

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

Tina Ehrke-Rabel / Barbara Gunacker-Slawitsch

Bochumer Steuerseminar, 11.01.2019



Wie es dazu kam....

... Vorgeschichte....

- „Fair Play“-Initiative des BMF ab dem Jahr 2011
- Pilotprojekt vom 17.6.2011 bis zum 30.6.2016
 - 12 Unternehmen
 - Jahresumsatz > EUR 40 Mio
 - 200 Steuernummern

öBMF



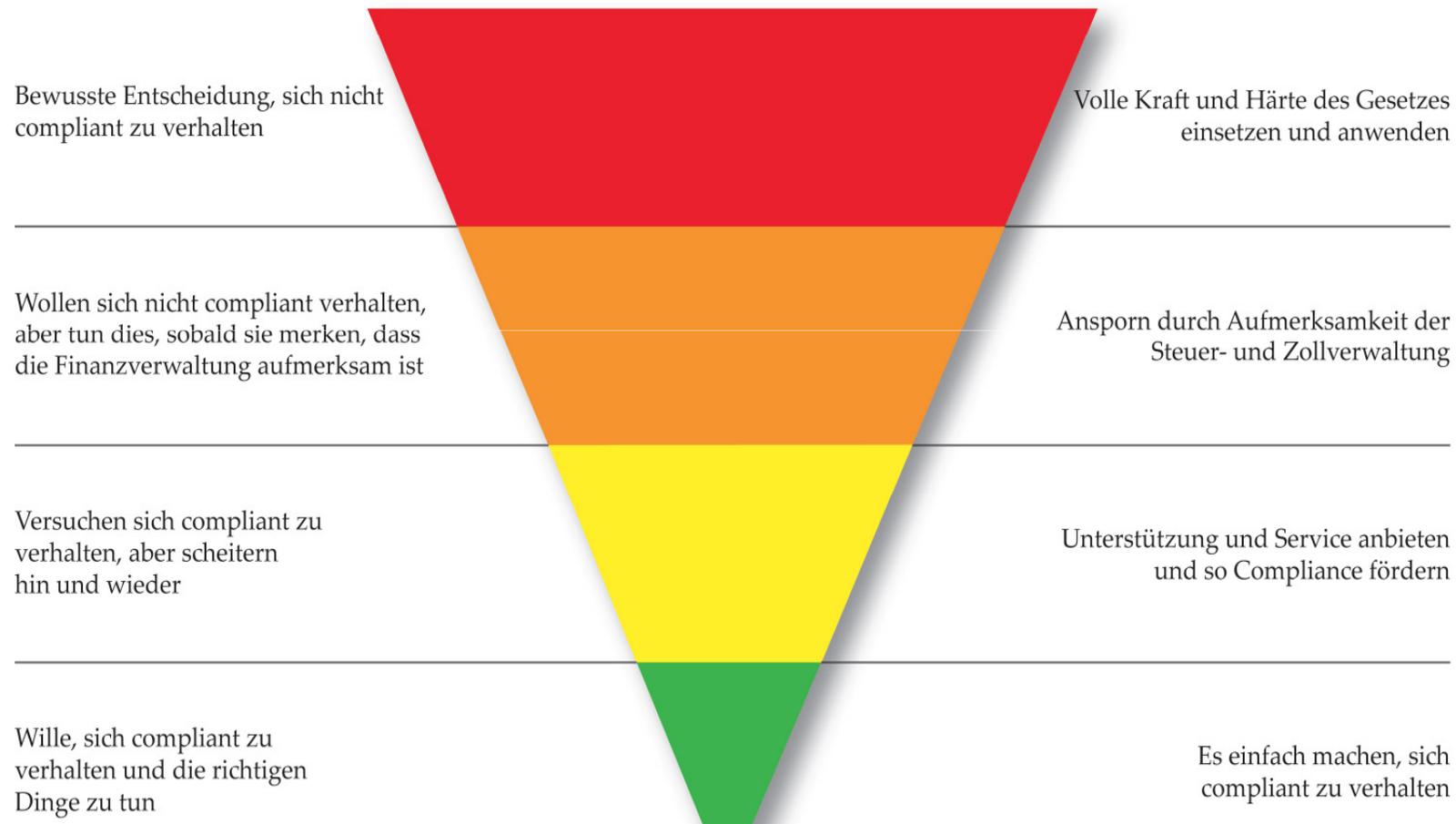
FAIRPLAY

Fairness zahlt sich aus.

