

1. Kapitel

Einleitung

Literatur: Allingham/Sandmo, Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis, Public Journal of Economics 1972, 323; Anderwald, ICAP als „Regulatory Sandbox“ im österreichischen Abgabenvollzug, SWI 2019, 549; Birkemeyer/Blaufus/Serjoscha/Reineke/Trenn, Kooperative Tax Compliance-Programme: Ein internationaler Vergleich (Teil II), DStR 2019, 178; Brandl, Finanzordnungswidrigkeiten, in Leitner/Brandl/Kert, Handbuch Finanzstrafrecht⁴; Brandl/Leitner, Abgabenhinterziehung (§ 33), in Leitner/Brandl/Kert, Handbuch Finanzstrafrecht⁴; Bundesrechnungshof, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze (2006); Čičin-Šain, A New Approach of the Croatian Tax Administration towards Taxpayers Based on Cooperation Instead of Repression: A True Change in Attitude, Croatian and Comparative Public Administration 2016, 847; Čičin-Šain/Ehrke-Rabel/Englisch, Joint Audits: Applicable Law and Taxpayer Rights, World Tax Journal 2018, 585; D'Ascenzo, Global Trend in Tax Administration, Journal of Tax Administration 2015, 81; Ditz/Quilitzsch, Die Änderungen im internationalen Steuerrecht durch das Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz, DStR 2017, 281; Doran, Tax Penalties and Tax Compliance, Harvard Journal on Legislation 2009, 111; Driien, Kooperation im Besteuerungsverfahren, FR 2011, 101; Driien, Rechtsrahmen und Rechtsfragen der multilateralen Betriebsprüfung, DStR 2013, 82*; Ebbinghaus/Neu, Aufbau von Tax Compliance Management Systemen, Warum sich die Mühe lohnt – auch für den Mittelstand! StuB 2016, 862; Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht (1999); Ehrke-Rabel, Horizontal Monitoring – Neue Wege in der Praxis der Betriebsprüfung, in Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer, Neue Grenzen 229; Ehrke-Rabel, Steuervollzug im Umbruch, StuW 2015, 101; Ehrke-Rabel, Geheimhaltungs- und Informationsinteressen beim automatischen internationalen Informationsaustausch nach dem GMSG, SWI 2016, 67; Ehrke-Rabel, Rechtskraft im Abgabenvorverfahren, in Holoubek/Lang, Korrektur 247; Ehrke-Rabel, Big Data in Tax Collection and Enforcement, in Haslehner/Kofler/Pantazatou/Rust, Digital Economy 283; Ehrke-Rabel, „Die Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit war ein Meilenstein im Steuerrechtsschutz“, BFGjournal 2019, 366; Ehrke-Rabel, Informationstechnologien und Psychologie im Steuerverfahren, in Stiftung deutscher Familienunternehmer, Unternehmenstransparenz 15; Ehrke-Rabel, Third Parties as Supplementary Sources of Tax Transparency, in Başaran Yavaşlar/Hey, Tax Transparency 67; Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch, Die Bedeutung von Governance für das Steuerrecht, ALJ 2014, 99, DOI: 10.25364/1.1:2014.1.9; Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch, Governance im Steuerrecht, SWK 2014, 1.054; Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch, Horizontal Monitoring als Bestandteil des österreichischen Abgabenvollzuges? ÖStZ 2017, 241; Eilers/Nosthoff-Horstmann, Verbindliche Auskunft – ein Werkstattbericht, FR 2017, 170; Eisgruber, Praxiserfahrung zu Joint Audits, DStR 2013, 89*; Elmecker, Evaluationsbericht zum Horizontal Monitoring, Ergebnisse des fünfjährigen Pilotprojekts, SWK 2017, 36; Elmecker, Highlights aus dem Evaluierungsbericht, in Brandl/Macho/Schrottmeier/Vock, Begleitende Kontrolle 19; Elster, Anzeigepflicht für Steuergestaltungen – Überforderung aller Beteiligten verhindern, FR 2018, 639; Heber, Anzeigepflicht für Steuergestaltungen – Möglichkeiten für ihre Implementierung in Deutschland, IStR 2017, 560; Hofstätter/Mikulasek/Prodinger, Verfahrensrechtliche Aspekte der OECD International Compliance Assurance Programme (ICAP) 64; Kaiser, Der Begriff „Tax Compliance“ aus Sicht der Finanzverwaltung, Tax Compliance: Ein systematischer Ansatz im Hinblick auf kleine und mittlere Unternehmen, IWB 2016, 638; Kowallik, Das Risikomanagementsystem der Finanzverwaltung für Gewinneinkünfte, IWB 2014, 406; Kowallik, Das interne Steuerkontrollsystem für Steuern, Status Quo sowie neue Entwicklungen, DB 2015, 2.274; Lang/Müller/Staringer/Schrittewieser/Wakounig, Tax Governance (Teil 1), Die Rolle der Steuerverwaltung in einer vernetzten Gesellschaft, ÖStZ 2013, 134; Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), Base Erosion

