

Achatz, Markus

**Article**

## Spielräume für eine Reform aus europarechtlicher Sicht - Erfahrungsbericht aus Österreich

ifo Schnelldienst

**Provided in Cooperation with:**

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

*Suggested Citation:* Achatz, Markus (2004) : Spielräume für eine Reform aus europarechtlicher Sicht - Erfahrungsbericht aus Österreich, ifo Schnelldienst, ISSN 0018-974X, ifo Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München, München, Vol. 57, Iss. 02, pp. 28-33

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/164009>

**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.*

# Spielräume für eine Reform aus europarechtlicher Sicht – Erfahrungsbericht aus Österreich

28



Prof. Dr. Markus Achatz  
Universität Linz

## Ausgangslage

In allen Mitgliedstaaten der EU wird heute beklagt, dass das Umsatzsteueraufkommen hinter den prognostizierten Erwartungen zurückbleibt. Die Ursachen sind vielfältig. Generell wird davon ausgegangen, dass eine der Hauptursachen im MWSt-Betrug<sup>1</sup> zu sehen sei. Für Österreich wird der Mehrwertsteerausfall aus Steuerhinterziehung auf ca. 730 Mill. € pro Jahr geschätzt<sup>2</sup>, das sind in etwa 5% des jährlichen Umsatzsteueraufkommens. Genaue wissenschaftlich fundierte Analysen fehlen allerdings. Solchen Schätzungen ist insofern mit Vorsicht zu begegnen, als das Zurückbleiben des MWSt-Aufkommens daneben auch auf andere Ursachen, so z.B. auf eine verstärkte Umsatzsteuerplanung international tätiger Unternehmen zurückgeführt werden kann. Tatsache ist freilich, dass der MWSt-Betrug in jedem Fall zu einer der Hauptursachen der Umsatzsteuermindereinnahmen rechnet und Maßnahmen zur Bekämpfung ohne Frage notwendiger denn je erscheinen.

Die Spielarten des MWSt-Betruges sind vielfältig: Hierbei haben sich zunehmend Formen etabliert, die gezielt das System selbst missbrauchen. Das System selbst wird in diesen Fällen Mittel zum Zweck des Steuerbetrugs.<sup>3</sup> Der zunehmende Steuerausfall aus dem Systemmissbrauch führt daher auch zur Frage, ob nicht das derzeitige Umsatzsteuersystem einer grundlegenden Reform unterzogen werden müsste, um in Zukunft den Systemmissbrauch auszuschließen. Vor dem Hintergrund dieser Ausgangslage wurden in der letzten Zeit zahlreiche Vorschläge zur Reform des Umsatzsteuersystems selbst

und hier vor allem des Vorsteuerabzugsystems präsentiert und zur Diskussion gestellt.<sup>4</sup> Im Folgenden sollen die in Österreich diskutierten und umgesetzten Maßnahmen näher vorgestellt werden. Eine Bestandsaufnahme der europarechtlichen Vorschriften soll daneben auch Grundlage für einen Ausblick auf weitere mögliche Maßnahmen sein. Dabei zeigt sich freilich, dass das Gemeinschaftsrecht möglichen Systemänderungen erhebliche Grenzen setzt.

## Diskutierte und umgesetzte Reformvorhaben in Österreich

### Reform des Vorsteuerabzugsystems

Die Systemkritik wurde im österreichischen Finanzministerium zum Anlass genommen, ein alternatives System zur Geltendmachung des Vorsteuerabzuges, das so genannte Vorsteueranrechnungsverfahren, zu entwickeln.<sup>5</sup> Einfach skizziert wird in diesem Modell in der Unternehmerkette die Umsatzsteuerschuld des leistenden Unternehmers mit dem Vorsteuerabzug seines Abnehmers verrechnet. Effekt dieser Verrechnung ist, dass anstelle eines dreistufigen Zahlungsflusses der Umsatzsteuer (Abnehmer an den Unternehmer, Unternehmer an das Finanzamt und Finanzamt an den Abnehmer) der Umsatzsteuerzahlungsfluss gänzlich vermieden wird.

Konkret stellt in diesem Modell der leistende Unternehmer eine Rechnung mit Umsatzsteuer aus. Der Abnehmer in der Unternehmerkette bezahlt nur den Nettoerechnungsbetrag, da er für die zu zahlende Umsatzsteuer dem leistenden Unternehmer seinen Anspruch gegen das Finanzamt auf Gutschrift der Vorsteuer abtritt. Der leistende Unternehmer verrechnet sodann seine Steuerschuld mit dem Vorsteueranspruch des Abnehmers.

