

STEIERM\RKISCHER LANDTAG

LANDESRECHNUNGSHOF

GZ.: LRH 20 V 1 - 83/5

B e r i c h t

über die Prüfung der Geltendmachung
der Vorsteuerbeträge (USt) in den
Betrieben und Anstalten des Landes
Steiermark, die zum Vorsteuerabzug
berechtigt sind.

INHALTSVERZEICHNIS

	<u>Seite</u>
I. Prüfungsauftrag.....	1
II. Grundsätzliches zum VSt-Abzug	2
1. Unterscheidung UStG 72 zu UStG 59	2
2. Der Vorsteuerabzug.....	3
3. Auswirkungen auf die Landesverwal- tu.ng	3
III. Die abgabenrechtliche Stellung des Landes Steiermark.....	5
1. Die Bedeutung der USt für das Land.	6
1.1 Der Finanzausgleich.....	6
1.2 Die Hoheitssphäre.....	6
1.3 Der Unternehmerbereich.....	6
2. Relevante abgabenrechtliche Vor- schriften, Begriffsbestimmungen....	7
2.1 Unternehmer, Unternehmen.....	8
2.2 Lieferung, sonstige Leistung	11
2.3 Eigenverbrauch.....	11
2.4 Rechnung, Gutschrift.....	12
2.5 Betriebsstätte.....	15
2.6 Zeitpunkt des VSt-Abzuges	15
2.7 Rechnungsberichtigungen.....	16
3. Landesintern ergangene Richtlinien zum VSt-Abzug	18
IV. Ermittlung der Vorsteuer.....	26
V. Aufbereitung der Daten in den ein- zelnen Dienststellen.....	30
1. Monatsabschluß zum Geldtagebuch.	30
2. Kassabuch (eiserner Vorschuß).....	32
3. Auszahlungsanordnung	33

	<u>Seite</u>
VI. Erhebungsergebnisse	36
1. Die Verzögerungszeitspanne	40
2. Der Zinsenverlust	41
3. Der Vorsteuerverlust	46
4. Sonderfälle	48
VII. Vorschläge des Landesrechnungshofs.	49
1. Das Faktureneingangsbuch	52
2. Eingangsfakturen mit richtiger Adresse	54
3. Zentrale Erfassung in der Landes- buchhaltung	55
VIII. Schlußbemerkungen	58-68

I. Prüfungsauftrag

Der Landesrechnungshof hat die Geltendmachung der Vorsteuerbeträge (Umsatzsteuer) in den Betrieben und Anstalten des Landes Steiermark, die zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, einer Prüfung unterzogen. In den Prüfungsauftrag waren jene Landesbetriebe nicht einbezogen, die eine eigene Steuernummer haben und die Umsatzsteuer unmittelbar dem Finanzamt gegenüber erklären und abrechnen.

Mit der Durchführung der Prüfung war WAR Horst Lehner beauftragt.

Den Anstoß zum obgenannten Prüfungsauftrag hatten Feststellungen im Zuge anderer Gebarungsprüfungen ergeben. In Einzelfällen waren unverhältnismäßig lange Zeiträume zwischen dem Ausstellungsdatum der Eingangsfakturen und dem Geltendmachen von Vorsteuerabzügen beobachtet worden, aus welcher Tatsache dem Land nicht unerhebliche finanzielle Nachteile erwachsen könnten.

Die erforderlichen Auskünfte wurden in einzelnen Dienststellen und Betrieben des Landes stichprobenartig eingeholt.

Um das äußerst umfangreiche Prüfungsfeld repräsentativ abdecken zu können, waren zahlreiche und zeitaufwendige Erhebungen in den Anstalten und Betrieben des Landes durchzuführen.

Der Vorsteuerabzug war im Prüfungszeitraum, d. i. das Jahr 1982, für 117 Betriebe und Anstalten in Betracht gekommen. Eine stichprobenartige Auswahl der "Vergleichsbetriebe" wurde so vorgenommen, daß möglichst jede Anstalts- und Betriebsart in die Erhebungen einbezogen wurde.

II. Grundsätzliches zum Vorsteuerabzug

1. Wesentliche Unterscheidungsmerkmale der Umsatzsteuer nach dem UStG 1972 und dem UStG 1959.

In der bis Ende 1972 geltenden Umsatzsteuer (UStG 1959) wurde jede Stufe einer Lieferung oder sonstigen Leistung mit dem Bruttoentgelt der Umsatzsteuer unterworfen. Mit jedem Umsatz kumulierte diese Steuer, weil die in jeder Vorphase bereits versteuerten Lieferungs- oder Leistungsbestandteile des Preises in jeder nachfolgenden Phase erneut als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer herangezogen werden mußten.

Die im Endpreis enthaltene Umsatzsteuer war umso größer, je mehr Erzeugungs-, Bearbeitungs- oder Umschlagsphasen das jeweilige Produkt vom ersten Produzenten bis zum endgültigen Letztverbraucher durchlaufen hatte.

Da die Umsatzsteuer Bestandteil des Preises war, bildete sie im Preisbildungsprozeß einen wesentlichen Kalkulationsfaktor.

Je öfter eine Ware (oder einzelne Zutaten zum Endprodukt) von Unternehmen zu Unternehmen umgesetzt wurde, umso größer war der im Endpreis angehäufte Umsatzsteueranteil.

Die wettbewerbsverzerrende Kumulativwirkung wurde mit der Einführung der neuen Umsatzsteuer ab Jänner 1973 ausgeschaltet. Unter Beibehaltung des sogenannten Allphasenbesteuerungsgrundsatzes wird die Kumulativwirkung dadurch beseitigt, daß jene Entgeltsanteile, die auf die jeweilige Vorproduktionsstufe entfallen, nicht neuerlich der Umsatzsteuer unterworfen

werden. In jeder Phase wird, im effektiven wirtschaftlichen Ergebnis, nur der wertmäßige Unterschiedsbetrag zwischen dem Umsatz des Unternehmers und dem bereits versteuerten Umsatz des Vorunternehmens belastet. Versteuert wird somit lediglich der Mehrwert pro Phase.

2. Der Vorsteuerabzug

Er bewirkt in erster Linie die Vermeidung von Kumulation. Verbrauchsgüter - egal wie oft sie im Handel umgesetzt werden, egal ob sie inländischer oder ausländischer Herkunft sind - sind bei gleichem Preis steuerlich gleich belastet.

Das Wesen des Vorsteuerabzuges besteht darin, daß jeder steuerpflichtige Unternehmer berechtigt ist, den von ihm für einen Umsatz geschuldeten Steuerbetrag um die Vorsteuer zu kürzen. Diese Vorsteuern sind jene Steuerbeträge, die von anderen Unternehmen für ihre Lieferungen oder sonstigen Leistungen an den Unternehmer in einer Eingangsrechnung gesondert ausgewiesen werden.

3. Die Auswirkungen des Vorsteuerabzuges auf die Verwaltung und den Haushalt des Landes Steiermark

Mit der Einführung der "Mehrwertsteuer" wurden für die Landesverwaltung zahlreiche tiefgreifende Änderungen notwendig.

In der innerbetrieblichen Organisation mußten aus der Verwaltungsgemeinschaft vom Hoheitsbereich jene Anstalten, Betriebe und Tätigkeiten ermittelt und getrennt werden, die als "Betriebe ge-

werblicher Art" zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.

In vielen Bereichen sind die diesbezüglichen Unterscheidungsmerkmale schwierig zu erfassen. Durch den Fluß des Wirtschaftslebens ändern sich einerseits Betriebsstrukturen, andererseits sind auch im Umsatzsteuerrecht Änderungen in Rechtsansichten und Rechtsauslegungen gegeben. Es erscheint daher eine permanente Beobachtung der Zuordnungskriterien der einzelnen Betriebe und Anstalten erforderlich.

Das gesamte Rechnungswesen mußte auf die Bestimmungen des UStG 1972 umgestellt und ausgerichtet werden. Vor allem sind in jenen Bereichen, die der betrieblichen Sphäre zuzurechnen sind, die Einnahmen und Ausgaben in Entgelt und Umsatzsteuerbetrag zu teilen. Es mußte dabei sowohl die budgetwirksame Zuordnung des nunmehr zweigeteilten Rechnungsbetrages den haushaltsrechtlichen Bestimmungen des Landes entsprechend wie auch die Verrechnung der Umsatzsteuer mit der Finanzbehörde den abgabenrechtlichen Bestimmungen entsprechend durchgeführt werden.

Von erheblicher Bedeutung und Auswirkung für die Gebarung des Landes sind die Befreiungsbestimmungen im UStG 1972.

Die "echten" Steuerbefreiungen, d.s. jene, bei welchen der Unternehmer, unbeschadet eigener steuerfreier Umsätze, das Recht auf den Vorsteuerabzug nicht verliert, gelten nur für zwei Bereiche.

Es sind dies primär alle Leistungen im Zusammenhang mit Exportvorgängen und im weiteren die Bereiche der Sozialversicherungen und des öffentlichen Fürsorgewesens. Hier wurde ganz bewußt die öffentliche Hand von der Umsatzsteuer entlastet.

Die "unechten" Steuerbefreiungsbestimmungen sind für das Land Steiermark in ihrer Wirkungsweise nicht sehr bedeutend, da die derart befreiten Betriebe der hoheitlichen Letztverbrauchersphäre gleichgesetzt werden können.

III. Die abgabenrechtliche Stellung des Landes Steiermark zum UStG 1972

Nach den im Abschnitt II zusammengefaßten grundsätzlichen und allgemeinen Feststellungen zum System der Umsatzsteuer nach dem UStG 1972 und dessen Kernstück, dem Vorsteuerabzug, werden den nachfolgenden Ausführungen folgende Überlegungen zugrundegelegt:

1. Welche Bedeutung hat die Umsatzsteuer für das Land Steiermark? (Welche Stellung hat das Land Steiermark gegenüber der Umsatzsteuer?) .
2. Welche abgabenrechtlichen Vorschriften des UStG 1972 sind für den im Prüfungsauftrag genannten Vorsteuerabzug relevant?
3. Welche Richtlinien der zuständigen übergeordneten Stellen (LAD und RA 10) haben die zum Vorsteuerabzug berechtigten Dienststellen anzuwenden?

1. Die Bedeutung der Umsatzsteuer für das Land Steiermark

Die Umsatzsteuer wirkt sich in der Gebarung des Landes in dreifacher Hinsicht aus.

1.1. Im Finanzausgleich

Die Umsatzsteuer ist eine gemeinschaftliche Bundesabgabe und wird nach dem Finanzausgleichsgesetz 1979 im Verhältnis 69,692 : 18,558 : 11,75 zwischen Bund, Ländern und Gemeinden aufgeteilt. Der Landesanteil ist somit relativ sehr gering; dies sei deshalb mit aller Deutlichkeit angemerkt, um der Meinung entgegenzutreten, etwaige Fehler in der Handhabung der Umsatzsteuer, die zu Steuernachzahlungen zu Lasten des Landes führen, würden durch die Aufteilung nach dem Finanzausgleich wieder rückgängig gemacht!

1.2. In der Hoheitssphäre

Das Land ist - wie jede andere Gebietskörperschaft - in seiner Hoheitssphäre Letztverbraucher. Als solches ist das Land Umsatzsteuerträger. Ausgaben im Hoheitsbereich sind somit "teurer" als in der betrieblichen Sphäre, weil die Umsatzsteuer ohne Rückverrechnungsmöglichkeit zu Lasten des Haushaltes geht.

1.3. Im Unternehmerbereich

Das Land ist in seiner unternehmerischen Sphäre Abgabepflichtiger und unterliegt somit den abgaberechtlichen Bestimmungen mit allen Konsequenzen. Eine dieser Konsequenzen in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht ist das Recht auf den Vorsteuerabzug. Darauf wird in den weiteren Ausführungen besonders einzugehen sein.

2. Die für den im Prüfungsauftrag genannten Vorsteuerabzug relevanten abgaberechtlichen Vorschriften

Eine vollständige und umfassende Aufzählung und Erläuterung aller, die Vorsteuerabzugsberechtigung des Landes berührenden Abgabengesetze würde den Rahmen des Prüfungsauftrages bei weitem übersteigen. Deshalb sei hier konzentriert und fallweise auch eingeschränkt auf die wesentlichsten Bestimmungen hingewiesen.

Angelpunkt aller dieser Bestimmungen ist der § 12 UStG 1972.

Auszugsweise lautet dieser im Abs. 1:

"Der Unternehmer der im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen ausführt oder im Inland seinen Sitz oder seine Betriebsstätte hat, kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. Die von anderen Unternehmen in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind;
2. die entrichtete Umsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind. Werden die eingeführten Gegenstände bereits im Ausland an einen ausländischen Unternehmer geliefert (§ 3 Abs. 8), so gelten sie als für den inländischen Unternehmer - im Falle mehrerer inländischer Abnehmer (z.B. beim Reihengeschäft) für den letzten inländischen Abnehmer - eingeführt."

Da der Vorsteuerabzug grundsätzlich nur zulässig ist, wenn alle Voraussetzungen des § 12 Abs. 1 Z. 1 oder 2 UStG 1972 erfüllt sind, erscheint hier eine kurzgefaßte Analyse der in der zitierten Bestimmung enthaltenen und mit ihr in Zusammenhang stehenden abgabenrechtlichen Begriffe angebracht.

