

Fachgutachten

des **Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision** und des **Fachsenats für Steuerrecht** der **Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer** über die

Erstellung eines Gutachtens zum Steuerkontrollsystem gemäß §§ 153b Abs. 4 Z 4 und 153f Abs. 5 BAO

(beschlossen vom Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision am 5. Juni 2019 und vom Fachsenat für Steuerrecht am 4. Juni 2019 als Fachgutachten KFS/PE 29, redaktionell überarbeitet im November 2019)

Inhaltsverzeichnis	Seite
1. Vorbemerkungen und Anwendungsbereich	3
1.1. Vorbemerkungen	3
1.2. Anwendungsbereich	3
2. Auftragsverhältnis	4
2.1. Allgemeines	4
2.2. Auftragsvereinbarung und Haftungsbeschränkung.....	4
3. Unabhängigkeit des Gutachters	5
3.1. Einleitung	5
3.2. Grundsätze	6
3.3. Zeitpunkt/Zeitraum	7
4. Aufbau und Grundanforderungen eines Steuerkontrollsystems	7
4.1. Einleitung	7
4.2. Anwendungsbereich	7
4.3. Beschreibung des SKS	8
4.4. Grundelemente des SKS	9
4.4.1. Überblick	9
4.4.2. Kontrollumfeld	9
4.4.3. Ziele des SKS.....	10
4.4.4. Beurteilung der steuerrelevanten Risiken	10
4.4.5. Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen	12
4.4.6. Informations- und Kommunikationsmaßnahmen.....	12
4.4.7. Sanktions- und Präventionsmaßnahmen	13
4.4.8. Maßnahmen zur Überwachung und Verbesserung.....	13
5. Systematik und Erstellung des Gutachtens.....	13
5.1. Gegenstand, Ziele und Umfang eines Gutachtens über das Steuerkontrollsystem	13
5.1.1. Gegenstand.....	13
5.1.2. Ziele und Umfang	14
5.2. Auftragsplanung	15
5.3. Durchführung der Befundaufnahme	15
5.3.1. Beurteilung der Grundelemente des SKS	15

5.3.2. Erstprüfung.....	16
5.3.2.1. Prüfungshandlungen zur Identifikation und Beurteilung von Risiken wesentlicher Fehler in der SKS-Beschreibung.....	16
5.3.2.2. Prüfungshandlungen zur Ausgestaltung des SKS (Konzeptionsprüfung).....	17
5.3.2.3. Prüfungshandlungen zur Implementierung des SKS (Umsetzungsprüfung).....	17
5.3.3. Folgeprüfung	18
5.3.3.1. Umfang der Folgeprüfung.....	18
5.3.3.2. Prüfungshandlungen zur Wirksamkeit des SKS	18
5.4. Auswertung der Ergebnisse und Feststellungen sowie Bildung des Urteils	19
5.5. Ereignisse nach dem Begutachtungszeitpunkt/-raum	20
5.6. Vollständigkeitserklärung	20
5.7. Dokumentation.....	21
5.8. Berichterstattung.....	22
6. Anwendungszeitpunkt.....	23
Anlage 1: Muster eines Gutachtens zu einer Angemessenheitsprüfung i.S.d. SKS-PV.....	24
Anlage 2: Muster eines Gutachtens zu einer Wirksamkeitsprüfung i.S.d. SKS-PV	28
Anlage 3: Vollständigkeitserklärung.....	32
Erläuterungen und Anwendungshinweise	34

1. Vorbemerkungen und Anwendungsbereich

1.1. Vorbemerkungen

- (1) Mit Beginn des Jahres 2019 wurde für die Entrichtung von Steuern und Abgaben das verfahrensrechtliche Instrument der begleitenden Kontrolle gesetzlich verankert (§§ 153a bis 153g Bundesabgabenordnung – BAO). Die begleitende Kontrolle soll durch eine laufende Würdigung steuerlicher Sachverhalte und Fragestellungen in zumindest quartalsmäßig stattfindenden Sitzungen mit den Organen des zuständigen Finanzamts eine erhöhte Planungs- und Rechtssicherheit für die beteiligten Unternehmen bringen.
- (2) Bei Unternehmen, die eine Teilnahme an diesem Verfahren beantragen und die notwendigen Voraussetzungen erfüllen, ersetzt die begleitende Kontrolle auf Grundlage eines durch den Unternehmer eingerichteten und durch einen Wirtschaftsprüfer oder Steuerberater begutachteten Steuerkontrollsystems (im Folgenden „SKS“) in Verbindung mit einer erweiterten Offenlegungspflicht gegenüber den Organen des zuständigen Finanzamts die nachträgliche Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO.
- (3) Der Bundesminister für Finanzen hat gemäß § 153b Abs. 7 BAO eine Verordnung über die Prüfung des Steuerkontrollsystems (SKS-Prüfungsverordnung – im Folgenden „SKS-PV“) erlassen, in der die Grundelemente des SKS und die Systematik der Erstellung von Befund und Gutachten sowie die Mindestinhalte des Gutachtens durch Berufsangehörige geregelt sind.
- (4) Die Erstellung eines solchen Gutachtens ist für Steuerberater eine sachverständige Tätigkeit gemäß § 2 Abs. 1 Z 6 WTBG 2017 sowie für Wirtschaftsprüfer eine solche gemäß § 3 Abs. 2 Z 7 WTBG 2017 und stellt weder eine Vertretung in Abgabenverfahren (§ 2 Abs. 1 Z 4 WTBG 2017) noch eine Prüfungsleistung mit Zusicherung dar.
- (5) Dieses Fachgutachten legt die Berufsauffassung dar, welche Voraussetzungen im Hinblick auf Aufbau und Grundanforderungen an ein SKS vorliegen müssen, beschreibt die berufsübliche Vorgehensweise bei der Erstattung eines einschlägigen Gutachtens und gibt Rahmenbedingungen für das Auftragsverhältnis und die Unabhängigkeit des Gutachters vor.

1.2. Anwendungsbereich

- (6) Das SKS umfasst die Summe aller Maßnahmen (Prozesse und Prozessschritte), die gewährleisten, dass die Besteuerungsgrundlagen für die jeweilige Abgabenart (§ 153e Abs. 1 BAO) in der richtigen Höhe ausgewiesen und die darauf entfallenden Steuern termingerecht und in der richtigen Höhe abgeführt werden (§ 153b Abs. 6 BAO). Das SKS hat den Erfordernissen des Unternehmens zu entsprechen und kann auch Teil eines umfassenderen innerbetrieblichen Kontrollsystems sein.
- (7) Die vom System der begleitenden Kontrolle erfassten und damit in das SKS einzubeziehenden Abgabenarten sind Einkommen-, Körperschaft-, Umsatz-, Kapitalertrag- und Kfz-Steuer, NoVA sowie auch Elektrizitäts-, Kohle- und Erdgasabgabe, Energieabgabenvergütung, Werbeabgabe, die Kammerumlage gemäß § 122 Abs. 1 und 2 WKG, die Stabilitätsabgabe und die Forschungsprämie gemäß § 108c EStG (§ 153e Abs. 1 BAO). Jene Bereiche, die von der GPLA bzw. (ab 1. Jänner 2020) vom PLAB erfasst sind, sind nicht Bestandteil des Systems der begleitenden Kontrolle.

- (8) Zum Zeitpunkt des Antrags auf die Teilnahme an der begleitenden Kontrolle hat das Unternehmen ein Gutachten eines Wirtschaftsprüfers oder Steuerberaters vorzulegen, mit dem nachzuweisen ist, dass ein den gesetzlichen Erfordernissen entsprechendes SKS eingerichtet ist (Erstprüfung des SKS gemäß § 2 Z 5 SKS-PV). Dieses Gutachten ist spätestens nach einem Zeitraum von drei Jahren oder im Fall von wesentlichen Veränderungen des SKS bereits vorher zu erneuern. Das neue Gutachten und alle weiteren müssen Aussagen über die Wirksamkeit des eingerichteten SKS enthalten (Folgeprüfung gemäß § 2 Z 6 SKS-PV).
- (9) Unternehmen, die der begleitenden Kontrolle unterliegen, haben unaufgefordert all jene Umstände darzulegen, für die ein ernsthaftes Risiko einer abweichenden Beurteilung durch das Finanzamt besteht und die nicht unwesentliche Auswirkungen auf das steuerliche Ergebnis haben könnten (erweiterte Offenlegungspflicht). Der Finanzverwaltung stehen ab Rechtskraft des Bescheids nur noch eingeschränkte Möglichkeiten zur Durchführung einer Außenprüfung gemäß § 148 Abs. 3 BAO zur Verfügung (z.B. § 99 Abs. 2 FinStrG).
- (10) Antragsteller können gemäß § 153b Abs. 1 BAO sowohl Unternehmer als auch Privatstiftungen sein; Antragsteller werden in diesem Fachgutachten auch als „Unternehmen“ bezeichnet. Unter dem Begriff „betriebliche Anforderungen“ sind in der Folge betriebliche Anforderungen für Unternehmer und vergleichbare organisationsbezogene Anforderungen für Privatstiftungen gemeint.

2. Auftragsverhältnis

2.1. Allgemeines

- (11) Ein Wirtschaftsprüfer oder Steuerberater (im Folgenden „Berufsangehöriger“ oder „Gutachter“ genannt) hat vor Annahme eines Auftrags zur Erstellung eines Gutachtens gewissenhaft zu prüfen, ob er diesen Auftrag bei Einhaltung der im WTBG 2017 und in der WT-AARL 2017-KSW geregelten Berufspflichten annehmen darf und ob er die für die sachgerechte Durchführung des Auftrags erforderlichen Kenntnisse und Erfahrungen sowie personellen und technischen Ressourcen besitzt oder sich beschaffen kann.

2.2. Auftragsvereinbarung und Haftungsbeschränkung

- (12) Für die Erstellung eines Gutachtens zu einem SKS ist ein Auftragsbestätigungsschreiben erforderlich. Das Auftragsbestätigungsschreiben dokumentiert die zwischen dem beauftragten Berufsangehörigen und dem Auftraggeber abzuschließende Auftragsvereinbarung und hat die für den konkreten Auftrag erforderlichen Bestandteile zu beinhalten (vgl. Rz (14)).
- (13) Es wird empfohlen, die Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhandberufe (AAB für WT-Berufe) i.d.g.F. zu vereinbaren. Auf die im Rahmen dieses Auftragsverhältnisses anzuwendenden Haftungsbestimmungen und insbesondere die Beschränkung der Haftung gemäß Punkt 7. Abs. 2 der AAB ist ausdrücklich hinzuweisen.
- (14) Das Auftragsbestätigungsschreiben sollte zumindest folgende Punkte enthalten:
- Verantwortung des Auftraggebers für den Auftragsgegenstand
 - Art und Umfang der Tätigkeit einschließlich einer Bezugnahme auf dieses Fachgutachten

- ausdrücklicher Hinweis, dass der Berufsangehörige im Rahmen dieser Auftragsvereinbarung nicht damit beauftragt bzw. dazu bevollmächtigt wird, im Namen des Auftraggebers (Willens-)Erklärungen gegenüber Organen der Finanzverwaltung abzugeben (keine gewillkürte Vertretung im Sinne des § 83 BAO)
 - Erfordernis eines uneingeschränkten Zugangs zu den für die Erstellung des Gutachtens erforderlichen Aufzeichnungen, Schriftstücken und sonstigen Informationen und der Bereitschaft des Auftraggebers, Auskünfte in dem erforderlichen Ausmaß vollständig zu erteilen
 - Hinweis auf die Tatsache, dass selbst wesentliche Fehler, rechtswidrige Handlungen oder andere Unregelmäßigkeiten möglicherweise nicht entdeckt werden, weil deren Entdeckung nicht ausdrücklicher Gegenstand des Auftrags ist
 - Hinweis, dass dem Auftrag subsidiär die AAB für WT-Berufe i.d.g.F. zugrunde liegen; sie sollten dem Auftragsbestätigungsschreiben beigelegt werden
 - Form und Inhalt der Berichterstattung; insbesondere Hinweis, dass im Rahmen der Gutachtenstätigkeit abgegebene Empfehlungen und Hinweise zum SKS nicht Gegenstand des Gutachtens bzw. Inhalt des Gutachtensberichts sind, aber ggf. gesondert vorgelegt werden können
 - ausdrückliche Vereinbarung, dass das Gutachten im Rahmen der Anforderungen des § 153b BAO (Antrag auf begleitende Kontrolle) sowie des § 153f BAO (Pflichten während der begleitenden Kontrolle) den Organen der Finanzverwaltung vorgelegt, nicht aber gegenüber anderen Dritten offengelegt werden darf
 - Hinweis auf die Vereinbarung über das Honorar
- (15) Der beauftragte Berufsangehörige hat vor der Fertigstellung des Gutachtensauftrags jede Änderung im Umfang des Auftrags zu beachten und gegebenenfalls eine Änderung des Auftragsbestätigungsschreibens herbeizuführen.

3. Unabhängigkeit des Gutachters

3.1. Einleitung

- (16) Bei der Erstellung eines Gutachtens zum SKS handelt es sich nach der SKS-PV um eine sachverständige Tätigkeit eines Berufsangehörigen (vgl. Rz (4)). Bei derartigen Tätigkeiten sind die Unabhängigkeitsvoraussetzungen des § 77 Abs. 2 und 3 WTBG 2017 sowie der §§ 14 und 15 WT-AARL 2017-KSW zu beachten. Gutachter haben einen Sachverständigenauftrag abzulehnen, wenn Ausschließungsgründe oder Befangenheitsgründe vorliegen. Gutachter sind verpflichtet, vor dem Tätigwerden ihre Unabhängigkeit einschließlich allfälliger Gefährdungen ihrer Unabhängigkeit und allfällig ergriffener Schutzmaßnahmen zur Verminderung dieser Gefährdungen zu prüfen, zu beurteilen und zu dokumentieren.
- (17) Der Gutachter hat bei Ausübung seiner Tätigkeit jede Bindung oder Handlung zu vermeiden, die seine berufliche Entscheidungsfreiheit und Unbefangenheit gefährdet oder gefährden könnte. Gutachter sind befangen, wenn Umstände vorliegen, die es nach objektiver Prüfung und Beurteilung rechtfertigen, die Unbefangenheit in Zweifel zu ziehen. Dabei genügt der Anschein der Voreingenommenheit oder die Besorgnis, dass bei Ausübung der Tätigkeit andere als rein sachliche Überlegungen eine Rolle spielen könnten (§ 14 WT-AARL 2017-KSW). Befangenheit kann etwa durch Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art gegeben sein, wodurch eine Gefahr des Eigeninteresses, der Interessenvertretung, der Vertraulichkeit, der Einschüchterung etc. bestehen kann.

- (18) Gutachter dürfen nicht tätig werden, wenn eine Interessenkollision gegeben ist (§ 15 Abs. 1 WT-AARL 2017-KSW). Zudem ist das Verbot der Selbstprüfung zu beachten.¹ In diesem Zusammenhang ist insbesondere näher zu beurteilen, inwieweit sonstige Tätigkeiten des Gutachters für das beantragende Unternehmen (bzw. den Kontrollverbund) die Unabhängigkeit des Gutachters gefährden können.

3.2. Grundsätze

- (19) Die Unabhängigkeit des Gutachters sollte grundsätzlich bei folgenden Tätigkeiten i.S.d. § 2 WTBG für das beantragende Unternehmen (bzw. für den Kontrollverbund) nicht gefährdet sein, weil bei diesen Tätigkeiten die inhaltliche Verantwortung für den Ausweis der Besteuerungsgrundlagen und für die Abfuhr der Abgaben beim beantragenden Unternehmen (bzw. beim Kontrollverbund) bleibt:
- Beratung und Hilfestellung auf dem Gebiet des Abgabenrechts, der Rechnungslegung und des Bilanzwesens,
 - Vertretung in Abgabe- und Abgabestrafverfahren und in Beihilfeangelegenheiten vor den Finanzbehörden, den übrigen Gebietskörperschaften und den Verwaltungsgerichten und
 - die Erstattung von (anderen) Sachverständigengutachten.
- (20) Daraus folgt, dass die Unabhängigkeit des Gutachters durch die Erstellung oder Einreichung von Steuererklärungen im Allgemeinen nicht gefährdet ist, sofern die Tätigkeiten des Gutachters i.Z.m. der Erstellung oder Einreichung der Steuererklärung keine Mitwirkung bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen darstellen, die ansonsten im Ergebnis zu einer verbotenen Selbstprüfung des SKS führen würde. Bei Durchführung der Folgeprüfung hat der Gutachter zusätzliche Überlegungen anzustellen, ob die Unabhängigkeitsvoraussetzung noch erfüllt ist, wenn die Erstellung oder Einreichung der Steuererklärung eine Kontrolle im SKS darstellt. Sollte diese Kontrolle eine wesentliche Schlüsselkontrolle darstellen, dann ist die Unabhängigkeitsvoraussetzung bei Durchführung der Folgeprüfung nicht erfüllt.
- (21) Nach den vorherstehenden Grundsätzen gefährdet auch die Erstellung des Jahresabschlusses (Bilanzierungstätigkeiten) die Unabhängigkeit des Gutachters nicht, soweit hierbei im Wesentlichen nur Daten zusammengestellt werden und das Unternehmen (bzw. der Kontrollverbund) für diese Daten verantwortlich bleibt (*compilation*). Dagegen könnte die Unabhängigkeit des Gutachters gefährdet sein, wenn mit diesen Bilanzierungstätigkeiten wesentliche Auswirkungen auf Besteuerungsgrundlagen einhergehen (Verbot der Selbstprüfung).
- (22) Die Führung der pagatorischen Buchhaltung (Geschäftsbuchhaltung) schadet im Regelfall der Unabhängigkeit des Gutachters, weil dabei Daten verarbeitet werden, die in die Besteuerungsgrundlagen einfließen.
- (23) Die Konzeptionierung, Umsetzung und laufende Weiterentwicklung des SKS durch den Gutachter sowie eine maßgebende Unterstützung dabei schaden dessen Unabhängigkeit, weil dies einer Selbstprüfung gleichkommt.
- (24) Im Laufe der Konzeptionierung, Umsetzung und Weiterentwicklung des SKS durch das Unternehmen kann der Gutachter eine projektbegleitende Befundaufnahme durchführen und Gestaltungs- und Umsetzungsmöglichkeiten sowie Entscheidungsvarianten zur Verbesserung festgestellter Mängel aufzeigen.