Ehemals

FAIR

Fairness zahlt sich aus.



Horizontal Monitoring

Pilotprojekt

- **Zielsetzung**
 - Erkundung neuer Kooperationsmethoden zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung
 - Basierend auf wechselseitigem Vertrauen, Offenheit und Transparenz

Horizontal Monitoring

Pilotprojekt

- **Regulatorischer Rahmen**

- Keine Gesetzesänderung
- Kein spezifischer Rahmen

- Einzige “formale” Grundlage war ein “living paper” “Handbuch of Horizontal Monitoring”, herausgegeben vom BMF

HORIZONTAL MONITORING

„Transparenz gegen Sicherheit“

Sachverhalt: Planung + Verwirklichung

Mitwirkungspflicht:

- an Steuern denken
- Beweisvorsorge
- anzeigen, offenlegen, erklären
- selbst bemessen + abführen

➔ (Stpfl-Aktivität hoch)

Amtswegigkeit:

- FinVw wird gds nur bei konkreten „Anhaltspunkten“ aktiv, z.B.
- Nachschau (z.B. USO)
 - Finanzpolizei

➔ (Behördenaktivität gering)

Unsicherheit

aggressive
Steuerplanung

Auskünfte:
• nach § 118 BAO
• andere vielleicht
Sicherheitsvermittelnd

Bescheid

Kontrolle

Steigende Sicherheit

- Behördenaktivität ansteigend

➔ Stpfl-Aktivität gering

➔ Stpfl-Aktivität erhöht

Pilotprojekt „Horizontal Monitoring“

Horizontal Monitoring

Pilotprojekt

- **Ergebnisse aus der Evaluation**
 - HM geeignet Steuerehrlichkeit zu verbessern
 - HM erhöht Rechts- und Planungssicherheit
 - HM erleichtert zeitnahe und korrekte Erhebung eines wesentlichen Teils des gesamtstaatl Steueraufkommens
 - HM scheint Steuerbefolgungskosten zu reduzieren
 - HM wird mittelfristig staatl Ressourcen zu Risikosteuerzahlern verlagern
 - HM braucht weitere Schulungen allers „Stakeholder“ um erfolgreich zu sein
 - HM bringt den Unternehmen Zusatznutzen und verbessert Österreichs Wettbewerbsfähigkeit

Horizontal Monitoring

Pilotprojekt

- **Evaluationsbericht**

- Empfehlungen

- Erhöhung der Transparenz durch gezielte Information der Bevölkerung
- Klarheit schaffen betr Aufnahmekriterien, Ausgestaltung Steuer-IKS, und Dokumentationsanforderungen
- Erhöhung der Akzeptanz innerhalb der FinVw
- Zusätzliche Schulungen für alle Finanzbeamten
- Gesetzlicher Rahmen

Horizontal Monitoring

Pilotprojekt

- **Evaluationsbericht**

- Steuerpflichtige

- Scheinen mehr Transparenz begr Zulassungsvoraussetzungen
- Und mehr Sicherheit über rechtliche Grundlagen zu wünschen

- BMF scheint

- Keinen Bedarf für gesetzliche Regelungen zu sehen
- Obwohl sie betonen, dass die Frage später beantwortet werden sollte

