

Wagner, Wilfried

**Article**

## Das Mehrwertsteuersystem in der Auslegung der Finanzgerichtsbarkeit unter dem Gesichtspunkt des Rechtsschutzes

ifo Schnelldienst

**Provided in Cooperation with:**

Ifo Institute – Leibniz Institute for Economic Research at the University of Munich

*Suggested Citation:* Wagner, Wilfried (2004) : Das Mehrwertsteuersystem in der Auslegung der Finanzgerichtsbarkeit unter dem Gesichtspunkt des Rechtsschutzes, ifo Schnelldienst, ISSN 0018-974X, ifo Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München, München, Vol. 57, Iss. 02, pp. 21-27

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/164008>

**Standard-Nutzungsbedingungen:**

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

**Terms of use:**

*Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.*

*You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.*

*If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.*

Es ist nicht Aufgabe der Rechtsprechung, Steuergesetze zu entwickeln oder über ihren Wortlaut hinaus systemfest zu machen. Die Rechtsprechung soll dem Steuerpflichtigen Rechtsschutz gegen unzutreffende Gesetzesanwendung gewähren. In diesem Rahmen kann sie auf Missbrauch im Einzelfall reagieren bzw. Regelungslücken umschreiben.

Abstrakte Rechtsfragen sind nicht als solche Entscheidungsgegenstand.

Angesichts der gegenwärtigen Reformdiskussion ist es vielleicht trotzdem sinnvoll, die Frage zu stellen, welchen Beitrag die Rechtsprechung – zumal die des Bundesfinanzhofs und des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften – geleistet hat, um Missbräuche des geltenden Mehrwertsteuersystems zu vermeiden. Vielleicht finden sich dann einige weiterführenden Antworten.

Damit meine ich weniger die salvatorische Klausel, die insbesondere der EuGH gerne verwendet, wenn er die Sechste Richtlinie wohlwollend auslegt, nämlich dass »Fälle von Betrug oder Missbrauch« von der Begünstigung ausgenommen sind.<sup>1</sup> Damit wird lediglich die Anfälligkeit des Systems als selbstverständlich unterstellt. Solche Fälle müssen aber erst durch Kontrollen festgestellt werden.

Ich will vielmehr versuchen, in fünf Punkten Regelungsprobleme anzusprechen, die aus der Sicht der Rechtsprechung bei beabsichtigten Änderungen des Umsatzsteuerrechts gesetzgeberisch vermieden oder in Angriff genommen werden könnten.

<sup>1</sup> Als Beispiel nehme ich die Entscheidung zum sofortigen Vorsteuerabzug nach der bloßen Verwendungsabsicht. Das Recht entsteht grundsätzlich endgültig und unabänderbar (entgegen der bisherigen Änderbarkeitsregelung u.a. in Deutschland und anderen Mitgliedstaaten) vgl. EuGH, Urteil vom 8. Juni 2000 Rs. C-396/98, Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße, Rn. 40 (UVR 2000, 308); ausnahmsweise ist eine rückwirkende Änderung des Vorsteuerabzugs zulässig, wenn die Absicht betrügerisch erklärt wurde. Diese salvatorische Klausel hilft wohl wenig, weil Betrug oder Missbrauch in diesen Fällen erst aufgedeckt werden müssten. Überdies muss man m.E. sagen, dass diese Auslegung des Systems dessen Missbrauchsanfälligkeit verstärkt. Endgültiger Sofortabzug des Vorsteuerabzugs aufgrund einer bloßen Absicht (bei Sollversteuerung) ist eben zu verlockend.

Die Mängel des geltenden Mehrwertsteuersystems nach der Sechsten Richtlinie, wie sie auch in der heutigen Veranstaltung thematisiert werden, ergeben sich im Wesentlichen aus drei Merkmalen:

- dem so genannten Sollprinzip in Verbindung mit dem Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers als Sofortabzug, unabhängig von der Durchführung der Besteuerung des Leistenden,
- der Steuerschuldnerschaft des leistenden Unternehmers ohne Verknüpfung mit der Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts des Leistungsempfängers und nicht zuletzt
- der Festsetzung und Erhebung der Umsatzsteuer auf jeder Umsatzstufe in der Unternehmerkette – also die Gestaltung als so genannte Allphasensteuer.<sup>2</sup>

Als Mangel erweist sich diese Systemgestaltung aber erst, wenn der Fiskus aufgrund fehlender bzw. zu später Kontrolle Vorsteuerbeträge auszahlt, ohne die USt auf die Leistung zu erhalten. Betrug oder Missbrauch ist dafür nicht einmal erforderlich.

## 1. Punkt: Umsetzung von Gemeinschaftsrecht ist langwierig

Zum einen: Gemeinschaftsrecht – jedenfalls als Richtlinienrecht – braucht offenbar lange, bis es verstanden wird. Nur die »geldwerten« Schwächen werden schnellstens ausgenutzt.

