

Verordnung über die Prüfung des Steuerkontrollsystems

Die neue SKS-PV im Überblick

ANDREAS MITTERLEHNER / STEFAN WALLNER*)



Mit dem JStG 2018 hat der Gesetzgeber die Möglichkeit der begleitenden Kontrolle gesetzlich geregelt. Die begleitende Kontrolle ermöglicht es, im Sinne einer laufenden Abstimmung mit der Finanzverwaltung auf eine spätere Außenprüfung weitestgehend zu verzichten. Eine der Voraussetzungen ist die Implementierung eines Steuerkontrollsystems im Unternehmen. Die entsprechende Verordnung wurde Ende des letzten Jahres in der finalen Fassung veröffentlicht. Die wesentlichen Aussagen und Anforderungen sollen in diesem Beitrag kurz dargestellt werden.



1. Steuerkontrollsysteme

Mit dem JStG 2018 hat der Gesetzgeber das bisherige Pilotprojekt „Horizontal Monitoring“ als „begleitende Kontrolle“ iSd § 153b BAO in den Regelbetrieb übernommen. Die begleitende Kontrolle stellt eine Alternative zur klassischen Außenprüfung dar.¹⁾ Bei Unternehmern, die die Teilnahme an diesem Verfahren beantragen und die notwendigen Voraussetzungen erfüllen, ersetzt ein vom Unternehmer selbst entwickeltes und durch einen Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer überprüfbares internes Steuerkontrollsystem (kurz: SKS) in Verbindung mit einer erweiterten Offenlegungspflicht und laufendem Kontakt mit der Abgabenbehörde die nachträgliche Außenprüfung. Die Abgabenbehörde kontrolliert nicht nachträglich, sondern begleitet die Unternehmer laufend.²⁾

Eine der wesentlichsten Grundlagen der begleitenden Kontrolle ist die Implementierung eines SKS, das auf einer umfassenden Risikoanalyse basiert. Insbesondere muss die Verfügbarkeit aller steuerlich relevanten Daten und Informationen sichergestellt sein. Dieses SKS und dessen Dokumentation müssen schon bei Antragstellung auf begleitende Kontrolle vorliegen und durch den Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer begutachtet werden.³⁾

Eine gesetzliche Verpflichtung zur Implementierung eines SKS besteht derzeit außerhalb der begleitenden Kontrolle (noch) nicht. Dennoch haben die gesetzliche Definition des SKS nach § 153b Abs 6 BAO und die kürzlich ergangene Verordnung zu SKS⁴⁾ auch außerhalb der begleitenden Kontrolle höchste Relevanz.⁵⁾ Auch für Unternehmen, die derzeit nicht an der begleitenden Kontrolle teilnehmen bzw dies derzeit nicht planen, wird es bei Implementierung eines neuen SKS oder Überarbeitung einer bestehenden

*) Andreas Mitterlehner, MSc, LL.B. ist Steuerberater und Manager der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz. Mag. Stefan Wallner ist Steuerberater und Manger der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz.

1) Siehe zur begleitenden Kontrolle: Brandl/Macho/Schrottmeyer/Vock, SWK-Spezial Begleitende Kontrolle (2019); Bogner/Grünsteidl/Rzeszut, Die begleitende Kontrolle – „Horizontal Monitoring“ erhält eine gesetzliche Grundlage, SWK 15/2018, 684 (684 ff).

2) Erl zu 36/ME 26. GP.

3) Erl zu § 1 SKS-PV.

4) Verordnung über die Prüfung des Steuerkontrollsystems (SKS-Prüfungsverordnung – SKS-PV), BGBl II 2018/340, ausgegeben am 18. 12. 2018.

5) Siehe zu den Vorteilen eines SKS auch außerhalb der begleitenden Kontrolle: Zöchling/Dziurdz, Das Steuerkontrollsystem als große Chance für mehr Co-operative Tax Compliance in Österreich, SWK 26/2018, 1150 (1152 ff).

