

# **KONTROLLE DER EINNAHMEN**

## **Unterthema II**

# **Die Rolle der ORKB bei der Kontrolle der Einnahmen in den verschiedenen Phasen des Haushaltskreislaufs**

## **Diskussionspapier**

**Erstellt durch**

**die Arbeitsgruppe zu Unterthema II**

**National Audit Office, Vereinigtes Königreich (Vorsitz)**

**Rigsrevisionen, Dänemark**

**Schetnaya Palata, Russische Föderation**

**Tribunal de Cuentas, Spanien**

**Europäischer Rechnungshof**

**(März 2005)**

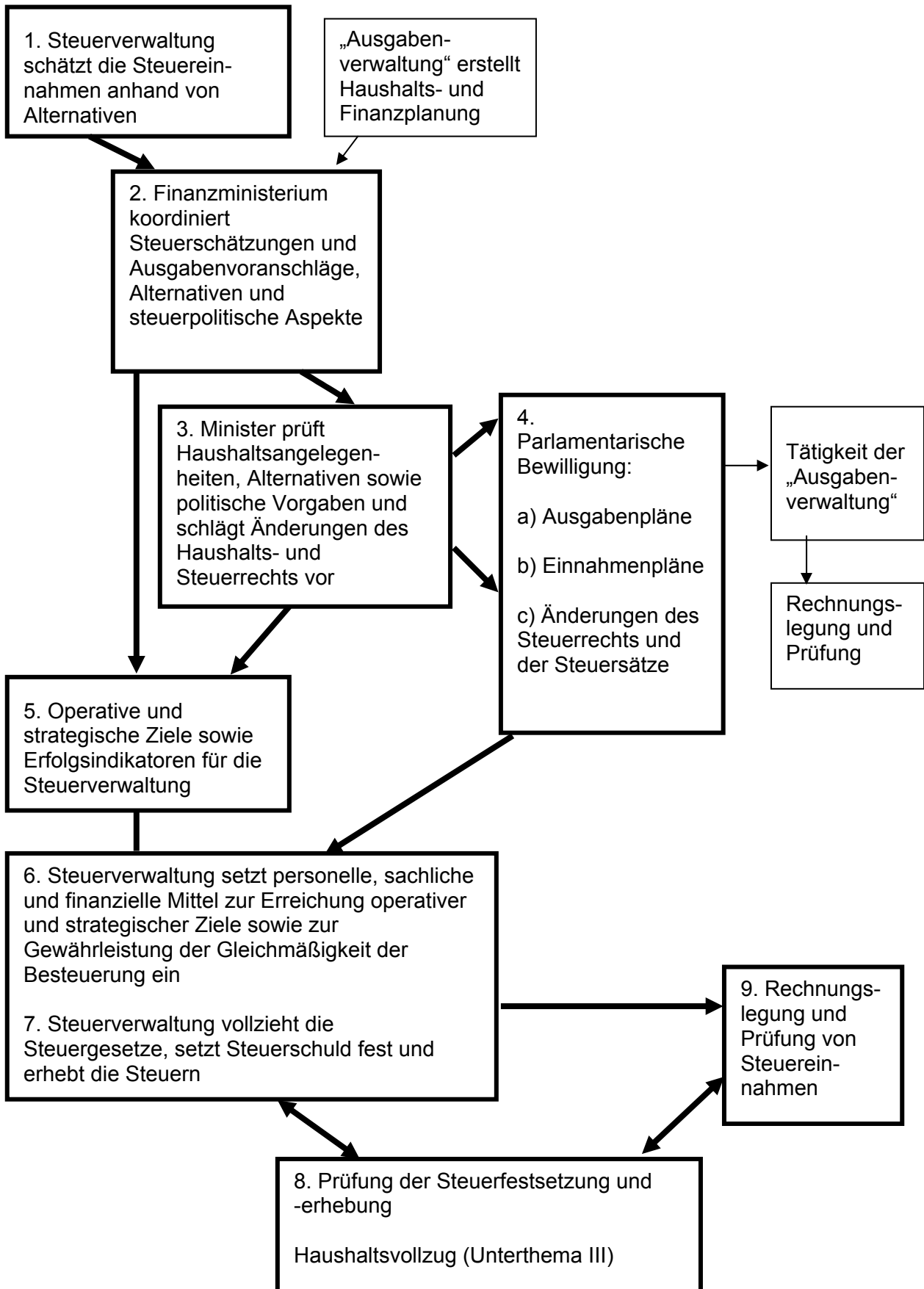
1. Die Verfasser danken allen, die durch Informationen, Hinweise, Anregungen und sonstige Unterstützung zur Erstellung des vorliegenden Papiers beigetragen haben.