Ein Beispiel: Selbst ein wesentliches Element des Systems, der so genannte Eigenverbrauch unternehmerischer Güter, wurde erst etwa zehn Jahre nach dem Anlauf des UStG 1980 von der Rechtsprechung richtlinienkonform erfasst – nämlich vorsteuerabhängig – und erst nach etwa 20 Jahren richtlinienkonform im Umsatzsteuergesetz umformuliert.

Will man den so hart erarbeiteten Standard nicht aufs Spiel setzen, so spricht viel dafür, nur punktuelle Umstellungen im

<sup>2</sup> Vgl. dazu bereits (vor der gegenwärtigen Diskussion) Weiß, UR 1993, 329 »Quo vadis Umsatzsteuer?«



Dr. Wilfried Wagner  
Vorsitzender Richter beim  
BFH München

bestehenden System gemäß den Optionen der Sechsten Richtlinie vorzunehmen – jedenfalls, wenn man damit einigen der Hauptanliegen gerecht werden kann.

Zum anderen: Bleibt man bei der Form einer Richtlinie der Gemeinschaft mit Umsetzungsauftrag an die Mitgliedstaaten, so zeigt der Umsetzungswirrwarr in der Gemeinschaft, dass die Mitgliedstaaten den Richtlinienwortlaut möglichst wörtlich abschreiben sollten. Die Auslegungskompetenz dieses Rechts steht primär dem EuGH zu, und dieser richtet sein Fallrecht anhand der gemeinschaftsrechtlichen Systemgrundsätze und -begriffe aus.

Änderungsvorschläge müssten also bereits die Sechste Richtlinie selbst »umformulieren« oder zugelassene so genannte nationale Ausnahmeregelungen ausfüllen.

Nun aber zum gegenwärtigen Zustand:

Welche Erfolge oder Misserfolge ergaben sich bisher im Rechtsprechungsbereich? Soweit es um die Klärung gemeinschaftsrechtlicher Rechtsbegriffe (z.B. zum Steuerpflichtigen als Unternehmer) oder Rechtsinstituten und ihrer nationalrechtlichen Umsetzung geht (wie Entstehung, Umfang und Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug), sehe ich die Ergebnisse der Zusammenarbeit zwischen Gemeinschafts- und Mitgliedstaatsinstitutionen als positiv an. Es dauert zwar, aber die Auslegung der Begriffe der Sechsten Richtlinie – insbes. zur Vermeidung von Doppelbesteuerung oder – was heute angesprochen wird – Nichtbesteuerung von Umsätzen funktioniert weitgehend.

Soweit es um die Kontrolle der tatsächlichen Erfüllung steuerrechtlicher Pflichten bei Umsätzen zwischen Mitgliedstaaten geht, ist dagegen m.E. bisher Skepsis geboten.

Wenn nämlich die rechtlichen Voraussetzungen des jeweiligen Umsatzes bereits innergemeinschaftlich geklärt sind, ist die Finanzgerichtsbarkeit mit ihrem Latein am Ende. Da kann eine Nichtbesteuerung oder Doppelbesteuerung des Umsatzes im jeweiligen Fall noch so sehr auf der Hand liegen.

Hier muss die Zusammenarbeit der Finanzbehörden der Mitgliedstaaten verbessert werden.

## 2. Punkt: Eine Neuregelung muss faktisch justitiabel sein

Meinen Kollegen und mir in der nationalen Finanzgerichtsbarkeit – und ebenso wohl auch unseren Kollegen am Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften – ist es relativ gleichgültig, über welches Umsatzsteuersystem wir im Rahmen unserer Verfahrensordnungen zu entscheiden haben.

Will man aber effektive Rechtsprechungsarbeit an einem Gesetz erreichen, so soll dieses nicht nur formal der Rechtsschutzkontrolle zugänglich sein. Es muss insbesondere faktisch justitiabel sein. Damit meine ich, das System des Gesetzes muss erkennbar und einhaltbar sein. Der Steuerpflichtige muss die ihm obliegenden Besteuerungspflichten bei Ausführung des jeweiligen Umsatzes klar erkennen und einhalten können. Die Besteuerungsvoraussetzungen müssen ferner von der Finanzverwaltung einfach nachgeprüft werden können. Und eine grenzüberschreitende gerichtliche Kontrolle der Besteuerung wäre wünschenswert.

