

Auswirkungen von Steuerreformen, Änderungen der Finanz-Organisation und des Rechtsschutzes auf den steuerberatenden Beruf

Bericht vom 22. OÖ-Tag der VWT am 23. 9. 2004



Hon.-Prof. Mag. Dr. Josef Schlager, WP/StB

1. Einleitung

Der 22. Oberösterreich-Tag der VWT an der Universität Linz am 23. 9. 2004 stand unter der Zielsetzung, für die steuerberatende Tätigkeit sowohl aktuelles Gestaltungswissen zur Gruppenbesteuerung zu vermitteln als auch Hintergrundwissen aus der Diskussion mit dem neuen Finanzmanagement zu erlangen. „Finanz“ ist nun der Oberbegriff für die Steuer einhebenden 42 österreichischen Wirtschaftsraumfinanzämter und 8 Großbetriebsprüfungen sowie die Zollämter. Es wurden auch der Standpunkt und die Bedürfnisse der Steuerberatungspraxis dem Regionalmanagement und den Finanzvorständen vorgetragen. Ein weiterer wichtiger Punkt war es, die Rechtsschutzmöglichkeiten bei UFS und VwGH auszuloten. Die Vortragsunterlagen können bei Kollegen Schlager angefordert werden.

2. Theorie und Praxis der Gruppenbesteuerung

Bekommt man beim Lesen des Gesetzestextes des § 9 KStG, der mit Unternehmerrgruppen überschrieben ist, noch den Eindruck, dies wird in der Praxis zu bewältigen sein, so zeigten die aufgeworfenen Problembereiche, dass die theoretisch denkbaren Sachverhalte wohl bei komplexen Streitfällen auf Beurteilungsschwierigkeiten stoßen werden. Prof. Tumpel gelang es, auf dem letzten

Stand der Diskussion neben der Darstellung der Inhalte auch die Zweifelsfragen aufzuwerfen, wobei er etwa besonders auf die notwendige Vereinbarung einer Steuerausgleichsregelung und die Beachtung der Fallfristen bei Gruppenanträgen hingewiesen hat. Kollege WP Mag. Mitterlehner, dessen starker Erfahrungshintergrund aus internationalen Gestaltungen sichtbar wurde, hat Praxisfragen wie unterschiedliche Wirtschaftsjahre, Einbeziehung von Holding-Gesellschaften, von Immobilien-Gesellschaften bzw. von Privatstiftungen aufgezeigt, weiters hat er auf eine ganze Reihe von Fragen hinsichtlich Vorbereitungsmaßnahmen 2004 hingewiesen, etwa wie weit eine Gruppenbegründung im Rahmen bestehender Konzernstrukturen möglich ist, ob fremdfinanzierte Erwerbe (Zinsenabzug ab 2005) erforderlich bzw. sinnvoll sind oder ob Akquisitionen inländischer Gesellschaften auf den 1. 1. 2005 verschoben werden sollen, um die Firmenwertabschreibung zu nutzen. Da das druckfrische Abgabenänderungsgesetz 2004 bereits mit den Tagungsunterlagen ausgeteilt worden war, konnten die ersten Reparaturregelungen des Gesetzgebers zur Gruppenbesteuerung schon behandelt werden.

Es wurde darauf hingewiesen, dass eine Unsicherheit hinsichtlich der Überprüfung der „Richtigkeit“ der zur Aufrechnung in Österreich kommenden Verluste ausländischer Gesellschaften, die nicht unseren Rechnungslegungsstandard besitzen, besteht. Hier wird wohl mit der strengen Beweislast bei Auslandsbeziehungen seitens der Rechtsprechung gerechnet werden müssen. M.E. ist dies im Hinblick auf die dadurch entstehende Minderung des österreichischen Körperschaftsteueraufkommens zutreffend¹.

Nachdem Verluste höchstens in der Theorie frei gestaltbar sind, in der Regel jedoch etwa durch den Markt und ein schlechtes Management entstehen, ist für komplexe Konzerngestaltungen daraus wohl ein Steuercontrolling notwendig, das mit „AAA“ in einem Rating beurteilt würde. Angeregt wird auch, dass sich die handelsrechtliche Forschung verstärkt mit

der modernen „Organschaft“ befassen soll².

