstechnologie
i.V.m.	in Verbindung mit
i.Z.m.	im Zusammenhang mit

leg. cit.	legis citatae
lit.	litera (Buchstabe)
LoS	leistungsorientierte Steuerung
MIAS	Mehrwertsteuerinformationssystem
MinStG	Mineralölsteuergesetz
Mio.	Million(en)
Mrd.	Milliarde(n)
Nr.	Nummer
OHB	Organisationshandbuch
PKW	Zollamt St. Pölten Krems Wr. Neustadt
rd.	rund
RH	Rechnungshof
RIA	Risiko-, Informations- und Analysezentrum
RL	Richtlinie
S.	Seite(n)
SEED	System for Exchange of Excise Data
TZ	Textzahl(en)
u.a.	unter anderem
v.a.	vor allem
VBÄ	Vollbeschäftigungsäquivalent(e)
Z	Ziffer
ZA	Zollamt
z.B.	zum Beispiel

## Glossar

### Abfindung

Bei der Herstellung von Alkohol unter Abfindung werden selbstgewonnene alkoholbildende Stoffe (bspw. Früchte) mit einem zugelassenen Brennggerät verarbeitet.

### Amtliche Aufsicht

Die amtliche Aufsicht umfasst alle Überwachungsmaßnahmen des Zollamts, die erforderlich sind, um zu verhindern, dass verbrauchsteuerpflichtige Waren der Besteuerung entzogen werden. Der amtlichen Aufsicht unterliegen die Herstellung, die Lagerung, die Beförderung, der Handel, die Bearbeitung, die Verarbeitung und die Verwendung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren.

Soweit gesetzlich nicht anders bestimmt, obliegt die amtliche Aufsicht jenem Zollamt, in dessen Bereich sich der jeweilige Betrieb, die verbrauchsteuerpflichtigen Waren bzw. verwendeten Transportmittel oder der jeweilige Geschäftssitz befinden. Anzuwenden sind die jeweiligen Bestimmungen in den einzelnen Verbrauchsteuergesetzen und in der Bundesabgabenordnung (BAO).

### Bestandsaufnahme

Eine Bestandsaufnahme (Inventur) ist das Zählen und listenmäßige Erfassen vorhandener Bestände verbrauchsteuerpflichtiger Waren (Istbestand) zu einem bestimmten Zeitpunkt. Je nach Bewilligungsart und Steuergegenstand ist gemäß den Verbrauchsteuergesetzen eine Gegenüberstellung von Soll- und Istbestand vorgesehen bzw. sind eventuell entstandene Fehl- oder Mehrmengen aufzuklären.

### Bewilligung

Bei Bewilligungen handelt es sich um dem jeweiligen Verbrauchsteuergesetz entsprechende, begünstigende verbrauchsteuerrechtliche Bescheide der Zollbehörde zur Erfassung, Regelung und Überwachung von Begünstigungen einzelner Personen und Waren, die am Verfahren der Steueraussetzung teilnehmen.

### Elektronische Verbrauchsteueranmeldung (EVA)

Der Inhaber einer Verbrauchsteuerbewilligung hat grundsätzlich monatlich eine elektronische Steueranmeldung abzugeben. Die Steuer ist selbst zu berechnen, fristgerecht anzumelden und zu entrichten. Erforderlich ist auch die Abgabe einer Anmeldung, wenn in einem Monat keine Warenbewegungen stattgefunden haben (Leermeldung).

### EKA

Elektronisches System zur Erfassung, Kontrolle und Auswertung der Alkoholherstellung unter Abfindung.

### EMCS

Das EMCS (Excise Movement and Control System) ist ein IT-gestütztes Verfahren zur Überwachung der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung innerhalb der EU.

### Registrierter Empfänger

Ein vom Zollamt bewilligter Betrieb, der verbrauchsteuerpflichtige Waren unter Steueraussetzung aus anderen Mitgliedstaaten beziehen darf.

### Risiko-, Informations- und Analysezentrum (RIA)

Das Risiko-, Informations- und Analysezentrum (RIA) wurde im Jahr 2005 eingerichtet, um die österreichische Betrugsbekämpfung auf dem Abgabensektor (Steuer und Zoll) durch die Nutzung der Möglichkeiten der elektronischen Datenverarbeitung und durch (Weiter-)Entwicklung entsprechender Tools für ein modernes Risikomanagement wirksam zu unterstützen.

### SEED

Im Jahr 2007 wurde die SEED-Datenbank (SEED = System for Exchange of Excise Data) als Grundlage für das EDV-gestützte Beförderungs- und Kontrollsystem (EMCS) und für die elektronische Verbrauchsteueranmeldung (EVA) implementiert. Mittels SEED erfolgte ein EU-Datenaustausch über die Verzeichnisse der für das Steueraussetzungsverfahren zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten.

Im Rahmen des SEED wird eine Verbrauchsteuernummer vergeben. Diese dient der Registrierung und je nach Bewilligungsart als Legitimation für die Teilnahme am Verfahren der Steueraussetzung.

## Sicherheitsleistung

Sämtliche Verbrauchsteuergesetze sehen im Falle von Bewilligungen von Waren mit einem positiven Steuersatz vor, dass vor Erteilung der Bewilligung grundsätzlich Sicherheit zu leisten ist. Je nach Bewilligungsart und Warenkategorie sind unterschiedliche Bemessungsgrundlagen bzw. Einschränkungen in der Höhe der Sicherheitsleistung oder auf Antrag ein gänzlicher Verzicht auf eine Sicherheitsleistung vorgesehen.

## Steueraussetzungsverfahren

Verbrauchsteuerpflichtige Waren können unter Steueraussetzung (d.h. die Steuerschuld ist noch nicht entstanden), je nach Bewilligung, hergestellt, gelagert, be- und/oder verarbeitet und befördert, also versandt und/oder empfangen werden. Die Steuerschuld entsteht in der Regel dadurch, dass die Waren aus dem Steueraussetzungsverfahren in den freien Verkehr entnommen werden.

Das Verfahren der Steueraussetzung ist die steuerliche Regelung, die auf die Herstellung, die Verarbeitung, die Lagerung sowie die Beförderung der Waren unter Steueraussetzung Anwendung findet (Art. 4 Z 7 der RL 2008/118/EG) und einen Verkehr verbrauchsteuerlicher Waren ohne steuerliche Belastung ermöglichen soll. Die Steuer ist ausgesetzt für Waren, die sich in einem Steuerlager befinden oder im Steuergebiet oder zwischen den Mitgliedstaaten im vorgeschriebenen Steuerversandverfahren befördert werden. Die Steueraussetzung endet mit der Überführung der Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr.

## Steuerrechtlich freier Verkehr

Unter steuerrechtlich freiem Verkehr ist zu verstehen, dass die Ware bereits in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union versteuert wurde.

Verbrauchsteuerpflichtige Waren, die dem Verfahren der Steueraussetzung entnommen oder in das Steuergebiet eingeführt werden, ohne dass sich ein weiteres Steueraussetzungsverfahren anschließt, befinden sich im verbrauchsteuerrechtlich freien Verkehr. Durch die Entnahme in den verbrauchsteuerrechtlich freien Verkehr entsteht in der Regel die Steuerschuld. Das

Steuergebiet ist das Bundesgebiet Österreich mit Ausnahme von zwei Ortsgemeinden (§ 1 aller Verbrauchsteuergesetze).

#### Steuerlager

Ein Steuerlager ist ein vom Zollamt bewilligter Betrieb, der verbrauchsteuerpflichtige Waren unter Steueraussetzung herstellen und/oder lagern, be- und verarbeiten, empfangen und versenden darf. Die erstmalige Bewilligung eines Steuerlagers (Herstellungsbetrieb und Lagerbetrieb) führt zu einer gleichzeitigen Bewilligung als Steuerlagerinhaber. Für den Steuerlagerinhaber und alle zugehörigen Steuerlager werden jeweils eigene Verbrauchssteuernummern vergeben.

#### Verbrauchssteuern

Verbrauchssteuern sind Steuern, die den Ver- oder Gebrauch bestimmter Waren belasten. Die Verbrauchssteuern werden vom Endverbraucher getragen, aber beim Hersteller oder Handel eingehoben. Verbrauchssteuern werden daher den indirekten Steuern zugeordnet.

#### Verschlussbrennerei

Verschlussbrennereien sind Teile von Betrieben, in welchen auf verschluss-sicher eingerichteten Herstellungsanlagen unter Steueraussetzung Alkohol durch Destillation oder andere Verfahren gewonnen, gereinigt und anschließend einer üblichen Lagerbehandlung unterzogen werden kann.



## Wirkungsbereich des BMF

### System der Erhebung der Verbrauchsteuern

Das Verbrauchsteueraufkommen betrug im Jahr 2014 6,221 Mrd. EUR; das waren 7,92 % aller Bruttoeinzahlungen aus Abgaben. Es wird österreichweit von neun Zollämtern verwaltet.

Trotz ihrer hohen fiskalischen Bedeutung fand die Erhebung der Verbrauchsteuern keine ausreichende risiko- und aufkommensadäquate Berücksichtigung durch das BMF und die Zollämter. Dies manifestierte sich sowohl in den Wirkungszielen des BMF (keine Berücksichtigung von Verbrauchsteuern bei Kennzahlen) als auch in Zielvereinbarungen zwischen dem BMF und den Zollämtern (keine ausreichende Berücksichtigung der Verbrauchsteuern).

Da das BMF keine Erhebung des tatsächlich erforderlichen Personalbedarfs durchgeführt hatte, war ihm nicht bekannt, inwieweit die für den Vollzug der Verbrauchsteuern tatsächlich eingesetzte Personalkapazität den tatsächlichen Anforderungen entsprach. Zudem waren die Spezialisierung und Fachkompetenz des mit der Erhebung der Verbrauchsteuern betrauten Personals unterschiedlich ausgeprägt; diesbezügliche Defizite bestanden v.a. bei den für die Steuerung verantwortlichen Mitarbeitern in den Kundenteams.

Weitere Risikopotenziale stellten Defizite bei Kontrollmaßnahmen dar, insbesondere fehlte die Überwachung der Sicherheitsleistung zum Zeitpunkt des Versands bzw. Empfangs verbrauchsteuerpflichtiger Waren, waren die Anteile von Kontrollzeiten für Verbrauchsteuern gering sowie die Einbindung der Betriebsprüfung Zoll unzureichend.

Fehlende bundesweit einheitliche Vorgaben – insbesondere für die Kontrollmaßnahmen – führten im Vollzug zu uneinheitlichen Vorgangsweisen der Zollämter.

Obwohl die Mineralölsteuer im Jahr 2014 mit 4,135 Mrd. EUR rund zwei Drittel der Verbrauchsteuereinzahlungen erbrachte, betrug der Anteil an den Kontrollzeiten der amtlichen Aufsicht für die Mineralölsteuer im Jahr 2014 nur 18 %. Demgegenüber brachte die Alkoholsteuer mit rd. 172 Mio. EUR nur knapp 3 % der Verbrauchsteuereinzahlungen. Ihr Vollzug verursachte jedoch im Gegensatz zur

Mineralölsteuer einen hohen administrativen Aufwand: Ihr Anteil an den Kontrollzeiten der Kundenteams im Jahr 2014 lag bei rd. 56 %.

Bei der Mineralölsteuer erhöhten umfassende Steuerbegünstigungen das Malversationsrisiko und damit den Kontrollaufwand. Evaluierungen, ob diese Steuerbegünstigungen – die sich im Jahr 2014 auf 1,174 Mrd. EUR beliefen – noch zeitgemäß waren, ob die beabsichtigten Wirkungen mit den steuerlichen Förderungen erreicht werden konnten bzw. ob Alternativen zu den steuerlichen indirekten Förderungen bestanden, hatten jedoch keine stattgefunden.

## KURZFASSUNG

### Prüfungsziel

Ziel der Gebarungüberprüfung war die Beurteilung der Organisation der Erhebung der Verbrauchsteuern inklusive der elektronischen Verfahren (insbesondere Effizienz und Effektivität), der Unterschiede hinsichtlich verschiedener Kennzahlen und bei der Erhebung der einzelnen Verbrauchsteuern, der Kontrollmaßnahmen durch die Zollämter und des Internen Kontrollsystems. (TZ 1)

Die Gesamtbeurteilung der Organisation der Zollämter, der Bearbeitung von Betrugs- bzw. Schmuggelfällen durch die Zollfahndung sowie der Erhebung des Altlastensanierungsbeitrags war nicht Gegenstand dieser Gebarungüberprüfung. (TZ 1)

### Grundlagen

Der Vollzug der Verbrauchsteuern oblag den Zollämtern; in den Zollämtern oblag er den Kundenteams (Erhebung der Verbrauchsteuern sowie amtliche Aufsicht), der Betriebsprüfung Zoll (Prüfungen zu Verbrauchsteuern) und der Zollfahndung (Betrugsfälle). (TZ 3)

Die Bruttoeinzahlungen aus Abgaben der gesamten Finanzverwaltung betragen im Jahr 2014 insgesamt 78,503 Mrd. EUR, davon betrafen 6,221 Mrd. EUR (7,92 %) die Verbrauchsteuern. Die Mineralölsteuer brachte im Jahr 2014 mit einem Anteil von rund zwei Dritteln (66,47 %) die höchsten Einzahlungen der Verbrauchsteuern, gefolgt von der Tabaksteuer mit 27,54 %, der Biersteuer mit 3,14 %, der Alkoholsteuer mit 2,76 % und der Schaumweinsteuer (inklusive Zwischenerzeugnissen) mit 0,09 %. (TZ 4)

In den Jahren 2011 und 2012 lagen die tatsächlichen Verbrauchsteuereinzahlungen um rd. 2 % unter den geplanten Voranschlagswerten; im Jahr 2013 war die Abweichung doppelt so groß, im Jahr 2014 reduzierte sie sich auf 0,42 %. Die erheblichen Abwei-

chungen in den Jahren 2011 bis 2013 waren v.a. auf die Mineralölsteuer zurückzuführen. Eine Adaptierung des Voranschlagswerts für die Mineralölsteuer erfolgte erst für das Jahr 2014. (TZ 5)

## Ziele

In den Bundesvoranschlägen 2013 und 2014 definierte das BMF für die Untergliederung 15 „Finanzverwaltung“ das Wirkungsziel 2 „Sicherstellung der Gleichmäßigkeit der Abgabenerhebung und Stärkung der Abgabemoral“ und als Maßnahme zur Erreichung dieses Wirkungsziels die „Aufrechterhaltung der abgabenrechtlichen Prüfungs- und Kontrollmaßnahmen Steuer und Zoll im Außendienst“. Bei den Kennzahlen – die den Erfolg der Maßnahmen zur Erreichung der Wirkungsziele bemaßen – sowie in den Messgrößen und Zielwerten der Ressourcen-, Ziel- und Leistungspläne für die Zollämter waren die Verbrauchsteuern nicht explizit berücksichtigt. Dies wog umso schwerer, als die Verbrauchsteuereinzahlungen mit 6,221 Mrd. EUR im Jahr 2014 eine erhebliche Größenordnung (7,92 % des Bruttoabgabenaufkommens 2014) erreichten. (TZ 6)

Auch in den Zielvereinbarungen der Zollämter kam den Verbrauchsteuern eine in Relation zu ihren Einzahlungen – sie machten rd. 92 % des Aufkommens der Zollämter aus – nur untergeordnete Bedeutung zu: Nur eines von vier Leistungszielen der Kundenteams betraf die Verbrauchsteuern. Dieses beschränkte sich zudem auf die Mineralölsteuer, womit die anderen Verbrauchsteuern – die ein Drittel der Verbrauchsteuereinzahlungen und mehr als 90 % der Bewilligungen des Jahres 2014 betrafen – keine Berücksichtigung fanden. Positiv war, dass die Zielvereinbarungen des Jahres 2015 bei den Betriebsprüfungen Zoll um eine prozentuelle Vorgabe für die Verbrauchsteuern erweitert wurden. (TZ 6)

Vorgaben hinsichtlich der Kontrolle der Anspruchsvoraussetzungen für Steuerbegünstigungen fehlten ebenso wie die Kontrolldichte als Steuerungsgröße. Deshalb fehlte eine Messgröße für die Ressourcenplanung und den tatsächlichen Ressourcenaufwand. Die Kontrolldichte wäre zudem geeignet, um die unterschiedlichen Tätigkeitsschwerpunkte durch regional individuelle Ziele zu berücksichtigen. (TZ 6, 25)

## Risikopotenziale

### Organisation

Das BMF hatte bis zum Ende der Gebarungsüberprüfung keine Personalbedarfserhebung für den Vollzug der Verbrauchsteuern in den Kundenteams durchgeführt. Die vom BMF im Jahr 2014 durchge-

fürte Erhebung zum Personaleinsatz stellte lediglich den personellen Ist-Stand der mit Verbrauchsteuern befassten Mitarbeiter in den Zollämtern dar. (TZ 8)

Es gab keine spezialisierten Kundenteams in den Zollämtern, die ausschließlich mit Verbrauchsteueragenden betraut waren. Die Kundenteams hatten sowohl zoll- als auch verbrauchsteuerrechtliche Aufgaben wahrzunehmen. Da die zollrechtlichen Tätigkeiten in den Kundenteams aufgrund von Terminisierungen und verpflichtenden Zielvorgaben vordringlich waren, lag der Schwerpunkt der Tätigkeiten in den Kundenteams im Zollbereich. Folglich hatten alle Mitarbeiter der Kundenteams Zollfälle zu bearbeiten, nicht aber Verbrauchsteuerfälle. Mit 5 % war der Anteil der Verbrauchsteuern an den Aufsichts- und Kontrollzeiten der Kundenteams gering. Diese 5 % standen in einem Spannungsverhältnis zum Anteil der Verbrauchsteuern an den gesamten Einzahlungen der Zollämter (rd. 92 % der erhobenen Abgaben im Jahr 2014). (TZ 3, 8, 9)

Der Fokus der Tätigkeiten der in den Kundenteams steuernden Funktionen – wie Teamleiter, Kundenbetreuer und Auditor – lag überwiegend auf zollrechtlichen Agenden, obwohl die Verbrauchsteueragenden laut Organisationshandbuch Kernaufgaben der Kundenbetreuer und Auditoren darstellten. Die Mitarbeiter in diesen Funktionen wiesen – entgegen den Arbeitsplatzbeschreibungen – nicht immer das erforderliche verbrauchsteuerrechtliche Fachwissen auf. (TZ 10)

Die Bündelung der Verbrauchsteuerkapazitäten und Spezialisierung für anspruchsvolle Aufgaben bzw. Unternehmen – wie etwa im Zollamt Wien praktiziert – war positiv. Mit dieser Bündelung und Spezialisierung der Kundenteams konnten die Teams den spezifischen Anforderungen und der Komplexität der von ihnen zu betreuenden Unternehmen gerecht werden. (TZ 10)

In den nächsten fünf Jahren (bis 2020) werden durchschnittlich 20 % der im Verbrauchsteuerbereich tätigen Mitarbeiter in den Ruhestand übertreten. Mit diesen Pensionierungen wird potenziell ein Verlust an Know-how betreffend Verbrauchsteuern verbunden sein. Aufgrund der Komplexität der Verbrauchsteuer-Materie und der damit einhergehenden langen Einarbeitungszeit ist eine rechtzeitige Wissensweitergabe notwendig. (TZ 11)

### Administrativer Aufwand

Beim „Bezug zu gewerblichen Zwecken“ werden verbrauchsteuerpflichtige Waren im steuerrechtlich freien Verkehr aus einem anderen EU-Mitgliedstaat zu gewerblichen Zwecken nach Österreich verbraucht („bezogen“). Die Bearbeitung von Bezügen zu gewerblichen Zwecken verbrauchsteuerpflichtiger Waren war für die Zollämter – verglichen mit den entrichteten Verbrauchsteuern – mit einem hohen Manipulations- und damit Zeit- und Ressourcenaufwand verbunden. Der hohe Manipulationsaufwand war insbesondere dadurch bedingt, dass die Bearbeitung nicht elektronisch unterstützt sondern mittels Papierformularen erfolgte. (TZ 12)

Jene gewerblichen Bezüge, die im Rahmen der Sonderzuständigkeit dem Zollamt Innsbruck zugeteilt waren, verursachten mangels Finanz-Online-Zugriff der Abgabepflichtigen zusätzlichen manipulativen Arbeitsaufwand für die manuelle Erfassung der Verbrauchsteueranmeldungen. (TZ 13)

Der Vollzug der Alkoholsteuer war für die Zollämter – in Relation zu den Einzahlungen (mit rd. 172 Mio. EUR waren dies nur knapp 3 % der Verbrauchsteuereinzahlungen) – mit einem hohen administrativen Aufwand verbunden: Aufgrund des geringen Anteils der Anmeldungen über Finanz-Online mussten mehr als 60 % der Steueranmeldungen für Abfindungsbrenner händisch durch die Zollämter erfasst werden; darüber hinaus bestand aufgrund gesetzlich vorgeschriebener Kontrollen ein hoher Kontrollaufwand insbesondere im Bereich der Verschlussbrenner: Im Jahr 2014 entfielen rd. 56 % der gesamten Verbrauchsteuer-Kontrollzeiten der Zollämter auf Kontrollen der Alkoholsteuer. (TZ 14)

Zwischen Aufwand und Alkoholsteuer-Ertrag bestand insbesondere auch dann ein Missverhältnis, wenn Steuerbegünstigungen in Form von Freimengen (z.B. für Hausbrand für abfindungsberechtigte Landwirte) beansprucht wurden. Diese Freimengen waren regional unterschiedlich: Die steuerfreie Menge war für in Tirol und Vorarlberg gelegene landwirtschaftliche Betriebe höher als für im restlichen Bundesgebiet gelegene. Die Personalressourcen der Zollämter wurden damit insgesamt nicht risikoadäquat eingesetzt. (TZ 14)

### Uneinheitlicher Vollzug

Es gab keine aktuelle und bundesweit einheitliche Beschreibung der Verfahrensabläufe als Vorgaben des BMF für die Verbrauchsteuern. Die Zollämter mussten zum Teil eigene Richtlinien und Leitfäden erstellen. Auch im Organisationshandbuch des BMF bestand keine zusammenfassende Darstellung der Arbeitsabläufe für den Verbrauchsteuerbereich. (TZ 15)

Die Abgabe- und Entrichtungsfristen für die Verbrauchsteuern waren uneinheitlich. Zum Beispiel galten für Getränkehändler, die Alkohol, Bier und Schaumwein vertrieben, zwei verschiedene Fristen für die Abgabe der Anmeldung und drei verschiedene Fristen für die Entrichtung. Sowohl für die Unternehmen als auch für die Zollämter, die die Fristen zu überwachen hatten, entstand dadurch ein erhöhter administrativer Aufwand. Die unterschiedlichen Fristen waren zur Überwachung der Abgabe und Entrichtung nicht zweckmäßig und führten zudem zu unterschiedlichen Reaktionszeiten der Zollämter bei Nichtabgabe von Steueranmeldungen und Überschreiten der Sicherheiten. (TZ 16)

### Bewilligungserteilung und Bewilligungswartung

Für die Erteilung der Bewilligungen bestanden je nach Bewilligungsart unterschiedliche Voraussetzungen. So gab es für die Bewilligungsart Registrierte Empfänger im Gegensatz zur Bewilligungsart Steuerlager keine Verpflichtung zur Betriebsbesichtigung und zur Erstellung einer Niederschrift. Dies war zu beanstanden, weil bei den Registrierten Empfängern jedenfalls das gleiche Risikopotenzial wie für Steuerlager bestand und die Besichtigung der örtlichen Gegebenheiten auch hier im Sinne der Prävention sinnvoll war. (TZ 17)

Welche Bewilligungsvoraussetzungen die Zollämter in welchen zeitlichen Abständen im Rahmen der Bewilligungswartung zu überprüfen hatten, war nicht durch bundesweit einheitliche Vorgaben geregelt. Daher erfolgte die Bewilligungswartung in den überprüften Zollämtern uneinheitlich. Sie war auch aufgrund mangelnder Dokumentation nicht nachvollziehbar. (TZ 18)

Die sogenannte steuerliche Zuverlässigkeit war eine gesetzliche Grundvoraussetzung für die Erteilung einer verbrauchsteuerrechtlichen Bewilligung. Die überprüften Zollämter kontrollierten – entgegen den internen Vorschriften – nicht in allen Fällen einer Bewilligungserteilung die steuerliche Zuverlässigkeit des Antragstellers.

Im Verfahren der Bewilligungswartung war eine laufende Überprüfung der steuerlichen Zuverlässigkeit bundesweit nicht verpflichtend vorgesehen. (TZ 19)

Den Kundenteams in den Zollämtern standen nicht automatisiert und laufend Informationen über das steuerliche Verhalten der Abgabepflichtigen beim Finanzamt zur Verfügung; sie hatten in der Regel keinen Zugriff auf das Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung zur Prüfung der steuerlichen Zuverlässigkeit. Aufgrund der bestehenden gemeinsamen Grunddatenverwaltung der Zollämter und der Finanzämter wäre die Verfügung über diese Informationen möglich. (TZ 19)

#### Mineralölsteuer – Kontrollrisiko

Österreich setzte die Energiesteuer-Richtlinie der EU im Mineralölsteuergesetz 1995 um. Es enthielt elf Steuersätze, abhängig von der Zusammensetzung und der Verwendung des Mineralöls, darunter etliche Steuerbegünstigungen. Im Vergleich zu anderen EU-Mitgliedstaaten waren die Steuerbegünstigungen (steuerliche Förderungen ökologischer Treibstoffe bzw. bestimmter Verwendungszwecke) in Österreich zum Teil weitreichender. (TZ 20)

Die Vielzahl unterschiedlicher Steuersätze und Steuerbegünstigungen sowie zahlreiche Gesetzesnovellen (insgesamt sechs seit 2004) machten einen entsprechenden Verwaltungs- und Kontrollaufwand notwendig und führten zu einem hohen Kontroll- und Malversationsrisiko im Hinblick auf gewollte und ungewollte Steuerminderereinzahlungen. Der Kontrollaufwand war durch die Nachhaltigkeitsverordnung des BMF aus 2014 weiter gestiegen, da die Zollämter demnach weitere Überprüfungen der Anspruchsvoraussetzungen für Steuerbegünstigungen durchzuführen hatten. Auch die steigende Steuersatzdifferenz zwischen Gasöl/Diesel (in der Verwendung als Treibstoff nicht begünstigt) und gekennzeichnetem Gasöl (in der Verwendung z.B. als Heizstoff begünstigt) erhöhte sowohl das Risikopotenzial als auch den Kontrollbedarf. (TZ 20, 21)

Zwischen der ökologischen Förderung von Treibstoffen mit Steuerbegünstigungen und dem daraus resultierenden Verwaltungs- und Kontrollaufwand zur Verhinderung der missbräuchlichen Inanspruchnahme dieser Steuerbegünstigungen bestand ein Zielkonflikt. Das BMF hatte keine Evaluierungen dahingehend durchgeführt, ob die Steuerbegünstigungen im Mineralölsteuergesetz noch zeitgemäß waren, ob die beabsichtigten Wirkungen mit den steuer-

lichen Förderungen erreicht werden konnten bzw. ob Alternativen zu den steuerlichen indirekten Förderungen bestanden; dies trotz der großen finanziellen Bedeutung der Steuerbegünstigungen bei der Mineralölsteuer (Steuerausfälle in Höhe von rd. 1,174 Mrd. EUR im Jahr 2014), trotz des Verwaltungs- und Kontrollaufwands und trotz des Missbrauchsrisikos und des Risikos ungewollter Steuerausfälle. (TZ 21, 22)

Das BMF hatte zehn Jahre nach Einführung von Steuerbegünstigungen für biogene Treibstoffe nicht evaluiert, ob die Notwendigkeit einer Steuerbegünstigung als zusätzliche flankierende Maßnahme zur Unterstützung von Biokraftstoffen noch bestand. (TZ 22)

Bestimmte Mineralöle (sogenannte Treibstoff-Substitutionsprodukte) konnten neben ihrer regulären Verwendung technisch auch – anstelle von Diesel – als Treibstoff verwendet werden. Nur in der Verwendung gemäß ihrem regulären Verwendungszweck (nicht in der Verwendung als Treibstoff) unterlagen sie in Österreich nicht der Mineralölbesteuerung. Durch die Zunahme von Treibstoff-Substitutionsprodukten stiegen das diesbezügliche Kontrollrisiko und das Risiko potenzieller Steuerausfälle. Die Zollämter hatten nur eingeschränkte Kontrollmöglichkeiten für diese unbesteuerten Treibstoff-Substitutionsprodukte. (TZ 23)

#### Informationsdefizite

Unternehmer hatten für eine voraussichtliche Verbrauchsteuerschuld eine Sicherheit beim Zollamt zu hinterlegen, um die Einbringlichkeit der Abgaben zu gewährleisten. Das System zur Überwachung der Sicherheiten war in mehrerer Hinsicht unzureichend und nicht zweckmäßig im Sinn einer Risikominimierung: (TZ 24)

- Zum Zeitpunkt des Versands/Empfangs verbrauchsteuerpflichtiger Waren gab es keine automatisierte Überwachung der Sicherheitsleistung.
- Die Überprüfung der geleisteten Sicherheit erfolgte erst mit Abgabe der Steueranmeldung und damit zu spät.
- Die Überprüfung der geleisteten Sicherheit und die Überwachung der Sicherheiten erfolgten nur anhand der Angaben des Steuerpflichtigen in der Verbrauchsteueranmeldung (in Form einer Selbstberechnung) und nicht anhand der tatsächlichen Liefe-

rungen laut dem elektronischen Beförderungs- und Kontrollsystem EMCS.

- Eine elektronische Verknüpfung zwischen den tatsächlichen steuerpflichtigen Vorgängen und Mengen laut Beförderungs- und Kontrollsystem EMCS und jenen, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner Steueranmeldung erklärt hatte, fehlte.

Die Zollämter hatten jährlich einen Kontrollplan mit den Maßnahmen der amtlichen Aufsicht für das Folgejahr zu erstellen. Die Kontrollpläne waren in der IT-Anwendung CONTROL zu erfassen. Diese enthielt nicht die Funktionalitäten eines Planungstools zur risikoorientierten Ressourcenplanung. Praxisbezogene Vorgaben für die Jahresplanung fehlten. (TZ 25)

Die Jahresplanung in den Zollämtern war mangelhaft: Mit Ausnahme des Zollamts Wien waren die Anteile der von den Zollämtern bzw. von den Kundenteams in den Kontrollplänen erfassten Maßnahmen der amtlichen Aufsicht, gemessen an den tatsächlich durchgeführten Maßnahmen, gering. Auch legten die Teamleiter – v.a. des Zollamts St. Pölten Krens Wr. Neustadt und des Zollamts Innsbruck – nicht hinreichend fest, welche Aufsichtsmaßnahmen im Folgejahr von den Kontrollverantwortlichen in welchen Zeitabständen vorzunehmen waren; sie überließen vielfach den Sachbearbeitern die Beurteilung des Kontrollbedarfs und die Erfassung ihrer Kontrollen. Dadurch erfüllten sie ihre Steuerungsaufgaben nur zum Teil: Bei nur wenigen geplanten Kontrollen pro Sachbearbeiter konnte von einer zweckmäßigen, substanziellen und effektiven Planung der im Rahmen der amtlichen Aufsicht einzusetzenden Ressourcen nicht ausgegangen werden. (TZ 25)

Die Vorgehensweise der überprüften Zollämter und ihr Planungsaufwand waren unterschiedlich – so hatte das Zollamt Wien zusätzlich zum Kontrollplan in der IT-Anwendung CONTROL einen manuellen Prüfplan erstellt. Die Führung des manuellen Prüfplans war zwar mit Zusatzaufwand verbunden, ermöglichte jedoch durch Einbeziehung von risikoorientierten Auswahlkriterien und Planungsparametern eine verbesserte Jahresplanung, eine Abschätzung des zeitlichen Ressourcenbedarfs und eine Steuerung der amtlichen Aufsicht. (TZ 25)

Die Jahresplanung war insgesamt in der angewendeten Form nicht geeignet, um die vorhandenen Ressourcen, auch im Hinblick auf das akzeptierte Kontrollrisiko, im Sinn einer ausreichenden Kontrolldichte zu steuern. Die geringe Nutzung der Kontrollpläne zur

Steuerung war auch Ausfluss der fehlenden Planungs- und Steuerungsfunktionalität von CONTROL. (TZ 25)

### Risikoanalyse

Seit 2013 war für die in der SEED-Datenbank erfassten Unternehmen eine Firmenbeurteilung zur Beurteilung des jeweils mit den Verbrauchsteuerbewilligungen verbundenen Risikos vorzunehmen. Der zuständige Firmensachbearbeiter hatte jährlich eine Neubewertung durchzuführen. In der Praxis nahmen die Kundenteams die vorgeschriebenen Firmenneubewertungen nicht durchgehend zeitgerecht wahr: Von den rd. 9.700 aufrechten Bewilligungen des Jahres 2014 war bei fast einem Fünftel keine aktuelle Firmenbeurteilung erfasst. (TZ 26)

Die vom BMF geschaffene Risikoanalyse durch eine Firmenbeurteilung war grundsätzlich positiv. Allerdings fehlten wesentliche Risikokriterien wie das Datum der letzten amtlichen Aufsicht bzw. Betriebsprüfung sowie Informationen zum steuerlichen Risiko der Bewilligungsinhaber bei den Finanzämtern. (TZ 27)

Die Risikogewichtung war bei den vom RH überprüften Zollämtern unterschiedlich verteilt. Auch war die Risikoeinstufung letztlich für die Zollämter wenig transparent und aufgrund der zur Zeit der Gebarungüberprüfung gegebenen Verteilung der Bewilligungen auf die Risikogruppen wenig planungsrelevant. So fielen von über 6.000 Firmenbeurteilungen nur fünf in die höchste Risikogruppe (von insgesamt drei Risikogruppen); über 80 % der Fälle mit mittlerem Risiko (Risikogruppe 2) stammten aus den von den Zollämtern als weniger risikobehaftet eingeschätzten Verwendungsbetrieben. Optimierungsbedarf bestand daher insofern, als die Risikogewichtung nicht den Risikoeinschätzungen des BMF hinsichtlich der Verbrauchsteuer- und Bewilligungsarten entsprach. (TZ 27)

Bundesweit gab es – über das Organisationshandbuch hinausgehend – keine einheitlichen, detaillierten Praxisleitfäden für das lokale Risikomanagement. Zwei der drei überprüften Zollämter hatten amtsinterne Leitfäden zum Ablauf der Risikoanalyse erstellt. Die Berichtspflichten, insbesondere die Art der Analysen und Dokumentation der Risikoberichte (Standardabfragen), waren den Zollämtern überlassen. (TZ 28)

Entgegen dem Organisationshandbuch erfolgten die Risikoanalysen für den Bereich der Kundenteams nicht durch den Auditor, sondern in der Regel durch die Sachbearbeiter. (TZ 28)

Die Lizenzen für das Abfragetool im Rahmen der Risikoanalyse waren aus budgetären Gründen auf zwei bis drei Mitarbeiter pro Team beschränkt. Der damit eingeschränkte Zugriff auf die dahinterliegenden Datenbanken war nicht zweckmäßig, weil nicht gewährleistet war, dass die Verbrauchsteuerexperten über alle automatisiert generierbaren Informationen verfügten. (TZ 29)

Neben dem Abfragetool war der sogenannte Risikofilter eine weitere elektronische Funktionalität zur Risikoanalyse für die gezielte Überwachung bestimmter verbrauchsteuerrelevanter Warenbewegungen. Die drei überprüften Zollämter setzten regelmäßig Filter. Die Setzung von Filtern war allerdings insbesondere in identifizierten Hochrisikobereichen – z.B. bei Registrierten Empfängern im Mineralölsteuerbereich – nicht einheitlich; es gab hierzu keine bundesweiten Vorgaben. Auch hatten die Zollämter keine Möglichkeit, die bereits erstellten Filter (= Risikoprofile) wieder aufzurufen oder in Evidenz zu halten, um daraus Informationen für weitere Risikopotenzen ableiten zu können. (TZ 30)

#### Betriebsprüfung Zoll

Die Verbrauchsteuern fanden – trotz ihrer hohen fiskalischen Bedeutung – in den Zielvereinbarungen des BMF für die Betriebsprüfung Zoll im Gegensatz zu den Zollagenden bis 2014 keine Berücksichtigung. Die Einführung eines entsprechenden Leistungsziels im Jahr 2015 war zweckmäßig, da bereits in den ersten drei Quartalen des Jahres 2015 (gegenüber 2014) sowohl der die Verbrauchsteuern betreffende Prüfungsanteil durch die Betriebsprüfung Zoll (von rd. 13 % auf rd. 17 %) als auch das Mehrergebnis (von 146.000 EUR auf 930.000 EUR) erheblich gesteigert werden konnten. Die drei überprüften Zollämter konnten mit Ende des 3. Quartals 2015 die Vorgabe des Verbrauchsteuerprüfungsanteils durch die Betriebsprüfung Zoll erreichen. (TZ 31)

Die Zusammenarbeit und Kommunikation bzw. der Informationsaustausch zwischen den Kundenteams und der Betriebsprüfung Zoll waren mangelhaft. Entgegen den im Organisationshandbuch sowie in der internen Schulungsunterlage des BMF definierten Kriterien und entgegen den Empfehlungen der Internen Revision des BMF erfolgten nur wenige Prüfungsanregungen durch die Kundenteams.

