

## SWK-Spezial: Begleitende Kontrolle

# VI. Implementierung eines Steuerkontrollsystems

## Anforderungen und Ausgestaltung eines Steuerkontrollsystems

Martin Vock / Roland Macho

### 1. Definition

Gemäß § 153b Abs 6 BAO umfasst das Steuerkontrollsystem (SKS) „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“.<sup>1</sup> Diese abstrakte Formulierung soll sicherstellen, dass das konkrete SKS auf die tatsächlichen Risiken bzw Prozess(-schritte) des jeweiligen Unternehmens Bezug nimmt und somit ein realistisches Bild dieses Unternehmens wiedergibt.

Durch § 153b Abs 7 BAO wird der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, die Systematik, nach der bei der Erstellung des Gutachtens des Wirtschaftsprüfers oder Steuerberaters über das SKS vorzugehen ist, im Detail festzulegen. Ebenso werden der Aufbau und die erforderlichen Mindestinhalte des Gutachtens des Wirtschaftsprüfers oder Steuerberaters (§ 153b Abs 4 Z 4 BAO) einer Regelung durch die Verordnung überlassen. Die SKS-Prüfungsverordnung (SKS-PV) führt die Vorgaben der §§ 153b Abs 4 Z 4, 153b Abs 6 und 153f Abs 5 BAO näher aus.<sup>2</sup>

### 2. Grundelemente des Steuerkontrollsystems

#### 2.1. Mindestinhalte

§ 3 SKS-PV definiert die konkreten inhaltlichen Anforderungen an das SKS, die berücksichtigt und auch dokumentiert sein müssen. Diese Mindestinhalte stellen sich wie folgt dar:

1. das Kontrollumfeld,
2. die Ziele des SKS,
3. die Beurteilung der steuerlichen Risiken,
4. die Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen,
5. die Informations- und Kommunikationsmaßnahmen,
6. die Sanktions- und Präventionsmaßnahmen,
7. die Maßnahmen zur Überwachung und Verbesserung.<sup>3</sup>

#### 2.2. Kontrollumfeld

Durch eine dokumentierte Aufbau- und Ablauforganisation sollen die Verantwortlichkeiten klar definiert werden, um eine konkrete Vorstellung vom gesamten Kontrollumfeld

<sup>1</sup> Siehe dazu ausführlich *Bogner/Grünsteidl/Rzeszut*, Die begleitende Kontrolle – „Horizontal Monitoring“ erhält eine gesetzliche Grundlage, SWK 15/2018, 684 (686 ff); vgl. auch *Zöchling/Dziurdz*, Das Steuerkontrollsystem als große Chance für mehr Co-operative Tax Compliance in Österreich, SWK 26/2018, 1150 (1150 ff).

<sup>2</sup> EB zum Begutachtungsentwurf der SKS-Prüfungsverordnung, abrufbar unter [https://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=BEGUT&Dokumentnummer=BEGUT\\_COO\\_2026\\_100\\_2\\_1557573](https://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=BEGUT&Dokumentnummer=BEGUT_COO_2026_100_2_1557573) (Zugriff am 7. 10. 2018).

<sup>3</sup> Aufbau und Umfang der Grundelemente des SKS orientieren sich an den einschlägigen Bestimmungen des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland zur Ausgestaltung und Prüfung von Tax Compliance Management Systemen, IDW PS 980, Tz 23 und Tz A14 bis A20; IDW PS 982, Tz 30 und Tz A16 bis A22; ISO 19600.

## Anforderungen und Ausgestaltung eines Steuerkontrollsystems

zu erhalten. Dadurch lassen sich die Personen identifizieren, welche mit den obersten Leitungsaufgaben im Unternehmen betraut sind. Von Unternehmern, für die ein Antrag auf begleitende Kontrolle gestellt wird, wird erwartet, dass sich deren Vorstände bzw Geschäftsführer, aber auch zB geschäftsleitende Prokuristen, nachweislich zur Steuerehrlichkeit bekennen.<sup>4</sup> Steuerliches (Wohl-)Verhalten muss von „oben“ vorgelebt werden und dadurch auch sichergestellt sein, dass die Steuerehrlichkeitsstrategie in konkrete operative Maßnahmen umgesetzt und mit den anderen Zielen des Unternehmers abgestimmt ist (Compliance-Kultur). Vorstellbar wäre hier zB die Implementierung von Compliance-Regelungen und die verpflichtende Schulung von Mitarbeitern im Bereich dieser Compliance-Maßnahmen.