and Profit Shifting (BEPS) (2016); *Lederman*, Reducing Information Gaps to Reduce the Tax Gap: When is Information Reporting Warranted? *Fordham Law Review* 2010, 1.733; *Mills/Robinson/Sansing*, FIN 48 and Tax Compliance, *The Accounting Review* 2010, 1.721, DOI: 10.2308/accr.2010.85.5. 1721; *Müller*, Tax Governance Kodex, *ÖStZ* 2018, 111; *Müller/Reinweber*, Hintergründe und Ziele der begleitenden Kontrolle, in *Müller/Woischitzschläger/Zöchling*, Co-operative Tax Compliance 3; *Pischel*, Benötigt der Steuerbereich Blockchain-Technologie? Einsatzmöglichkeiten der Blockchain zur Sicherstellung der Tax Compliance, *SWK* 2019, 312; *Pross/Altenburg*, Beyond Horizontal Monitoring – ICAP und Co-operative Tax Compliance aus Sicht der OECD, in *Müller/Woischitzschläger/Zöchling*, Co-operative Tax Compliance 79; *Schrottmeier*, Begriffsbestimmungen, Definition und Beschreibung von Steuerkontrollsystmen, in *Macho/Schrottmeier*, Steuerkontrollsystmen 25; *Seer*, Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, in *Widmann*, Steuervollzug (DStJG 31) 7; *Staringer*, BEPS – Was kommt jetzt auf uns zu? *SWI* 2015, 575; *Steiner*, Der Aktionsplan zum BEPS-Report der OECD – Paradigmenwechsel für Steuerplaner? *taxlex* 2013, 395; *Stober*, Compliance in der öffentlichen Verwaltung und in öffentlichen Unternehmen, in *Curti/Effertz* (Hrsg), Die Ökonomische Analyse des Rechts, FS für Michael Adams (2013) 85; *Strohm*, Das International Compliance Assurance Programme der OECD, *ISR* 2019, 217; *Tipold*, Compliance als Schutz vor Verbandsverantwortlichkeit? *ALJ* 2016, 90, DOI: 10.25364/1.3:2016.1.7; *Zöchling/Dziurdz*, Das Steuerkontrollsystmen als große Chance für mehr Co-operative Tax Compliance in Österreich, Anreize für die Einrichtung von Steuerkontrollsystmen auch außerhalb der begleitenden Kontrolle wünschenswert, *SWK* 2018, 1.150.

Übersicht

	Rz
I. Themenaufriss	1.1
II. Der Wandel im Abgabenverfahren	1.6
III. Compliance im Abgabenverfahren	1.10
A. Tax-Compliance	1.10
B. Herkunft	1.13
C. Kooperative Tax-Compliance	1.14
IV. Informationsasymmetrie als zentraler Baustein im Abgabenverfahren ..	1.16
A. Informationsasymmetrie	1.16
1. Begriff und Bedeutung der Informationsasymmetrie	1.16
2. Überwindung der Informationsasymmetrie	1.21
3. Folgen von symmetrischen und asymmetrischen Informationen	1.27
B. Von der Informationsasymmetrie zur begleitenden Kontrolle	1.35
C. Co-operative-Compliance-Programme	1.40
V. Alternativen zur begleitenden Kontrolle	1.44
VI. Aufbau des Handbuches	1.49

I. Themenaufriss

- 1.1** Das Abgabenverfahrensrecht zielt auf die korrekte Besteuerung von steuerschuldauslösenden Sachverhalten ab. Die Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung müssen notwendigerweise interagieren, um dies zu erreichen. Diese Interaktion kann hierbei zu einem unterschiedlichen Zeitpunkt, mit einem unterschiedlichen Wissensstand und mit einer unterschiedlichen Intensität erfolgen. Gleich zu Beginn ist darauf hinzuweisen, dass der Zeitpunkt des Informationsflusses nicht erst seit den letzten Jahren ein essenzieller Bestandteil

des Abgabenverfahrens ist, sondern bereits seit der Einführung der ersten Abgabenordnung in Österreich verschiedene Interaktionsmöglichkeiten sowie -pflichten verankert sind, welche mittlerweile mehrfach novelliert, angepasst und ergänzt wurden.¹

Die Interaktionsmöglichkeiten können hierbei der Form und dem Inhalt nach unterschiedlich ausgeprägt sein. Ein wesentlicher Aspekt ist hierbei das Thema der **Rechtssicherheit** für die Steuerpflichtigen. Dies ist auch vor dem Regelungshintergrund der Bundesabgabenordnung (BAO)² zu sehen, wonach die Steuerpflichtigen primär den steuerschuld-auslösenden Sachverhalt bekannt zu geben haben, und die Finanzverwaltung daran anschließend die rechtliche Beurteilung vorzunehmen hat. Durch die verpflichtende Einreichung von Abgabenerklärungen in einer auf Kennzahlen komprimierten Form müssen Steuerpflichtige eine rechtliche Beurteilung vornehmen, wodurch diese ein gewisses Beurteilungsrisiko tragen.³ Dies wird besonders augenscheinlich, wenn die Rechtslage zum Zeitpunkt der Einreichung der Abgabenerklärung unklar ist sowie wenn verschiedene Rechtsmeinungen in der Literatur und Judikatur vertreten werden und die Steuerpflichtigen von der Linie der Finanzverwaltung begründet abweichen möchten.

