

Protokoll zum  
158. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden  
Vom 11.01.2019\*

**Univ.-Prof.in Dr.in Tina Ehrke-Rabel**

Universitätsprofessorin und Leiterin des Instituts für Finanzrecht, Karl-Franzens-  
Universität Graz

**Ass.-Prof.in Dr.in Barbara Gunacker-Slawitsch**

Assistenzprofessorin am Institut für Finanzrecht, Karl-Franzens-Universität Graz

**„Die sog. begleitende Kontrolle (Horizontal Monitoring) als Alternative zu der herkömmlichen Betriebsprüfung“**

---

\* Dipl.-Jur. Emran Sediqi, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

A. Einleitung .....	2
B. Einführung von Prof.in Ehrke-Rabel.....	3
C. Hauptteil .....	3
I. Teil 1: Wie es dazu kam .....	3
II. Teil 2: Pilotprojekt „Horizontal Monitoring“ .....	5
III. Teil 3: Das „Setting“ – Die begleitende Kontrolle im größeren Kontext.....	6
IV. Teil 4: Gesetzliche Umsetzung .....	9
D. Schlusswort .....	24

## A. Einleitung

*Prof. Seer* eröffnet das 158. Bochumer Steuerseminar und begrüßt die Teilnehmer zum ersten Seminar im neuen Jahr. Mit Freude beginnt *Prof. Seer* mit der Vorstellung der Referentinnen von der Universität Graz *Frau Prof.in Dr.in Tina Ehrke-Rabel* und *Frau Ass.-Prof.in Barbara Gunacker-Slawitsch*. *Prof. Seer* stellt zunächst *Prof.in Ehrke-Rabel* vor, die *Prof. Seer* bei der European Association of Tax Law Professors (EATLP) kennengelernt habe. Den Namen habe *Prof. Seer* jedoch schon länger gekannt, da *Prof.in Ehrke-Rabel* sich wissenschaftlich mit denselben Gebieten befasst habe wie *Prof. Seer*, etwa mit der verbindlichen Auskunft und dem öffentlich-rechtlichen Vertrag im Bereich des Steuerrechts. *Ass.-Prof.in Gunacker-Slawitsch* befinde sich aktuell kurz vor dem Abschluss Ihres Habilitationsverfahrens. In Ihrer Habilitation beschäftige sich *Ass.-Prof.in Gunacker-Slawitsch* mit dem Verhältnis zwischen der Untersuchungspflicht der Finanzverwaltung und der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen. Dass Sie vor diesem Hintergrund dennoch den Weg zum Steuerseminar angetreten ist, findet *Prof. Seer* besonders lobenswert. Aus steuerhistorischer Sicht, so *Prof. Seer*, hänge Österreich stets Deutschland hinterher. So habe Österreich aus der deutschen Reichsabgabenordnung die österreichische Bundesabgabenordnung (BAO) formuliert. Diese Zeiten seien jedoch passé: Österreich habe bereits die GewSt abgeschafft, ebenso die VermögenSt, die Deutschland lediglich außer Kraft gesetzt habe. Auch im Steuerverfahren habe Österreich mittlerweile Deutschland überholt, womit das heutige Thema angesprochen sei, die sog. begleitende Kontrolle (horizontal monitoring). Unter der begleitenden Kontrolle sei eine Außenprüfung gemeint, bei der sich die Finanzbehörde und der Steuerpflichtige auf der gleichen Ebene (horizontal) befinden und miteinander kooperieren, und nicht – wie sonst üblich – sich vertikal gegenüberstünden. Die OECD nenne dieses Verfahren eine „enhanced relationship“, also übersetzt eine bessere Beziehung. In dem Jahressteuergesetz 2018 – eine weitere Übernahme in Österreich nach deutschem Vorbild,

was Deutschland jedoch mittlerweile aufgegeben habe – finde man nun die §§ 153a ff. BAO, in denen die begleitende Kontrolle einfachgesetzlich geregelt wurde.

## **B. Einführung von Prof.in Ehrke-Rabel**

*Prof.in Ehrke-Rabel* bedankt sich für die einleitenden Worte und freut sich sehr, dass Sie und Ihre Kollegin *Ass.-Prof.in Gunacker-Slawitsch* auf dem Bochumer Steuerseminar heute über die begleitende Kontrolle vortragen dürfen. *Prof.in Ehrke-Rabel* und *Ass.-Prof.in Gunacker-Slawitsch* seien hierzu eine gute Adresse, da beide umfassend an dem Prozess der Einführung der begleitenden Kontrolle in Österreich beteiligt gewesen seien und *Prof.in Ehrke-Rabel* habe sogar seit dem Pilotprojekt diesen Prozess begleitet. Seit 2011 gebe es dieses Pilotprojekt in Form der alternativen Kontrolle zur klassischen Außenprüfung und Österreich habe als Ergebnis ein innovatives Gesetzgebungsverfahren bestritten. Aufgrund ihrer Dissertationsschrift durfte *Prof.in Ehrke-Rabel* dieses Projekt vom ersten Tag an als externe Expertin begleitet. Im Gesetzgebungsverfahren seien *Prof.in Ehrke-Rabel* und *Ass.-Prof.in Gunacker-Slawitsch* wiederum als externe Expertinnen hinzugezogen worden.

Wie auch in anderen Ländern sei es in Österreich so, dass die Außenprüfung immer Jahre nach den betroffenen Besteuerungszeiträumen stattfinde, mit der Folge, dass die Ermittlungen der Finanzbehörden erschwert würden und für den Steuerpflichtigen keine Rechtssicherheit bestehe.

*Prof.in Ehrke-Rabel* und *Ass.-Prof.in Gunacker-Slawitsch* haben Ihren Vortrag in vier Teile unterteilt: Zuerst werde dargestellt, wie es zu der begleitenden Kontrolle in Österreich gekommen sei (Teil 1), danach werde das Pilotprojekt des „Horizontal Monitoring“ erklärt (Teil 2), im Anschluss werde das „Setting“ näher erläutert, also die begleitende Kontrolle im größeren Kontext (Teil 3) und schließlich werde die gesetzliche Umsetzung vorgestellt (Teil 4).

## **C. Hauptteil**

### **I. Teil 1: Wie es dazu kam**

Im österreichischen Bundesministerium für Finanzen gebe es einen Sektionschef, der sich schon früh mit dem niederländischen Steuervollzug beschäftigt habe und im Jahr 2011 die sog. „Fair Play“-Initiative gestartet habe. Im Zuge dieser Initiative habe man auch begonnen, die Terminologie zu verändern. So habe man nicht mehr vom Steuerpflichtigen gesprochen, sondern plötzlich sei vom „Kunden“ die Rede gewesen. Auch im Finanzamt habe man plötzlich sog. Info-Center gehabt. Man habe insgesamt versucht freundlicher zu wirken. Im Rahmen dieser Fair Play-Initiative habe man sich nach *Prof.in Ehrke-Rabel* überlegt, ob man das Verhältnis der Fi-

finanzverwaltung zu den „großen“ Steuerpflichtigen nicht kooperativer gestalten könne. So sei die Idee entstanden, nach dem niederländischen Vorbild ein Horizontal Monitoring auszuprobieren, also etwas ähnliches wie eine zeitnahe Betriebsprüfung. Die Initiative sei am 17.06.2011 gestartet. Im Zuge dessen sei im öBMF eine Arbeitsgruppe errichtet worden, der auch *Prof.in Ehrke-Rabel* damals angehört habe. Es habe eine lange Diskussion in der Arbeitsgruppe darüber gegeben, ob überhaupt eine Rechtsgrundlage für ein Horizontal Monitoring in Österreich bestehe; die Niederlande machen dies ohne Rechtsgrundlage. So sei dann auch die Überlegung in Österreich gewesen. Nach weiteren langen Diskussionen habe man sich jedoch darauf verständigt, dass doch eine Rechtsgrundlage erforderlich sei. Hierzu habe man aber zunächst ein Pilotprojekt in die Welt gerufen, das 12 Unternehmen mit einem Jahresumsatz von mehr als EUR 40 Mio. mit 200 Steuernummern umfasste. Es wären also auch größere Unternehmensgruppen Teil dieses Pilotprojekts. In Österreich gebe es nicht so viele Unternehmen, die dieses Umsatzvolumen erreichten. Der Plan sah vor, dass das Pilotprojekt drei Jahre dauern solle, tatsächlich fand es sein Ende am 30.06.2016 und ehrlicherweise sei das Ende sogar noch später, im Jahr 2018, anzusetzen.

