

# Hintergründe und Ziele der begleitenden Kontrolle

*Eduard Müller/Erika Reinweber*

## **1. Fair Play und Horizontal Monitoring**

- 1.1. Einleitung
- 1.2. Enhanced Relationship und Co-operative Compliance in der OECD
- 1.3. Das Fair-Play-Programm der österreichischen Finanzverwaltung
- 1.4. Pilotierung von Horizontal Monitoring

## **2. Ausrichtung der begleitenden Kontrolle**

- 2.1. Erkenntnisse des Pilotbetriebs
- 2.2. Rahmen der begleitenden Kontrolle gem §§ 153a ff BAO
- 2.3. Ziele der begleitenden Kontrolle aus Unternehmenssicht
- 2.4. Ziele der begleitenden Kontrolle aus Sicht der Finanzverwaltung

## **3. Ausblick**

# 1. Fair Play und Horizontal Monitoring

## 1.1. Einleitung

Die begleitende Kontrolle und die Ziele, die mit diesem Instrument verfolgt werden, sind im Kontext der internationalen und nationalen gesellschaftlichen, wirtschaftlichen, wissenschaftlichen und steuerpolitischen Entwicklungen zu sehen und zu verstehen. War Besteuerung früher tendenziell ein nationales Thema und eine Disziplin der Makroökonomien und Juristen, so ist Besteuerung heute ohne internationalen Kontext undenkbar und im Diskurs dazu mischen Soziologen, Psychologen, Philosophen und Verhaltensökonomien mit. Die Gründe dafür sind vielfältig. Zum einen sind es allgemeine gesellschaftliche Entwicklungen wie die Globalisierung und Digitalisierung, die sowohl inhaltlich als auch in Bezug auf die Verfahren die Grenzen der traditionellen Steuerkonzepte radikal aufzeigen und zum anderen ist auch in der Wirtschaft das Thema Ethik verstärkt in den Blickpunkt des Interesses gerückt. Das „verantwortliche Handeln“ in Unternehmen wird dabei unter modernen Begriffen wie Corporate Social Responsibility, Corporate Governance oder Compliance Management umfassend behandelt<sup>1</sup> und ist – wenn man den Leitbildern und Geschäftsberichten vieler Unternehmen Glauben schenken kann – mittlerweile auch in der betrieblichen Realität angekommen. Bei all diesen Entwicklungen geht es um ein neues Paradigma des Wirtschaftens, das weg vom reinen Gewinnstreben auch die Frage der Nachhaltigkeit und des Mehrwerts für die Gesellschaft aufgreift und damit nicht nur Wettbewerb, sondern auch Kooperation postuliert.

Parallel zu dieser Entwicklung in der Wirtschaft ist auch eine Dynamik im Verständnis der Rolle des Staates eingetreten. Mit Begriffen wie „Good Governance“ oder „Public Governance“ werden Ansätze zu einer verstärkten politischen Steuerung der Aufgabenerfüllung, zu demokratischer Beteiligung von Bürgern, zu mehr Transparenz und zum Gewinnen neuer Partnerschaften definiert.<sup>2</sup> Die Kernelemente in einem derartigen Staatsverständnis sind insbesondere Transparenz (über Leistungen und Leistungserbringung), Beteiligung (demokratische Einbeziehung), Kooperation (bei Planung, Leistungserbringung und Evaluation), Qualität (Verantwortung für die Qualität), Effektivität (Lösung von Problemen, Erfüllen von Bedarfen), Nachhaltigkeit (Berücksichtigung ökonomischer, sozialer und ökologischer Auswirkungen) und Kohärenz (von Politik und tatsächlichem Verwaltungshandeln). Vor diesem Hintergrund zeigt sich auch die Entwicklung von (Finanz-)Verwaltungen: weg von einer ausschließlich klassischen Eingriffs-

---

1 Vgl. *Deckmann/Schmidt*, Ethos und Management – Auf der Suche nach Anstand, in *Weber/Lubk/Mayer* (Hrsg.), *Gesellschaft im Wandel: Aktuelle ökonomische Herausforderungen*, Wiesbaden 2008, 12 ff.