Aus diesen Gründen ist denkbar, dass die Steuerpflichtigen bereits im Vorfeld der Sachverhaltsverwirklichung mit der Finanzverwaltung in Kontakt treten, um eine höhere Rechtssicherheit über die zukünftige steuerliche Beurteilung zu erhalten. Das Abgabenverfahrensrecht sieht hierbei verschiedene Möglichkeiten zur Erhöhung der Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen vor. Insbesondere zählen hierzu die Möglichkeiten der Beantragung von verbindlichen Auskünften und von Treu-und-Glauben-Auskünften.⁴

Möglich ist aber auch, dass die Steuerpflichtigen erst im Zuge der Einreichung der Abgabenerklärung mit der Finanzverwaltung in Kontakt treten. Im Standardfall treten Steuerpflichtige sogar erst mit dem Einreichen der Abgabenerklärung mit der Finanzverwaltung in Kontakt. In diesem Zusammenhang sieht das Abgabenverfahrensrecht für die Finanzverwaltung verschiedene **Möglichkeiten zur Sachverhaltsüberprüfung** vor. Im klassischen Außenprüfungsysteem erfolgen detaillierte Überprüfungshandlungen vielfach erst Jahre nach dem Einreichen der Abgabenerklärung und durch den Einsatz von Befehl und Zwang, wodurch sowohl für die Steuerpflichtigen als auch die Finanzverwaltung eine lange Phase der Rechtsunsicherheit bestehen kann. Das Außenprüfungsysteem ist somit nicht immer optimal und führt zu Ineffizienzen sowohl bei den Steuerpflichtigen als auch bei der Finanzverwaltung.

Als eine Alternative zur Außenprüfung besteht für bestimmte Steuerpflichtige seit kurzem und unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit einer **begleitenden Kontrolle**, die den negativen Aspekten des Außenprüfungssystems entgegentreten kann. Die begleitende Kontrolle ist hierbei von anderen Prinzipien als die herkömmliche Außenprüfung getragen, welche sich auch in den Verfahrensvorschriften niederschlagen. Im Unterschied

1 Wind, Dissertation 68 ff mwN.

2 Bundesabgabenordnung – BAO BGBI 1961/194 idF BGBI I 2021/140.

3 Siehe zu den wechselseitigen Mitwirkungsrechten und -pflichten ausführlich Wind, Dissertation 72 ff mwN.

4 Siehe Rz 1.45.

zur Außenprüfung, die typischerweise ex post erfolgt, basiert die begleitende Kontrolle auf einer **kooperativen Basis und einer laufenden Interaktion zwischen den Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung**. Auch wenn kooperative Elemente in der begleitenden Kontrolle ihren Niederschlag finden, darf nicht übersehen werden, dass die Finanzverwaltung weiterhin im Rahmen ihrer hoheitlichen Tätigkeit Zwangsmaßnahmen setzen kann bzw sogar muss.

II. Der Wandel im Abgabenverfahren

- 1.6** Sowohl das formelle als auch das materielle Abgabenrecht unterlagen bereits in der Vergangenheit und unterliegen weiterhin einem stetigen Wandel. In diesem Zusammenhang ist insb die zunehmende Internationalisierung und Digitalisierung ein wesentlicher Aspekt. Begleitet wird diese Situation im Abgabenverfahren von **Informationsasymmetrien**. Steuerpflichtige, Dritte und Finanzverwaltungen wissen idR Unterschiedliches und unterschiedlich viel über den steuerschuldauslösenden Sachverhalt und die daran anknüpfenden rechtlichen Konsequenzen.⁵ Im Standardfall machen hierbei die Steuerpflichtigen den Anfang, indem diese die steuerschuldauslösenden Sachverhalte im Rahmen von Abgabenerklärungen in einer auf Kennzahlen komprimierten Form an die Finanzverwaltung offenlegen. Dabei ist das klassische Abgabenverfahren eingebettet in **Informations-, Mitwirkungs- und Offenlegungspflichten** und von Befehl und Zwang geprägt. Eine Außenprüfung findet hierbei im Standardfall – wenn überhaupt – erst mehrere Jahre nach der Einreichung der Abgabenerklärung statt. Damit verbunden sind Rechtsunsicherheiten für die Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung.
- 1.7** Dieses bisherige reaktive Abgabenverfahren wird durch die Möglichkeit einer begleitenden Kontrolle insofern fortentwickelt, indem die **begleitende Kontrolle** von Offenheit, Transparenz, Vertrauen und Steuerehrlichkeit geprägt ist. Dieser geänderte Zugang manifestiert sich auch in den Bestimmungen zur begleitenden Kontrolle (§§ 153 ff BAO). Das bisherige Abgabenverfahren ändert sich insofern, als anstelle einer Außenprüfung, die vielfach erst Jahre nach der Sachverhaltsverwirklichung stattfindet, nun die begleitende Kontrolle als eine Alternative zur Verfügung steht, die im Unterschied zur klassischen Außenprüfung zeitlich **vor der Einreichung der Abgabenerklärung** ansetzt. Dadurch erhöht sich für die Steuerpflichtigen die Rechtssicherheit zu einem früheren Zeitpunkt. Zugleich liegt für die Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung ein effizienteres Abgabenverfahren vor. Dass das Interesse an der begleitenden Kontrolle hoch sein dürfte, verdeutlichen auch Schätzungen der Finanzverwaltung.⁶ Es gilt aber zu bedenken, dass die begleitende Kontrolle nicht nur Vorteile für die Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung bringt, sondern auch zu Nachteilen bei den Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung führen kann. Auch wenn die begleitende Kontrolle für bestimmte Steuerpflichtige das ideale Vollzugsinstrument sein kann, ist diese nicht das ultimative „Allheilmittel“ bzw Schlüsselvollzugsinstrument für ein modernes und zeitgemäßes Abgabenverfahren. Es können somit auch klassische Vollzugsinstrumente optimal sein.