Das System verunmöglicht damit grundsätzlich die Vorsteuererschleichung für fin-

<sup>1</sup> Dieser Begriff wird im Folgendem in einem weiteren Sinn verstanden und erfasst alle Fälle, in denen die Tathandlung vorsätzlich auf die Erlangung eines Vermögensvorteils zielt, der zu einer Verminderung des Umsatzsteueraufkommens führt; für Deutschland vgl die Studie von Dziadkowski, Gebauer, Lohse, Nam und Parsche, Entwicklung des Umsatzsteueraufkommens und finanzielle Auswirkungen neuer Modelle bei der Umsatzbesteuerung, München 2002 (ifo Forschungsbericht), 9 ff; Nolz, Melhardt und Waldecker, in Achatz und Tumpel, Umsatzsteuer im elektronischen Zeitalter, 17.

<sup>2</sup> Nolz, Melhardt und Waldecker, a.a.O. (FN 1), 17.

<sup>3</sup> Vgl dazu Dziadkowski et al., a.a.O. (FN 1); Merk, UR 2001, 97.

<sup>4</sup> Vgl. dazu Dziadkowski et al., a.a.O. (FN 2); Ammann, UR 2002, 258.

<sup>5</sup> Vgl. Nolz, Melhardt und Waldecker, a.a.O. (FN 2), 17 ff; Mattes, SWK 2001, 616.

gierte Leistungen. Auf der anderen Seite erzeugt ein solches System natürlich auch das Risiko für den leistenden Unternehmer, dass Abnehmer eine Unternehmereigenschaft vorspiegeln, um einen steuerfreien Letztverbrauch zu tätigen und dabei eine Verrechnung mit einer fingierten nicht anrechenbaren Vorsteuer erfolgt. Die Inanspruchnahme dieses Vorsteueranrechnungsverfahrens sollte daher auch an zahlreiche technische Voraussetzungen geknüpft sein, die eine elektronische Überprüfung der Leistungsbeziehungen ermöglichen. Leistender Unternehmer und Leistungsempfänger müssten danach Teilnehmer am so genannten FinanzOnline sein. Der Leistungsempfänger muss dem leistenden Unternehmer über FinanzOnline seine Unternehmereigenschaft nachweisen, und der leistende Unternehmer muss eine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis und einem Zusatz »Umsatzsteuer entrichtet – Vorsteuerabzug konsumiert« legen. Die Kontrolldaten sollten über FinanzOnline an die Finanzverwaltung übermittelt werden. Für den leistenden Unternehmer sollte unter diesen Voraussetzungen Vertrauensschutz bestehen, falls der Abnehmer missbräuchlich am System teilnimmt.

So überzeugend das System zunächst erscheint, so problematisch sind auf der anderen Seite seine Mängel: Im Ergebnis wird zwar auf der einen Seite das Risiko des Vorsteuerbetruges reduziert, auf der anderen Seite kann freilich das Risiko eines un versteuerten Letztverbrauchs auch durch ein elektronisches Kontrollsystem nicht vollends ausgeschlossen werden. Das System sollte ferner optional sein, nicht auch zuletzt deshalb, weil seine Durchführung mit erheblichen technischen Kosten für die Unternehmer verbunden ist. Aus dem Nebeneinander von altem und neuem System resultieren aber zahlreiche Schnittstellenprobleme beim Übergang die möglicherweise neue Manipulationsmöglichkeiten eröffnet hätten. Darüber hinaus wären Unternehmer, die unecht steuerbefreite Leistungen ausführen, nicht in das System eingebunden gewesen. Der Vorsteuerauschluss für bestimmte Aufwendungen wie z.B. Kfz hätte überdies die Schaffung neuer gesetzlicher Tatbestände erfordert. Andere Bereiche wie z.B. die Differenzbesteuerung, die Margenbesteuerung der Reisebüros, vorsteuerpauschalierte Unternehmer wären ebenfalls nicht in das System integrierbar gewesen.