¹ Vgl. Ausführungen in § 271 UGB; KFS/PE 19.

- (25) Daraus folgt, dass die Unabhängigkeit des Gutachters gegeben ist, wenn potentielle Befangenheitsgründe nur Abgabenarten betreffen, die nicht vom Gutachten zum SKS umfasst sind. Demnach stellt die Erstellung der Lohn- und Gehaltsabrechnungen für das beantragende Unternehmen (bzw. den Kontrollverbund) keine Beeinträchtigung der Unabhängigkeit des Gutachters dar, weil diese nicht von der begleitenden Kontrolle umfasst sind (§ 153e Abs. 1 BAO). Wenn die Kontrollen zu diesen Abgaben freiwillig zum Gegenstand des Gutachtens gemacht werden, ist die Unabhängigkeit allerdings nicht mehr gegeben (Selbstprüfung).
- (26) Der Umstand, dass der Gutachter die Abschlussprüfung gemäß §§ 268 ff. UGB durchführt, ist für Zwecke der Beurteilung der Unabhängigkeit des Gutachters ohne Belang. Die Erstellung eines SKS-Gutachtens fällt auch nicht unter die verbotenen Nichtprüfungsleistungen gemäß Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 lit. a der Abschlussprüfungs-Verordnung (EU-VO 537/2014).

3.3. Zeitpunkt/Zeitraum

- (27) Hinsichtlich der Erstprüfung ist die Unabhängigkeit des Gutachters bezogen auf den Zeitraum von der Konzeptionierung und Umsetzung des SKS bis zur Ausfertigung des Gutachtens zu beurteilen.
- (28) Hinsichtlich der Folgeprüfung ist die Unabhängigkeit des Gutachters bezogen auf den Zeitraum von der letzten abgeschlossenen Erst- oder Folgeprüfung des SKS bis zur Ausfertigung des Gutachtens zu beurteilen.

4. Aufbau und Grundanforderungen eines Steuerkontrollsystems

4.1. Einleitung

- (29) Das Steuerkontrollsystem (SKS) beinhaltet sämtliche geforderte Grundelemente gemäß §§ 4 bis 10 SKS-PV, wobei der Umfang der Beschreibung und die Detaillierung des jeweiligen Grundelements von den konkreten betrieblichen Anforderungen des Unternehmens abhängen. Der Zielsetzung des SKS folgend liegt der Schwerpunkt der Dokumentation eines SKS auf den Grundelementen „Beurteilung der steuerrelevanten Risiken“ und „Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen“.
- (30) Ein SKS baut in der Regel auf einem bereits vorhandenen rechnungslegungsbezogenen Kontrollsystem auf (§ 82 AktG oder § 22 Abs. 1 GmbHG). Aufgrund unterschiedlicher Zielsetzungen dieser Kontrollsysteme können Ergänzungen oder Erweiterungen notwendig werden.
- (31) Ein SKS kann auch Teil eines umfassenderen internen Kontrollsystems sein. Um die Mindestanforderungen der SKS-PV zu erfüllen, ist eine derartige Einbindung aber nicht zwingend.

4.2. Anwendungsbereich

- (32) Das SKS i.S.d. SKS-PV ist grundsätzlich auf das Inland beschränkt. Aufgrund einer Tätigkeit im Ausland kann es aber notwendig sein, dass bestimmte ausländische Sachverhalte im SKS abgebildet werden.

- (33) Sind aus Sicht des Unternehmens wesentliche Teile des SKS an einen oder mehrere externe Dienstleistungsorganisationen ausgelagert, so hat der Gutachter zu berücksichtigen, dass das zu begutachtende SKS auch jene Teile des Kontrollsystems des externen Dienstleisters, die in Zusammenhang mit den an ihn ausgelagerten Funktionen stehen, umfassen kann und sie in die Beurteilung miteinbezogen werden müssen.
- (34) Ein Kontrollverbund kann grundsätzlich ein einheitliches SKS eingerichtet haben. Aufgrund des Umstands, dass betriebsbezogene Erfordernisse bei der Einrichtung eines SKS zu berücksichtigen sind, sind Anpassungen bei bestimmten Dokumenten des SKS möglich und sinnvoll (z.B. Risiko-Kontroll-Matrix). Für einen Kontrollverbund können eine einheitliche Steuerrichtlinie und verschiedene spartenspezifische Risiko-Kontroll-Matrizen erstellt werden.

4.3. Beschreibung des SKS

- (35) Die schriftliche Dokumentation des SKS hat verständlich und nachvollziehbar zu sein. Die Angemessenheit der Dokumentation orientiert sich an der Aussagekraft des Gesamtbilds. Der Mindestinhalt der Beschreibung muss eine effektive Konzeptionsprüfung (vgl. Rz (102) ff.) gewährleisten. Falschangaben, Verallgemeinerungen sowie unausgewogene und verzerrte Darstellungen sind zu vermeiden.
- (36) Der Umfang der Beschreibung des SKS richtet sich nach den betrieblichen Erfordernissen und ist insbesondere abhängig von der Komplexität der Prozesse. Weitere Einflussfaktoren sind z.B. die Größe des Unternehmens, die Branche, die Komplexität bzw. Standardisierbarkeit der Geschäftsvorfälle, der Grad der Internationalisierung sowie die Anzahl der Führungsebenen.
- (37) Jedenfalls hat die Darstellung von Maßnahmen und Verantwortlichkeiten zu erfolgen. In welcher Form die Dokumentation der Prozesse erfolgt, richtet sich nach den konkreten betrieblichen Erfordernissen.
- (38) Nicht alle Unterlagen, die im Rahmen der Einführung eines SKS erstellt wurden, gehören in die Dokumentation eines eingerichteten SKS als Teil des Gutachtens.
- (39) Grundsätzlich besteht die Beschreibung des eingerichteten SKS aus folgenden Dokumenten:
- Steuerrichtlinie
 - Prozessdokumentation
 - Risiko-Kontroll-Matrix
- (40) In der Steuerrichtlinie sind die Grundelemente und die Ziele des SKS zu beschreiben und Verantwortlichkeiten zu definieren.
- (41) Die Steuerrichtlinie ist in der Regel ein gesondertes Dokument, dabei kann aber im Einzelnen hinsichtlich der erforderlichen Elemente auch auf verschiedene andere Dokumente (z.B. Prozessbeschreibungen) verwiesen werden.
- (42) Der Umfang der Steuerrichtlinie ist von den betrieblichen Anforderungen abhängig, wie insbesondere Unternehmensgröße, -komplexität, Internationalität. Die Richtlinie hat aber jedenfalls die in § 11 der SKS-PV vorgesehenen Inhalte abzudecken.

4.4. Grundelemente des SKS

4.4.1. Überblick

- (43) Das SKS besteht aus folgenden Grundelementen:
- Kontrollumfeld: Neben einem klaren Bekenntnis zur Steuerehrlichkeit sind in diesem Grundelement klare schriftliche organisatorische Vorkehrungen zur Einbindung der Steuerfunktion zu treffen.
 - Ziele: Aus Sicht des Unternehmens soll ein SKS Haftungsrisiken und andere Risiken (z.B. finanzielle Risiken, Reputationsrisiken) für das Unternehmen und die einzelnen handelnden Personen reduzieren.
 - Beurteilung der steuerrelevanten Risiken: Unter Beachtung der Zielsetzung des SKS und des daraus folgenden "Wesentlichkeitsgedankens" (vgl. Rz (54)) sind die Identifikation und die Bewertung wesentlicher steuerrelevanter Risiken vorzunehmen.
 - Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen: Diese Maßnahmen erfolgen auf Basis der beurteilten steuerrelevanten Risiken, sollen diesen angemessen begegnen und diese möglichst umfassend abdecken. Je höher das Gefahrenpotential eines bestimmten Risikos eingestuft wird, desto genauer ist auf die Wirksamkeit der dafür vorgesehenen Maßnahmen zu achten.
 - Informations- und Kommunikationsmaßnahmen: Diese beziehen sich einerseits auf Daten, die für das Funktionieren des SKS notwendig sind, und andererseits auf die Schaffung eines angemessenen Kontrollbewusstseins der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter, deren Rolle und Bedeutung im jeweiligen Prozess bekannt sein muss.
 - Sanktions- und Präventionsmaßnahmen: Diese beziehen sich einerseits auf allfällige individuelle Konsequenzen und andererseits auf die Erforschung der Ursachen für Regelverstöße, um daraus Verbesserungen für die Zukunft abzuleiten.
 - Maßnahmen zur Überwachung und Verbesserung: Die Ergebnisse der Überwachungsmaßnahmen müssen mit dem Ziel der Verbesserung des SKS analysiert werden.
- (44) Diese Grundelemente sind aufeinander abgestimmt, stehen miteinander in Wechselwirkungen und sind in die Geschäftsabläufe eingebunden. Der Detaillierungsgrad der Dokumentation der einzelnen Grundelemente hängt von den konkreten betrieblichen Anforderungen ab, die bei der Konzeption des SKS zu berücksichtigen sind.

4.4.2. Kontrollumfeld

- (45) Das Kontrollumfeld ist geprägt durch die Grundeinstellungen, das Problembewusstsein und die Verhaltensweisen des Unternehmers oder der Personen, die die obersten Leitungsaufgaben ausüben (*tone at the top*).
- (46) Unter Steuerehrlichkeit wird ein rechtskonformes Verhalten im Rahmen der gesetzlichen Verpflichtungen und Obliegenheiten verstanden. Die rechtlich zulässige Steueroptimierung mit dem Ziel der Minimierung von abgaben- und finanzstrafrechtlichen Risiken ist kein Verstoß gegen das Steuerehrlichkeitsgebot.
- (47) Die Grenze der rechtlich zulässigen Gestaltungsmöglichkeiten ist im Falle von missbräuchlichen oder missbrauchsverdächtigen Gestaltungen gemäß § 22 BAO überschritten. Missbrauch liegt vor, wenn eine rechtliche Gestaltung oder eine Abfolge von rechtlichen Gestaltungen im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung unangemessen ist (näher dazu § 22 Abs. 2 BAO).

- (48) Es sind schriftliche organisatorische Vorkehrungen vorzusehen, in welchen Fällen und zu welchem Zeitpunkt die Steuerfunktion (intern oder der externe Steuerberater) einzubinden ist.
- (49) Die Verantwortlichkeiten und Aufgaben der Steuerfunktion müssen klar zugewiesen sein (Ablauforganisation). Dazu ist es nicht notwendig, dass eine gesonderte Steuerabteilung eingerichtet ist. Werden einzelne Leistungen an einen externen Steuerberater ausgelagert, sind angemessene Maßnahmen zur Überwachung dieser Schnittstelle zu setzen. Werden bestimmte Leistungen von einem konzerninternen Shared Service Center bezogen, ist eine bloße Dokumentation der Schnittstelle und der damit verbundenen Kontrollen in der Regel nicht ausreichend.
- (50) Es müssen die notwendigen Ressourcen zur Erfüllung der zugewiesenen Verantwortlichkeiten und Aufgaben der Steuerfunktion bereitgestellt werden (Aufbauorganisation). Dazu gehört auch die erforderliche Anzahl geeigneter Personen, die entsprechend ausgebildet sind und weitergebildet werden.

4.4.3. Ziele des SKS

- (51) Die von den gesetzlichen Vertretern des Unternehmens festzulegenden Ziele des SKS müssen die in § 5 SKS-PV aufgezählten Vorgaben beinhalten. Das SKS soll daher gewährleisten, dass
- die Besteuerungsgrundlage für die jeweilige Abgabenart in der richtigen Höhe ausgewiesen und die darauf entfallenden Steuern termingerecht und in der richtigen Höhe abgeführt,
 - die Risiken wesentlicher Verstöße gegen steuerliche Vorschriften rechtzeitig erkannt und
 - solche Regelverstöße verhindert werden.

4.4.4. Beurteilung der steuerrelevanten Risiken

- (52) Ein steuerrelevantes Risiko ist das Risiko eines wesentlichen Verstoßes gegen steuerrechtliche Vorschriften.
- (53) Steuer-/Abgabenschulden und/oder eine damit zusammenhängende Strafe i.S.d. FinStrG entstehen regelmäßig auch außerhalb der Steuerabteilung (z.B. in den Abteilungen Einkauf, Vertrieb, IT, Marketing, Buchhaltung). Die steuerrelevanten Risiken können sich z.B. aus fehlerhaften internen Prozessen, fehlerhaften IT-Systemen, personell bedingten Fehlern oder unternehmensexternen Ereignissen ergeben. Steuerlich relevante Risiken sind gleichzeitig Bestandteil des gesamtheitlichen Unternehmensrisikos. Die Aufgabe des Steuerrisikomanagements ist die Identifikation, Analyse, Beurteilung und Steuerung von Fehlern und Unregelmäßigkeiten, welche der Erfüllung der steuerlichen Verpflichtungen, der Inanspruchnahme von Begünstigungen und der Vermeidung von finanzstrafrechtlichen Vergehen entgegenstehen.
- (54) Gemäß § 5 Z 2 SKS-PV soll das SKS gewährleisten, dass „die Risiken wesentlicher Verstöße gegen steuerliche Vorschriften rechtzeitig erkannt“ werden. Dementsprechend ist im Rahmen des SKS ausschließlich die Identifikation und Bewertung wesentlicher steuerrelevanter Risiken vorzunehmen.
- (55) Eine allgemeingültige Definition der Wesentlichkeit für Zwecke des SKS ist weder den einschlägigen Bestimmungen der BAO noch der SKS-PV oder den erläuternden Materialien zu entnehmen. Die Festlegung des Maßstabs für die Beurteilung der Wesentlichkeit erfolgt individuell für das Unternehmen bzw. für den Kontrollverbund. Dies

kann in Abstimmung mit der Finanzverwaltung erfolgen und ist in diesem Fall in die Dokumentation aufzunehmen.

- (56) Die im SKS darzustellenden steuerrelevanten Risiken sind auf die unternehmensspezifischen Gegebenheiten und die SKS-Ziele auszurichten.
- (57) Gemäß § 6 Abs. 2 SKS-PV hat in einem Zeitabstand von maximal drei Jahren eine umfassende Beurteilung der steuerrelevanten Risiken zu erfolgen. Der Unternehmer soll im Rahmen der Überwachung des SKS regelmäßig analysieren, ob sämtliche relevanten Anlassfälle untersucht wurden sowie ob die Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen angemessen konzipiert und umgesetzt wurden. Der Unternehmer hat regelmäßig zu überprüfen, ob
- in den Vorperioden wesentliche Verstöße gegen steuerliche Vorschriften vorliegen und
 - angemessene Maßnahmen zur Risikominimierung und zur Verbesserung des SKS analysiert und implementiert wurden.
- (58) Gemäß § 6 Abs. 2 SKS-PV hat ferner eine anlassbezogene Beurteilung steuerrelevanter Risiken zu erfolgen, wenn zu erwarten ist, dass ein Sachverhalt ein wesentliches steuerrelevantes Risiko verursachen könnte (für mögliche Anlassfälle siehe im Detail die Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (63), zur Wesentlichkeit jene zu Rz (55)); in diesem Fall bezieht sich die Beurteilung nur auf den Anlassfall.
- (59) Der Unternehmer hat seine Methodologie zur Risikoidentifikation, -analyse und -bewertung sowie entsprechende Maßnahmen zur Risikominimierung zu dokumentieren.
- (60) Die Identifizierung, Analyse und Bewertung der steuerrelevanten Risiken erfolgt basierend auf einer systematischen Vorgehensweise, wobei die SKS-PV dafür kein konkretes Verfahren vorsieht. Nachfolgend wird eine mögliche Vorgehensweise dargestellt (für Details wird auf die Erläuterungen und Anwendungshinweise verwiesen):
1. Definition der Parameter für das Gefahrenpotential
 2. Identifikation und Beschreibung der wesentlichen steuerrelevanten Risikofelder und Einzelrisiken
 3. Beurteilung des Gefahrenpotentials (Risiko)
 4. Überprüfung, ob bestehende Kontrollen das steuerrelevante Risiko hinreichend adressieren
 5. Identifikation zusätzlicher Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen
 6. Dokumentation der steuerlich relevanten Prozesse
 7. Dokumentation der steuerrelevanten Risiken
 8. Regelmäßige Überprüfung der steuerrelevanten Risiken
- (61) Die Dokumentation der beurteilten Risiken und der Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen hat den Anforderungen des § 11 Abs. 1 Z 5 SKS-PV zu entsprechen. In der Praxis eignet sich dafür die Erstellung einer Risiko-Kontroll-Matrix. Ein Muster einer Risiko-Kontroll-Matrix ist in den Erläuterungen und Anwendungshinweisen zu finden.
- (62) Das zu beurteilende Risiko stellt das Risikopotential dar, das ohne Berücksichtigung der bereits vorhandenen und wirksamen Maßnahmen vorhanden ist (Verhältnis von Schadenshöhe und Eintrittswahrscheinlichkeit ohne Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen).
- (63) Die SKS-PV listet in § 6 Abs. 5 beispielhaft Umstände auf, die für die Beurteilung der steuerrelevanten Risiken relevant sein können bzw. Anlassfälle darstellen können.

4.4.5. Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen

(64) Ein wesentliches Element eines SKS sind die Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen. Dabei handelt es sich um Regelwerke wie

- Verhaltenskodex (Steuerrichtlinie),
- Prozessbeschreibungen (die zweckmäßigerweise durch Ablaufdiagramme ergänzt werden),
- Kontrolldefinitionen und -beschreibungen sowie
- Handlungsanweisungen.