3. Elektronische Steuererklärungen

Es gelang Kollegen StB Mag. Reinhard Mayrhofer exzellent aufzuzeigen, worauf bei der Organisation der elektronischen Steuererklärungen in den Steuerberatungskanzleien zu achten ist. So ist es ja bereits möglich, auch Steuerbescheide über FINANZOnline abzurufen, dies ist jedoch nur für alle Veranlagungsfälle mit Postzuständigkeit möglich. Es können sich hier nicht zu unterschätzende Probleme mit der Fristwahrung ergeben, wenn nicht täglich in die Databox geschaut und der Beginn des Fristenlaufes dokumentiert wird. Wenn man an die nicht geringe Zahl der Erkenntnisse zur Zurückweisung von Eingaben und Beschwerden wegen Fristversäumnis denkt, so verwies Zorn auf das VwGH-Erkenntnis vom 24. 6. 2004, Zl. 2001/ 15/ 0045, wo es um die rechtzeitige Berufungseinbringung gegangen ist, kann man heute schon Prognosen stellen, dass sich bei den elektronischen Abwicklungen neue Fehlermöglichkeiten ergeben. Mayrhofer wies darauf hin, dass insbesondere Steuerpflichtige, wenn sie einen FINANZOnline-Zugang haben, nicht experimentieren sollten. Die Wahrscheinlichkeit wird hoch eingeschätzt werden müssen, dass die Berufungsfrist abgelaufen ist, wenn die Bescheide in der „Databox“ entdeckt werden. M.E. sollten weiterhin Bescheide in Papierform erstmalig zugestellt werden. Es sollte jedoch die Möglichkeit geschaffen werden, dass bereits einmal mit der Post zugestellte Bescheide elektronisch abgerufen werden können. Damit wird sicherlich eine Erleichterung in der raschen Erlangung von Informationen geschaffen, die ja u.a. Ziel der elektronischen Abwicklung ist.

Vom BMF ist daran gedacht, rd. 80% der Steuererklärungen über FINANZOnline abzuwickeln. So kommen die E3-, E4-, E5- und K2-Steuererklärungen wahrscheinlich im Jahr 2005 und im Jahr 2006 die E6-Erklärung mit E106 und E107 zur Freigabe.

Besonders ist darauf zu achten, dass es keine Zweifel gibt zwischen der im Papierakt in der Steuerkanzlei dokumentierten letzten Fassung einer Steuererklärung und der tatsächlich übermittelten elektronischen Steuererklärung. Angesprochen wurden auch die unberechtigten Zugriffe in FINANZOnline. Bis Mitte 2004 wurden 50 unberechtigte Zugriffe gezählt, die großteils auf einem Irrtum beruhen. Zu beachten ist, dass unberechtigte Zugriffe ein Berufsvergehen darstellen können bzw. zu einem Ausschluss von FINANZOnline, ausgenommen die verpflichtende Erklärungsabgabe, führen können. In den Steuerberatungskanzleien sollte jedenfalls der Personenkreis, der Zugang zur Übermittlung hat, auf wenige und besonders vertrauenswürdige Mitarbeiter beschränkt sein. Abschließend wies Kollege Univ.-Doz. Dr. Reinhard Schwarz, der den Vormittag moderierte und immer wieder wichtige Zusammenhänge herstellte, auf das Projekt „elektronische Bilanz“ von Finanz- und Justizministerium hin. Es ist m.E. wichtig, wenn die Kammer der Wirtschaftstreuhänder dabei immer vertreten ist, da es schon aus der Verantwortung gegenüber den Klienten und den damit zusammenhängenden im Verfassungsrang stehenden Verschwiegenheitsanforderungen von Bedeutung ist, in welchem Umfang elektronische Daten über Rechnungslegung den Banken, dem Firmenbuch und der Finanzverwaltung übermittelt werden können bzw. nach Lösung der EDV-technischen Fragen wohl auch versucht werden wird, ein „Müssen“ dahinter zu setzen.