Darüber hinaus stellte sich aber auch die Frage nach der Europarechtskonformität: Die Kommission ist jedenfalls davon ausgegangen, dass das vorgestellte System nicht EU-konform ist. Dieser Befund ist auch zutreffend, widerspricht das Überrechnungssystem doch klar dem Artikel 17 Abs. 2 der 6. MWSt-RL, der bestimmt, dass der Steuerpflichtige (Leistungsempfänger) befugt ist, die Vorsteuer von der von ihm geschuldeten Steuer in Abzug zu bringen. Eine Verfügung durch Überrechnung ist in der 6. MWSt-RL nicht vorgesehen. Das Abzugssystem ist auch in Art. 18 Abs. 2 der 6. MWSt-RL verankert, wonach der Vorsteuerabzug global vorzunehmen ist, indem der Steuerpflichtige von dem Steu-

erbetrag, den er schuldet, den Betrag der Steuer absetzt, für die das Abzugsrecht entstanden ist. Art. 18 Abs. 4 der 6. MWSt-RL erlaubt zwar den Mitgliedstaaten Einzelheiten zum Vorsteuerabzug festzulegen, nach der Rechtsprechung des EuGH müssen aber diese Einzelheiten dem Steuerpflichtigen erlauben, unter angemessenen Bedingungen den gesamten aus dem Mehrwertsteuerüberschuss resultierenden Forderungsbetrag zu erlangen.<sup>6</sup> Die fiktive Geltendmachung des Vorsteuerabzugs durch Überrechnung mit der Steuerschuld des leistenden Unternehmers ist wohl nicht als eine angemessene Bedingung anzusehen, da die Überrechnung voraussetzt, dass beide Unternehmer über ein entsprechend kostenaufwendiges elektronisches Authentifikationssystem verfügen und entsprechende Meldepflichten erfüllen.<sup>7</sup>

Das österreichische Modell entsprach somit nicht den Vorgaben der 6. MWSt-RL. Eine Umstellung auf ein Vorsteueranrechnungssystem kann auch nicht auf Art. 27 der 6. MWSt-RL gestützt werden: Nach Art. 27 Abs. 1 der 6. MWSt-RL kann der Rat auf Vorschlag der Kommission einstimmig jeden Mitgliedstaat ermächtigen, von der Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder Umgehungen zu verhüten. Nach dem Protokoll zur Stammfassung der 6. MWSt-RL sind Rat und Kommission übereingekommen, dass die in Art. 27 bezeichneten Maßnahmen auf verschiedene Art. und Weise getroffen werden können. In diesem Zusammenhang wird unter anderem auch eine Steueraussetzung im Unternehmensbereich angeführt.<sup>8</sup>

Nach der Rspr des EuGH muss eine solche Maßnahme allerdings dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entsprechen. Dies ist dann der Fall, wenn sie zur Erreichung des mit ihr verfolgten konkreten Zieles erforderlich ist, und die Ziele und Grundsätze der 6. MWSt-RL nicht mehr als nötig beeinträchtigt werden.<sup>9</sup> Eine Maßnahme zur Verhütung der Steuerhinterziehung und Steuerumgehung ist danach nur dann zulässig, wenn konkrete objektive Umstände für Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung vorliegen.<sup>10</sup> Aus der Rechtsprechung ist zu folgern, dass daher Maßnahmen zur Vermeidung der Steuerhinterziehung und Steuerumgehung nur dann zulässig sind, wenn eine hieraus resultierende Ungleichbehandlung mit steuerehrlichen Steuerpflichtigen durch objektive Umstände gerechtfertigt ist.<sup>11</sup> So wäre es bei-

<sup>6</sup> EuGH 25.10.2001, Rs C-78/00 Kommission/Italien, Slg 2001 I-8195.

<sup>7</sup> Vgl. auch Tumpel, in Achatz und Tumpel, Umsatzsteuer im elektronischen Zeitalter, 36.

<sup>8</sup> Lohse und Peltner, 6. MWSt-RL und Rechtsprechung des EuGH2, Art. 27, Protokollerklärung in der Ratstagung am 17. Mai 1977, 1; schriftliche Anfragebeantwortung der Kommission vom 20. Oktober 1993, 94/C-310/81.

<sup>9</sup> EuGH 19.9.2000, Rs C-177/99 und C-181/99, Ampafrance und Sanofi, Slg 2000 I-7013 RnR 60.

<sup>10</sup> EuGH 29.5.1997, Rs C-63/96, Skripalle, Slg 1997 I-2847; 11.12.1984, Rs C-134/83, Abbink, Slg 1984, 4097 und 12.7.1988, Rs C-138/86, Direct Cosmetics, Slg 1988, 3937.

<sup>11</sup> EuGH 12.7.1988, Rs C-138/86 und C-139/86, Direct Cosmetics und Laughtons Photographs, Slg 1988, 3937.

spielsweise zulässig, aufgrund konkreter Erfahrungen für bestimmte Gegenstände oder bestimmte Branchen Maßnahmen vorzusehen. Eine generelle Umstellung des Vorsteuerabzugssystems ist allerdings durch Art. 27 nicht gedeckt, da nicht ohne weiteres davon ausgegangen werden kann, dass sämtliche Unternehmer undifferenziert potentielle Täter oder Opfer einer Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung sein können. Dementsprechend wurde auch seitens der EU-Kommission abgelehnt, das österreichische Vorsteueranrechnungsverfahren als Maßnahme des Art. 27 Abs. 1 6. MWSt-RL zu verabschieden.

