



Die Bedeutung von Governance für das Steuerrecht

Tina Ehrke-Rabel*, Graz & Barbara Gunacker-Slawitsch**, Graz

Kurztext:

Eine gleichmäßige Besteuerung sicherzustellen fällt den Staaten heutzutage nicht leicht. Die größten Steuerausfälle werden nach überwiegender Auffassung nicht mehr durch einfache Steuerhinterziehungen, sondern durch Steuerumgehungen bewirkt, die in einer globalisierten und „entmaterialisierten“ (weil in der „Cloud“ stattfindenden) Wirtschaftswelt vielfach vom Staat unentdeckt möglich sind. Die Vollzugsineffizienz liegt nicht nur an knappen staatlichen Ressourcen zur Sicherstellung der Kontrolle, sondern auch am Vollzugsinstrumentarium, das den geänderten Verhältnissen wirtschaftlicher Aktivitäten wenig angepasst wurde. Governance-Aspekte könnten Lösungsansätze bieten.

All over the world States struggle with guaranteeing effective taxation at a level playing field. The biggest tax gaps are not due to „simple“ tax fraud, but to tax evasion which in a globalized and „dematerialized“ world of economic activities taking place in the cloud is hardly detected by tax administrations. This lack of efficiency in the enforcement of tax law is not only based on the lack of State´s resources but also on the fact that the instruments of enforcement have been adapted little to the changes in the way economic activities are effectuated. Concepts of good governance could offer new ideas for improving the enforcement rules.

Schlagworte: Governance; Mitwirkung; Offenlegung; Transparenz; Tax Compliance; co-operative compliance; Horizontal Monitoring; Vertrauensschutz.

I. Einleitung

Governance-Ansätze sollen im Steuerrecht dazu beitragen, die Bereitschaft zur Steuerzahlung zu erhöhen und die staatlichen Ressourcen bei der Durchsetzung von Steueransprüchen effizient einzusetzen.

* Univ.-Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel, Institut für Finanzrecht, Universität Graz.

** Ass.-Prof. Dr. Barbara Gunacker-Slawitsch, Institut für Finanzrecht, Universität Graz.

II. Der Begriff „Governance“ im Steuerrecht

„Governance“ ist ein vielschichtiger Begriff, dessen Bedeutung je nach Perspektive des Betrachters und je nach Referenzfeld stark divergierende Inhalte hat.¹ Im vorliegenden Zusammenhang soll unter „Governance“ die Erkenntnis verstanden werden, dass Regieren und Verwalten auch in netzwerkartigen Beziehungen zwischen den privaten und den öffentlichen Akteuren, und nicht nur in linear hierarchischen Strukturen, geschieht.² Governance rückt die Kooperation zwischen staatlichen und nichtstaatlichen Akteuren, Formen der horizontalen Koordination und neue Formen von Vertrauen und Legitimität in das Blickfeld.³ Governance versteht sich als Alternative zu hierarchischer Verhaltenssteuerung, lässt sie aber, wie Benz es formuliert, „im Schatten der Hierarchie des Staates“ stehen. Befasst sich Governance mit den horizontalen Strukturen zwischen Regierenden und Regierten, so wird diese Befassung durch die Verhaltensökonomie und die Wirtschaftspsychologie beeinflusst.

Soll Governance in das Steuerrecht Einzug nehmen, geht es letztendlich immer um die Frage wie das Verhältnis zwischen dem Staat als Abgabengläubiger und dem Bürger als Abgabenschuldner in einer Weise gestaltet werden kann, die nicht auf Befehl und Zwang, sondern auf Kooperation beruht.

III. Wie können Governance-Ideen den Abgabenvollzug beeinflussen?

A. Das traditionelle Verständnis vom Zusammenwirken zwischen Abgabenbehörde und Abgabepflichtigen

Im Abgabenrecht stehen sich der Abgabepflichtige als Steuerschuldner und die erhebungsberechtigte Gebietskörperschaft als Steuergläubigerin gegenüber. Zwischen den beiden wird ein gesetzliches (öffentlich-rechtliches) Schuldverhältnis begründet. Der Steuergläubiger ist nicht nur berechtigt, sondern dazu verpflichtet, den Steueranspruch geltend zu machen.⁴ Der Steueranspruch entsteht dabei grundsätzlich nicht erst mit dessen Geltendmachung, sondern mit der Verwirklichung eines im materiellen Recht vorgesehenen Tatbestandes.⁵ Für die zwangsweise Durchsetzung bedarf es allerdings eines Verwaltungsaktes. Das behördliche Abgabenverfahren stellt dabei (als

¹ Vgl. für viele M. Flinders, Governance in Whitehall, Public Administration Vol 80 No 1, 51 (52 ff).

² Vgl. Jann/Wegrich, Governance und Verwaltungspolitik: Leitbilder und Reformkonzepte, in Benz/Dose (Hrsg), Governance – Regieren in komplexen Regelsystemen² (2010) 175 (187 ff); zu den vielfältigen Bedeutungsebenen von Governance vgl. Benz/Dose, Governance – Modebegriff oder nützliches sozialwissenschaftliches Konzept in Benz/Dose (Hrsg), Governance – Regieren in komplexen Regelsystemen² (2010) 13 (20 ff).

³ Jann/Wegrich in Benz/Dose, Governance 188.

⁴ Vgl. Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe (Hrsg), Steuerrecht II⁷ (2014) Rz 126.

⁵ Vgl. Stoll, Das Steuerschuldverhältnis in seiner grundlegenden Bedeutung für die steuerliche Rechtsfindung (1972) 15.