**Das „Setting“ -
Die begleitende Kontrolle im
größeren Kontext**

Begleitende Kontrolle als Risikomanagement-Modell

- Diverse Empfehlungen und Berichte der EU und der OECD
- Risikomanagement umfasst
 - Die Entdeckung und Hintanhaltung von Risiken und
 - Die Förderung der Tax Compliance
- Risikomanagement verlangt auch präventive und proaktive Zugänge
- Entwicklung unterschiedlicher Risikomanagement-Modelle für verschiedene Risikotypen
 - Berücksichtigung verhaltenswissenschaftlicher Erkenntnisse
 - Umsetzung dieser Erkenntnisse mittels moderner Technologien

Das Verhalten des Steuerpflichtigen

Homo oeconomicus



Rationales Verhalten,
ausgerichtet auf die
eigene, persönliche
Nutzenmaximierung



Der „typische“ Steuerpflichtige

Tax Compliance: „standard economics approach“

Das Verhalten des Steuerpflichtigen

**Vielfältige
Einflussfaktoren auf das
menschliche Verhalten; zB**



(Positive) Haltung
gegenüber
Finanzverwaltung

Vertrauen

Orientierung an
sozialen Werten

Moralvorstellung

Identifizierung mit
einer best. Gruppe

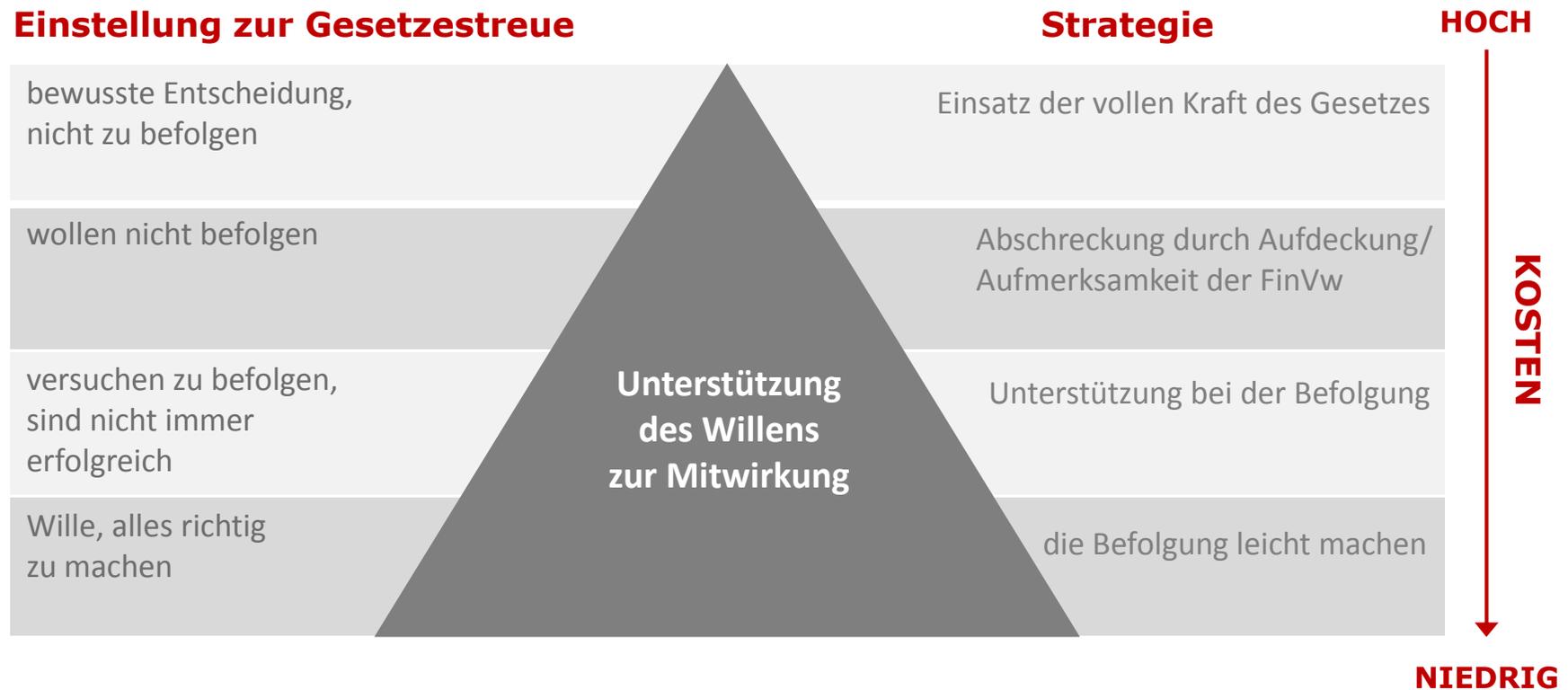
Mitwirkung des Steuerpflichtigen

- **These:** Wenn Menschen unterschiedlich sind, ist es ineffizient, alle mit demselben Mittel zur Mitwirkung zu bewegen (zB Ian Ayres/ *John Braithwaite*, *Valerie Braithwaite*)