Das der Besprechung vorangestellte Schema dient der Veranschaulichung von Bezugspunkten wichtiger Begriffe zu den entsprechenden Gesetzesstellen.

Ein Anspruch auf Vollständigkeit ist - auch aus Gründen der Übersichtlichkeit- nicht gegeben:

§ 11
UStG 72

4. Rechnung/Gutschrift

§ 1 UStG 72

Abs. 1 Z. 2

3• Eigenverbrauch

Vorsteuer-
abzug

- 26 ff BAO

Betriebsstätte

§ 1 UStG 72

Abs. 1 Z. 1

2. Lieferung,
sonstige
Leistungen

20 UStG 7

Abs. 2

Vera:nlagungs-
zeitraum

- 16 UStG 721

1. Unternehmer, Unternehmen

7. Berichtigung

2.1. Unternehmer, Unternehmen

Die gesetzliche Definition dieser Begriffe ist in § 2 UStG 72 gegeben. Demnach ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt (Subjekt).

Das Unternehmen ist die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers (Objekt).

Begrifflich wurde keine Änderung gegenüber dem UStG 1959 vorgenommen.

Neu hingegen ist die Regelung der Besteuerung der öffentlichen Hand. Eine Handhabung des Vorsteuerabzuges ist aber nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art oder ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gegeben.

Der Begriff "Betrieb gewerblicher Art" ist nicht im UStG, sondern im Körperschaftssteuergesetz 1966 (§ 2) definiert. Danach gehören zu den Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechtes alle Einrichtungen, die nachhaltig wirtschaftlich tätig Einnahmen erzielen. Die Absicht, Gewinne zu erzielen, ist nicht maßgeblich.

Diese Bestimmung kann für Betriebe, die zum Zwecke der Eigenbedarfsdeckung installiert sind, deshalb von Bedeutung werden, weil hier das Körperschaftssteuergesetz und das Umsatzsteuergesetz nicht übereinstimmen. Ein ausschließlich für Eigenverbrauchs zwecke arbeitender Betrieb ist zwar körperschaftssteuerpflichtig, nicht jedoch umsatzsteuerpflichtig.

Darüberhinaus gelten - ex lege - gewisse Tätigkeiten der öffentlichen Hand stets als Betriebe gewerblicher Art. Sie sind taxativ im § 2 Abs. 3 UStG 72 angeführt.

Das Vorhandensein eines Unternehmens ist somit Grundvoraussetzung für die Umsatzbesteuerung und damit für die Vorsteuerabzugsberechtigung. Steuerbare Lei-

slungen können nur von Unternehmen² im Rahmen ihres Unternehmens erbracht werden. Daraus folgt, daß nur Unternehmer berechtigt sind,

- * Rechnungen mit gesondert ausgewiesenen Steuerbeträgen auszustellen;
- * den Vorsteuerabzug vorzunehmen.

Leistungen außerhalb eines Unternehmensbereiches sind selbst dann keine steuerbaren Vorgänge, wenn sie nicht der Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben dienen. Hier immer eine exakte Trennungslinie oder Zuordnung zu finden, stößt bei "Betrieben" mit gemischten Aufgabenstellungen oft auf sehr große Schwierigkeiten. Beurteilungsmaßstab wird hier meist das Überwiegen sein.

Der Zusammenschluß von Hoheitsbetrieben mit Betrieben gewerblicher Art zieht grundsätzlich keine eindeutige steuerliche Wirkung nach sich.

Für das Land Steiermark ist von Bedeutung, daß der Vorsteuerabzug nur in der Unternehmenssphäre möglich ist. Das ergibt unter anderem die Konsequenz, daß kein "Unternehmen" des "Unternehmers" Land Steiermark einem anderen "Unternehmen" des Landes Leistungen mit Umsatzsteuerausweis steuerwirksam verrechnen kann (Unternehmeridentität!).

Innerbetriebliche Verrechnungen, sogenannte Innenumsätze, stehen nicht mit steuerbaren Umsätzen gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG 72 im Zusammenhang. Sie lösen daher beim Leistenden keine Steuer aus (§ 11 Abs. 14 UStG 72), berechtigen daher auch den Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug.

2.2. Lieferung, sonstige Leistung (§ 1 UStG 1972)

Die Begriffe Lieferungen und sonstige Leistungen - häufig im Überbegriff Leistungen zusammengefaßt - wurden nahezu unverändert aus dem UStG 1959 übernommen. Unter "Leistung" versteht man nach der Rechtslehre alles, was Gegenstand des Rechtsverkehrs sein kann. Steuertatbestand ist uneingeschränkt die Leistung. Ohne Leistungsaustausch ist ein steuerbarer Vorgang undenkbar. Daraus ergibt sich, daß die Entgeltlichkeit ein weiteres Umsatzsteuertatbestandsmerkmal ist. Da der Leistungsaustausch zumindest zwei Beteiligte voraussetzt, wobei zumindest einer Unternehmer sein muß, sind steuerbare Umsätze innerhalb verschiedener Unternehmen, aber eines Unternehmers nicht möglich. Daß diese sogenannten Innenumsätze unter den einzelnen Unternehmen des Landes wohl eine buchmäßige Verrechnung, niemals aber umsatzsteuerbare Vorgänge auslösen können, sei hier ausdrücklich wiederholt.

2.3. Der Eigenverbrauch (§ 1 UStG 72)

Beim Land Steiermark liegt Eigenverbrauch dann vor, wenn ein Betrieb gewerblicher Art Leistungen an die hoheitliche Sphäre erbringt. Von Bedeutung ist in dieser Begriffsbestimmung die "Einbahnrichtung", also vom Betrieb an die Hoheit. Somit ist klar, daß der steuerbare Vorgang des Eigenverbrauches nur von einem Unternehmer bewirkt werden kann, der nachhaltig Einnahmen erzielt. Wenn Leistungen lediglich zur Deckung

des Eigenbedarfes erbracht werden, liegt kein steuerbarer Tatbestand vor.

2.4. Die Rechnung, Gutschrift (§ 11 UStG 72)

Mit der Einführung der Umsatzsteuer nach dem UStG 72 kommt dem Begriff "Rechnung" im Sinne abgabenrechtlicher Bestimmungen eine wesentlich umfassendere Bedeutung zu, als dies bis 1972 der Fall war.

Grundsätzlich gilt nach § 11 UStG 72 jede Urkunde als Rechnung, mit der ein Unternehmer eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet. Die Bezeichnung "Rechnung" ist entbehrlich. Somit können auch Quittungen, Gegenrechnungen, Empfangsscheine, Gebührenbescheide und ähnliche Belege als Rechnungen gelten, müssen jedoch folgende Erfordernisse aufweisen:

- * Name und Anschrift des Leistenden;
- * Name und Anschrift des Leistungsempfängers;
- * die Menge und handelsübliche Bezeichnung der Leistung;
- * das Leistungsdatum;
- * das Entgelt;
- * den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag.

Das letztgenannte Erfordernis des Steuerausweises ist im Umsatzsteuerrecht neu; es ist zwingend vorgeschrieben.

Der Steuerausweis auf Rechnungen dient vor allem der Handhabung des Vorsteuerabzuges durch den Leistungsempfänger. Gemäß § 12 UStG 72 sind derart

adaptierte Rechnungen Grundvoraussetzung für den Vorsteuerabzug. Nicht steuerbare oder steuerfreie Umsätze ermöglichen somit keinen Vorsteuerabzug.

Eine weitere Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, daß die in der Rechnung angeführte Lieferung oder sonstige Leistung bereits ausgeführt worden ist.

Diese Anmerkung ist deshalb angebracht, weil umgekehrt allein schon der Steuerausweis in einer Rechnung die Steuerschuld für den Rechnungsleger bewirkt.

Die Berechtigung zur Ausstellung von Rechnungen für Zwecke der Umsatzsteuer ist an bestimmte Voraussetzungen geknüpft:

- * Der Rechnungsleger muß Unternehmer sein;
- * die Rechnung muß über eine Lieferung oder sonstige Leistung erstellt werden (Scheinrechnungen!);
- * Lieferungen oder sonstige Leistungen müssen
 - ** steuerbar und als solche
 - ** steuerpflichtig sein.

Die Verpflichtung zur Ausstellung von Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis ergibt sich für einen Unternehmer unter folgenden Voraussetzungen, die insgesamt vorliegen müssen:

- * Die Umsätze müssen an einen anderen Unternehmer ausgeführt worden sein;
- * sie müssen für dessen Unternehmen bestimmt sein;
- * die Rechnungserteilung muß vom Rechnungsempfänger verlangt werden.

Zu diesen verpflichtenden Kriterien ist nunmehr die neue, ab 1982 wirksame Bestimmung des § 132a BAO getreten, nach welcher Unternehmer verpflichtet sind, Leistungen, die bar bezahlt werden und einen Wert von S 500,- übersteigen, durch eine Rechnung zu belegen (Belegerteilungspflicht, Abgabenänderungsgesetz 1982, BGBl.Nr. 620). Diese Belegerteilungspflicht erwächst auch dann, wenn der Umsatz dem hoheitlichen (privaten) Bereich des Unternehmens dient.

Unter gewissen Voraussetzungen sind Gutschriften Rechnungen gleichzusetzen. Gutschriftsersteiler ist im Gegensatz zum Rechnungsleger der Leistungsempfänger. Neben den für eine Rechnung erforderlichen Angaben tritt für die Gutschrift Rechtswirksamkeit nur mit dem Einverständnis beider Vertragspartner ein.

Für das Land Steiermark von großer Bedeutung sind die abgabenrechtlichen Bestimmungen über den Zeitpunkt der Rechnungsausstellung. Dabei sind die Kriterien des damit verbundenen Entstehens der Steuerschuld weniger bedeutungsvoll als jene, die für den Vorsteuerabzug ausschlaggebend sind.

Die Steuerschuld entsteht unter anderem für den Rechnungsleger mit dem Zeitpunkt des Steuerausweises in einer Rechnung; - der Vorsteuerabzug ist jedoch auch an die Durchführung der in der Rechnung bezeichneten Leistung gebunden.

Keinesfalls eine Voraussetzung für den Vorsteuerabzug - mit Ausnahme bei der Einfuhr - ist die Bezahlung des Rechnungsbetrages.

2.5. Die Betriebsstätte (§ 26 ff BA0)

Für Zwecke der Umsatzsteuer im Bereich von Gebietskörperschaften wird die Begriffsbestimmung "Betriebsstätte" in erster Linie aus der Bundesabgabenordnung (BA0) zu übernehmen sein. Abweichungen von der dort angeführten Definition sind fallweise in diversen Doppelbesteuerungsabkommen mit anderen Staaten enthalten.

Nach § 29 Abs. 1 BA0 ist Betriebsstätte jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Gewerbes dient. Insbesondere gelten der Sitz der Geschäftsleitung, Ein- und Verkaufsstellen etc. als Betriebsstätten.

2.6. Zeitpunkt der Geltendmachung der Vorsteuer (§ 20 UStG 72)

Grundsätzlich steht einem Unternehmer der Vorsteuerabzug ab jenem Zeitpunkt zu, ab dem alle Voraussetzungen des § 12 Abs. 1 Z. 1 erfüllt sind.

Das ist der Zeitpunkt des Erhaltes der Rechnung. Der Vorsteuerabzug hat ausnahmslos nach dem Soll-System zu erfolgen - selbst dann, wenn die Versteuerung der eigenen Umsätze unter die im § 17 UStG 72 genannten Ausnahmebedingungen fällt (Einnahmen-Ausgabenrechner).

Gemäß § 20 Abs. 2 UStG fallen Vorsteuern in jenen Voranmeldungs- /Veranlagungszeitraum, in dem alle Tatbestandsmerkmale für den Vorsteuerabzug erfüllt sind. Es besteht - und diese Fest'ellung gilt

für die im Land Steiermark bisher gepflogenen Usancen im ganz besonderen Maße - für den Abgabepflichtigen kein Wahlrecht den Vorsteuerabzug in einem anderen, als dem Voranmeldungs- oder Veranlagungszeitraum geltend zu machen!

Erfolgt die Geltendmachung der Vorsteuer erst bei Bezahlung, und sind der Zahlungszeitraum und der Voranmeldungs- /veranlagungszeitraum nicht ident, so kann diese Vorgangsweise zu einem Vorsteuerverlust führen! n, raeltdmactung 1
von Vorsteuern für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum kann eine bereits rechtskräftige Veranlagung des maßgebenden Zeitraumes entgegenstehen .!

Für den Abzug der Einfuhrumsatzsteuer im Auslandsgeschäftsverkehr ist gemäß § 12 Abs. 1 Z. 2 UStG 72 deren Entrichtung Bedingung.

2.7. Berichtigungen von Rechnungen (§ 16 UStG 72)

Einer der Hauptgründe für die Verzögerungen in der buchhalterischen Bearbeitung von Eingangsfakturen sind Berichtigungen von Rechnungen durch übergeordnete oder beihilfeleistende Dienststellen. Es erscheint daher angebracht, auf die im Umsatzsteuergesetz 1972 enthaltenen diesbezüglichen Bestimmungen näher einzugehen.

§ 16 Abs. 1 UStG 1972 lautet:

"Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z. 1 u. 2 geändert, so haben

1. der Unternehmer, der den Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und
2. der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist."