## Kurzfassung

Die Kundenteams zogen die Betriebsprüfung Zoll in der Regel nicht heran, wenn sie bspw. i.Z.m. der Prüfung von Unterlagen auf komplexe Sachverhalte und Unternehmensstrukturen stießen. In einem Fall hatte die Prüfung eines Unternehmens durch die Betriebsprüfung Zoll zu einer Biersteuernachzahlung von 156.765,01 EUR für die Jahre 2011 bis 2013 geführt, obwohl und nachdem die amtliche Aufsicht der Zollämter keine Unregelmäßigkeiten hervorgebracht hatte. (TZ 32)

### Amtliche Aufsicht – Kontrolldefizite

Die Anzahl der durchgeführten amtlichen Aufsichtsmaßnahmen und die von den Zollämtern für die amtliche Aufsicht eingesetzten zeitlichen Ressourcen gingen im Zeitraum 2011 bis 2014 um fast ein Zehntel zurück, während die Anzahl der Bewilligungen und die Verbrauchsteuereinzahlungen leicht anstiegen. (TZ 33)

Die Zollämter setzten im Jahr 2014 – in der bundesweiten Gesamtbetrachtung und in den überprüften Zollämtern mit Ausnahme des Zollamts Wien – über die Hälfte der Zeitressourcen der amtlichen Aufsicht für Alkoholsteuerkontrollen ein. Dies entsprach in keiner Weise dem Anteil der Einzahlungen aus der Alkoholsteuer mit bundesweit weniger als 3 %: (TZ 34)

### Vergleich Anteil Verbrauchsteuereinzahlungen und Anteil Zeitaufwand amtliche Aufsicht 2014 je Verbrauchssteuerart

Verbrauchssteuer	ZA Wien		ZA PKW		ZA Innsbruck		bundesweit	
	Anteil Einzahlungen	Anteil Zeitaufwand						
	in %							
Alkohol <sup>1</sup>	0,84	31,88	7,64	62,02	1,72	64,28	2,76	56,33
Bier	0,61	14,70	3,01	9,88	3,79	17,96	3,14	11,82
Mineralöl	60,14	28,38	88,75	17,38	93,83	11,81	66,47	17,76
Schaumwein <sup>2</sup>	0,04	14,45	0,19	10,02	0,08	4,52	0,09	10,28
Tabak	38,38	10,59	0,41	0,69	0,59	1,43	27,54	3,82
<b>Summe</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

Rundungsdifferenzen möglich

<sup>1</sup> inklusive Abfinder

<sup>2</sup> inklusive Zwischenerzeugnisse und Wein

Quellen: BMF; RH

Der im Jahr 2014 gegenüber 2013 gestiegene Zeitaufwand für die amtliche Aufsicht für Verbrauchsteuern gesamt war überwiegend auf die Schaumweinsteuer und die Alkoholsteuer im Rahmen der Steuersatzänderungen mit 1. März 2014 zurückzuführen. Insgesamt ging der Zeitaufwand für amtliche Aufsichtsmaßnahmen im Bereich der fiskalisch bedeutsamen und als risikobehaftet eingeschätzten Mineralölsteuer zurück, während jener für die fiskalisch weniger bedeutende, jedoch administrativ aufwendige Alkoholsteuer stieg. (TZ 34)

Die Vorgehensweise der Zollämter bei der amtlichen Aufsicht war inhaltlich, qualitativ und quantitativ unterschiedlich. Dies spiegelte sich in den unterschiedlichen Anteilen des Innendienstes (von 18 % bis 54 %) und des Außendienstes (von 31 % bis 57 % ohne Reisezeit) an den Kontrollen und der unterschiedlichen Anzahl einzelner Arten von Kontrolltätigkeiten wider. Der hohe Anteil an Innendienstzeiten von bundesweit rd. 38 % bzw. jener Kontrollen im Rahmen der amtlichen Aufsicht, die ausschließlich im Innendienst erfolgten und vorwiegend der Kontrolle der Steueranmeldungen und Dokumente dienten, war wenig wirkungs- und risikoorientiert. Nur eine regelmäßige Präsenz der Sachbearbeiter bei den Verbrauchsteuerbetrieben vor Ort entfaltet die erforderliche präventive Wirkung, um langfristige Fehlentwicklungen zu vermeiden. Jedoch selbst bei den Kontrollen im Außendienst gab es nur verhältnismäßig wenig wirkungsorientierte Aufsichtsmaßnahmen (wie Bestandskontrollen oder Warenkontrollen). (TZ 35)

Der zeitliche Abstand, mit dem die Sachbearbeiter der Kundenteams die Steueranmeldungen von bestimmten Bewilligungsinhabern prüften, war teilweise erheblich (zum Teil erst ein bis zwei Jahre nach Abgabe der Steueranmeldungen). (TZ 36)

### Steuerungsdefizite

Für das Controlling verwendete das BMF das IT-Tool „Leistungsorientierte Steuerung“ (LoS), in dem Kennzahlen standardmäßig abgebildet und auswertbar waren. Der Umfang der in der „Leistungsorientierten Steuerung“ (LoS) enthaltenen Kennzahlen für die Verbrauchsteuern war gering, deren Qualität war mangelhaft. Darüber hinaus wiesen die Daten qualitative Mängel auf – wie bspw. Abweichungen zum Bundesrechnungsabschluss und Unvollständigkeiten. Eine Kennzahl, die Auskunft über die Kontrolldichte im Verbrauchsteuerbereich gab, fehlte ebenso wie eine Darstellung darüber, welcher Verbrauchsteuerpflichtiger wann und wie oft von einer Kontrolltätigkeit (amtliche Aufsicht (Kundenteams) oder Prüfung (Betriebsprüfung Zoll)) betroffen war. (TZ 37)

## Kurzfassung

### **Internes Kontrollsystem**

Bei den Maßnahmen der amtlichen Aufsicht war mangels entsprechender Vorgaben auch über längere Zeit ein Wechsel der Mitarbeiter nicht zwingend. Zwar waren die Teamleiter in die Beauftragung der Kontrollen und IKS-Maßnahmen eingebunden und führten die Amtsfachbereiche stichprobenweise Qualitätssicherungsmaßnahmen durch; die Auswahl und Durchführung der Kontrollmaßnahmen vor Ort lag aber oft in der alleinigen Verantwortung der zuständigen Sachbearbeiter. Ein solches System neigte zu eingespielten Kontrollmustern und ließ Raum für Malversationen. Die vom Zollamt St. Pölten Krens Wr. Neustadt gewählte Vorgehensweise mit teamübergreifenden Maßnahmen war eine Möglichkeit, Kontrollroutinen entgegenzuwirken. (TZ 38)

Vernichtungen von größeren Mengen verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter amtlicher Aufsicht unterlagen keinem zwingenden Vier-Augen-Prinzip. (TZ 38)

Bei Überwiegen von in den Verbrauchsteueranmeldungen enthaltenen Erstattungsbeträgen wurden ohne vorherige Überprüfung der Erstattungen Gutschriften automatisch verbucht. (TZ 39)

### **Umgesetzte Maßnahme**

Unmittelbar nach der Gebarungsüberprüfung des RH an Ort und Stelle setzte das BMF im Rahmen des Abgabenänderungsgesetzes 2015 die Empfehlung des RH um, im Interesse der besseren Lesbarkeit in § 3 Mineralölsteuergesetz nur noch die aktuellen Steuersätze anzuführen. Dies trug zur Vereinfachung und zur Transparenz des Verbrauchsteuerrechts bei. (TZ 40)

Kenndaten zum System der Erhebung der Verbrauchsteuern					
wesentliche Rechtsgrundlagen					
<ul style="list-style-type: none"> <li>– Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (Systemrichtlinie)</li> <li>– Mineralölsteuergesetz 1995 (MinStG), BGBl. Nr. 630/1994 i.d.g.F.</li> <li>– Alkoholsteuergesetz (AlkStG), BGBl. Nr. 703/1994 i.d.g.F.</li> <li>– Biersteuergesetz 1995 (BierStG), BGBl. Nr. 701/1994 i.d.g.F.</li> <li>– Schaumweinsteuergesetz 1995 (SchwStG), BGBl. Nr. 702/1994 i.d.g.F.</li> <li>– Tabaksteuergesetz 1995 (TabStG), BGBl. Nr. 704/1994 i.d.g.F.</li> <li>– Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961 i.d.g.F.</li> </ul>					
	2011	2012	2013	2014 <sup>1</sup>	Veränderung 2011 bis 2014
	<b>Einzahlungen</b>				
	in Mio. EUR				in %
Alkoholsteuer	131,91	128,08	129,52	171,58	30,07
Biersteuer	188,94	191,30	193,05	195,21	3,32
Mineralölsteuer	4.212,52	4.181,37	4.165,47	4.134,98	– 1,84
Schaumweinsteuer und Zwischenerzeugnisse	1,19	1,15	1,07	5,72	380,67
Tabaksteuer	1.568,38	1.620,79	1.662,06	1.713,17	9,23
<b>Summe Verbrauchsteuereinzahlungen</b>	<b>6.102,93</b>	<b>6.122,68</b>	<b>6.151,17</b>	<b>6.220,65</b>	<b>1,93</b>
	Anzahl				
Kontrollmaßnahmen im Rahmen der amtlichen Aufsicht	7.814	7.439	7.130	7.059	– 9,66
	in Stunden				
Zeitaufwand für die Kontrollmaßnahmen im Rahmen der amtlichen Aufsicht	36.781	31.204	30.819	33.255	– 9,59

Rundungsdifferenzen möglich

<sup>1</sup> Durch das Abgabenänderungsgesetz 2014 (BGBl. I Nr. 13/2014) wurden mit 1. März 2014 die Steuersätze bei der Tabak- und Alkoholsteuer erhöht und die Schaumweinsteuer wieder eingeführt. Davor war Schaumwein wie Wein (im Gegensatz zu den Zwischenerzeugnissen) einem Steuersatz von Null unterworfen.

Quellen: Bundesrechnungsabschlüsse 2011 bis 2014

### Prüfungsablauf und –gegenstand

1 (1) Der RH überprüfte von Mai bis September 2015 im BMF das System der Erhebung der Verbrauchsteuern. Ziel der Überprüfung war die Beurteilung

- der Organisation der Erhebung der Verbrauchsteuern inklusive der elektronischen Verfahren (insbesondere Effizienz und Effektivität),
- der Unterschiede hinsichtlich verschiedener Kennzahlen und bei der Erhebung der einzelnen Verbrauchsteuern,
- der Kontrollmaßnahmen durch die Zollämter sowie
- des Internen Kontrollsystems.

Der Prüfungszeitraum umfasste die Jahre 2011 bis 2014.

## Prüfungsablauf und –gegenstand

Die Gebarungsüberprüfung fand im BMF statt. Weitere Prüfungshandlungen setzte der RH in ausgewählten Zollämtern (Zollamt Wien; Zollamt St. Pölten Krems Wr. Neustadt; Zollamt Innsbruck) und deren Außenstellen. Die Auswahl der Zollämter erfolgte einerseits risikoorientiert nach den Verbrauchsteuereinzahlungen und andererseits nach regionalen Gesichtspunkten im Hinblick auf die Größe und Struktur der Zollämter. In den Zollämtern selbst fokussierte sich die Prüfung auf jene Bereiche, die mit der Erhebung der Verbrauchsteuern befasst waren – vorwiegend in den Kundenteams und der Betriebsprüfung Zoll. Sofern es die Datenlage zuließ, traf der RH bundesweite, d.h. alle neun Zollämter umfassende, Prüfungsfeststellungen zu den Verbrauchsteuern.

Die Gesamtbeurteilung der Organisation der Zollämter, der Bearbeitung von Betrugs- bzw. Schmuggelfällen durch die Zollfahndung sowie der Erhebung des Altlastensanierungsbeitrags war nicht Gegenstand dieser Gebarungsüberprüfung.

(2) Zu dem im April 2016 übermittelten Prüfungsergebnis nahm das BMF im Juli 2016 Stellung. Der RH übermittelte seine Gegenäußerung an das BMF im September 2016.

(3) Das BMF merkte in seiner Stellungnahme einleitend an, dass das Prüfungsergebnis des RH Grundlage für eine Evaluierung im Rahmen des Projekts „Evaluierung Zollstruktur 2016/2017“ sei. Im Rahmen dieses Projekts werde eine Reihe von Maßnahmen durchgeführt.

## Grundlagen

### Begriffe und Rechtsgrundlagen

2 (1) Verbrauchsteuern sind Steuern, die den Ver- oder Gebrauch bestimmter Waren belasten. Die Verbrauchsteuern werden vom Endverbraucher getragen, aber beim Hersteller oder Handel eingehoben. Verbrauchsteuern werden daher den indirekten Steuern zugeordnet.

(2) Steueraussetzungsverfahren

Verbrauchsteuerpflichtige Waren konnten dann im Verfahren der Steueraussetzung ohne Steuerbelastung hergestellt, verarbeitet, gelagert und innerhalb der Europäischen Union (EU) in unversteuerter Beförderung transportiert werden, wenn die Zollämter eine Bewilligung dazu erteilt hatten. Solange die unversteuerte Beförderung unter Steueraussetzung erfolgte, war eine EU-weite Überwachung der Beförderung mit Hilfe des „Elektronischen Systems für die Beförderung unter Steueraussetzung“ (EMCS – Excise Movement and Control System) vorgesehen.

Die Steuerschuld entsteht in der Regel dadurch, dass die Waren aus dem Steueraussetzungsverfahren in den steuerrechtlich freien Verkehr entnommen werden.

### (3) Steuerrechtlich freier Verkehr

Mit der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr war die jeweilige Menge beim zuständigen Zollamt anzumelden und die Steuerschuld zu entrichten.

(4) Im Jahr 2007 wurde die SEED-Datenbank (SEED = System for Exchange of Excise Data) als Grundlage für das im Folgenden (2010) einzurichtende EDV-gestützte Beförderungs- und Kontrollsystem EMCS und für die ebenfalls im Folgenden (2009) einzurichtende elektronische Verbrauchsteueranmeldung (EVA) implementiert. Mittels SEED erfolgte innerhalb der EU ein Datenaustausch über die Verzeichnisse der für das Steueraussetzungsverfahren zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten. Mit Einführung der elektronischen Verbrauchsteueranmeldung (EVA) im Jahr 2009 konnten die Steueranmeldungen automatisiert den Zollämtern übermittelt werden. Im Jahr 2010 wurde EMCS als das EDV-gestützte Verfahren der EU eingeführt.

(5) In der EU galten für die Verbrauchsteuern auf Mineralöle, Alkohol und alkoholische Getränke sowie Tabakwaren einheitliche Regelungen: Grundlegende Bestimmungen über den Besitz und die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren fanden sich in der Systemrichtlinie des Rates.<sup>1</sup> Daneben bestanden noch Strukturrichtlinien und Satzrichtlinien für alle verbrauchsteuerpflichtigen Waren. Österreich setzte die EU-Richtlinien in nationalen Gesetzen<sup>2</sup> und Durchführungsverordnungen um.

### Organisatorische Rahmenbedingungen

3 (1) Der Vollzug der Verbrauchsteuern erfolgte durch die Zollämter. Dabei waren die Vollzugsaktivitäten auf folgende Bereiche aufgeteilt:

- Den Kundenteams (siehe TZ 8 bis 10) in den örtlich zuständigen Zollämtern oblag die Erhebung der Verbrauchsteuern; zu ihren Auf-

<sup>1</sup> Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (Systemrichtlinie)

<sup>2</sup> Es sind dies:

- Alkoholsteuergesetz für Alkohol und alkoholhaltige Waren,
- Biersteuergesetz 1995 für Bier,
- Mineralölsteuergesetz 1995 für Mineralöl, Kraftstoffe und Heizstoffe,
- Schaumweinsteuergesetz 1995 für Schaumwein, Wein und Zwischenerzeugnisse sowie
- Tabaksteuergesetz 1995 für Tabakwaren.

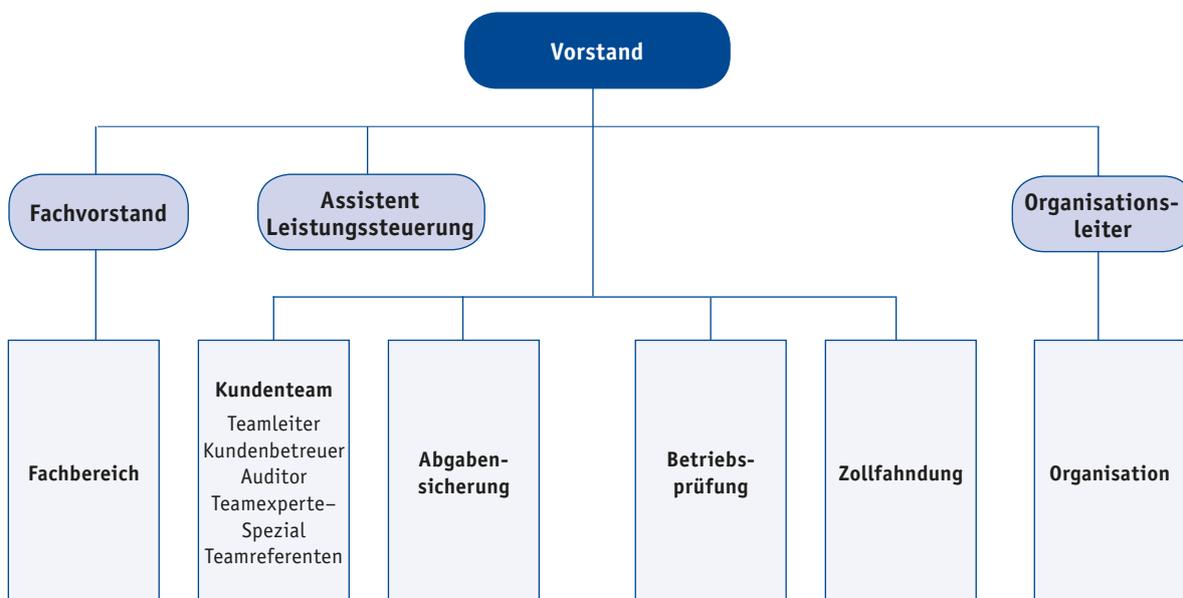
Grundlagen

gaben gehörte u.a. die Bewilligungserteilung und –wartung sowie die amtliche Aufsicht für Verbrauchsteuern (siehe TZ 33 bis 36).

- Die Betriebsprüfung Zoll (BPZ) führte Prüfungen auch im Bereich der Verbrauchsteuern durch (siehe TZ 31 und 32).
- Die Zollfahndung war mit Betrugsfällen im Bereich der Verbrauchsteuern befasst.<sup>3</sup>

Die folgende Abbildung zeigt den organisatorischen Aufbau der Zollämter:

Abbildung 1: Aufbauorganisation Zollämter



Quellen: BMF; RH

Die Kundenteams (siehe TZ 8 bis 10) hatten sämtliche zoll- und verbrauchsteuerrechtlichen Aufgaben sowie Angelegenheiten nach dem Altlastensanierungsgesetz (ALSAG) für die ihnen zugeordneten Unternehmen (Kunden) zu vollziehen. Laut Organisationshandbuch (OHB), einem Erlass des BMF, hatten die Kundenteams der Zollämter dazu u.a. folgende Kernleistungen zu erbringen:

- zollrechtliche Güterabfertigung in der Einfuhr, Ausfuhr und im Versand,
- Erteilung zoll- und verbrauchsteuerrechtlicher Bewilligungen,

<sup>3</sup> Die Tätigkeit der Zollfahndung war nicht Gegenstand dieser Gebarungsüberprüfung (siehe TZ 1).

- Erhebung von Selbstbemessungsabgaben,
- erstmalige Festsetzung/Nacherhebung von Eingangsabgaben und nationalen Abgaben, wie Verbrauchsteuern, Altlastenbeitrag und Punzierungskontrollgebühr,
- Entscheidung über die Erstattung/Vergütung von Verbrauchsteuern,
- kunden- und verfahrensspezifische Beratung und Auskunftserteilung,
- Planung und Durchführung der operativen Zollaufsicht.

Es gab keine spezialisierten Kundenteams, die ausschließlich mit Verbrauchsteueragenden betraut waren.<sup>4</sup> Die Zahl der Kundenteams je Zollamt war abhängig von der Anzahl der zoll- und verbrauchsteuerrechtlich zu betreuenden Unternehmen; demnach gab es im Zollamt Wien sechs mit Verbrauchsteueragenden betraute Kundenteams, im Zollamt St. Pölten Krems Wr. Neustadt sieben, im Zollamt Innsbruck fünf.

(2) Die folgende Tabelle zeigt die Verteilung der Tätigkeiten in den Zollämtern auf die fünf Verbrauchsteuerarten (Alkohol, Bier, Mineralöl, Schaumwein inklusive Zwischenerzeugnisse<sup>5</sup> und Tabak) und getrennt nach Einzahlungen, Bewilligungen (die Voraussetzung für die Teilnahme am Steueraussetzungsverfahren waren – siehe TZ 17 und 18) und Bezügen zu gewerblichen Zwecken<sup>6</sup> (BgZ – siehe TZ 12):

---

<sup>4</sup> Mit der Organisationsreform des Jahres 2004 wurden die bis dahin bestehenden Verbrauchsteuerabteilungen in den Zollämtern aufgelöst und die Verbrauchsteueragenden in die Kundenteams eingegliedert.

<sup>5</sup> Zwischenerzeugnisse sind bestimmte Erzeugnisse mit einem vorhandenen Alkoholgehalt von mehr als 1,2 % vol bis 22 % vol, die weder als Schaumwein noch als Wein oder Bier versteuert werden (§ 40 Abs. 2 Schaumweinsteuergesetz).

<sup>6</sup> Im Rahmen des Verfahrens „Bezug zu gewerblichen Zwecken“ wird grundsätzlich keine Bewilligung erteilt, das Zollamt verfasst eine Mitteilung, dass die „Vorherige Anzeige für den Bezug aus dem steuerrechtlichen freien Verkehr“ zur Kenntnis genommen wurde und vergibt eine VID-Nummer (Verbrauchsteueridentifikationsnummer).

## Grundlagen

<b>Tabelle 1: Verbrauchsteuern – Vergleich Einzahlungen und Bewilligungen<sup>1</sup> 2014</b>						
	<b>Alkoholsteuer</b>	<b>Biersteuer</b>	<b>Mineralölsteuer</b>	<b>Schaumweinsteuer<sup>2</sup> und Zwischenerzeugnisse</b>	<b>Tabaksteuer</b>	<b>Summe</b>
	in Mio. EUR					
<b>Einzahlungen bundesweit</b>	171,58	195,21	4.134,98	5,72	1.713,17	<b>6.220,65</b>
<i>davon</i>						
ZA Wien	17,96	13,06	1.292,22	0,94	824,63	2.148,81
ZA PKW	81,45	32,05	946,30	2,03	4,40	1.066,23
ZA Innsbruck	3,78	8,34	206,68	0,16	1,30	220,26
	Anzahl					
<b>Bewilligungen (ohne BgZ) bundesweit<sup>1</sup></b>	3.755	1.036	789	4.061	54	<b>9.695</b>
<i>davon</i>						
ZA Wien	625	105	94	395	13	1.232
ZA PKW	683	206	136	1.226	2	2.253
ZA Innsbruck	458	173	85	387	8	1.111
<b>BgZ bundesweit<sup>1</sup></b>	1.049	3.739	3.818	842	7	<b>9.455</b>
<i>davon</i>						
ZA Wien	135	231	678	210	2	1.256
ZA PKW	117	165	4	52	0	338
ZA Innsbruck	497	2.816	2.899	155	0	6.367

BgZ = Bezüge zu gewerblichen Zwecken (siehe TZ 12)

ZA PKW = Zollamt St. Pölten Krems Wr. Neustadt

Rundungsdifferenzen möglich

<sup>1</sup> aufrechte Bewilligungen im Jahr 2014

<sup>2</sup> Inklusive Weinsteuer: Im Schaumweinsteuergesetz war kein Steuersatz für Wein definiert, damit wird in Österreich keine Weinsteuer erhoben.

Quellen: BMF LoS 10/2015; BMF Abt. V/5

Die überprüften Zollämter hatten aufgrund der regionalen Gegebenheiten bzw. Sonderzuständigkeiten (z.B. Ansiedlung mehr oder weniger einschlägiger Unternehmen) unterschiedliche Tätigkeitsschwerpunkte betreffend Einzahlungen und Bewilligungen; so wies das Zollamt Innsbruck den höchsten Anteil an den Anzeigen für Bezüge für gewerbliche Zwecke auf (siehe TZ 12). Auch in Bezug auf die Verbrauchsteuerart waren die überprüften Zollämter aufgrund ihrer örtlichen Zuständigkeiten sehr inhomogen; so verzeichnete das Zollamt Wien von den überprüften den höchsten Anteil an den Mineralöl- und Tabaksteuer-einzahlungen, das Zollamt St. Pölten Krems Wr. Neustadt an den Alkoholsteuer- und Biereinzahlungen.

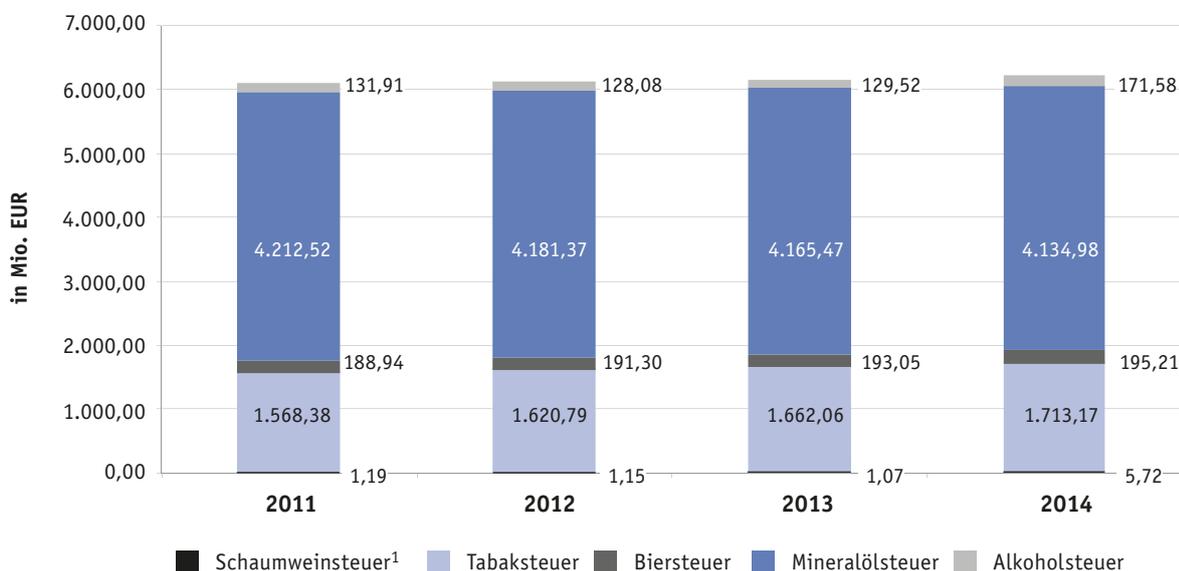
Verbrauchsteuern  
in Zahlen

Verbrauchsteuereinzahlungen

4 (1) Die Bruttoeinzahlungen aus Abgaben der gesamten Finanzverwaltung betragen im Jahr 2014 insgesamt 78,503 Mrd. EUR, davon betrafen 6,221 Mrd. EUR (7,92 %) die Verbrauchsteuern.

Die folgende Abbildung zeigt die Entwicklung der Verbrauchsteuereinzahlungen in den Jahren 2011 bis 2014:

Abbildung 2: Entwicklung Verbrauchsteuereinzahlungen 2011 bis 2014



<sup>1</sup> inklusive Zwischenerzeugnisse

Quelle: BMF

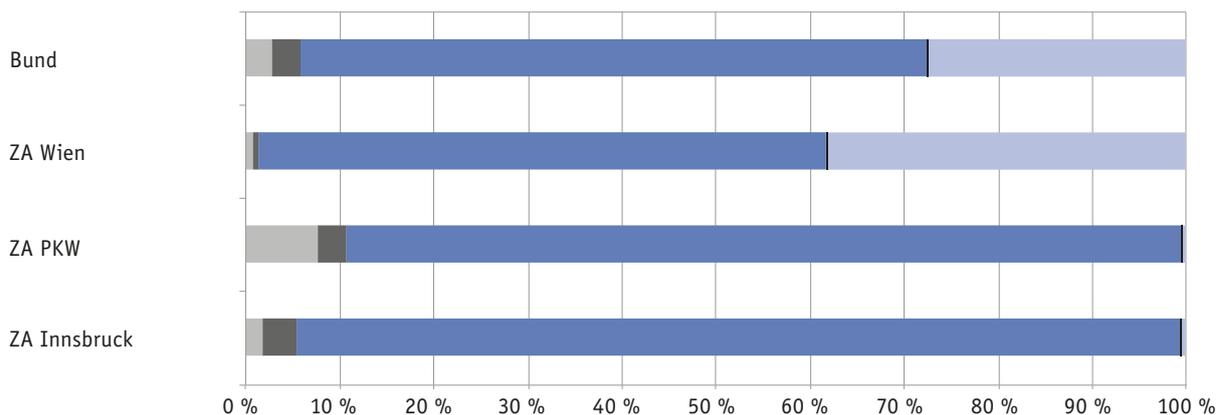
Die Mineralölsteuer brachte im Jahr 2014 mit einem Anteil von rund zwei Dritteln (66,47 %) die höchsten Einzahlungen der Verbrauchsteuern, gefolgt von der Tabaksteuer mit 27,54 %, der Biersteuer mit 3,14 %, der Alkoholsteuer mit 2,76 % und der Schaumweinsteuer (inklusive Zwischenerzeugnisse) mit 0,09 %.

Die Verbrauchsteuereinzahlungen stiegen von 2011 bis 2014 um fast 120 Mio. EUR (1,93 %). Während sich die Mineralölsteuereinzahlungen von 2011 bis 2014 um rd. 80 Mio. EUR verringerten, stiegen die Einzahlungen aus den anderen Verbrauchsteuern. Durch das Abgabenänderungsgesetz 2014 (BGBl. I Nr. 13/2014) wurden mit 1. März 2014 die Steuersätze bei der Tabak- und Alkoholsteuer erhöht und die Schaumweinsteuer wieder eingeführt.

## Grundlagen

(2) Bundesweit und innerhalb der vom RH überprüften Zollämter verteilten sich die Verbrauchsteuereinzahlungen auf die fünf Verbrauchsteuerarten wie folgt:

Abbildung 3: Verbrauchsteuereinzahlungen in % bundesweit und bei den vom RH überprüften Zollämtern im Jahr 2014



	ZA Innsbruck	ZA PKW	ZA Wien	Bund
	in %			
Alkoholsteuer	1,71	7,64	0,84	2,76
Biersteuer	3,79	3,01	0,61	3,14
Mineralölsteuer	93,83	88,75	60,14	66,47
Schaumweinsteuer	0,07	0,15	0,04	0,09
Tabaksteuer	0,59	0,41	38,38	27,54

ZA PKW = Zollamt St. Pölten Krems Wr. Neustadt

Quelle: BMF-LoS – 10/2015

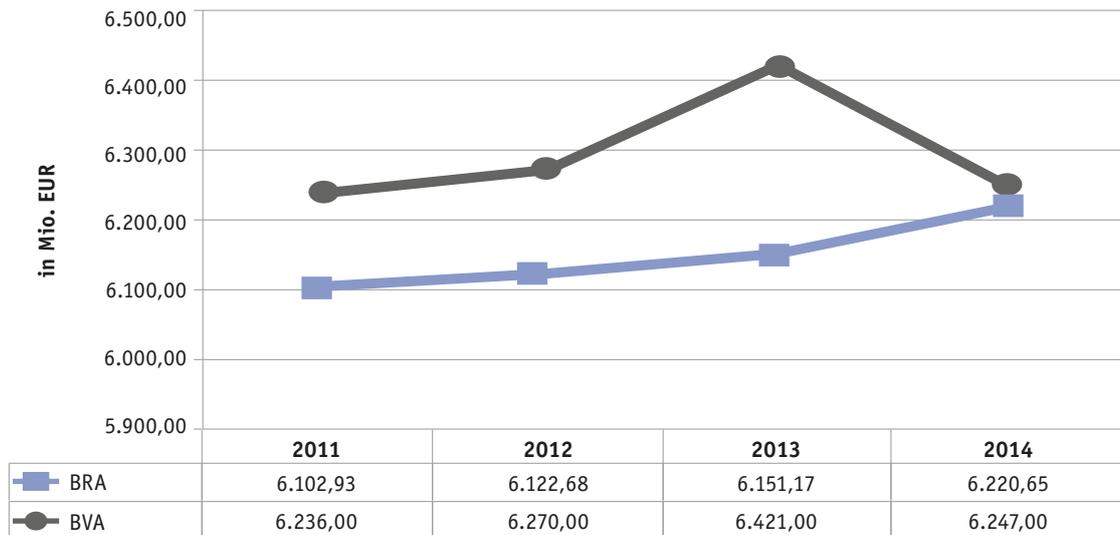
Die je nach Verbrauchsteuerart unterschiedlichen Tätigkeitsschwerpunkte waren auf die örtlichen Zuständigkeiten der Zollämter für die verbrauchsteuerpflichtigen Unternehmen zurückzuführen (siehe auch TZ 3).

Im Vergleich der fünf Verbrauchsteuerarten innerhalb eines Zollamts war der Anteil der Mineralölsteuer an den Einzahlungen im Zollamt Innsbruck mit rd. 94 % und im Zollamt St. Pölten Krems Wr. Neustadt mit rd. 89 % am höchsten; der Bundesdurchschnitt lag hier bei rd. 66 %, das Zollamt Wien bei rd. 60 %. Allerdings lagen im Zollamt Wien die Einzahlungen aus der Tabaksteuer mit rd. 38 % um mehr als 10 Prozentpunkte über dem Bundesdurchschnitt. Im Vergleich dazu war die Tabaksteuer im Zollamt St. Pölten Krems Wr. Neustadt und im Zollamt Innsbruck von untergeordneter Bedeutung (jeweils weniger als 1 %). Den höchsten Anteil an Alkoholsteuer wies das Zollamt St. Pölten Krems Wr. Neustadt mit rd. 8 % auf.

Bundesvoranschlag

5.1 (1) Die folgende Abbildung zeigt die geplanten Verbrauchsteuereinzahlungen gemäß Bundesvoranschlag (BVA) im Vergleich zu den tatsächlichen Einzahlungen gemäß Bundesrechnungsabschluss (BRA):

Abbildung 4: Geplante (BVA) und tatsächliche (BRA) Verbrauchsteuereinzahlungen 2011 bis 2014



Quellen: BRA; BVA

In den Jahren 2011 und 2012 lagen die Verbrauchsteuereinzahlungen um rd. 2 % unter den Voranschlagswerten laut BVA; im Jahr 2013 war die Abweichung doppelt so groß. Im Jahr 2014 reduzierte sie sich auf 0,42 %.

(2) Die folgende Tabelle stellt die Abweichungen zwischen BVA und BRA bei den einzelnen Verbrauchsteuern dar:

Tabelle 2: Abweichungen zwischen BVA und BRA bei den einzelnen Verbrauchsteuern								
	2011		2012		2013		2014	
	in Mio. EUR	in %	in Mio. EUR	in %	in Mio. EUR	in %	in Mio. EUR	in %
Alkoholsteuer	11.910	9,93	- 923	- 0,72	- 476	- 0,37	26.578	18,33
Biersteuer	- 1.060	- 0,56	1.299	0,68	3.052	1,61	- 4.789	- 2,39
Mineralölsteuer	- 137.485	- 3,16	- 168.625	- 3,88	- 304.529	- 6,81	- 15.023	- 0,36
Schaumweinsteuer	189	18,89	146	14,62	68	6,84	- 16.285	- 74,02
Tabaksteuer	- 6.623	- 0,42	20.787	1,30	32.059	1,97	- 16.828	- 0,97
<b>Summe</b>	<b>- 133.069</b>	<b>- 2,13</b>	<b>- 147.316</b>	<b>- 2,35</b>	<b>- 269.826</b>	<b>- 4,20</b>	<b>- 26.347</b>	<b>- 0,42</b>

Quellen: BVA; BRA

Die hohen Abweichungen in den Jahren 2011 bis 2013 waren v.a. auf die Mineralölsteuer zurückzuführen: Mit deren Erhöhung ab dem Jahr 2011 erwartete das BMF höhere Einzahlungen. In den Begründungen zum Bundesrechnungsabschluss 2013 führte das BMF schließlich aus, dass sich die Verbräuche unter den gegebenen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen nicht erhöhen könnten, was auch zu geringeren Einzahlungen in den Folgejahren führe. Im Jahr 2014 kam es daher zu einer entsprechenden Angleichung des Voranschlagswerts.

- 5.2** Der RH wies kritisch auf die erheblichen Abweichungen bei den Verbrauchsteuern zwischen den geplanten Einzahlungen gemäß BVA und den tatsächlichen Einzahlungen gemäß BRA in den Jahren 2011 bis 2013 hin, die v.a. auf die Mineralölsteuer zurückzuführen waren. Eine Adaptierung des Voranschlagswerts für die Mineralölsteuer erfolgte erst für das Jahr 2014.

Der RH empfahl dem BMF daher, die Verbrauchsteuereinzahlungen so realistisch wie möglich zu planen und Umstände mit absehbaren Auswirkungen auf die Steuereinzahlungen in der Planung möglichst zeitnah zu berücksichtigen.

- 5.3** *Laut Stellungnahme des BMF würden Einzahlungen so realistisch wie möglich geplant und Änderungen zeitnah berücksichtigt. Bei unterjährig Änderungen sei dies im Bundesvoranschlag jedoch nicht mehr möglich, sondern nur im Monitoring und in der unterjährigen Analyse des Steueraufkommens.*

- 5.4** Der RH entgegnete dem BMF, dass es sich bei der angeführten Änderung nicht um eine unterjährige handelte. Die höchste Abweichung in der Planung war auf die Mineralölsteuer im Jahr 2013 zurückzuführen, die im Jahr 2011 erhöht wurde. Die budgetierte Erhöhung der Einnahmen trat bereits in den Jahren 2011 und 2012 nicht in dem geplanten Ausmaß ein. Dies hätte im Bundesvoranschlag 2013 bereits berücksichtigt werden können. Eine Korrektur des Voranschlagswerts erfolgte jedoch erst für das Jahr 2014. Der RH verblieb daher bei seiner Empfehlung, bei der Planung der Verbrauchsteuereinzahlungen Umstände mit absehbaren Auswirkungen auf die Steuereinzahlungen möglichst zeitnah zu berücksichtigen.

**Ziele**

**6.1** (1) Gemäß Bundeshaushaltsgesetz 2013 (BHG 2013) hatte der Bundesvoranschlag Angaben zur Wirkungsorientierung (Ziele, Maßnahmen, Kennzahlen) je Globalbudget und je Untergliederung zu enthalten.<sup>7</sup>

a) Der Bundesvoranschlag 2014 nannte wie jener für das Jahr 2013 in der Untergliederung 15 „Finanzverwaltung“ vier Wirkungsziele für die Finanzverwaltung. Das Wirkungsziel 2 bezog sich auf die Abgabenerhebung und lautete: „Sicherstellung der Gleichmäßigkeit der Abgabenerhebung und Stärkung der Abgabemoral“.

b) Als Maßnahme zur Erreichung dieses Wirkungsziels war im Globalbudget 15.02 Steuer- und Zollverwaltung die „Aufrechterhaltung der abgabenrechtlichen Prüfungs- und Kontrollmaßnahmen Steuer und Zoll im Außendienst“ definiert.

c) Im vom RH überprüften Zeitraum war keine eigene Kennzahl für die Verbrauchsteuern definiert, dies trotz deren Bedeutung bei den Steuereinzahlungen (6,221 Mrd. EUR bzw. 7,92 % aller Bruttoeinzahlungen aus Abgaben im Jahr 2014; siehe TZ 4).

(2) Auch in den Ressourcen-, Ziel- und Leistungsplänen für die Zollämter<sup>8</sup> fehlten für den überprüften Zeitraum explizite Messgrößen und Zielwerte für Verbrauchsteuern.

(3) Die Wirkungsziele spiegelten sich in den Zielvereinbarungen des BMF für die Finanzverwaltung wider.

Die Zielvereinbarungen stellten einen wesentlichen Baustein der Managementphilosophie des BMF dar. Durch die Zielvereinbarungen, die das BMF im Bereich der Steuer- und Zollverwaltung bereits vor der Einführung der wirkungsorientierten Haushaltsführung mit dem BHG 2013 implementiert hatte, sollte die Wirksamkeit des Verwaltungshandelns sichergestellt werden.

In Abstimmung mit dem Wirkungsziel 2 im BVA 2013 und im BVA 2014 legte das BMF in seinen jährlichen Zielvereinbarungen für die Steuer- und Zollverwaltung u.a. „die risikoorientierte Prüfungs- und Kontrolltätigkeit zur Sicherstellung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, zur Bekämpfung der Schattenwirtschaft und zum Schutz der redlichen Wirtschaftstreibenden“ als Ziel fest.

<sup>7</sup> § 24 Abs. 3 BHG

<sup>8</sup> Detailbudget-Ebene 2

## Ziele

Die Zielvereinbarungen 2014 enthielten zu diesem Ziel der risikoorientierten Prüfungs- und Kontrolltätigkeit je Zollamt für die Kundenteams vier und die Betriebsprüfung Zoll (BPZ) ein – und damit insgesamt fünf – Leistungsziele.

Weiters enthielten die Zielvereinbarungen 2014 ein nicht mit Messgrößen hinterlegtes Ziel für das gesamte Zollamt zur Biersteuer.

(4) Von den vier Leistungszielen für die Kundenteams betraf eines die Verbrauchsteuern: „Anzahl der Kontrollen im Bereich der amtlichen Aufsicht – Mineralölsteuer“.<sup>9</sup> Auch die Zielvereinbarungen 2011 bis 2013 enthielten (nur) dieses eine Leistungsziel für die Verbrauchsteuern.

Die überprüften Zollämter übertrafen in den Jahren 2011 bis 2014 die Sollwerte für dieses auf die Mineralölsteuer beschränkte Leistungsziel.

Indem sich die Zielvorgaben hinsichtlich der Verbrauchsteuern für die Kundenteams bis 2014 auf die Mineralölsteuer beschränkten, waren für ein Drittel der Verbrauchsteuereinzahlungen und mehr als 90 % der Bewilligungen keine Leistungsziele in den Zielvereinbarungen für die Kundenteams definiert (zwei Drittel der Verbrauchsteuereinzahlungen resultierten aus der Mineralölsteuer (siehe TZ 4), knapp ein Zehntel der aufrechten Bewilligungen<sup>10</sup> (im Jahr 2014 rd. 9.700 – exklusive Bezug zu gewerblichen Zwecken<sup>11</sup>) betraf die Mineralölsteuer).

(5) Hinsichtlich der Leistungsziele für die Betriebsprüfung Zoll blieben die Verbrauchsteuern bis zum Jahr 2014 unberücksichtigt. Ab dem Jahr 2015 war als Leistungsziel vereinbart, dass die Betriebsprüfung Zoll einen bestimmten prozentuellen Anteil ihrer Prüfungen im Bereich der Verbrauchsteuern durchzuführen hatte (siehe TZ 31).

(6) Die unterschiedlichen Tätigkeitsschwerpunkte hinsichtlich Einzahlungen und Bewilligungen in den vom RH überprüften Zollämtern (siehe TZ 3 und 4) fanden keine Berücksichtigung in ihren Zielvereinbarungen. Die Möglichkeit, die bundesweiten Zielvereinbarungen durch weitere regionale Ziele zu ergänzen, die die regionalen Unterschiede berücksichtigten, blieb von den überprüften Zollämtern im Prüfungszeitraum ungenutzt.

<sup>9</sup> Laut Angaben des BMF ist anzumerken, dass für die Zolltätigkeiten viele Vorgaben auf EU-Ebene vorhanden waren, die bei Nichterfüllung mit Sanktionen versehen waren. Diese Vorgaben mussten durch die Kundenteams der Zollämter jedenfalls erfüllt werden (siehe TZ 8 und 9).