Diese Regelwerke sind auf die SKS-Ziele ausgerichtet und basieren auf der Beurteilung der steuerrelevanten Risiken.

(65) Steuerungsmaßnahmen sind im Vorhinein gesetzte Handlungen bzw. wirksame Regelwerke des Unternehmers, welche die Einhaltung des erwünschten Verhaltens begünstigen und die Nichteinhaltung erschweren. Kontrollmaßnahmen werden im Nachhinein gesetzt, decken unerwünschtes Verhalten auf und ermöglichen dadurch die Schadensbegrenzung bzw. -wiedergutmachung, die Sanktionierung des unerwünschten Verhaltens und die Anpassung der Prozessabläufe, um zukünftig unerwünschtes Verhalten zu erschweren oder zu verhindern.

(66) Die Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen haben eine umfassende Abdeckung der oben dargestellten und beurteilten steuerrelevanten Risiken zu gewährleisten. Die Maßnahmen sind vom festgestellten Gefahrenpotential abhängig. Sie werden in der Regel in der Risiko-Kontroll-Matrix dargestellt. Die Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen sind von Größe, Organisation und Geschäftstätigkeit des Unternehmens, dessen Internationalität und der Anzahl der involvierten Mitarbeiter abhängig, ebenso die Notwendigkeit und Intensität des Einsatzes IT-systemischer Maßnahmen.

(67) Die Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen haben entweder fehlervermeidenden oder fehleraufdeckenden Charakter.

4.4.6. Informations- und Kommunikationsmaßnahmen

(68) Die Informations- und Kommunikationsmaßnahmen dienen der Zusammenstellung aller relevanten Informationen, erfordern ein aktives Bekenntnis zu regelkonformem Verhalten und regelmäßigen Informations- und Schulungsmaßnahmen.

(69) Als Kommunikationsmöglichkeiten kommen beispielsweise in Frage:

- mündliche Kommunikation verbunden mit anschließender angemessener Dokumentation
- Organisationshandbuch oder vergleichbare interne Anweisungen
- interne Unternehmensberichterstattung
- Schulungen

(70) Das aktive Bekenntnis zur Steuerehrlichkeit (§ 8 Z 2 SKS-PV), zur Unterstützung der Funktionsfähigkeit des SKS und generell zum regelkonformen Verhalten als Grundwert des Unternehmens bedeutet insbesondere, dass dieses von allen Ebenen des Unternehmens (insbesondere Vorstand/Geschäftsführung) mitgetragen wird und entsprechend kommuniziert wird.

- (71) Informations- und Schulungsmaßnahmen (§ 8 Z 3 SKS-PV) dienen der Schaffung und Aufrechterhaltung der Kenntnisse der Mitarbeiter, damit diese auf dem jeweils aktuellen Stand gehalten werden und ihre Rolle und Bedeutung im jeweiligen Prozess und ihre Abhängigkeit von vor- und nachgelagerten Prozessen verdeutlicht werden.

4.4.7. Sanktions- und Präventionsmaßnahmen

- (72) Im Zuge von dokumentierten Sanktions- und Präventionsmaßnahmen (§ 9 SKS-PV) hat der Unternehmer bei Feststellung von Regelverstößen in Bezug auf die Ziele des SKS die Prozessabläufe und Kontrollmaßnahmen zu analysieren und zu beurteilen, welche Verbesserungen vorzunehmen sind und wie solche Regelverstöße zukünftig vermieden werden können.

- (73) Konsequenzen des Fehlverhaltens sollten eine angemessene Eskalation der Maßnahmen darstellen. Schulungsmaßnahmen sollten als erste Möglichkeit herangezogen werden, Verwarnungen erst in weiterer Folge unter Berücksichtigung der Ursache des Fehlers. Konsequenzen sollten insbesondere dazu dienen, zukünftiges Fehlverhalten zu verhindern, und nicht eine Bestrafung in den Vordergrund stellen.

4.4.8. Maßnahmen zur Überwachung und Verbesserung

- (74) Die Überwachung der Wirksamkeit des SKS kann in die unternehmensinternen Prozesse integriert sein, durch eine prozessunabhängige Institution erfolgen (z.B. interne Revision) oder an unternehmensexterne Dienstleister ausgelagert werden. Eine prozessunabhängige Überwachung kann auch durch die Steuerabteilung oder durch einen bestimmten Personenkreis daraus erfolgen.

- (75) Die Regelmäßigkeit der Überwachung sowie auch eine zeitnahe Mängelbehebung und Verbesserung sollten in Einklang mit den betrieblichen Erfordernissen bzw. anlassfallbezogen sichergestellt sein.

5. Systematik und Erstellung des Gutachtens

5.1. Gegenstand, Ziele und Umfang eines Gutachtens über das Steuerkontrollsystem

5.1.1. Gegenstand

- (76) Gegenstand des nach diesem Fachgutachten durchgeführten Gutachtensauftrags ist das vom Unternehmen auf Grundlage einer Beurteilung aller steuerrelevanten Risiken eingerichtete SKS, wobei die Verantwortung für dessen angemessene Ausgestaltung in der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter des Unternehmens liegt.

- (77) Die gutachterliche Arbeit befasst sich mit der Konzeption, der Eignung, der Umsetzung und in weiterer Folge der Wirksamkeit des SKS, welches die Summe aller vom Unternehmen eingerichteten Maßnahmen im Sinne von Prozessen, Prozessschritten und Kontrollmaßnahmen umfasst (vgl. Abschnitt 4.).

- (78) Die gutachterliche Arbeit ist nicht darauf ausgerichtet, einzelne Regelverstöße zu erkennen, und kann daher weder Sicherheit über die tatsächliche Einhaltung von steuerrechtlichen Vorschriften im Einzelfall vermitteln noch die von der Geschäftsführung gewählte Steuerstrategie beurteilen.

5.1.2. Ziele und Umfang

- (79) Eine nach diesem Gutachten durchgeführte Prüfung des SKS kann eine Erstprüfung nach § 2 Z 5 SKS-PV (Angemessenheitsprüfung – Konzeptions- und Umsetzungsprüfung) oder eine Folgeprüfung nach § 2 Z 6 SKS-PV (enthält zusätzlich eine Prüfung der Wirksamkeit des eingerichteten Systems) sein.
- (80) Bei der Konzeptionsprüfung ist zu beurteilen,
- ob das Unternehmen
 - eine sachgerechte Analyse aller wesentlichen steuerrelevanten Risiken überprüfbar durchgeführt hat und
 - die Prozesse, Prozessschritte sowie erforderlichen Kontrollmaßnahmen sachgerecht, vollständig und überprüfbar dokumentiert hat,
 - ob die in der Beschreibung des SKS enthaltenen Aussagen zur Konzeption des SKS in allen wesentlichen Belangen angemessen dargestellt sind und
 - ob die in der Beschreibung des SKS dargestellten Grundelemente des SKS geeignet sind, die Ziele des SKS zu erreichen.
- (81) Im Zuge der Umsetzungsprüfung ist zu beurteilen,
- ob und zu welchem Zeitpunkt die Maßnahmen (Kontrollen) umgesetzt waren,
 - ob das Unternehmen alle Vorkehrungen getroffen hat, um zu gewährleisten, dass
 - das SKS an geänderte Rahmenbedingungen angepasst und verbessert wird und
 - die Beschreibung des SKS (insbesondere Risikobeurteilung, Prozesse sowie Kontrollmaßnahmen) regelmäßig aktualisiert wird.
- (82) Das Ziel der Wirksamkeitsprüfung ist eine Beurteilung, ob die in der SKS-Beschreibung dargestellten Grundsätze und Maßnahmen innerhalb des Zeitraums seit der letzten abgeschlossenen Begutachtung des SKS wirksam waren. Das ist gemäß § 13 Abs. 3 SKS-PV dann der Fall, wenn sich aufgrund der Prüfungshandlungen ergibt, dass mit hinreichender Sicherheit in der überwiegenden Anzahl der Fälle, jedenfalls aber in sämtlichen wesentlichen Fällen
1. die Besteuerungsgrundlage für die jeweilige Abgabenart in der richtigen Höhe ausgewiesen ist und die darauf entfallenden Steuern termingerecht und in der richtigen Höhe abgeführt worden sind,
 2. die Risiken wesentlicher Verstöße gegen steuerliche Vorschriften rechtzeitig erkannt worden sind und
 3. Vorgänge, die zu Regelverstößen hätten führen können, in der Regel rechtzeitig beendet worden sind oder
 4. im Fall bereits eingetretener Regelverstöße zeitnah die zuständige Abgabenbehörde informiert worden ist.
- (83) Die Wirksamkeitsprüfung bezieht sich auf den Zeitraum zwischen der Erstprüfung bzw. der letzten abgeschlossenen Wirksamkeitsprüfung des SKS und dem Zeitpunkt der aktuellen Begutachtung.
- (84) Kommt der Unternehmer im Zuge seiner Risikoanalyse zu den in § 153e Abs. 1 BAO aufgeführten Abgabenarten zum Ergebnis, dass einzelne Prozesse kein oder ein geringes Risikopotential aufweisen, kann die Darstellung der entsprechenden Prozesse entfallen (§ 11 Abs. 2 SKS-PV). In diesem Fall beschränkt sich die Beurteilung hinsichtlich dieser Abgaben auf die Angemessenheit der Risikoanalyse des Unternehmens und deren Dokumentation.

- (85) Der Unternehmer kann in Abstimmung mit der Abgabenbehörde unter Vorlage von anderen Nachweisen den Umfang der Wirksamkeitsprüfung festlegen (siehe § 13 Abs. 3 SKS-PV). Im Rahmen der Wirksamkeitsprüfung ist demnach nur zu beurteilen, ob die mit den Organen des zuständigen Finanzamts vereinbarten wesentlichen Schlüsselkontrollen durchgeführt und deren Durchführung dokumentiert wurden sowie allenfalls erforderliche Verbesserungsmaßnahmen ohne unnötigen Aufschub vollständig umgesetzt worden sind.

5.2. Auftragsplanung

- (86) Der Gutachter hat die Prüfungshandlungen in sachlicher, personeller und zeitlicher Hinsicht so zu planen, dass sie in sachgerechter Weise durchgeführt werden können. Hierzu sind die Art, die zeitliche Einteilung und der Umfang der geplanten Prüfungshandlungen festzulegen, die erforderlich sind, um die in der SKS-PV festgelegten Prüfungsziele zu erreichen.
- (87) Der Gutachter muss die geplanten Prüfungshandlungen in einem Prüfungsprogramm zusammenfassen, das die Prüfungsanweisungen zur sachlichen und zeitlichen Auftragsabwicklung für die Mitglieder des Begutachtungsteams enthält.
- (88) Bei der Auswahl der Mitglieder des Begutachtungsteams ist darauf zu achten, dass ausreichende praktische Erfahrungen in Bezug auf Systemprüfungen sowie die notwendigen Branchen- und Rechtskenntnisse vorhanden sind. Erforderlichenfalls sind Spezialisten hinzuzuziehen.
- (89) Bei der Planung seiner Prüfungshandlungen kann der Gutachter von einem vorhandenen und funktionierenden rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystem (einschließlich IT-Buchführung) ausgehen, es sei denn es werden ihm Hinweise auf wesentliche Schwächen bekannt.
- (90) Der Gutachter hat die Angemessenheit der Beurteilung der wesentlichen steuerrelevanten Risiken durch das Unternehmen zu würdigen (vgl. Abschnitt 4.4.4.) und seine Prüfungshandlungen entsprechend zu planen und auszuführen. Eine eigenständige Festlegung der Wesentlichkeit durch den Gutachter ist nicht notwendig.
- (91) Im Falle, dass der Unternehmer mit der zuständigen Abgabenbehörde den Umfang der Wirksamkeitsprüfung eingegrenzt hat, ist dies in der Planung zu berücksichtigen.
- (92) Bei der Bestimmung von Art und Umfang der Prüfungshandlungen hat der Gutachter das Risiko wesentlicher Fehler im eingerichteten SKS sowie in der SKS-Beschreibung im Hinblick auf die Prüfungsziele (vgl. Rz (79) und (82)) zu berücksichtigen. Diese Risiken können sowohl durch qualitative als auch durch quantitative Faktoren beeinflusst werden.

5.3. Durchführung der Befundaufnahme

5.3.1. Beurteilung der Grundelemente des SKS

- (93) Bei der Beurteilung der Regelungen zum Kontrollumfeld (vgl. Abschnitt 4.4.2.) sind die Einstellungen und das Problembewusstsein der gesetzlichen Vertreter sowie die Aufbau- und Ablauforganisation (vgl. Rz (49) und (50)) zu beurteilen.

- (94) Bei der Beurteilung der Ziele des SKS (vgl. Abschnitt 4.4.3.) hat der Gutachter insbesondere zu analysieren, ob die in § 5 SKS-PV definierten Anforderungen bei der Beurteilung der wesentlichen Risiken berücksichtigt wurden und ob bei einer Gesamtbetrachtung des zu prüfenden SKS die Erreichung der Ziele gewährleistet ist.
- (95) Im Zusammenhang mit der Risikobeurteilung (vgl. Abschnitt 4.4.4.) hat der Gutachter ein Verständnis über die vom Unternehmen gewählte Vorgehensweise zur Identifikation, Analyse und Bewertung der steuerrelevanten Risiken zu erlangen, um nachzuvollziehen, wie das Unternehmen die Risikobeurteilungen vorgenommen hat und wie es über die Einführung von organisatorischen Regelungen zur Abwendung oder Begrenzung möglicher Auswirkungen dieser Risiken entscheidet.
- (96) Ausgehend von der Risiko-Kontroll-Matrix hat der Gutachter eine Beurteilung der vom Unternehmen gesetzten Maßnahmen durchzuführen und festzustellen, ob diese geeignet sind, Risiken wesentlicher Regelverstöße rechtzeitig zu erkennen und diese zu verhindern, und angemessen implementiert sind. Der Gutachter erlangt im Allgemeinen Prüfungsnachweise zu diesen eingerichteten Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen (vgl. Abschnitt 4.4.5.) auch im Rahmen der Beschäftigung mit den übrigen Grundelementen des SKS.
- (97) Die Beurteilung der Regelungen zur Information und Kommunikation (vgl. Abschnitt 4.4.6.) umfasst die Einschätzung, ob alle notwendigen Informationen in Bezug auf das SKS erhoben, erfasst, verarbeitet und an die zuständigen Stellen kommuniziert werden. Darüber hinaus beurteilt der Gutachter auch die Kommunikationsprozesse, die den zuständigen Mitarbeitern ein Verständnis von ihren Aufgaben und Verantwortlichkeiten im Rahmen der Erstellung der steuerlich relevanten Dokumente vermitteln.
- (98) Bei der Beurteilung der Sanktions- und Präventionsmaßnahmen (vgl. Abschnitt 4.4.7.) muss sich der Gutachter ein Bild darüber verschaffen, ob die getroffenen Maßnahmen geeignet sind, zukünftige Verbesserungen zu erzielen bzw. Fehlverhalten zu vermeiden.
- (99) Bei der Beurteilung der Regelungen zur Überwachung und Verbesserung (vgl. Abschnitt 4.4.8.) des SKS hat der Gutachter die Überwachungsmaßnahmen des Unternehmens wie z.B. das Monitoring der Prozesse durch die Steuerabteilung sowie ggf. die Überwachungsmaßnahmen der internen Revision zu würdigen.
- (100) Die Beurteilung der einzelnen Grundelemente des SKS (Rz (93) – (99)) erfolgt insbesondere mittels Durchsicht von Regelwerken und dokumentierten Verhaltensgrundsätzen (z.B. Steuerrichtlinien), Befragungen, Beobachtungen und Nachvollziehen des gelebten Verhaltens. In diesem Zusammenhang ist nicht nur das formale Bestehen von Regelungen, sondern auch deren tatsächliche Umsetzung im Unternehmen von Bedeutung („gelebte Praxis“).

5.3.2. Erstprüfung

5.3.2.1. Prüfungshandlungen zur Identifikation und Beurteilung von Risiken wesentlicher Fehler in der SKS-Beschreibung

- (101) Der Gutachter muss ein angemessenes Verständnis von dem in der SKS-Beschreibung dargestellten SKS erlangen. Hierzu gehört, dass sich der Gutachter u.a. durch Befragungen ein angemessenes Verständnis von den Verantwortlichkeiten sowie über die Prozesse zur Aufstellung der SKS-Beschreibung verschafft. Darüber hinaus

hat der Gutachter die vorhandene Dokumentation zu lesen und zu analysieren, ob sich die Beschreibung mit dem erlangten eigenen Bild des SKS deckt.