Verwaltungsverfahren) maßgeblich auf den Bescheid ab. Der Bescheid dient der Feststellung eines Rechtsverhältnisses sowie der zwangsweisen Durchsetzung,⁶ an den Bescheid knüpft die gerichtliche Kontrolle der Verwaltung an,⁷ die Erlangung eines Bescheides ist grundsätzlich die notwendige Voraussetzung für die Beschreitung des Rechtsmittelweges.⁸

Das Steuerschuldverhältnis zwischen Abgabenbehörde und Abgabepflichtigem wird traditionell als Verhältnis einer „übergeordneten“ Behörde zu einem „untergeordneten“ Steuerpflichtigen verstanden,⁹ in dem die Behörde das regelkonforme Verhalten des Steuerpflichtigen mit Befehl und Zwang durchzusetzen hat. Gerade die Durchsetzung des regelkonformen Verhaltens ist angesichts der Massenhaftigkeit an Steuerschuldverhältnissen nur sehr eingeschränkt möglich. Die Ausübung von Befehl und Zwang setzt nämlich die Kenntnis einer steuerschuldauslösenden Sachverhaltsverwirklichung voraus. Da der Steuerpflichtige den steueranspruchsauslösenden Sachverhalt in einem nicht laufend staatlich kontrollierten Umfeld verwirklicht und damit über die für die Besteuerung entscheidenden Informationen verfügt, wird er vom Gesetzgeber stark in die Pflicht genommen: Er hat die Informationen über sein steuerrechtserhebliches Verhalten vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen. Dieser Pflicht ist durch das Ausfüllen und die Abgabe der entsprechenden amtlichen Vordrucke (sog „Steuererklärungsformulare“) nachzukommen. Die Inhalte, die durch diese Formulare zu übermitteln sind, beschränken sich nicht auf die Darstellung seiner besteuierungserheblichen (bereits verwirklichten) Sachverhalte, sondern erfordern auch deren Subsumtion unter rechtliche Tatbestände.¹⁰

Hinzu kommt, dass es sich bei den aufkommenstärksten Abgaben (insbesondere bei der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer) um wiederkehrend erhobene Abgaben handelt, sodass – anders als in anderen Bereichen der Eingriffsverwaltung – der Abgabepflichtige nicht nur punktuell,¹¹ sondern laufend mit der Abgabenbehörde in Kontakt tritt. Das Steuerschuldverhältnis wird in diesem Zusammenhang als „Dauerrechtsverhältnis“ charakterisiert.¹² Auf Grund des bereits erläuterten Informationsvorsprungs hat der Steuerpflichtige zunächst von sich aus tätig zu werden.

⁶ Vgl. Stoll, Steuerschuldverhältnis 18.

⁷ Vgl. VfSlg 9226/1981.

⁸ Vgl. Art 130 Abs 1 B-VG.

⁹ Vgl. zum allgemeinen Verwaltungsrecht zB Stein, Der Verwaltungsvertrag und die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, AÖR 1961, 320 (321).

¹⁰ Vgl. dazu ausführlich Achatz, Umfang und Grenzen der Offenlegungspflicht im Abgabenverfahren, in: Leitner/Zitta (Hrsg), Die Darlegung der Verfehlung bei der Selbstanzeige nach dem FinStrG (2001) 21 (38 ff); vgl. auch Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch, Governance im Steuerrecht, SWK 2014, 1054 (1055).

¹¹ Thieme, Verwaltungsrecht⁴ (1984) 10.

¹² Vgl. Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe (Hrsg), Steuerrecht II⁷ Rz 133.

Bis zu diesem Zeitpunkt, somit in den Phasen der Sachverhaltsplanung, der Sachverhaltsverwirklichung und der rechtlichen Vorabwürdigung finden idR keine Gespräche zwischen der Abgabenbehörde und dem Abgabepflichtigen statt. Dazu besteht gesetzlich auch keine Verpflichtung. Dass es freiwillig nicht geschieht, mag aus der Sicht der Abgabepflichtigen unter anderem an der Angst liegen, durch eine Anfrage „schlafende Hunde zu wecken“ und daran, dass das österreichische Abgabenverfahrensrecht nur sehr eingeschränkte Möglichkeiten vorsieht, rechtsverbindliche Auskünfte zu erlangen.¹³ Hinzu kommt, dass die Abgabenbehörde dem Vernehmen nach auf Grund ihrer Arbeitsbelastung nicht in der Lage sei, intensiven Kontakt mit dem Steuerschuldner zu pflegen.

Nach dem Konzept der BAO, die aus dem Jahr 1961 stammt und in weiten Teilen auf die Reichsabgabenordnung der Weimarer Verfassung zurückzuführen ist, haben die Abgabenbehörden die eingereichten Abgabenerklärungen zu prüfen¹⁴ und (erst) dann, wenn sie keine Zweifel an deren Richtigkeit und Vollständigkeit hegen, den Bescheid zu erlassen. Diese Vorschrift wird im modernen Abgabenvollzug weitgehend ignoriert.¹⁵ Die Bescheiderlassung erfolgt – so keine groben Unregelmäßigkeiten auffallen – auf elektronischem Weg und zunächst ungeprüft.¹⁶

Die Überprüfung der Bescheide findet in der derzeitigen Vollzugspraxis erst später, oft erst Jahre nach der Sachverhaltsverwirklichung, statt. Im Zuge dieser Prüfung sind die Abgabenbehörden angehalten, von Amts wegen den steuererheblichen Sachverhalt zu erforschen. Den Abgabepflichtigen treffen dabei weiterhin gesetzlich normierte Mitwirkungspflichten, etwa die Verpflichtung, Anbringen zu erläutern oder deren Richtigkeit zu beweisen,¹⁷ bestimmte Amtshandlungen zu ermöglichen¹⁸ sowie wahrheitsgemäße Auskünfte zu erteilen.¹⁹ Die Art der Mitwirkungspflicht ist in diesem Stadium der nachträglichen Bescheidüberprüfung allerdings verändert; der Steuerpflichtige hat nicht mehr von sich aus mitzuwirken, sondern grundsätzlich „nur“ dann, wenn er von der Behörde darum ersucht wird.²⁰ Andererseits findet der wechselseitige Diskurs über die Steuererheblichkeit eines Sachverhaltes bzw über dessen Rechtsfolgen grundsätzlich erst in diesem Verfahrensabschnitt statt.

