

Protokoll zum  
Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden  
vom 19. Februar 2010\*

Regierungsrat Erich Huber

Projektleiter für neue Prüfungstechniken im Bundesministerium der  
Finanzen, Wien

**„Risikomanagement in der Außenprüfung“**

---

\*Dipl.-Kff. Isabel Gabert, LL.M., wiss. Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

Einführung.....	2
1. Krisen, Risiken, Fakten und Probleme im Zusammenhang mit der Außenprüfung .....	3
1.1 Die Wirtschaftskrise und ihre Auswirkung auf den Staatshaushalt .....	3
1.2 Mehrergebnisse durch Betriebsprüfungen.....	3
1.3 Prüfungsschwerpunkte der Betriebsprüfung .....	6
2. Probleme.....	7
3. Compliance.....	8
4. Risikomanagement .....	9
4.1 Risikofindung .....	9
4.2 Risikokomponenten und Zeitablauf .....	9
4.3 Aufgabe der Betriebsprüfung in der Krise .....	10
4.4 Fair Play .....	11
4.5 Informationen als Grundlage des Risikomanagements.....	12
4.6 Prävention als Maßnahme zur Risikominimierung .....	13
4.7 EDV-Betriebsprüfung und Standard Audit File Tax.....	13
4.8 Standardisierte Risikoprüfung (SRP) .....	14
4.9 Risikoskalierung .....	15
5. Neue Prüfungstechnik .....	15
Diskussion .....	16
Literaturhinweis .....	17

## Einführung

Einleitend weist *Herr Huber* darauf hin, dass das Thema des Risikomanagements in der Außenprüfung auch in Österreich exotisch sei. Für die Anwendung neuer Prüfungstechniken müssten Fähigkeiten aus verschiedenen Bereichen gebündelt werden. Zum einen sei das Verfahrensrecht zu beachten, aber auch das materielle Steuerrecht. Zudem seien auch Kenntnisse der Betriebswirtschaftslehre erforderlich, um neue Prüfungstechniken zu entwickeln und anzuwenden. Das Risikomanagement in der Außenprüfung habe seinen Ursprung in den 60-iger Jahren in Deutschland, als es aber noch keinen Computer gab. *Herr Huber* wird im Verlauf seines Vortrags einen Einblick in das Risikomanagement in der Außenprüfung geben und damit verbundene Probleme, Lösungen und Gefahren aufzeigen.

# 1. Krisen, Risiken, Fakten und Probleme im Zusammenhang mit der Außenprüfung

## 1.1 Die Wirtschaftskrise und ihre Auswirkung auf den Staatshaushalt

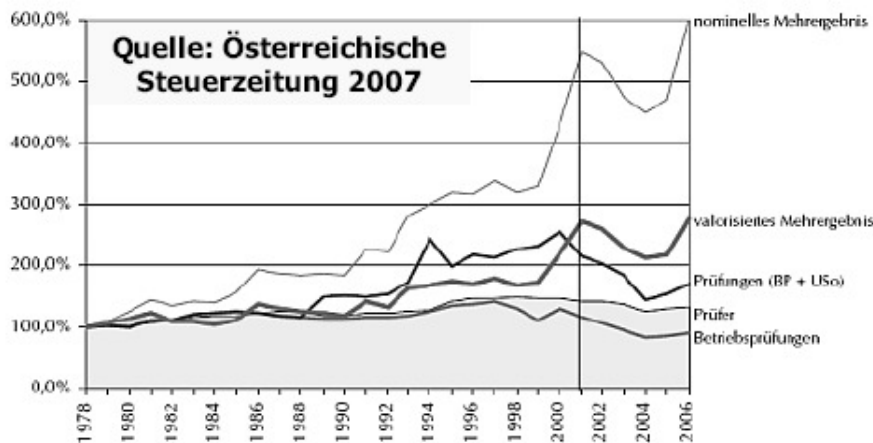
*Herr Huber* beginnt den Abschnitt zu den Hintergründen der Außenprüfung mit folgendem Zitat von Prof. Tipke: „Die ehrliche Mitwirkung [compliance] der großen Mehrheit der Steuerpflichtigen ist unentbehrlich für eine nicht übermäßig aufwendige Durchsetzung der Steuergesetze“<sup>1</sup>. Hierbei gehe es rein um die Mitwirkung, die heutzutage als *compliance* bezeichnet werde. *Herr Huber* geht dann auf die derzeitige Wirtschaftskrise ein. Sie führe sowohl in Deutschland als auch in Österreich dazu, dass das Steueraufkommen einbricht und die Staatsverschuldung steigt. In Österreich habe sie im Jahre 2009 mit einem öffentlichen Schuldenstand von 68,5 % des Bruttoinlandsprodukts (BIP) gar einen Rekordwert erreicht. Prognosen sagten für das Jahr 2013 einen Schuldenstand von 78,5 % des BIP voraus. Nach einem kontinuierlichen Abbau der Schulden in Österreich von 2001 bis 2008, musste sich der Staat für die Bankenrettung wieder stärker verschulden. Mit mehr als 18 % der Bilanzsumme habe der österreichische Bankensektor im Vergleich die höchsten Forderungen gegenüber osteuropäischen Ländern. Das Haushaltsdefizit habe in Österreich im Jahr 2009 13,9 Mrd. Euro erreicht. In Deutschland habe die Staatsverschuldung im Jahr 2009 73,1 % der BIP betragen, für 2010 würden 76,7 % vorhergesagt. Aufgrund dieser Haushaltslage stelle sich die Frage, ob Steuererhöhungen eine Notwendigkeit der Krise seien. Sowohl in Österreich als auch in Deutschland wäre eine Erhöhung der USt zur Bewältigung der Rekordverschuldung erwogen worden. Schließlich hätten die kassenmäßigen Steuereinnahmen bei der USt in Deutschland 127,5 Mrd. €, d. h. 23,7 % der gesamten Steuereinnahmen betragen. Gemeinsam mit der LohnSt gehöre sie zu den wichtigsten gemeinschaftlichen Steuern. Eine Erhöhung der USt sei aber natürlich nicht sehr populär.