5 Siehe vertiefend Rz 1.16 ff.

6 Vgl parlamentarische Anfragebeantwortung 2680/AB 26. GP.

Teilaspekte, die in den Bestimmungen zur begleitenden Kontrolle normiert sind, waren auch bereits bisher verwirklicht. So konnten (bzw können weiterhin) Steuerpflichtige Auskünfte beantragen und den Sachverhalt freiwillig an die Finanzverwaltung offenlegen; unter bestimmten Voraussetzungen sind Steuerpflichtige bereits bisher zu einer umfassenderen Offenlegung verpflichtet. Die Maßnahmen stellen jedoch nur auf den Einzelfall ab. Zudem kann damit die Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen nur in einem begrenzten Umfang erhöht werden. Die begleitende Kontrolle verbessert diese Situation deutlich, indem diese einerseits nicht auf den einzelnen Sachverhalt abstellt und andererseits zugleich eine Alternative zur Außenprüfung darstellt. Die konkrete Veränderung durch die begleitende Kontrolle und das Verhältnis zu den bisherigen Abgabenverfahrensvorschriften stellen die nachfolgenden Kapitel umfassend dar.

Auch wenn die begleitende Kontrolle derzeit nicht für sämtliche Steuerpflichtige offensteht, sondern diese bestimmte Teilnahmekriterien erfüllen müssen, wozu insb die Erreichung einer bestimmte Unternehmensgröße zählt, ist davon auszugehen, dass die begleitende Kontrolle **Auswirkungen auf das gesamte Abgabenverfahren** besitzt. Daher ist es naheliegend, dass auch für kleine und mittlere Unternehmen zukünftig ein alternatives Überprüfungsinstrument im Abgabenverfahren zur Verfügung stehen wird. Und hierbei wird auch die zunehmende Digitalisierung im Abgabenverfahren einen wertvollen Beitrag leisten. Zu denken ist an die standardisierte Einreichung von Daten des externen Rechnungswesens mittels des SAF-T und damit nicht nur die Steuererklärung in einer komprimierten Form, wodurch die Finanzverwaltung den Prüfungsablauf in der Gesamtheit effizienter gestalten kann. Zu einem effizienten Prüfungsablauf bzw zu einem effizienten Abgabenvollzug trägt auch bei, dass Prüfungshandlungen möglichst zeitnah erfolgen, um so Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen und auch für die Finanzverwaltung zu schaffen. Vor dem Hintergrund eines insgesamt möglichst effizienten Abgabenverfahrens scheint es geboten, weitere Alternativen zur klassischen Außenprüfung zu schaffen, um so die negativen Effekte der bisher klassischen Außenprüfung zu kompensieren.

III. Compliance im Abgabenverfahren

A. Tax-Compliance

Neben der Frage der Vermeidung von Rechtsunsicherheiten gewinnt der Begriff der Compliance nicht nur im Abgabenverfahren zunehmend an Bedeutung.⁷ Vielmehr ist die Compliance international ein omnipräsentes Thema. Ein Verhalten der Steuerpflichtigen, das **compliant** ist, stellt hierbei einen wesentlichen Baustein eines funktionierenden Abgabensystems dar. Dabei kommt einem (freiwilligen) steuerehrlichen Verhalten im Abgabenverfahren eine zentrale Bedeutung zu⁸. Das Schlagwort, welches in diesem Zusammenhang häufig verwendet wird, ist jenes der Tax-Compliance.

⁷ Eilers/Nosthoff-Horstmann, FR 2017, 170 (171).

⁸ Elmecker, SWK 2017, 36 (36). Siehe auch Elmecker in Brandl et al, Begleitende Kontrolle 19.

