

Kapitel 1: Entwicklung und Bedeutung von Steuerkontrollsystemen in Österreich

Norbert Schrottmeyer

1. **Einleitung**
2. **Einrichtung von Kontrollsystemen zur Absehung von Strafen bzw abgabenrechtlich negativen Folgen**
3. **Das Steuerkontrollsystem im Horizontal-Monitoring-Pilotprojekt**
 - 3.1. Vorbemerkungen
 - 3.2. Umschreibung des Steuerkontrollsystems im Horizontal-Monitoring-Handbuch
 - 3.3. Der Evaluationsbericht
4. **Das Steuerkontrollsystem als Voraussetzung für die Überführung in die Begleitende Kontrolle**
 - 4.1. Vorbemerkungen
 - 4.2. Von der Begleitenden Kontrolle umfasste Abgaben
 - 4.3. Prüfungsmöglichkeiten während der Begleitenden Kontrolle
 - 4.4. Erweiterte Auskunftspflicht, aber keine Sonderregelung für die Verbindlichkeit der Auskünfte
 - 4.5. Durchbrechungsmöglichkeiten von rechtskräftigen Abgabenbescheiden
 - 4.6. Erweiterte abgabenrechtliche Offenlegungspflicht
 - 4.7. Voraussetzungen für die Antragstellung zur Überführung in die Begleitende Kontrolle im Überblick
 - 4.8. Evaluierung des Antrags und Überführung in die Begleitende Kontrolle
 - 4.9. Bedeutung der Begleitenden Kontrolle
5. **Bedeutung von Steuerkontrollsystemen**
6. **Fazit**

1. Einleitung

In Österreich waren bis zur Einführung der Begleitenden Kontrolle ausgeprägte Kontrollsysteme für Steuerzwecke nur vereinzelt anzutreffen. Derartige Systeme wurden insb zur Abwehr von potentiellen¹ oder bereits anhängigen Strafverfahren nach dem FinStrG für die betroffenen Teilbereiche eingeführt und auch als „Tax-Risk-Protektoren“ bezeichnet.

Mit wirksamen Kontrollsystemen kann jedoch auch abgabenrechtlichen negativen Folgen entgegengewirkt bzw verfahrensrechtlich eine bessere Position geschaffen werden.

Zahlreiche Unternehmen evaluieren derzeit die Option zur Begleitenden Kontrolle bzw führen losgelöst davon Steuerkontrollsysteme ein.

Nachfolgend wird die Entwicklung und Bedeutung von Steuerkontrollsystemen in Österreich erläutert, wobei der Begleitenden Kontrolle eine maßgebliche Rolle zukommt.

2. Einrichtung von Kontrollsystemen zur Absehung von Strafen bzw abgabenrechtlich negativen Folgen

Gemäß § 28a FinStrG iVm § 18 Abs 1 VbVG „kann“ die Staatsanwaltschaft ua in Abwägung des Verhaltens des Verbandes nach der Tat (sog „Nachtatverhalten“) von der Verfolgung eines Verbandes absehen oder zurücktreten. Sie kann daher innerhalb des gesetzlich abgesteckten Rahmens im Einzelfall entscheiden, ob ein Verband verfolgt werden oder von dessen Verfolgung abgesehen werden soll, sie verfügt somit über ein Verfolgungsermessen.

Obwohl § 18 VbVG als Kann-Bestimmung ausgestaltet ist, impliziert § 19 VbVG eine gewisse generelle – wenngleich nicht per se durchsetzbare – Verpflichtung zum Verfolgungsverzicht bei Vorliegen der Voraussetzungen.²

Daher kommt für die Beurteilung des Verfolgungsermessens insbesondere auch dem Umstand große Bedeutung zu, ob der Verband nach der Tat umgehend entsprechende Maßnahmen zur Vorbeugung solcher Straftaten trifft. Das kann insb das **Einrichten effektiver Kontrollsysteme** und/oder das Treffen wirkungsvoller personeller und organisatorischer Maßnahmen sein. Da der Verband mit dieser Maßnahme seine Bereitschaft zur nachhaltigen Verhaltensänderung zeigt, wird den spezialpräventiven Zielsetzungen des VbVG deutlicher zum Durchbruch verholfen als durch die Verhängung einer Geldbuße.³

Durch Einrichtung von Steuerkontrollsystemen kann daher erreicht werden, dass die Staatsanwaltschaft von der Verfolgung zurücktritt. Dies ist **nach wie vor von großer praktischer Bedeutung**.⁴

1 Siehe dazu *Brandl/Mang*, Sachgerechte Tax-Compliance zur Abwendung der Verbandsverantwortlichkeit für Finanzvergehen, in *Leitner/Brandl* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2016 (2017) 221.