Die SKS-PV versteht unter Steuerehrlichkeit insbesondere das Bekenntnis

- zu einem rechtskonformen Verhalten im Hinblick auf steuerliche Verpflichtungen und Obliegenheiten,
- zur steuerlichen Zuverlässigkeit gemäß § 153c Abs 4 BAO,
- zur Vermeidung von missbräuchlichen Gestaltungen gemäß § 22 BAO, von Abgabenhinterziehungen und -verkürzungen iSd FinStrG sowie generell von Gestaltungen, die eine Steuerumgehung zum Ziel haben.

Die Finanzverwaltung subsummiert unter den dritten Punkt jedenfalls „*aggressive Gestaltungen*“. Laut Europäischer Union liegt **aggressive Steuerplanung** dann vor, „*wenn künstliche Geschäfte oder Strukturen genutzt oder Unterschiede zwischen Steuersystemen so ausgenutzt werden, dass dies die Steuervorschriften der Mitgliedstaaten untergräbt und dem Fiskus noch mehr Steuereinnahmen entgehen*“.<sup>5</sup>

Das Kontrollumfeld beinhaltet auch die Darstellung der Ressourcenbereitstellung durch das Unternehmen, um das SKS zu erstellen und funktionsfähig zu halten. Dies betrifft ua

- die Vergabe und Verwaltung der erforderlichen Berechtigungen (zB zur Anlage von Debitoren- und Kreditorenkonten),
- Verantwortlichkeiten (zB Zuständigkeit für die direkten Steuern) und
- Berichtsstrukturen (zB durch Zwischenschaltung des Compliance-Managers).

Besonders hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang aber auch, dass die erforderliche Anzahl von geeigneten Arbeitnehmern zu beschäftigen ist. Das bedeutet, dass ausreichend viele Arbeitnehmer ihrer Tätigkeit und dem Ziel des SKS entsprechend ausgebildet sein müssen und sich regelmäßig einer Fortbildung unterziehen.

### 2.3. Ziele des SKS

Die vorangeführte Definition des SKS<sup>6</sup> findet sich auch wortgleich als SKS-Zielformulierung in § 5 SKS-PV wieder. Als weiteres Ziel wird die Risikoanalyse genannt, wonach die daraus folgenden Prozesse und Prozessschritte sowie die erforderlichen Kontrollmaßnahmen nachvollziehbar (überprüfbar) zu dokumentieren<sup>7</sup> und regelmäßig zu aktualisieren<sup>8</sup> sind. Die Einschätzung der Zielerreichung des SKS, des rechtzeitigen

<sup>4</sup> IdS § 4 Abs 1 Entwurf SKS-PV.

<sup>5</sup> Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat vom 27. 6. 2012 über konkrete Maßnahmen, auch in Bezug auf Drittländer, zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung (KOM [2012] 351). Vgl *Lang*, „Aggressive Steuerplanung“ – eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission, SWI 2013, 62 (62 ff).

<sup>6</sup> In der Literatur wird das Vorliegen eines SKS als eine nicht unbedeutende Hürde zum Eintritt in die optionale Außenprüfung nach § 153a ff BAO angesehen. Vgl *Wenzel*, Horizontal Monitoring in Österreich – ein Wegweiser für die Zukunft der deutschen Großbetriebsprüfung? ISR 2018, 378 (380).

<sup>7</sup> Vgl auch § 153b Abs 6 Satz 3 und 4 BAO.

<sup>8</sup> So auch § 153b Abs 6 Satz 2 BAO.