Bei nachträglich berichtigten oder ergänzten Rechnungen tritt somit für den Rechnungsempfänger die Änderung des Vorsteuerabzuges in jenem Voranmeldungs- oder Veranlagungszeitraum ein, in welchem die Berichtigungen oder Ergänzungen erfolgten. Diese Bestimmung ist deshalb für das Land Steiermark von Bedeutung, weil durch derartige Berichtigungsmöglichkeiten weder Änderungen von Voranmeldungen noch die Wiederaufnahme von Festsetzungsbescheiden erforderlich werden.

Damit im Zusammenhang erscheinen aber folgende Umstände besonders erwähnenswert:

- * Nach der herrschenden Rechtslehre ist der Rechnungsempfänger nicht befugt, von sich aus Rechnungen zu berichtigen oder zu ergänzen;
- * ein Belegaustausch ist im § 16 UStG 1972 nicht ausdrücklich vorgeschrieben. Bei Entgeltskorrekturen geringeren Umfanges, die sich schon aus dem Schriftverkehr oder aus den Bankkontoauszügen erkennen lassen, kann ein Belegaustausch als nicht üblich angesehen werden.

- * Die systembedingte Wechselwirkung zwischen Steuer und Vorsteuer macht es allerdings erforderlich, daß seitens des Leistenden und des Leistungsempfängers korrespondierende Änderungen in der Buchhaltung vorgenommen werden müssen.
- * Den Durchführungsbestimmungen zum UStG 1972 zufolge braucht die Richtigkeit der in einer Rechnung gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer im allgemeinen vom Rechnungsempfänger nicht nachgeprüft werden. Die Begründung dafür ist in der Tatsache gelegen, daß sich der "unrichtige" Vorsteuerabzug, fiskalisch gesehen, mit der "unrichtigen" Steuerschuld des Rechnungslegers ausgleicht.

3. Welche Richtlinien der zuständigen übergeordneten Dienststellen (Landesamtsdirektion und Rechtsabteilung 10) sind von den zum Vorsteuerabzug berechtigten Dienststellen des Landes zu beachten?

Mit der Einführung des UStG 1972 ist von der Rechtsabteilung 10 der Grundsatz erlaßt, GZ.: 10-24 Me 2/95-1972, "Mehrwertsteuer-Runderlaß" ergangen, in welchem

- * die für die Steuerfälle in den verschiedenen Bereichen der Landesverwaltung wichtigen Fragen der Mehrwertsteuer einzeln behandelt werden,

- * die Anlage A eine Aufstellung aller nach dem UStG 1972 steuerpflichtigen Landesbetriebe und Landesdienststellen enthält.

Strukturwandel in den Landesbetrieben und Änderungen in der Gesetzgebung (Abgabenänderungsgesetze, Umsatzsteuergesetzesnovellen etc.) machten es erforderlich, den obenangeführten Runderlaß durch bisher insgesamt 15 Nachträge zu ergänzen.

Von besonderer haushaltsrechtlicher Bedeutung ist der 6. Nachtrag vom 28. Mai 1975. Aufgrund der mit 1. Jänner 1976 neu in Wirksamkeit getretenen VRV, BGBl.Nr. 493/74, wurde eine Verrechnung der Umsatzsteuer haushaltsmäßig in der Weise neu geregelt, daß eine Belastung der Kredite der einzelnen Anstalten und Betriebe nicht mehr gegeben ist.

Für den Vorsteuerabzug von Wichtigkeit sind folgende Anordnungen:

Zum Begriff "Vorsteuer" heißt es auf Seite 10:

"Die Aufrechnung der Vorsteuer mit den Steuerschuldigkeiten erfolgt im Wege der von der Rechtsabteilung 10 für alle steuerpflichtigen Landesbetriebe abzugebenden Voranmeldungen nach den Feststellungen der Landesbuchhaltung.

Auf allen Eingangsrechnungen ist der Steuer ausweis demnach von den steuerpflichtigen Landesbetrieben zu überprüfen und zwar:

1. Ob der Rechnungsleger Unternehmer ist;
2. •••
3. ••••
4. daß die für die Ausstellung von Rechnungen nach dem Umsatzsteuergesetz 1972 geforderten Voraussetzungen vorliegen (insbesondere der Tag der Lieferung oder der Zeitraum, über den sich die Leistung erstreckte)."

"Abgesehen von den Aufzeichnungspflichten betrifft die wichtigste Formalvorschrift die Gestaltung jener Urkunden, mit denen über eine Leistung abgerechnet wird. Dabei trifft im Gegensatz zum bisherigen Umsatzsteuerrecht nicht den Leistenden, sondern den Leistungsempfänger der Nachteil eines Formgebrechens. Auf die Wichtigkeit der Prüfung aller eingehenden Belege, die eine abziehbare Vorsteuer enthalten, wurde bereits hingewiesen."

In weiterer Folge werden die Bestimmungen des § 11 Abs. 1 UStG zitiert.

Zu Rechnungsberichtigungen wird im Erlaß auf Seite 13 ausgeführt:

"Bei fehlerhafter Steuerberechnung in einer Rechnung hat der Leistungsempfänger in jedem Fall Anspruch auf den Vorsteuerabzug in der Höhe des ausgewiesenen (unrichtig berechneten) Steuerbetrages. Ein unrichtiger Steuerausweis kann jedoch **berichtigt werden**. Die Berichtigung hat nicht nur beim Leistungserbringer hinsichtlich der erbrachten Leistung zu erfolgen, sondern auch beim Unternehmer, an den die Leistung erbracht wurde."

Im Abschnitt II wird zum Begriff "Eingangsberechnung = Ausgaben des Landes" verfügt:

"Abweichend vom bisherigen Umsatzsteuerrecht ist auch der Ausgabenseite größtes Augenmerk zuzuwenden,

weil hier die Vorsteuern zu verrechnen sind, die das Land Steiermark von seinen Zahlungsverpflichtungen gegenüber dem Finanzamt in Abzug bringen kann.... Alle Rechnungen, auf denen eine Umsatzsteuer ausgewiesen ist, die zum Vorsteuerabzug berechtigt, sind genauestens dahingehend zu überprüfen, ob sie die im § 11 des Umsatzsteuergesetzes geforderten Angaben aufweisen, und allenfalls den Rechnungsleger zur Ergänzung zurückzugeben. Es sind somit alle Stellen, die mit der Anordnung von Ausgaben befaßt sind, dafür verantwortlich, daß dem Land Steiermark durch den Verlust von Vorsteuerbeträgen kein Schaden erwächst."

Diesem Zitat ist aus dem 6. Nachtrag zum Runderlaß vom 28. Mai 75 folgende Anordnung hinzuzufügen:

"1.2. Verrechnung der Ausgaben an Vorsteuer

Die vom Land zu entrichtende Vorsteuer ist einheitlich für den Bereich der gesamten Landesverwaltung zu Lasten des Ansatzes 900008 bei der Post 2700 ttVorsteuer" zu verrechnen und belastet daher nicht mehr die Kredite der jeweiligen Anstalt. Eine Untergliederung der zu Lasten dieser Post zu verrechneten Vorsteuerausgaben hat nicht zu erfolgen."

Zur Führung des Geldtagebuches verfügt der Runderlaß bezüglich der Ausgabenverbuchung (Seite 35 Z. 8):

"Die Ausgaben sind grundsätzlich zu trennen nach dem Nettoentgelt und jenem Steuerbetrag, welcher zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Voraussetzung hierfür ist die Vorlage einer ordnungsmäßig ausgestellten Rechnung des Lieferanten bzw. des Erbringers einer Leistung, die sämtliche Angaben nach § 11 des Umsatzsteuergesetzes 1972 zu enthalten hat. Die Erfordernisse einer ordnungs-

gemäßen Rechnung sind unter Abschnitt I Z. 6 ausführlich beschrieben. Fehlt eine der notwendigen Angaben, dann ist die Rechnung zwecks Ergänzung zurückzuweisen."

Alle diese Verfügungen entsprechen den im Umsatzsteuergesetz enthaltenen Bestimmungen.

Der Landesrechnungshof muß aber ausdrücklich feststellen, daß wesentliche, für den Vorsteuerabzug unerläßliche abgabenrechtliche Bestimmungen im Erlaß fehlen; zu ihrer Durchführung sind keine entsprechenden Anweisungen ergangen.

In den Punkten 9 und 10 (Seite 18 des Erlasses) werden zwar die "Aufzeichnungspflichten" und der "buchmäßige Nachweis" (Punkt 9) wie auch der "Voranmeldungs- und Veranlagungszeitraum" (Punkt 10) angeführt. Es fehlen jedoch Durchführungsbestimmungen, durch die die in § 20 Abs. 2 UStG 72 enthaltenen Vorschriften abgedeckt wären.

Grobschematisch müßten diese Anweisungen enthalten:

- * Eine protokollmäßige und bücherliche Erfassung der Eingangsfakturen im Zeitpunkt des Rechnungseinganges;
- * eine bücherliche Erfassung der in den Eingangsfakturen ausgewiesenen Vorsteuerbeträge;
- * Durchführungsrichtlinien zu allfälligen Korrekturbuchungen nach Rechnungsberichtigungen;

- * eine monatliche Erfassung der solcherart aufgezeichneten Vorsteuerbeträge.

Es muß ausdrücklich festgehalten werden, daß der administrativen und buchhalterischen Handhabung der Eingangsfakturen - welche den formalen Vorsteuerausweis darstellen - bisher zuwenig Beachtung beigemessen wurde. Auf die möglichen nachteiligen Folgen für das Land Steiermark wird in weiteren Berichtsteilen ausführlich eingegangen werden.

Im Zusammenhang mit den für den Vorsteuerabzug so wesentlichen Begriffen der Eingangsfaktur und deren Evidenhaltungerscheinen die diesbezüglichen Anordnungen in der KUGO nicht ausreichend.

Die "Rechnung" ist lediglich in Punkt 43 der "Gemeinsamen Vorschriften" angeführt. Es heißt in 43.3:

"Rechnungen, Quittungen, Zahlungs- und Verrechnungsaufträge sowie Urkunden erhalten keinen Eingangsstempel. Rechnungen sowie Zahlungs- und Verrechnungsaufträge sind jedoch mit einem Stempel zu versehen, der die Dienststelle und das Datum des Einganges zum Ausdruck bringt. Wird hierfür der Eingangsstempel verwendet, ist 41.1 Z. 3 bis 5 nicht auszufüllen."

Bezüglich der Evidenhaltung der Schriftstücke ist Punkt 45.1 und 2 zu erwähnen:

"Die Evidenhaltung der Schriftstücke kann erfolgen durch Verwendung von

- a) Karteien
- b) Vormerken und
- c) Ablagesystemen.

45.2 Zur Wahrung der Einheitlichkeit des Landes hat die Landesamtsdirektion für die behördliche Verwaltung anzuordnen, für welche Angelegenheiten und in welcher Form, allenfalls auch Farbe, eine Kartei oder ein Vormerk zu führen ist. Im übrigen bestimmt der Dienststellenleiter die Art der Evidenthaltung sowie weiters, welche Schriftstücke nicht evident zu halten sind."

Weitere Anordnungen für eine gesicherte und vollständige Erfassung der Eingangsfakturen zum Zeitpunkt des Rechnungseinganges in allen Dienststellen des Landes Steiermark fehlen.

Die Bedeutung von vollständigen und möglichst alle Problemkreise abdeckenden Anordnungen möge an folgenden Überlegungen veranschaulicht werden.

Nicht nur für über 117 landesinterne Dienststellen und Betriebe haben diese Verfügungen Gültigkeit, auch die Dienststellen in den Bezirkshauptmannschaften und die Sozialhilfeverbände mit eigener Steuernummer sind dazu verhalten, diese Erlässe und Anordnungen zu beachten.