2 *Hilf/Zeder* in *Höpfel/Ratz*, WK² VbVG § 18 Rz 2 (Stand 1.6.2010, rdb.at).

3 *ZB Kert*, Umfang und Grenzen des Opportunitätsprinzips im Verbandstrafrecht, in *Leitner/Brandl* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2016 (2017) 189 (210).

4 Siehe dazu in diesem Band Kapitel 6 und 8.

Kontrollsysteme zur Wahrung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen wurden und werden auch zur **Abwehr von abgabenrechtlich negativen Folgen** eingerichtet. Nachfolgend wird hierzu beispielsweise auf den Säumniszuschlag⁵ und die Vertreterhaftung gem § 9 BAO eingegangen:

So können **Säumniszuschläge** auf Antrag gem § 217 Abs 7 BAO herabgesetzt bzw nicht festgesetzt werden, wenn den Abgabepflichtigen an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft. Grobes Verschulden fehlt, wenn überhaupt kein Verschulden oder nur leichte Fahrlässigkeit vorliegt.⁶ Bei Einrichtung von wirksamen Kontrollsystemen liegt kein grobes Verschulden vor, falls ausnahmsweise doch einmal eine Frist versäumt wird. Auch einem Kontrollorgan kann nämlich ein Fehler unterlaufen, doch ist dabei von keinem groben Verschulden auszugehen.⁷

Organschaftliche **Vertreter haften gem § 9 BAO** neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können. Auch hierbei können Kontrollsysteme hilfreich sein, um schuldhafte Verletzungen der abgabenrechtlichen Pflichten zu widerlegen.⁸

Auch **verfahrensrechtlich** kann ein wirksames Kontrollsystem von Vorteil sein: Beispielsweise ist eine **Wiedereinsetzung in den vorigen Stand**⁹ dann möglich, wenn die Partei an der Versäumung der Frist nur ein minderer Grad des Versehens trifft. Dieser Grad des Verschuldens ist der leichten Fahrlässigkeit iSd § 1332 ABGB gleichzusetzen.¹⁰ Auch hier kann ein Kontrollsystem die leichte Fahrlässigkeit ausschließen – jedoch nur, wenn es sich dabei um ein grds wirksames und nicht um ein mangelhaftes Kontrollsystem handelt.¹¹

Mit **wirksamen Kontrollsystemen kann daher auch abgabenrechtlichen negativen Folgen entgegengewirkt bzw verfahrensrechtlich eine bessere Position geschaffen werden**. Dabei sollte man sich zukünftig an der gesetzlichen Vorgabe von Steuerkontrollsystemen orientieren.

3. Das Steuerkontrollsystem im Horizontal-Monitoring-Pilotprojekt

3.1. Vorbemerkungen

Vermehrte Bedeutung erlangten Steuerkontrollsysteme in Österreich mit dem Start des Pilotprojektes „Horizontal Monitoring“ im Jahr 2011. Daran haben **17 Unternehmensgruppen** mit insg 200 Steuernummern mitgewirkt, nämlich:¹² Bertsch Holding GmbH,

5 § 217 BAO.

6 ZB VwGH 20.5.2010, 2008/15/0305.

7 ZB VwGH 26.1.2017, Ra 2014/15/0007.

8 ZB BFG 28.2.2019, RV/7102618/2018.

9 § 308 BAO.

10 ZB VwGH 2.9.2009, 2009/15/0096.

11 BFG 14.1.2020, RV/5101732/2019.

12 Siehe dazu *Elmecker*, Die Rahmenbedingungen im Überblick, in *Brandl/Macho/Schrottmeyer/Vock* (Hrsg), *Begleitende Kontrolle* (2019) 15; *Elmecker* et al, *Horizontal Monitoring – Evaluationsbericht* (2016) 21 (nachfolgend „Evaluationsbericht“), <https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/berichte-bilanzen.html> (1.9.2020).

Deichmann Schuhvertriebs GmbH, Egger Holzwerkstoffe GmbH, Energie Steiermark AG, Hornbach Baumarkt GmbH, Infineon Technologies Austria AG, Knapp AG, Red Bull GmbH, RHI AG, Rudolf Ölz Meisterbäcker GmbH & Co KG, Shell Austria GmbH und Verbund AG.