Im Zuge dieses Projekts habe man ausprobiert, wie es sei, sich bereits vor Einreichung der Steuererklärung mit dem Steuerpflichtigen an einem Tisch zu setzen. Die Betriebsprüfer seien zu Beginn extrem skeptisch gewesen. Aber auch die Unternehmen hätten eine gewisse Zeit gebraucht, um zu begreifen, dass die Finanzbehörde nicht der Feind sei. Dieses Projekt sei dann geführt und begleitet worden. In einer weiteren Sitzung der einberufenen Arbeitsgruppe des öBMF habe man sich dann tief in die Augen geschaut und sich dazu bekannt, dass keine rechtliche Grundlage bestehe. In moderner Sprache sei von einer „legal sandbox“ auszugehen, die man etwa auch beim autonomen Fahren vorfinde. Die Finanzbehörde sei früher, so *Prof.in Ehrke-Rabel*, davon ausgegangen, dass die Mehrzahl der Steuerpflichtigen sich bewusst dazu entscheide, sich nicht (steuer-)compliant zu verhalten, weshalb aus Sicht der Finanzbehörde die volle Kraft und die Härte des Gesetzes anzuwenden sei. Dies stellt *Prof.in Ehrke-Rabel* anhand einer Pyramide bildlich dar. Inzwischen habe man aber festgestellt, dass dies so nicht richtig sein könne, denn nicht alle Steuerpflichtigen seien Steuerhinterzieher.

Die Zielsetzung von Horizontal Monitoring sei zum einen die Erkundung neuer Kooperationsmodelle zwischen der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen. Zum anderen sollte das neue Modell auf gegenseitiges Vertrauen, Offenheit und Transparenz basieren. Es habe jedoch (zunächst) weder eine Gesetzesänderung gegeben, noch wurde ein spezifischer Rahmen vorge-

geben. Die einzige „formale“ Grundlage sei ein sog. „living paper“ gewesen mit dem Titel „Handbuch of Horizontal Monitoring“, das vom öBMF herausgegeben wurde. Dieses paper sei im Internet abrufbar gewesen und unterlag täglichen Änderungen, so dass es jeden Tag anders lauten könne. Im Anschluss stellt *Prof.in Ehrke-Rabel* anhand eines Schaubilds die Ausgangslage für ein Horizontal Monitoring dar und betont dabei vor allen Dingen das Gefälle zwischen der Unsicherheit ohne ein solches Kooperationsmodell und die steigende Sicherheit bei Durchführung des Horizontal Monitoring.

## II. Teil 2: Pilotprojekt „Horizontal Monitoring“

Die Evaluation des Pilotprojekts zum Horizontal Monitoring habe nach *Prof.in Ehrke-Rabel* folgende Ergebnisse geliefert:

- Horizontal Monitoring sei geeignet die Steuerehrlichkeit zu verbessern;
- Horizontal Monitoring erhöhe Rechts- und Planungssicherheit;
- Horizontal Monitoring erleichtere eine zeitnahe und korrekte Erhebung eines wesentlichen Teils des gesamtstaatlichen Steueraufkommens;
- Horizontal Monitoring scheine Steuerbefolgungskosten zu reduzieren;
- Horizontal Monitoring werde mittelfristig staatliche Ressourcen zu Risikosteuerzahlern verlagern;
- Horizontal Monitoring brauche weitere Schulungen aller „Stakeholder“, um erfolgreich zu sein und
- Horizontal Monitoring bringe den Unternehmen Zusatznutzen und verbessere Österreichs Wettbewerbsfähigkeit.

Das Ergebnis sei also insgesamt sehr positiv gewesen. Aber die Evaluation habe auch Empfehlungen enthalten, wie u.a. das Schaffen von Klarheit in Bezug auf die Annahmekriterien, die Verfahrens- und Dokumentationsanforderungen sowie der gesetzliche Rahmen und die Erhöhung der Transparenz durch gezielte Information der Bevölkerung. Eine weitere Empfehlung sei das Verfassen eines Gesetzes gewesen. Dies habe das öBMF eigentlich nicht gewollt, jedoch sei dies das Ergebnis des Pilotprojekts gewesen.

Danach habe es Stille in Österreich gegeben. Erst mit einem Ministerwechsel im Jahr 2016 habe man sich plötzlich wieder dem Horizontal Monitoring mit einer großen Initiative gewidmet. *Prof.in Ehrke-Rabel* sei damals gefragt worden, ob Sie an einer Kick-Off Veranstaltung zur logistischen Ausgestaltung des Horizontal Monitoring teilnehmen möchte. Dem habe *Prof.in Ehr-*

*ke-Rabel* zunächst skeptisch gegenüber gestanden, doch Sie müsse gestehen, dass es doch besser war als Sie ursprünglich angenommen habe. Es seien die verschiedensten Personen eingeladen worden: Von professionellen Projekt-Managern bis hin zu den Leitern der Finanzbehörden und schließlich auch *Prof.in Ehrke-Rabel* als Vertreterin der Wissenschaft. So konnten weitere Probleme erkannt und diskutiert werden. Als Beispiel sei der Leiter des Finanzamts in Wien anzuführen, der stets davon ausgegangen sei, dass sich das Finanzamt und der Steuerpflichtige als Feinde gegenüberstünden. Aber auch der Betriebsprüfer sei von dieser Prämisse ausgegangen und dieser habe nach fünf Jahren im Horizontal Monitoring seine Sichtweise ändern müssen. Der Betriebsprüfer verstehe das Unternehmen nun viel besser. Aus diesen Gesprächen und Diskussionen in der Kick-Off Veranstaltung hätten sich verschiedene Arbeitsgruppen herausgebildet: Eine Arbeitsgruppe zum Risikomanagement, eine zur Logistik, eine zum Handbuch für das Horizontal Monitoring und eine weitere für die Kommunikation in der Öffentlichkeit. Danach sei ein spezieller wissenschaftlicher Beirat für den Gesetzgebungsprozess einberufen worden.

Das Horizontal Monitoring sei ein neues Instrument der Finanzverwaltung, das sich von der Konfrontation abwende und sich der Kooperation mit dem Steuerpflichtigen zuwende. Da dieses Instrument aber nur ganz bestimmten Steuerpflichtigen zur Verfügung stehe, ergeben sich hieraus auch gleichheitsrechtliche Probleme. Bevor *Prof.in Ehrke-Rabel* die gesetzliche Umsetzung des Horizontal Monitoring in Österreich erläutert, werde nun *Ass.-Prof.in Gunacker-Slawitsch* das „Setting“ erklären.

### **III. Teil 3: Das „Setting“ – Die begleitende Kontrolle im größeren Kontext**

*Ass.-Prof.in Gunacker-Slawitsch* begrüßt zunächst alle Teilnehmer des Seminars und bedankt sich für die Einladung. Dass in Österreich diese Entwicklung aufgenommen worden ist, sei maßgeblich auf den europäischen und internationalen Kontext zurückzuführen. Seitens der EU und der OECD habe es diverse Empfehlungen und Berichte zur Entwicklung moderner Risikomanagementsysteme gegeben, um Risiken einerseits besser und rasch zu entdecken und andererseits die Bereitschaft zur ehrlichen Einhaltung der steuerlichen Pflichten – und damit Tax-Compliance – zu fördern. Ein gutes Risikomanagement verlange präventive und proaktive Zugänge und gerade die OECD empfehle immer wieder die Entwicklung unterschiedlicher Risikomanagementsysteme für unterschiedliche Risikotypen. Dabei werde den Finanzverwaltungen einerseits empfohlen, die Forschungsergebnisse der Verhaltenswissenschaften zu berücksichtigen und diese Erkenntnisse mithilfe der heute zur Verfügung stehenden Technismöglichkeiten umzusetzen. Moderne Verhaltenswissenschaftler hätten, so *Ass.-Prof.in Gunacker-Slawitsch*,