### *Die Besteuerung von Bauleistungen*

Gestützt auf Art. 27 der 6. MWSt-RL wurden mit dem 2. AbgÄG 2002<sup>12</sup> für Bauleistungen im Umsatzsteuerrecht neue steuerschuldrechtliche Regelungen in Kraft gesetzt. Gemäß dem neu eingefügten § 19 Abs. 1 a UStG geht die Steuerschuld für Bauleistungen auf den Leistungsempfänger als Steuerschuldner über, wenn

- a) der Leistungsempfänger Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist (also z.B. Subunternehmer oder Generalunternehmer), oder
- b) der Leistungsempfänger Unternehmer ist, der üblicherweise Bauleistungen erbringt.

Die Regelung ist komplex und in der Anwendung diffizil, erzeugt eine Fülle von Auslegungsfragen und kommt ohne umfangreiche erlassmäßige Kommentierung nicht aus.<sup>13</sup> Die Regelung enthält hierbei eine Reihe von Tatbestandsmerkmalen, deren Vorliegen vom steuerlichen Bauleister oft nicht ohne weiteres zu beantworten ist. Behauptet der Leistungsempfänger zu Unrecht, dass er seinerseits zur Einbringung der an ihn erbrachten Bauleistung beauftragt worden ist, besteht für den leistenden Unternehmer keine Vertrauensschutzregel. Es bleibt in diesen Fällen bei der Steuerschuld des leistenden Unternehmers.<sup>14</sup> Das Risiko des Steuerausfalls wird in diesen Fällen somit vom Staat auf den leistenden Unternehmer verlagert.

Ob die in Kraft gesetzte Regelung tatsächlich geeignet ist, die Steuerhinterziehung durch den Bauleister einzudämmen, bleibt abzuwarten. Dieser könnte, wenn er auf die Nichtabfuhr einer in Rechnung gestellten Umsatzsteuer abzielt, in Hinkunft eine GmbH zwischenschalten, die den Vorsteuerabzug für die vom Bauleister (entgegen § 19 Abs. 1 a UStG) in Rechnung gestellte Steuer in Anspruch nimmt und in weiterer Folge ohne Umsatzsteuer an den Auftraggeber fakturiert.<sup>15</sup> Derartige Hinterziehungsmuster erfordern letztlich

trotz Neuregelung eine aufwendige Kettenprüfung. Darüber hinaus eröffnet die in Kraft getretene Regelung ein neues Feld für den Umsatzsteuerbetrug: Wer sich als Letztverbraucher eine einschlägige UIDNr verschafft und mit dem Hinweis auftritt, er sei seinerseits mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt, bezieht die Leistung steuerfrei.

Die Neuregelung verhindert somit nicht die Nichtabfuhr durch Steuerbetrüger und belastet andererseits aber alle steuerlichen Bauleister mit einem Umsatzsteuerrisiko, das vor Einführung der Regelung nicht bestand. Die Frage, ob die Regelung vor diesem Hintergrund gemeinschaftsrechtlich verhältnismäßig ist<sup>16</sup>, muss an dieser Stelle offen bleiben.<sup>17</sup>

Auf der anderen Seite ist in Rechnung zu stellen, dass die Neuregelung für Bauleistungen offensichtlich zu einem Steuermehraufkommen geführt hat. Im BMF wird der Effekt auf ca. 200 Mill. € geschätzt. Auch wenn eine genaue Ursachenanalyse bislang aussteht, ist für das Jahr 2003 insgesamt ein signifikanter Anstieg des Umsatzsteueraufkommens zu konstatieren und keineswegs unplausibel, dass ein Teil des Mehraufkommens auf die Neuregelung zurückzuführen ist.

### *Neue Rechnungsmerkmale*

Für Umsätze, die nach dem 31. Dezember 2000 ausgeführt werden, verlangt das 2. AbgÄG<sup>18</sup> zusätzlich zu den bereits bestehenden Rechnungsmerkmalen folgende Angaben, die in die Rechnung iSd § 11 UStG aufzunehmen sind:

- den anzuwendenden Steuersatz
- im Fall einer Steuerbefreiung einen Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt
- das Ausstellungsdatum
- eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben werden
- die UIDNr des leistenden Unternehmers (auch bei Inlandsumsätzen), wobei deren Richtigkeit nach derzeitiger Rechtslage nicht zu überprüfen ist
- den Hinweis auf die Differenzbesteuerung
- und bei Übergang der Steuerschuld gem § 19 Abs. 1 Satz 2, § 19 Abs. 1 a oder Art. 19 Abs. 1 Z 3 UStG zusätzlich die UIDNr des Leistungsempfängers.