## **Einleitung, Grundlagen der Prüfungstätigkeit und anderer Aktivitäten der ORKB**

2. Aus den Beiträgen der ORKB geht hervor, dass hinsichtlich ihrer Mitwirkung bei dem auf die Einnahmenseite bezogenen Haushaltskreislauf von Land zu Land große Unterschiede bestehen. Diese beruhen auf einer Vielfalt an unterschiedlichen Regelungen zur Erstellung, Bewilligung und Kontrolle des Einnahmenhaushaltsplans. Im Vergleich zur Ausgabenseite bestehen auch inhaltlich Unterschiede, was Bewilligung und Kontrolle anbelangt. So kann manche Ausgaben tätige Stelle fast vollständig die Höhe ihrer Ausgaben kontrollieren, während eine Steuer erhebende Stelle von zahlreichen externen Faktoren wie zum Beispiel der wirtschaftlichen Entwicklung und den steuerrechtlichen Beschränkungen abhängig ist. Daher unterscheiden sich in vielen Ländern die der Veranschlagung und parlamentarischen Bewilligung der Steuereinnahmen und der Haushaltsausgaben zugrunde liegenden Verfahren.
3. Aufgrund unterschiedlichster verfassungsrechtlicher Regelungen in den EUROSAT-Mitgliedstaaten ist allein schon der Versuch sinnlos, ein Patentrezept für ORKB im Hinblick auf die Haushaltseinnahmen zu finden.
4. Die Antworten zu dem EUROSAT-Fragebogen zeigen, dass diejenigen ORKB, die bei der Aufstellung und Beschlussfassung über den Haushalt tätig werden, entweder an die Minister oder an das Parlament berichten. Die entsprechenden Berichte werden nur zum Teil veröffentlicht. Berichte der ORKB zu Fragen der Haushaltsaufstellung sind in aller Regel nicht Gegenstand parlamentarischer Beratung. Trotzdem können die Parlamente bei der Beratung über die Staatseinnahmen auf die unabhängige Sachkenntnis der ORKB zurückgreifen. Aus den Antworten ergibt sich auch, dass in einigen Ländern besondere Ausschüsse für die Beratung hinsichtlich der Einnahmen zuständig sind. In fast allen Ländern veröffentlichen die Regierungen umfangreiche und detaillierte Daten zu den Einnahmen, auf welche sich Prüfer und interessierte Kreise bei ihrer Analyse stützen können.

5. Der klassische Kreislauf der Erstellung, Bewilligung, des Vollzugs und der Entlastung ist auf die Haushaltseinnahmen nur bedingt anwendbar. Das nachfolgende Diagramm veranschaulicht den Haushaltskreislauf für die Einnahmenseite und gibt einen Überblick über die Mitwirkung der ORKB.