2 Vgl. *Benz/Dose*, *Governance*, in *Benz/Dose* (Hrsg.), *Governance – Regieren in komplexen Regelsystemen*, 2., aktualisierte und veränderte Auflage, Wiesbaden 2010, 25.

verwaltung über eine bürokratische Expertenorganisation, hin zu einer betriebswirtschaftlich organisierten Verwaltung und nunmehr einer (auch) in Netzwerken und kooperativen Verfahren agierenden an Good Governance orientierten Verwaltung.

Als Ergebnis dieser Entwicklungen resultieren sowohl für Unternehmen als auch für die Finanzverwaltung dichotome Herausforderungen unter Ungewissheit: Unternehmen müssen einschätzen, ob aus Kooperationen Transparenz und Rechtssicherheit bei Zusatzkosten entstehen (und wenn ja, welchen Preis sie zu bezahlen bereit sind) bzw ob und welchen Mehrwert sie daraus lukrieren können. In diese Kosten-Nutzen-Abwägung fließen neben der Höhe der Steuern und den Compliance-Kosten also auch Risikoeinschätzungen, Reputationsfragen oder ethische Werte ein. Finanzverwaltungen stehen in einem ähnlichen Spannungsfeld zwischen Kosten des Abgabenerfahrens, Steuerhöhe und Steurdurchsetzbarkeit, all das noch vor dem Postulat der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und einer nur bedingt vorhersehbaren Dynamik von Vertrauen und Macht als Hebel in der Abgabenerhebung.

Die Gleichung für die Ziele von kooperativen Verfahren der Abgabenerhebung wie der begleitenden Kontrolle ist also nur auf den ersten Blick simpel:

Für Unternehmen ist die begleitende Kontrolle sinnvoll, wenn sie ohne Zusatzkosten durch interne Mechanismen und Systeme die Steuerehrlichkeit freiwillig sicherstellen können, ohne dass sie mehr Steuern zahlen, als sie zahlen müssen und ohne dass die Transparenz und Konsultation mit der Finanzverwaltung höhere Kosten verursacht als die klassische Form der Steuerentrichtung.

Aus Sicht der Finanzverwaltung ist die begleitende Kontrolle bei Unternehmen sinnvoll, bei denen die Steuern in richtiger Höhe zum richtigen Zeitpunkt freiwillig so entrichtet werden, dass der Verwaltungsaufwand für die laufende Betreuung geringer ist als jener für die klassische Steuererhebung (Festsetzung, Einbringung, Prüfung, Rechtsmittelbearbeitung).

## **1.2. Enhanced Relationship und Co-operative Compliance in der OECD**

Bereits im Mai 2002 hat die OECD eine Arbeitsgruppe der FTA (Forum on Tax Administration) eingesetzt, die sich mit dem Thema Tax Compliance auseinandersetzen sollte. Damit wurde erstmals der ausschließlich risikoorientierte Zugang in der Abgabenerhebung durch einen ganzheitlicheren Ansatz erweitert. Der 2004 von dieser Arbeitsgruppe vorgelegte Leitfaden definiert Tax Compliance als (individuelle) Bereitschaft, geltende Steuergesetze freiwillig zu achten und steuerlichen Pflichten korrekt nachzukommen und enthält erste Ansätze für kooperative und responsive Formen der Abgabenerhebung.<sup>3</sup>

In weiterer Folge hat die OECD (FTA) im Jahr 2008 das Thema der verstärkten Mitwirkung in der sog Enhanced-Relationship-Studie<sup>4</sup> in den Mittelpunkt der Arbeit gestellt. Darin wurde das Problem der aggressiven Steuerplanung angesprochen und das Zusammenspiel von Steuerverwaltung, Steuerzahlern und steuerlichen Vertretern analysiert. Die Kernempfehlung dieser Studie war, ein Steuerklima zu etablieren, in dem Vertrauen und Kooperation mit großen Steuerzahlern und Steuerberatern entstehen kann.

