

Großbetriebsprüfung 2009 - Das zukünftige Umfeld gemeinsam bestimmen



Hon.-Prof. Mag. Dr. Josef Schlager,
WP/StB

1. Organisatorischer Aufbau

Die Neuorganisation der Großbetriebsprüfung ist in Österreich ab 1.9.2009 Wirklichkeit.¹ Spannend wird es nun, wie sich die Prüfungsprozesse verändern. Hier gibt es für die nächsten drei bis vier Jahre Visionen, die sich wohl auch auf die Abläufe in den Teams der Finanzämter und der auch für größere Unternehmen nun zuständigen Amtsbetriebsprüfung im Rahmen der elektronischen Finanzverwaltung auswirken, werden doch auch Großbetriebsprüfer durch die Reduktion der GBP-Mitarbeiter „frei“, die in der Teamstruktur eines Finanzamtes Aufnahme finden. Man wird auch beobachten, wie sich dies auf die Prüfungsdichte im Bundesgebiet und damit die Einhaltung des steuerlichen Gleichheitsgrundsatzes auswirkt.

Für alle Unternehmen mit Umsatzerlösen von mehr als € 9,68 Mio. ist die Prüfungszuständigkeit der Großbetriebsprüfung nunmehr vorgesehen. Weiters gibt es Sonderzuständigkeiten für Banken und Versicherungen. Eine Prüfungszuständigkeit der Großbetriebsprüfung ist auch bei konzernmäßig verbundenen Unternehmen vorhanden. Wenn ein Prüfungsfall in die Zuständigkeit der Großbetriebsprüfung fällt und dieses Unternehmen mit zumindest 50 % an einem anderen Unternehmen beteiligt ist, dann kann dieser Betrieb von der Großbetriebsprüfung mitgeprüft werden. Die Zentrale der Großbetriebsprüfung ist in

1030 Wien, Radetzkystraße 2, Telefon 01/711510. Die Prüferinnen und Prüfer werden nur noch über Handynummern erreichbar sein. Zum Vorstand wurde Mag. Hubert Woischitzschläger, selbst früher Leiter der Großbetriebsprüfung Oberösterreich und Salzburg und zuletzt Regionalmanager der Region Mitte (Oberösterreich und Salzburg) bestellt. Die Fachvorständin, Frau Dr. Andrea Friedrich, hat ihren Sitz in Graz. Der Fachbereich der Großbetriebsprüfung wird auch „vor Ort“ tätig werden können und hat als Aufgabe die Prüfungsbegleitung in Schwerpunktbereichen, die Qualitätssicherung, die Förderung der Sprachenkompetenz und Förderung der multilateralen Kontrollen, der Bildungskoordination, des Wissenmanagement und des Advanced Ruling. Es gibt Schnittstellen zu den Fachbereichen des Finanzamtes und zum bundesweiten Fachbereich, der für richtungweisende Fragen und Fragen mit genereller Bedeutung zuständig ist, sowie zur Steuerverwaltung.

Die Großbetriebsprüfung ist in vier Regionen eingeteilt, für die jeweils noch ein Regionalverantwortlicher bestellt ist. Die Regionen sind teilweise bundesländerübergreifend. In der Region Wien/Ost sind 19 Teamleiterinnen und Teamleiter und 157 Prüferinnen und Prüfer A1 vorgesehen, in Mitte 11 Teamleiterinnen und Teamleiter und 89 Prüferinnen und Prüfer, und in West 5 Teamleiterinnen und Teamleiter und 40 Prüferinnen und Prüfer und in Süd 7 Team-

leiterinnen und Teamleiter und 51 Prüferinnen und Prüfer. Die Teams sind nach Branchen aufgeteilt. Es gibt wiederum Branchen mit bundesweiter Zuständigkeit wie Versicherungen sowie Land- und Forstwirtschaft und mit regionaler Zuständigkeit für Banken und Auslandsbranchen. Die letzteren werden nach Kriterien jedes Jahr gemeinsam mit den Branchenteamleiterinnen und Branchenteamleitern aufgrund eines Vorschlags des Fachbereiches festgelegt. Dazu kommen noch je zwei bundesweit tätige Erhebungsteams mit 20 Prüferassistentinnen und Prüferassistenten und zwei IT-Teams mit 18 IT-Prüferinnen und IT-Prüfern.