# Haushaltskreislauf Einnahmen



## **Mitwirkung der ORKB an der Aufstellung und Verabschiedung des Einnahmenhaushalts**

6. Im Haushaltskreislauf sind die ORKB in unterschiedlichem Maße in die Aufstellung des Einnahmenhaushalts eingebunden. Mehrere ORKB wirken bei der Aufstellung des Einnahmenhaushalts nur in geringem Umfang mit und betonen, dass durch ihre Arbeit zum Haushaltsvollzug eine wirksame Haushaltskontrolle gewährleistet sei, wozu neben nachgängigen Prüfungen der dem Einnahmenhaushalt zugrunde liegenden Angaben auch entsprechende Soll-Ist-Vergleiche gehören. Dieses Thema wird im Rahmen von Unterthema III behandelt.
7. Einige ORKB sind der Auffassung, dass es sich bei der Haushaltsaufstellung um einen in erster Linie politischen Vorgang handelt und dass die ORKB hieran nicht in bedeutendem Umfang beteiligt werden sollten, um am Ende des Haushaltskreislaufs ihre Unabhängigkeit bei der Prüfung und Berichterstattung zu wahren. Einige vertreten auch die Auffassung, dass die Unwägbarkeiten bei der Vorhersage der Entwicklung der Haushaltseinnahmen eine Prüfung nach üblichen Prüfungsnormen ausschließen.
8. Bestimmte ORKB wurden gebeten, zu Einnahmenprognosen der Steuerverwaltung ein beratendes Urteil abzugeben oder deren Qualität zu beurteilen. Aufgrund der Ergebnisse einer solchen Prüfung sollten das Finanzministerium und die Minister die Gewissheit erlangen, dass die zugrunde liegenden Steuerschätzungen auf soliden und realistischen Annahmen beruhen. Soweit die ORKB eine dementsprechende Beurteilung abgibt, wird sie vorsichtig formuliert, um nicht eine unbegründete Gewissheit zu vermitteln bzw. um die Unabhängigkeit der ORKB bei späteren Prüfungsverfahren nicht zu gefährden.
9. Bei der Aufstellung des Einnahmenhaushalts spielen allgemein-, wirtschafts- und steuerpolitische sowie administrative Erwägungen eine Rolle. Die Beurteilung der wichtigsten Fragen wie z. B. der Reaktion der Wirtschaft auf Steueränderungen liegt weit ab vom traditionellen Aufgabenbereich der Finanzkontrolle. Diese Themen können jedoch im Mittelpunkt der parlamentarischen Debatte und der Auseinandersetzungen stehen. Das Parlament und andere Stellen legen möglicherweise besonderen Wert auf das von einer angesehenen und unabhängigen Einrichtung abgegebene Gutachten zu den für die Haushaltseinnahmen zugrunde gelegten Annahmen. Während bestimmte ORKB eine solche Gutachterrolle anstreben mögen, wollen sie andere, zur Wahrung ihrer Unabhängigkeit, vermeiden. In einigen Ländern ist sie jedoch für die ORKB aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen ausgeschlossen.

10. Bei der Plausibilitätsprüfung der Daten zu den Staatseinnahmen und der zugrunde liegenden Annahmen und Vorhersagen nimmt die ORKB eine besonders privilegierte und unabhängige Rolle ein. Sie ist möglicherweise die einzige Stelle, die über einen unabhängigen Zugang zu den detaillierten Daten verfügt.
11. Die Zahl überoptimistischer und zum Teil irreführender Vorhersagen zu den erwarteten Staatseinnahmen, die früher verbreitet waren, sind vermutlich durch die Bemühungen um Haushaltsstabilität – im Rahmen europäischer Vereinbarungen oder der Wahrung der Haushaltsdisziplin – zurückgegangen. Ein fundierter, nachträglicher Soll-Ist-Vergleich bei den Einnahmen kann dazu beitragen, solch unrealistische Voranschläge aufzudecken und von überoptimistischen Prognosen abschrecken. Bei vielen ORKB umfasst die Prüfung des Haushaltsvollzugs im Bereich der Einnahmen jedoch keinen Soll-Ist-Vergleich.
12. Trotzdem spricht manches dafür, dass die parlamentarische Beratung durch die Mitwirkung der ORKB an einer unabhängigen Qualitätsprüfung der dem Einnahmenhaushalt zugrunde liegenden Kernannahmen und der einschlägigen Modellrechnungen wirksam unterstützt werden kann. Die Unterstützung durch eine ORKB kann von der Regierung sogar als wünschenswert angesehen werden. Die ORKB könnte eine für sich geeignete Rolle finden in dem vollen Bewusstsein, dass eine mögliche Überbetonung der erzielten Ergebnisse durch die Regierung die Unabhängigkeit der ORKB gefährden könnte.
13. Die Prüfung der Staatseinnahmen bzw. der zugrunde liegenden Vorhersagen wird in den international und national festgelegten Prüfungsnormen in der Regel nicht ausdrücklich erwähnt. Eine Möglichkeit für die ORKB, auf diesem Gebiet tätig zu werden, ist die Prüfung der Entscheidungsverfahren, durch die die Vorhersagen zur Einnahmenseite des Haushalts zustande kommen. Dadurch kann die ORKB feststellen, ob diese Entscheidungsverfahren eine wirksame Qualitätskontrolle beinhalten. Die Innenrevision kann ihrerseits umfangreiche Untersuchungen zu den Einnahmen und den entsprechenden Vorhersagen durchführen, auf die sich die ORKB stützen kann. Da nur wenige ORKB in diesem Bereich tätig sind, überrascht es nicht, dass jede dafür ihre eigenen Prüfungsnormen und -methoden anwendet. Es gibt keine einheitliche Berichterstattung zur Angemessenheit der dem Einnahmenhaushalt zugrunde liegenden Vorhersagen oder Annahmen.
14. Im Einnahmenhaushalt oder anderen Zahlenwerken zu den Steuereinnahmen können einfache Fortschreibungen und Annahmen der geltenden Steuerrechts- und Finanzverwaltungspraxis enthalten sein. Aufgrund von Reformen können jedoch Änderungen eintreten, wie z. B. im Falle der im Jahr 2004 im Vereinigten