## SWK-Spezial: Begleitende Kontrolle

Erkennens von wesentlichen Regelverstößen im Rahmen der steuerlichen Risiken und wie solche Regelverstöße verhindert werden können, muss dem sachverständigen Dritten möglich sein. Die laufende Überwachung des SKS obliegt dem Unternehmer selbst, wohingegen die externe gutachterliche Stellungnahme zum SKS nunmehr regelmäßig (oder anlassbezogen) durch einen Wirtschaftsprüfer oder Steuerberater zu erfolgen hat.<sup>9</sup>

Im Pilotprojekt Horizontal Monitoring<sup>10</sup> war die Prüfung des Vorhandenseins und in weiterer Folge der Wirksamkeit des SKS noch der Außenprüfung vorbehalten. Dagegen macht § 153b Abs 4 Z 4 BAO die Aufnahme in die begleitende Kontrolle ua auch davon abhängig, dass bereits bei Antragstellung ein Gutachten eines Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers vorliegt. Gegenstand des Gutachtens ist die sachverständige Beurteilung des SKS, welches ein Unternehmer oder ein Kontrollverbund insgesamt (bzw ein eigenständiges SKS für jeden einzelnen Unternehmer des Kontrollverbundes) eingerichtet hat.<sup>11</sup>

### 2.4. Risikobeurteilung

Basis der begleitenden Kontrolle ist ein auf einer umfassenden Risikoanalyse basierendes unternehmensinternes Kontrollsystem, welches vom Grundsatz einer Zusammenarbeit „auf Augenhöhe“ und von Eigenverantwortung getragen wird. Ziel ist ein aus der Risikoanalyse abgeleitetes, auf das jeweilige Unternehmen bezogenes (dynamisches) SKS, welches den Nutzen für die Beteiligten maximiert und die (steuerlichen) Risiken minimiert.

Im Rahmen einer Analyse der unternehmensimmanenten Risikofelder sind mögliche bzw tatsächliche vorhandene Steuerrisiken zu identifizieren und hinsichtlich ihrer Auswirkung im Konnex mit dem gesamten Tax-Compliance-Prozess im Unternehmen zu bewerten.

Ein Abgleich mit den Feststellungen und Beanstandungen vergangener Außenprüfungen kann eine wertvolle Hilfestellung bieten. Basierend auf den Feststellungen dieser Außenprüfungen sind im Rahmen einer **systematischen Analyse** der steuerlichen (Arbeits-)Prozesse potenzielle, insbesondere aber tatsächlich vorhandene (steuerliche) Risiken in einem ersten Schritt zu identifizieren und in einem zweiten Schritt zu quantifizieren (vgl § 6 Abs 1 SKS-PV). Zu unterscheiden sind hierbei

- Risiken aus der **laufenden Geschäftstätigkeit** des Unternehmers und den daraus abgeleiteten steuerlich relevanten Sachverhalten (zB Kenntnis der Empfänger von Zahlungen, Lizenzen, Zinsen, Provisionen, Beneficial Owner oder Verrechnungspreisdokumentation, Verluste ausländischer Gruppenmitglieder);<sup>12</sup>
- Risiken aus **außerordentlichen Sachverhalten**, welche das Unternehmen betreffen (aus zu erwartenden Veränderungen innerhalb des Unternehmens oder aus zu erwartenden externen Veränderungen, zB Umgründungen, maßgebliche Änderungen in der Konzernfinanzierung, Beteiligungserwerbe, Geschäftsmodelländerung).<sup>13</sup>

Das SKS ist das Ergebnis einer – regelmäßigen und umfassenden oder anlassbezogenen – Beurteilung dieser Risiken. Dies aber nur dann, wenn damit ein **wesentliches** steuerliches Risiko verbunden ist.<sup>14</sup> Diese bedeutsamen Risiken sind hinsichtlich ihres Gefahrenpotenzials (gering, mittel, hoch) zu qualifizieren und zwar

<sup>9</sup> Vgl § 153f Abs 5 Satz 1 BAO.

<sup>10</sup> Siehe *Lang/Macho*, Horizontal Monitoring wird zur Begleitenden Kontrolle, taxlex 2018, 226 (226 ff).