2. Beispiele für Fragestellungen, die gemeinsam mit der Kammer der Wirtschaftstreuhandler bearbeitet werden sollten

Ein besonders angesprochener Bereich, der wohl auch einer gesetzlichen Regelung bedarf, ist das Advanced Ruling (verbindliche Zusagen/Auskünfte).² Dies sollte m. E. unbedingt gemeinsam diskutiert werden mit der vom deutschen Bundesfinanzhof als Rechtsinstitut anerkannten „tatsächlichen Verständigung“³ und den Auskünften nach Treu und Glauben. Das Ruling ist angedacht für internationale Fälle und für Umgründungen. M. E. kann man es nicht so einschränken, da eine Dispositions-(Planungs-)Sicherheit etwa auch in komplexen Bilanzierungsfragen weiterhin vielfältig benötigt wird. Wie Streck hervorhebt, findet die Einigung bei den Steuerpflichtigen regelmäßig eine höhere Akzeptanz als das Urteil und die einverständliche Erledigung ist höher zu bewerten als die für beide Seiten zeit- und kostenintensive Rechtsmittelentscheidung.⁴ Hinzuweisen ist, dass aus Beweisgründen eine Protokollierung der Schlussbesprechung bei Verständigungen durchgeführt wird, da diese ja meist vom Besprechungsprogramm abweicht, damit sich nicht in der Niederschrift herausstellt, dass die Parteien die Einigung doch inhaltlich unterschiedlich verstanden haben.⁵

Die Auskünfte des Fachbereiches, die von den am Einzelfall arbeitenden Teammitgliedern eingeholt werden, haben m. E. einen gleichsam „beängstigenden Einfluss“ auf Finanzamt-Entscheidungen bekommen. Es sollte jedenfalls klargestellt werden, dass sich daraus keine Haftung für den im Einzelfall entscheidenden Finanzamt-Mitarbeiter ergeben kann, wenn die vom Fachbereich vertretene Rechtsmeinung in einer Schlussbesprechung nicht durchgehalten wird. Es soll die Anfrage aber auch nicht dazu benutzt werden, um von Seiten des Finanzamtes argumentieren zu können, dass man von einer Auskunft nicht abweichen könne. Somit wäre es sinnvoll, nur gemeinsam zu entscheiden (Steuerberater und Betriebsprüfung), ob eine Anfrage getätigt werden soll.

Woischitzschläger hat mir zugestimmt, dass die an den Fachbereich herangetragenen Fragen gemeinsam vom Wirtschaftstreuhänder und dem am Fall arbeitenden Finanzamt-Mitarbeiter formuliert werden sollten und auch die Antwort dem Steuerpflichtigen und seinem Berater zugänglich gemacht werden sollten, damit kann es nicht bei Schlussbesprechungen zum Eindruck kommen, dass die Antwort auf die Frage zwar richtig ist, die Frage jedoch beim Einzelfall unzutreffend gestellt war. Man darf nicht vergessen, dass die rechtliche Subsumtion eines Sachverhaltes unter einen Tatbestand die Kenntnis des oft schwierig zu beschreibenden Sachverhaltes im Einzelfall verlangt. Verständigt man sich auf den Sachverhalt (Tatfrage) ist die Subsumtion oft unstrittig möglich (Rechtsfrage).

Hinsichtlich des Leistungscontrolling, wie man Organisationseinheiten steuert, kann m. E. das „Mehrergebnisdenken“⁶ keinesfalls im Vordergrund stehen. Gerade in einer Wirtschaftskrise wird dies auffällig, wenn etwa Fälle aufgegriffen werden, die in früheren Betriebsprüfungen bei der Schätzung beispielsweise von Rückstellungen der Höhe nach schon zu gemeinsamen Festlegungen geführt haben. Mir ist schon bewusst, dass immer die Einzelfallbezogenheit und auch die Entwicklung Bedeutung hat. Wie man bei neuen Gesetzen die Kosten und Folgewirkungen angibt, so müssten auch hier die volkswirtschaftlichen Vor- und Nachteile geschätzt und angeführt werden, damit eine schädigende Wirkung auf die Wirtschaft zurückgedrängt wird. Das Konzept des anschaulich genannten „gläsernen Steuerpflichtigen“⁷ soll in den nächsten drei bis vier Jahren umgesetzt werden. In Österreich sind die Schlagworte „Standard Audit File-Tax“ und „aggressive Steuerplanung“ gerade aktuell. In Deutschland, wo die Organisation der Großbetriebsprüfung wohl nicht in Diskussion steht, wird intensiv im Rahmen der elektronischen Finanzverwaltung das „Tax Compliance Konzept“⁸ behandelt.