## 1.2 Mehrergebnisse durch Betriebsprüfungen

*Herr Huber* geht dann auf die Betriebsprüfung ein. Anhand der folgenden Grafik verdeutlicht er die steigenden nominellen Betriebsprüfungs-Mehrergebnisse in Österreich.

---

<sup>1</sup> Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, S. 1411.



In Deutschland führten nach Aussage des BMF die Außenprüfungen in 2008 zu einem Mehrergebnis von 17,8 Mrd. €. Im Durchschnitt wurde von jedem der 13.337 eingesetzten Prüfer ein Mehrergebnis von 1,3 Mio. € erzielt. Von den 8.390.722 in der Betriebskartei der Finanzämter erfassten Betriebe wurden 210.636 Betriebe geprüft, was 2,5 % entspricht. Hierbei sei darauf hinzuweisen, dass die Steuerpflichtigen zum Zwecke der Betriebsprüfung in die Größenklassen Großbetrieb, Mittelbetrieb, Kleinbetrieb und Kleinstbetrieb eingeteilt werden. In 2008 wurden die Großbetriebe zu 23,5 %, die Mittelbetriebe zu 7,5 %, die Kleinbetriebe zu 3,9 % und die Kleinstbetriebe zu 1,1 % geprüft. Der Anteil der geprüften Jahre absolut betrage bei Großbetrieben 82 %, bei Mittelbetrieben 23 %, bei Kleinbetrieben 11,4 % und bei Kleinstbetrieben 3 %. Hinsichtlich des Turnus der Prüfungswahrscheinlichkeit in Deutschland führt *Herr Huber* aus, dass Großbetriebe alle 4,6 Jahre, Mittelbetriebe alle 13,3 Jahre, Kleinbetriebe alle 26 Jahre und Kleinstbetriebe alle 91 Jahre geprüft werden. An diesen Zahlen zeige sich die Fokussierung auf die Großbetriebe bei der Prüfung. Die Grundidee vornehmlich Großbetriebe zu prüfen, stamme aus den 20-iger Jahren, wo man eher Großbetriebe prüfen wollte, weil angenommen wurde, dass wenn hier Steuern ausfallen dies andere Dimensionen habe als bei kleineren Unternehmen. Diese Prüfungsstrategie führt dazu, dass 78 % des durch Betriebsprüfungen erlangten Mehrergebnisses im Berichtszeitraum 1.1.2008 bis 31.12.2008 auf Großbetriebe entfällt.

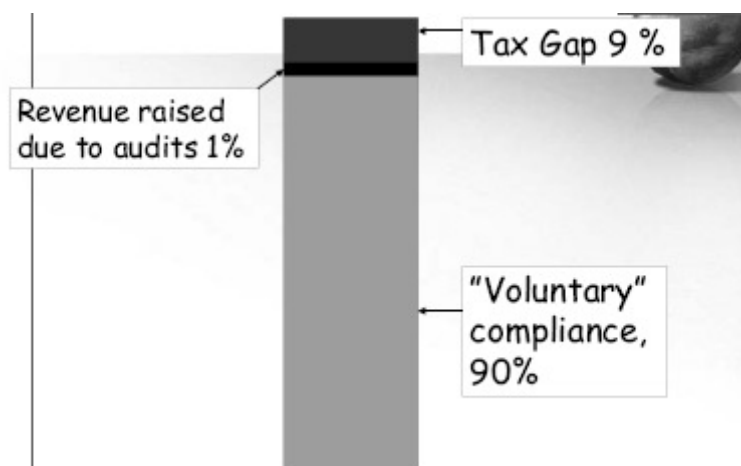
*Herr Huber* weist dann auf den Anstieg der illegal beschäftigten ausländischen Arbeitnehmer in Österreich von 2003 bis 2008 hin. In Deutschland habe die Schattenwirtschaft in 2005 15,6 % des BIP betragen. Insgesamt hat die Schattenwirtschaft durch die Wirtschaftskrise empfindlich zugenommen. In der gesamten europäischen Gemeinschaft werde der durch Hinterziehung der USt entstehende Steuerausfall auf 100 Milliarden Euro geschätzt. Die Gewerkschaft der Polizei fordere aufgrund der Schattenwirtschaft und Schwarzarbeit die Etablierung einer Bundespolizei in Deutschland. Eine Berechnung aus Schweden zum Ausmaß des Steuerlochs zeige, dass hier Kleinst- und Kleinbetriebe das größte Risiko darstellen. Die Prü-

fungswahrscheinlichkeit dieser Betriebe in Österreich decke sich mit der in Deutschland, sei also auch in Österreich recht niedrig. Hierzu verweist *Herr Huber* auf folgende Gedanken von Prof. Tipke:

- Je kleiner der Steuerpflichtige ist oder sich gibt, desto „maßvoller“ ist der Gesetzesvollzug – bis hin zur maßlosen Großzügigkeit der Nichtkontrolle
- Richtiger Maßstab für die gebotene Kontroll- und Prüfungsintensität ist nicht die Fallgröße, sondern das individuelle Kontrollbedürfnis
- Große Steuerpflichtige sind im Durchschnitt sicher nicht mehr prüfungsbedürftig als kleine
- Sie bringen dem Staat aber mehr Geld
- Aber das ist nicht der geeignete Maßstab für das Kontrollbedürfnis<sup>2</sup>.

*Herr Prof. Seer* fragt nach, ob die Statistiken in Österreich genauso unpräzise seien wie in Deutschland. Die Statistiken seien hier nur für die „Galerie“. Es sei unverständlich, warum weder die Landesfinanzministerien noch das BMF datenmäßig die Ergebnisse so aufbereiten, dass sie brauchbar sind. *Herr Huber* antwortet, dass dies in Österreich nicht anders sei.

Anhand der folgenden von der OECD entwickelten Grafik aus dem Jahr 2006 erläutert *Herr Huber*, dass die Steuerverwaltungen irgendwann erkannt hätten, dass der Compliance-Bereich der wichtigste sei, besonders im Vergleich zur auf das Steueraufkommen bezogenen Bedeutung der Betriebsprüfung.