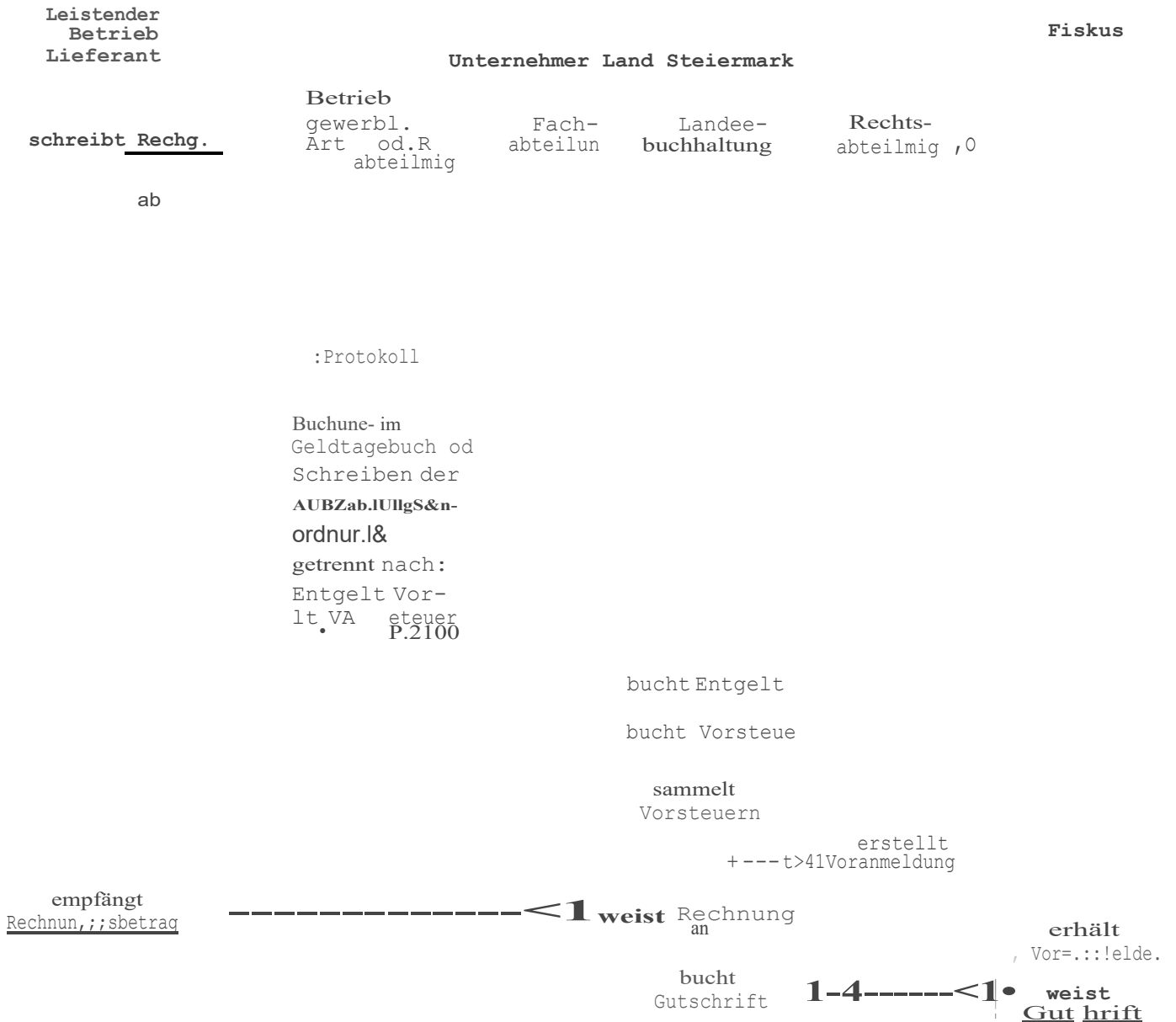
Der finanzielle Umfang allein an Vorsteuern, welcher alljährlich von den Kassen und Buchhaltungen der Anstalten und Betriebe des Landes administrativ aufbereitet wird, ist beachtlich. So haben die vom Land Steiermark in den Anstalten und Betrieben laut Anhang Ades Mehrwertsteuerrunderlasses geltend gemachten Vorsteuerbeträge im Jahre 1982 rund 252 Mio.S betragen! In diesem Betrag sind aber weder die von den einzelnen Bezirkshauptmannschaften, noch die von den Sozialhilfeverbänden geltend gemachten Versteuern enthalten.

Diese Feststellungen mögen verdeutlichen, wie umfangreich das Wirkungsfeld und wie wichtig die Vollständigkeit von Verfügungen zur richtigen Handhabung und Durchführung der abgabenrechtlichen Bestimmungen sein müssen.

IV. Ermittlung der Vorsteuer für die monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen

Der Runderlaß der Rechtsabteilung 10 vom 20. November 1972 regelt die für die Durchführung des Vorsteuerabzuges notwendigen Maßnahmen in den einzelnen Dienststellen und in der Landesbuchhaltung. Sonderfälle ausgenommen, können die diesbezüglichen Tätigkeiten mit dem nachfolgenden Ablaufschema veranschaulicht werden:

RECHNUNGS LAUF



Dieser Ablaufplan geht von zwei Voraussetzungen aus, die, wie die Prüfung gezeigt hat, nicht immer zutreffen:

1. Der Leistungserbringer (Lieferant) sendet die Rechnung zwar immer an das "Land Steiermark" als Unternehmer, nicht immer jedoch an den "Betrieb gewerblicher Art", also an die anweisungsbefugte Dienststelle, an die die Leistung erbracht wurde.

Beispiel:

Ein Elektronunternehmen wird beauftragt, in einem Erweiterungsbau eines Landeskrankenhauses die Installationen durchzuführen. Diese Leistung geht eindeutig zu Lasten des Kredites der Rechtsabteilung 12. Die Rechtsabteilung 12 bedient sich jedoch für die technische Durchführung des Auftrages der fachlich zuständigen Fachabteilung IVb.

Während der gesamten Bauzeit steht somit der Elektronunternehmer, wirtschaftlich betrachtet, mit der Fachabteilung IVb in Geschäftsbeziehung. Die Rechnung wird daher an diese Fachabteilung adressiert. Zur Prüfung der Rechnung ist sehr wohl die Fachabteilung zuständig, nicht jedoch für den Vorsteuerabzug und den damit verbundenen buchhalterischen Bereich.

Das Ergebnis:

In zahlreichen Fällen werden Rechnungen an Dienststellen adressiert und gehen postmäßig bei solchen ein, die für den Vorsteuerabzug, dem Grunde nach, nicht zuständig sind.

2. Die Protokollierung und Evidenthaltung der Rechnungen wird in den einzelnen Dienststellen des Landes äußerst unterschiedlich gehandhabt.

Der Mangel an eindeutigen Weisungen führt dazu, daß in zahlreichen Bereichen ein brauchbares Protokoll, das für die vollständige und richtige Erfassung der Rechnungen und der in diesen ausgewiesenen Vorsteuerbeträge zum Zeitpunkt des Rechnungseinganges notwendig wäre, nicht gegeben ist.

Somit ergibt sich für den Rechnungslauf folgender Ablaufplan:

- * Der leistende Betrieb stellt die durchgeführte Leistung
 - ** dem Land Steiermark in Rechnung und
 - ** führt seinerseits den in der Rechnung ausgewiesenen Steuerbetrag im gleichen Voranmeldungszeitraum an das Finanzamt ab.
- * Der Rechnungseingang wird in einer Landesdienststelle protokolliert;
- * die Rechnung wird geprüft/berichtigt;
- * sind prüfende Stelle und anweisungsbefugte Stelle nicht ident, wird die geprüfte/berichtigte Rechnung an die anweisungsbefugte Stelle übermittelt;
- * die Rechnung wird "verbucht"; dies erfolgt durch:
 - ** Buchung im Geldtagebuch oder
 - ** Buchung in einem Kassabuch oder
 - ** Verfassen einer Auszahlungsanordnung, wobei die Buchung erst in der Landesbuchhaltung erfolgt.

- * In jedem Fall tritt in der Phase der buchmäßigen Rechnungserfassung eine Teilung des Rechnungsendbetrages ein, und zwar in:
 - ** Leistungsentgelt und
 - ** Umsatzsteuer
(Rücklagenbildungen und ähnliches bleiben hier unberücksichtigt).
- * Die Landesbuchhaltung verbucht kontenmäßig:
 - a) das Leistungsentgelt zu Lasten der entsprechenden Haushaltsstelle
 - b) den Vorsteuerbetrag zu Lasten der Haushaltsstelle 9/00008-2700.
- * Mit der Verbuchung (entweder im teilhaupteinbuchführenden Betrieb oder in der Landesbuchhaltung) Hand in Hand geht die Bezahlung des Rechnungsendbetrages an den leistenden Betrieb.
- * Die auf der Haushaltsstelle 9/00008-2700 gesammelten Vorsteuerbeträge werden monatlich erfaßt und der Rechtsabteilung 10 gemeldet.
- * Die Rechtsabteilung 10 erstellt die monatliche Umsatzsteuervoranmeldung. In diese Voranmeldung werden die derart ermittelten Vorsteuerbeträge aufgenommen und mit Umsatzsteuerzahlungen gegenüberrechnet.

Wesentlich sind in diesem Zusammenhang die im § 21 Abs. 1 UStG 72 enthaltenen Bestimmungen, wonach eine Gutschrift (d.i. der Überschuß der Vorsteuern über die abzuführende Umsatzsteuer) im Regelfall den Tag der Einreichung der Voranmeldung wirkt.

Dies bedeutet, daß das Land Steiermark de facto mit dem Tag der Voranmeldungsabgabe beim Finanzamt über eine in dieser Voranmeldung ausgewiesene Gutschrift verfügen kann!

V. Die Ermittlung und Aufbereitung der für den Vorsteuerabzug relevanten Daten in den einzelnen Dienststellen, Anstalten und Betrieben

Aus den unterschiedlichen Betriebsstrukturen und Betriebsgrößen der Dienststellen ergeben sich auch unterschiedliche Grund- und Hilfsaufzeichnungen für die Buchhaltung.

Grundsätzlich können bei den nach den Vorschriften der VRV buchenden Dienststellen des Landes drei Datenträgertypen unterschieden werden, aus welchen die Landesbuchhaltung die Buchungsdaten entnimmt. Diese Datenträger sind:

1. Der "Monatsabschluß zum Geldtagebuch", häufig Teilhauptbuch genannt,
2. das Kassabuch der Dienststellen mit sogenanntem "EISERNEN VORSCHUSS",
3. die Auszahlungsanordnung der übergeordneten anweisungsberechtigten Dienststelle.

1. Monatsabschluß zum Geldtagebuch (Teilhauptbuch)

Die Handhabung dieser einzelnen Grundaufzeichnungen ist im Verordnungs- und Erlaßwege geregelt und kann als bekannt vorausgesetzt werden.

Auf die Ergebnisse und Auswirkungen auf abgabenrechtliche Bestimmungen wird im folgenden Abschnitt hingewiesen.

Das Geldtagebuch wird von den großen kassenführenden Dienststellen und Betrieben geführt, die über eine gewisse wirtschaftliche Selbständigkeit verfügen. Diese Dienststellen verbuchen - im Rahmen der angeordneten Höchstgrenzen pro Einzelgeschäftsfall (§ 5 Abs. 3 der Verordnung der Steiermärkischen Landesregierung vom 28. November 1966, Grazer Zeitung Nr. 11/1967, ergänzt durch die Regierungssitzungsbeschlüsse vom 19. Oktober 1970, GZ.: 10-22 H 7/35-1970 und vom 7. Februar 1972, GZ.: 10-22 K 4/50+1972) selbständig Einnahmen und Ausgaben, wobei die Verausgabung kassenmäßig bereits durchgeführt sein muß.

Es ist somit festzuhalten, daß kassenführende Dienststellen Eingangsfakturen nicht im Zeitpunkt ihres Einganges in der Dienststelle, sondern erst nach der Prüfung und Bezahlung erstmals betragsmäßig erfassen.

Die stichprobenweise Überprüfung von Geldtagebüchern in den Betrieben hat ergeben, daß es bei diesen - über Geldtagebücher erfaßten - Rechnungen häufig zu Verzögerungen von 1 bis 2 Monaten (in einzelnen Betrieben bis 30 % der Rechnungen), in selteneren Fällen von längeren Zeiträumen kommt.

Als Ursachen dieser Verzögerungen - deren Ermittlung nicht Gegenstand dieses Prüfungsauftrages ist - wurden kurzfristige Bedeckungsmängel, ein allfälliger Zeitaufwand für Prüfungszwecke und Zeitknappheit, vor allem vor Monatsende, genannt.

r

Die betragsmäßige Erfassung dieser Feststellungen erfolgt in einem nachfolgenden Berichtsteil.

2. Das Kassabuch (eiserner Vorschuß)

Die für den Vorsteuerabzug relevanten Tatbestände sind im Grunde genommen dieselben, wie beim Geldtagebuch. Die Eintragungen in das Kassabuch - es werden im Gegensatz zum Geldtagebuch nur Ausgaben erfaßt - erfolgen nach der Bezahlung von Rechnungen. Somit werden auch hier Rechnungen betragsmäßig erstmals nach deren Liquidierung aufgezeichnet.

Die Zeitunterschiede zwischen Rechnungseingang und Verbuchung sind meist sehr gering; auch sind die Kassenbewegungen dem Umfang nach vergleichsweise bescheiden.

Es war im Zuge der stichprobenweisen Prüfung jedoch festzustellen, daß die kassenmäßigen Ergebnisse dieser Dienststellen fallweise nur zweimal pro Jahr von der Landesbuchhaltung erfaßt und verbucht werden.

Die diesbezüglichen Vorsteuerabzüge erfolgen somit mit Verzögerungen von 6 Monaten und mehr.

Dazu muß jedoch betont werden, daß es sich um äußerst kleine Kassen mit ca. S 3.000,-- Bestand handelt. Bei Kassen mit größeren Beständen wird, laut Aussage der Landesbuchhaltung, in kürzeren Zeitabständen abgerechnet.

3. Die Auszahlungsanordnung (Beilage 2)

Die Verordnung der Steiermärkischen Landesregierung vom 28. November 1966 über die Prüfung der Belege und Anweisung der Zahlungen bei den anweisenden Stellen des Landes, sowie deren nachgeordneten Dienststellen, Grazer Zeitung Nr. 11/1967 in der Fassung Nr. 425/1970, nennt in § 4 Art und Form der "Anweisung zur Zahlung".

Dieser Anweisung zur Zahlung ist in jedem Fall eine Prüfung in sachlicher und rechnerischer Hinsicht voranzustellen (§ 1 ff leg.cit).