- 1.11** Die Compliance zielt allgemein auf die Einhaltung von Gesetzen, Richtlinien und unternehmensinternen Regeln ab. Hierzu zählen auch Gesetze aus dem Bereich des Abgabenrechtes, weshalb Tax-Compliance einen Teilbereich der Compliance darstellt⁹.
- 1.12** Als **Tax-Compliance** wird die Bereitschaft bezeichnet, sämtliche Abgabenvorschriften freiwillig zu achten und den daraus entstehenden abgabenrechtlichen Pflichten freiwillig und vollständig nachzukommen.¹⁰ Der Tax-Compliance-Begriff bezeichnet dabei auch einen insgesamt verbesserten Steuervollzug und stellt – im Unterschied zur verbindlichen Auskunft – nicht nur auf eine einzelne Maßnahme ab, sondern bezieht sich auf das Verhalten insgesamt.¹¹ Damit hat die Tax-Compliance eine unmittelbare Auswirkung auf die Finanzverwaltung.¹²

B. Herkunft

- 1.13** Der Begriff der Compliance stammt aus dem anglo-amerikanischen Rechts- und Wirtschaftssprachraum.¹³ Aufgrund der vielfältigen Verwendung des Compliance-Begriffes in unterschiedlichen Rechtsbereichen, lässt sich keine allgemeingültige Definition ableiten.¹⁴ Es zeigt sich aber, dass der Compliance-Begriff mittlerweile ein gewisser Modebegriff für die Einhaltung von Gesetzen geworden ist.¹⁵

C. Kooperative Tax-Compliance

- 1.14** Darauf aufbauend basiert die **kooperative Tax-Compliance** auf einer nicht mehr vom klassischen System einer auf Befehl und Zwang basierenden Beziehung zwischen den Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung, sondern auf einer verstärkten Zusammenarbeit der Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung, die auch das Vertrauensverhältnis zwischen den Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung stärkt.¹⁶ Die OECD verfolgt diesbezüglich bereits seit 2008 solche neuen Co-operative-Tax-Compliance-Ansätze.¹⁷ Es wird in diesem Zusammenhang auch von Co-operative-(Tax)-Compliance-Programmen¹⁸ gesprochen, mit deren Hilfe die Tax-Compliance gefördert werden soll¹⁹.

9 BMF, HM-Evaluationsbericht 15; Müller/Fischer, Tax Compliance Rz 11ff; Ebbinghaus/Neu, StuB 2016, 862 (863); Elmecker, SWK 2017, 36 (36f); Kowallik, DB 2015, 2.274 (2.274f); s auch Schrottmeier in Macho/Schrottmeier, Steuerkontrollsysteem 26ff; BMF, HB Horizontal Monitoring, Version vom 1. 9. 2015, 3.

10 Ehrke-Rabel, StuW 2015, 101 (107f); Kowallik, DB 2015, 2.274 (2.275); Lang et al, ÖStZ 2013, 134 (134); Müller, ÖStZ 2018, 111 (112) mwN; Zöchlind/Dziurdź, SWK 2018, 1.150 (1.151). Siehe auch BMF, HM-Evaluationsbericht 16; Ebbinghaus/Neu, StuB 2016, 862 (863); Elmecker, SWK 2017, 36 (37); Pischel, SWK 2019, 312 (312).

11 Kaiser, IWB 2016, 638 (638). Siehe weiters Risse, Steuercontrolling² 4 ff.

12 Siehe auch Kaiser, IWB 2016, 638 (638).

13 Stober in Curti/Effertz, FS Adams 86f; Pielke, Tax Compliance 1; Müller, ÖStZ 2018, 111 (112); Pischel, SWK 2019, 312 (312).

14 Stober in Curti/Effertz, FS Adams 86.

15 Tipold, ALJ 2016, 90 (90).

16 Zöchlind/Dziurdź, SWK 2018, 1.150 (1.152).

17 Zöchlind/Dziurdź, SWK 2018, 1.150 (1.152).

18 Siehe zum Begriff der Co-operative-Compliance-Programme Rz 1.39 ff.

19 Vock, RdW 2018, 384 (384) sowie Rz 5.34 ff.

Die Veränderung in der Beziehung zwischen den Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung, die zunehmend auf Vertrauen, Steuerehrlichkeit, Transparenz und Freiwilligkeit beruht, kann das Compliance-Verhalten der Steuerpflichtigen positiv und nachhaltig beeinflussen.²⁰ Es müssen jedoch auch gleichzeitig Maßnahmen geschaffen werden, die sicherstellen, dass die Steuerpflichtigen die neuen Vollzugsmöglichkeiten nicht zu deren Gunsten ausnutzen.²¹ Letztendlich zielt dies auch auf eine Einteilung der Steuerpflichtigen in unterschiedliche Typen ab²². Während die steuerehrlichen Steuerpflichtigen auf Basis eines besonderen Vertrauensverhältnisses Verfahrenserleichterungen in Form von alternativen Vollzugsinstrumenten erfahren sollen, soll gegenüber den steuerunehrlichen Steuerpflichtigen, für welche nicht die notwendigen Grundvoraussetzungen von Co-operative-Compliance-Programmen wie einer begleitenden Kontrolle gegeben sind, mit den bisherigen Möglichkeiten von Befehl und Zwang vorgegangen werden. Damit kann die Erhöhung der Steuerehrlichkeit durch den Einsatz von neuen Verfahrensinstrumenten erreicht werden²³ und es wird ein insgesamt effizienterer Abgabenvollzug erreicht.