„Steuerrichtlinie“ Sinn machen, sich mit den Vorgaben des Gesetzgebers bzw des BMF näher zu beschäftigen.

Die entsprechende SKS-PV behandelt im Wesentlichen zwei Aspekte:

1. Aussagen über den Inhalt und Aufbau eines SKS (§§ 3 bis 11 SKS-PV);
2. Systematik der Erstellung des Befundes/Gutachtens und den entsprechenden Aufbau.

In weiten Teilen hat sich das BMF an den Aussagen bzw Standards aus Deutschland (IDW PS 982 und IDW PS 980) orientiert bzw auf diese verwiesen. Für die unternehmerische Praxis ist die enge Anlehnung an die deutschen Standards jedenfalls zu begrüßen, erleichtert dies doch ua bei international tätigen Unternehmen die Umsetzung eines einheitlichen Standards. Aufgrund der Anpassung in der finalen Fassung der SKS-PV gehen uE die österreichischen Anforderungen auch nicht über die deutschen hinaus.⁶⁾ So wurde in § 2 Abs 1 SKS-PV bei der Definition des SKS klargestellt, dass die Ausgestaltung des SKS den Erfordernissen des Unternehmens zu entsprechen hat. Dementsprechend können Art, Umfang und Konkretisierung der Grundelemente je nach Erfordernis des Unternehmens unterschiedlich ausgeprägt sein.

2. Ausgestaltung eines Steuerkontrollsystems

Unternehmen richten ein SKS ein, um ihre Compliance mit einer Vielzahl von internen und externen Regeln sicherzustellen. Diese können sich aus den geltenden Gesetzen oder anderen verbindlichen externen und internen Vorgaben ergeben. Allerdings unterliegt auch ein grundsätzlich wirksames SKS systemimmanenten Grenzen, sodass auch Regelverstöße auftreten können, ohne systemseitig aufgedeckt oder verhindert zu werden (zB menschliche Fehlleistungen, Missbrauch, Vernachlässigung von Verantwortung, Umgehung oder Außerkraftsetzung von Kontrollen).⁷⁾

Auf Basis der SKS-PV hat jedes SKS folgende Grundelemente zu enthalten, die auch entsprechend schriftlich zu dokumentieren und laufend zu überprüfen sind:⁸⁾

1. Kontrollumfeld,
2. Ziele des SKS,
3. Beurteilung der steuerrelevanten Risiken,
4. Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen,
5. Informations- und Kommunikationsmaßnahmen,
6. Sanktions- und Präventionsmaßnahmen,
7. Maßnahmen zur Überwachung und Verbesserung.

Wie diese einzelnen Grundelemente in der Praxis ausgestaltet werden, hängt ua von der Größe des Unternehmens, der Geschäftstätigkeit, Branche, Internationalisierung, Organisationsstruktur, dem Grad der Automation und den SKS-Zielen ab.⁹⁾ In letzter Zeit werden SKS-Projekte verstärkt auch dazu genutzt, Digitalisierungsmaßnahmen im Unternehmen oder Rechnungswesen umzusetzen.

2.1. Kontrollumfeld

Das Unternehmen hat sich nach § 4 SKS-PV nachweislich zur Steuerehrlichkeit zu bekennen. Das bedeutet vor allem ein rechtskonformes Verhalten hinsichtlich steuerlicher

⁶⁾ Anders auf Basis des Entwurfs der SKS-PV: *Sopp*, Begleitende Kontrolle und Steuerkontrollsysteme aus Sicht eines multinationalen Konzerns, SWI 2018, 604 (611).

⁷⁾ IDW PS 980, Tz 17 f.

⁸⁾ § 3 SKS-PV, Grundelemente des SKS.

⁹⁾ IDW PS 980, Tz 24.