Als Teilnahmevoraussetzung für die Piloten war es ua erforderlich, dass diese über ein **Steuerkontrollsystem verfügten oder sich bereit erklärten, ein solches in Abstimmung mit der Finanzverwaltung zu entwickeln.**¹³

Als Zielsetzung des Projektes und als Vorteile für Unternehmen stand ua die **Reduktion der Compliance-Kosten** im Fokus:¹⁴

„Durch die Implementierung eines Steuerkontrollsystems sind Ressourcen des Unternehmens nicht mehr durch das Nachvollziehen vergangener Sachverhalte gebunden, sondern können auf die Einrichtung und die laufende Kontrolle des Steuerkontrollsystems konzentriert werden. Auch der Zeiteinsatz für die Bereitstellung von Unterlagen und die Erteilung von Auskünften für vergangene Zeiträume wird reduziert.“

3.2. Umschreibung des Steuerkontrollsystems im Horizontal-Monitoring-Handbuch

Während des Pilotprojektes stellte das **Horizontal-Monitoring-Handbuch (HM-H)**, welches als **Living Paper** anzusehen war, die Grundlage für die Zusammenarbeit zwischen Finanzverwaltung und den Pilotunternehmen dar.¹⁵

Kapitel „7 STEUERKONTROLLSYSTEM“ des **HM-H** hat folgenden Aufbau:¹⁶

- 7.1 Grundlagen
- 7.2 Inhalt/Umfang
 - 7.2.1 Steuerstrategie und Ziele des Steuerkontrollsystems
 - 7.2.2 Internes Kontrollumfeld
 - 7.2.3 Prozessbeschreibung
 - 7.2.4 Standardunterlagen
- 7.3 Analyse von Steuerrisiken
 - 7.3.1 Systemprüfungsplan
 - 7.3.2 Kontrollziele und notwendige Kontrollen
 - 7.3.3 Interne/Externe Prüfung der Kontrollen
 - 7.3.4 Überprüfung von Teilbereichen im Rahmen des Horizontal Monitorings
 - 7.3.5 Diskussion der Feststellungen und Festlegung von Verbesserungsvorschlägen
- 7.4 Sachverhalte und Schwerpunkte
 - 7.4.1 Einzelfälle
 - 7.4.2 Geplante/realisierte Projekte

13 Evaluationsbericht, Beilage 9.4 Pkt 2.1; zu den praktischen Erfahrungen von Seiten der Betriebsprüfung siehe zB *Schlögelhofer*, Praktische Erfahrung von Seiten der Finanzbehörde, in *Brandl/Macho/Schrottmeyer/Vock* (Hrsg), Begleitende Kontrolle (2019) 32; *Leissing/Herms*, Praktische Erfahrung bei EGGER, in *Brandl/Macho/Schrottmeyer/Vock* (Hrsg), Begleitende Kontrolle (2019) 47.

14 Evaluationsbericht, Beilage 9.4 Pkt 1.4.

15 Evaluationsbericht, Beilage 9.4.

16 Evaluationsbericht, Beilage 9.4.

Nachfolgend werden einige auch für das mittlerweile gesetzlich definierte **Steuerkontrollsystem** interessante Aussagen aus dem HM-H zusammengefasst, da das im Zuge des Pilotprojektes entwickelte Steuerkontrollsystem als Grundlage dafür diente.

Unter Pkt 7.1 des HM-H wurde das Steuerkontrollsystem wie folgt umschrieben:

„Basis des Horizontal Monitoring ist ein auf einer umfassenden Risikoanalyse basierendes unternehmensinternes Kontrollsystem, welches vom Grundsatz einer partnerschaftlichen Zusammenarbeit und Eigenverantwortung getragen wird. [...] Ziel ist ein aus der Risikoanalyse abgeleitetes, auf das jeweilige Unternehmen bezogenes (dynamisches) Steuerkontrollsystem, welches den Nutzen für die Beteiligten maximiert und die (steuerlichen) Risiken minimiert.“

Als Grundvoraussetzungen für ein Steuerkontrollsystem sind zuverlässige betriebliche und steuerlich relevante Informationen sowie das **Vorliegen einer Steuerstrategie** im Unternehmen erforderlich (Pkt 7.2.1 des HM-H).

Die Einrichtung, laufende Evaluierung und Weiterentwicklung eines engmaschigen **internen Kontrollumfeldes** gewährleisten eine effiziente und effektive Risikobedeckung. Der Aufbau und die Verantwortlichkeit der Unternehmensleitung und speziell der Steuerabteilung sowie die Definition der handelnden Personen gehören zu den Kernbereichen eines funktionierenden Kontrollumfeldes (Pkt 7.2.2 des HM-H).