das klassische Bild des Steuerpflichtigen als homo oeconomicus in Frage gestellt. Für lange Zeit habe dieses Weltbild die Ökonomen und die Menschen insgesamt geprägt. Nach dem Grundkonzept dieses Bildes richte der Mensch sein Verhalten im Wesentlichen auf seine eigene persönliche Nutzenmaximierung aus und sei nur dann zur Kooperation mit anderen bereit, wenn er sich einen Vorteil davon verspreche. Auch der typische Steuerpflichtige wurde von den älteren ökonomischen Lehren so gesehen. In der Forschung zur Tax-Compliance sei der Standard-Economic-Approach der Standard gewesen, wonach der Steuerpflichtige immer eine Abwägungsentscheidung treffe zwischen Nutzenmaximierung durch Steuerersparnis mittels Hinterziehung und dem Risiko entdeckt zu werden. Da die Entdeckungswahrscheinlichkeit die Steuerzahlungsbereitschaft beeinflusse, solle diese durch staatliche Kontroll- und Zwangsmaßnahmen erzwungen werden. Mittlerweile, so *Ass.-Prof.in Gunacker-Slawitsch*, gingen Psychologen und Verhaltenswissenschaftler davon aus, dass dieses alte klassische Bild vom Steuerpflichtigen nicht mehr zutrefte und das menschliche Verhalten zu stark vereinfacht darstelle. Tatsächlich ließen sich Menschen durch unterschiedlichste Faktoren beeinflussen. Das bedeute, dass auch der Steuerpflichtige von verschiedenen Faktoren beeinflusst werde und weil unterschiedliche Faktoren den Steuerpflichtigen beeinflussen, verhielten sich auch unterschiedliche Steuerpflichtige in unterschiedlicher Weise. Wenn nun die Menschen und damit auch die Steuerpflichtigen unterschiedlich seien, so wäre es nach *John und Valerie Braithwaite* ineffizient, alle Steuerpflichtigen mit denselben Mitteln zur Mitwirkung zu bewegen. Aufbauend auf diesem Konzept beruhe der Gedanke der „Responsive Regulation“ darauf, so *Ass.-Prof.in Gunacker-Slawitsch*, dass ein einziges Konzept nach dem Motto „one size fits all“ nicht zielführend sei. Der Finanzverwaltung müssten unterschiedliche Instrumente zur Verfügung stehen, damit sie auf unterschiedliche Steuerpflichtige effizient reagieren könne. Diese Forschungen mündeten in einer von *Ass.-Prof.in Gunacker-Slawitsch* abgebildeten Compliance-Pyramide, mit der die australische Finanzverwaltung bereits seit längerem arbeite. Die bereits dargestellte Pyramide von *Prof.in Ehrke-Rabel* sei genau umgekehrt gewesen, denn hier gehe man nun davon aus, dass die meisten Steuerpflichtigen ihre steuerlichen Pflichten grundsätzlich erfüllen wollen. Ihnen müsse man die Pflichterfüllung durch entsprechenden Service leichtmachen. An der Seite der Pyramide sehe man einen Kostenpfeil, der entsprechend der Maßnahme der Finanzverwaltung niedrig oder hoch anzusetzen sei. Im unteren Teil der Pyramide, wo die Steuerpflichtigen abgebildet werden, die sich steuercompliant verhalten möchten, sei der Kostenfaktor daher niedrig anzusetzen. Dieses Compliance-Modell solle die Steuerpflichtigen dazu motivieren, möglichst der unteren Gruppe anzugehören. Responsive Regulation habe auch vor dem österreichischen Steuervollzug nicht Halt gemacht, was in dem Betrugsbekämpfungsbericht des öBMF aus dem Jahr 2016 ver-

anschaulicht werde. Im Gegensatz zur Pyramide habe das öBMF bewusst eine andere Form gewählt, und zwar die Form eines Rechtecks, um kein blauäugiges Bild zu vermitteln, dass die wenigste Kraft auf die Steuerhinterzieher konzentriert werden solle.

Die australische Finanzverwaltung habe einen „Risk Differentiation Framework“ entwickelt, wonach Steuerpflichtige entsprechend ihrem Risiko und ihrer besonderen Eigenschaften in unterschiedliche Gruppen eingeteilt würden und für jede Gruppe würden verschiedene Methoden seitens des Staates angewandt und für sog. „key taxpayers“ sei ein „continuous monitoring“, also eine laufende Überwachung, vorgesehen. Eine weitere Grafik soll nach *Ass.-Prof.in Gunkler-Slawitsch* die bereits zu Beginn angesprochene Empfehlung der OECD verdeutlichen, wonach die Finanzverwaltungen insbesondere auch die moderne Technologie zur Verbesserung der Strukturen nutzen solle. So werde empfohlen, die Steuerpflichtigen durch sog. Nudging, also das bloße Anstupsen der Steuerpflichtigen ohne gesetzliche Verbote und Gebote, zur Mitwirkung anzuhalten. Ferner sei es durch die neue Technik auch möglich, gezielter und analytischer neue Methoden zu entwickeln und anzuwenden. Die OECD empfehle daher auch unterschiedliche Risikomanagementsysteme der Finanzbehörden für unterschiedliche Risikotypen. Risikomanagementmodelle würden insoweit als Co-operative Compliance Modelle verstanden. Das Ziel der von der OECD entwickelten Co-operative Compliance bestehe darin, durch eine enge Zusammenarbeit zwischen Steuerpflichtigen und den Finanzbehörden Steuern letztendlich richtiger und pünktlicher zu erheben. Es sei erkannt worden, dass im traditionellen Abgabenvollzug erhebliche wechselseitige Informationsasymmetrien bestünden, die insbesondere durch den Mangel an Kooperation und auch die erhebliche Zeitverzögerung im Abgabenvollzug entstünden. Durch dieses Modell solle das gegenseitige Vertrauen zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung gestärkt werden. Zudem entstehe dadurch ein wechselseitiger Vorteil, indem die Finanzverwaltung transparenter auf den Steuerpflichtigen blicken könne und der Steuerpflichtige im Gegenzug an Rechtssicherheit gewinne. Beide Seiten sollten also ein kooperatives Verhalten an den Tag legen, was für beide Seiten zu Vorteilen führe.

Mit der Einführung der begleitenden Kontrolle solle das Konzept der Co-operative Compliance in Österreich jetzt umgesetzt werden. Es handele sich zudem um ein Verfahrensinstrument, dass dem Bereich der Responsive Regulation zuzuordnen sei. Durch die begleitende Kontrolle finde ein Paradigmenwechsel statt, der sich vor allem in der zeitlichen Verschiebung der Kontrolle bemerkbar mache. Eine laufende Kontrolle statt eine ex-post Kontrolle sei das Credo und etwas grundsätzlich neues für den österreichischen Abgabenvollzug. Auch die enge Kooperation

zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung klinge in Österreich nach etwas grundsätzlich Neues, gleichwohl sei dies in Wahrheit bereits in der BAO angelegt. Wie bereits erwähnt worden sei, hätten BAO und die deutsche Abgabenordnung dieselben Wurzeln in der deutschen Reichsabgabenordnung. Da Österreich und Deutschland auch dieselben verfassungsrechtlichen Prinzipien hätten, sei die deutsche Forschung für Österreich sehr interessant. In Deutschland habe die Rechtsprechung schon lange kooperative Handlungsformen entwickelt und *Prof. Seer* habe die Kooperationsmaxime für Deutschland postuliert. *Prof. Seer* habe, so *Ass.-Prof.in Gunacker-Slawitsch*, eine kooperative Arbeitsteilung zwischen der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen angenommen, die zusammen eine Art Arbeitsgemeinschaft bilden. In Ihrer Habilitation habe *Ass.-Prof.in Gunacker-Slawitsch* herausgearbeitet, dass diese Erkenntnisse im Kern auch auf den österreichischen Abgabenvollzug zuträfen. Auch in der österreichischen BAO sei die Sachverhaltsvermittlung von einer Kooperation geprägt. Auch in Österreich sei eine Abwägungsentscheidung zwischen Gesetz- und Gleichmäßigkeit auf der einen Seite und den Freiheitsrechten auf der anderen Seite zu treffen. Deshalb könne man auch in Österreich behaupten, dass der Abgabenvollzug von einem Kooperationsprinzip geprägt sei. Eine traditionelle Schwäche des Abgabenvollzugs sei es aber, dass die Finanzverwaltung und der Steuerpflichtige weniger miteinander, sondern gegeneinander arbeiten. Das bedeute, dass das Kooperationsprinzip im österreichischen Abgabenvollzug zwar angelegt, aber sicher noch ausbaufähig sei. Wenn man aber anerkenne, dass das Prinzip der Kooperation als Ausgangspunkt im Abgabenvollzug angelegt ist, dann könne man diese Kooperation auch weiter verstärken und besser aufeinander abstimmen. Vor dem Hintergrund der begleitenden Kontrolle lasse sich daraus schließen, dass die begleitende Kontrolle als Instrument der Finanzverwaltung etwas Neues sei, aber keinen Fremdkörper im System darstelle.

