

Institut Österreichischer
Wirtschaftsprüfer



An das
Bundesministerium für Finanzen (BMF)
z.H. Herrn DDr. Gunter Mayr

Johannesgasse 5
1010 Wien

Per Mail an: e-Recht@bmf.gv.at und begutachtungsverfahren@parlament.gv.at

Wien, 16. Mai 2018

Stellungnahme zum

Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem die Bundesabgabenordnung (BAO) im Zuge des Jahressteuergesetz 2018 (JStG 2018) geändert wird

GZ. BMF-010000/0009-IV/1/2018

Sehr geehrter Herr DDr. Mayr,

das Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer („iwp“) übermittelt Ihnen als Anlage eine Stellungnahme zum Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem die Bundesabgabenordnung (BAO) im Zuge des Jahressteuergesetz 2018 (JStG 2018) geändert wird.

Wir bitten höflich um Berücksichtigung und stehen bei Rückfragen selbstverständlich gerne zu Ihrer Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Mag. Helmut Kerschbaumer
Präsident des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer

Anlagen

Anlage : Stellungnahme des iwp zum Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem die Bundesabgabenordnung (BAO) im Zuge des Jahressteuergesetz 2018 (JStG 2018) geändert wird

Anlage 1

Stellungnahme zum Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem die Bundesabgabenordnung (BAO) im Zuge des Jahressteuergesetz 2018 (JStG 2018) geändert wird.

Das **Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer** („iwp“) nimmt zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2018, Artikel 9 – Änderung der Bundesabgabenordnung, wie folgt Stellung:

I. Grundsätzliche Anmerkungen

Die Einführung einer begleitenden Kontrolle als Alternative zur Außenprüfung wird ausdrücklich begrüßt. Die begleitende Kontrolle stellt eine sinnvolle Alternative zur klassischen Außenprüfung dar. Bei Unternehmen, die die Teilnahme an diesem Verfahren beantragen und die entsprechenden Voraussetzungen erfüllen, ersetzt ein von den Unternehmen (lt. Gesetz: „vom Unternehmer“) selbst entwickeltes und durch einen qualifizierten, unabhängigen Dritten geprüfetes internes Steuerkontrollsystem in Verbindung mit einer erweiterten Offenlegungspflicht und einem laufenden Kontakt mit der Abgabenbehörde die nachträgliche Außenprüfung. Die Abgabenbehörde kontrolliert in diesen Fällen nicht nachträglich, sondern begleitet die Unternehmen.

Die Intention des Gesetzgebers, durch den laufenden Dialog mit der Finanzverwaltung eine rechtzeitige Abstimmung zu ermöglichen, gibt den Unternehmen eine erhöhte Planungs- und Rechtssicherheit, und die zeitnahe Kontrolle sichert zudem die rechtzeitige und rechtssichere Erhebung der Abgaben.

II. Anmerkungen im Detail**Entwurf zu § 153b BAO:**

Der Entwurf zu § 153b BAO regelt den Antrag auf begleitende Kontrolle. In Absatz 4 sind die Voraussetzungen für den Antrag wie folgt determiniert:

§ 153b

(4) Der Antrag kann unter folgenden Voraussetzungen gestellt werden:

- 1. Jeder im Antrag angeführte Unternehmer ist nach dem UGB oder anderen gesetzlichen Vorschriften zur Führung von Büchern verpflichtet oder führt freiwillig Bücher.*
- 2. Über keinen im Antrag angeführten Unternehmer ist in den fünf Jahren vor der Antragstellung wegen eines vorsätzlichen oder grob fahrlässigen Finanzvergehens rechtskräftig eine Strafe oder Verbandsgeldbuße verhängt worden.*
- 3. Mindestens einer der im Antrag angeführten Unternehmer*
 - hatte in den beiden Wirtschaftsjahren vor der Antragstellung Umsatzerlöse gemäß § 189a Z 5 UGB von mehr als 40 Millionen Euro,*
 - ist ein Kreditinstitut im Sinne des § 1 Abs. 1 BWG oder eine Zweigstelle eines CRR-Kreditinstitutes aus einem Mitgliedstaat gemäß § 9 BWG oder*
 - ist ein Versicherungsunternehmen im Sinne des § 5 Z 1 oder ein Rückversicherungsunternehmen im Sinne des § 5 Z 2 des Versicherungsaufsichtsgesetzes 2016, BGBl. I Nr. 34/2015.*

4. Es liegt eine Bestätigung eines Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers vor, dass jeder im Antrag angeführte Unternehmer ein Steuerkontrollsystem gemäß Abs. 6 eingerichtet hat oder für den Kontrollverbund insgesamt ein Steuerkontrollsystem gemäß Abs. 6 eingerichtet ist.