Dazu die Unterfrage: Ist eine »Vertrauensschutzregelung« bei innergemeinschaftlichen Lieferungen justitiabel? Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen im Rahmen der so genannten Binnenmarktregelung hat m.E. der deutsche Gesetzgeber kapituliert und sich auf die Vertrauensschutzregelung in § 6a Abs. 4 UStG zurückgezogen. Nach dieser ist eine innergemeinschaftliche Lieferung, die der hiesige Lieferer als steuerfrei behandelt, obwohl bestimmte Voraussetzungen nicht vorliegen, »gleichwohl als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. In diesem Fall schuldet der Abnehmer die entgangene Steuer.«

Diese Regelung bewirkt eine Durchbrechung des Neutralitätsprinzips (der Gegenstand verlässt unbelastet den Mitgliedstaat des Leistenden und wird i.d.R. im Abnehmerstaat der Besteuerung entzogen). Sie ist in der Sechsten Richtlinie nicht ausdrücklich vorgesehen und wird auf eine Protokollerklärung<sup>3</sup> zurückgeführt, mit der Rat und Kommission »den berechtigten Interessen der gewerblichen Wirtschaft entgegenkommen« wollten.

Interessant ist, dass diese Regelung, die seit 1993 existiert, in diesen zehn Jahren erst zweimal Gegenstand von Verfahren vor dem BFH war.<sup>4</sup> Man könnte daraus folgern, dass die Regelung streitverhindernd ist. Das scheint mir aber nicht so, wenn man sich die kontroversen Auffassungen – auch Verwaltungsauffassungen<sup>5</sup> – zu dieser Regelung oder die Anregung von Widmann<sup>6</sup> bei ihrer Einführung betrachtet, nämlich in Zweifelsfällen zunächst steuerpflichtig, aber ohne offenen Ausweis der Umsatzsteuer zu liefern und erst bei Vorliegen des Nachweises der Voraussetzungen der Steuerbefreiung dem Abnehmer die Umsatzsteuer aufgrund zivilrechtlicher Vereinbarungen zu erstatten.

<sup>3</sup> Vom 16. Dezember 1991 zu Art. 28c Teil A der 6. Richtlinie i.d.F. der Binnenmarkttrichtlinie, vgl. Husmann in Rau/Dürnwächter, UStG, § 6a Anm. 100 ff.

<sup>4</sup> Beschluss vom 2. April 1997 V B 159/96 (BFH/NV 1997, 629) und Urteil vom 18. Juli 2002 V R 3/02 (BFHE 199, 80, BFH/NV 2002, 1405; und HFR 2002, 1113 m. Anm. von Birkenfeld)

<sup>5</sup> Vgl. u.a. Husmann in Rau/Dürnwächter, UStG, § 6a Anm. 100 ff.; Weymüller in Sölch/Ringleb, UStG, § 6a Rz27 ff.

<sup>6</sup> UR 1992, 216.

Um es vorweg zu nehmen: Mir scheint die Regelung faktisch nicht justitiabel zu sein oder – wie es unser Freund und Senatskollege Dr. Birkenfeld formuliert hat<sup>7</sup>: »Bemerkenswert ist, dass zwar über die Schwierigkeiten der Umsatzbesteuerung im Binnenmarkt geklagt wird, aber nur wenige wirkliche Klagen die Gerichte und den BFH erreichen.«

Der BFH jedenfalls hat (im bisher einzigen Revisionsverfahren) einen vom FG bejahten weiten Anwendungsbereich der Vertrauensschutzregelung verneint.<sup>8</sup> Insbesondere zur Frage, ob guter Glaube des Leistenden an die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers geschützt sein soll, ist der BFH-Rechtsprechung Zurückhaltung zu entnehmen.<sup>9</sup>

Sofern man also die Einführung neuer Nummern zur Umsatzqualifizierung mit Vertrauensschutz des Leistenden entsprechend § 6a Abs. 4 UStG vorschlägt<sup>10</sup>, sollte dies mit Vorsicht beurteilt werden.

Denn zum einen gehören m.E. subjektive Tatbestandsmerkmale – wie Absichten oder guter Glaube – ohnehin nicht in das Mehrwertsteuerrecht.<sup>11</sup> Das UStG ist verkehrsteuerrechtlich konstruiert und soll als »Buchhaltersteuer« für jeden Umsatz möglichst sofort abschließend die Besteuerungsantwort geben.

Zum anderen sollte man sich davor hüten, Kontrollmechanismen, die auf eine oder zwei Missbrauchsmöglichkeiten – also auf Sonderfälle – zugeschnitten sind, als weitgehend allgemeinen Systembestandteil für jeden Unternehmer zu verwenden – also auch für nicht missbrauchende Unternehmer. Man muss sich immer vor Augen halten, welchen Wust an Nachweispflichten der innergemeinschaftliche Lieferer bereits jetzt hat, wenn man sich die Detailregelungen in den §§ 17a, b und c der UStDV ansieht. Die aufwendigen Beleg- und Buchnachweispflichten sollte man erst selbst als Betroffener zu erfüllen versuchen, bevor man sie durch zusätzliche Pflichten zu toppen versucht.

<sup>7</sup> Anm. in HFR 2002, 1114, s. Fn. 5.

<sup>8</sup> S. Fn 5.