1.15

IV. Informationsasymmetrie als zentraler Baustein im Abgabenverfahren

A. Informationsasymmetrie

1. Begriff und Bedeutung der Informationsasymmetrie

Dem Abgabenverfahren liegen weltweit Informationsasymmetrien zu Grunde, welche ein Kernelement der den Abgabenverfahren zu Grunde liegenden „Problemstellungen“ darstellen. Weder die Finanzverwaltung ist über die Steuerpflichtigen noch die Steuerpflichtigen sind über die Finanzverwaltung mitsamt deren Handlungen sowie deren Handlungsoptionen und den damit verbundenen Konsequenzen vollständig informiert.²⁴ Neben der Handlung oder den Handlungen der Finanzverwaltung bzw des Steuerpflichtigen können auch die Eigenschaften der Finanzverwaltung bzw des Steuerpflichtigen zu einer Informationsasymmetrie führen.

1.16

Es ist darauf hinzuweisen, dass Informationsasymmetrien nicht nur das Abgabenverfahren, sondern auch andere Bereiche der Interaktion zwischen staatlichen Organen und (natürlichen und juristischen) Personen betreffen.

20 Siehe auch BMF, HB Horizontal Monitoring, Version vom 1. 9. 2015, 3.

21 Siehe auch *Ehrke-Rabel*, BFGjournal 2019, 366 (370).

22 Vgl auch *Pross/Altenburg* in *Müller/Woischitzschläger/Zöchling*, Co-operative Tax Compliance 81; *Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch*, ALJ 2014, 99 (103).

23 Siehe auch Europäische Kommission, Leitlinien zur Gestaltung eines Europäischen Kodex für Steuerpflichtige 21.

24 *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁸ Tz 1.274; *Drißen* in *Widmann*, Steuervollzug (DStJG 31) 170; *Ehrke-Rabel* in *Haslehner et al.*, Digital Economy 286 f und 290 f; *Ehrke-Rabel* in *Başaran Yavaşlar/Hey*, Tax Transparency 68 f; *Ehrke-Rabel* in Stiftung deutscher Familienunternehmer, Unternehmenstransparenz 23; *Doran*, Harvard Journal on Legislation 2009, 111 (143); *Ehrke-Rabel*, SWI 2016, 67 (68); *Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch*, ÖStZ 2017, 241 (242 ff); *Kowallik*, IWB 2014, 406 (407); *Lederman*, Fordham Law Review 2010, 1.733 (1.735). Siehe auch *Allingham/Sandmo*, Public Journal of Economics 1972, 323 (324); *Mills/Robinson/Sansing*, The Accounting Review 2010, 1.721 (1.722).

1.17 Die bestehende Informationsasymmetrie bedeutet für die Finanzverwaltung, dass diese sich unsicher über den steuerschuldauslösenden Sachverhalt und darüber ist, ob die Informationen über die steuerschuldauslösenden Sachverhalte einschließlich der notwendigen Subsumption unter eine rechtliche Norm der Steuerpflichtigen korrekt sind. Für die gesetzesmäßige Besteuerung benötigen Finanzverwaltungen aber Informationen von den Steuerpflichtigen, weil die Finanzverwaltungen diese in den meisten Fällen (zunächst) nicht besitzen²⁵. Für die Steuerpflichtigen bedeutet die bestehende Informationsasymmetrie, dass diese Rechtsnormen auf den steuerschuldauslösenden Sachverhalt anwenden müssen, ohne mitunter Klarheit über die korrekte rechtliche Beurteilung von steuerschuldauslösenden Sachverhalten zu haben.²⁶ So zeigt sich zB, dass die Steuerpflichtigen idR den steuerschuldauslösenden Sachverhalt besser als die Finanzverwaltung²⁷ und die Finanzverwaltung die Kriterien zur Außenprüfungsauswahl besser kennt²⁸.

1.18 Dabei sind **Rechtsmittelverfahren** häufig das Ergebnis von Unklarheiten über die richtige steuerrechtliche Beurteilung, einschließlich Unklarheiten über den konkreten steuerschuldauslösenden Sachverhalt oder schlicht das Ergebnis der bewussten Ausnutzung asymmetrischer Informationen durch die Nichtoffenlegung von steuerschuldauslösenden Sachverhalten oder Sachverhaltselementen trotz bestehender Verpflichtung hierzu. Für die Steuerpflichtigen erzeugt die Informationsasymmetrie damit eine gewollte oder ungewollte Rechtsunsicherheit, welche ein finanzstrafrechtliches Risiko miteinschließt, und für die Finanzverwaltung führt die Informationsasymmetrie zu Vollzugsdefiziten und möglichen Einnahmenausfällen²⁹. Die Durchführung von Abgabenverfahren erfordert daher für die Finanzverwaltung und auch für die Steuerpflichtigen ein gewisses Maß an Informationen auf Tatbestands- und Rechtsebene.