5.3.2.2. Prüfungshandlungen zur Ausgestaltung des SKS (Konzeptionsprüfung)

- (102) Bei der Bestimmung von Art und Umfang der Prüfungshandlungen sind die angewandten SKS-Grundsätze, die Beschreibung des SKS durch die gesetzlichen Vertreter und die der Begutachtung unterliegenden Teilbereiche des SKS zu berücksichtigen.
- (103) Im Rahmen der Konzeptionsprüfung hat der Gutachter zu beurteilen, ob die in der SKS-Beschreibung dargestellten Grundsätze und Kontrollmaßnahmen in einer Weise ausgestaltet sind, dass sie geeignet sind, die SKS-Ziele zu erreichen.
- (104) Zur Beurteilung der Eignung einer Kontrolle gehört die Einschätzung, ob sie einzeln oder in Kombination mit anderen in der Lage ist, wesentliche Fehler wirksam zu verhindern bzw. aufzudecken und zu korrigieren.
- (105) Als Prüfungshandlungen zur Beurteilung der beschriebenen Konzeption kommen insb. folgende in Betracht:
- Befragung der gesetzlichen Vertreter, aber auch sachverständiger Mitarbeiter (z.B. Leiter der Steuerabteilung) z.B. zur Konzeption und Durchsetzung des SKS, zu bekannten Schwachstellen im SKS sowie zu festgestellten Fehlern, z.B. bei der Erstellung von Steuererklärungen
 - Durchsicht von Organisationsunterlagen, wie Protokolle und Sitzungsberichte, Berichte der internen Revision, Handbücher und Verfahrensgrundsätze, sowie von vertraglichen Vereinbarungen mit Dritten (einschließlich Vereinbarungen über die Auslagerung von Dienstleistungen an Dritte)
 - Durchsicht der Dokumentation über das SKS (z.B. Steuerrichtlinien, Organisationshandbuch, Prozessbeschreibungen, Risiko-Kontroll-Matrix, in denen Verantwortlichkeiten und Regelungen zum SKS enthalten sind)

5.3.2.3. Prüfungshandlungen zur Implementierung des SKS (Umsetzungsprüfung)

- (106) Im Rahmen der Umsetzungsprüfung hat der Gutachter zu beurteilen, ob und zu welchem Zeitpunkt die Maßnahmen umgesetzt waren, ob ein Prozess eingerichtet wurde, der gewährleistet, dass das SKS an geänderte Rahmenbedingungen angepasst und verbessert wird und ob die Dokumentation dementsprechend regelmäßig aktualisiert wird.
- (107) Der Gutachter hat durch eine Kombination von Befragungen mit anderen Prüfungshandlungen, einschließlich Einsichtnahme in Richtlinien und Dokumente (Berichte, Stellenbeschreibungen etc.), festzustellen, ob das SKS wie beschrieben zu einem bestimmten Zeitpunkt implementiert ist. Unter der Implementierung einer Kontrolle wird verstanden, dass diese tatsächlich besteht und vom Unternehmen angewendet wird. Eine unzureichende Implementierung von Kontrollen kann einen bedeutsamen Mangel des SKS darstellen.
- (108) Befragungen alleine reichen für die Erzielung der erforderlichen Urteilssicherheit betreffend die Angemessenheit der Implementierung des SKS nicht aus. Sie können aber kombiniert mit einer oder mehreren zusätzlichen Prüfungshandlungen als Prüfungsnachweis verwertet werden.

- (109) Prüfungshandlungen, die der Erlangung von Nachweisen über die Implementierung des SKS dienen, können umfassen:
- Befragung von gesetzlichen Vertretern, anderen Mitgliedern des Managements und Mitarbeitern
 - Beobachtung der Anwendung von bestimmten Kontrollen
 - Einsichtnahme in Dokumente und Berichte (z.B. Organisationshandbücher oder Richtlinien), in denen Verantwortlichkeiten und Maßnahmen zur Sicherstellung der „Tax Compliance“ geregelt sind, sowie entsprechende Anweisungen an die Mitarbeiter
 - Durchsicht von Unterlagen, die durch das SKS generiert wurden (z.B. Dokumentation zu festgestellten Regelverstößen und Sanktionen bei festgestellten Regelverstößen)
 - Nachvollziehen von Geschäftsvorfällen im SKS, wobei durch Beobachtung von Aktivitäten und Arbeitsabläufen (*Walkthrough*) die Konzeption der Kontrollmaßnahmen hinsichtlich deren Eignung zur Erreichung der SKS-Ziele beurteilt wird (*design effectiveness*)
- (110) Um die Funktionsfähigkeit des SKS laufend sicherzustellen, hat das Unternehmen geeignete Regelprozesse (u.a. Informationsmaßnahmen) und Kontrollschritte einzurichten. Der Gutachter hat sich durch Befragung und Einsichtnahme davon zu überzeugen, dass das Monitoring und die laufende Verbesserung des SKS gewährleistet sind.
- (111) Als Prüfungshandlungen in Zusammenhang mit der laufend bestehenden Eignung des eingerichteten SKS kommen u.a. Befragungen und Einsicht in die Dokumentation in Hinblick auf die eingerichteten Informations- und Kommunikationsmaßnahmen, die Sanktions- und Präventionsmaßnahmen und die in regelmäßigen Abständen durchzuführenden Maßnahmen zur Überwachung und Verbesserung (laufendes standardisiertes Monitoring und Qualitätskontrolle des Unternehmens) in Betracht.

5.3.3. Folgeprüfung

5.3.3.1. Umfang der Folgeprüfung

- (112) Der Gutachter hat bei der Durchführung der Wirksamkeitsprüfung zu prüfen, ob das vom Unternehmen implementierte SKS nach wie vor geeignet ist, die festgelegten Ziele zu erreichen, und entsprechend implementiert ist und ob die angewandten Kontrollmaßnahmen über einen bestimmten Zeitraum wirksam waren.
- (113) Die Wirksamkeitsprüfung betrifft die kontinuierliche Anwendung der im SKS verankerten Grundsätze und Maßnahmen in dem von der Prüfung abgedeckten Zeitraum und ist darauf ausgelegt, die Wirksamkeit von Kontrollen zur Verhinderung bzw. Aufdeckung und Korrektur wesentlicher Fehler zu beurteilen. Es wird geprüft, ob die Regelungen wie vorgesehen von den dafür bestimmten Personen beachtet bzw. durchgeführt wurden und diesen die für die Wahrnehmung der Aufgaben erforderlichen Hilfsmittel und Informationen zur Verfügung standen. Dazu ist auch erforderlich, dass geprüft wird, ob die Kontrolldurchführung angemessen dokumentiert wurde.

5.3.3.2. Prüfungshandlungen zur Wirksamkeit des SKS

- (114) Bei der Festlegung der Prüfungshandlungen kann der Gutachter bei wiederkehrenden Aufträgen Ergebnisse früherer Gutachten verwerten. Dies gilt vor allem für die Beurteilung des Aufbaus des SKS, die sich bei einer Folgeprüfung vor allem auf Veränderungen des SKS erstrecken wird. Zur Beurteilung der Wirksamkeit des SKS im

Begutachtungszeitraum wirken sich die Erkenntnisse aus früheren Begutachtungen im Wesentlichen auf die Risikoeinschätzung des Gutachters und den Umfang der Funktionsprüfungen aus. Prüfungsnachweise aus früheren Gutachten stellen aber für sich genommen keinen Nachweis zur Wirksamkeit des SKS im zu prüfenden Zeitraum dar.

- (115) Beim Planen und Durchführen von Wirksamkeitsprüfungen muss der Gutachter andere Prüfungshandlungen in Kombination mit Befragungen durchführen, um Nachweise über die Wirksamkeit der Kontrollen zu erhalten. Befragungen alleine reichen nicht aus, um die Wirksamkeit von Kontrollen zu prüfen. In dieser Hinsicht kann die Prüfungssicherheit bei Befragungen in Kombination mit Inaugenschein-/Einsichtnahme oder Nachvollziehen höher sein als bei Befragungen in Kombination mit Beobachtungen, da eine Beobachtung nur für den Zeitpunkt aussagefähig ist, zu dem die Beobachtung stattfindet.
- (116) Bei der Festlegung des Umfangs der Wirksamkeitsprüfung kann der Gutachter folgende Sachverhalte berücksichtigen:
- Häufigkeit der Kontrolle
 - Länge des Zeitraums
 - erwarteter Grad der Abweichung von einer Kontrolle
 - Verlässlichkeit der Nachweise über die Wirksamkeit der Kontrolle
- (117) Automatisierte Kontrollen können durch eine Prüfung der Wirksamkeit im System (*Test of One*) abgedeckt werden, sofern sichergestellt werden kann (z.B. durch Überprüfung von Änderungsprotokollen), dass sich im Begutachtungszeitraum keine Änderungen ergeben haben. Dies setzt einen funktionierenden Change-Management-Prozess voraus.
- (118) Der Gutachter kann entscheiden, bestimmte Elemente aus einer Grundgesamtheit auszuwählen (selektive Untersuchung), um hierdurch Sicherheit im Zuge seiner Funktionstests zu gewinnen. Der Stichprobenumfang ist dadurch bestimmt, das Stichprobenrisiko auf ein vertretbar niedriges Maß zu reduzieren.
- (119) Wenn bei den gezogenen Stichproben eine Abweichung oberhalb der vom Gutachter zu definierenden Toleranzschwelle aufgetreten ist, dann kann der Gutachter nur mit einer Erweiterung der Stichprobengröße oder mit zusätzlichen anderen Prüfungshandlungen eine positive Aussage mit ausreichender Sicherheit erlangen.
- (120) Sofern Prüfungshandlungen zur Beurteilung der Wirksamkeit zu einem vorgezogenen Zeitpunkt durchgeführt werden, sind weitere Nachweise zur Beurteilung der Wirksamkeit bis zum Ende des zu begutachtenden Zeitraums einzuholen.

5.4. Auswertung der Ergebnisse und Feststellungen sowie Bildung des Urteils

- (121) Der Gutachter muss würdigen, ob ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise als Grundlage für seine Beurteilung der Darstellungen in der SKS-Beschreibung über die Konzeption des SKS bzw. über die Angemessenheit, die Implementierung und im Falle einer Folgeprüfung die Wirksamkeit des von ihm begutachteten SKS erlangt wurden. Ist dies der Fall, hat der Gutachter die Prüfungsfeststellungen auszuwerten und auf dieser Grundlage eine gutachterliche Aussage abzugeben.

- (122) Bestehen keine wesentlichen Beanstandungen, hat der Gutachter ein Gutachten gemäß § 14 SKS-PV schriftlich zu verfassen.
- (123) Der Gutachter hat dem Auftraggeber unverzüglich alle Gründe mitzuteilen, die einer positiven Gutachtensaussage entgegenstehen (Aufklärungspflicht), und das Unternehmen aufzufordern, diese Mängel zu beheben. Das gleiche gilt für das Vorliegen eines Prüfungshemmnisses, das dazu führt, dass die Darstellungen in der SKS-Beschreibung in wesentlichen Teilen nicht beurteilt werden können.
- (124) Sofern das Unternehmen dem Auftrag, die Mängel bzw. das Prüfungshemmnis zu beheben, nicht nachkommt, hat der Gutachter die Fortsetzung des Gutachtensauftrags zu überlegen. Eine Verpflichtung zur Ausfertigung eines negativen Gutachtens besteht nicht.

5.5. Ereignisse nach dem Begutachtungszeitpunkt/-raum

- (125) Der Gutachter hat die Auswirkungen von Ereignissen nach dem Zeitpunkt/Zeitraum, auf den sich die Darstellungen in der SKS-Beschreibung beziehen, bis zum Datum seiner Berichterstattung zu würdigen. Der Gutachter ist nicht verpflichtet, Prüfungshandlungen nach dem Datum des Gutachtens durchzuführen.
- (126) Falls dem Gutachter nach dem Datum der Berichterstattung über die SKS-Prüfung bis zur Übermittlung im FinanzOnline-Verfahren Sachverhalte bekannt werden, die auf Mängel oder wesentliche zwischenzeitliche Änderungen im SKS hindeuten, auf die in der SKS-Beschreibung nicht eingegangen wird oder bei denen es sich um Regelverstöße oder vermutete Regelverstöße handeln kann, hat er den Auftraggeber hierüber zu informieren. Der Gutachter hat in diesem Fall zu beurteilen, ob weitere Prüfungshandlungen vorzunehmen sind, um festzustellen, ob die betreffenden Sachverhalte eine Auswirkung auf sein Gutachten haben.

5.6. Vollständigkeitserklärung

- (127) Der Gutachter hat vor Abschluss der Prüfung von den gesetzlichen Vertretern eine Vollständigkeitserklärung einzuholen, in der bestätigt wird, dass die SKS-Beschreibung vollständig und richtig ist und dem Gutachter, wie in den Auftragsbedingungen vereinbart, alle relevanten Erklärungen und Nachweise zur Angemessenheit, Implementierung und ggf. Wirksamkeit des SKS gegeben worden sind. Dazu gehört auch die Zusicherung, dass die gesetzlichen Vertreter dem Gutachter vollständig die folgenden ihnen bekannten Aspekte mitgeteilt haben:
- Mängel in Bezug auf die Angemessenheit des SKS
 - Fälle, in denen die Regelungen des SKS nicht wie in der SKS-Beschreibung dargestellt durchgeführt wurden
 - geplante bedeutsame Änderungen im SKS
 - Ereignisse, die nach dem Begutachtungszeitraum, aber vor dem Datum des SKS-Gutachtens eingetreten sind und eine erhebliche Auswirkung auf die Aussagen in der SKS-Beschreibung haben können
- (128) Die Vollständigkeitserklärung muss zeitnah zum Datum des Gutachtens datiert, darf aber nicht nach diesem datiert werden.
- (129) Über die Einholung der Vollständigkeitserklärung hinaus kann es notwendig sein, weitere schriftliche Erklärungen einzuholen.

- (130) Sofern sich einzelne Aspekte der Vollständigkeitserklärung oder weiterer schriftlicher Erklärungen auf Sachverhalte beziehen, die wesentlich für die in der SKS-Beschreibung dargestellten Aussagen sind, muss der Gutachter
- beurteilen, ob die von den gesetzlichen Vertretern abgegebenen Erklärungen nachvollziehbar und mit anderen erlangten Prüfungsnachweisen, einschließlich anderer mündlicher oder schriftlicher Erklärungen, konsistent sind, und
 - abwägen, ob anzunehmen ist, dass die Personen, welche die schriftlichen Erklärungen abgeben, in Bezug auf die betreffenden Sachverhalte ausreichend informiert sind.
- (131) Beziehen sich die Zweifel auf andere vom Gutachter angeforderte schriftliche Erklärungen, hat der Gutachter den Sachverhalt mit den Verantwortlichen zu erörtern, die Auswirkungen auf die Verlässlichkeit der bereits eingeholten Prüfungsnachweise zu würdigen und, sofern angebracht, weitere Maßnahmen zu ergreifen, einschließlich der Feststellung möglicher Auswirkungen auf die Aussage zum SKS.

5.7. Dokumentation

- (132) Der Gutachter hat die zur Absicherung seiner gutachterlichen Aussage dienenden Prüfungsnachweise in den Arbeitspapieren zu dokumentieren. Durch die Arbeitspapiere wird nachgewiesen, dass das Gutachten in Übereinstimmung mit diesem Fachgutachten geplant und durchgeführt wurde. Die Auftragsdokumentation ist innerhalb eines angemessenen Zeitraums nach dem Datum des Gutachtens abzuschließen.
- (133) Form und Inhalt der Dokumentation stehen im pflichtgemäßen Ermessen des Gutachters. Die Arbeitspapiere sind so anzulegen, dass sich ein erfahrener sachverständiger Dritter, der nicht mit der Prüfung befasst war, in angemessener Zeit ein Bild über die Abwicklung und die Ergebnisse der Prüfung machen kann.
- (134) Die Dokumentation hat folgende Nachweise zu enthalten:
- Einhaltung der Berufspflichten
 - Art, Zeitpunkte und Umfang der durchgeführten Prüfungshandlungen
 - zur Risikobeurteilung
 - zu Aussagen in der SKS-Beschreibung
 - im Rahmen der Angemessenheits- und der Wirksamkeitsprüfung
 - Ergebnisse der Prüfungshandlungen und die erlangten Prüfungsnachweise
 - anlässlich der Prüfung festgestellte Regelverstöße, die in diesem Zusammenhang vorgenommenen Prüfungshandlungen und Nachweise, in welcher Form das Unternehmen darauf reagiert hat
 - Verwertung der Arbeiten von Spezialisten
 - Auswertung der Prüfungsfeststellungen und Begründung der Aussage im Gutachten
 - bedeutende Sachverhalte, die während der Prüfung aufgetreten sind, sowie daraus resultierende bedeutsame Schlussfolgerungen und Beurteilungen.
- (135) Im Rahmen der Dokumentation von Art, Umfang und Zeitpunkten der Prüfungshandlungen hat der Gutachter festzuhalten,
- welche Prüfungsnachweise zur Angemessenheit und Wirksamkeit des SKS erlangt wurden,
 - von wem die Prüfungshandlungen durchgeführt und wann sie abgeschlossen wurden,

- falls erfolgt, von wem und wann die Prüfungshandlungen kontrolliert wurden sowie das Ergebnis dieser Überprüfung und
- seine abschließende Beurteilung, dass die durchgeführten Prüfungshandlungen die gutachterlichen Aussagen ausreichend stützen.

