

Gebauer, Andrea; Nam, Chang Woon; Parsche, Rüdiger; Radulescu, Doina; Reichl, Bettina

Research Report

Möglichkeiten und Risiken der Einführung eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs auf europäischer Ebene

ifo Forschungsberichte, No. 12

Provided in Cooperation with:

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

Suggested Citation: Gebauer, Andrea; Nam, Chang Woon; Parsche, Rüdiger; Radulescu, Doina; Reichl, Bettina (2002) : Möglichkeiten und Risiken der Einführung eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs auf europäischer Ebene, ifo Forschungsberichte, No. 12, ISBN 3-88512-406-8, ifo Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München, München

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/167377>

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.



12

ifo Forschungsberichte

Möglichkeiten und Risiken der Einführung eines grenzüber- schreitenden Vorsteuerabzugs auf europäischer Ebene

Andrea Gebauer
Chang Woon Nam
Rüdiger Parsche
Doina Radulescu
Bettina Reichl

**Möglichkeiten und Risiken der Einführung eines
grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs auf
europäischer Ebene**

Andrea Gebauer
Chang Woon Nam
Rüdiger Parsche
Doina Radulescu
Bettina Reichl

München, Oktober 2002

Die Deutsche Bibliothek - CIP-Einheitsaufnahme

**Möglichkeiten und Risiken der Einführung eines grenzüberschreitenden
Vorsteuerabzugs auf europäischer Ebene** / ifo Institut für Wirtschaftsforschung. Von Andrea
Gebauer .." - München: ifo Inst. für Wirtschaftsforschung, 2002
(ifo Forschungsberichte; 12)
ISBN 3-88512-406-8

ISBN 3-88512-406-8

Alle Rechte, insbesondere das der Übersetzung in fremde Sprachen, vorbehalten.
Ohne ausdrückliche Genehmigung des Verlags ist es auch nicht gestattet, dieses
Buch oder Teile daraus auf photomechanischem Wege (Photokopie, Mikrokopie)
oder auf andere Art zu vervielfältigen.

@ by ifo Institut für Wirtschaftsforschung, München 2002

Druck: ifo Institut für Wirtschaftsforschung, München

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	1
1. MwSt-Harmonisierung in der EU - der Status Quo	4
1.1. Formalien des derzeitigen Vorsteuervergütungsverfahrens	7
1.2. Erfahrungen	13
1.3. Zusammenfassende Beurteilung des gegenwärtigen Systems	16
2. Evaluierung des Vorschlags zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich des Vorsteuerabzugs KOM (1998) 377	19
2.1. Darstellung	19
2.2. Formalien	20
2.3. Evaluierung	24
2.4. Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug	24
2.5. Vereinfachung aus Unternehmenssicht	25
2.5.1. Antragsmodalitäten	26
2.5.2. Erfüllungskosten	27
2.5.3. Mindestantragssummen	28
2.5.4. Erstattungsfristen	28
3. Steuerhinterziehungsmöglichkeiten bei Einführung eines grenzüberschrei- tenden Vorsteuerabzugs und die resultierenden Konsequenzen	30
3.1. Steuerhinterziehungsmöglichkeiten	30
3.2. Betrugsmöglichkeiten unter der bisherigen Regelung des Vorsteuerabzugs	32
3.2.1. Aus Sicht des Leistenden	33
3.2.2. Aus Sicht des Leistungsempfängers	33
3.3. Betrugsmöglichkeiten im geplanten System des grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs	33
3.3.1. Betrugsmöglichkeiten aus Sicht des Leistenden	33
3.3.2. Aus Sicht des Leistungsempfängers	34

3.4. Kontrollmöglichkeiten der Verwaltung	38
3.4.1. Verwaltungsaspekte	38
<i>Bisheriges System</i>	38
<i>Geplantes System eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs</i>	40
3.4.2. Kontrollaspekte	43
<i>Grundsätzliche Kontrollverfahren</i>	43
<i>Anwendung der Kontrollverfahren in der Praxis</i>	45
3.5. Kontrollvorteile und -nachteile der beiden Vorsteuervergütungsverfahren	46
3.5.1. Bisheriges Verfahren	46
<i>Aus Sicht des Landes des Erwerbs</i>	46
<i>Aus Sicht des Sitzlandes des Unternehmens</i>	46
3.5.2. Geplantes Verfahren eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs	47
<i>Aus Sicht des Landes des Vorsteuerabzugs</i>	47
<i>Aus Sicht des Landes des Erwerbs</i>	48
3.6. Anreize zur Kontrolle und Steuerhinterziehung in der EU	48
3.6.1. Aktuelle Kontrollsituation und Anreize zur Kontrolle	48
3.6.2. Bisheriges System des Vorsteuerabzugs	50
<i>Kontrollanreize aus Sicht des Landes des Erwerbs</i>	50
<i>Kontrollanreize aus Sicht des Sitzlandes</i>	51
3.6.3. Geplantes System eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs	51
<i>Kontrollanreize aus Sicht des Landes des Erwerbs</i>	52
<i>Kontrollanreize aus Sicht des Landes des Vorsteuerabzugs</i>	53
<i>Exkurs: Gefangenendilemma</i>	54
Das klassische Beispiel	54
Gefangenendilemma im Rahmen eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs	55
3.6.4. Ergänzungsvorschlag für die Kontrollproblematik	57
<i>Exkurs: Quantifizierung der Mehrwertsteuerhinterziehung auf Basis der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung (VGR)</i>	60
<i>Stichprobenverfahren auf Makroebene mit unterschiedlichen Steuerhinterziehungsquoten</i>	61
4. Föderaler Aufbau und grenzüberschreitender Vorsteuerabzug	64
4.1. Situation in Deutschland	64
4.2. Folgen eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs	65
4.3. Beurteilung	69

III

5. Kosten und Nutzen eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs	70
6. Wirtschaftspolitische Implikationen	73
Literaturverzeichnis	76
Anhang:	i
Tabellen	iii
Behördenübersicht mit Kontaktadressen	viii
Achte MwSt-Richtlinie 79/1072/EWG	x
Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich des Vorsteuerabzugs KOM (1998) 377	xiii
Vorschlag für eine Verordnung (EG) des Rates über Kontrollmaßnahmen sowie Maßnahmen im Rahmen des Erstattungssystems und der Verwaltungszusammenarbeit zur Durchführung der Richtlinie 98/xxx/EG	xvi
Auszug aus dem Grundgesetz Artikel 108	xix

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Bisheriges Vorsteuervergütungsverfahren aus Sicht eines nicht in Deutschland ansässigen Unternehmens	7
Abbildung 2:	Muster einer Unternehmensbescheinigung	9
Abbildung 3:	Probleme mit Vorsteuervergütungen	14
Abbildung 4:	Erfahrungen mit Vorsteuervergütungsverfahren je Branche	15
Abbildung 5:	Gute Erfahrungen mit Vergütungsverfahren je Domizilland	16
Abbildung 6:	Vor- und Nachteile des bisherigen Systems der Umsatzsteuererstattung an ausländische Unternehmen	18
Abbildung 7:	Geplantes System eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs aus Sicht eines deutschen Unternehmens	20
Abbildung 8:	Rechtliche Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug	32
Abbildung 9:	Effizienz der Kontrollmöglichkeiten eines rechtmäßigen Vorsteuerabzugs	41
Abbildung 10:	Finanzverwaltung in der Bundesrepublik Deutschland	65
Abbildung 11:	Vor- und Nachteile des geplanten Systems eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs	72

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Kontrollanreize im Falle gleicher Antragsvolumina und gleicher Hinterziehungsquoten	59
Tabelle 2:	Kontrollanreize im Falle gleicher Antragsvolumina und unterschiedlicher Hinterziehungsquoten	61
Tabelle 3:	Kontrollanreize im Falle unterschiedlicher Antragsvolumina und unterschiedlicher Hinterziehungsquoten	62
Tabelle A1:	Mehrwertsteuersätze in den EU-Mitgliedstaaten	iii
Tabelle A2:	Erfolgsprovision der Umsatzsteuervergütung in Italien	iii
Tabelle A3:	Mindestantragssummen in den einzelnen EU-Staaten	iv
Tabelle A4:	Vergleich des bereinigten hypothetischen Mehrwertsteueraufkommens mit dem tatsächlichen Aufkommen für 1994-96	v
Tabelle A5:	Geschätzte Mehrwertsteuerhinterziehung und Schattenwirtschaft in ausgewählten EU-Ländern (1994-1996)	vi
Tabelle A6:	Entwicklung der Umsatzsteuerrückerstattung an ausländische Unternehmen durch das Bundesamt für Finanzen in Bonn	vii

Einleitung

Die Mehrwertsteuer ist für die EU-Mitgliedstaaten eine der wichtigsten Einnahmequellen. Allein in Deutschland machte sie im Jahr 2001 mit ca. 139 Mrd. € etwa 30 % der gesamten Staatseinnahmen aus. Auch wenn ihr Anteil am Gemeinschaftshaushalt rückläufig ist, bleibt sie eine der Haupteinnahmequelle der Gemeinschaft. Im Jahr 2002 erhält die EU beispielsweise maximal 0,75 % der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage von den Mitgliedstaaten.

Seit langem bestehen im Mehrwertsteuerbereich Bestrebungen, das System den Erfordernissen des Europäischen Binnenmarktes anzupassen. Als die Kontrollen an den Binnengrenzen zum 1. Januar 1993 abgeschafft wurden, existierte jedoch noch kein einheitliches, auf dem Ursprungslandprinzip basierendes System. Dies hatte zur Folge, dass eine MwSt-Übergangsregelung geschaffen wurde, nach der die Besteuerung im Land des Verbrauchs zu den dort geltenden Sätzen (vgl. Tabelle A1 im Anhang S. iii) und Bedingungen erfolgt (Bestimmungslandprinzip). Die Übergangsregelung weist jedoch eine Reihe von Mängeln auf. So erfolgt unter anderem die Vorsteuervergütung an nicht im Inland sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige derzeit in Form von Erstattungen auf Antrag, entsprechend den Bestimmungen der Achten MwSt-Richtlinie (RL 79/1072/ EWG). Folglich müssen die Steuerpflichtigen die Rechtsvorschriften und Anwendungsmodalitäten jedes Landes (insbesondere Fristen, Anrechnungsfähigkeit und Formulare) berücksichtigen, in dem sie lediglich mehrwertsteuerpflichtige Ausgaben getätigt haben. Außerdem haben die aufwendigen Verwaltungsmodalitäten, die Nichteinhaltung der Erstattungsfristen und die extrem formalistische Anwendung der Achten Richtlinie durch die nationalen Steuerverwaltungen in der Vergangenheit zu zahlreichen Beschwerden der Unternehmen geführt. Die Europäische Kommission führt in diesem Zusammenhang an, dass diese Praxis für die Steuerpflichtigen zur Rechtsunsicherheit beitrage und letztendlich eine Aufteilung des Marktes in fünfzehn Steuergebiete zur Folge habe.¹ Auch würden die Unterschiede zwischen den nationalen Anwendungsmodalitäten von den Unternehmen für ihre Steuerplanung genutzt, was den lautereren Wettbewerb im Binnenmarkt verfälschen könne. Darüber hinaus bereitet die Erstattung der Vorsteuer nach Maßgabe der Achten MwSt-Richtlinie in der Praxis auch den Finanzverwaltungen beträchtliche Schwierigkeiten.

¹ Vgl. KOM (1998) 377, S. 2.

Aus all diesen Gründen empfiehlt die Europäische Kommission in ihrem Bericht über die SLIM-Initiative¹, zu prüfen, wie das Erstattungsverfahren der Achten Richtlinie grundlegend reformiert werden kann. In ihrem Vorschlag vom Juni 1998 sieht sie die einzig sinnvolle Änderung darin, **einen grenzüberschreitenden Vorsteuerabzug** einzuführen. Hierzu soll es den Steuerpflichtigen gestattet werden, die in einem Mitgliedstaat, in welchem sie nicht ansässig sind, entrichtete Umsatzsteuer in dem Land, in welchem sie steuerpflichtige Umsätze tätigen, von der in ihrer periodischen Steuererklärung ausgewiesenen Umsatzsteuerschuld abzuziehen. Des Weiteren sieht der zugehörige Verordnungsvorschlag die Einführung eines bilateralen Erstattungs- und Ausgleichssystems vor.

Ziel dieses im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen entstandenen Gutachtens ist es, die Möglichkeiten und Risiken der Einführung des beschriebenen grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs auf europäischer Ebene zu prüfen. Die allgemeine Einführung eines solchen Systems für alle Steuerpflichtigen innerhalb des Europäischen Binnenmarktes, also der Übergang zum Ursprungslandprinzip, wird im Folgenden jedoch nicht betrachtet.

Zu Beginn der Untersuchung werden die **Abläufe für den Unternehmenssektor** und **die Steuerverwaltungen im In- und Ausland** (EU-Mitgliedstaaten) analysiert. Dazu ist es nötig, in einem einleitenden Kapitel den **Status Quo** bezüglich eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zu rekapitulieren. In einem **zweiten Kapitel** wird der **Richtlinienvorschlag der Europäischen Kommission** einer genauen Prüfung unterzogen. Anschließend wird die Problematik der **Steuerhinterziehung** bei Einführung eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs analysiert. Dabei wird unter anderem geprüft, ob das geplante System neue **Betrugsmöglichkeiten** schafft, **Anreize zur Kontrolle** liefert und ob der zwischen den Mitgliedstaaten vorgesehene Ausgleichsmechanismus zuverlässig funktioniert. Im **vierten Kapitel** der Studie soll herausgearbeitet werden, ob ein grenzüberschreitender Vorsteuerabzug **in Deutschland angesichts des föderalen Aufbaus** der Steuerverwaltung problemlos möglich ist. Des Weiteren wird im **fünften Kapitel** eine **grobe Schätzung von Kosten und Nutzen** durch Einführung eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs abgegeben. Dabei ist vor allem der Nutzen für die Unternehmen und zum anderen die Kosten einschließlich etwaiger Mindereinnahmen in den öffentlichen Haushalten (sowohl

¹ SLIM = Simpler Legislation for the Internal Market.

für den Bund als auch für die Länder) zu berücksichtigen. Im **letzten Kapitel** werden die **Ergebnisse der Arbeit** zusammengefasst und wirtschaftspolitische **Handlungsempfehlungen** formuliert.

1. MwSt-Harmonisierung in der EU - der Status Quo

Im Hinblick auf die Beseitigung der Steuerkontrollen an den Binnengrenzen der Gemeinschaft (zum 1. Januar 1993) beschloss der Rat 1991 als neue verfahrenstechnische Regelung die MwSt-Übergangsregelung. Im innergemeinschaftlichen Handel trat an die Stelle des Steuertatbestandes der Ein- bzw. Ausfuhr der „innergemeinschaftliche Erwerb“ bzw. die „innergemeinschaftliche Verbringung“. Die Übergangsregelung sieht vor, dass die innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen im Lieferland von der Steuer befreit, im Erwerbsland hingegen mit der Steuer belastet wird. De facto ändert sich die Steuerbelastung der Güter und Dienstleistungen nicht. Jedoch weist die Übergangsregelung in ihrer praktischen Ausführung eine Reihe von Mängeln auf. Neben den im Inlandshandel häufig vorkommenden herkömmlichen Betrugsarten wie Unterschlagung der Ausgangsumsatzsteuer und Missbrauch der Vorschriften über den Vorsteuerabzug geht es beim Betrug im innergemeinschaftlichen Handel hauptsächlich um den Missbrauch der Befreiungsvorschriften.¹ Der Befreiungsmechanismus macht das Übergangssystem insofern betrugsanfällig, da Gegenstände steuerfrei bewegt werden können. Es besteht nämlich ein hoher Anreiz, die noch nicht mit Steuer belasteten Waren ohne Umsatzsteuer zu verkaufen bzw. unter Umständen Karussellgeschäfte² zu betreiben. Die Abschaffung der Kontrollen an den Binnengrenzen hatte zudem zur Folge, dass die steuerliche Kontrolle des innergemeinschaftlichen Handels in die inländische MwSt-Kontrolle einbezogen wurde.

Nach Artikel 17 Absätze 2 und 3 der Sechsten MwSt-Richtlinie (77/388/EWG) hat jeder unternehmerisch tätige Steuerpflichtige grundsätzlich einen Anspruch auf Vorsteuerabzug bzw. -erstattung unabhängig davon, in welchem Mitgliedstaat er die mehrwertsteuerpflichtigen Ausgaben getätigt hat. Zusätzlich zur allgemeinen Regelung sind in einigen Bereichen komplizierte Sonderregelungen eingeführt worden. Diese betreffen neue Fahrzeuge, Fernverkäufe und Verkäufe an nichtsteuerpflichtige juristische Personen.³

¹ Vgl. BT-Drucksache 14/3924 S. 106 f.

² Vgl. Merk (2001), S. 97 ff. und Kühn/Winter (2002), S. 478 ff.

³ Im Allgemeinen ist zur Sicherstellung einer korrekten Besteuerung ein Informationsfluss zwischen den Mitgliedstaaten erforderlich. Allerdings räumt auch die Europäische Kommission ein, dass die Kontrolle in diesem Bereich schwierig ist, da die Sonderregelungen zu kompliziert sind.

Mit einer weiteren Sonderregelung (der Achten MwSt-Richtlinie) soll vermieden werden, dass ein in einem Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger die Steuer, die ihm in einem anderen Mitgliedstaat durch die Lieferung von Gegenständen oder die Inanspruchnahme von Dienstleistungen in Rechnung gestellt wurde, endgültig tragen muss und damit einer Doppelbesteuerung unterliegt. Da diese Vorsteuervergütungen nur bei bestimmten Anlässen und in solchen Ländern von Bedeutung sind, in denen die Unternehmung weder über eine Betriebsstätte noch über einen Fiskalvertreter verfügt, aber umsatzsteuerbelastete Vorleistungen bezieht, zählen sie für die meisten Unternehmen nicht zu den alltäglichen Vorgängen. Betroffen sind hiervon vor allem Aufwendungen für Unterkunft sowie Verpflegung, für die Teilnahme an Messen und Ausstellungen, Kraftfahrzeugkosten sowie die Kraftstoffkosten internationaler Spediteure.¹ Nach gegenwärtigem Stand des Gemeinschaftsrechts kann der Steuerpflichtige seinen Erstattungsanspruch nur in dem Mitgliedstaat geltend machen, in dem er die Umsatzsteuer entrichtet hat. Die Erstattung erfolgt dann entsprechend den in der RL 79/1072/EWG festgelegten Bestimmungen.²

Prinzipiell hat ein Betroffener zwei Möglichkeiten (vgl. Abbildung 1), seinen Antrag auf Rückerstattung der Umsatzsteuer zu stellen. Er kann sich entweder direkt unter Einhaltung von bestimmten Formalitäten (insbesondere Fristen, Antragszeitraum, Verwendung amtlicher Antragsvordrucke, Zulässigkeit des Vorsteuerabzugs) an die zentrale Stelle³ für Vorsteuererstattungen an ausländische Unternehmen im Land des Erwerbs wenden⁴ oder er lässt die Antragsstellung über die Handelskammer in seinem Heimatland laufen. Voraussetzung hierfür ist, dass seine heimische Handelskammer ein Kooperationsabkommen mit der Handelskammer im Land des Erwerbs hat. Aus deutscher Sicht bestehen solche Kooperationsabkommen zwischen dem Deutschen Industrie- und Handelskammertag (DIHK) und den Auslandshandelskammern (AHK) in allen anderen EU-Mitgliedstaaten sowie in Slowenien, Estland, Island, Norwegen, Polen, Schweiz, Ungarn und Kanada.⁵

¹ Vgl. KOM (1998) 377, S. 9.

² Die Behandlung der nicht im Gemeinschaftsgebiet niedergelassenen Steuerpflichtigen wird in der Dreizehnten MwSt-Richtlinie 86/560/EWG des Rates geregelt.

³ In Deutschland handelt es sich zum Beispiel um das Bundesamt für Finanzen in Bonn. Die zuständigen Behörden in den anderen Ländern können der Auflistung im Anhang S. viii entnommen werden.

⁴ Die genaue Vorgehensweise wird im folgenden Kapitel erläutert (vgl. S. 7 ff.).

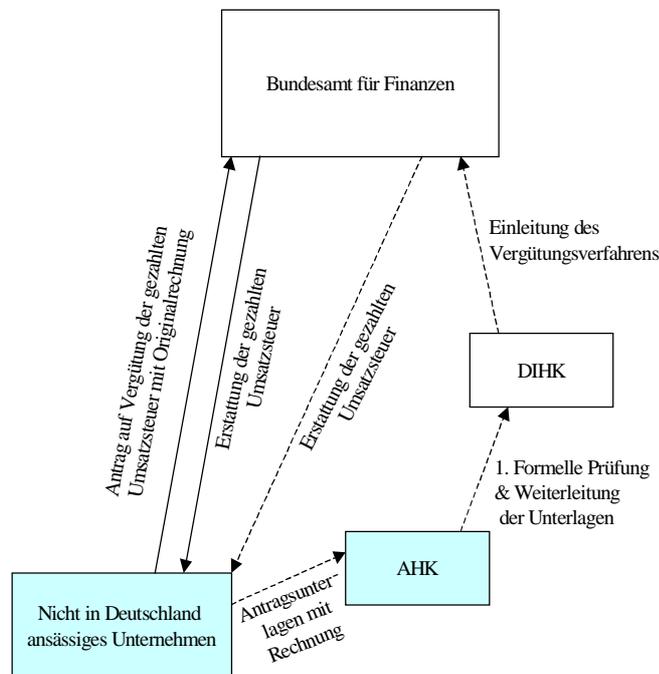
⁵ Dem hingegen hat jedoch beispielsweise die belgische Handelskammer ihrerseits für die inländischen Unternehmer kein Abkommen mit dem DIHK.

Durch die Antragsstellung über eine Handelskammer eröffnet sich den Unternehmen ein einfacher, wenn auch kostenintensiver Weg. In diesem Fall werden die eingegangenen Rechnungen mit ausländischen Steuerbeträgen für die Beantragung gesammelt und nach Ländern abgelegt. Gemeinsam mit diesen werden eine Vollmacht, eine Unternehmerbescheinigung des zuständigen Finanzamtes und die ausgefüllten Antragsunterlagen (unter Einhaltung von Antragsfristen, Mindestantragssumme sowie länderspezifischer Besonderheiten bei der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs) bei der Handelskammer im Sitzland des Unternehmens eingereicht. Diese betreut im Vorfeld auch Fragen zum ordnungsgemäßen Ausfüllen der Formulare. Nach einer ersten formalen Prüfung leitet diese Handelskammer (zum Beispiel AHK) die Unterlagen an die Umsatzsteuer-Vergütungsstelle der kooperierenden Handelskammer im Land des Erwerbs (zum Beispiel DIHK) weiter. Diese Handelskammer überträgt die Angaben eventuell in die jeweilige Landessprache und füllt die Originalanträge aus. Anschließend leitet sie das Vergütungsverfahren bei der zuständigen Erstattungsbehörde ein und betreut Rückfragen der Behörde.

Nach Beendigung der Antragsbearbeitung durch die zuständige Behörde wird der Erstattungsbetrag direkt auf das vom Antragsteller benannte Konto überwiesen. Das Bearbeitungshonorar der Handelskammer ergibt sich aus ihrer jeweiligen Gebührenordnung und ist in der Regel in Abhängigkeit des Erstattungsbetrages degressiv gestaltet.¹

¹ Für genauere Informationen bezüglich der anfallenden Kosten vgl. die Ausführungen über die Erfüllungskosten S. 27 ff.

Abbildung 1: Bisheriges Vorsteuervergütungsverfahren aus Sicht eines nicht in Deutschland ansässigen Unternehmens



Quelle: Eigene Darstellung.

1.1. Formalien des derzeitigen Vorsteuervergütungsverfahrens

Im Folgenden wird das geltende Vorsteuervergütungsverfahren anhand der allgemeinen Vorschriften (Achte Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979¹ zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige) sowie der speziellen deutschen Vorschriften betrachtet.

¹ Zuletzt geändert durch die Akte über die Bedingungen für den Beitritt des Königreichs Norwegen, der Republik Österreich, der Republik Finnland und des Königreichs Schweden zur Europäischen Union und die Anpassungen der die Union begründenden Verträge. Die Frist für den Erlass einzelstaatlicher Umsetzungsvorschriften war, bis auf Ausnahmen, der 01.01.1981.

Ein nicht im Inland ansässiger Steuerpflichtiger (vgl. Artikel 1 der Achten Richtlinie 79/1072/EWG im Anhang S. x) muss hierzu unter Zuhilfenahme des amtlichen Formulars bei der zuständigen zentralen Behörde im Land der Umsatzsteuererhebung einen schriftlichen Antrag auf Rückerstattung (vgl. Artikel 2 der Achten Richtlinie 79/1072/EWG im Anhang S. x) der gezahlten Umsatzsteuer stellen. Zu beachten ist hierbei, dass der Antragsteller ein Unternehmer ist, da nur diese zum Vorsteuerabzug berechtigt sind und dass er nicht in dem Land des Erwerbs ansässig ist. Auf Deutschland bezogen bedeutet dies beispielsweise, dass er weder in der Bundesrepublik Deutschland (einschließlich der Insel Helgoland), noch in einem der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete einen Wohnsitz, seinen Sitz, seine Geschäftsleitung oder eine im Handelsregister eingetragene Zweigniederlassung haben darf. Das Formular ist mit Schreibmaschine oder in Druckbuchstaben in einer Sprache des Vergütungslandes auszufüllen und vom ausländischen Unternehmer eigenhändig zu unterschreiben. Dem Antrag müssen gemäß Artikel 3 Achte Richtlinie 79/1072/EWG (vgl. Anhang S. xi) sämtliche Einfuhrbelege und Rechnungen, für die eine Rückerstattung der Umsatzsteuer beantragt wird, im Original beigelegt werden. In der Regel muss die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen sein. Bei Rechnungen bis 100 € genügt jedoch die Angabe des Steuersatzes.

Der Gesamtbetrag der Vergütung ist von dem Unternehmer selbst zu berechnen und die zur Vergütung beantragten Vorsteuerbeträge wie vorgeschrieben in der Anlage zum Antrag aufzulisten. Während der Unternehmer Rechnungen mit einem Rechnungsbetrag von über 100 € (einschließlich Umsatzsteuer) in der Anlage einzeln auflisten muss, können bei Rechnungen bis 100 € (einschließlich Umsatzsteuer), bei denen Entgelt und Umsatzsteuer in einer Summe angegeben sind, für die Auflistung in der Anlage folgende Vereinfachungen zugelassen werden: Der Antragsteller kann die Rechnungen getrennt nach Steuersatz sowie Kostenarten, beispielsweise nach Kosten für Treibstoff, Übernachtungen oder Verpflegung, mit laufenden Nummern versehen und sie mit diesen Nummern und den Bruttorechnungsbeträgen in gesonderten Aufstellungen zusammenfassen sowie aufrechnen. Aus dem jeweiligen Endbetrag ist die darin enthaltene Umsatzsteuer herauszurechnen und als eine Position in der Anlage zum Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer zu übertragen.

Darüber hinaus muss der Unternehmer eine in der Amtssprache eines EU-Mitgliedstaates ausgestellte Bescheinigung seines Sitzstaates im Original vor-

legen, mit der er nachweist, dass er dort als Unternehmer mit einer Steuernummer eingetragen ist.

Abbildung 2: Muster einer Unternehmensbescheinigung

Nachweis der Eintragung als Steuerpflichtiger (Unternehmer)
_____ (Name und Anschrift der zuständigen Behörde) bescheinigt, dass _____ (Name und Vorname bzw. Firma)
_____ (Art der Tätigkeit bzw. Gewerbebezug)
_____ (Anschrift, Sitz) als Mehrwertsteuerpflichtiger (Unternehmer) unter folgender Steuernummer eingetragen ist ¹ 1): _____
_____ (Datum) (Unterschrift) Dienststempel (Name und Dienstbezeichnung)

Quelle: Anleitung zum Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer,
<http://www.bff-online.de/ust/ustv/uanl.html>.

Liegt bereits eine Bescheinigung vor, so braucht der Antragsteller während eines Zeitraums von einem Jahr ab dem Zeitpunkt der Einreichung der ersten Bescheinigung keine neue Bescheinigung vorzulegen.

Des Weiteren ist der Anlass für die beantragte Erstattung zumindest durch eine pauschale Erklärung (beispielsweise Besuch der Firma X, grenzüberschreitende Güterbeförderungen im Monat Januar 1999, Teilnahme an Messen und Ausstellungen) anzugeben und anschließend der Grund für die Beantragung der Umsatzsteuerrückerstattung anhand der im Antrag genannten Kategorien näher zu spezifizieren (vgl. Artikel 4 Achte Richtlinie 79/1072/EWG im Anhang S. xi).

¹ Hat der Antragsteller keine Steuernummer, so ist von der zuständigen Behörde der Grund dafür anzugeben.

Auf Grund eines solchen Antrages erstatten die Mitgliedstaaten den Steuerpflichtigen:

- die Mehrwertsteuer, mit der die von anderen Steuerpflichtigen im Inland erbrachten Dienstleistungen oder gelieferten beweglichen Gegenständen belastet wurden;
- die Mehrwertsteuer, mit der die Einfuhr von Gegenständen ins Inland oder die Erbringung von Dienstleistungen, bei denen die Steuer vom Empfänger geschuldet wird, belastet wurde.

Grundsätzlich werden jedoch gemäß Artikel 5 Achte Richtlinie 79/1072/EWG (vgl. Anhang S. xi) nur die Steuerbeträge, die ein im jeweiligen Erstattungsland ansässiger Unternehmer im allgemeinen Verfahren als Vorsteuer geltend machen könnte, vergütet. Dies führt dazu, dass die Steuerpflichtigen bei der Antragsstellung auf Erstattung der gezahlten Umsatzsteuer die Rechtsvorschriften und Anwendungsmodalitäten der Länder berücksichtigen müssen, in denen sie lediglich mehrwertsteuerpflichtige Ausgaben getätigt haben.

Bei der Lieferung von Gegenständen, die von der Steuer befreit sind oder von der Steuer befreit werden können, erfolgt keine Erstattung. Außerdem sind Vorsteuerbeträge, die nicht im Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit des Antragstellers stehen, nicht vergütungsfähig.

Wichtig ist, dass der Antrag spätestens sechs Monate nach Ende des Kalenderjahres, in dem die Steuer fällig geworden ist, bei der zuständigen Finanzbehörde eingegangen sein muss. Bei dieser Antragsfrist handelt es sich um eine Ausschlussfrist, die weder vorab noch nachträglich verlängert werden kann. Nach deutschem Recht ist jedoch unter den Voraussetzungen des § 110 AO die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand möglich.

