

## **Einleitung**



## 1. Warum ist dieser Leitfaden so wichtig?

Die Handhabung der Steuervorschreibung und -einhebung hat in den letzten Jahren einen stetigen und sich immer rascher entwickelnden Wandel erfahren. Der Trend geht dabei zunehmend in Richtung weitgehender eigenverantwortlicher Selbstveranlagung des Steuerpflichtigen (des Menschen bzw des Unternehmens). Der Steuerpflichtige teilt der Finanzbehörde im Wesentlichen gar keinen abgabenrechtlich maßgebenden Sachverhalt mehr mit, sondern füllt auf Basis seiner eigenen vorweggenommenen rechtlichen Beurteilung bloß eine Steuererklärung aus.

Die ausgefüllten Steuererklärungen werden behördenseitig (automatisations-unterstützt) auf Basis bestimmter, entwickelter Risikoalgorithmen geprüft. Springt ein Risikoindikator an, wird ausnahmsweise eine persönliche Veranlagungskontrolle vorgenommen (zB Anforderung von Nachweisen, Belegen oder andere Vorhalte). In allen anderen Fällen ergehen die Steuerbescheide ohne weitergehende Befassung der Behörden.

Der Umstand der Bescheiderlassung allein bedeutet jedoch noch nicht, dass die diesbezügliche Veranlagung unumstößlich ist. Vielmehr können seitens der Behörden zum Teil in gewissen Zeitabständen Prüfungen (regelmäßig BP) erfolgen. Wer und wann geprüft wird, entscheidet sich zunehmend prozessorientiert, weshalb auch idZ, sohin bei der Auswahl der Prüfungsfälle, gewisse Risikoindikatoren eine wesentliche Rolle spielen („Predictive Analytics“).

Letztlich wird dem Steuerpflichtigen mit diesem gesamten System ein großer Vertrauensvorschuss gewährt. Eine Notwendigkeit, sonst würde dieser effiziente Steuervollzug nämlich niemals funktionieren. Fatal wäre, wenn dieses System kippen würde und massive Lücken im Sinne von strukturellen Vollzugsdefiziten aufbrechen würden. Um dies zu verhindern, wurde begleitend das Finanzstrafrecht stetig verschärft und wurden die Möglichkeiten der Amtshilfe erweitert (zB Automatischer Informationsaustausch, Kontenregister, Wirtschaftliche Eigentümer-Register). Parallel dazu werden gezielt moderne Fahndungsmethoden zur Anwendung gebracht (vgl Seiten 70 f). Der Bereich der Sanktionierung wurde gezielt in die Richtung ausgebaut, als dem Rechtsbrecher wirksam das Gefühl vermittelt wird, dass er aus der Gesellschaft ausgeschlossen wird (Ächtung). Dies gipfelte zuletzt in gesetzlichen Regelungen, wonach Begünstigungen iZm der Corona-Pandemie an steuerliches Wohlverhalten geknüpft werden und etwa rechtskräftige Verurteilungen wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens ein Ausschlusskriterium darstellen können.

Ein derartiges breites Bewusstsein, dass auch Steuerredlichkeit zum Kernbereich der guten Sitten einer Gesellschaft gehört (und Steuerhinterziehung nicht bloß ein Kavaliersdelikt darstellt!), ist grds ein Fortschritt und durchaus erfreulich. Ein Störgefühl entsteht jedoch leider, teilweise notgedrungen, bei als unfair empfundenen steuerlichen und finanzstrafrechtlichen Regelungen sowie bei offensichtlichen, sich erweiternden strukturellen Vollzugsdefiziten.

Auf einen kurzen Nenner gebracht: Gesinnungswandel ist angesagt! Nicht nur erhöhtes Risiko, auch die „guten Sitten“ erfordern es, die Steuerrisiken in den Griff zu bekommen. Wie soll dies allerdings bewerkstelligt werden, bei einem derart technokratischen Steuersystem und komplizierten Steuerstrafrecht?