Die **Beschreibung der regelmäßig anfallenden Prozessabläufe** in steuerlich relevanten Teilbereichen (zB im Bereich der Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer, Verbrauchsteuern, Transfer Pricing) ist im Steuerkontrollsystem abzubilden. Bedeutsam ist insb auch, ob Steuererklärungen bzw Voranmeldungen intern oder extern erstellt werden und ob es einen Gegencheck gibt. Des Weiteren soll im Rahmen des Steuerkontrollsystems dargestellt werden, wer (welche Abteilung) das zugrunde liegende Zahlenmaterial liefert. Die Prozessbeschreibung hat auch eine Darstellung der unternehmensinternen Behandlung typischer auftretender kritischer steuerlicher Fragestellungen im Zusammenhang mit Tax Compliance wie beispielsweise Rückstellungen und Teilwertabschreibungen zu beinhalten. Von Relevanz ist hier unter anderem, wie und von wem die Werte ermittelt werden, ob es Bandbreiten gibt und wer entscheidet.

Im Rahmen einer **Analyse der unternehmensimmanenten Risikofelder** sind mögliche bzw vorhandene Steuerrisiken zu identifizieren und hinsichtlich ihrer Auswirkung im Konnex mit dem gesamten Tax-Compliance-Prozess im Unternehmen zu bewerten. Ein Abgleich mit den Feststellungen und Beanstandungen vergangener Außenprüfungen kann eine wertvolle Hilfestellung bieten (Pkt 7.2.4 des HM-H).

Die **Festlegung der Wesentlichkeitsgrenze** erfolgt aufgrund eigenverantwortlicher Risikoeinschätzung des Unternehmens in Abstimmung mit der Finanzverwaltung (Pkt 7.4.1 des HM-H).

3.3. Der Evaluationsbericht

Gegen Ende des Pilotprojektes erging im Jahr 2016 ein **Evaluationsbericht**,¹⁷ welcher auch die Grundlage für die Einführung der Begleitenden Kontrolle war.

Die **Reduzierung der Tax-Compliance-Kosten** in den Pilotunternehmen wurde im Rahmen der Evaluation nicht ermittelt. Da jedoch die **Anzahl der Rechtsmittel im Horizontal Monitoring nachweislich gesunken** ist, müssen sich entsprechend dem Bericht auch die damit zusammenhängenden Kosten für die Unternehmen verringern. Es wird darauf hingewiesen, dass sich eine Ressourcenersparnis durch eine Verringerung der Rechtsmittelquote nicht nur in der Organisationseinheit der Großbetriebsprüfung, sondern auch in anderen mit der Rechtsmittlbearbeitung befassten Organisationseinheiten der Finanzverwaltung und auch auf gerichtlicher Ebene ergibt.¹⁸

Das Pilotprojekt wurde **insgesamt** sowohl von der Finanzverwaltung als auch von den Unternehmen **als positiv bewertet**.¹⁹ Im Hinblick auf die zu Projektbeginn festgelegten Ziele des Horizontal Monitoring wurden im Evaluationsbericht **folgende Schlussfolgerungen und Empfehlungen** getroffen:²⁰

- Horizontal Monitoring ist ein geeignetes Instrument, um die Tax Compliance zu fördern.
- Horizontal Monitoring bringt für die Unternehmen eine Erhöhung der Rechts- und Planungssicherheit.
- Horizontal Monitoring kann die zeitnahe und rechtsrichtige Erhebung eines wesentlichen Anteils des Gesamtsteueraufkommens ermöglichen.
- Horizontal Monitoring kann in der Finanzverwaltung mittelfristig eine Ressourcenverlagerung zu Risikobereichen ermöglichen.
- Horizontal Monitoring braucht die Weiterentwicklung von Mitarbeitern aller Stakeholder, um erfolgreich zu sein.
- Horizontal Monitoring bringt einen Mehrwert für Unternehmen und in weiterer Folge für den Wirtschaftsstandort Österreich im internationalen Wettbewerb.
- Horizontal Monitoring kann wahrscheinlich einen **Beitrag zur Reduzierung der Compliance-Kosten** leisten.

Somit konnte auch der Schluss gezogen werden, dass durch die Implementierung eines Steuerkontrollsystems **Compliance-Kosten gesenkt werden können** (zB kann man, anstatt vergangene Sachverhalte nachzuvollziehen, den Fokus auf laufende Kontrolle des Steuerkontrollsystems legen).