Zudem sei zu bedenken, dass nach einem Bericht des österreichischen Rechnungshofes aus dem Jahr 2005 nur 28,2 % bis 34,4 % der Mehreinnahmen entrichtet würden. In Deutschland seien die Verhältnisse nicht anders.

<sup>2</sup> Tipke, Steuerwarte 1994, S. 221 ff.

### 1.3 Prüfungsschwerpunkte der Betriebsprüfung

Anhand der Angaben in verschiedenen Quellen verdeutlicht *Herr Huber*, dass nicht klar sei, was Betriebsprüfer wirklich prüfen. Die Wirtschaftskammer Österreichs sei der Auffassung, dass bei einer Außenprüfung vor allem steuerfreie Umsätze, Vorsteuerabzug, Anlagevermögen, Vorrätebewertung, Rückstellungen und Abgrenzungen, nichtabzugsfähige Aufwendungen gemäß § 20 EStG (Österreich) und die Abgrenzung der betrieblichen zur privaten Sphäre Gegenstand der Außenprüfung sei. Auf der Homepage eines deutschen Beraters würden als häufige Prüfungsfelder dagegen u. a. Firmenwagen, Auslandssachverhalte, Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten von Immobilien oder Forderungsbewertungen genannt. Aufgrund dieser Differenzen müsse man sich fragen, was die Betriebsprüfung tatsächlich prüft: Ausgaben oder Einnahmen? Die Betriebsprüfung prüfe tatsächlich die drei Hauptbereiche Steuerverlagerungen, endgültige Steuerausfälle und Steuerbetrug. Bei der Steuerverlagerung gehe es um Fragen der Periodenabgrenzung, Bewertungsfragen und Fragen bezüglich Dotierung und Auflösung von Rückstellungen. Im Hinblick auf das Steueraufkommen läge das Problem hier darin, dass diese Prüfungsfelder ohne praktische Bedeutung seien, weil sie über einen längeren Zeitraum betrachtet keine Auswirkung hätten. Bei den endgültigen Steuerausfällen ginge es um die Aufdeckung von Steuerflucht, Steuerhinterziehung und nichtabzugsfähige Aufwendungen. Der Steuerbetrug behandle Vorsteuerschwindel, Karusselle und ungerechtfertigte Beihilfen. Das Problem sei hier, dass die Steuerverwaltung dies meist zu spät herausfindet, so dass das hinterzogene Geld nicht erlangt würde. Das Risiko von dolosen Handlungen beim Steueraufkommen für verschiedene Gruppen von Steuerpflichtigen sei folgendermaßen einzustufen. Die Endverbraucher zahlen Lohnsteuer und Umsatzsteuer. Das Steueraufkommen ist hier an sich sicher, doch müssen diese Steuern durch die großen und größten Betriebe und Betriebe im Klein- und Mittelbereich auch abgeführt werden. Jeder der wenigen großen und größten Betriebe habe je Betrieb gesehen eine hohe Steuerleistung. Es gebe hier geringe Risiken der dolosen Verminderung z. B. wegen der durchzuführenden WP-Prüfung. Steuerschonende Maßnahmen seien hier Prüfobjekt höherer Prüfdichte in der Betriebsprüfung und überwiegend in den Bereich der temporären Steuerverschiebungen einzuordnen. Die dritte Gruppe der Betriebe im Klein- und Mittelbereich habe im Verbund gesehen eine hohe Steuerleistung. Hier ergebe sich ein erhöhtes Risiko der Hinterziehung. Die Betriebsprüfung treffe aber viele Feststellungen aus dem Bereich der temporären Steuerverschiebung und es gebe ein mittleres bis hohes Abfuhrisiko. Das fiskalische Risiko von endgültigen Steuerausfällen sei damit im Bereich der Klein- und Mittelbetriebe wesentlich höher als bei Großbetrieben. Der Ressourceneinsatz der Steuerverwaltung verteile sich wie folgt:

	A	B	C	D	E	F	G
Subjekte	compliant taxpayers aufrichtige Steuerbürger	mistakers Irrrende	tryers Proberer	cheaters Manipulanten	fraudsters Betrüger	non declarators Nicht-Erklärende	submarines Nicht-Erfasste
quant EW	hoch 4/4	hoch 4/4	hoch 4/4	mittel 1/2	klein 1/4	mittel 1/2	null 0
subj R	null 0	null 0	klein 1/4	mittel 1/2	hoch 4/4	hoch 3/4	hoch 4/4
obj R ohne Entdeckung	null 0	klein 1/4	klein 1/4	mittel 1/2	hoch 4/4	hoch 4/4	hoch 4/4
obj R mit Entdeckung	null 0	null 0	null 0	klein - mittel 1/3	hoch 4/4	je nach Klasse A - F	je nach Klasse A - F

**Ressourceneinsatz der Steuerverwaltung**

Der Hauptressourceneinsatz der Steuerverwaltung erfolge für die Gruppen A bis C und F.

## 2. Probleme

Im weiteren Verlauf seines Vortrags weist *Herr Huber* auf die mit der Betriebsprüfung verbundenen Probleme hin. Es existiere zum einen das Problem der Gleichmäßigkeit durch Gesetzmäßigkeit. Vollkommene Gleichmäßigkeit könne nur durch vollkommene Gesetzmäßigkeit sichergestellt werden. Die Finanzverwaltung habe für die Sicherstellung vollkommener Gesetzmäßigkeit, d. h. eine allumfassende Kontrolle, zu wenige Ressourcen. Die Finanzverwaltung löse dieses Problem durch größtmögliches Hereinholen der geschuldeten Steuern und durch Kontrolle entsprechend dem zu erwartenden quantitativen Mehrergebnis und nicht entsprechend dem risikobezogenen Kontrollbedürfnis. Die Rechtsanwendungsgleichheit unter begrenzter Verwaltungskapazität stelle damit ein Problem dar. Es bestünde ein gesteigertes Kontrollbedürfnis hinsichtlich der Steuerpflichtigen, die erst gar nicht als Steuerfälle geführt werden und es stelle sich die Frage, wie viele Ressourcen die Finanzverwaltung zur Aufdeckung dieser unbekanntem Steuerfälle aufwende. *Herr Huber* verweist in diesem Zusammenhang auf die Auffassung Tipkes, nach der die Steuerpflichtigen keine Kollektivschuldner seien, die als Gesamtheit quantitativ zufriedenstellend zu veranlagern und zu prüfen wären. Durch Verteilung der Kontrollressourcen zwischen den Fällen im Ausmaß ihrer Aufkommensbedeutsamkeit würden Steuern bei verschiedenen Steuerpflichtigen in unterschiedlichen Relationen festgesetzt. Dabei verzichte der Fiskus aber nicht bei jedem Steuerpflichtigen auf Steuern in derselben Relation, sondern je nach Fallgröße bei einem auf mehr und bei dem anderen auf weniger. *Herr Huber* macht bei der Steuerverwaltung zwei Krisen aus, zum einen eine äußere Krise, die durch den Tiefgang der Wirtschaft und sinkende Steuereinnahmen her-