<sup>10</sup> siehe TZ 3 und 17

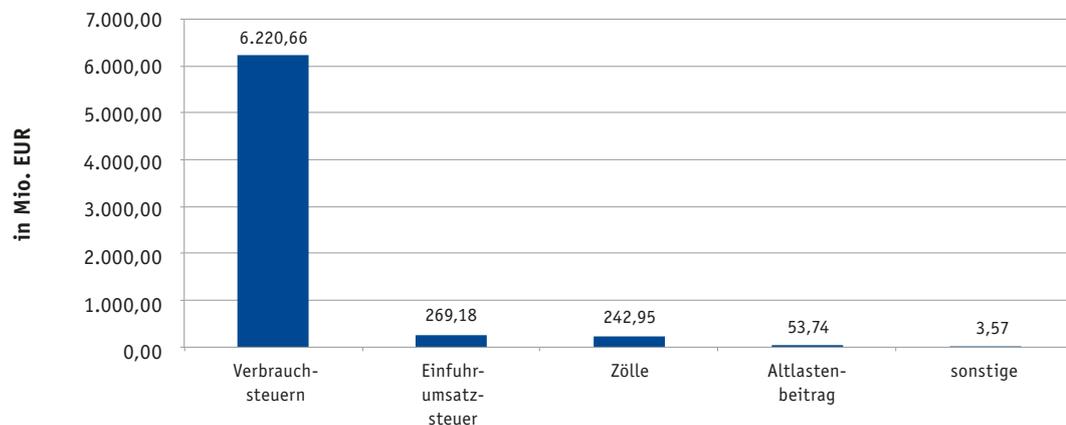
<sup>11</sup> Erklärungen siehe TZ 12

(7) Die Zielvereinbarungen enthielten keine Leistungsziele im Hinblick auf Kontrollen der Anspruchsvoraussetzungen bei Steuerbegünstigungen. Im Bereich der Mineralölsteuer erreichten die Steuerbegünstigungen mit rd. 1,174 Mrd. EUR ein Viertel der Einzahlungen (siehe TZ 22).

Auch fehlte ein Leistungsziel zur Kontrolldichte.

(8) Die folgende Abbildung zeigt – über die Verbrauchsteuern hinausgehend – die Gesamteinzahlungen der Zollämter bundesweit:

Abbildung 5: Gesamteinzahlungen Zollämter 2014



Quelle: BMF

Die Verbrauchsteuern wiesen mit rd. 92 % den mit Abstand höchsten Anteil an den von den Zollämtern erhobenen Abgaben aus.

**6.2** (1) Der RH wies kritisch darauf hin, dass das BMF die Verbrauchsteuern bei den Kennzahlen – die den Erfolg der Maßnahmen zur Erreichung der Wirkungsziele der Finanzverwaltung bemaßen – sowie in den Messgrößen und Zielwerten der Ressourcen-, Ziel- und Leistungspläne für die Zollämter im überprüften Zeitraum nicht explizit berücksichtigte. Dies wog umso schwerer, als die Verbrauchsteuereinzahlungen mit 6,221 Mrd. EUR im Jahr 2014 eine erhebliche Größenordnung (7,92 % des Bruttoabgabenaufkommens 2014) erreichten.

Der RH empfahl dem BMF, die Verbrauchsteuern auch in den Kennzahlen zu den Wirkungszielen der Finanzverwaltung und in den Messgrößen der Ressourcen-, Ziel- und Leistungspläne für die Zollämter abzubilden.

(2) Der RH kritisierte, dass den Verbrauchsteuern in den Zielvereinbarungen der Zollämter in Relation zu ihren Einzahlungen – rd. 92 % des Aufkommens der Zollämter – nur eine untergeordnete Bedeutung zukam: Nur eines von vier Leistungszielen der Kundenteams betraf die Verbrauchsteuern. Er anerkannte jedoch, dass die Zielvereinbarungen des Jahres 2015 bei den Betriebsprüfungen Zoll um eine prozentuelle Vorgabe für die Verbrauchsteuern erweitert wurden (siehe TZ 31).

Er empfahl dem BMF, die Verbrauchsteuern aufgrund ihrer fiskalischen Bedeutung künftig verstärkt in angemessener Relation zu ihren Einzahlungen in den Zielvereinbarungen für die Zollämter risikoadäquat zu berücksichtigen.

(3) Der RH bemängelte, dass die Zielvereinbarungen für die Kundenteams nur ein Leistungsziel enthielten und sich dieses auf die Mineralölsteuer beschränkte und dass somit die anderen Verbrauchsteuern – die ein Drittel der Verbrauchsteuereinzahlungen und mehr als 90 % der Bewilligungen des Jahres 2014 betrafen – keine Berücksichtigung fanden.

Der RH kritisierte weiters, dass die Zielvereinbarungen nicht die regional inhomogene Struktur der Zollämter und die unterschiedlichen Tätigkeitsschwerpunkte bei Einzahlungen und Bewilligungen berücksichtigten.

Der RH bemängelte auch das Fehlen von Vorgaben hinsichtlich der Kontrolle der Anspruchsvoraussetzungen für Steuerbegünstigungen und das Fehlen der Kontrolldichte als Steuerungsgröße. Die Kontrolldichte wäre nach Ansicht des RH geeignet, um einerseits die unterschiedlichen Tätigkeitsschwerpunkte durch regional individuelle Ziele zu berücksichtigen und andererseits eine Steuerung der Personalressourcen für die Jahresplanung zu ermöglichen.

Angesichts der aufgezeigten Mängel der Zielvereinbarungen für die Verbrauchsteuern empfahl der RH dem BMF, die Zielvereinbarungen für die Zollämter um folgende Komponenten zu ergänzen:

- Im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sollten – wenn auch mit risikoorientierten Schwerpunktsetzungen – alle Verbrauchsteuern in den Zielvereinbarungen abgebildet werden (siehe TZ 14, 34).
- Die unterschiedlichen Tätigkeitsschwerpunkte der Zollämter wären in den Zielvereinbarungen zu berücksichtigen. Dazu wären regionale Vorgaben bzw. die Kontrolldichte als Zielgröße – mit wel-

cher gleichzeitig eine Steuerung der Personalressourcen erfolgen könnte – zu erwägen.

- Leistungsziele für Kontrollen der Anspruchsvoraussetzungen für Steuerbegünstigungen wären zu definieren.

**6.3** *Laut Stellungnahme des BMF werde es die Aufnahme und risikoorientierte Berücksichtigung der Verbrauchsteuern in die Kennzahlen zu den Wirkungszielen der Finanzverwaltung und in die Messgrößen der Ressourcen-, Ziel- und Leistungspläne für die Planung 2017 ausarbeiten. Die unterschiedlichen Tätigkeitsbereiche der Zollämter werde es in den Zielvereinbarungen berücksichtigen. Auch werde es eine Möglichkeit der Definition von Leistungszielen für die Kontrollen von Steuerbegünstigungen ausarbeiten.*

**Risikopotenziale**

Überblick

**7** Der RH identifizierte folgende Sachverhalte als Risikopotenziale im System der Erhebung der Verbrauchsteuern; diese werden in der Folge in den TZ 8 bis 36 näher ausgeführt:

<b>Tabelle 3: Risikopotenziale</b>	
<b>Sachverhalt als Risikopotenzial</b>	<b>siehe TZ</b>
<b>Organisation</b>	
Personalressourcen für Verbrauchsteuern in den Kundenteams	8, 9
Spezialisierung und Bündelung	10
Wissenstransfer	11
<b>administrativer Aufwand</b>	
Bezug zu gewerblichen Zwecken	12, 13
Administration der Alkoholsteuer	14
<b>uneinheitlicher Vollzug</b>	
Arbeitsrichtlinien	15
Abgabe- und Entrichtungsfristen	16
<b>Bewilligungserteilung und –wartung</b>	
Bewilligungserteilung	17
Bewilligungswartung	18
steuerliche Zuverlässigkeit	19
<b>Mineralölsteuer – Kontrollrisiko</b>	<b>20–23</b>
<b>Informationsdefizite</b>	
Überwachung der Sicherheiten	24
Kontrollplanung durch die Kundenteams	25
Risikoanalysen durch die Zollämter	26–30
Betriebsprüfung Zoll (BPZ)	31, 32
<b>amtliche Aufsicht – Kontrolldefizite</b>	<b>33–36</b>

Quelle: RH

## Risikopotenziale

Mangels bundesweit einheitlicher Vorgaben spiegelten sich die uneinheitlichen Vorgangsweisen nicht nur im uneinheitlichen Vollzug, sondern bspw. auch in der Risikoanalyse, der Vernetzung der Kundenteams mit der Betriebsprüfung Zoll sowie der Durchführung der amtlichen Aufsicht wider, wie die folgenden Ausführungen zeigen.

### Organisation

#### Personalressourcen für Verbrauchsteuern in den Kundenteams

**8.1** (1) Laut Organisationshandbuch des BMF war eine ausgewogene Spezialisierung einzelner Teammitglieder auf die Fachbereiche Zoll oder Verbrauchsteuern, Altlastenbeitrag sowie Punzierungskontrollgebühren innerhalb der Kundenteams zulässig bzw. war eine ausgewogene Mischung zwischen Generalisten und Spezialisten für bestimmte Aufgabenbereiche anzustreben.

(2) Die Kundenteams in den Zollämtern hatten sowohl zoll- als auch verbrauchsteuerrechtliche Aufgaben wahrzunehmen. Den Ressourceneinsatz für die Verbrauchsteuertätigkeiten innerhalb der Kundenteams erfassten die Zollämter nicht. Der RH erhob daher anhand von Schätzungen der befassten Mitarbeiter in den Kundenteams der überprüften Zollämter die Personalressourcen für den Vollzug der Verbrauchsteuern:

<b>Tabelle 4: Anzahl Mitarbeiter in den Kundenteams sowie anteilige Befassung mit Verbrauchsteuern 2014 – Zollamt Wien</b>			
Kundenteam	Mitarbeiter Kundenteam gesamt	Mitarbeiter Kundenteam für Verbrauchsteuern	Anteil Mitarbeiter Kundenteams für Verbrauchsteuern
	in VBÄ		in %
A	16,70	3,55	21
B	18,93	4,70	25
C	13,83	2,70	20
D	13,92	3,00	22
E	14,62	4,55	31
F	15,50	4,20	27
<b>gesamt</b>	<b>93,50</b>	<b>22,70</b>	<b>24</b>

Quellen: Kundenteams Zollamt Wien

**Tabelle 5: Anzahl Mitarbeiter in den Kundenteams sowie anteilige Befassung mit Verbrauchsteuern 2014 – Zollamt PKW**

Kundenteam	Mitarbeiter Kundenteam gesamt	Mitarbeiter Kundenteam für Verbrauchsteuern	Anteil Mitarbeiter Kundenteams für Verbrauchsteuern
	in VBÄ		in %
A	11,15	2,83	25
B	13,44	2,34	17
C	15,12	2,15	14
D	13,10	4,67	36
E	14,50	4,90	34
F	15,62	2,96	19
G	10,00	2,50	25
<b>gesamt</b>	<b>92,93</b>	<b>22,35</b>	<b>24</b>

Quellen: Kundenteams Zollamt St. Pölten Krems Wr. Neustadt (PKW)

**Tabelle 6: Anzahl Mitarbeiter in den Kundenteams sowie anteilige Befassung mit Verbrauchsteuern 2014 – Zollamt Innsbruck**

Kundenteam	Mitarbeiter Kundenteam gesamt	Mitarbeiter Kundenteam für Verbrauchsteuern	Anteil Mitarbeiter Kundenteams für Verbrauchsteuern
	in VBÄ		in %
A	17,26	6,00	35
B	17,90	4,80	27
C	15,95	4,05	25
D	18,90	2,50	13
E	15,75	4,10	26
<b>gesamt</b>	<b>85,76</b>	<b>21,45</b>	<b>25</b>

Quellen: Kundenteams Zollamt Innsbruck

Die Bandbreite beim Anteil der für Verbrauchsteuern eingesetzten Mitarbeiter in den Kundenteams reichte im Zollamt Wien von 20 % bis 31 %, im Zollamt St. Pölten Krems Wr. Neustadt von 14 % bis 36 % und im Zollamt Innsbruck von 13 % bis 35 %.

(3) Die Interne Revision des BMF hatte im Jahr 2014 festgestellt, dass eine Fokussierung auf den Bereich der Verbrauchsteuer notwendig wäre, um eine Qualitätssteigerung im Bereich der Verbrauchsteuern zu bewirken, und hatte dem BMF die Durchführung einer Personalbedarfs-ermittlung betreffend die Administration der Verbrauchsteuern empfohlen. Die daraufhin vom BMF im Jahr 2014 durchgeführte Erhebung zum Personaleinsatz für Verbrauchsteuern – die keine Bedarfs- sondern eine Ist-Stands-Erhebung war – ergab, dass bundesweit durch-

schnittlich 20 % der Vollbeschäftigungsäquivalente für Verbrauchsteueraufgaben in den Zollämtern insgesamt<sup>12</sup> eingesetzt waren.

Das BMF hatte bis zum Ende der Gebarungsüberprüfung keine Personalbedarfserhebung für den Vollzug der Verbrauchsteuern in den Kundenteams – wie sie auch der RH dem BMF bereits mehrfach empfohlen hatte<sup>13</sup> – durchgeführt.

**8.2** Der RH kritisierte, dass die vom BMF durchgeführte Erhebung zum Personaleinsatz keine Erhebung des – für einen effizienten Vollzug der Verbrauchsteuern – tatsächlich erforderlichen Personalbedarfs enthielt, sondern lediglich den personellen Ist-Stand der mit Verbrauchsteuern befassten Mitarbeiter in den Zollämtern darstellte. Dies wog umso schwerer angesichts

- der aufgezeigten Defizite bei den amtlichen Aufsichtsmaßnahmen (siehe TZ 33 bis 35) sowie bei der Bewilligungswartung (siehe TZ 18),
- der untergeordneten Anteile der amtlichen Aufsicht für die Verbrauchsteuern an den Kontrollzeiten der Kundenteams (siehe TZ 9),
- vergleichsweise hoher Verbrauchsteuereinzahlungen (rd. 92 % der von den Zollämtern erhobenen Abgaben im Jahr 2014 – siehe TZ 4 und 6),
- der Risikopotenziale i.Z.m. den zu überwachenden Steuerbegünstigungen bei der Mineralölsteuer (siehe TZ 21 und 22) sowie
- des hohen administrativen Aufwands beim Vollzug der Alkoholsteuer und der Bezüge zu gewerblichen Zwecken (siehe TZ 12 bis 14).

Der RH verwies auch auf die hohe Bandbreite von 13 % bis 36 % beim Anteil der mit Verbrauchsteueragenden befassten Mitarbeiter in den Kundenteams der vom RH überprüften Zollämter.

Dies und die aufgezeigten Defizite erforderten nach Ansicht des RH eine Überprüfung, inwieweit der für den Vollzug der Verbrauchsteuern bestehende personelle Anteil – unter Berücksichtigung der Risikoorientierung, der jeweiligen Kundenteamgröße und der verbrauchsteuerrechtlich zu betreuenden Anzahl an Unternehmen in den einzelnen Kundenteams – den tatsächlichen Anforderungen entsprach.

<sup>12</sup> Darin waren nicht nur die Mitarbeiter der Kundenteams sondern auch jene der BPZ, der Zollfahndung und des Amtsfachbereichs miteinbezogen.

<sup>13</sup> bspw. in seinem Bericht zum Risikomanagement in der Finanzverwaltung (Reihe Bund 2014/5)

Der RH empfahl dem BMF eine Personalbedarfserhebung für den Vollzug der Verbrauchsteuern und die anschließende Sicherstellung – unter Beachtung der Grundsätze des Risikomanagements – einer risikoadäquaten Personalausstattung, dies mit dem Ziel einer risikoorientierten Steuerung unter Festlegung des akzeptierten Restrisikos. Dabei wären die strategischen Zielsetzungen des BMF für die Zollämter im Hinblick auf zoll- und verbrauchsteuerliche Agenden, Überlegungen hinsichtlich der gewünschten Kontrolldichte und Tätigkeitsschwerpunkte, besondere Risikopotenziale wie Steuerbegünstigungen sowie die grundsätzliche Erfassung von Abgabepflichtigen miteinzubeziehen (siehe TZ 3, 6, 21, 22, 24, 25, 34, 35).

**8.3** *Laut Stellungnahme des BMF werde im Rahmen der Evaluierung Zoll (siehe TZ 1) eine Personalbedarfserhebung auch für den Verbrauchsteuerbereich durchgeführt.*

**9.1** (1) Da die zollrechtlichen Tätigkeiten in den Kundenteams aufgrund von Terminisierungen<sup>14</sup> und verpflichtenden Zielvorgaben (siehe TZ 6) vordringlich waren, lag der Schwerpunkt der Tätigkeiten in den Kundenteams im Zollbereich und wurden die zur Verfügung stehenden Personalressourcen überwiegend für Zolltätigkeiten eingesetzt. Folglich hatten alle Mitarbeiter der Kundenteams Zollfälle zu bearbeiten, nicht aber Verbrauchsteuerfälle. In den vom RH überprüften Kundenteams waren aufgrund der Komplexität der Materie nur bestimmte Mitarbeiter für die Bearbeitung von Verbrauchsteueragenden zuständig, aber auch diese Verbrauchsteuerspezialisten waren mit Zolltätigkeiten in unterschiedlichem Ausmaß betraut.

Die folgende Tabelle zeigt die Aufsichts- und Kontrollzeiten (in Stunden und in Anteilen), die die Kundenteams für die amtliche Aufsicht im Zollbereich einerseits und im Verbrauchsteuerbereich andererseits einsetzten:

<sup>14</sup> Es waren das Kundenservice im Zollbereich sicherzustellen, zollrechtliche Abfertigungstätigkeiten wahrzunehmen sowie mittels des Zoll-Onlineverfahrens eine Freigabe oder Kontrolle der Warensendungen innerhalb einer bestimmten Zeitspanne durchzuführen, damit die Wirtschaftsbeteiligten über ihre Waren verfügen konnten.

**Tabelle 7: Aufsichts- und Kontrollzeiten der Kundenteams im Bereich Zoll und Verbrauchsteuern; 2014**

	Kontrollzeiten		Kontrollzeiten gesamt	Anteil Kontrollzeiten	
	Zoll <sup>1, 3</sup>	Verbrauch- steuer <sup>2, 3</sup>		Zoll <sup>1, 3</sup>	Verbrauch- steuer <sup>2, 3</sup>
	in Stunden			in %	
ZA Wien	71.673	5.622	77.295	93	7
ZA PKW	32.414	9.301	41.715	78	22
ZA Eisenstadt Flughafen Wien	152.113	3.459	155.572	98	2
ZA Klagenfurt Villach	6.983	1.938	8.921	78	22
ZA Linz Wels	53.281	3.657	56.938	94	6
ZA Salzburg	37.204	1.630	38.834	96	4
ZA Graz	51.652	2.700	54.352	95	5
ZA Innsbruck	36.264	3.535	39.799	91	9
ZA Feldkirch Wolfurt	135.700	1.413	137.113	99	1
<b>gesamt</b>	<b>577.284</b>	<b>33.255</b>	<b>610.539</b>	<b>95</b>	<b>5</b>

ZA PKW = Zollamt St. Pölten Krens Wr. Neustadt

<sup>1</sup> Zolltätigkeit enthält: Abfertigungstätigkeit im Güterverkehr Amtsplatz  
Abfertigungstätigkeit im Reiseverkehr  
Tätigkeiten als Kontrollmanager e-Zoll  
Zollaufsicht sonstige  
Reise- und Wegzeiten

Zolltätigkeit enthält nicht: nachträgliche Kontrollen

<sup>2</sup> Verbrauchsteuertätigkeit enthält: Maßnahmen der amtlichen Aufsicht  
– Innendienst  
– Außendienst  
– Reisezeit

<sup>3</sup> Tätigkeiten i.Z.m. dem Altlastensanierungsgesetz (ALSAG) sind nicht enthalten.

Quellen: BMF: Verbrauchsteuern – e-Zoll Reporting; Zolltätigkeiten – LoS

Die Aufsichts- und Kontrolltätigkeiten der Zollämter im Zollbereich nahmen mit bundesweit 95 % den weitaus überwiegenden Anteil an den Aufsichts- und Kontrollzeiten ein; der Anteil für Verbrauchsteuern betrug hier 5 %. Gemessen an der Gesamtaufichts- und -kontrollzeit war die für Verbrauchsteuern eingesetzte Zeit nur bei zwei Zollämtern höher als 20 % (Zollamt St. Pölten Krens Wr. Neustadt, Zollamt Klagenfurt Villach).

Von den vom RH überprüften Zollämtern wies das Zollamt St. Pölten Krens Wr. Neustadt mit 22 % den höchsten Anteil an Aufsichts- und Kontrollzeiten für Verbrauchsteuern aus; bei den Zollämtern Innsbruck und Wien lag der Anteil bei 9 % bzw. 7 %.

(2) Die gesamten Einzahlungen der Zollämter betragen im Jahr 2014 rd. 6,790 Mrd. EUR; davon entfielen auf die Verbrauchsteuern insgesamt rd. 6,221 Mrd. EUR oder 92 % (siehe TZ 4). Auf Zoll, Ein-

fuhrumsatzsteuer, Altlastenbeitrag und sonstige Abgaben entfielen rd. 569 Mio. EUR oder rd. 8 %.

Bei den Zollämtern Wien und St. Pölten Krems Wr. Neustadt lag der Anteil der Verbrauchsteuereinzahlungen mit 96,72 % bzw. 96,61 % über, beim Zollamt Innsbruck mit 88,17 % unter dem Bundeswert. Die in Anspruch genommenen Steuerbegünstigungen beliefen sich bei der Mineralölsteuer im Jahr 2014 auf rd. 1,174 Mrd. EUR (siehe TZ 22).

Laut BMF bestand v.a. bei der Mineralölsteuer, aber auch bei der Biersteuer, beträchtliches Risikopotenzial. Demnach betrug das Lukrierungspotenzial jedenfalls rd. 200 Mio. EUR bei der Mineralölsteuer sowie 30 Mio. EUR bei der Biersteuer.

- 9.2 Der RH wies angesichts der hohen budgetären Bedeutung der Verbrauchsteuern (6,221 Mrd. EUR im Jahr 2014) und der vom BMF in diesem Bereich genannten Risiken kritisch auf den mit 5 % geringen Anteil an Aufsichts- und Kontrollzeiten für Verbrauchsteuern in den Kundenteams der Zollämter hin. Diese 5 % standen in einem Spannungsverhältnis zum Anteil der Verbrauchsteuern an den gesamten Einzahlungen der Zollämter (rd. 92 % der erhobenen Abgaben im Jahr 2014).

Der RH empfahl dem BMF, im Rahmen seiner strategischen Zielsetzungen zu prüfen, inwieweit eine Verlagerung der innerhalb der Kundenteams verfügbaren Ressourcen zu Gunsten der amtlichen Aufsicht für Verbrauchsteuern möglich wäre und entsprechende Maßnahmen zu ergreifen. Dabei wäre auf einen risikoadäquaten Einsatz von Personalressourcen Bedacht zu nehmen, weiters auf Anforderungen in sonstigen Aufgabenfeldern, insbesondere im Zollabfertigungs- und Zollaufsichtsbereich, und auch auf EU-weite Vorgaben.

Weiters empfahl der RH dem BMF, im Sinne der Transparenz und der Bewusstseinsbildung die fiskalische Bedeutung der Verbrauchsteuern für den Abgabenerfolg der Kundenteams an die verantwortlichen Teamleiter, Kundenbetreuer und Auditoren periodisch zu kommunizieren, dies mittels einer risikoadäquaten Berücksichtigung in den Zielvereinbarungen (siehe TZ 6).

- 9.3 (1) *Laut Stellungnahme des BMF werde es im Hinblick auf den risikoadäquaten Einsatz von Personalressourcen im Rahmen der Evaluation Zoll (siehe TZ 1) eine Einsatzplanung von Personalressourcen im Kundenteam und in anderen Teams bei den Zollämtern durchführen.*

*(2) Hinsichtlich der Kommunikation der fiskalischen Bedeutung der Verbrauchsteuern und der risikoadäquaten Berücksichtigung dieser in den Zielvereinbarungen verwies das BMF auf seine Stellungnahme zu TZ 6.*

#### Spezialisierung und Bündelung

- 10.1** (1) Die Kundenteams bestanden aus dem Teamleiter, dem Kundenbetreuer, dem Auditor, den Teamexperten Spezial sowie den Teamreferenten. Die folgende Tabelle zeigt anhand der vom RH überprüften Zollämter, wie jene Mitglieder der Kundenteams, die laut Organisationshandbuch und Arbeitsplatzbeschreibungen mit Verbrauchsteueragenden betraut waren<sup>15</sup>, diese in der Praxis im Vergleich zu den ihnen laut Organisationshandbuch bzw. Arbeitsplatzbeschreibungen zugewiesenen Verbrauchsteueraufgaben wahrnahmen:

<sup>15</sup> Die Verbrauchsteuertätigkeiten des Teamleiters waren im OHB und in den Arbeitsplatzbeschreibungen nicht explizit ausgewiesen.

**Tabelle 8: Wahrnehmung von Verbrauchsteueragenden in den Kundenteams der Zollämter**

Funktion	Verbrauchsteueragenden laut Vorgaben <sup>1</sup>	Wahrnehmung in der Praxis
<b>Kundenbetreuer</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– aktive Kundenbetreuung durch Beratung und Erarbeitung von zweckmäßigen und den wirtschaftlichen Bedürfnissen entsprechenden Verfahren i.Z.m. Bewilligungen und Begünstigungen (Zoll und Verbrauchsteuer)</li> <li>– Veranlassung von bzw. Mitwirkung an Pre-Audits</li> <li>– Unterstützung und Beratung der Kunden und des Teams als Fachexperte bezüglich aller elektronischen Zoll- und Verbrauchsteuerverfahren</li> <li>– Auswertung und Analyse von Kontroll- und Auditberichten</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– sofern der Kundenbetreuer selbst keine Unternehmen verbrauchsteuerrechtlich bearbeitet, konzentrieren sich die Aufgaben auf den Fachbereich Zoll</li> <li>– überwiegend kein Verbrauchsteuerexperte (Ausnahme waren Mitarbeiter der ehemaligen Verbrauchsteuerabteilungen)</li> <li>– übt schwerpunktmäßig zollrechtliche Tätigkeiten aus und ist nur vereinzelt mit Verbrauchsteueragenden befasst</li> </ul>
<b>Auditor</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Leitung von Pre-Audits bei den dem Kundenteam zugewiesenen Wirtschaftsbeteiligten</li> <li>– Koordinierung und Durchführung von Zollaufsichtsmaßnahmen einschließlich amtlicher Aufsicht bei Bewilligungen, Begünstigungen</li> <li>– Koordinierung des verfahrensbezogenen Risikomanagements in Bezug auf Bewilligungen und Begünstigungen im Zoll- und Verbrauchsteuerverfahren</li> <li>– kontinuierliche Kontrolle des Vorliegens der Voraussetzungen der erteilten Bewilligungen sowie der Verfahrensabläufe (Bewilligungswartung – siehe TZ 18)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– sofern der Auditor selbst keine Unternehmen verbrauchsteuerrechtlich bearbeitet, konzentrieren sich die Aufgaben auf den Fachbereich Zoll; nur vereinzelt Bewilligungswartung, Pre-Audits</li> <li>– überwiegend kein Verbrauchsteuerexperte</li> <li>– amtliche Aufsicht nur, wenn Unternehmen selbst verbrauchsteuerrechtlich bearbeitet werden</li> <li>– keine Steuerung der amtlichen Aufsichtsmaßnahmen für Verbrauchsteuern</li> <li>– Tätigkeit beschränkt sich bei Verbrauchsteuern auf die Durchführung von Risikoanalysen bzw. Weitergabe an den zuständigen Sachbearbeiter</li> </ul>
<b>Teamexperte Spezial</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Erteilung von Bewilligungen im Bereich der Verbrauchsteuern</li> <li>– Bearbeitung von Rechtsbehelfen im Bereich Verbrauchsteuern</li> <li>– allgemeine und besondere Überwachungs- und Kontrollmaßnahmen im Rahmen elektronischer Zoll- und Verbrauchsteuerverfahren</li> <li>– allgemeine und besondere Maßnahmen der Zollaufsicht inklusive Verbrauchsteuern</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– zumeist Verbrauchsteuerexperte, aber auch mit Zollagenden befasst</li> <li>– Bewilligungserteilung</li> <li>– Bewilligungswartung</li> <li>– amtliche Aufsichtsmaßnahmen erfolgen individuell durch den Sachbearbeiter und nicht zentral gesteuert</li> </ul>
<b>Teamreferent</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– allgemeine und besondere Überwachungs- und Kontrollmaßnahmen im Rahmen elektronischer Zoll- und Verbrauchsteuerverfahren in weniger komplexen Fällen</li> <li>– Mitwirkung bei der Erteilung von komplexen Bewilligungen im Bereich der Verbrauchsteuern</li> <li>– allgemeine und besondere Maßnahmen der Zollaufsicht inklusive Verbrauchsteuern</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– zumeist Verbrauchsteuerexperte, aber auch mit Zollagenden befasst</li> <li>– Bewilligungserteilung</li> <li>– Bewilligungswartung</li> <li>– amtliche Aufsichtsmaßnahmen erfolgen individuell durch den Sachbearbeiter und nicht zentral gesteuert</li> </ul>

<sup>1</sup> Verbrauchsteueraufgaben laut Organisationshandbuch und Arbeitsplatzbeschreibungen

Quellen: Kundenteams Zollamt Wien, Zollamt St. Pölten Krems Wr. Neustadt, Zollamt Innsbruck

In der Praxis nahmen vorwiegend Mitarbeiter in der Funktion Teamexperte Spezial und Teamreferent Verbrauchsteueragenden wahr, Kundenbetreuer und Auditoren hingegen überwiegend zollrechtliche Agenden. Die Verbrauchsteueragenden waren bei diesen Mitarbeitern – obwohl sie im Organisationshandbuch als Kernaufgaben angeführt waren – von untergeordneter Bedeutung.

Da auch die Teamleiter vorwiegend nicht mit Verbrauchsteueragenden befasst waren – so erfolgte bspw. die Steuerung der Kontrollmaßnahmen für die amtliche Aufsicht (siehe TZ 25) oft nicht zentral durch den Teamleiter, sondern durch die Teamexperten Spezial –, waren die für die Steuerung verantwortlichen Mitarbeiter (Teamleiter, Kundenbetreuer und Auditoren) im Bereich der Verbrauchsteuern eingeschränkt spezialisiert.

(2) In der Praxis verfügten vorwiegend Mitarbeiter in der Funktion Teamexperte Spezial über die entsprechenden verbrauchsteuerrechtlichen Fachkenntnisse. In den vom RH überprüften Zollämtern wiesen Mitarbeiter in den Funktionen Kundenbetreuer und Auditor – entgegen den Arbeitsplatzbeschreibungen<sup>16</sup> – nur vereinzelt ein verbrauchsteuerrechtliches Fachwissen auf<sup>17</sup>. Auch die Teamleiter verfügten oft nicht über das entsprechende verbrauchsteuerrechtliche Fachwissen. Dadurch erhielten Verbrauchsteuermitarbeiter von ihren Teamleitern vielfach nur eingeschränkte fachliche Unterstützung.

(3) Vom RH überprüfte Teams, in denen alle drei Funktionsträger (Teamleiter, Auditor und Kundenbetreuer) über entsprechendes Know-how zu Verbrauchsteuern verfügten – wie etwa im Zollamt Wien –, wiesen auch insgesamt einen höheren Ressourcenanteil für die Verbrauchsteuern auf (siehe TZ 8). Mit dieser Bündelung und Spezialisierung konnten sie gezielt verbrauchsteuerrechtlich anspruchsvolle Aufgaben erfüllen.<sup>18</sup>

**10.2** (1) Der RH kritisierte, dass der Fokus der Tätigkeiten der in den Kundenteams steuernden Funktionen – wie Teamleiter, Kundenbetreuer und Auditor – überwiegend auf zollrechtlichen Agenden lag, obwohl die Verbrauchsteueragenden den Kundenbetreuern und Auditoren im Organisationshandbuch zugewiesene Kernaufgaben darstellten. Der RH

<sup>16</sup> Laut Arbeitsplatzbeschreibungen hatten sowohl Kundenbetreuer als auch Auditoren über umfassende Kenntnisse des Zollrechts als auch der übrigen von den Zollbehörden anzuwendenden Gesetze zu verfügen und damit auch über das Verbrauchsteuerrecht.

<sup>17</sup> Hierbei handelte es sich zumeist um ehemalige Mitarbeiter der bis zum Jahr 2004 bestehenden Verbrauchsteuerabteilungen.

<sup>18</sup> Key-Player – größte Verbrauchsteuerfirmen sowie risikobehaftete, komplexe Fälle

bemängelte weiters, dass die Mitarbeiter in diesen Funktionen – entgegen den Arbeitsplatzbeschreibungen – nicht immer das erforderliche verbrauchsteuerrechtliche Fachwissen aufwiesen. Vorwiegend waren Teamexperten Spezial Verbrauchsteuerspezialisten und aufgrund der eingeschränkten fachlichen und steuernden Unterstützung die zentralen Ansprechpartner für Steuerungs- und Aufsichtsmaßnahmen bei Verbrauchsteuern.

Der RH empfahl dem BMF, einen Funktionsträger als Verbrauchsteuerexperten und zentralen Ansprechpartner für Steuerungs- und Aufsichtsmaßnahmen bei Verbrauchsteuern vorzusehen, um eine verstärkte Fokussierung auf die Verbrauchsteuern zu erreichen und ihrer fiskalischen Bedeutung gerecht zu werden. Diese Funktion könnten bspw. ausgewählte Teamexperten Spezial wahrnehmen.

(2) Der RH beurteilte die Bündelung der Verbrauchsteuerkapazitäten für anspruchsvolle Aufgaben bzw. Unternehmen in ausgewählten, von ihm überprüften, Kundenteams – wie etwa im Zollamt Wien – positiv. Mit dieser Bündelung und Spezialisierung der Kundenteams konnten die Teams den spezifischen Anforderungen und der Komplexität der von ihnen zu betreuenden Unternehmen gerecht werden.

Der RH empfahl dem BMF, in allen Zollämtern qualitativ anspruchsvolle verbrauchsteuerrechtliche Aufgaben, bei denen Spezialwissen unabdingbar ist (wie Unternehmen mit komplexem Überwachungsbedarf), in ausgewählten Kundenteams innerhalb der Zollämter zu bündeln (bspw. branchenweise). In diesen Teams sollte bei den Sachbearbeitern und auch den Funktionsträgern (Teamleiter, Kundenbetreuer, Auditor) in der Steuerung das notwendige Fachwissen vorhanden sein bzw. gezielt aufgebaut werden.

- 10.3** *Laut Stellungnahme des BMF werde es im Rahmen der Evaluierung Zoll (siehe TZ 1) zu Spezialisierungen innerhalb des Zollamts aber auch zu Spezialisierungen und Flexibilität in den Teams kommen, um Spezialwissen zu bündeln und Fachwissen gezielt aufbauen zu können.*

Wissenstransfer

- 11.1** Aufgrund der zur Zeit der Gebärungsüberprüfung gegebenen Altersstruktur in den vom RH überprüften Zollämtern werden in den nächsten fünf Jahren (bis 2020) durchschnittlich 20 % der im Verbrauchsteuerbereich tätigen Mitarbeiter in den Ruhestand übertreten. Ohne

Weitergabe des vorhandenen Know-hows durch Wissenstransfer an rechtzeitige Nachbesetzungen hat dies einen Wissensabfluss zur Folge.

- 11.2** Der RH wies kritisch auf den mit den bevorstehenden Pensionierungen verbundenen potenziellen Verlust an Know-how betreffend Verbrauchsteuern hin. Aufgrund der Komplexität der Verbrauchsteuer-Materie und der damit einhergehenden langen Einarbeitungszeit sah der RH die Notwendigkeit einer rechtzeitigen Wissensweitergabe.

Der RH empfahl dem BMF, angesichts der bevorstehenden Pensionierungen Maßnahmen zu treffen (z.B. rechtzeitige Einschulung künftiger Mitarbeiter), um im Verbrauchsteuerbereich Wissensverlusten vorzubeugen.

- 11.3** *Laut Stellungnahme des BMF habe es im April 2016 ein strategisches Projekt „Qualifizierung und Wissensmanagement“ beauftragt. Ein Schwerpunkt dieses Projekts sei das Thema „Wissenserhalt bei Personalabgang“.*

Administrativer Aufwand

Bezug zu gewerblichen Zwecken

- 12.1** (1) Beim „Bezug zu gewerblichen Zwecken“ werden verbrauchsteuerpflichtige Waren aus einem anderen EU-Mitgliedstaat im steuerrechtlich freien Verkehr zu gewerblichen Zwecken nach Österreich verbracht („bezogen“); sie waren zur Zeit der Gebarungsüberprüfung nicht in das automationsunterstützte Beförderungs- und Kontrollverfahren EMCS der EU miteinbezogen und konnten damit auch nicht mittels EMCS überwacht werden. Im Rahmen des EU-Kooperationsprogramms „FISCALIS 2020“ waren eine Automatisierung des Verfahrens „Bezüge zu gewerblichen Zwecken“ sowie die Einbeziehung dieser verbrauchsteuerpflichtigen Vorgänge in das EMCS angedacht, aber noch nicht umgesetzt.

(2) Bundesweit übermittelten die Abgabepflichtigen den Zollämtern im Jahr 2014 insgesamt 9.455 Anzeigen<sup>19</sup> für Bezüge zu gewerblichen Zwecken. Der überwiegende Anteil der Anzeigen entfiel auf Mineralöl und Bier (jeweils 40 %).

<sup>19</sup> Im Rahmen des Verfahrens „Bezug zu gewerblichen Zwecken“ wird grundsätzlich keine Bewilligung erteilt, das Zollamt fasst eine Mitteilung, dass die „Vorherige Anzeige für den Bezug aus dem steuerrechtlichen freien Verkehr“ zur Kenntnis genommen wurde und vergibt eine VID-Nummer (Verbrauchsteueridentifikationsnummer).

Dem Zollamt Innsbruck oblag bei Bezügen zu gewerblichen Zwecken die Sonderzuständigkeit für Abgabepflichtige ohne Sitz oder Wohnsitz im Inland und damit für die ausländischen Versender (die die gesamte Abwicklung der Lieferung und damit auch die Anmeldung und Entrichtung der Steuerschuld übernahmen). Aufgrund dieser Sonderzuständigkeit verzeichnete das Zollamt Innsbruck bundesweit den höchsten Anteil (67 %) an Anzeigen für Bezüge zu gewerblichen Zwecken und damit einen erhöhten administrativen Aufwand.

(3) Zur Bearbeitung von Bezügen zu gewerblichen Zwecken hatten die Mitarbeiter der Kundenteams in den Zollämtern umfassende Arbeitsschritte zu setzen. Da die Mehrzahl dieser Arbeitsschritte nicht elektronisch unterstützt, sondern mittels Papierformularen erfolgte, war die Bearbeitung dieser Fälle für die Zollämter mit einem hohen Manipulationsaufwand (hohem Zeit- und Ressourcenaufwand) verbunden.<sup>20</sup>

(4) Die folgende Tabelle schichtet die bundesweiten Bezüge zu gewerblichen Zwecken des Jahres 2014 nach der Höhe der zu entrichtenden Verbrauchsteuer und zeigt die Steueranmeldungen und den gesamten Steuerbetrag je „Schicht“:

<b>Tabelle 9: Schichtung Bezüge zu gewerblichen Zwecken 2014</b>		
<b>zu entrichtende Verbrauchsteuer (geschichtet nach Euro-Bandbreiten)</b>	<b>Steueranmeldungen</b>	<b>Steuerbetrag gesamt je „Schicht“</b>
in EUR	Anzahl	in EUR
0	156	0,00
0,01–20	4.789	35.533,90
20,01–50	1.799	57.902,97
50,01–100	1.201	86.456,72
100,01–250	2.036	295.238,87
250,01–500	685	239.803,92
500,01–1.000	242	165.835,86
ab 1.000,01	199	767.454,94
<b>gesamt</b>	<b>11.107</b>	<b>1.648.227,18</b>

Quellen: BMF Abt. V/5; RH

Im Jahr 2014 schrieben die Zollämter bei fast der Hälfte der im Jahr 2014 angemeldeten Bezüge zu gewerblichen Zwecken (bei 4.789 von insgesamt 11.107) Verbrauchsteuern zwischen 0,01 EUR und 20 EUR vor.

<sup>20</sup> Erfassen der Daten im SEED, Generierung und Bekanntgabe der Verbrauchsteueridentifikationsnummer, Bestätigung des Begleitdokuments

Die jährlichen durchschnittlichen Personalkosten für die Bearbeitung von Bezügen zu gewerblichen Zwecken beliefen sich im Jahr 2014 bei den überprüften Zollämtern bei einer angenommenen Bearbeitungsdauer zwischen 45 und 90 Minuten<sup>21</sup> auf rd. 275.000 EUR bis rd. 550.000 EUR.

- 12.2** Der RH kritisierte, dass die Bearbeitung von Bezügen zu gewerblichen Zwecken verbrauchsteuerpflichtiger Waren für die Zollämter verglichen mit den entrichteten Verbrauchsteuern mit einem hohen Manipulations- und damit Zeit- und Ressourcenaufwand verbunden war. Der hohe Manipulationsaufwand war insbesondere dadurch bedingt, dass die Bearbeitung nicht elektronisch unterstützt sondern mittels Papierformularen erfolgte.