Königreich initiierten Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuervermeidung. In den Haushaltsunterlagen des britischen Schatzkanzlers wurde das aufgrund dieser Initiative zu erwartende steuerliche Mehrergebnis quantifiziert, woraufhin der NAO die Stichhaltigkeit dieser Schätzungen geprüft und zum Zeitpunkt der Veröffentlichung des Haushalts darüber unabhängig Bericht erstattet hat. Der NAO wird während der dreijährigen Umsetzungsphase dieser Maßnahmen entsprechende Kontrollprüfungen durchführen.

15. Es liegt auf der Hand, dass sich eine Plausibilitätsprüfung der Annahmen und Vorhersagen über das zukünftige Steueraufkommen für jede Stelle schwierig gestaltet, gleich ob sie von Prüfern oder interessierten Kreisen vorgenommen wird. Die der Veranschlagung der Haushaltseinnahmen zugrunde liegenden Annahmen werden oftmals von rein politischen Faktoren beeinflusst. Deshalb sehen einige ORKB ihre Beteiligung an der Prüfung dieser Annahmen als zu risikoreich an. Um ihre Unabhängigkeit und ihren guten Ruf wahren zu können, sind diese Risiken für andere wiederum nur dann annehmbar, wenn sie selbst die Regeln festlegen, nach denen sie in diesem Bereich tätig werden. Wesentlich für die Wahrnehmung dieser Aufgabe kann die Stärke der Berichterstattung einer ORKB sein und deren Fähigkeit, ihre getroffenen Aussagen je nach Zuverlässigkeit der Ergebnisse zu relativieren.
16. Der dem Parlament vorzulegende Einnahmenhaushalt kann ganz unterschiedlich gegliedert sein. Zu dem traditionellen jährlichen Haushalt können unterjährige Ergänzungshaushalte kommen, die steuerliche Regelungen beinhalten. Regelungen zur Höhe der Beitragssätze für die Sozialversicherung können gesondert getroffen werden. In diesem Zusammenhang stellt das Diskussionspapier zu Unterthema I fest, dass die Sozialversicherungsbeiträge in vielen Ländern steigen. Dem eigentlichen Haushalt können vorläufige Voranschläge vorangehen. Der Einnahmenhaushalt kann sich auf ein einzelnes Haushaltsjahr beziehen, erfasst aber eher drei bis fünf Jahre. Jeder Ergänzungshaushalt kann Daten zu Einnahmenprognosen enthalten, welche die ORKB ebenso auf deren Stichhaltigkeit prüfen kann, wie den eigentlichen Haushaltsplan.
17. Die parlamentarische Haushaltsbeschlussfassung wirkt sich an mindestens drei Stellen in hohem Maße auf die Steuerverwaltung aus und kann somit auch die Prüfungstätigkeit der ORKB beeinflussen. Erstens wird, wie bei allen anderen aus dem Staatshaushalt finanzierten Stellen, auch im Falle der Steuerverwaltung ein Einzelplan für die Verwaltungskosten bewilligt. Dieser wird ggf. ergänzt durch