vorgerufen sei und zum anderen eine innere Krise, die darin bestünde, dass Steuern zunehmend unvollständig abgeführt würden. Dabei könne die Steuerverwaltung die Steuereinnahmen nicht wirklich vermehren, sie solle aber darauf achten, dass sie die abzuführenden Steuern so vollständig wie möglich erlangt.

### 3. Compliance

Des Weiteren geht *Herr Huber* auf Compliance ein. Hierunter wird die innere Bereitschaft des Steuerpflichtigen, seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen einzuhalten, verstanden. Das steuerliche Risikomanagement sollte das Compliance-Verhalten fördern. Der mitwirkende, pflichtbewusste Steuerpflichtige sollte unterstützt werden, und es sollte ein Umwälzen der Bürde der Prüfung auf die nicht mitwirkenden Steuerpflichtigen erfolgen, wobei hier das Problem bestünde, dass diese erst einmal ausfindig gemacht werden müssten. Als mögliche Gründe für mangelnde Compliance führt *Herr Huber* u. a. eine echte Notlage, dass die Besteuerung vom Steuerpflichtigen als ungerecht empfunden wird, sich die Steuerpflichtigen über den „Moloch-Staat und Behörden“ oder Steuermittelverschwendung ärgerten oder dass der Betrug „nur“ am gesichtslosen Fiskus erfolge, an. Zur Non-Compliance in der Gegenwart gibt *Herr Huber* zu bedenken, dass derjenige, der nicht in unmittelbaren (persönlichen) Kontakt mit der Steuerbehörde komme, auch kaum kontrolliert werde. Wer dagegen in unmittelbaren Kontakt mit der Steuerbehörde kommt und Unterlagen herausgibt und mitwirkt, werde nach dem materiellen Steuerrecht sowie mit Prüfsoftware und neuer Prüfungstechnik ganz genau geprüft und unterliege einer hohen Entdeckungswahrscheinlichkeit. Wer in unmittelbaren Kontakt mit der Steuerbehörde kommt, aber wenig oder nichts herausgibt und nicht mitwirkt, könne auch nicht genau geprüft werden und brauche nur über die Höhe der Zuschätzung zu verhandeln. Die Grundidee der Compliance sei, dass der Steuerpflichtige von der Finanzbehörde als Partner angesehen wird. Im Rahmen eines maßvollen Gesetzesvollzugs, der auf Kooperation statt Konfrontation setzt, solle Kriterium für die Fallauswahl das Kontrollbedürfnis des Einzelfalls und nicht dessen Aufkommensbedeutsamkeit sein. Kriterium der Prüfungstiefe sei die Aufzeichnungssorgfalt des Steuerpflichtigen und nicht die Menge an verfügbaren Unterlagen. Das Deklarationsprinzip sei um das Verifikationsprinzip zu ergänzen. Der Verwaltungsaufwand solle sich an der Wahrscheinlichkeit, dass Erklärungen oder Unterlagen falsch sind, orientieren. Maßvoller Gesetzesvollzug bedeute auch, dass Ermittlungen z. B. durch standardisierte Risikoprüfung und Standard Audit File Tax begrenzt würden. An die Steuerpflichtigen sollte ein Vertrauensvorschuss (§ 163 BAO, § 158 AO) auf-



grund ordnungsgemäßer Aufzeichnungen, umfassender Offenlegung, Unterstützung bei der Feststellung des Sachverhaltes und Erfüllung der Mitwirkungspflichten gewährt werden. Zweifel an der sachlichen Richtigkeit könnten sich bei stichprobenartiger Auswahl der Prüfungsschwerpunkte ergeben. Aus den Ergebnissen der Prüfung der Stichproben könne auf die Zuverlässigkeit der übrigen Angaben des Steuerpflichtigen geschlossen werden.

## **4. Risikomanagement**

*Herr Huber* verdeutlicht ferner, dass Risiken immer Ursachen und Wirkungen haben. Risikomanagement bestünde aus einer Risikoidentifikation, Risikoanalyse, Risikobewältigung und Risikopolitik.

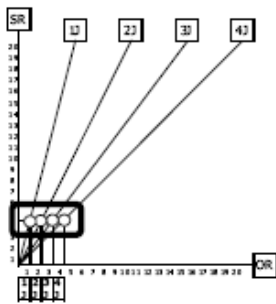
### **4.1 Risikofindung**

Das Auffinden von Risiken unterteilt *Herr Huber* in vier Bereiche. Zum einen seien die Erfahrungen mit Risikobereichen zu beachten, ferner müssten Daten und Informationen analysiert werden. Des Weiteren sei der Horizont zu beobachten, d. h. es muss untersucht werden, ob neue Risiken auftreten. Wichtig sei zudem eine Zufallskomponente zum Auffinden von Risiken einzubauen, weil es immer sein könne, dass mit den drei anderen Elementen Risiken nicht gefunden werden können. Das Risiko unterteilt *Herr Huber* in ein subjektives Risiko, worunter die Risikoursachen und alle risikobedingten Faktoren fallen und in ein objektives Risiko, zu dem Risikoauswirkungen und die fiskalischen Folgen zählten. Zudem gebe es ein Fiskalrisiko, was den Steuerausfall für den Fiskus beinhalte und das Gleichheitsrisiko. Hierunter fielen die Ungleichbehandlung der Steuerbürger und das Problem der quantitativen Entdeckungswahrscheinlichkeit in Verbindung mit Ökonomie und Zeitnähe der Ermittlung.