Responsive Regulation

„Compliance“-Modell¹



¹ Quelle: OECD

Responsive Regulation in Österreich

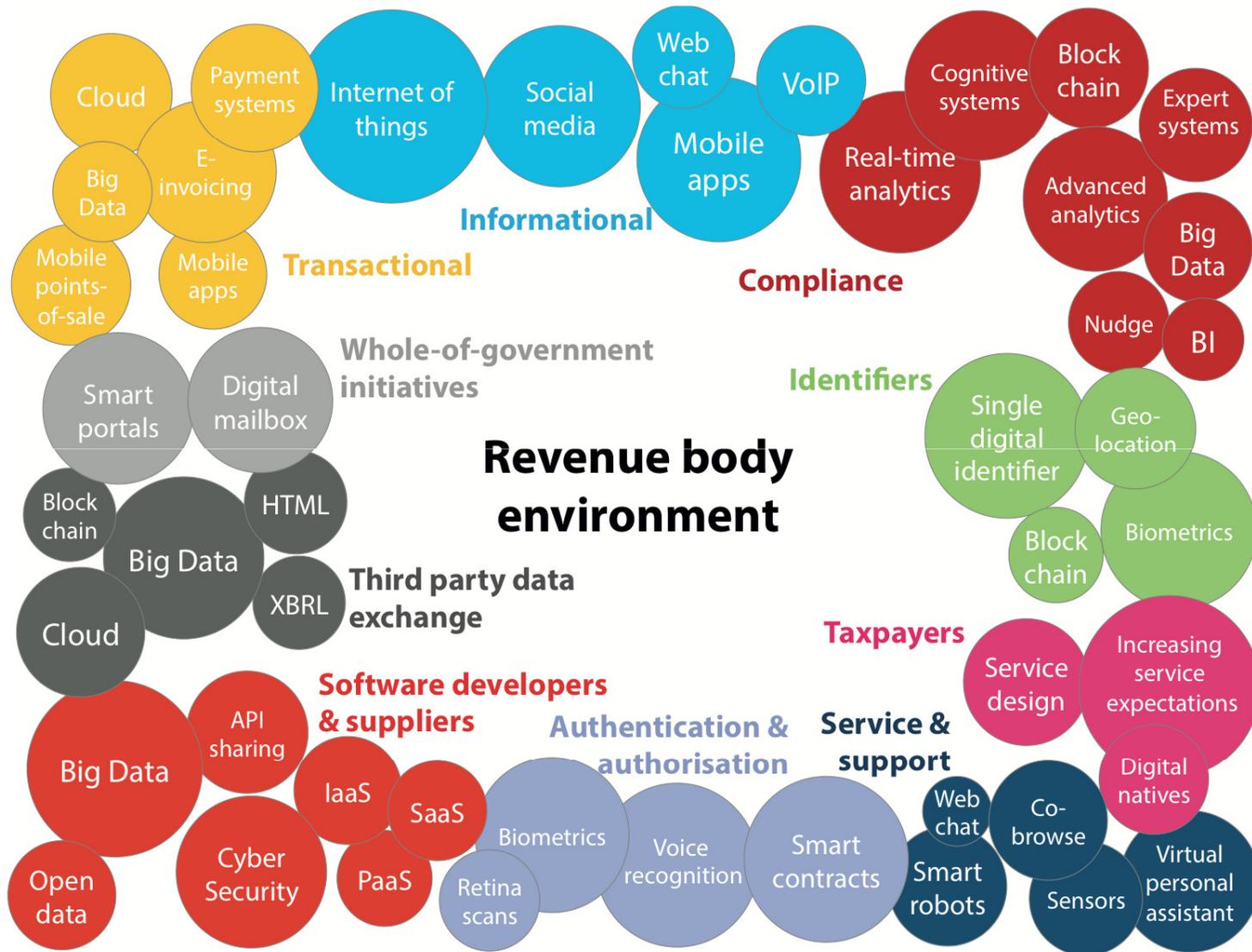


BMF, Betrugsbekämpfungsbericht 2016

Figure 2. Risk Differentiation Framework⁶



Figure 2.1. Disruptive environment surrounding revenue bodies



Source: Australian Tax Office (ATO), 2016.

Co-operative Compliance

- Probleme im traditionellen Abgabenvollzug
 - Wechselseitige Informationsasymmetrien, insbes durch mangelnde Kooperation
 - Zeitverzögerte Kontrolle
- Ziel
 - durch eine enge Zusammenarbeit zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung
 - Steuern richtig(er) und rechtzeitig(er) zu erheben

Co-operative Compliance

➤ Lösung

- Stärkung des Vertrauens zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung
- Wechselseitiger Vorteil
 - Transparenz
 - Rechtssicherheit

Begleitende Kontrolle

- Entspricht dem von der OECD empfohlenen Konzept der cooperative compliance
- Stellt ein Instrument der Responsive Regulation dar
 - *Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch, ÖStZ 2017, 241*
- Begleitende Kontrolle statt ex-post-Überprüfung
- Kooperation statt Konfrontation

Kooperation im Abgabenvollzug

- NEU im österreichischen Abgabenvollzug?
- Deutscher und österreichische Abgabenvollzug haben dieselben Wurzeln
- *Roman Seer*: „Kooperationsmaxime“
- Übertragbar auf die österreichische Rechtsordnung?

Gesetzliche Umsetzung

§ 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.

Adressatenkreis

Einen Antrag auf begleitende Kontrolle kann stellen

1. ein **Unternehmer** gemäß § 1, § 2 oder § 3 UGB oder