Diese Prüfungen werden sehr häufig nicht von der

- a) die Auszahlung verursachenden Dienststelle oder der
- b) anordnungsbefugten Stelle des Landes durchgeführt.

Der in a) genannte Fall tritt jeweils dann ein, wenn die festgesetzten Rechnungsbetragshöchstgrenzen laut Verordnung überschritten werden und die Rechnungen der zuständigen übergeordneten und anordnungsbefugten Dienststelle vorgelegt werden müssen. Diese prüft die Rechnungen und verfügt sodann deren Berichtigung mittels Auszahlungsanordnung.

Der Fall b) tritt ein, wenn weder die Dienststelle, an die die Leistung erbracht wurde, noch deren übergeordnete Dienststelle fachlich zur Prüfung der Rechnung zuständig sind. Die Prüfung wird von einer Fachabteilung vorgenommen.

Nach erfolgter Prüfung geht die Rechnung an die anordnungsberechtigte Stelle zurück, welche die Berichtigung des Rechnungsbetrages mittels Anordnung zur Auszahlung verfügt.

In einzelnen Fällen werden sowohl die prüfende Fachabteilung wie auch die untergeordnete Dienststelle durch eine "Anweisungsverständigung" über die durchgeführte Auszahlungsanordnung durch die zuständige Rechtsabteilung unterrichtet (siehe Beilage 3).

Der Rechnungsweg ist somit - sehr vereinfacht dargestellt - beispielsweise folgender:

Für das Landesaltenpflegeheim in X wurde eine neue Kücheneinrichtung geliefert, die auch bauliche .Änderungsarbeiten erforderlich machte. Die Kosten werden der Verwaltung des Landesaltenpflegeheimes in Rechnung gestellt.

Überschreitet der Rechnungsbetrag die zulässige Höchstgrenze, so ist die übergeordnete Rechtsabteilung 9 sachlich zuständig. Die Rechnung muß daher vom Landesaltenpflegeheim an die Rechtsabteilung 9 weitergeleitet werden.

Um die Bauarbeiten jedoch fachlich prüfen zu können, bedient sich die Rechtsabteilung 9 der Fachabteilung IVb; die Rechnung geht somit an diese weiter.

Es erfolgen Korrekturen, die adaptierte und geprüfte Rechnung kommt an die Rechtsabteilung 9 zurück, die Auszahlung wird angeordnet.

Diese Anordnung wird mit beigelegter, nunmehr geprüfter Rechnung an die Landesbuchhaltung weitergeleitet.

Betragsmäßig wird somit auch in diesen Fällen die Rechnung erstmalig in der Landesbuchhaltung nach erfolgter Adaptierung und nach erfolgter Prüfung aufgezeichnet (verbucht) und erst aus dieser Verbuchung der Vorsteuerabzug abgeleitet.

Die Verbuchung der einzelnen Auszahlungsanordnungen und das Einfließen der Vorsteuer in die monatlichen Voranmeldungen ist an Hand des Beilagenkonvolutes zu Beilage 4 ersichtlich. Zwischen den, nach den abgabenrechtlichen Bestimmungen frühestmöglichen und dem tatsächlich durchgeführten Vorsteuerabzug vergeht, speziell im gegenständlich geschilderten Bearbeitungsablauf, unangemessen viel Zeit.

Die für den Landeshaushalt negativen Auswirkungen sind umso bedeutender, als gerade die mittels "Anordnung zur Auszahlung" verbuchten Beträge fallweise beträchtlich hoch sind.

VI. Beschreibung der Erhebungsergebnisse

Wie bereits in der Einleitung angeführt wurde, sind im Prüfungszeitraum 1982 im Bereich der Landesverwaltung insgesamt 117 Dienststellen, Betriebe und Anstalten als "Betriebe gewerblicher Art" im Sinne des UStG 1972 zu bezeichnen. Sie sind in der Anlage Ades Mehrwertsteuerrunderlasses (Beilage 1) angeführt und beinhalten nicht die Körperschaftssteuerpflichtigen Landesbetriebe mit eigenen Steuernummern.

Diese 117 Unternehmen können somit grundsätzlich Vorsteuern ermitteln, die - zentral gesammelt - vom Unternehmer Land Steiermark gegenüber dem Finanzamt Graz-Stadt geltend gemacht werden.

Die Geltendmachung erfolgt in Form der Umsatzsteuervoranmeldungen. Voranmeldungszeitraum ist ein Kalendermonat; der Fälligkeitstag ist der zehnte Tag des dem Voranmeldungszeitraum folgenden Kalendermonats.

So nicht verrechnungstechnische oder andere Einwände gegeben sind, wirkt eine etwaige Gutschrift auf den Tag der Einreichung, frühestens aber auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes zurück (§ 21 Abs. 1 UStG 72).

Ein Beispiel möge diese abgabenrechtliche Bestimmung veranschaulichen:

Eine Voranmeldung, betreffend etwa den Voranmeldungszeitraum März, weist eine Gutschrift aus. Sie ist bis spätestens 10. Mai beim Finanzamt einzubringen (tt40-Tage-Frist").

Um möglichst rasch in den Genuß der Vorsteuergutschrift zu gelangen, könnte die Voranmeldung jedoch bereits mit 1. April kontowirksam abgegeben werden!

Die in diesem Beispiel aufgezeigte zusätzliche Möglichkeit, über Gutschriften möglichst früh zu verfügen, bleibt bei den nachfolgenden Ausführungen außer Betracht!

Wie bereits ausgeführt wurde, hat der Landesrechnungshof in einzelnen "Vergleichsbetrieben", stellvertretend für alle 117 Betriebe des Landes, Erhebungen durchgeführt und legt das auf diesem Wege gewonnene Ziffernmaterial den einzelnen Verteilungsberechnungen zugrunde.

Der Landesrechnungshof ist sich des Risikos bewußt, das mit einer derartigen Hochrechnung verbunden ist, doch erfolgen die Berechnungen unter größtmöglicher Vorsicht und unter Bedachtnahme auf die Vermeidung von Zufälligkeiten.

Zurälligkeiten liegen darin, daß die stichprobenartige Erfassung eben vom Zufall des betreffenden Geschäftsvorfalles abhängig ist.

Es muß bemerkt werden, daß zwar lediglich das **Jahr** 1982 berichtsmäßig erfaßt **wird**, im Zuge der Prüfung jedoch auch Belege und Buchungen, die sich auf andere Zeiträume beziehen, gesichtet wurden. Eine grundsätzliche Abweichung konnte hiebei nicht festgestellt werden.

In diesem Bericht wird die namentliche Anführung einzelner Betriebe möglichst vermieden, weil es im Zuge einer derartigen Prüfung wenig sinnvoll erscheint, zufällig ausgewählte Dienststellen einer Kritik zu unterziehen, die möglicherweise bei allen anderen Stellen gleichermaßen anzubringen gewesen wäre.

In folgenden Betriebsarten wurden stichprobenweise Erhebungen durchgeführt:

- 3 Landeskrankenhäuser
- 3 Landesaltenpflegeheime
- 1 Landesschülerheim
- 1 Kinderkrankenpflegeschule

Darüberhinaus wurden - ebenfalls stichprobenartig - Erhebungen in der Landesbuchhaltung durchgeführt, wobei auf die über "Auszahlungsanordnungen" verbuchten Vorsteuerbeträge und hier insbesondere auf den außerordentlichen Haushalt - das Hauptaugenmerk gelegt wurde.

Der Landesrechnungshof hat insgesamt Buchungen mit einem Vorsteuerbetrag von S 49,807.902,- durch Fa.kturenanalyse untersucht. Diese Fa.kturenanalyse umfaßte folgende Daten:

- * Zeitpunkt des Rechnungseinganges im Bereich der Landesverwaltung;
- * Buchungs- oder Auszahlungsdatum und somit (in der Regel) Voranmeldungszeitraum;
- * Rechnungsbetrag;
- * Vorsteuerbetrag.

Darüberhinaus wurden auf den Erhebungsbögen (Beilage 5) noch diverse besondere Belegmerkmale festgehalten.

Das Ergebnis dieser Erhebungen wurde tabellarisch aufgelistet und ist in der nachfolgenden Übersicht zusammengefaßt:

Tabellarische Auflistung des Erhebungsergebnisses
für den Prüfungszeitraum 1982

Zeitraum in Monaten	Erhobener Betrag	in	Gesamt-VSt.- Abzug d. Landes	Verzinsung in %	Zinsenverlust
0	18,383.352,-	36,90	92,950.093,80		
1	7,158.850,-	14,37	36,197.638,15	0,5	180.968,-
2	6,674.078,-	13,40	33,754.234,58	1	337-542,-
3	5,472.481,-	10,98	27,658.320,59	1,5	414.875,-
Zw. Summe	1. Quartal		190,560.27,127		933.405,-7
4	2,096.753,-	4,21	10,604.875,-	2	212.096,-
5	810.586,-	1,63	4,105.925,55	2,5	102.648,-
6	982.897,-	1,97	4,962.376,28	3	148.871,-
Zw. Summe	Halb Jahr		190.314.147		1.391.020,7
7	467.328,-	0,94	2,367.834,37	3,5	82.874,-
8	984.930,-	1,99	5,012.755,73	4	200.510,-
9	201.018,-	0,41	1,032.778,82	4,5	46.475,-
10	106.704,-	0,21	528.984,27	5	26.450,-
11	41.542,-	0,08	201.517,82	5,5	11.080,-
12	1,920.608,-	3,86	9,723.234,74	6	583.390,-
Zw. Summe	1. Jahr		1229,100.59,897		121347.806,-7
13-24	2,304.748,-	4,63	11,662.843,74	9	1,049.652,-
25-32	2,202.027,-	4,42	11,130.859,47	14,5	1,614.410,-
	49,177.902,-	100	251,897.273,10		5,011.1373,-

====•ao====...:::====:::=-:====;n:=-====-====

Aus dieser Tabelle lassen sich zwei wichtige Prüfungsergebnisse ableiten bzw. hochrechnen. Es sind dies

die Verzögerungszeitspanne und
der Zinsenverlust.

1. Die Verzögerungszeitspanne (Graphik 1 S. 44)

Aus dem Vergleich des Rechnungseingangsdatums mit dem Zahlungs- bzw. Buchungsdatum ergibt sich die Zeitspanne, um die der Vorsteuerabzug verzögert geltend gemacht wurde. Er wird in Monaten angegeben.

Zeitspannen über ein Jahr, also von 13 bis 24 Monaten bzw. von 25 bis 32 Monaten wurden jeweils zusammen erfaßt.

Die mittels Fakt:urenanalyse festgestellten Zuordnungen zeigen bemerkenswerte Ergebnisse:

- * 80 % aller eingegangenen Rechnungen werden innerhalb der ersten 3 - 4 Monate bearbeitet;
- * im Verzögerungsraum vom 1. Halbjahr bis zum 11. Monat sinkt die Bearbeitungsrate stark ab;
- * nach Jahresfrist (12 Monate) sind verstärkt Rechnungsliquidierungen zu bemerken.

Wie weiters aus der Tabelle 1 ersehen werden kann, wurden Zahlungs- und Buchungsverzögerungen bis zu 32 Monaten festgestellt!

Die Ursachen und Gründe dieser enormen Verzögerungen festzustellen ist nicht Gegenstand dieses Prüfungsauftrages.

Es muß jedoch angemerkt werden, daß einer beschleunigten Bearbeitung von Eingangsfakturen in Zukunft erhöhtes Augenmerk zuzuwenden sein wird.

2. Der Zinsenverlust (Graphik 2 S.45)

Bei der Feststellung des Zinsenverlustes, der durch die verspätete Voranmeldung eintritt, geht der Landesrechnungshof von folgenden Fakten **aus:**

- * Der angemeldete Vorsteuerabzug bedeutet für das Land Steiermark in jedem Fall verfügbares Kapital, weil es letztendlich egal ist, ob der Vorsteuerabzug für sich allein als bankmäßige Gutschrift zu Buche steht, oder einer Umsatzsteuerzahlung gegenzurechnen ist und somit eine Zahllast vermindert.
- * ein Zinsenverlust ist de facto gegeben, weil der Vorsteuerabzug nicht zum ehestmöglichen Zeitpunkt (§ 21 Abs. 1 UStG 72), sondern erst mit den festgestellten und dargestellten Verzögerungen erfolgt. Das Land kann somit erst nach einem späteren Feststellungszeitpunkt über die Vorsteuer effektiv verfügen.
- * Der vorsichtigen Berechnung des Zinsenverlustes werden die dem Land Steiermark gewährten Giro-Konto-Habenzinsen von 6 % pro Jahr **zugrunde** gelegt, **wiewohl**, wirtschaftlich betrachtet,

auch ein Mischsatz von Soll- und Habenzinsen von etwa 10 p.a. durchaus vertretbar wäre.