<sup>11</sup> Zum Kontrollverbund siehe *Gutmayer/Schrottmeyer* in diesem SWK-Spezial, 57 (57 ff).

<sup>12</sup> Vgl Anlage 1 zur SKS-PV.

<sup>13</sup> Vgl Anlage 2 zur SKS-PV.

<sup>14</sup> Die SKS-PV hält in § 11 Abs 2 dezidiert fest, dass die Darstellung von Prozessen, die kein oder ein geringes Risikopotenzial aufweisen, entfallen kann.

## Anforderungen und Ausgestaltung eines Steuerkontrollsystems

- einerseits in Bezug auf ihre **Eintrittswahrscheinlichkeit** und
- andererseits hinsichtlich ihrer **betragsmäßigen Auswirkung**.

Die SKS-PV führt in § 6 Abs 5 demonstrativ – wesentliche – Umstände an, die für die Beurteilung der steuerlichen Risiken relevant sein können. Dies können zB sein:

- Änderungen der Steuergesetze oder Richtlinien,
- Änderungen im wirtschaftlichen Umfeld (Entwicklung neuer Geschäftsfelder, neue Konkurrenzunternehmen treten am Markt auf),
- Änderungen bei Rechnungslegungssystemen, Umstrukturierungen, überdurchschnittliches Unternehmenswachstum oder Unternehmensschrumpfung,
- die Einführung neuer Technologien im Unternehmen.

### 2.5. Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen

Die SKS-PV unterscheidet zwischen

- **Steuerungsmaßnahmen**, das sind im Vorhinein gesetzte Handlungen bzw wirksame Regelwerke des Unternehmers (wie zB Handlungsanweisungen, Prozessbeschreibungen, Kontrolldefinitionen und -beschreibungen sowie Verhaltenskodizes), welche die Einhaltung des erwünschten Verhaltens begünstigen und die Nichteinhaltung erschweren, und
- **Kontrollmaßnahmen**, welche im Nachhinein gesetzt werden, um unerwünschtes Verhalten aufzudecken. Sie dienen der Schadensbegrenzung, fördern die Wiedergutmachung, die Sanktionierung des unerwünschten Verhaltens und die Anpassung der Prozessabläufe um zukünftig unerwünschtes Verhalten zu erschweren oder zu verhindern.<sup>15</sup>

§ 7 Abs 2 SKS-PV unterscheidet zwischen **fehlervermeidendem** und **fehleraufdeckendem** Charakter der Kontroll- und Steuerungsmaßnahmen. Fehlervermeidende Maßnahmen können Schulungsmaßnahmen im Bereich der Mitarbeiterfortbildung sein, wodurch die Eintrittswahrscheinlichkeit steuerlicher Risiken (durch falsche oder unvollständige Einschätzung einer steuerlichen Fragestellung) vermindert wird. Durch fehleraufdeckende Maßnahmen (zB durch ein zwingendes „Vieraugenprinzip“) soll die betragsmäßige Auswirkung steuerlicher Risiken vermindert werden.

Durch die Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen muss gewährleistet sein, dass diese die in der Risikoanalyse gemäß § 6 SKS-PV aufgedeckten und konkretisierten Risiken möglichst umfassend abdecken und auf die Ziele des SKS ausgerichtet sind. Die Wirksamkeit der Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen korreliert insofern mit der Einschätzung des Gefahrenpotenzials (niedrig, mittel, hoch), als eine hohe Risikoeinstufung umso genauere (regelmäßige) Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen erfordert.

Eine permanente Anpassung und Weiterentwicklung der unternehmensinternen Regelwerke ist insbesondere bei Erkennen von Schwachstellen (Abweichung von den Zielen des SKS, Kontrolldefizite bzw Kontrolllücken) vorzunehmen sowie schriftlich zu dokumentieren. Gegebenenfalls sind die Prozesse zu verändern und/oder die Kontrollen anzupassen.

Mittels einer **Risiko-Kontroll-Matrix** können Risiken, deren Gewichtung und Bedeckung sowie deren Kontrolle in einfacher Art und Weise übersichtlich dargestellt werden.