Für eine sich als Ergebnis der nachprüfenden Kontrolle herausstellende Notwendigkeit der Revidierung des ursprünglichen Bescheides hält die BAO ein umfassendes Instrumentarium bereit. Zahlreiche Tatbestände ermöglichen es der Behörde, als unrichtig

¹³ Seit dem Jahr 2011 sieht die österreichische Bundesabgabenordnung zwar ein verbindliches Ruling vor, dieses (kostenpflichtige) Ruling ist allerdings derzeit nur für Fragen betreffend Umgründungen, Unternehmensgruppen und Verrechnungspreisen vorgesehen.

¹⁴ Vgl § 161 Abs 1 und Abs 2 BAO.

¹⁵ Vgl dazu VwGH 17.9.1997, 93/13/0059, ÖStZB 1998, 406.

¹⁶ Vgl dazu *Gunacker-Slawitsch*, Auskunftspflicht als Grundlage für die „Nachbescheidkontrolle“? RdW 2011, 669 mwN.

¹⁷ § 138 BAO.

¹⁸ Vgl zB § 141 BAO.

¹⁹ § 143 BAO.

²⁰ Vgl bereits *Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch*, SWK 2014, 1056. Etwas anderes kann sich insb aus § 139 BAO ergeben.

erkannte Bescheide nachträglich aufzuheben bzw. abzuändern.²¹ Faktisch führt der oft große Zeitraum zwischen der Verwirklichung des Sachverhaltes und der Überprüfung der Steuererklärung allerdings zu großen Effizienzverlusten. Weit zurückliegende Sachverhalte müssen erforscht und aufgearbeitet werden, was eines großen Zeit- und Ressourcenaufwandes sowohl seitens des Steuerpflichtigen und seines Beraters als auch seitens der Abgabenbehörde bedarf. Die Abgabepflichtigen könnten dadurch motiviert sein, nur im unbedingt erforderlichen Ausmaß mit der Abgabenbehörde in Kontakt zu treten. Für die Abgabenbehörde kann es sich als nachteilig erweisen, dass ihr Blick im Rahmen einer solchen Überprüfung maßgebend auf die Vergangenheit gerichtet ist und sie letztendlich auch nur dann einen „Erfolg“ verbuchen kann, wenn ein festgestellter, in der Vergangenheit entstandener Abgabenanspruch im Zeitpunkt seiner Feststellung noch durchsetzbar ist. Governance-Ideen sollen dazu beitragen, die Situation zu verbessern und die Effizienz des Abgabenvollzugs zu erhöhen.

B. Die Bedeutung der Forschungsergebnisse aus Verhaltensökonomie und Psychologie für eine Neuausrichtung des Abgabenvollzugs

1. Die Bedeutung der Tax-Compliance-Pyramide für eine Veränderung des Ressourceneinsatzes

Von Psychologen wurde in den vergangenen Jahren untersucht, welche Faktoren ein steuerehrliches Verhalten von Menschen beeinflussen. Eine zentrale Untersuchung wurde von *Valerie Braithwaite* in Australien durchgeführt. Danach sei die Mehrzahl der Steuerpflichtigen von sich aus bereit, die gesetzlich geschuldeten Steuern zu zahlen; die nächstgrößere Gruppe versuche, sich regelmäßig steuerehrlich zu verhalten, es gelänge ihr aber nicht immer. Eine dritte Gruppe will keine Steuern zahlen, hat sich aber anders als die vierte Gruppe noch nicht dazu entschieden, auch tatsächlich keine Steuern zu zahlen. Diese Ergebnisse werden in der sog. „Compliance Pyramide“ veranschaulicht:²²

Je nachdem, welcher der vier Gruppen ein Steuerpflichtiger angehöre, seien – so die Studie weiter – von Seiten des Staates unterschiedliche Strategien zur Erhöhung der Steuerzahlungsbereitschaft anzuwenden: Jenen Steuerpflichtigen, die ohnehin vollen Willens sind, ihre Steuer zu zahlen, müsse die Erfüllung ihrer Pflichten durch Service leicht gemacht werden. Jene, die sich darum bemühen, ihre Steuern vollständig zu entrichten, die aber gelegentlich scheitern, seien durch staatliche Hilfestellung zu unterstützen. Wer keine Steuern zahlen will, sich aber noch nicht definitiv dazu entschieden hat, sei von seiner Absicht abzuschrecken, indem er regelmäßig überprüft wird. Denjenigen, die sich bewusst gegen die Erfüllung ihrer Steuerpflicht entschieden haben, müsse durch die „volle Kraft des Gesetzes“, dh durch Befehl und Zwang beigegeben werden. Die Kosten für die entsprechenden staatlichen Maßnahmen werden als „compliance costs“ bezeichnet und

²¹ Vgl insbesondere die Bestimmungen der §§ 293 ff BAO.

²² Vgl *Braithwaite*, A New Approach to Tax Compliance, in *Braithwaite* (Hrsg), *Taxing Democracy* (2004) 3.

steigen mit sinkender Bereitschaft zur Erfüllung der steuerlichen Pflichten. Die Pyramide zeigt auch, dass die größere Gruppe der steuerpflichtigen Bürger ihre steuerlichen Pflichten akzeptiert. Jene Gruppe von Steuerpflichtigen, denen wegen ihres Widerstandes gegen die Steuerzahlungspflicht mit der vollen Kraft des Gesetzes beizukommen ist, ist demgegenüber viel kleiner.²³ Menschen, die dem Grunde nach ihre Pflicht zur Steuerzahlung akzeptieren, können bei der Erfüllung dieser Pflicht durch vertrauensbildende Maßnahmen von Seiten des Staates unterstützt werden. Diejenigen, die ihre Verpflichtung nicht anerkennen wollen, müssen durch machtbetonte Instrumente wie Kontrollen und Strafen zur Pflichterfüllung gezwungen werden.