5.8. Berichterstattung

- (136) Die SKS-PV sieht im § 14 ein schriftlich zu verfassendes Gutachten vor. Dieses Gutachten wird auf der Grundlage des vom Unternehmen erteilten Auftrags erstellt und dient dem Unternehmen zur Unterstützung beim Nachweis gegenüber der Finanzverwaltung über die Angemessenheit bzw. die Wirksamkeit des SKS. Das Gutachten wird ausschließlich im Auftrag und im Interesse des Unternehmens erstellt und bildet keine Grundlage für ein allfälliges Vertrauen anderer Dritter auf dessen Inhalt. Ansprüche anderer Dritter können daher daraus nicht abgeleitet werden (siehe dazu Abschnitt 2.2.).
- (137) Das Gutachten hat die in § 14 SKS-PV angeführten Punkte sowie ergänzende Klarstellungen zu enthalten und sollte wie folgt aufgebaut sein:
- a) Überschrift, die klar zum Ausdruck bringt, dass es sich um ein Gutachten eines unabhängigen Wirtschaftsprüfers bzw. Steuerberaters handelt
 - b) Auftraggeber und Berichtsadressat(en)
 - c) Auftrag zur Gutachtenserstellung
 - Erst- oder Folgeprüfung
 - Hinweis, dass es sich um keine Prüfung mit einer Zusicherungsleistung (Prüfungsurteil) handelt, sondern um eine Begutachtung i.S.d. § 153b Abs. 4 Z 4 BAO
 - Angabe mit Hinweis auf dieses Fachgutachten, dass die Befundaufnahme auf Basis der berufsrechtlichen Grundsätze durchgeführt worden ist
 - Gültigkeit der Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhandberufe (AAB i.d.g.F.) auch gegenüber Dritten
 - *[falls anwendbar]* im Zuge der Wirksamkeitsprüfung vereinbarte Schwerpunkte bzw. die mit den Organen der Finanzverwaltung abgestimmten durch das Gutachten zu erfassenden Schlüsselkontrollen
 - d) Verantwortung der gesetzlichen Vertreter des Unternehmens für die Ausgestaltung und Wirksamkeit des SKS
 - e) Gegenstand, Art und Umfang der Befundaufnahme
 - Beschreibung der durchgeführten Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung, der Aufbau- und Funktionsprüfungen sowie weiterer Prüfungshandlungen
 - Hinweis, wenn Ergebnisse von Prüfungen durch die Organe der Finanzverwaltung, die interne Revision oder Abschlussprüfer berücksichtigt werden
 - Hinweis, welche Bereiche nicht geprüft worden sind und zu denen keine Aussagen getroffen werden (z.B. Rechnungswesen, generelle IT-Kontrollen, allgemeines Internes Kontrollsystem)
 - f) Aussagen des unabhängigen Gutachters – die Punkte gemäß § 14 Abs. 1 Z 3 bis 5 SKS-PV
 - g) Feststellungen
 - h) Datum des Gutachtens, Ort der Prüfung
 - i) firmenmäßige Unterfertigung durch den Wirtschaftsprüfer oder Steuerberater mit qualifizierter elektronischer Signatur oder einem qualifizierten elektronischen Siegel (vgl. § 153b Abs. 7 BAO)
- (138) Folgende Anlagen sind dem Gutachten beizulegen:

- a) SKS-Beschreibung des Unternehmens (Steuerrichtlinie, Risiko-Kontroll-Matrix, Überblick über alle wesentlichen Prozesse)
- b) Beschreibung Kontrollverbund gemäß § 153b Abs. 2 BAO
- c) Allgemeine Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhandberufe (AAB i.d.g.F.)

6. Anwendungszeitpunkt

- (139) Dieses Fachgutachten ist auf die Erstellung von Gutachten anzuwenden, die Anträge zur Teilnahme an der begleitenden Kontrolle für Veranlagungsjahre ab dem 1. Jänner 2020 betreffen. Eine frühere Anwendung auf Gutachten, die Anträgen gemäß § 323 Abs. 55 Z 2 BAO beigelegt werden, ist zulässig.

Anlage 1: Muster eines Gutachtens zu einer Angemessenheitsprüfung i.S.d. SKS-PV

Gutachten des unabhängigen Wirtschaftsprüfers/Steuerberaters gemäß § 12 Abs. 1 SKS-PV über die Prüfung der Konzeption und Umsetzung des Steuerkontrollsystems für [Unternehmer/Kontrollverbund]

An [den Unternehmer]

A. Gutachtensauftrag

Mit Schreiben vom [Datum] hat uns [der Unternehmer] beauftragt, ein Gutachten über die Angemessenheit der Konzeption und die Umsetzung des in Anlage 1 beschriebenen Steuerkontrollsystems [des Unternehmers/des Kontrollverbunds] i.S.v. § 13 Abs. 1 und 2 der SKS-Prüfungsverordnung (SKS-PV) zu erstellen.

Ein Steuerkontrollsystem (im Folgenden kurz „SKS“) umfasst die Summe aller Maßnahmen (Prozesse und Prozessschritte), die gewährleisten sollen, dass die Besteuerungsgrundlagen für die jeweilige Abgabenart (§ 153e Abs. 1 BAO) in der richtigen Höhe ausgewiesen und die darauf entfallenden Steuern termingerecht und in der richtigen Höhe abgeführt werden (§ 153b Abs. 6 BAO). Das SKS hat den Erfordernissen des Unternehmens zu entsprechen und kann auch Teil eines umfassenderen innerbetrieblichen Kontrollsystems sein.

Für die Durchführung des Auftrags und unsere Verantwortlichkeit sind, auch im Verhältnis zu Dritten, die diesem Bericht beigefügten Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhandberufe (AAB i.d.g.F., abrufbar auch über die Website der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer www.ksw.or.at) vereinbart. Meine/Unsere Haftung ist nach Maßgabe von Punkt 7. der vereinbarten AAB i.d.g.F. gegenüber der Gesellschaft begrenzt.

Wir erstatten dieses Gutachten auf der Grundlage des [vom Unternehmer] erteilten Auftrags. Das Gutachten dient dazu, [den Unternehmer] beim Nachweis für die Antragstellung zur Überführung in die begleitende Kontrolle zu unterstützen. Da unser Gutachten ausschließlich im Auftrag und im Interesse des Auftraggebers erstellt wird und zur Vorlage an die Organe der Finanzverwaltung bestimmt ist, bildet es keine Grundlage für ein allfälliges Vertrauen Dritter auf seinen Inhalt.

B. Verantwortung der gesetzlichen Vertreter

Die Verantwortung für das SKS einschließlich der Dokumentation des SKS und für die Inhalte der Beschreibung des SKS liegt bei den gesetzlichen Vertretern [des Unternehmers/Kontrollverbunds].

C. Befundaufnahme

Gegenstand unserer Befundaufnahme sind das im Unternehmen/Kontrollverbund eingerichtete SKS sowie die in der als Anlage 1 beigefügten SKS-Beschreibung enthaltenen Darstellungen.

Die Zielsetzung der Befundaufnahme als Systemprüfung liegt nicht im Erkennen von einzelnen Regelverstößen. Sie ist daher nicht darauf ausgerichtet, Prüfungssicherheit über die tatsächliche Einhaltung von Regeln zu erlangen.

Wir haben unsere Befundaufnahme auf der Grundlage der für Wirtschaftsprüfer und Steuerberater geltenden Berufspflichten unter Beachtung des Fachgutachtens KFS/PE 29 durchgeführt.

Hiernach haben wir die Befundaufnahme mit kritischer Grundhaltung so zu planen und durchzuführen, dass wir beurteilen können, ob die in der SKS-Beschreibung enthaltenen Aussagen über die Grundelemente und Maßnahmen des SKS in allen wesentlichen Belangen angemessen dargestellt sind, ob die dargestellten Grundelemente und Maßnahmen geeignet sind, sowohl Risiken wesentlicher Verstöße gegen [*Beschreibung der betreffenden Regeln bzw. des oder der abgegrenzten Teilbereiche(s)*] rechtzeitig zu erkennen als auch solche Regelverstöße zu verhindern, ob die Grundelemente und Maßnahmen zum [*Datum*] implementiert waren und gewährleisten, dass das SKS an geänderte Rahmenbedingungen angepasst und verbessert wird, sowie ob die Beschreibung der Grundelemente und der Maßnahmen zur Erreichung der Ziele des SKS regelmäßig aktualisiert wird.

Auftragsgemäß umfasste unsere Befundaufnahme nicht die Beurteilung der Wirksamkeit der in der SKS-Beschreibung des Unternehmens/des Kontrollverbunds dargestellten Grundsätze und Maßnahmen.

Die Auswahl der Prüfungshandlungen haben wir nach unserem pflichtgemäßen Ermessen vorgenommen. Im Rahmen unserer Befundaufnahme haben wir das rechtliche und wirtschaftliche Umfeld und die SKS-Anforderungen des Unternehmers/des Kontrollverbunds berücksichtigt. Wir haben die in der SKS-Beschreibung dargestellten Grundsätze und Maßnahmen sowie die uns vorgelegten Nachweise überwiegend auf der Basis von Stichproben beurteilt. Wir sind der Auffassung, dass unsere Befundaufnahme eine hinreichend sichere Grundlage für unsere Beurteilung bildet. Hinreichende Sicherheit bedeutet nicht absolute Sicherheit; auch bei sorgfältiger Befundaufnahme kann die Möglichkeit des Auftretens auch wesentlicher Regelverstöße unentdeckt bleiben.

Im Einzelnen haben wir folgende Prüfungshandlungen durchgeführt:

[Darstellung einzelner Prüfungshandlungen auf Basis von § 14 Abs. 1 Z 1 SKS-PV – siehe Abschnitt 5.3.]

[Folgende Prüfungshandlungen können dabei in Betracht kommen:

- Befragung der gesetzlichen Vertreter, aber auch sachverständiger Mitarbeiter zur Konzeption und Umsetzung des SKS, zu bekannten Schwachstellen im SKS sowie zu festgestellten Fehlern
- Einsicht in Organisationsunterlagen, wie Protokolle und Sitzungsberichte, Berichte der internen Revision, Handbücher und Verfahrensgrundsätze, sowie Durchsicht von vertraglichen Vereinbarungen mit Dritten (einschließlich Vereinbarungen über die Auslagerung von Dienstleistungen an Dritte)
- Einsicht in die Dokumentation über das SKS, in der Verantwortlichkeiten und Regelungen zum SKS enthalten sind
- Beobachtung von Aktivitäten und Arbeitsabläufen, die mit dem SKS in Verbindung stehen
- Nachvollziehen der implementierten Prozesse des SKS
- stichprobenweise Überprüfung der für das SKS relevanten und dokumentierten Kontrollen
- IT-gestützte Prüfungshandlungen wie Datenanalysen im Zusammenhang mit systemtechnisch abgebildeten Berechtigungs- und Freigabekonzepten
- ...]

*[Bei Kontrollverbund:
Allfällige zusätzliche Angaben gemäß § 15 Abs. 2 SKS-PV]*

Wir haben die Befundaufnahme (mit Unterbrechungen) in der Zeit vom [Datum] bis zum [Datum] durchgeführt.

Alle von uns erbetenen Aufklärungen und Nachweise sind uns gegeben worden. Die gesetzlichen Vertreter haben uns die Vollständigkeit und Richtigkeit der SKS-Beschreibung und der uns erteilten Aufklärungen und Nachweise zur Konzeption des SKS sowie zu dessen Angemessenheit und Implementierung schriftlich bestätigt.

D. Gutachten

Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Befundaufnahme gewonnenen Erkenntnisse

- sind die in der SKS-Beschreibung enthaltenen Aussagen über die Grundsätze und Maßnahmen des SKS den Erfordernissen des Unternehmers/Kontrollverbunds entsprechend in allen wesentlichen Belangen gemäß § 11 Abs. 2 SKS-PV angemessen dargestellt;
- sind die dargestellten Grundelemente, die zum [Datum] umgesetzt waren, geeignet, die Besteuerungsgrundlage für die jeweilige Abgabenart in der richtigen Höhe auszuweisen, die darauf entfallenden Steuern termingerecht und in der richtigen Höhe abzuführen, die Risiken wesentlicher Verstöße gegen steuerliche Vorschriften rechtzeitig zu erkennen und solche Regelverstöße zu verhindern;
- ist gewährleistet, dass das SKS laufend an geänderte Rahmenbedingungen angepasst und verbessert wird;
- ist gewährleistet, dass die Beurteilung der steuerrelevanten Risiken und die vorgesehenen Maßnahmen zur Erreichung der Ziele des SKS sowie die regelmäßig anfallenden steuerlich relevanten Prozesse überprüfbar dokumentiert sind und diese Dokumentation laufend aktualisiert wird.

Wenn sich die Rahmenbedingungen nicht wesentlich ändern, kann von einer Eignung des eingerichteten SKS für die folgenden drei Geschäftsjahre ausgegangen werden.

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang darauf, dass auch ein wirksames SKS inhärenten Grenzen unterliegt, sodass möglicherweise auch wesentliche Regelverstöße auftreten können, ohne systemseitig verhindert oder aufgedeckt zu werden.

Die Erstellung des Gutachtens ist weder eine Abschlussprüfung bzw. prüferische Durchsicht von Abschlüssen noch eine Prüfung des internen Kontrollsystems und der generellen IT-Kontrollen. Gegenstand des Gutachtens sind ebenso weder die Aufdeckung und Aufklärung strafrechtlicher Tatbestände wie z.B. von Unterschlagungen oder sonstigen Untreuehandlungen und Ordnungswidrigkeiten noch die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit der bisherigen bzw. zukünftigen Geschäftsführung oder der Steuerehrlichkeit des Unternehmens.

Dieses Gutachten ist nur zur Vorlage an die Organe der Finanzverwaltung, also nicht zur Offenlegung gegenüber anderen Dritten bestimmt.

Eine Haftung für die Ausführungen in diesem Gutachten gegenüber Dritten ist ausgeschlossen.

[Ort, Datum]

Das Gutachten ist auf den Tag der Beendigung der Prüfung zu datieren.

[Unterschrift]

Name der Gutachterin bzw. des Gutachters (Wirtschaftsprüfer/Steuerberater)

Firmenmäßige Fertigung durch den Wirtschaftsprüfer oder Steuerberater mit qualifizierter elektronischer Signatur oder einem qualifizierten elektronischen Siegel (vgl. § 153b Abs. 7 BAO)

Anlagen:

1. SKS-Beschreibung
- [2. Beschreibung Kontrollverbund]
- 3./2. Allgemeine Auftragsbedingungen

Anlage 2: Muster eines Gutachtens zu einer Wirksamkeitsprüfung i.S.d. SKS-PV

Gutachten des unabhängigen Wirtschaftsprüfers/Steuerberaters gemäß § 12 Abs. 2 SKS-PV über die Prüfung der Konzeption, Umsetzung und Wirksamkeit des Steuerkontrollsystems für [Unternehmer/Kontrollverbund]

An [den Unternehmer]

A. Gutachtensauftrag

Mit Schreiben vom [Datum] hat uns [der Unternehmer] beauftragt, ein Gutachten über die Angemessenheit der Konzeption, die Umsetzung und die Wirksamkeit des in Anlage 1 beschriebenen Steuerkontrollsystems [des Unternehmers/des Kontrollverbunds] i.S.v. § 13 der SKS-Prüfungsverordnung (SKS-PV) zu erstellen.

Ein Steuerkontrollsystem (SKS) umfasst die Summe aller Maßnahmen (Prozesse und Prozessschritte), die gewährleisten sollen, dass die Besteuerungsgrundlagen für die jeweilige Abgabensart (§ 153e Abs. 1 BAO) in der richtigen Höhe ausgewiesen und die darauf entfallenden Steuern termingerecht und in der richtigen Höhe abgeführt werden (§ 153b Abs. 6 BAO). Das SKS hat den Erfordernissen des Unternehmens zu entsprechen und kann auch Teil eines umfassenderen innerbetrieblichen Kontrollsystems sein.

Für die Durchführung des Auftrags und unsere Verantwortlichkeit sind, auch im Verhältnis zu Dritten, die diesem Bericht beigefügten Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhandberufe (AAB i.d.g.F., abrufbar auch über die Website der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer www.ksw.or.at) vereinbart. Meine/Unsere Haftung ist nach Maßgabe von Punkt 7. der vereinbarten AAB i.d.g.F. gegenüber der Gesellschaft begrenzt.

Wir erstatten dieses Gutachten auf der Grundlage des [vom Unternehmer] erteilten Auftrags. Das Gutachten dient dazu, [den Unternehmer] beim Nachweis über die Wirksamkeit des SKS im Rahmen der begleitenden Kontrolle zu unterstützen. Da unser Gutachten ausschließlich im Auftrag und im Interesse des Auftraggebers erstellt wird und zur Vorlage an die Organe der Finanzverwaltung bestimmt ist, bildet es keine Grundlage für ein allfälliges Vertrauen Dritter auf seinen Inhalt.

B. Verantwortung der gesetzlichen Vertreter

Die Verantwortung für das SKS einschließlich der Dokumentation des SKS und für die Inhalte der Beschreibung des SKS liegt bei den gesetzlichen Vertretern [des Unternehmers/Kontrollverbunds].

C. Befundaufnahme

Gegenstand unserer Befundaufnahme sind die in der als Anlage 1 beigefügten SKS-Beschreibung enthaltenen Aussagen.

Die Zielsetzung der Befundaufnahme als Systemprüfung liegt nicht im Erkennen von einzelnen Regelverstößen und stellt daher weder eine materiell-rechtliche Beurteilung von steuerlichen

Sachverhalten noch ein Aufdecken von abgabenrechtlich unrichtig gewürdigten Einzelsachverhalten dar. Sie ist daher nicht darauf ausgerichtet, Prüfungssicherheit über die tatsächliche Einhaltung von Regeln zu erlangen.

Das SKS ist angemessen bzw. geeignet, wenn mit hinreichender Sicherheit gewährleistet ist, dass die Anforderungen gemäß § 13 Abs. 1 und 2 SKS-PV erfüllt werden.

Die Wirksamkeit des SKS gemäß § 13 Abs. 3 SKS-PV ist dann gegeben, wenn die Grundelemente und Maßnahmen in den laufenden Geschäftsprozessen von den hiervon Betroffenen nach Maßgabe ihrer Verantwortlichkeit zur Kenntnis genommen und beachtet werden. Auch ein wirksames SKS unterliegt systemimmanenten Grenzen, sodass möglicherweise auch wesentliche Regelverstöße auftreten können, ohne systemseitig verhindert oder aufgedeckt zu werden.

Wir haben unsere Befundaufnahme auf der Grundlage der für Wirtschaftsprüfer und Steuerberater geltenden Berufspflichten unter Beachtung des Fachgutachtens KFS/PE 29 durchgeführt.

Hiernach haben wir die Befundaufnahme mit kritischer Grundhaltung so zu planen und durchzuführen, dass wir beurteilen können, ob die in der SKS-Beschreibung enthaltenen Aussagen über die Grundelemente und Maßnahmen des SKS in allen wesentlichen Belangen angemessen dargestellt sind, ob die dargestellten Grundelemente und Maßnahmen geeignet sind, sowohl Risiken wesentlicher Verstöße gegen [*Beschreibung der betreffenden Regeln bzw. des oder der abgegrenzten Teilbereiche(s)*] rechtzeitig zu erkennen als auch solche Regelverstöße zu verhindern, ob die Grundelemente und Maßnahmen zum [*Datum*] implementiert waren und gewährleisten, dass das SKS an geänderte Rahmenbedingungen angepasst und verbessert wird, ob die Beschreibung der Grundelemente und der Maßnahmen zur Erreichung der Ziele des SKS regelmäßig aktualisiert wird sowie ob diese Grundelemente und Maßnahmen während des Zeitraums vom [*Datum*] bis zum [*Datum*] wirksam waren.