Das Ergebnis dieser Erhebungen (Tabelle 2, graphische Darstellung des Zinsenverlustes) zeigt hinsichtlich des Zinsenverlustes, der durch die verzögerte Voranmeldungsabgabe eintritt, folgendes Bild:

- * Der Verlust innerhalb eines Verzögerungszeitraumes von drei Monaten beträgt bereits nahezu 1 Mio. Schilling. Verzögerungen bis zu 3 Monaten treten in allen Bereichen der geprüften Dienststellen ein, sind jedoch typisch für jene Geschäftsvorfälle, bei welchen die Bezahlung und Anweisung in die Kompetenz der übergeordneten Dienststellen fällt. Dies ist immer dann der Fall, wenn etwa wegen Überschreitung des Rechnungshöchstbetrages die Rechnungsliquidierung durch eine Rechtsabteilung erfolgen muß.
- * Verzögerungen bis zu einem Jahr und darüber werden überwiegend durch ein zwischengeschaltetes Rechnungsprüfungsverfahren verursacht. Wie bereits erwähnt, sind in solche Prüfungsverfahren diverse Fachabteilungen involviert.

Besonders hervorzuheben ist im Zusammenhang mit der Rechnungsprüfung die Tatsache, daß Rechnungen, die im außerordentlichen Haus- verbucht werden, auffallend lange unterwegs sind. Nicht selten ergibt sich aus der Rechnung selbst keine Begründung für langfristige Verzögerungen, da häufig keine Rechnungsberichtigungen festgestellt werden konnten.

* Wenn auch verhältnismäßig weniger Rechnungen mit Verzögerungszeiten von 6 bis 11 Monaten festzustellen sind, so tritt dennoch mit Jahresfrist ein Zinsenverlust von insgesamt 2,3 Mio. Sein. Eine weitere Million Schilling Zinsenverlust wurde für den Zeitraum bis 24 Monaten errechnet. Dieser Berechnung wurde eine durchschnittliche Verzinsung von 9 % zugrundegelegt. In verfahrensmäßig gleicher Weise wurde der Zinsenverlust für den Verzögerungszeitraum von 25 bis 32 Monaten errechnet. Die Berechnung ergibt bei einem durchschnittlichen Zinssatz von 14,5 % einen Zinsenverlust von S 1,614.400,--.

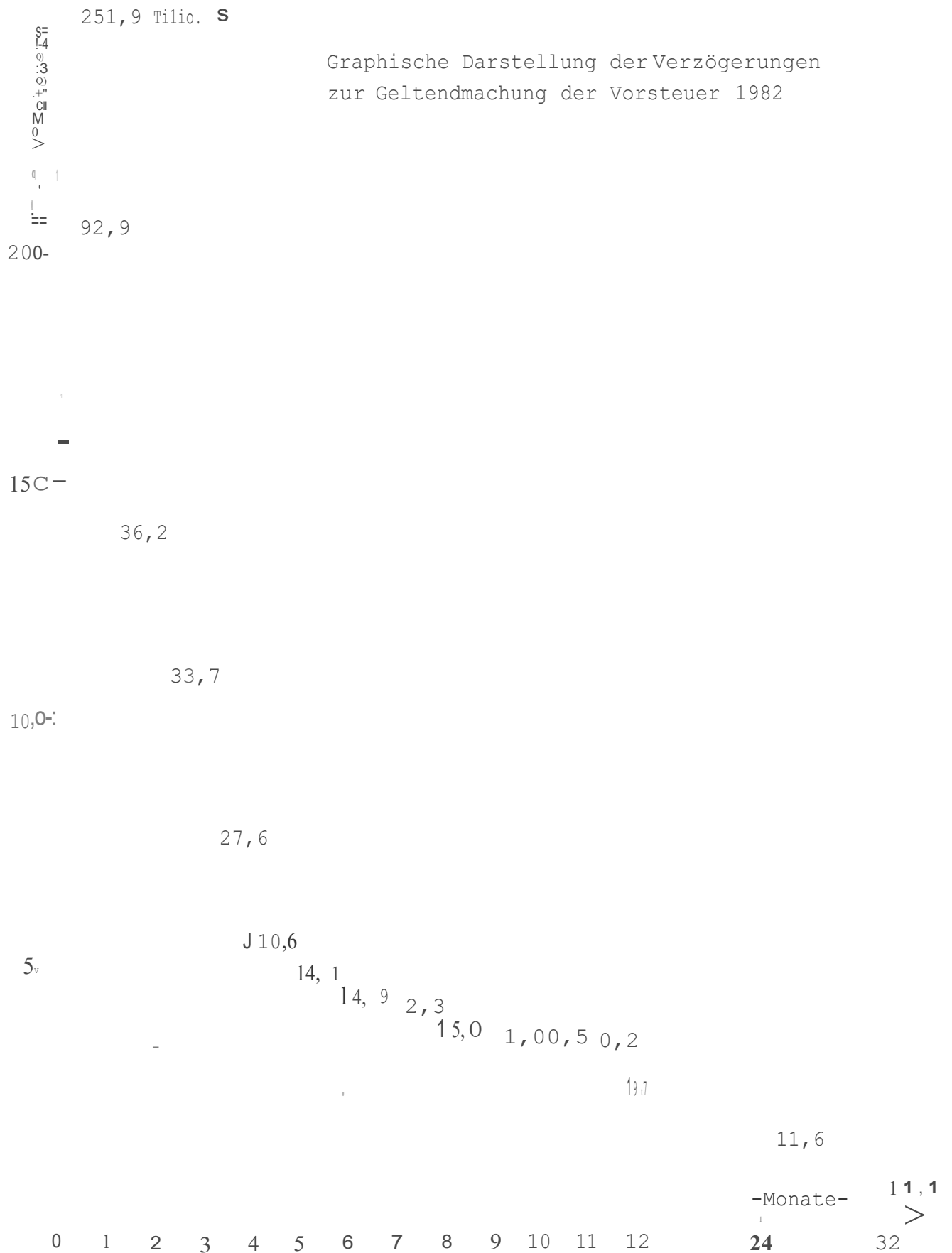
* Insgesamt hat der Landesrechnungshof für 1982 aus den verzögert geltend gemachten Vorsteuerabzügen einen Zinsenverlust von S 5,011.873,- errechnet.

Diese beachtliche Summe wurde mit äußerster Vorsicht ermittelt.

Um Zufälligkeiten möglichst gering zu halten, wurden für Zwecke der Hochrechnung 19,77 % des im Jahre 1982 geltend gemachten Vorsteuerabzuges analysiert.

Die im Zuge der Prüfung in den Betrieben eingesehenen Belegordner umfaßten größtenteils auch Zeiträume vor und nach dem Prüfungsjahr. Aus der Einschau in diese Belege konnte keine atypische Vorgangsweise in der Bearbeitung der Eingangsfakturen im Jahre 1982 gegenüber dem Vor- oder Nachprüfungszeitraum festgestellt werden.

Die für 1982 getroffenen Feststellungen können somit auch zu Zeiträumen vor und nach dem Prüfungsjahr in Relation gesetzt werden.



Vertikal sind die auf die einzelnen Verzögerungszeiträume entfallenden VSt-Beträge in Mio.S aufgetragen.
 -Horizontal werden die Verzögerungszeiten in Monaten dargestellt.

3. Der Vorsteuerverlust

In seiner materiellen Auswirkung für das Land Steiermark ist das nachfolgende Prüfungsergebnis das vielleicht gewichtigste.

Der Vorsteuerverlust kann unter bestimmten Voraussetzungen als Folge von Verzögerungen bei der Anmeldung von Vorsteuern eintreten.

Aus dem Wortlaut des § 20 Abs. 2 UStG 72 ergibt sich, daß Vorsteuern in jenem Veranlagungszeitraum abzusetzen sind, in dem sie anfallen.

Im Veranlagungszeitraum "anfallend" sind alle Umsatzsteuerbeträge für erbrachte Leistungen, die in ordnungsgemäßen Rechnungen (§ 11 UStG) ausgewiesen sind.

Der Zeitpunkt der Zahlung des Entgeltes und der darauf entfallenden Umsatzsteuer ist für den Vorsteuerabzug völlig unmaßgeblich.

Ein Wahlrecht, den Vorsteuerabzug für einen anderen Voranmeldungs- bzw. Veranlagungszeitraum geltend zu machen, besteht nicht.

Der Landesrechnungshof weist mit allem Nachdruck auf diese abgabenrechtlichen Bestimmungen hin. Ihre bisher nicht geübte Beachtung könnte für das Land Steiermark schwere finanzielle Nachteile nach sich ziehen.

Der Landesrechnungshof hat im Zuge seiner stichprobenartigen Erhebungen festgestellt, daß für Vorsteuerbeträge im Ausmaß von 10,8 Mio. S der zugrundegelegte Veranlagungszeitraum nicht mit

dem Rechnungslegungs- bzw. Rechnungseingangszeitpunkt übereinstimmt. Es wird ausdrücklich betont, daß dieser Betrag aufgrund stichprobenweiser Erhebungen festgestellt und nicht hochgerechnet wurde.

Der Landesrechnungshof erhärtet seine Besorgnis um einen möglichen Vorsteuerverlust mit folgendem Zitat aus dem Kommentar zur Mehrwertsteuer von Kranich-Siegel-Waba zu § 12 Anmerkung 45:

"Der Vorsteuerabzug ist auch dann nach dem Sollsystem vorzunehmen, wenn für die Versteuerung der Umsätze des Unternehmers die vereinnahmten Entgelte (§ 17 UStG 1972) maßgebend sind. Dies **wird** vor allem gegen Ende eines Veranlagungszeitraumes zu beachten sein, wenn die einlangenden Rechnungen erst zu Beginn des nächstfolgenden Veranlagungszeitraumes bezahlt werden. In einem solchen Fall kann die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges erst bei Bezahlung der Rechnung zu einem Vorsteuerverlust führen, da die abziehbare Vorsteuer nach der bestehenden Rechtslage (§ 20 Abs. 2 UStG 1972) ausnahmslos in den Veranlagungszeitraum fällt, in dem die Leistung an den Unternehmer erbracht und die Rechnung ausgestellt wurde. Wird in einem solchen Fall die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer im Veranlagungszeitraum der Zahlung nicht anerkannt, so kann einer Geltendmachung im vorangehenden Veranlagungszeitraum der Leistungserbringung und Rechnungsausstellung eine bereits rechtskräftige Veranlagung entgegenstehen."

In Zusammenfassung der Erhebungsergebnisse vertritt der Landesrechnungshof die Auffassung, daß alle:inschon der effektiv festgestellte finanzielle Schaden von ca. 5 Mio. S pro Jahr, der dem Land Steiermark aus der derzeit geübten Verarbeitungspraxis von Eingangsfakturen erwächst und unter Umständen auf 16 bis 25 Mio. S p.a. anwachsen kann,

Anlaß zu einer umfassenden, jedoch möglichst einfachen und sparsamen Änderung im diesbezüglichen Bearbeitungssystem geben muß.

Darüberhinaus ergäbe eine - für den Vorsteuerabzug ansieh irrelevante - Beschleunigung der Rechnungsprüfung und Bezahlung von Rechnungen, einen erheblichen Einnahmenanfall von Skontoerträgen!

4. Sonderfälle

Von besonderer Bedeutung auch im Hinblick auf den Vorsteuerabzug, sind jene Sonderfälle, in denen das Land Steiermark in der betrieblichen Sphäre Bauaufträge im Wege von Betreuungsverträgen an gemeinnützige Wohnbaugenossenschaften vergibt.

In diesen Fällen der Betreuungsbauten ist das Land Steiermark Bauherr und somit berechtigt, die mit dem Bauvorhaben anfallenden Vorsteuern geltend zu machen.

Die Geltendmachung von Vorsteuerabzügen bei Leasingbauten entspricht nunmehr anders lautenden Rechtsansichten, die erst im Zuge abgabenrechtlicher Betriebsprüfungen bei bauausführenden Firmen in der geführten Weise abgeklärt wurden. Es war deshalb bisher zu erheblichen Verzögerungen bei der Geltendmachung von großen Vorsteuerbeträgen gekommen.

Der Landesrechnungshof stellt ausdrücklich fest, daß die Rechtsabteilung 10 bereits Weisungen erlassen hat, welche eine den abgabenrechtlichen Bestimmungen entsprechende Verrechnung der diesbezüglichen Vorsteuerbeträge gewährleistet.

VII. Vorschläge des Landesrechnungshofs zur richtigen Erfassung der Vorsteuer und zur Durchführung des Vorsteuerabzuges

Die Vorschläge des Landesrechnungshofs gehen von der Überlegung aus, diese nicht nur so zu erstellen, daß den abgabenrechtlichen Bestimmungen entsprochen wird, sondern die verwaltungstechnischen Änderungen und Neuerungen möglichst gering zu halten. Dies kann vornehmlich dadurch erreicht werden, daß auf bereits gegebene Möglichkeiten und vorhandene Einrichtungen auf dem Gebiet der Evidenthaltung von Belegen und der Buchhaltung zurückgegriffen **wird**.

Um der Praxis möglichst entgegen zu kommen, wurden im Zuge der Erhebungen die zum Vorschlag stehenden Fragen mit den jeweiligen Buchhaltungsleitern in den einzelnen Dienststellen diskutiert.

Darüberhinaus wurden in Besprechungen in der Landesbaudirektion, in der Landesbuchhaltung und im Bereich der EDV die Fragen des Belegflusses zur Evidenthaltung und zur datenmäßigen Verarbeitung sowie zur Prüfung der Eingangsfakturen eingehendst erörtert.