Verpflichtungen und Obliegenheiten sowie die Vermeidung von missbräuchlichen oder missbrauchsverdächtigen Gestaltungen, Abgabenhinterziehungen und -verkürzungen. Das Kontrollumfeld findet seine Ausgestaltung auch in der Tax-Compliance-Kultur. Diese ist Teil der allgemeinen Compliance-Kultur des Unternehmens und geprägt durch die Grundeinstellung und Verhaltensweise des Managements. Die Tax-Compliance-Kultur soll die Bereitschaft von regelkonformem Verhalten positiv beeinflussen. Die Wahrnehmung, dass die Einhaltung steuerlicher Regeln wichtig ist und jeder Mitarbeiter dazu beitragen muss, soll geschärft werden, wobei es wichtig ist, dass diese „Grundeinstellung“ zur Steuerehrlichkeit im Unternehmen durchgehend verankert ist. Diese Grundeinstellung kann zB in Form von Steuerrichtlinien, Steuerstrategie, Leitbild oder Verhaltenskodex kommuniziert und dokumentiert werden.¹⁰⁾

2.2. Ziele

Ein SKS umfasst nach §§ 2 und 5 SKS-PV die Summe aller Maßnahmen (Prozesse und Prozessschritte), die gewährleisten sollen, dass

- die Besteuerungsgrundlage für die jeweilige Abgabenart in der richtigen Höhe ausgewiesen und die darauf entfallenden Steuern termingerecht und in der richtigen Höhe abgeführt werden,
- die Risiken wesentlicher Verstöße gegen steuerliche Vorschriften rechtzeitig erkannt und
- solche Regelverstöße verhindert werden.

Die Ziele stellen die Grundlage für die Beurteilung von Steuerrisiken dar.¹¹⁾

2.3. Beurteilung der steuerrelevanten Risiken

Der Implementierung eines SKS geht die Beurteilung der steuerrelevanten Risiken durch ein systematisches Verfahren zur Identifizierung, Analyse und Bewertung voraus. Die Beurteilung hat regelmäßig und umfassend oder anlassbezogen zu erfolgen. Eine umfassende Beurteilung hat jedoch nach § 6 Abs 2 SKS-PV mindestens alle drei Jahre stattzufinden. Eine anlassbezogene Beurteilung hat dann zu erfolgen, wenn ein Sachverhalt ein wesentliches steuerrelevantes Risiko verursachen könnte. Die Beurteilung umfasst sowohl Risiken aus der laufenden Geschäftstätigkeit als auch solche aus außerordentlichen Sachverhalten. Dazu enthält die SKS-PV in den Anlagen demonstrative Aufzählungen von Risikobereichen. Die Risiken werden hinsichtlich ihres Gefahrenpotenzials in Bezug auf ihre Eintrittswahrscheinlichkeit und ihre betragsliche Auswirkung bewertet.¹²⁾

2.4. Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen

Zu den Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen gehören nach § 7 SKS-PV unternehmensinterne Regelwerke wie Verhaltenskodizes, Prozessbeschreibungen, Kontrolldefinitionen und -beschreibungen sowie Handlungsanweisungen. Diese sind auf die Ziele des SKS ausgerichtet und haben ihre Grundlage in der Beurteilung steuerrelevanter Risiken. Diese Maßnahmen haben fehlervermeidenden oder fehleraufdeckenden Charakter. Je höher das Gefahrenpotenzial eines Risikos eingestuft wird, desto genauer ist auf die Wirksamkeit der Maßnahmen zu achten. Bei Erkennen von Schwachstellen sind die Prozesse und Kontrollen anzupassen.¹³⁾

¹⁰⁾ IDW PS 980, Tz 26 ff.

¹¹⁾ IDW PS 980, Tz 31.

¹²⁾ § 6 SKS-PV.

¹³⁾ Erl zu § 7 SKS-PV.