kleinere Einnahmeposten der Steuerverwaltung wie zum Beispiel Bußgelder. Die Steuerverwaltung ist aber nicht befugt, eingezogene Steuern zur Finanzierung ihrer eigenen Verwaltungskosten einzubehalten, sofern dafür keine parlamentarische Bewilligung der Höhe solcher Kosten vorliegt. Zweitens beschließt das Parlament die Steuergesetze und die Höhe der Steuersätze, selbst wenn diese formal nicht Teil der Haushaltsgesetzgebung sind. Als drittes Element, das in diesem Zusammenhang von Bedeutung ist, sind die Sollvorgaben zur Höhe der Steuereinnahmen zu erwähnen. Diese werden in der Regel nicht vom Parlament beschlossen, hierzu ist jedoch auch der nächste Absatz zu beachten. Diese drei Elemente der Beschlussfassung steuern die Arbeit der Finanzverwaltung und dienen den ORKB als Maßstäbe. Allerdings bestehen jeweils Abweichungen im Ausmaß der parlamentarischen Beratung und der formellen Beschlussfassung, wodurch sich auch die Möglichkeiten der einzelnen ORKB, Informationen als Grundlage für die parlamentarische Beratung zu liefern, unterscheiden.

18. Die Prüfung der Besteuerung durch die externe Finanzkontrolle ergibt oft Hinweise auf Bereiche, in denen die Steuerfestsetzung und –erhebung nicht oder nur unzureichend erfolgt. In den meisten Fällen hat die Steuerverwaltung schwierige Entscheidungen über eine Optimierung ihres sächlichen und personellen Mitteleinsatzes zu treffen, wobei es schlicht um eine Maximierung der Steuereinnahmen gehen kann, gleichzeitig muss unabhängig von möglichen Mehreinnahmen aber auch die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gewährleistet sein. Wie aus den Papieren zu Unterthema I hervorgeht, unterliegen die allgemeine Steuerprüfung sowie Umfang und Ausrichtung des Vollzugs der Steuergesetze durch die Steuerverwaltung nach den Erfahrungen der EUROSAI-Mitglieder keiner parlamentarischen Beschlussfassung. Hätte das Parlament darüber zu beschließen, könnte es in Erwägung ziehen, die ORKB die Grundlagen der Entscheidung über die Arbeit zum Vollzug der Steuergesetze prüfen zu lassen. Diese Frage wird möglicherweise in dem Maß an Bedeutung gewinnen, in dem die Mittel der Verwaltung knapper und die Prioritätensetzung bei der Steuererhebung schwieriger werden.
19. Ressort- und Finanzminister können gemeinsam mehr oder weniger detaillierte Ziele und Erfolgsindikatoren für die Steuerverwaltung festsetzen. Für die spätere Prüfung des Haushaltsvollzugs durch die ORKB bilden sie einen nützlichen Maßstab. Die ORKB kann zu der Auffassung gelangen, dass die Vorgaben zu niedrig angesetzt wurden oder so hoch, dass sie unerreichbar sind. Die Setzung der Ziele selbst kann allerdings als politische Angelegenheit betrachtet und daher



von der Prüfung ausgenommen werden. Die Steuerverwaltung wird in der Regel über die Ergebnisse in Form eines Soll-Ist-Vergleichs berichten. Ein solcher Bericht ist prüfbar. Dieser Aspekt eignet sich für eine Erörterung im Rahmen von Unterthema III.