Kernstück einer zeitgerechten und richtigen Geltendmachung der Vorsteuern ist die Erfassung der Eingangsfakturen zum Zeitpunkt des Rechnungseinganges und die rasche Weiterleitung der Ergebnisse dieser Aufzeichnungen an die zentrale Sammelstelle in der Landesbuchhaltung.

Um diese Aufgabenstellung erfüllen zu können, sind vorerst gewisse Vorbedingungen abzuklären. Eine dieser Vorbedingungen ist die Frage, welche Mindestanforderungen zur Bewältigung der rechtzeitigen Erfassung von Eingangsfakturen gebraucht werden. In kurzen Schlagworten sind dies:

1. Ein Eingangsfakturenbuch
2. Eingangsfakturen, die an die richtige (zahlende oder anweisende) Stelle adressiert sind und
3. die zentrale Erfassungsstelle in der Landesbuchhaltung, welche die Vorsteuerbuchungsanordnungen sammelt und an die Rechtsabteilung 10 weiterleitet.

Auf eine weitere Frage, wie weit nämlich auf bereits vorhandene Einrichtungen zurückgegriffen werden kann, ist zunächst näher einzugehen. Es handelt sich um folgende Einrichtungen:

Das Evidenzprotokoll

In zahlreichen Betrieben werden, nach Betriebsstruktur und Anordnung der übergeordneten Dienststelle unterschiedlich, Eingangsprotokolle geführt. Muster sind aus der Beilage 6 ersichtlich. In diesen Protokollen werden bislang unter anderem das Eingangsdatum, ein Bezug, die Stelle der weiteren Bearbeitung sowie manchmal ein Ausgangsdatum vermerkt. Auffallend ist, daß einzelne Betriebe, wie Landeskrankenhäuser, deren Verrechnung über das Rechenzentrum EDV-mäßig erfolgt, zusätzlich händische

Protokolle führen. Für Zwecke der Eingangsfakturerfassung wäre ein händisch geführtes Protokoll entbehrlich!

Bestellvormerke

Einige EDV-mäßig verrechnende Landeskrankenanstalten führen bereits einen Bestellvormerk (siehe Beilage 7), der bei Bezahlung der Rechnung direkt in eine Verbuchung der Rechnung übergeführt wird.

Es wäre denkbar, zwischen Bestellvormerk und Zahlungsvollzug eine Eingangsfakturerfassung einzufügen, um solcherart eine EDV-mäßige Rechnungserfassung zu erstellen.

Laut Auskunft des EDV-Bereiches Krankenanstalten bestehen seitens "der derzeitigen EDV-Produktion keine Einschränkungen oder Hindernisse, den Vorsteuerabzug bei Rechnungserhalt geltend zu machen."

Diese Aussage hat für den Bereich der Landeskrankenanstalten Gültigkeit und ist dem Aktenvermerk vom 23. Juni 1983 (Beilage 8) zu entnehmen.

Die zentrale Erfassung der Vorsteuern in der Landesbuchhaltung

Eine zentrale Erfassungsstelle für die Sammlung aller zur Zahlung angewiesenen Vorsteuerbeträge in der Landesbuchhaltung ist existent. Schon jetzt werden - allerdings auf der Grundlage der Verbuchung von Rechnungsbezahlungen - die Vorsteuern gesammelt und an die Finanzabteilung weitergeleitet.

Die Vorschläge des Landesrechnungshofs bauen, wie schon erwähnt wurde, größtenteils auf den soeben beschriebenen bereits vorhandenen Einrichtungen zur Rechnungserfassung und Rechnungsverbuchung auf.

Die Mindestanforderungen hierfür sind:

1. Das Eingangsfakturenbuch

- 1.1 Jede kassenführende, anweisungsbefugte Dienststelle hat ein Eingangsfakturenbuch zu führen; eine Aufzeichnung der Eingangsfakturen hat, egal ob diese händisch oder EDV-mäßig geführt **wird**, folgende Eintragungen zu enthalten:
- Laufende Nummer
 - Tag des Rechnungseinganges
 - Tag der Rechnungsausstellung
 - Anschrift des Ausstellers (leistendes Unternehmen)
 - Entgelt
 - ausgewiesene Vorsteuer
 - Zahlungsvermerke
 - Prüfungsstellenvermerke
 - Haushaltsstelle laut Voranschlag
- 1.2 In diese Aufzeichnungen sind alle Eingangsfakturen bei ihrem Einlangen einzutragen. Da sofortige Barzahlungen in ein Kassabuch aufzunehmen sind, erübrigt sich hinsichtlich der Barzahlungsbeträge, Handkäufe etc. deren separate Erfassung im Eingangsfakturenbuch.
- 1.3 **Eingangsfakturen** sind erst nach **deren** Eintragung in das Eingangsfakturenbuch an eine fachlich zuständige Prüfungsstelle (Fachabteilung) weiterzuleiten.

1.4 Rücklangende, geprüfte Rechnungen, die zur Anweisung gelangen, sind wie folgt zu behandeln:

- * Ist der ursprüngliche Rechnungs- und Vorsteuerbetrag nicht korrigiert worden, so wird die Anweisung zur Zahlung in der Spalte "Zahlungsvermerke" eingetragen.
- * Wurde die Rechnung korrigiert, so ist diese Rechnung, wie eine neu eingegangene mit den korrigierten Beträgen in das Eingangsfakturenbuch aufzunehmen. Die Eintragung erfolgt zum Zeitpunkt des Einlangens der nunmehr berichtigten Rechnung. Gleichzeitig wird auf die seinerzeit eingetragene Rechnung Bezug genommen und diese, mit den alten, unrichtigen Beträgen in "ROT" gestellt. Der entsprechende Bezug ist in der Spalte "Zahlungsvermerke" einzutragen.

Auf diese einfache Weise wird der Vorsteuerabzug in Entsprechung der Bestimmungen des § 16 UStG 72 zum Zeitpunkt der Rechnungskorrektur berichtigt und somit vermieden, daß bereits abgeschlossene Grundaufzeichnungen oder eine bereits abgegebene Steuererklärung berichtigt werden muß.

1.5 Das Eingangsfakturenbuch wird monatlich abgeschlossen. Zusammen mit den entsprechenden Ergebnissen der Kassabücher ergeben die Summen der Spalten "Vorsteuer" der zentralen Sammelstelle in der Landesbuchhaltung die Grundlage zur monatlichen Voranmeldung.

Aus der sorgfältigen Führung dieses Eingangsfakturenbuches ergibt sich nicht nur die Grundlage zur Umsatzsteuervoranmeldung; sie ist ebenso Grundlage zur Erfassung der Schuldbestände. Das richtig geführte Eingangsfakturenbuch wird somit auch zur Aufzeichnung von großer haush. altsrechtlicher Bedeutung. Es dient der exakten Feststellung der Verwaltungsschulden!

2. Eingangsfakturen mit der richtigen Adresse

Wie die Praxis zeigt, werden zahlreiche Rechnungen nicht an die sachlich zuständige Dienststelle oder Rechtsabteilung, sondern häufig an die prüfende beihilfestellende Fachabteilung adressiert.

Um eine Eintragung in das Eingangsfakturenbuch vornehmen zu können, ist es allerdings erforderlich, daß die Dienststelle, welche ein Eingangsfakturenbuch zu führen hat, überhaupt und möglichst rasch in den Besitz der Eingangsfakturen gelangt.

Dazu ergehen folgende Vorschläge:

- * Schon bei der Ausschreibung bzw. bei der Fertigstellung von Aufträgen ist den leistenden Firmen die richtige Anschrift der sachlich zuständigen Dienststelle zur Rechnungslegung bekanntzugeben.
- * Sollten dennoch Rechnungen nicht an die anweisungsbefugte, zuständige Dienststelle, sondern - etwa an eine Fachabteilung der Landesbaudirektion - adressiert sein, so wird vorge-

schlagen, unverzüglich von der Fachabteilung eine Rechnungskopie zum Zwecke der Eingangsfakturenbucheintragung und somit für den rechtzeitigen Vorsteuerabzug an die zuständige Dienststelle zu übermitteln. Das Prüfungsverfahren der Fachabteilung erscheint somit nicht verzögert.

3. Die zentrale Erfassungsstelle in der Landesbuchhaltung

Neu, für die bereits vorhandene, zentrale Sammelstelle aller Vorsteuern wäre lediglich die Erfassung von Buchungsanordnungen, die für Zwecke des Vorsteuerabzuges anstelle der Auszahlungsanordnungen zu treten hätte und die Verbuchung der Monatsabschlüsse des Eingangsfakturenbuches.

Die Buchungsanordnungen wären von jenen Stellen zu verfügen, die bisher schon Auszahlungen anzuordnen hatten. Anordnungsgrund wäre jedoch lediglich die Buchung der in der Eingangsfaktur enthaltenen Vorsteuerbeträge.

Die zentrale Vorsteuersammlung in der Landesbuchhaltung würde somit aus folgenden peripher geführten Grundaufzeichnungen bestehen:

- * aus dem Eingangsfakturenbuch
- * aus der Buchungsanordnung
- * aus dem Kassabuch für Barzahlungen und Handkäufe.

Mit dieser letztgenannten Regelung wäre auch eine überdimensionierte Verwaltung bei "Kleinbetrieben" vermeidbar, weil eine Abrechnung der Vorsteuern, je nach Anfall, den abgabenrechtlichen Bestimmungen entsprechend wäre.

Schließlich wäre der Mehrwertsteuer-Runderlaß der Rechtsabteilung 10 aufgrund der in diesem Bericht getroffenen Feststellungen durch einen weiteren Nachtrag zu ergänzen.

Bei Erlassung einzelner Durchführungsbestimmungen wäre auf die Möglichkeit der vorgegebenen Betriebsstrukturen zu achten. Die Vorteile, welche durch die EDV, vor allem in Anstaltsbereichen, gegeben sind, wären weiter **ausbauend** zu nützen. Es ist grundsätzlich erforderlich, die Vorsteueranmeldungen vor einem fachlichen Prüfungsverfahren durchzuführen. Ein Prüfungsverfahren der im § 11 UStG 72 gegebenen Erfordernisse wäre dadurch nicht ausgeschlossen.

Es wird ausdrücklich und nachdrücklich darauf hingewiesen, daß das Eingangsfakturenbuch sowohl die Grundlage für den rechtzeitigen und richtigen Vorsteuerabzug bilden würde und darüberhinaus auch für die vollständige Erfassung der Verwaltungsschulden in den einzelnen Betrieben von großer haushaltsrechtlicher Bedeutung wäre.

Den Vorschlägen des Landesrechnungshofs
entsprechend, hätte der Rechnungslauf für Zwecke
des Vorsteuerabzuges nach folgendem Schema zu
erfolgen:

REFERENZSLAUF

für Zwecke des Vorsteuerabzuges

Leistungserbringer
Lieferant

Fiskus

Unternehmer Land Steiermark

... chrel.bt Rechg.b= 3etrl.eb gewerbl. A.:t od. R / a te. l ung Fach- & teilung Landes- buchhalter-e ? . echts- aoteilune; , O ! ührt üSt ab

v

Eingangs-

"> fakturbuch
getrennt nach:

Erlage t io:-s-:
II;.. VJ.

1
◀ - ..b

1 Buchbun&s- anordnmg IE --- - C> bucht Vorsteuer erstellt b; ;cht
... .. ■&J!Celt Vor- lb Vor eldg. ei t Gut- echri!"t e.r. ,

1
, buer.t
Cutecir ift

"ei terer iieg
der Rechmlnesver-
arbeitur.gwie bisher

y

VIII. Schlußbemerkungen

Der Landesrechnungshof hat die Geltendmachung der Vorsteuern in den zum Vorsteuerabzug berechtigten Betrieben und Anstalten des Landes Steiermark geprüft.

Das Land Steiermark ist durch das Umsatzsteuergesetz 1972 - das Mehrwertsteuergesetz - in dreifacher Hinsicht berührt:

1. Im Finanzausgleich ist die gemeinschaftliche Bundesabgabe Umsatzsteuer auf Bund, Länder und Gemeinden aufgeteilt.
2. In der Hoheitssphäre ist das Land in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht Letztverbraucher und somit Steuerträger.
3. Im Unternehmensbereich ist das Land Unternehmer und unterliegt somit den Vorschriften des UStG 72 mit allen Konsequenzen.

Das Prüfungsfeld war somit durch jene Betriebe, Dienststellen und Anstalten des Landes umgrenzt, die aufgrund der abgabenrechtlichen Bestimmungen als "Betriebe gewerblicher Art" gelten und der Umsatzsteuer nach dem UStG 72 unterliegen.

Den Anstoß zu dem vorliegenden Prüfungsauftrag haben Feststellungen im Zuge anderer Gebarungsprüfungen ergeben, aus welchen erkennbar war, daß

- * das Land Steiermark den Vorsteuerabzug erst zum Zeitpunkt der Buchung von Rechnungsbezahlungen geltend macht und
- * der Zeitraum zwischen Rechnungseingang und Verbuchung der Bezahlung erheblich ist.

Verwaltungsintern ist die Grundlage für die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges - wie für alle, das UStG 72 berührende Maßnahmen - der Mehrwertsteuer-Runderlaß der Rechtsabteilung 10 vom 20. November 1972, GZ.: 10-24 Me 2/95-1972.

In der Anlage A zu diesem Erlaß sind jene Dienststellen der Steiermärkischen Landesverwaltung, die als Betriebe gewerblicher Art zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, taxativ angeführt.