#### **IV. Teil 4: Gesetzliche Umsetzung**

*Prof.in Ehrke-Rabel* setzt mit der gesetzlichen Umsetzung der begleitenden Kontrolle in Österreich fort. Hierzu zitiert *Prof.in Ehrke-Rabel* den neuen § 153a BAO:

##### **§ 153a BAO**

(1) *Anstelle einer Außenprüfung (...) ist auf Antrag eine begleitende Kontrolle durchzuführen. (...) Während der begleitenden Kontrolle besteht eine erhöhte Offenlegungspflicht nach Maßgabe des § 153f und ein laufender Kontakt zwischen den Unternehmern und Organen des Finanzamtes nach Maßgabe des § 153f Abs 4. Das für die begleitende Kontrolle zuständige Finanzamt hat dem einzelnen Unternehmer oder (...) Auskünfte über bereits verwirklichte oder noch nicht verwirklichte Sachverhalte zu erteilen.*

Zu betonen sei dabei, dass die begleitende Kontrolle eine alternative zur Außenprüfung sei („Anstelle einer Außenprüfung ...“) und eine erhöhte Mitwirkungspflicht nach § 153f BAO bestehe. Letzteres sei der Preis für die besonderen betroffenen Unternehmer. Ihr Geschenk sei aber eine erhöhte Rechtssicherheit im Gegensatz zu anderen Steuerpflichtigen. Ferner habe das für die begleitende Kontrolle zuständige Finanzamt über verwirklichte und noch nicht verwirklichte Sachverhalte Auskünfte zu erteilen.

Zum Adressatenkreis sei nach *Ass.-Prof.in Gunacker-Slawitsch* zu sagen, dass ein Unternehmer nach §§ 1-3 des Unternehmensgesetzbuchs oder eine Privatstiftung, die alleine oder gemeinsam mit anderen Privatstiftungen mit mehr als 50 % des Kapitals und der Stimmrechte an dem Unternehmen unmittelbar beteiligt ist, antragsberechtigt seien. Voraussetzung sei, dass Sitz oder Geschäftsleitung im Inland liege eine Betriebsstätte im Inland bestehe (§ 153b BAO). Ein Antrag sei ab dem 1. Januar 2019 möglich. Im Gesetzgebungsverfahren sei umfassend diskutiert worden, wie man mit verbundenen Unternehmen verfahren solle. Man habe diskutiert, ob alle Unternehmen einheitlich in die begleitende Kontrolle hineinzunehmen seien oder ob es jedem einzelnen Unternehmen freistehen solle, in die begleitende Kontrolle aufgenommen zu werden. Für eine einheitliche Handhabung sei stets das Argument der Vollzugseffizienz eingebracht worden. Dagegen spreche aber natürlich, so *Ass.-Prof.in Gunacker-Slawitsch*, dass dies für ein kooperatives Instrument, das auf wechselseitiges Vertrauen aufbaue, nur dann Sinn mache, wenn alle Teilnehmer wirklich zusammen zu einer Kooperation bereit seien. Der Gesetzgeber habe sich dann für eine sehr flexible Lösung entschieden: Der Antrag könne für den Antragsteller und für einige oder alle der mit diesem im Sinne des Abs. 5 verbundenen Unternehmer mit Geschäftsleitung, Sitz oder Betriebsstätte im Inland gestellt werden (sog. Kontrollverbund). Nicht jeder Unternehmer stelle einen Antrag, sondern der Antrag sei vom obersten Unternehmer der Beteiligungskette bzw. vom Einfluss ausübenden Unternehmer zu stellen. Außerdem sei der Antrag von den gesetzlichen Vertretern aller im Antrag aufgeführten Unternehmen zu bestätigen.

Die Zulassungsvoraussetzungen stellt *Prof.in Ehrke-Rabel* vor. Es gebe weiche und harte Zulassungsvoraussetzungen. Die harten Zulassungsvoraussetzungen seien die, die der Unternehmer vorher erfüllen müsse und wenn er diese Voraussetzungen nicht erfülle, dann werde der Antrag sofort zurückgewiesen. Daneben gebe es zusätzliche weiche Voraussetzungen, die das Finanzamt prüfe. Zu den harten Voraussetzungen gehören:

1. Der Antragsteller müsse Wohnsitz, Sitz, Ort der Geschäftsleitung oder Betriebsstätte im Inland haben und im Inland buchführungspflichtig sein oder freiwillig Bücher führen.
2. Über keinen der im Antrag aufgeführten Unternehmer darf in den letzten fünf Jahren vor der Antragstellung wegen eines in den letzten sieben Jahren vor der Antragstellung vorsätzlich oder grob fahrlässig begangenen Finanzvergehens rechtskräftig eine Strafe oder Verbandsgeldbuße verhängt worden sein. Zu dieser Voraussetzung habe es lange Diskussionen gegeben. Das Ziel solle sein, dass derjenige, der in einem Strafverfahren war, sich aber später zunehmend compliant verhalte, nicht von vornherein ausgeschlossen sein solle. Man wollte nicht diejenigen miteinbeziehen, die erst vor kurzer Zeit in einem Steuerstrafverfahren waren. Auf der anderen Seite können man aber auch genau so gut sagen, dass gerade diese Personen einer besonderen Beobachtung bedürften. Der Grund für die langen Zeiträume bestehe nach *Prof.in Ehrke-Rabel* darin, dass es Fälle in Österreich gebe, in denen ein Steuerpflichtiger seit acht Jahren im finanzstrafrechtlichen Untersuchungsverfahren sei und immer noch keine Einleitung des Finanzstrafverfahrens stattgefunden habe. Wenn dieser Steuerpflichtige zwischenzeitlich ein steuerliches innerbetriebliches Kontrollsystem (im Folgenden: „IKS“) installiert habe und sich im Verfahren der begleitenden Kontrolle befinde und eine Verurteilung im Finanzstrafverfahren erfolge, dann müsse der Steuerpflichtige nicht automatisch aus dem Verfahren der begleitenden Kontrolle rausfallen.
3. Mindestens einer der Antragsteller müsse einen Umsatzerlös von mehr als EUR 40 Mio. aufweisen. In Österreich gebe es eher eine kleinere bis mittlere Unternehmensstruktur, so dass nur wenige unter diese Kategorie fallen würden.

Eine Teilnehmerin aus dem Publikum möchte wissen, ob *Prof.in Ehrke-Rabel* eine Vorstellung davon habe, wie viele österreichische Unternehmen in dieses Raster kommen könnten.

*Prof.in Ehrke-Rabel* meint, dass es schon einige Unternehmen sein können, genaue Zahlen könne Sie jedoch leider nicht vortragen. Im Verhältnis zu Deutschland sei dieser Grenzwert nicht allzu hoch, in Österreich schon. Dennoch gebe es genug Unternehmen, die diese Grenze überschreiten würden.

4. Ein Gutachten eines Wirtschaftstreuhänders müsse bestätigen, dass das Unternehmen ein Steuerkontrollsystem (im Folgenden: „SKS“) eingerichtet habe. Diese Überlegung sei recht spät im Gesetzgebungsverfahren entstanden. Auch hierbei habe es Diskussionen gegeben. Zu Beginn des Pilotprojekts habe es kein Unternehmen mit einem SKS gegeben. Dieses wurde erst zusammen mit der Finanzverwaltung entwickelt. Nachdem man Vorstellungen darüber hatte, wie ein solches System aussehen sollte, habe man diese Voraussetzung mitaufgenommen. Die nächste Frage sei gewesen, wer überprüfen solle, ob das SKS vernünftig funktioniere. Zunächst sei die Finanzverwaltung als Prüfstelle angesprochen worden, doch dort habe man Angst vor einer Überbelastung gehabt. So sei man dann auf die Wirtschaftstreuhänder gekommen, wobei auch dabei wieder eine Diskussion aufgekommen sei, ob darunter nur die Wirtschaftsprüfer zu verstehen seien oder auch Steuerberater. Aus standesatmosphärischen Gründen habe man sich dann auf die Wirtschaftsprüfer und Steuerberater geeinigt und Bilanzbuchhalter ausgeschlossen. Auch über eine laufende Überprüfung habe man diskutiert und sei zu dem Ergebnis gekommen, dass das SKS alle drei Jahre überprüft werden müsse.