Das Ziel der Wirksamkeitsprüfung ist es, zu beurteilen, ob die in der Beschreibung des SKS enthaltenen Grundelemente des SKS innerhalb des Zeitraums seit der letzten abgeschlossenen Prüfung des SKS wirksam waren. Das ist dann der Fall, wenn sich aufgrund der Prüfungshandlungen ergibt, dass gewährleistet ist, dass mit hinreichender Sicherheit in der überwiegenden Anzahl der Fälle, jedenfalls aber in sämtlichen wesentlichen Fällen die Besteuerungsgrundlage für die jeweilige Abgabenart in der richtigen Höhe ausgewiesen worden ist und die darauf entfallenden Steuern termingerecht und in der richtigen Höhe abgeführt worden sind, die Risiken wesentlicher Verstöße gegen steuerliche Vorschriften rechtzeitig erkannt worden sind und Vorgänge, die zu Regelverstößen hätten führen können, in der Regel rechtzeitig beendet worden sind oder im Fall bereits eingetretener Regelverstöße zeitnah die zuständige Abgabenbehörde informiert worden ist.

Der Umfang der Wirksamkeitsprüfung kann unter Berücksichtigung der vom Unternehmer der Abgabenbehörde vorgelegten anderen Nachweise festgelegt werden. Im Rahmen der Wirksamkeitsprüfung ist auch zu beurteilen, ob die seit der Erstellung des letzten Gutachtens mit den Organen des zuständigen Finanzamts (vgl. § 153f Abs. 4 BAO) vereinbarten wesentlichen Schlüsselkontrollen durchgeführt und allenfalls aufgetragene Verbesserungsmaßnahmen ohne unnötigen Aufschub und vollständig umgesetzt worden sind.

[*falls anwendbar*] Unter diesen Rahmenbedingungen haben wir folgende Prozesse und Schlüsselkontrollen beurteilt:

- ...
- ...

Die Auswahl der Prüfungshandlungen haben wir nach unserem pflichtgemäßen Ermessen vorgenommen. Im Rahmen unserer Befundaufnahme haben wir das rechtliche und wirtschaftliche Umfeld und die SKS-Anforderungen des Unternehmens/des Kontrollverbands berücksichtigt. Wir haben die in der SKS-Beschreibung dargestellten Grundsätze und Maßnahmen sowie die uns vorgelegten Nachweise überwiegend auf der Basis von Stichproben beurteilt. Wir sind der Auffassung, dass unsere Befundaufnahme eine hinreichend sichere Grundlage für unsere Beurteilung bildet. Hinreichende Sicherheit bedeutet nicht absolute Sicherheit; auch bei sorgfältiger Befundaufnahme kann die Möglichkeit des Auftretens auch wesentlicher Regelverstöße unentdeckt bleiben.

Im Einzelnen haben wir folgende Prüfungshandlungen durchgeführt:

[Darstellung einzelner Prüfungshandlungen auf Basis von § 14 Abs. 1 Z 1 SKS-PV – siehe Abschnitt 5.3.]

[Folgende Prüfungshandlungen können dabei in Betracht kommen:

- Befragung der gesetzlichen Vertreter, aber auch sachverständiger Mitarbeiter zur Konzeption und Umsetzung des SKS, zu bekannten Schwachstellen im SKS sowie zu festgestellten Fehlern
- Einsicht in Organisationsunterlagen, wie Protokolle und Sitzungsberichte, Berichte der internen Revision, Handbücher und Verfahrensgrundsätze, sowie Durchsicht von vertraglichen Vereinbarungen mit Dritten (einschließlich Vereinbarungen über die Auslagerung von Dienstleistungen an Dritte)
- Einsicht in die Dokumentation über das SKS, in der Verantwortlichkeiten und Regelungen zum SKS enthalten sind
- Beobachtung von Aktivitäten und Arbeitsabläufen, die mit dem SKS in Verbindung stehen
- Nachvollziehen der implementierten Prozesse des SKS
- stichprobenweise Überprüfung der für das SKS relevanten und dokumentierten Kontrollen
- IT-gestützte Prüfungshandlungen wie Datenanalysen im Zusammenhang mit systemtechnisch abgebildeten Berechtigungs- und Freigabekonzepten
- ...]

[Bei Kontrollverbund:

Angaben zu Funktionsweise, Aufgaben- und Risikoverteilung (im Sinne der Lesbarkeit für Details Verweis auf Anlage empfohlen) und Verantwortlichen, siehe § 15 Abs. 2 SKS-PV]

Wir haben die Befundaufnahme (mit Unterbrechungen) in der Zeit vom *[Datum]* bis zum *[Datum]* durchgeführt.

Alle von uns erbetenen Aufklärungen und Nachweise sind uns gegeben worden. Die gesetzlichen Vertreter haben uns die Vollständigkeit und Richtigkeit der SKS-Beschreibung und der uns erteilten Aufklärungen und Nachweise zur Konzeption des SKS sowie zu dessen Angemessenheit, Implementierung und Wirksamkeit schriftlich bestätigt.

D. Gutachten

Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Befundaufnahme gewonnenen Erkenntnisse

- sind die in der SKS-Beschreibung enthaltenen Aussagen über die Grundsätze und Maßnahmen des SKS den Erfordernissen des Unternehmens/Kontrollverbands entsprechend in allen wesentlichen Belangen gemäß § 11 Abs. 2 SKS-PV angemessen dargestellt;

- sind die dargestellten Grundelemente geeignet, die Besteuerungsgrundlage für die jeweilige Abgabensart in der richtigen Höhe auszuweisen, die darauf entfallenden Steuern termingerecht und in der richtigen Höhe abzuführen, die Risiken wesentlicher Verstöße gegen steuerliche Vorschriften rechtzeitig zu erkennen und solche Regelverstöße zu verhindern;
- ist gewährleistet, dass das SKS laufend an geänderte Rahmenbedingungen angepasst und verbessert wird;
- ist gewährleistet, dass die Beurteilung der steuerrelevanten Risiken und die vorgesehenen Maßnahmen zur Erreichung der Ziele des SKS sowie die regelmäßig anfallenden steuerlich relevanten Prozesse überprüfbar dokumentiert sind und diese Dokumentation laufend aktualisiert wird.

Die in der Beschreibung des SKS enthaltenen Grundelemente und Maßnahmen waren zum [Datum] implementiert und während des Zeitraums vom [Datum] bis zum [Datum] wirksam. [alternativ] Von den in der Beschreibung des SKS enthaltenen [Prozesse und Schlüsselkontrollen anführen] ... waren zum ...

Wenn sich die Rahmenbedingungen nicht wesentlich ändern, kann von einer Eignung des eingerichteten SKS für die folgenden drei Geschäftsjahre ausgegangen werden.

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang darauf, dass auch ein wirksames SKS inhärenten Grenzen unterliegt, sodass möglicherweise auch wesentliche Regelverstöße auftreten können, ohne systemseitig verhindert oder aufgedeckt zu werden.

Die Erstellung des Gutachtens ist weder eine Abschlussprüfung bzw. prüferische Durchsicht von Abschlüssen noch eine Prüfung des internen Kontrollsystems und der generellen IT-Kontrollen. Gegenstand des Gutachtens sind ebenso weder die Aufdeckung und Aufklärung strafrechtlicher Tatbestände wie z.B. von Unterschlagungen oder sonstigen Untreuehandlungen und Ordnungswidrigkeiten noch die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit der bisherigen bzw. zukünftigen Geschäftsführung oder der Steuerehrlichkeit des Unternehmens.

Dieses Gutachten ist nur zur Vorlage an die Organe der Finanzverwaltung, also nicht zur Offenlegung gegenüber anderen Dritten bestimmt.

Eine Haftung für die Ausführungen in diesem Gutachten gegenüber Dritten ist ausgeschlossen.

[Ort, Datum]

Das Gutachten ist auf den Tag der Beendigung der Prüfung zu datieren.

[Unterschrift]

Name der Gutachterin bzw. des Gutachters (Wirtschaftsprüfer/Steuerberater)

Firmenmäßige Fertigung durch den Wirtschaftsprüfer oder Steuerberater mit qualifizierter elektronischer Signatur oder einem qualifizierten elektronischen Siegel (vgl. § 153b Abs. 7 BAO)

Anlagen:

1. SKS-Beschreibung
- [2. Beschreibung Kontrollverbund]
- 3./2. Allgemeine Auftragsbedingungen

Anlage 3: Vollständigkeitserklärung

Ort, am

An
[Anschrift des Auftragnehmers]

Firmenstempel des Auftraggebers

Hinweis: Um die Vollständigkeit der erhaltenen Informationen möglichst sicherzustellen, ist die Vollständigkeitserklärung von allen gesetzlichen Vertretern zu unterzeichnen.

Gutachten zu einer [Angemessenheitsprüfung gemäß § 12 Abs. 1 SKS-PV/Wirksamkeitsprüfung gemäß § 12 Abs. 2 SKS-PV]

Wir haben Sie mit der Erstellung eines Gutachtens über eine [Angemessenheitsprüfung/Wirksamkeitsprüfung] gemäß [§ 12 Abs. 1 SKS-PV/§ 12 Abs. 2 SKS-PV] beauftragt. In diesem Zusammenhang erklären wir Folgendes:

1. Wir sind für die Einrichtung des Steuerkontrollsystems (SKS) im [Unternehmen/Kontrollverbund] verantwortlich.
2. Unsere Verantwortung beinhaltet die Gestaltung, Umsetzung, Dokumentation und Aufrechterhaltung eines SKS. Es ist unsere Verantwortung, das SKS in einer Weise einzurichten, dass es wesentliche steuerliche Fehler, seien sie beabsichtigt oder unbeabsichtigt, verhindert bzw. diese aufgedeckt werden können und dass es die Auswahl und Anwendung aller dafür geeigneten Kontrollen beinhaltet, die unter Berücksichtigung der gegebenen Rahmenbedingungen notwendig und angemessen erscheinen.
3. Wir haben Ihnen das gesamte für Ihre Zwecke erforderliche Datenmaterial zur Verfügung gestellt.
4. Die Ihnen übermittelte Steuerrichtlinie vom [Datum] ist von uns freigegeben und im [Unternehmen/Kontrollverbund] gültig.
5. Die Aufklärungen und Nachweise, um die Sie uns ersucht haben, wurden Ihnen vollständig und nach bestem Wissen gegeben. Als Auskunftspersonen, die angewiesen wurden, Ihnen alle gewünschten Auskünfte und Nachweise richtig und vollständig zu geben und für deren Auskünfte wir die Gewähr übernehmen, wurden Ihnen benannt:

-
6. Sie führen ausschließlich Prüfungshandlungen in Zusammenhang mit der mit uns vereinbarten Erstellung eines Gutachtens zur [Angemessenheitsprüfung/Wirksamkeitsprüfung]

gemäß [§ 12 Abs. 1 SKS-PV/§ 12 Abs. 2 SKS-PV] durch. Daher kann nicht ausgeschlossen werden, dass nicht alle möglicherweise bestehenden signifikanten Fehler und Unregelmäßigkeiten einschließlich Betrug oder Unterschlagungen sowie sonstige Gesetzesverstöße aufgedeckt werden.

7. Ihre Berichterstattung erfolgt ausschließlich an uns; eine Weitergabe durch uns an [Abgabenbehörde, der der Bericht weitergegeben werden soll] gilt als vereinbart; eine Weitergabe an andere Dritte bedarf Ihrer gesonderten schriftlichen Zustimmung.
8. Wir haben Ihnen sämtliche Ereignisse bzw. Erkenntnisse, die bis zur Erstellung des Gutachtens eingetreten bzw. uns bekannt geworden sind und die sich wesentlich auf das SKS ausgewirkt haben, mitgeteilt.
9. Wir haben keine Kenntnis von Informationen oder Gegebenheiten, die nicht sachgerecht im SKS umgesetzt und in der Beschreibung des SKS abgebildet sind.
10. [Bei Wirksamkeitsprüfung:] Wir sind für die Wirksamkeit der in der Beschreibung des SKS enthaltenen Grundelemente des SKS im Zeitraum vom [Datum] bis zum [Datum] verantwortlich. Die mit den Organen der zuständigen Abgabenbehörde vereinbarten Abgabenarten und wesentlichen Schlüsselkontrollen beschränken sich auf folgende:
 - [Abgabenart und Schlüsselkontrolle]
 - xxx
11. [Bei Wirksamkeitsprüfung:] Wir gewährleisten, dass mit hinreichender Sicherheit in der überwiegenden Anzahl der Fälle, jedenfalls aber in sämtlichen wesentlichen Fällen
 - die Besteuerungsgrundlage für die jeweilige Abgabenart in der richtigen Höhe ausgewiesen ist;
 - die darauf entfallenden Steuern termingerecht und in der richtigen Höhe abgeführt worden sind;
 - die Risiken wesentlicher Verstöße gegen steuerliche Vorschriften rechtzeitig erkannt worden sind;
 - Vorgänge, die zu Regelverstößen hätten führen können, in der Regel rechtzeitig beendet worden sind;
 - [falls zutreffend: im Fall bereits eingetretener Regelverstöße zeitnah die zuständige Abgabenbehörde informiert worden ist].
12. [Weitere Erklärungen einfügen]

Unterschriften der gesetzlichen Vertreter mit Angabe des Datums der Unterfertigung

Erläuterungen und Anwendungshinweise

Zu Rz (7):

Jene Bereiche, die von der GPLA bzw. vom PLAB erfasst sind, sind nicht Bestandteil des Systems der begleitenden Kontrolle, können aber auf freiwilliger Basis in das SKS bzw. das SKS-Gutachten aufgenommen werden. Dies gilt ebenso für andere Bereiche, die nicht Bestandteil des Systems der begleitenden Kontrolle sind.

Zu Rz (17):

Schädliche Beziehungen liegen bspw. vor, wenn der Gutachter an dem beantragenden Unternehmen (bzw. einem Unternehmen des Kontrollverbands) Anteile in einem wesentlichen Ausmaß hält, als Mitglied des Aufsichtsrats fungiert oder Mitglied des Stiftungsvorstands einer Stiftung ist, die wesentliche Anteile an dem beantragenden Unternehmen (bzw. einem Unternehmen des Kontrollverbands) hält.

Zu Rz (19):

Unter die die Unabhängigkeit grundsätzlich nicht gefährdenden Steuerberatungsleistungen fällt u.a. auch die Umgründungsberatung.

Zu Rz (20):

Bei Erstellung von Steuererklärungen liegt eine Selbstprüfung u.a. vor, wenn der Steuerberater die für die Besteuerungsgrundlagen relevanten Daten selbst ermittelt (z.B. Berechnung von Rückstellungen, Ermittlung von Wertansätzen). Demgegenüber bleibt der Steuerberater unabhängig, wenn die Daten vom beantragenden Unternehmen übernommen werden („compilation“) und die inhaltliche Verantwortung für die Richtigkeit der Daten beim jeweiligen Unternehmen bleibt.

Zu Rz (21):

Eine Erstellung des Abschlusses unter Anwendung des KFS/RL 26 ist grundsätzlich mit der Tätigkeit als Gutachter für das SKS vereinbar. Wenn allerdings im Rahmen der Bilanzierung maßgebende Bewertungen von Aktivposten und/oder Passivposten (z.B. Ermittlung von Rückstellungsbeträgen) vorgenommen werden, die die Besteuerungsgrundlagen wesentlich beeinflussen, ist die Unabhängigkeit des Gutachters gefährdet.

Zu Rz (24):

Eine unschädliche projektbegleitende Befundaufnahme beinhaltet in vielen Fällen das Aufzeigen von Gestaltungs- und Umsetzungsmöglichkeiten sowie Entscheidungsvarianten zur Verbesserung festgestellter Mängel (im Sinne des IDW PS 982 Tz A13 und des IDW-Praxishinweises 1/2016: Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980, im Folgenden „IDW-PH“, Tz 66). Dies gilt für Erst- und Folgeprüfungen.

Zu Rz (26):

Aufgrund der strengen Unabhängigkeitsvorschriften erfüllt ein als Abschlussprüfer bestellter Wirtschaftsprüfer jedenfalls die Unabhängigkeitsanforderungen als Gutachter eines SKS.

Die VO (EU) Nr. 537/2014 (Abschlussprüfungs-Verordnung) definiert darüber hinaus für die Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse alle Leistungen, die nicht gesetzliche Abschlussprüfungen darstellen, als Nichtprüfungsleistungen. Dabei kann es bestimmte Nichtprüfungsleistungen, auch im Zusammenhang mit Steuerberatungsleistungen, geben, die gesetzlich vorgeschrieben sind (vgl. Art. 5 Abs. 1 Unterabsatz 2 lit. a iv) bzw. v), sog. „erforderliche Nichtprüfungsleistungen“) und daher auch von einem Abschlussprüfer eines Unternehmens von öffentlichem Interesse erbracht werden können. Diese sind bspw.:

- Prüfung der Einhaltung der Vorschriften für Spendenabzugsfähigkeit (§ 4a EStG),
- Prüfung der Einhaltung der Vorschriften für die Geltendmachung der Forschungsprämie (§ 108c EStG).

Die Erstellung eines Gutachtens gemäß SKS-PV fällt ebenso unter diesen Tatbestand.

Zu Rz (27) und (28):

Es kommt zu einem Verlust der Unabhängigkeit für eine Folgeprüfung, wenn der Gutachter bei der laufenden Wartung des SKS während des Zeitraums, auf den sich die Prüfung bezieht, mitgewirkt hat. Die Unabhängigkeit ist wieder gegeben, sobald seit der Mitwirkung eine Begutachtung durch einen anderen Gutachter durchgeführt wurde.