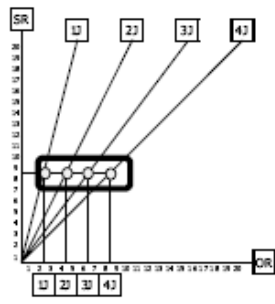
### **4.2 Risikokomponenten und Zeitablauf**

Anhand folgenden Schaubilds verdeutlicht *Herr Huber*, dass auch ein niedriges Risiko nach längerer Zeit schlimme Auswirkungen haben könne, und dass das höchste Risiko in jedem Jahr schlimme Auswirkungen hat.

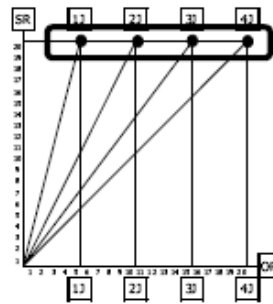
• **Niedriges Risiko**



• **Mittleres Risiko**



• **Höchstes Risiko**



Ziel sei schließlich, dass sich die Steuerverwaltung Fällen mit höchstem Risiko so schnell wie möglich annehmen kann.

**4.3 Aufgabe der Betriebsprüfung in der Krise**

Als Aufgaben der Betriebsprüfung in der Krise nennt *Herr Huber* die Sicherung des Steueraufkommens, die Verhinderung der Ungleichmäßigkeit, den Schutz der Rechtschaffenden und den Präventionsaufbau durch In-Erscheinung-Treten der Steueraufsicht. Letzteres sei ein besonders wichtiger Aspekt, weil dann, wenn nach außen keiner das Gefühl hat, dass es eine Steueraufsicht gibt, viele der Compliance-Taxpayer verloren gingen. Zudem solle sich der Fiskus in der Krise die Steuern dort holen, wo sie nicht erklärt oder nicht abgeführt werden. *Herr Huber* verweist dann darauf, dass knappe Verwaltungsressourcen die Compliance-Idee förderten. Für das Compliance-Konzept bedürfe es aber jedenfalls einer durchdachten und effektiven Risikomanagement-Strategie, des Umdenkens von Wirtschaft, Steuerbürgern und Behörden, wahrer Vorteile für die Mitwirkenden und wirksamer Sanktionen gegen Non-Compliance. *Herr Huber* weist darauf hin, dass bei der Compliance eine hohe Gefahr zu polarisieren bestünde.

*Herr Huber* führt folgendes Schaubild betreffend ein Maßsystem für Compliance an:



Compliancekonzept, Compliancemessung und Risikomanagement blieben Theorie, wenn sich daraus durch ein strategisch differenziertes Behandlungskonzept für den Steuerpflichtigen keine nach außen erkennbaren und spürbaren Folgen ergeben. Der compliant-taxpayer sollte „benefits“ erhalten und dem non-compliant-taxpayer sollten „burdens“ auferlegt werden. Die Betriebsprüfung sollte heute risikobezogen sein, so dass flächendeckend die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sichergestellt ist. Sie sollte effektiv und effizient sein und der Feststellung der Compliance oder des Risikos des Falles dienen. Zudem sollte eine möglichst zeitnahe Aufsicht sichergestellt werden. Betriebsprüfung war früher dagegen ergebnisbezogen, so dass sie dem Finden von Abweichungen, die zu Mehrergebnissen führen, diene. Es handelte sich nur um eine Revision der Vergangenheit. Ein für den Steuerpflichtigen spürbarer Compliance-Effekte wäre das rasche Angeben eines positives Prüfurteils durch den Betriebsprüfer, wenn der Steuerpflichtige die Offenlegungs- und Mitwirkungspflichten erfüllt. Wenn die Offenlegungs- und Mitwirkungspflichten nicht erfüllt sind, könne die Betriebsprüfung mittels invasiver Prüfungstechniken dem Steuerpflichtigen die Bürde der Betriebsprüfung auflegen, so dass der Steuerpflichtige die Betriebsprüfung als Belastung empfindet.

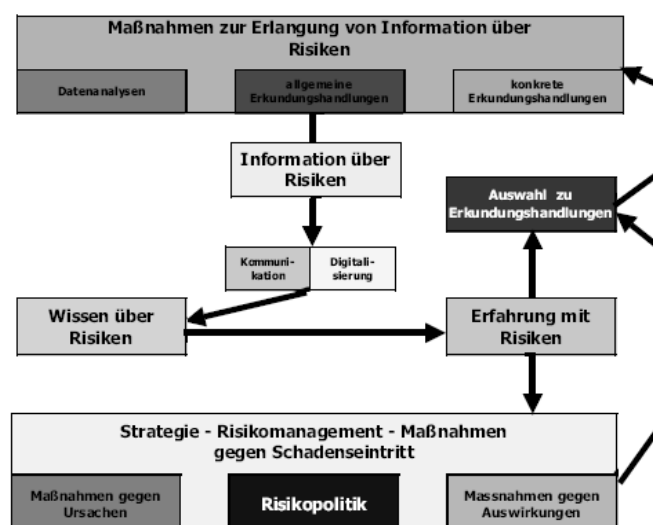
#### **4.4 Fair Play**

*Herr Huber* führt ferner aus, dass Fair Play die Unterstützung und Zusammenarbeit z. B. durch den Einsatz regionaler Compliance-Teams in Risikobranchen, Baustellenbetreuer und Memoranden of Understanding in Großbaustellen, die Einhaltung von Leistungs- und Qualitätsstandards oder gemeinsame Aktionen mit Interessenvertretungen fördern soll. Zudem soll Fair Play die Gleichmäßigkeit der Besteuerung z. B. durch eine Erhöhung der Generalprävention durch Vielfalt der Kontrollmaßnahmen, die Entwicklung und den Einsatz standardisierter Kurzprüfungen oder Gegenmaßnahmen zur aggressiven Steuerplanung sicherstellen. Fair Play soll außerdem die redliche Wirtschaft z. B. durch Aktionstage zur Betrugsbekämpfung in Hochrisikobranchen, ganzheitliche Bekämpfung der Schwarzarbeit, netzwerkartige Bekämpfung von Schwarzunternehmen und Sozialbetrug oder gezieltes Risikomanagement durch Indizierung schützen. Die österreichische Finanzverwaltung hat ein Maßnahmenpaket aus Unterstützungs- und Kontrollmaßnahmen zur Erhöhung der Abgabemoral entwickelt. Hiernach ist Fair Play u. a. ein Verhalten, das über die bloße Einhaltung von Regeln hinausgeht, eine Haltung, in der Unternehmen bzw. Bürgern einerseits und Finanzverwaltung andererseits einander als Partner sehen, ein Klima von wechselseitiger Transparenz und Offenheit und die Sanktionierung der Nichteinhaltung von Regeln. Dabei will Fair Play die Erhöhung der Ab-