Grundsätzlich ist die Verankerung derartiger zusätzlicher Rechnungsmerkmale vor dem Hintergrund des Art. 22 Abs. 3 der 6. MWSt-RL zulässig. Die Vorschrift verleiht den Mitgliedstaaten die Befugnis, die Kriterien festzulegen, nach de-

<sup>12</sup> BGBl I 2002/132.

<sup>13</sup> Vgl UStR 2001, Rz 2602.

<sup>14</sup> UStR 2001 Rz ...; anderes soll gelten, wenn der Leistungsempfänger unrichtigerweise mitteilt, er erbringe üblicherweise Bauleistungen – UStR 2001 Rz .....

<sup>15</sup> Mattes, FJ 2002, 358.

<sup>16</sup> Vgl oben.

<sup>17</sup> Vgl dazu meinen Beitrag in Leitner (Hrsg.), Aktuelles zum Finanzstrafrecht, Beiträge der Finanzstrafrechtlichen Tagung, Linz 2003, (in Druck).

<sup>18</sup> BGBl I 2002/132.

nen ein Dokument als Rechnung gilt.<sup>19</sup> Es kann wohl auch davon ausgegangen werden, dass diese zusätzlichen Rechnungsmerkmale nicht dazu führen, dass der Vorsteuerabzug praktisch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert würde.<sup>20</sup>

Insgesamt ist festzuhalten, dass die Ausweitung der Rechnungsmerkmale zwar nicht die Abgabenhinterziehung eindämmt, aber das Ausfallsrisiko tendenziell vom Staat auf den Abnehmer verschoben wird, wenn nach der Verwaltungspraxis und der Rechtsprechung mangels vollständiger Rechnung dem Abnehmer der Vorsteuerabzug versagt wird.<sup>21</sup>

#### Haftung in Betrugsfällen (Karussellgeschäfte)

Nach § 27 Abs. 9 UStG<sup>22</sup> haftet der Unternehmer (= Leistungsempfänger) für die Steuer aus einem an ihn ausgeführten Umsatz, soweit diese in einer Rechnung iSd § 11 UStG ausgewiesen wurde und der Aussteller der Rechnung entsprechend seiner vorgefassten Absicht die ausgewiesene Steuer nicht entrichtet oder sich vorsätzlich außer Stande gesetzt hat, die ausgewiesene Steuer zu entrichten und der Unternehmer bei Eingehen der Leistungsbeziehung davon Kenntnis hatte.<sup>23</sup> Die Vorschrift entspricht im Wesentlichen § 25 d Abs. 1 des dt UStG, die mit dem Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz mit 1.1.2002 in Kraft getreten ist. Sie statuiert eine Haftung des Leistungsempfängers für jene Fälle, in denen der leistende Unternehmer die Steuer nicht abführt und der Leistungsempfänger bei Eingehen der Leistungsbeziehung bereits von diesem Umstand, dass die Steuer nicht abgeführt werden soll, Kenntnis hatte. Sie regelt somit den klassischen Fall des Karussellgeschäftes. Die Vorschrift setzt aber das Vorliegen einer Leistungsbeziehung bzw. eines Umsatzes voraus und ist daher offensichtlich nur in jenen Fällen anwendbar, in denen tatsächlich ein Warenstrom stattfindet. In den Fällen fiktiver Verrechnungen ist die Vorschrift nach ihrem Tatbestand nicht anwendbar.

Die Einführung des Haftungstatbestandes nach § 27 Abs. 9 UStG ist grundsätzlich gemeinschaftsrechtlich unbedenklich. Rechtsgrundlage ist Art. 21 Abs. 3 der 6. MWSt-RL, der die Mitgliedstaaten ermächtigt, Regelungen zu treffen, wonach die Steuer gesamtschuldnerisch von einer anderen Person als dem leistenden Unternehmer geschuldet wird. Ob die Vorschrift tatsächlich effektiv den Steuerbetrug bei Karussellgeschäften verhindert, ist m.E. aber fraglich: Erfolgt