Ein Teilnehmer fragt, ob man sich konkrete Vorstellungen zu den Anforderungen an ein SKS gemacht habe.

Dies bestätigt *Prof.in Ehrke-Rabel* und geht auf § 153b Abs. 6 BAO ein. Die Formulierung sei sehr vage vom Gesetzgeber gewählt worden. § 153b Abs. 6 BAO lautet wie folgt:

*„Das Steuerkontrollsystem umfasst die Summe aller Maßnahmen (Prozesse und Prozessschritte), die gewährleisten, dass die Besteuerungsgrundlagen für die jeweilige Abgabenart in der richtigen Höhe ausgewiesen und die darauf entfallenden Steuern termingerecht und in der richtigen Höhe abgeführt werden. Es leitet sich aus der Analyse aller steuerrelevanten Risiken ab und wird an geänderte Rahmenbedingungen laufend angepasst. Die Risikoanalyse, die daraus folgenden Prozesse und Prozessschritte sowie die erforderlichen Kontrollmaßnahmen sind überprüfbar dokumentiert. Die Dokumentation wird laufend aktualisiert.“*

Die erste Überlegung des öBMF sei gewesen, dass dies eine sehr gute Regelung sei und daher nicht weiter ausgeführt werden müsse. Ob dies aber tatsächlich eine makellose Regelung ist, sei ausführlich im Anschluss diskutiert worden und *Prof.in Ehrke-Rabel* habe dazu vertreten, dass diese Formulierung nicht dem Legalitätsprinzip nach österreichischem Verständnis entspreche. Deshalb sei dann im § 153b Abs. 7 BAO eine Regelung aufgenommen worden, wonach der Bundesfinanzminister ermächtigt werde diese Regelung mit einer Steuerkontrollprüfungsverordnung (im Folgenden: „SKS-VO“) weiter zu konkretisieren. Diese SKS-VO schreibe nunmehr den konkreten Rahmen eines SKS vor und treffe auch Aussagen dazu, wie der Wirtschaftstreuhänder sein Gutachten anzufertigen habe.

*Prof. Seer* merkt an, dass es eine ähnliche Regelung zum SKS in Deutschland vom IDW gebe und fragt sich, ob gewisse Ähnlichkeiten zu der SKS-VO bestünden.

Dies bestätigt *Prof.in Ehrke-Rabel*. Die SKS-VO habe sich sehr stark an den Vorgaben des IDW orientiert.

Nach einer Teilnehmerin seien auch diese Formulierungen sehr vage gehalten.

Dies liege aber in der Natur der Sache, so *Prof. Seer*.

*Prof.in Ehrke-Rabel* pflichtet *Prof. Seer* bei und führt weiter aus, dass auch an dieser Stelle ein „one size fits all“ approach nicht geeignet sei, da die Unternehmen sehr unterschiedlich seien. Im Rahmen des Pilotprojekts habe ein Elektrizitätsunternehmen sehr ausführlich und detailliert sein SKS vorgestellt. Dies sei faszinierend gewesen, da ganz spezielle Risiken und Pflichten bestünden, etwa im Bereich der Umsatzsteuer. Die Unternehmer hätten insgesamt sehr intensiv an der SKS-VO mitgewirkt und seien damit zufrieden.

Dieselbe Teilnehmerin betont daraufhin, dass jeder Steuerpflichtige ein Thema damit habe, wie tief man im SKS einsteigen müsse. Irgendwo müsse man dann doch einen Schnitt machen, gerade auch im Hinblick auf Kosten und Nutzen.

Dies sei völlig richtig, so *Prof.in Ehrke-Rabel*. Man müsse aber das weiche Merkmal bedenken, wonach das Risiko „wesentlich“ sein müsse. Dadurch finde eine Eingrenzung auf die wesentlichen Probleme statt.

*Prof. Seer* sei noch eine Anmerkung wichtig: Diese Größe von mehr als EUR 40 Mio. sei für Deutschland – auch wenn Deutschland größer sei als Österreich – eine brauchbare Größe, denn die Wertschöpfungsgrößen seien in Deutschland gleich, da man in denselben Märkten verkehre. Ein Unternehmen mit EUR 40 Mio. sei schon eine beachtliche Größe. Man könne natürlich aus gleichheitsrechtlichen Bedenken sagen, die Zahl sei willkürlich. Was man aber aus Sicht der Finanzverwaltung nicht wolle, sei ein Testat für ein SKS. In Österreich scheint man das nach *Prof. Seer* nun so gelöst zu haben, dass dies Sache der Wirtschaftstreuhänder sei. Diesen käme also eine gewisse Einschätzungsprärogative zu, ob das SKS ein hinreichendes System im Sinne des § 153b Abs. 6 BAO sei.

Ein Teilnehmer aus dem Publikum sieht bezüglich der maßgeblichen Umsatzgrößen die Schwelle bei einer Anschluss-Betriebsprüfung als Orientierungswert an.

*Prof. Seer* stellt klar, dass es in Deutschland nirgendwo im Gesetz stehe, dass alle Veranlagungszeiträume von Großbetrieben oder gar Konzernen geprüft werden müssten. Dies sei eine ermessensleitende BpO-Vorschrift aus dem Jahr 2000. Diese werde zwar immer angepasst in bestimmten Größenklassen, jedoch seien diese, so *Prof. Seer*, sehr niedrig. Wenn man in Deutschland in solch eine Diskussion eintrete, dann solle man auch das bestehende Anschlussprüfungsdogma zumindest zurückfahren. Mit der Vorschrift des § 4a BpO zur sog. zeitnahen Betriebsprüfung sei dies schon geschehen. Dabei handele es sich jedoch nur um eine Soll-Vorschrift. Man müsste diskutieren, was eigentlich die adäquaten Grenzlinien seien.

Ein Teilnehmer aus dem Publikum sagt, dass es allein in Düsseldorf ca. 400-500 Unternehmen gebe, die einen Umsatz von mehr als EUR 40 Mio. aufweisen würden. In Baden-Württemberg würde man etwa eine Groß-Betriebsprüfung erst bei EUR 750 Mio. ansetzen.

*Prof. Seer* hinterfragt, ob die Grenze für eine Groß-Betriebsprüfung tatsächlich bei EUR 750 Mio. liege.

Eine Teilnehmerin klärt auf, dass damit wohl der Konzernumsatz gemeint sei.

Dies bestätigt auch der Teilnehmer. Gemeint sei der Konzernumsatz und damit die Konzern-Betriebsprüfung.

*Prof. Seer* stellt daraufhin nochmal klar, dass es jedenfalls nicht auf die Größe des Landes ankommen könne, sondern vielmehr auf die Größe des Unternehmens.

Das sieht auch *Prof.in Ehrke-Rabel* so und betont, dass es letztlich eine Gleichheitsfrage sei.

Nach dieser Diskussion setzt *Prof.in Ehrke-Rabel* Ihren Vortrag mit § 4 der SKS-VO fort und bildet diesen wortlautgetreu ab. In § 4 SKS-VO werde definiert, was Steuerehrlichkeit sei. Das SKS solle dokumentieren, dass sich der Unternehmer und seine leitenden Angestellten zur Steuerehrlichkeit bekennen, was vor allem bedeute, dass sie sich zu einem rechtskonformen Verhalten im Hinblick auf steuerliche Verpflichtungen und Obliegenheiten, zur steuerlichen Zuverlässigkeit gem. § 153c Abs. 4 BAO und zur Vermeidung von missbräuchlichen oder missbrauchsverdächtigen Gestaltungen gem. § 22 BAO und von Abgabenhinterziehungen und Abgabenverkürzungen verpflichten. Insbesondere letzteres sei wieder eher vage formuliert worden. Man könne diese Bestimmung letztlich nur zusammen mit der erweiterten Offenbarungspflicht verstehen. Wenn also im SKS vorgesehen sei, dass für Gestaltungen, die missbrauchsverdächtig sind – also von dem abweichen, was gewöhnlich steuerlich im Unternehmen gemacht werde – ein vorheriges Gespräch mit dem Finanzamt angelegt ist, dann sei dies ein Indiz für das Bekenntnis zur Steuerehrlichkeit.