## 2. Steuern im Griff – Eckpunkte des finanzstrafrechtlichen Risikomanagements

Eine wesentliche Hilfestellung zum Erkennen, zur Vermeidung und zur Bewältigung finanzstrafrechtlicher Risiken soll Ihnen durch dieses, vor Ihnen liegende Buch gegeben werden. Darin finden sich elementare, auf den Kern reduzierte **Grundkenntnisse**, die in wenigen Stunden anzueignen sind. Dies ist deshalb so wichtig, da der erste entscheidende Schritt, nämlich die Risiken zu erkennen und zu vermeiden, nur dann gesetzt werden kann, wenn die **Grobstrukturen unseres Finanzstrafrechts** erfasst wurden. Diese finden sich plastisch anhand von klassischen Beispielen erklärt auf den ersten 70 Seiten. Eine weitere Verdichtung ist kaum möglich bzw sinnvoll. Das Studium dieser Seiten wird wohl vielen Unternehmern oder Geschäftsführern das eine oder andere Lächeln abringen, in Erinnerung an Situationen, in denen man sich genau mit diesen Problemen angestrengt herumschlagen musste.

Nach Aneignung dieser Grundkenntnisse kann die Risikovermeidung in erster Linie durch eine **professionelle Pflichtendelegation** gelingen (an Mitgeschäftsführer, leitende Mitarbeiter, externe Berater etc). Die Highlights dazu werden herausgestrichen und natürlich auch die wesentlichsten **Strategien der Risikobewältigung** für den Fall angesprochen, dass doch ein Risiko aufgeplatzt ist oder aufzuplatzen droht.

Dringend empfehlen wir jedem Leser einleitend ein wenig **Gewissenserforschung** zu betreiben und sich vor Augen zu führen, wo das von ihm geleitete Unternehmen iHa die Risikoerkennung und -vermeidung steht. Dabei wird insb verständlich, dass der bloße gute Wille, steuerredlich vorzugehen, nicht ausreicht und sich auch in diesen Fällen bestimmte Risiken eröffnen können. Die Anwendung professioneller Strategien ist somit unausweichlich. Diese **Selbstevaluierung anhand der dargestellten in der Praxis typischen Risiko-**

**profile** bildet einen idealen Einstieg in konkrete Risikovermeidungsstrategien (vgl im Einzelnen Seiten 89 ff).

Das finanzstrafrechtliche Risikomanagement umfasst im Wesentlichen nachfolgende Eckpunkte. Wenn Sie sich über diese Eckpunkte ein hinreichendes fachliches Verständnis aneignen und die daraus gewonnen Erkenntnisse in die tägliche Praxis sowie auf Ihre konkreten Geschäftsfälle umlegen, sind Sie in der Lage, die elementaren Risiken zu erkennen, Sie können diese Risiken vermeiden und Sie werden mit schlagend gewordenen Risiken umgehen können. Orientieren können Sie sich anhand nachfolgender Checkliste:

1. **Herstellung Risikoverständnis**
  - 1.1 auf Ebene der Geschäftsführung .....
  - 1.2 auf Ebene der Mitarbeiter .....
2. **Selbstevaluierung/Erstellung Risikoprofil** .....
3. **Umfassendes Bekenntnis zur Steuerredlichkeit**
  - 3.1 auf Ebene der Geschäftsführung .....
  - 3.2 auf Ebene der Mitarbeiter .....
4. **Wahrnehmung der steuerlichen Pflichten (Delegation)**
  - 4.1 Ressortverteilung innerhalb der Geschäftsführung .....
  - 4.2 klare Zuständigkeitsregeln im Unternehmen .....
  - 4.3 Einbindung Steuerberater
    - a Auftragsumfang .....
    - b Definition Schnittstelle .....
    - c vollständige Informationserteilung .....
5. **Geeignetes steuerliches Kontrollsystem**
  - 5.1 Steuerrichtlinie .....
  - 5.2 Risikobewertung (Risiko-Kontroll-Matrix) .....
  - 5.3 Maßnahmen zur Risikosteuerung .....
  - 5.4 Schriftliche Dokumentation .....
6. **Risikovorsorge im Grenzbereich**
  - 6.1 offenes Visier gegenüber Abgabenbehörde .....
  - 6.2 Verantwortungsabschirmung durch steuerlichen Rat .....