4. Finanz neu

Der Leiter des Regionalmanagements, HR Mag. Hubert Woischitzschläger, hat nicht nur die neue Ablauf- und Aufbauorganisation erläutert, sondern sich auch der Diskussion sehr engagiert gestellt. Die Finanzverwaltung neu („Finanz“) hat gegenwärtig 11.272 Mitarbeiter ohne BMF beschäftigt, davon beim Zoll 2.248 Mitarbeiter. Das steuerliche Massenverfahren zeigt sich an 860.000 Unternehmerakten, 1.100.000 Beihilfen-Anspruchsberechtigte, 2.224.000 Arbeitnehmerveranlagungen und 2.185.000 Bewertungsakten, die angelegt sind. Die formelle Auflösung der Finanzlandesdirektion erfolgt durch BGBl. I 2003/124 zum 1. 5. 2004, wobei einzelne operative Aufgaben bei bestimmten Finanzämtern konzentriert sind, etwa die Bescheinigung

nach § 4 Abs. 4 Z. 5 EStG beim Finanzamt für den 1. und 23. Bezirk in Wien (Aufgaben-Übertragungsverordnung BGBl. II 166/2004 vom 21. 4. 2004). Bundesweite Zuständigkeit haben einzelne Abteilungen des Regionalmanagements, so der „Fachbereich“, weiters die „Bundesfinanzakademie“ und das für die Steuerberatung sicherlich bedeutsame „Informations- und Analysezentrum Steuer und Zoll (RIA)“. Da der bundesweite Fachbereich für Rechtsauskünfte an Steuerberater nicht zugänglich ist, ist es m.E. notwendig, dass einzelne Rechtsinterpretationen, wenn sie von allgemeinem Interesse sind, auch der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zur Verfügung gestellt werden, da die Steuerberatung ja wesentlich eine zukunftsorientierte Beratung ist und es zu spät sein kann, wenn erst ein Steuerberater in seinem Einzelfall vom Wirtschaftsraumfinanzamt auf diese Interpretationen bei Erledigung aufmerksam gemacht wird. Die Umorganisation der Finanzverwaltung bedeutet einen „Kulturwandel“, wie es Woischitzschläger bezeichnet hat, von der bürokratischen Organisation zum New-Public-Management. Für den Steuerpflichtigen und auch den Steuerberater ist gleichsam nur noch das Wirtschaftsraumfinanzamt über das Info-Center unmittelbar zugänglich. Es gibt nur mehr zwei Hierarchieebenen, nämlich den Vorstand und die eigenverantwortlichen Teamleiter mit 12 Mitarbeitern nach Vollbeschäftigung gezählt, wobei der Fachbereich mit dem Fachvorstand kein organisatorisches Weisungsrecht an die Teamleiter hat. Aus meinen Praxiserfahrungen arbeitet der Fachbereich jedoch die Rechtsmeinungen aus, denen im Teambereich regelmäßig gefolgt wird, sodass sich eine faktische Durchsetzung dieser Rechtsmeinungen ergibt. Da die Wirtschaftsraumfinanzämter zumeist weiterhin mehrere Standorte haben, wird eine Wissensdatenbank aufgebaut, auf die zurückgegriffen werden kann, damit die einzelnen Sachverhalte im Finanzamt gleich behandelt werden, während bisher alles in Organisationsvorschriften geregelt wurde³. In der neuen flexiblen Organisation gibt es statt Vorschriften nunmehr Ziel- und Leistungsvereinbarungen und ein Controlling, wobei „vom Stapel produziert“ wird und die Akte des Steuerpflichtigen in den zugeordneten Teams immer wieder rotieren werden. Nach Woischitzschläger war die Vergangenheit durch eine inputorientierte Steuerung und Führungskräfte als Steuer-

experten gekennzeichnet, während nunmehr auf eine wirkungsorientierte Steuerung mit Führungskräften als Manager umgestellt wurde.