gabenmoral (Tax and Customs Compliance) durch proaktive Einbeziehung von Unternehmen und Bürgern, die Sicherung der finanziellen Interessen der Republik und damit die Aufrechterhaltung des Gemeinwohls und die Sicherstellung fairer Wettbewerbsbedingungen für die redliche Wirtschaft.

#### 4.5 Informationen als Grundlage des Risikomanagements

*Herr Huber* stellt dar, dass Risikomanagement und Risikofallauswahl optimaler Information über das Risikoobjekt, d. h. den Steuerpflichtigen, bedürften. Denn letztlich gibt es kein Risikomanagement ohne Information. Der höchste Informationsstand über die wahren Verhältnisse bei einem Steuerpflichtigen bestünde nach einer Steueraufsichts- oder Prüfungsmaßnahme. Diese Informationen würden aber häufig im händischen oder elektronischen Arbeitsbogen oder Archiv „begraben“. Deshalb gehörten bestimmte, ausgewählte Informationen digitalisiert, so dass sie elektronisch verwertbar und verfügbar gemacht sind. Ferner seien diese Informationen in die Risikobeurteilung zu integrieren und müssten für eine fallspezifische Bearbeitung und risikorelevante Behandlung kommuniziert werden. Als Maßnahmen zur Erlangung von Informationen über Risiken nennt *Herr Huber* Datenanalysen, allgemeine Erkundungshandlungen, wie z. B. Monitoring oder Horizontbetrachtung und konkrete Erkundungshandlungen, wie Nachschau, Befragung oder Revision. In einem Risikomanagementsystem liefere die Auswahl von Erkundungshandlungen konform mit den Erfahrungen mit Risiken, Einzelhinweisen, Medienhinweisen, Zufallsfaktoren, Zeitfaktoren und Red Flags, Kontrollmitteilungen und Anzeigen. Zur Verdeutlichung des Zusammenhangs von Informationsbeschaffung und Risikomanagement führt *Herr Huber* folgende Grafik an:



#### 4.6 Prävention als Maßnahme zur Risikominimierung

*Herr Huber* geht im weiteren Verlauf seines Vortrags auf die Prävention als Maßnahme zur Risikominimierung ein. Hier sei eine zeitnahe Steueraufsicht eine realistische Lösung, bei der nach der Sammlung und Verwertung aller verfügbaren Informationen, der dann folgenden Risikoskalierung und Zuweisung eines aus Informationen ermittelten Risikowertes an jedes Subjekt eine Auswahl der Subjekte für Maßnahmen der Steueraufsicht erfolgen solle. Ausgangsidee der Present Observation ist es, die bestehenden Verhältnisse des Betriebes in der Gegenwart zu kontrollieren statt Aufzeichnungen vergangener Verhältnisse in der Zukunft zu prüfen. So könnte im Rahmen der Present Observation eines neu gegründeten Unternehmens eine Nachschau vor Erstellung der ersten Bilanz erfolgen, als zu einem Zeitpunkt, in dem sich auch der steuerliche Vertreter mit dem Fall beschäftigt. Die Vorteile einer Present Observation sind u. a. das aktuelle Fallumfeld, das rasche Erkennen von Risiken, die umgehende Reaktion auf erkannte Risiken und dass die Problembereiche nur durch Feststellungen aus field-audits, d. h. vor Ort, durchschaubar sind.

#### 4.7 EDV-Betriebsprüfung und Standard Audit File Tax

*Herr Huber* stellt darüber hinaus die heutige EDV-BP dar. In Deutschland hat der Prüfer direkten Zugang zum System des Unternehmens. In Großbritannien und Portugal arbeitet der Prüfer dagegen mit einer von allen Systemen zu erstellenden Prüfdatei, der *Standard Audit File Tax (SAF-T)*. Standard Audit File Tax kann definiert werden als eine genormte Datei, die zuverlässige, aus einem Buchhaltungssystem exportierte Daten enthält, wobei Datenformat und Inhalt der Exportdatei vorgegeben sind. Grundlagen für SAF-T Standards sind OECD Richtlinien (Guidance for the Standard Audit File-Tax, Guidance on Tax Compliance for Business and Accounting Software). Die inhaltlichen Grundlagen der Daten und Zahlen in der Buchhaltung müssen hinsichtlich ihrer Richtigkeit vollkommen außer Zweifel stehen. Bereiche, welche erfahrungsgemäß vermehrt einem steuerschädlichen Verhalten ausgesetzt sind, wie z. B. Bargeschäfte und Fiskalspeicher, müssen durch geeignete Maßnahmen prüfbar bleiben.

*Herr Huber* weist darauf hin, dass Prüfungsqualität im Risikomanagement bedeute, dass die wahren Risikofelder gefunden werden, dass die Risikofelder als Prüfungsinhalte sicher durchdrungen werden und dass eine strukturierte Prüfung im Rahmen eines verfahrensrechtskonformen und nachvollziehbaren Prüfpfades erfolgt. Hinsichtlich der Prüfungsökonomie im

Risikomanagement führt *Herr Huber* aus, dass hierbei die Risiko-Prüfungsziele durch geringst möglichen Ressourcenverbrauch bei höchst möglicher Prüfungsqualität erreicht werden. Zudem seien ökonomische Prüfungsmethoden einzusetzen und im konkreten Prüfungsfall gelte es, den Ressourcenverbrauch in Relation zu Ergebnissen unter Risikobezug abzuschätzen.