<sup>9</sup> Vgl. bereits die Anm. von Birkenfeld zum BFH-Beschluss vom 2. April 1997 V B 159/96 in UVR 1997, 210, 212.

<sup>10</sup> Vgl. dazu ifo Forschungsbericht 13, S. 51 unten.

<sup>11</sup> Die EuGH-Rechtsprechung scheint insoweit – auf den ersten Blick – offener zu sein. Allerdings muss man zwei Fallgruppen unterscheiden:

- Die Verwendungsabsicht bei einem Leistungsbezug als maßgebendes Besteuerungsmerkmal für den Vorsteuerabzug soll sofortige Rechtssicherheit schaffen; Der Sofortabzug wird damit endgültig und nicht rückwirkend korrigierbar. Dafür unterliegt dieser Vorsteuerabzug aber – jedenfalls nach der im UStG jetzt geltenden Richtlinienvariante – der Berichtigung im vollen Umfang. Die Neutralität ist damit im Unternehmen gewahrt.
- Wo es aber um die Wahrung der Neutralität der Mehrwertsteuer zwischen Steuer und Vorsteuerabzug geht – wie bei der Frage der Berichtigung zu Unrecht in einer Rechnung ausgewiesener Steuer – lehnt auch der EuGH die Maßgeblichkeit guten Glaubens des Ausstellers ab. Sie durchbräche die Neutralität. Das gilt nicht nur zu Lasten, sondern auch zu Gunsten des Ausstellers. Maßgebend ist vielmehr die tatsächliche Beseitigung eines Vorsteuerabzugs oder dessen Möglichkeit. Fehlt es daran, »haftet« der Aussteller. Das sollte im Grundsatz auch hinsichtlich der Erfüllung der innergemeinschaftlichen Lieferungen gelten.

### 3. Punkt: Wie sieht es mit der Verknüpfung der Steuerschuldverhältnisse des Leistenden und des Leistungsempfängers aus?

Die Versuchung zur missbräuchlichen Ausnutzung des (gegenwärtigen) Mehrwertsteuersystems wäre wahrscheinlich geringer, wenn die Besteuerung des Leistenden und des Leistungsempfängers hinsichtlich ihrer Umsätze »verknüpft« – also in irgendeiner Weise zusammengefasst wären mit dem Ergebnis, dass der Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers erst gewährt wird, wenn die feststeht, dass der Leistende den zugrunde liegenden Umsatz versteuert hat. In Betracht kommen formelle und materiell-rechtliche Verknüpfungen.

Der BFH hat jedenfalls für das Soll-Prinzip das Bestehen einer allgemeinen formellen Verknüpfung (mit der Entscheidungen in dem einen Steuerschuldverhältnis binden für das andere sind) kategorisch verneint. Das dürfte wohl vor dem Hintergrund des individuellen Besteuerungssystems mit Steuergeheimnis und der Rechtsschutzfunktion der Finanzgerichtsbarkeit für den Einzelnen gegen Akte der öffentlichen Gewalt i.S. des Art. 19 Abs. 4 GG zu sehen sein.

Allerdings hat der BFH in jüngerer Zeit seine Rechtsprechung dahingehend umgestellt, dass er auf die Möglichkeit der Hinzuziehung bzw. Beiladung des jeweils anderen Leistungspartners zu einem anhängigen Verfahren verweist, um beiderseits geltende Besteuerungsmerkmale, wie Unternehmereigenschaft, Art der Leistung, Steuerbefreiung oder Ort der Leistung für beide Steuerschuldverhältnisse bindend feststellen zu lassen.<sup>12</sup> Das ist sehr aufwendig. Die Regel bleibt daher, dass die beiden Steuerschuldverhältnisse eines Leistungsaustauschs unabhängig voneinander laufen. Eine Kongruenz von Steuer und Vorsteuerabzug ist also unter dem Gesichtspunkt des gerichtlichen Rechtsschutzes hier nicht angestrebt.

Interessanter ist die Frage einer materiell-rechtlichen Verknüpfung von Steuerschuld des Leistenden und Vorsteuerabzugsrecht des Leistungsempfängers. Sie wurde lange verneint. Auch hier wurde der einzelne Steuerpflichtige

<sup>12</sup> Vgl. BFH-Beschluss vom 1. Februar 2001 V B 199/00 (BFHE 194, 23, BStBl II 2001, 418). Auch die EuGH-Rechtsprechung zur Berichtigung von »zu Unrecht« in einer Rechnung ausgewiesener Umsatzsteuer (vgl. EuGH-Urteil vom 19. September 2000 Rs. C-454/98, Schmeink&Cofreth/Manfred Strobel, Slg. I 2000, 6917, UVR 2000, 424) dürfte eine solche formelle Verknüpfung der beiden Steuerschuldverhältnisse rechtfertigen. Denn die Berichtigung der Steuerschuld des Rechnungsausstellers setzt voraus, dass die Rückgängigmachung eines Vorsteuerabzugs aus der Rechnung durch den Leistungsempfänger nachgewiesen wird. Die Hinzuziehung/Beiladung zum Rechtsstreit des jeweils anderen würde Rechtssicherheit schaffen. Der BFH hatte früher in Berichtigungsfällen nach § 14 Abs. 2 UStG bei Steuerausweis über steuerfreie Ausfuhrlieferungen ansatzweise eine Verknüpfung angenommen, die in der Bestätigung des Abnehmers über die Rechnungskorrektur als Berichtigungsvoraussetzung für den Rechnungsaussteller bestand (BFH-Urteil vom 10. 1992 VR 73/90, BFHE 170, 475, BStBl II 1993, 383).