2. eine **Privatstiftung**, die alleine oder gemeinsam mit anderen Privatstiftungen mit mehr als 50 % des Kapitals und der Stimmrechte an Unternehmern gemäß Z 1 unmittelbar beteiligt ist.

Voraussetzung ist, dass die Geschäftsleitung, der Sitz oder der Wohnsitz **im Inland** liegt oder eine inländische Betriebsstätte besteht (§ 153b Abs 1 BAO)

➤ Antrag ab 1. Jänner 2019

–Sonderregelung für Horizontal-Monitoring-Teilnehmer

Adressatenkreis

- Der Antrag **kann** 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 (**Kontrollverbund**).
- Ist einer der Unternehmer des Kontrollverbunds Gruppenträger oder Mitglied einer Unternehmensgruppe im Sinne des § 9 KStG 1988, **muss** der Antrag alle inländischen Mitglieder und den Gruppenträger der **Unternehmensgruppe** umfassen (§ 153b Abs 2 BAO).

Zulassungsvoraussetzungen

- Der Antrag ist vom **obersten Unternehmer der Beteiligungskette bzw vom Einfluss ausübenden Unternehmer** oder von der Privatstiftung gemäß § 22 Abs 1 Z 2 PSG im Verfahren FinanzOnline zu stellen.
- Er ist von den gesetzlichen Vertretern aller im Antrag angeführten Unternehmer im Verfahren FinanzOnline **zu bestätigen.**

Zulassungsvoraussetzungen

➤ § 153b Abs 4 BAO

1. Antragsteller buchführungspflichtig oder freiwillige Buchführung im Inland
2. Sitz, Ort der Geschäftsleitung, Wohnsitz oder Betriebsstätte im Inland
3. Über keinen der im Antrag angeführten Unternehmer ist in den 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.
4. Mindestens 1 der Antragsteller hat Umsatzerlöse > 40 Mio EUR,
5. Gutachten eines WT bestätigt, dass beim Antragsteller ein Steuerkontrollsystem eingerichtet **ist**.