*Prof. Seer* hält dies für eine ganz interessante Lösung. Bislang wolle Deutschland DAC 6 einfach abschreiben. Wenn man dies wörtlich nehme, dann habe man ein sehr weites Spektrum bei Auslandssachverhalten. An dieser Stelle wäre es besser, wenn man sich zu einem SKS bekenne. In Österreich gebe es verbindliche Auskünfte bezüglich möglicher Gestaltungsmissbräuche, wohingegen in Deutschland ganz im Gegenteil diese Möglichkeit ausdrücklich im Anwen-

derungserlass herausgenommen worden sei. Deutschland gehe dabei eher in Deckung. Umso beachtlicher sei es, dass ein Nachbarland dies zuvorkommend behandle.

*Prof.in Ehrke-Rabel* hält dies auch für durchaus vernünftig. Diese Lösung sei letztlich auf die offene Kommunikation während des Pilotprojekts zwischen der Finanzverwaltung und den Unternehmen zurückzuführen.

Die Ziele eines SKS seien nach § 5 SKS-VO, dass (1) die Besteuerungsgrundlagen für die jeweilige Abgabenart in der richtigen Höhe ausgewiesen und die darauf entfallenden Steuern termingerecht und in der richtigen Höhe abgeführt würden, (2) die Risiken wesentlicher Verstöße gegen steuerliche Vorschriften rechtzeitig erkannt würden und (3) solche Regelverstöße verhindert würden. Weitere Grundelemente des SKS seien in den §§ 6-11 der SKS-VO geregelt.

*Prof. Seer* verweist an dieser Stelle auf das im letzten Jahr abgehaltene Seminar zum Thema Tax-Compliance, bei dem auch *Frau Linau* von dem Energieunternehmen *innogy* teilnahm. *Frau Linau* habe sehr plastisch die Funktion eines unternehmensinternen Compliance Managementsystems dargestellt und dies ganz offen als eine Art interner Vor-Bp. bezeichnet. Ihre Hauptaufgabe habe Frau Linau darin gesehen, aus ihrem in sich geschlossenen Steuerabteilungsfeld heraus in das Unternehmen zu gehen. Die anderen Bereiche hätten dabei die Steuerleute als Störer angesehen. Das SKS müsse bewusst solche „Störer“ beinhalten. In der Tat sei ein „one fits all“ approach nicht zielführend, sondern das jeweilige SKS müsse abhängig von der jeweiligen Unternehmensart ausgestaltet sein. Der Gesetzgeber könne das gar nicht konkreter formulieren, da sei die Verordnung das richtige Instrument.

Eine Teilnehmerin aus dem Publikum möchte wissen, ob Österreich dabei eine Differenzierung vornehme, wenn der Steuerpflichtige bestimmte Aufgaben auf den Steuerberater auslagere.

*Prof.in Ehrke-Rabel* antwortet daraufhin, dass es eine solche Differenzierung aktuell nicht gebe, sich aber ein aktuelles Werk genau mit dieser Frage beschäftige.

Ein weiterer Teilnehmer spricht das Berufsgeheimnis an, das im Zusammenhang mit DAC 6 in der jüngsten Debatte eine Rolle einnehme. Der Begriff „missbrauchsverdächtig“ sei sehr weit gefasst, wodurch allein schon aggressive Steuerplanungen gemeldet werden müssten.

Nach *Prof.in Ehrke-Rabel* sei DAC 6 in diesem Zusammenhang ein anderes Thema, da DAC 6 solche Fälle betreffe, die bereits verwirklicht wurden. Im Fall der begleitenden Kontrolle aber sei man bereits systemimmanent zur erweiterten Mitwirkung verpflichtet. Das bedeute, dass man missbrauchsverdächtige Themen zeitnah mit dem Finanzamt besprechen müsse.

*Prof. Seer* stellt klar, dass DAC 6 die geplante Steuervermeidung umfasse, wohingegen im Rahmen des SKS bei der begleitenden Kontrolle eine allgemeine Erklärung von dem Unternehmen gefordert werde, dass dieses sich nicht bewusst in die Grauzone zwischen Steuerumgehung bis Steuerhinterziehung begeben.

*Prof.in Ehrke-Rabel* betont, dass eine ad hoc Beurteilung, welche Fälle „missbrauchsverdächtig“ sind, sehr schwer sei.

*Prof. Seer* stimmt dem zu und stellt die Frage, welche Folgen es hätte, wenn ein Unternehmer alles unterzeichne und erkläre, dass er keine aggressive Steuerplanung betreiben werde, sich dann aber in der begleitenden Kontrolle ein missbrauchsverdächtiger Fall ergebe. Wenn daran auch steuerstrafrechtliche Konsequenzen geknüpft würden, dann sei dies sehr wichtig für die Akzeptanz. Solche Sanktionen könnten die Unternehmer davon abhalten, diese Verpflichtungserklärung abzugeben und damit die Implementierung eines SKS verhindern. Ein Unternehmer könne ja oft gar nicht aus ex ante Sicht sagen, ob später ein Missbrauchsfall vorliegen könnte oder nicht.

Nach *Ass.-Prof.in Gunacker-Slawitsch* müsse beachtet werden, dass es im Ermessen der Finanzverwaltung stehe, den Steuerpflichtigen zu jeder Zeit wieder aus der begleitenden Kontrolle auszuschließen. Dabei sei die Schwere des Verstoßes des Steuerpflichtigen entscheidend.

*Prof.in Ehrke-Rabel* stellt klar, dass dieser Fall nicht ausdrücklich geregelt sei und auch steuerstrafrechtliche Folge nicht von vornherein ausgeschlossen seien.

*Ass.-Prof.in Gunacker-Slawitsch* setzt den Vortrag mit der Prüfung des Antrags fort. Man habe sich dabei zunächst die Frage gestellt, welches Finanzamt für die Überprüfung zuständig sei und welche Zulassungsvoraussetzungen überprüft werden können, ohne das Unternehmen genau zu kennen. Man habe sich dann darauf geeinigt, dass das für den Antragsteller zuständige Finanzamt prüfe, ob der Ort der Geschäftsleitung im Inland liege etc. Wenn die Voraussetzungen er-

füllt seien, dann werde der Antrag weitergeleitet an das Finanzamt, das für die Erhebung der Ertragsteuern des Unternehmens zuständig sei. Dieses Finanzamt prüft dann die übrigen Voraussetzungen. Liegen alle Voraussetzungen vor, kommt es zu einer Außenprüfung, wenn in den letzten fünf Jahren eine Außenprüfung nicht schon stattgefunden habe. Dadurch wolle man prüfungsfreie Zeiträume vermeiden. Im Rahmen dieser Außenprüfung – gewissermaßen als Vorprüfung für die begleitende Kontrolle – werde auch die steuerliche Zuverlässigkeit überprüft. Hierzu habe man „weiche Kriterien“ entwickelt mit einem demonstrativen Katalog, mit dem die Finanzämter das bisherige Verhalten des Steuerpflichtigen durch eine Gesamtbetrachtung beurteilen könnten. Dabei seien insbesondere das Verhalten und die Feststellungen während der Außenprüfung, Feststellungen der in den fünf Jahren vor der Antragstellung durchgeführten Außenprüfungen und das steuerliche Verhalten in den letzten fünf Jahren vor der Antragstellung zu berücksichtigen. Zu dem relevanten steuerlichen Vorverhalten gehörten u.a. insbesondere die bisherige Befolgung der Offenlegungs-, Wahrheits- und Anzeigepflichten, die Anzahl der verspätet abgegebenen Abgabenerklärungen und eine deutliche Verbesserung der Selbstkontrolle anlässlich einer strafrechtlichen Verfolgung. Liegen alle Voraussetzungen vor, ergehe ein Bescheid, der den Wechsel in die begleitende Kontrolle veranlasse.