In der Fragenrunde am Podium mit Kollegen Schlager und aus dem Plenum zeigte es sich, dass für die Arbeit der Steuerberatung die Umstellung – wie sie Schlager ansprach – vom Referenten-Finanzamt zum anonymen Call-Center-Finanzamt schwierig ist, da es oft nicht gelingt, an den notwendigen Ansprechpartner rasch heranzukommen. Gerade in der Übergangsphase sollte eine emotionsfreie und sensible Abstimmung der „über den Schreibtisch“ arbeitenden Personen in der Steuerberatung und bei der Finanz erfolgen, damit wirklich der kooperative Steuerstaat entsteht, den alle anstreben.

Aus dem Podium wurde aufgezeigt, dass sich bei Telefonanrufen an das Info-Center, das die Kundenbetreuung übernimmt, und die Leitstellenagenden lange Wartezeiten ergeben und die Zuordnung zum jeweiligen Sachbearbeiter nicht immer funktioniert. M.E. sollte daher auch bei jedem Bescheid, nachdem es ja bei der Steuernummer keine Referatsangabe mehr gibt, zumindest die Nebenstelle des Teammitgliedes, das dafür zuständig ist, angeführt werden, wie es ja bereits bei den Vorhalten geschieht. Da Steuerberater i.d.R. nur anrufen, wenn schon ganz konkrete Fragestellungen bestehen, wäre es wichtig, wenn zumindest unser Berufsstand über das Telefonverzeichnis der Wirtschaftsraumfinanzämter verfügte. Ich glaube nicht, dass man dadurch die Mitarbeiter allzu sehr in der „Produktion“ stört, sondern damit die ohnedies nicht in der automatisierten EDV-Verarbeitung laufenden Fälle beschleunigt werden.

Es muss alles getan werden, damit sich nicht die Kosten der Steuereinhebung zu Lasten der Steuerpflichtigen weiter verschieben⁴. Von den Vertretern der Steuerpflichtigen (insb. Arbeiterkammer, Wirtschaftskammer, Wirtschaftstreuhänderkammer) sollte diese Entwicklung, die wohl erst nach Jahren statistisch verifizierbar ist, besonders beobachtet werden. Die Ausführungen hier sollten zeigen, wie wichtig es für die Steuerberatungsbetriebe ist, daran mitzuwirken, wie sich die Finanzverwaltung neu organisiert. Wenn es sich bei der Steuereinhebung um ein Massenverfahren handelt, „bei dem sich in der Praxis nicht normierte Abläufe herausgebildet haben, die vielfach erst eine Bewältigung der Verfahrensprobleme

ermöglichen“⁵, so wird dies bei aller EDV-Gläubigkeit auch in der „Praxis neu“ nicht anders möglich sein. Die im Punkt 3. aufgezeigten Änderungen in den Kanzleiprozessen haben ebenfalls Auswirkungen auf die Abläufe in der Finanzverwaltung. Das Fehlen der Übermittlung von auf den Einzelfall bezogenen Detailunterlagen durch die elektronische Erklärung führt dazu, dass Fehler oftmals erst bei durchgeführten EDV-Analysen der Finanzverwaltung bzw. Prüfungen hervorkommen. Die Entscheidungsverantwortung für die Postübersendung von Unterlagen zeitgleich mit der Übermittlung von elektronischen Erklärungen wird von der für die Steuereinhebung grundsätzlich verantwortlichen Finanz an die Steuerpflichtigen und damit an die Steuerberatung „delegiert“, wodurch m.E. eine Änderung des Substanzinventarbestandes und der Anerkennung einer „vertretbaren Rechtsauffassung“ vom Gesetzgeber einzubringen wäre, etwa dass bei Handlungen, die die Finanz setzt, wie Vorhalt, Nachschau oder Betriebsprüfung, die Vorlage der im Steuerberaterakt vorbereiteten, jedoch nicht übermittelten Unterlagen noch rechtzeitig im Sinne einer Offenlegung ist. Auch eine E-Mail-Übermittlung mit Sicherheitsüberprüfung durch einen „elektronischen Stempel“ zur Gewährleistung, dass Originale übermittelt werden, sollte sich durchsetzen.