#### **4.8 Standardisierte Risikoprüfung (SRP)**

*Herr Huber* stellt die Grundidee der SRP in Österreich dar. In absehbarer Zeit könne keine Vermehrung oder qualitative Verbesserung der Humanressourcen der Organisation mehr erwartet werden. Hieraus ergebe sich die Unwahrscheinlichkeit der Verbesserung der Leistung der Finanzverwaltung als Organisation und insbesondere im Prüfungsbetrieb. Eine Umlenkung der Ressourcen sei sinnvoll und machbar, wenn man sich weg von den derzeit aufwandsintensiven Tätigkeitsfeldern durchschnittlicher Effektivität hin zu überschaubaren, standardisierten und umfassend lenkbaren Einsatzgebieten mit krisenbezogen hoher Effizienz bewege. Der Prüfpfad der SRP soll strukturiert, d. h. nachvollziehbar gegliedert, durch inhaltliche und technische Vorgaben interaktiv, durch nachvollziehbare, risikoorientierte Schwerpunktsetzung risikobezogen und prüfungsorientiert sein. Effekte der SRP seien dann, dass der Prüfpfad als Strukturierung, einzuhaltende Leitlinie und Dokumentation der Betriebsprüfung angesehen werden können. So würden Prüfungshandlungen beschleunigt, Prüfungsschritte dokumentiert sowie die Prüfungsschritte für die der Betriebsprüfung nachgeordneten Einheiten nachvollziehbar. Es bestünde Sicherheit für den Prüfer, weil die Rechtfertigung nur über Risikofindung, Einhaltung und Ausarbeitung des Prüfungspfads und die Durchführung der Prüfroutinen zu erfolgen habe. Für den Geprüften werde die organisatorische und inhaltliche Durchschaubarkeit der Betriebsprüfung gewährleistet. Als Anwendungsfälle der SRP nennt *Herr Huber* die 1-Jahres-BP bei Neugründungen im Risikoumfeld nach 12 bis 18 Monaten, noch nie geprüfte Fälle aus Risikoumfeld, in der Vergangenheit bereits geprüfte Fälle mit Ergebnissen, die das Risiko bestätigen, Verdachtsfälle aus Anzeigen, isolierte Hinweise und „reguläre“ Einzelauswahlfälle mit dem Zusatzschwerpunkt des Auswahlkriteriums. Im praktischen Betriebsprüfungsbetrieb führe die SRP zu einer merklichen Erleichterung in Form einer zügigen standardisierten Prüfung. Die Betriebsprüfung stelle nach Erfüllung der Standards (SIRP-AT) ohne Ergebnisse die Sicherheit fest und sei damit erledigt. Die Betriebsprüfung stelle bei Erfüllung der Standards (SRP-AT) Schäden (Verifizierung von Risiken) fest und

werde zügig beendet. Diese Tatsache gehöre über die Compliance-Strategie nach außen transportiert.

#### **4.9 Risikoskalierung**

*Herr Huber* geht zudem auf die Risikoskalierung ein. Bei der permanenten Risikoskalierung stehe am Anfang die Risikobeurteilung, das sog. risk scaling. Dann würden bei einem bestimmten Einzelfall Faktoren für die Ermittlung des subjektiven Risikos ermittelt, z. B. aufgrund der Compliance, Branche, Ergebnissen aus Datenanalysen oder individuellen Informationen. Dann werde das objektive Risiko, z. B. der Zeitablauf, eingebaut. Für bestimmte Gruppen von Fällen, z. B. eine bestimmte Branche, werde dann der Durchschnitt der Einzelrisiken gebildet. Das Gesamtrisiko für alle Fälle ergebe sich aus dem Durchschnitt aller Einzelrisiken. Hier könne man dann erkennen, ob das Risiko aller Fälle steigt oder fällt. Als bei der Skalierung einzubeziehende Faktoren nennt *Herr Huber* die mathematische Risikoskalierung unter Einbeziehung der Analyserisiken, des Grundrisikos des Subjekts und des allgemeinen Grundrisikos, sowie gesonderte Verfahren, z. B. Red Flags. Bei dem Analyserisiko handele es sich um alle Risiken, die aus den vorhandenen Daten durch entsprechende Analysen ermittelt werden können, wie z. B. eine USt-Risikoanalyse. Das Grundrisiko des Subjekts ergebe sich aus dem „Verhalten“ des Unternehmers und sei Indikator für die Compliance des Unternehmens. Das allgemeine Risiko schließe alle Faktoren ein, die nicht durch das individuelle Verhalten des Unternehmens gekennzeichnet sind, sondern durch allgemeinen Zugang oder allgemeine Voraussetzungen des Unternehmens zum wirtschaftlichen Verkehr, wie z. B. die Branche, Betriebsgröße oder Rechtsform. Zu den Red Flags führt *Herr Huber* aus, dass es sich hierbei um einen Begriff aus der Wirtschaftsprüfung handele. Dies seien alle zusätzlichen Informationen zu einem Unternehmen, die Verhalten oder Tun des Einzelnen beschreiben. Diese Informationen lägen nur einigen wenigen Unternehmen vor. Aus diesen Informationen lasse sich keine Verallgemeinerung bzw. kein Risikowert ableiten.

### **5. Neue Prüfungstechnik**

Zum Abschluss seines Vortrags geht *Herr Huber* auf das Risikofeld der Manipulation der Einnahmen und Erlöse ein. Manipulation entstünde hier durch das Zusammenwirken von Verkürzung (skimming), was bedeute, dass Einnahmen unvollständig im Rechenwerk erfasst

werden und Vernebelung und Abstimmung (blurring, tuning), z. B. in Form einer Wareneinsatzverkürzung. Direktive der Betriebsprüfung im 21. Jahrhundert sei: Understanding the business, understanding the system, understanding the data. Risiken bei EDV-Systemen und EDV-Registrierkassen könne man durch direkte Nachprüfung, d. h. direktes Nachvollziehen von Vollständigkeit und Richtigkeit mittels Prüfsoftware mit EDV-Unterstützung, entgegen treten. Zudem existierten indirekte Revisionstechniken, wie die indirekte Überprüfung und Verprobung. Hier erfolge eine indirekte Prüfung auf Plausibilität, Schlüssigkeit und Konsistenz zur Vermutung der sachlichen Richtigkeit des Rechenwerks. Als praktische Beispiele nennt *Herr Huber* hier den Zeitreihenvergleich, die Verfügbarkeitsrechnung, das Newcomb-Benford-Law und Analyseansätze über Strukturanalyse, d. h. eine Analyse durch Vergleich der Verteilungsstruktur von Elementen mit der Normalverteilung.