Die Landesbetriebe mit eigener doppischer Buchführung und eigener Steuernummer sind in dieser Anlage nicht enthalten. Sie wurden auch nicht in den Prüfungsauftrag einbezogen.

Der Landesrechnungshof hat festgestellt, daß den Betrieben gewerblicher Art wichtige und wesentliche Durchführungsbestimmungen, Richtlinien und Erläuterungen für den richtigen und zeitgerechten Vorsteuerabzug zur Zeit nicht gegeben sind.

Insbesondere sind die Bestimmungen des § 12 UStG 72, betreffend den Vorsteuerabzug ansieh und die in den §§ 20 und 21 UStG 72 enthaltenen Vorschriften bezüglich des Veranlagungszeitraumes bislang unbeachtet geblieben.

Dem § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 72 ist zu entnehmen, daß für einen Unternehmer schon das Vorliegen einer mit getrenntem Steuerausweis versehenen Rechnung für eine an sein Unternehmen ausgeführte Leistung ausreichend ist, um den Vorsteuerabzug geltend machen zu können.

Die Bezahlung der Rechnung i s t
Kriterium für den Vorsteuerabzug.

Der Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges ist gesetzlich nicht definiert. Den Bestimmungen des § 20 Abs. 2 UStG sind jedoch insoferne zeitliche Grenzen zu entnehmen, als der Vorsteuerabzug in jenem Voranmeldungs- oder Veranlagungszeitraum zu erfolgen hat, für den die Tatbestandsmerkmale für den Vorsteuerabzug erfüllt sind.

Ein Wahlrecht für den Unternehmer, den Vorsteuerabzug für einen anderen Voranmeldungs- bzw. Veranlagungszeitraum geltend zu machen, besteht nicht.

Die einzelnen abgabenrechtlichen Begriffe, die in den für den Vorsteuerabzug relevanten Gesetzesstellen enthalten sind, wurden im vorliegenden Bericht ausführlich kommentiert. Die Begründung hiezu liegt darin, daß

- * im Handel erhältlichere Kommentare auf die Fragen von Gebietskörperschaften im speziellen nicht oder nur fallweise eingehen;
- * der bereits zitierte Mehrwertsteuer-Runderlaß einzelne Bereiche nicht ausreichend oder nicht zeitgemäß abdeckt und
- * im Zuge der Erhebungen festzustellen war, daß trotz nunmehr 10-jähriger Gültigkeit des Umsatzsteuergesetzes 1972 ein gewisser Informationsbedarf über die einschlägigen Bestimmungen in der Landesverwaltung gegeben erscheint.

Der Landesrechnungshof hat das System, nach welchem bisher der Vorsteuerabzug geltend gemacht wird, eingehend untersucht. Aus dieser Analyse können Schlüsse gezogen werden, welche Folgen dieses bisher praktizierte Ermittlungsverfahren für das Land Steiermark bereits hat oder in Zukunft haben könnte.

Was bereits bei kurzen stichprobenartigen Einschaun erkennbar war, hat sich bei der Analyse von rund 20 der gesamten, vom "Unternehmer Land Steiermark" geltend gemachten Vorsteuern bestätigt.

Es wurden folgende Feststellungen getroffen:

- * Eingangrechnungen über erbrachte Lieferungen oder sonstige Leistungen werden in den betroffenen Dienststellen, in deren übergeordneten Dienststellen und/oder in hilfeleistenden Dienststellen (z.B. die Landesbaudirektion) sachlich und fachlich mit großem Zeitaufw d geprüft.
- * Diese Eingangsfakturen werden weder beim Rechnungseingang selbst, noch während des gesamten Prüfungsverfahrensablaufes irgendwo betragsmäßig erfaßt.
- * Die betragsmäßige Erfassung erfolgt erstmals mit der Verbuchung der Rechnungsbezahlung, entweder im Geldtagebuch des Betriebes selbst oder in der Landesbuchhaltung bei der Verbuchung der Auszahlungsanordnungen

- * Speziell in den Fällen der Vorsteuererfassung über die Auszahlungsanordnungen wurden beachtliche Zeitspannen bis zu 32 Monaten zwischen Rechnungseingang und Rechnungsverbuchung festgestellt!

Die Ursachen für diese oft erheblichen Zeitspannen im einzelnen festzustellen, war nicht Gegenstand dieser Prüfung.

In Verbindung mit dem im Land üblichen System der Erfassung und Geltendmachung der Vorsteuern haben diese Verzögerungen jedoch trächtliche materielle Folgen für das Land.

Diese sind:

1. Der Zinsenverlust und
2. der mögliche Vorsteuerverlust.

Das Land Steiermark hat gegenüber der Finanzverwaltung im Jahre 1982 insgesamt S 251,827.273,- an Vorsteuern geltend gemacht.

Der Landesrechnungshof hat im Zuge der vorliegenden Prüfung Rechnungen, Auszahlungsanordnungen, Geldtagebücher und Kassabücher stichprobenweise überprüft und dabei Vorsteuern im Betrag von S 49,807.902,- (= 19,77 des Gesamtbetrages) zeitfolgemäßig den einzelnen Rechnungsläufen zugeordnet.

Wie jeder andere Unternehmer könnte das Land Steiermark den Vorsteuerabzug zum Zeitpunkt des Rechnungseinganges (mit Rechnungsausstellungsdatum) geltend machen und über den Vorsteuerbetrag - egal ob als Gutschrift oder als Saldo gegen eine Umsatzsteuertraglast im Zeitpunkt der Erklärungslegung de facto verfügen.

Der aus dem verzögert geltend gemachten Vorsteuerabzug errechnete Zinsenverlust wurde vom Landesrechnungshof für das Jahr 1982 mit insgesamt rund 5 Mio. S errechnet.

Die Verzögerungen von 6 Monaten allein kosten bereits rund 1,4 Mio. S, weitere 1 Mio. S liegt in Verzögerungen bis zu 1 Jahr begründet. Die weiteren Verzögerungen bis zu 32 Monaten kosten das Land rund 2,6 Mio. S, also etwa die Hälfte des gesamten errechneten Verlustes.

Es muß dazu ausdrücklich betont werden, daß den Berechnungen des Landesrechnungshofs lediglich die Mindestverzinsung von 6 $\frac{0}{0}$ per anno, d.h. von 0,5 pro Monat zugrundegelegt wurde, wie wohl auch ein Mischsatz von Soll- und Habenzinsen von etwa 10 per anno wirtschaftlich vertretbar wäre. In diesem Fall würde der Zinsenverlust rund 8,35 Mio. S betragen.

Von schwerwiegender materieller Folge könnte unter Umständen der mit derart großen Zeitverzögerungen geltend gemachte Vorsteuerabzug auch deshalb werden, weil nach den einschlägigen, abgabenrechtlichen Bestimmungen der Vorsteuerabzug in jenem Veranlagungszeitraum zu erfolgen hat, in welchem dessen Tatbestandsmerkmale erfüllt sind. Unter anderem sind diese Tatbestandsmerkmale das Vorliegen der Rechnung - nicht jedoch die Bezahlung derselben.

Der Landesrechnungshof hat im Zuge der stichprobenweisen Erhebungen Rechnungen mit einem Vorsteuerbetrag von über 10,8 Mio. S (nicht hochgerechnet) erfaßt, bei welchem das Rechnungseingangsdatum nicht mit dem entsprechenden Voranmeldungs- bzw. Veranlagungszeitraum übereinstimmt!

Unter der Voraussetzung, daß die Geltendmachung der Vorsteuer nach einem bereits rechtskräftigen Veranlagungsverfahren erfolgt, droht dem Land Steiermark diesbezüglich der Vorsteuerverlust.

Als Prüfungszeitraum wurde diesem Bericht das Jahr 1982 zugeordnet. Der Landesrechnungshof hat jedoch zahlreiche Rechnungen und Belege, andere Zeiträume betreffend, gesichtet. Dabei konnten keine anderen Prüfungsfeststellungen getroffen werden, sodaß die für 1982 erhobenen relevanten Tatbestände mit ihren materiellen Folgerungen mit anderen Zeiträumen durchaus vergleichbar erscheinen.

Der Landesrechnungshof warnt ausdrücklich vor der sporadisch vertretenen Meinung, was der Fiskus bei Betriebsprüfungen dem "Unternehmer Land Steiermark" wegnimmt, komme an die Gebietskörperschaft Land Steiermark im Rahmen des Finanzausgleiches wieder zurück.

S 100,- hinzugeben, um ca. S 3,- zu bekommen - in dieser Relation bewegen sich etwa die Quoten des Finanzausgleiches - sind keine Rechtfertigung für einen derartigen Standpunkt.

Der Landesrechnungshof bietet zur Sanierung der formellen Mängel und zur Vermeidung nicht unerheblicher materieller Nachteile für das Land Steiermark Vorschläge zur richtigen zeitgerechten Erfassung von Vorsteuern an.

Tenor dieser Vorschläge ist das Bestreben, nach Möglichkeit auf bereits vorhandene Gegebenheiten und Einrichtungen in den einzelnen peripheren und zentralen Dienststellen des Landes zurückzugreifen.

Wesentliche Kriterien zur raschen, zeitgerechten und vollständigen Erfassung aller Vorsteuern sind:

- * Eingangsfakturen, die an die richtige Dienststelle adressiert sind;
- * das Eingangsfakturenbuch, eine Grundaufzeichnung, welche alle, für den Vorsteuerabzug wichtigen Angaben aufnimmt und
- * die zentrale Erfassungs- und Sammelstelle in der Landesbuchhaltung, die die Ergebnisse der Grundaufzeichnungen an die Rechtsabteilung 10 als Kontaktstelle mit der Finanzverwaltung weiterleitet.

Richtig adressierte Eingangsfakturen können den Lieferfirmen bereits bei Auftragserteilung abverlangt werden. Sollten Rechnungen dennoch an für den Vorsteuerabzug inkompetenter Stelle einlangen (Fachabteilungen im Bereich der Landesbaudirektion), so wäre eine amtsinterne Übermittlung von Rechnungskopien vorzuschlagen, um solcherart sowohl das Prüfungsverfahren in der Fachabteilung wie auch das Vorsteuerabzugsverfahren ohne Zeitverzug durchführen zu können.

Das Eingangsfakturenbuch baut auf der bereits vorhandenen Einrichtung des Evidenzprotokolles auf und wird durch einige - für den Vorsteuerabzug wesentliche - Daten ergänzt. Es müßte unter anderem Angaben über das Eingangsdatum, den Rechnungsbetrag und den Steuerbetrag haben. Ein Zahlungsvermerk würde diese Grundaufzeichnung auch zu einem wichtigen und stichhaltigen Vormerk über Verwaltungsschulden machen und somit auch von haushaltsrechtlicher Bedeutung sein.

Der Landesrechnungshof mißt den Möglichkeiten, die durch die];]2Y_ gegeben sind, große Bedeutung bei. Bereits vorhandene Einrichtungen in Landeskrankenanstalten, wie etwa der sporadisch vorhandene Bestellvormerk, könnten weiter ausgebaut und solcherart zum Eingangsfakturenbuch erweitert werden.

Hinsichtlich eventuell notwendiger Rechnungs- und Vorsteuerabzugskorrekturen verweist der Landesrechnungshof auf die einschlägigen abgabenrechtlichen Vorschriften, nach welchen in einfacher Weise Berichtigungen im Zeitpunkt der Kenntnisnahme von Berichtigungen zulässig sind. Diesbezüglich wird auf die Vorschriften des § 16 UStG 72 verwiesen.

Der monatliche Abschluß des Eingangsfakturenbuches wird der zentralen Sammel- und Buchungsstelle in der Landesbuchhaltung weitergeleitet. Diese zentrale Sammelstelle bucht auch die von den übergeordneten Dienststellen zu erlassenden Buchungsanordnungen für Vorsteuern. Diese Buchungsanordnungen haben zum Zeitpunkt des Rechnungseinganges und ausschließlich für Zwecke des Vorsteuerabzuges anstelle von Auszahlungsanordnungen zu treten und sind auch von denselben, also mit der Materie vertrauten Fachkräften zu erlassen.

Der Landesrechnungshof vertritt abschließend die Meinung, daß die Vorteile, die durch diese Vorschläge - in formeller und materieller Wirksamkeit - erreicht werden können, beachtlich sind. Ein wesentlicher Arbeitsaufwand, der zu Personalforderungen führen würde, ist mit diesen Vorschlägen keinesfalls verbunden.

Das Ergebnis der durchgeführten Prüfung wurde im Rahmen einer Schlußbesprechung am 20. Juli 1983 eingehend erläutert und diskutiert.

Anwesend waren:

Für den Landes-
finanzreferenten:

ROK Dr. Ludwig Sik

Für die Rechts-
abteilung 10:

LRR Dr. Franz Kröll

Für den Landes-
rechnungshof:

Landesrechnungshof-
direktor Wirkl. Hofrat
Dr. Gerold Ortner

Landesrechnungshof-
direktorstellvertreter
Wirkl. Hofrat
Dr. Egbert Thaller

WAR Horst Lehner

Ob.Rechn.Rat Erwin Eberl

Graz, am 20. Juli 1983

Der Landesrechnungshofdirektor:

Ortner eh.

F.d.R.d.A.:

J. S. A.