die Leistung an einen Abnehmer, der selbst bewusst an der Steuerhinterziehung mitwirkt, wird dieser nach entsprechend rascher Liquidierung der Vorsteuern danach trachten, seine juristische Existenz zu löschen. Für die Fälle, in denen im Karussell an gutgläubige Abnehmer geliefert wird, bietet § 27 Abs. 9 UStG keine Handhabe, da diese Vorschrift die Kenntnis des Abnehmers voraussetzt und demnach nicht zum Tragen kommt, wenn der Abnehmer etwa fahrlässigerweise keine Kenntnis vom Karussellbetrug hatte. Diese Fälle sind etwa in den Niederlanden und Großbritannien haftungsbegründend. Die diesbezüglich in diesen Staaten gemachten Erfahrungen sollten ausgewertet werden und soweit sich die Regelungen in diesen Staaten bewährt haben, sollte die österreichische Regelung wohl adaptiert werden.

#### Elektronische UVA

Bis zum 31. Dezember 2002 bestand keine Verpflichtung zur Abgabe von UVA, wenn die nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen errechnete Vorauszahlung zur Gänze am Fälligkeitstag entrichtet wurde.<sup>24</sup> Seit 1. Januar 2003 gilt die Befreiung von der Abgabe der UVA nur mehr für Unternehmer, deren Umsätze im vorangegangenen Jahr 100 000 € nicht überstiegen haben.<sup>25</sup> Überdies wurde mit dem AbgÄG BGBl I 2003/71 festgelegt, dass die Übermittlung der UVA elektronisch im sog FinanzOnline-Verfahren zu erfolgen hat.<sup>26</sup> Diese Verpflichtung besteht immer dann, wenn die Abgabe in elektronischer Form nicht unzumutbar ist, was bereits dann angenommen wird, wenn der Unternehmer über einen Internet-Anschluss verfügt oder die Abgabe durch den Parteienvertreter erfolgt. Es liegt auf der Hand, dass die Verpflichtung zur Abgabe der UVA die Überprüfungs-möglichkeiten durch die Finanzverwaltung verbessert und durch die elektronische Übermittlung eine Beschleunigung der Auswertung ermöglicht wird.

#### Ausblick

Die von Österreich intendierte Systemänderung zur Bekämpfung des MWSt-Betrugs<sup>27</sup> fand in den Vorgaben der 6. MWSt-RL keine Deckung. Auch für alternative Systeme, wie z.B. das Mittler-Modell oder die Einführung eines generellen reverse charge systems bestehen diese Schranken. Bei allen Systemänderungen sind zwei Aspekte zu beachten: Zum ersten erfordert eine solche Systemumstellung ein einstimmiges Vorgehen der Mitgliedstaaten. Zum zweiten tragen Systemänderungen im Bereich des Vorsteuerabzugs die Gefahr in sich, dass Vorzüge des bestehenden Systems aufgegeben werden. Dies gilt etwa für die fraktionierte Erhebung auf jeder Unternehmensstufe, die auch da-

<sup>19</sup> EuGH 5.12.1996, Rs C-85/95, Reisdorf, Slg 1996 I-6257.

<sup>20</sup> Nur dann wären die nationalen Formvorschriften als Verstoß gegen die 6. MWSt-RL zu qualifizieren; vgl. EuGH ...

<sup>21</sup> Vgl. dazu aus der Rspr des VwGH 28.2.2002, 96/15/248; kritisch Ruppe, UStG<sup>2</sup>, § 12 Tz 46.

<sup>22</sup> IdF des 2. AbgÄG, BGBl 2002/132.

<sup>23</sup> Vgl. dazu die vergleichbare Vorschrift des § 25 dUStG in Deutschland; Nieskens, UR 2002, 72.

<sup>24</sup> § 1 der VO BGBl II 1998/206.

<sup>25</sup> VO BGBl II 2002/462.

<sup>26</sup> Vgl. dazu die VO BGBl II. ....

<sup>27</sup> Vgl. oben.

zu dient, den Steuerausfall durch Hinterziehung zu begrenzen, wenn es um Umsätze an Letztverbraucher geht.

Dementsprechend sollte zunächst verstärkt Augenmerk auf Maßnahmen gelenkt werden, die von den Mitgliedstaaten sei es auf Grundlage der 6. MWSt-RL oder gestützt auf Art. 27 der 6. MWSt-RL gesondert umgesetzt werden können. Der Aufkommenserfolg bei den Bauleistungen könnte Anlass dafür sein, punktuell das reverse charge in der Unternehmerkette auf betrugsanfällige Branchen weiter auszuweiten. Mit dem BBG 2003<sup>28</sup> wurde, jedenfalls das Reverse-Charge-Verfahren auf sonstige Leistungen und Werklieferungen ausländischer Unternehmer ausgedehnt (§ 19 Abs. 1 UStG, anzuwenden ab 1. Januar 2004).