## **Weitere Auswirkungen auf die Rolle und Tätigkeit der ORKB in Bezug auf die Einnahmenhaushalte**

20. In einigen Ländern gibt es unabhängige Gremien zur Begutachtung des Haushalts, denen im Haushaltsverfahren eine bedeutende Kontrollfunktion zukommt. Zum Teil wird die Meinung vertreten, die umfassende Verfügbarkeit von Steuer-, Wirtschafts- und Haushaltsdaten erleichtere es interessierten Kreisen, Wissenschaftlern und Parlamentariern, die Angaben zu den Staatseinnahmen und den ihnen zugrunde liegenden Annahmen unmittelbar auszuwerten, so dass man sich zu diesem Zweck nicht unbedingt auf ein unabhängiges Organ der Finanzkontrolle oder ein Gutachtergremium stützen muss. Die Verfügbarkeit einschlägiger Daten ist aber von Land zu Land unterschiedlich. Die ORKB kann es als ihre Aufgabe betrachten, die Transparenz der von der Regierung gelieferten Daten zu erhöhen und damit den Kommentatoren und Parlamentariern ein Hilfsmittel an die Hand zu geben.
21. Schwankungen der Haushaltseinnahmen machen sich in der Regel nicht so schnell bemerkbar wie veränderte Haushaltsausgaben. Die Erhöhung oder Senkung eines Steuersatzes kann sich auf die Einnahmen unmittelbar und zeitnah auswirken, wohingegen besondere Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuervermeidung typischerweise erst nach Monaten oder Jahren zu einem steuerlichen Mehrergebnis führen. Steuerpflichtige Kapitalgesellschaften sind an Stabilität und einer vorhersagbaren Steuerschuld interessiert. Dagegen werden kurzfristige Änderungen oft als abträglich für die gesamtwirtschaftliche Entwicklung und für ein stabiles finanzpolitisches Umfeld empfunden. Bei Steuervergünstigungen, die bestimmte wirtschaftliche oder soziale Verhaltensweisen fördern sollen, sind die angestrebten Resultate sowie die Auswirkung auf die Steuereinnahmen meistens erst längerfristig spürbar. Ein Beleg dafür ist die Tatsache, dass bei bedeutenden Teilen des Einnahmenhaushalts die Dauer des Haushaltskreislaufs erheblich länger ist als die jährlichen Intervalle des Ausgabenkreislaufs. Auch dieser Umstand wirkt sich auf die Rolle und die Tätigkeit einer ORKB aus.

22. Änderungen im Steuerrecht wirken sich auf die Staatseinnahmen aus. Einige bezwecken jedoch auch eine Verhaltensänderung in der Wirtschaft, wobei bestimmte Verhaltensweisen gefördert und von anderen abgeschreckt werden soll. Im Vereinigten Königreich besteht z. B. eine Steuervergünstigung für Unternehmen, die Altlastensanierungen vornehmen (was die Erfüllung präziser Vorgaben voraussetzt). Die Prüfungstätigkeit der ORKB hinsichtlich einer solchen steuerlichen Regelung kann im Rahmen des Unterthemas III behandelt werden. Was die Steuervergünstigungen anbelangt, so stellt das Diskussionspapier zu Unterthema I fest, dass die zuständigen Minister in der Regel nicht über ihre Wirtschaftlichkeit oder Wirksamkeit berichten.

## **Schlussfolgerungen und Diskussionsthemen**

23. Allgemein gültige Schlussfolgerungen zu diesem Thema sind nicht möglich. Es kann lediglich die Vielfalt der unterschiedlichen Rollen und Arbeitsansätze der ORKB festgestellt werden. Wesentliche Feststellungen und mögliche Diskussionsthemen sind folgende:

24. In vielen Ländern werden die Steuereinnahmen nicht in gleicher Weise veranschlagt und für ihre parlamentarische Bewilligung gelten nicht die gleichen Regeln wie im Falle der Haushaltsausgaben. Bei den Einnahmen ist die Dauer des Haushaltskreislaufs erheblich länger als die jährlichen Intervalle des Ausgabenkreislaufs.

25. Die ORKB sind innerhalb des Haushaltskreislaufs in unterschiedlichem Maße in die Aufstellung des Einnahmenhaushalts eingebunden. Mehrere ORKB wirken bei der Aufstellung des Einnahmenhaushalts nur in geringem Umfang mit und betonen, dass durch ihre Arbeit zum Haushaltsvollzug eine wirksame Haushaltskontrolle gewährleistet sei.