insoweit »geschützt«, als auf die – ihm zugänglichen und prüfbar – Voraussetzungen in seinem Steuerschuldverhältnis abgestellt wurde und nicht auf die auch für den Empfänger maßgebenden »gesetzlichen Merkmale« des Umsatzes.

Ein Beispiel: Erst 1998<sup>13</sup> wurde vom BFH aufgrund der Auslegung der Sechsten Richtlinie durch den EuGH<sup>14</sup> eine materiell-rechtliche Verfahrensverknüpfung in das deutsche Umsatzsteuerrecht übernommen. Es ging um den Vorsteuerabzug eines unrichtig ausgewiesenen Steuerbetrags. Erst seit dieser Entscheidung darf der Rechnungs- bzw. Leistungsempfänger nur den »gesetzlich für den Umsatz geschuldeten Steuerbetrag« als Vorsteuerbetrag abziehen – und nicht den in der Rechnung ausgewiesenen Steuerbetrag. Maßgebend ist also der beim Leistenden entstandene Steuerbetrag.

Eine weitere Verknüpfung ergibt sich aus der EuGH-Rechtsprechung zur Berichtigung zu Unrecht in einer Rechnung ausgewiesener Steuer.<sup>15</sup>

Da die Soll-Besteuerung den geringsten Grad der Verknüpfung der Steuerschuldverhältnisse hat, ist sie m.E. regelmäßig die Einbruchsstelle bei der Erfassung kollusiver Rechnungsbetrügereien zur Vorsteuererlangung ohne ausgleichende Leistungsversteuerung. Das gilt entsprechend für Steuerausfälle im Insolvenzbereich. (s. unten 5. Punkt)

#### **4. Punkt: Welche Erfahrungen mit einer Verfahrens-Verknüpfung durch Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger gibt es?**

Nach gegenwärtigem deutschen Umsatzsteuerrecht ist der Leistungsempfänger Steuerschuldner in bestimmten Ausnahmefällen, insbes. bei Werklieferungen und sonstigen Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers (§ 13b UStG seit 1. Januar 2002). Die Regelung verknüpft die Steuerschuldverhältnisse von Leistendem und Leistungsempfänger jedenfalls *insoweit formell*, als die Besteuerung des Umsatzes beim Leistungsempfänger stattfindet. Dieser schuldet die Steuer auf die Leistung und kann sie mit seinem Vorsteuerabzugsanspruch verrechnen. Der Leistende tritt insoweit nicht mehr als Steuerpflichtiger auf. Der Leistungsempfänger trägt auch ein Feststellungsrisiko für Besteuerungsvoraussetzungen im Bereich des Leistenden. Das geht eigentlich schon ziemlich weit.

<sup>13</sup> Urteil vom 2. April 1998 V R 34/97 (BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695)

<sup>14</sup> Vom 13. Dezember 1989 C-342/87, Genius Holding (Slg. 1989, 4227).

<sup>15</sup> EuGH-Urteil vom 19. September 2000 Rs. C-454/98, Schmeink&Cofreth/Manfred Strobel, Slg. I 2000, 6917, UVR 2000, 424), vg. zu Fn. 12.

BFH-Rechtsprechung gibt es bisher zu dem vor 2002 geltenden weitgehend vergleichbaren Abzugsverfahren nach §§ 51 ff. UStDV. Es ging um Fälle, in denen inländische Bauunternehmer ausländische Baukolonnen – i.d.R. englische plc. – (oder auch »self employed persons«) als Subunternehmer eingeschaltet hatten, die ihnen gegenüber unter Hinweis auf das Abzugsverfahren oder dessen Unterfall, die so genannte Nullregelung, abrechneten. Das FA verweigerte die Anwendung des Verfahrens mit der Begründung, diese Rechnungsaussteller hätten die Leistungen nicht erbracht, sie seien Scheinunternehmer.

Ich will eine Berechtigung dieses Vortrags nicht ganz abstreiten. Nur wurde sie in den bisherigen Fällen nicht durch Feststellungen belegt. Die Suche der Verwaltung nach dem »wirklichen Hintermann« dient möglicherweise der Schließung von Besteuerungslücken außerhalb des Umsatzsteuerrechts. Ich halte es für fragwürdig, auch solche Fliegen mit der Klappe des Umsatzsteuerrechts schlagen zu wollen.