Der RH empfahl dem BMF daher, das Verfahren für die Bezüge zu gewerblichen Zwecken verbrauchsteuerpflichtiger Waren soweit wie möglich elektronisch zu unterstützen. Weiters empfahl der RH dem BMF, die EU-weiten Bestrebungen zu unterstützen, diese verbrauchsteuerpflichtigen Vorgänge in das EDV-gestützte Beförderungs- und Kontrollsystem (EMCS) zu integrieren. Dadurch könnten der administrative Bearbeitungsaufwand der Zollämter verringert, frei werdende Ressourcen für andere Verbrauchsteueragenden eingesetzt und die Überwachung und Kontrolle der Bezüge zu gewerblichen Zwecken verbessert werden.

- 12.3** *Laut Stellungnahme des BMF werde das Verfahren für Bezüge zu gewerblichen Zwecken verbrauchsteuerpflichtiger Waren in Österreich insoweit elektronisch unterstützt, als dies durch die nationalen und innerunionsrechtlichen Rahmenbedingungen möglich sei. Auch würden im Rahmen der „Fiscalis 2020 Project Group“ Maßnahmen für eine künftige Harmonisierung und Automatisierung des Verfahrens erarbeitet (z.B. Erfassung der beteiligten Unternehmen in SEED sowie die Elektronisierung des vereinfachten Begleitdokuments). Umfangreiche Änderungen im Verfahren für den Bezug zu gewerblichen Zwecken wären jedoch erst im Zuge der EU-weiten Änderungen anzustreben.*

*Das BMF unterstütze die EU-weiten Bestrebungen, das Verfahren für Bezüge zu gewerblichen Zwecken zu modernisieren, grundsätzlich durch Mitarbeit in den zuständigen Kommissionsarbeitsgruppen.*

<sup>21</sup> Nach Auskunft der überprüften Zollämter lag der durchschnittliche Zeitaufwand für die Fallbearbeitung eines Bezugs zu gewerblichen Zwecken zwischen 45 und 90 Minuten.

- 13.1** Unverzüglich nach erfolgter Lieferung hatte der Steuerpflichtige für jeden einzelnen Bezug zu gewerblichen Zwecken eine Steueranmeldung abzugeben. Die Abgabe der Verbrauchsteueranmeldungen erfolgte grundsätzlich elektronisch über das E-Government-Portal der Finanzverwaltung Finanz-Online<sup>22</sup> durch Datenübermittlung in der Anwendung EVA<sup>23</sup>. Voraussetzung für die Nutzung der Anwendung EVA war der Zugang zu Finanz-Online.

Da Abgabepflichtige ohne Sitz oder Wohnsitz im Inland keinen Zugang zu Finanz-Online erhielten, konnten ausländische Versender die Verbrauchsteueranmeldung nicht elektronisch übermitteln. Die Daten mussten durch die Sachbearbeiter des Zollamts Innsbruck – im Rahmen seiner Sonderzuständigkeit – in der Anwendung EVA händisch erfasst werden. Dadurch entstand für das Zollamt Innsbruck zusätzlicher Manipulationsaufwand.

- 13.2** Der RH kritisierte, dass jene gewerblichen Bezüge, die im Rahmen der Sonderzuständigkeit dem Zollamt Innsbruck zugeteilt waren, mangels Finanz-Online-Zugriff der Abgabepflichtigen zusätzlichen manipulativen Arbeitsaufwand – für die manuelle Erfassung der Verbrauchsteueranmeldungen – verursachten.

Der RH empfahl dem BMF, jenen ausländischen Abgabepflichtigen, deren Bezüge zu gewerblichen Zwecken in die Sonderzuständigkeit des Zollamts Innsbruck fielen, zur elektronischen Übermittlung der Verbrauchsteueranmeldung einen Zugang zu Finanz-Online zuzuteilen.

- 13.3** *Laut Stellungnahme des BMF werde in den Fällen der Sonderzuständigkeit des Zollamts Innsbruck grundsätzlich der inländische Bezieher, nicht der ausländische Lieferant, zum Steuerschuldner; er habe unverzüglich eine Steueranmeldung abzugeben.*

*Gemäß § 2 Finanz-Online-Verordnung könnten auch ausländische Abgabepflichtige an Finanz-Online teilnehmen, sofern sie sich gemäß § 3 Finanz-Online-Verordnung im System anmeldeten. Generell sei das BMF darum bemüht, dass möglichst viele Abgabepflichtige Finanz-Online verwendeten.*

- 13.4** Der RH verwies gegenüber dem BMF darauf, dass gemäß den Umfangbestimmungen in den Verbrauchsteuergesetzen (bspw. § 26 Abs. 2 BierStG) bei Bezügen zu gewerblichen Zwecken aus dem freien Verkehr eines Mitgliedstaates auch derjenige Abgabepflichtiger war, der

<sup>22</sup> Finanz-Online – elektronischer Zugang zur Finanzverwaltung

<sup>23</sup> EVA = Elektronische Verbrauchsteueranmeldung

die verbrauchsteuerpflichtige Ware erstmals in Gewahrsam hielt; dies war bei Bezügen, die in die Sonderzuständigkeit des Zollamts Innsbruck fielen, in der Praxis vielfach der ausländische Verbringer.

Der RH anerkannte die Bemühungen des BMF, möglichst viele Abgabepflichtige in das System Finanz-Online einzubinden. In der Praxis gaben die Abgabepflichtigen jedoch – bspw. im Jahr 2014 – Steueranmeldungen betreffend Bezügen zu gewerblichen Zwecken beim Zollamt Innsbruck fast zur Gänze in Papierform ab. Diese musste das Zollamt erfassen.

Der RH wiederholte deshalb seine Empfehlung, bei ausländischen Abgabepflichtigen, deren Bezüge zu gewerblichen Zwecken in die Sonderzuständigkeit des Zollamts Innsbruck fielen, zur elektronischen Übermittlung der Verbrauchsteueranmeldung einen Zugang zu Finanz-Online zuzuteilen. Dazu wäre v.a. bei ausländischen Abgabepflichtigen mit einer Vielzahl an Bezügen zu gewerblichen Zwecken darauf hinzuwirken, dass diese sich in Finanz-Online anmelden bzw. einen Finanz-Online-Zugang bekommen. Zudem wäre die in den jeweiligen Verbrauchsteuergesetzen (bspw. § 10 Abs. 7 BierStG) verankerte grundsätzliche Verpflichtung der Abgabe der Anmeldung auf elektronischem Weg sicherzustellen.

#### Administration der Alkoholsteuer

**14.1** (1) Alkohol und alkoholhaltige Waren, die in Österreich hergestellt oder nach Österreich verbracht wurden, unterlagen der Alkoholsteuer. Damit verbunden war die Pflicht, eine Bewilligung für die Herstellung, Lagerung, Bearbeitung und/oder un versteuerte Verbringung beim örtlich zuständigen Zollamt einzuholen und eine Alkoholsteueranmeldung abzugeben. Die Anmeldung der Alkoholsteuer sollte grundsätzlich automatisiert über Finanz-Online und die Anwendung EVA erfolgen. Für Alkohol, der unter Abfindung<sup>24</sup> hergestellt wurde, stand zur Abgabe der Abfindungsanmeldung auf elektronischem Wege die gesonderte Anwendung EKA<sup>25</sup> zur Verfügung.

(2) Im Vergleich zu den Einzahlungen in Höhe von 171,58 Mio. EUR und damit 2,76 % der gesamten Verbrauchsteuereinzahlungen im Jahr 2014 war die Verwaltung der Alkoholsteuer mit einem hohen administrativen Aufwand für die Zollämter verbunden. Dies war einerseits auf

<sup>24</sup> Bei der Herstellung von Alkohol unter Abfindung werden selbstgewonnene alkoholbildende Stoffe (bspw. Früchte) auf einem zugelassenen Brenngerät verarbeitet.

<sup>25</sup> EKA – Elektronisches System zur Erfassung, Kontrolle und Auswertung der Alkoholherstellung unter Abfindung

den hohen Manipulationsaufwand bei der Bearbeitung der Alkoholsteueranmeldungen v.a. im Bereich der Abfinder zurückzuführen: So übermittelten die Abgabepflichtigen von den 34.471 im Jahr 2014 eingereichten Anmeldungen zur Alkoholherstellung für Abfinder 38 % über Finanz-Online, 62 % mussten die Zollämter manuell erfassen.

Andererseits beruhte der hohe administrative Aufwand auf den gesetzlich vorgeschriebenen Kontrollen im Bereich der Abfindung<sup>26</sup>, den Alkoholfeststellungen<sup>27</sup> und den monatlich verpflichtenden Alkoholfeststellungen bei Verschlussbrennereien.<sup>28</sup> So entfielen rd. 56 % der gesamten Kontrollzeiten der Zollämter für die Verbrauchsteuern im Jahr 2014 auf Kontrollen im Bereich der Alkoholsteuer (siehe auch TZ 34).

(3) Im Alkoholsteuergesetz kamen unterschiedliche Steuersätze zur Anwendung. Der Regelsatz betrug 1.200 EUR je 100 Liter reinen Alkohol. Abhängig von der Alkoholmenge und davon, ob die Alkoholherstellung in einer Verschlussbrennerei oder unter Abfindung erfolgte, konnte sich der Steuersatz auf 90 % bzw. 54 % des Regelsatzes ermäßigen.

Zudem bestanden Steuerbefreiungen für Hausbrand<sup>29</sup> für abfindungsberechtigte Landwirte und deren Haushaltsangehörige. Diese Freimengen waren regional unterschiedlich: Die steuerfreie Menge war für in Tirol und Vorarlberg gelegene landwirtschaftliche Betriebe höher als für im restlichen Bundesgebiet gelegene.<sup>30</sup>

(4) Die folgende Tabelle schichtet die Anmeldungen zur Abfindung nach der Höhe der selbstbemessenen Alkoholsteuer und zeigt die Steueranmeldungen und den gesamten Steuerbetrag je „Schicht“:

<sup>26</sup> Maßnahmen der amtlichen Aufsicht gemäß § 86 und § 87 Alkoholsteuergesetz

<sup>27</sup> Eine Alkoholfeststellung ist die Feststellung der in einer Ware enthaltenen Alkoholmenge durch die zuständige Abgabenbehörde (§ 79 Abs. 1 Alkoholsteuergesetz).

<sup>28</sup> verpflichtende monatliche Alkoholfeststellung bei Verschlussbrennereien gemäß § 79 Abs. 5 Alkoholsteuergesetz

<sup>29</sup> Hausbrand: Alkohol, der im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs in einem Jahr unter Abfindung hergestellt wird

<sup>30</sup> § 70 Abs. 1 Alkoholsteuergesetz

**Tabelle 10: Schichtung Anmeldungen Abfinder 2014**

selbstbemessene Alkoholsteuer (geschichtet nach Euro-Bandbreiten)	Steueranmeldungen		Steuerbetrag gesamt je „Schicht“	
	in EUR	Anzahl	in %	in EUR
0	8.531	25	0	0
0,01–20	3.478	10	44.599	2
20,01–50	5.891	17	208.892	8
50,01–100	7.714	22	566.416	22
100,01–250	7.242	21	1.102.909	43
250,01–500	1.377	4	452.277	18
500,01–1.000	208	1	130.746	5
ab 1.000,01	30	0	39.406	2
<b>gesamt</b>	<b>34.471</b>	<b>100</b>	<b>2.545.245</b>	<b>100</b>

Quellen: BMF – LoS; RH

Aufgrund der beanspruchten Steuerfreimengen erfolgten bei rd. 25 % der im Jahr 2014 eingereichten Anmeldungen keine Abgabenvorschreibungen („Schicht“ 0 EUR in der Tabelle).

(5) Eine Berechnung des RH für 2014 ergab, dass das Volumen der Steuerbegünstigungen bei den Abfindern, die einerseits auf die Freimengen für steuerfreien Hausbrand und andererseits auf begünstigte Steuersätze zurückzuführen waren,<sup>31</sup> rund doppelt so hoch war wie die Einzahlungen laut Steueranmeldungen:

**Tabelle 11: Hochrechnung Alkoholsteuer für Abfinder 2014**

	Steuerbetrag in EUR
Hochrechnung Einzahlungen ohne Befreiungen bzw. Begünstigungen 2014	7.671.427,44
eingehobene Steuer 2014	2.545.244,86
<b>Differenz</b>	<b>5.126.182,58</b>

Quellen: BMF – LoS; RH

**14.2** Der RH kritisierte, dass der Vollzug der Alkoholsteuer für die Zollämter in Relation zu den Einzahlungen (mit rd. 172 Mio. EUR machten diese nur knapp 3 % der Verbrauchsteuereinzahlungen aus) mit einem hohen administrativen Aufwand verbunden war: Der RH wies kritisch darauf hin, dass aufgrund des geringen Anteils der Anmeldungen über Finanz-Online allein mehr als 60 % der Steueranmeldungen händisch durch die Zollämter erfasst werden mussten; darüber hinaus bestand auf-

<sup>31</sup> unter der Annahme der im Jahre 2014 angemeldeten Alkoholmengen

grund gesetzlich vorgeschriebener Kontrollen ein hoher Kontrollaufwand insbesondere im Bereich der Verschlussbrenner. Der RH bemängelte das dadurch gegebene Missverhältnis zwischen Aufwand und Ertrag bei den Alkoholsteuern – insbesondere dann, wenn Steuerbegünstigungen in Form von Freimengen beansprucht wurden. Nach Ansicht des RH wäre weiters die Notwendigkeit der historischen regionalen Unterschiede hinsichtlich der Freimengen zu prüfen.

Die Personalressourcen der Zollämter wurden damit nicht risikoadäquat für die Verbrauchsteuern eingesetzt.

Der RH empfahl dem BMF,

- Maßnahmen zu setzen, um die Finanz-Online-Quote für die elektronische Übermittlung der Abfindungsanmeldungen weiter zu steigern;
- die internen und gesetzlichen Vorgaben betreffend Kontrollen im Bereich der Alkoholsteuer zu evaluieren

sowie

- das Verhältnis zwischen Aufwand und Ertrag sowie die regionalen Unterschiede der Freimengen zu evaluieren mit dem Ziel einer Vereinfachung der Vollziehung der Abfindungsbrenner und
- auf ressourcenadäquate Vorgaben bei Verschlussbrennereien hinsichtlich einer Verringerung des Verwaltungsaufwands hinzuwirken.

Dadurch sollte der Verwaltungsaufwand bei der Bearbeitung von alkoholsteuerpflichtigen Waren, insbesondere bei den Abfindungs- und Verschlussbrennereien, reduziert und sollten Personalkapazitäten für Verbrauchsteuern mit einem höheren Risikopotenzial bzw. höheren Einzahlungen freigemacht werden.

- 14.3** *Das BMF stimmte in seiner Stellungnahme dem RH zu, dass der Vollzug der Alkoholsteuer relativ hohen administrativen Aufwand erfordere. Es beabsichtige eine Evaluierung der gesetzlichen und der internen Vorgaben im Hinblick auf mögliche Vereinfachungen.*

## Risikopotenziale

Uneinheitlicher  
Vollzug

Arbeitsrichtlinien

**15.1** (1) Die bundesweiten internen Arbeitsrichtlinien, Erlässe und Regelwerke für den Vollzug der Verbrauchsteuern stammten zum Teil aus der Zeit vor Einführung der elektronischen Systeme und waren damit überwiegend nicht mehr aktuell. Die aus dem Jahr 1996 stammende „Arbeitsrichtlinie Verbrauchsteuern“ wurde zuletzt im Jahr 2007 aktualisiert und war lückenhaft<sup>32</sup>. Eine aktuelle Überarbeitung gab es nur für die „Richtlinie Bewilligungen“ aus dem Jahr 2015.

Vorgaben für die Zollämter waren auch in den Handbüchern zu den verschiedenen Verbrauchsteuer-IT-Anwendungen enthalten. Die Bestimmungen zu Arbeitsabläufen und Vorgangsweisen zu den Verbrauchsteuern waren im Organisationshandbuch nicht zusammengefasst, sondern jeweils auf die sowohl für die Zoll- als auch die Verbrauchsteuertätigkeiten geltenden Teile aufgesplittet.

Die Interne Revision des BMF hatte mehrfach die Erneuerung der Arbeitsrichtlinien empfohlen.

(2) Mangels aktueller bundesweiter Vorgaben und Richtlinien hatten die Amtsfachbereiche der vom RH überprüften Zollämter zum Teil Leitfäden bzw. Ablaufbeschreibungen mit unterschiedlichen Schwerpunkten erstellt:

- Der Leitfaden des Zollamts Wien enthielt eine aktuelle Beschreibung der Arbeitsabläufe für Verbrauchsteuern.
- Der für die Kundenteams des Zollamts St. Pölten Krems Wr. Neustadt erstellte Praxisleitfaden für Überwachungsmaßnahmen für Verbrauchsteuern beinhaltete zwar eine praxisbezogene Anleitung für die Abarbeitung von Überwachungsmaßnahmen in den elektronischen Verbrauchsteuerverfahren, eine Beschreibung der Arbeitsabläufe – insbesondere der Bewilligungswartung und –erteilung – fehlte aber.
- Im Zollamt Innsbruck gab es eine spezielle Beschreibung des Verfahrensablaufs für den Bezug zu gewerblichen Zwecken. Eine weitere Beschreibung der Arbeitsabläufe bei Verbrauchsteuern fehlte (siehe TZ 18).

<sup>32</sup> Die geplante Ergänzung der Arbeitsrichtlinie Verbrauchsteuern (VS-1000) in den dortigen TZ 5 (Entstehung, Anmeldung und Entrichtung der Steuer), TZ 6 (Steuerbegünstigung) und TZ 8 (Aufzeichnungspflichten) erfolgte nicht.

- 15.2** Der RH bemängelte, dass es keine aktuelle und bundesweit einheitliche Beschreibung der Verfahrensabläufe als Vorgaben des BMF für die Verbrauchsteuern gab und die Zollämter zum Teil eigene Richtlinien und Leitfäden erstellen mussten. Auch im Organisationshandbuch bestand keine zusammenfassende Darstellung der Arbeitsabläufe für den Verbrauchsteuerbereich.

Der RH empfahl dem BMF, aktuelle bundesweit einheitliche und verbindliche Arbeitsrichtlinien unter Berücksichtigung der geltenden Rahmenbedingungen und IT-Systeme für Verbrauchsteuern zu schaffen, um eine einheitliche Vorgangsweise zu gewährleisten. Diese wären in das Organisationshandbuch – zusammengefasst in einem eigenen Teil für Verbrauchsteuern – zu integrieren und aktuell zu halten.

- 15.3** *Laut Stellungnahme des BMF werde es nach Beendigung der Evaluierung Zoll (siehe TZ 1) und der Neuausrichtung des Organisationshandbuch anpassen.*

#### Abgabe- und Entrichtungsfristen

- 16.1** Nach den Verbrauchsteuergesetzen hatte die Anmeldung verbrauchsteuerpflichtiger Waren schriftlich und je nach Steuerart entweder bis zum 20. oder 25. eines Monats zu erfolgen. Der Steuerbetrag musste für Bier, für Tabakwaren und für Mineralöl spätestens bis zum 25. eines jeden Kalendermonats für den Vormonat (gleichzeitig mit der Anmeldung), für Alkohol bis zum 25. des auf das Entstehen der Steuerschuld zweitfolgenden Monats und für Zwischenerzeugnisse (Schaumwein) bis zum 20. des auf das Entstehen der Steuerschuld drittfolgenden Monats entrichtet werden.

Damit galten bspw. für Getränkehändler, die Alkohol, Bier und Schaumwein vertrieben, zwei verschiedene Fristen für die Abgabe der Anmeldung und drei verschiedene Fristen für die Entrichtung. Sowohl für die Unternehmen als auch für die Zollämter, die die Fristen zu überwachen hatten, entstand dadurch ein erhöhter administrativer Aufwand. Zudem erhöhten die uneinheitlichen Abgabe- und Entrichtungsfristen den Kontrollaufwand betreffend Steueranmeldungen und Überwachung von Sicherheitsüberschreitungen (siehe TZ 24).

- 16.2** Der RH kritisierte die unterschiedlichen Abgabe- und Entrichtungsfristen zur Überwachung der Abgabe und Entrichtung als nicht zweckmäßig. Überdies führte dies nach Ansicht des RH zu unterschiedlichen Reaktionszeiten der Zollämter bei Nichtabgabe von Steueranmeldungen und Überschreiten der Sicherheiten.

Der RH empfahl dem BMF, im Sinne der Vereinfachung und Zweckmäßigkeit für alle Verbrauchsteuerarten auf einheitliche Abgabe- und Entrichtungsfristen hinzuwirken.

- 16.3** *(1) Laut Stellungnahme des BMF seien einheitliche Abgabe- und Entrichtungsfristen für alle Verbrauchsteuerarten nur bedingt sinnvoll und politisch kaum durchsetzbar. Es treffe zwar zu, dass die gesetzlichen Fristen für die Abgabe der Steueranmeldung bzw. für die Entrichtung der Verbrauchsteuern unterschiedlich seien, doch seien diese Regelungen historisch bzw. branchenspezifisch bedingt. Eine Vereinheitlichung im Sinne einer Verkürzung der Entrichtungsfristen würde auf erheblichen Widerstand der Wirtschaftsbeteiligten stoßen; eine generelle Verlängerung sei aus budgetärer Sicht abzulehnen.*

*(2) Das BMF könne die Aussage bezüglich der verschiedenen Reaktionszeiten im Falle der Nichtabgabe der Anmeldungen und Überschreiten der Sicherheiten nicht nachvollziehen, da die Anmeldung jedenfalls im auf die Entstehung der Steuerschuld folgenden Monat abgegeben werden müsse. Der Unterschied zwischen den Verbrauchsteuerarten betrage hier nur maximal fünf Tage. Im Falle diesbezüglicher Unregelmäßigkeiten gehe dem Bediensteten und dem Anmeldepflichtigen sofort eine elektronische Warnmeldung zu.*

- 16.4** *(1) Der RH entgegnete dem BMF, dass seine Empfehlung auf eine Vereinheitlichung der – historisch gewachsenen – Abgabe- und Entrichtungsfristen im Sinne der Verwaltungsvereinfachung und einer Verringerung des administrativen Aufwands der Wirtschaftsbeteiligten und Zollämter abzielte. Im Sinne einer Risikominimierung erachtet der RH eine Verkürzung der Abgabe- und Entrichtungsfristen als zweckmäßig.*

Zum Argument des BMF der branchenspezifischen Unterschiede wies der RH das BMF darauf hin, dass dies für branchenfremde Produkte wie bspw. Mineralöl und Tabak nicht zutraf, während unterschiedliche Fristen gerade innerhalb alkoholischer verbrauchsteuerpflichtiger Waren (Alkohol, Bier, Zwischenerzeugnisse inklusive Schaumwein) auftraten.

*(2) Zum Vorbringen des BMF betreffend maximal fünf Tage Unterschied in der Reaktionszeit, hielt der RH dem BMF entgegen, dass dies nur die Abgabefristen betraf. Die Unterschiede in den Entrichtungsfristen hingegen – und damit in den Reaktionszeiten der Zollämter bei Überschreiten der Sicherheiten – konnten bis zu zwei Monate betragen: Der Steuerbetrag für Bier musste im Folgemonat, jener für Schaumwein im drittfolgenden Monat nach Entstehen der Steuerschuld entrichtet werden.*

Zu den vom BMF angeführten Warnmeldungen bei Unregelmäßigkeiten entgegnete der RH dem BMF, dass diese zwar automatisiert generiert wurden, der Sachbearbeiter sie sich aber nur mittels einer gesonderten Abfrage zur Kenntnis bringen konnte.

Der RH bekräftigte daher seine Empfehlung, auf eine Vereinheitlichung der Abgabe- und Entrichtungsfristen aller Verbrauchsteuerarten hinzuwirken.

Bewilligungserteilung  
und -wartung

Bewilligungserteilung

**17.1** (1) Bei Bewilligungen handelte es sich um dem jeweiligen Verbrauchsteuergesetz entsprechende, begünstigende verbrauchsteuerrechtliche Bescheide der Zollbehörde zur Erfassung, Regelung und Überwachung von Begünstigungen einzelner Personen und Waren, die am Verfahren der Steueraussetzung teilnahmen.

Für das Verfahren der Steueraussetzung bestanden u.a. die folgenden Bewilligungsarten:

- Steuerlager – Herstellungsbetriebe und Lagerbetriebe:  
Betriebe, die verbrauchsteuerpflichtige Waren unter Steueraussetzung empfangen und versenden, herstellen oder lagern sowie be- und verarbeiten (bspw. Brauereien, Mineralölraffinerien, Getränkehändler bzw. Mineralölhändler mit Steuerlager, Verschlussbrenner);
- Registrierte Empfänger:  
Betriebe, die verbrauchsteuerpflichtige Waren unter Steueraussetzung aus anderen EU-Mitgliedstaaten beziehen (bspw. Mineralölhändler bzw. Getränkehändler ohne Steuerlager);
- Verwendungsbetriebe:  
Betriebe, die im Steuergebiet liegen, verbrauchsteuerpflichtige Waren unversteuert beziehen und außerhalb eines Steuerlagers zu einem bestimmten begünstigten Zweck steuerfrei verwenden (bspw. Apotheken – Alkohol, Farb- und Lackhersteller – Mineralöl).

(2) Für die Erteilung verbrauchsteuerrechtlicher Bewilligungen bestanden je nach Bewilligungsart unterschiedliche Voraussetzungen, die der Sachbearbeiter zu überprüfen hatte. Mit der Bewilligung waren behördlich angeordnete Pflichten für die Unternehmen verbunden, wie bspw. zu führende Aufzeichnungen, eine Sicherheitsleistung sowie Darlegung der örtlichen Gegebenheiten des Betriebs.

Im Rahmen der Bewilligungserteilung für Steuerlager (Herstellungsbetriebe und Lagerbetriebe) hatte der zuständige Sachbearbeiter gemäß einer internen Arbeitsrichtlinie gemeinsam mit dem Antragsteller vor Ort ein Befundprotokoll aufzunehmen.<sup>33</sup> Für die Bewilligungsart „Registrierter Empfänger“ bestand keine Verpflichtung zur Erstellung eines Befundprotokolls. Die Bewilligung für Registrierte Empfänger konnte somit auch ohne Betriebsbesichtigung und Erstellung einer Niederschrift erteilt werden.

- 17.2** Der RH kritisierte, dass für die Bewilligungsart Registrierter Empfänger keine Verpflichtung zur Betriebsbesichtigung und zur Erstellung einer Niederschrift bestand. Nach Ansicht des RH war die Besichtigung der örtlichen Gegebenheiten auch bei der Bewilligungserteilung für Registrierte Empfänger im Sinne der Prävention sinnvoll, weil bei den Registrierten Empfängern jedenfalls das gleiche Risikopotenzial wie für Steuerlager bestand (siehe TZ 24).

Der RH empfahl dem BMF, auch vor Bewilligungserteilung für Registrierte Empfänger eine Betriebsbesichtigung mit Erstellung einer Niederschrift verpflichtend vorzusehen, damit im Falle der Feststellung von Unregelmäßigkeiten rechtzeitig Maßnahmen gesetzt werden können.

- 17.3** *Laut Stellungnahme des BMF erscheine eine Betriebsbesichtigung vor Bewilligungserteilung für Registrierte Empfänger grundsätzlich sinnvoll. Eine Beschreibung, wie der Registrierte Empfänger die mit dem Empfang der Waren verbundenen Aufzeichnungen zu führen beabsichtige, wäre nach Ansicht des BMF jedenfalls nützlich; diese Fragen könnten im Rahmen eines Pre-Audits geklärt werden. Das BMF werde den Bewilligungsleitfaden in diesem Punkt ergänzen.*

#### Bewilligungswartung

- 18.1** (1) Das Organisationshandbuch wies als eine der Kernaufgaben des Auditors aus, das Vorliegen der Voraussetzungen der erteilten Bewilligungen sowie der Verfahrensabläufe der Unternehmen, denen eine Bewilligung erteilt worden war, kontinuierlich zu kontrollieren (siehe TZ 10). In der Regel nahm jedoch nicht der Auditor, sondern jener Mitarbeiter, der die Bewilligung erteilt hatte, auch die Bewilligungswartung – wenn auch in unterschiedlichem Ausmaß und uneinheitlich – wahr (siehe TZ 38).

<sup>33</sup> Dabei handelt es sich um eine Niederschrift, die sämtliche Feststellungen zum Bewilligungsantrag, zu den dazu vorgelegten Unterlagen und zu den tatsächlichen Verhältnissen vor Ort festhält.

Mit Ausnahme des Abschnitts über die Überprüfung der Höhe und Anpassung der Sicherheitsleistung in der internen Arbeitsrichtlinie für Bewilligungen gab es keine bundesweit einheitlichen Vorgaben, konkret welche Voraussetzungen im Rahmen der Bewilligungswartung zu überprüfen waren und in welchen zeitlichen Abständen diese zu erfolgen hatte.

(2) Zwei der drei überprüften Zollämter (Wien und St. Pölten Krems Wr. Neustadt) hatten entsprechende Arbeitsbehelfe ausgearbeitet. Alle drei überprüften Zollämter handhabten die Bewilligungswartung unterschiedlich:

- Die Ablaufbeschreibung des Zollamts Wien enthielt einen Abschnitt über den Bereich der Bewilligungswartung mit einer Auflistung der zu überprüfenden Maßnahmen sowie einer „Checkliste für Bewilligungserteilung und Bewilligungswartung“. Der Amtsfachbereich empfahl, das Vorliegen der Bewilligungsvoraussetzungen zumindest einmal jährlich zu überprüfen. Nach Auskunft der zuständigen Sachbearbeiter erfolge eine Überprüfung der Sicherheitsleistung im Rahmen der amtlichen Aufsicht bzw. wenn eine Überschreitung der Sicherheitsleistung (siehe TZ 24) in der Anwendung EVA angezeigt werde. Mit Ausnahme der jährlich in der Datenbank SEED durchzuführenden Firmenbeurteilung gab es keine Dokumentation der erfolgten Überprüfungen.
- Der Praxisleitfaden des Amtsfachbereichs Zollamt St. Pölten Krems Wr. Neustadt empfahl den Kundenteams im Rahmen der Risikobewertung die Durchführung einer jährlichen Firmenbeurteilung. Häufigkeit und Art der Maßnahmen, welche im Rahmen der Bewilligungswartung zu setzen wären, gab der Leitfaden nicht vor. Nach Angabe der Sachbearbeiter überprüften sie in regelmäßigen Abständen die Sicherheitsleistung, eine Überprüfung der allgemeinen Bewilligungsvoraussetzungen erfolge zumeist im Rahmen der amtlichen Aufsicht. Eine Dokumentation der durchgeführten Maßnahmen bestand nicht.
- Im Zollamt Innsbruck gab es keinen internen Leitfaden zur Erteilung bzw. Wartung verbrauchsteuerrechtlicher Bewilligungen. Nach Auskunft der Sachbearbeiter überprüften sie zwar die Bewilligungsvoraussetzung, jedoch werde dies nicht dokumentiert. Eine Überprüfung der Sicherheitsleistung erfolge entweder aufgrund der Meldung einer Überschreitung dieser in der Anwendung EVA oder im Rahmen der amtlichen Aufsicht. Aufgrund mangelnder Dokumentation konnte der RH nicht feststellen, ob und wann das Zollamt Innsbruck die Bewilligungsvoraussetzungen überprüft hatte.

**18.2** Der RH bemängelte das Fehlen bundesweit einheitlicher Vorgaben dazu, welche Voraussetzungen in welchen zeitlichen Abständen im Rahmen der Bewilligungswartung zu überprüfen waren. Der RH kritisierte, dass deshalb die Bewilligungswartung – und damit die Kontrolle der Voraussetzungen für erteilte Bewilligungen – in den überprüften Zollämtern uneinheitlich erfolgte und aufgrund mangelnder Dokumentation nicht nachvollziehbar war.

Der RH empfahl dem BMF, seine Arbeitsrichtlinie für Bewilligungen um Bestimmungen hinsichtlich der Bewilligungswartung zu ergänzen. Dazu wäre ein einheitlicher Maßnahmenkatalog auszuarbeiten, der regelt, welche Kriterien in welchen zeitlichen Abständen im Rahmen der Bewilligungswartung zu überprüfen sind. Darüber hinaus sollte die Nachvollziehbarkeit der gesetzten Maßnahmen durch eine elektronische Dokumentation sichergestellt werden.

**18.3** *Laut Stellungnahme des BMF könnten Bestimmungen und Maßnahmen zur Dokumentation hinsichtlich der Bewilligungswartung in verschiedene Arbeitsrichtlinien und Anwendungen aufgenommen werden. Das BMF stimme dem RH zu, die gesetzten Maßnahmen elektronisch zu dokumentieren. Es werde den „optimalen Ort“ dafür evaluieren.*

**18.4** Der RH anerkannte die Bemühungen des BMF zur elektronischen Dokumentation. Er verwies jedoch nochmals auf die Notwendigkeit konkreter Anordnungen des BMF zu den Maßnahmen und zeitlichen Abständen der Bewilligungswartung. Der RH wiederholte deshalb seine Empfehlung, die Arbeitsrichtlinie des BMF für Bewilligungen um Bestimmungen zur Bewilligungswartung zu ergänzen.

#### Steuerliche Zuverlässigkeit

**19.1** (1) Die sogenannte steuerliche Zuverlässigkeit war eine gesetzliche Grundvoraussetzung für die Erteilung einer verbrauchsteuerrechtlichen Bewilligung. Das Nichtvorliegen der steuerlichen Zuverlässigkeit konnte den Widerruf einer Bewilligung zur Folge haben.<sup>34</sup>

Um die steuerliche Zuverlässigkeit vor Bewilligungserteilung überprüfen zu können, hatte der Sachbearbeiter gemäß einer internen Arbeitsrichtlinie Auskünfte über den Antragsteller beim zuständigen

<sup>34</sup> Das Zollamt kann erteilte Bewilligungen widerrufen, wenn nachträglich bestimmte Tatsachen eintreten wie bspw. die steuerliche Unzuverlässigkeit oder die Nichtentsprechung von in der Betriebsbewilligung getroffenen Anordnungen – die eine Bewilligungserteilung ausgeschlossen hätten. Der Widerruf wiederum hat zur Folge, dass die Teilnahme am Steueraussetzungsverfahren nicht möglich ist.

Finanzamt einzuholen. Durch eine Überprüfung der steuerlichen Zuverlässigkeit sollte u.a. festgestellt werden, ob der Antragsteller aktuelle bzw. vollstreckbare Steuerrückstände hatte, ob er die Bedingungen für bewilligte Zahlungserleichterungen einhielt und ob er die Umsatzsteuer-Voranmeldungen pünktlich abgab. Die Anfrage konnte

- entweder durch Übermittlung eines amtlichen Vordrucks für ein sogenanntes Finanzamtgutachten an das zuständige Finanzamt oder
- durch elektronische Abfrage im Abgabensinformationssystem (AIS) der Finanzverwaltung

erfolgen.

Die Mitarbeiter in den Kundenteams hatten in der Regel keinen Zugriff auf das Abgabensinformationssystem (AIS), Abfragen zu möglichen Abgabenrückständen konnte nur das Team Abgabensicherung der Zollämter durchführen. Die Übermittlung der Anfragen an die Finanzämter mittels Vordruck war zeitaufwendig, die Beantwortung erfolgte oft nicht unmittelbar.

(2) In der Praxis führten die überprüften Zollämter nicht in allen Fällen von Bewilligungserteilungen eine Überprüfung der steuerlichen Zuverlässigkeit durch, obwohl dies verpflichtend vorgesehen war.

(3) Die Beurteilung der steuerlichen Zuverlässigkeit durch Einholung von Informationen des zuständigen Finanzamts war nur zum Zeitpunkt der Bewilligungserteilung verpflichtend vorgesehen, nicht jedoch im Rahmen der Bewilligungswartung – auch mangels Vorgaben für diese (siehe TZ 18). Lediglich das Zollamt Wien sah in seiner „Checkliste für Bewilligungserteilung und Bewilligungswartung“ die Erstellung einer Finanzamts-Anfrage auch als Bestandteil der Bewilligungswartung vor.

(4) Den Zollämtern lagen keine automatisierten und laufenden Informationen über das steuerliche Verhalten beim zuständigen Finanzamt vor, aus welchen sich Hinweise auf die aktuelle steuerliche Zuverlässigkeit ableiten ließen. Entsprechende Hinweise wären bspw. Rückstände, die unpünktliche oder unterbliebene Abgabe von Steuererklärungen bzw. -voranmeldungen oder durchgeführte Außenprüfungsmaßnahmen.

Die Finanzverwaltung verfügte bspw. in ihrem Prüfungsverwaltungsprogramm<sup>35</sup> unter dem Titel „aktuelle Fallinformation“ über kom-

<sup>35</sup> BP 2000

primierte Informationen dazu. Die Zollämter hatten allerdings keine Abfragemöglichkeit zu diesen Informationen.

Mit der Grunddatenverwaltung verfügte die Steuer- und Zollverwaltung über eine gemeinsame elektronische Datenbank, in der auch die Verbrauchsteuerbewilligungsinhaber erfasst waren.

- 19.2** Der RH kritisierte, dass die überprüften Zollämter – entgegen den internen Vorschriften – nicht in allen Fällen einer Bewilligungserteilung die steuerliche Zuverlässigkeit überprüften.

Weiters bemängelte er, dass eine laufende Überprüfung der steuerlichen Zuverlässigkeit im Verfahren zur Bewilligungswartung bundesweit nicht verpflichtend vorgesehen war.

Der RH wies kritisch darauf hin, dass den Kundenteams in den Zollämtern nicht automatisiert und laufend Informationen über das steuerliche Verhalten der Abgabepflichtigen beim Finanzamt vorlagen und sie in der Regel keinen Zugriff auf das Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung hatten. Nach Ansicht des RH waren diese Informationen für die laufende Beurteilung der steuerlichen Zuverlässigkeit und auch für die Risikobeurteilung Verbrauchsteuerpflichtiger unerlässlich; aufgrund der bestehenden gemeinsamen Grunddatenverwaltung der Zollämter und der Finanzämter wäre die Verfügung über diese Informationen auch möglich.

Der RH empfahl daher dem BMF, die Überprüfung der steuerlichen Zuverlässigkeit sowohl bei der Bewilligungserteilung als auch im Rahmen der Bewilligungswartung sicherzustellen; dies insbesondere auch deshalb, weil das Nichtvorliegen der steuerlichen Zuverlässigkeit einen Widerrufsgrund für Bewilligungen darstellte.

Zudem empfahl der RH dem BMF, eine Möglichkeit – vorzugsweise über einen elektronischen Zugang – zu schaffen, damit die Kundenteams der Zollämter aktuelle Informationen bzw. Änderungen der Finanzämter hinsichtlich der steuerlichen Zuverlässigkeit automatisiert erlangen. Bspw. könnten dazu Daten zur Verfügung gestellt werden, welche der aktuellen Fallinformation im Prüfungsverwaltungsprogramm der Finanzverwaltung entsprechen.

- 19.3** *Laut Stellungnahme des BMF sei der Empfehlung zur Schaffung eines Zugangs zu aktuellen Informationen bzw. Daten betreffend die steuerliche Zuverlässigkeit bereits mit Produktivsetzung von „SEED neu“ teilweise entsprochen, da im Falle der Anmerkung eines Insolvenz-*

*bzw. Konkursverfahrens ab diesem Zeitpunkt eine Meldung über den Hinweismonitor SEED automatisch erfolge.*

- 19.4** Der RH anerkannte die Bemühungen des BMF, Meldungen zu Insolvenz- bzw. Konkursverfahren zukünftig automatisiert über SEED zu erwirken.

Um laufend aktuelle, möglichst umfassende Informationen bzw. Änderungen der Finanzämter (wie bspw. Rückstände, Nichtabgabe von Erklärungen, Ergebnis von Prüfungshandlungen usw.) automatisiert zu erlangen, bekräftigte der RH seine Empfehlung, weitere Maßnahmen – vorzugsweise über einen elektronischen Zugang – zu setzen, damit die Kundenteams der Zollämter aktuelle Informationen über das steuerliche Verhalten der Abgabepflichtigen automatisiert erlangen.

Darüber hinaus bekräftigte der RH seine Empfehlung, die Überprüfung der steuerlichen Zuverlässigkeit sowohl bei der Bewilligungserteilung als auch im Rahmen der Bewilligungswartung sicherzustellen, da das Nichtvorliegen der steuerlichen Zuverlässigkeit einen Widerrufsgrund für Bewilligungen darstellt.

Mineralölsteuer  
– Kontrollrisiko

Steuerbegünstigungen

- 20.1** (1) Die Energiesteuer-Richtlinie<sup>36</sup> der EU legte für Energieerzeugnisse und damit auch für Heiz- und Kraftstoffe Mindeststeuerbeträge fest, die ab 1. Jänner 2004 von den EU-Mitgliedstaaten einzuheben waren. Damit sollten Wettbewerbsverzerrungen durch unterschiedliche Steuersätze in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten abgebaut werden. Darüber hinaus ließ die EU-Richtlinie weite Spielräume für Steuerbegünstigungen und -befreiungen.

Österreich setzte die Vorgaben der EU-Richtlinie im Mineralölsteuergesetz 1995 um. Im Vergleich zu anderen EU-Mitgliedstaaten waren die steuerlichen Förderungen ökologischer Treibstoffe bzw. bestimmter Verwendungszwecke in Österreich, wie folgend dargestellt, zum Teil weitreichender.