## Diskussion

*Herr Prof. Seer* gibt zu bedenken, dass begrenzte Verwaltungskapazitäten forderten, dass der Maßstab das Kontrollbedürfnis sein müsse. Es sei klar, dass die bisherige Größenklasseneinteilung ein zu grober Maßstab ist. Dies sei auch mittlerweile im Großen und Ganzen erkannt worden, wobei die Unterscheidung in der BPO-Steuern immer noch getroffen werde. Dies sei mit modernem Risikomanagement nicht vereinbar. Interessant sei, dass sich das größte Risiko aufgrund der Anzahl und Höhe von Bargeschäften in kleinen und mittleren Betrieben befinde. Das sei aber das, was das BMF verneine. Eine ganz wichtige Erkenntnis sei aber, dass die Betriebsgröße keine Relevanz für das Prüfbedürfnis habe. Deutschland sei stark dezentral und wenig miteinander vernetzt, so dass die Länder hinsichtlich des Risikomanagements isoliert für sich arbeiteten, was mit einem Wettbewerb um die besten Ideen begründet werde. Im Föderalismus fehle, dass aus partikulären Ansätzen ein Ansatz der best-practice gefunden wird. Zudem habe es keinen Sinn, wenn Projekte zu langfristig angesetzt werden. *Herr Prof. Seer* richtet an *Herrn Huber* die Frage, wie dies ein Österreicher einschätzt. *Herr Huber* antwortet, dass sich Deutschland sehr wohl bewegt habe, auch wenn dies länger gedauert habe. Man dürfe aber nicht vergessen, dass Deutschland größer und komplexer sei als Österreich. Jedes Bundesland mache aber etwas Eigenes. Es sei daher wichtig, dass man darüber spricht.

*Herr Prof. Seer* ist der Auffassung, dass Konzepte zur Erhöhung der Abgabemoral in Deutschland nur funktionieren könnten, wenn die steuerberatenden Berufe miteinbezogen werden. Auch Steuerberater könnten ein Risiko sein und sie ließen sich in positiv und negativ



einteilen. So wäre z. B. positiv, wenn ein Steuerberater ohne Schätzungsfälle auskommt und es sei z. B. als negativ einzustufen, wenn ein Steuerberater Schätzungsfälle produziert oder in Steuerstrafverfahren verwickelt ist. Bis jetzt habe man in der Verwaltung ein Gefühl dafür, wer ein guter und wer ein schlechter StB ist. Dies müsste mal quantifiziert werden. So könnte man sich auch vorstellen, dass StB geprüft werden. *Herr Huber* bejaht, dass es StB gibt, bei denen sich „komische“ Fälle häufen. Er stimmt zu, dass auch die StB in Risikogruppen eingestuft werden müssen. *Herr Prof. Seer* gibt zu bedenken, dass die StB sich nicht als verlängerten Arm der Verwaltung sehen, sondern richtigerweise primär an das Wohl der Mandanten denken.

*Herr Huber* weist auf mangelnde Prüfungsfähigkeit durch manipulierbare Kassensysteme hin. Hier bestehe das Problem des Findens von Korrekturbeträgen und der Unschätzbarkeit. Das Problem trete in diese Schwere erst heute auf. Hier seien dann Warenflüsse und absolute Beträge unbekannt und nur Relationen bekannt. Aus dem *Publikum* wird diesen Ausführungen mit Verweis auf die Existenz bestimmte EDV-Programme zugestimmt, bei denen man als Betriebsprüfer bestimmte Änderungen nicht mehr nachvollziehen könne. Dies gelte auch für geschlossene Systeme. Auch hier sei durch diese Programme ein Bearbeiten der Daten möglich, ohne dass dies für den Betriebsprüfer nachvollziehbar ist. Es gebe kein Kassensystem, in dem man nicht manipulieren kann. Nach Ansicht von *Herrn Prof. Seer* müsse es doch ein geschlossenes System geben, in dem jeder Eingriff protokolliert wird. Aus dem *Publikum* wird erwidert, dass Fiskalspeicher manipulierbar und Smartkarten ein zu hoher Verwaltungsaufwand seien. *Herr Prof. Seer* führt an, dass man derartige Manipulationen doch nicht einfach hinnehmen dürfe. Sie seien Beihilfe oder zumindest Anstiftung zur Steuerhinterziehung. Es sei daher unbefriedigend, wenn man dem nicht „Herr werden“ kann. Dann solle man Großkonzerne lieber gar nicht prüfen, sondern die Kapazitäten in Bereiche stecken, wo „frech“ hinterzogen wird. *Herr Huber* weist darauf hin, dass man mittels moderner Verprobung nicht mehr in der Lage sei, festzustellen, welches Ausmaß die Manipulation hat. Man merke zwar, dass etwas nicht in Ordnung ist, die Quantität sei aber nicht messbar. Insgesamt gelte das Motto „Vertraue, aber prüfe nach.“

## Literaturhinweis

*Huber, Erich*: Die neue Prüfungstechnik in der Betriebsprüfung, LexisNexis ARD Orac 2004

*Huber, Erich: Weiterentwickelte und neue Methoden der Überprüfung, Verprobung und Schätzung - Teil 1, Steuerliche Betriebsprüfung 2002, S. 199-208, Teil 2, S. 233-239, Teil 3, S. 258-265 und Teil , S. 293-299*

*Huber, Erich/Seer, Roman: Steuerverwaltung im 21. Jahrhundert: Risikomanagement und Compliance, StuW 4/2007, S. 355-371*

*Huber, Erich/Wähnert, Andreas: Neue interaktive Prüfungstechnik, NWB 2009, S. 2814-2818*