Bei Rechnungen, die nach der Ausführung von Lieferung und Leistung gestellt werden, richtet sich der maßgebliche Vergütungszeitraum nach dem Datum des Rechnungserhaltes und bei Rechnungen, die vor der Ausführung von Lieferung und Leistung gestellt werden, nach dem Datum des Rechnungserhaltes sowie dem Datum der Zahlung. Außerdem ist bei der Wahl des Vergütungszeitraumes¹ zu beachten, dass eine Antragsstellung nur für zurückliegende Zeiträume

¹ Die genauen gesetzlichen Regelungen bezüglich des Vergütungszeitraumes können Artikel 7 Achte Richtlinie 79/1072/EWG (vgl. Anhang S. xii) entnommen werden.

zulässig ist und Überschneidungen von Vergütungszeiträumen grundsätzlich ausgeschlossen sind. Darüber hinaus muss der Vergütungszeitraum mindestens drei aufeinanderfolgende Monate eines Kalenderjahres umfassen und darf andererseits höchstens ein ganzes Jahr betragen. Eine Ausnahme gilt für den restlichen Zeitraum eines Jahres (also einschließlich Dezember), da in diesem Fall der Vergütungszeitraum auch weniger als drei Monate umfassen kann. Für die Beantragung der Umsatzsteuerrückerstattung von Rechnungen aus verschiedenen Jahren muss für jedes Jahr gesondert (mindestens) ein Antrag gestellt werden. Zwar gibt es keine Vorschriften, wie viele Rechnungen ein Antrag mindestens umfassen muss bzw. höchstens umfassen darf, jedoch müssen die jeweiligen Mindestantragssummen eingehalten werden. Derzeit muss der Antrag einen Steuerbetrag umfassen, welcher in Landeswährung mindestens einem Betrag von 200 Europäischen Rechnungseinheiten entspricht, wenn der Vergütungszeitraum mindestens drei Monate und weniger als ein Jahr beträgt. Wenn der Vergütungszeitraum hingegen ein ganzes oder den restlichen Zeitraum eines Kalenderjahres betrifft, muss er einen Steuerbetrag in Höhe von insgesamt mindestens 25 Europäischen Recheneinheiten umfassen.

Für Deutschland bedeutet dies konkret, dass ein Antrag auf Vergütung von im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmern erst gestellt werden kann, wenn die Vergütung mindestens 200 € beträgt. Für Vergütungszeiträume, die den Monat Dezember einschließen (also das gesamte Jahr oder den letzten Zeitraum eines Kalenderjahres betreffen), ermäßigt sich der Mindestbetrag auf 25 €. Wenn in Deutschland nachträglich noch Rechnungen zu Vergütungszeiträumen geltend gemacht werden sollen, für die bereits früher ein Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer gestellt worden ist, kann der Antragsteller unter Verwendung des Antragsvordruckes USt 1 T einen Änderungsantrag (Nachtragsantrag) stellen. Dabei ist keine Einhaltung der Mindestgrenzen sowie der Ausschlussfrist erforderlich, soweit diese bereits durch den Erstantrag eingehalten wurden. Der Änderungsantrag muss sich jedoch unbedingt auf den, in der entsprechenden Vergütungsmitteilung bzw. -bescheid angegebenen, Vergütungszeitraum beziehen.

Jede Rechnung und jedes Einfuhrdokument wird von der bearbeitenden Behörde mit einem Sichtvermerk versehen, damit diese nicht für einen weiteren Antrag benutzt werden können, und binnen eines Monats an den Steuerpflichtigen zurückgegeben. Der Unternehmer ist dann seinerseits verpflichtet, die Originalrechnungen sowie -belege, für die eine Vergütung der Umsatzsteuer erfolgt ist,

für einen bestimmten Zeitraum (in Deutschland: sechs Jahre) aufzubewahren. Die Durchführungsbestimmungen sehen insbesondere auch vor, dass die Bescheide über die Erstattungsanträge binnen sechs Monaten nach Einreichung dieser Anträge zuzustellen und die Erstattungen innerhalb derselben Frist vorzunehmen sind. Leider wird diese Frist jedoch praktisch nie eingehalten. So kommt es beispielsweise in Italien zu durchschnittlichen Bearbeitungszeiten von fünf Jahren.¹ Bei unrechtmäßig erlangter Steuervergütung können Geldbussen oder Strafen entsprechend den Rechtsvorschriften des Vergütungslandes verhängt werden.

Für Deutschland gilt, dass der Antragsteller eine **Vergütungsmitteilung** erhält, wenn das Bundesamt für Finanzen (BfF) dem Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer in voller Höhe zugestimmt hat. Die Zustimmung gemäß § 168 AO entspricht einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 AO. Der Vorbehalt der Nachprüfung besteht solange fort, bis er entweder schriftlich aufgehoben wird oder die Festsetzungsfrist von vier Jahre gemäß § 169 Absatz 2 Nr. 2 AO abgelaufen ist. Die Festsetzungsfrist für eine Änderung der Festsetzung der Vergütung der Umsatzsteuer für einen Vergütungszeitraum beginnt nach § 170 Absatz 3 AO nicht vor Ablauf des Kalenderjahres, in dem der entsprechende Vergütungsantrag gestellt wurde. Solange der Vorbehalt der Nachprüfung fortbesteht, sind jederzeit Änderungsanträge möglich. Formelle Einsprüche sind daher nicht erforderlich.

Dem hingegen erhält der Antragsteller einen **Vergütungsbescheid** mit Erläuterung der Ablehnungsgründe, wenn das Bundesamt für Finanzen dem Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer nicht in voller Höhe zugestimmt hat. Die Vergütungsbescheide stehen in der Regel ebenfalls unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 AO. In diesem Fall gelten die vorstehenden Ausführungen zur Vergütungsmitteilung. Wenn das Bundesamt für Finanzen den Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer in vollem Umfang ablehnt, erhält der Antragsteller darüber einen ablehnenden Vergütungsbescheid, der nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 AO steht. In diesem Fall kann ein Änderungsantrag gemäß § 172 Absatz 1 Nr. 2 AO nur noch innerhalb der Rechtsbehelfsfrist gestellt werden. Gegen die Ablehnung des Änderungsantrages kann Einspruch eingelegt werden.

¹ Vgl. Hepting (2002), S. 26.

Somit dient der formelle Einspruch gegen den Vergütungsbescheid in erster Linie dazu, dass das Bundesamt für Finanzen seine bereits überprüfte Entscheidung nochmals prüft und - soweit eine Abhilfe nicht möglich ist - eine formelle Einspruchsentscheidung fertigt. Gegen diese Einspruchsentscheidung kann der Antragsteller beim zuständigen Finanzgericht Köln Klage erheben und auf diesem Weg die Entscheidung des Bundesamtes für Finanzen überprüfen lassen.

1.2. Erfahrungen

Nach einer Umfrage¹ bei mittelständischen Unternehmen besitzen nur 17,8 % der 668 antwortenden Unternehmen eigene Erfahrungen mit innergemeinschaftlicher Vorsteuervergütung. Dies kann aber wohl nicht in erster Linie auf den komplizierten Antragsprozess zurückgeführt werden, sondern eher auf die Tatsache, dass diese Vorsteuervergütung nur bei ganz bestimmten Anlässen und relativ engen Voraussetzungen möglich ist. Außerdem ist die beschränkte Aussagekraft der Untersuchung auf Grund der geringen Datenbasis zu beachten.

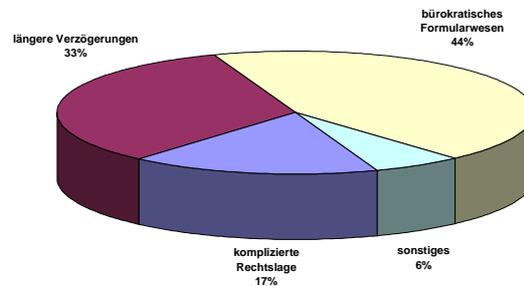
Insgesamt scheinen jedoch in den letzten Jahren wesentlich mehr Unternehmen als früher eine Rückerstattung von im Ausland gezahlter Umsatzsteuer zu beantragen. So haben sich beispielsweise die Auftragseingänge beim Bundesamt für Finanzen seit 1991 bis 2001 nach Angaben des Bundesamtes von 38.443 auf 64.951 stark erhöht. Gleichzeitig verdoppelte sich auch das Erstattungsvolumen von 231.949.078 € auf 489.934.911 €² Auch für Frankreich wird die stetig steigende Anzahl von Anträgen auf ca. 50.000 geschätzt.

Die oben erwähnte Umfrage ergab jedoch außerdem, dass lediglich 22,9 % der Unternehmen mit Erfahrungen im innergemeinschaftlichen Vorsteuervergütungsverfahren positive Erfahrungen gemacht haben, während mehr als zwei Drittel der Unternehmen von schlechten berichten. Die Hauptkritikpunkte waren dabei: Bürokratisches Formularwesen, lange Verzögerungen und die komplizierte Rechtslage (vgl. Abbildung 3).

¹ Vgl. Haase (1996), S. 287 ff.

² Für eine detailliertere Übersicht vgl. Tabelle A6 im Anhang S. vii.

Abbildung 3: Probleme mit Vorsteuervergütungen



Quelle: Haase (1996), S. 294.

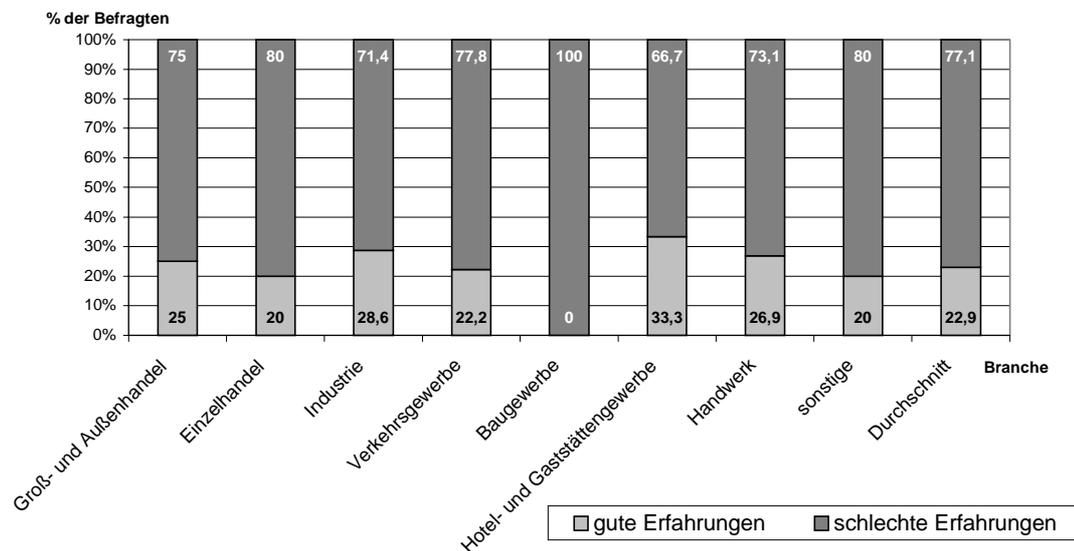
Auch wenn der Anteil der negativen Erfahrungen je Branche zwischen 66,7 % und 100 % schwankt (vgl. Abbildung 4), scheinen doch die aufwendigen Verwaltungsmodalitäten, die Nichteinhaltung der Erstattungsfristen durch die nationalen Steuerverwaltungen sowie die komplizierte Rechtslage bei den betroffenen Unternehmen überwiegend zu schlechten Erfahrungen mit Vorsteuervergütungen geführt zu haben. Besonders unzufrieden waren die befragten Betriebe der Baubranche, während das Hotel- und Gaststättengewerbe überdurchschnittlich gute Erfahrungen gesammelt hat.¹

In diesem Zusammenhang muss auch berücksichtigt werden, dass viele Anspruchsberechtigte wegen des mit Verwaltungsformalitäten verbundenen Aufwands und der Kosten darauf verzichten ihren Anspruch geltend zu machen.² Durch diese Nichtbeantragung sparen sich die nationalen Steuerbehörden sowohl die Rückerstattung von Steuern als auch die für die Bearbeitung der Anträge notwendige Verwaltungsarbeit.

¹ Zwar ist auch bei dieser Untersuchung die beschränkte Aussagekraft auf Grund der geringen bzw. nicht genau spezifizierten Datenbasis zu beachten, dennoch scheint sie tendenziell die Realität widerzuspiegeln.

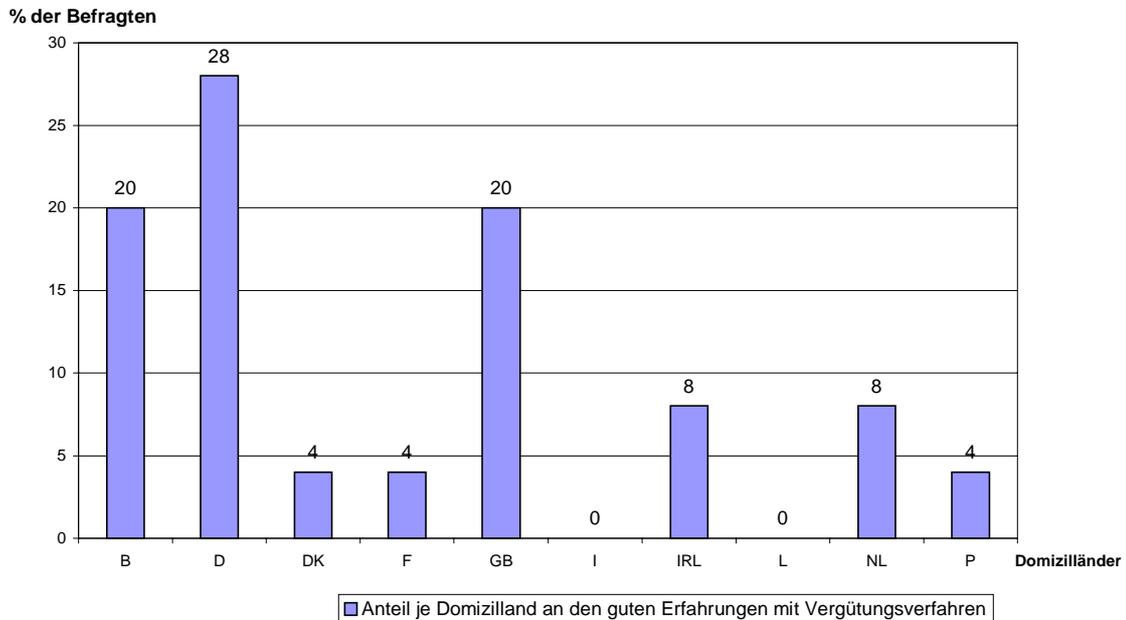
² Vgl. KOM (1998) 377, S. 8.

Abbildung 4: Erfahrungen mit Vorsteuervergütungsverfahren je Branche



Quelle: Haase (1996), S. 291.

Die folgende Abbildung (Abbildung 5) zeigt, mit welchen Ländern die wenigen guten Erfahrungen bei der Vorsteuervergütung gemacht wurden. Dabei fällt auf, dass Belgien, Großbritannien und Deutschland mit 20 % und mehr vergleichsweise gut abschneiden, während die guten Erfahrungen mit den restlichen Ländern zumeist lediglich zwischen 0 und 4 % liegen. Das Mittelfeld repräsentieren mit 8 % Irland und die Niederlande.

Abbildung 5: Gute Erfahrungen mit Vergütungsverfahren je Domizilland

Quelle: Haase (1996), S. 290.

Zwar unterscheiden sich die Kritikschwerpunkte von (Erstattungs-)Land zu Land, doch liegt dennoch die Schlussfolgerung nahe, dass es sich insgesamt eher um ein EU-weites Problem handelt als um ein Problem einzelner Länder. Zur Verbesserung der Situation erscheint daher eine EU-weite Neuregelung dringend erforderlich.

1.3. Zusammenfassende Beurteilung des gegenwärtigen Systems

Bei der Umsatzsteuererstattung nach der Achten Richtlinie handelt es sich um eine gemeinschaftliche Regelung, die einen ersten Schritt zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung sowie einer steuerlichen Gleichstellung von in- und ausländischen Unternehmen darstellt. Auf diese Weise führte sie auch zu einer Verringerung der Verkehrsverlagerungen und Wettbewerbsverzerrungen. Aus Sicht der einzelnen EU-Mitgliedstaaten ist jedoch die weitgehende Autonomie sowie die relativ einfache Bearbeitung der Anträge positiv. Schließlich müssen diese mit Formularen des Erwerbslandes gestellt werden, die darüber hinaus auch noch in der jeweiligen Landessprache auszufüllen sind. Außerdem entsprechen die eingereichten Originalrechnungen den Landesstandards und sind daher für

die bearbeitenden Behörden leicht zu durchschauen. Gleichzeitig erschwert die vorgeschriebene Einreichung von Originalrechnungen den Rechnungsbetrug. Hinzu kommen geringe Datenschutzprobleme. Positiv ist weiterhin, dass die Umsatzsteuer direkt von Behörden des Landes, welches sie zuvor eingenommen hat, ausgezahlt wird, wodurch internationale Streitigkeiten über Erstattungssummen sowie unzureichende Kontrollen ausgeschlossen werden.

Trotz all dieser guten Ansätze ergeben sich jedoch mit der bisherigen Regelung auch eine Vielzahl von Problemen (vgl. Abbildung 6). So liegen die Kritikschwerpunkte aus Unternehmenssicht bei der formalistischen Anwendung der Achten Richtlinie, wodurch ausländische Unternehmen gegenüber inländischen benachteiligt werden, der komplizierten Beantragungsprozedur, wobei besonders Sprachprobleme und landesspezifische Regelungen hinderlich sind, und den häufig sehr langen Bearbeitungszeiten, die in vielen Ländern weit über die vorgesehenen Fristen hinausgehen. Diese können in Extremfällen bei den betroffenen Unternehmen sogar Liquiditätsengpässe und Zinsverluste zur Folge haben, da die Unternehmen die Umsatzsteuer schließlich zumindest zwischenfinanzieren müssen.

Außerdem führt die komplizierte Beantragung sowie die dabei entstehenden Kosten in vielen Fällen dazu, dass berechtigte Ansprüche (insbesondere Kleinbeträge) nicht geltend gemacht werden. Neben den von der Europäischen Kommission beklagten Punkten, dass die uneinheitliche Anwendung des geltenden MwSt-Systems zu Rechtsunsicherheit sowie einer Aufteilung des Marktes in fünfzehn Steuergelände führe und von Unternehmen gezielt für die Steuerplanung genutzt werde, ergeben sich auch für die Verwaltungen in den EU-Mitgliedstaaten erhebliche Probleme. So hat sich vor allem die Abwicklung der Erstattungsansprüche als sehr aufwendig herausgestellt. Dies ist umso bedauerlicher, da die Länder erhebliche Verwaltungsressourcen für eine aus Sicht des Erwerbslandes unproduktive Aufgabe, von der lediglich ausländische Unternehmen profitieren können, einsetzen müssen. Hinzu kommt, dass insbesondere auf Grund der mangelnden internationalen Zusammenarbeit die Behörden bei der Bearbeitung häufig nur unzureichende Kenntnisse über den Antragsteller besitzen und sich oft auf seine Angaben verlassen müssen. Insbesondere lässt sich die Stichhaltigkeit eines Antrages in vielen Fällen vor allem wegen der räumlichen Distanz zwischen der bearbeitenden Behörde und dem Antragsteller nur unzureichend überprüfen. Letztendlich wird nämlich trotz der prinzipiell gegebenen Möglichkeiten einer internationalen Zusammenarbeit die

Entrichtung sowie der Abzug der Umsatzsteuer in der Regel nur von einem EU-Mitgliedstaat kontrolliert.

Abbildung 6: Vor- und Nachteile des bisherigen Systems der Umsatzsteuererstattung an ausländische Unternehmen

Vorteile	Nachteile
<ul style="list-style-type: none"> - Gemeinschaftliche Regelung - Erster Schritt zur Vermeidung von Doppelbesteuerung - Steuerliche Gleichstellung von inländischen und ausländischen Unternehmen angestrebt - Verringerung von Verkehrsverlagerungen und Wettbewerbsverzerrungen - Weitgehende Autonomie der Länder bei den Antragsanforderungen und der Bearbeitung - Aus Sicht der Verwaltung einfache Bearbeitung - Originalrechnung erforderlich - Geringere Datenschutzprobleme - Umsatzsteuer wird direkt von dem Land, das sie eingenommen hat, ausgezahlt. - Überprüfung der Stichhaltigkeit des Antrages durch Nachfragen beim Rechnungsaussteller möglich 	<ul style="list-style-type: none"> - Lange Bearbeitungszeiten → eventuell Zinsverluste und Liquiditätsprobleme bei den Unternehmen - Kompliziertes Beantragungsverfahren und Sprachprobleme - Formalistische Anwendung der Achten Richtlinie - Enorme Kosten für Antragsteller - Viele Anspruchsberechtigte verzichten auf Geltendmachung (insbesondere Kleinbeträge) - Erheblicher Verwaltungsaufwand für unrentable Aufgabe - Unzureichende Kenntnis bezüglich des Antragstellers und seiner steuerlichen Situation; seine Angaben entscheidend - Unzureichende Überprüfbarkeit des Antrages und der beiliegenden Informationen - Unzureichende internationale Zusammenarbeit - Entrichtung und Abzug der Umsatzsteuer nur von einem Mitgliedstaat kontrolliert.

Quelle: Eigene Darstellung.

2. Evaluierung des Vorschlags zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich des Vorsteuerabzugs KOM (1998) 377

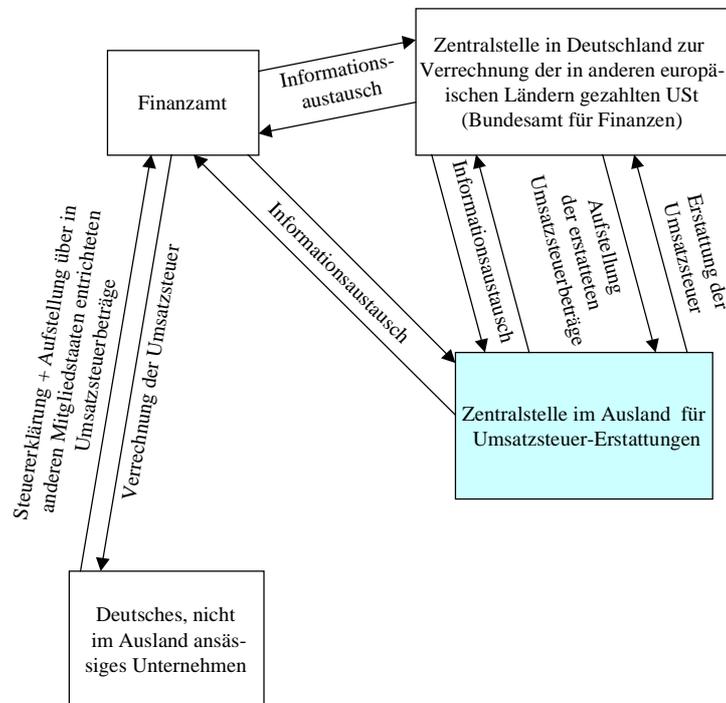
Der Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich des Vorsteuerabzugs wurde von der Europäischen Kommission am 17. Juni 1998 vorgelegt. Er sieht vor, die Achte Richtlinie aufzuheben und einen grenzüberschreitenden Vorsteuerabzug in Artikel 17 der Sechsten MwSt-Richtlinie einzuführen.

2.1. Darstellung

Nach dem geplanten Verfahren (vgl. Abbildung 7) kann ein deutscher Unternehmer, welcher in einem Mitgliedstaat, in dem er nicht ansässig ist, Umsatzsteuer gezahlt hat, diese in seinem Heimatland von der in seiner periodischen Steuererklärung ausgewiesenen Umsatzsteuerschuld abziehen. Hierzu reicht er bei seinem örtlichen Finanzamt zusammen mit seiner üblichen Steuererklärung eine Aufstellung über die in den anderen Mitgliedstaaten entrichteten Umsatzsteuerbeträge ein. Das Finanzamt führt eine Prüfung über die Erstattungsfähigkeit durch, wobei es auf Grund seiner Kenntnis über den Antragsteller die gesamte steuerliche Situation des Unternehmens würdigen kann. Anschließend leitet es die entsprechenden Daten an die Zentralstelle in Deutschland zur Verrechnung der in anderen europäischen Ländern gezahlten Umsatzsteuer weiter. Für diese Aufgabe würde sich das Bundesamt für Finanzen anbieten, welches als Bundesoberbehörde direkt dem Bundesministerium der Finanzen untersteht und auch bisher für die Umsatzsteuererstattungen an ausländische Unternehmen zuständig war. Bei der Bearbeitung können sich die Behörden zu Zwecken des Informationsaustausches mit den entsprechenden Stellen im Ausland in Verbindung setzen. Falls es bei den Kontrollen keine Beanstandungen gibt, erfolgt bei der örtlichen Finanzbehörde eine direkte Verrechnung mit der vom Unternehmen geschuldeten Umsatzsteuer und später auf Länderebene auf Grundlage der gesetzlichen Regelungen sowie der geschlossenen bilateralen Verträge ein Saldenausgleich.

Somit bestehen die entscheidenden Neuerungen darin, dass im Sitzland des Unternehmens eine Verrechnung der im Ausland gezahlten Umsatzsteuer erfolgt und dass dabei die Anrechnungsregeln des Sitzlandes entscheidend sind.

Abbildung 7: Geplantes System eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs aus Sicht eines deutschen Unternehmens



Quelle: Eigene Darstellung.

2.2. Formalien

Im Folgenden soll der geplante gesetzliche Rahmen für das neue Verfahren eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs genauer dargestellt werden. Der Vorschlag der Europäischen Kommission sieht vor, den Anspruch auf grenzüberschreitenden Vorsteuerabzug in Artikel 17 der Sechsten MwSt-Richtlinie durch die zusätzliche Absätze 3a und 3b einzuführen (vgl. den vorgeschlagenen Gesetzestext im Anhang S. xiii).

Bezüglich der Formalitäten wird vorgeschlagen, dass der Steuerpflichtige zusammen mit seiner periodischen Steuererklärung eine nach Mitgliedstaaten gegliederte Aufstellung der dort jeweils entrichteten Umsatzsteuerbeträge vorlegen muss, für die der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden soll. Als Beleg sind Kopien der Rechnungen oder Einfuhrdokumente beizufügen.

Diese Anforderungen sollen in Artikel 22 Absatz 4 durch Buchstabe d) gesetzlich formuliert werden (vgl. hierzu Anhang S. xv).

Darüber hinaus sind die Steuerbehörden berechtigt, den Steuerpflichtigen um die Übersetzung der auf der Rechnung ausgewiesenen Angaben zu bitten, wenn sie selbst nicht in der Lage sind, den geschäftlichen Charakter der Ausgaben zu bestimmen.¹

Um auch weiterhin die Verteilung des Steueraufkommens nach dem Bestimmungslandprinzip zu gewährleisten, soll ein **Erstattungssystem** auf Ebene der Mitgliedstaaten eingeführt werden. Es ermöglicht dem Niederlassungsstaat des Steuerpflichtigen, den auf Grund der oben erwähnten Aufstellungen erstatteten Umsatzsteuerbetrag von dem Mitgliedstaat wiederzuerlangen in dem dieser entrichtet worden ist. Jeder Mitgliedstaat meldet zu diesem Zweck alle sechs Monate den anderen Mitgliedstaaten die Gesamtsumme der Umsatzsteuerbeträge, welche die anderen Mitgliedstaaten zu erstatten haben. Diese Mitteilung erfolgt spätestens am 31. Juli eines jeden Jahres in Bezug auf die Mehrwertsteuer, die im Rahmen der während des ersten Kalenderhalbjahrs eingereichten Steuererklärungen abgezogen wurde, und spätestens am 31. Januar eines jeden Jahres in Bezug auf die Mehrwertsteuer, die im Rahmen der während des zweiten Halbjahrs des vorangegangenen Kalenderjahrs eingereichten Steuererklärungen abgezogen wurde (vgl. Artikel 4² im Anhang S. xvi). Anhand der Mitteilungen gemäß Artikel 4 Absatz 2 stellen die Mitgliedstaaten jeweils am 31. Januar und 31. Juli auf bilateraler Ebene den vorläufigen Saldo der Beträge fest, die sie zu erstatten haben und die ihnen zu erstatten sind (vgl. Artikel 5 im Anhang S. xvii). Dieses Erstattungssystem ist Gegenstand des Verordnungsvorschlages. Zusätzlich sollen die Erstattungseinzelheiten durch bilaterale Vereinbarungen geklärt werden.

Die Ausgaben, für die heute nach dem Verfahren der Achten Richtlinie die Erstattung der Umsatzsteuer beantragt wird, betreffen, wie bereits erwähnt, zum größten Teil Aufwendungen für Unterkunft und Verpflegung, für die Teilnahme an Messen und Ausstellungen, Kraftfahrzeugkosten sowie die Kraftstoffkosten

¹ Vgl. KOM (1998) 377, S. 11.

² Die im Folgenden nicht näher spezifizierten Artikel entstammen dem Vorschlag für eine Verordnung (EG) des Rates über Kontrollmaßnahmen sowie Maßnahmen im Rahmen des Erstattungssystems und der Verwaltungszusammenarbeit zur Durchführung der Richtlinie 98/xxx/EG.

internationaler Spediteure. Da dies in erster Linie Ausgaben sind, für die der Vorsteuerabzug in den meisten Ländern eingeschränkt oder gar ausgeschlossen ist, schlägt die Europäische Kommission zur Vermeidung neuer Wettbewerbsverzerrungen flankierende Regelungen hinsichtlich einer Harmonisierung der Vorsteuerabzugsregelungen vor. Ansonsten würden nämlich Unternehmen aus Ländern mit großzügigen Abzugsmöglichkeiten wie zum Beispiel Deutschland bevorzugt, da eine Art Subventionierung der heimischen Unternehmen auf Kosten des Auslandes stattfinden würde. Angesichts der unterschiedlichen Zuordnungsmöglichkeiten und Kontrollprobleme sieht die Europäische Kommission für die einzelnen Ausgabenkategorien unterschiedliche Regelungen vor.¹

So ist für Ausgaben im Zusammenhang mit Personenkraftfahrzeugen eine fakultative Regelung vorgesehen, die den Mitgliedstaaten einen gewissen Ermessensspielraum belässt. Es wird lediglich eine Obergrenze für den Vorsteuerabzug festgesetzt, die 50 % der entrichteten Steuer nicht unterschreiten darf. Bei den Ausgaben für Unterkunft und Verpflegung wurde hingegen eine pauschale Beschränkung des Vorsteuerabzugs vorgeschlagen, um dem bisweilen gleichzeitig geschäftlichen und privaten Charakter dieser Ausgaben Rechnung zu tragen. In jedem Fall sollen alle Ausgaben vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sein, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben. Hierzu gehören vor allem Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen. Mit dieser Regelung wird wohl der Gefahr Rechnung getragen, dass auf Grund des einfachen Erstattungsmechanismus viele Unternehmer versuchen könnten, sich die im Zusammenhang mit privater Lebensführung gezahlte Umsatzsteuer erstatten zu lassen. Für diejenigen Ausgaben, für die es in dieser Verordnung keine besonderen Vorschriften gibt, sollen die allgemeinen Regelungen gelten. Bezüglich der **Kontrollmaßnahmen**, die den Vorsteuerabzug betreffen, schlägt die Europäische Kommission ein ergänzendes Maßnahmenpaket vor. Der vorgeschlagenen Regelung zufolge wird die Entrichtung der Mehrwertsteuer im Mitgliedstaat des Erwerbs kontrolliert, während die Kontrolle des Vorsteuerabzugs dem Mitgliedstaat des Vorsteuerabzugs obliegt.