Im Jahr 2009 legte die OECD (FTA) schließlich einen Bericht vor, in dem ua dieser kooperative Ansatz in der Besteuerung von Großbetrieben in acht OECD-Mitgliedsländern analysiert wurde.<sup>5</sup> Schon damals hat die OECD festgestellt, dass in diesen Ländern für Großbetriebe neue, compliance-orientierte Ansätze an Stelle der (oder zusätzlich zur) klassischen Betriebsprüfung in Entwicklung waren. Der allgemeine Trend ging weg von der Ex-post-Kontrolle hin zu einer begleitenden Kontrolle und Kooperation („real-time evaluation of risk and compliance issue resolution“). Dabei wurden als Hebel zur Erhöhung der Tax Compliance teilweise Prinzipien der Corporate Governance verwendet und die Verantwortlichkeit der Unternehmensleitung (Vorstand, Geschäftsführung, Aufsichtsrat) adressiert.

In dieser Studie aus dem Jahr 2009 wurde erstmals auch Horizontal Monitoring vorgestellt, der Kooperationsansatz der niederländischen Finanzverwaltung. Kernelemente dieser Idee aus den Niederlanden waren Vertrauen, Transparenz und Verständnis. Auf der Grundlage einer Kooperationsvereinbarung zwischen Finanzverwaltung und Unternehmen sollten sich die im niederländischen Pilotversuch involvierten Unternehmen dazu committen, steuerlich relevante Vorgänge umgehend freiwillig offenzulegen und ein Steuerkontrollsystem zur Sicherstellung der unternehmensinternen Steuerehrlichkeit zu etablieren. Die damals ausgeschilderten Ziele können heute noch als maßgebende Parameter für das Horizontal Monitoring angesehen werden.

Aus Sicht der Finanzverwaltung sind das:

- offene Kommunikation,
- vollständige Offenlegung und Transparenz,
- Compliance mit den Gesetzen und
- rasche Antworten und Reaktionen auf Fragen der Finanzverwaltung.

Aus Sicht der Unternehmen sind es:

- offene Kommunikation,
- Rechtssicherheit,

---

3 OECD (2005) Guidance Note: Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance, Paris 2004.

4 OECD (2008) Study into the role of Tax Intermediaries, OECD, Paris 2008.

5 OECD (2009) Compliance Management of Large Business, OECD, Paris 2009.

- Kontinuität,
- Klarheit von Rollen und Verantwortungen,
- Klarheit für das Risikomanagement,
- zeitnahe Antworten auf Anfragen.

In der Studie „Co-operative Compliance: A Framework“ skizziert die OECD 2013 den Weg von ausgebauten Beziehungen zu Steuerzahlern und deren Vertretern hin zu einer kooperativen Compliance, der ua auch auf den Good-Public-Governance-Kriterien von Kooperation und Beteiligung aufbaut.<sup>6</sup> Im Mittelpunkt dieser Studie stehen:

- ein systemischer Ansatz eines umfassenden Compliance-Risk-Managements,
- die Gleichheit vor dem Gesetz trotz unterschiedlicher Behandlung einzelner Steuerzahler,
- die Tax Compliance nicht nur nach dem Gesetzeswortlaut, sondern auch nach dem Geist und der Intention des Gesetzes,
- der Umgang mit Beschwerden im Rahmen kooperativer Verfahren der Abgabenerhebung und
- die Bedeutung von Steuerkontrollsystemen.

### **1.3. Das Fair-Play-Programm der österreichischen Finanzverwaltung**

Ausgelöst durch diese internationalen Entwicklungen auf OECD-Ebene und unterstützt durch eine enge Zusammenarbeit mit der niederländischen Finanzverwaltung hat auch die österreichische Finanzverwaltung in dieser Zeit mit der Entwicklung kooperativer Formen der Abgabenerhebung begonnen.