### 3. Highlights der Risikovermeidung

#### 3.1 Risikovermeidung durch umfassendes Bekenntnis zur Steuerredlichkeit

Das allerwesentlichste zuerst: Ohne umfassendes **Bekenntnis zur Steuerredlichkeit** kann das angepeilte Ziel nicht erreicht werden. Dieses umfassende Bekenntnis ist jedoch nach wie vor keine Selbstverständlichkeit und wird zum Teil eine gewisse Risikoaffinität in dem Sinne an den Tag gelegt, als versucht wird das abgabenrechtliche Ergebnis den gesetzlichen Vorgaben widersprechend möglichst zu reduzieren („Wir versuchen es einmal und werden sehen, ob die Behörde bzw der Prüfer darauf aufmerksam wird!“).

Bedauerlicherweise ist zu beobachten, dass die Grundsatzentscheidung zur Steuerredlichkeit – wenn überhaupt – vielfach erst dann getroffen wird, wenn ein trauriges Initialerlebnis (insb Einleitung eines Finanzstrafverfahrens) bereits eingetreten ist. Dies liegt wohl nicht zuletzt daran, dass ein solches Bekenntnis auf den ersten Blick auch wirtschaftliche Opfer erfordert. Die umfassende Einhaltung des Steuerrechts erweist sich im Geschäftsleben immer wieder auch als nachteilig und führt insb zu Wettbewerbsnachteilen. Die strikte Einhaltung der Bestimmungen bedeutet vielfach den Verzicht auf zahlreiche (diffuse) Geschäfte, Organisationsaufwand und natürlich auch entsprechenden Kommunikationsaufwand.

Dennoch wäre es unzweifelhaft besser, den grundsätzlichen Schritt zur Steuerredlichkeit nicht aus Zwang heraus, sondern aus freien Stücken aufgrund rationaler Überlegungen zeitgerecht zu setzen. Langfristig wird sich diese Strategie mehr als bezahlt machen. So kann etwa ein mühsamer Kleinkrieg mit der Finanzbehörde vermieden und eine **BP** künftig getrost erwartet werden. Der Verteidigungsaufwand und die ständige riskante Gratwanderung haben ein Ende. Abwehrschlachten werden sich weitgehend erübrigen. Allerdings ist auch Vorsicht geboten: der grundlegende Schritt zur Steuerredlichkeit ist regelmäßig unumkehrbar, ein **steuerliches Kontrollsystem** als bloßes Feigenblatt ein gefährliches Spiel (näher dazu vgl Seite 101).

Welche wesentlichen Aspekte sind nun zu beachten, wenn eine Entscheidung zur umfassenden Steuerredlichkeit erfolgt ist oder erfolgen soll bzw welche Verhaltensweisen sind daran geknüpft?

Vorbild im Unternehmen ist im Regelfall der Unternehmer selbst bzw die Geschäftsführung. Dies hat zur Folge, dass, sollte das Prinzip der Steuerredlichkeit nicht glaubwürdig vorgelebt werden, dieses im Unternehmen nicht zur Umsetzung gelangen wird. In diesem Sinne ist ein entsprechendes Commitment unausweichlich und damit auch ein klarer Stil im **Umgang**

**mit Gesetzesverletzungen** (insb keine Vertuschungen, klar kommunizierte Konsequenzen usw) verbunden. Sobald die Geschäftsführung ein solches Bewusstsein entwickelt hat, ist der wichtigste Punkt die Verbreitung desselben. Dies nicht nur im Rahmen gemeinsamer Workshops innerhalb der Geschäftsführung, sondern sollte auch Mitarbeitern vor allem **der Steuerabteilung und des Rechnungswesens** eine einschlägige Grundausbildung ermöglicht werden, damit diese über ein solides **finanzstrafrechtliches Grundverständnis** verfügen (näher dazu vgl Seite 102).