Entsprechend Artikel 3 (vgl. im Anhang S. xvi) hat der Mitgliedstaat des Vorsteuerabzugs nämlich bei Einreichung der periodischen Steuererklärung samt

¹ Hierzu soll die Richtlinie 77/388/EWG wie folgt geändert werden: der Artikel 17 Absatz 6 wird aufgehoben und stattdessen werden die Artikel 17a und 17b eingefügt (vgl. Anhang S. xiv).

zugehöriger Aufstellung der Vorsteuerbeträge und Kopien der Rechnungen bzw. Einfuhrdokumenten eine erste Überprüfung vorzunehmen.

Insbesondere bestimmt Artikel 3 der Verordnung darüber hinaus, dass bei Feststellung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der periodischen Steuererklärung diese vom Mitgliedstaat des Vorsteuerabzugs berichtet werden. Die betreffenden Beträge werden von der innergemeinschaftlichen Vorsteuererstattung und somit auch von der Erstattung zwischen den Mitgliedstaaten ausgeschlossen. Beziehen sich diese festgestellten Unregelmäßigkeiten darauf, dass im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates steuerbare Umsätze bewirkt wurden, wird dieser unverzüglich in Kenntnis gesetzt.

Außerdem bestimmt Artikel 6 (vgl. Anhang S. xvii), dass der Mitgliedstaat des Vorsteuerabzugs dem Mitgliedstaat des Erwerbs Informationen über bestimmte Umsätze übermittelt, bei denen die Möglichkeit einer Steuerumgehung besteht. Die allgemeinen Auswahlkriterien der entsprechenden Umsätze müssen noch festgelegt werden und können darüber hinaus durch bilaterale Abkommen ergänzt werden.

Fest steht jedoch, dass diese Mitteilungen bis zum 15. des Monats abgesandt werden müssen, der auf den Monat folgt, in dem die periodische Steuererklärung eingereicht wurde. Stellt der Mitgliedstaat des Erwerbs auf Grund dieser Mitteilung fest, dass bei einem Umsatz, für den die Vorsteuer abgezogen worden ist, unvorschriftsmäßig verfahren wurde (d.h. fiktiver Umsatz, fiktiver Steuerpflichtiger etc.), teilt er dies dem Mitgliedstaat des Vorsteuerabzugs innerhalb von drei Monaten mit. Die Feststellung, dass der Steuerschuldner die Steuer für den betreffenden Umsatz nicht an den Fiskus abgeführt hat, reicht jedoch nicht aus. Wird die 3-Monatsfrist eingehalten, erstattet der Mitgliedstaat des Erwerbs den fraglichen Betrag nicht an den Mitgliedstaat des Vorsteuerabzugs. Der Mitgliedstaat des Vorsteuerabzugs trägt somit die finanzielle Last, wenn er den fraglichen Betrag nicht einziehen kann. Wird die Frist überschritten, ist der Mitgliedstaat des Erwerbs nicht berechtigt, den vom Mitgliedstaat des Vorsteuerabzugs zurückgeforderten Betrag durch Abzug der Steuer für unvorschriftsmäßige Umsätze zu mindern (vgl. hierzu Artikel 7 im Anhang S. xvii und Artikel 8 im Anhang S. xviii). Die Feststellung des definitiven Saldos erfolgt dann gemäß Artikel 9 Absatz 1 jeweils am 30.04. bzw. 31.10. und muss gemäß Absatz 2 bis spätestens 15.05. bzw. 15.11. zwischen den Mitgliedstaaten beglichen werden (vgl. Artikel 9 im Anhang S. xviii).

2.3. Evaluierung

Der Richtlinienvorschlag wird zunächst nach folgenden Prämissen untersucht:

- Ändern sich die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug?
- Wird das Verfahren für die Unternehmer vereinfacht?

Anschließend werden die nachstehenden Fragen auf Grund ihrer Bedeutung in einem eigenen Kapitel untersucht:

- Ändern sich die Hinterziehungsmöglichkeiten und damit der Kontrollbedarf?
- Werden die Verwaltung und die Kontrollmöglichkeiten verbessert?
- Sind im Erstattungssystem Kontrollanreize gegeben?

Für den Vergleich mit dem Status Quo ist eine Fallunterscheidung notwendig. Nach dem Vorschlag würde gelten:

- Führt der Steuerpflichtige nur die USt-IdNr. eines Mitgliedstaates, wird der Vorsteuerabzug nur in diesem Mitgliedstaat vorgenommen. Dabei ist es unerheblich, wo die mehrwertsteuerlichen Ausgaben tatsächlich getätigt wurden.
- Führt der Steuerpflichtige die USt-IdNr. mehrerer Mitgliedstaaten, jedoch keine in dem Mitgliedstaat, in dem er die mehrwertsteuerpflichtigen Ausgaben getätigt hat, wird der Vorsteuerabzug in dem Mitgliedstaat vorgenommen, in dem er die Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen bewirkt, für die die Ausgaben bestimmt waren.
- Führt der Steuerpflichtige die USt-IdNr. mehrerer Mitgliedstaaten, unter anderem auch eine des Mitgliedstaates, in dem er die mehrwertsteuerpflichtigen Ausgaben getätigt hat, wird der Vorsteuerabzug in diesem Mitgliedstaat vorgenommen.

Während in den ersten beiden Fällen eine Änderung eintritt, erfolgt im dritten Fall keine Veränderung gegenüber der bisherigen Regelung. Die folgenden Überlegungen beschränken sich daher auf die ersten beiden Fälle.

2.4. Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug

An den allgemeinen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug ändert sich prinzipiell nichts. Somit müssen weiterhin folgende Fakten vorliegen:

- Antragsteller ist steuerpflichtiger Unternehmer;
- Tatsächliches Bewirken der Umsätze (kein fiktiver Rechnungssteller, Echtheit der Dokumente);
- Rechnungssteller ist Unternehmer;

- Bezogene Leistung ist für das Unternehmen bestimmt;
- Rechnung ist ordnungsgemäß und
- Vorsteuerabzug ist nicht ausgeschlossen.

Weiterhin soll auch gelten, dass es keine Voraussetzung für den Vorsteuerabzug darstellt, dass das leistende Unternehmen die Umsatzsteuer tatsächlich abführt. Ebenfalls ist nicht erforderlich, dass die Eingangsleistung das Unternehmen auch wieder im Rahmen eines steuerpflichtigen Umsatzes verlässt. Somit kann die Vorsteuer in der Regel auch für Umsätze, die im Unternehmen untergehen oder verderben, geltend gemacht werden.

Grundsätzlich sind jetzt jedoch nicht mehr die Vorsteuerabzugsregeln im Erwerbsland sondern die im Land des Vorsteuerabzugs entscheidend. Auf Grund der von Land zu Land unterschiedlichen Anrechnungsmöglichkeiten folgt daraus zwar eine Gleichbehandlung von durch ein Unternehmen im In- und Ausland entrichteter Umsatzsteuer, jedoch eine Ungleichbehandlung zwischen Unternehmen, die im gleichen Land Umsatzsteuer gezahlt haben, aber in verschiedenen Ländern ansässig sind. Es werden nämlich diejenigen Unternehmen bevorzugt, die in ihrem Sitzland großzügigere Anrechnungsmöglichkeiten gegenüber stehen. Da das Land des Erwerbs an diese Unternehmen einen höheren Umsatzsteueranteil rückerstatten muss als an heimische Unternehmen, werden Unternehmen aus Ländern mit hohen Umsatzsteuerrückerstattungsmöglichkeiten letztendlich auf Kosten des Erwerbslandes besser gestellt. Auch die Europäische Kommission hat das Problem der unterschiedlichen Erstattungsmöglichkeiten in den einzelnen Mitgliedstaaten erkannt und daher eine Vereinheitlichung der Vorsteuerabzugsregeln zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen gefordert.

2.5. Vereinfachung aus Unternehmenssicht

Im Folgenden werden die aus einem Verfahrenswechsel resultierenden Veränderungen für Unternehmen dargestellt. Dabei handelt es sich im Einzelnen um folgende Überlegungen:

- Werden die Antragsmodalitäten zur Erstattung der Umsatzsteuer vereinfacht?
- Werden die Erfüllungskosten für die Steuerpflichtigen gesenkt?
- Werden die Mindestantragssummen gesenkt?
- Werden durch geringere Erstattungsfristen die Zinsverluste gesenkt?

2.5.1. Antragsmodalitäten

Zunächst ist zu berücksichtigen, welcher Art die Ausgaben sind, für die heute nach dem Verfahren der Achten Richtlinie die Erstattung der Mehrwertsteuer beantragt wird. Die neue Regelung betrifft nämlich wie bereits erwähnt in erster Linie Aufwendungen wie Kosten für Unterkunft und Verpflegung oder Kraftstoffkosten, die nicht in jedem Fall zum vollständigen Abzug der Vorsteuer berechtigen. Hauptgrund hierfür ist, dass sie, auch wenn sie im Rahmen des normalen Geschäftsverlaufs getätigt werden, meist gleichzeitig der Deckung privater Bedürfnisse dienen und somit als Endverbrauch einzustufen sind. Allerdings sind momentan die diesbezüglichen Detailregelungen des Vorsteuerabzugsrechts in den einzelnen Mitgliedstaaten sehr unterschiedlich.

Bisher muss ein Unternehmen, welches in einem Land, in dem es nicht ansässig ist, Mehrwertsteuer entrichtet hat, einen aufwendigen Antrag an die zuständige Stelle für Umsatzsteuerrückerstattungen an ausländische Unternehmen im jeweiligen Ausland stellen. Dabei sind insbesondere die landesspezifischen Regelungen zum Vorsteuerabzug sowie spezielle Fristen zu beachten. Künftig kann das Unternehmen hingegen die Erstattungsanforderungen im Rahmen seiner periodischen Umsatzsteuererklärung im Sitzland erfüllen. Dabei spielt es keine Rolle, in wie vielen Ländern das Unternehmen tatsächlich vorsteuerabzugsberechtigte Erwerbe tätigt. Da zudem die Vorsteuerabzugsregelungen des Sitzlandes entscheidend sind, muss es nur noch diese kennen. Während der Unternehmer bisher außerdem eine Bescheinigung des Staates, in dem er ansässig ist, vorlegen musste, um nachzuweisen, dass er in seinem Sitzstaat als Unternehmer mit einer Steuernummer eingetragen ist, genügt nach der vorgeschlagenen Regelung die Vorlage einer schriftlichen Erklärung, dass der Unternehmer in dem Erwerbsland keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer führt. Außerdem müssen nicht mehr die Originalrechnungen, sondern nur noch Rechnungskopien eingereicht werden. Dies kommt den Unternehmen sehr entgegen, da sie die Originaldokumente für eine ordnungsgemäße Buchhaltung benötigen und sie daher nur ungern aus dem Unternehmen geben. Hinzu kommt eine größere Transparenz bei der Antragsbearbeitung, da diese im Sitzland des Unternehmens stattfindet und sich die Unternehmen daher prinzipiell jederzeit bei den für sie zuständigen Finanzbehörden nach dem Fortgang der Bearbeitung erkundigen können.

Alles in allem hat sich die Rechnungseinreichung aus Unternehmersicht sehr vereinfacht. Der Hauptgrund hierfür ist, dass im geplanten Verfahren kein ge-

sonderter Antrag mehr gestellt werden muss, sondern die Rechnungskopien einfach im Rahmen der periodischen Umsatzsteuererklärung im Sitzland mit eingereicht werden.

2.5.2. Erfüllungskosten

Die einzelnen Mitgliedstaaten machen die Rückerstattung der gezahlten Umsatzsteuer von der Erfüllung teilweise sehr streng formalisierter Anforderungen abhängig. Daher entstehen den Unternehmen bei der Durchsetzung ihrer Erstattungsansprüche in den einzelnen Mitgliedsstaaten Erfüllungskosten und erheblicher Verwaltungsaufwand. Da diese Erfüllungskosten nicht für alle Länder(-kombinationen, 15x15) und verschiedene Erfüllungswege (Erstattungsantrag wird selbst bzw. über Steuerberater oder über Auslandshandelskammer (AHK) gestellt) einzeln geschätzt werden können, soll im Folgenden angenommen werden, dass das Bearbeitungshonorar, welches bei der Vermittlung der Vorsteuervergütung über die entsprechende Auslandshandelskammer anfällt, einen repräsentativen Anhaltspunkt für die mindestens entstehenden Erfüllungskosten darstellt. Dieses Bearbeitungshonorar ergibt sich aus der Gebührenordnung der jeweiligen Auslandshandelskammer und ist in der Regel in Abhängigkeit vom Erstattungsbetrag degressiv gestaltet. Als Beispiel wird die Gebührenordnung der Deutsch-Italienischen Handelskammer herangezogen. Bei Antragsstellung fällt in jedem Fall eine Grundgebühr von 50 € an. Darüber hinaus ist, außer bei Nichterstattung, eine degressiv gestaffelte Erfolgsprovision¹ zu zahlen. Diese beträgt 125 € bis zu einem Erstattungsbetrag in Höhe von 1000 € und ansonsten zwischen 5 und 13 % des Erstattungsbetrages (vgl. Tabelle A2 im Anhang S. iii).

Von der irischen Kammer werden dem hingegen zur Grundgebühr in Höhe von ca. 128 € grundsätzlich 10 % der Vergütung zuzüglich Mehrwertsteuer erhoben. Die Schwedische Kammer berechnet zur Grundgebühr von 1.000 SEK² eine Bearbeitungsgebühr zwischen 5 und 20 % des Erstattungsbetrages. Für Griechenland liegt die Grundgebühr bei 205 €.

Wird der Erstattungsantrag im Unternehmen selbst bearbeitet, ist auf jeden Fall auch von einer „Grundgebühr“ auszugehen. Diese dürfte kaum unter 125 € liegen.

¹ Für Mitglieder der Kammer reduziert sich die Erfolgsprovision um 25 %.

² Am 14.03.2002 entsprach dies ca. 108 €.

Beträgt die durchschnittliche Grundgebühr in der Regel also um die 125 € und wird von einem durchschnittlichen Mehrwertsteuersatz von knapp 20 % ausgegangen, decken die Erstattungen die Grundgebühr ab einer Ausgabenhöhe von ca. 900 € bei vollständiger Anrechnungsfähigkeit. Diese Größenordnung wird von den meisten Unternehmen problemlos erreicht, da nach Angaben des Bundesamtes für Finanzen sowie einer ifo-Umfrage¹ oftmals Vorsteuer in Höhe von mehreren Tausend Euro beantragt wird. Im Grossen und Ganzen muss ab einem solchen Betrag mit Bearbeitungsgebühren in Höhe von ca. 10 % der Vorsteuern gerechnet werden. Die hinzu kommenden Kosten für Kopien, Einschreiben etc. dürften eher als marginal einzustufen und daher zu vernachlässigen sein. Da das Unternehmen nach dem geplanten Verfahren einfach im Rahmen der periodischen Umsatzsteuererklärung Kopien der ausländischen Rechnungen im Sitzland einreichen kann, werden die genannten Bearbeitungsgebühren künftig gespart. Allerhöchstens ergeben sich geringfügig höhere Steuerberaterhonorare. Insofern hat das geplante Verfahren aus Unternehmenssicht erneut einen deutlichen Vorteil gegenüber dem derzeitigen System.

2.5.3. Mindestantragssummen

Zu beachten ist auch, dass in jedem Land spezifische Mindestantragssummen für Jahres- bzw. Vierteljahresanträge vorgeschrieben sind. Diese betragen für Vierteljahresanträge zwischen 17,61 € (Griechenland) und 36,34 € (Österreich) und für Jahresanträge zwischen 135 € (Griechenland) und 363,36 € (Österreich) (vgl. Tabelle A3 im Anhang S. iv).

Alles in allem liegen die Mindestantragssummen jedoch so niedrig, dass sie auf Grund der weit höheren Bearbeitungsgrundgebühren als nicht bindend angesehen werden können. Dass durch die neue Regelung die Mindestantragssummen entfallen, dürfte somit irrelevant sein.

2.5.4. Erstattungsfristen

Die europäischen Vorschriften sehen bislang eine Rückerstattung der gezahlten Umsatzsteuer innerhalb von sechs Monaten ab Antragsstellung vor. Die tatsächlichen Erstattungszeiten sind jedoch wesentlich länger und können in Einzelfällen durchaus vier bis fünf Jahren betragen.² In einer Befragung von mittel-

¹ Umfrage des ifo Instituts im Jahr 2001 bei ausgewählten Auslandshandelskammern.

² Nach Angaben der Deutsch-Italienischen Handelskammer (www.ahk-italien.it) und Hepting (2002), S. 26.

ständischen Unternehmen in der EU, wurden dem entsprechend auch in jedem dritten Fall längere zeitliche Verzögerungen als Ursache für schlechte Erfahrungen mit der Vorsteuervergütung genannt.¹ Lange Wartezeiten führen nämlich wie erwähnt bei den betroffenen Unternehmen zu Zinsverlusten und können sogar Liquiditätsprobleme hervorrufen. Problematisch erscheint außerdem, dass auf Grund des komplizierten Verfahrens viele berechtigte Anträge erst gar nicht gestellt werden.

Den gesenkten Erfüllungskosten und vermiedenen Zinsverlusten können jedoch finanzielle Verluste gegenüberstehen, wenn der Vorsteuerabzug künftig restriktiver gehandhabt wird. Dies betrifft in erster Linie Unternehmen, die in Ländern mit den restriktivsten Vorsteuerabzugsregelungen ansässig sind (wie zum Beispiel Frankreich oder Italien) und Erwerbe in weniger restriktiven Ländern (wie zum Beispiel Deutschland) tätigen. Unternehmen, die zuvor in Ländern mit restriktiven Vorsteuerabzugsregelungen Erwerbe getätigt haben, aber in weniger restriktiven Staaten ansässig sind, würden dagegen als Gewinner hervorgehen. Allerdings ist auch zu berücksichtigen, dass sich im Rahmen der Umstellung die Regelungen in den einzelnen Ländern durchaus ändern können.

Insgesamt ist wohl davon auszugehen, dass die Summe der Erstattungsbeträge steigen und die Bearbeitungszeiten kürzer werden. Schließlich haben die Mitgliedsstaaten auf Grund der Haftungs- und Widerspruchsbeschränkungen einen Anreiz die vorgesehenen Fristen einzuhalten. Sowohl höhere Erstattungsbeträge als auch kürzere Bearbeitungsfristen sind aus Unternehmenssicht wünschenswert.

Wenn die geplante Regelung eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs aus Unternehmersicht betrachtet wird, bringt sie eigentlich nur Vorteile mit sich. Insbesondere wird die Antragsstellung vereinfacht, die Rechtsunsicherheit weitgehend abgebaut und die Erfüllungskosten für die Steuerpflichtigen gesenkt. Außerdem besteht auf Grund der in der Richtlinie vorgesehenen (Ausschluss-)Fristen die Hoffnung auf eine zügigere Bearbeitung.

¹ Vgl. Haase (1996), S. 295.

3. Steuerhinterziehungsmöglichkeiten bei Einführung eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs und die resultierenden Konsequenzen

3.1. Steuerhinterziehungsmöglichkeiten

Unter Steuerhinterziehung (Steuervergehen bzw. -betrug) ist jede Handlung zu verstehen, die eine unmittelbare Verletzung rechtlicher Normen oder einen rechtswidrigen Missbrauch dieser Normen darstellt und dazu führt, dass sich der Steuerpflichtige vorsätzlich der ordnungsgemäßen Erfüllung seiner Steuerpflichten entzieht¹, oder diese Verpflichtung illegal missbraucht. Dies hat die Nichtbesteuerung der Bemessungsgrundlage und/oder die Nichtentrichtung der Steuer zur Folge.² Steuerhinterziehung kann mit einem mehr oder weniger schweren Unrechtsgehalt auftreten: von der einfachen Nichtbeachtung der Formvorschriften bis hin zu strafbaren Handlungen wie beispielsweise der Fälschung von Urkunden. Von Betrug abgegrenzt werden in der Regel weniger gravierende „Irrtümer“ oder Unregelmäßigkeiten. Als Bestimmungsgründe für Art und Höhe der Steuervergehen gelten in der Regel die Steuermoral (beeinflusst durch das Verhältnis zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen, Beurteilung der Verwendung der Steuern durch die öffentliche Hand usw.), die Steuerlast und die Erfüllungskosten (Kompliziertheit des Steuersystems), Art und Schwere der Sanktionen sowie die Entdeckungswahrscheinlichkeit. Da Vergehen bei der Umsatzsteuer selten isoliert sondern meistens in Verbindung mit anderen Steuerhinterziehungen, illegalen Transaktionen oder Beschäftigungen verübt werden, spielt auch die Regulierungsdichte eine wichtige Rolle.³

Die Übergangsregelung hat wohl bestimmte Arten von Steuervergehen erleichtert.⁴ Jedenfalls sprechen für die Europäische Kommission die Anzeichen dafür, dass das Ausmaß der Steuervergehen besonders im innergemeinschaftlichen Handel zugenommen hat.⁵ Dabei sind die häufigsten Betrugsarten Un-

¹ Mit dieser Definition werden Steuerhinterziehung (ohne kriminelle Intention, „tax evasion“) und -betrug (mit krimineller Intention, „tax fraud“) umschrieben. Das Ausnützen von Gestaltungsspielräumen (Steuervermeidung, „tax avoidance“) wird dagegen ausgeklammert.

² Vgl. KOM (1998) 490, S. 2.

³ Vgl. Aronowitz (1996), S. 9 und S. 51.

⁴ Der SCAF (Unterausschuss „Betrugsbekämpfung“ = Commission’s Sub-Committee for Anti-Fraud) hat eine umfassende Studie zum Mehrwertsteuerbetrug in Europa durchgeführt. Untersucht wurden 479 Betrugsfälle, die von den Mitgliedstaaten auf Grund der Höhe des hinterzogenen Steuerbetrags und der Art der Betrugsmethode ausgewählt wurden, die insgesamt einen Steuerausfall von 573 Mio. ECU ergeben. Vgl. KOM (1998) 490.

⁵ Vgl. KOM (2000) 28, S. 5.

terschlagung der Steuer auf Ausgangsumsätze sowie Missbrauch der Abzugsregeln in ihrer einfachsten und direktesten Form.¹ Hierbei handelt es sich um gefälschte Rechnungen durch bestehende Unternehmen, Ausstellung von Rechnungen auf den Namen nicht existenter Lieferanten für fiktive Waren, Ausstellung von Rechnungen auf den Namen existierender Lieferanten, die jedoch von der Transaktion nichts wissen, doppelte Verwendung von Rechnungen usw. Verbreitet sind auch: Nicht-registrierte Steuerpflichtige (die der Schattenwirtschaft zuzuordnen sind), Anwendung falscher Steuersätze, Missbrauch der Vorschriften über den innergemeinschaftlichen Handel. Die Betrugsarten mit den höchsten hinterzogenen Steuerbeträgen im Einzelfall sind jedoch Gründungen fiktiver Unternehmen und der so genannte „Karussellbetrug“.² Steuerhinterziehung in großem Maßstab wurde vor allem mit tragbaren Telefonen, audiovisuellen Geräten und Elektronikbauteilen aufgedeckt, da diese Produkte eine hohe Wertschöpfung aufweisen und leicht zu transportieren sind. Außerdem lassen sich bestimmte „hinterziehungsfreudige“ Branchen (Risikosektoren) identifizieren. So ist das Ausmaß der Steuerhinterziehung im Sinne von nicht gemeldeten Umsätzen erfahrungsgemäß im Bau-, Hotel- und Gaststättengewerbe, Handel, bei Reparaturen, Verkehr und Nachrichtenübermittlung sowie in diversen anderen Dienstleistungssektoren besonders hoch.³ Insgesamt werden die Steuerausfälle durch kriminelle Aktivitäten allein für Deutschland auf 10 Mrd. € geschätzt.⁴

Empirische Untersuchungen lassen vermuten, dass in verschiedenen Ländern unterschiedliche Formen der Steuervergehen dominieren.⁵ Dabei unterscheiden sich die Mitgliedstaaten sowohl hinsichtlich der Konzentration der Unternehmen als auch der Umsätze in den hinterziehungsverdächtigen Bereichen: während beispielsweise in Italien 82 % aller Umsätze in hinterziehungsverdächtigen Sektoren getätigt werden, werden für die Niederlande nur ca. 60 % geschätzt.⁶ Zwar sind nur sehr wenige Unternehmer der Finanzverwaltung zum Zeitpunkt der Aufdeckung des Betrugs völlig unbekannt. Jedoch wird die Betrugsverhinderung vor allem dadurch erschwert, dass die Betrüger ständig (erfolgreich) auf der Suche nach neuen Methoden sind.

¹ Sie entsprechen 57 % der in der SCAF-Studie untersuchten Fälle. KOM (1998) 490, S. 3.

² Vgl. KOM (1998) 490, S. 4; Merk (2001), S. 97 ff. und Kühn/Winter (2002), S. 478 ff.

³ Vgl. Europäische Kommission (1995), S. 20.

⁴ Vgl. BT-Drucksache 14/7085, S. 1.

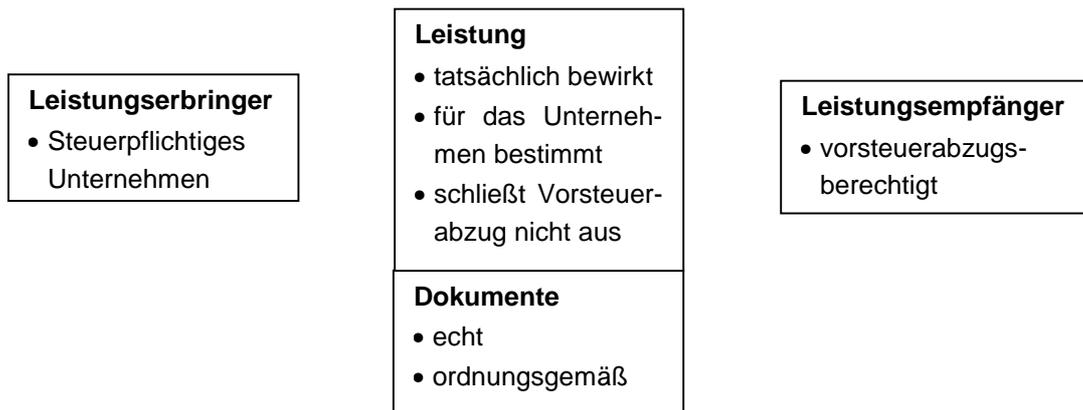
⁵ Vgl. Aronowitz (1996), S. 107.

⁶ Vgl. Europäische Kommission (1995), S. 20.

3.2. Betrugsmöglichkeiten unter der bisherigen Regelung des Vorsteuerabzugs

Die auf S. 24 f. erläuterten rechtlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug lassen sich in der folgenden Abbildung zusammenfassen.

Abbildung 8: Rechtliche Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug



Quelle: Eigene Darstellung.

Dem hingegen ist, wie bereits erwähnt, keine Voraussetzung für den Vorsteuerabzug, dass das leistende Unternehmen die Umsatzsteuer tatsächlich abführt und dass die Eingangsleistung das Unternehmen im Rahmen eines steuerpflichtigen Umsatzes verlässt (zum Beispiel bei verdorbenen Waren).

Steuervergehen beim Vorsteuerabzug sind dadurch gekennzeichnet, dass eine oder mehrere der obigen Voraussetzungen nicht erfüllt sind. Ein Steuerpflichtiger hat prinzipiell zwei Möglichkeiten, seine Umsatzsteuerschuld zu verkürzen:

- Der **Leistungserbringer** verkürzt die Umsatzsteuer auf Ausgangsumsätze zum Beispiel durch die Verschleierung steuerbarer Transaktionen.
- Der **Leistungsempfänger** erhöht seine „abzugsfähige“ Vorsteuer durch:
 - Vorsteuerabzug mit gefälschten Rechnungen (fiktive bzw. Missbrauch fremder MwSt-Identifikationsnummern)
 - Abzug nichtabzugsfähiger Vorsteuern.

Auf welche „Methode“ im Einzelfall zurückgegriffen wird, hängt typischerweise von Tätigkeit, Rechtsstatus sowie Branche des Unternehmens ab.

3.2.1. Aus Sicht des Leistenden

Der Leistende kann vor allem durch die Vernichtung von Rechnungen über Leistungen für ausländische Unternehmen seine Umsatzsteuerschuld mindern. Die Wahrscheinlichkeit, dass ein solcher Betrug von den inländischen Behörden entdeckt wird, scheint derzeit eher gering zu sein. Hauptgrund hierfür ist, dass bei Anträgen auf Umsatzsteuerrückerstattung durch nicht im Inland ansässige Unternehmen in der Regel keine weiteren Kontrollen bei dem rechnungsausstellenden, inländischen Unternehmen durchgeführt werden, solange die Antragsunterlagen keine Verdachtsmomente für einen Betrug nahe legen.

3.2.2. Aus Sicht des Leistungsempfängers

Die bisherige Regelung der innergemeinschaftlichen Vorsteuererstattung scheint sich kaum für Steuervergehen im größeren Rahmen zu eignen. Dies dürfte einerseits am Verfahren liegen, andererseits auch an der Art der betroffenen Ausgaben (in der Regel geringe Beträge). Beide Faktoren zusammen scheinen sogar dazu zu führen, dass viele berechnete, kleinere Ansprüche nicht eingefordert werden. Allerdings wurden Angaben des Bundesamtes für Finanzen zufolge auch im Erstattungsverfahren Anträge mit gefälschten Rechnungen aufgedeckt. Die Hemmschwelle für einen Rechnungsbetrug könnte derzeit sogar niedriger liegen, da die Beantragung der Umsatzsteuererstattung bei einer ausländischen Behörde erfolgt und daher bei Entdeckung kaum strafrechtliche Folgen im Sitzland zu befürchten sind. Ähnliches gilt für die Einreichung von Rechnungen, die sich gar nicht auf betriebliche Ausgaben beziehen, da auch in diesem Fall auf Grund der räumlichen Distanz zwischen dem Unternehmen und der den Antrag bearbeitenden Behörde die Überprüfungsmöglichkeiten gering sind.