Von Seer wird betont: „Es wird zukünftig zu den Aufgaben des Steuerberaters gehören, für einen hohen Tax Compliance Faktor zu sorgen, damit dem Mandanten ein größtmöglicher Vertrauensvorschuss durch die Finanzbehörde gegeben werden kann. Die relevanten Risikokriterien sollten dabei keine Geheimwissenschaft der Finanzverwaltung sein, sondern könnten zusammen mit den steuerberatenden Berufen erarbei-

tet werden.“⁹ Das Gegenübertreten mit „offenem Visier“ sei in einem kooperativen Besteuerungsverfahren der Zukunft besonders wichtig.¹⁰

Man kann abschließend nur zustimmen, dass „in der neuen Welt eines Elektronik E-Government der Steuerberater mehr denn je als Partner der Finanzbehörde gebraucht wird.“¹¹

Da die Rechtstaatlichkeit im Eingriffsrecht „Besteuerung“ die penible Einhaltung der Verfassung erfordert, ist die Möglichkeit der Übernahme derartiger Konzepte besonders sorgfältig zu überlegen. Wir kennen wohl schon gut genug die schwer zu beseitigenden Nachteile, die ein „Rating“ oder eine „Evaluierung“ bringen kann.

Man sollte auch bei der quasi neu begonnenen Suche nach einer effizienten Steuerhebung nachdenken, warum in der heutigen Demokratiediskussion der Begriff „Kunde“ ad acta gelegt wurde und wieder der Begriff „Bürger“ dominiert. Beim Übergang vom hoheitlichen zum kooperativen Steuerstaat sollten nicht bestehende Errungenschaften, wie Einigungsmöglichkeiten, gleichsam verhindert werden, vielmehr ist zu trachten, dass Rechtsinstitute geschaffen werden, auf die sich der Steuerbürger verlassen kann.

„Die persönliche Meinung“ drückt die persönliche kritische Stimme des Verfassers aus. Die Redewendung von Cato im römischen Senat „Centerum censeo“ („Im Übrigen meine ich“) ist ein geflügeltes Wort für hartnäckig zu wiederholende Forderungen geworden.