2.5. Informations- und Kommunikationsmaßnahmen

Unter die Informations- und Kommunikationsmaßnahmen fallen nach § 8 SKS-PV die Generierung, Sammlung, Analyse und Verwertung relevanter Informationen, die für die Funktionsfähigkeit und Verbesserung des SKS erforderlich sind. Notwendig ist das regelmäßige, aktiv kommunizierte Bekenntnis des Unternehmens zur Steuerehrlichkeit und zur Unterstützung der Funktionsfähigkeit des SKS und generell zu regelkonformem Verhalten. Mitarbeiter sollen in die Erfüllung steuerlicher Pflichten eingebunden werden. Es wird festgelegt, wie identifizierte Risiken bzw Hinweise auf mögliche Regelverstöße an die zuständige Stelle zu berichten sind.¹⁴⁾

2.6. Sanktions- und Präventionsmaßnahmen

Nach § 9 SKS-PV hat das SKS Regelungen dafür zu enthalten, wie mit entdeckten Regelverstößen umzugehen ist, um deren Auswirkungen möglichst gering zu halten. Festzulegen sind entsprechende Korrekturmaßnahmen, Maßnahmen zur Verhinderung der Wiederholung des Vorfalles und individuelle Konsequenzen des Fehlverhaltens.

2.7. Maßnahmen zur Überwachung und Verbesserung

Die Überwachung der Wirksamkeit iSd § 10 SKS-PV kann in die unternehmensinternen Prozesse integriert sein, an externe Dienstleister ausgelagert werden oder durch eine prozessunabhängige Institution (interne Revision, Wirtschaftstreuhänder) erfolgen. Im Rahmen der Überwachung sind Zuständigkeiten festzulegen, ein Überwachungsplan zu entwickeln und ausreichende Ressourcen bereitzustellen. Die Einhaltung der Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen und die Überprüfung der Prozessabläufe hat stattzufinden.¹⁵⁾ Die entsprechenden Ergebnisse, mit dem Ziel der Verbesserung, müssen analysiert werden; entdeckte Lücken und Mängel sind ohne unnötigen Aufschub zu schließen.¹⁶⁾

2.8. Beschreibung des SKS

Eine angemessene Beschreibung des SKS bedeutet (auch), angemessen zu dokumentieren. Dazu gehört eine Beschreibung des Unternehmens aus betriebswirtschaftlicher Sicht (Aufbau- und Ablauforganisation, Organisationsprinzipien, Führungsprinzipien, Rollen und Verantwortlichkeiten), eine Beschreibung des Kontrollumfelds, der Ziele des SKS, die Beurteilung steuerrelevanter Risiken und der Prozesse, Maßnahmen, die zur Identifizierung und Beurteilung der Risiken umgesetzt werden, sowie Verantwortlichkeiten, Prozesse und Maßnahmen zur Überwachung und Verbesserung. Die Dokumentation kann zB in Form einer Risiko-Kontroll-Matrix erfolgen, in der ausgehend vom jeweiligen Prozess das auftretende Risiko und die vorgesehenen Maßnahmen dargestellt und beschrieben werden.

3. Gutachten betreffend SKS

Neben den grundsätzlichen Anforderungen an die Ausgestaltung eines SKS regelt die SKS-PV auch die Vorgaben zur Prüfungssystematik für das Gutachten des Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers. Sind die §§ 3 bis 11 SKS-PV auch außerhalb der begleitenden Kontrolle – zwar nicht bindend – in der Praxis von Relevanz, betrifft das zweite Hauptstück (§§ 12 bis 15 SKS-PV) nur Fälle, in denen das Unternehmen einen Antrag auf Teilnahme an der begleitenden Kontrolle gestellt hat oder bereits im System

¹⁴⁾ IDW PS 980, Tz 48.

¹⁵⁾ IDW PS 980, Tz 53.