Steuerkontrollsystem

§ 153b Abs 6 BAO

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.

Detaillierter: SKS-Prüfungsverordnung, BGBl II 2018/340

Steuerkontrollsystem

SKS-Prüfungsverordnung

§ 4 Kontrollumfeld

- (1) Der Unternehmer bzw die Personen, die die obersten Leitungsaufgaben innerhalb des Unternehmens ausüben, bekennen sich nachweislich zur Steuerehrlichkeit – das bedeutet vor allem
1. Zu einem rechtskonformen Verhalten im Hinblick auf steuerliche Verpflichtungen und Obliegenheiten,
 2. Zur steuerlichen Zuverlässigkeit gem § 153c Abs 4 BAO
 3. Zur Vermeidung von missbräuchlichen oder missbrauchsverdächtigen Gestaltungen gem § 22 BAO und von Abgabenhinterziehungen und Abgabenverkürzungen iSd FinStrG.
- (2) Der Unternehmer (..), geben die Verhaltensgrundsätze im Hinblick auf die Steuerehrlichkeit vor und stellen sicher, dass die Steuerehrlichkeitsstrategie in konkrete operative Maßnahmen umgesetzt und mit anderen Zielen des Unternehmens abgestimmt wird.

Steuerkontrollsystem

SKS-Prüfungsverordnung

§ 5 Ziele des SKS

Das SKS soll gewährleisten, 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,
2. die Risiken wesentlicher Verstöße gegen steuerliche Vorschriften rechtzeitig erkannt und
3. solche Regelverstöße verhindert werden.

Steuerkontrollsystem

SKS-Prüfungsverordnung **Weitere Grundelemente des SKS**

§ 6 – Beurteilung der steuerrelevanten Risiken

§ 7 – Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen

§ 8 – Informations- und Kommunikationsmaßnahmen

§ 9 – Sanktions- und Präventionsmaßnahmen

§ 10 – Maßnahmen zur Überwachung und Verbesserung

§ 11 – Beschreibung des SKS

Prüfung des Antrages

Antrag



Das für den Antragsteller zuständige FA prüft das Vorliegen der Voraussetzungen des § 153b (ausgenommen § 153b Abs 4 Z 1 und Z 2)



Abweisen mit
Bescheid



Weiterleitung des Antrags an die für
ESt, KÖSt, Festst von EK zuständigen FA

Prüfung des Antrages

FA prüft die Voraussetzungen der § 153b Abs 4 Z 1 und Z 2

Nichtvorliegen: Bescheid

- Liegen die Voraussetzungen vor:
- **Außenprüfung**, wenn für die letzten 5 Jahre nicht schon stattgefunden
 - Prüfung der steuerlichen Zuverlässigkeit

Feststellung des Vorliegens der Voraussetzungen der begl Kontrolle mit Bescheid

Nichtvorliegen: Bescheid

Prüfung des Antrages

- Prüfung der steuerlichen Zuverlässigkeit – „weiche Kriterien“
- Bei der Prüfung der steuerlichen Zuverlässigkeit sind insbesondere zu berücksichtigen (§ 153c Abs 4 BAO):
 - das Verhalten während der Außenprüfung gemäß Abs 3 und die Feststellungen dieser Außenprüfung (Z 1)
 - die Feststellungen der in den letzten fünf Jahren vor der Antragstellung durchgeführten Außenprüfungen (Z 2)
 - das steuerliche Verhalten in den letzten fünf Jahren vor Antragstellung, **insbesondere** (Z 3).....