Ergänzend ist Folgendes zu bedenken: Gäbe es keine Informationsasymmetrie wäre bei perfekter Information die Möglichkeit eines Rechtsmittels obsolet. Unter Berücksichtigung rationaler Überlegungen iSd Konzepts des Homo oeconomicus würden weder die Steuerpflichtigen noch die Finanzverwaltung ein Rechtsmittel ergreifen, weil Rechtsmittel – wenn man von bewusst falschen Entscheidungen absieht, welche – kein anderes Ergebnis bewir-

25 Vgl *Ehrke-Rabel*, SWI 2016, 67 (68).

26 Siehe *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁸ Tz 1.274 sowie *Wind*, Dissertation 59ff.

27 Siehe *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁸ Tz 1.274; *Seer* in *Tipke/Kruse*, AO FGO § 90 AO Rz 24; *Ehrke-Rabel* in *Başaran Yavaşlar/Hey*, Tax Transparency 68; *Ehrke-Rabel* in *Haslehner et al*, Digital Economy 286f; *Pross/Altenburg* in *Müller/Woischitzschläger/Zöchling*, Co-operative Tax Compliance 81; *D'Ascenzo*, Journal of Tax Administration 2015, 81 (88); *Doran*, Harvard Journal on Legislation 2009, 111 (143); *Ehrke-Rabel*, SWI 2016, 67 (68); *Ehrke-Rabel*, BFGjournal 2019, 366 (367); *Lederman*, Fordham Law Review 2010, 1.733 (1.735); *Müller*, ÖStZ 2018, 111 (111).

28 Siehe zu den Auswahlkriterien einer Außenprüfung *Stieger* in *Schuh/Macho/Kerstinger*, HB Betriebsprüfung § 147 Abs 1 BAO 5 (Stand Mai 2017); *Blazina*, So prüft die Finanz² 23 ff; *Stoll*, BAO § 148, 1.640 ff. Vgl auch *Schallmoser* in *Hübschmann et al*, AO § 193 AO Rz 100 ff; *Lederman*, Fordham Law Review 2010, 1.733 (1.735) mwN.

29 *Ehrke-Rabel* in *Bertl et al*, Neue Grenzen 238. Vgl auch *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁸ Tz 1.274; OECD, Tax Planning 12 ff.

ken können, jedoch gleichzeitig für die Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung Kosten verursachen würden.³⁰

Die oben dargestellten Konstellationen sind nur ausgewählte Beispiele einer asymmetrischen Information zwischen den Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung. Zusammenfassend gilt Folgendes: Die beteiligten Personen wissen erstens nicht alle alles und zweitens unterschiedlich viel über Handlungen und Handlungsmöglichkeiten des jeweils Anderen. Die Informationsasymmetrien führen damit (auch) zu Rechtsunsicherheiten auf Seiten der Steuerpflichtigen, welche durch ein zeitliches Risiko verstärkt werden, weil – abgesehen von einer Plausibilitätsüberprüfung³¹ – detaillierte Überprüfungshandlungen, wenn überhaupt, erst im Rahmen einer Außenprüfung durchgeführt werden. Im Standardfall erfolgt eine mit einer Außenprüfung verbundene Erhöhung der Rechtssicherheit erst Jahre später.³² In der Literatur wird deshalb auch von einem zweitzeitigen Informationsdefizit bzw einer zweiseitigen Informationsasymmetrie gesprochen.³³ Damit sind weder die Steuerpflichtigen noch die Finanzverwaltung „gläsern“.

Irreführend ist hingegen der Begriff des Informationsmonopols der Steuerpflichtigen. Die Steuerpflichtigen treten idR mit ihren steuerschuldauslösenden Sachverhalten nach außen in Erscheinung, sodass von einem „reinen“ Informationsmonopol nur schwer gesprochen werden kann; dies gilt selbst dann, wenn die Information primär bei den daran beteiligten Steuerpflichtigen liegt.³⁴ Vielfach verfügen die Steuerpflichtigen somit über die notwendigen Informationen – sei es der Steuerpflichtige, der den steuerschuldauslösenden Sachverhalt gesetzt hat, oder seien es die anderen Steuerpflichtigen, die an diesem Vorgang lediglich wie im Zuge der technischen Abwicklung von Transaktionen oder im Rahmen der Vertragsausgestaltung beteiligt sind (Dritte).³⁵

2. Überwindung der Informationsasymmetrie

Informationsasymmetrien erzeugen für die Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung massive **Auswirkungen auf das gesamte Abgabenverfahren**. Um die negativen Auswirkungen zu vermeiden, gilt es bestehende Informationsasymmetrien zumindest (teilweise) zu überwinden³⁶, um damit das Steueraufkommen und eine gleichmäßige Besteuerung zu sichern³⁷. Dabei müssen die Steuerpflichtigen Informationen an die Finanzverwaltung und vice versa muss die Finanzverwaltung Informationen an die Steuerpflichtigen liefern. Nur ein Wechselspiel an Rechten und Pflichten kann die negativen Folgen der bestehenden Informationsasymmetrie in einem ausreichenden Maß überwinden, und damit zu einem effizienteren Abgabenverfahren führen.