- 1 Hofrat Mag. Hubert Woischitzschlagger, der erste Vorstand der nunmehr österreichweiten Großbetriebsprüfung hielt am 9.7.2008 für Wirtschaftstreuhandler im Finanzamt Linz einen Vortrag zur Neuorganisation der GBP. Die Folien zum Vortrag können bei Kollegen Schlagler angefordert werden.
- 2 S. u. a. Cahiers de droit fiscal international, Volume LXXXIVb, Rotterdam 1999. Nationalberichterstatte für Österreich war MR Dr. Ritz, BMF, S. 217 ff. Weiters wird auf die Regelung des § 204 deutsche Abgabenordnung verwiesen.
- 3 S. umfassend die Habilitationsschrift von Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, Köln 1996, weiters Schlagler, WT 5/2006, S. 20 f. Hackl/Schlager, Die Stellung des Abgabepflichtigen bzw. seines Wirtschaftstreuhandlers im steuerlichen Betriebsprüfungsverfahren, in: Koller, Schuh, Woischitzschlagger (Hrsg.), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung, Wien 2006, Pkt. 3.7.
- 4 Streck, Streit und Einigung, in: Streck (Hrsg.), Streitkultur, Bonn 1996, S. 55.
- 5 Vogelsang betont: „Es besteht in Rechtsprechung und Literatur Einvernehmen, dass die tV keiner besonderen Form bedarf. Von daher kann sie auch mündlich erfolgen. Wenn auch – vor allem bei schwierig aufzuklärenden und zu beurteilenden Fallgestaltungen – eine schriftliche Niederlegung und die Unterzeichnung durch die Beteiligten sinnvoll erscheinen, ist es z.B. im Klageverfahren nicht ausgeschlossen, den Nachweis des Abschlusses einer tatsächlichen Verständigung durch andere Beweismittel (z.B. Zeugenvernehmung) zu führen“, in: Vogelsang/Stahl, BP-Handbuch, München 2008, S. 480.
- 6 „Auf konkrete Mehrergebnisse ausgerichtete Zielvereinbarungen zwischen Behördenleitung und Prüfer oder zwischen Finanzministerien bzw. Oberfinanzdi-
 rektionen und Prüfungs-Finanzämtern setzen jedoch Anreize zur einseitig-fiskalischen Prüfung. ... Nicht die Erzielung größtmöglicher Steuereinkommen ist das Ziel der Steuerverwaltung, sondern die Sicherstellung der Gleich- und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung. Die Mehrergebnis-Zielvorgabe führt auch zu folgender gleichheitswidrigen Besteuerungspraxis: Ein Steuerpflichtiger versorgt die Steuerbehörde mit allen steuerrechtlich relevanten Unterlagen und wirkt über die gesamte Prüfung hin mit. Gleichwohl wird er mittels moderner Prüfsoftware und unterstützenden Prüfprogrammen sowie unter Einsatz neuer mathematischer Methoden so genau geprüft, bis die sachliche Richtigkeit außer Zweifel steht (Prüfung nach der 100 %-Doktrin). Zum Schluss versucht die Finanzbehörde, im „materiellen Bereich“ ohne Vorliegen signifikanter Risiken noch weiterzusehen, bis sich irgendein Mehrergebnis (z.B. durch Anpassungen der Privatentnahmen) bildet. Es gibt Steuerberater, die dem vorbeugen, indem sie von vornherein gewisse Fehler einbauen, die dem Prüfer das angestrebte Mehrergebnis sichern. „Dies kann aber nicht Sinn einer rechtsstaatlichen Außenprüfung sein. Die spürbare Prüfungsbelastung sollten vielmehr diejenigen tragen, die ihren Verpflichtungen nicht nachkommen, nicht aber die vollumfänglich mitwirkenden Steuerpflichtigen.“ [Seer, Die Rolle des Steuerberaters in einer elektronischen Finanzverwaltung, DStR 2008, H. 32, S. 1555]. S. auch Hackl/Schlager, a.a.O., Kap. 3.5.
- 7 S. z.B. Hackl, Der "gläserne Unternehmer", Kritische Beleuchtung des Projekts Standard Audit File-Tax (vulgo "SAF-T"), SWK 9/2009, T 63.
- 8 "Durch die technische Entwicklung zu einer elektronischen Finanzverwaltung wird ein Risikomanagement möglich, das durch die interne Vernetzung staatlicher Behörden untereinander sowie durch Vernetzung mit Bürger und Steuerberater bzw. Unternehmen auch große Datenmengen verifizieren kann. Durch die Anwendung geeigneter Risikoindikatoren soll sich die Vollüberprüfung dabei auf tatsächlich kontrollbedürftige Steuerfälle fokussieren. Gleichzei-
 tig ist es Ziel, möglichst viele Steuerpflichtige zur eigenmotivierten Erfüllung ihrer Mitwirkungspflichten zu bewegen (sog. Tax Compliance-Konzept). Letzteres setzt auf Kooperation mit dem Steuerpflichtigen. An die Stelle des konfrontativen tritt der kooperative Steuerstaat. Der kooperative Steuerstaat ist keineswegs Ausdruck einer 'Gefälligkeitsdemokratie'. Er ist gerade kein schwacher Staat. Vielmehr erkennt er lediglich seine faktischen Grenzen und setzt zur höchstmöglichen Verwirklichung der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung konsequent auf die Mitwirkung der Steuerpflichtigen. Den Gesetzesvollzugsrealitäten entsprechend flankiert er die Untersuchungsmaxime um die Kooperationsmaxime. Sie verlangt nach strukturellen Anreizen, damit der Steuerpflichtige von selbst mitwirkt. Zugleich ist der kooperative Steuerstaat aber kein naiver Staat. Ihm ist das hoheitliche Eingriffsmittel keineswegs fremd. Vielmehr bedarf gerade auch der auf Kooperation setzende Steuerstaat (scharfer) Eingriffsmittel, um bei Nichtkooperation wirksame Sanktionen verhängen zu können. Er geht davon aus, dass niemand gern Steuern zahlt und nur wenige aus eigenem Antrieb mitwirken. Deshalb schafft er sowohl Anreize zur Kooperation als auch Sanktionen für den Fall der Nichtkooperation" (Seer, a.a.O., DStR 2008, S. 1554). Streck/Binnewies meinen zum Begriff Compliance: "Dass es sich um einen englischen Begriff handelt, der sich der deutschen Übersetzung sperrt, erhöht die Faszination. Wer Compliance beherrscht wohnt sich in Gesetzestreue und Rechtssicherheit." Sie präzisieren den Begriff so: "Compliance ist einerseits die Gesetzestreue, andererseits aber die im Unternehmen strategisch gewollte und durchgeführte Gesetzesbefolgung mit einem Sicherungssystem, das vor Gesetzesverstößen und ihren Folgen schützen soll" (Streck/Binnewies, Tax Compliance, DStR 2009, H. 5, S. 229).
- 9 Seer, a.a.O., S. 1555.
- 10 Ebenda, S. 1556.
- 11 Ebenda, S. 1560.