Ein Charakteristikum der begleitenden Kontrolle sei, so *Ass.-Prof.in Gunacker-Slawitsch*, dass es sich um eine laufende und zeitnahe Kontrolle handele. Dies bedeute konkreter, dass mindestens vier Mal im Kalenderjahr eine Besprechung stattfinden müsse und keine Außenprüfung in den Jahren stattfinde, in denen sich das Unternehmen in einer begleitenden Kontrolle befinde. Eine Außenprüfung sei nur nach Maßgabe des § 148 Abs. 3a BAO vorgesehen. Gleichwohl sei zu konstatieren, dass die Prüfung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse jederzeit möglich sei. Dies sei aufgrund der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung auch geboten.

Ein Teilnehmer aus dem Publikum merkt an, dass er keine große Möglichkeit sehe, bei Unternehmen mit einem Umsatz von bis zu EUR 10 Mrd. allein mit vier Treffen, oder sogar sechs bis acht Treffen, die Komplexität des Unternehmens zu erfassen.

*Prof.in Ehrke-Rabel* stellt daraufhin fest, dass das Rückgrat der begleitende Kontrolle das SKS sei, was bedeute, das nicht mehr viel punktuell geprüft werde, sondern man solle anhand des SKS verifizieren können. Bei der begleitenden Kontrolle auftretende Probleme könne man nach wie vor prüfen; die begleitende Kontrolle sei nicht als „Kuschelkurs“ zu verstehen.

Spannend sei nach *Prof. Seer* die Idee, dass es mindestens vier Treffen im Jahr geben müsse. Bei diesen Treffen würden dann auf Basis eines aussagekräftigen SKS die prüfungsrelevanten Punkte besprochen und dokumentiert. Das erleichtere den Zugang für die Betriebsprüfung. Dazu müsse man aber dann sehr schnell sein. *Prof. Seer* möchte wissen, wie schnell genau man sein müsse.

*Prof.in Ehrke-Rabel* und *Ass.-Prof.in Gunacker-Slawitsch* antworten, dies müsse vor Einreichung der Steuererklärung passieren.

Dies hält *Prof. Seer* für sehr schnell aus Sicht der Finanzverwaltung, denn es gehe ja darum, wie lange die Finanzverwaltung noch prüfen dürfe.

Hierzu erläutert *Prof.in Ehrke-Rabel*, dass es in Österreich keine Bescheide unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gebe, sondern nur eine Wiederaufnahme des Verfahrens. Dazu sei Wiederaufnahmegrund erforderlich, z.B. das Vorliegen neuer Tatsachen. Die Wiederaufnahme sei eine Ermessensentscheidung der Finanzbehörde.

Das sei in Deutschland anders, so *Prof. Seer*, denn bei Vorliegen neuer Tatsachen müsse in Deutschland eine Änderung des Steuerbescheides nach § 173 AO erfolgen.

Nach dieser Zwischendiskussion geht *Ass.-Prof.in Gunacker-Slawitsch* auf die erweiterten Offenlegungspflichten ein. Dies sei das Herzstück der begleitenden Kontrolle. Ab der Rechtskraft des Bescheides gemäß § 153d Abs. 1 BAO hätten die Unternehmer des Kontrollverbands unbeschadet anderer abgabenrechtlicher Offenlegungspflichten

- jene Umstände **unaufgefordert vor Abgabe der Abgabenerklärungen offenzulegen,**
- hinsichtlich derer ein **ernsthaftes Risiko einer abweichenden Beurteilung durch das Finanzamt besteht,**
- wenn sie **nicht unwesentliche Auswirkungen auf das steuerliche Ergebnis haben können.**

Wichtig sei zunächst, dass es sich um eine Offenlegungspflicht i.S. der BAO handele, die damit wahrheitsgemäß und vollständig zu erfolgen habe. Diese Offenlegung habe proaktiv zu erfolgen, was bedeute, dass der Unternehmer unaufgefordert seinen Offenlegungspflichten nachkommen

müsse. Die Frage sei, was unter Umständen zu verstehen sei, hinsichtlich derer ein ernsthaftes Risiko einer abweichenden Beurteilung durch das Finanzamt bestehe. Klar sein dürfte, so *Ass.-Prof.in Gunacker-Slawitsch*, dass unvertretbare Rechtauffassungen des Steuerpflichtigen darunter fielen. Problematischer sei der Fall, wenn der Steuerpflichtige vertretbar eine andere Rechtsmeinung als die Finanzverwaltung vertrete. Dies sei in Österreich strittig, jedoch müsse der Unternehmer normalerweise seine abweichende Rechtauffassung gegenüber der Finanzverwaltung offenlegen. *Ass.-Prof.in Gunacker-Slawitsch* ist der Ansicht, dass eine Offenlegungspflicht grundsätzlich bezüglich abweichender Rechtauffassungen nicht bestehe, gleichwohl gelte dies nicht in der begleitenden Kontrolle. Bei einer begleitenden Kontrolle müsse der Steuerpflichtige aufgrund der erweiterten Offenlegungspflichten seine abweichende Rechtauffassung preisgeben. Zu hinterfragen sei auch, was unter „nicht unwesentliche“ Auswirkungen zu verstehen sei. Nach *Ass.-Prof.in Gunacker-Slawitsch* könne man diese Formulierung kritisch sehen, da diese gegebenenfalls zu unbestimmt sei. Jedoch halte *Ass.-Prof.in Gunacker-Slawitsch* dieses weiche Kriterium für verfassungsrechtlich gerechtfertigt, weil man auch hier auf die Besonderheiten des einzelnen Unternehmers abstellen müsse.

Ein Teilnehmer möchte wissen, warum statt der Formulierung „nicht unwesentlich“ nicht einfach der Begriff „wesentlich“ verwendet wurde.

*Ass.-Prof.in Gunacker-Slawitsch* antwortet darauf, dass es sogar im Laufe des Prozesses mal wesentlich geheißen habe, aber es stetige Veränderungen gegeben habe. Man habe mit der gewählten Formulierung wohl eine Klarstellung bezweckt.

Ein weiterer Teilnehmer fragt, ob es auch den Fall gebe, in dem der Steuerpflichtige zu viel offenlege und damit über seine Offenbarungspflichten hinausgehe.

Auch zu den allgemeinen Offenlegungspflichten werde nach *Ass.-Prof.in Gunacker-Slawitsch* vertreten, dass ein zu viel an Offenlegung mit dem Zweck, die Finanzverwaltung zu verwirren, dazu führen könne, dass die Offenlegungspflichten verletzt würden. Dies werde zumindest auch im Schrifttum so gesehen.

*Prof.in Ehrke-Rabel* ergänzt hierzu, dass es auch Rechtsprechung gebe, wonach eine spätere Änderung des Steuerbescheides durch die Finanzverwaltung nicht ausgeschlossen sei, wenn der Finanzbeamte so viele Unterlagen bekomme, dass er sie realistisch nicht alle sichten könne. Die

(erweiterte) Offenlegungspflicht sei mehr als bloß einen Haufen an Akten beim Finanzamt abzugeben.

*Prof. Seer* erklärt daraufhin, dass dies viel weiter als in Deutschland gehe. In Deutschland stehe es nirgendwo im Gesetz, inwieweit der Steuerpflichtige bei abweichender Rechtsauffassung zur Offenlegung verpflichtet sei. Es sei die Folge einer BGH-Rechtsprechung zum Steuerstrafrecht, bei der es im Grunde nur um solche Fälle gehe, bei denen der Steuerpflichtige bewusst einen Verwaltungserlass missachte und dadurch bestimmte Dinge nicht deklariere, die aus Sicht der Finanzbehörde für die Besteuerung relevant seien. Demgegenüber gehe es nun in Österreich viel weiter, denn man müsse gewissermaßen antizipieren, dass die Finanzverwaltung möglicherweise eine andere Meinung vertrete.

Genau so sei es auch bestätigt *Ass.-Prof.in Gunacker-Slawitsch*. Jede Abweichung solle besprochen werden.