(2) Das Mineralölsteuergesetz (MinStG) regelte die Steuersätze für sämtliche Mineralöle.<sup>37</sup> Es enthielt in § 3 elf Steuersätze, abhängig von der Zusammensetzung und der Verwendung des Mineralöls. Bei der Besteuerung von Treibstoffen sah das MinStG einen höheren Steuer-

<sup>36</sup> RL 2003/96/EG des Rates zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom

<sup>37</sup> § 3 MinStG 1995, BGBl. Nr. 630/1994 i.d.g.F.

satz für Benzin als für Diesel (Gasöl) vor. Weiters enthielt es etliche Steuerbegünstigungen, zum Beispiel:

a) Es differenzierte nach dem Anteil an Blei, Schwefel und beigemischten biogenen Stoffen; mit dieser Steuersatzdifferenzierung – der sogenannten Spreizung aufgrund ökologischer Gesichtspunkte – sollten umweltfreundlichere (schwefelfreie, biogene) Kraftstoffe begünstigt werden.

Im EU-Vergleich gab es bspw. in Deutschland keine Steuerbegünstigung für die Beimischung biogener Stoffe, sondern eine gesetzliche Beimischungspflicht ohne steuerliche Förderung.

b) Rein biogene Mineralöle waren zur Gänze von der Mineralölsteuer befreit.<sup>38, 39</sup>

Für biogene Mineralöle bestand in Deutschland eine Steuerentlastung<sup>40</sup>, jedoch keine Steuerbefreiung.

c) Eine weitere Steuerbegünstigung bestand in Österreich für gekennzeichnetes Gasöl abhängig vom Verwendungszweck, allerdings nur dann, wenn es nicht verbotswidrig als Treibstoff (Gasöl (Diesel)) verwendet wurde.<sup>41</sup> Der begünstigte Steuersatz von gekennzeichnetem Gasöl belief sich mit 98 EUR/1.000 Liter auf ein Viertel des Normalsteuersatzes für als Treibstoff verwendetes und damit nicht begünstigtes Gasöl (Diesel) in Höhe von 397 EUR/1.000 Liter. Die Steuersatzdifferenz zwischen Gasöl (Diesel) als Treibstoff und gekennzeichnetem Gasöl war seit 2005 um 100 EUR/1.000 Liter gestiegen, weil die Steuersatzerhöhungen von Diesel beim gekennzeichneten Gasöl nicht mitgezogen wurden.

<sup>38</sup> § 2 Abs. 4 i.V.m. § 4 Abs. 1 Z 7 MinStG

<sup>39</sup> Diese befreiten Mineralölmengen stiegen nach einer konstanten Entwicklung in den Jahren 2010 bis 2013 im Jahr 2014 um 98,10 Mio. Liter und damit um mehr als 60 % gegenüber dem Jahr 2013 von 158,36 Mio. Liter auf 256,46 Mio. Liter.

<sup>40</sup> § 50 deutsches Energiesteuergesetz

<sup>41</sup> Dieses durch einen Farbstoff zu kennzeichnende Gasöl durfte gemäß § 9 Abs. 6 MinStG nur zum Verheizen, zum Antrieb von begünstigten Anlagen zur Erzeugung von Wärme und elektrischer Energie sowie als Schiffbetriebsstoff verwendet werden. Ansonsten entsprach es aufgrund seiner Zusammensetzung dem Dieseltreibstoff.

Auch diese Steuerbegünstigung für gekennzeichnetes Gasöl nach dem Verwendungszweck galt nicht in allen EU-Mitgliedstaaten.<sup>42</sup>

(3) Die Steuersätze und damit die Steuersatzdifferenzierungen zwischen Benzin und Diesel sowie jene aufgrund ökologischer Gesichtspunkte (die sogenannte Spreizung) unterlagen seit 2004 insgesamt sechs gesetzlichen Änderungen.

**20.2** Der RH wies auf die Steuerbegünstigungen im MinStG, welche im Vergleich zu anderen EU-Mitgliedstaaten zum Teil weitreichender waren, sowie auf die Vielzahl und die zahlreichen Änderungen bei den Steuersätzen i.Z.m. den Begünstigungen hin.

Der RH empfahl dem BMF, in Fortsetzung der im Stabilitätsgesetz 2012 normierten Reduzierung von Mineralölsteuerbegünstigungen die Höhe und Notwendigkeit der bestehenden Mineralölsteuerbegünstigungen gerade im Hinblick auf den Kontroll- und Verwaltungsaufwand für die Zollämter zu evaluieren (siehe auch TZ 21 und 22).

Dabei wären vor dem Hintergrund des Zielkonflikts zwischen der ökologischen Förderung, dem Malversationspotenzial und dem erforderlichen Kontrollaufwand die Vielzahl an Steuersätzen und die Steuerbegünstigungen kritisch zu durchforsten sowie nach Kosten-Nutzen-Überlegungen zu evaluieren. Es wäre umfassend zu beurteilen, ob die Beibehaltung der Begünstigung noch erforderlich ist, ob die beabsichtigten Wirkungen erreicht wurden, ob der mit dem Vollzug verbundene Verwaltungs- und Kontrollaufwand in einem angemessenen Verhältnis zu Ergebnissen steht und wie unbeabsichtigte Nebenwirkungen verhindert werden können.

Auf dieser Grundlage wäre auf eine Verringerung der Steuersätze und darauf hinzuwirken, nicht erforderliche oder nicht mehr zeitgemäße Mineralölsteuerbefreiungen oder -begünstigungen entfallen zu lassen, ohne die beabsichtigten Wirkungen aus den Augen zu verlieren. Um die weiterhin als erforderlich erachteten Förderzwecke nicht unberücksichtigt zu lassen, wären auch Alternativen zu den indirekten steuerlichen Förderungen – wie direkte Förderungen oder eine Erweiterung bzw. Anpassung ökologischer Vorgaben – zu evaluieren.

<sup>42</sup> So bestand laut den Verbrauchstauertabellen der EU-Kommission vom Juli 2015 ([http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/excise\\_duties/energy\\_products/rates/excise\\_duties-part\\_ii\\_energy\\_products\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise_duties-part_ii_energy_products_en.pdf); abgerufen am 1. Februar 2016) bspw. in den Niederlanden gar keine Steuerbegünstigung, in anderen EU-Mitgliedstaaten gab es keine für Zwecke des Heizens; die Tschechische Republik erstattete nur einen Teil der Steuer und diesen erst nach Erbringung des Nachweises, dass das gekennzeichnete Gasöl zum Heizen Verwendung fand.

- 20.3** *Laut Stellungnahme des BMF würde der vom RH vorgeschlagene deutsche Weg (Steuerentlastung statt Steuerbefreiung für biogene Mineralöle) zu einem zusätzlichen administrativen Aufwand führen, der nicht im Verhältnis zu den zusätzlich zu erwartenden Einnahmen bzw. zu dem in Kauf genommenen Risiko stünde.*
- 20.4** Der RH entgegnete dem BMF, dass er die deutsche Regelung beispielhaft angeführt hatte. Die Empfehlung des RH zielte darauf ab, aufgrund der weitreichenden Steuerbegünstigungen und der Vielzahl an Steuersätzen die Höhe und Notwendigkeit der bestehenden Mineralölsteuerbegünstigungen vor dem Hintergrund des Zielkonflikts zwischen der ökologischen Förderung, dem Malversationspotenzial und dem erforderlichen Kontroll- und Verwaltungsaufwand (siehe TZ 21) – wie auch bei der Alkoholsteuer vom BMF angedacht (siehe dessen Stellungnahme zu TZ 14) – zu evaluieren.

Der RH bekräftigte deshalb seine Empfehlung, in Fortsetzung der im Stabilitätsgesetz 2012 normierten Reduzierung von Mineralölsteuerbegünstigungen die Höhe und Notwendigkeit der bestehenden Mineralölsteuerbegünstigungen gerade im Hinblick auf den Kontroll- und Verwaltungsaufwand für die Zollämter zu evaluieren. Auf dieser Grundlage wäre sowohl auf eine Verringerung der Anzahl der Steuersätze als auch auf den Entfall nicht mehr zeitgemäßer Mineralölsteuerbefreiungen oder -begünstigungen hinzuwirken, ohne die beabsichtigten Wirkungen aus den Augen zu lassen.

- 21.1** (1) Um die Anspruchsvoraussetzungen für die Steuerbegünstigungen nach dem MinStG überprüfen zu können, waren von den Zollämtern zeitnahe Kontrollen durchzuführen. Dabei war zum einen die Treibstoffzusammensetzung zu überprüfen; zum anderen, ob das versteuerte Mineralöl tatsächlich für den begünstigten Zweck – wie bspw. beim gekennzeichneten Gasöl zum Heizen und nicht verbotswidrig als Treibstoff – Verwendung fand (siehe TZ 20). Das Ausmaß der Kontrollen und damit auch das Risiko ungewollter Steuerausfälle waren von den dafür zur Verfügung stehenden Personalressourcen und Kontrollmöglichkeiten bestimmt (siehe TZ 8 und 9).

(2) Die Umsetzung der Nachhaltigkeitsverordnung<sup>43</sup> des BMF erhöhte den Verwaltungsaufwand für die Zollämter, da die Zollämter demnach seit 2015 weitere Überprüfungen der Anspruchsvoraussetzungen für Steuerbegünstigungen durchzuführen hatten.

(3) Aufgrund des Malversationsrisikos stellten die Begünstigungen eine vordringliche Herausforderung im Bereich der Betrugsbekämpfung dar und erhöhten den Kontrollaufwand. Auch die Interne Revision des BMF hatte im Jahr 2014 die Steuerermäßigungen von gekennzeichnetem Gasöl und die Biogenität beim Zusatz von biogenen Stoffen für Benzine und Diesel – als Voraussetzung für reduzierte Steuersätze – als Risikobereich im Bereich der Mineralölsteuer identifiziert. Sie hatte darauf hingewiesen, dass die beiden wesentlichen Risikofaktoren bei der Mineralölsteuer die unterschiedlichen Steuersätze auf verschiedene Produkte und der hohe Verbrauch waren.

(4) Der RH hatte bereits in seinem Bericht „Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht“ (Reihe Bund 2013/3) darauf hingewiesen, dass jede steuerliche Ausnahmebestimmung den Vollzug verteuert und dass zahlreiche Gesetzesnovellen mit immer umfangreicheren und detaillierteren Bestimmungen zu einer Verkomplizierung des Abgabenrechts und damit zu einem zeitaufwendigen und teuren Vollzug führten.

**21.2** Der RH kritisierte, dass die Vielzahl unterschiedlicher Steuersätze und Steuerbegünstigungen sowie zahlreiche Gesetzesnovellen (siehe TZ 20) einen entsprechenden Verwaltungs- und Kontrollaufwand sowie ein hohes Kontroll- und Malversationsrisiko im Hinblick auf gewollte und ungewollte Steuermindereinzahlungen verursachten. Der RH bemängelte, dass der Kontrollaufwand hinsichtlich der Einhaltung ökologischer Kriterien durch den Vollzug der Nachhaltigkeitsverordnung des BMF weiter gestiegen war. Auch die steigende Steuersatzdifferenz zwischen Diesel und gekennzeichnetem Gasöl (siehe TZ 20) erhöhte nach Ansicht des RH sowohl das Risikopotenzial als auch den Kontrollbedarf.

<sup>43</sup> In Umsetzung der Erneuerbare-Energien-Richtlinie der EU (Richtlinie 2009/28/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. April 2009 zur Förderung der Nutzung von Energie aus erneuerbaren Quellen und zur Änderung und anschließenden Aufhebung der Richtlinien 2001/77/EG und 2003/30/EG) legte das BMF mit der Nachhaltigkeitsverordnung (Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Festlegung von Nachhaltigkeitskriterien, BGBl. II Nr. 157/2014; Inkrafttreten am 1. Juli 2014) fest, dass der begünstigte Steuersatz für Biokraftstoffe nur dann heranzuziehen war, wenn die beigemengte Menge an Biokraftstoffen den in der EU-RL und in der Folge national im Verordnungsweg festgelegten Nachhaltigkeitskriterien (siehe Verordnung über landwirtschaftliche Ausgangsstoffe für Biokraftstoffe und flüssige Biobrennstoffe, BGBl. II Nr. 250/2010 sowie Kraftstoffverordnung 2012, BGBl. II Nr. 398/2012) entsprach.

Der RH sah einen Zielkonflikt zwischen der ökologischen Förderung von Treibstoffen mit Steuerbegünstigungen und dem daraus resultierenden Verwaltungs- und Kontrollaufwand zur Verhinderung der missbräuchlichen Inanspruchnahme dieser Steuerbegünstigungen. Angesichts der großen finanziellen Bedeutung der Steuerbegünstigungen bei der Mineralölsteuer (1,174 Mrd. EUR im Jahr 2014 – siehe TZ 22) wären risikoadäquate Kontrollen mit entsprechenden Personalressourcen notwendig, um ungewollte Steuerausfälle so weit wie möglich zu verhindern.

Der RH wiederholte seine Empfehlung zur Evaluierung der Mineralölsteuerbegünstigungen (siehe TZ 20) an das BMF.

**22.1** (1) Die folgende Tabelle zeigt – in Anlehnung an den Förderungsbericht der Bundesregierung 2014 – das Ausmaß der Steuermindereinnahmen im Jahr 2014 aufgrund der steuerlichen Begünstigungen für Mineralölsteuer:<sup>44, 45</sup>

<b>Tabelle 12: Steuerausfall aufgrund von Mineralölsteuerbegünstigungen 2014</b>		
Art der Steuerbegünstigung	laut Förderungsbericht	laut Berechnungen des RH
	in Mio. EUR	
Steuerbefreiung für Schiffbetriebsstoffe	40	40 <sup>1</sup>
Steuerbefreiung für Luftfahrtbetriebsstoffe	340	341
biogene Treibstoffe	380	378 <sup>2</sup>
gekennzeichnetes Gasöl	– <sup>3</sup>	414
<b>Summe Steuerausfälle</b>	<b>760</b>	<b>1.174</b>

Rundungsdifferenzen möglich

<sup>1</sup> Übernahme der Zahlen laut Förderungsbericht

<sup>2</sup> laut Berechnungen RH; davon begünstigt (Zumischung): 276 Mio. EUR; davon befreit (reine Form): 102 Mio. EUR

<sup>3</sup> Die Steuerbegünstigung für gekennzeichnetes Gasöl war im Förderungsbericht der Bundesregierung für das Jahr 2014 nicht als Steuerausfall aufgrund indirekter Förderungen angeführt.

Quellen: BMF; RH

Die Steuerausfälle betragen laut den mit dem BMF abgestimmten Berechnungen des RH im Jahr 2014 insgesamt 1,174 Mrd. EUR.

<sup>44</sup> Der Förderungsbericht wies den Steuerausfall durch abgabenrechtliche Ausnahmebestimmungen als indirekte Förderungen aus.

<sup>45</sup> Die Berechnung der Steuerbegünstigungen erfolgte in Anlehnung an den Förderungsbericht der Bundesregierung auf Basis der Mineralölsteuerstatistik des BMF. Die Berechnung enthielt die Steuerbefreiungen für Schiffbetriebsstoffe und Luftfahrtbetriebsstoffe sowie die Steuerbefreiung biogener Treibstoffe in reiner Form und die Begünstigung als Zumischung bei Diesel und Benzin. Weiters rechnete der RH die Begünstigung für gekennzeichnetes Gasöl hinzu, die im Förderungsbericht nicht enthalten war.

(2) Zu den Zielen bei der Einführung bzw. Abschaffung ausgewählter Steuerbegünstigungen im Bereich der Mineralölsteuer fanden sich in den Gesetzesmaterialien folgende Erläuterungen:

- Die mit dem Abgabenänderungsgesetz 2004 in Umsetzung der „Richtlinie 2003/30/EG zur Förderung der Verwendung von Biokraftstoffen oder anderen Kraftstoffen im Verkehrssektor“ erweiterten Spreizungen (im Jahr 2005 Diesel und im Jahr 2007 Benzin) sollten einen unwesentlichen Verwaltungsmehraufwand verursachen. Die Spreizung sollte zusätzlich zu der in der Kraftstoffverordnung<sup>46</sup> vorgesehenen Verpflichtung zur Substitution fossiler Stoffe durch Biokraftstoffe – sogenannte Beimischungsverpflichtung – als flankierende Maßnahme zur Unterstützung einer raschen Markteinführung von Biokraftstoffen dienen.<sup>47, 48</sup>
- Mit dem Stabilitätsgesetz 2012 (Entfall der Mineralölsteuerbegünstigungen für Schienenfahrzeuge und Agrardiesel) sollten – aus budgetären und Umweltschutzgründen – nicht unbedingt erforderliche oder nicht mehr zeitgemäße Mineralölsteuerbefreiungen oder –begünstigungen entfallen. Neben dem Mehraufkommen in Höhe von 70 Mio. EUR im Jahr 2013 und 80 Mio. EUR ab 2014 sollten dadurch auch geringere Verwaltungslasten für Unternehmer entstehen.<sup>49</sup>

(3) Sämtliche Steuerbegünstigungen für die Mineralölsteuer galten unbefristet.

(4) Das BMF hatte keine Evaluierung durchgeführt, ob durch die steuerliche Förderung das im Förderungsbericht genannte Ziel der Förderung nicht-fossiler Treibstoffe bzw. eine Reduktion des CO<sub>2</sub>-Ausstoßes erreicht werden konnte. Auch im Hinblick darauf, ob die Maßnahmen immer noch benötigt werden, um die ursprünglich beabsichtigten Ziele zu erreichen, oder ob der gänzliche Wegfall, Änderungen oder Alternativen – v.a. im Hinblick auf den Verwaltungs- und Kontrollaufwand und den Steuerausfall – zweckmäßiger wären, fand keine Evaluierung statt.

<sup>46</sup> Kraftstoffverordnung 1999, BGBl. II Nr. 418/1999 i.d.F. BGBl. II Nr. 417/2004; die aktuelle Substitutionsverpflichtung war in der Kraftstoffverordnung 2012, BGBl. II Nr. 398/2012 i.d.F., geregelt.

<sup>47</sup> Abgabenänderungsgesetz 2004 (686 der Beilagen XXII. GP – Regierungsvorlage)

<sup>48</sup> Die Spreizung zwischen begünstigtem und unbegünstigtem Treibstoff betrug für Benzin 28 EUR/1.000 Liter (bei einem begünstigten Steuersatz von 482 EUR/1.000 Liter) und für Diesel 33 EUR/1.000 Liter (bei einem begünstigten Steuersatz von 397 EUR/1.000 Liter).

<sup>49</sup> BGBl. I Nr. 22/2012; 1. Stabilitätsgesetz 2012 (1680 der Beilagen XXIV. GP – Regierungsvorlage)

(5) Der RH hatte bereits in seinem Bericht „Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht“ (Reihe Bund 2013/3) dem BMF empfohlen, darauf hinzuwirken, dass Steuerbegünstigungen künftig nur mehr befristet gewährt werden, um regelmäßige Erfolgskontrollen zu gewährleisten, und zu evaluieren, ob die Maßnahmen weiterhin zur Zielerreichung notwendig sind.

- 22.2** (1) Der RH wies auf die hohen Steuerausfälle i.Z.m. den Steuerbegünstigungen bei der Mineralölsteuer (rd. 1,174 Mrd. EUR im Jahr 2014) hin, auf den damit verbundenen Verwaltungs- und Kontrollaufwand sowie auf das Risiko des Missbrauchs der Steuerbegünstigungen und ungewollter Steuerausfälle (siehe TZ 21). Insbesondere vor diesem Hintergrund kritisierte der RH, dass das BMF keine Evaluierungen dahingehend durchgeführt hatte, ob die Steuerbegünstigungen noch zeitgemäß waren, ob die beabsichtigten Wirkungen mit den steuerlichen Förderungen erreicht werden konnten bzw. ob Alternativen zu den steuerlichen indirekten Förderungen bestanden.

Der RH bemängelte insbesondere, dass das BMF zehn Jahre nach Einführung biogener Treibstoffe nicht evaluiert hatte, ob die Notwendigkeit einer Steuerbegünstigung als zusätzliche flankierende Maßnahme zur Unterstützung (der damaligen raschen Markteinführung) von Biokraftstoffen noch bestand.

Der RH wiederholte seine Empfehlung zur Evaluierung der Mineralölsteuerbegünstigungen (siehe TZ 20) an das BMF.

Der RH empfahl dem BMF, insbesondere zu evaluieren, ob zehn Jahre nach Einführung biogener Treibstoffe noch die Notwendigkeit einer Steuerbegünstigung als zusätzliche flankierende Maßnahme zur Unterstützung einer raschen Markteinführung von Biokraftstoffen bestand.

- (2) Der RH wies kritisch darauf hin, dass die Steuerbegünstigungen nicht befristet gewährt wurden.

Der RH empfahl dem BMF – wie schon in seinem Bericht „Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht“ (Reihe Bund 2013/3) –, auch bei der Mineralölsteuer darauf hinzuwirken, dass Steuerbegünstigungen künftig nur mehr befristet gewährt werden, um regelmäßige Erfolgskontrollen zu gewährleisten, und zu evaluieren, ob die Maßnahmen weiterhin zur Zielerreichung notwendig sind.

- 22.3** *Hinsichtlich der Befristung von Steuerbegünstigungen wies das BMF in seiner Stellungnahme darauf hin, dass allfällige Maßnahmen – soweit*

*derartige Befristungen mit den EU-rechtlichen Rahmenbedingungen vereinbar wären – vom Gesetzgeber zu setzen seien.*

- 22.4** Der RH wies das BMF im Zusammenhang mit der Befristung von Steuerbegünstigungen darauf hin, dass – obgleich diese Maßnahmen vom Gesetzgeber zu setzen sind – das BMF als Entscheidungsgrundlage für den Gesetzgeber Evaluierungen dahingehend durchführen sollte, ob die Steuerbegünstigungen noch zeitgemäß waren, ob die beabsichtigten Wirkungen mit den steuerlichen Förderungen erreicht werden konnten bzw. ob Alternativen zu den steuerlichen indirekten Förderungen bestanden (siehe auch TZ 20).

Der RH wiederholte deshalb seine Empfehlung, auch bei der Mineralölsteuer darauf hinzuwirken, dass Steuerbegünstigungen künftig nur mehr befristet gewährt werden, um regelmäßige Erfolgskontrollen zu gewährleisten, und zu evaluieren, ob die Maßnahmen weiterhin zur Zielerreichung notwendig sind.

Der RH bekräftigte insbesondere seine Empfehlung zu evaluieren, ob zehn Jahre nach Einführung biogener Treibstoffe noch die Notwendigkeit einer Steuerbegünstigung als zusätzliche flankierende Maßnahme zur Unterstützung einer raschen Markteinführung von Biokraftstoffen bestand.

Besteuerung von  
Treibstoff-Substitu-  
tionsprodukten

- 23.1** (1) Bestimmte Mineralöle (sogenannte Treibstoff-Substitutionsprodukte)<sup>50</sup>, konnten neben ihrer regulären Verwendung technisch auch – anstelle von Diesel – als Treibstoff (als Beimischung oder unvermischt) verwendet werden. Nur in der Verwendung gemäß ihrem regulären Verwendungszweck (nicht in der Verwendung als Treibstoff) unterlagen sie in Österreich nicht der Mineralölbesteuerung.<sup>51</sup> Da diese Treibstoff-Substitutionsprodukte nicht in das elektronische Beförderungs- und Kontrollsystem der EU (EMCS) eingebunden waren, waren die Überwachung der beförderten Menge dieser Mineralöle sowie die Kontrollen durch die Zollämter, um sie bei missbräuchlich unversteuerter Verwendung als Treibstoff der Besteuerung zuzuführen, erschwert.

(2) In der Praxis stellte die missbräuchliche Verwendung von unversteuerter Mineralöl als (Beimischung zum) Treibstoff daher ein zunehmendes Betrugsszenario dar. So entstand bspw. durch einen von einem

<sup>50</sup> wie Schmieröl, sogenannte Basisöle und Schalöle, die regulär bspw. zur Verwendung als Schmierstoffe, Trennmittel oder sonstige technische Anwendungen bestimmt waren

<sup>51</sup> Bei missbräuchlicher Verwendung unterlagen sie gemäß § 3 Abs. 1 Z 9 MinStG dem Steuersatz des Mineralöls, dem sie nach Beschaffenheit und Verwendungszweck am nächsten stehen.

Zollamt aufgedeckten Betrugsfall ein Schaden aus nicht abgeführter Mineralölsteuer in Höhe von rd. 90 Mio. EUR für ein in Österreich produziertes mineralölsteuerfreies Produkt, das in andere EU-Mitgliedstaaten als Treibstoff verkauft wurde.

(3) EU-weit könnten durch Aufnahme dieser Treibstoff-Substitutionsprodukte in den Kreis der überwachungspflichtigen Energieerzeugnisse die tatsächlich produzierten/transportierten Mengen überwacht, die beförderte Menge der potenziellen Nachfrage nach solchen Produkten gegenübergestellt sowie Kontrollen der beförderten Menge hinsichtlich des Inhalts bzw. der stofflichen Zusammensetzung durchgeführt werden. Die die Nachfrage übersteigende Menge wäre für die Überwachungsbehörden ein Hinweis auf missbräuchliche Verwendung als Treibstoff in diesem Ausmaß.

Zum Zweck der Überwachung sah die Energiesteuer-Richtlinie der EU (RL 2003/96/EG) vor, dass EU-Mitgliedstaaten die Aufnahme von Treibstoff-Substitutionsprodukten in das elektronische Beförderungs- und Kontrollsystem EMCS beantragen konnten.<sup>52</sup> Bestrebungen einzelner EU-Mitgliedstaaten dazu – darunter auch Österreich – waren bisher am Einstimmigkeitsprinzip der EU im Steuerrecht gescheitert.

Alternativ dazu unterwarfen andere EU-Mitgliedstaaten (z.B. Deutschland) diese Produkte national der Mineralölbesteuerung mit einem eigenen Steuersatz, um Kontrollen hinsichtlich Inhalt und Beförderung durchführen bzw. das Steuerausfallsrisiko vermindern zu können.<sup>53</sup>

**23.2** Der RH wies auf das zunehmende Kontrollrisiko und auf potenzielle Steuerausfälle durch die Zunahme an Treibstoff-Substitutionsprodukten hin, die daraus entstanden, dass diese Produkte missbräuchlich steuerfrei als Treibstoff eingesetzt werden konnten. Er kritisierte, dass für die Zollämter nur eingeschränkte Kontrollmöglichkeiten für diese unbesteuerten Treibstoff-Substitutionsprodukte bestanden. Diese waren weder in das elektronische Beförderungs- und Kontrollsystem EMCS eingebunden noch in Österreich der Mineralölsteuer unterworfen.

<sup>52</sup> Gemäß Art. 20 Abs. 2 der RL 2003/96/EG konnten die Mitgliedstaaten, wenn sie der Ansicht waren, dass Energieerzeugnisse zum Verbrauch als Heizstoff oder Kraftstoff bestimmt waren oder als solche zum Verkauf angeboten oder verwendet wurden oder anderweitig Anlass zu Steuerhinterziehung, -vermeidung oder Missbrauch gaben, die Kommission davon unverzüglich in Kenntnis setzen. Ob diese Produkte dann in das EMCS aufgenommen wurden, wurde in einem gesonderten Verfahren entschieden.

<sup>53</sup> bspw. deutsches Energiesteuergesetz § 2 Abs. 1 Z 6 bzw. Abs. 3 Z 3

Der RH empfahl dem BMF, für alle bisher nicht der Verbrauchsteuer unterliegenden Treibstoff-Substitutionsprodukte Kontrollmöglichkeiten insbesondere hinsichtlich der Mengen, der Verwendung und der stofflichen Zusammensetzung zu schaffen. Dazu wäre in der EU darauf hinzuwirken, alle Substitutionsprodukte in das Beförderungs- und Kontrollsystem EMCS aufzunehmen. Weiters empfahl der RH dem BMF zu evaluieren, ob die Grundlagen dafür fortbestanden, dass diese Produkte in Österreich nicht der Mineralölbesteuerung unterlagen.

- 23.3** *Laut Stellungnahme des BMF unterstütze es mit Nachdruck die Bemühungen zahlreicher EU-Mitgliedstaaten, eine Reihe von Energieerzeugnissen, die als Substitutionsprodukte für Treib- bzw. Heizstoffe in Betracht kämen, in die EU-Beförderungs- und Kontrollbestimmungen einzubeziehen. Entsprechende Durchführungsrechtsakte der Europäischen Kommission befänden sich bereits in Vorbereitung, die Zustimmung der Mitgliedstaaten bleibe abzuwarten.*

*Das BMF wies weiters darauf hin, dass in der EU eine Vielzahl vielfältiger derartiger Produkte auf dem Markt sei. Viele dieser Substitutionsprodukte würden grundsätzlich dem österreichischen MinStG (§ 1 i.V.m. § 2) unterliegen, allerdings – mangels entsprechender EU-Vorgaben – nicht dem elektronischen Beförderungs- und Kontrollsystem EMCS. Durch die Vermischung mit (anderen) Mineralölen (§ 26 Abs. 1 i.V.m. § 21 Abs. 3 MinStG) bzw. durch die steuerrelevante Verwendung als Treibstoff oder zum Verheizen entstehe die Mineralölsteuerschuld auch für solche Produkte. Die Bestimmungen über die amtliche Aufsicht (§§ 47 ff. MinStG) würden auch für diese Produkte gelten. Österreich habe sich bislang auf EU-Ebene dafür eingesetzt und werde sich weiter dafür einsetzen, Treibstoffsubstitutionsprodukte in das elektronische Beförderungs- und Kontrollsystem EMCS aufzunehmen, um deren Kontrolle zu erleichtern. Auch Beförderungen im steuerrechtlich freien Verkehr sollten Beförderungsbestimmungen unterliegen (verpflichtende Beförderung mit vereinfachtem Begleitdokument); eine entsprechende Novellierung der einschlägigen EU-Verordnung sei in Vorbereitung.*

- 23.4** Der RH begrüßte die Bemühungen des BMF auf EU-Ebene zur Aufnahme der Treibstoffsubstitutionsprodukte in das elektronische Beförderungs- und Kontrollsystem EMCS sowie zur Einführung von Beförderungsbestimmungen für Beförderungen im steuerrechtlich freien Verkehr.

Zum Hinweis des BMF, dass viele dieser Substitutionsprodukte grundsätzlich dem österreichischen MinStG und der amtlichen Aufsicht unterlagen, stellte der RH klar, dass dies nicht der von ihm dargestell-

ten Faktenlage widersprach. Der RH hatte in diesem Zusammenhang vielmehr die erschwerte Überwachung der beförderten Mengen dieser Mineralöle aufgrund der fehlenden Einbindung in das EMCS betont.

### Informationsdefizite

#### Überwachung der Sicherheiten

**24.1** (1) Nach den Verbrauchsteuergesetzen hatten Unternehmer für eine voraussichtliche Steuerschuld für einen bestimmten Zeitraum eine Sicherheit beim Zollamt zu hinterlegen, um die Einbringlichkeit der Abgaben zu gewährleisten. Die Unternehmer hatten die Sicherheit vor Erteilung der verbrauchsteuerrechtlichen Bewilligung zu leisten.<sup>54</sup>

(2) Risikopotenzial aus der zeitlichen Differenz zwischen Versand/Empfang und Selbstberechnung (Steueranmeldung):

Die Zollämter merkten die geleisteten Sicherheiten (deren Höhe) im Rahmen der Bewilligungserteilung erstmalig in der zentralen Verbrauchsteuerdatenbank SEED an. Die Abgabe der Verbrauchsteueranmeldungen erfolgte grundsätzlich elektronisch durch Datenübermittlung in der Anwendung EVA<sup>55</sup>. Die in SEED hinterlegte Sicherheitshöhe war mit der Anwendung EVA verknüpft: Nach der Steueranmeldung (in der Anwendung EVA) erfolgte eine automatische Überwachung der Sicherheitsleistung durch Abgleich der in SEED erfassten Daten und der Steueranmeldung. Im Falle einer Überschreitung der Sicherheitsleistung (d.h. wenn der Sicherheitserlag zu niedrig war) bzw. wenn keine Sicherheit in SEED vorhanden war, zeigte die Anwendung EVA dies automatisch an. Der Sachbearbeiter hatte sodann die Anmeldung zu überprüfen und entsprechende Maßnahmen zur ausreichenden Besicherung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren zu setzen.

Die Abgabe der Steueranmeldung erfolgte immer nach dem Versand/Empfang der Ware (dem Entstehen der Steuerschuld), je nach Steuerart entweder bis zum 20. oder bis zum 25. des Folgemonats nach Versand/Empfang. Bei Alkohol und Schaumwein waren die Zahlungsfristen zudem noch weitere ein bzw. zwei Monate später als die Fristen für die Steueranmeldung. Die automatisierte Überwachung der Sicherheit begann erst mit Abgabe der Steueranmeldung; da der Versand der Ware jedoch schon zu einem früheren Zeitpunkt erfolgte und zu diesem Zeitpunkt keine automatisierte Überwachung der Sicherheit stattfand, bestand für die Zeitspanne vom Versand/Empfang bis zur

<sup>54</sup> Je nach Bewilligungsart und Warenkategorie waren unterschiedliche Bemessungsgrundlagen bzw. Einschränkungsmöglichkeiten vorgesehen.

<sup>55</sup> Die Steuerpflichtigen gaben die monatliche Verbrauchsteueranmeldung im Rahmen einer Selbstberechnung ab.

Abgabe der Steueranmeldung bzw. Entrichtung der Steuerschuld ein Zahlungsausfallsrisiko dann, wenn die Sicherheit nicht ausreichend hoch war. Das Ausfallsrisiko konnte – unter Bedachtnahme auf die unterschiedlichen Zahlungsfristen und die systembedingte Reaktionszeit – das Ausmaß der Steuerschuld für drei Monate annehmen. Insbesondere bei der Bewilligungsart „Registrierter Empfänger“ kam es i.Z.m. Mineralöl zu Überschreitungen der Sicherheitsleistungen, Malversationen und Betrugsszenarien.

(3) Risikopotenzial aus fehlender Verknüpfung Versanddokument laut EMCS und Selbstberechnung (Steueranmeldung) laut EVA:

Die Dokumentation und Kontrolle der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren erfolgte im Beförderungs- und Kontrollsystem EMCS durch Erfassung der elektronischen Versanddokumente (eVD). Die darin erfassten tatsächlichen Warenbewegungen waren nicht mit den Verbrauchsteueranmeldungen (Selbstberechnungen) in der Anwendung EVA verknüpft. Daher war es möglich, geringere als tatsächlich erfolgte Lieferungen in der EVA anzumelden, bis hin zu einer „Null-Meldung“ trotz erfolgter Lieferungen.

Die zur automatischen Überwachung der Sicherheitsleistung herangezogene Liefermenge generierte sich nur aus der nicht verifizierten Selbstberechnung. Daher konnte die automatische Prüfung der Sicherheitsüberschreitung im Hinblick auf die steuerpflichtige Menge zum Ergebnis kommen, dass die Sicherheit nicht überschritten war, obwohl sie zur Besicherung der tatsächlich steuerpflichtigen Vorgänge nicht ausreichte.

(4) Dieses Betrugsszenario zeigte sich bspw. bei folgendem, vom RH überprüfem, Fall:

Ein Unternehmen erhielt im September 2013 eine Bewilligung als Registrierter Empfänger für Mineralöl. Im Oktober 2013 bezog das Unternehmen als Registrierter Empfänger 19 mineralölsteuerpflichtige Lieferungen im Umfang von rd. 607.000 Liter Diesel und bestätigte den Empfang der Waren im Rahmen des elektronischen Versanddokuments ohne Beanstandung. In der Steueranmeldung für Oktober 2013 erklärte und entrichtete das Unternehmen für rd. 62.000 Liter Diesel Mineralölsteuer in Höhe von rd. 25.000 EUR. Tatsächlich wäre für die 607.000 Liter Diesel Mineralölsteuer in Höhe von rd. 241.000 EUR zu entrichten gewesen. Ein elektronischer Abgleich der tatsächlich bezogenen und im Beförderungs- und Kontrollsystem EMCS abgebildeten Menge mit der in der Steueranmeldung erklärten geringeren Menge erfolgte nicht. Ebenso wenig konnte mangels elektronischer Verknüp-

fung die voraussichtliche Steuerschuld für die tatsächlich bezogene Menge laut EMCS mit der hinterlegten Sicherheit laut SEED abgeglichen werden: Der Steuerpflichtige hatte nur für die zwei in der Steueranmeldung für Oktober erklärten Lieferungen Sicherheit geleistet.

Im November 2013 bezog das Unternehmen insgesamt 48 Lieferungen mit rd. 1.500.000 Liter Diesel. Eine Anmeldung und Entrichtung der Mineralölsteuer erfolgte nicht. Auch für den im Dezember 2013 bezogenen Diesel unterließ das Unternehmen eine Steueranmeldung.

Insgesamt entstand somit für den Bund ein finanzieller Schaden von rd. 900.000 EUR, da die Sicherheitsüberwachung erst zum Zeitpunkt der Verbrauchsteueranmeldungen und anhand der darin gemeldeten – zu geringen – steuerpflichtigen Vorgänge und Mengen erfolgte und weitere zeitnahe Überwachungsmaßnahmen (wie bspw. ein Abgleich durch eine Verknüpfung der tatsächlich bezogenen Menge laut EMCS und der hinterlegten Sicherheit laut SEED), um die Einbringlichkeit der Abgaben zu gewährleisten, unterblieben.

(5) Risikopotenzial aus fehlender Verknüpfung der tatsächlich bezogenen Menge laut EMCS und der hinterlegten Sicherheit laut SEED:

Um bestimmte Lieferungen bzw. Bezüge von verbrauchsteuerpflichtigen Waren zu überwachen, konnten die Zollämter in der Datenbank SEED einen Filter für den Versand/Empfang derartiger Waren erstellen. Solche gefilterte Sendungen wurden sodann im Beförderungs- und Kontrollsystem EMCS im Ergebnis der Risikoanalyse angezeigt und konnten entsprechend überwacht werden. Eine Überprüfung der geleisteten Sicherheit war jedoch nur manuell durch den Sachbearbeiter möglich, indem er die Liefermengen mit der für die Bewilligung geleisteten Sicherheit abglich (siehe TZ 30).<sup>56</sup>

Ein automatischer Abgleich der voraussichtlichen Steuerschuld für die tatsächlich bezogene Menge laut EMCS mit der hinterlegten Sicherheit laut SEED konnte mangels elektronischer Verknüpfung nicht erfolgen.

(6) Wie die folgende Tabelle zeigt, entfiel der überwiegende Anteil der im Jahr 2014 überschrittenen Sicherheitsleistungen auf die Bewilligungsart Registrierter Empfänger (56 %):

<sup>56</sup> Diese Filtersetzung erfolgte bspw. im Zollamt PKW aufgrund einer Anordnung der Geschäftsleitung zwingend bei allen neu erteilten Bewilligungen für bestimmte registrierte Empfänger für einen Zeitraum von mindestens sechs Monaten ab Bewilligungserteilung.

**Tabelle 13: Überschreitungen Sicherheiten 2014**

Bewilligungsart	Überschreitungen Sicherheiten	Anteil Überschreitungen
	Anzahl	in %
Herstellungsbetrieb	130	8
Lagerbetrieb	561	33
Registrierter Empfänger	980	58
sonstige	26	1
<b>gesamt</b>	<b>1.697</b>	<b>100</b>

Quelle: BMF Abt. V/5

**24.2** Der RH beanstandete das System zur Überwachung der Sicherheiten in mehrerer Hinsicht als unzureichend und nicht zweckmäßig im Sinn einer Risikominimierung: Er kritisierte,

- dass es zum Zeitpunkt des Versands/Empfangs verbrauchsteuerpflichtiger Waren und damit der tatsächlichen Lieferung keine automatisierte Überwachung der Sicherheitsleistung gab (fehlender Abgleich SEED und EMCS);
- dass die Überprüfung der geleisteten Sicherheit erst mit Abgabe der Steueranmeldung und damit zu spät erfolgte;
- dass die Überprüfung der geleisteten Sicherheit nur anhand der Angaben des Steuerpflichtigen in der Verbrauchsteueranmeldung und nicht anhand der tatsächlichen Lieferungen laut dem Beförderungs- und Kontrollsystem EMCS erfolgte;
- dass eine elektronische Verknüpfung zwischen den tatsächlichen steuerpflichtigen Vorgängen und Mengen laut Beförderungs- und Kontrollsystem EMCS und jenen, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner Steueranmeldung erklärt hatte, fehlte (fehlender Abgleich EMCS und EVA);
- dass daher die elektronische Überwachung der Sicherheiten nur anhand der (elektronisch im Hinblick auf die steuerpflichtige Menge nicht verifizierbaren) Steueranmeldung in Form einer Selbstberechnung und nicht anhand und zum Zeitpunkt der tatsächlichen Lieferungen laut den elektronischen Versandanzeigen im Beförderungs- und Kontrollsystem EMCS erfolgte.