Prüfung des Antrages

- das steuerliche Verhalten in den letzten fünf Jahren vor Antragstellung, **insbesondere** (Z 3).....
 - die bisherige Befolgung der Offenlegungs-, Wahrheits- und Anzeigepflichten
 - die Anzahl der verspätet abgegebenen Abgabenerklärungen
 -
 - eine deutliche Verbesserung der Selbstkontrolle aus Anlass einer strafrechtlichen Verfolgung.

Wechsel in die begleitende Kontrolle

- Bei Vorliegen aller Voraussetzungen → **Bescheid, der den Wechsel in die begleitende Kontrolle verfügt**
- Bescheiderlassung gegenüber allen Unternehmern des Kontrollverbundes

Zeitnahe, laufende,, „begleitende“ Kontrolle

- Mindestens vier Mal im Kalenderjahr haben Besprechungen stattzufinden
- Keine Außenprüfungen für Jahre, in denen eine begleitende Kontrolle stattfindet
- Außenprüfung nur nach Maßgabe des § 148 Abs 3a
- Aber: Prüfung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse ist jederzeit möglich

Erweiterte Offenlegungspflicht

- Ab der Rechtskraft des Bescheides gemäß § 153d Abs 1 haben 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**.

Beendigung der begleitenden Kontrolle

- **Auf Antrag oder von Amts wegen**
- **Ermessensentscheidung bei amtswegiger Beendigung**
 - Nicht-Erfüllen der Voraussetzungen gem § 153b und § 153c
 - Verstoß gegen die Pflichten gem § 153f
 - Gutachten gemäß § 153b Abs 4 Z 4 nicht (mehr) plausibel ist
- **Für einzelne Unternehmer oder gesamten Kontrollverbund möglich**
 - Besonderheit bei steuerlicher Gruppe: Beendigung muss gesamte steuerliche Gruppe einschließen

Übergangs- und Schlussbestimmungen

- Die begleitende Kontrolle ist **laufend zu evaluieren**.
- Spätestens am **31. Dezember 2024** ist ein **Evaluationsbericht** vorzulegen, der unter anderem genaue Angaben im Hinblick auf eine allfällige Absenkung der Umsatzerlösgrenze zu enthalten hat.
- Weiters ist 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.

➤ **Ausgewählte Fragen**

- **Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz?**
- **Rechts- und Planungssicherheit für die teilnehmenden Unternehmer?**
- **(Kein) Ausschluss der Selbstanzeige?**

Quellen

1. Rechtsgrundlagen begleitende Kontrolle: BGBl I 2018/62, abrufbar unter ris.bka.gv.at/bundesgesetzblatt authentisch
2. SKS-Verordnung: BGBl II 2018/340, abrufbar unter ris.bka.gv.at
3. BMF, Evaluationsbericht Horizontal Monitoring 2016, abrufbar unter bmf.gv.at
4. OECD, Co-operative Compliance: A Framework – From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance (2013)
5. OECD, Co-operative Tax Compliance – Building Better Control Frameworks (2016).
6. Ehrke-Rabel, Horizontal Monitoring - Neue Wege in der Praxis der Betriebsprüfung, in Bertl et al., Neue Grenzen der Gestaltung für Bilanz und Steuern (2014), 229
7. Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch, Governance im Steuerrecht, SWK 2014, 1054
8. Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch, Governance im Steuerrecht, ALJ 2014, 99
9. Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch, Horizontal Monitoring als Bestandteil des österreichischen Abgabenvollzugs ÖStZ 2017, 241
10. Brandl/Macho/Schrottmeyer/Vock (Hrsg), Begleitende Kontrolle – Alternative zur Betriebsprüfung, SWK Spezial, Dezember 2018

Herzlichen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Kontakt:

Univ.-Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel

Institut für Finanzrecht

Universität Graz

tina.ehrke@uni-graz.at

Ass.-Prof. Dr. Barbara Gunacker-Slawitsch

Institut für Finanzrecht

Universität Graz

barbara.gunacker@uni-graz.at