3.3. Betrugsmöglichkeiten im geplanten System des grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs

Mit der vorgeschlagenen Regelung würde sich, wie bereits erwähnt, im Prinzip an den allgemeinen rechtlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug und die innergemeinschaftliche Erstattung nichts ändern.

3.3.1. Betrugsmöglichkeiten aus Sicht des Leistenden

Sofern die Kontrollmöglichkeiten im neuen System sinken, da es für den ausländischen Fiskus vergleichsweise schwerer erscheint, Rechnungen grenzüberschreitend zurückzuverfolgen, und sich dieser Umstand bei den Unternehmen herumspricht, könnte dies dazu führen, dass die Steuermoral weiter sinkt

und daher Vergehen im Rahmen der Umsatzsteuer zunehmen. So ist es sehr wahrscheinlich, dass der Umsatzsteuerbetrug durch die nachträgliche Vernichtung von Rechnungen an ausländische Kunden zunehmen wird, um die Umsatzsteuerschuld zu vermindern. Dieser Anreiz der neuen Regelung wird umso stärker sein, je geringer die Entdeckungswahrscheinlichkeit ist.

3.3.2. Aus Sicht des Leistungsempfängers

Während große Unternehmen vor allem auf Grund der erforderlichen ordnungsgemäßen Verbuchung der Rechnungen vermutlich nicht verstärkt betrogen werden, besteht insbesondere für kleine und mittlere Betriebe sehr wohl ein Betrugsanreiz. Bei ihnen kann erstens die Buchhaltung leichter manipuliert werden und zweitens fallen auch kleinere Beträge stärker ins Gewicht. Insbesondere wird wohl künftig auf Grund der stark vereinfachten Rechnungseinreichung die Vorsteuervergütung aus Rechnungen, die im Rahmen der privaten Lebensführung entstanden sind, zu einem größeren Problem werden. Außerdem müssen die Unternehmen künftig nur noch eine schriftliche Erklärung darüber vorlegen, dass der Unternehmer in dem Erwerbsland keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer führt, statt der bisher erforderlichen Bescheinigung des Sitzstaates, dass er in diesem Staat als Unternehmer mit einer Steuernummer eingetragen ist. Hierdurch könnte der Betrug insofern erleichtert werden, da es deutlich einfacher ist, eine Erklärung über einen falschen Sachverhalt abzugeben als die Bestätigung eines Finanzamtes zu fälschen.

Darüber hinaus besteht die Gefahr, dass sich ein Handel mit Rechenkopien etabliert und auf diese Weise Mehrfacheinreichung von verschiedenen Steuerpflichtigen durchgeführt werden. Diese sind nämlich prinzipiell dadurch möglich, dass vom Steuerpflichtigen für die Vorsteuerrechnung künftig nur noch Kopien statt der Originalrechnungen sowie Einfuhrdokumente, welche bisher von bearbeitenden Stellen gleich mit einem Sichtvermerk entwertet werden konnten, eingereicht werden müssen. Allerdings ist ein solcher Betrug nur bei solchen Rechnungen möglich, die weder Namen noch Steuernummer des Leistungsempfängers enthalten, also keine hohen Qualitätsansprüche erfüllen. Daher ist in diesem Zusammenhang vor allem an Rechnungen mit relativ geringen Umsatzsteuerbeträgen wie Tankquittungen zu denken. Zusätzlich wird diese Form des Betrugs auch dadurch erschwert, dass bei Einreichung einer Rechnung auch eine ordnungsgemäße Verbuchung der Rechnung erfolgen muss. Eine ordnungsgemäße Buchhaltung ist jedoch ohne Originalrechnung nicht möglich, da die Steuerpflichtigen durch die geltenden Rechtsvorschriften verpflichtet

sind, die Originalrechnungen in der Buchhaltung aufzubewahren. Somit würde der Betrug bei einer Buchprüfung sofort auffallen. Wenn das Entdeckungsrisiko jedoch auf Grund unzureichender Kontrollen gering ist, wird wohl die Betrugs-hemmschwelle sinken. Schließlich kommen auch heute schon die Steuerbehörden (insbesondere wegen fehlender personeller Ressourcen) kaum mit ihren Prüfungen nach.

Theoretisch könnte ein Steuerpflichtiger seine Rechnungen sogar selbst in zwei oder mehreren Ländern einreichen, sofern er in mehreren Ländern eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer besitzt. Um Missbrauch in Form von Mehrfacheinreichungen generell zu vermeiden könnte angeregt werden, doch wieder die Originaldokumente beizufügen. Dies scheint zwar auf Grund der Aufbewahrungspflichten einer ordnungsgemäßen Buchführung zunächst problematisch, doch verglichen mit der bestehenden Regelung ist das Problem als geringer einzustufen. Schließlich würden die Originale auf dem örtlichen Finanzamt ein-reicht werden, während sie unter der alten Regelung ins Ausland versendet werden mussten. Zudem könnte ein Kompromissvorschlag darin liegen, dass unterhalb einer bestimmten Bagatellgrenze die Vorlage einer Rechenkopie genügt und erst bei höheren Rechnungsbeträgen die Vorlage des Originalbe-legs verlangt wird. Es dürfte allerdings nicht den einzelnen Mitgliedstaaten überlassen bleiben, ob und ab welchen Schwellenwerten sie die Vorlage der Do-kumente verlangen. Faktisch würde dies nämlich darauf hinauslaufen, dass der Vorsteuerabzugsstaat die Grenzen hoch ansetzt, um den Verwaltungsaufwand gering zu halten, was sich für den Erwerbsstaat wiederum negativ auswirkt.

Eine andere Möglichkeit das Problem der Mehrfacheinreichungen von Rech-nungen zu lösen bestünde darin, höhere Qualitätsanforderungen an die einge-reichten Rechnungen zu stellen, indem sie obligatorisch den Namen und/oder die Steuernummer des Leistungsempfängers aufweisen müssen. Dies ließe sich wohl im Rahmen der ohnehin aus Verwaltungssicht erforderlichen Rech-nungsvereinheitlichung leicht umsetzen. In Fällen, in denen eine solche Kenn-zeichnung nicht möglich ist (wie zum Beispiel Tankquittungen) müssten dann eben vom Unternehmen ausnahmsweise die Originalrechnungen eingereicht werden.

Alles in allem scheint somit die Mehrfacheinreichung von Rechnungen im Ge-gensatz zur auch jetzt schon vorkommenden Rechnungsfälschung kein allzu großes Problem zu sein. Die Rechnungsfälschung wird künftig zwar auf den

ersten Blick dadurch erleichtert, dass nur noch Kopien der Rechnungen eingereicht werden müssen und somit die gefälschten „Originale“ erst einmal nur zur Aufbewahrung in der Buchhaltung dienen. Letztendlich lassen sich heutzutage wegen der technischen Möglichkeiten jedoch so gute Rechnungsfälschungen erstellen, dass bezüglich der Rechnungsfälschung kein gravierender Unterschied zwischen den beiden Vorsteuervergütungsverfahren zu erwarten ist.

Außerdem ist auch insofern zu bezweifeln, dass diese beiden Formen des Betruges massiv zunehmen werden, da künftig die Einreichung der Rechnungen im Sitzland bei dem in allen steuerlichen Angelegenheiten zuständigen Finanzamt erfolgt. Bei diesem möchte ein Unternehmen jedoch lieber nicht auffallen, da sich sonst beispielsweise die Wahrscheinlichkeit einer genauen Prüfung der Unternehmenssituation erhöhen könnte. Außerdem drohen im Inland bei aufgedecktem Betrug strafrechtliche Folgen.

Ebenso dürfte die im Zusammenhang mit dem allgemeinen grenzüberschreitenden Vorsteuerabzug geäußerte Befürchtung, dass die Finanzverwaltungen vermehrt Umsatzsteuererstattungen an rein betrügerische Unternehmen (Phönixfirmen) auszahlen, hier kaum zutreffen, da die Erstattungsbeträge auf Grund der Art der Ausgaben eher gering sind und sich daher Scheingründungen vermutlich nicht lohnen werden.

Somit besteht wohl das Hauptproblem in der Einreichung von Rechnungen, die im Zusammenhang mit privater Lebensführung entstanden sind. Wie auf S. 27 f. dargelegt wurde, würden die Erfüllungskosten der Vorsteuererstattung künftig sinken und somit auch die „Erfüllungskosten“ für die Hinterziehung. Insgesamt betrachtet können zahlreiche Hinterziehungen kleinerer Beträge in ihrer Gesamtheit allerdings auch beträchtliche Steuerausfälle für den Fiskus verursachen („Ameisenkriminalität“).

Mögliche Betrugsfälle und ihre Behandlung beim Bilateralen-Clearing**Vorlage einer falschen Rechnung**

Der (angebliche) Lieferant ist entweder erfunden, hat seine Tätigkeit eingestellt oder weiß nicht, dass eine Rechnung in seinem Namen ausgestellt wurde. In diesen Fällen erfolgt keine Lieferung und in dem Mitgliedstaat des Erwerbs wird keine Mehrwertsteuer gezahlt. In dem Mitgliedstaat des Vorsteuerabzugs wird jedoch die Vorsteuer abgezogen und der entsprechende Betrag in den Erstattungsrechnungen berücksichtigt. Folglich müsste der Mitgliedstaat des Erwerbs einen Betrag erstatten, den er nicht eingenommen hat. Wird der Betrug aufgedeckt, ist es die Aufgabe des Mitgliedstaates des Vorsteuerabzugs, die fälschlicherweise abgezogene Vorsteuer bei dem Steuerpflichtigen beizutreiben. Geldstrafen und Zinsen würden dem Mitgliedstaat des Vorsteuerabzugs zufließen. Der zwischen den Mitgliedstaaten zu begleichende Saldo wäre zu berichtigen, unabhängig davon, ob der Mitgliedstaat des Vorsteuerabzugs die fragliche Vorsteuer tatsächlich beitreiben kann. D.h. ist dies nicht der Fall, trägt der Mitgliedstaat des Vorsteuerabzugs den finanziellen Ausfall.

Nichtbeachtung der Beschränkungen des Rechts auf Vorsteuerabzug

Der allgemeine Grundsatz, dass ein Unternehmer die Vorsteuern geltend machen kann, gilt nicht, wenn bestimmte steuerfreie oder nicht steuerbare Umsätze ausgeführt werden. Führt ein Unternehmer daneben jedoch auch Umsätze aus, bei denen ein solcher Ausschluss nicht eintritt, so sind die Vorsteuerbeträge aufzuteilen. Die Aufteilung ist nach dem Grundsatz der wirtschaftlichen Zuordnung bzw. der sachgerechten Schätzung vorzunehmen, wobei die betriebliche Kostenrechnung oder die Aufwands- und Ertragsrechnung Anhaltspunkte liefern. Obwohl nur ein Teil der in einem anderen Mitgliedstaat entrichteten Mehrwertsteuer abzugsfähig wäre, bringt der Steuerpflichtige die gesamte Summe zum Abzug. Wird dies nicht entdeckt, wird der Gesamtbetrag bei den Clearingberechnungen berücksichtigt und der Mitgliedstaat des Erwerbs erstattet zu viel. Hat der Lieferant die gesamte Mehrwertsteuer abgeführt, wurde sie vom Mitgliedstaat des Erwerbs in voller Höhe eingenommen. Bei Aufdeckung hat der Mitgliedstaat des Vorsteuerabzugs die nicht abzugsfähige Vorsteuer beizutreiben. Kann er dies nicht, trägt er die finanzielle Last.

Antragsteller reicht Rechnungen in zwei oder mehreren Ländern ein

Da in dem Antragsverfahren statt der Originalrechnung nur noch eine Kopie eingereicht werden muss, könnte ein Steuerpflichtiger seine Rechnungen, sofern er mehrere Umsatzsteuer-Identifikationsnummern besitzt, in zwei oder mehreren Ländern einreichen. Wird der Betrug nicht aufgedeckt, müsste der Staat des Erwerbs diese mehrfach erstatten.

Ob die Entdeckungswahrscheinlichkeit von Betrügereien mit der vorgeschlagenen Neuregelung tatsächlich steigt, hängt zum einen von der Kontrollierbarkeit der in den Steuererklärungen angegebenen Fakten ab, zum anderen vom Ausmaß der tatsächlichen Kontrollen. Dieses wird maßgeblich von den Anreizen zur Kontrolle geprägt.

3.4. Kontrollmöglichkeiten der Verwaltung

Die Tätigkeiten der Steuerbehörden umfassen folgende Vorgänge:

1. Verwaltung

- Erfassung der Steuerpflichtigen
- Festlegung der Steuerschuld bzw. des Erstattungsbetrages (Bearbeitung)
- Erhebung der Steuerschuld

2. Kontrolle

- Auswahl der zu kontrollierenden Steuerpflichtigen
- Überprüfung der mitgeteilten Angaben/Rechnungen

3. Zwangsdurchsetzung / Beitreibung (Im Folgenden nicht weiter erörtert.)

3.4.1 Verwaltungsaspekte

Ein bedeutendes Element bei der Verhinderung von Mehrwertsteuerbetrug ist die sorgfältige Bearbeitung der Anträge auf Vorsteuererstattung. Die Verwaltungstätigkeiten sollen in der folgenden Betrachtung auf eine Überprüfung von formalen Aspekten (Bearbeitung) der Steuererklärung beschränkt bleiben, d.h. nur zur Feststellung der geschuldeten Steuer genutzt werden und sich somit von den Kontrollen abgrenzen.¹ Aus diesem ersten Schritt der Bearbeitung ergeben sich bisweilen Verdachtsmomente, denen dann Kontrollen folgen.

Bisheriges System

Beim derzeitigen System der Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmen bearbeiten die Verwaltungen im jeweiligen Erwerbsland den Erstattungsantrag des **Leistungsempfängers**. Sie können den Antrag und die beiliegenden Informationen in der Regel nur unzureichend beurteilen.

¹ Damit wird auf die Kritik des Vierten Berichts der Kommission (KOM (2000) 28) zurückgegriffen, in dem kritisiert wird, dass Steuererklärungen nur zur Feststellung der geschuldeten Steuer genutzt werden.

Anhand der Unterlagen lassen sich nämlich eigentlich nur (formal) überprüfen:

- Steuerpflichteigenschaft des Antragstellers im Sitzland;
- Steuerpflichteigenschaft des Antragstellers im Erwerbsland;
- Unternehmereigenschaft des Rechnungsstellers;
- Ordnungsgemäße Ausfertigung der Rechnung;
- Korrekte Anwendung der Beschränkungen des Vorsteuerabzugs.

Dem hingegen ist eine Würdigung der gesamten steuerlichen Situation des Unternehmens wegen der begrenzten Informationen nicht möglich. So kann die Behörde beispielsweise ohne Auskunftersuchen an das Sitzland nicht feststellen, ob der antragsstellende Unternehmer in der Vergangenheit in seinem Sitzland in irgendeiner Weise steuerlich auffällig geworden ist, was den Verdacht einer möglichen Vorsteuererschleichung nahe legen würde und daher zu verstärkten Kontrollaktivitäten führen sollte. Zwar sind solche Anfragen prinzipiell möglich, doch werden sie häufig auf Grund fehlender personeller Ressourcen vom Erwerbsland nicht durchgeführt bzw. vom Sitzland nur zögerlich bearbeitet. Außerdem fehlen gemeinsame Datenbanken, die dem Land des Erwerbs einen Vorwegeblick ermöglichen würden und die wohl auf Grund der Autonomiebestrebungen der einzelnen Mitgliedstaaten sowie der Datenschutzdiskussionen auch kaum umsetzbar sind. Außerdem ist die tatsächliche Verwendung oder Aufteilung der erworbenen Leistungen für das Unternehmen bzw. für steuerpflichtige, steuerbefreite oder nicht erfasste Umsätze „auf den ersten Blick“ nicht überprüfbar. Ein Hauptgrund hierfür ist ebenfalls die räumliche Distanz zwischen der bearbeitenden Behörde im Ausland und dem Sitz des Unternehmens sowie die nicht vorhandenen direkten Vor-Ort-Kontrollmöglichkeiten durch ausländische Behörden. Stattdessen wären hierfür wieder die jeweiligen Stellen im Sitzland des Unternehmens zuständig, die jedoch häufig kaum ihren eigenen Kontrollverpflichtungen nachkommen können und daher Anfragen Dritter oft allerhöchstens zögerlich nachgehen. All dies macht deutlich, dass die internationale Zusammenarbeit, wie von der Europäischen Kommission bereits mehrfach beklagt, nur mangelhaft ist und dringender Reformbedarf besteht.

Vorteilhaft bei den Kontrollen der Stichhaltigkeit des Erstattungsantrages ist jedoch, dass die bearbeitenden Behörden die Verhältnisse im Inland kennen. So wissen sie beispielsweise bzw. können es leicht herausfinden, wann und wo welche Messe stattgefunden hat oder haben Kenntnis von Großbaustellen sowie Ähnlichem. Darüber hinaus können die den Antrag auf Vorsteuererstattung bearbeitenden Behörden bisher bei Verdachtsmomenten durch die räumliche

Nähe zum **Leistungserbringer** diesen, sowie die Angaben des Leistungsempfängers relativ leicht überprüfen. Hierbei können sie vor allem die Existenz der Rechnung sowie gleichzeitig ihre ordnungsgemäße Verbuchung beim Leistungserbringer feststellen. Dies führt vor allem dazu, dass sie sich bei der Bearbeitung des Erstattungsantrages nicht rein auf die Angaben des Antragstellers verlassen müssen, sondern im eigenen Land zusätzliche Informationen einholen können. Vorteilhaft ist außerdem, dass sie solche genaueren Prüfungen der Stichhaltigkeit des Erstattungsantrages jederzeit von sich aus beginnen können. Da diese Kontrollen im Interesse des Erwerbslandes liegen, welches sich schließlich bei Ablehnung des Erstattungsantrages Geld spart, werden sie insbesondere bei konkreten Verdachtsmomenten auch tatsächlich durchgeführt. All dies führt dazu, dass die Stichhaltigkeit des Antrages durch die bearbeitende Behörde recht gut zu beurteilen ist.

Geplantes System eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs

Der vorgeschlagenen Regelung zufolge wird die Entrichtung der Umsatzsteuer im Mitgliedstaat des Erwerbs bearbeitet, während die Bearbeitung des Vorsteuerabzugs dem Mitgliedstaat des Vorsteuerabzugs obliegt. Der Mitgliedstaat des Vorsteuerabzugs nimmt eine erste Begutachtung vor, wenn er die Steuererklärung mit der Aufstellung der Vorsteuerbeträge samt Anlagen erhält. Anders als die Verwaltung des Erstattungsmitgliedstaates verfügt die zuständige Verwaltung zu diesem Zeitpunkt bereits über bessere Kenntnisse bezüglich der steuerlichen Verhältnisse des Unternehmens und dessen regelmäßiger Pflichterfüllung. Dennoch dürfte es in vielen Fällen schwierig sein, anhand der Unterlagen ein begründetes Verdachtsmoment zu entwickeln, da die Verwaltung vermutlich häufig auf den ersten Blick den Inhalt der ausländischen Rechnungen nicht nachvollziehen kann. Um dieses Problem zu verringern wäre eine Angleichung der Rechnungsstandards in den einzelnen europäischen Ländern im Zusammenhang mit der Einführung eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs dringend erforderlich. Allerdings ist die Verwaltung im Sitzland des Leistungsempfängers in jedem Fall nicht so gut über die Gegebenheiten vor Ort (zum Beispiel Großbaustellen oder Messetermine) informiert, weshalb ihr die Beurteilung der in Anspruch genommenen Leistungen schwer fallen wird.

Besser wird die erste Beurteilung der Unterlagen, ob der Antragsteller vorsteuerabzugsberechtigt ist (vgl. Abbildung 9) und ob die bezogene Leistung für das Unternehmen bestimmt sein kann. Prinzipiell leichter nachvollziehbar wird auch die tatsächliche Verwendung der Ausgaben für steuerpflichtige, steuerbefreite

oder nicht erfasste Umsätze. Es stellt sich allerdings die Frage, inwieweit dieser Sachverhalt vom Schreibtisch aus überhaupt abzuschätzen ist. Die Echtheit der Dokumente ist dagegen vor allem auf Grund von Sprachproblemen, der unterschiedlichen Rechnungsform und der fehlenden Kenntnis über die Zuverlässigkeit des Rechnungsausstellers vom Sitzstaat schlechter zu beurteilen.

Abbildung 9: Effizienz der Kontrollmöglichkeiten eines rechtmäßigen Vorsteuerabzugs

	Bessere Einschätzung hinsichtlich der Voraussetzungen	Verbesserung / Verschlechterung gegenüber der alten Regelung
Antragsteller ist vorsteuerabzugsberechtigigt	Sitzstaat	Verbesserung
Steuerpflicht des Rechnungsstellers	Erwerbsstaat	Verschlechterung
Rechnung, Einfuhrdokumente	Erwerbsstaat	Verschlechterung
Vorsteuerabzug gemäß Vorschriften	Sitzstaat/ Erwerbsstaat	unverändert
Verwendung der Vorleistungen	Sitzstaat	Verbesserung

Quelle: Eigene Darstellung.

Künftig wird sich die Vorsteuerabzugsberechtigung des Leistungsempfängers und die Verwendung der Leistung leichter kontrollieren lassen. Dem hingegen dürften sich mit der Steuerpflicht des Rechnungsstellers und vor allem mit der Rechtmäßigkeit der Rechnungen sowie den Einfuhrdokumenten Probleme ergeben. Bei der Kontrolle, ob der Vorsteuerabzug gemäß den geltenden Vorschriften erfolgt, wird sich wohl hingegen kein signifikanter Unterschied ergeben. Auf Grund der entgegengesetzten Ergebnisse ist keine eindeutige Aussage möglich, welches System im Endeffekt die besseren Kontrollmöglichkeiten bietet.

Das gewichtigste Argument gegen die geplante Regelung eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs dürfte, unter der Voraussetzung ordnungsgemäßen Kontrollen, wohl die schlechter zu überprüfende Echtheit der Rechnungen sein. Schließlich sieht die neue Regelung vor, dass die bearbeitende Stelle im Land des Vorsteuerabzugs nur noch Kopien der Dokumente erhält und die ausländischen Behörden sogar über gar keine Unterlagen verfügen, während bisher vom Antragsteller die Originalrechnungen direkt im Land des Erwerbs eingereicht werden mussten. Hieraus resultieren vor allem wegen der unterschiedlichen Rechnungsform in den einzelnen Ländern und möglicher Sprach-

probleme mit den vorgelegten Dokumenten erhebliche Kontrollprobleme. Hinzu kommen die fehlenden Kenntnisse über die Zuverlässigkeit des Rechnungsstellers sowie die fehlenden direkten Kontrollmöglichkeiten bezüglich des Rechnungsstellers. Schließlich kann ihn das Land des Vorsteuerabzugs nicht direkt wegen der vorliegenden Rechnung konsultieren, sondern nur die ausländischen Behörden um eine Kontrolle bitten. Ob diese einer solchen Aufforderung nachkommen werden, ist jedoch auf Grund der bisherigen Erfahrungen der mangelhaften internationalen Zusammenarbeit eher zweifelhaft. All dies könnte zu einer Zunahme der Rechnungsfälschungen und zu einem Dokumentenhandel führen. Theoretisch ließen sich die Kontrollprobleme bezüglich der Rechnungen jedoch durch eine verstärkte internationale Zusammenarbeit und die im Abschnitt Betrug auf der S. 35 f. erläuterten Maßnahmen (wie beispielsweise obligatorisches Einreichen der Originaldokumente ab einer bestimmten Rechnungshöhe) größtenteils in den Griff bekommen. Außerdem stellt sich noch die Frage, ob sich das Problem der Einreichung falscher Rechnungen nicht doch dadurch entschärft, dass die Bearbeitung der Umsatzsteuerrückerstattung künftig bei der in allen steuerlichen Fragen zuständigen Steuerbehörde des Steuerpflichtigen im Sitzland erfolgen wird. Bei dieser Behörde möchte ein Steuerpflichtiger jedoch wegen der ihm sonst drohenden Sanktionen lieber nicht auffallen. Darüber hinaus müssen die eingereichten Rechnungen künftig ordnungsgemäß verbucht werden. Dazu wäre unter anderem eine Aufbewahrung der gefälschten Rechnungen in der Buchhaltung über mehrere Jahre erforderlich.

Dem hingegen stellt die unzureichende Kontrolle der Leistungsverwendung im derzeitigen System ein massives Problem dar. Hauptgrund hierfür ist nämlich, dass sich die ausländischen Behörden weitgehend auf die Angaben des Antragstellers verlassen müssen und die Verwendung nicht direkt überprüfen können, sondern höchstens im Rahmen von Anfragen durch die inländischen Behörden. Somit stellt die geplante Regelung durch eine Bearbeitung der Umsatzsteuererstattungen im Sitzland des Steuerpflichtigen einen Fortschritt dar, weil die bearbeitenden Behörden die Verwendung direkt im Unternehmen überprüfen können. Welche Argumente letztendlich überwiegen hängt entscheidend davon ab, wie die internationale Zusammenarbeit künftig funktioniert und ob die vorgesehenen Kontrollmöglichkeiten genutzt werden.

3.4.2. Kontrollaspekte

Das Ziel der Steuerkontrolle besteht im Allgemeinen darin zu überprüfen, ob die Steuer in dem Sinne korrekt festgesetzt wurde, dass die tatsächliche Geschäftstätigkeit mit der angemeldeten übereinstimmt. Dies erfordert eine Reihe von Nachforschungen bzw. Überprüfungen. Während unter der bestehenden Regelung die Kontrollinitiative und die Kontrolle der Echtheit der Rechnungen selbst dem Land des Erwerbs obliegt, ist in der neuen Regelung ein zweistufiger Kontrollprozess vorgesehen. Weitestgehend soll zwar der Mitgliedstaat des Vorsteuerabzugs die erforderlichen Kontrollen übernehmen, doch muss er bestimmte Umsätze dem Mitgliedstaat des Erwerbs mitteilen. In diesen Fällen liegt dann die Kontrollverantwortung bei dem Land des Erwerbs. Allerdings ist auf Grund der vagen Formulierung des Artikels 6 (vgl. im Anhang S. xvii) derzeit nicht abschätzbar, um welche Umsätze es im Endeffekt geht und welche Bedeutung sie im innergemeinschaftlichen Handel haben. Daher lässt sich auch nicht von vorn herein eine positive Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten ableiten.

Im Folgenden ist zu überprüfen, ob es tatsächlich sinnvoller ist die erforderlichen Kontrollen auf Seiten des Vorsteuerabzugslandes statt des Erwerbslandes zu initiieren.

Grundsätzliche Kontrollverfahren

Die Rechnung hat im allgemeinen Mehrwertsteuersystem eine zentrale Stellung, da nur diese den Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt. Allerdings ist dadurch erhebliches Betrugspotential gegeben, da durch moderne Techniken Fälschungen kaum von echten Rechnungen zu unterscheiden sind. Die Überprüfung der Rechnungen, insbesondere der Vergleich der Rechnungen des Unternehmens mit den Rechnungen der Lieferanten, zählt somit zu den vorrangigen Kontrollverfahren. Allerdings erlauben nicht alle Mitgliedstaaten den Steuerverwaltungen, Rechnungen zu kopieren oder Informationen aus Rechnungen zu sammeln und zur Kontrolle der Geschäftspartner zu verwenden. Angesichts begrenzter Ressourcen bei einer zunehmenden Zahl von Steuererklärungen - 100 Millionen Mehrwertsteuererklärungen in der EU¹ - sind die Finanzverwaltungen im Sinne des effizienten Einsatzes der Kontrollmittel auch gezwungen, eine Auswahl unter den Steuerpflichtigen zu treffen. Zunächst muss der Prozentsatz der Steuerpflichtigen festgelegt werden, die kontrolliert

¹ Vgl. KOM (2000) 28, S. 6.

werden sollen. Anschließend muss entschieden werden, welche Steuerpflichtigen und in welcher Reihenfolge diese tatsächlich kontrolliert werden. Bei der stochastischen Auswahl der zu prüfenden Steuerpflichtigen werden diese nach dem Zufallsprinzip ausgesucht, wodurch sich für alle Steuerpflichtige die gleiche Wahrscheinlichkeit der Prüfung ergibt. Beim Risikoanalyseverfahren werden die Mittel hauptsächlich in hinterziehungsverdächtigen Sektoren eingesetzt, d.h. die Kontrollen erfolgen auf Grundlage der den Steuerverwaltungen vorliegenden Angaben über den Steuerpflichtigen und der Einschätzung des Betrugsrisikos des einzelnen Steuerpflichtigen. Die Risikoanalyse basiert in der Regel auf makroökonomischen Sektordaten, ergänzt um Angaben zu den einzelnen Unternehmen. Verdächtig sind beispielsweise junge Gesellschaften mit unvermittelt hohem Umsatzvolumen, Anträge auf Erstattung hoher Mehrwertsteuerbeträge und eine „suspekte Vorgeschichte“ der Gesellschaft und ihrer Verantwortlichen. Von allen verfügbaren Daten sind die früheren Kontrollergebnisse am wichtigsten, weil meist auch Lieferanten und Kunden in die Unregelmäßigkeiten einbezogen sind.

Alle Angaben, die einen Steuerpflichtigen direkt oder indirekt betreffen, sollten bei der für die Kontrolle des betreffenden Steuerpflichtigen zuständigen Dienststelle zentral aufbewahrt werden. Um die Stichhaltigkeit der herangezogenen Kriterien überprüfen und anpassen zu können, müssen die Kontrollen anhand von Risikoparametern durch Zufallskontrollen ergänzt werden. Zudem wird dadurch vermieden, dass sich Steuerpflichtige außerhalb der Risikogruppen vor einer Kontrolle sicher fühlen. Um die Handhabung dieser Kontrollen zu erleichtern, haben einige Mitgliedstaaten Leitfäden herausgegeben, in denen die gängigen Praktiken einzelner Sektoren erläutert werden. Weil die Prüfer so mit den Besonderheiten der Sektoren und den neuesten Entwicklungen im Steuerbetrug vertraut sind, können die Kontrollen den Gegebenheiten des jeweiligen Sektors besser angepasst werden. Zudem ist es einfacher, spezielle Daten für die Risikoanalyse zu sammeln und gleichzeitig die Richtigkeit der früheren Analysen und bereits erzielten Ergebnisse zu überprüfen. Zur Aufdeckung verschleierter Tätigkeiten ist es wesentlich, dass die Steuerbehörden Zugang zu Informationen von Kunden oder Lieferanten des betreffenden Unternehmens und zu Tatsachenmaterial (zum Beispiel Terminkalender) erhalten. Im Hinblick auf die Erfahrungen mit der sektorbezogenen Kontrolle fordert die Europäische Kommission von den Mitgliedstaaten, auf eine starke Spezialisierung in der Betrugsaufklärung hinzuarbeiten.