Das von *Kirchler et al* entwickelte „Slippery-Slope-Modell“²⁴ postuliert, dass die Macht der Behörden, im Sinne von Strafen und Kontrollen, ebenso zu Zahlung der gesetzmäßigen Steuerschuld führt, wie das Vertrauen der Steuerzahler in die Behörden. Nach diesem Modell ruft die Macht der Behörden „ein antagonistisches Klima zwischen Behörde und Steuerzahlern hervor, in dem gegenseitiges Misstrauen herrscht und Bürger nur gezwungenermaßen ihre Steuern entrichten.“²⁵ Vertrauen führe hingegen zu einem synergistischen Klima, das von gegenseitigem Respekt geprägt ist und freiwillige Kooperation zur Folge habe.²⁶ Dieses Modell zeigt im Ergebnis, dass die größtmöglichen Steuereinnahmen erzielt werden können, wenn „eine Kombination von großer Macht und großem Vertrauen“²⁷ herrscht.

Dass der Optimalzustand an gesetzmäßig effizient erhobenen Abgaben in einem System erreicht werden kann, in dem die Macht des Staates verstanden als tatsächliche Durchführung von Kontrollen und Verhängung von Strafen sehr groß und gleichzeitig auch das Vertrauen der Bürger in den Staat sehr groß ist, ist ein bei rationaler Überlegung nachvollziehbares Ergebnis. Nun ist die Realität aber von diesem Optimalzustand recht weit entfernt: Kontrolle verlangt entweder ausreichende Ressourcen, um alles zu überprüfen oder ein Wissen darüber, was gezielt kontrolliert werden soll. Beides kann bei Steuern, die ein Massenphänomen sind und eine Vielzahl von außen nicht klar erkennbaren Sachverhalten erfassen, nicht erreicht werden. Kombiniert man aber das *Slippery-Slope-Modell* mit der „Compliance“-Pyramide, so könnte eine Annäherung an den Optimalzustand erreicht werden, indem vertrauens- und machtbetonte Instrumente zielgruppenspezifisch eingesetzt werden.

Der Vollzug von Steuerrecht ist – wie eingangs beschrieben – vom Gedanken der Kontrolle und Bestrafung getragen. Vertrauensbildende Maßnahmen sind nur vereinzelt und vielfach nicht in normativer Form vorgesehen. Wenn aber die Mehrzahl der Steuerpflichtigen gar

²³ Vgl. dazu V. Braithwaite, Dancing with the Tax Authorities: Motivational Postures and Non-Compliant Actions, in Braithwaite (Hrsg.), Taxing Democracy (2004) 15 ff; OECD, Co-operative Compliance, 24 f.

²⁴ Kirchler/Hoelzl/Wahl, Enforced versus voluntary tax compliance: The „slippery slope“ framework, Journal of Economic Psychology 29/2008, 210 (210 ff).

²⁵ Hofmann/Kirchler/Schrittwieser, Vertrauen als Garant für Kooperation und Steuerehrlichkeit, SWK 2014, 954 (955 f).

²⁶ Hofmann/Kirchler/Schrittwieser, SWK 2014, 956.

²⁷ Hofmann/Kirchler/Schrittwieser, SWK 2014, 956.

nicht durch Befehl und Zwang zur Steuerzahlung motiviert werden muss, dann ist der Einsatz befehls- und zwangsbewehrter Maßnahmen ineffizient, weil kostenintensiv. Dem Gedanken der Vollzugseffizienz entsprechend und gleichzeitig als Beitrag zur Erhöhung der Steuermoral ist der Vollzug daher nach den Empfehlungen der OECD und der EU um eine Facette vertrauensbildender Instrumente zu bereichern.

2. Die Entwicklung kooperativer Tax-Compliance-Programme

Als vertrauensbildende Maßnahme wird seitens der OECD insbesondere die Entwicklung sog kooperativer Tax-Compliance-Programme empfohlen. In mehreren OECD-Studien²⁸ (zuletzt zu *Co-operative-compliance*)²⁹ wird das Erfordernis betont, in einem kooperationsfreundlicheren Klima eine engere Zusammenarbeit mit den Steuerpflichtigen zu erreichen, um zeit- und ressourcenaufwendige ex-post-Kontrollen zu reduzieren. Als Eckpfeiler einer solchen Zusammenarbeit wurden bisher folgende Leitprinzipien herausgearbeitet: Die Finanzverwaltung soll sich durch ein Verständnis für wirtschaftliches Handeln, Objektivität, Verhältnismäßigkeit ihrer Maßnahmen und transparentes Verhalten auszeichnen und den Unternehmen als Ansprechpartner zur Verfügung stehen. Der Steuerpflichtige soll sich im Gegenzug dafür zur vollständigen Offenlegung und Transparenz bereit erklären.³⁰ Ziel ist es, den Steuerpflichtigen zu motivieren, sich absolut regelkonform zu verhalten und von sich aus steuerliche Risiken offenzulegen. Dies ermöglicht es der Finanzverwaltung, zeitnah und gezielt tätig zu werden. Gelingt es der Abgabenbehörde zudem, bereits in der Phase der Sachverhaltsplanung Informationen zu erhalten, können unerwünschte (aggressive) Steuerplanungen, die sich (uU gerade noch) innerhalb der Grenzen der Legalität bewegen, zurückgedrängt oder zumindest frühzeitig erkannt werden.³¹

Der Angelpunkt solcher kooperativer Compliance-Strategien ist somit das Einverständnis des Steuerpflichtigen zu einer umfassenden Offenlegung und Transparenz. Dem Kooperationsgedanken entsprechend scheint es dabei um eine Bereitschaft zur Offenlegung und Transparenz in einem Ausmaß zu gehen, die gesetzlich so nicht vorgesehen ist. Überlegungen zur Bedeutung von Governance für eine engere Zusammenarbeit der Akteure im Abgabenvollzug führen daher zwangsläufig zu der Frage, wie der Steuerpflichtige zu einem solchen Verhalten motiviert werden kann. In etlichen Staaten ist in diesem Zusammenhang derzeit das Bemühen zu orten, durch Appelle an die *Steuermoral* das Verhalten der Steuerzahler zu beeinflussen. Es wird der Versuch

²⁸ Vgl zB OECD, Study into the role of Tax Intermediaries (2008); OECD, Understanding and influencing Taxpayers' Compliance Behaviour (2010); OECD, Tackling Aggressive Tax Planning through improved Transparency and Disclosure (2011); OECD, Co-operative Compliance: A Framework – From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance (2013).