26. Vieles spricht dafür, dass die parlamentarische Beratung durch die Mitwirkung der ORKB an einem Verfahren unabhängiger Qualitätssicherung wirksam unterstützt werden kann. Eine solche Qualitätssicherung hat die Prüfung der dem Einnahmenhaushalt zugrunde liegenden Kernannahmen, der einschlägigen Modellrechnungen sowie der Maßnahmen zur Gewährleistung der Transparenz der Finanzlage der öffentlichen Hand zum Inhalt.

27. Die Prüfung der Staatseinnahmen bzw. der zugrunde liegenden Vorhersagen wird in den international und national fest gelegten Prüfungsnormen in der Regel nicht

ausdrücklich erwähnt. Es gibt keine einheitliche Berichterstattung zur Angemessenheit der dem Einnahmenhaushalt zugrunde liegenden Vorhersagen oder Annahmen.

28. Es liegt auf der Hand, dass sich eine Plausibilitätsprüfung der Annahmen und Vorhersagen über das zukünftige Steueraufkommen für Prüfer oder interessierte Kreise schwierig gestaltet. Die der Veranschlagung der Haushaltseinnahmen zugrunde liegenden Annahmen werden oftmals von rein politischen Faktoren beeinflusst. Einige ORKB sehen ihre Beteiligung an der Prüfung dieser Annahmen von vorneherein als zu risikoreich an.
29. Die parlamentarische Haushaltsbeschlussfassung wirkt sich an verschiedenen Stellen auf die Steuerverwaltung aus und kann somit auch die Prüfungstätigkeit der ORKB beeinflussen: Dies gilt (a) für die Bewilligung der Verwaltungskosten im entsprechenden Einzelplan; (b) für die Steuergesetzgebung einschließlich der Festsetzung der Steuersätze und (c) für die Sollvorgaben zur Höhe der Steuereinnahmen (obwohl diese in der Regel nicht vom Parlament beschlossen werden).
30. Die Steuerverwaltung hat schwierige Entscheidungen über eine Optimierung ihres sächlichen und personellen Mitteleinsatzes zu treffen, wobei es schlicht um eine Maximierung der Steuereinnahmen gehen kann, gleichzeitig muss aber auch die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sowie der Akzeptanz des Steuersystems durch die Allgemeinheit gewährleistet sein.
31. Die allgemeine Steuerprüfung sowie Umfang und Ausrichtung des Vollzugs der Steuergesetze durch die Steuerverwaltung unterliegen in der Regel nicht der parlamentarischen Beschlussfassung.
32. **Hauptfragenkreis III:** Sollten sich die ORKB am Verfahren der Steuerschätzung beteiligen? Sollte dies bereits in Form aktiver Mitarbeit bei der Prognostizierung der Steuereinnahmen geschehen oder sich lediglich darauf beschränken, das Verfahren und die Ergebnisse der Steuerschätzung nachträglich zu überprüfen und zu bewerten?
33. **Hauptfragenkreis IV:** Wie ist die Beteiligung der ORKB bei der Aufstellung der Einnahmenseite des Haushalts durch Regierung und Parlament zu bewerten? Sollten die Befugnisse der ORKB, Parlament und Regierung im Laufe des Haushaltskreislaufs hinsichtlich der Einnahmen zu beraten, erweitert werden?

34. **Hauptfragenkreis V:** Ist die Einnahmenprüfung darauf zu beschränken, ob die Steuerverwaltung die Einnahmen gesetzmäßig, rechtzeitig und vollständig erhebt oder soll sie sich auch mit Qualität und Praktikabilität der Einnahmengesetze befassen und Parlament und Regierung bei der Gesetzgebung beraten? Sollen die ORKB die Parlamente auch zur Ausrichtung, den Arbeitsschwerpunkten und den strategischen Zielen der Steuerverwaltung beraten? Sollten die ORKB daran mitwirken, dass dem Parlament verlässliche Leistungsindikatoren zur Beurteilung des Vollzugs seiner Gesetze durch die Steuerverwaltung zur Verfügung gestellt werden?