¹⁶⁾ Erl zum Entwurf § 10 SKS-PV.

der begleitenden Kontrolle ist. So ist neben weiteren formellen Voraussetzungen¹⁷⁾ für die Teilnahme an der begleitenden Kontrolle die Vorlage eines Gutachtens eines Wirtschaftsprüfers oder Steuerberaters für jeden im Antrag angeführten Unternehmer notwendig. Liegt ein Kontrollverbund – das sind verbundene Unternehmen iSd § 153b Abs 5 BAO – vor, tritt an die Stelle des Unternehmers der Kontrollverbund.¹⁸⁾

Nähere Ausführungen zu den inhaltlichen Anforderungen an das Gutachten enthalten die §§ 153b ff BAO nicht. Diese Anforderungen wurden nun in der SKS-PV genauer spezifiziert, wobei sich der Gesetzgeber dabei an den deutschen Vorgaben orientiert hat.¹⁹⁾ Zu unterscheiden sind nach § 12 SKS-PV die folgenden zwei möglichen Prüfungen:

1. Typ 1: Erstprüfung;
2. Typ 2: Folgeprüfung.

3.1. Typ 1: Erstprüfung

Das Ergebnis dieser Prüfung ist gleichzeitig mit dem Antrag auf begleitende Kontrolle vorzulegen, da das entsprechende Gutachten auch eine der Antragsvoraussetzungen darstellt. Inhalt der Erstprüfung oder auch Angemessenheitsprüfung (bestehend aus der Konzeptionsprüfung und der Umsetzungsprüfung) ist, ob ein der SKS-PV entsprechendes SKS vorhanden ist und dieses auch im Unternehmen implementiert wurde. § 12 SKS-PV spricht davon, dass die in der Beschreibung des SKS enthaltenen Aussagen über das SKS (Konzeptionsprüfung) und die Umsetzung der in der Beschreibung des SKS enthaltenen Maßnahmen (Umsetzungsprüfung) Gegenstand der Prüfung sind.

Die Angemessenheit eines SKS ist nach dem deutschen IDW PS 980 dann gegeben, wenn dieses geeignet ist, mit hinreichender Sicherheit sowohl Risiken für wesentliche Regelverstöße rechtzeitig zu erkennen als auch solche Regelverstöße zu verhindern.²⁰⁾ Das Gutachten nach einer Erstprüfung ist schriftlich zu verfassen und hat die in § 14 SKS-PV aufgezählten Mindestinhalte zu enthalten.²¹⁾

3.2. Typ 2: Folgeprüfung

Jede weitere Prüfung, die nach dem Abschluss der Erstprüfung erfolgt, ist eine Folgeprüfung. Diese hat zum Gegenstand, ob die Beschreibung während des Zeitraums seit der letzten Prüfung des SKS bis zum aktuellen Prüfungszeitpunkt in allen Belangen richtig und klar dargestellt und die Maßnahmen wirksam waren und dadurch mit hinreichender Sicherheit zur Einhaltung der Ziele des SKS beitragen. Bestandteil der Prüfung ist daher neben der Konzeptions- und Umsetzungsprüfung auch die operative Wirksamkeit des SKS bzw dessen Kontrollen (Wirksamkeitsprüfung). Wichtig ist bei der Folgeprüfung, dass auch die Umsetzung von etwaigen mit dem zuständigen Finanzamt vereinbarten Anpassungen überprüft werden. Die Prüfung bezieht sich auf den Zeitraum zwischen der letzten abgeschlossenen Prüfung des SKS und dem Zeitpunkt der aktuellen Prüfung.

Grundsätzlich ist das Gutachten laut § 153b Abs 7 BAO maximal für drei Jahre gültig. Im Falle von wesentlichen Änderungen des SKS ist das Gutachten früher zu erneuern und entsprechend an die Finanzverwaltung zu übermitteln.

¹⁷⁾ Siehe dazu § 153b Abs 4 BAO sowie *Schrottmeyer/Strauß in Brandl/Macho/Schrottmeyer/Vock, SWK-Spezial Begleitende Kontrolle*, 56 (56 ff).

¹⁸⁾ Zu den teilweise ungeklärten Besonderheiten für Gutachten im Kontrollverband siehe *Sopp, SWI* 2018, 604 (612 ff).