Daneben gibt es eine Reihe von Beispielen auch aus anderen Mitgliedstaaten für punktuelle auf Art. 27 gestützte Maßnahmen:

- a) Ausnahmegenehmigungen bestehen in der EU für die Lieferung von recyclingfähigen Abfallstoffen wie Alteisen, Eisen, Stahl, Schrott, Glas, Papier etc. Diesbezügliche Vorschriften wurden von der Europäischen Kommission bisher bereits für Griechenland (2002/736/EG), Frankreich (93/110/EWG), Spanien (1999/81/EG), Niederlande (98/161/EG) und Italien (99/80/EG) genehmigt.
- b) Eine Ausnahmeregelung für die Niederlande besteht ferner für Zulieferer an Hauptauftragnehmer (Konfektionsunternehmer) (98/20/EG).

Es geht aber auch und vor allem um Maßnahmen, die zusätzliche Hemmschwellen für den MWSt-Betrug errichten. Hier könnte zunächst daran gedacht werden, für innerstaatliche Umsätze ähnliche Melde- und Aufzeichnungspflichten vorzusehen, wie sie schon im innergemeinschaftlichen Handel bestehen. Rechtsgrundlage für derartige Verpflichtungen wäre Art. 22 Abs. 8 der 6. MWSt-RL. Mitgliedstaaten können danach unter Beachtung der Gleichbehandlung der vom Steuerpflichtigen im Inland und zwischen Mitgliedstaaten bewirkten Umsätze weitere Pflichten vorsehen, die sie als erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Förmlichkeiten beim Grenzübertritt führen. Zu beachten ist im gegebenen Zusammenhang, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber bis zum heutigen Tag keine vollständige und erschöpfende Harmonisierung der Förmlichkeiten durchgeführt hat, die die Mitgliedstaaten für inländische Umsätze vorschreiben können. Der EuGH geht daher davon aus, dass es den Mitgliedstaaten nicht verwehrt ist, für die in einem Staat bewirkten Umsätze strengere Förmlichkeiten vorzusehen, als etwa für den Handel.<sup>29</sup>

<sup>28</sup> BGBl. ....

<sup>29</sup> EuGH 24.10.1996, Rs C-217/94, Eismann, Slg 1996 I-5287, RnR 19. – Vgl. dazu auch unten.

Für Leistungen an Letztverbraucher könnte eine Hemmschwelle dadurch errichtet werden, dass die Rechnungslegungsverpflichtung des Unternehmers durch eine Verpflichtung des privaten Letztverbrauchers zur Rechnungsempfangnahme und Aufbewahrung ergänzt wird. Eine solche Regelung wäre durch Art. 22 Abs. 3 und Art. 22 Abs. 8 der 6. MWSt-RL gedeckt. Hierdurch würde zweifellos die Hemmschwelle für den Privaten, an der Schattenwirtschaft teilzunehmen, erhöht. Die Verpflichtung könnte auf spezifische betrugsanfällige Bereiche (z.B. Bauwirtschaft) beschränkt sein. Die Verpflichtung des Privaten könnte weiter strafbewährt sein.

Ob die Einführung eines Istprinzips für den Vorsteuerabzug<sup>30</sup> zur Eindämmung des MWSt-Betrugs beiträgt, ist m.E. offen. Effektiver wäre demgegenüber, die Bankomatfunktion des Vorsteuerabzuges einzuschränken durch einen so genannten Vorsteuervortrag. Die Vorsteuer könnte demnach erst mit der Umsatzsteuerschuld nachfolgender Perioden verrechnet werden. In Fällen, in denen ein solcher Vortrag nicht konsumiert werden kann (z.B. bei Unternehmern, die überwiegend im Export tätig sind oder z.B. bei Betriebsaufgabe), sollte die Erstattung an eine entsprechende Überprüfung und an die Voraussetzung der Abfuhr durch den leistenden Unternehmer geknüpft werden. Eine entsprechende Regelung könnte sich auf Art. 18 Abs. 4 der 6. MWSt-RL stützen.