Die Ursprünge der nunmehr gesetzlich in den §§ 153a bis 153g BAO verankerten begleitenden Kontrolle liegen im Fair-Play-Programm; dem von der österreichischen Finanzverwaltung im Jahr 2010 aufgesetzten Maßnahmenpaket aus Unterstützungs-, Kontroll- und Betrugsbekämpfungsmaßnahmen zur Erhöhung der Abgabemoral.

Mit diesem Paket wurden insbesondere folgende Ziele verfolgt:<sup>7</sup>

- die Erhöhung der Abgabemoral (Tax Compliance) durch proaktive Einbeziehung von Unternehmen und Bürgern,
- die Sicherung der finanziellen Interessen der Republik sowie
- die Sicherstellung fairer Wettbewerbsbedingungen für die redliche Wirtschaft.

---

6 OECD (2013) Co-operative Compliance: A Framework, OECD, Paris 2013.

7 Vgl Müller, Fair Play – Steuerpolitik und Abgabemoral, in Einkommensteuer Körperschaftsteuer Steuerpolitik – Gedenkschrift Peter Quantschnigg, Wien 2010, 279 ff.

Das Maßnahmenpaket umfasste drei große Bereiche:<sup>8</sup>

1. Steuererziehung: Tax Compliance als Bestandteil der Grundausbildung neuer Mitarbeiter der Finanzverwaltung, als Inhalt von Besuchen der Finanzämter in berufsbildenden höheren Schulen und als Lehrveranstaltung an Fachhochschulen und Universitäten, kooperative Entwicklung von Ausbildungssträngen wie zB dem Lehrberuf Steuerassistent oder dem Fachhochschullehrgang Tax Manager.
2. Beteiligung der Steuerzahler: Informationsangebot für Nichtselbständige in Universitäten oder Altersheimen, mobile Infocenter an Bahnhöfen oder in Einkaufszentren, Jungunternehmertage, Horizontal Monitoring für Großbetriebe, Kontaktkomitees mit Interessensvertretungen (Wirtschaftskammer, Arbeiterkammer, Kammer der Wirtschaftstreuhänder), Dialogveranstaltungen mit Wirtschaftstreuhändern.
3. Kooperationen: Gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben mit den SV-Trägern, Kooperationen in der Betrugsbekämpfung im Zusammenwirken von Steuerfahndung und Staatsanwaltschaften, in der gemeinsamen Bestreitung der Aktionstage Betrugsbekämpfung und in der Bildung von Sonderkommissionen zB in der Bekämpfung der organisierten Kriminalität gemeinsam mit der Exekutive, Netzwerke mit Migrantenvereinigungen, Seniorenvereinigungen, Grenzgängerverbänden.

Der Großteil dieser Maßnahmen wurde neu entwickelt, dann in Form von Pilotierungen zum Einsatz gebracht und schließlich evaluiert. Die Ergebnisse dieser Evaluationen haben zu entsprechenden Anpassungen oder Einstellungen geführt und waren die Grundlage für die Überführung in den Regelbetrieb. Das in der Pilotierung entsprechend ausländischer Vorbilder als Horizontal Monitoring bezeichnete Pilotprojekt wurde 2011 gestartet und im verlängertem Pilotbetrieb begleitend evaluiert. Auf Basis des Evaluationsberichtes<sup>9</sup> wurde schließlich die Entscheidung getroffen, Horizontal Monitoring in den Regelbetrieb zu überführen und die Rahmenbedingungen gesetzlich zu verankern.<sup>10</sup>

### 1.4. Pilotierung von Horizontal Monitoring

Die österreichische Finanzverwaltung entwickelte 2010 mit dem Pilotprojekt Horizontal Monitoring ein auf die österreichischen Gegebenheiten angepasstes Konzept einer proaktiven Kooperation mit Großbetrieben in Form einer begleitenden Kontrolle auf partnerschaftlicher Basis. Auf der Idee der Good Gover-

---

8 Vgl. Müller, Tax Governance: Möglichkeiten zur Einflussnahme auf die Steuermoral, in SWK 34/35/2011, 1548 f.

9 Vgl. BMF, Horizontal Monitoring Evaluationsbericht, Oktober 2016, [https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/BMF\\_Evaluationsbericht\\_Horizontal\\_Monitoring.pdf](https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/BMF_Evaluationsbericht_Horizontal_Monitoring.pdf).