Eine verstärkte Information über die Arbeit des Informations- und Analysezeentrums und die aufgestellten Risikowahrscheinlichkeiten sollte das BMF mit der Kammer der Wirtschaftstreuhand pflegen. Dies würde letztlich zu einem geringeren Kontrollbedürfnis bei der Finanzverwaltung in einem System mit faktischer Selbstveranlagung führen. Seer meint, die Schaffung eines Anreizes beim Steuerbürger zur Inanspruchnahme eines Steuerberaters erhöht sich, „wenn die Erstellung der Steuererklärung durch einen Steuerberater als risikomindernder Faktor den Risikoindikator für die computergesteuerte Auswahl zu prüfender Fälle mindert.“⁶

5. Verhältnis UFS und VwGH

Wie erwartet, brachte die Behandlung der gegenwärtigen Rechtsschutzentwicklung durch exponierte Vertreter des UFS, Univ.-Lekt. Mag. Bernhard Renner, und des VwGH, HR Univ.-Doz. Dr. Nikolaus Zorn, wichtige Informationen. Dem UFS ist es durch ein effizientes Informationssystem nach außen rasch

gelingen, die gebührende Aufmerksamkeit auf sich zu lenken. Dazu sei u.a. auf die eigene Fachzeitschrift „UFS aktuell“ verwiesen. Da der UFS den Gesetzauftrag hat, alle Entscheidungen zu dokumentieren, ist es wichtig, wenn die Datenbank „FINDOK“ der Öffentlichkeit zugänglich gemacht wird und nicht nur, wie es bisher der Fall ist, der Finanz zur Verfügung steht. Eine Arbeitsgruppe dazu wurde bereits installiert, wie Mag. Renner berichtete. Mit einer Öffnung sollte im Jahr 2005 gerechnet werden können. Hinzu kommt, dass auch auf die UFS-Homepage „ufs.bmf.gv.at“. Dort findet man ausgewählte Entscheidungen und Zusatzinformationen. Unbestritten ist bereits, dass der UFS Vorlagen an den EuGH und VfGH (z.B. hinsichtlich Verböserungsverbot § 117 BAO, Beschluss des VfGH auf Gesetzesprüfung am 24.6.2004) richten kann.

Nach Zorn ist die Anzahl der Falleingänge beim VwGH zurückgegangen. Man wird beobachten, ob dies auf die UFS-Arbeit zurückgeht. Der VwGH hat gegenwärtig noch zwei Fälle aus 1998, 25 aus 1999, 100 aus 2000 und 250 aus 2001, wenn man die zurückliegenden Jahre abfragt. Die Vertretung durch Wirtschaftsprüfer beim VwGH ist zunehmend. Auch die Vertretung durch Anwälte beim UFS ist feststellbar.

Auf die Frage, ob man wohl Fallgruppen nennen kann, die beim UFS grundsätzlich enden könnten, meinte Zorn, dies sei im Bereich der Sachverhaltsbeurteilung wohl möglich. Der Verwaltungsgerichtshof nimmt ja keine eigene Beweisaufnahme im Rahmen der Beweiswürdigung vor. Daher kommt es darauf an, ob alle Verfahrensvorschriften eingehalten und diese überzeugend sind. Es ist in solchen Fällen wenig erfolgreich, den VwGH anzurufen. Schlager verwies auf die enge Sicht, die zuletzt beim UFS zu Liegenschaftsbewertungsfragen feststellbar ist. So wurde die Anwendbarkeit des Liegenschaftsbewertungsgesetzes für das Steuerrecht ausdrücklich abgelehnt⁷. Rummel schreibt zum Erkenntnis des VwGH vom 30. 10. 2003, Zl. 2002/15/0206: „Ich halte die Entscheidung vor allem deshalb für erwähnenswert, weil sie aufs Deutlichste bestätigt, dass die Bewertung für steuerliche Zwecke keinen anderen Regeln folgt als die im Justizbereich, sofern nicht das Steuerrecht ausdrücklich Sondervorschriften enthält.“⁸ Nach Zorn kommt es ausschließlich darauf an, ob die Schätzung

und Bewertung nach dem Stand der Wissenschaft erfolgt⁹. Dies gilt sowohl für die Grundstücksbewertung als etwa auch für die Unternehmensbewertung. Weiters nennt Zorn Fallgruppen im Bereich der Sachverhaltsbeurteilung mit großem Bemessungsspielraum und Angemessenheitsentscheidungen, wie sie etwa hinter der stark beachteten UFS-Entscheidung zur Pkw-Angemessenheitsgrenze stehen.¹⁰