Anwendung der Kontrollverfahren in der Praxis

Es stellt sich nun die Frage, ob die einzelnen Mitgliedstaaten von der Risikoanalyse oder ähnlichen Analysetechniken tatsächlich Gebrauch machen. Im Allgemeinen sind die unterschiedlichen Kontrollsysteme der Mitgliedstaaten das Ergebnis unterschiedlicher Verwaltungsorganisationen und -verfahren, der Rechtsordnungen, der technischen Ausstattung, der Wirtschafts- und Sozialstruktur usw. Einige Mitgliedstaaten haben die Kontrolle der Mehrwertsteuer in andere Bereiche (zum Beispiel direkte Steuern, Lohnsteuern, Verbrauchsteuern und Zölle) integriert oder in enger Verbindung zu ihnen ausgerichtet. Das kann die Entdeckung von MwSt-Vergehen erleichtern, die aus Betrugsfällen in diesen Bereichen folgen. Tatsächlich wird in den meisten Mitgliedstaaten die MwSt-Verwaltung und Kontrolle immer mehr mit der direkten Steuern verflochten.

Einige Mitgliedstaaten haben in den letzten Jahren Ermittlungsdienste eingerichtet, die alle möglichen Informationen aus jeder verfügbaren Quelle sammeln, um sie zentral bei einer Dienststelle zu erfassen, welche die Daten analysiert, sortiert, speichert und weitergibt. Manche Mitgliedstaaten haben spezielle Informationsnetze eingerichtet, die sich auf an früheren Betrugsfällen beteiligte Unternehmen konzentrieren. Allerdings wird im Vierten Bericht der Europäischen Kommission aus dem Jahre 2000 deutlich kritisiert, dass in den Ländern der Gemeinschaft die Steuererklärungen nach wie vor hauptsächlich zur Feststellung der geschuldeten Steuer genutzt werden. Alle anderen in der Erklärung enthaltenen Angaben, auf die sich Kontrollen stützen könnten, würden nicht wirklich genutzt. Effiziente Kontrollverfahren wie Risikoanalysen sind also nicht die Regel, sondern bleiben nach wie vor eher die Ausnahme. Zudem wird bemängelt, dass klare Kontrollstrategien fehlen und die bestehenden Kontrollen sich an rein nationalen Zielen orientieren.

Der Vorschlag für die neue Regelung eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs wurde formuliert bevor die Schlussfolgerungen des Vierten Berichts der Europäischen Kommission feststanden. Die Forderung nach Annahme des Kommissionsvorschlages wird in der Mitteilung „Strategie zur Verbesserung der Funktionsweise des MwSt-Systems im Binnenmarkt“¹ vom Juni 2000 - d.h. nach den neuesten Erkenntnissen über die unbefriedigende Lage der Kontrollpolitiken in der Gemeinschaft - allerdings nachdrücklich wiederholt.

¹ Vgl. KOM (2000) 348, S. 8.

3.5. Kontrollvorteile- und -nachteile der beiden Vorsteuerervergütungsverfahren

3.5.1. Bisheriges Verfahren

Aus Sicht des Landes des Erwerbs

Nach der bisherigen Regelung liegt die absolute Kontrollhoheit beim Land des Erwerbs. Dieses führt die Kontrollen nach Antragsstellung auf Umsatzsteuerrückerstattung durch ein nicht in diesem Land ansässiges Unternehmen durch, indem es alle im Antrag enthaltenen relevanten Informationen über das antragsstellende Unternehmen sowie die speziellen Erwerbshintergründe würdigt. Einen besonders hohen Stellenwert nimmt die Kontrolle der Echtheit der Rechnung ein. Da es durch den Einsatz moderner Techniken bei der Rechnungsfälschung immer schwieriger wird, Fälschungen zu identifizieren, ist es in diesem Zusammenhang sehr praktisch, dass die den Antrag bearbeitende Behörde auf Grund ihrer räumlichen Nähe zum Rechnungsaussteller jederzeit für weitere Auskünfte direkt oder aber indirekt über eine örtliche Finanzbehörde auf diesen zugreifen kann. Außerdem kann das Land des Erwerbs bei Bedarf auch ein Auskunftsersuchen an das Sitzland des Unternehmens stellen. Da es sich hierbei jedoch um einen reinen Ermessenstatbestand handelt, werden vermutlich zu wenige Anfragen gestellt. Hinzu kommt, dass die Bearbeitung solcher Auskunftsersuchen oft insbesondere wegen beschränkter personeller Ressourcen nur zögerlich erfolgt. Somit werden die auch heute schon möglichen grenzübergreifenden Kontrollen in der Praxis zu wenig genutzt.

Aus Sicht des Sitzlandes des Unternehmens

Das Sitzland des Unternehmens, welches im Ausland einen Antrag auf Umsatzsteuerrückerstattung gestellt hat, wird im bisherigen Verfahren nur dann in den Kontrollprozess einbezogen, wenn das Land des Erwerbs ein Auskunftsersuchen stellt. In diesen Fällen kann es vor allem wegen seiner räumlichen Nähe zum beantragenden Unternehmen und seiner speziellen Kenntnisse über dieses von großem Nutzen sein. Jedoch muss ganz klar festgestellt werden, dass, wie oben bereits erwähnt, solche Anfragen wohl eher die Ausnahme sind, die Bearbeitung oft nur zögerlich erfolgt und somit insgesamt die bestehenden Möglichkeiten nicht ausreichend genutzt werden.

3.5.2. Geplantes Verfahren eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs

Aus Sicht des Landes des Vorsteuerabzugs

Die benötigten Informationen über den Steuerpflichtigen liegen im Sitzstaat, d.h. im Staat des Vorsteuerabzugs zeitnaher, detaillierter und verlässlicher vor. Die neue Regelung bringt somit einen Vorteil für die zuständigen Behörden, wenn die zu kontrollierenden Steuerpflichtigen im Rahmen des Risikoanalyseverfahrens ausgewählt werden. Für die stochastische Vorgehensweise dagegen könnten die mit der Kontrolle beauftragten Steuerbehörden die Nähe zum Steuerpflichtigen nicht ausnutzen, die neue Regelung brächte also keine Vorteile.

Dem hingegen wird die Überprüfung der einzelnen Rechnungen, da sie nun grenzüberschreitend durchgeführt werden muss, eindeutig problematischer und kostenintensiver. Dies gilt umso mehr als es sich bei den einzelnen Rechnungen meist um Bagatellbeträge handelt, bei denen der Kontrollaufwand im Verhältnis zu den Steuerbeträgen extrem hoch ist. Dies erscheint umso problematischer, da der größte Teil der Erstattungsanträge Aufwendungen betrifft, die auch wenn sie im Rahmen des normalen Geschäftsverlaufs getätigt werden, meist gleichzeitig der Deckung privater Bedürfnisse dienen und somit als Endverbrauch einzustufen sind. Bei Aufwendungen, die stets sowohl private als auch betriebliche Elemente enthalten können, sind Zuordnungs- und Kontrollprobleme vorprogrammiert. Allerdings könnte gerade auf diesem Gebiet die Neuregelung auch von Vorteil sein, da es den Behörden im Sitzland eines Unternehmens auf Grund der räumlichen Nähe viel leichter fallen müsste, die Verwendung bzw. den Zusammenhang einer in Anspruch genommenen Leistung mit der Unternehmertätigkeit zu überprüfen. Insbesondere wissen sie auch auf Grund der vorliegenden detaillierten Unternehmensinformationen, welche Ausgaben üblicherweise in dieser Branche getätigt werden und welche bisher von dem speziellen Unternehmen getätigt wurden.

Nach der alten Regelung stellt das Land des Erwerbs ein Auskunftersuchen über den Steuerpflichtigen an dessen Sitzland. Die Überprüfung der Rechnungen findet hingegen im eigenen Land statt. Nach der neuen Regelung müsste das Sitzland nun jede ausländische Rechnung grenzüberschreitend anfragen. Hierdurch würde der internationale Datenaustausch auf ein Vielfaches ansteigen.

Aus Sicht des Landes des Erwerbs

Während bisher das Land des Erwerbs Kontrollhoheit besaß, kann es künftig nur noch dann in den Bearbeitungsprozess eingreifen, wenn das Land des Vorsteuerabzugs bei seinen Kontrollen einen Hinweis auf Unregelmäßigkeiten gefunden hat und daher das Land des Erwerbs um eine weitere Überprüfung beim Rechnungssteller bittet bzw. spezielle Umsätze vorliegen, die eine Benachrichtigung des Erwerbslandes zwingend erforderlich machen. Somit kann das Land des Erwerbs nur noch auf Anfrage tätig werden und die Kontrollverantwortung ist künftig komplett vertauscht.

3.6. Anreize zur Kontrolle und Steuerhinterziehung in der EU

3.6.1. Aktuelle Kontrollsituation und Anreize zur Kontrolle

Nach dem derzeitigen MwSt-System ist, wie bereits erwähnt, jeder Mitgliedstaat für die Anwendung, Kontrolle und Erhebung der direkt seinem Staatshaushalt zufließenden Steuer verantwortlich. Entrichtung und Abzug der Mehrwertsteuer werden demnach nur von einem einzigen Mitgliedstaat kontrolliert. Auch die Bekämpfung von Steuervergehen ist bislang den einzelnen EU-Mitgliedstaaten überlassen. Da die Eigenmittel der EU auch aus dem Mehrwertsteuersektor gespeist werden, hat die EU jedoch ein besonderes Interesse an einer möglichst vollständig Erhebung. Darüber hinaus hat die Europäische Kommission die Umsetzung des Gemeinschaftsrechts in einzelstaatliches Recht zu überwachen und muss dafür Sorge tragen, dass ein gleichwertiges Maß an Kontrolleffizienz in allen Mitgliedstaaten erzielt wird.

Im Zusammenhang mit dem generell niedrigen Niveau der MwSt-Kontrollen in den Mitgliedsländern ist die allgemeine Schlussfolgerung des Dritten Berichts der Europäischen Kommission über die Zusammenarbeit auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung zu sehen: „Die Mitgliedstaaten sind im Bereich der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden nicht sehr aktiv, die Zahl der Auskunftersuche beläuft sich nur auf einen Bruchteil dessen, was zu Beginn des Binnenmarktes geschätzt wurde. Zudem ist diese Zusammenarbeit durch extrem langsame Reaktionen auf Auskunftersuche gekennzeichnet. So nimmt die Anzahl der Anfragen, auf die innerhalb der vorgegebenen 3-Monatsfrist keine Antwort erfolgt, ständig zu. Es wird auch darauf hingewiesen, dass die

Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen innerhalb der Gemeinschaft mangelhaft sei.“¹

Auch im Vierten Bericht über die Verfahren zur Erhebung und Kontrolle der Mehrwertsteuer beklagt die Europäische Kommission, dass - obwohl die Anzahl potenzieller Kontrollen auf Grund der Übergangsregelung mit den steuerfreien Lieferungen wesentlich gestiegen sein dürfte - die MwSt-Kontrollsysteme nicht überarbeitet worden sind. Seit 1993 scheint es auch zu keiner wesentlichen Steigerung der Kontrollmittel gekommen zu sein.² Obwohl sich der Umfang der Kontrollressourcen eigentlich aus dem Umfang des Kontrollbedarfs ergeben sollte, richten die meisten Mitgliedstaaten ihre Kontrolltätigkeit offensichtlich an den verfügbaren Mitteln aus. Die Europäische Kommission bezeichnet die Aufwendungen insgesamt als unzureichend und äußert erhebliche Zweifel daran, dass es die Mitgliedstaaten mit der Bekämpfung der Steuervergehen ernst meinen.³ Sie fordert die Mitgliedstaaten auf, die Wirksamkeit ihrer MwSt-Kontrollen zu überprüfen, um sicherzustellen, dass mangelnde Kontrolle nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führt.⁴

Es stellt sich die Frage, wie dieses nachlässige Verhalten der Mitgliedstaaten hinsichtlich der Steuererhebung zu erklären ist. Die finanzpolitische Relevanz der Mehrwertsteuer scheint keine plausible Erklärung zu liefern. Die Bedeutung dieser Steuer ist zwar in den einzelnen Ländern in Bezug auf die relativen Anteile an den einzelstaatlichen Steuereinnahmen als auch in Bezug auf den Anteil am BIP unterschiedlich, jedoch in keinem Fall unerheblich. Dieses Verhalten wird jedoch durch einen Vergleich von direkten und indirekten Kosten der Steuererhebung plausibel, wenn die tatsächliche Hauptlast der Steuererhebung nicht aus direkten, sondern indirekten volkswirtschaftlichen Kosten besteht. Da die Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip wettbewerbsneutral ist, verschafft eine Steuersatzsenkung heimischen Produzenten keine Wettbewerbsvorteile. Den einzelnen EU-Staaten verbleibt als strategische Variable jedoch die Intensität der Steuererhebung. Mindert der Steuerpflichtige seine (theoretische) Umsatzsteuerschuld durch steuerfreien Verkauf seiner Produkte oder den steuerfreien Kauf von Vorleistungen, stehen hinter dem Steuerverge-

¹ Vgl. KOM (2000) 28, S. 5 ff.

² Vgl. KOM (2000) 28, S. 19.

³ Vgl. KOM (2000) 28, S. 35.

⁴ Vgl. KOM (2000) 28, S. 39.

hen reale Transaktionen, d.h. Rechnungen und Belege weisen „lediglich“ falsche Beträge aus. Unternimmt der Steuerpflichtige dies, um seine Produkte in hoch kompetitiven Märkten zum Marktpreis verkaufen zu können¹, kann die Steuerhinterziehung über den Verbleib des Unternehmens am Markt und letztlich über den Erhalt von Arbeitsplätzen entscheiden.² Dem Schaden der Volkswirtschaft in Form des entgangenen Steueraufkommens steht ein gewisser Nutzen gegenüber. Überwiegt der volkswirtschaftliche Nutzen dieser externen Effekte die Nutzenverluste durch das hinterzogene Steueraufkommen, so kann es für einen Staat durchaus rational sein, ein gewisses Maß an Steuerhinterziehung zu tolerieren.

Im Folgenden ist zu untersuchen, ob sich im geplanten System eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs die Kontrollanreizprobleme nicht noch dadurch verschlimmern, dass der Vorsteuerabzugsstaat nun für Kontrollen zuständig ist, von denen er selbst keinen Vorteil hat.

3.6.2. Bisheriges System des Vorsteuerabzugs

Kontrollanreize aus Sicht des Landes des Erwerbs

Bisher muss sich ein nicht im Ausland ansässiger Unternehmer direkt an die zuständige Behörde im Ausland wenden, um die im jeweiligen Land gezahlte Umsatzsteuer erstattet zu bekommen. Somit ist für die Bearbeitung des Antrages sowie die erforderlichen Kontrollmaßnahmen eine Behörde des Landes zuständig, welches einen finanziellen Vorteil aus einer Antragsablehnung hätte. Schließlich müssen bei Anerkennung des Antrages Steuereinnahmen an ausländische Unternehmen ausgeschüttet werden, die sonst im Inland anderweitig hätten genutzt werden können. Allein diese Tatsache sollte einen starken Anreiz für Kontrollen geben, solange deren Kosten im Verhältnis zu den einsparbaren Umsatzsteuerbeträgen stehen. Jedoch handelt es sich bei der Bearbeitung der Anträge auf Umsatzsteuerrückerstattung an ausländische Unternehmen für die Verwaltung des Erwerbslandes wegen der durch die Bearbeitung

¹ Im Fall der „Handyman-Connection“ beispielsweise wird von der Staatsanwaltschaft vermutet „... dass der Vorsteuerbetrug vor allem Mittel zum Zweck war, um im mörderischen Preiswettbewerb des Mobilfunkhandels zu bestehen“, *Vorsteuerbetrüger machen Millionen*, Handelsblatt, 15.11.1999.

² Aronowitz (1996) zieht ähnliche Kriterien (fictitious vs. real goods, symbiotic vs. parasitic fraud, legitimate business vs. criminal fraudster) zur Typisierung der Steuervergehen heran, nimmt jedoch eine detailliertere Unterteilung vor. Die Folgen werden ebenfalls unterschiedlich bewertet: „Criminals ... more damage than legitimate business“, S. 99, S. 105.

sowie die erforderlichen Kontrollen anfallenden Kosten um eine unproduktive Arbeit.

So lange die Kontrollkosten aber nicht unverhältnismäßig hoch sind, hat das Land des Erwerbs aus Eigeninteresse in jedem Fall einen Anreiz, Kontrollen durchzuführen, um unberechtigte Anträge herauszufiltern und sich somit zumindest die Rückerstattung von ungerechtfertigt beantragter Umsatzsteuer zu ersparen. Dies zeigt sich auch in der Praxis, da solche Kontrollen tatsächlich durchgeführt werden. So erhebt beispielsweise das Bundesamt für Finanzen regelmäßig mit Erfolg Stichproben.¹

Kontrollanreize aus Sicht des Sitzlandes

Nachdem das jeweilige Sitzland des Unternehmens, welches im Ausland eine Umsatzsteuerrückerstattung beantragt, in der Regel in den dortigen Entscheidungsprozess nicht eingebunden ist, hat es auch keinen expliziten Anreiz zu kontrollieren. Dies zeigt sich auch deutlich daran, dass in den Fällen, in welchen tatsächlich vom Ausland ein Auskunftersuchen gestellt wird, dieses oft nur schleppend bearbeitet wird. Schließlich entstehen dem Sitzland durch die Kontrollen Kosten, ohne dass es einen expliziten Vorteil von ihnen hat. Vielmehr wird im „Erfolgsfall“ lediglich dem Land des Erwerbs die Umsatzsteuerrückerstattung erspart, wodurch jedoch auf der anderen Seite der heimischen Wirtschaft geschadet wird. Der einzig denkbare Kontrollanreiz könnte darin bestehen, durch die Kontrollen fürs Ausland auch gleichzeitig Umsatzsteuerbetrug im Inland aufzudecken.

Da der Kontrollanreiz im Land des Erwerbs wesentlich stärker ausgeprägt ist als im Sitzland des Unternehmens, erscheint es folgerichtig dem Land des Erwerbs die Kontrollhoheit zuzusprechen. Somit ist derzeit das Land für die Durchführung der Kontrollen verantwortlich, welches am ehesten einen materiellen Vorteil aus ihnen ziehen kann.

3.6.3. Geplantes System eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs

Im Richtlinienvorschlag ist ein Mechanismus vorgesehen, der einen Anreiz schaffen soll, Kontrollen auf ausreichendem Niveau zu gewährleisten. Dazu übermittelt das Land des Vorsteuerabzugs bei verdächtigen, bisher nicht genau

¹ Vgl. beispielsweise die Ablehnungssummen des Bundesamtes für Finanzen (Tabelle A6 im Anhang S. vii).

spezifizierten, Umsätzen eine Anfrage an das Land des Erwerbs. Bei Nichtbearbeitung der Anfrage bzw. bei Nichtbeachtung der Fristen geht die finanzielle Belastung auf den Mitgliedstaat des Erwerbs über. Andernfalls ist es prinzipiell Sache des Vorsteuerabzugsstaates, Maßnahmen zu treffen, die er angesichts der steuerlichen Situation des Steuerpflichtigen für angemessen hält, um einen fälschlicherweise ausbezahlten Vorsteuerbetrag einzutreiben.

Kontrollanreize aus Sicht des Landes des Erwerbs

Prinzipiell unterscheiden sich die Kontrollanreize im Land des Erwerbs im neuen System nicht von denen im alten. Schließlich können durch erfolgreiche Kontrollen weiterhin Vorsteuererstattungen an ausländische Unternehmen gespart und somit ein Steuermittelabfluss an das Ausland verhindert werden. Kontrollen liegen deshalb immer noch im Eigeninteresse des Erwerbslands. Daher würde es sie gerne durchführen bzw. hätte es gerne, wenn das nach der neuen Regelung für die Kontrollen zuständige Land des Vorsteuerabzugs weitreichende Überprüfungen durchführen würde. Dies hätte nämlich für das Land des Erwerbs noch den zusätzlichen Vorteil, dass bei ihm keine Kontrollkosten anfallen. Problematisch ist jedoch für das Land des Erwerbs, dass es von sich aus keine Eingriffsmöglichkeiten in den Kontrollprozess hat, da es nur auf Ersuchen des Landes des Vorsteuerabzugs tätig werden kann. Andererseits sind Kontrollen auf Grund von Anfrage insofern lohnender, da das Land des Vorsteuerabzugs scheinbare Unregelmäßigkeiten festgestellt hat und somit die Wahrscheinlichkeit für eine Versagung der Umsatzsteuererstattung größer ist als bei reinen Zufallsüberprüfungen.

Insgesamt hat das Land des Erwerbs zwar nach wie vor auf Grund des Eigeninteresses einen starken Anreiz, Kontrollen durchzuführen und Anfragen innerhalb der vorgesehenen Frist abzulehnen, doch kann es im Gegensatz zum bisherigen System nicht mehr von sich aus tätig werden. Dies hat zur Folge, dass das Land des Erwerbs vollkommen vom Land des Vorsteuerabzugs sowie dessen eingeleiteten Kontrollen abhängig ist und sich im Großen und Ganzen wohl darauf verlassen muss, dass die übermittelten Salden ordnungsgemäß zustande gekommen sind. Es kann somit also nur noch reagieren, jedoch nicht mehr selbständig agieren. Hierin zeigt sich ein gravierender Nachteil des geplanten Systems, denn einem Land, welches aus Eigenanreiz Kontrollen durchführen würde, sollte diese Möglichkeit nicht genommen werden.

Kontrollanreize aus Sicht des Landes des Vorsteuerabzugs

Kontrollen kosten das sie durchführende Land sowohl Geld als auch Zeit. Hinzu kommt, dass nur das Land des Erwerbs auf Grund versagter Steuerrückzahlungen einen Vorteil aus den Kontrollen ziehen kann, während den Unternehmen im Land des Vorsteuerabzugs durch strengere Kontrollen und daraus folgender Versagung der Vorsteuererstattung ein finanzieller Schaden entsteht. Daher besteht, so lange das Land des Erwerbs die Richtigkeit des übermittelten Saldos nicht detailliert überprüfen kann, für das Land des Vorsteuerabzugs kein Anreiz Anfragen zu stellen. Außerdem geht es mit Anfragen das Risiko ein, einen negativen Bescheid aus dem Erwerbsland zu erhalten. Ein solcher hat zur Folge, dass das Land des Vorsteuerabzugs bereits verrechnete Umsatzsteuer von seinen Steuerpflichtigen zurückverlangen muss oder dass das Land im Extremfall die finanzielle Last sogar selbst zu tragen hat. Ohne Anfrage bekommt es hingegen die Vorsteuer vom Erwerbsland in jedem Fall erstattet. Darüber hinaus würde von einem Steuervergehen ein Steuerpflichtiger des eigenen Landes profitieren.

Aus all diesen Gründen schafft der vorgesehene Mechanismus zwar einen Anreiz, Anfragen innerhalb der 3-Monatsfristen zu beantworten und möglichst abzulehnen, nicht jedoch Anfragen zu stellen. Daher werden in der Praxis wohl kaum Kontrollen durchgeführt werden. Der einzig denkbare Anreiz für ordnungsgemäße Kontrollen im Land des Vorsteuerabzugs, könnte darin liegen, dass sich ein Land durch eine Reputation für gute Kontrollen im umgekehrten Fall auch ordnungsgemäße Kontrollen im Ausland erhofft, wodurch sich die einzelnen Länder gegenseitig unberechtigte Umsatzsteuerrückerstattungen sparen könnten. Wenn sich jedoch jedes Land rational verhält, wird kein Land von sich aus kontrollieren. Da die anderen Länder wissen, dass kein Land kontrolliert, werden sie ebenfalls keine Kontrollen durchführen, sondern lediglich Anfragen restriktiv bearbeiten, um Vorsteuererstattungen zu sparen. Alles in allem liegt somit ein klassisches Gefangenendilemma vor. Wenn die Unternehmen dies realisieren, besteht die Gefahr, dass dem Betrug Tür und Tor geöffnet wird. Außerdem ist bei offensichtlich schlechten Kontrollen und hohen Erstattungssalden Streit zwischen den einzelnen Ländern über die gegenseitigen Erstattungen vorprogrammiert. Um all dies zu verhindern, würde sich eine zusätzliche Kontrolle auf Makroebene anbieten.

Exkurs: Gefangenendilemma

Das klassische Beispiel:

Zwei Personen haben zusammen eine Straftat verübt und werden deshalb von der Polizei, die ihnen jedoch nichts nachweisen kann, verhaftet. Die beiden Verdächtigen sitzen in unterschiedlichen Zellen und können nicht miteinander kommunizieren. Beide wissen jedoch, dass die folgende Kronzeugenregel existiert: Wenn einer der beiden die Straftat gesteht, wird er freigelassen, und der andere, der geschwiegen hat, bekommt lebenslänglich. Wenn hingegen beide gestehen, muss jeder von ihnen 10 Jahre im Gefängnis verbringen. Falls beide leugnen, werden sie mangels Beweis nach der Untersuchungshaft (d.h. 0,1 Jahr) freigelassen.

Somit ergibt sich für die beiden Individuen die folgende Auszahlungsmatrix:

		B	
		Leugnen	Gestehen
A	Leugnen	$0,1 \setminus 0,1$	$\infty \setminus \underline{0}$
	Gestehen	$\underline{0} \setminus \infty$	$\underline{10} \setminus \underline{10}$

Individuelle Rationalität:

Leugnet B, so wird A gestehen, denn dann kann A die Kronzeugenregelung in Anspruch nehmen und wird frei gelassen. Gesteht B, so ist es für A ebenfalls besser zu gestehen, weshalb beide 10 Jahre Gefängnis erhalten.

Daraus folgt, dass A unabhängig davon, was B tut, gestehen wird. Da sich B symmetrisch verhält, gesteht auch er in jedem Fall. Daher erhalten im Endeffekt beide eine 10jährige Haftstrafe.

Im einzigen Nash-Gleichgewicht¹ dieses Spiels werden somit beide Spieler gestehen. In der Tat handelt es sich bei (Gestehen \ Gestehen) nicht nur um ein Nash-Gleichgewicht, sondern auch um ein Gleichgewicht bei dominanten Strategien, da jeder Spieler die gleiche optimale Entscheidung unabhängig vom anderen Spieler trifft. Dennoch ist die gewählte Strategie Pareto-ineffizient, da sich beide Spieler durch die Strategie (Leugnen \ Leugnen) besser stellen könnten.

¹ Ein Nash-Gleichgewicht liegt immer dann vor, wenn A's Entscheidung für die gegebene Entscheidung von B optimal, und B's Entscheidung für die gegebene Entscheidung von A optimal ist.

Kollektive Rationalität:

Wenn jedoch beide geleugnet hätten, wären sie nach der Untersuchungshaft entlassen worden (0,1 \ 0,1) und hätten sich somit gegenüber (Gestehen \ Gestehen) besser gestellt. In diesem Fall träte das kollektiv optimale Ergebnis ein. Außerdem ist die Strategie (Leugnen \ Leugnen) Pareto-effizient, da es keine andere Strategie gibt, die beide Spieler besser stellt.

Wie an diesem einfachen Beispiel zu erkennen ist, führt individuell rationales Verhalten nicht in jedem Fall zu einem kollektiven Optimum. Der Grund für diese Abweichung liegt darin, dass die beiden Gefangenen keine Möglichkeit haben, ihre Handlung zu koordinieren. Wenn sie einander vertrauen könnten, wären beide besser gestellt.

Gefangenendilemma im Rahmen eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs

Das Gefangenendilemma ist auf einen breiten Bereich ökonomischer und politischer Phänomene anwendbar. Hierzu gehört auch die Kontrollproblematik im vorliegenden System eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs. Die Durchführung der Kontrollen erzeugt nämlich erhebliche Kosten und spart bei Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten lediglich dem Land des Erwerbs Vorsteuervergütung.

Angenommen die Kontrollkosten je Abrechnungsperiode betragen pro Land 100 und der Vorteil durch die Kontrollen, d.h. der aufgedeckte Betrug, 150. Hieraus ergibt sich die folgende Matrix:

		B	
		Kontrolle	Keine Kontrolle
A	Kontrolle	50 \ 50	-100 \ <u>150</u>
	Keine Kontrolle	<u>150</u> \ -100	<u>0</u> \ <u>0</u>

Bei (Kontrolle \ Kontrolle) liegt ein Pareto-effizientes Ergebnis vor, da keines der beiden Länder besser gestellt werden kann, ohne dass das andere schlechter gestellt wird. Individuelle Rationalität wird jedoch zu dem Ergebnis (Keine Kontrolle \ Keine Kontrolle) führen, da es für jedes Land unabhängig davon, was das andere Land tut, besser ist, keine Kontrollen durchzuführen und sich somit die Kontrollkosten zu sparen.

Wären die Kontrollkosten hingegen größer als der Vorteil aus den Kontrollen, wäre es sowohl individuell als auch kollektiv rational keine Kontrollen durchzuführen.

Außerdem muss berücksichtigt werden, dass es sich bei der Kontrollproblematik im Rahmen des grenzüberschreitenden Vorsteuerabzug im Gegensatz zum klassischen Gefangenendilemma um ein unendlich oft wiederholtes Spiel handelt. Schließlich wird die Regelung über viele Jahre hinweg Gültigkeit haben und sich daher die Kontrollproblematik in jeder Abrechnungsperiode wieder stellen. Theoretisch gibt es bei unbestimmt oft wiederholten Spielen einen Weg, das Verhalten der Spieler beispielsweise durch eine Tit-for-Tat-Strategie zu beeinflussen. Diese hat zur Folge, dass eine Kooperationsverweigerung des einen Spielers in der nächsten Runde dem anderen Spieler zu Bestrafungszwecken ebenfalls die Möglichkeit zur Verweigerung gibt. Solange beide Teilnehmer ausreichend an zukünftigen Auszahlungen interessiert sind, kann die Drohung der zukünftig fehlenden Zusammenarbeit ausreichen, die Individuen zu überzeugen, eine Pareto-effiziente Strategie zu spielen.