Beispiel: Ein Steuerberater setzte das SKS für ein beantragendes Unternehmen um. Da der Steuerberater folglich die Erstprüfung nicht durchführen konnte (Verbot der Selbstprüfung), erfolgt die Erstprüfung durch einen anderen Gutachter. Der Steuerberater kann die Folgeprüfung durchführen, sofern die allgemeinen Voraussetzungen der Unabhängigkeit seit der Erstprüfung gewahrt werden (u.a. keine Mitwirkung an der laufenden Wartung des SKS und keine sonstigen die Unabhängigkeit gefährdenden Tätigkeiten für das Unternehmen).

Zu Rz (29):

Die in § 153b Abs. 6 BAO normierte Definition wird durch die SKS-PV in Abschnitt 2 näher konkretisiert. Die Verordnung lehnt sich dabei an deutsche Prüfungsstandards (IDW PS 982 - Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung des internen Kontrollsystems des internen und externen Berichtswesens und IDW PS 980 - Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen) sowie an die Leitlinie ISO 19600 (Compliance-Management-Systeme-Leitlinien (ISO 19600:2014), ÖNORM ISO 19600: 2017 05 01, erstellt vom Project Committee ISO/PC 271, Compliance Management Systems der International Organization for Standardization (ISO)) an.

Die Grundelemente, die in §§ 4 bis 10 der SKS-PV beschrieben werden, überschneiden sich inhaltlich im Wesentlichen mit den im IDW-PH 1/2016 dargestellten Grundelementen.

Zu Rz (32):

Der Auslandsbezug kann verschiedene Ausprägungen aufweisen:

Die österreichische Gesellschaft ist Teil eines internationalen Konzerns: Die SKS-PV lehnt sich an international übliche Regelwerke (ISO 19600, IDW PS 982 und IDW PS 980) an. Das erleichtert die Anbindung an ein konzernweites Tax Compliance Management System.

Die österreichische Gesellschaft hat Tochtergesellschaften im Ausland: Alleine der Umstand von Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften, die aus steuerlicher Sicht als eigenständige Steuersubjekte zu qualifizieren sind, führt zu keiner Einbeziehung dieser Tochtergesellschaften in das österreichische SKS. Werden die ausländischen Tochtergesellschaften den-

noch in das österreichische SKS einbezogen, dann sind die ausländischen Tochtergesellschaften nicht Teil des Gutachtens i.S.d. SKS-PV. Wird eine ausländische Tochtergesellschaft allerdings als ausländisches Gruppenmitglied in die österreichische Steuergruppe i.S.d. § 9 KStG aufgenommen, dann sind Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen für die Verrechnung ausländischer Verluste (z.B. Umrechnung) sowie deren Nachversteuerung im SKS vorzusehen.

Die österreichische Gesellschaft unterhält Betriebstätten im Ausland: Der erforderliche Umfang und die Intensität der Einbeziehung in das österreichische SKS hängen davon ab, ob das ausländische Ergebnis Teil der österreichischen Steuerbemessungsgrundlage ist (z.B. Doppelbesteuerungsabkommen mit Anrechnungsmethode, Auslandsverlustverwertung gemäß § 2 Abs. 8 EStG und die damit verbundene Nachversteuerung). Grundsätzlich ist ein Aufsetzen auf ein lokales ausländisches IKS möglich, aber nicht verpflichtend. Jedenfalls sind Kontrollen auf Ebene der österreichischen Gesellschaft vorzusehen, die sicherstellen, dass die ausländischen Ergebnisse, die Teil der österreichischen Steuerbemessungsgrundlage werden, nach österreichischen steuerlichen Vorschriften ermittelt wurden.

Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland: Der erforderliche Umfang und die Intensität der Einbeziehung in das österreichische SKS hängen davon ab, ob die Dienstleistungen von einem fremden Dritten bezogen werden. Werden bestimmte Leistungen z.B. von einem konzerninternen Shared Service Center (im Folgenden „SSC“) bezogen, erfolgt die Einbeziehung wie bei einem inländischem SSC, d.h. eine bloße Dokumentation der Schnittstelle und der damit verbundenen Kontrollen ist in der Regel nicht ausreichend. Dasselbe gilt auch für das Vorliegen eines ausländischen Lagers der österreichischen Gesellschaft.

Werden wesentliche Prozesse in einem ausländischen SSC abgewickelt, können Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen des SSC Bestandteile des SKS i.S.d. SKS-PV sein. Ähnliches gilt auch für an externe Dienstleister ausgelagerte Prozesse (z.B. ausgelagerte Tax Compliance, ausgelagerte Buchführung und Bilanzierung, etc.). Dementsprechend hängen der erforderliche Umfang der Einbeziehung und der Kontrollen vom Umfang und der Wesentlichkeit der ausgelagerten Dienstleistungen ab.

Zu Rz (40):

Beispielsweise könnte eine Steuerrichtlinie folgende Inhalte abdecken:

1. Darstellung des Unternehmens bzw. des Kontrollverbunds
(gegebenenfalls mit Bezugnahme auf Verrechnungspreisdokumentation)
 - 1.1. Aufbau- und Ablauforganisation
 - 1.2. Aufbau der Steuerfunktion
 - 1.2.1. Grundsätzliches zu Zuständigkeiten und Aufgabenverteilung
 - 1.2.2. Vertretungsregelungen
 - 1.2.3. (Konzern-)Steuerabteilung
 - 1.2.4. Ausländische Steuerverantwortliche
 - 1.3. Aufgaben der Steuerfunktion
 - 1.4. Organisationsprinzipien
 - 1.5. Führungsprinzipien
 - 1.6. Geschäftszweck einzelner Einheiten oder Unternehmen
 - 1.7. Rollen und Verantwortlichkeiten der Leitungsorgane sowie aller mit der Überwachung und Durchführung der Kontrollen betrauten Personen
2. Kontrollumfeld und Code of Conduct für Steuern
 - 2.1. Bekenntnis zur Steuerehrlichkeit
 - 2.2. Steuerstrategie
 - 2.3. Vorgegebene Verhaltensgrundsätze

- 2.4. Für das SKS zur Verfügung stehende Ressourcen
3. Ziele des SKS
 - 3.1. Grundsätze und Ziele des SKS für das Unternehmen/den Kontrollverbund
 - 3.2. Geltungsbereich der Steuerrichtlinie
 - 3.3. Relevante Steuerarten
4. Risikobeurteilung: Prozess und Methodik zur Identifikation und Beurteilung der steuerrelevanten Risiken
5. Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen
 - 5.1. Risiko-Kontroll-Matrix (Bezugnahme und Verweis)
 - 5.2. Vorgaben und Prozesse (Bezugnahme und Verweis)
 - 5.2.1. Prozessbeschreibungen und Kontrollschritte mit Bezugnahme auf die Risiko-Kontroll-Matrix
 - 5.2.2. Interne Regelwerke (z.B. Grundsätze, Maßnahmen, Kontrollen)
 - 5.2.3. Beschreibung der Kontrollen (Kontrolldurchführender, Kontrollaktivität, Kontrollfrequenz, Kontrollnachweis)
 - 5.3. Steuerliche Weiterbildung von Mitarbeitern (z.B. Schulungen)
 - 5.4. Prozess der Verarbeitung von gesetzlichen Änderungen sowie Änderungen in Rechtsprechung und Richtlinien
 - 5.5. Einbindung der Steuerfunktion/Berichtspflichten an Steuerfunktion
 - 5.6. Beauftragung externer Berater
 - 5.7. Schnittstellen zu anderen Abteilungen (z.B. Buchhaltung, Personal, Einkauf, Vertrieb, IT, Recht)
6. Informations- und Kommunikationsmaßnahmen
 - 6.1. Regelmäßige Kommunikation
 - 6.2. Regelmäßige Information und Schulungen
7. Sanktions- und Präventionsmaßnahmen
 - 7.1. Korrekturmaßnahmen
 - 7.2. Maßnahmen zur Verhinderung der Wiederholung von Fehlern
 - 7.3. Individuelle Konsequenzen des Fehlverhaltens
8. Maßnahmen zur Überwachung und Verbesserung des SKS

Zu Rz (44):

Die konkrete Ausgestaltung des SKS hängt insbesondere ab (siehe auch IDW-PH 1/2016, Tz 24 f):

- vom Geltungsbereich des SKS,
- von den festgelegten Zielen des SKS,
- von der Größe des Unternehmens,
- von Art und Umfang der Geschäftstätigkeit des Unternehmens,
- von der Branche und den Betätigungsfeldern des Unternehmens,
- von nationaler oder internationaler Ausrichtung der Geschäftstätigkeit,
- von der Rechtsform des Unternehmens,
- von der Organisationsstruktur des Unternehmens,
- von der Kontinuität der personellen Zusammensetzung der Steuerfunktion (Fluktuation),
- von der Anteilseigner- bzw. Gesellschafterstruktur des Unternehmens,
- vom Kundenkreis des Unternehmens,
- vom Grad der Automatisierung der Prozessabläufe,
- vom Grad der Delegation von Aufgaben auf Unternehmensexterne,
- vom Grad der arbeitsteiligen Bearbeitung und unternehmensinternen Delegation von Aufgaben.

Zu Rz (47):

Der Begriff „missbrauchsverdächtige Gestaltungen“ ist weder gesetzlich noch in der SKS-PV determiniert. Eine allgemein gültige Aussage zu diesem Begriffsinhalt ist daher nicht möglich. Beim Missbrauchsverdacht muss es sich um qualifizierte Sachverhalte handeln, die eine im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung unangemessene Gestaltung sehr wahrscheinlich erscheinen lassen. Im Einzelfall kann z.B. eine Zwischenschaltung von ausländischen Körperschaften, die weder über Personal noch über Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten verfügen, eine missbrauchsverdächtige Gestaltung sein.

Zu Rz (55):

Die unternehmensindividuelle Wesentlichkeitsgrenze ist u.a. vom Risikoprofil des Unternehmens abhängig. Bei der Beurteilung des Risikoprofils des Unternehmens bzw. des Kontrollverbunds können u.a. die Kriterien gemäß den Erläuterungen zu Rz (44) berücksichtigt werden. Zudem können die nachfolgenden Gesichtspunkte in die Überlegung mit einbezogen werden:

- Nach dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit ist bei der Festlegung der Bezugsgröße(n) für die Bestimmung der Wesentlichkeit eine Abwägung der SKS-Ziele mit dem Implementierungs- und laufenden Überwachungsaufwand vorzunehmen.
- Vom Grundsatz der Wesentlichkeit bleibt die Inanspruchnahme steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten unberührt.
- Auch wenn ein Einzelrisiko für sich als unwesentlich angesehen werden kann, ist zu beachten, dass unwesentliche Risiken zusammen als wesentlich gelten können (z.B. betreffend die Umsatzsteuer).

Bei der Beurteilung der Wesentlichkeit aus Sicht der Finanzverwaltung ist zu beachten, dass gemäß den Erläuterungen zu § 153a BAO im Begutachtungsentwurf neben einer erhöhten Offenlegungspflicht auch eine funktionierende Selbstkontrolle mittels SKS dem Aufbau der Vertrauensbeziehung mit der Finanzbehörde dient.

Mögliche Parameter zur Festlegung der Wesentlichkeit der steuerrelevanten Risiken:

- Quantitative Beurteilung der Wesentlichkeit: Der zu beurteilende Risikobetrag wird zu einer oder mehreren Bezugsgrößen ins Verhältnis gesetzt.
- Qualitative Beurteilung der Wesentlichkeit: Mögliche Einflussfaktoren:
 - außerordentliche Sachverhalte
 - (wesentliche) Änderung der Steuergesetzgebung
 - fehlende Erfahrung des Unternehmens
 - Schaffung der Vertrauensbasis für die begleitende Kontrolle
 - mögliche Beendigung der begleitenden Kontrolle
 - Auswirkung auf die Reputation des Unternehmens bzw. des Kontrollverbunds
 - Komplexität der Geschäftsfälle
 - Frequenz/Transaktionshäufigkeit

Zu Rz (60) und (61):

Betreffend die Identifikation, Analyse und Bewertung der steuerrelevanten Risiken kann auf allgemeine Rahmenwerke, wie beispielsweise die nachfolgenden, zurückgegriffen werden:

- COSO Internal Control – Integrated Framework (2013) bzw. COSO Enterprise Risk Management Framework: Integrating with Strategy and Performance (2017)
- Compliance-Management-Systeme-Leitlinien (ISO 19600:2014)

– Risikomanagement-Leitlinien (ISO 31000:2018)

Beispielhafte Darstellung einer systematischen Vorgehensweise zur Identifikation, Analyse und Bewertung steuerrelevanter Risiken:

1. Definition der Parameter für das Gefahrenpotential
 - Definition der Parameter für das Gefahrenpotential in Bezug auf die Eintrittswahrscheinlichkeit und die betragliche Auswirkung. § 6 Abs. 4 SKS-PV sieht grundsätzlich eine Einstufung des Gefahrenpotentials in gering/mittel/hoch vor.
 - Der Unternehmer hat diese Parameter basierend auf seinen unternehmensspezifischen Anforderungen/seinem Risikoprofil zu spezifizieren.
2. Identifikation und Beschreibung der wesentlichen steuerrelevanten Risikofelder und Einzelrisiken
 - Risikofelder: Sie betreffen die für das Unternehmen relevanten Steuerarten; die Risikofelder können aber auch übergeordneten (z.B. Einhaltung von Aufbewahrungspflichten, Änderungen der Steuergesetzgebung, Schnittstellen zu anderen Unternehmensbereichen) oder speziellen Charakter haben (z.B. falsche Umsatzsteuerfindung im ERP, Verrechnungspreise, Abzugsteuern etc.).
 - Einzelrisiken: Diese werden aus den Risikofeldern abgeleitet, z.B. Nichtabzugsfähigkeit von Repräsentationsaufwendungen, verspätete Einreichung von UVAs, die Steuerabteilung erhält nicht die Information über eine wesentliche Änderung einer Konzernliefervereinbarung, ein ausländischer Dienstleister erbringt nicht den erforderlichen Nachweis zwecks Vermeidung des Einbehalts einer Abzugsteuer.

Die Identifikation der steuerrelevanten Risiken kann durch Durchführung von Interviews oder Workshops sowie durch Analyse der bestehenden Dokumentationen der steuerlich relevanten Prozesse und Risiken erfolgen.

3. Beurteilung des Gefahrenpotentials (Risiko)
 - Der Unternehmer hat für jedes identifizierte wesentliche steuerrelevante Risiko das Gefahrenpotential in Bezug auf die Eintrittswahrscheinlichkeit und die betragliche Auswirkung zu beurteilen. Dies bezieht sich auf das Risiko i.S.e. unternehmensweiten Risikomanagements.

Dabei sind folgende Risikovarianten besonders zu berücksichtigen:

- Massensachverhalte, die im Unternehmen routinemäßig abgearbeitet werden. Große Fallzahlen können in Summe eine hohe betragliche Auswirkung haben, z.B. im Risikofeld Umsatzsteuer.
- Einzelsachverhalte, die für sich beurteilt eine hohe betragliche Auswirkung haben oder betreffend die im Unternehmen wenig Erfahrung besteht, z.B. Betriebsstättenbegründung, Erschließung neuer Märkte, Abschluss wesentlicher Verkaufsverträge zu Anlagevermögen etc.
- IT-Einsatz im Bereich Steuern: Daraus können sich weitere Risikofelder ergeben, wie z.B. die mangelhafte Verwaltung von Zugriffsrechten, Schnittstellenrisiken oder fehlende Updates von Umsatzsteuerkonditionstabellen bei Gesetzesänderungen.

Die Identifikation, Analyse und Bewertung der steuerrelevanten Risiken bildet die Grundlage für die Identifikation angemessener Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen.

Dem „Wesentlichkeitsprinzip“ der begleitenden Kontrolle folgend weist die SKS-PV darauf hin, dass die Darstellung von Prozessen, die kein oder ein geringes Risikopotential aufweisen, entfallen kann.

4. Überprüfung, ob bestehende Kontrollen das steuerrelevante Risiko hinreichend adressieren. Sofern das nicht zutrifft, sind die bestehenden Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen zu adaptieren.
5. Identifikation zusätzlicher Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen
 - Als Beispiel sei die Automatisierung von Kontrollen im Bereich der Umsatzsteuer genannt. Neben der angemessenen Abdeckung des identifizierten steuerrelevanten Risikos zielen die Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen auf die Erreichung der SKS-Ziele ab.
6. Dokumentation der steuerlich relevanten Prozesse
 - Steuerlich relevante Prozesse, die wesentliche steuerrelevante Risiken auslösen, sind zu dokumentieren (z.B. schriftlich oder bildlich in Form von Flow-Charts). Die Dokumentation hat die zugehörigen Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen zu enthalten.
7. Dokumentation der steuerrelevanten Risiken
 - Die Dokumentation der steuerrelevanten Risiken kann in einer Risiko-Kontroll-Matrix erfolgen.
 - Die Risiko-Kontroll-Matrix hat die Mindestanforderungen des § 11 Abs. 1 Z 5 SKS-PV zu erfüllen.
 - Sie kann tabellarisch dargestellt werden. Nachfolgend ist eine beispielhafte tabellarische Darstellung zu finden.