¹⁹⁾ §§ 12 und 13 SKS-PV entsprechen IDW PS 980, Tz 12 bis 22, IDW PS 982, Tz 19 bis 29, und IWP/PE 14, Tz 18 bis 21.

²⁰⁾ IDW PS 980, Tz 15.

²¹⁾ IDW PS 980 und IDW PS 982 enthalten im Anhang Formulierungsvorschläge für die Gutachten.

i Auf den Punkt gebracht

Die teilweise umfassenden Klarstellungen, welche konkreten Anforderungen an ein SKS gestellt werden, sind jedenfalls zu begrüßen. Diese Vorgaben sind primär für die künftigen Teilnehmer der begleitenden Kontrolle relevant, allerdings bietet die SKS-PV aber auch für alle übrigen Unternehmen wichtige Anhaltspunkte, welche Anforderungen die Finanzverwaltung an die Wirksamkeit eines SKS künftig stellen wird.

Neben den Vorgaben für ein SKS enthält die SKS-PV auch ausführliche Angaben zu der Thematik des Gutachtens, das bei der Teilnahme an der begleitenden Kontrolle notwendig ist. Weitere Klarheit für das Gutachten kann hier noch das geplante Fachgutachten der Fachsenate bringen. Dieses wird derzeit interdisziplinär vom Fachsenat für Steuerrecht und dem Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision erarbeitet.

Zur Frage einer generellen Schutzwirkung von SKS – insbesondere auch in Zusammenhang mit finanzstrafrechtlichen Überlegungen – enthält die SKS-PV leider, wie auch schon die Bestimmungen der BAO, keine inhaltlichen Aussagen. Es ist jedoch wohl davon auszugehen, dass ein implementiertes und auch gelebtes SKS eine entsprechende Schutzwirkung entfaltet.²²⁾ Vielleicht bringt hier das Jahressteuergesetz 2019 Klarstellungen.

²²⁾ Siehe dazu zB die Aussagen des deutschen BMF im Anwendungserlass zu § 153 dAO, IV A 3 – S 0324/15/10001 (AEAO).

Politische Betätigung und Gemeinnützigkeit

Entscheidung: BFH 10. 1. 2019, V R 60/17.

Normen: § 52 dAO (§§ 35, 36 BAO).

(B. R.) – Wer politische Zwecke durch Einflussnahme auf politische Willensbildung und Gestaltung der öffentlichen Meinung verfolgt, erfüllt keinen gemeinnützigen Zweck. Bei der Förderung der Volksbildung hat sich die Einflussnahme auf die politische Willensbildung und Gestaltung der öffentlichen Meinung auf bildungspolitische Fragestellungen zu beschränken. Politische Bildung vollzieht sich in geistiger Offenheit. Sie ist nicht förderbar, wenn sie eingesetzt wird, um die politische Willensbildung und die öffentliche Meinung im Sinne eigener Auffassungen zu beeinflussen. Soweit eine Körperschaft danach politische Zwecke gemeinnützig verfolgen kann, muss sie sich zudem parteipolitisch neutral verhalten.

Anmerkung: In der Entscheidung geht es um den Trägerverein von attac.

Nationalrat beschließt Neuregelung für Karfreitag

Am 27. 2. 2019 hat das Plenum des Nationalrats den Beschluss gefasst, den Karfreitag als gesetzlichen Feiertag für Protestanten, Altkatholiken und Methodisten zu streichen. Stattdessen wird ein „persönlicher Feiertag“ für alle eingeführt: Jeder kann künftig einen Tag im Jahr auswählen, an dem ihm jedenfalls Urlaub zu gewähren ist; er muss dies spätestens drei Monate im Vorhinein schriftlich bekanntgeben. Einen zusätzlichen Urlaubstag gibt es dafür allerdings nicht. Für die ersten Monate gilt eine Übergangsregelung.

Literaturtip: Ausführlich zur Diskussion rund um den Karfreitag und den arbeitsrechtlichen Implikationen siehe Burger-Ehrhofer, ASoK 2019, 82.