Auffallend ist in diesen Fällen zum Abzugsverfahren, dass der Fiskus letztlich die Umsatzsteuer doppelt kassiert hat. Das FA hat dem Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug versagt und zugleich die Umsatzsteuer von ihm im Haftungsweg verlangt. Bei diesem Vorgehen dürften Einbußen des Steueraufkommens eigentlich nicht eintreten.

Für das – nicht überschießende – Funktionieren eines solchen Verfahrens – jetzt gerne undefiniert als »reverse charge« bezeichnet – sollte man sich Folgendes überlegen: Welche Nachweisanforderungen darf man an den Leistungsempfänger als Steuerschuldner stellen, damit er und auch der Fiskus jeweils zu ihrem Recht kommen?

In den 1997 entschiedenen Fällen ging der BFH<sup>16</sup> davon aus, dass letztlich das FA die Feststellungslast trägt, wenn es behauptet, nicht der Abrechnende, sondern irgendwelche Hintermänner seien Leistende. Der Fiskus erhält bei diesem Verfahren vom Leistungsempfänger, was ihm für den Umsatz an Steuer insgesamt zusteht. Da der Leistende zur Sicherung seiner Besteuerung nicht mehr erfasst werden muss, hat die strenge Nachweisregel über den »richtigen« Leistenden – die bei der Regelbesteuerung nötig ist – keine maßgebende Bedeutung.

Der BFH trug m.E. damit der vom Gesetzgeber gewollt vereinfachten und effektiven Besteuerung durch die Verlagerung der Steuerschuld Rechnung.

Insoweit irritierend ist daher wohl die EuGH-Vorlage des BFH vom 22. November 2001<sup>17</sup> mit Fragen zur Rech-

<sup>16</sup> Vom 11. Dezember 1997 V R 28/97 (BFHE 185, 279, BStBl II 1998, 521).

<sup>17</sup> V R 61/00, BFH/NV 2002, 734.

nungsvoraussetzung und überdies zur Feststellungslast hinsichtlich des Leistenden im Abzugsverfahren. Die EuGH-Entscheidung steht noch aus. Die Vorlage sollte im Zusammenhang mit einer in der Finanzverwaltung, den Finanzgerichten, aber auch im V. Senat vertretenen Ansicht gesehen werden, auch hier gälten die Nachweisgrundsätze aus dem allgemeinen Verfahren. Sie besagen, dass ohne einfachen und leicht prüfbaren Nachweis des »wirklichen« Leistenden aus der Rechnung der Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers scheitert. Folgt man dem, kann m.E. in vielen Fällen der Leistungsempfänger als Steuerschuldner sein Recht nicht bekommen, obwohl kein Steuerausfall eintritt.

Die Ausdehnung der Steuerschuldnerschaft des Empfängers auf einen größeren Bereich – z.B. auf den Baubereich generell – war auch in unserem Senat als Lösung zur Sicherung des Steueraufkommens erörtert worden. Diesem Zweck ist das Verfahren in Problemfällen förderlich. Allerdings dürfte es problematisch sein, dem Leistenden, wenn er selbst keine Zahlungsansprüche oder -forderungen mehr hat, weitere steuerliche Pflichten (Aufzeichnungs-, Anmeldungs-, Prüfungspflichten) aufzuerlegen. Steuerliche Pflichten des leistenden Unternehmers ohne eigene Steuerzahlungspflichten oder Vergütungsansprüche sind m.E. aber »steuerpsychologisch« etwas untauglich. Als ein generelles Verfahren halte ich die Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger für nicht ideal. Auch hier gilt der Grundsatz, dass man wegen einzelner Missbrauchsprobleme das allgemeine Besteuerungssystem gegenüber dem »gesetzestreu« Unternehmer nicht verschärfen sollte.

Zurzeit fehlt für eine generelle Ausdehnung dieses Verfahrens über den durch Art. 21 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie gesteckten Ausnahmerahmen ohnehin die gemeinschaftsrechtliche Ermächtigung.

Jedoch zieht die Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger ihre Wirkung auch aus dem damit verbundenen Ist-Prinzip. Auf dessen Anwendungs- und Kontrollbereich will ich abschließend eingehen. Also:

### 5. Punkt: Prüfung einer faktischen Verknüpfung der Besteuerung durch die so genannte Ist-Besteuerung

Das gegenwärtige System nach der Sechsten Richtlinie lässt eine Verknüpfung der beiden Steuerschuldverhältnisse zu, die – rechtlich gesehen – zur Sicherung des Steueraufkommens am einfachsten beiträgt (wie ich meine). Das ist die Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten, kurz Ist-Besteuerung genannt. Grundlage ist Art. 10 Abs. 2 Unterabsatz 3 zweiter Gedankenstrich der Sechsten

Richtlinie. Danach können die Mitgliedstaaten – abweichend von der Entstehung des Steueranspruchs bei Bewirken der Leistung – vorsehen, dass der Steueranspruch für bestimmte Umsätze oder für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen »spätestens bei der Vereinnahmung des Preises« entsteht.