30 Siehe auch Rz 1.27 ff und Rz 1.33.

31 Siehe zB *Ehrke-Rabel* in *Holoubek/Lang*, Korrektur 255.

32 Siehe zB *Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch*, ALJ 2014, 99 (102). Vgl *Seer* in *Widmann*, Steuervollzug (DStJG 31) 30.

33 *Ehrke-Rabel* in Stiftung deutscher Familienunternehmer, Unternehmenstransparenz 23.

34 Vgl aber *Seer* in *Widmann*, Steuervollzug (DStJG 31) 15; *Ehrke-Rabel*, StuW 2015, 101 (Fn 57).

35 Siehe zum abgeschwächten Informationsmonopol *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit 277.

36 Siehe zB *Seer* in *Widmann*, Steuervollzug (DStJG 31) 15; *Ehrke-Rabel*, StuW 2015, 101 (106).

37 Siehe auch *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁸ Tz 1.274.

- 1.22** Die **verfahrensrechtliche Umsetzung** dieser teilweisen Überwindung der Informationsasymmetrie erfolgt in erster Linie durch Mitwirkungs-³⁸, Offenlegungs-³⁹ und Informati onsplichten der Finanzverwaltung und der Steuerpflichtigen (als auch von Dritten⁴⁰). Die Steuerpflichtigen treffen hierbei auch als Ergebnis eines Ergänzungersuchens (§ 161 Abs 1 BAO) oder Bedenkenvorhaltes (§ 161 Abs 2 BAO) der Finanzverwaltung Mitwirkungs- und Offenlegungspflichten.⁴¹ Die Informati onsplichten der Finanzverwaltung manifestieren sich ua in Form von freiwilligen oder verpflichtenden Auskünften.⁴² Dabei gilt, dass die Vollziehung der Abgabengesetze sowie die Durchführung von Abgabenverfahren keine alleinstaatliche Aufgabe ist.⁴³ Nicht nur die Mitwirkungspflichten selbst, sondern das gesamte Abgabenverfahren hat das Ziel, die Informationsasymmetrie zwischen den Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung bis zu einem vertretbaren Maß zu überwinden.⁴⁴
- 1.23** Die **Mitwirkungspflichten von Dritten** sind dabei ein notwendiges Ergebnis, wenn die Steuerpflichtigen nicht vollständig ihre Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht erfüllen (können oder wollen) sowie wenn die Finanzverwaltung von einem solchen Umstand ausgeht. Die legistischen Entwicklungen der jüngsten Jahre zeigen hierbei, dass Dritte zunehmend im Rahmen von automationsunterstützten Datenübermittlungen eingebunden werden.⁴⁵ So werden Notare im Zuge von Grundstückstransaktionen ebenso eingebunden wie Online-Plattformen bei bestimmten Vermittlungsleistungen.
- 1.24** Die verbesserte Überwindung der dem Abgabenverfahren seit langem immanenten Informationsasymmetrie würde der Finanzverwaltung Vorteile bringen. Dies ergibt sich daraus, dass das Ziel der Finanzverwaltung, nämlich die Maximierung des Abgabenaufkommens,⁴⁶ unter Berücksichtigung der Nebenbedingungen des Rechts durch eine geringer ausgeprägte Informationsasymmetrie besser erreicht bzw. verwirklicht werden könnte.

Während die **Zielfunktion der Finanzverwaltung** die Maximierung des Abgabenaufkommens abbildet, schränken die Nebenbedingungen des Rechts die möglichen Lösungen ein. Zu den **Nebenbedingungen des Rechts** zählen ua der Gleichheitssatz, das Legalitätsprinzip und die Ressourcenbeschränkungen (wirtschaftliche Vorgaben).⁴⁷ Wenn man von der Ressourcenbeschränkung absieht, dann bestehen für die Steuerpflichtigen keine vergleich-

38 Die Mitwirkungspflicht kann dabei in einer „Handlungs-, Duldungs- oder Unterlassungspflicht“ bestehen; Söhn in Hübschmann et al., AO § 90 AO Rz 16.

39 Offenlegung bezeichnet ein „umfassendes Aufklären des Sachverhalts“; Söhn in Hübschmann et al., AO § 90 AO Rz 44.

40 Siehe vertiefend Ehrke-Rabel in Başaran Yavaşlar/Hey, Tax Transparency 76 ff; Driën, FR 2011, 101; Lederman, Fordham Law Review 2010, 1.733.

Siehe auch Ehrke-Rabel in Başaran Yavaşlar/Hey, Tax Transparency 86 ff.

41 Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁸ Tz 1.274.

42 Siehe Wind, Dissertation 168 ff.

43 Driën in Widmann, Steuervollzug (DStJG 31) 168 f; Driën, FR 2011, 101 (104).

44 Ehrke-Rabel, SWI 2016, 67 (68). Vgl Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger, BAO Handbuch § 115, 330; Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch, SWK 2014, 1.054 (1.055).

45 Siehe auch Ehrke-Rabel in Başaran Yavaşlar/Hey, Tax Transparency 86 ff.

46 Siehe zur Zielfunktion der Finanzverwaltung Wind, Dissertation 123 ff.

47 Siehe zu den Nebenbedingungen der Finanzverwaltung Wind, Dissertation 127 ff.