²⁹ OECD, Co-operative Compliance: A Framework – From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance (2013).

³⁰ Vgl OECD, Co-operative Compliance – A Framework, preliminary version (2013) 18 ff, 23.

³¹ Vgl OECD, Co-operative Compliance – A Framework, preliminary version (2013) 13 ff, 33.

unternommen, mittels internationalen soft laws³² sowie durch die Übermittlung entsprechender Botschaften durch die Medien³³ einen breiten öffentlichen Konsens dahingehend zu erzielen, dass Steuerhinterziehung nicht länger als Kavaliersdelikt verstanden und aggressive Steuerplanung von der Gesellschaft abgelehnt werden. Dies ist in den Grenzen des Gesetzes durchaus zu begrüßen. Steuerhinterziehung ist also nicht nur unmoralisch, sondern auch gesetzlich verboten und kann daher mittels staatlichen Zwanges bekämpft werden. Es mag aber steuerplanerisches Verhalten geben, das weder den Straftatbestand der Steuerhinterziehung noch jenen des steuergesetzlich verbotenen Missbrauches erfüllt, jedoch in den Augen einer näher zu definierenden „Zivilgesellschaft“ unmoralisch ist. In einem demokratischen, auf dem Legalitätsprinzip beruhenden Rechtsstaat ist zwischen Moral und Recht zu trennen. Unmoralisches Verhalten ist daher nicht zwangsläufig rechtswidrig. Die Grenzen, innerhalb derer Steuerplanungen zulässig sind, müssen und können nur durch das Recht abgesteckt sein.³⁴ Das Recht, das von einem demokratisch legitimierten Organ erzeugt wird und insofern den Willen des Volkes widerspiegelt, hat ein ausgewogenes System wechselseitiger Rechte und Pflichten vorzusehen und zu erhalten. Das gilt selbst dann, wenn die Moralvorstellungen der sog „Zivilgesellschaft“ die Grenze zur Rechtswidrigkeit niedriger ansetzt. Darauf kann wiederum nur der Gesetzgeber reagieren.

Geht man zudem davon aus, dass der wirtschaftlich denkende Mensch trotz aller Irrationalitäten³⁵ (auch) eine Kosten-Nutzen-Analyse anstellt,³⁶ wird es zur Beeinflussung des Verhaltens der Steuerpflichtigen auch eines rechtlich durchsetzbaren „Anreizes“ bedürfen.³⁷ Den einschlägigen OECD-Studien zufolge soll dieser „Anreiz“ im Erhalt frühzeitiger Rechts- und Planungssicherheit bestehen.³⁸ Ob eine solche rechtlich gewährleistet werden kann, richtet sich naturgemäß wiederum nach der jeweils einschlägigen Rechtsordnung.

Es ist daher für jedes einzelne Abgabenverfahrensrecht zu prüfen, in welchen Bereichen Governance-Ideen zu einer (weiteren) Effizienzsteigerung führen und inwieweit solche Ideen in das bestehende Vollzugssystem (erfolgreich) integriert werden können. Für den österreichischen Abgabenvollzug möchten wir dazu ein paar Denkanstöße liefern.

³² Vgl zB OECD, Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency and Disclosure (2011); OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013); Europäische Kommission, Mitteilung an das Europäische Parlament und den Rat: Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, COM(2012) 722 final; Europäische Kommission, Mitteilung an das Europäische Parlament und den Rat über konkrete Maßnahmen, auch in Bezug auf Drittländer zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, COM(2012) 351 final.

³³ Vgl dazu *Hofmann/Kirchler/Schrittwieser*, SWK 2014, 955 mwN.

³⁴ Vgl *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht¹⁷ (2014) V.

³⁵ Vgl dazu grundlegend etwa *Kahnemann*, Schnelles Denken, langsames Denken (2012).

³⁶ Die Autorinnen sind der Auffassung, dass die Figur des „homo oeconomicus“ als rational seinen Nutzen maximierendes Wesen nicht gänzlich aufgehoben ist (vgl dazu auch *Wagner*, Der homo oeconomicus als Menschenbild des Steuerrechts, DStR 2014, 1134). Der Mensch ist weder nur irrational noch nur rational.

³⁷ Vgl *Wagner*, DStR 2014, 1136 ff.

³⁸ Vgl insbesondere OECD, Co-operative Compliance – A Framework, preliminary version (2013) 33 ff.

C. Governance und das bestehende Recht – ein paar Denkanstöße

1. Die Berücksichtigung verhaltensökonomischer Erkenntnisse im Umgang zwischen Abgabenbehörde und Abgabepflichtigem

Verhaltensökonomische und psychologische Studien haben gezeigt, dass die Art und Weise, wie der Staat seinen Bürgern gegenüber auftritt, die Bereitschaft der Bürger zur Erfüllung ihrer staatlichen Pflichten – zu denen auch die Entrichtung von Steuern zählt – beeinflussen kann. Gerade in Österreich hat sich die Finanzverwaltung daher in den vergangenen Jahren zu einem serviceorientierten Organismus entwickelt. Zeugnis davon sind einerseits sprachliche Veränderungen. War der steuerzahlende Bürger vor zehn Jahren noch der „Pflichtige“, so ist er nunmehr der „Kunde“. Wendet sich der „Kunde“ an das Finanzamt und sucht um Hilfe, so trifft er auf das „Infocenter“.