10 Jahressteuergesetz 2018, BGBl I 2018/62 vom 14.8.2018.

nance aufbauend wurden schon in die Projektentwicklung Vertreter der Wirtschaft (Wirtschaftskammer und Industriellenvereinigung) und Beratung (Kammer der Wirtschaftstreuhänder) sowie die Wissenschaft (Universität Wien und Universität Graz) eingebunden.<sup>11</sup>

Horizontal Monitoring braucht ein positives Klima, das von gegenseitigem Vertrauen, Offenheit und Transparenz getragen ist. Zielgruppe für Horizontal Monitoring waren daher Unternehmen (steuerliche Großbetriebe), die gewillt waren, sich steuerehrlich zu verhalten. Durch Offenheit und Transparenz sollte sichergestellt werden, dass sich die Finanzverwaltung permanent ein ausreichendes Bild über unternehmensinterne Abläufe und deren steuerliche Konsequenzen machen kann. Auf dieser Grundlage wurde gemeinsam mit dem Unternehmen ein internes Steuerkontrollsystem auf seine Eignung zur Vermeidung steuerlicher Risiken untersucht bzw entwickelt. Dabei galt der Grundsatz, dass bereits durch andere Kontrollorgane wie zB Wirtschaftsprüfung, interne Revision oder Risikomanagement vorgenommene Prüfungsmaßnahmen von der Finanzverwaltung nicht noch einmal wiederholt werden mussten. Der Fokus der Finanzverwaltung lag bei aktuellen betrieblichen Entwicklungen und bei den unternehmensinternen Prozessen. In diesem Zusammenhang unterstützte das Finanzamt das Unternehmen durch zeitnahe Erledigungen aktueller Anbringen und gab Rechtssicherheit im Rahmen der rechtlich möglichen Auskunftserteilungen. Die Einführung von Horizontal Monitoring stellte einen Paradigmenwechsel von der vergangenheitsbezogenen Ex-post-Prüfung zu einer gegenwartsbezogenen begleitenden Aufsicht der Unternehmen dar.

Mit Horizontal Monitoring verfolgte die Finanzverwaltung folgende Ziele:<sup>12</sup>

- Förderung der Tax Compliance: Die Finanzverwaltung bewirkt durch kundenorientiertes Handeln eine aktive Kommunikation mit den Steuerzahlern und fördert damit ein positives Verhalten hin zu Offenheit und Transparenz mit dem Ergebnis einer Verbesserung der Tax Compliance.
- Gewährleistung einer zeitnahen und rechtsrichtigen Abgabenerhebung: Die laufende Begleitung und die vereinbarte Offenheit der Betriebe sind die Voraussetzungen dafür, dass die Abgaben umgehend und in der richtigen Höhe entrichtet werden.
- Mittelfristige Ressourcenverlagerung der Finanzverwaltung zu Risikobereichen: Die Bestrebungen der Finanzverwaltung gehen in Richtung eines Maßnahmennetzes, das darauf abzielt, ehrlichen Wirtschaftsbeteiligten mit dem Prinzip des Vertrauens zu begegnen und Unterstützung anzubieten. Durch die Rücknahme der Außenprüfungen bei Unternehmen im HM-Programm

11 Vgl *Macho*, Horizontal Monitoring, in taxlex 2012, 144.

12 Vgl *Zöchling*, Tax Controlling in der Praxis, Wien 2012, 99 f; *Elmecker*, Evaluationsbericht zum Horizontal Monitoring, SWK 1/2017, 36 ff.

können mittelfristig freiwerdende Ressourcen gezielt auf nicht kooperierende Unternehmen verlagert werden.