Damit im Zusammenhang regelt Art. 17 Abs. 1, dass das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Mit anderen Worten, die Steuer beim Leistenden für den Umsatz und der daraus resultierende Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger entstehen gleichzeitig. Der Vorsteuerabzug setzt somit den Nachweis der Zahlung des Entgelts voraus. Mit diesem Merkmal ist die Steuerschuld des Leistenden mit der des Leistungsempfängers materiell-rechtlich verknüpft.

Im deutschen UStG findet sich die Ist-Besteuerung in § 20, beschränkt auf kleinere Unternehmer, nicht buchführungspflichtige Unternehmer und Freiberufler. Nun regelt das UStG zwar in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b die Steuerentstehung bei Vereinnahmung, nicht aber die entsprechende Entstehung des Vorsteuerabzugsrechts (erst) bei der Zahlung des Entgelts. D.h. der Leistungsempfänger kann sich durch den Vorsteuerabzug (nach der allgemeinen Soll-Regelung des § 15 UStG) bereits bei Rechnungserhalt ohne Zahlung »vorfinanzieren« und beim ist-versteuernden Leistenden erst mit der Zahlung die Steuerentstehung auslösen.

Immerhin hätte der Gesetzgeber zumindest seit dem Problemhinweis durch Huschens in einer Anmerkung aus dem Jahr 1996<sup>18</sup> reagieren können. Aber die durchgängig steuereutrale Umsetzung der Richtlinie scheint doch nicht das große Anliegen gewesen zu sein.

Die nächste Frage ist: Kann die Ist-Besteuerung ausgedehnt werden?

Der EuGH hat in seinem Italitica-Urteil von 1995<sup>19</sup> die Formulierung des Art. 10 Abs. 2 Unterabs. 3, nach der die Ist-Besteuerung »für bestimmte Umsätze« zulässig ist, so ausgelegt, dass die Steuerberechnung nach vereinnahmten Entgelten für alle Dienstleistungen angewandt werden kann. Ausweislich des Urteils<sup>20</sup> ist so die Rechtslage in Italien und Frankreich.

Dementsprechend müssten auch alle Lieferungen – oder bestimmte Lieferungen – in die Ist-Besteuerung einbezogen werden können. Macht man dies sinnvoller Weise richtli-

<sup>18</sup> UR 1996, 21.

<sup>19</sup> EuGH Urteil v. 26. Oktober 1995 Rs. C- 144/94, Slg. 1995, I-3653, UR 1996, 19. –Italitica.

<sup>20</sup> Randnr. 15.

niengemäß auch für den Vorsteuerabzug, können die hier diskutierten Problemfälle – sowohl Karussellgeschäfte als auch Insolvenzfälle – weitgehend missbrauchsfrei gestellt werden.

Bei den grenzüberschreitenden Karussellgeschäften gilt das nur für die etwas bessere Erfassbarkeit der Betrugsfirma nach deren Lieferung mit Steuerausweis an den nächsten inländischen Abnehmer. Denn dieser erhält den Vorsteuerabzug nach dem »Ist« nur nach (objektiv nachprüfbarer) Zahlung des Entgelts an den betrugswilligen Lieferanten – eleganter: *missing trader*. Zahlt er nicht, bekommt er nichts.

Viel mehr erreicht man m.E. auch nicht mit der Steuerschuldnerschaft des Empfängers (*reverse charge*). Das zusätzliche Missbrauchspotential der Karusselle, dass der innergemeinschaftliche Erwerber nicht den ihm berechneten Nettobetrag als Bemessungsgrundlage verwendet, sondern aus dem Nettobetrag die Umsatzsteuer »herausrechnet«, also verbilligt weiterliefert, kann man, wenn ich die Sache richtig sehe, nur mit der Vorstufenbefreiung (*Mittler-Modell*) erfassen.

Wichtig erscheint mir auch die »Bereinigung« der bisherigen Steuerausfallrisiken aufgrund des Sollprinzips in Insolvenzfällen – jedenfalls was die Rückforderung ausgezahlter Vorsteuerbeträge betrifft: Nach dem Ist-Prinzip kann der insolvenzreife Leistungsempfänger Vorsteuerbeträge nicht vor Zahlung des Entgelts beanspruchen. Der Fiskus kommt damit nicht in die unerfreuliche Lage, mit den Vorsteuerrückforderungsansprüchen nach Insolvenzeröffnung auszufallen.