Dass sich jedoch innerhalb aller 15 EU-Mitgliedstaaten eine solche notwendige Allianz ohne staatlichen Zwang oder Anreizmechanismen bilden wird, ist wohl eher unwahrscheinlich. Plausibler ist hingegen die Überlegung, dass eventuell einige Länder in der Hoffnung kontrollieren werden, dass andere dies dann auch tun, die Mehrheit der Länder jedoch nur ungenügende Kontrollen durchführt.

3.6.4. Ergänzungsvorschlag für die Kontrollproblematik

Zur Behebung der Kontrollproblematik könnte die Möglichkeit eingeführt werden, dass das Land des Erwerbs anhand von repräsentativen Stichproben und daraus folgenden scharfen Kontrollen die Rechtmäßigkeit des ihm mitgeteilten Saldos überprüfen kann. Der innerhalb der Stichprobe festgestellte Betrugssatz sollte dann auf den gesamten Erstattungsbetrag hochgerechnet und dem Land des Erwerbs erlassen werden. Das Land des Vorsteuerabzugs kann zwar von denjenigen Steuerpflichtigen, denen auf Grund der Stichprobe und der folgenden Kontrollen eine unrechtmäßige Vorsteuerverrechnung nachgewiesen wurde, im Rahmen der nächsten periodischen Steuererklärungen die zu Unrecht verrechnete Umsatzsteuer zurückverlangen, doch auf dem „hochgerechneten Betrag“ bleibt das Land selbst sitzen, da es kein Unternehmen direkt haftbar machen kann. Dieser drohende Verlust sollte dem Land des Vorsteuerabzugs eigentlich den bisher fehlenden Anreiz zu ordnungsgemäßen Kontrollen bieten.

Um spätere Reklamationen bei der Saldenübermittlung ganz auszuschließen, bietet sich einem rationalen Land des Vorsteuerabzugs jedoch auch die Möglichkeit, das Land des Erwerbs mit Anfragen zu überhäufen. Auf diese Weise lässt sich nämlich die Verantwortung auf das Land des Erwerbs abschieben. Schließlich gilt: Wenn das Erwerbsland innerhalb der gesetzten 3-Monatsfrist keine Unregelmäßigkeiten findet und dies dem Land des Vorsteuerabzugs mitteilt, kann es später keine Einsprüche erheben. Wenn das Land des Erwerbs hingegen in der gesetzten Frist erst gar nicht antwortet (beispielsweise weil es die vielen Anfragen nicht so schnell bearbeiten kann), ist später wegen der Fristverletzung ebenfalls kein Einspruch möglich. Wenn sich jedes Land so verhält, finden zwar in den Ländern des Vorsteuerabzugs keine Kontrollen mehr statt, dafür jedoch in den Ländern des Erwerbs.

Fraglich ist allerdings, ob diese auf Grund der eingeschränkten Informationsslage genauso effizient sind, wie sie im Land des Vorsteuerabzugs sein könnten. Hinzu kommt, dass Länder mit sehr vielen Anfragen diese von Haus aus nicht in der vorgesehenen Zeit bearbeiten können und somit zu Unrecht das Risiko einer unberechtigten Umsatzsteuervergütung tragen müssten. Insbesondere könnte im Rahmen der geplanten Regelungen die unterschiedliche Größe der Verwaltungen in den einzelnen Ländern sowie die differierende Bedeutung als Messestandort und Ähnlichem von erheblichem Einfluss sein. Zwar besteht die Hoffnung, dass die einzelnen Länder des Vorsteuerabzugs gleich ordnungsgemäß kontrollieren, in der Hoffnung die anderen Länder tun es ihnen gleich und

sie ersparen sich eine Flut schwer zu kontrollierender Anfragen, doch ist dies keinesfalls sichergestellt.

Insbesondere wegen der Verantwortungsverschiebungen und der erschwerten bzw. in solcher Masse gar nicht durchführbaren Kontrollen sollte eine Überhäufung mit Anfragen unter allen Umständen vermieden werden. Dies scheint in der vorgesehenen Regelung durch die restriktiv geregelten Anfrage geschehen zu sein.

Im Folgenden wird das zuvor beschriebene Stichprobenverfahren auf „makroökonomischer“ Ebene, welches sich wohl innerhalb der vage formulierten bilateralen Abstimmungen der Verordnung realisieren ließe, daraufhin untersucht, ob es wirklich zu besseren Kontrollanreizen und somit zu einer Lösung des Problems führen könnte. Zu diesem Zweck werden zunächst Stichproben bezüglich Vorsteuerbetrügerei (zum Beispiel falsche Rechnungen) und zweitens bezüglich Umsatzsteuerbetrug (nachträgliche Vernichtung von Rechnungen) erhoben. Wurde der Umsatz vom Lieferanten im Erwerbsland hinterzogen, besteht nämlich trotz echter Rechnung die Möglichkeit eines negativen Bescheides aus dem Erwerbsland. Diese Problematik besteht zwar auch bei rein nationalen Vorsteueranmeldungen. Allerdings kommt bei bilateraler Kontrolle das fehlende Interesse des Erwerbslandes hinzu, den Sachverhalt dem Vorsteuerabzugsland zu melden. Dieses Verhalten der Verwaltung wird in den folgenden Berechnungen unterstellt. Dem hingegen spielen die durch die Stichprobenerhebung anfallenden Kontroll- und Verwaltungskosten im Folgenden annahmegemäß keine Rolle. Des Weiteren wird angenommen, dass der Prozentsatz der Umsatzsteuerbetrügerei in jedem Fall höher als der Prozentsatz der Vorsteuerabzugsbetrügerei ist, da die Vernichtung von Rechnungen weniger kriminelle Energie erfordert als die Rechnungsfälschung. Außerdem wird bei den folgenden Berechnungen nicht berücksichtigt, dass der Fiskus eigentlich von den in der Stichprobe gefundenen Betrügern die zu Unrecht verrechnete Vorsteuer zurückverlangen könnte.

Unter diesen Annahmen entsteht bei gleichem Antragsvolumen und gleichen Hinterziehungsquoten folgende Situation (vgl. Tabelle 1).

Tabelle 1: Kontrollanreize im Falle gleicher Antragsvolumina und gleicher Hinterziehungsquoten

	Land 1	Land 2
Anteil der Vorsteuerabzugsbetrüger	30 %	30 %
Anteil der Umsatzsteuerbetrüger	40 %	40 %
Antragsvolumen der Inländer	10.000	10.000
1. SP: gefundene Vorsteuerbetrüger	30 %	30 %
Zu recht abgelehntes Volumen (Fiskus)	3.000	3.000
2. SP: nicht existierende Rechnungen	40 %	40 %
Zu unrecht nicht erstattet (Unternehmenssektor)	4.000	4.000
Ergebnis für Staat (Verlust aus Vorsteuerbetrug)	-3.000	-3.000

Aus Unternehmenssicht:		
Vorsteuererschleichung	3.000	3.000
Umsatzsteuerbetrug	4.000	4.000
Schaden aus Umsatzsteuerbetrug im anderen Land	-4.000	-4.000
Saldo aus Unternehmenssicht	3000	3000

Quelle: Eigene Berechnung

Aus der obigen Tabelle ist ersichtlich, dass beide Länder auf Grund der nicht zuordenbaren Vorsteuerbetrugsfälle jeweils einen Schaden in Höhe von -3.000 haben. Dem hingegen erschleichen sich die betrügerischen Unternehmen durch den Vorsteuerbetrug 3.000 auf Kosten des eigenen Fiskus und durch den Umsatzsteuerbetrug 4.000 auf Kosten der ehrlichen Unternehmen im anderen Land. Auf Grund der symmetrischen Annahmen bezüglich den Umsatzsteuerbetrugsquoten und den Antragsvolumina gleichen sich die Vor- und Nachteile aus dem Umsatzsteuerbetrug im Unternehmenssektor zahlenmäßig aus, nicht jedoch bei den konkret betroffenen Unternehmen. Somit wird deutlich, dass der Fiskus in jedem Fall einen Verlust erleidet, während die betrügerischen Unternehmen erhebliche Beträge an sich bringen.

Da die Verluste für beide Länder gleich groß sind, müssten beide Staaten mit dem Ziel ihre Verluste zu verringern den gleichen Kontrollanreiz besitzen. Wenn

tatsächlich sowohl im Vorsteuerabzugsland als auch im Erwerbsland ordnungsgemäß, d.h. auch im Interesse der jeweils anderen Verwaltung, kontrolliert wird, könnten sowohl die Verluste aus Staatssicht als auch die der ehrlichen Unternehmer vermindert werden. In diesem Fall könnte der vorgeschlagene makroökonomische Ansatz zu einer Verbesserung der Kontrollproblematik führen. Allerdings besteht die Gefahr, dass sich jedes Land nur auf die Vorsteuerbetrüger konzentriert und sich somit weiterhin einige Unternehmen durch Umsatzsteuerbetrug auf Kosten der ehrlichen Unternehmen im anderen Land einen Wettbewerbsvorteil verschaffen können.

Es stellt sich nun aber die Frage, was passiert, wenn in den einzelnen Ländern, unterschiedliche Steuerhinterziehungsquoten vorliegen, deren Existenz beispielsweise im Rahmen einer ifo Untersuchung nachgewiesen wurden.

Exkurs: Quantifizierung der Mehrwertsteuerhinterziehung auf Basis der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung (VGR)

Das ifo Institut hat vor einiger Zeit im Rahmen einer makroökonomischen Quantifizierung des theoretischen Steueraufkommens anhand von VGR-Zahlen die Steuerausfälle im Bereich der Umsatzsteuer für ausgewählte EU-Länder quantifiziert. Die dabei verwendete Steuerhinterziehungsquote ist folgendermaßen definiert:

$$\text{Steuerhinterziehungsquote} = 1 - \frac{\text{kassenmäßiges Aufkommen}}{\text{quantifiziertes Aufkommen}}$$

Nach einer pauschalen Bereinigung der Aufkommensunterschiede, die durch die Differenzen zwischen Entstehung und Kassenwirksamkeit der Umsatzsteuer sowie durch Zahlungsfristen bzw. Fristenüberschreitungen, Stundungen und durch Insolvenzen bedingt sind, ergibt eine ex post Quantifizierung der Mehrwertsteuer aufkommen in ausgewählten EU-Ländern die in Tabelle A4 (vgl. im Anhang S. v) dargelegten Ergebnisse. Dabei lassen sich recht unterschiedliche Niveaus der Mehrwertsteuerhinterziehung in den einzelnen Ländern feststellen. Die Spannweite der Hinterziehungsquoten ist von 0,4 bis 34,9 % sehr groß (vgl. Großbritannien und Italien). Bemerkenswert ist, dass die länderspezifischen Hinterziehungsquoten im untersuchten Zeitablauf relativ stabil geblieben sind. Ferner kann bei der Mehrwertsteuerhinterziehung ein gewisses Süd-Nord-Gefälle festgestellt werden. Lediglich Belgien fällt aus dem Rahmen mit einer gegenüber den direkten Nachbarländern deutlich nach oben abweichenden Hinterziehungsquote. Außerdem lassen sich bei mehreren Ländern im Untersuchungszeitraum steigen-

de Steuerhinterziehungsquoten feststellen. So steigt zum Beispiel in Deutschland die Quote von 1,6 % in 1994 auf 7,5 % in 1996 an.

Trotz der Unterschiede bei den angewandten Erfassungsmethoden bzw. -ansätzen lässt der Vergleich der Steuerhinterziehungsquoten mit anderen Berechnungen hinsichtlich der allgemeinen Schattenwirtschaft darauf schließen, dass die quantifizierten Steuerhinterziehungsquoten relativ gut fundiert sind (vgl. Tabelle A5 im Anhang S. vi).

Stichprobenverfahren auf Makroebene mit unterschiedlichen Steuerhinterziehungsquoten

Unter Berücksichtigung der eben dargelegten Erkenntnisse wird im folgenden Fall ein gleiches Antragsvolumen bei gleichzeitig unterschiedlichen Steuerhinterziehungsquoten angenommen (vgl. Tabelle 2).

Tabelle 2: Kontrollanreize im Falle gleicher Antragsvolumina und unterschiedlicher Hinterziehungsquoten

	Land 1	Land 2
Anteil der Vorsteuerabzugsbetrüger	30 %	10 %
Anteil der Umsatzsteuerbetrüger	40 %	20 %
Antragsvolumen der Inländer	10.000	10.000
1. SP: gefundene Vorsteuerbetrüger	10 %	30 %
Zu recht abgelehntes Volumen (Fiskus)	1.000	3.000
2. SP: nicht existierende Rechnungen	40 %	20 %
Zu unrecht nicht erstattet (Unternehmenssektor)	4.000	2.000
Ergebnis für Staat (Verlust aus Vorsteuerbetrug)	-3.000	-1.000

Aus Unternehmenssicht:		
Vorsteuererschleichung	3.000	1.000
Umsatzsteuerbetrug	4.000	2.000
Schaden aus Umsatzsteuerbetrug im anderen Land	-2.000	-4.000
Saldo aus Unternehmenssicht	5.000	-1.000

Quelle: Eigene Berechnung.

Wenn der Unternehmenssektor insgesamt betrachtet wird, was freilich problematisch ist, da lediglich bestimmte unehrliche Unternehmen profitieren, während andere ehrliche Unternehmen verlieren, ergibt sich in diesem Fall eine Nettoposition von 5.000 im Land 1 und -1.000 in Land 2. Daraus folgt, dass sich die betrügerischen Unternehmen aus Land 1 erneut sowohl auf Kosten des Fis-

kus (-3.000) als auch der ehrlichen Unternehmen im anderen Land (netto: -2.000) einen finanziellen Vorteil verschaffen. Auf Grund des deutlichen Verlustes in Höhe von -3.000 durch Vorsteuerbetrüger nimmt das Land mit dem hohen Anteil an Vorsteuerbetrüger eine differenzierte Haltung ein. Es wird versuchen, den Vorsteuerbetrug durch Kontrollen einzudämmen. Dem hingegen schadet in diesem Zusammenhang der Umsatzsteuerbetrug dem heimischen Fiskus nicht. Daher wird es bei knappen Ressourcen rational sein, wohl nur den Vorsteuerbetrug zu bekämpfen. Fazit: Der Unternehmenssektor in dem Land mit der hohen Umsatzsteuerbetrugsquote profitiert von dem Verfahren.

Im Folgenden wird nun die realistischere Annahme unterstellt, dass die beiden Länder sowohl ungleiche Antragsvolumina als auch unterschiedliche Hinterziehungsquoten aufweisen (vgl. Tabelle 3).

Tabelle 3: Kontrollanreize im Falle unterschiedlicher Antragsvolumina und unterschiedlicher Hinterziehungsquoten

	Land 1	Land 2
Anteil der Vorsteuerabzugsbetrüger	30 %	10 %
Anteil der Umsatzsteuerbetrüger	40 %	20 %
Antragsvolumen der Inländer	1.000	10.000
1. SP: gefundene Vorsteuerbetrüger	10 %	30 %
Zu recht abgelehntes Volumen (Fiskus)	1.000	300
2. SP: nicht existierende Rechnungen	40 %	20 %
Zu unrecht nicht erstattet (Unternehmenssektor)	4.000	200
Ergebnis für Staat (Verlust aus Vorsteuerbetrug)	-300	-1.000

Aus Unternehmenssicht:		
Vorsteuererschleichung	300	1.000
Umsatzsteuerbetrug	4.000	200
Schaden aus Umsatzsteuerbetrug im anderen Land	-200	-4.000
Saldo aus Unternehmenssicht	4.100	-2.800

Quelle: Eigene Berechnung.

Der Fiskus des „kleinen“ Landes (geringes Antragsvolumen durch Inländer), welches auf Grund der hohen Antragsstellung durch Ausländer wohl eine hohe Attraktivität aufweist, erleidet nur einen relativ geringen Schaden in Höhe von -300. Dem hingegen profitieren die betrügerischen Unternehmen dieses Landes durch den Umsatzsteuerbetrug außerordentlich stark, da Land 2 ein ver-

gleichsweise hohes Antragsvolumen aufweist. Somit verschafft sich der Unternehmenssektor in Land 1 in erster Linie auf Kosten des Unternehmenssektors in Land 2 einen erheblichen Wettbewerbsvorteil.

Lediglich Land 2 hätte wegen der finanziellen Verluste in Höhe von -1.000 einen Kontrollanreiz. Da es jedoch im besten Fall nur die eigenen Vorsteuer- und Umsatzsteuerbetrüger ausfindig machen kann, nicht aber diejenigen im Land 1, wird das Land nur begrenzten Erfolg haben. Dem hingegen wird Land 2 wohl keine Kontrollen durchführen. Dementsprechend bringt auch der Ergänzungsvorschlag keine Lösung, da bei realistisch anzunehmenden unterschiedlichen Steuerhinterziehungsquoten und ungleichen Antragsvolumina schwerwiegende Verzerrungen entstehen, die darin gipfeln, dass Staaten mit ehrlichen Unternehmen, also einem geringeren Anteil an Steuerbetrügern, verlieren.

Alles in allem zeigt sich somit, dass auch ein Stichprobenverfahren auf „makroökonomischer“ Ebene keine Lösung für die Kontrollproblematik darstellt.

4. Föderaler Aufbau und grenzüberschreitender Vorsteuerabzug

4.1. Situation in Deutschland

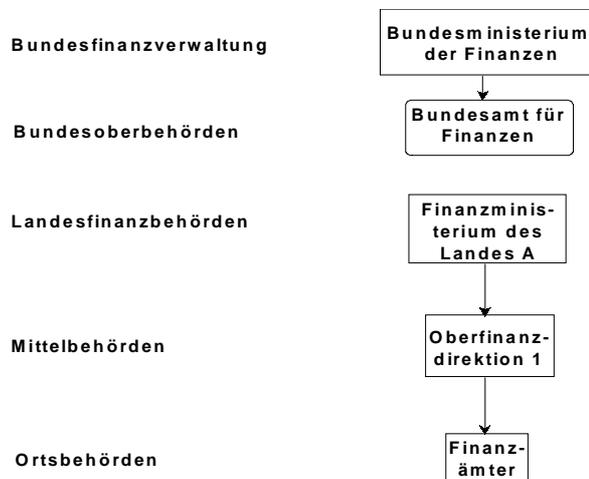
Die Finanzverwaltung der Bundesrepublik Deutschland ist entsprechend Artikel 108 GG zwischen dem Bund und den Bundesländern aufgeteilt (vgl. im Anhang S. xix).

In der Bundesfinanzverwaltung ist das Bundesministerium der Finanzen die oberste Behörde. Seine klassischen Aufgabenbereiche Haushalts- und Steuerpolitik betreffen alle Bereiche des gesellschaftlichen Lebens. Als Haushaltsministerium ist es für die Beschaffung sowie Verwaltung der Finanzmittel des Bundes verantwortlich, weshalb es den Bundeshaushalt aufstellt, die Rechnungslegung über Einnahmen und Ausgaben, Vermögen sowie Schulden des Bundes durchführt und für die finanziellen Beziehungen zwischen Bund, Ländern und Gemeinden zuständig ist.

Unter dem Bundesministerium der Finanzen gibt es eine Reihe Oberbehörden, die spezielle Aufgaben erledigen. Hierzu gehört unter anderem das Bundesamt für Finanzen (vgl. Abbildung 10). Seine Arbeitsschwerpunkte liegen im Bereich Steuern sowie in Dienstleistungen gegenüber den Bürgern, der Wirtschaft und anderen Verwaltungen. Außerdem ist die Außenstelle Saarlouis als Zentralstelle für Umsatzsteuerkontrolle in der Europäischen Union die zuständige Behörde für das Umsatzsteuerkontrollverfahren im Rahmen des EU-Binnenmarktes.¹

Die Verwaltungskompetenz für die Umsatzsteuer liegt hingegen bei den Ländern. Deren Landesfinanzverwaltung besteht aus dem jeweiligen Landesfinanzministerium als oberste Behörde, den Oberfinanzdirektionen (Landesabteilungen) als Mittelbehörden und den Finanzämtern als Ortsbehörden. Die Finanzämter sind, mit Ausnahme von Zöllen und Verbrauchsteuern, für welche die Bundeszollverwaltung zuständig ist, für die Verwaltung der Steuern verantwortlich. Eine weitere Ausnahme stellen die Kommunalsteuern dar, deren Verwaltung den Gemeinden übertragen worden ist.

¹ Dieses Kontrollverfahren wurde nach Wegfall der Grenzkontrollen und Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer an den Binnengrenzen der EU zur Sicherstellung des Steueraufkommens entwickelt. Es beruht auf einem rechnergestützten EU-weiten Informationsaustausch bestimmter Daten, die in Deutschland beim BfF gespeichert sind.

Abbildung 10: Finanzverwaltung in der Bundesrepublik Deutschland

Quelle: Eigene Darstellung.

Bei dem normalen Vorsteuererstattungsverfahren wendet sich jeder Steuerpflichtige auf Grund des föderalen Aufbaus in Deutschland zur Abgabe seiner periodischen Steuererklärung an sein regionales Finanzamt. Da hier alle steuerrelevanten Daten vorliegen, kann die gesamte steuerliche Situation des Antragstellers berücksichtigt werden. Die übergeordneten Ebenen werden dann nur bei Bedarf eingeschaltet. Somit wird dem in Deutschland weit verbreiteten Subsidiaritätsprinzip Rechnung getragen, wonach jede Aufgabe auf der niedrigst möglichen Ebene durchgeführt wird.

Für die Rückerstattung der Umsatzsteuer an ausländische Unternehmer, welche nicht bei einem deutschen Finanzamt im allgemeinen Besteuerungsverfahren (§ 18 Absatz 1 bis 4a UStG) geführt werden, ist grundsätzlich im Rahmen des besonderen Vorsteuer-Vergütungsverfahrens (§ 18 Absatz 9 UStG) das Bundesamt für Finanzen in Bonn zuständig.

4.2. Folgen eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs

Bei Einführung des geplanten Systems könnten die Finanzämter als unterste Bürokratieebene die vorgesehene Bearbeitung¹ durchführen, indem sie die von inländischen Unternehmen zur Verrechnung eingereichten ausländischen

¹ Gemäß Artikel 3 Vorschlag für eine Verordnung (EG) des Rates über Kontrollmaßnahmen sowie Maßnahmen im Rahmen des Erstattungssystems und der Verwaltungszusammenarbeit zur Durchführung der Richtlinie 98/xxx/EG (Vorlage der Kommission).

Rechnungskopien auf ihre Vorsteuerabzugsfähigkeit überprüfen. Dabei haben sie die Einhaltung der Beschränkungen des Vorsteuerabzugsrechts und gegebenenfalls des Pro-rata-Satzes für den Vorsteuerabzug zu überprüfen. Außerdem ist festzustellen, ob Art und Umstände der Ausgaben darauf hindeuten, dass der Steuerpflichtige im Land des Erwerbs steuerbare Umsätze bewirkt hat. Werden diesbezüglich Unregelmäßigkeiten festgestellt, so muss das Finanzamt die notwendigen Berichtigungen vornehmen.

Bei zusätzlichem Informationsbedarf steht den Finanzämtern der übliche inländische Verwaltungsweg über die Oberfinanzdirektionen zu den Finanzministerien und zum Bundesamt für Finanzen offen, welches wohl weiterhin eine zentrale Rolle im Zusammenhang mit Umsatzsteuererstattungen an ausländische Unternehmen einnehmen wird. Von dort könnten gebündelte Anfragen an die entsprechende Zentralstelle im Ausland und von dort (eventuell wieder unter Zwischenschaltung von Mittelbehörden) an die jeweiligen regionalen, für den Rechnungsaussteller zuständigen Finanzbehörden gestellt werden. Ein solcher Bürokratieweg würde allerdings das Verfahren unnötig in die Länge ziehen, da diese übergeordneten inländischen Behörden bezüglich des betroffenen Unternehmens eher schlechter informiert sind als die Basis. Ähnliche Probleme ergäben sich auch im Land des Erwerbs bezüglich Informationen über den Rechnungsaussteller, wenn sich die benötigten Kenntnisse ebenfalls ausschließlich bei den regionalen Institutionen befinden. Insgesamt wäre es daher wünschenswert, wenn sich die regionalen Behörden untereinander direkt, unter Umgehung des föderativen Verwaltungsweges, am besten elektronisch konsultieren könnten. Auf diese Weise wäre auch das Risiko des Informationsverlustes, welches ein langer Bürokratieweg häufig mit sich bringt, sowie unnötige Doppelbearbeitung weitgehend ausgeschlossen.

Vorteilhaft wäre in diesem Zusammenhang auch ein standardisiertes Anfrageformular, um Sprachprobleme oder missverständliche Anfragen zu vermeiden. Außerdem wäre es nützlich, eine gemeinsame Datenbank über die Steuerpflichtigen der einzelnen Ländern im Allgemeinen sowie über diejenigen, die an bestimmten Betrugsarten (wie beispielsweise Rechnungsfälschung oder Gründung fiktiver Gesellschaften zu betrügerischen Zwecken) beteiligt waren, aufzubauen. Auf diese sollten die innergemeinschaftlichen Finanzbehörden direkt zugreifen können, um einen Vorweg-Einblick zu erhalten. Allerdings ist die Realisierungsmöglichkeit einer solchen Datenbank gerade auf Grund der jüngsten Datenschutzdiskussionen in Deutschland über nationale Datenbanken beim

Bundesamt für Finanzen¹ sehr fraglich. Wenn sich eine solche Datenbank schon innerhalb eines Landes (Deutschland) nicht aufbauen lässt, wie soll sie sich dann innergemeinschaftlich umsetzen lassen.

Außerdem dürfte eine solche Datenbank auch nicht die direkte Vernetzung der innergemeinschaftlichen Finanzbehörden ausschließen. Durch diese Zusammenarbeit entstehen zwar an der Basis zusätzlicher Arbeitsaufwand und eine Vielzahl von Behördenverknüpfungen, doch überwiegen die Vorteile einer direkten Informationsbeschaffung. Allerdings ist auch in diesem Zusammenhang auf Grund der bisherigen Erfahrungen fraglich, inwieweit sich eine solche direkte internationale Verknüpfung tatsächlich umsetzen lässt. Schließlich ist schon die innerdeutsche Behördenzusammenarbeit oft problematisch, da Anfragen Dritter teilweise vor allem wegen personeller Engpässe nur zögerlich beantwortet werden und auch die innereuropäische Zusammenarbeit derzeit trotz der gesetzlichen Möglichkeiten² nur unzureichend klappt.³ Vermutlich lässt sich dies jedoch weniger auf ein „Nichtwollen“ als auf mangelnde Zeit- sowie Personalressourcen und Sprachschwierigkeiten zurückführen. Hinzu kommen massive technische Probleme durch nicht kompatible Computersysteme und Dateien. Diese treten sogar innerhalb Deutschlands durch die Autonomie der einzelnen Bundesländer auf.

Für die Anfragen wäre ein striktes Vorgehen gemäß dem föderativen Aufbau in Deutschland sicher von Nachteil. Stattdessen wären direkte Wege erforderlich, um bei Anfragen sowie Auskünften Zeit zu sparen. Das Ergebnis der Prüfung, d.h. die Summe der verrechneten Vorsteuer, die dem Land des Erwerbs in Rechnung zu stellen ist, kann dann hingegen auf dem üblichen Amtsweg weitergeleitet werden. Hierbei können den Oberfinanzdirektionen und den Landesfinanzministerien nicht zu unterschätzende Bündel- und eventuell nochmalige Kontrollaufgaben (zum Beispiel bezüglich Vollständigkeit der Angaben, sofern alle dafür benötigten Unterlagen vorliegen) zukommen. Außerdem sollten diese Stellen für eine koordinierte Weiterleitung sorgen und bereits Zwischenbestände sowie -aufstellungen für die einzelnen Bundesländer bilden, wodurch das Bundesamt für Finanzen als oberste inländische Stelle in diesem Verfahren

¹ Vgl. Keuchel (2002), S. 10.

² Auf Grundlage der Amtshilfe Richtlinie 77/799/EWG können die Mitgliedstaaten notwendige Informationen austauschen.

³ Vgl. KOM (2000) 28, S. 5 ff.

entlastet wird. In diesem Bereich kann also ein föderativer Verwaltungsaufbau durchaus vorteilhaft sein und eventuell zur Verfahrensbeschleunigung beitragen, während in einem zentral ausgerichteten System bei der obersten Behörde wesentlich mehr Arbeit anfällt, da viele einzelne Mitteilungen eingehen und von ihr zusammengefasst werden müssen. Allerdings müsste diese Vorteilhaftigkeit in der Praxis kritisch überprüft werden. Beispielsweise würde nämlich ein direkter Datentransfer von den regionalen Finanzbehörden zum Bundesamt für Finanzen das Verfahren vermutlich ungemein beschleunigen. Außerdem ergäben sich bei einer elektronischen Übermittlung der für die internationalen Ausgleichssalden benötigten Daten auch beim Bundesamt für Finanzen keine allzu schwerwiegenden Übersichtsprobleme.

Beim Bundesamt für Finanzen sollte dann die endgültige Aufstellung über alle verrechneten Vorsteuerbeträge fertiggestellt und die Verrechnung mit den zuständigen Stellen im Ausland gemäß den Vorschriften sowie den bilateralen Verträgen abgewickelt werden. Ansonsten ergäbe sich eine Vielzahl von Erstattungssalden zur Begleichung. Da der Anteil der Länder an der Umsatzsteuer in Deutschland ohnehin nach dem Pro-Kopf-Prinzip erstattet wird, hätten die Länder auch keinen langfristigen finanziellen Vorteil davon, wenn sie die Verrechnung selbst vornehmen würden. Stattdessen würde sich das Verfahren nur durch viele Einzelverrechnungen verkomplizieren. Allerdings scheint diese Erkenntnis noch nicht in allen Verwaltungen Einzug gehalten zu haben, denn die tägliche Verwaltungspraxis gibt immer wieder Anlass zu der Vermutung, dass die Finanzämter wegen des Zinseffektes oder einer eventuell notwendigen Rechtfertigung gegenüber der Oberfinanzdirektion die Vorsteuer nicht vorschießen möchten. Daher könnte es durchaus auch ein ungerechtfertigtes Interesse an einer selbständigen Eintreibung geben. Da diese international jedoch wohl nicht durchführbar wäre und das System nur unnötig verkomplizieren würde, dürften Zentralstellen für diese Aufgabe eindeutig von Vorteil sein.

Außer einer endgültigen Bündelung der Erstattungsbearbeitung und der Durchführung des Clearings wird das Bundesamt für Finanzen trotz des derzeitigen Expertenstamms wohl keine weitere Kontrolle der Verrechnungen leisten können, da die notwendigen Informationen sowie Belege entweder nur bei den regionalen Finanzämtern oder im Ausland vorliegen.