Hinsichtlich weiterer Entscheidungen, die besprochen wurden, kann hier nur auf die Unterlagen verwiesen werden. Zorn hat etwa auf den möglicherweise jahrelangen rückwirkenden Anfall von Aussetzungszinsen kritisch hingewiesen, der sich aus dem VwGH-Erkenntnis vom 3. 8. 2004, Zl. 99/13/0207, ergibt. Aufgrund dieser Rechtsprechung sollte m.E. unbedingt von Seiten der Kammer der Wirtschaftstreuhand an den Gesetzgeber herangetreten werden, damit der § 212 a BAO auf den Zeitraum der Verfahrensdauer bei den Höchstgerichten erweitert wird. Damit ist es die eigene Entscheidung des Beschwerdeführers, ob er die Chance bzw. das Risiko des Zinsanfalles auf sich nimmt. Im Zusammenhang mit dem Erkenntnis des VwGH vom 24. 6. 2004, 2000/15/0098, zur Verpflichtung bei § 5 EStG Gewinnermittlung die Urlaubsansprüche abzugrenzen, wurde Zorn mit der Notwendigkeit konfrontiert, dass handelsrechtlich eine Rückstellung für die nunmehr häufigen Altersteilzeitfälle in Unternehmen zu bilden ist, wenn das „Blockmodell“ vereinbart wird, womit die Bilanzen teilweise stark belastet werden. Diese Rückstellungen sind nach Zorn auch steuerlich zu bilden, wenn sie rätierlich aufgebaut sind.

6. Schlussbemerkung

Man sollte bei dieser umwälzenden Finanzverwaltungsreform den alten Grundsatz nicht vergessen, dass ein Steuersystem der Akzeptanz durch die Steuerpflichtigen bedarf. Wenn man heute immer wieder von Vernetzungen spricht, so stellt die gegenseitige Beachtung wohl den Kern eines funktionierenden Steuersystems dar.

¹ Der Staatenwettbewerb hinsichtlich der Gruppenbesteuerung zur Ansiedelung von Holding-Gesellschaften ist voll im Gange. So hat auch Italien zum 1. 1. 2004 eine weltweite Steuerkonsolidierung im Bereich der Körperschaftsteuer eingeführt. Dort wird jedoch die Ermittlung des Abschlusses der Auslandsgesellschaften nach italienischem Recht und die Prüfung der Auslands-