Die Umsetzung dieser Grundeinstellung führt zu einem neuen Stil im Umgang mit Behörden. Bestandteile der Steuerredlichkeit ist nämlich insb auch das sogenannte **offene Visier**. Dies vor dem Hintergrund, als die weitgehende Umsetzung der bereits eingangs beschriebenen Selbstveranlagung und der dadurch verbundene Vertrauensvorschuss in der Praxis dazu führen, dass letztlich jeder Fehler in der Steuererklärung objektiv eine Verkürzung unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht auslöst und bei grober Fahrlässigkeit bzw Vorsatz Strafbarkeit eintritt. Das offene Visier, somit die **vollständige Information der Abgabenbehörde**, führt idZ zu einer grundsätzlichen Entspannung, da – mangels Offenlegungspflichtverletzung – von vornherein ein Delikt nicht verwirklicht werden kann. Um diese Strategie allerdings sinnvoll einsetzen zu können, ist es erforderlich zu verstehen, in welchen Punkten die Abgabenbehörde überhaupt weitere Informationen benötigt, damit sie zB iHa einen Punkt eine andere rechtliche Beurteilung zur Anwendung bringen kann. Dementsprechend gelingt diese umfassende, offene Vorgehensweise letztlich nur unter Einschaltung einschlägiger Spezialisten insb des Steuerberaters. Nur auf diese Weise wird es im Regelfall möglich sein, der Behörde sämtliche Informationen zu übermitteln, die sie in die Lage versetzen, eine Veranlagung ggf nicht erklärungskonform vorzunehmen, sondern iSd Anwendung ihrer eigenen Rechtsauffassung.

Bereits insoweit zeigt sich, dass im Rahmen der Risikovermeidung der **Delegation steuerlicher Pflichten** zentrale Bedeutung zukommt. Dabei sei aber nicht nur an die Delegation an Dritte (zB Berater) gedacht, sondern ist vorgelagert im ersten Schritt klarzustellen, wem im Rahmen eines mehrgliedrigen Geschäftsführungsgremiums überhaupt die Verantwortung für die steuerlichen Angelegenheiten obliegt. Liegt eine wirksame Ressortverteilung vor, kann den nicht zuständigen GF nämlich nur dann ein finanzstrafrechtlicher Vorwurf gemacht werden, wenn diesen grobe Unregelmäßigkeiten aufgefallen sind oder auffallen hätten müssen und sie dennoch nicht eingegriffen haben. Grds darf sich ein nicht ressortzuständiger GF auf die sorgfältige Aufgabenerfüllung durch seinen ressortzuständigen Kollegen verlassen (zu den Voraussetzungen einer wirksamen Ressortverteilung vgl Seiten 103f). Einen Spezialfall stellt idZ ein Geschäftsführerwechsel dar. Der neu übernehmende GF ist gut beraten

zu Beginn seiner Tätigkeit eine sorgfältige Bestandsaufnahme des gesamten abgabenrechtlich bedeutsamen Sachverhalts vorzunehmen (im Einzelnen zur Risikovermeidung bei Geschäftsführerwechsel vgl. Seiten 104 ff).

Sind die Agenden intern verteilt, kommt in einem nächsten Schritt der **wirksamen Verantwortungsübertragung** iHa die steuerlichen Agenden **auf einen Steuerberater** zentrale Bedeutung zu. Grds darf der Abgabepflichtige auf die sorgfältige Erfüllung durch einen Steuerberater vertrauen, sofern nicht außergewöhnliche Umstände auftreten, die ihn daran zweifeln lassen. Jedenfalls wird der Steuerpflichtige aber im Regelfall eine letzte **Grobkontrollpflicht** wahrzunehmen haben. Eine entlastende gänzliche Delegation kann – wenn überhaupt – nur iZm Massenerklärungen (insb UVA) in Frage kommen. Entscheidend ist, dass die **Schnittstelle zwischen Geschäftsführung und Steuerberater** präzise definiert und die Verantwortung klar abgegrenzt wird, wobei der Unternehmer/GF insb für die **Übermittlung aller steuerlich erforderlichen Informationen** verantwortlich ist. Die zutreffende Bekanntgabe des Sachverhalts und die Zurverfügungstellung aller relevanten Unterlagen ist unentbehrliche Voraussetzung für das „sich verlassen dürfen“ auf die entsprechende Aufgabenerfüllung. Neben Abstimmungen zwischen GF und Steuerberater sollte auch Mitarbeitern der Steuerabteilung die Möglichkeit eröffnet werden, direkt mit dem Steuerberater in Kontakt zu treten. Diese Möglichkeit einer fachlichen Grundabstimmung ist ein deutliches Indiz für die grundsätzliche Steuerredlichkeit der Geschäftsführung.