Darüber hinaus sind aber auch organisatorische Maßnahmen zu setzen, um die Effizienz der Betrugsbekämpfung bereits im geltenden System erheblich zu steigern. Dementsprechend sollte eine enge Vernetzung zwischen Finanzämtern, Sozialversicherungsträgern, Arbeitsmarkteinrichtungen und Gewerbebehörden erfolgen und durch entsprechend spezialisierte Eingreiftruppen eine möglichst rasche und vollständige Überprüfung von betrugsanfälligen Risikobereichen erfolgen. Bei diesbezüglichen Erfahrungen in Österreich mit der Eingreiftruppe Bau zeigen Effizienzsteigerungspotentiale, die für eine Weiterentwicklung des Systems genutzt werden können. Im grenzüberschreitenden Warenverkehr wurde mit dem BBG 2003<sup>31</sup> die Zuständigkeit für Transportkontrollen auf mobile Kontrolleinheiten der Zollverwaltung ausgedehnt (§ 27 Abs. 6 UStG), um durch entsprechende Stichprobenkontrollen verstärkt präventive Maßnahmen zu setzen.

Daneben gilt es ferner die Risikoanalyse auf Grundlage von elektronischen Daten weiterzuentwickeln. Durch die systematische Gewinnung, Analyse und Aufbereitung von Daten lässt sich nicht nur eine risikoorientierte Auswahl von Prüfungsfällen aufbereiten, sondern könnte mittelfristig auch Prüfsoftware zur Erkennung durchgängiger Hinterziehungsmuster entwickelt werden.

<sup>30</sup> Vgl. Wagner in diesem Heft.

<sup>31</sup> BGBl. ...

Für die Fälle international organisierter Steuerkriminalität ist schließlich die Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten zu forcieren. Die Zusammenarbeit zum Zwecke der Betrugsbekämpfung basierte bis vor kurzem zum einen – soweit der ig Warenverkehr betroffen ist, auf der V 218/92<sup>32</sup>, und im Übrigen auf der Amtshilfe Richtlinie 77/799/EWG.<sup>33</sup> Schon die Existenz zweier Rechtsgrundlagen schaffte Komplikationen im Ablauf, die das Funktionieren der Systeme in Frage stellte.<sup>34</sup> Die Kommission arbeitete daher einen neuen Rechtsrahmen, der die V 218/92 und die AmtshilfeRL 77/799/EWG hinsichtlich der Umsatzsteuer ersetzen und die Zusammenarbeit auf dem Gebiet Mehrwertsteuer in einer neuen Verordnung ganzheitlich regeln sollte. Diesem Ziel entsprechend hat der Rat am 7. Oktober 2003 die Verordnung (EG) 1798/2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der MWSt erlassen. Die Verordnung sieht Maßnahmen vor, die nicht nur den innergemeinschaftlichen, sondern auch den innerstaatlichen Handel und den Dienstleistungsverkehr betreffen. Für die mitgliedstaatenübergreifende Zusammenarbeit der Finanzverwaltungen wird ein Rechtsrahmen für direkte Kontaktnahmen der zuständigen Stellen festgelegt. Um den Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten zu fördern, ist ohne Zustimmung des Steuerpflichtigen die Anwesenheit von Bediensteten des suchenden Mitgliedstaates bei steuerlichen Ermittlungen des ersuchten Mitgliedstaates zulässig (Art. 11). Zudem ist ein rechtlicher Rahmen für die gleichzeitige multilaterale Prüfungen vorgesehen (Art. 13). Darüber hinaus ist ein rechtlich verbindlicher Rahmen für den automatischen oder spontanen möglichst zeitnahen Auskunftsverkehr vorgesehen (Art. 17 ff). Die Schaffung einer effizienten Rechtsgrundlage für die Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten wird zu einer weiteren wesentlichen Verbesserung der Rahmenbedingungen zur Betrugsbekämpfung führen.

## Resume

Der Umsatzsteuerbetrug kann auch durch Systemkorrekturen nicht verunmöglicht werden, doch kann durch gezielte Maßnahmen die Hemmschwelle für vorsätzliche Tathandlungen, die auf die Erlangung eines Umsatzsteuervorteils unter Ausnutzung des Systems abzielen, deutlich erhöht werden. Freilich führen solche Maßnahmen auch zur Belastung der steuerehrlichen Unternehmen. Dies erfordert eine eingehende Prüfung der Effektivität solcher Maßnahmen, um deren Verhältnismäßigkeit gerade aus der Sicht steuerehrlicher Unternehmen zu rechtfertigen. Erfahrungsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten und intensivierete Zusammenarbeit sollte hierfür Grundlage für eine schrittweise Weiterentwicklung des Systems sein.

<sup>32</sup> ABI L 24, 1. Februar 1992.

<sup>33</sup> ABI L 336, 27. Dezember 1997.

<sup>34</sup> Vgl den Vorschlag der Kommission für eine Verordnung über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer KOM (2001) 294 endg.