<sup>15</sup> Siehe IDW PS 982, Tz A20 („Kontrollaktivitäten“) und IDW PS 980, Tz A17 („Compliance-Programm“).

## SWK-Spezial: Begleitende Kontrolle

- **Beispiel**

Risiken im Steuererklärungsprozess, dass Steuern nicht korrekt, unvollständig, verspätet und/oder durch nicht autorisierte Personen bei falscher Steuernummer erklärt werden, werden konkretisiert und mögliche Konsequenzen erfasst:

- Verspätete oder „falsche“ Abgabe von Steuererklärungen ? Verspätungszuschlag;
- (Irrtümlich) falsch eingetragene Werte in der Steuererklärung ? Säumniszuschlag, Steuernachforderung, Finanzstrafverfahren.

Mögliche Kontrollen:

- systematische Überwachung aller relevanten Fristen und Steuernummern durch die Steuerabteilung oder einen (externen) Steuerberater;
- 4-Augen-Prinzip oder externer Review durch Steuerberater.

Eine Risiko-Kontroll-Matrix könnte folgende Inhalte abbilden:

Information	Kontrollen					Verantwortung	
	Aktivität	Risiko	Risiko-gewichtung	Kontroll-beschreibung	Kontroll-nachweis	Durch-führung	Datum/Namen
Prozess							

## 2.6. Informations- und Kommunikationsmaßnahmen

§ 8 SKS-PV<sup>16</sup> normiert, dass ein SKS zwingend Informations- und Kommunikationsmaßnahmen enthalten muss. Darunter ist die Generierung, Sammlung, Analyse und Verwertung aller für die Funktionsfähigkeit bzw Verbesserung des SKS relevanten Informationen ebenso zu verstehen wie das regelmäßig aktiv kommunizierte Bekenntnis der „Führungsebene“ – über alle Hierarchieebenen hinweg – zum regelkonformen Verhalten als Grundwert des Unternehmens (Steuerehrlichkeit). Dazu gehört insbesondere auch die Unterstützung der Funktionsfähigkeit des SKS.

Zur Datengenerierung und -verwertung zählen neben der automationsunterstützten Datenverarbeitung, die Festlegung von „Berichtslinien“ zur Kommunikation von Risiken oder Regelverstößen.

Unumgänglich sind in diesem Zusammenhang regelmäßige Informations- und Schulungsmaßnahmen, welche die Mitarbeiter in die Lage versetzen, die Anforderungen, die sich aus den Zielen des SKS ergeben, zu erkennen und danach zu handeln. Sie sollen ihre Rolle und Bedeutung im jeweiligen Prozess und ihre Abhängigkeit von vor- und nachgelagerten Prozessschritten kennen.

## 2.7. Sanktions- und Präventionsmaßnahmen

Ein wesentlicher Baustein im „Gesamtkonzept SKS“ sind die in § 9 SKS-PV geregelten Sanktions- und Präventionsmaßnahmen. Essenziell ist eine proaktiv festgelegte Reaktion des Unternehmens auf entdeckte Regelverstöße in Bezug auf die Ziele des SKS, um die Auswirkungen (auf die Wirksamkeit des SKS) zu minimieren. Eine Ursachenerforschung steht hier im Mittelpunkt der Handlungen, wobei allfällige individuelle Konsequenzen nicht außer Acht gelassen werden sollten. Im SKS kann beispielsweise verankert sein, dass Mitarbeiter, welche „Fehler“ aufgrund mangelnden Fach- bzw Expertenwissens zu verantworten haben, (zusätzliche) Fortbildungsmaßnahmen zu absolvieren haben. Insbesondere sind die Prozessabläufe dahingehend zu analy-

<sup>16</sup> § 8 SKS-PV entspricht IDW PS 980, Tz A19 („Compliance-Kommunikation“), IDW PS 982, Tz A21 („Information und Kommunikation“), ISO 19600 Unterkapitel 7.2 („Competence and training“) und Unterkapitel 7.4 („Communication“).