- Reduzierung der Compliance-Kosten: Durch die Implementierung eines Steuerkontrollsystems sollen Ressourcen des Unternehmens nicht mehr durch das Nachvollziehen vergangener Sachverhalte gebunden, sondern auf die Einrichtung und die laufende Kontrolle des Steuerkontrollsystems konzentriert werden.
- Mitarbeiterentwicklung: Die Mitarbeiter aller HM-Stakeholder sollen mit dem Spannungsfeld Berufsethik, Vertrauen und Hoheitsverwaltung umgehen können und über ein umfassendes aktuelles Steuerrechtswissen verfügen.
- Mehrwert für Unternehmen: Das Image des Unternehmens soll durch die Wahrnehmung als verlässlicher Partner gestärkt werden. Zusätzlich soll ein aktiver Beitrag zur unternehmerischen Verantwortung gegenüber der Gesellschaft (Corporate Social Responsibility) geleistet werden.

## 2. Ausrichtung der begleitenden Kontrolle

### 2.1. Erkenntnisse des Pilotbetriebs

Das im Jahr 2011 aufgesetzte bis Ende Juni 2016 mit ausgewählten Unternehmen pilotierte HM-Konzept wurde im Jahr 2016 projektbegleitend evaluiert. Durch die Berücksichtigung unterschiedlicher Faktoren (hard facts, soft facts) und verschiedener Methoden (zB mathematisch-statistische Methoden, online-Befragungen, Workshops) sowie die Einbeziehung aller relevanten Stakeholder (Unternehmen, Berater, Finanzbedienstete) zeichnet der Evaluationsbericht ein umfassendes Bild über Möglichkeiten und Grenzen dieses Instruments.<sup>13</sup>

Das zentrale Ziel der Förderung der Tax Compliance scheint durch Horizontal Monitoring erreicht worden zu sein, was allerdings lediglich aus Befragungen abgeleitet und mit dem Vertrauensklima und der zeitnahen Lösung von Rechtsfragen begründet wird. Statistische Methoden zur Erhärtung dieser These wurden nicht eingesetzt.

Horizontal Monitoring bringt laut Evaluationsbericht für die Unternehmen eine Erhöhung der Rechts- und Planungssicherheit. Die Verringerung der Anzahl der Rechtsmittel, der Bescheidänderungen und des Zeitraums vom Erklärungseingang bis zum Bescheid, sowie der Änderungen bei den Buchungen für die Forschungsprämie belegen diese erhöhte Rechts- und Planungssicherheit für HM-Unternehmen relativ eindeutig.

---

<sup>13</sup> Vgl BMF, Horizontal Monitoring Evaluationsbericht, Oktober 2016, [https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/BMF\\_Evaluationsbericht\\_Horizontal\\_Monitoring.pdf](https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/BMF_Evaluationsbericht_Horizontal_Monitoring.pdf).

Keine vertiefenden Analysen finden sich zu den Compliance-Kosten. Auf Grund des Umstands, dass es zu einer Verringerung der Anzahl der Rechtsmittel und der Bescheidänderungen im Horizontal Monitoring kommt, sowie ressourcenintensive Aufrollungen weit zurückliegender Sachverhalte vermieden werden, wird davon ausgegangen, dass es „wahrscheinlich zu einer Reduzierung der Compliance-Kosten in den Unternehmen“ führt.

Eine zentrale Aussage betrifft die zeitnahe und rechtsrichtige Erhebung eines wesentlichen Anteils des Gesamtsteueraufkommens ermöglichen. Horizontal Monitoring ist eine begleitende Kontrolle, wodurch Abgabennachforderungen weitgehend wegfallen, es also im Idealfall nach der Erstveranlagung zu keinen Bescheidänderungen kommt. Dadurch ist eine zeitnahe und rechtsrichtige Abgabenerhebung gewährleistet.