(7) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, die Systematik, nach der die Prüfung des Steuerkontrollsystems zu erfolgen hat und den Aufbau und die erforderlichen Mindestinhalte der Bestätigung (Abs. 4 Z 4) mit Verordnung festzulegen. Die Bestätigung ist längstens für den Zeitraum von drei Jahren zu erteilen, hat mit einer qualifizierten elektronischen Signatur oder einem qualifizierten elektronischen Siegel versehen zu sein und ist im Verfahren FinanzOnline zu übermitteln. Die erstmalige Übermittlung hat gleichzeitig mit der Antragstellung zu erfolgen.

Eine Voraussetzung für den Antrag auf begleitende Kontrolle ist somit gemäß Z 4 leg cit das Vorliegen einer Bestätigung eines Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers über das Vorliegen eines Steuerkontrollsystems gem. § 153b Abs. 6 BAO. An dieser Regelung sind uE folgende Punkte anzumerken:

1. Keine Erteilung der Bestätigung durch Steuerberater

Die vorgeschlagene Regelung, dass die Bestätigung auch durch einen Steuerberater erteilt werden kann, ist unseres Erachtens nicht gerechtfertigt. Die Erteilung einer Bestätigung über die Einrichtung eines Steuerkontrollsystems stellt eindeutig die Erbringung einer **Zusicherungsleistung** (sog. „assurance engagement“) dar, die gemäß dem geltenden Berufsrecht (vgl. § 3 Abs. 1 WTBG 2017) grundsätzlich **Wirtschaftsprüfern vorbehalten** ist.

Im Zuge der **jüngsten Diskussionen** um das erst 2017 novellierte Wirtschaftstreuhandberufsgesetz (WTBG 2017) ist man auf gesetzlicher Ebene und innerhalb des Berufsstandes der Wirtschaftstreuhandler dahingehen **übereingekommen**, dass **Zusicherungsleistungen ausschließlich von Wirtschaftsprüfern** erbracht werden dürfen. Und nachdem das Aus- und Weiterbildungsprogramm ebenso entsprechend festgelegt und Prüfungswesen für die Zulassung adaptiert wurden, ist die nunmehrige Ausbildung zum Steuerberater für die Erbringung von Prüfungs- bzw. Zusicherungsleistungen folglich nicht weiter geeignet.

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass **nur Wirtschaftsprüfer**, die sonstige Prüfungen nach KFS/PG 13 durchführen, auch **der Verordnung** zur Durchführung prüfender Tätigkeiten (KSW-PRL 2017), unterliegen, und damit **Vorschriften zu einer angemessenen Sicherstellung der Qualität (und Unabhängigkeit) im Prüfungsbetrieb** unterliegen.

Nur bei einer Prüfung durch Wirtschaftsprüfer ist daher eine objektive, unabhängige und qualitätsvolle Prüfung gewährleistet. Wir regen wir daher an, § 153b Abs. 4 Z 4 BAO wie folgt zu ändern:

„Es liegt eine Bestätigung eines ~~Steuerberaters oder~~ Wirtschaftsprüfers vor, dass jeder im Antrag angeführte Unternehmer ein Steuerkontrollsystem gemäß Abs. 6 eingerichtet hat oder für den Kontrollverbund insgesamt ein Steuerkontrollsystem gemäß Abs. 6 eingerichtet ist.“

2. Anzuwendende fachliche Regelungen

Im Detail stellt die Prüfung des vom Antragsteller implementierten Steuerkontrollsystems eine „**sonstige Prüfung**“ im Sinne des Fachgutachtens über die Durchführung von sonstigen Prüfungen (**KFS/PG 13**) dar, das in den wesentlichen Grundsätzen auch den international anerkannten Standards zu diesem Thema (International Standard on Assurance Engagements (**ISAE**) **3000**) entspricht. Sonstige Prüfungen sind demnach **Prüfungen** mit dem Ziel, ein **Urteil** darüber abzugeben, **ob ein Ist-Objekt** (hier: das vom Antragsteller implementierte Steuerkontrollsystem) in allen wesentlichen Belangen **mit einem Soll-Objekt** (sog. „Referenzmodell“, hier: die den Anforderungen gemäß § 153b Abs. 6 BAO an das System) **übereinstimmt**.

Nimmt man Bezug auf bestehende berufsständische Vorgaben zur Prüfung und „Bestätigung“ von internen Kontrollsystemen, geben etwa die vom iwv verabschiedete Richtlinie über die Prüfung bei ausgelagerten Funktionen (**IWP/PE 14**) bzw. der international anerkannte Standard **ISAE 3402** weiterführende Anleitungen, die auch für Bestätigungen zu einem Steuerkontrollsystem iSd § 153b Abs. 4 Z 4 BAO anwendbar sind.