Izm der Pflichtdelegation an Berater ist weiters zu beachten, dass nur geeignete Personen als Ratgeber herangezogen werden dürfen; befugte Parteienvertreter insb Steuerberater, die unvoreingenommen sind, sind jedenfalls geeignet. Ferner kann eine **belastbare Vertrauensgrundlage** nur dann geschaffen werden, wenn die Auskunft im Vorhinein eingeholt und nach sorgfältiger Prüfung auch **kein Gefälligkeitsgutachten** abgegeben wird (vgl. dazu detailliert Seite 107). Regelmäßig wird bei komplexen Fragen eine schriftliche Stellungnahme unentbehrlich sein. **Vorbehalte** (sogenannte **Disclaimer**) können dabei das „Vertrauen dürfen“ in Frage stellen (zu schädlichen und nicht schädlichen Disclaimern im Einzelfall vgl. Seite 108).

Sollte ein Wechsel des steuerlichen Vertreters angedacht sein, ist dieser sorgfältig zu planen und ist in diesem Fall jedenfalls eine umfassende Information an den neuen Berater erforderlich, welcher sich wiederum ein vollständiges und klares Bild des steuerlich maßgebenden Sachverhalts zu bilden hat.

Um finanzstrafrechtliche Risiken zu vermeiden und dem Gedanken der umfassenden Steuerredlichkeit Rechnung zu tragen, sollte jeder Unternehmer/GF – neben der Beachtung der bereits dargestellten Punkte – grds ein **elementares steuerliches Kontrollsystem** umsetzen (zu den Elementen und



der Umsetzung vgl im Einzelnen Seiten 108 ff). Ein **SKS ist letztlich ein größenunabhängiges Grunderfordernis**. Es ist schlechthin Benchmark einer geordneten Erfüllung der steuerlichen Pflichten.

Die Grundanforderungen eines derartigen Kontrollsystems gelten zwar grds größenunabhängig für jedes Unternehmen, doch ist eine sachverständige insb größenabhängige Transponierung der detaillierten Anforderungen geboten. Kleine Unternehmen werden diese Aufgabenstellung vielfach an externe Dienstleister übertragen und weitgehend ihre Mitwirkung darauf beschränken, diesem Dienstleister die erforderlichen Informationen im gebotenen Ausmaß zu übermitteln, wobei auch diese Form der Zusammenarbeit geordnet und **dokumentiert** stattfinden sollte.

Werden die Anforderungen an ein SKS im konkreten Fall erfüllt, wird dies von der BP zunehmend als wertvolle **vertrauensbildende Maßnahme** gesehen und damit die Risikoeinstufung im Rahmen der BP entsprechend reduziert sein. Dementsprechend werden prozessorientierte Prüfungen ermöglicht und können damit die Prüfungshandlungen auch erheblich abgekürzt werden (vielfach werden wenige Stichproben ausreichen, um die Wirksamkeit des Kontrollinstrumentariums festzustellen). Ein SKS wird mehr und mehr die zentrale Voraussetzung für besonderes Vertrauen darstellen, das die Finanzbehörde dem Steuerpflichtigen entgegenbringt. Damit wird der zunehmend wachsende Vertrauensvorschuss gerechtfertigt. Ein geeignetes SKS stellt auch ein wesentliches Indiz gegen das Vorliegen von Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit dar.

Im Ergebnis ist ein SKS geeignet eine **wirksame weitgehende Verantwortungsabschirmung** herbeizuführen. Bei sachgerechter Umsetzung **schützt es Mitarbeiter, die Geschäftsführung und auch das Unternehmen** (iHa die Verbandsstrafbarkeit). Als Restrisiko bleiben nur die Fälle des „management override“, wenn zB GF klare Richtlinien des Kontrollsystems vorsätzlich unterlaufen (vgl Seite 113).

### **3.2 Risikovermeidung im Betriebsprüfungsverfahren**

Die **professionelle Abwicklung abgaberechtlicher Prüfungen** ist zentraler Bestandteil der Risikovermeidung. So harmlos die Ausrichtung einer BP auf den ersten Blick auch erscheinen mag, darf es nicht darüber hinwegtäuschen, dass sie letztlich darauf ausgerichtet ist, etwaige Abgabenverkürzungen festzustellen und damit den Grundstein einer finanzstrafrechtlichen Verfolgung zu legen. Die BP ist und bleibt ein „Wolf im Schafspelz“.

Die Auswahl von Betriebsprüfungsfällen erfolgt – wie bereits eingangs ausgeführt – vielfach anhand gewisser Risikoindikatoren („predictive analytics“).