Die Gestaltung der amtlichen Vordrucke, die jeder Steuerpflichtige von Gesetzes wegen zu verwenden hat, könnte verhaltensökonomische Erkenntnisse berücksichtigen. So ist es etwa erwiesen, dass Menschen eher eine auf dem eigenen Willen beruhende Entscheidung treffen, wenn sie von einer Wahlmöglichkeit durch Ankreuzen aktiv Gebrauch machen können, als wenn ihnen ein Ergebnis präsentiert wird, auf das sie aktiv durch ein „Nein“ verzichten müssen.³⁹ In diesem Sinn verbietet das Konsumentenschutzrecht etwa den Fluggesellschaften die Reisetornoversicherung bei Internetbuchungen vom expliziten „Nein“ des Käufers abhängig zu machen. Erlaubt ist nur, ihm im Wege des Ankreuzens die Möglichkeit zu geben, die Reisetornoversicherung zusätzlich zum Flug zu buchen.

Im elektronischen Besteuerungsverkehr, an dem etwa Unternehmer iSd Umsatzsteuergesetzes zwingend teilnehmen müssen⁴⁰, ist die elektronische Zustellung der behördlichen Schriftstücke (und damit eingeschlossen der verbindlichen Amtshandlungen) durch einen aktiven Verzicht zu vermeiden. Die Praxis zeigt, dass viele Steuerpflichtige das Kästchen, das für die Verzichtserklärung vorgesehen ist, übersehen und damit implizit der elektronischen Zustellung zustimmen. Übersehen sie in der Folge eine elektronische Zustellung, kann das für sie mit nachteiligen Folgen verbunden sein (zB durch die Versäumung einer Rechtsmittelfrist). Im Sinne eines auf Kooperation und wechselseitiger Wertschätzung beruhenden Verhältnisses zwischen Staat und Bürger wäre zu überlegen, ob nicht die Erkenntnisse der Psychologie und Verhaltensökonomie, die den Konsumentenschutz prägen, auf das Verhältnis Abgabenbehörde – Abgabepflichtiger übertragen werden sollten.

³⁹ Art 22 der VerbraucherrechteRL (RL 2011/83/EU on consumer rights ABl 2011/304, 64).

⁴⁰ Eine Ausnahme gilt nur im Fall der Unzumutbarkeit (§ 21 Abs 4 UStG), die nur dann gegeben zu sein scheint, wenn der Unternehmer über keinen Computer und keinen Internetanschluss verfügt.

2. Die Implementierung kooperativer Tax-Compliance-Programme in den Abgabenvollzug

Das Verhältnis Abgabenbehörde – Abgabepflichtiger berücksichtigen auch sog kooperative Tax-Compliance-Programme. Auch Österreich hat dem internationalen Trend folgend im Jahr 2011 ein kooperatives Tax-Compliance-Programm mit dem Titel „*Horizontal Monitoring*“ als Pilotprojekt gestartet. Die Konzeption dieses Projekts orientiert sich an den diesbezüglichen Empfehlungen der OECD und ist insbesondere in Anlehnung an das niederländische Vorbild⁴¹ erfolgt. Das Ziel von *Horizontal Monitoring* ist es, mit grundsätzlich kooperationsbereiten Unternehmen eine neue Form der Zusammenarbeit zu entwickeln, die von gegenseitigem Vertrauen und Transparenz geprägt ist. Durch eine permanente Zusammenarbeit zwischen Abgabenbehörde und Steuerpflichtigen, die vom regelmäßigen Kontakt und der umfassenden Offenlegung aller bedeutsamen Unterlagen und steuerlicher Risiken durch den Abgabepflichtigen geprägt ist, sollen steuerliche Fragen zeitnah abgeklärt und den Unternehmen „Planungs- und Rechtssicherheit“ gewährt werden.⁴² Der Finanzverwaltung soll die frühzeitige Erkennung von und die zeitnahe Reaktion auf steuerliche Problemfelder ermöglicht werden. Die Teilnahme an diesem Pilotprojekt steht derzeit Großunternehmen auf freiwilliger Basis offen.

Die Finanzverwaltung erhofft sich dadurch, ihre Ressourcen langfristig entsprechend der Tax-Compliance-Pyramide effizient einsetzen zu können.⁴³ Das Einverständnis des Steuerpflichtigen zur Offenlegung sämtlicher steuerlichen Risiken stellt für die Finanzverwaltung, wie bereits erwähnt, eine Chance dar, unerwünschte Steuerplanungen hintanzuhalten und steuerlichen Risiken gezielt nachzugehen. Durch den Wegfall zeitintensiver ex-post-Kontrollen sollen für jene (kleinere) Gruppe von Steuerpflichtigen, deren Kooperation durch Kontrollen und Sanktionen erzwungen werden muss, mehr Ressourcen zur Verfügung stehen.

Rechtlich stellen sich iZm der Einführung eines solchen kooperativen Tax-Compliance-Programms eine Reihe von Fragen. Eine nähere Untersuchung verfassungsrechtlicher Fragen, wie insbesondere der Frage nach der Vereinbarkeit eines solchen Programms mit dem Gleichheitssatz, wurde bisher dadurch vermieden, dass *Horizontal Monitoring* „nur“ als Pilotprojekt gestartet wurde. Eine diesbezügliche Untersuchung wird sich mit den Fragen beschäftigen müssen, welche sachliche Rechtfertigung dafür gefunden werden kann, für verschiedene Gruppen von Steuerpflichtigen verschiedene Vollzugsarten vorzusehen oder den Zugang zur Teilnahme an *Horizontal Monitoring* auf eine bestimmte Gruppe von

⁴¹ Vgl dazu zB *van der Hel – van Dijk/Poolen*, *Horizontal Monitoring in the Netherlands: At the Crossroads*, Bulletin for international Taxation 2013, 673.

⁴² Vgl zB *Macho*, *Horizontal Monitoring*, taxlex 2012, 145; *Adam*, *Steuerprüfung einmal anders – Horizontal Monitoring*, ÖStZ 2013, 217; *Schrittwieser/Woischitzschlagger*, *Horizontal Monitoring in Österreich, Kooperation statt ex-post-Prüfung*, CFO aktuell 2014, 62; vgl dazu ausführlich *Ehrke-Rabel*, *Horizontal Monitoring – Neue Wege in der Praxis der Betriebsprüfung*, in *Bertl et al* (Hrsg), *Neue Grenzen der Gestaltung für Bilanz und Steuern* (2014) 229 (237 f).