Der RH wies auch kritisch v.a. auf das aufgezeigte Risiko von Sicherheitsüberschreitungen bei Registrierten Empfängern hin.

Der RH empfahl daher dem BMF, einen automatisierten Abgleich zwischen den Verbrauchsteueranmeldungen in der Anwendung EVA und den tatsächlichen Lieferungen laut elektronischen Versanddokumenten im Beförderungs- und Kontrollsystem EMCS zu schaffen. Zudem sollte die Überwachung der Sicherheiten automatisiert bereits zum Zeitpunkt des Versands/Empfangs der verbrauchsteuerpflichtigen Ware durch eine Verknüpfung der Daten im Beförderungs- und Kontrollsystem EMCS und der in SEED angemerkten hinterlegten Sicherheit erfolgen, um v.a. bei Registrierten Empfängern rechtzeitig Maßnahmen setzen zu können, wenn die Sicherheiten zur Deckung der voraussichtlichen Steuerschuld nicht ausreichen.

**24.3** *(1) Laut Stellungnahme des BMF strebe es trotz der dem RH dargelegten praktischen Umsetzungsprobleme (v.a. im Hinblick auf empfangene Mengen bei Steuerlagern) den vom RH geforderten automatisierten Abgleich zwischen den Verbrauchsteueranmeldungen (EVA) und den Lieferungen laut den erfassten elektronischen Verwaltungsdokumenten (EMCS) vorbehaltlich einer positiven Kosten-Nutzen-Analyse und einer budgetären Deckung grundsätzlich an.*

*(2) Zur Überwachung der Sicherheiten wies das BMF darauf hin, dass Registrierte Empfänger Sicherheit für die während eines Kalendermonats voraussichtlich bezogenen Waren zu leisten hätten. Zwar sei die Steueranmeldung im auf die Entstehung der Steuerschuld folgenden Monat abzugeben, aufgrund der unterschiedlichen Entrichtungsfristen könnten jedoch Verbrauchsteuerbeträge aushaften, die während eines Zeitraums von bis zu drei Monaten entstanden seien.*

*Bei Steuerlagern sei eine Verknüpfung der Daten im Beförderungs- und Kontrollsystem EMCS und der hinterlegten Sicherheiten nicht zielführend, da lediglich die auf versandten Waren lastenden Steuern abzudecken seien und für empfangene Waren von Steuerlagerinhabern grundsätzlich keine Sicherheit zu leisten sei. Zwar sei aufgrund der verschiedenen Modelle der Sicherheitsberechnung und Nichtberücksichtigung des vollen Zeitraums offener Abgaben nicht das volle Risiko abgedeckt, Begünstigungen seien jedoch nur steuerlich zuverlässigen Firmen zu bewilligen, das Risiko daher durch ein Qualitäts- bzw. Kontrollkriterium minimiert.*

*Zudem evaluiere eine Arbeitsgruppe der Europäischen Kommission das System der Garantien und deren Überwachung; deren Ergebnis sei abzuwarten.*

**24.4** Der RH stellte gegenüber dem BMF klar, dass er aufgrund des aufgezeigten Risikos den Fokus auf Registrierte Empfänger gelegt hatte. In

Bezug auf die Steuerlager könnte nach Ansicht des RH die frühzeitige Information über eingehende Mengen im Beförderungs- und Kontrollsystem EMCS für Kontrollmaßnahmen herangezogen werden, da – wie das BMF selbst einräumte – nicht das volle Risiko des gesamten Zeitraums offener Abgaben abgedeckt werden kann.

Der RH erachtete aufgrund des aufgezeigten Risikos eine automatisierte Überwachung der Sicherheitsleistung – jedenfalls bei den registrierten Empfängern – bereits zum Zeitpunkt der tatsächlichen Lieferung als zweckmäßig, da die Überprüfung erst mit der Abgabe der Steueranmeldung in Risikofällen ein höheres Steuerausfallsrisiko birgt. Zudem erachtete er bei den Steuerlagern eine automatisierte Überwachung der eingehenden Mengen bereits zum Zeitpunkt der tatsächlichen Lieferung im Hinblick auf mengenmäßige Auffälligkeiten als zweckmäßig, um bspw. zeitnahe Kontrollmaßnahmen durchzuführen.

Unabhängig vom derzeit offenen Evaluierungsergebnis der Kommissionsarbeitsgruppe hielt der RH seine Empfehlung aufrecht.

#### Kontrollplanung durch die Kundenteams

- 25.1** (1) Die Zollämter hatten nach den Vorgaben des BMF im Organisationshandbuch jährlich einen Kontrollplan zu erstellen. Darin waren die Maßnahmen der amtlichen Aufsicht jeweils für das Folgejahr festzulegen. Mit den Kontrollplänen zielte das BMF darauf ab, Effektivität und Effizienz der Aufsichtsmaßnahmen zu steigern.

Für die Verbrauchsteuern gab es keine Vorgaben des BMF hinsichtlich einer bei der Jahresplanung mindestens anzustrebenden Kontrolldichte.

- (2) Verantwortlich für die Planung waren die Teamleiter der Kundenteams. Die Kontrollpläne waren nach Abstimmung mit der Geschäftsleitung des Zollamts in der IT-Anwendung CONTROL zu erfassen. Diese diente neben der Erfassung auch der Dokumentation der Kontrollen.

Die IT-Anwendung CONTROL enthielt nicht die Funktionalitäten eines Planungstools zur risikoorientierten Ressourcenplanung: So fehlte eine Gesamtübersicht über den Zeitpunkt der letzten Maßnahme der amtlichen Aufsicht je Bewilligungsinhaber und damit die Information über Verbrauchsteuerkunden, die bisher keiner amtlichen Aufsicht unterzogen wurden. Weiters fehlten ein laufender Vergleich bereits vorgenommener Kontrollen und Leistungszeiten im Verhältnis zu geplanten Kontrollen und Ressourcen, um einen Fortgang der geplanten Kontrollen überwachen zu können.

(3) Die folgende Tabelle zeigt, in welchem Ausmaß die Zollämter Maßnahmen der amtlichen Aufsicht für die Verbrauchsteuern im Kontrollplan für das Jahr 2014 vorplanten:

<b>Tabelle 14: Anzahl und Anteil amtliche Aufsicht aus Kontrollplänen 2014</b>					
Zollamt	Anzahl Geschäftszahl <sup>1</sup>	Kontrollplan			
		ja	ja in %	nein	nein in %
Wien	673	128	19,02	545	80,98
PKW	1.629	57	3,50	1.572	96,50
Eisenstadt Flughafen Wien	924	31	3,35	893	96,65
Klagenfurt Villach	336	50	14,88	286	85,12
Linz Wels	968	64	6,61	904	93,39
Salzburg	311	32	10,29	279	89,71
Graz	820	61	7,44	759	92,56
Innsbruck	1.125	26	2,31	1.099	97,69
Feldkirch Wolfurt	272	1	0,37	271	99,63
<b>Summe</b>	<b>7.058</b>	<b>450</b>	<b>6,38</b>	<b>6.608</b>	<b>93,62</b>

PKW = St. Pölten Krems Wr. Neustadt

<sup>1</sup> Die Maßnahmen der amtlichen Aufsicht konnten sich bei einem Unternehmen auch auf mehrere Verbrauchsteuerarten beziehen (bspw. im Getränkehandel Bier, Schaumwein und Spirituosen). Die Zollämter erfassten diese unter einer Geschäftszahl.

Quellen: BMF; RH

Von den drei überprüften Zollämtern und auch bundesweit wies das Zollamt Wien mit rd. 19 % den weitaus höchsten Anteil an vorgeplanten Maßnahmen auf. Das Zollamt St. Pölten Krems Wr. Neustadt plante 3,50 % vor,<sup>57</sup> das Zollamt Innsbruck 2,31 %<sup>58</sup>.

(4) In den vom RH überprüften Zollämtern erfolgte die Jahresplanung für die amtliche Aufsicht wie folgt:

- Das Zollamt Wien plante nach Vorgaben des Amtsfachbereichs. Die Kundenteams führten zusätzlich zu CONTROL einen „manuellen Prüfplan“, um die fehlenden Funktionalitäten von CONTROL auszugleichen. Dieser enthielt zu bestehenden Bewilligungen eine

<sup>57</sup> Ohne stornierte und nicht 2014 abgeschlossene Fälle bzw. bereinigt um mehrere Steuerarten betreffende Zählungen. Je Kundenteam waren damit durchschnittlich rund acht Firmen, je Verbrauchsteuersachbearbeiter durchschnittlich rund drei Firmen vorgeplant.

<sup>58</sup> Ohne stornierte nicht 2014 abgeschlossene Fälle bzw. bereinigt um mehrere Steuerarten betreffende Zählungen. Dabei waren für ein Kundenteam (ATE Standorte Zollstellen Flughafen und Reutte) keine amtliche Aufsicht, für die anderen vier Kundenteams durchschnittlich rund sieben Firmen – je Verbrauchsteuersachbearbeiter durchschnittlich rund zwei Firmen – vorgeplant.

Kategorisierung<sup>59</sup> der Verbrauchsteuerkunden, einen Risikowert<sup>60</sup> sowie daraus abgeleitete Kontrollstunden. Der Amtsfachbereich wertete im Sinne der Steuerung den Fortgang der Kontrollen der Kundenteams aus dem Prüfplan quartalsweise aus.

Für 2015 überarbeitete das Zollamt Wien die Prüfungsplanung mit dem Ziel, zwei Drittel der Bewilligungen im Rahmen der amtlichen Aufsicht zu kontrollieren. Damit legte es intern auch eine Kontrolldichte fest.

- Im Zollamt St. Pölten Krems Wr. Neustadt erfolgte eine Vorausplanung durch die Sachbearbeiter bei jenen Firmen, bei denen ein Kontrollschwerpunkt zu setzen war. Es hatte nicht jede geplante Kontrolle in den Jahreskontrollplan aufgenommen.<sup>61</sup>
- Beim Zollamt Innsbruck bestand keine spezielle interne Regelung zur Jahresplanung. Die Kundenteams legten die Kontrollen anlassbezogen und risikoorientiert in CONTROL an.

**25.2** (1) Der RH bemängelte das Fehlen von Vorgaben hinsichtlich der Kontrolldichte durch das BMF. Damit fehlte eine Messgröße für die Ressourcenplanung und den tatsächlichen Ressourcenaufwand.

Der RH kritisierte, dass die Jahresplanung in der angewendeten Form nicht geeignet war, um die vorhandenen Ressourcen, auch im Hinblick auf das akzeptierte Kontrollrisiko, im Sinn einer ausreichenden Kontrolldichte zu steuern. Damit war es den Zollämtern auch nicht möglich, im Sinne einer Personalbedarfsermittlung festzustellen, wie viele Bewilligungsinhaber mit dem vorhandenen Personal jährlich der amtlichen Aufsicht unterzogen werden können (siehe TZ 8).

Der RH empfahl dem BMF, für die Jahresplanung mit den Zollämtern die Kontrolldichte als Größe für die Ressourcensteuerung zu vereinbaren und dabei die Kontrolldichte an den bestehenden Bewilligungen zu orientieren (siehe TZ 6).

(2) Der RH kritisierte das Fehlen praxisbezogener Vorgaben für die Jahresplanung sowie das Fehlen der Planungsfunktionalitäten im

<sup>59</sup> fünf Kategorien nach Art der Bewilligung, Geschäftsumfang, Warenkreis und Abgabenrisiko

<sup>60</sup> neben dem Risikofaktor, der sich aus der Firmenbeurteilung (siehe TZ 27) ergab

<sup>61</sup> So waren Steuerlager, Hersteller und Registrierte Empfänger regelmäßig zu prüfen. Große Firmen wären laut Angabe des Zollamts monatlich, sonstige im Abstand von drei oder sechs Monaten zu prüfen. Auch Betriebe mit bedeutenden Verbrauchsteuer-einzahlungen waren nur einmal im Kontrollplan erfasst.

CONTROL bzw. eines entsprechenden bundesweiten Planungstools, das anhand bestimmter Planungsparameter eine vertiefte Planung erlaubt.

Der RH wies in dem Zusammenhang kritisch auf die unterschiedliche Vorgehensweise und die beträchtlichen Unterschiede im Planungsaufwand in den überprüften Zollämtern hin – so hatte das Zollamt Wien zusätzlich einen manuellen Prüfplan erstellt. Nach Ansicht des RH war die geringe Nutzung der Kontrollpläne zur Steuerung auch Ausfluss der fehlenden Planungs- und Steuerungsfunktionalität von CONTROL. Dieses enthielt nicht jene planungsrelevanten Informationen wie der manuelle Prüfplan im Zollamt Wien. Die Führung des manuellen Prüfplans war zwar mit Zusatzaufwand verbunden, ermöglichte jedoch durch Einbeziehung von risikoorientierten Auswahlkriterien und Planungsparametern eine verbesserte Jahresplanung, eine Abschätzung des zeitlichen Ressourcenbedarfs und eine Steuerung der amtlichen Aufsicht.

Der RH empfahl dem BMF, die Jahresplanung der Zollämter durch Erweiterung der IT-Anwendung CONTROL um entsprechende Funktionalitäten bzw. durch Implementierung eines entsprechenden Planungstools und durch bundesweit einheitliche Vorgaben in Anlehnung an den manuellen Prüfplan des Zollamts Wien zu unterstützen und zu vereinheitlichen. Dabei wären insbesondere Informationen hinsichtlich des letztgeprüften Jahres zu berücksichtigen. Dies würde einen Grundbedarf an Ressourcen für die amtliche Aufsicht zu den bestehenden Verbrauchsteuerbewilligungen sichtbar machen, Abweichungen im Vollzug in den Kundenteams frühzeitig erkennen lassen und damit verbesserte Steuerungsmöglichkeiten eröffnen, um die vom BMF angestrebte Effektivität und Effizienz der Aufsichtsmaßnahmen zu heben.

(3) Der RH kritisierte die mangelhafte Jahresplanung durch die Zollämter: Mit Ausnahme des Zollamts Wien waren die Anteile der von den Zollämtern bzw. von den Kundenteams in den Kontrollplänen erfassten Maßnahmen der amtlichen Aufsicht, gemessen an den tatsächlich durchgeführten Maßnahmen, gering. Der RH bemängelte, dass die Teamleiter – v.a. des Zollamts St. Pölten Krems Wr. Neustadt und des Zollamts Innsbruck – nicht hinreichend festlegten, welche Maßnahmen der amtlichen Aufsicht im Folgejahr von den Kontrollverantwortlichen in welchen Zeitabständen vorzunehmen waren und dass sie den Sachbearbeitern vielfach die Beurteilung des Kontrollbedarfs und die Erfassung ihrer Kontrollen überließen (siehe auch TZ 10). Dadurch erfüllten sie ihre Steuerungsaufgaben nur zum Teil.

Nach Ansicht des RH erfüllten die Teamleiter zwar die formale Anforderung des Organisationshandbuchs, einen Kontrollplan für das Folge-

jahr zu erfassen; von einer zweckmäßigen, substanziellen und effektiven Planung der im Rahmen der amtlichen Aufsicht einzusetzenden Ressourcen konnte bei nur wenigen geplanten Kontrollen pro Sachbearbeiter aber nicht ausgegangen werden. Damit blieb es vielfach den spezialisierten Verbrauchsteuersachbearbeitern selbst überlassen, den Bedarf an Maßnahmen der amtlichen Aufsicht im Einzelfall festzulegen.

Der RH empfahl dem BMF, eine zweckmäßige Jahresplanung sicherzustellen. Dazu wären

- von den Teamleitern gemeinsam mit den Verbrauchsteuerexperten
- alle, auch periodisch vorzunehmende, Kontrollen im Rahmen der amtlichen Aufsicht
- so weit wie möglich realistisch vorzuplanen, um die dafür erforderlichen Ressourcen abschätzen und steuern zu können.

**25.3** *(1) Laut Stellungnahme des BMF werde es im Rahmen der Evaluierung Zoll (siehe TZ 1) zu einer Personalbedarfsberechnung kommen, welche die Kontrolldichte anhand der bestehenden Bewilligungen berücksichtige und die erforderlichen Ressourcen in Zukunft gewährleisten soll.*

*(2) Die Möglichkeit der Erweiterung der IT-Anwendung um Funktionalitäten für die Jahresplanung werde im Rahmen der Umstellung des IT-Systems aufgrund des Zollkodex der EU überprüft.*

*(3) Auch würden eine bundesweit einheitliche Vorgabe und Jahresplanung unter Berücksichtigung der Risiken im Rahmen der Evaluierung Zoll (siehe TZ 1) und des Projekts Kontrollmanagement ausgearbeitet.*

#### Risikoanalysen Zollamt

**26.1** (1) Seit 2013<sup>62</sup> war für die in der SEED-Datenbank<sup>63</sup> erfassten Unternehmen eine Firmenbeurteilung vorzunehmen. Diese diente zur Beurteilung des jeweils mit den Verbrauchsteuerbewilligungen verbundenen Risikos. Nach den Vorgaben des BMF hatte der zuständige Firmensachbearbeiter jährlich eine Neubewertung durchzuführen und ein Freigabeberechtigter hatte sie zu bestätigen.

<sup>62</sup> Mit Februar 2013 setzte das BMF auf der Verbrauchsteuerinternetplattform (VIP) die Anwendung „Risiko Verbrauchsteuern“ mit dem Teilbereich der Firmenbeurteilung für die Zollämter produktiv.

<sup>63</sup> SEED = System for Exchange of Excise Data

## Risikopotenziale

(2) Nach zwölf Monaten seit der letzten Firmenbeurteilung zeigte das IT-System die Beurteilung dem Sachbearbeiter als abgelaufen an; die Bewertung war daraufhin unverändert neu zu speichern oder entsprechend den aktuellen Ergebnissen abzuändern.

In der Praxis nahmen die Kundenteams die vorgeschriebenen Firmenneubewertungen nicht durchgehend zeitgerecht wahr:<sup>64</sup>

<b>Tabelle 15: Offene Firmenbeurteilungen</b>						
Zollamt	Herstellungsbetrieb	Lagerbetrieb	Reg. Empfänger/ Versender	Verschulbrennerei	Verwendungsbetrieb	gesamt
Anzahl der offenen Firmenbeurteilungen						
Wien	23	7	70	2	185	<b>287</b>
PKW	54	89	22	19	41	<b>225</b>
Eisenstadt Flughafen Wien	3	0	0	0	4	<b>7</b>
Klagenfurt Villach	27	6	218	15	139	<b>405</b>
Linz Wels	9	12	23	2	88	<b>134</b>
Salzburg	14	1	67	13	63	<b>158</b>
Graz	39	61	48	22	184	<b>354</b>
Innsbruck	9	0	32	7	44	<b>92</b>
Feldkirch Wolfurt	26	3	102	19	62	<b>212</b>
<b>Summe</b>	<b>204</b>	<b>179</b>	<b>582</b>	<b>99</b>	<b>810</b>	<b>1.874</b>

PKW = St. Pölten Krems Wr. Neustadt

Quellen: BMF; RH

Verglichen mit den rd. 9.700<sup>65</sup> aufrechten Bewilligungen des Jahres 2014 war bei fast einem Fünftel keine aktuelle Firmenbeurteilung erfasst.

Rund 43 % der offenen Firmenbeurteilungen betrafen Verwendungsbetriebe (wie bspw. Apotheken). Diese wiesen nach Einschätzung der Zollämter aufgrund der geringen verwendeten Mengen verbrauchsteuerpflichtiger Waren nur ein geringes Abgabenerisiko auf; wegen der knappen Personalressourcen setzten die Zollämter daher nicht in Jahresabständen Maßnahmen der amtlichen Aufsicht. Fast ein Drittel der fehlenden Bewertungen entfiel auf die risikorelevante Gruppe der Registrierten Empfänger, die auch jährlich einer Bewilligungswartung (siehe TZ 18, 24) unterzogen werden sollte.

<sup>64</sup> Auswertung des BMF Abt. V/5 vom September 2015 betreffend jene Firmenbeurteilungen, die bereits mehr als einen Monat nach dem Ablaufzeitpunkt nicht neu bewertet waren.

<sup>65</sup> aufrechte Bewilligungen 2014 exklusive Bezüge zu gewerblichen Zwecken (Quelle: BMF Abt. V/5)

**26.2** Der RH kritisierte die hohe Anzahl der offenen Firmenbeurteilungen.

Er empfahl dem BMF, die zeitnahe Bewertung der Risiken und damit eine aktuelle Risikobeurteilung sicherzustellen. Diese sollte jedenfalls vor Erstellung der jährlichen Kontrollplanung erfolgen, um die Planung von Maßnahmen der amtlichen Aufsicht und Prüfungen durch die Betriebsprüfung Zoll jeweils auf der Grundlage von aktuellen Risikofaktoren zu gewährleisten.

**26.3** Das BMF teilte in seiner Stellungnahme mit, dass eine bundesweit einheitliche Vorgabe und Jahresplanung unter Berücksichtigung der Risiken (zeitnahe Bewertung) im Rahmen der Evaluierung Zoll (siehe TZ 1) und des Projekts Kontrollmanagement ausgearbeitet werde.

**27.1** (1) In die Firmenbeurteilung flossen vom Sachbearbeiter zu vergebende Risikofaktoren ein, ebenso automatische, nicht veränderbare Parameter aus den Steueranmeldungen EVA und dem Beförderungs- und Kontrollsystem EMCS. Keine Bewertung erfolgte hinsichtlich des Zeitpunkts der letzten amtlichen Aufsicht bzw. der Betriebsprüfung Zoll sowie des steuerlichen Risikos bei den Finanzämtern. Nach einer Gewichtung der Faktoren ordnete die Firmenbeurteilung die Unternehmen drei Risikogruppen<sup>66</sup> zu: 1 (geringes Risiko), 2 (mittleres Risiko) und 3 (hohes Risiko). Diese sollten den Zollämtern zur Planung von Maßnahmen der amtlichen Aufsicht und der Prüfungen der Betriebsprüfung Zoll dienen.

(2) Die folgende Tabelle zeigt die Verteilung der Risikogruppen auf verschiedene Arten der Bewilligungen zur Zeit der Gebarungsüberprüfung:

Tabelle 16: Verteilung der Risikogruppen auf verschiedene Arten der Bewilligungen								
	Lager und Hersteller		Registrierte Empfänger		Verwendungsbetriebe		gesamt	
	Anzahl	in %	Anzahl	in %	Anzahl	in %	Anzahl	in %
Risikogruppe 1	2.031	97,32	1.736	97,64	1.644	75,52	5.411	89,56
Risikogruppe 2	56	2,68	42	2,36	528	24,25	626	10,36
Risikogruppe 3	0	0,00	0	0,00	5	0,23	5	0,08
<b>Summe</b>	<b>2.087</b>	<b>100,00</b>	<b>1.778</b>	<b>100,00</b>	<b>2.177</b>	<b>100,00</b>	<b>6.042</b>	<b>100,00</b>

Quellen: BMF; RH

<sup>66</sup> vom BMF „Risikofaktoren“ genannt

Bei fünf von 6.042 Fällen (rd. 0,1 %) ergab die Firmenbeurteilung österreichweit die höchste Risikogruppe 3. Alle fünf Fälle waren Verwendungsbetriebe. In die Risikogruppe 2 fielen bundesweit 626 Bewilligungsinhaber. Die überwiegende Anzahl betraf bundesweit mit 528 Fällen auch in dieser Gruppe die Verwendungsbetriebe.

Eine Einstufung in die Risikogruppe 2 erfolgte bei Verwendungsbetrieben in weitaus größerem Ausmaß (24 %) als bei den anderen Bewilligungskategorien – auch den Registrierten Empfängern.

(3) Die Risikogewichtung war in den überprüften Zollämtern sehr unterschiedlich verteilt. Nur das Zollamt Wien wies – in vier Fällen – Zuordnungen in die höchste Risikogruppe 3 auf; auch der Anteil der Bewilligungen in der Risikogruppe 2 war mit 36,1 % am größten. Die beiden anderen überprüften Zollämter blieben mit 6,9 % (Zollamt St. Pölten Krems Wr. Neustadt) bzw. 2,5 % (Zollamt Innsbruck) der Bewilligungen in der Risikogruppe 2 deutlich unter dem Bundeswert (10,4 %) und hatten keine Firmenbeurteilung in der Risikogruppe 3.

(4) Das Zollamt Wien berücksichtigte den Risikowert aus der Firmenbeurteilung zwar bei der Auswahl von risikobehafteten Unternehmen im Rahmen der Jahresplanung mit; es hinterfragte aber gleichzeitig das Übergewicht von Verwendungsbetrieben insbesondere im Alkoholsteuerbereich kritisch, da es hier ein im Vergleich zu anderen Wirtschaftsbeteiligten geringes Risiko sah. In der Folge zog es den Risikowert nur in wenigen Fällen als Auswahlgrund bei der Erstellung des Kontrollplans heran.

Der bundesweite Fachbereich Zoll und Verbrauchsteuern sah die Verteilung der Risikogruppen – insbesondere angesichts der im Mineralölsteuerbereich tatsächlich bestehenden Risiken – kritisch. Seiner Ansicht nach waren die ausgewiesenen niedrigen Risiken teilweise auch auf die (subjektive) Bewertung durch die jeweils federführenden Sachbearbeiter der Kundenteams zurückzuführen.

**27.2** (1) Der RH bewertete die vom BMF geschaffene Risikoanalyse durch eine Firmenbeurteilung grundsätzlich positiv.

(2) Der RH bemängelte jedoch, dass wesentliche Risikokriterien wie das Datum der letzten amtlichen Aufsicht bzw. Betriebsprüfung sowie Informationen zum steuerlichen Risiko der Bewilligungsinhaber bei den Finanzämtern (siehe TZ 19, 24, 25) fehlten.

Der RH empfahl dem BMF, die Firmenbeurteilung um weitere wichtige risikorelevante Faktoren – wie ein Datum der letzten Kontrollmaßnahme und Informationen zum steuerlichen Risiko der Bewilligungsinhaber bei den Finanzämtern – zu ergänzen.

(3) Weiters kritisierte der RH, dass die Risikoeinstufung letztlich für die Zollämter wenig transparent und aufgrund der zur Zeit der Gebarungsüberprüfung gegebenen Verteilung der Bewilligungen auf die Risikogruppen wenig planungsrelevant war. So fielen von über 6.000 Firmenbeurteilungen nur fünf in die höchste Risikogruppe; über 80 % der Fälle mit mittlerem Risiko (Risikogruppe 2) stammten aus den von den Zollämtern als weniger risikobehaftet eingeschätzten Verwendungsbetrieben (siehe TZ 26). Nach Ansicht des RH bestand insofern Optimierungsbedarf, als die Risikogewichtung nicht den Risikoeinschätzungen des BMF hinsichtlich der Verbrauchsteuer- und Bewilligungsarten entsprach.

Der RH empfahl dem BMF, die Firmenbeurteilung gemeinsam mit den Zollämtern zu evaluieren und weiterzuentwickeln. Dabei wäre insbesondere die Gewichtung der Faktoren zu überprüfen und in der Folge transparent zu gestalten, damit die Firmenbeurteilung von den Zollämtern für eine risikoorientierte Auswahl bei ihren Planungen höhere Akzeptanz findet und verstärkt herangezogen wird.

(4) Der RH wies zudem kritisch auf die unterschiedliche Verteilung der Risikogewichtung bei den vom RH überprüften Zollämtern hin, die auch einer subjektiven Einstufung durch die zuständigen Sachbearbeiter geschuldet sein konnte.

Der RH empfahl dem BMF, entsprechend der in den Kundenteams vorhandenen Verbrauchsteuer-Spezialisierung (siehe TZ 10) die Teamleiter bzw. die Auditoren oder Kundenbetreuer in die Firmenbeurteilung miteinzubeziehen, um die Objektivität der Firmenbeurteilung zu erhöhen.

**27.3** *Laut Stellungnahme des BMF erscheine die Ergänzung der Risikokriterien um das Datum der letzten Kontrollmaßnahme und um Informationen zum steuerlichen Risiko aus Finanzamtsdaten grundsätzlich sinnvoll und in der Anwendung „Risiko Verbrauchsteuern“ umsetzbar; auch der Zeitpunkt der letzten Bestandsaufnahme sollte Berücksichtigung finden.*

*Auch die vom RH empfohlene Evaluierung und Weiterentwicklung der Firmenbeurteilung erscheine sinnvoll und solle unter Berücksichtigung der bestehenden Anwendungen „Risiko Verbrauchsteuern“ und CONTROL stattfinden.*

*Die Sektion V des BMF werde zur Umsetzung der fachlichen Anforderungen in der Anwendung „Risiko Verbrauchsteuern“ ein IT-Projekt im Jahr 2017 einplanen.*

**28.1** (1) Laut Organisationshandbuch des BMF umfasste die Risikoanalyse der Zollämter die Risikoidentifikation und die Bewertung der Risiken. Sinn der Risikoanalyse war es, einen Gesamtüberblick über den Tätigkeitsbereich zu erhalten und eine risikoorientierte Beurteilung des Gesamtvolumens zu ermöglichen. Als Standard legte das Organisationshandbuch grundsätzlich die folgenden Verantwortlichkeiten in der Organisation fest:

- Analyse durch den Auditor auf Ebene des Kundenteams,
- Analyse durch den Betrugsbekämpfungskordinator auf Ebene des Zollamts,
- Analyse durch das Risiko-, Informations- und Analysezentrum (RIA) im Auftrag des oder auf Anregung der Zollämter bundesweit.

Darüber hinaus waren Risikoanalysen im Anlassfall vorgesehen.

(2) Bis inklusive 2014 hatten die Auditoren in den Zollämtern als Mindeststandard gemäß Organisationshandbuch je Quartal fünf vom BMF definierte Abfragen pro Kundenteam für die Verbrauchsteuern zu erstellen. Diese fünf vom BMF festgelegten Standardabfragen umfassten risikorelevante Informationen aus dem Beförderungs- und Kontrollsystem EMCS und der elektronischen Verbrauchsteueranmeldung EVA. Darüber hinaus stand es allen Zollämtern frei, eigene anlassbezogene Abfragen zu erstellen.

Alle drei vom RH überprüften Zollämter führten die fünf festgelegten Standardabfragen durch. Die Rolle des Auditors im Prozess der Risikoanalyse war je nach Verbrauchsteuerkenntnissen unterschiedlich. In der Praxis erfolgten die Analysen der Standardabfragen in der Regel durch die Sachbearbeiter und nicht durch den Auditor (siehe TZ 10).

Bundesweit einheitliche, in der Detaillierung über das Organisationshandbuch hinausgehende Praxisleitfäden für das lokale Risikomanage-

ment in den Zollämtern für die Verbrauchsteuern gab es nicht. Zwei von drei überprüften Zollämtern verfügten über eigene Leitfäden bzw. Arbeitsanweisungen; diese legten die Verantwortlichkeiten, die Dokumentation und die Arbeitsabläufe im Zollamt im Rahmen des lokalen Risikomanagements im Detail fest, insbesondere auch die Art der Analysen und die Dokumentation der Maßnahmen aus der Risikoanalyse.

(3) Seit 2015 gab es geänderte Vorgaben für die Standardabfragen: Das BMF hatte nach Angaben eines Zollamts im Rahmen der Evaluierung der Berichtspflichten für die Finanz- und Zollämter u.a. die quartalsmäßige Risikoanalyse der Zollämter insbesondere im Hinblick auf die verpflichtend durchzuführenden Standardabfragen hinterfragt. Als Ergebnis dieser Evaluierung überließ das BMF seit 2015 den Zollämtern die Entscheidung, welche Standardabfragen sie unter Berücksichtigung der zollamtsspezifischen Gegebenheiten für die quartalsmäßige Standardanalyse verwendeten.

Die Zollämter, die über interne Leitfäden verfügten, führten die Risikoanalyse auf Basis der Standardabfragen zur Zeit der Gebarungsüberprüfung amtsintern weiterhin verpflichtend fort.

**28.2** (1) Der RH bemängelte, dass es bundesweit – über das Organisationshandbuch hinausgehend – keine einheitlichen, detaillierten Praxisleitfäden für das lokale Risikomanagement gab und die Berichtspflichten, insbesondere die Art der Analysen und Dokumentation der Risikoberichte (Standardabfragen), den Zollämtern überlassen waren. Der RH hielt fest, dass die überprüften Zollämter die allgemeinen Vorgaben des Organisationshandbuchs für das lokale Risikomanagement anwendeten und anerkannte, dass zwei von drei Zollämtern darüber hinaus amtsinterne Leitfäden erstellt hatten, die den Ablauf der Risikoanalyse regelten.

Er empfahl dem BMF, für den Ablauf und die Maßnahmensetzung des lokalen Risikomanagements eine Evaluierung der vorhandenen Leitfäden und Risikoberichte durchzuführen und einen bundesweit einheitlichen Rahmen für die Risikoanalyse, der die Vorgaben im Organisationshandbuch weiter detaillierte, zu entwickeln, um eine einheitliche Vorgehensweise in den Zollämtern zu gewährleisten.

(2) Der RH kritisierte, dass die Risikoanalysen auf Basis der vom Auditor erstellten Standardabfragen für den Bereich der Kundenteams entgegen dem Organisationshandbuch nicht durch den Auditor erfolgten, sondern in der Regel durch die Sachbearbeiter.

Der RH empfahl dem BMF, die Rolle des Auditors bzw. der Sachbearbeiter im Risikoanalyseprozess zu evaluieren und im Organisationshandbuch sowie in der Praxis entsprechend anzupassen.

**28.3** *Laut Stellungnahme des BMF würde es im Rahmen des Projekts Kontrollmanagement die Leitfäden, Risikoberichte und Risikoprofile evaluieren, bundesweit einheitliche Vorgehensweisen erarbeiten sowie die Vorgehensweise/Risikobeurteilung bei neu erteilten Bewilligungen evaluieren, um eine einheitliche Überwachung zu gewährleisten. Des Weiteren werde das BMF die Rolle des Auditors evaluieren.*

**29.1** (1) Standardabfragen und anlassbezogene Abfragen im Rahmen der Risikoanalyse führte der Auditor des jeweiligen Kundenteams durch; die Analysen erfolgten in der Regel durch die Sachbearbeiter (siehe TZ 28). Die Lizenzen für das Abfragetool waren aus budgetären Gründen auf zwei bis drei Mitarbeiter pro Team beschränkt. Neben dem Auditor waren Berechtigungen im Abfragetool für den Teamleiter und in der Regel den Kundenbetreuer des jeweiligen Teams vorgesehen. Somit waren im Regelfall nur dann die Verbrauchsteuerexperten je Team zur Nutzung des Abfragetools berechtigt, wenn sie eine dieser Funktionen (Teamleiter, Kundenbetreuer oder Auditor) innehatten oder aus anderen Gründen über eine Lizenz verfügten.

(2) Da das Abfragetool auf einen Datenwürfel zugriff, der aus mehreren Datenquellen gespeist war, enthielt es Informationen, die ansonsten nicht oder nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand von den zuständigen Verbrauchsteuerexperten aus den elektronischen Anwendungen im Verbrauchsteuerbereich<sup>67</sup> generiert werden konnten. Die Abfragen waren in diesen Systemen auf die Abarbeitung einzelner Fälle, nicht auf eine risikoorientierte Gesamtübersicht ausgerichtet.

Die Auswertungen aus dem Abfragetool waren für eine risikoorientierte amtliche Aufsicht einerseits im Innendienst, andererseits als Grundlage und Vorbereitung bei Außendienst-Tätigkeiten einsetzbar. Das Auseinanderfallen von Abfragetool-Berechtigung und Verbrauchsteuerexpertise führte zu folgenden Schnittstellenproblemen: Wenn aufgrund der eingeschränkten Lizenzen ein Verbrauchsteuerexperte keinen Zugang zu den IT-Abfragen bzw. keine Kenntnis über den Umfang der Abfragemöglichkeiten hatte, musste er sich an den Auditor wenden, der seinerseits aber schwerpunktmäßig nicht mit Agenden der Verbrauchsteuern betraut war (siehe TZ 10); die Auditoren benötigten inhaltlichen Input für zielgerichtete anlassbezogene Auswertungen von den Ver-

<sup>67</sup> EMCS, EVA, SEED, EKA, CONTROL

brauchsteuerexperten, jene hatten aber nicht umfassend Kenntnis über die bestehenden Auswertungsmöglichkeiten.

In diesem Zusammenhang hatte der bundesweite Fachbereich für Zoll und Verbrauchsteuern des BMF laufend angeregt, die Zusammenarbeit zwischen Verbrauchsteuerexperten und Auditoren zu intensivieren, insbesondere bei Auditoren, welche die Abfragen generierten, aber nicht schwerpunktmäßig mit Verbrauchsteueragenden befasst waren.

- 29.2** Der RH kritisierte die beschränkte Lizenzvergabe und den damit eingeschränkten Zugriff auf das Abfragetool mit den dahinterliegenden Datenbanken als nicht zweckmäßig. So war nicht gewährleistet, dass die Verbrauchsteuerexperten, insbesondere für Zwecke der amtlichen Aufsicht, über alle automatisiert generierbaren Informationen verfügten. Nach Ansicht des RH war der Einsatz des Abfragetools damit nicht effizient, da umfassende Funktionalitäten des Abfragetools und damit wichtige Informationen für die risikoorientierte amtliche Aufsicht nicht durchgängig genutzt werden konnten.

Er empfahl dem BMF, jenen Mitarbeitern, die als Verbrauchsteuerexperten tätig waren, bei Bedarf den direkten Zugang zum Abfragetool zu ermöglichen, um eine bestmögliche Durchführung und Vorbereitung der amtlichen Aufsicht im Bereich der Verbrauchsteuern sicherzustellen.

- 29.3** *Laut Stellungnahme des BMF würden im Rahmen des Projekts Kontrollmanagement die Leitfäden, Risikoberichte und Risikoprofile evaluiert und bundesweit einheitliche Vorgehensweisen erarbeitet sowie die Vorgehensweise/Risikobeurteilung bei neu erteilten Bewilligungen evaluiert, um eine einheitliche Überwachung zu gewährleisten. Des Weiteren würde das BMF die Rolle des Auditors evaluieren.*

- 30.1** (1) Neben dem Abfragetool war der sogenannte Risikofilter eine weitere elektronische Funktionalität zur Risikoanalyse für die gezielte Überwachung bestimmter verbrauchsteuerrelevanter Warenbewegungen im Beförderungs- und Kontrollsystem EMCS. Die Sachbearbeiter setzten Risikofilter bspw. dann, wenn sie aufgrund ihrer laufenden Tätigkeiten oder im Zuge der amtlichen Aufsicht für sich Risikofirmen identifizierten. Andererseits dienten die Filter dazu, Betrugsszenarien rechtzeitig aufdecken und entweder zeitnah im Verdachtsfall eine Erhöhung der Sicherheiten oder eine Entziehung der Bewilligung veranlassen zu können, z.B. in identifizierten Hochrisikobereichen wie Registrierte Empfänger im Bereich der Mineralölsteuer (siehe TZ 18, 24).

Die Filtersetzung war bundesweit nicht einheitlich geregelt, weshalb eine einheitliche Vorgangsweise in den Kundenteams nicht gewährleistet war.<sup>68</sup>

Die drei überprüften Zollämter setzten regelmäßig Filter.

(2) Filter konnten individuell durch Mitarbeiter der Zollämter selbst gesetzt werden. Diese waren jeweils mit einem Gültigkeitsdatum versehen und zeitlich beschränkt. Sobald ein Filter abgelaufen war, konnte er nicht mehr reaktiviert oder neu angelegt werden. Auch konnten diese Risikoprofile, die der Mitarbeiter bei der Filtersetzung durch seine individuellen Einstellungen erzeugt hatte, nicht nachträglich ausgewertet werden, um weitere Schlüsse für etwaige Verdachtsfälle, im Zollamt oder bundesweit, daraus zu ziehen.<sup>69, 70</sup>

**30.2** (1) Der RH anerkannte, dass die Zollämter einen großen Teil der Verfahren für die Verbrauchsteuern bereits elektronisch überwachen konnten (u.a. über das Beförderungs- und Kontrollsystem EMCS und über die elektronische Anmeldung EVA) und dass mit der elektronischen Filtersetzung eine Überwachung von Risikobereichen und Risikofirmen möglich war. Er bemängelte jedoch, dass die Setzung von Filtern insbesondere in identifizierten Hochrisikobereichen – z.B. bei Registrierten Empfängern im Mineralölsteuerbereich (siehe TZ 24) – nicht einheitlich war und es hierzu keine bundesweiten Vorgaben gab.

Der RH empfahl dem BMF, bei neu erteilten Bewilligungen in Hochrisikobereichen bundesweite Vorgaben für Filter zu schaffen, um eine einheitliche Überwachung durch alle Zollämter zu gewährleisten.

(2) Der RH kritisierte, dass die Zollämter keine Möglichkeit hatten, die bereits erstellten Filter (= Risikoprofile) wieder aufzurufen oder in Evidenz zu halten, um daraus Informationen für weitere Risikopotenziale ableiten zu können.