Steuerberatung

- gesellschaften durch einen externen Prüfer verlangt. Auch sind sämtliche Auslandstochtergesellschaften der italienischen Obergesellschaft zwingend bei der Option zur internationalen Konsolidierung einzubeziehen; vgl. Dörr, I., Gruppenbesteuerung in Italien. Die internationale „consolidato mondiale“, DSWR 9/2004, S. 248 f.
- 2 S. Artmann, E., Gesellschaftsrechtliche Fragen der Organschaft zugleich ein Beitrag zum Konzernrecht, Wien 2004.
- 3 So regt Schlager noch an, die internen Verfahrensrichtlinien zu veröffentlichen, s. Schlager, J., Praktische Steuerprobleme im Kräftefeld unserer Besteuerungssysteme, Institut für Finanzwissenschaft und Steuerrecht, gelber Brief Nr. 172, Wien 1993, FN 5.
- 4 „Besonders zu beachten ist, dass die Steuerverwaltungskosten sowohl die Steuerpflichtigen als auch die Finanzverwaltung jeweils selbst tragen.“ Schlager, J., Steuerklärungspolitik und -controlling aus der Sicht der Steuerberatung, in: Heidinger, G., Bruckner, K. E. (Hrsg.), Steuern in Österreich, Festschrift des Fachsenats für Steuerrecht, Wien 1998, S. 371. Mackscheidt gibt eine Übersicht über die Steuerverwaltungskosten in Deutschland im Jahr 1984. Diese betragen für den Staat bei den Steuern insgesamt 2,3% und für die Steuerpflichtigen 3,3% (jeweils in Prozent der Steuereinnahmen). Bei der Lohnsteuer wurden Werte von 1,9% Staat und 4,4% Steuerpflichtige angegeben (Mackscheidt, K., Was wünscht sich die finanzwissenschaftliche Steuerlehre von der Finanzverwaltung?, in: Vogelgesang, M. (Hrsg.), Perspektiven der Finanzverwaltung, Köln, 1992, S. 71).
- 5 Schlager, J., Objektivierete Steuerwirklichkeit, *Der Wirtschaftstreuhänder* 1979, Heft 6, S. 13.
- 6 Seer, R., Reform des Veranlagungsverfahrens, *StuW* 1/2003, S. 56. Von der niederländischen Finanzverwaltung, die ja auch Vorbild für die österreichische Veränderung ist, sind Informationen über das Risikoinformationsmodell zugänglich.
- „Es unterscheidet das Risiko nach
- *Objektrisiko*, d.h. der Wahrscheinlichkeit, dass der steuerlich relevante Umstand nicht oder unvollständig in die Steuererklärung aufgenommen wird, sowie
 - *Subjektrisiko*, d.h. der steuerlichen Integrität des Steuerpflichtigen
- und gewichtet die Merkmale unter Berücksichtigung der steuerlichen Relevanz (*Fiscaal Belang*) des Falles. Zur Bestimmung des Subjektrisikos ordnet der niederländische *Belastingdienst* die unternehmerisch tätigen Steuerpflichtigen (*Ondernemingen*) in Betreuungskategorien (*Aandachtscategorieën*) ein. Anhand eines von der Datenverarbeitung der Finanzverwaltung automatisch beantworteten Fragenkatalogs wird die steuerliche Integrität des Steuerpflichtigen mittels der folgenden Kriterien unter Vergabe von Risikopunkten beurteilt:
- Eigenschaft als Unternehmensneugründer (*Starter*),
 - Branchenrisiko,
 - steuerliche Komplexität des Falles,
 - Vorauszahlungsvorverhalten (Ausmaß von Nachzahlungen),
 - Zahlungsverhalten (allgemein: Pünktlichkeit, Säumnis),
 - Steuerklärungsvorverhalten (Nichtabgabe/verspätete Abgabe),
- Erforderlichkeit von Schätzungen,
 - formelle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und Aufzeichnungen,
 - bisherige Mehrergebnisse bei Außenprüfungen,
 - Steuerhinterziehungsvorverhalten.
- Als *besonders risikobehaftet* erkennt die niederländische Finanzverwaltung die Gruppe der Unternehmensneugründer und der (bereits in der Vergangenheit aufgefallenen) Steuerhinterzieher. Die übrigen Steuerpflichtigen klassifiziert sie anhand der Summe der Punktwerte in drei Risikogruppen (niedrig, mittel, hoch). Das so in fünf Gruppen (A–E) gerasterte Subjektrisiko verknüpft sie schließlich durch eine Matrix mit der steuerlichen Relevanz 1–3 (niedrig, mittel, hoch) zu einem Risiko-Mix, anhand dessen die Fälle zur manuellen Prüfung programmgesteuert ausgewählt werden.
- Bei den nicht unternehmerisch tätigen Steuerpflichtigen (*Particulieren*) gewichtet die niederländische Finanzverwaltung die Steuerfälle rein *objektiv*.“ (Seer, a.a.O., S. 49).
- 7 Vgl. UFS vom 12. 5. 2004 Rv/2776-W02, UFS aktuell 2004, S. 341. S. dagegen Schlager, J., Liegenschaftsbewertung im Steuerverfahren, *Der Sachverständige*, Heft 4/2003, S. 177 ff.
- 8 Rummel, P., Aktuelle Rechtsfragen für den Sachverständigen 2004, *Der Sachverständige*, Heft 3/204, S. 129.
- 9 Schlager, J., *Der Sachverständige*, Heft 4/2003, S. 181.
- 10 Siehe UFS vom 18. 5. 2004, RV/0321/-5/S03 UFS aktuell 2004, S. 292.