⁴³ Vgl *Koller/Schuh/Woischitzschlagger*, *Handbuch der Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung*, Einleitung zum Handbuch *Horizontal Monitoring*.

Steuerpflichtigen zu beschränken. Sollen Horizontal Monitoring-Teilnehmer und Nicht-Teilnehmer unterschiedlich behandelt werden, sind die verfassungsrechtlichen Grenzen dafür auszuloten.

Aus einfachgesetzlicher Sicht stellt sich die Frage nach der Kompatibilität von *Horizontal Monitoring* mit dem bestehenden Abgabenverfahrensrecht. Die BAO verlangt, wie in Pkt III.1. ausgeführt, insofern eine Kooperation zwischen Abgabenbehörde und Abgabepflichtigen, als der Abgabepflichtige seine verwirklichten Sachverhalte offenzulegen und die Abgabenbehörde zu prüfen hat, ob die erklärten Sachverhalte auch tatsächlich in der offengelegten Form verwirklicht wurden. Dass diese Prüfung zeitverzögert stattfindet, ist ein Faktum, jedoch kein rechtliches Erfordernis. Nach der Rechtsprechung des VwGH haben die Abgabenbehörden bei der Prüfung der Abgabenerklärungen und der Ermittlung des Sachverhalts keine geringeren Befugnisse als im Rahmen abgabenbehördlicher Prüfungen.⁴⁴ Die gesetzlich vorgesehene Prüfung auf der einen und die gesetzlich vorgesehene Mitwirkungspflicht auf der anderen Seite bezieht sich allerdings grundsätzlich nur auf bereits verwirklichte Sachverhalte (vgl zB § 119 iVm §§ 138 und 139 BAO; §§ 141 ff BAO).⁴⁵ Erklärt sich der Steuerpflichtige im Rahmen von Horizontal Monitoring auf freiwilliger Basis zu einer vollständigen Offenlegung sämtlicher steuerlichen Risiken (auch iZm noch nicht realisierten Sachverhalten) bereit, steht dies mit den gesetzlichen Vorgaben somit nicht in Widerspruch. Eine derart umfassende Offenlegung ist zwar gesetzlich nicht gefordert, jedoch keineswegs verboten.⁴⁶ Ob eine Regelung für den Unternehmer zweckmäßig wäre, bedürfte einer gesonderten Untersuchung.

Werden vertrauensbildende Maßnahmen im Allgemeinen und *Horizontal Monitoring* im Besonderen als wirksame Instrumente zur Effizienzsteigerung des Abgabenvollzugs erachtet, stellt sich zwangsläufig die Frage, ob sich auf dem Boden der österreichischen Rechtsordnung ein echtes Vertrauensverhältnis überhaupt entwickeln kann. Erklären sich beide Parteien zu einer umfassenden und echten Kooperation bereit, muss dies für beide mit einem Vorteil verbunden sein. Die Vorteile, die sich die Finanzverwaltung durch Horizontal Monitoring erhofft, wurden bereits aufgezeigt.

Als Vorteil für den Steuerpflichtigen wird sowohl im OECD-Bericht zu co-operative compliance⁴⁷ als auch im österreichischen „Handbuch“ zu dem Pilotprojekt Horizontal Monitoring⁴⁸ der Erhalt „erhöhter Rechts- und Planungssicherheit“ genannt. Genau darin liegt allerdings die Schwachstelle des österreichischen Konzepts: Nach der derzeitigen Rechtsordnung ist die Erlangung von frühzeitiger Rechtssicherheit als eine Gegenleistung für eine umfassende Offenlegung nur sehr eingeschränkt möglich: Unter den Voraussetzungen des § 118 BAO besteht seit dem Jahr 2011 die Möglichkeit, eine

⁴⁴ VwGH 17.9.1997, 93/13/0059.

⁴⁵ Vgl dazu bereits *Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch*, SWK 2014, 1054 (1058).

⁴⁶ Vgl dazu ausführlich *Ehrke-Rabel* in *Bertl et al*, Bilanz und Steuern 243; vgl auch *Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch*, SWK 2014, 1058.

⁴⁷ Vgl OECD, Co-operative Compliance – A Framework, preliminary version (2013) 33 ff.

⁴⁸ Abgedruckt bei *Koller/Schuh/Woischitzschläger*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung, Pkt 1.

verbindliche Rechtsauskunft zu erhalten; dies ist allerdings für nur wenige Rechtsbereiche vorgesehen. Darüber hinaus besteht ein Vertrauensschutz nach der Rechtsprechung des VwGH nur im Rahmen des Grundsatzes von Treu und Glauben.⁴⁹ Aus der Sicht des Steuerpflichtigen stellt sich somit die Frage, welche Gegenleistung er für seine Bereitschaft zur umfassenden Offenlegung und Transparenz erwarten kann. Eine allzu „besondere“ Behandlung wird verfassungsrechtlich nicht rechtfertigbar sein. Der Vorteil, steuerliche Fragen zeitnah abklären zu können, verringert sich enorm, wenn die Abgabenbehörde an ihre Aussagen in einem späteren potentiellen Streitfall nicht gebunden ist.

Überlegungen zur Implementierung von Governance-Ansätzen, die darin bestehen, das Verhältnis zwischen Staat und steuerpflichtigem Bürger als ein Verhältnis der Kooperation zu begreifen, müssen daher uE mit der Frage nach der Verfassungskonformität eines Vertrauensschutzes in behördliche Auskünfte beginnen. Dass einem Vertrauensschutz in behördliche nicht-bescheidförmige Emanationen keine gravierenden verfassungsrechtlichen Bedenken entgegenstehen, wurde im Schrifttum bereits aufgezeigt.⁵⁰ Dabei ist unter anderem zu berücksichtigen, dass auch ein Bescheid mit einem rechtswidrigen Inhalt erlassen werden kann. Grundsätzlich hat es allerdings nur der betroffene Steuerpflichtige in der Hand, gegen einen (rechtswidrigen) Bescheid ein Rechtsmittel zu erheben.⁵¹ Der amtswegigen Abänderung eines rechtswidrig begünstigenden Bescheides steht in der Regel der Grundsatz von Treu und Glauben entgegen.⁵²

Die künftige Herausforderung besteht darin, einen sinnvollen Weg für die Einführung eines stärkeren Vertrauensschutzes zu finden. Entscheidende Bedeutung wird dabei auch den Überlegungen zu einer erhöhten Transparenz des Verwaltungshandelns zukommen.⁵³ Dadurch könnte insbesondere Bedenken einer ungerechtfertigten und gesetzwidrigen „Bevorzugung“ einiger Steuerpflichtiger – die ohne rechtlich abgesicherten Vertrauensschutz allerdings genauso bestehen können – begegnet werden.