Gegenüber dem derzeitigen System gäbe es durch die dezentrale Bearbeitung im jeweiligen Sitzland des Unternehmens (eindeutig festgelegte Zuständigkeit

einer bestimmten Behörde in allen Steuerangelegenheiten) auch noch den Vorteil, dass die ausländischen Unternehmen nicht mehr zwischen verschiedenen Behörden eines Landes (zum Beispiel in Deutschland zwischen dem Bundesamt für Finanzen und den regionalen Finanzbehörden) hin und her geschoben werden. Dies kann nämlich derzeit in Fällen vorkommen, wenn das Bundesamt bei einer Antragsstellung auf Umsatzsteuererstattung feststellt, dass beispielsweise auf Grund von Umsätzen im Inland ein regionales Finanzamt für den ausländischen Unternehmer zuständig ist und ihn daher an dieses verweist. Nicht selten sehen jedoch die regionalen Finanzämter wegen der Steuererstattung widersprechender regionaler Interessen den Sachverhalt anders und verweisen den Antragsteller an das Bundesamt für Finanzen zurück. Diese Problematik könnte allerdings auch im jetzigen System gelöst werden, wenn das Bundesamt für Finanzen von vorn herein für sämtliche Erstattungen an ausländische Unternehmen, unabhängig davon, ob sie einen Sitz in Deutschland haben oder nicht, zuständig wäre.

4.3. Beurteilung

Insgesamt wäre bei dem geplanten Verfahren darauf zu achten, dass die existierenden föderativen Elemente auf die Durchführung keinen negativen Einfluss haben. Auf Grund der Erfahrungen der Vergangenheit ist nicht auszuschließen, dass die negativen Auswirkungen wie lange bürokratische Wege, Berücksichtigung ungerechtfertigter Landesinteressen, technische Probleme, mangelnde Zusammenarbeit oder nicht funktionierender direkter nationaler sowie internationaler Informationsaustausch überwiegen werden. Hinzu kommt, dass die Finanzämter zwar natürlich weiterhin den Landesbehörden der einzelnen Bundesländer unterstellt wären, jedoch im Rahmen ihrer neuen Prüftätigkeiten bei einem grenzüberschreitenden Vorsteuerabzug direkt einer Bundesbehörde zuarbeiten müssten.

Bei all dem darf aber auch nicht vergessen werden, dass es auch im bestehenden System dringend erforderlich ist, vor allem die technische Ausstattung der Finanzbehörden zu verbessern. Außerdem müssen kompatible Dateien und schnelle Datenverbindungen geschaffen werden, die den einzelnen Behörden eigenständige Recherchen sowohl bei den anderen Länderbehörden als auch beim Bundesamt für Finanzen ermöglichen.

5. Kosten und Nutzen eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs

Das geplante System ist vor allem für die Unternehmen vorteilhaft, die in einem Land mit großzügigen Umsatzsteuerrückerstattungen ansässig sind. Dem gegenüber stellen sich Unternehmen, deren Sitzländer restriktivere Anrechnungsmöglichkeiten haben, schlechter. Zusätzliche Erleichterungen ergeben sich durch die vereinfachte Antragsstellung und die weitgehend abgebaute Rechtsunsicherheit. Bisher mussten Unternehmen einen aufwendigen Antrag an die zuständige Stelle im Ausland stellen, wobei landesspezifische Regelungen und Fristen zu beachten waren. Künftig können die Unternehmen hingegen die Erstattungsanforderungen im Rahmen ihrer periodischen Umsatzsteuererklärung im Sitzland erfüllen und müssen daher nur noch mit den Vorsteuerabzugsregelungen ihres Sitzlandes vertraut sein. Außerdem ist keine Bescheinigung mehr erforderlich, die nachweist, dass ein Unternehmer in seinem Sitzstaat mit einer Steuernummer geführt wird. Stattdessen genügt nach der neuen Regelung die Vorlage einer schriftlichen Erklärung, dass der Antragsteller keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer im Erwerbsland führt. Darüber hinaus müssen nicht mehr die Originaldokumente eingereicht werden, sondern nur noch Kopien, was sich vor allem aus Buchführungsgründen für die Unternehmen ebenfalls als vorteilhaft erweisen kann. Auch die sich ergebenden verkürzten Bearbeitungszeiten und die verminderten Zinsverluste sowie die gesenkten Verwaltungskosten sind aus Unternehmenssicht wünschenswert.

Dem gegenüber ergeben sich aber auch Kosten für die Unternehmen. Durch die streng formalisierten Anforderungen des Vorsteuerabzugverfahrens könnte sich ein erhöhter Verwaltungsaufwand ergeben sowie eventuelle Übersetzungskosten. Für Unternehmen, die in Länder mit restriktiven Vorsteuerabzugsregelungen ansässig sind, können sich gegenüber dem jetzigen System finanzielle Verluste ergeben.

Die Betrachtung des Staates zeigt, dass sich auch auf dieser Seite sowohl Kosten als auch Nutzen ergeben. So kann sich ein Handel mit Rechnungskopien etablieren, da sowohl Mehrfacheinreichungen durch verschiedene Steuerpflichtige in einem Land als auch durch einen Steuerpflichtigen in verschiedenen Ländern, ermöglicht werden. Insgesamt können auch Hinterziehungen kleinerer Beträge beträchtliche Steuerausfälle für den Fiskus verursachen („Ameisenkriminalität“). Weiterhin ergeben sich Probleme dadurch, dass das Land des Vorsteuerabzugs den Inhalt der Rechnungen auf den ersten Blick (vor allem

wegen unterschiedlichen Rechnungsstandards in den einzelnen Ländern) nicht immer nachvollziehen kann und außerdem nicht so gut über die Gegebenheiten vor Ort informiert ist. Dem gegenüber kann zukünftig die zuständige Behörde den Antragsteller besser beurteilen. Zusätzliche Kosten entstehen den Verwaltungen der einzelnen Länder vor allem dadurch, dass künftig vermutlich Erstattungen beantragt werden, die zur Zeit nicht beantragt wurden, da den Berechtigten der Aufwand zu hoch erschien. Diese Kosten bestehen einerseits in höherem Verwaltungsaufwand, andererseits in den zusätzlich zu erstattenden Beträgen. Dabei ist jedoch zu beachten, dass die Bearbeitungskosten in erster Linie im Sitzland des Unternehmens anfallen, da dort die Bearbeitung im Rahmen der periodischen Steuererklärung erfolgen soll. Darüber hinaus muss die Verwaltung nun zusätzliches Personal bereitstellen, da kein konzentrierter Einsatz mehr erfolgt, sondern die Aufgaben auf die Finanzämter verlagert werden. Auch entstehen weitere Kosten durch die unbedingt erforderliche technische Ausrüstung der einzelnen europäischen Finanzbehörden sowie deren Vernetzung. Eine solche direkte Verbindung der Finanzbehörden wäre für die Verwaltung der Dateien, welche die Umsatzsteuernummern, die Namen und nach Möglichkeit weitere Angaben über die Steuerbetrüger enthalten sollen, äußerst notwendig trotz der dadurch entstehenden Kosten.

Abschließend stellt sich die Frage, wessen Nutzen schwerer wiegt. Solange es sich um die Erfüllung berechtigter Ansprüche handelt, ist dem Vorteil aus Unternehmenssicht wohl gegenüber den finanziellen Staatseinbußen der Vorrang zu geben. Außerdem darf auch nicht vergessen werden, dass die Unternehmen durch höhere Vorsteuererstattungen liquider und dadurch wettbewerbsfähiger werden, was letztendlich durch höhere Ertragssteuerzahlungen auch wieder dem Staat zu Gute kommt. Insgesamt gesehen dürften sich aber für die einzelnen Staaten im Binnenmarkt wohl höhere Kosten ergeben als Nutzensteigerungen auf der Unternehmensebene. Dies gilt umso mehr, wenn die angeregten Kontrollen und Steuerhinterziehungsmöglichkeiten berücksichtigt werden.

Abbildung 11: Vor- und Nachteile des geplanten Systems eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs

Vorteile	Nachteile
<ul style="list-style-type: none"> - Prinzip vom einheitlichen Ort der Besteuerung und des Vorsteuerabzugs - Vorsteuerabzug nach Regeln des Niederlassungsstaates - Bessere Informationslage der bearbeitenden Verwaltung über Steuerpflichtige - Betrachtung der steuerlichen Gesamtsituation des Unternehmers möglich - Einfaches Antragsverfahren (u.a. im Inland, in Landessprache, kaum Nachweise, nur Rechnungskopie) - Antragsstellung erzeugt kaum Kosten - Größere Transparenz bei Bearbeitung des Antrages - Kurze Bearbeitungszeiten geplant - Bessere Kontrollmöglichkeiten durch mehrstufigen Prozess - Einspruchsfristen geben Anreiz zu ordnungsgemäßer Prüfung und gegen Verfahrenverschleppung - Korrekte Verbuchung der zum Vorsteuerabzug eingereichten Rechnungen notwendig 	<ul style="list-style-type: none"> - Kopienhandel und Mehrfacheinreichungen möglich - Eventuell Übersetzungskosten - Finanzierung der privaten Lebensführung durch Ausland erleichtert - Ungewissheit, ob Verwaltung Anforderungen (Fristen, Zusammenarbeit und Bearbeitung) erfüllen kann - Problem der Ausgabenzuordnung (privat vs. geschäftlich) nicht gelöst - Weiterhin Wettbewerbsverzerrungen durch unterschiedliche Vorsteuerabzugsregelungen - Steuerkontrollen noch wichtiger; Abschwächung des Vereinfachungseffektes durch Kontrollmaßnahmen - Keine Einreichung der Originalrechnung - Erfordernis zur Vereinheitlichung der Rechnungen - Gefahr von Informationsverlusten bei fehlender Zusammenarbeit zwischen Erstattungsbehörde und Finanzamt - Höhere Kosten für Staaten durch höheren Verwaltungsaufwand und umfangreichere Erstattung - Erhöhter Verwaltungsaufwand steht eventuell nicht in Relation zu der Erhöhung der Steuergutschriften - Gefahr von leichtfertiger Erstattung, mangelnder Kontrolle durch Sitzland - Kontrolle und Auszahlung wird nicht von dem Land des Erwerbs durchgeführt

Quelle: Eigene Darstellung.

6. Wirtschaftspolitische Implikationen

Der Binnenmarkt ist seit 1993 in einem Übergangsstadium stecken geblieben. Nachdem das angestrebte Ursprungslandprinzip bei der Mehrwertsteuer derzeit aus verschiedenen Gründen nicht umgesetzt werden kann, versucht die Europäische Kommission mit einzelnen kleineren Schritten eine Weiterentwicklung zu erreichen. Hierzu gehört auch der hier untersuchte Vorschlag, die Achte Richtlinie aufzuheben und einen grenzüberschreitenden Vorsteuerabzug in Artikel 17 der Sechsten MwSt-Richtlinie einzuführen. Bisher muss der ausländische Unternehmer in einer der Sprachen des Vergütungslandes bei der zuständigen zentralen Behörde im Land der Umsatzsteuererhebung einen schriftlichen Antrag auf Rückerstattung der gezahlten Umsatzsteuer stellen. Nach dem geplanten Verfahren kann der Unternehmer, welcher in einem Mitgliedstaat, in dem er nicht ansässig ist, Umsatzsteuer gezahlt hat, diese in seinem Heimatland von der in seiner periodischen Steuererklärung ausgewiesenen Umsatzsteuerschuld abziehen. Grundsätzlich ist ein solches Vorgehen zu begrüßen, denn es würde in diesem Bereich den Binnenmarkt in Richtung Ursprungslandprinzip vervollständigen.

Hinzu kommt, dass das bestehende Verfahren nicht perfekt funktioniert, sondern teilweise Anlass zu Kritik bietet. Insbesondere sind die langen Bearbeitungszeiten in einzelnen Ländern ein Ärgernis, das den betroffenen Unternehmen unnötige Kosten verursacht. Das geplante Verfahren stellt zudem für die betroffenen Unternehmen eine starke Vereinfachung gegenüber der aktuellen Situation dar, weil beispielsweise auch keine aufwändigen Antragsprozesse mehr durchlaufen werden müssen (Fristen, Formulare, Sprachprobleme, Kenntnis der entsprechenden Behörde, etc.). So gesehen wäre die Überführung der Vergütung der im Ausland gezahlten Umsatzsteuer in das allgemeine Vorsteuerabzugsverfahren eine Entwicklung, die für die Unternehmen von Vorteil wäre.

Den Vorteilen des Unternehmensektors stehen allerdings Nachteile auf Seiten der öffentlichen Verwaltung gegenüber. Hier wäre als erstes zu erwähnen, dass der Wegfall der Unternehmenskosten, also insbesondere der Bearbeitungsgebühr, im Rahmen des bisherigen Verfahrens erhöhte Personalkosten bei der öffentlichen Verwaltung bedingt. Hinzu kommen aber noch weitere, der Größe nach schlecht zu beziffernde, Kosten und Risiken für den Fiskus. So dürften beispielsweise die im Rahmen eines solchen Verfahrens unbedingt erforderli-

che zusätzliche EU-weite technische Ausrüstung der einzelnen Finanzämter, um die entsprechende Vernetzung als Voraussetzung für den notwendigen Datenaustausch zu haben, einen erheblichen Aufwand mit sich bringen. Durch den Einsatz optimaler Kontrollverfahren und -strategien, auch auf der Grundlage von Risikoanalysen, die unter anderem eine bessere Auswahl der zu kontrollierenden Steuerpflichtigen ermöglichen, soll versucht werden, Steuervergehen entgegenzuwirken. Solch eine Strategie erfordert aber den unmittelbaren Zugang zu sachdienlichen Informationen und den Einsatz geeigneter, flexibler Kontrollen sowie Beitreibungsmaßnahmen. Eine umfassendere Kenntnis der Betrugsproblematik, ein angemessener Einsatz der öffentlichen Kontrollorgane und eine intensivere Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten sind unabdingbar, um verstärkt gegen Steuervergehen vorgehen zu können. In diesem Zusammenhang wäre der Aufbau von nationalen und internationalen Datenbanken mit Informationen über potentielle Steuerhinterzieher, sofern er nicht bereits erfolgt ist, unbedingt erforderlich. Dass der Zugriff auf diese Informationen von den einzelnen Finanzämtern dann direkt möglich sein müsste, liegt auf der Hand. Inwieweit der in Deutschland extensive Datenschutz dies behindert, muss sich noch herausstellen.

Neben diesen Kosten sind freilich noch andere Risiken zu beachten. Während bei dem bisherigen Verfahren Überprüfung der Ansprüche und Auszahlung der Umsatzsteuerrückvergütung in einer Hand liegen, nämlich bei der öffentlichen Verwaltung des Erwerbstaates, wird im vorgesehenen Verfahren eine Teilung vorgenommen. Das Sitzland des Unternehmens mit Anspruch auf die Vorsteuererstattung führt die Überprüfung durch und das Erwerbsland hat die Auszahlung vorzunehmen. Lediglich dann, wenn das Sitzland Anfragen an das Land des Erwerbs richtet, wobei die Kriterien für Prüfungsanfragen bislang nicht festliegen, kann sich das Erwerbsland im Rahmen des vorgesehenen Verfahrens ebenfalls in die Überprüfung der beantragten Vergütung einschalten. Dass diese beschränkte Eingriffsmöglichkeit für das Erwerbsland, das letztendlich die Zahllast zu tragen hat, unbefriedigend ist, dürfte auf der Hand liegen. Die Trennung der Verantwortung für die Durchführung einer Tätigkeit und der dabei anfallenden Zahlungsverpflichtung wird auch in anderen Bereichen als negativ beurteilt (Konnextitätsprinzip!). Diese Konstruktion lässt darauf schließen, dass das vorgesehene Verfahren in Bezug auf die Vorsteuererstattungen zu Ineffizienzen führen wird. Dies bedeutet, dass die Kosten für die öffentliche Verwaltung steigen werden, da im Rahmen des neuen Verfahrens die Bemühungen der Verwaltung zur Eindämmung der Steuerhinterziehungen systembedingt

tendenziell abnehmen werden. Für eine solche Entwicklung sprechen nicht nur empirische Erfahrungen, sondern auch theoretische Modelle. Anhand des Gefangenendilemmas lässt sich auch theoretisch nachweisen, dass dieses Verfahren wohl zu keinem effizienten Verhalten der beteiligten öffentlichen Verwaltungen führen wird.

Auch weitergehende Überlegungen des ifo Instituts hinsichtlich einer Erweiterung der Kontrollmöglichkeiten der betroffenen Länder mittels eines zusätzlichen Prüfverfahrens auf „makroökonomischer“ Ebene führten zu keinem befriedigenden Ergebnis. So wurde in verschiedenen Modellbeispielen überprüft, ob die von den beiden Ländern vorgelegten Rückvergütungsanträge auf dieser „makroökonomischen“ Ebene nochmals im Rahmen von Stichprobenverfahren auf ihre Berechtigung hin untersucht werden sollten. Dabei ließ sich grundsätzlich nachweisen, dass bei diesem Verfahren Länder mit einer höheren Steuerhinterziehungsquote profitieren würden. Dass Länder mit ehrlicheren Steuerzahlern aber bei einem Ausgleichsverfahren zusätzliche Lasten tragen müssen, dürfte nicht vermittelbar sein. Nachdem die Steuerhinterziehungsquoten in den einzelnen EU-Ländern stark differieren, wie verschiedene Untersuchungen und hier auch eine Studie des ifo Instituts dargelegt haben, wird dieses Stichprobenverfahren verworfen.

Sowohl das geplante Kontrollverfahren auf der Ebene der Finanzämter als auch das zusätzliche Verfahren auf „makroökonomischer“ Ebene haben sich im Rahmen der Überprüfung als wenig effizient erwiesen. Dies dürfte bei einer Realisierung des geplanten Verfahrens auch bald unter den betroffenen Unternehmen bekannt sein. Vieles spricht dafür, dass die Steuerhinterziehung zunehmen dürfte, und dies unter Umständen angesichts eines systembedingten nur unzureichenden Kontrolldruckes sogar deutlich. Auf Grund der dargelegten negativen Aspekte und auch vor dem Hintergrund der aktuellen Probleme mit der Entwicklung des Mehrwertsteueraufkommens ist von einer Implementierung des grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugsverfahrens abzusehen. Stattdessen sollte das bestehende System beispielsweise durch einheitliche Formulare und einheitliche Sprachanforderungen sowie knappe Fristen für die Bearbeitung optimiert werden. Bei Verletzung der Bearbeitungsfristen sollte der betroffene Staat mit spürbaren Sanktionen rechnen müssen.

Literaturverzeichnis

- Aronowitz, A. A. (1996)*, Value Added Tax Fraud in the European Union, Amsterdam, New York.
- Haase, K. D. (1996)*, Die Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt. Ergebnisse einer Umfrage bei mittelständischen Unternehmen der Europäischen Union zu den Anforderungen an das Umsatzsteuersystem ab 1997, Passau.
- Hepting, U. (2002)*, Flickschuster am Werk, in: Markt und Mittelstand Nr. 2/2002, München.
- Keuchel, J. (2002)*, Griff nach den Steuerzahlern, in: Handelsblatt vom 07.03.2002, S.10, Düsseldorf.
- Kühn, A. und M. Winter (2002)*, Bekämpfung der Umsatzsteuerverkürzung: Ist der Gesetzgeber das richtige Mittel?, UR 2001, S. 478-480.
- Merk, L. (2001)*, Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs im EG-Binnenmarkt, UR 2001, S. 97-99.
- Nam, C. W., R. Parsche und B. Schaden (2001)*, Measurement of Value Added Tax Evasion in Selected EU Countries on the Basis of National Accounts Data, ifo Studien 47 Jg., Nr. 2, S. 127-144.
- Parsche, R. et al. (1990)*, Umsatzsteuer und Sonderverbrauchssteuern im EG-Binnenmarkt ab 1993. Die steuerrechtliche und technische Abwicklung des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs, ifo Institut für Wirtschaftsforschung, München.
- Parsche, R. (1991)*, Europäische Umsatzsteuerharmonisierung und Clearing-Verfahren, ifo Studien zur Finanzpolitik Nr. 49, München.
- Parsche, R. (als Mitglied der Ursprungslandkommission des Bundesministeriums der Finanzen) (1994)*, Ausarbeitung der endgültigen Regelung für die Umsatzbesteuerung des innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehrs und für ein funktionsfähiges Clearing-Verfahren, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 52, Bonn.

Parsche, R. et al. (1996), Ursprungslandprinzip und Clearing bei der Mehrwertsteuer – ein makroökonomischer Ansatz, ifo Studien zur Finanzpolitik Nr. 61, München.

Parsche, R. et al. (1998), Der europäische Binnenmarkt und die Duty Free Sonderregelung, ifo Studien zur Finanzpolitik Nr. 68, München.

Schneider, F. und D. Enste (2000), Shadow Economies: Size, Causes, and Consequences, The Journal of Economic Literature, 38 Jg., Nr. 1, S. 77-114

Vervaele, J.A.E. (ed) (1996), La Lutte contre la Fraude à la TVA dans l'Union Européenne, Bruxelles.

Offizielle Dokumente

BT-Drucksache 14/7085 Stellungnahme des Bundesrates und Gegenäußerung der Bundesregierung zur Drucksache 14/6883: Entwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung von Steuerverkürzungen bei der Umsatzsteuer und anderen Steuern (Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz – StVBG)

BT-Drucksache 14/3924 Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Gerda Hasselfeldt, Heinz Seiffert, Norbert Barthle, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der CDU/CSU –Drucksache 14/3829-

EUROPÄISCHE KOMMISSION (1995), Verfahren der Mitgliedstaaten zur Erhebung und Kontrolle der Mehrwertsteuer, Zweiter Bericht nach Verordnung (EWG, Euratom) Nr. 1553/89, Artikel 12, Amt für Amtliche Veröffentlichungen, Brüssel, Luxemburg.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (1996), Verfahren der Mitgliedstaaten zur Erhebung und Kontrolle der Mehrwertsteuer, Dritter Bericht der Kommission gemäß Artikel 12 der Verordnung (EWG, Euratom) Nr. 1553/89, **KOM (1996) 681** endgültig, Brüssel.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (1998), Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament, Dritter Bericht gemäß Artikel 12 der Verordnung (EWG, EURATOM) Nr. 1553/89 über Verfahren zur Erhebung und Kontrolle der Mehrwertsteuer, **KOM (1998) 490** endgültig, Brüssel.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (1998), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich des Vorsteuerabzugs, Vorschlag für eine Verordnung (EG) des Rates über Kontrollmaßnahmen sowie Maßnahmen im Rahmen des Erstattungssystems und der Verwaltungszusammenarbeit zur Durchführung der Richtlinie 98/xxx/EG (Vorlage der Kommission), **KOM (1998) 377** endgültig, Brüssel.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2000), Dritter Bericht gemäß Artikel 14 über die Anwendung der Verordnung (EWG) Nr. 218/92 des Rates vom 27. Januar 1992 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung (Mehrwertsteuer) und Vierter Bericht gemäß Artikel 12 der Verordnung (EWG, EURATOM) Nr. 1553/89 über Verfahren zur Erhebung und Kontrolle der Mehrwertsteuer, **KOM (2000) 28** endgültig, Brüssel.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2000), Strategie zur Verbesserung der Funktionsweise des MwSt-Systems im Binnenmarkt. Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament, **KOM (2000) 348** endgültig, Brüssel.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2000), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG mit dem Ziel der Vereinfachung, Modernisierung und Harmonisierung der mehrwertsteuerrechtlichen Anforderungen an die Rechnungsstellung (von der Kommission vorgelegt), **KOM (2000) 650** endgültig, Brüssel.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2001), Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlamentes und des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer. Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlamentes und des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/799/EWG des Rates über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten und

indirekten Steuern (von der Kommission vorgelegt), **KOM (2001) 294** endgültig, Brüssel.

EUROPÄISCHER RECHNUNGSHOF (1998), Sonderbericht Nr. 9/98 über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Union im Bereich der Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Handelsverkehr, zusammen mit den Antworten der Kommission, in: Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften C 356/1 bis C 356/17, Brüssel.

EUROPÄISCHER RECHNUNGSHOF (1998), Sonderbericht Nr. 6/98 über die Bilanz des Systems der Mehrwertsteuer- und BSP-Eigenmittel zusammen mit den Antworten der Kommission, in: Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften C 241/58 bis C 356/80, Brüssel.

Anhang

Tabelle A1: Mehrwertsteuersätze in den EU-Mitgliedstaaten

	Normalsatz	Ermäßigter Satz	Stark ermäßigter Satz	Zwischensatz
Belgien	21	6	-	12
Dänemark	25	-	-	-
Deutschland	16	7	-	-
Finnland	22	8 / 17	-	-
Frankreich	19,6	5,5	2,1	-
Griechenland	18	8	4	-
Großbritannien	17,5	5	-	-
Irland	21	12,5	4,3	12,5
Italien	20	10	4	
Luxemburg	15	6	3	12
Niederlande	19	6	-	-
Österreich	20	10 / 12	-	-
Portugal	17	5 / 12	-	-
Schweden	25	6 / 12	-	-
Spanien	16	7	4	-

a) Steuerbefreiungen mit Vorsteuerabzugsrecht (Nullsätze) sind nicht aufgeführt.

Quelle: Europäische Kommission, Generaldirektion Steuern und Zollunion, Steuerpolitik, DOC/2908/2002 – DE, Stand: Mai 2002.

Tabelle A2: Erfolgsprovision der Umsatzsteuervergütung in Italien

Erstattungsbetrag	Erfolgsprovision
bis 1.000 €	125 €
über 1.000 € bis 2.500 €	13 %
über 2.500 € bis 10.000 €	11 %
über 10.000 € bis 25.000 €	9 %
über 25.000 € bis 50.000 €	7 %
über 50.000 €	5 %

Quelle: Angaben der Deutsch-Italienischen Handelskammer <http://www.ahk-italien.it/de/servizi/legale/rimborsoiva3.htm>.

Tabelle A3: Mindestantragssummen in den einzelnen EU-Staaten

Mindestantragssumme	Vierteljahresanträge	Jahresanträge
Belgien	223,10 Euro 9.000 BF	27,27 Euro 1.100 BF
Dänemark	1.500 DKr ¹	200 DKr ²
Deutschland	204,52 Euro 400 DM	25,56 Euro 50 DM
Finnland	201,83 Euro 1200 FIM	25,23 Euro 150 FIM
Frankreich	213,43 Euro 1.400 FF	25,92 Euro 170 FF
Griechenland	135 Euro 46.000 GDR	17,61 Euro 6.000 GDR
Großbritannien	130 £ ³	16 £ ⁴
Irland	196,81 Euro 155 IR £	20,32 Euro 19,40 IR £
Italien	205,55 Euro 398.000 Lit	25,82 Euro 50.000 Lit
Luxemburg	223,10 Euro 9.000 Flux	27,27 Euro 1.100 FLux
Niederlande	213,28 Euro 470 HFI	27,23 Euro 60 HFL
Österreich	363,36 Euro 5.000 öS	36,34 Euro 500 öS
Portugal	159,62 Euro 32.000 ESC	19,95 Euro 4.000 ESC
Schweden	2.000,- SEK ⁵	250,- SEK ⁶
Spanien	150,25 Euro 25.000 ptas	18,03 Euro 3.000 ptas

¹ ~ 195,85 €

² ~ 26,08 €

³ ~ 197,90 €

⁴ ~ 24,36 €

⁵ ~ 212,73 €

⁶ ~ 26,59 €

Alle Werte bezogen auf 26.08.02

Quelle: Basierend auf Angaben des Deutschen Industrie- und Handelskammertages
(www.dihk.de).

Tabelle A4: Vergleich des bereinigten hypothetischen Mehrwertsteueraufkommens mit dem tatsächlichen Aufkommen für 1994-96 (in Mrd. Landeswährung)

	1994 (1991)			1995 (1992)			1996 (1993)		
	Quantifiziertes Aufkommen	Tatsächliches Aufkommen	Hinterziehungsquote (%)	Quantifiziertes Aufkommen	Tatsächliches Aufkommen	Hinterziehungsquote (%)	Quantifiziertes Aufkommen	Tatsächliches Aufkommen	Hinterziehungsquote (%)
Deutschland (DM)	239,6	235,7	1,6	247,3	234,6	5,2	256,3	237,1	7,5
Belgien (BEF)	667,3	547,3	18,0	686,4	549,8	19,9	720,3	575,8	20,1
Dänemark (DKR)	95,7	91,4	4,5	99,6	95,4	4,3	105,1	101,2	3,8
Frankreich (FF)*	560,3	514,8	8,1	569,1	520,9	8,5	571,1	515,1	9,8
Griechenland (DRS)	2160,0	1735,5	19,8	2438,8	1939,6	20,5	2712,1	2160,5	20,3
Italien (ITL)*	121448,8	81112,0	33,2	130373,7	84062,0	35,5	133594,1	86947,0	34,9
Niederland (HFL)	42,7	41,1	3,8	44,3	43,6	1,7	47,3	46,5	1,6
Portugal (ESC)	1259,1	1084,5	13,9	1408,6	1225,6	13,0	1509,0	1273,8	15,6
Spanien (PTS)	4482,2	3569,0	19,2	5127,8	3791,0	24,6	5404,8	4080,0	24,0
Großbritannien (GBP)*	38,7	38,5	0,4	41,1	39,3	4,4	43,5	40,7	6,5

* Werte von 1991-93

Quelle: Nam, Parsche und Schaden (2001), Measurement of Value Added Tax Evasion in Selected EU Countries on the Basis of National Accounts Data, ifo studien, Vol. 47, No.2, S.135.

Tabelle A5: Geschätzte Mehrwertsteuerhinterziehung und Schattenwirtschaft in ausgewählten EU-Ländern (1994-96)

	Deutsch- land	Belgien	Frankreich	Dänemark	Griechen- land	Italien	Niederlan- de	Portugal	Spanien	Großbri- tannien
Bereinigte Mehr- wertsteuerhinterzie- hungsquote in %: Durchschnittswerte von 1994-96	4,8 (7)	19,3 (4)	8,8* (6)	4,2 (8)	20,2 (3)	34,5* (1)	2,4 (10)	14,2 (5)	22,6 (2)	3,8* (9)
Anteil der Schatten- wirtschaft als % des BIP nach Schneider und Enste (2000): Durchschnittswerte von 1994-95 nach currency-demand- Ansatz	13,5 (9)	21,5 (5)	14,5 (7)	17,8 (6)	29,6 (1)	26,0 (2)	13,7 (8)	22,1 (4)	22,4 (3)	12,5 (10)

* Durchschnittswerte von 1991-93; Rangfolge im Klammer.