<sup>68</sup> Ein Zollamt hatte einen eigenen Praxisleitfaden erstellt, auf dem die Überwachungsmaßnahmen schwerpunktmäßig dargestellt waren. In diesem Leitfaden legte das Zollamt für sich auch fest, dass bei Registrierten Empfängern im Bereich der Alkoholsteuer und der Mineralölsteuer bei neu erteilten Bewilligungen für die ersten sechs Monate zwingend ein Filter zu setzen war.

<sup>69</sup> Es gab auch die Möglichkeit, bundesweit Filter durch die RIA zu setzen.

<sup>70</sup> Dies wäre nach Auskunft der Bediensteten im Zollamt jedoch eine sinnvolle Funktionalität der Anwendung Filter.

Der RH empfahl dem BMF, eine Filterevidenz zu implementieren, um auf bestehende Risikoprofile wieder zugreifen bzw. bei Risikofirmen nach Zeitablauf die Risikofilter wieder aktivieren zu können und um einen risikoorientierten Überblick über die bereits gesetzten Filter zu gewährleisten.

- 30.3** *Laut Stellungnahme des BMF würden im Rahmen des Projekts Kontrollmanagement die Leitfäden, Risikoberichte und Risikoprofile evaluiert und bundesweit einheitliche Vorgehensweisen erarbeitet sowie die Vorgehensweise/Risikobeurteilung bei neu erteilten Bewilligungen evaluiert, um eine einheitliche Überwachung zu gewährleisten. Des Weiteren würde das BMF die Rolle des Auditors evaluieren.*

Betriebsprüfung Zoll (BPZ)

- 31.1** (1) Die Anzahl aller Prüfungen, welche die Betriebsprüfung Zoll bundesweit bzw. in den vom RH überprüften Zollämtern im Jahr 2014 sowie bis zum 3. Quartal 2015 durchführte, und der Anteil der Verbrauchsteuern daran stellte sich wie folgt dar:

<b>Tabelle 17: Anteil Prüfungen Verbrauchsteuer durch Betriebsprüfung Zoll (BPZ) an allen Prüfungen BPZ; 2014 bis 2015 (1.–3. Quartal)</b>				
Zollamt	Anzahl Prüfungen BPZ 2014	davon Anteil Verbrauchsteuern 2014	Anzahl Prüfungen BPZ 2015	
			davon Anteil Verbrauchsteuern 2015	
			(Quartal 1–3)	
	Anzahl	in %	Anzahl	in %
Wien	213	28,64	190	27,89
St. Pölten Krems Wr. Neustadt	127	11,02	93	16,13
Innsbruck	50	16,00	47	19,15
<b>bundesweit</b>	<b>1.019</b>	<b>12,86</b>	<b>851</b>	<b>17,39</b>

Quelle: BMF – LoS

Bis zum Jahr 2015 gab es trotz der hohen fiskalischen Bedeutung der Verbrauchsteuern bundesweit – im Gegensatz zu den Zollagenden – keine Vorgaben zur Anzahl der Verbrauchsteuerprüfungen durch die Betriebsprüfung Zoll. Seit dem Jahr 2015 sahen die Zielvereinbarungen erstmalig ein Leistungsziel in Form eines prozentuellen Mindestanteils an Verbrauchsteuerprüfungen (gemessen an allen Prüfungen der Betriebsprüfung Zoll<sup>71</sup>) vor (siehe TZ 6).

<sup>71</sup> Zählung aller geprüften Verbrauchsteuerarten als eigene Prüfung

Bundesweit stieg der Verbrauchsteueranteil gemessen an allen Prüfungen durch die Betriebsprüfung Zoll mit Einführung des Leistungsziels von rd. 13 % im Jahr 2014 auf rd. 17 % im Jahr 2015 (Stand 3. Quartal 2015). Die Zollämter erfüllten damit die Vorgabe in den ersten drei Quartalen 2015 im Bundesschnitt. Die drei überprüften Zollämter wiesen folgende Werte auf:

- Das Zollamt Wien erreichte mit 28 % den höchsten Anteil an Verbrauchsteuerprüfungen und lag damit deutlich über dem bundesweiten Anteil,
- das Zollamt St. Pölten Krems Wr. Neustadt verzeichnete von 2014 bis 2015 (Stand 3. Quartal) einen deutlichen Anstieg des Anteils von 11 % auf 16 %,
- das Zollamt Innsbruck lag mit 19 % deutlich über dem bundesweiten Durchschnitt und verzeichnete im Vergleich zu 2014 einen Anstieg von drei Prozentpunkten.

(2) Die bundesweiten Mehrergebnisse aus den Prüfungen der Verbrauchsteuern durch die Betriebsprüfung Zoll stiegen von 146.000 EUR im Jahr 2014 auf rd. 930.000 EUR im Jahr 2015 (Stand 3. Quartal).

**31.2** Der RH kritisierte, dass die Verbrauchsteuern – trotz ihrer hohen fiskalischen Bedeutung – in den Zielvereinbarungen des BMF für die Betriebsprüfung Zoll im Gegensatz zu den Zollagenden bis 2014 keine Berücksichtigung fanden (siehe TZ 6). Der RH erachtete die Einführung eines entsprechenden Leistungsziels für die Betriebsprüfung Zoll im Jahr 2015 als zweckmäßig, da bereits in den ersten drei Quartalen des Jahres 2015 sowohl der die Verbrauchsteuern betreffende Prüfungsanteil von Verbrauchsteuern durch die Betriebsprüfung Zoll als auch das Mehrergebnis erheblich gesteigert werden konnten.

Der RH anerkannte, dass die drei überprüften Zollämter mit Ende des 3. Quartals 2015 die Vorgabe des Verbrauchsteuerprüfungsanteils durch die Betriebsprüfung Zoll erreichen konnten.

Der RH empfahl dem BMF, angesichts der hohen fiskalischen Bedeutung der Verbrauchsteuern (siehe TZ 6) und der erzielten Mehrergebnisse die Verbrauchsteuerprüfungen durch die Betriebsprüfung Zoll weiter zu forcieren.

**31.3** *Laut Stellungnahme des BMF würden entsprechende Maßnahmen im Rahmen der Evaluierung Zoll (siehe TZ 1) erfolgen.*

**32.1** (1) Laut Organisationshandbuch des BMF sollte die Betriebsprüfung Zoll komplexe Prüfungen und/oder solche Prüfungen durchführen, bei denen besondere buchhalterische, betriebswirtschaftliche und EDV-Kenntnisse erforderlich waren.

Das BMF legte in seiner Schulungsunterlage „Rechtliche Grundlagen der amtlichen Aufsicht im Bereich der Verbrauchsteuern“ Kriterien dafür fest, wann eine Prüfungsanregung an die Betriebsprüfung Zoll erforderlich bzw. sinnvoll wäre. Kriterien waren u.a. wenn

- „die Mengenrechnung Differenzen ergibt, die eine Prüfung der Finanzbuchhaltung nötig macht;
- keine Aufzeichnungen geführt werden, die in der Bewilligung festgelegt wurden oder aus den geführten Aufzeichnungen die Bemessungsgrundlagen für die Steueranmeldung nicht ersichtlich sind;
- die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung überhaupt angezweifelt wird;
- Gegenprüfungen bei anderen Unternehmen (Kunden, Lieferanten), die i.V.m. dem Bewilligungsinhaber stehen, erforderlich werden;
- aufgrund schwieriger oder unkooperativer Firmenverhältnisse die Durchführung der Erhebung der Bemessungsgrundlagen im Rahmen der amtlichen Aufsicht nicht durchführbar ist.“<sup>72</sup>

(2) Die Betriebsprüfung Zoll verfügte im Vergleich zu den Kundenteams über mehr Erfahrung bei komplexen Sachverhalten und/oder Unternehmensstrukturen. Sie konnte über die amtliche Aufsicht hinausgehende Prüfungsfeststellungen und in der Folge Mehrergebnisse erbringen; dies durch

- die Prüfung der Buchhaltung und des Rechnungswesens im Detail,
- das Hinterfragen von jahrelang bestehenden Prozessen/Ablaufbeschreibungen,
- die Prüfung auf deren rechtmäßige Umsetzung in die Praxis,

<sup>72</sup> BMF – bundesweiter Fachbereich: Rechtliche Grundlagen der amtlichen Aufsicht im Bereich der Verbrauchsteuern, S. 26, Kapitel 9: Wann ist ein Prüfungsauftrag an die BPZ sinnvoll?

- den Wechsel des Sachbearbeiters im Zollamt im Sinne des Internen Kontrollsystems (IKS – siehe TZ 38) und
- eine vertiefte Sicht auf dasselbe Unternehmen.

So hatte bspw. ein Kundenteam im Rahmen der regelmäßig durchgeführten amtlichen Aufsicht bei einem Unternehmen keine Unregelmäßigkeiten festgestellt, wohingegen die Prüfung der Betriebsprüfung Zoll für die Jahre 2011 bis 2013 eine Gesamtnachforderung an Biersteuer von 156.765,01 EUR ergab. Weiters musste das zuständige Kundenteam auf Basis der Prüfungsfeststellungen der Betriebsprüfung Zoll neue Verbrauchsteuerbewilligungen<sup>73</sup> für das Unternehmen erlassen.

(3) Entgegen den Vorgaben zur Einbindung der Betriebsprüfung Zoll waren in den überprüften Zollämtern die Zusammenarbeit und Kommunikation zwischen den Kundenteams und den Teams der Betriebsprüfung Zoll verbesserungsfähig:

- Prüfungsanregungen oder -aufträge der Kundenteams an die Betriebsprüfung Zoll gab es nur vereinzelt, z.B. waren im Zollamt St. Pölten Krems Wr. Neustadt im Jahr 2015 nur drei Prüfungsanregungen von zwei Kundenteams an die Betriebsprüfung Zoll dokumentiert.
- Nur bei einem vom RH überprüften Zollamt (Wien) leitete die Betriebsprüfung Zoll
  - regelmäßig Abfragen aus dem Mehrwertsteuerinformationssystem (MIAS)<sup>74</sup> an die Kundenteams weiter oder
  - Kontrollmeldungen im Verdachtsfall an die Kundenteams weiter, um Wirtschaftsbeteiligte zu überprüfen, die verbrauchsteuerpflichtige Waren verbrachten oder verkauften, ohne eine entsprechende Bewilligung dafür zu haben.
- Die Betriebsprüfung Zoll stellte Informationen und vorhandene Risikoanalysen vom Risiko-, Informations- und Analysezentrum (RIA), die im Rahmen der Erstellung der Prüfpläne für die Betriebsprüfung

<sup>73</sup> Dies erfolgte i.Z.m. dem Amtsbereich und dem BPZ.

<sup>74</sup> Das MIAS war ein EU-weit eingeführtes Mehrwertsteuerinformationssystem, in dem die Informationen zu Mehrwertsteuer-Bewegungen bei innergemeinschaftlichen Lieferungen erfasst waren. Darüber hinaus boten die Informationen aus dem MIAS auch Hinweise darüber, ob Warenbewegungen in Form von innergemeinschaftlichen Lieferungen bei verbrauchsteuerpflichtigen Waren stattgefunden hatten, obwohl keine entsprechende Anzeige an das zuständige Zollamt für den betroffenen Wirtschaftsraum erfolgt war.

Zoll generiert wurden, nicht standardmäßig den Sachbearbeitern in den Kundenteams zur Unterstützung der amtlichen Aufsicht zur Verfügung.

(4) Die Interne Revision des BMF hatte in ihren Berichten laufend empfohlen, die Betriebsprüfung Zoll durch Anforderungen der Kundenteams verstärkt in die Kontrolltätigkeit einzubinden und die Kommunikation zwischen Betriebsprüfung Zoll und Kundenteams zu verbessern.

**32.2** Der RH kritisierte die mangelnde Zusammenarbeit und Kommunikation zwischen den Kundenteams und der Betriebsprüfung Zoll. Diese manifestierte sich einerseits darin, dass entgegen den im Organisationshandbuch sowie in der internen Schulungsunterlage des BMF definierten Kriterien und entgegen den Empfehlungen der Internen Revision des BMF nur wenige Prüfungsanregungen durch die Kundenteams erfolgten, und andererseits im mangelnden Informationsaustausch zwischen den Kundenteams und der Betriebsprüfung Zoll. Die Kundenteams zogen die Betriebsprüfung Zoll in der Regel nicht heran, wenn sie bspw. i.Z.m. der Prüfung von Unterlagen auf komplexe Sachverhalte und Unternehmensstrukturen stießen. Der RH verwies in dem Zusammenhang kritisch auf die aufgezeigte Prüfung eines Unternehmens durch die Betriebsprüfung Zoll, die zu einer Biersteuernachzahlung von 156.765,01 EUR für die Jahre 2011 bis 2013 geführt hatte, obwohl und nachdem die amtliche Aufsicht der Zollämter keine Unregelmäßigkeiten hervorgebracht hatte.

Der RH empfahl dem BMF, die Zusammenarbeit zwischen den Kundenteams und der Betriebsprüfung Zoll in den Zollämtern zu intensivieren. Dazu wäre

- eine Verbesserung der Schnittstelle zwischen Kundenteams (amtliche Aufsicht) und Betriebsprüfung Zoll (Prüfungen) im Zollamt sicherzustellen, z.B.
- durch regelmäßige Prüfungsanregungen von den Kundenteams an die Betriebsprüfung Zoll,
- durch Kontrollmeldungen von der Betriebsprüfung Zoll an die Kundenteams bei Wahrnehmungen aus einer Prüfungshandlung, die Handlungsbedarf in der amtlichen Aufsicht ergab, sowie
- durch Weitergabe der Informationen aus den Risikoanalysen im RIA durch die Betriebsprüfung Zoll an das Kundenteam zur Unterstützung der amtlichen Aufsicht;

- die Arbeitsteilung zwischen amtlicher Aufsicht (Kundenteams) und Prüfungen (Betriebsprüfung Zoll) zu definieren z.B.
  - durch Evaluierung des von der Betriebsprüfung Zoll wahrzunehmenden Prüfungsbedarfs von bisher ungeprüften Verbrauchsteuerfällen nach festzulegender Größe, Kategorie und Risikobewertung,
  - durch die forcierte Einbindung der Betriebsprüfung Zoll in Fälle, die komplex waren bzw. eine Prüfung der (Finanz-)Buchhaltung vor Ort erforderten.

**32.3** *Laut Stellungnahme des BMF würden entsprechende Maßnahmen im Rahmen der Evaluierung Zoll (siehe TZ 1) erfolgen. Im Rahmen des Projekts Kontrollmanagement werde es die amtliche Aufsicht und die Verwendung von zeitnahen Maßnahmen evaluieren und erarbeiten.*

Amtliche Aufsicht  
– Kontrolldefizite

Entwicklung der amtlichen Aufsichtsmaßnahmen

**33.1** (1) Zur amtlichen Aufsicht im engeren Sinn zählten Aufsichts- und Kontrollmaßnahmen aufgrund gesetzlicher Vorgaben, Prüfplänen oder anlassbezogen<sup>75</sup> bei in der Regel in der SEED-Datenbank registrierten Bewilligungsinhabern. Die amtliche Aufsicht der Zollämter sollte sicherstellen, dass verbrauchsteuerpflichtige Erzeugnisse komplett erfasst und der korrekten Besteuerung im österreichischen Steuergebiet oder im übrigen Unionsgebiet zugeführt wurden<sup>76</sup>. Als präventive Maßnahme der Kundenteams diene sie auch der Sicherung der Verbrauchsteuereinzahlungen.

(2) Die folgende Tabelle zeigt die Entwicklung der bundesweit von den Kundenteams in den Zollämtern durchgeführten Maßnahmen der amt-

<sup>75</sup> Dazu zählten nicht Kontrollen nach einsatztaktischen Grundsätzen – sogenannte mobile Kontrollen –, die schwerpunktmäßig an Verkehrswegen, Umschlagseinrichtungen und bei nicht registrierten Wirtschaftsbeteiligten durchgeführt wurden. Diese oblagen Kundenteammitarbeitern mit speziellen Zusatzqualifikationen bzw. Einsatztrainings.

<sup>76</sup> Tätigkeiten im Rahmen der amtlichen Aufsicht betrafen bspw. schwerpunktmäßig Kontrollen der Einhaltung der Aufzeichnungspflichten und Bewilligungsauflagen, Bestandsaufnahmen und -kontrollen samt Beurteilung von Schwünden, Abgleich von Handelsrechnungen, Frachtpapieren und Wiegelisten sowie der elektronischen Verwaltungsdokumente mit den Steuererklärungen, Mengenermittlungen, Warenkontrollen mit Beurteilung der Warenzusammensetzung und Tarifierung sowie Musterziehungen und Warenuntersuchungen durch die technische Untersuchungsanstalt (TUA), Erledigung von Warnmeldungen aus dem EMCS, Prüfung von elektronischen Versanddokumenten (eVD) und Exportdokumenten sowie Prüfung der Aktualität der den erteilten Bewilligungen zugrunde liegenden Unternehmensdaten, Ablaufbeschreibungen, Befundprotokollen und Sicherheitsleistungen.

lichen Aufsicht im Vergleich zur Anzahl der jeweils zum 31. Dezember bestehenden Verbrauchsteuerbewilligungen und zu den Verbrauchsteuereinzahlungen:

Tabelle 18: Entwicklung Anzahl und Zeitaufwand amtliche Aufsicht					
Jahr	2011	2012	2013	2014	Veränderung 2011 bis 2014
	Anzahl				in %
amtliche Aufsicht	7.814	7.439	7.130	7.059	- 9,66
	in Stunden				
Zeitaufwand amtliche Aufsicht	36.781	31.204	30.819	33.255	- 9,59
	Anzahl jeweils zum 31.12.				
Bewilligungen	8.567	7.556	8.970	8.994	4,98
	in Mio. EUR				
Summe Verbrauchsteuereinzahlungen	6.102,93	6.122,68	6.151,17	6.220,65	1,93

Quellen: BMF – e-Zoll, LoS; RH

Obwohl die Anzahl der Bewilligungen von 2011 bis 2014 um fast 5 % und die Verbrauchsteuereinzahlungen um rd. 2 % anstiegen, gingen sowohl die Anzahl der Maßnahmen der amtlichen Aufsicht als auch die dafür aufgewendeten Zeitressourcen um fast ein Zehntel zurück.

- 33.2** Der RH hielt kritisch fest, dass – während die Anzahl der Bewilligungen und die Verbrauchsteuereinzahlungen im Zeitraum 2011 bis 2014 leicht anstiegen – sowohl die Anzahl der durchgeführten amtlichen Aufsichtsmaßnahmen als auch die von den Zollämtern für die amtliche Aufsicht eingesetzten zeitlichen Ressourcen um fast ein Zehntel zurückgingen.

Der RH wies auf die wichtige generalpräventive Wirkung der amtlichen Aufsicht und auf die fiskalische Bedeutung der Verbrauchsteuereinzahlungen hin. Er empfahl daher dem BMF, den Zollämtern eine Kontrolldichte für die amtliche Aufsicht im Bereich der Verbrauchsteuern vorzugeben, um die Aufsichtsmaßnahmen zu intensivieren und eine Kontinuität der Anzahl der Kontrollen und der eingesetzten Ressourcen zu gewährleisten (siehe auch TZ 6 und 25).

- 33.3** *Laut Stellungnahme des BMF werde es im Rahmen der Evaluierung Zoll (siehe TZ 1) zu einer Personalbedarfsberechnung kommen, welche die Kontrolldichte anhand der bestehenden Bewilligungen berücksichtige und die erforderlichen Ressourcen in Zukunft gewährleisten soll.*

**34.1** (1) Die folgende Tabelle zeigt den Zeitaufwand für die amtliche Aufsicht für die verschiedenen Verbrauchsteuerarten<sup>77</sup> in den Jahren 2013 und 2014, bei den überprüften Zollämtern und bundesweit:

<b>Tabelle 19: Zeitaufwand für amtliche Aufsicht je Verbrauchsteuerart 2013/2014</b>								
Verbrauchsteuerart	ZA Wien		ZA PKW		ZA Innsbruck		bundesweit	
	in Stunden							
	2013	2014	2013	2014	2013	2014	2013	2014
Abfindung	43	30	1.589	2.076	686	574	5.399	5.432
Alkohol	1.695	1.763	3.423	3.692	1.605	1.698	12.579	13.301
Bier	857	826	657	919	679	635	3.598	3.930
Mineralölsteuer	1.662	1.596	1.337	1.617	591	418	6.614	5.906
Schaumwein	192	375	19	618	7	136	412	2.098
Tabak	608	596	68	65	60	51	1.204	1.269
Wein	221	232	15	63	14	0	561	617
Zwischenerzeugnis	103	206	158	252	25	23	452	703
<b>Summe nach Steuerart</b>	<b>5.379</b>	<b>5.622</b>	<b>7.265</b>	<b>9.301</b>	<b>3.667</b>	<b>3.536</b>	<b>30.820</b>	<b>33.255</b>

ZA PKW = Zollamt St. Pölten Krems Wr. Neustadt  
 Rundungsdifferenzen möglich

Quellen: BMF; RH

Im Jahr 2014 beanspruchte in den drei überprüften Zollämtern und bundesweit die Alkoholsteuer die meisten Zeitressourcen der Kundenteams für die amtliche Aufsicht. Bei der als risikobehaftet eingeschätzten Mineralölsteuer setzten die Zollämter 2014 bundesweit weniger Zeitressourcen für die amtliche Aufsicht ein als im Vorjahr. Demgegenüber stiegen die insgesamt eingesetzten Zeitressourcen von 2013 auf 2014 bundesweit an – wobei der Anstieg überwiegend auf Kontrollen im Schaumweinsteuer- und Alkoholsteuerbereich zurückzuführen war.

Die Tätigkeitsschwerpunkte der einzelnen Zollämter waren abhängig von den in ihren regionalen Zuständigkeitsbereichen zu betreuenden Verbrauchsteuerbetrieben (nach Bewilligungs- und Verbrauchsteuerart). Je nach Verbrauchsteuerart waren in unterschiedlichem Ausmaß auch verpflichtende Kontrollmaßnahmen durch die Zollämter gesetzlich vorgesehen (z.B. Alkoholfeststellungen; siehe dazu auch TZ 14).

Bei den Zollämtern Wien und Innsbruck blieben die Gesamtressourcen im Jahr 2014 gegenüber 2013 relativ konstant (+ 4,5 % bzw. – 3,6 %); beim Zollamt St. Pölten Krems Wr. Neustadt stiegen sie um mehr als ein Viertel. Das Zollamt St. Pölten Krems Wr. Neustadt verzeichnete

<sup>77</sup> Bei dieser Auswertung kann eine Aktenzahl mehrere Steuerarten betreffen, daher sind „Doppelzählungen“ möglich.

damit, noch vor dem Zollamt Wien, österreichweit den höchsten Zeitaufwand für die amtliche Aufsicht.

Gesetzliche Änderungen wie die Wiedereinführung der Schaumweinsteuer und die Erhöhung der Steuersätze im Jahr 2014 – insbesondere für Alkohol – führten in diesem Jahr zu einem Mehraufwand (höheren Zeitaufwand) im Bereich der Kontrollen.

(2) Die folgende Tabelle stellt je Verbrauchsteuerart die anteiligen Verbrauchsteuereinzahlungen und den anteiligen Zeitaufwand für die amtliche Aufsicht bei den drei überprüften Zollämtern und bundesweit aus dem Jahr 2014 gegenüber:

Tabelle 20: Vergleich Anteil Verbrauchsteuereinzahlungen und Anteil Zeitaufwand amtliche Aufsicht 2014 je Verbrauchsteuerart								
Verbrauchsteuer	ZA Wien		ZA PKW		ZA Innsbruck		bundesweit	
	Anteil Einzahlungen	Anteil Zeitaufwand						
in %								
Alkohol <sup>1</sup>	0,84	31,88	7,64	62,02	1,72	64,28	2,76	56,33
Bier	0,61	14,70	3,01	9,88	3,79	17,96	3,14	11,82
Mineralöl	60,14	28,38	88,75	17,38	93,83	11,81	66,47	17,76
Schaumwein <sup>2</sup>	0,04	14,45	0,19	10,02	0,08	4,52	0,09	10,28
Tabak	38,38	10,59	0,41	0,69	0,59	1,43	27,54	3,82
<b>Summe</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

ZA PKW = Zollamt St. Pölten Krems Wr. Neustadt

Rundungsdifferenzen möglich

<sup>1</sup> inklusive Abfinder

<sup>2</sup> inklusive Zwischenerzeugnisse und Wein

Quellen: BMF; RH

Die Mineralölsteuer erbrachte bundesweit zwei Drittel der Verbrauchsteuereinzahlungen, bei den Kontrollzeiten beanspruchte sie jedoch nur rd. 18 %. Gegenläufig war die Situation bei der Alkoholsteuer: Ihr Anteil an den Verbrauchsteuereinzahlungen belief sich auf knapp 3 %, ihr Anteil an den Kontrollzeiten – inklusive Abfinder – auf mehr als die Hälfte (rd. 56 %).<sup>78</sup>

34.2 Der RH wies darauf hin, dass der im Jahr 2014 gegenüber 2013 gestiegene Zeitaufwand für die amtliche Aufsicht für Verbrauchsteuern überwiegend auf die Schaumweinsteuer und die Alkoholsteuer<sup>79</sup> im Rah-

<sup>78</sup> Bspw. waren bei der Alkoholsteuer gemäß § 79 Alkoholsteuergesetz auch Außendienstmaßnahmen gesetzlich vorgesehen, die nicht risikomäßig angezeigt waren, wie bspw. Alkoholfeststellungen oder Zulassung von Brenngeräten (siehe TZ 14).

<sup>79</sup> Änderung der Befundprotokolle

men der Steuersatzänderungen mit 1. März 2014 zurückzuführen war. Der RH kritisierte besonders den Rückgang des Zeitaufwands für amtliche Aufsichtsmaßnahmen im Bereich der fiskalisch bedeutsamen und als risikobehaftet eingeschätzten Mineralölsteuer, während jener für die fiskalisch weniger bedeutende jedoch administrativ aufwendige Alkoholsteuer stieg.

Der RH kritisierte weiters, dass die Zollämter in der bundesweiten Gesamtbetrachtung und die überprüften Zollämter mit Ausnahme des Zollamts Wien über die Hälfte der Zeitressourcen der amtlichen Aufsicht für Alkoholsteuerkontrollen einsetzten. Dies entsprach in keiner Weise dem Anteil der Einzahlungen aus der Alkoholsteuer mit bundesweit weniger als 3 %. Der RH verwies in diesem Zusammenhang auf seine Empfehlungen zur Verringerung des Administrations- und Kontrollaufwands für die Alkoholsteuer (siehe TZ 14).

Der RH empfahl dem BMF, den Fokus der amtlichen Aufsichtsmaßnahmen auf risikobehaftete und für die Einzahlungen bedeutsame Verbrauchsteuern zu verlagern und damit einen risikoadäquaten Einsatz der Ressourcen für die amtliche Aufsicht sicherzustellen.

**34.3** *Laut Stellungnahme des BMF würden entsprechende Maßnahmen im Rahmen der Evaluierung Zoll (siehe TZ 1) erfolgen. Im Rahmen des Projekts Kontrollmanagement werde das BMF die amtliche Aufsicht und die Verwendung von zeitnahen Maßnahmen evaluieren und erarbeiten.*

Qualitative und quantitative Mängel bei der amtlichen Aufsicht

**35.1** (1) Für die Art und Qualität der von den Kundenteams bei den Bewilligungsinhabern im Rahmen der amtlichen Aufsicht vorgenommenen Kontrollmaßnahmen waren folgende Rahmenbedingungen maßgeblich:

- Art<sup>80</sup> und Umfang der jeweils nach der Zuständigkeitsverteilung einem Kundenteam bzw. Verbrauchsteuersachbearbeiter zugewiesenen Bewilligungsinhaber,
- Fachwissen zur Verbrauchsteuer und notwendiges technologisches Fachwissen,

<sup>80</sup> z.B. Herstellungsbetriebe, Steuerlager, Registrierte Empfänger, Verschluss- und Abfindungsbrenner

- planbare Ressourcen der Verbrauchsteuersachbearbeiter in Abhängigkeit von sonstigen gesetzlich vorgesehenen<sup>81</sup> Kontrollen und (Zoll-)Aufgaben,
- Umsetzung der fachlichen Vorgaben von Amtsfachbereich bzw. Teamleitung<sup>82</sup> sowie von Auswertungen der Auditoren.

(2) Maßnahmen der amtlichen Aufsicht im engeren Sinn sollten laut internen Vorgaben des BMF grundsätzlich in Form einer Nachschau im Außendienst erfolgen. Sie erforderten aber auch Innendiensttätigkeiten – Auswahl der zu prüfenden Bereiche sowie Bearbeitung der Kontrollergebnisse – und die erforderlichen Reisezeiten.

Laut den Empfehlungen des bundesweiten Fachbereichs Zoll und Verbrauchsteuern im BMF im Rahmen eines Audits sollte der Anteil der reinen Innendienstzeiten höchstens 20 % der Gesamttätigkeiten betragen, da die Präsenz der Sachbearbeiter vor Ort

- bessere wechselseitige Information mit den Bewilligungsinhabern sicherstellt,
- sich positiv auf die Qualität der Aufzeichnungen und Unterlagen auswirkt,
- zum technischen Wissen und der Branchenkenntnis des Sachbearbeiters beiträgt,
- Fehlentwicklung hintanhält

und dadurch präventive Wirkung entfaltet.

(3) Die folgende Tabelle zeigt den Zeitaufwand der Kundenteams für die amtliche Aufsicht getrennt nach Außen- und Innendienst sowie die Reisezeit im Jahr 2014:

<sup>81</sup> bspw. Alkoholfeststellungen bei Verschlussbrennereien

<sup>82</sup> Kontrollplanung, Abarbeitung von Warmmeldungen und Reports

**Tabelle 21: Zeitaufwand für amtliche Aufsicht 2014 getrennt nach Innendienst, Außendienst und Reisezeit**

Zollamt	Innendienst		Außendienst		Reisezeit		Summe
	in Stunden	in %	in Stunden	in %	in Stunden	in %	in Stunden
Wien	1.627,30	28,95	3.053,44	54,31	941,22	16,74	<b>5.621,96</b>
PKW	3.704,63	39,83	3.704,69	39,83	1.891,39	20,34	<b>9.300,71</b>
Eisenstadt Flughafen Wien	955,90	27,64	1.821,61	52,66	681,40	19,70	<b>3.458,91</b>
Klagenfurt Villach	341,95	17,64	1.108,00	57,17	488,20	25,19	<b>1.938,15</b>
Linz Wels	1.740,65	47,60	1.217,75	33,30	698,51	19,10	<b>3.656,91</b>
Salzburg	451,90	27,72	601,55	36,90	576,97	35,39	<b>1.630,42</b>
Graz	1.231,19	45,60	832,55	30,84	636,20	23,56	<b>2.699,94</b>
Innsbruck	1.898,53	53,70	1.211,80	34,27	425,30	12,03	<b>3.535,63</b>
Feldkirch Wolfurt	761,47	53,91	457,25	32,37	193,89	13,73	<b>1.412,61</b>
<b>gesamt</b>	<b>12.713,52</b>	<b>38,23</b>	<b>14.008,64</b>	<b>42,12</b>	<b>6.533,08</b>	<b>19,65</b>	<b>33.255,24</b>

PKW = St. Pölten Krems Wr. Neustadt

Quellen: BMF; RH

Der Innendienst beanspruchte in den Zollämtern (mit Ausnahme des Zollamts Klagenfurt Villach) einen weitaus höheren Anteil, als die vom Fachbereich vorgesehenen 20 %. Bundesweit war der Innendienstanteil mit rd. 38 % fast doppelt so hoch; beim Zollamt Wien war er mit 29 % am geringsten. Beim Zollamt St. Pölten Krems Wr. Neustadt, das österreichweit mehr als ein Viertel der gesamten Kontrollzeiten verzeichnete (28 %), war der Anteil des Innendienstes mit knapp 40 % gleich hoch wie jener des Außendienstes. Das Zollamt Innsbruck vollzog die amtliche Aufsicht mit einem Anteil von rd. 54 % überwiegend im Innendienst.<sup>83</sup>

(4) Die Bandbreite der in der IT-Anwendung CONTROL<sup>84</sup> im Rahmen der amtlichen Aufsicht von den Kundenteams erfassten Arten der Kontrolltätigkeiten war groß. Die Maßnahmen umfassten u.a. Ablaufbeschreibungen, Aufzeichnungspflichten, Beförderungskontrollverfahren, Bestandsaufnahmen mit Soll-Ist-Vergleichen, Bestandskontrollen unterjährig, Bewilligungsaufgaben, Versanddokumente, Handelsrechnungen und Wiegelisten, Mengenermittlungen, Schwundbeurteilungen, Sicherheitsleistungen, Steueranmeldungen, Steuerbefreiungen/Steuerbegünstigungen, Verplombungen und Warenkontrollen.

<sup>83</sup> Mit Ausnahme des Bereichs Abfindung war der Innendienstanteil im Zollamt Innsbruck bei sämtlichen Verbrauchsteuerarten höher als die zugehörigen reinen Außendienste ohne Reisezeiten. Die Verbrauchsteuersachbearbeiter aller Kundenteams waren vielfach mit der Bearbeitung der Bezüge zu gewerblichen Zwecken aus dem freien Verkehr, die zeitnah und ohne EDV-Unterstützung zu erledigen waren, belastet (siehe TZ 12 und 13).

<sup>84</sup> Anwendung Kontrollmanagement „CONTROL“ in e-Zoll zur Planung, Erfassung und Dokumentation der Kontrollen der Zollämter

Die in der IT-Anwendung CONTROL erfassten Kontrolltätigkeiten variierten in ihrer Anzahl stark zwischen den drei überprüften Zollämtern.

Weiters war aus CONTROL zu entnehmen:

- Reine Innendienstkontrollen beschränkten sich überwiegend auf die Abgleiche der Steueranmeldungen<sup>85</sup> mit den Versandpapieren und sonstigen Firmenaufzeichnungen bzw. Rechnungen. Wirkungsorientierte Aufsichtsmaßnahmen wie Warenkontrollen vor Ort oder Bestandskontrollen konnten nicht erfolgen.
- Auch bei Kontrollen im Außendienst überwogen – neben der Prüfung von Steueranmeldungen – formelle Kontrollen (wie Abgleiche von Versanddokumenten und die Kontrollen der Einhaltung der Aufzeichnungspflichten).
- Selbst bei den Kontrollen im Außendienst erfolgte nur eine verhältnismäßig geringe Anzahl an wirkungsorientierten Aufsichtsmaßnahmen – wie Kontrollmaßnahmen zur Prüfung von Steuerbegünstigungen, Bestandskontrollen mit Soll-Ist-Vergleichen, Schwundbeurteilungen, Warenkontrollen und Beförderungskontrollverfahren.

(5) Bei Herstellungsbetrieben und Verbrauchsteuerlagern war aus den Steueranmeldungen und den Versanddokumenten alleine keine Gesamtsicht über die im Betrieb befindlichen Verbrauchsteuerwaren zu erlangen. Diese war nur durch Bestandsaufnahmen mit Soll-Ist-Vergleichen zu gewinnen. Die Anwendung der richtigen Steuersätze bzw. von Steuerbegünstigungen, abhängig von der korrekten tariflichen Einreihung der Verbrauchsteuergegenstände in der Steueranmeldung, war nur durch Warenkontrollen vor Ort und Musterziehungen bzw. nachfolgende Analysen ihrer Zusammensetzung durch die technische Untersuchungsanstalt prüfbar.

In der Praxis führten die Zollämter nur eine geringe Zahl an Bestandsaufnahmen mit Soll-Ist-Vergleichen und unterjährigen Bestandskontrollen im Außendienst durch, wie folgende Tabelle zeigt:

---

<sup>85</sup> Seit der Einführung der elektronischen Verbrauchsteueranmeldung EVA im Jahr 2009 erfolgten rechnerische Kontrollen automatisiert; dabei wurde die Anwendung der richtigen Steuersätze auf Basis der Angaben in den Steueranmeldungen überprüft bzw. wurden Änderungen und Berichtigungen im Monitor den Kundenteams zur Bearbeitung angezeigt.

**Tabelle 22: Gegenüberstellung Bewilligungen und ausgewählte Aufsichtsmaßnahmen; 2014 für die Zollämter Wien, PKW und Innsbruck**

Zollamt	Bewilligungen <sup>1</sup>	Bestandsaufnahme Soll-Ist-Vergleich	Bestandskontrolle unterjährig vor Ort
	Anzahl		
Wien	744	98	25
PKW	1.254	187	161
Innsbruck	621	76	26

PKW = St. Pölten Krems Wr. Neustadt

<sup>1</sup> für begünstigte Anlagen, Heiz- und Kraftstoffbetriebe, Herstellungsbetriebe, Steuerlager, Registrierte Empfänger, Verschlussbrennerei und Verwendungsbetriebe – Zahlen laut LoS Stand 31. Dezember 2014

Quellen: BMF; RH

Ähnliche Relationen gab es auch für die Aufsichtsmaßnahmen Warenkontrollen mit Musterziehungen, Analysen durch die Technische Untersuchungsanstalt und die Bestimmung der Warenzusammensetzungen bzw. Tarifierung. Das Zollamt Wien setzte im Jahr 2014 in 82 Fällen entsprechende Kontrollen, das Zollamt St. Pölten Krems Wr. Neustadt in 124 Fällen, das Zollamt Innsbruck in 50 Fällen.

(6) Zusammengefasst führten die überprüften Zollämter bzw. die einzelnen Kundenteams die amtliche Aufsicht in unterschiedlicher Quantität, Qualität und Intensität durch. Grundsätzliche Regelungen zu den Zoll- und Verbrauchsteueraufgaben der Kundenteams fanden sich im Organisationshandbuch (siehe TZ 3). Weitere aktuelle bundesweite, quantitative oder qualitative Vorgaben zur amtlichen Aufsicht gab es nicht.<sup>86</sup>

Der für Verbrauchsteuern zuständige bundesweite Fachbereich für Zoll und Verbrauchsteuern stellte im Rahmen von Audits fest, dass Kontrollen, die im hohen Ausmaß im Innendienst ausgeführt wurden und v.a. aus Dokumentenkontrollen und rechnerischen Kontrollen von Steueranmeldungen bestanden, nur eine wenig wirkungs- und risikoorientierte Vorgehensweise der Zollämter darstellten.

**35.2** Der RH kritisierte die von ihm aufgezeigte inhaltlich, qualitativ und quantitativ unterschiedliche Vorgehensweise der Zollämter bei der amtlichen Aufsicht. Dies spiegelte sich in den unterschiedlichen Anteilen des Innendienstes (von 18 % bis 54 %) und des Außendienstes

<sup>86</sup> Zwei der vom RH überprüften Zollämter verfügten in Teilbereichen über eigene Vorgaben für den Bereich der Verbrauchsteuererhebung, die auch Maßnahmen der amtlichen Aufsicht betrafen, da eine aktuelle Arbeitsrichtlinie mit einheitlichen bundesweiten Vorgaben fehlte (siehe dazu auch TZ 15). Zur Zeit der Gebarungsüberprüfung erarbeitete das BMF einen neuen Leitfaden zu den Themen „Zollprüfung – Amtliche Aufsicht“.

(von 31 % bis 57 % ohne Reisezeit) an den Kontrollen und der unterschiedlichen Anzahl einzelner Arten von Kontrolltätigkeiten wider. Der hohe Anteil an Innendienstzeiten von bundesweit rd. 38 % bzw. jenen Kontrollen im Rahmen der amtlichen Aufsicht, die ausschließlich im Innendienst erfolgten und vorwiegend der Kontrolle der Steueranmeldungen und Dokumente<sup>87</sup> dienten, stellten nach Ansicht des RH eine wenig wirkungs- und risikoorientierte Vorgehensweise dar. Nur eine regelmäßige Präsenz der Sachbearbeiter bei den Verbrauchsteuerbetrieben vor Ort entfaltet nach Ansicht des RH die erforderliche präventive Wirkung, um langfristige Fehlentwicklungen zu vermeiden, die zu Abgabennachforderungen führen können.

Der RH bemängelte jedoch, dass selbst bei den Kontrollen im Außendienst nur eine verhältnismäßig geringe Anzahl an wirkungsorientierten Aufsichtsmaßnahmen – wie Bestandskontrollen sowie Warenkontrollen und Kontrollmaßnahmen zur Prüfung von Steuerbegünstigungen – erfolgten.

Der RH empfahl dem BMF, im Rahmen der Steuerung der Zollämter die Intensivierung, Qualitätssteigerung und Vereinheitlichung der amtlichen Aufsicht vor Ort durch folgende Maßnahmen sicherzustellen:

- Sicherstellung einer einheitlichen Vorgangsweise durch bundesweite Vorgaben für die amtliche Aufsicht (siehe TZ 15);
- Vorgabe von Richtwerten für die Anteile von Innendienst (Vor- und Nachbereitung) und Außendienst im Rahmen der amtlichen Aufsicht im Verbrauchsteuerbereich und Überprüfung wesentlicher Abweichungen durch die Amtsfachbereiche der Zollämter;
- vermehrte und risikoorientierte Überprüfungen und Teilnahmen an Bestandsaufnahmen mit anschließenden Soll-Ist-Vergleichen und Warenkontrollen (zu Lasten des Anteils von Dokumentenkontrollen und rechnerischen Kontrollen von Steueranmeldungen);
- Prüfung der Anspruchsvoraussetzungen von Steuerbegünstigungen.