Diese – hier nur angedeuteten – Überlegungen zeigen, dass es für den Aufbau eines wechselseitigen Vertrauens zwischen Abgabenbehörde und Abgabepflichtigem neben einem von psychologischen Erkenntnissen geleiteten kundenorientierten Auftreten der Finanzverwaltung der Schaffung eines rechtlichen Rahmens bedarf, in dem sich ein echtes Vertrauensverhältnis entwickeln kann. Dies gilt unabhängig davon, ob das Projekt Horizontal Monitoring in Österreich langfristig weitergeführt oder beendet wird. Ein gesetzlich geregelter erhöhter Vertrauensschutz müsste aus gleichheitsrechtlichen

⁴⁹ Vgl. *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe* (Hrsg.), *Steuerrecht* II⁷ Rz 44 ff.

⁵⁰ Vgl. dazu ausführlich *Ehrke-Rabel* in *Bertl et al*, *Bilanz und Steuern* 247 ff; siehe dazu auch *Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch*, SWK 2014, 1060.

⁵¹ Vgl. dazu auch *Gunacker-Slawitsch*, *Einigung im finanzgerichtlichen Verfahren?* in *Ehrke-Rabel/Merli* (Hrsg.), *Die belangte Behörde in der neuen Finanz- und Verwaltungsgerichtsbarkeit* 61 (111 f) mwN.

⁵² Vgl. *Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch*, SWK 2014, 1060; vgl. dazu ausführlich *Ehrke-Rabel* in *Bertl et al*, *Bilanz und Steuern* 245.

⁵³ Vgl. iZm Einigungen auch *Ruppe*, *Einfachgesetzliche Ansätze und verfassungsrechtliche Grenzen von Vergleichen im österreichischen Abgabenrecht*, in *Leitner* (Hrsg.), *Finanzstrafrecht* 2002 (2003) 9 (26).

Gründen ohnehin allen Steuerpflichtigen offen stehen, unabhängig davon, ob sie an einem kooperativen Programm teilnehmen (dürfen).⁵⁴ Die Teilnahme an einem kooperativen Programm könnte Steuerpflichtigen allerdings die Gelegenheit bieten, mit einem Ansprechpartner aus der Finanzverwaltung potentielle steuerliche Risiken regelmäßig zu diskutieren. Inwiefern im Rahmen solcher Programme eine Ressourceneinsparung tatsächlich realistisch ist, werden zukünftige Evaluierungen zeigen.

Die Implementierung von *Horizontal Monitoring* in den österreichischen Abgabenvollzug ist somit rechtlich grundsätzlich zulässig. Durch die Berücksichtigung verhaltensökonomischer und psychologischer Erkenntnisse kann ein solches Tax-Compliance-Programm uU auch zur Effizienzsteigerung des Abgabenvollzugs beitragen.⁵⁵ Soll das Verhältnis zwischen Staat und (kooperationsbereiten) Steuerpflichtigen allerdings tatsächlich auf der Basis eines gegenseitigen Vertrauens beruhen, müssen dafür zunächst – unabhängig von der Einführung eines kooperativen Programms – entsprechende gesetzliche Maßnahmen getroffen werden.

IV. Zusammenfassung

In den vergangenen Jahren wurden von Psychologen und Verhaltensökonominnen das Verhalten der Steuerpflichtigen und die Faktoren, die ihr Verhalten beeinflussen, untersucht. Eine Berücksichtigung dieser Forschungsergebnisse könnte dazu beitragen, bestehende Schwierigkeiten im Abgabenvollzug zu verringern. Gezeigt wurde insbesondere, dass das Verhalten der Steuerpflichtigen auch von der Art und Weise abhängt, wie der Staat seinen Bürgern gegenüber auftritt. Da die meisten Steuerpflichtigen von sich aus bereit seien, ihren steuerlichen Pflichten nachzukommen, sei der alleinige Einsatz befehls- und zwangsbewehrter Maßnahmen ineffizient und der Abgabenvollzug um vertrauensbildende Maßnahmen zu erweitern.

Österreich hat daher – den diesbezüglichen Empfehlungen der OECD folgend – ein kooperatives Tax-Compliance-Programm mit dem Titel *Horizontal Monitoring* als Pilotprojekt gestartet. Das Ziel ist es, zwischen der Abgabenbehörde und den mitwirkungsbereiten Abgabepflichtigen insbesondere vor der Bescheiderlassung eine neue Form der Zusammenarbeit zu entwickeln, die von gegenseitigem Vertrauen und Transparenz geprägt ist. Eine solche Kooperation ist für den österreichischen Abgabenvollzug etwas Neues, sie ist mit der bestehenden Rechtsordnung aber nicht unvereinbar. Soll sie auf der Basis eines gegenseitigen Vertrauens beruhen, ist unseres Erachtens allerdings die Schaffung eines rechtlichen Rahmens erforderlich, in dem ein echtes Vertrauensverhältnis entstehen kann.

⁵⁴ Vgl. Ehrke-Rabel in Bertl et al, Bilanz und Steuern 246 f.

⁵⁵ Dies ist durch künftige Studien erst zu erforschen, vgl. dazu etwa die Ausführungen in OECD, Co-operative Compliance – A Framework, preliminary version (2013) 73 ff.