Quelle: Nam, Parsche und Schaden (2001), Measurement of Value Added Tax Evasion in Selected EU Countries on the Basis of National Accounts Data, ifo studien, Vol. 47, No.2; Schneider und Enste (2000), Shadow Economies: Size, Causes and Consequences, Journal of Economic Literature, Vol.38, No.1, S. 135.

Tabelle A6: Entwicklung der Umsatzsteuerrückerstattung an ausländische Unternehmen durch das Bundesamt für Finanzen in Bonn

Jahr	Eingänge beim BfF	Vergütet vom BfF	Rückstand am 31.12.	Antragst. Gesamt	davon BfF	v.H.
1991	38.443	44.306	16.065	93.015	61.520	66,14%
1992	43.970	42.459	17.576	103.313	72.053	69,74%
1993	58.340	47.871	28.045	118.346	84.419	71,33%
1994	68.184	49.017	47.212	136.156	101.298	74,40%
1995	64.282	64.660	46.834	152.468	117.470	77,05%
1996	62.614	82.738	26.710	165.848	130.541	78,71%
1997	62.086	80.291	8.849	178.282	142.466	79,91%
1998	62.111	59.694	11.266	190.545	154.863	81,27%
1999	66.851	56.026	22.091	202.765	166.967	82,35%
2000	62.860	63.086	21.865	213.705	177.805	83,20%
2001	64.951	60.104	26.712	225.087	188.894	83,92%

Jahr	Vergüteter Betrag insgesamt in Euro	davon pauschale Reisekosten in Euro	versagte Vergütungen in Euro	davon versagte pauschale Reisekosten in Euro
1991	231.949.078,4	2.757.670,2	50.191.611,2	489.901,5
1992	215.369.367	2.210.688,1	55.490.354	1.159.290,9
1993	243.194.956,6	1.003.934,4	68.165.151,4	954.057,4
1994	179.415.172,1	438.259,5	78.447.245,4	876.514,8
1995	254.203.365,3	445.611,8	102.938.921,6	487.437,1
1996	349.046.649,8	425.631,6	170.299.448,8	333.696,2
1997	442.851.484,5	128.019,3	143.884.136,7	244.374,5
1998	360.105.579,2	3.122	114.139.506	11.838,5
1999	345.827.013,6	32,9	104.203.628,6	0
2000	435.500.013,8	0	151.269.018,8	0
2001	489.934.911,5	0	169.204.967,2	0

Quelle: Bundesamt für Finanzen: ST II 1+2+5 Vorsteuer-Vergütungsverfahren Statistik.

Behördenübersicht mit Kontaktadressen¹

Belgien

Bureau Central de TVA Pour Assujettis
Etrangers
Département Remboursements
Tour Sablon 25ieme etage
Rue J. Stevens 7
1000 Bruxelles
Tel.: 0032 2 552 59, 82, und 77
Fax: 0032 2 552 55 42

Dänemark

Told- og Skatteregion Sønderborg
Hilmar Finsens Gade 18
DK - 6400 Sønderborg
Tel.: +45 74 12 73 00
Fax: +45 74 42 28 09
<http://www.toldskat.dk>

Deutschland

Bundesamt für Finanzen
Friedhofstraße 1
D - 53221 Bonn
Tel.: +49 228 406 0
Fax: +49 228 406 4278
www.bff-online.de

Finnland

Uudenmaan lääninverovirasto
Arvonlisäverotoimisto
PL 5
00052 Verotus
Finnland/Suomi
Tel.: +3589 73 11 42
Fax: +3589 73 11 4392
<http://www.vero.fi>

Frankreich

Direction Générale des Impôts
Centre des Non-Résidents
10, rue d'Uzès
F - 75084 Paris Cedex 02
Tel.: +33 1 448 225 / 40 oder 41
Fax: +33 1 422 149 53
www.dresg.net

Griechenland

Ministère des Finances
Service de T.V.A.
14th Directorate of VAT and Indirect Taxes
rue Sina 2 - 4
GR - 10672 Athenes
Tel.: +301 364 72 03
Fax: +301 364 54 13

Großbritannien und Nordirland

HM Customs and Excise
VAT Overseas Repayment Unit
Custom House
PO Box 34
Londonderry BT 48 7AE
Northern Ireland
Tel.: +44 2871 376200
Fax: +44 2871 372520

Irland

The Revenue Comissioners
VAT Repayment Section
Government Offices
ENNIS
County Clare
Tel.: +353 65 412 00
Fax: +353 65 403 94

¹ <http://www.bff-online.de/ust/ustv/ustverg/index.html>.

Italien

2° Ufficio IVA di Roma
 IV Reparto Rimborsi
 Via Canton 10
 I - 00144 Roma
 Tel.: +396 520 90 222
 Fax: +396 520 39 07

Luxemburg

Administration de l'Enregistrement et des
 Domaines
 Bureau d'imposition 11
 Service de Remboursement TVA
 1 - 3 Ave. Guillaume
 B.P. 31
 L - 2010 Luxembourg
 Tel.: +352 44 90 51
 Fax: +352 25 07 96

Niederlande

Belastindienst/Particulieren/
 Ondernemingen buitenland
 Schakelweg 5
 Postbus 2865
 NL - 6401 DJ Heerlen
 Tel.: +3145 5 73 66 66
 Fax: +3145 5 74 28 00
 www.belastingdienst.nl

Nordirland

HM Customs and Excise
 VAT Overseas Repayment Unit
 Custom House
 PO Box 34
 Londonderry BT 48 7AE
 Northern Ireland
 Tel.: +44 1504 37 27 27
 Fax: +44 1504 37 25 20

Norwegen

Oestfold fylkesskattekontor
 Postboks 430
 N - 1502 Moss
 Tel.: +47 69 24 70 00

Österreich

Finanzamt Graz-Stadt
 Referat für ausländische Unternehmer
 Conrad von Hötzendorfstraße 14-18
 A - 8018 Graz
 Tel.: +43 316 88 10
 Fax: +43 316 81 04
 www.bmf.gv.at

Polen

Drugi Urzad Skarbowy
 02-013 Warszawa-Sródmiescie
 ul Lindleya 14

Portugal

Direcção-Geral das Contribuições e
 Impostos
 Serviço de Administração do IVA
 Avenida João XXI
 Apartado 8220
 P - 1802 Lisboa Codex
 Tel.: +3511 795 01 02
 Fax: +3511 793 81 13

Schweden

Särskilda Skattekontoret
 Carlavägen 21
 S - 77183 Ludvika
 Tel.: +46 240 870 00
 Fax: +46 240 103 40

Schweiz

Eidgenössische Steuerverwaltung
 Hauptabteilung Mehrwertsteuer
 Schwarztorstr. 50
 CH - 3003 Bern
 Tel.: +41 31 325 7611 oder +41 31 325
 7758
 Fax: +41 31 325 7551
 www.estv.admin.ch

Achte Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979¹ zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige²

Artikel 1

Für die Anwendung dieser Richtlinie gilt als **nicht im Inland ansässiger Steuerpflichtiger** derjenige Steuerpflichtige nach Artikel 4 Absatz 1 der Richtlinie 77/388/EWG, der in dem Zeitraum nach Artikel 7 Absatz 1 erster Unterabsatz Sätze 1 und 2 in diesem Land weder den **Sitz** seiner wirtschaftlichen Tätigkeit noch eine **feste Niederlassung**, von wo aus die Umsätze bewirkt worden sind, noch - in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer festen Niederlassung - seinen **Wohnsitz** oder **gewöhnlichen Aufenthaltsort** gehabt hat und der in dem gleichen Zeitraum im Inland **keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht** hat mit Ausnahme von:

- a) Beförderungsumsätzen und den damit verbundenen Nebentätigkeiten, die gemäß Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe i), Artikel 15 oder Artikel 16 Absatz 1 Teile B, C und D der Richtlinie 77/388/EWG steuerfrei sind, oder
- b) Dienstleistungen, bei denen die Steuer gemäß Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe b) der Richtlinie 77/388/EWG lediglich vom Empfänger geschuldet wird.

Artikel 2

Jeder Mitgliedstaat erstattet einem Steuerpflichtigen, der nicht im Inland, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, unter den nachstehend festgelegten Bedingungen die Mehrwertsteuer, mit der die ihm von anderen Steuerpflichtigen im Inland erbrachten Dienstleistungen oder gelieferten beweglichen Gegenstände belastet wurden oder mit der die Einfuhr von Gegenständen ins Inland belastet wurde, soweit diese Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke der in Artikel 17 Absatz 3 Buchstaben a) und b) der Richtlinie 77/388/EWG bezeichneten Umsätze oder der in Artikel 1 Buchstabe b) bezeichneten Dienstleistungen verwendet werden.

¹ Zuletzt geändert durch die Akte über die Bedingungen für den Beitritt des Königreichs Norwegen, der Republik Österreich, der Republik Finnland und des Königreichs Schweden zur Europäischen Union und die Anpassungen der die Union begründeten Verträge. Die Frist für den Erlass einzelstaatlicher Umsetzungsvorschriften war, bis auf Ausnahmen, der 01.01.1981.

² http://europa.eu.int/eur-lex/de/lif/dat/1979/de_379L1072.html.

Artikel 3

Um die Erstattung zu erhalten, muss ein in Artikel 2 genannter Steuerpflichtiger, der im Inland keine Gegenstände liefert oder Dienstleistungen erbringt, a) bei der in Artikel 9 bezeichneten zuständigen Behörde nach dem in Anhang A aufgeführten Muster einen Antrag stellen, dem die **Originale der Rechnungen oder Einfuhrdokumente beizufügen** sind. Die Mitgliedstaaten stellen den Antragstellern eine Erläuterung zur Verfügung, die auf jeden Fall die Mindestinformationen laut Anhang C enthalten muss;

b) durch eine **Bescheinigung der zuständigen Behörde des Staates, in dem er ansässig ist, den Nachweis erbringen, dass er Mehrwertsteuerpflichtiger dieses Staates ist**. Ist die zuständige Behörde nach Artikel 9 Absatz 1 jedoch bereits im Besitz dieses Nachweises, so braucht der Steuerpflichtige während eines Jahres nach dem Zeitpunkt der ersten Ausstellung der Bescheinigung keine neue Bescheinigung mehr vorzulegen. Für Steuerpflichtige, die eine Steuerbefreiung nach Artikel 24 Absatz 2 der Richtlinie 77/388/EWG erhalten, stellen die Mitgliedstaaten keine Bescheinigung aus;

c) schriftlich erklären, dass er während des in Artikel 7 Absatz 1 erster Unterabsatz Sätze 1 und 2 bezeichneten Zeitraums im Inland keine Gegenstände geliefert und keine Dienstleistungen erbracht hat;

d) sich verpflichten, jeden unrechtmäßig empfangenen Betrag zurückzuzahlen.

Artikel 4

Um die Erstattung zu erhalten, muss ein in Artikel 2 genannter Steuerpflichtiger, der im Inland nur die in Artikel 1 Buchstaben a) und b) bezeichneten Umsätze bewirkt und sonst keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht hat, a) die in Artikel 3 Buchstaben a), b) und d) bezeichneten Pflichten erfüllen;

b) schriftlich erklären, dass er während des in Artikel 7 Absatz 1 erster Unterabsatz Sätze 1 und 2 genannten Zeitraums im Inland nur die in Artikel 1 Buchstaben a) und b) bezeichneten Dienstleistungen erbracht hat.

Artikel 5

Für die Anwendung dieser Richtlinie wird der Anspruch auf Vorsteuererstattung nach Artikel 17 der Richtlinie 77/388/EWG, wie dieser im Lande der Erstattung angewendet wird, bestimmt.

Die vorliegende Richtlinie gilt nicht für die Lieferungen von Gegenständen, die **steuerfrei** sind oder nach Artikel 15 Nummer 2 der Richtlinie 77/388/EWG von der **Steuer befreit** werden können.

Artikel 7

Der in den Artikeln 3 und 4 vorgesehene Erstattungsantrag hat sich auf den Erwerb von Gegenständen oder die Inanspruchnahme von Dienstleistungen, die innerhalb eines Zeitraums von mindestens drei Monaten oder höchstens einem Kalenderjahr in Rechnung gestellt worden sind, oder auf Einfuhren, die in diesem Zeitraum getätigt worden sind, zu beziehen. Der Antrag kann sich allerdings auf einen Zeitraum von weniger als drei Monaten beziehen, wenn es sich dabei um den restlichen Zeitraum eines Kalenderjahres handelt. Die Anträge können auch Rechnungen oder Einfuhrdokumente betreffen, für die zuvor noch keine Anträge gestellt worden sind und die sich auf Vorumsätze beziehen, die während des betreffenden Kalenderjahres getätigt wurden. Der **Antrag ist spätestens sechs Monate nach Ende des Kalenderjahres**, in dem die Steuer fällig geworden ist, an die in Artikel 9 Absatz 1 bezeichnete zuständige Behörde zu stellen.

Bezieht sich der Antrag auf einen Zeitraum von weniger als einem Kalenderjahr, jedoch von drei Monaten oder mehr, so darf der Betrag, um den es in dem Antrag geht, nicht unter einem Betrag liegen, der in Landeswährung **200 Europäischen Rechnungseinheiten** entspricht; bei Anträgen für ein Kalenderjahr oder für den restlichen Zeitraum eines Kalenderjahres darf der Betrag nicht niedriger sein als der **25 Europäischen Rechnungseinheiten** entsprechende Betrag in Landeswährung.

(2)

(3) Die in Artikel 9 Absatz 1 genannte zuständige Behörde versieht **jede Rechnung** und jedes **Einfuhrdokument** mit ihrem **Sichtvermerk**, damit diese nicht für einen weiteren Antrag dienen können, und **gibt sie dem Steuerpflichtigen binnen einem Monat zurück**.

(4) Der **Bescheid über die Erstattungsanträge muss binnen sechs Monaten zugestellt werden**, nachdem diese mit allen in dieser Richtlinie zur Stützung des Antrags vorgeschriebenen Dokumenten der in Absatz 3 genannten zuständigen Behörde eingereicht worden sind. Die Steuererstattung muss vor Ablauf dieser Frist auf Antrag des Antragstellers entweder in dem Mitgliedstaat der Erstattung oder dem Mitgliedstaat, in dem er ansässig ist, erfolgen. Im letzteren Falle gehen die **Bankkosten für die Überweisung zu Lasten des Antragstellers**.

Abschlägige Bescheide sind zu begründen. Gegen sie ist Einspruch vor den zuständigen Stellen des betroffenen Mitgliedstaats zulässig, und zwar in den Formen und binnen der Fristen, die für Einsprüche bei Erstattungsanträgen der in diesem Staat ansässigen Mehrwertsteuerpflichtigen vorgesehen sind.

(5) Wurde eine Erstattung auf **betrügerische oder andere unrechtmäßige Art und Weise** erhalten, so nimmt die in Absatz 3 genannte zuständige Behörde - unbeschadet der Bestimmungen über den gegenseitigen Beistand bei der Beitreibung der Mehrwertsteuer - nach dem in dem betreffenden Mitgliedstaat geltenden Verfahren unmittelbar die Beitreibung der zu Unrecht erhaltenen Beträge sowie etwaiger Geldbussen vor. Im Falle betrügerischer Anträge, bei denen nach den einzelstaatlichen Rechtsvorschriften keine Geldbussen verhängt werden können, kann der betreffende Mitgliedstaat während eines Zeitraums von höchstens zwei Jahren vom Zeitpunkt der Einreichung des betrügerischen Antrags an jede weitere Erstattung an den betreffenden Steuerpflichtigen ablehnen. Ist eine Geldbusse verhängt, aber nicht entrichtet worden, so können die Mitgliedstaaten jede weitere Erstattung an den betreffenden Steuerpflichtigen aussetzen, bis die Geldbusse entrichtet ist.

Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich des Vorsteuerabzugs KOM (1998) 377

Änderungsvorschlag zu Artikel 17 der Sechsten MwSt-Richtlinie durch Einfügung der zusätzlichen Absätze 3a und 3b:

(3a) Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für besteuerte Umsätze oder für Umsätze im Sinne von Absatz 3 verwendet werden, gewähren die Mitgliedstaaten jedem Steuerpflichtigen darüber hinaus den Abzug

a) der Mehrwertsteuer, die in einem Mitgliedstaat, in dem der Steuerpflichtige nicht ansässig ist, geschuldet wird oder entrichtet worden ist für Gegenstände, die ihm geliefert worden sind oder geliefert werden, oder für Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen erbracht worden sind oder erbracht werden;

b) der Mehrwertsteuer, die für eingeführte Gegenstände in einem Mitgliedstaat, in dem der Steuerpflichtige nicht ansässig ist, geschuldet wird oder entrichtet worden ist.

Ist der Steuerpflichtige in mehreren Mitgliedstaaten für MwSt-Zwecke registriert, so wird das Vorsteuerabzugsrecht in dem Mitgliedstaat gewährt, in dem die besteuerten Umsätze oder die Umsätze im Sinne von Absatz 3, für die die Gegenstände und Dienstleistungen verwendet wurden, bewirkt worden sind. Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen im Rahmen der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen verwendet werden und eine Zuordnung zu besteuerten Umsätzen oder Umsätzen im Sinne von Absatz 3 nicht möglich ist, wird das Vorsteuerabzugsrecht in dem Mitgliedstaat gewährt, in dem sich der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen befindet.

(3b) Als nicht im Inland ansässig gilt im Sinne dieser Bestimmung der Steuerpflichtige, der in diesem Land weder den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit noch eine feste Niederlassung, von der aus er Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht hat, noch in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer festen Niederlassung seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort gehabt hat und der im Inland keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht hat mit Ausnahme von

a) Beförderungsumsätzen und damit verbundenen Nebentätigkeiten, die nach Artikel 14, Absatz 1 Buchstabe i), Artikel 15 oder Artikel 16 Absatz 1 Teile B, C und D steuerfrei sind;

b) Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen, deren Empfänger nach Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe a) als Steuerschuldner bestimmt worden ist;

c) Dienstleistungen, bei denen die Steuer nach Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe b) allein vom Empfänger geschuldet wird.

...

Geplante Änderung der Richtlinie 77/388/EWG durch Einfügung der folgenden Artikel 17a und 17b:

Artikel 17a

Beschränkungen des Rechts auf Vorsteuerabzug

1. Die Mitgliedstaaten können bei Ausgaben für **Personenkraftfahrzeuge**, die nicht ausschließlich geschäftlich genutzt werden, vorschreiben, dass sich der Abzug der auf diesen Ausgaben lastenden Mehrwertsteuer nach einem von den Mitgliedstaaten festzusetzenden **Höchstsatz** bestimmt, **der 50 % der vorgenannten Steuer nicht unterschreiten darf**.

Der vorstehende Absatz gilt weder für Personenkraftfahrzeuge, bei denen es sich um Betriebsmittel des Steuerpflichtigen handelt oder die für die Ausübung seiner geschäftlichen Tätigkeit unerlässlich sind, noch für diese Fahrzeuge betreffende Gegenstände oder Dienstleistungen, sofern die nichtgeschäftliche Nutzung dieser Fahrzeuge weniger als 10 % ausmacht.

Als 'Personenkraftfahrzeug' gilt jedes Straßenkraftfahrzeug einschließlich Anhänger mit Ausnahme der Kraftfahrzeuge, die nach Bauart und Ausrüstung ausschließlich zur Beförderung von Waren oder für industrielle oder landwirtschaftliche Zwecke bestimmt sind oder mit mehr als neun Sitzplätzen einschließlich des Fahrersitzes ausgestattet sind.

Als 'Ausgaben für Personenkraftfahrzeuge' gelten insbesondere Ausgaben im Zusammenhang mit dem Erwerb des Fahrzeugs - auch im Wege von Werkverträgen und ähnlichen Verträgen -, der Herstellung, der Einfuhr, dem Leasing oder der Miete, der Nutzung, Umrüstung, Reparatur und Wartung sowie die Ausgaben für Anschaffungen, oder Dienstleistungen, die in Verbindung mit Personenkraftfahrzeugen vorgenommen werden.

2. Bei Ausgaben für **Unterkunft und Verpflegung** mit Ausnahme der Ausgaben, die der Steuerpflichtige für die entgeltliche Erbringung von Unterkunfts- und Verpflegungsleistungen aufwendet, beträgt der **Vorsteuerabzug 50 % der auf diesen Ausgaben lastenden Mehrwertsteuer**.

3. Die Bestimmungen der Absätze 1 und 2 gelten unbeschadet des Artikels 17 Absatz 5.

Artikel 17b

Ausschluss vom Recht auf Vorsteuerabzug

1. Die folgenden Ausgaben sind **vom Recht auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen**:

- a) Das Recht auf Vorsteuerabzug ist auf jeden Fall ausgeschlossen, wenn die **geschäftliche Nutzung des Personenkraftfahrzeugs** im Sinne von Unterabsatz 1 **weniger als 10 % beträgt**.
- b) **Luxusausgaben, Vergnügungsausgaben und Repräsentationsaufwendungen**

Änderung des Artikel 22:

In Artikel 28 h wird folgendermaßen geändert:

In Artikel 22 Absatz 4 wird folgender Buchstabe d) eingefügt:

d) Übt der Steuerpflichtige sein Vorsteuerabzugsrecht nach Artikel 17 Absatz 3a aus, so ist der Steuererklärung eine **Aufstellung beizufügen, in der die abgezogenen Vorsteuerbeträge nach Mitgliedstaat aufgeschlüsselt ausgewiesen sind.**

Als Beleg sind dieser Aufstellung die Rechnungen oder Einfuhrdokumente in Kopie beizufügen. Zu dieser Aufstellung gehört ebenfalls eine **schriftliche Erklärung des Steuerpflichtigen, dass er in den Mitgliedstaaten, in denen die nach Artikel 17 Absatz 3a abzugsfähige Mehrwertsteuer geschuldet wird oder entrichtet worden ist, keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer führt.**

Vorschlag für eine Verordnung (EG) des Rates über Kontrollmaßnahmen sowie Maßnahmen im Rahmen des Erstattungssystems und der Verwaltungszusammenarbeit zur Durchführung der Richtlinie 98/xxx/EG¹

Artikel 3

Überprüfung durch den Mitgliedstaat des Vorsteuerabzugs

- (1) Der **Mitgliedstaat des Vorsteuerabzugs** nimmt bei der Einreichung der periodischen Steuererklärung samt zugehöriger Aufstellung der Vorsteuerbeträge und Kopien der Rechnungen bzw. Einfuhrdokumente eine **erste Überprüfung** vor, die sich insbesondere auf die Einhaltung der Beschränkungen des Vorsteuerabzugsrechts und gegebenenfalls des Pro-rata-Satzes für den Vorsteuerabzug erstreckt. Ferner überprüft er, ob Art und Umstände der Ausgaben darauf hindeuten, dass der Steuerpflichtige im Gebiet des Mitgliedstaates des Erwerbs steuerbare Umsätze bewirkt, für die er die Steuer schuldet.
- (2) Werden bei dieser Überprüfung **Unregelmäßigkeiten** festgestellt, nimmt der Mitgliedstaat des Vorsteuerabzugs unverzüglich die **notwendigen Berichtigungen** vor.
- (3) Deuten die Ausgaben darauf hin, dass im Gebiet des Mitgliedstaat des Erwerbs **steuerbare Umsätze** bewirkt wurden, so wird er vom Mitgliedstaat des Vorsteuerabzugs unverzüglich davon unterrichtet.

Artikel 4

Ausgleich zwischen den Mitgliedstaaten

- (1) Der Mitgliedstaat des Erwerbs erstattet dem Mitgliedstaat des Vorsteuerabzugs den Betrag der als Vorsteuer abgezogenen Mehrwertsteuer unter Berücksichtigung der sich aus der Überprüfung gemäß Artikel 3 ergebenden Berichtigungen.
- (2) Jeder Mitgliedstaat teilt den anderen Mitgliedstaaten den in Euro ausgedrückten **Gesamtbetrag** der ihm gemäß Absatz 1 zu erstattenden Mehrwertsteuer mit. Diese Mitteilung erfolgt spätestens am 31. Juli eines jeden Jahres in Bezug auf die Mehrwertsteuer, die im Rahmen der während des ersten Kalenderhalbjahrs eingereichten Steuererklärungen abgezogen wurde, und spätestens am 31. Januar eines jeden Jahres in Bezug auf die Mehrwertsteuer, die im Rahmen der während des zweiten Halbjahrs des vorangegangenen Kalenderjahrs eingereichten Steuererklärungen abgezogen wurde.
- (3)...

¹ [http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/proposals/taxation/com_377-98/98377 de.pdf](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/proposals/taxation/com_377-98/98377_de.pdf).

Artikel 5
Vorläufiger Saldo

Anhand der Mitteilungen gemäß Artikel 4 Absatz 2 stellen die Mitgliedstaaten jeweils am 31. Januar und 31. Juli auf bilateraler Ebene den vorläufigen Saldo der Beträge fest, die sie zu erstatten haben und die ihnen zu erstatten sind.

Artikel 6
Informationsaustausch

- (1) Über **bestimmte Umsätze**, die zu einer Steuerumgehung führen könnten und bei denen gemäß Artikel 17 Absatz 3a der Sechsten MwSt-Richtlinie Vorsteuer abgezogen wird, macht der Mitgliedstaat des Vorsteuerabzugs dem Mitgliedstaat des Erwerbs Mitteilung. Diese Mitteilung ist spätestens am 15. des Monats abzusenden, der auf den Monat folgt, in dem die periodische Steuererklärung samt zugehöriger Aufstellung der Vorsteuerbeträge und Kopien der Rechnungen bzw. Einfuhrdokumente eingereicht wird.
- (2) Die **Kriterien der Auswahl** der Umsätze, die Gegenstand einer Mitteilung sind, sollen nach dem Verfahren des Artikels 10 festgelegt werden.
- (3) Die Mitgliedstaaten können jedoch in bilateralen Abkommen **zusätzliche Kriterien** festlegen.
- (4)...

Artikel 7
Überprüfung durch den Mitgliedstaat des Erwerbs

Innerhalb von drei Monaten nach Eingang der Mitteilung gemäß Artikel 6 unterrichtet der Mitgliedstaat des Erwerbs den Mitgliedstaat des Vorsteuerabzugs über die Fälle, bei denen er **Unregelmäßigkeiten** festgestellt hat, auf Grund deren zu vermuten ist, dass der fragliche steuerbare Umsatz entweder fiktiv war oder dass er im Rahmen steuerbarer Tätigkeiten des Steuerpflichtigen in seinem Gebiet bewirkt wurde.

In diesen Fällen **steht der Vorsteuerabzug nicht zu**, da die Voraussetzungen gemäß Artikel 17 Absatz 3a der Sechsten MwSt-Richtlinie nicht erfüllt sind.

Artikel 8

Frist für die Änderung des vorläufigen Saldos

- (1) Wird die **Frist von drei Monaten** eingehalten, so geht der Betrag der Mehrwertsteuer für Umsätze, bei denen der Mitgliedstaat des Erwerbs Unregelmäßigkeiten festgestellt hat, nicht in den Betrag ein, der dem Mitgliedstaat des Vorsteuerabzugs gemäß Artikel 4 erstattet werden kann.
- (2) Wird die in Artikel 7 genannte **Frist von drei Monaten überschritten**, kann der Mitgliedstaat des Vorsteuerabzugs keine Änderung des Erstattungsbetrags mehr verlangen.

Artikel 9

Überweisung des Saldos zwischen den Mitgliedstaaten

- (1) Der **definitive Saldo** wird jeweils am **30. April und 31. Oktober** festgestellt. Ist der provisorische Saldo bereits festgestellt, wird er durch Verrechnung mit der Mehrwertsteuer auf Umsätze korrigiert, bei denen nach dem Verfahren der Artikel 6 und 7 Unregelmäßigkeiten festgestellt wurden.
- (2) Der **definitive Saldo**, den ein Mitgliedstaat einem anderen zu erstatten hat, wird in Bezug auf den am 30. April festgestellten definitiven Saldo spätestens am **15. Mai** und in Bezug auf den am 31. Oktober festgestellten definitiven Saldo spätestens am **15. November überwiesen**.
- (3)...
- (4)...

Grundgesetz

Artikel 108 GG

[Finanzverwaltung]

(1) Zölle, Finanzmonopole, die bundesgesetzlich geregelten Verbrauchsteuern einschließlich der Einfuhrumsatzsteuer und die Abgaben im Rahmen der Europäischen Gemeinschaften werden durch Bundesfinanzbehörden verwaltet. Der Aufbau dieser Behörden wird durch Bundesgesetz geregelt. Die Leiter der Mittelbehörden sind im Benehmen mit den Landesregierungen zu bestellen.

(2) Die übrigen Steuern werden durch Landesfinanzbehörden verwaltet. Der Aufbau dieser Behörden und die einheitliche Ausbildung der Beamten können durch Bundesgesetz mit Zustimmung des Bundesrates geregelt werden. Die Leiter der Mittelbehörden sind im Einvernehmen mit der Bundesregierung zu bestellen.

(3) Verwalten die Landesfinanzbehörden Steuern, die ganz oder zum Teil dem Bund zufließen, so werden sie im Auftrage des Bundes tätig. Artikel 85 Abs. 3 und 4 gilt mit der Maßgabe, dass an die Stelle der Bundesregierung der Bundesminister der Finanzen tritt.

(4) Durch Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf, kann bei der Verwaltung von Steuern ein Zusammenwirken von Bundes- und Landesfinanzbehörden sowie für Steuern, die unter Absatz 1 fallen, die Verwaltung durch Landesfinanzbehörden und für andere Steuern die Verwaltung durch Bundesfinanzbehörden vorgesehen werden, wenn und soweit dadurch der Vollzug der Steuergesetze erheblich verbessert oder erleichtert wird. Für die den Gemeinden (Gemeindeverbänden) allein zufließenden Steuern kann die den Landesfinanzbehörden zustehende Verwaltung durch die Länder ganz oder zum Teil den Gemeinden (Gemeindeverbänden) übertragen werden.

(5) Das von den Bundesfinanzbehörden anzuwendende Verfahren wird durch Bundesgesetz geregelt. Das von den Landesfinanzbehörden und in den Fällen des Absatzes 4 Satz 2 von den Gemeinden (Gemeindeverbänden) anzuwendende Verfahren kann durch Bundesgesetz mit Zustimmung des Bundesrates geregelt werden.

(6) Die Finanzgerichtsbarkeit wird durch Bundesgesetz einheitlich geregelt.

(7) Die Bundesregierung kann allgemeine Verwaltungsvorschriften erlassen, und zwar mit Zustimmung des Bundesrates, soweit die Verwaltung den Landesfinanzbehörden oder Gemeinden (Gemeindeverbänden) obliegt.

Quelle: <http://www.jura.uni-sb.de/BIJUS/grundgesetz>.