## Anforderungen und Ausgestaltung eines Steuerkontrollsystems

sieren, wie sie verbessert und optimiert werden können, um künftige Regelverstöße zu vermeiden. Das kann zB durch die Einrichtung einer Qualitätssicherung in Form eines Qualitätszirkels geschehen.<sup>17</sup>

Die SKS-PV unterscheidet abhängig von der Art des Vorfalls zwischen:

- Korrekturmaßnahmen,
- Maßnahmen zur Verhinderung der Wiederholung des Vorfalls und
- individuellen Konsequenzen des Fehlverhaltens.

### 2.8. Maßnahmen zur Überwachung und Verbesserung

Die regelmäßige Überwachung der Wirksamkeit des SKS<sup>18</sup> ist zweckmäßigerweise in (bestehende) unternehmensinterne Prozesse integriert. In der Praxis wird diese Aufgabe häufig speziell dafür zuständigen Abteilungen (dies kann beispielsweise die Interne Revision sein) übertragen. Ein Outsourcing an unternehmensfremde Dienstleister ist aber ebenso möglich, wenn dies zweckmäßig erscheint. Dies kann insbesondere bei „kleineren“ Unternehmen sinnvoll sein, welche die kritische Größe für die Installation eigener (Compliance-)Abteilungen nicht erreichen.

Überwachung erfordert aber auch, dass festgestellte wesentliche Mängel bzw Schwachstellen (Lücken) des SKS umgehend (dies kann – abhängig von der Art des Mangels – aber durchaus auch zeitnah bedeuten) behoben werden. Vorschläge zur Verbesserung des SKS sind zeitnah zu analysieren, zu beschließen und gegebenenfalls umzusetzen. Der gesamte Überwachungsprozess inklusive aller Analysen und Handlungsfelder ist zu dokumentieren.

Trotz dem „Denken in Prozessen“ bleibt es der Finanzverwaltung (in den meisten Fällen der Großbetriebsprüfung als operativ agierendes Organ) auf der einen Seite und den externen Revisoren (zB Wirtschaftsprüfer) auf der anderen Seite unbenommen, in der begleitenden Kontrolle (jederzeit) Einzelsachverhalte, Teile oder Teilbereiche des Systems auf ihre Wirksamkeit hin zu überprüfen.

### 3. Beschreibung des Steuerkontrollsystems

Die steuerlichen Risiken und deren Bedeckung sind nachvollziehbar und angemessen darzustellen. Dies wird dann der Fall sein, wenn die Aussagen auf sämtliche Grundelemente<sup>19</sup> des SKS (§ 3 SKS-PV) eingehen und keine falschen oder widersprüchlichen Angaben, unangemessenen Verallgemeinerungen oder unausgewogenen und verzerrten Darstellungen enthalten<sup>20</sup> und einem sachverständigen Dritten in angemessener Zeit ein (Grund-)Verständnis der Wirkungsweise des SKS ermöglichen. Dem „Wesentlichkeitskonzept“ der begleitenden Kontrolle folgend weist die SKS-PV darauf hin, dass die Darstellung von Prozessen, die kein oder ein geringes Risikopotenzial aufweisen, entfallen kann.

Bei der Beschreibung des SKS hat der Unternehmer die Wahlmöglichkeit, ob er eine schriftliche und/oder bildliche Darstellung sämtlicher Grundelemente des SKS bevorzugt. In der täglichen Arbeit wird eine „Wort-Bild-Kombination“ dem Ziel (Sinn und Zweck) der Dokumentation am besten entsprechen. Die Dokumentation kann beispielsweise in Form einer Risiko-Kontroll-Matrix erfolgen, in der – ausgehend vom je-

<sup>17</sup> *Schmieder/Stetsko* sehen im SKS auch einen Nutzen in Finanzstrafverfahren, siehe dazu *Schmieder/Stetsko*, Steuerliche Kontrollsysteme und Verbandsverantwortlichkeit, SWK 8/2018, 424 (426).

<sup>18</sup> So § 10 SKS-PV.

<sup>19</sup> Vgl Pkt 2.

<sup>20</sup> Siehe § 11 Abs 2 SKS-PV.