**35.3** *Laut Stellungnahme des BMF würden entsprechende Maßnahmen im Rahmen der Evaluierung Zoll (siehe TZ 1) erfolgen. Im Rahmen des Projekts Kontrollmanagement werde das BMF die amtliche Aufsicht und die Verwendung von zeitnahen Maßnahmen evaluieren und erarbeiten.*

<sup>87</sup> Handels- und Frachtrechnungen, Lieferscheine, elektronische Versanddokumente (eVD) und -anzeigen (eVA) bzw. sonstige Firmenaufzeichnungen

**36.1** Das Organisationshandbuch gab für die Prüfung der elektronischen Steueranmeldungen durch die Kundenteams als Standard vor:

- eine Kontrolle auf Vollständigkeit der Abgabe der Steueranmeldungen durch eine Statistik-Abfrage sowie
- eine gezielte stichprobenweise Prüfung von Steueranmeldungen auf Plausibilität der Inhalte nach den Kriterien Abgabebeträge und betriebsspezifisches Risiko.

Verbrauchssteuersachbearbeiter verfolgten im Rahmen der amtlichen Aufsicht in der Praxis vielfach routinemäßig die lückenlose Überprüfung sämtlicher abgegebener Steueranmeldungen bestimmter Bewilligungsinhaber. Aufgrund der insgesamt beschränkten Ressourcen der Verbrauchsteuersachbearbeiter erfolgten solche Prüfungen im Rahmen der amtlichen Aufsicht für ganze Kalenderjahre oder monatsweise zum Teil erst ein bis zwei Jahren nach Abgabe der Steueranmeldungen und Erledigung der elektronischen Versanddokumente.

**36.2** Der RH kritisierte den teilweise erheblichen zeitlichen Abstand, mit dem die Sachbearbeiter der Kundenteams die Steueranmeldungen von bestimmten Bewilligungsinhabern prüften.

Der RH empfahl dem BMF sicherzustellen, dass der Fokus der amtlichen Aufsicht durch die Kundenteams auf zeitnahe Maßnahmen vor Ort gelegt wird, um zeitgerecht möglichen Risiken entgegenzuwirken. Für notwendige Kontrollen bereits länger zurückliegender Zeiträume wären von den Kundenteams Prüfungen durch die Betriebsprüfung Zoll anzuregen bzw. nach Absprachen mit dieser zu vereinbaren.

**36.3** *Laut Stellungnahme des BMF würden entsprechende Maßnahmen im Rahmen der Evaluierung Zoll (siehe TZ 1) erfolgen. Im Rahmen des Projekts Kontrollmanagement werde das BMF die amtliche Aufsicht und die Verwendung von zeitnahen Maßnahmen evaluieren und erarbeiten.*

## Steuerungsdefizite

**37.1** (1) Das BMF unterzog die Zielerreichung der Zollämter monatlich einem Monitoring und vierteljährlich einem tiefergehenden Controlling mit Abweichungsanalysen und Maßnahmenplanungen. Für das Controlling stand das IT-Tool „Leistungsorientierte Steuerung“ (LoS) zur Verfügung, in dem Kennzahlen – über jene hinausgehend, die in den Zielvereinbarungen enthalten waren – standardmäßig abgebildet und auswertbar waren.

In der Steuer- und Zollverwaltung lieferte die „Leistungsorientierte Steuerung“ (LoS) Kennzahlen sowie standardisierte Analyse- und Auswertungsmöglichkeiten. Reportings stellten Daten und Kommentare in Form von druckfertigen Managementberichten bei. Die „Leistungsorientierte Steuerung“ (LoS) unterstützte damit die Führungskräfte bei der wirkungsorientierten Steuerung durch die Bereitstellung von einheitlich definierten Leistungskennzahlen.

(2) Bei den Verbrauchsteuern waren in der „Leistungsorientierten Steuerung“ (LoS) im EDV-Tool LoS wenige Kennzahlen hinterlegt. Das BMF hatte im LoS keine standardisierte Kennzahl für die Kontrolldichte vorgesehen. Auch lagen im LoS keine validen Daten vor, wann und ob ein Verbrauchsteuerpflichtiger von einer Betriebsprüfung durch den Zoll bzw. von einer amtlichen Aufsichtsmaßnahme der Kundenteams betroffen war. Somit wurden zum Teil Verbrauchsteuerpflichtige in einem Jahr mehrfach kontrolliert, andere gar nicht. Dies konnte dazu führen, dass bei einigen Verbrauchsteuerpflichtigen noch nie eine amtliche Aufsicht durchgeführt wurde (siehe auch TZ 25 und 27).

Darüber hinaus zeigten sich bei den Verbrauchsteuern in der Praxis u.a. folgende Probleme i.Z.m. der „Leistungsorientierten Steuerung“ (LoS):

- Es kam v.a. im Jahr 2014 zu erheblichen Abweichungen – in Höhe von 620.000 EUR – bei den dargestellten Verbrauchsteuereinzahlungen zwischen Bundesrechnungsabschluss und „Leistungsorientierter Steuerung“ (LoS);
- der in den Zielvereinbarungen definierte prozentuelle Anteil von Probeziehungen bei mobilen Kontrollen im Mineralölsteuerbereich war in der „Leistungsorientierten Steuerung“ (LoS) nicht explizit abgebildet und somit gesondert zu berechnen;
- der in den Zielvereinbarungen definierte prozentuelle Anteil von Verbrauchsteuerprüfungen im Rahmen von Betriebsprüfungen Zoll war in der „Leistungsorientierten Steuerung“ (LoS) nicht explizit abgebildet und somit gesondert zu berechnen;
- in der in der „Leistungsorientierten Steuerung“ (LoS) enthaltenen Kennzahl „elektronische Verbrauchsteueranmeldungen“ waren u.a. die Beträge resultierend aus Bezügen zu gewerblichen Zwecken nicht ausgewiesen;
- in der „Leistungsorientierten Steuerung“ (LoS) gab es eine Kennzahl „Erstattungen/Erlass EVA“ und eine Kennzahl „EVA (Anz)“. In der Kennzahl „EVA (Anz)“ wurden u.a. die Steuersumme der Anmel-

dungen, die Erstattungssumme und der Gesamtbetrag angegeben. Allerdings waren jene Erstattungen, die in dieser Kennzahl dargestellt wurden, nicht in der Kennzahl „Erstattungen/Erlass EVA“ enthalten;

- die Anzahl der Bewilligungen konnte in der entsprechenden Kennzahl in der „Leistungsorientierten Steuerung“ (LoS) nur monatlich abgerufen werden; eine Gesamtdarstellung der im jeweils laufenden Jahr bestehenden Bewilligungen war in der „Leistungsorientierten Steuerung“ (LoS) nicht möglich. Somit konnte auch nicht standardmäßig ausgewertet werden, wie viele Bewilligungen im laufenden Jahr neu vergeben wurden bzw. abgelaufen waren. Diese Auswertungen waren nur aufgrund umfangreicher Einzeldatenbereinigungen möglich;
- Analysen aufgrund der Einzeldaten waren oftmals mit erheblichem Arbeitsaufwand verbunden, da diese aufgrund der Formatierungen (bspw. verbundene Zellen) erst aufbereitet werden mussten.

**37.2** Der RH kritisierte den geringen Umfang und die mangelhafte Datenqualität der in der „Leistungsorientierten Steuerung“ (LoS) enthaltenen Kennzahlen für die Verbrauchsteuern. Darüber hinaus wiesen die Daten qualitative Mängel auf – wie bspw. Abweichungen zum Bundesrechnungsabschluss und Unvollständigkeiten. Der RH bemängelte weiters das Fehlen einer Kennzahl, die Auskunft über die Kontrolldichte im Verbrauchsteuerbereich gab, bzw. das Fehlen einer Darstellung darüber, welcher Verbrauchsteuerpflichtige wann und wie oft von einer Kontrolltätigkeit (amtliche Aufsicht (Kudenteams) oder Prüfung (Betriebsprüfung Zoll)) betroffen war.

Der RH empfahl dem BMF folgende Maßnahmen i.Z.m. den in der „Leistungsorientierten Steuerung“ (LoS) abgebildeten Kennzahlen, um die Führungskräfte bei der wirkungsorientierten Steuerung zu unterstützen:

- a) Behebung der qualitativen Mängel in den Kennzahlen;
- b) automatisierte Berechnung des prozentuellen Anteils von Probeziehungen bei mobilen Kontrollen im Bereich der Mineralölsteuer und des prozentuellen Anteils von Verbrauchsteuerprüfungen durch die Betriebsprüfung Zoll, sodass diese Zahlen den Führungskräften in den Managementberichten zur Verfügung stehen;

## System der Erhebung der Verbrauchsteuern

c) Erweiterung der „Leistungsorientierten Steuerung“ (LoS) um steuerungsrelevante Kennzahlen für die Verbrauchsteuern, aus denen abgeleitet werden kann, ob und wann ein Verbrauchsteuerpflichtiger von einer Kontrolltätigkeit (amtliche Aufsicht durch die Kundenteams oder Prüfungen durch die Betriebsprüfung Zoll) betroffen war; in der Folge sollte auf dieser Datenbasis die Kontrolldichte als weitere Kennzahl abgeleitet werden.

**37.3** *Laut Stellungnahme des BMF werde es die vom RH empfohlenen Maßnahmen evaluieren und unter Berücksichtigung finanzieller und technischer Möglichkeiten einarbeiten.*

### Internes Kontrollsystem

#### Bearbeiterwechsel

**38.1** (1) Die Zollämter wiesen sämtliche Inhaber von Verbrauchsteuerbewilligungen in den Kundenlisten der Kundenteams jeweils einem einzelnen zuständigen Sachbearbeiter zu. Diese Sachbearbeiter waren nach der Bewilligungserteilung, in die Auditoren oder Kundenbetreuer einzubinden waren, federführend für die Bearbeitung sämtlicher i.Z.m. ihren Kunden stehender Bearbeitungsschritte in den elektronischen Verbrauchsteueranwendungen zuständig. Auch waren sie für die Durchführung der Maßnahmen der amtlichen Aufsicht verantwortlich und erfassten diese im Wege des Kontrollplans oder im Einzelfall als Kontrollverantwortliche in der IT-Anwendung CONTROL<sup>88</sup>. Bei den vom RH überprüften Zollämtern setzten vielfach ausschließlich die zuständigen Sachbearbeiter die Maßnahmen der amtlichen Aufsicht vor Ort. Die Amtsfachbereiche führten stichprobenweise Qualitätssicherungsmaßnahmen durch. Zudem waren generelle und zollamtsinterne Approbationsregelungen anzuwenden und IT-unterstützte IKS-Prüfungen durch die Teamleiter vorzunehmen.

(2) Im Gegensatz zu der im Zollabfertigungsbereich vorgegebenen teamübergreifenden und teaminternen Rotation der getrennten Funktionen Kontrollmanager und Kontrollorgan war für die Maßnahmen der amtlichen Aufsicht generell kein zwingender Bearbeiterwechsel vorgesehen; so erfolgten auch Vernichtungen von tabak- und biersteuerpflichtigen Waren durch die Steuerlagerinhaber nur unter amtlicher Aufsicht des einen zuständigen Sachbearbeiters. Damit unterlagen Vernichtungen keinem zwingenden Vier-Augen-Prinzip.

<sup>88</sup> Die e-Zoll-Anwendung Kontrollmanagement CONTROL dient zur Erfassung von Kontrollaktivitäten der Zollämter und deren Ergebnissen.

Nach Angaben des BMF wären bei einem zwingenden Mitarbeiterwechsel die notwendigen Kenntnisse der Firmenabläufe nicht gegeben bzw. liefe ein Wechsel auch einer gewünschten Spezialisierung entgegen.

(3) Das Zollamt St. Pölten Krems Wr. Neustadt hatte analog zum Zollabfertigungsbereich intern eine Vereinbarung getroffen, wonach die Kundenteams jeweils einmal pro Quartal eine teamübergreifende Bestandsaufnahme durchzuführen hatten.

- 38.2** Der RH wies kritisch darauf hin, dass es bei den Maßnahmen der amtlichen Aufsicht mangels entsprechender Vorgaben auch über längere Zeit zu keinem Wechsel der Mitarbeiter kommen musste. Zwar waren die Teamleiter in die Beauftragung der Kontrollen und IKS-Maßnahmen eingebunden und führten die Amtsfachbereiche stichprobenweise Qualitätssicherungsmaßnahmen durch; die Auswahl und Durchführung der Kontrollmaßnahmen vor Ort lag aber oft in der alleinigen Verantwortung der zuständigen Sachbearbeiter. Nach Ansicht des RH neigte ein solches System zu eingespielten Kontrollmustern und ließ Raum für Malversationen.

Der RH erkannte die Relevanz einer Sachbearbeiter-Kontinuität im Hinblick auf die Spezialisierung und Firmenkenntnis der Sachbearbeiter. Er sah jedoch in der vom Zollamt St. Pölten Krems Wr. Neustadt gewählten Vorgehensweise mit teamübergreifenden Maßnahmen eine Möglichkeit, Kontrollroutinen entgegenzuwirken.

Der RH bemängelte, dass auch Vernichtungen von größeren Mengen verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter amtlicher Aufsicht keinem zwingenden Vier-Augen-Prinzip unterlagen.

Er empfahl dem BMF daher, im Sinne eines Mitarbeiterwechsels und der Vermeidung von einseitigen Kontrollmustern eine bundesweite Vorgabe von teamübergreifenden Maßnahmen oder eine temporäre Rotation wie im Zollbereich anzuordnen. Bei amtlichen Aufsichtsmaßnahmen i.Z.m. Vernichtungen von verbrauchsteuerpflichtigen Waren wäre jedenfalls das Vier-Augen-Prinzip zu gewährleisten.

- 38.3** *Laut Stellungnahme des BMF werde es die Möglichkeit der teamübergreifenden Maßnahmen und temporären Rotationen im Rahmen des Projekts Kontrollmanagement evaluieren.*

*Des Weiteren werde es die Empfehlung zur Einhaltung des Vier-Augen-Prinzips bei der Vernichtung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren im Organisationshandbuch festlegen.*

Verbrauchsteuer-  
erstattungen im  
Rahmen der Steuer-  
anmeldungen

**39.1** Erfolgten Erstattungen von Verbrauchsteuern im Zuge einer Steueranmeldung, wurden im Rahmen der Selbstbemessung die ermittelten Steuerbeträge auch im Falle einer Gutschrift (Saldo aus Steuerschuld und Erstattungsbetrag) automatisiert auf den jeweiligen Abgabekonten erfasst.<sup>89</sup> Bei Überwiegen des Erstattungsbetrags gegenüber der Verbrauchsteuerschuld in den Anmeldungen war kein automatisierter Überprüfungshinweis an die Kundenteams vorgesehen. Die Zollämter verfügten zwar über die Möglichkeit einer Reportingabfrage, diese musste jedoch durch das Kundenteam ausgelöst werden und war nicht verpflichtend abzarbeiten.

Im Gegensatz dazu waren alle Erstattungsanträge – und damit auch die daraus resultierenden Gutschriften, die nicht im Rahmen der Steueranmeldung erfolgten – von den Sachbearbeitern zu überprüfen und zu genehmigen.

**39.2** Der RH kritisierte die automatische Verbuchung von Gutschriften aus Verbrauchsteueranmeldungen bei Überwiegen von darin enthaltenen Erstattungsbeträgen ohne vorherige Überprüfung der Erstattungen durch die Kundenteams. Damit wurden Gutschriften ohne vorherige risikoadäquate Überprüfung auf den Abgabekonten EDV-mäßig verarbeitet.

Der RH empfahl dem BMF, die Anwendung für die elektronische Verbrauchsteueranmeldung EVA so zu adaptieren, dass Gutschriften, zumindest ab einer festzulegenden Betragshöhe, den Kundenteams vor Erfassung der Gutschrift auf dem Abgabekonto automatisch zur Überprüfung angezeigt werden.

**39.3** *Das BMF stimmte dem RH in seiner Stellungnahme darin zu, dass die automatische Verbuchung von Gutschriften aus Verbrauchsteueranmeldungen bei Überwiegen von Erstattungsbeträgen ohne vorherige Überprüfung durch die Zollämter nicht in der bisherigen Form beibehalten werden solle. Es plane, die Anwendung EVA dahingehend zu adaptieren, dass den Kundenteams bestimmte, noch festzulegende, Erstattungsfälle vor Erfassung der Gutschrift auf dem Abgabekonto in Form einer Warnmeldung automatisch zur Überprüfung angezeigt werden. Die Gutschriften sollten weiterhin automatisch auf dem Abgabekonto erfasst werden.*

<sup>89</sup> Anmeldungen mit Gutschriftsbeträgen aufgrund von Erstattungen im Rahmen von Steueranmeldungen schienen auf den Kontroll-Monitoren der Kundenteams nur dann automatisch auf, wenn der Erstattungszeitraum überschritten war, Erstattungen ein weiteres Mal beantragt wurden oder Berichtigungen bzw. abweichende Berechnungen erfolgten. Dies erforderte dann eine Kenntnisaufnahme oder Bearbeitung durch den zuständigen Sachbearbeiter.

**Umgesetzte  
Maßnahme**

40 Unmittelbar nach der Gebarungsüberprüfung des RH an Ort und Stelle setzte das BMF im Rahmen des Abgabenänderungsgesetzes 2015<sup>90</sup> die im Rahmen der Gebarungsüberprüfung abgegebene Empfehlung des RH um, im Interesse der besseren Lesbarkeit in § 3 MinStG nur noch die aktuellen Steuersätze anzuführen. Bis dahin<sup>91</sup> war die zitierte Bestimmung sehr unübersichtlich, da die seit 2007 geltenden unterschiedlichen Steuersätze angeführt waren, die zudem seither vier Mal geändert worden waren. Somit enthielt der § 3 leg. cit. je Mineralölsteuerart fünf unterschiedliche Steuersätze für fünf unterschiedliche Geltungszeiträume.

Diese umgesetzte Empfehlung trug nach Ansicht des RH zu einer Vereinfachung und zur Transparenz des Verbrauchsteuerrechts bei.

<sup>90</sup> Laut Begutachtungsentwurf zum Abgabenänderungsgesetz 2015 (159/ME XXV. GP – Ministerialentwurf) soll der § 3 MinStG dahingehend geändert werden, dass im Interesse der besseren Lesbarkeit ausschließlich die derzeit geltenden Steuersätze angeführt werden.

<sup>91</sup> Stand 31. Oktober 2015 – zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015

## Schlussempfehlungen

41 Zusammenfassend hob der RH die folgenden Empfehlungen an das BMF hervor:

(1) Die Verbrauchsteuereinzahlungen wären so realistisch wie möglich zu planen und Umstände mit absehbaren Auswirkungen auf die Steuereinzahlungen in der Planung möglichst zeitnah zu berücksichtigen. (TZ 5)

(2) Die Verbrauchsteuern wären auch in den Kennzahlen zu den Wirkungszielen der Finanzverwaltung und in den Messgrößen der Ressourcen-, Ziel- und Leistungspläne für die Zollämter abzubilden. (TZ 6)

(3) Die Verbrauchsteuern wären aufgrund ihrer fiskalischen Bedeutung künftig verstärkt in angemessener Relation zu ihren Einzahlungen in den Zielvereinbarungen für die Zollämter risikoadäquat zu berücksichtigen. (TZ 6)

(4) Angesichts der aufgezeigten Mängel der Zielvereinbarungen für die Verbrauchsteuern wären die Zielvereinbarungen für die Zollämter um folgende Komponenten zu ergänzen:

a) Im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sollten – wenn auch mit risikoorientierten Schwerpunktsetzungen – alle Verbrauchsteuern in den Zielvereinbarungen abgebildet werden. (TZ 6)

b) Die unterschiedlichen Tätigkeitsschwerpunkte der Zollämter wären in den Zielvereinbarungen zu berücksichtigen. Dazu wären regionale Vorgaben bzw. die Kontrolldichte als Zielgröße – mit welcher gleichzeitig eine Steuerung der Personalressourcen erfolgen könnte – zu erwägen. (TZ 6)

c) Leistungsziele für Kontrollen der Anspruchsvoraussetzungen für Steuerbegünstigungen wären zu definieren. (TZ 6)

(5) Es wäre eine Personalbedarfserhebung für den Vollzug der Verbrauchsteuern durchzuführen und eine risikoadäquate Personalausstattung – unter Beachtung der Grundsätze des Risikomanagements – sicherzustellen, dies mit dem Ziel einer risikoorientierten Steuerung unter Festlegung des akzeptierten Restrisikos. Dabei

## Schlussempfehlungen

wären die strategischen Zielsetzungen des BMF für die Zollämter im Hinblick auf zoll- und verbrauchsteuerliche Agenden, Überlegungen hinsichtlich der gewünschten Kontrolldichte und Tätigkeitsschwerpunkte, besondere Risikopotenziale wie Steuerbegünstigungen sowie die grundsätzliche Erfassung von Abgabepflichtigen miteinzubeziehen. (TZ 8)

(6) Im Rahmen der strategischen Zielsetzungen des BMF wäre zu prüfen, inwieweit eine Verlagerung der innerhalb der Kundenteams verfügbaren Ressourcen zu Gunsten der amtlichen Aufsicht für Verbrauchsteuern möglich wäre und entsprechende Maßnahmen zu ergreifen. Dabei wäre auf einen risikoadäquaten Einsatz von Personalressourcen Bedacht zu nehmen, weiters auf Anforderungen in sonstigen Aufgabenfeldern, insbesondere im Zollabfertigungs- und Zollaufsichtsbereich, und auch auf EU-weite Vorgaben. (TZ 9)

(7) Im Sinne der Transparenz und der Bewusstseinsbildung wäre die fiskalische Bedeutung der Verbrauchsteuern für den Abgabenerfolg der Kundenteams an die verantwortlichen Teamleiter, Kundenbetreuer und Auditoren periodisch zu kommunizieren, dies mittels einer risikoadäquaten Berücksichtigung in den Zielvereinbarungen. (TZ 9)

(8) Ein Funktionsträger wäre als Verbrauchsteuerexperte und zentraler Ansprechpartner für Steuerungs- und Aufsichtsmaßnahmen bei Verbrauchsteuern vorzusehen, um eine verstärkte Fokussierung auf die Verbrauchsteuern zu erreichen und ihrer fiskalischen Bedeutung gerecht zu werden. Diese Funktion könnten bspw. ausgewählte Teamexperten Spezial wahrnehmen. (TZ 10)

(9) In allen Zollämtern wären qualitativ anspruchsvolle verbrauchsteuerrechtliche Aufgaben, bei denen Spezialwissen unabdingbar ist (wie Unternehmen mit komplexem Überwachungsbedarf), in ausgewählten Kundenteams innerhalb der Zollämter zu bündeln (bspw. branchenweise). In diesen Teams sollte bei den Sachbearbeitern und auch den Funktionsträgern (Teamleiter, Kundenbetreuer, Auditor) in der Steuerung das notwendige Fachwissen vorhanden sein bzw. gezielt aufgebaut werden. (TZ 10)

(10) Angesichts der bevorstehenden Pensionierungen der im Verbrauchsteuerbereich tätigen Mitarbeiter in den Kundenteams wären Maßnahmen zu treffen (z.B. rechtzeitige Einschulung künftiger Mitarbeiter), um im Verbrauchsteuerbereich Wissensverlusten vorzubeugen. (TZ 11)

(11) Das Verfahren für die Bezüge zu gewerblichen Zwecken verbrauchsteuerpflichtiger Waren wäre soweit wie möglich elektronisch zu unterstützen. (TZ 12)

(12) Die EU-weiten Bestrebungen, die Bezüge zu gewerblichen Zwecken in das EDV-gestützte Beförderungs- und Kontrollsystem (EMCS) zu integrieren, wären zu unterstützen. (TZ 12)

(13) Jenen ausländischen Abgabepflichtigen, deren Bezüge zu gewerblichen Zwecken in die Sonderzuständigkeit des Zollamts Innsbruck fielen, wäre zur elektronischen Übermittlung der Verbrauchsteueranmeldung ein Zugang zu Finanz-Online zuzuteilen. (TZ 13)

(14) Angesichts des hohen administrativen Aufwands beim Vollzug der Alkoholsteuer für die Zollämter in Relation zu den Einzahlungen wäre(n):

a) Maßnahmen zu setzen, um die Finanz-Online-Quote für die elektronische Übermittlung der Abfindungsanmeldungen weiter zu steigern; (TZ 14)

b) die internen und gesetzlichen Vorgaben betreffend Kontrollen im Bereich der Alkoholsteuer zu evaluieren; (TZ 14)

sowie

c) das Verhältnis zwischen Aufwand und Ertrag sowie die regionalen Unterschiede der Freimengen zu evaluieren mit dem Ziel einer Vereinfachung der Vollziehung der Abfindungsbrenner und (TZ 14)

d) auf ressourcenadäquate Vorgaben bei Verschlussbrennereien hinsichtlich einer Verringerung des Verwaltungsaufwands hinzuwirken. (TZ 14)

(15) Aktuelle bundesweit einheitliche und verbindliche Arbeitsrichtlinien wären unter Berücksichtigung der geltenden Rahmenbedingungen und IT-Systeme für Verbrauchsteuern zu schaffen, um eine einheitliche Vorgangsweise zu gewährleisten. Diese wären in das Organisationshandbuch – zusammengefasst in einem eigenen Teil für Verbrauchsteuern – zu integrieren und aktuell zu halten. (TZ 15)

(16) Im Sinne der Vereinfachung und Zweckmäßigkeit wäre für alle Verbrauchsteuerarten auf einheitliche Abgabe- und Entrichtungsfristen hinzuwirken. (TZ 16)

(17) Auch vor Bewilligungserteilung wäre für Registrierte Empfänger eine Betriebsbesichtigung mit Erstellung einer Niederschrift verpflichtend vorzusehen, damit im Falle der Feststellung von Unregelmäßigkeiten rechtzeitig Maßnahmen gesetzt werden können. (TZ 17)

(18) Die Arbeitsrichtlinie des BMF für Bewilligungen wäre um Bestimmungen hinsichtlich der Bewilligungswartung zu ergänzen. Dazu wäre ein einheitlicher Maßnahmenkatalog auszuarbeiten, der regelt, welche Kriterien in welchen zeitlichen Abständen im Rahmen der Bewilligungswartung zu überprüfen sind. (TZ 18)

(19) Die Nachvollziehbarkeit der gesetzten Maßnahmen im Rahmen der Bewilligungswartung wäre durch eine elektronische Dokumentation sicherzustellen. (TZ 18)

(20) Die Überprüfung der steuerlichen Zuverlässigkeit wäre sowohl bei der Bewilligungserteilung als auch im Rahmen der Bewilligungswartung sicherzustellen; dies insbesondere auch deshalb, weil das Nichtvorliegen der steuerlichen Zuverlässigkeit einen Widerrufsgrund für Bewilligungen darstellte. (TZ 19)

(21) Es wäre eine Möglichkeit – vorzugsweise über einen elektronischen Zugang – zu schaffen, damit die Kundenteams der Zollämter aktuelle Informationen bzw. Änderungen der Finanzämter hinsichtlich der steuerlichen Zuverlässigkeit automatisiert erlangen. Beispielsweise könnten dazu Daten zur Verfügung gestellt werden, welche der aktuellen Fallinformation im Prüfungsverwaltungsprogramm der Finanzverwaltung entsprechen. (TZ 19)

(22) In Fortsetzung der im Stabilitätsgesetz 2012 normierten Reduzierung von Mineralölsteuerbegünstigungen wären die Höhe und Notwendigkeit der bestehenden Mineralölsteuerbegünstigungen gerade im Hinblick auf den Kontroll- und Verwaltungsaufwand für die Zollämter zu evaluieren.

Dabei wären vor dem Hintergrund des Zielkonflikts zwischen der ökologischen Förderung, dem Malversationspotenzial und dem erforderlichen Kontrollaufwand die Vielzahl an Steuersätzen und die Steuerbegünstigungen kritisch zu durchforsten sowie nach Kosten-Nutzen-Überlegungen zu evaluieren. Es wäre umfassend zu beurteilen, ob die Beibehaltung der Begünstigung noch erforderlich ist, ob die beabsichtigten Wirkungen erreicht wurden, ob der mit dem Vollzug verbundene Verwaltungs- und Kontrollaufwand in einem angemessenen Verhältnis zu Ergebnissen steht und wie unbeabsichtigte Nebenwirkungen verhindert werden können.

Auf dieser Grundlage wäre auf eine Verringerung der Steuersätze und darauf hinzuwirken, nicht erforderliche oder nicht mehr zeitgemäße Mineralölsteuerbefreiungen oder –begünstigungen entfallen zu lassen, ohne die beabsichtigten Wirkungen aus den Augen zu verlieren. Um die weiterhin als erforderlich erachteten Förderzwecke nicht unberücksichtigt zu lassen, wären auch Alternativen zu den indirekten steuerlichen Förderungen – wie direkte Förderungen oder eine Erweiterung bzw. Anpassung ökologischer Vorgaben – zu evaluieren. (TZ 20, 21, 22)

(23) Es wäre insbesondere zu evaluieren, ob zehn Jahre nach Einführung biogener Treibstoffe noch die Notwendigkeit einer Steuerbegünstigung als zusätzliche flankierende Maßnahme zur Unterstützung einer raschen Markteinführung von Biokraftstoffen besteht. (TZ 22)

(24) Es wäre darauf hinzuwirken, dass Steuerbegünstigungen künftig nur mehr befristet gewährt werden, um regelmäßige Erfolgskontrollen zu gewährleisten, und zu evaluieren, ob die Maßnahmen weiterhin zur Zielerreichung notwendig sind. (TZ 22)

(25) Für alle bisher nicht der Verbrauchsteuer unterliegenden Treibstoff-Substitutionsprodukte wären Kontrollmöglichkeiten insbesondere hinsichtlich der Mengen, der Verwendung und der stofflichen Zusammensetzung zu schaffen. Dazu wäre in der EU darauf hinzuwirken, alle Substitutionsprodukte in das Beförderungs- und Kontrollsystem EMCS aufzunehmen. Es wäre zu evaluieren, ob die Grundlagen dafür fortbestehen, dass diese Produkte in Österreich nicht der Mineralölbesteuerung unterliegen. (TZ 23)

(26) Es wäre ein automatisierter Abgleich zwischen den Verbrauchsteueranmeldungen in der Anwendung EVA (Elektronische Verbrauchsteueranmeldung) und den tatsächlichen Lieferungen laut elektronischen Versanddokumenten im Beförderungs- und Kontrollsystem EMCS zu schaffen. (TZ 24)

(27) Die Überwachung der Sicherheiten sollte automatisiert bereits zum Zeitpunkt des Versands/Empfangs der verbrauchsteuerpflichtigen Ware durch eine Verknüpfung der Daten im Beförderungs- und Kontrollsystem EMCS und der in der Datenbank SEED angelegten hinterlegten Sicherheit erfolgen, um v.a. bei Registrierten Empfängern rechtzeitig Maßnahmen setzen zu können, wenn die Sicherheiten zur Deckung der voraussichtlichen Steuerschuld nicht ausreichen. (TZ 24)

(28) Für die Jahresplanung der amtlichen Aufsicht wäre mit den Zollämtern die Kontrolldichte als Größe für die Ressourcensteuerung zu vereinbaren und dabei die Kontrolldichte an den bestehenden Bewilligungen zu orientieren, um die Aufsichtsmaßnahmen zu intensivieren und eine Kontinuität der Anzahl der Kontrollen und der eingesetzten Ressourcen zu gewährleisten. (TZ 25, 33)

(29) Die Jahresplanung der amtlichen Aufsicht durch die Zollämter wäre durch Erweiterung der IT-Anwendung CONTROL um entsprechende Funktionalitäten bzw. durch Implementierung eines entsprechenden Planungstools und durch bundesweit einheitliche Vorgaben in Anlehnung an den manuellen Prüfplan des Zollamts Wien zu unterstützen und zu vereinheitlichen. Dabei wären insbesondere Informationen hinsichtlich des letztgeprüften Jahres zu berücksichtigen. (TZ 25)

(30) Für die amtliche Aufsicht wäre eine zweckmäßige Jahresplanung sicherzustellen. Dazu wären

- von den Teamleitern gemeinsam mit den Verbrauchsteuerexperten
- alle, auch periodisch vorzunehmende, Kontrollen im Rahmen der amtlichen Aufsicht
- so weit wie möglich realistisch vorzuplanen, um die dafür erforderlichen Ressourcen abschätzen und steuern zu können. (TZ 25)

(31) Die zeitnahe Bewertung der Risiken und damit eine aktuelle Risikobeurteilung wären sicherzustellen. Diese sollte jedenfalls vor Erstellung der jährlichen Kontrollplanung erfolgen, um die Planung von Maßnahmen der amtlichen Aufsicht und Prüfungen durch die Betriebsprüfung Zoll jeweils auf der Grundlage von aktuellen Risikofaktoren zu gewährleisten. (TZ 26)

(32) Die Firmenbeurteilung wäre um weitere wichtige risikorelevante Faktoren – wie ein Datum der letzten Kontrollmaßnahme und Informationen zum steuerlichen Risiko der Bewilligungsinhaber bei den Finanzämtern – zu ergänzen. (TZ 27)

(33) Die Firmenbeurteilung wäre gemeinsam mit den Zollämtern zu evaluieren und weiterzuentwickeln. Dabei wäre insbesondere die Gewichtung der Faktoren zu überprüfen und in der Folge transparent zu gestalten, damit die Firmenbeurteilung von den Zollämtern für

eine risikoorientierte Auswahl bei ihren Planungen höhere Akzeptanz findet und verstärkt herangezogen wird. (TZ 27)

(34) Entsprechend der in den Kundenteams vorhandenen Verbrauchsteuer-Spezialisierung wären die Teamleiter bzw. die Auditoren oder Kundenbetreuer in die Firmenbeurteilung miteinzubeziehen, um die Objektivität der Firmenbeurteilung zu erhöhen. (TZ 27)

(35) Für den Ablauf und die Maßnahmensetzung des lokalen Risikomanagements wäre eine Evaluierung der vorhandenen Leitfäden und Risikoberichte durchzuführen und ein bundesweit einheitlicher Rahmen für die Risikoanalyse, der die Vorgaben im Organisationshandbuch weiter detailliert, zu entwickeln, um eine einheitliche Vorgehensweise in den Zollämtern zu gewährleisten. (TZ 28)

(36) Die Rolle des Auditors bzw. der Sachbearbeiter im Risikoanalyseprozess wäre zu evaluieren und im Organisationshandbuch sowie in der Praxis entsprechend anzupassen. (TZ 28)

(37) Jenen Mitarbeitern, die als Verbrauchsteuerexperten tätig sind, wäre bei Bedarf der direkte Zugang zum Abfragetool zu ermöglichen, um eine bestmögliche Durchführung und Vorbereitung der amtlichen Aufsicht im Bereich der Verbrauchsteuern sicherzustellen. (TZ 29)

(38) Bei neu erteilten Bewilligungen in Hochrisikobereichen wären bundesweite Vorgaben für Filter zu schaffen, um eine einheitliche Überwachung durch alle Zollämter zu gewährleisten. (TZ 30)

(39) Eine Filterevidenz wäre zu implementieren, um auf bestehende Risikoprofile wieder zugreifen bzw. bei Risikofirmen nach Zeitablauf die Risikofilter wieder aktivieren zu können und um einen risikoorientierten Überblick über die bereits gesetzten Filter zu gewährleisten. (TZ 30)

(40) Angesichts der hohen fiskalischen Bedeutung der Verbrauchsteuern und der erzielten Mehrergebnisse wären die Verbrauchsteuerprüfungen durch die Betriebsprüfung Zoll weiter zu forcieren. (TZ 31)

(41) Die Zusammenarbeit zwischen den Kundenteams und der Betriebsprüfung Zoll in den Zollämtern wäre zu intensivieren. Dazu wäre

## Schlussempfehlungen

a) eine Verbesserung der Schnittstelle zwischen Kundenteams (amtliche Aufsicht) und Betriebsprüfung Zoll (Prüfungen) im Zollamt sicherzustellen, z.B.

- durch regelmäßige Prüfungsanregungen von den Kundenteams an die Betriebsprüfung Zoll,
- durch Kontrollmeldungen von der Betriebsprüfung Zoll an die Kundenteams bei Wahrnehmungen aus einer Prüfungshandlung, die Handlungsbedarf in der amtlichen Aufsicht ergab, sowie
- durch Weitergabe der Informationen aus den Risikoanalysen im RIA durch die Betriebsprüfung Zoll an das Kundenteam zur Unterstützung der amtlichen Aufsicht; (TZ 32)

b) die Arbeitsteilung zwischen amtlicher Aufsicht (Kundenteams) und Prüfungen (Betriebsprüfung Zoll) zu definieren z.B.

- durch Evaluierung des von der Betriebsprüfung Zoll wahrzunehmenden Prüfungsbedarfs von bisher ungeprüften Verbrauchsteuerfällen nach festzulegender Größe, Kategorie und Risikobewertung,
- durch die forcierte Einbindung der Betriebsprüfung Zoll in Fälle, die komplex sind bzw. eine Prüfung der (Finanz-)Buchhaltung vor Ort erfordern. (TZ 32)

(42) Der Fokus der amtlichen Aufsichtsmaßnahmen wäre auf risikobehaftete und für die Einzahlungen bedeutsame Verbrauchsteuern zu verlagern und damit ein risikoadäquater Einsatz der Ressourcen für die amtliche Aufsicht sicherzustellen. (TZ 34)

(43) Im Rahmen der Steuerung der Zollämter wären die Intensivierung, Qualitätssteigerung und Vereinheitlichung der amtlichen Aufsicht vor Ort durch folgende Maßnahmen sicherzustellen:

a) Sicherstellung einer einheitlichen Vorgangsweise durch bundesweite Vorgaben für die amtliche Aufsicht; (TZ 35)

b) Vorgabe von Richtwerten für die Anteile von Innendienst (Vor- und Nachbereitung) und Außendienst im Rahmen der amtlichen Aufsicht im Verbrauchsteuerbereich und Überprüfung wesentlicher Abweichungen durch die Amtsfachbereiche der Zollämter; (TZ 35)

c) vermehrte und risikoorientierte Überprüfungen und Teilnahmen an Bestandsaufnahmen mit anschließenden Soll-Ist-Vergleichen und Warenkontrollen (zu Lasten des Anteils von Dokumentenkontrollen und rechnerischen Kontrollen von Steueranmeldungen); (TZ 35)

d) Prüfung der Anspruchsvoraussetzungen von Steuerbegünstigungen. (TZ 35)

(44) Der Fokus der amtlichen Aufsicht durch die Kundenteams wäre auf zeitnahe Maßnahmen vor Ort zu legen, um zeitgerecht möglichen Risiken entgegenzuwirken. (TZ 36)

(45) Für notwendige Kontrollen bereits länger zurückliegender Zeiträume wären von den Kundenteams Prüfungen durch die Betriebsprüfung Zoll anzuregen bzw. nach Absprachen mit dieser zu vereinbaren. (TZ 36)

(46) Folgende Maßnahmen i.Z.m. den in der „Leistungsorientierten Steuerung“ (LoS) abgebildeten Kennzahlen wären zu setzen, um die Führungskräfte bei der wirkungsorientierten Steuerung zu unterstützen:

a) Behebung der qualitativen Mängel in den Kennzahlen; (TZ 37)

b) automatisierte Berechnung des prozentuellen Anteils von Probeziehungen bei mobilen Kontrollen im Bereich der Mineralölsteuer und des prozentuellen Anteils von Verbrauchsteuerprüfungen durch die Betriebsprüfung Zoll, sodass diese Zahlen den Führungskräften in den Managementberichten zur Verfügung stehen; (TZ 37)

c) Erweiterung der „Leistungsorientierten Steuerung“ (LoS) um steuerungsrelevante Kennzahlen für die Verbrauchsteuern, aus denen abgeleitet werden kann, ob und wann ein Verbrauchsteuerpflichtiger von einer Kontrolltätigkeit (amtliche Aufsicht durch die Kundenteams oder Prüfungen durch die Betriebsprüfung Zoll) betroffen war; in der Folge sollte auf dieser Datenbasis die Kontrolldichte als weitere Kennzahl abgeleitet werden. (TZ 37)

(47) Im Sinne eines Bearbeiterwechsels und der Vermeidung von einseitigen Kontrollmustern wäre eine bundesweite Vorgabe von teamübergreifenden Maßnahmen oder eine temporäre Rotation wie im Zollbereich anzuordnen. (TZ 38)

## Schlussempfehlungen

(48) Bei amtlichen Aufsichtsmaßnahmen i.Z.m. Vernichtungen von verbrauchsteuerpflichtigen Waren wäre jedenfalls das Vier-Augen-Prinzip zu gewährleisten. (TZ 38)

(49) Die Anwendung für die elektronische Verbrauchsteueranmeldung EVA wäre so zu adaptieren, dass Gutschriften, zumindest ab einer festzulegenden Betragshöhe, den Kundenteams vor Erfassung der Gutschrift auf dem Abgabekonto automatisch zur Überprüfung angezeigt werden. (TZ 39)