Aus Sicht der Finanzverwaltung ist noch relevant, dass Horizontal Monitoring mittelfristig eine Ressourcenverlagerung zu Risikobereichen ermöglichen soll. Dafür gab es in der Evaluierung Belege wie zB die Senkung der Arbeitstage pro Veranlagungsjahr und der damit in Verbindung stehenden Verwaltungskosten sowie die Verringerung der Anzahl der Rechtsmittel und Bescheidänderungen. Mit einer ausgewogenen Balance zwischen Transparenz und Bürokratie in der Dokumentation der Ergebnisse der turnusmäßigen Sitzungen und einer Weiterentwicklung der Standards für das Steuer-IKS sollte ein effizienter Ressourceneinsatz möglich sein.

## 2.2. Rahmen der begleitenden Kontrolle gem §§ 153a ff BAO

Die begleitende Kontrolle gem §§ 153a ff BAO ist als Alternative zur klassischen Außenprüfung konzipiert. Dabei soll ein vom Unternehmer selbst entwickeltes und durch einen Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer überprüfbares Steuerkontrollsystem in Verbindung mit einer erweiterten Offenlegungspflicht und einem laufenden Kontakt mit der Abgabenbehörde die nachträgliche Außenprüfung ersetzen. Das heißt die Abgabenbehörde soll nicht mehr nachträglich kontrollieren (müssen), sondern laufend und zeitnah die Unternehmen bei deren Steuergebarung begleiten.<sup>14</sup>

Gemäß § 323 Abs 55 Z 3 BAO ist die begleitende Kontrolle 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.

<sup>14</sup> Vgl ErlRV 190 BlgNR 26. GP 3.

Im Kontext der internationalen Entwicklungen und des nationalen Pilotbetriebs sowie des oa Evaluierungsauftrags lassen sich für die begleitende Kontrolle die nachstehenden Ziele für die Unternehmen und die Finanzverwaltung formulieren.

### **2.3. Ziele der begleitenden Kontrolle aus Unternehmenssicht**

#### **Rechts- und Planungssicherheit**

Das Legalitätsprinzip bedeutet, dass die gesamte staatliche Vollziehung nur aufgrund der Gesetze ausgeübt werden darf. Durch die Vorhersehbarkeit staatlichen Handelns soll einerseits Rechtssicherheit entstehen, andererseits resultiert daraus auch das Recht auf Rechtsrichtigkeit. Auch wenn im Abgabenrecht der materiellen Rechtsrichtigkeit eine große Bedeutung zukommt und der Grundsatz der materiellen Rechtsrichtigkeit Vorrang vor dem Grundsatz der Rechtssicherheit und Rechtsbeständigkeit hat, müssen Verfahrensrechtsordnungen einen Kompromiss zwischen den Prinzipien der Rechtsrichtigkeit und der Rechtsbeständigkeit schließen.<sup>15</sup> Mit der Rechtssicherheit in einem engen Zusammenhang steht die Planungssicherheit, also die Vorhersehbarkeit, Berechenbarkeit und Beständigkeit von unternehmerischen Dispositionen. Dieser aus Unternehmenssicht wohl zentralen Zielsetzung wird insbesondere durch die erweiterte Auskunftspflicht in § 153a Rechnung getragen, wonach das Finanzamt Auskünfte über bereits verwirklichte oder noch nicht verwirklichte Sachverhalte zu erteilen hat. Die Erweiterung besteht insofern, als der Anspruch auf Auskunftserteilung ein absoluter ist und nicht mit dem Hinweis auf die Tatsache, dass durch die Auskunftserteilung die Besorgung der übrigen Aufgaben der Verwaltung wesentlich beeinträchtigt würde, unterlassen werden darf. Zusätzlich besteht weiterhin die Möglichkeit zur Beantragung eines Auskunftsbescheids gemäß § 118 BAO oder einer Forschungsbestätigung gemäß § 118a BAO, die durch den laufenden Kontakt ebenfalls im tatsächlichen Prozedere Vorteile bringen sollte.