Gemäß § 11 Abs. 1 Z 5 SKS-PV hat die Beschreibung des SKS im Hinblick auf die Kontrollmaßnahmen jedenfalls zu enthalten:

- das konkrete Risiko bzw. das Kontrollziel
- Kontrollbeschreibung (Kontrolldurchführender, Kontrollaktivität, Automatisierungsgrad)
- Kontrollanlass bzw. die Kontrollfrequenz
- den Kontrollnachweis
- den Umgang mit aufgedeckten Fehlern

Beispielhafte Risiko-Kontroll-Matrix:

Risiko-Kontroll-Matrix															
		Risiko			Kontrolle										
No.	Prozess	Beschreibung Prozessrisiko	Bewertung		Kontrollziel	Kontrollbeschreibung	Automatisierungsgrad	Kontrollfrequenz	Kontrollumfang	Präventiv/Dedektiv	Kontrollnachweis	Follow-Up	Verantwortung / durchgeführt von	Datum der Erledigung / Kennzeichnung	
(1)	(2)	(3)	Eintrittswahrscheinlichkeit (inkl. Begründung der Bewertung)	Auswirkung (inkl. Begründung der Bewertung)	Ergebnis der Bewertung (gering/mittel/hoch)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)	(14)	(15)

Erläuterungen zur beispielhaften Risiko-Kontroll-Matrix:

- (1) Bezeichnung des steuerrelevanten Prozesses, Angabe des Prozessschritts.
- (2) Verbale Beschreibung des steuerrelevanten Risikos inklusive wichtiger Details zum steuerrelevanten Risiko und Beispielszenarien. Angabe, ob der Prozess (a) kein bzw. ein geringes oder (b) ein darüber hinausgehendes Risikopotential aufweist.
- (3) Beurteilung des Gefahrenpotentials (gering/mittel/hoch) des Risikos hinsichtlich der Eintrittswahrscheinlichkeit. Die Beurteilung ist verbal zu begründen.
- (4) Beurteilung des Gefahrenpotentials (gering/mittel/hoch) des Risikos hinsichtlich der traglichen Auswirkung. Die Beurteilung ist verbal zu begründen.

- (5) Zusammenfassende Bewertung des steuerrelevanten Risikos (vor Berücksichtigung von Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen).
 - (6) Das Kontrollziel wird aus dem Risiko abgeleitet.
 - (7) Beschreibung der Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen und des Kontrollanlasses.
 - (8) Automatisierungsgrad: z.B. manuell, semi-automatisch, automatisch
 - (9) Kontrollfrequenz: z.B. permanent, täglich, wöchentlich, ereignis-gesteuert etc.
 - (10) Kontrollumfang: z.B. vollständige Kontrolle, Stichproben
 - (11) Kontrollart: Unterscheidung zwischen vorbeugenden Kontrollen (präventive) und aufdeckenden Kontrollen (detektive)
 - (12) Kontrollnachweis (Beschreibung, wie und wo der Kontrolldurchführende die Kontrolle zu dokumentieren hat)
 - (13) Umgang mit aufgedeckten Fehlern
 - (14) Verantwortlicher für die Durchführung der Kontrolle
 - (15) Datum der Kontrolldurchführung und Kennzeichnung durch den Kontrolldurchführenden
8. Regelmäßige Überprüfung der steuerrelevanten Risiken
- Die Befassung mit den (nicht) identifizierten steuerrelevanten Risiken ist keine Einmalaktivität, sondern soll regelmäßig erfolgen. In diesem Zusammenhang ist auch zu prüfen, inwieweit die bestehende Dokumentation der Prozesse, die Risiko-Kontroll-Matrix sowie die allgemeine SKS-Dokumentation anzupassen sind. Zudem ist eine Person/sind Personen zu identifizieren, die für die regelmäßige bzw. anlassfallbezogene Überwachung der Durchführung der Risikoidentifikation, -analyse und -bewertung verantwortlich ist/sind.

Zu Rz (63):

Beispiele für Umstände, die für die Beurteilung der steuerrelevanten Risiken relevant sein können bzw. Anlassfälle darstellen können:

- wesentliche steuerliche Änderungen (z.B. Änderungen von Umsatzsteuersätzen, Abschreibungssätzen oder der steuerlichen Abzugsfähigkeit von bestimmten Aufwendungen, wie etwa Managergehälter)
- wesentliche Änderungen in anderen Rechtsgebieten (z.B. Änderung von Kollektivverträgen)
- wesentliche Änderungen im wirtschaftlichen Umfeld
- wesentliche Änderungen im Personalstand (z.B. Abbau von Mitarbeitern und damit verbundenes Outsourcing von Teilen der Finanz- und Steuerfunktion)
- wesentliche Änderungen bei den Systemen der Rechnungslegung
- Änderungen in der Struktur der Anteilsinhaber (z.B. verbunden mit einer Änderung der Steuerstrategie)
- Umstrukturierungen (z.B. Änderung von Zuständigkeiten im Konzern)
- überdurchschnittliches Unternehmenswachstum oder Unternehmensschrumpfung (z.B. nicht gleichermaßen mitwachsende Finanz- und Steuerabteilung zur Abdeckung der durch das Wachstum bzw. neue Geschäftsfelder entstehenden Anforderungen)
- Einführung neuer Technologien im Unternehmen (z.B. Umstieg auf SAP)
- neue oder atypische Geschäftsfelder oder Produkte bzw. der Wegfall von Geschäftsfeldern oder Produkten (z.B. Einstellung von Vertriebskanälen, Aufnahme digitaler Geschäftsmodelle, Onlineverkauf)
- Ausdehnung der Geschäftstätigkeit auf neue Märkte bzw. Rückzug aus bestehenden Märkten (z.B. verbunden mit einer Änderung der Supply Chain, Entstehen von Betriebsstätten und steuerlichen Pflichten in anderen Staaten)
- dolose Handlungen (deren Aufdeckung und Behebung dokumentiert das Funktionieren des SKS)

Zu Rz (65):

Die Abstufung der Intensität der Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen ist abhängig von der festgestellten Risikoqualifizierung, der spezifischen Unternehmensorganisation und der Unternehmensgröße.

Beispielhaft könnte wie folgt differenziert werden:

- Niedriges Risiko: Festlegung von Grundsätzen, wie Richtlinien, Handbücher, Checklisten, Arbeitsanweisungen
- Mittleres Risiko: zusätzlich Festlegung von Maßnahmen, wie Schulungen, Trainings, Webinare, Kommunikation von Grundsätzen
- Hohes Risiko: zusätzlich Festlegung von Kontrollen, wie Vier-Augen-Prinzip, Stichproben, automatisierte Kontrollen

Zu Rz (66):

Hinsichtlich der Durchführung der Kontrollen ist auf die Risiko-Kontroll-Matrix abzustellen und genau zu regeln:

- Was?/Welche Kontrollschritte sind vorgesehen?
- Wie?/Wie sind die Kontrollen durchzuführen?
- Wer?/Wer ist für die Durchführung der Kontrollen zuständig?
- Wann?/Wann/in welchen zeitlichen Abständen sind die Kontrollen durchzuführen?

Zu Rz (67):

Zweck der fehlervermeidenden (präventiven) Maßnahmen ist die Verminderung der Eintrittswahrscheinlichkeit steuerrelevanter Risiken, indem falsche Daten von vornherein von der weiteren Verarbeitung ausgeschlossen werden.

Beispiele für fehlervermeidende Maßnahmen:

- Richtlinien
- fachliche Anweisungen zu steuerlichen Themen
- Checklisten (z.B. Vollständigkeit der Mehr-Weniger-Rechnung)
- Entscheidungsbäume (z.B. für Rechnungen über Bewirtung, umsatzsteuerliche Einordnungen)
- Schulungen und jährliches Schulungsprogramm
- Kommunikation von Rechtsänderungen
- Zuständigkeitsregeln
- Funktionstrennungen (z.B. Preparer, Reviewer)
- Vertretungsregelungen
- Unterschriftenregelungen
- Berechtigungskonzepte
- Anweisungen zu Dokumentation und deren Ablage
- Schnittstellen zu externen Dienstleistern und Beschreibung der an diese übertragenen Aufgaben
- Verfügbarkeit der Richtlinien und Organisationsanweisungen für Mitarbeiter
- Strukturierte Information für Neueintretende
- Übergabeprozesse bei Mitarbeiterwechsel

Zweck der fehleraufdeckenden (detektiven) Maßnahmen ist die Verminderung der betragslichen Auswirkung steuerrelevanten Risiken. Sie sind den einzelnen Prozessschritten unmittelbar nachgelagert und sichern die Richtigkeit und Vollständigkeit der Verarbeitungsergebnisse.

Beispiele für fehleraufdeckende Maßnahmen:

- prozessintegrierte Kontrollen
 - z.B. Vier-Augen-Prinzip oder in Systemen integrierte IT-Kontrollen
- systematische Auswertung von Daten auf Besonderheiten
 - z.B. Plausibilitätschecks
 - Verprobungen
 - Massendatenanalysen (etwa Umsatzsteueranalytics)
- IT-technische und organisatorische Kontrollen
 - z.B. systemintegrierte Plausibilitätschecks

Zu Rz (78):

Eine Systemprüfung stellt nicht auf das Erkennen von einzelnen Regelverstößen ab und kann daher weder eine materiell-rechtliche Beurteilung von steuerlichen Sachverhalten noch ein Aufdecken von abgabenrechtlich unrichtig gewürdigten Einzelsachverhalten bewirken.

Zu Rz (82):

Hinreichende Sicherheit liegt dann vor, wenn der Gutachter durch die vorgenommenen Prüfungshandlungen und erlangten Nachweise das Auftragsrisiko auf ein unter den Umständen des Auftrags vertretbar niedriges Maß reduziert hat.

Die bei der Wirksamkeitsprüfung zu erlangende hinreichende Sicherheit bedeutet nicht absolute Sicherheit: Auch ein ansonsten wirksames SKS unterliegt systemimmanenten Grenzen, sodass möglicherweise auch wesentliche Regelverstöße auftreten können, ohne systemseitig verhindert oder aufgedeckt zu werden. Diese systemimmanenten Grenzen ergeben sich u.a. aus menschlichen Fehlleistungen, Missbrauch oder Vernachlässigung der Verantwortung durch für bestimmte Maßnahmen verantwortliche Personen, der Umgehung oder Außerkraftsetzung von Kontrollen durch Zusammenarbeit zweier oder mehrerer Personen oder dem Verzicht des Managements auf bestimmte Maßnahmen, weil die Kosten dafür höher eingeschätzt werden als der erwartete Nutzen.

Zu Rz (89):

Die Anforderungen an ein funktionierendes auf IT-Basis eingerichtetes rechnungslegungsbezogenes internes Kontrollsystem sind im KFS/DV 1 festgehalten.

Dazu zählen:

- „IT-Kontrollumfeld“: Die IT muss auch durch angemessene Maßnahmen im Kontrollumfeld berücksichtigt werden. Derartige, in Abhängigkeit von der Größe und der Art des Unternehmens ausgestaltete Kontrollmaßnahmen sind Voraussetzung für eine ordnungsmäßige IT-Buchführung.
- „Generelle IT-Kontrollen“: Kontrollen bezüglich der ordnungsmäßigen Verwendung einer IT-Buchführung.
- „Anwendungskontrollen“: automatisierte Kontrollen in den Geschäftsprozessen selbst.

Insbesondere sind die § 82 AktG bzw. § 22 Abs. 1 GmbHG zu beachten.

Als Informationsquellen für den Gutachter können insbesondere Berichte des Abschlussprüfers (z.B. Management Letter, Art. 11-Bericht (KFS/PG 4) oder Ausübung der Redepflicht aufgrund von Mängeln im rechnungslegungsbezogenen IKS), Ergebnisse aus vergangenen Betriebsprüfungen oder Berichte der internen Revision dienen.

Zu Rz (92):

Die Bedeutsamkeit der relevanten Risiken einer Organisationseinheit kann sich nach quantitativen oder qualitativen Faktoren bemessen. Ausgangsbasis für die Beurteilung des Gutachters ist die vom Unternehmen selbst vorzunehmende Einschätzung. Quantitative Faktoren stellen insb. auf die wirtschaftliche Bedeutung der jeweiligen Einheit ab. Qualitative Faktoren beziehen sich z.B. auf die Art und/oder Höhe der jeweils für das SKS relevanten Risiken.

Beispiele für quantitative Faktoren sind:

- Anzahl der steuerrelevanten Transaktionen
- betraglicher Umfang der Abgabenverpflichtungen
- Anzahl der Betriebsstätten/Tochtergesellschaften

Beispiele für qualitative Faktoren sind:

- Komplexität des Geschäftsmodells
- Anzahl der mit einer steuerlich relevanten Transaktion befassten Organisationseinheiten und Häufigkeit ihrer Befassung
- Komplexität der rechtlichen Rahmenbedingungen

Zu Rz (108):

Sofern die erstmalige Durchführung beschriebener Kontrollen erst in einem Zeitraum nach Durchführung der Befundaufnahme vorgesehen ist (z.B. jährliche Kontrollen), kann auch eine Befragung oder eine Einsichtnahme in Arbeitsanweisungen o.ä. genügen.

Zu Rz (109):

Nachvollziehen bedeutet die unabhängige Durchführung von Verfahren oder Kontrollen, die ursprünglich als Teil des SKS des Unternehmens durchgeführt wurden. Im Rahmen eines *Walkthrough* (Prozessdurchlauf) folgt der Gutachter den tatsächlichen Transaktionen und Prozessschritten, einschließlich der IT-gestützten Prozessschritte. Der Gutachter sollte in der Regel zumindest einen *Walkthrough* für diejenigen Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen durchführen, denen bei der Risikobeurteilung eine besondere Bedeutung zukommt.

Einsichtnahme umfasst die Untersuchung von internen oder externen Aufzeichnungen oder Dokumenten in Papier- oder elektronischer Form.

Beobachtung besteht darin, sich von anderen Personen durchgeführte Prozesse oder Verfahren anzusehen. Die Beobachtung liefert Nachweise über die Durchführung eines Prozesses oder Verfahrens, ist jedoch beschränkt auf den Zeitpunkt, an dem sie stattfindet.

Zu Rz (111):

Zu den Monitoring-Maßnahmen zählen unter anderem:

- Festlegung der Zuständigkeiten für die Überwachung
- Wahrnehmung notwendiger Schulungs- bzw. Fortbildungsmaßnahmen
- Bereitstellung von ausreichend erfahrenen Mitarbeitern für die Durchführung der Überwachungsmaßnahmen
- Festlegung eines Prozesses, der gewährleistet, dass geänderte Rahmenbedingungen (z.B. Gesetzesänderungen, Mitarbeiterfluktuation, neue Transaktionen, Änderungen im wirtschaftlichen Umfeld) rechtzeitig erkannt werden (z.B. durch Einrichtung eines Meldewesens) und das SKS entsprechend aktualisiert wird
- Untersuchung durch die interne Revision, falls vorhanden

- Erstellung von Berichten über die Ergebnisse der Überwachungsmaßnahmen und Auswertung dieser Berichte durch die zuständige Stelle (z.B. Steuerabteilung)

Zu Rz (115):

Bezüglich der in § 13 Abs. 3 SKS-PV angeführten Prüfungsziele können u.a. folgende Prüfungshandlungen vorzunehmen sein:

- Nachvollziehen von Kontrollaktivitäten („*Reperformance*“)
- Durchsicht von Nachweisen über die Einhaltung der Maßnahmen (z.B. Kommunikation eines Verhaltenskodex, Trainingsdokumentation, schriftliche Erklärungen der Mitarbeiter)
- Beobachtung der Durchführung von in der SKS-Beschreibung dargestellten Maßnahmen
- kritische Würdigung der für die entsprechende Abgabenart in der Risiko-Kontroll-Matrix festgelegten wesentlichen Kontrollen inklusive Einsichtnahme in deren Dokumentation
- Befragung von Mitarbeitern, z.B. ob wesentliche Verstöße gegen steuerliche Vorschriften rechtzeitig erkannt wurden und ob im Fall bereits eingetretener Regelverstöße zeitnah die Abgabenbehörde informiert wurde
- Einsichtnahme in Berichte der internen Revision, falls vorhanden

Zu Rz (118):

Für eine selektive Untersuchung stehen verschiedene Auswahlverfahren (bewusste Auswahl oder Zufallsauswahl) zur Verfügung.

Bei der bewussten Auswahl können u.a. Kriterien wie Risikobeurteilung, Betragshöhe oder Komplexität des zugrundeliegenden Geschäftsprozesses herangezogen werden. Nähere Erläuterungen zur Prüfung unter Anwendung von Stichproben enthält beispielsweise der ISA 530.

Eine Darstellung der durchgeführten Kontrollprüfungen sowie der Ergebnisse der Funktionstests könnte wie folgt aufgebaut sein:

[Beschreibung der SKS-Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen eines Unternehmers]				
Angaben aus der Beschreibung des SKS			Angaben des Gutachters	
Kontrollbeschreibung	Kontrollfrequenz	Kontrollart, -typ	Test-Beschreibung	Testergebnis (wirksam/nicht wirksam)
Kontrolle 1				
Kontrolle 2				
Kontrolle n				
Ergänzende externe Kontrollen für Kontrollziel X: (falls vorhanden)				
<ul style="list-style-type: none"> • Beschreibung Kontrolle 1 • Beschreibung Kontrolle 2 • Beschreibung Kontrolle n 				

Erläuterungen zu den einzelnen Spalten der Tabelle

Frequenz

jährlich, halbjährlich, vierteljährlich, monatlich, wöchentlich, täglich, mehrmals täglich, anlassbezogen

Art/Typ

Art: automatische Kontrolle, manuelle Kontrolle, halbautomatisch (manuelle und automatische Komponenten)

Typ: fehlervermeidende/fehleraufdeckende Kontrolle

Testergebnis

- wirksam: Die vorgefundenen Vorkehrungen oder Kontrollmaßnahmen erfüllen die zu stellenden Anforderungen, werden angemessen durchgeführt und nachvollziehbar dokumentiert.
- nicht wirksam: Die Kontrollmaßnahmen erfüllen nicht die Anforderungen. In diesem Fall sind die Ergebnisse des Tests darzustellen.

Zu Rz (119):

Zur Bestimmung der Toleranzschwelle muss der Gutachter Kriterien wie die Art des Fehlers (z.B. formaler Fehler), Häufigkeit und Auswirkung sowie Überlegungen, ob ein systematischer Fehler vorliegen kann, mit in Betracht ziehen.