Danach kommt *Ass.-Prof.in Gunacker-Slawitsch* auf die Beendigung der begleitenden Kontrolle zu sprechen. Eigentlich solle die Beendigung für die Unternehmer einfach sein, da eine Beendigung sowohl auf Antrag als auch von Amts wegen möglich sei. Eine Beendigung auf Antrag des Unternehmers sei ganz einfach, die amtswegige Beendigung hingegen stehe im Ermessen der Finanzbehörde und komme in Betracht, wenn die Voraussetzungen nach §§ 153b, 153c BAO nicht erfüllt seien, ein Verstoß gegen die Pflichten aus § 153f BAO vorliege oder das Gutachten gemäß § 153b Abs. 4 Nr. 4 nicht (mehr) plausibel sei. Die Beendigung sei für einzelne Unternehmer und für den gesamten Kontrollverbund möglich. Eine Besonderheit sei bei Gruppen i.S. von § 9 der österreichischen Körperschaftsteuer zu beachten, da dort die Beendigung die gesamte Gruppe umfassen müsse.

*Prof. Seer* möchte geklärt wissen, ob die Finanzverwaltung also sagen könne, das SKS sei so schlecht, dass es gar nicht in der Lage sei, die erforderlichen Erkenntnisse zu liefern.

*Ass.-Prof.in Gunacker-Slawitsch* bestätigt dies und stellt klar, dass die Finanzbehörde sogar verpflichtet sei, die Plausibilität der Gutachten laufend zu überprüfen.

Abschließend geht *Prof.in Ehrke-Rabel* auf die Übergangs- und Schlussbestimmungen ein. Die begleitende Kontrolle sei laufend zu evaluieren und spätestens zum 31. Dezember 2024 sei ein

Evaluationsbericht vorzulegen. Zudem sei die bisherige Auswirkung der begleitenden Kontrolle auf den Aufwand der Unternehmer und der Abgabenbehörden zu analysieren und die anzunehmende Auswirkung einer Absenkung der Umsatzerlösgrenze auf die Abgabenbehörden darzustellen.

Die laufende Evaluierung sei wichtig und auch gut für ein dauerhaftes Bestehen der begleitenden Kontrolle, so *Prof. Seer*. *Prof. Seer* fragt nun die Teilnehmer, was Sie von der begleitenden Kontrolle hielten.

Ein Teilnehmer, der auch Betriebsprüfer ist, betont, dass die (erweiterten) Offenlegungspflichten ganz wichtig seien. Ihm graue es jedoch davor, die Komplexität bei Dax-Konzernen zu erfassen, die mit 100 Steuerleuten und verschiedenen Beratungsunternehmen sowie mit 400 im Ausland sitzenden Buchführern ausgestattet seien. Die praktische Umsetzung stelle er sich bei solchen Gesprächspartnern einer begleitenden Kontrolle sehr schwierig vor.

*Prof. Seer* stellt dar, dass eine praktische Umsetzung in Deutschland schwerer sei als beispielsweise in den Niederlanden oder in Österreich, da Deutschland ein größeres Land sei, das föderalistisch aufgebaut sei. In Deutschland arbeite man noch immer auf Grundlage der veralteten BpO 2000. *Prof. Seer* wundert sich darüber, dass man die BpO einfach so bestehen lasse. Ansonsten habe es ja einen erheblichen Aktivismus in der AO gegeben, wie etwa durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens aus dem Jahre 2016 oder die den Datenschutz verbannenden Normen in §§ 29a ff. AO. Aber im Kern der Besteuerung, der in der Verifikation zu erblicken sei, seien keine aktiven Tätigkeiten zu verzeichnen. In Kooperation mit der IHK Bayern sei *Prof. Seer* der Frage nachgegangen, ob ein Tax-Compliance System auch für den kleineren Mittelstand eingeführt werden könne. Dabei sei es sehr schwer gewesen, für den Mittelstand eine genaue Größenordnung zu finden. Ein Gleichheitsdefizit ergebe sich dann, wenn nur für die größeren Unternehmen die Möglichkeit einer begleitenden Kontrolle geschaffen werde. Müsse man dann auch nicht für kleinere Unternehmen dieselbe Möglichkeit schaffen?

Ein Teilnehmer sagt hierzu, dass die Prämie für die kleineren Unternehmen darin bestehe, dass sie keine Anschlussprüfungen hätten.

Ein anderer Teilnehmer merkt hierzu an, dass man die Gleichheitsfrage nicht darauf reduzieren dürfe, dass ein Unternehmer die begleitende Kontrolle ermöglicht werde und dem anderen nicht.

Maßgeblich sei allein das Implementieren eines funktionierenden IKS. Der Mittelstand stelle sich schon schwer damit, überhaupt ein IKS zu implementieren, da dies sehr zeitaufwändig und mit hohen Kosten verbunden sei. Der Mittelstand werde sich daher wahrscheinlich nicht in die begleitende Kontrolle reindrängen.

Nach *Prof. Seer* bräuchte man ein Pendant für die kleineren Unternehmen, wenn die begleitende Kontrolle für größere Unternehmen eingeführt werden sollte. Dann müsse man zusehen, dass die Fristen für die Außenprüfung an sich verkürzt würden. Auch die Größenklassen könne man anheben und die Anschlussprüfung nicht so eng wie aktuell behandeln. Ein sachlicher Differenzierungsgrund sei, dass die Komplexität bei kleineren Unternehmen sehr viel geringer sei und daher kein Bedürfnis an einer begleitenden Kontrolle bestehe.

Dies sieht auch *Ass.-Prof.in Gunacker-Slawitsch* so. Eine gleichheitsrechtliche Rechtfertigung sei durchaus möglich.

Ein weiterer Teilnehmer aus dem Publikum findet die Ausstrahlungswirkung der in Österreich eingeführten begleitenden Kontrolle auf Deutschland sehr positiv. Betriebsprüfer hätten gerade im Bereich der kleinen Unternehmen eher Misstrauen statt Vertrauen zum Steuerpflichtigen. Mit der begleitenden Kontrolle werde ein Schritt in die richtige Richtung gemacht, indem jemand, der viel mitwirke, auch einen Anspruch auf Vertrauen habe. Auch jüngere Prüfer würden eher Misstrauen hegen, z.B. bei Kassenprüfungen.

*Prof. Seer* hält die Aussagen des Vorredners für richtig. Das Kassenproblem sei auch dadurch besonders verschärft worden, weil Anbieter von Manipulationssoftware die Betriebsprüfer überfordern würden. Daraufhin habe es Gesetzesänderungen gegeben. Da bleibe es abzuwarten, ob diese auch umgesetzt werden könnten. Die Gesetze sollten besser an die Hersteller der Kassen anknüpfen, denn diese würden die Gefahr durch das Anbieten der Kassen am Markt überhaupt erst schaffen. Genau das sei die Schwäche am Gesetzgebungsverfahren, dass insgesamt die Kassen pönalisiert wurden. Zum Glück gebe es da noch die Finanzgerichte, denn insbesondere der 10. Senat des BFH habe versucht diese Entwicklung einzubremsen, mit der Folge, dass die Darlegungslast für eine Hinzuschätzung deutlich höher sei als es in der Praxis zu einer gewissen Zeit der Fall gewesen sei.

Ein Teilnehmer stellt heraus, dass nach dem Thema der Offenlegungspflichten das zweite Thema das SKS sei. Der Teilnehmer möchte gerne wissen, ob man in Österreich auch Systemkontrollanalysen vornehme, um aus heutiger Sicht verstehen zu können, wie solche Systeme überhaupt funktionieren.

*Prof.in Ehrke-Rabel* bestätigt, dass es solche Analysen in Österreich gebe und nach ihrem Vernehmen auch tatsächlich durchgeführt würden.

#### **D. Schlusswort**

*Prof. Seer* möchte die Diskussion aufgrund der fortgeschrittenen Zeit zu einem Schluss bringen und verweist im Zusammenhang mit den letzten Redebeiträgen auf das Steuerseminar im Mai 2019, bei dem die SAP Tax-Compliance vorgestellt werde. *Prof. Seer* bedankt sich herzlich bei *Prof.in Ehrke-Rabel* und *Ass.-Prof.in Gunacker-Slawitsch* für den gelungenen österreichischen Beitrag, der auch national für weitere Diskussionen sorgen werde. *Prof. Seer* möchte die begleitende Kontrolle auch in Deutschland zum Thema machen. Mit Österreich gebe es nun ein Land, das nicht nur rede, sondern auch tatsächlich aktiv werde.

Zum Schluss weist *Prof. Seer* auf das nächste Bochumer Steuerseminar am 8. März 2019 hin. Dort werde *Herr Dieter Zens* das neue KONSENS-Gesetz vorstellen und erläutern.