Für die Überführung in den regulären Betrieb der Begleitenden Kontrolle mussten manche Pilotunternehmen ihre Steuerkontrollsysteme nachschärfen, damit diese den gesetzlichen Anforderungen entsprechen.

17 Evaluationsbericht (siehe FN 12).

18 Evaluationsbericht 61.

19 Elmecker in Brandl/Macho/Schrottmeyer/Vock 30.

20 Siehe im Detail Evaluationsbericht 66 ff; Elmecker in Brandl/Macho/Schrottmeyer/Vock 30 ff.

4. Das Steuerkontrollsystem als Voraussetzung für die Überführung in die Begleitende Kontrolle

4.1. Vorbemerkungen

Einen deutlich **erhöhten Stellenwert erlangten Steuerkontrollsysteme** durch die gesetzlich geregelte Möglichkeit der Begleitenden Kontrolle und der dadurch erfolgten Definition eines Steuerkontrollsystems. Geregelt ist die Option der Begleitenden Kontrolle in §§ 153a ff BAO iVm den SKS-PV.²¹ Die diesbezüglichen Bestimmungen traten mit **1.1.2019** in Kraft.

Damit begann in Österreich ein neues Zeitalter für die Zusammenarbeit zwischen Unternehmen und der Finanzverwaltung. Die Begleitende Kontrolle ist getragen von **kooperativer Zusammenarbeit, gegenseitigem Vertrauen, Transparenz** und proaktivem Zugehen auf die Behörde bei Unsicherheiten bei der steuerlichen Würdigung von Sachverhalten. Die Möglichkeit der Begleitenden Kontrolle ist eindeutig als positiv zu beurteilen und **stärkt jedenfalls den Wirtschaftsstandort**. Dennoch hat eine individuelle Abwägung zu erfolgen, inwieweit die Begleitende Kontrolle für das Unternehmen aktuell passt.

Im **Ländervergleich** übernimmt Österreich damit eine Vorreiterrolle. Etliche ausländische Steuerverwaltungen haben bereits Interesse an der Begleitenden Kontrolle bekundet, so auch zB die deutsche.²² In Polen startete ein Pilotprojekt mit dem Vorbild des österreichischen Modells.

Die zu beantragende Begleitende Kontrolle stellt eine **gleichrangige Alternative zur Außenprüfung** dar,²³ wobei sich in wesentlichen Punkten Unterschiede bzw Vor- und Nachteile beider Systeme ausmachen lassen.²⁴ So stehen bei der Begleitenden Kontrolle zB nicht mehr die Belegprüfungen, sondern Prozessprüfungen im Vordergrund.²⁵

Nachfolgend werden die **Eckpunkte der Begleitenden Kontrolle** erläutert.

4.2. Von der Begleitenden Kontrolle umfasste Abgaben

Die Begleitende Kontrolle umfasst **alle in die Zuständigkeit des Finanzamtes für Großbetriebe fallenden abgabenrechtlichen Pflichten** für Unternehmen, ausgenommen jene, die von der Lohnsteuerprüfung gem § 86 EStG umfasst sind.²⁶ Das Finanzamt für Großbetriebe ist für die Erhebung der bundesgesetzlich geregelten Abgaben zustän-

21 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Prüfung des Steuerkontrollsystems (SKS-Prüfungsverordnung) BGBl II 2018/340.

22 ZB *Macho/Oertel*, Tax Compliance Ansätze im Vergleich: Die österreichische Begleitende Kontrolle und der deutsche Status quo, ISR 2019, 232; zur deutschen Unternehmenssicht siehe *Hildebrandt/Schrottmeier*, Begleitende Kontrolle und Steuerkontrollsysteme, TPI 2019, 38 (43).

23 Siehe dazu *Vock*, Die Grundlagen der Begleitenden Kontrolle, in *Brandl/Macho/Schrottmeier/Vock* (Hrsg), Begleitende Kontrolle (2019) 4.

24 ErläutRV 190 BlgNR 26. GP, 46; *Vock* in *Brandl/Macho/Schrottmeier/Vock* 5 ff.

25 *Macho*, Steuerkontrollsysteme aus Sicht der Großbetriebsprüfung, in *Brandl/Macho/Schrottmeier/Vock*, Begleitende Kontrolle (2019) 97 (102).

26 § 153e Abs 1 BAO iVm § 323 Abs 63 BAO ab 1.1.2021.