#### **Reduktion der Compliance-Kosten**

Zu den Steuerbefolgungskosten zählen im Allgemeinen:

- Vollzugskosten für die laufende Berechnung und Abfuhr von Abgaben, für die Erstellung von Steuererklärungen, für die Berechnung und Entrichtung der Abgaben, für die Abwicklung von Beschwerdeverfahren, für die Betreuung von Betriebsprüfungen, für den laufenden Kontakt mit der Finanzverwaltung (dazu zählen unternehmensinterne Kosten zB für eine eigene Steuerabteilung, für Steuersoftware, für Steuerfachliteratur, zusätzlich zu Kosten zB für eine externe steuerliche Beratung oder Verfahrenskosten für Auskünfte oder Beschwerden) sowie

---

<sup>15</sup> VfGH 22.6.2009, G5/09.

- Planungskosten für die Entwicklung von Szenarien und Gestaltungsmöglichkeiten von wirtschaftlichen Vorgängen im Hinblick auf die steuerlichen Konsequenzen (dazu zählen unternehmensinterne Kosten und externe Kosten, insbesondere für Steuer- und Rechtsberatung aber auch für Behördenauskünfte).

Im Zuge der begleitenden Kontrolle kommen spezielle Befolgungskosten auf die Unternehmen zu. Dazu gehören insbesondere Kosten:

- für den Antrag auf begleitende Kontrolle gemäß § 153b BAO,
- für den laufenden Kontakt mit den Organen des Finanzamtes nach § 153f Abs 4 BAO,
- für die erhöhte Offenlegungspflicht nach § 153f Abs 1 BAO,
- für die Einrichtung und laufende Aktualisierung des Steuerkontrollsystems gemäß § 153b Abs 6 BAO und
- für die Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers oder ein Gutachten eines Steuerberaters über die Einrichtung eines Steuerkontrollsystems gemäß § 153b Abs 4 Z 4 BAO.

Dem gegenüber werden aber verschiedene Kosten entweder ganz entfallen (zB Kosten für die Betreuung von Betriebsprüfungen; im Regelfall auch Kosten für Beschwerdeverfahren) oder nur in einem geringeren Ausmaß anfallen (zB Kosten für die Beschaffung und Erläuterung von Unterlagen vergangener Zeiträume, Beantwortung von Vorhalten und anderen Rückfragen der Finanzverwaltung). Zum Ersten soll eine einheitliche Prüfung eines „Konzerns“ ermöglicht werden, wodurch sich die Zahl der Ansprechpartner auf Seiten der Abgabenverwaltung und damit die Kosten für die Kommunikation reduzieren. Insgesamt ist davon auszugehen, dass die begleitende Kontrolle für das Unternehmen am Beginn höhere „Einstiegskosten“ verursachen wird, aber mittel- und langfristig die Compliance-Kosten senken soll. Da zwischen dem geprüften Zeitraum und dem Prüfungszeitpunkt nur eine kurze Zeitspanne liegt, ist ein Nachvollziehen längst vergangener Zeiträume nicht erforderlich und laufende kurze und punktuelle Überprüfungsmaßnahmen bzw Kontakte können individuell vereinbart und ressourcenschonend abgewickelt werden. Letztendlich sollen durch die begleitende Kontrolle auch kumulierte Nachzahlungsbeträge samt Zusatzkosten (zB Säumniszuschläge) vermieden werden. Auch sollte durch die Implementierung eines Steuerkontrollsystems die großflächige Überprüfung von alltäglichen Vorfällen und Routineabläufen obsolet werden und damit entsprechende Kosten entfallen.

## **Image und Risiko**

Außenprüfungen stellen kaum abschätzbare wirtschaftliche Risikofaktoren für ein Unternehmen dar. Da ist zum einen das finanzielle Risiko aus kumulierten Abgabennachforderungen vergangener Zeiträume, das im Einzelfall bis hin zu existenzbedrohenden finanziellen Notlagen oder zumindest Liquiditätsproble-