Sollte von der **Ermächtigung** gemäß § 153b Abs 7 BAO Gebrauch gemacht werden, Aufbau und Mindestinhalte der Bestätigung mit Verordnung festzulegen, stellen diese **Anleitungen Grundlagen** dar, die in der **Verordnung Berücksichtigung** finden sollten.

3. Klarstellung hinsichtlich des Umfangs der Bestätigung

Der vorliegende Begutachtungsentwurf enthält uE widersprüchliche Aussagen zum erforderlichen Umfang der Bestätigung:

- Der Entwurf zu § 153b Abs. 4 Z 4 BAO sieht vor, dass die Bestätigung die „Einrichtung“ (folglich: „*design*“ und „*implementation*“) des Steuerkontrollsystems beinhaltet, woraus nach dem fachlichen Begriffsverständnis zu schließen ist, dass die Prüfung der Wirksamkeit des Kontrollsystems („*effectiveness*“) davon nicht umfasst ist. In Anlehnung an IWP/ PE 14 (bzw. ISAE 3402) handelt es sich in diesem Fall um eine sog. „**Bestätigung Typ 1**“. Die Erteilung einer Bestätigung über die angemessene Einrichtung bezieht sich nach den genannten Standards auf einen bestimmten Zeitpunkt.
- Die erläuternden Bemerkungen (EB) zu § 153b Abs. 4 Z 5 und Abs. 6 und 7 BAO führen hingegen an, dass die Bestätigung besagt, dass ein den Erfordernissen des Abs. 6 entsprechendes Steuerkontrollsystem für alle im Antrag angeführten Unternehmer eingerichtet ist und funktioniert. Soll dementsprechend auch die tatsächliche Funktionsfähigkeit („Wirksamkeit des Kontrollsystems“, „*effectiveness*“) Teil der Prüfung sein, müsste dies durch Übernahme des entsprechenden Satzteils aus den EB im Gesetzestext noch entsprechend berücksichtigt werden. In Anlehnung an IWP/ PE 14 (bzw. ISAE 3402) handelt es sich in diesem Fall um eine sog. „**Bestätigung Typ**

2“. Diese Bestätigung umfasst nach den genannten Standards, dass das Steuerkontrollsystem über den angegebenen Zeitraum angemessen eingerichtet und wirksam war.

Hinsichtlich der diesbezüglichen Entscheidung, die nur durch eine **Wertung des Gesetzgebers** getroffen werden kann, weisen wir darauf hin, dass es sich hierbei um **zwei unterschiedliche Auftragsumfänge** handelt, und die zusätzliche Prüfung der Wirksamkeit über einen bestimmten Zeitraum Mehraufwand für die Unternehmen bedeutet.

4. Klarstellung hinsichtlich des Zeitrahmens der Bestätigung

Der Entwurf zu § 153b Abs. 7 zweiter Satz BAO sowie die erläuternden Bemerkungen hierzu sehen vor, dass die Bestätigung längstens für den Zeitraum von drei Jahren zu erteilen ist. Der Antragsteller hat dafür zu sorgen, dass ununterbrochen eine aktuelle Bestätigung vorliegt (§ 153f Abs. 5 BAO). Wir geben zu bedenken, dass sich die Prüfung über das Vorliegen eines Steuerkontrollsystems immer nur auf einem bestimmten Zeitpunkt („Bestätigung Typ 1“) bzw. Zeitraum („Bestätigung Typ 2“) in der Vergangenheit beziehen kann. Diese Prüfung kann in regelmäßigen Abständen (beispielsweise jährlich oder alle 3 Jahre) wiederholt werden und danach neuerlich dem Finanzamt vorgelegt werden.

Eine Bestätigung über die Einrichtung eines angemessenen Steuerkontrollsystems über einen (in der Zukunft liegenden) Zeitraum von drei Jahren kann hingegen grundsätzlich in der Form nicht erteilt werden.

Wir regen daher an, § 153b Abs. 7 BAO wie folgt zu ändern:

(7) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, die Systematik, nach der die Prüfung des Steuerkontrollsystems zu erfolgen hat und den Aufbau und die erforderlichen Mindestinhalte der Bestätigung (Abs. 4 Z 4) mit Verordnung festzulegen. Die Bestätigung ist ~~längstens für den Zeitraum von drei Jahren zu erteilen und mit einer qualifizierten elektronischen Signatur oder einem qualifizierten elektronischen Siegel zu versehen zu sein~~ und ist im Verfahren FinanzOnline zu übermitteln. Die erstmalige Übermittlung hat gleichzeitig mit der Antragstellung zu erfolgen. Nach Ablauf von drei Jahren ist eine neuerliche Bestätigung zu übermitteln.