Wie sich gezeigt hat, war das Umsatzsteuerproblem für die Insolvenzrechtsreform offensichtlich kein Thema. Sie stand unter dem Motto: Insolvenzrecht geht jedem anderen Recht vor. Die sachgerechte Lösung muss somit m.E. im Umsatzsteuerrecht angesiedelt werden. Da eine Rechtsprechungslösung nicht gefunden wurde, bietet sich die Einführung des Ist-Prinzips an..

Überdies erspart man sich mit dem Ist-Prinzip weitgehend das Umsatzsteuer- und Vorsteuer-Berichtigungsverfahren wegen Uneinbringlichkeiten aller Art.

Was könnte der Einführung der Ist-Besteuerung aller oder bestimmter Lieferungen – aus rechtlicher Sicht – entgegenstehen?

Gemeinschaftsrechtlich – wie bereits gesagt – wohl nichts. Bei der Einführung des Mehrwertsteuersystems im UStG 1967 hatte man das Soll-Prinzip dem Ist-Prinzip vorgezogen, weil man mit letzterem große Probleme befürchtete. Soweit ich sehe, waren es zwei Erwägungen:

Im Schriftlichen Bericht des Finanzausschusses vom 30. März 1967<sup>21</sup> heißt es, »dass das derzeitige System der Ist-Besteuerung technisch nicht beibehalten werden kann, weil aus den einzelnen Zahlungen, insbesondere wenn sie à conto geleistet werden, der Steuerbetrag nicht ersichtlich ist.« Gleichwohl gestand man den bereits erwähnten Bereichen – wie freien Berufen – die Ist-Besteuerung zu, und zwar sehenden Auges mit Vorsteuerabzug nach dem Sollprinzip.

Die Probleme der à conto Zahlungen und Anzahlungen haben sich inzwischen als durchaus lösbar erwiesen. Sie wurden der Ist-Besteuerung zugewiesen und durch einen Vorsteuerabzug nach dem Ist-Prinzip abgerundet. Und offenbar funktionieren diese Ist-Besteuerung mit Ist-Vorsteuerabzug, auch in kritischen Bereichen wie dem Bau, ganz gut.

Ein Kenner der damaligen Situation, Walter Eckhardt<sup>22</sup>, formulierte eine weitere Hintergrundüberlegung: »Dieser Wechsel zur Sollversteuerung als allgemeiner Steuerberechnungsart ist systembedingt. Er hängt mit der Einführung des Vorsteuerabzugs nach § 15 zusammen, der ebenfalls auf dem Sollprinzip aufbaut.«

Es war also die Gewährung des Vorsteuerabzugs nach dem Sollprinzip, die offenbar als Finanzierungsbonbon den Unternehmen die Lasten der Steuerfestsetzungsarbeit schmackhaft machen sollte.

Will man mit der Sicherung des Steueraufkommens wirklich ernst machen, so dürfte diese Erwägung heute keine Rolle mehr spielen, zumal das Ist-Prinzip bei den Dienstleistungen, wie Italien und Frankreich zeigen, offenbar auch keine Probleme macht. Warum dann nicht auch bei Lieferungen?

## 6. Zusammenfassung

Man muss eigentlich nach einem Vierteljahrhundert Geltung des gemeinschaftsrechtlichen Mehrwertsteuersystem (zumindest seit dem UStG 1980) froh sein, dass sich wenigstens in letzter Zeit mit Hilfe des EuGH das Systemverständnis zur Sechsten Richtlinie verbessert hat.

Da mit einer weiteren Harmonisierung außerhalb der Rechtsprechung kaum mehr zu rechnen ist, empfiehlt es sich, auf dem Erarbeiteten aufzubauen und die vorhandenen Möglichkeiten des Gemeinschaftsrechts – endlich – umzusetzen, um kontrollierbare Missbrauchsmöglichkeiten einzuschränken.

<sup>21</sup> Zu BT-Drucksache V/1581, Allgemeines, 6.

<sup>22</sup> Eckhardt/Weiß, UStG, § 16 Tz 3.

Aus den vorhandenen gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben dürfte die Erweiterung der Ist-Besteuerung Missbrauchsmöglichkeiten am effektivsten erfassen, jedenfalls gemessen am Kontrollaufwand. Kontrollierbar ist nach wie vor am besten die Unternehmerkette mit den darin verankerten Aufzeichnungs- und Anmeldepflichten für Leistenden und Leistungsempfänger. Erwartet man die korrekte Erfüllung dieser Pflichten, dann sollte die Steuerschuldnerschaft jedes Unternehmers auf jeder Umsatzstufe beibehalten werden. Anderenfalls erscheinen die steuerlichen Pflichten wohl unangemessen.

Gleich welche Reformen kommen werden: Ich bin sicher, dass der Umsatzsteuerbetrug bleibt oder zunimmt. Dafür sorgen jedenfalls in der »Endstufe« beim Verbraucher die hohen Steuersätze mit – und natürlich jede weitere Steuersatzerhöhung.