

**Stellungnahme des Bundes Deutscher Finanzrichter
zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung von
Steuerverkürzungen bei der Umsatzsteuer und andern Steuern (StVBG)**

1) Allgemeines

Eine wirksame Bekämpfung des Missbrauchs der Vorsteuerabzugsberechtigung bei der Umsatzsteuer ist dringend erforderlich, um das Steueraufkommen zu sichern und eine gleichmäßige Lastenverteilung zu gewährleisten. Aus der gerichtlichen Praxis ist bekannt, dass die **Umsatzsteuer** systembedingt besonders **anfällig für Hinterziehungen** ist; in großer Zahl sind Fälle zu entscheiden, in denen es um missbräuchlichen Vorsteuerabzug oder die Verschleierung von Umsätzen geht. Ursächlich ist häufig die fehlende Verknüpfung zwischen dem Vorsteuererstattungsanspruch des Leistungsempfängers auf der einen Seite und der Bezahlung der Umsatzsteuer durch den Leistenden auf der anderen Seite. Die fehlende Verknüpfung ergibt sich aus den Artikeln 17 ff. der 6. EG-Richtlinie. Eine systematisch befriedigende Lösung dieses Problems müsste daher auf dieser Ebene ansetzen. Die Forderung des Bundesrats in der Stellungnahme vom 27.09.2001 (BR-Drs. 637/01, Beschluss) nach **Ausschöpfung der EU-rechtlichen Möglichkeiten** zur Beseitigung der systembedingten Missbrauchsanfälligkeit der Umsatzsteuer wird daher nachhaltig unterstützt.

Die Vorschläge, die Vorsteuererstattung von einer **Sicherheitsleistung** abhängig zu machen (§ 18f des Umsatzsteuergesetzes in der Fassung des Regierungsentwurfs - *UStG-RE*) und ggf. bis zum **Abschluss der Prüfung einer Haftung** nach § 25d *UStG-RE* hinauszuschieben, stehen möglicherweise mit den EU-rechtlichen Vorgaben nicht in Einklang. Diese Bedenken könnten durch eine zur Verhütung von Steuerhinterziehungen und -umgehungen mögliche Ermächtigung des Rats nach Artikel 27 der 6. EG-Richtlinie ausgeräumt werden.

Wir unterstützen außerdem das Anliegen des Bundesrates, die **umgekehrte Steuerschuldnerschaft** (§ 13b UStG i.d.F. des StÄndG 2001) zu erweitern (Nr. 6

des Beschlusses vom 27.09.01, BR-Drs. 637/01). Sinnvoll ist es allerdings, diese Maßnahme auf alle unternehmerischen Bereiche auszudehnen. Die in der Gegenäußerung der Bundesregierung zu der Stellungnahme des Bundesrates vom 13.07.01 (BR-Drs. 399/01 zum StÄndG 2001) dargelegten systematischen Bedenken halten wir nicht für durchgreifend. Das im Gemeinschaftsgebiet geltende Umsatzsteuerrecht ist ohnehin von zahlreichen Ausnahmen und Systembrüchen geprägt. Die **Verhinderung von Missbräuchen** muss daher **Vorrang** haben. Auch gutgläubige Leistungsempfänger würden geschützt; Probleme beim Vorsteuerabzug wegen fehlender Unternehmereigenschaft des Leistenden entfielen. Eine Umkehrung der Steuerschuldnerschaft nur für einzelne Fallgruppen wäre kompliziert und für die Steuerpflichtigen verwirrend.

Rechtsstaatlich bedenklich und daher abzulehnen ist das den Finanzämtern in § 88b der Abgabenordnung in der Fassung des Regierungsentwurfs (AO-RE) eingeräumte **Betretungsrecht**, nach dem sie zur Sicherstellung einer gleichmäßigen Festsetzung und Erhebung der Umsatzsteuer jederzeit während der Geschäfts- und Arbeitszeiten Grundstücke und Räume von Personen, die eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausüben, auch ohne deren Einverständnis betreten können. Trotz der Einschränkung gegenüber dem ersten Referentenentwurf ist zweifelhaft, ob die Vorschrift mit Artikel 13 des Grundgesetzes (GG) vereinbar ist. Sie steht außerdem weder mit den Betretungs- und Auskunftsrechten nach §§ 92, 99 AO noch mit den Regelungen über die Außenprüfung (§§ 197, 200 Abs. 3 AO) in Einklang und eröffnet einen Anwendungsspielraum, der weit über den Anlass der geplanten Gesetzesänderungen - die Bekämpfung von Betrugsfällen bei der Umsatzsteuer - hinausgeht.

2) Zu den Vorschriften im Einzelnen

Artikel 1 Nr. 1 (§ 18 Abs. 2 UStG-RE)

Dem Vorschlag wird zugestimmt. Die **monatliche Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen** bei neu gegründeten Unternehmen ermöglicht der Finanzverwaltung einen zeitnäheren Überblick; andererseits kann sie auch zu einer schnelleren Erstattung von Vorsteuerüberhängen führen. Dem gegenüber erscheint die zusätzliche Belastung der Unternehmen während ihrer Gründungsphase durch die monatlich einzureichenden Voranmeldungen als weniger bedeutsam.

Artikel 1 Nr. 3 (§ 18f UStG-RE)

Die Vorschrift stellt es in das Ermessen der Verwaltung, die Erstattung von Vorsteuerüberhängen im Einvernehmen mit dem Unternehmer von einer **Sicherheitsleistung** abhängig zu machen. Da Artikel 18 der 6. EG-Richtlinie für die Ausübung des Rechts auf den Vorsteuerabzug keine Sicherheitsleistung vorsieht, dürfte es unzulässig sein, eine mögliche Verzögerung bei der Zustimmung zu Steueranmeldungen, die zu Vorsteuererstattungen führen, als Druckmittel zur Erlangung des Einvernehmens für eine Sicherheitsleistung zu benutzen. Da jedoch der Zweck des Gesetzentwurfs, Missbräuchen bei der Umsatzsteuer entgegenzuwirken, ein solches Verfahren nahe legt, ohne allerdings eine zusätzliche materielle Voraussetzung für die Vorsteuererstattung zu normieren, dürfte die Vorschrift streitanfällig sein. Zweifelhaft erscheint, ob die Vorschrift der Gesetzesbegründung entsprechend zu einer Verbesserung der Liquiditätslage junger Unternehmen führen kann; denn bei Liquiditätsengpässen wird auch die erforderliche Sicherheitsleistung auf Schwierigkeiten stoßen.

Artikel 1 Nr. 4 (§ 25d UStG-RE)

Der Schaffung eines **Haftungstatbestandes für bösgläubige Beteiligte an Karusselgeschäften** wird grundsätzlich zugestimmt.

Allerdings entspricht es nicht dem System der Umsatzsteuer, für die Bösgläubigkeit des Unternehmers auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses abzustellen, wie in *Absatz 1 Satz 1* vorgesehen. Systemkonform wäre es, an den **Bezug der Eingangsleistung** anzuknüpfen; damit würden zugleich auch solche Unternehmer erfasst, die zwar erst nach Vertragsabschluß aber vor oder bei Bezug der Gegenleistung von den betrügerischen Absichten des Lieferanten Kenntnis erlangen.

Absatz 3 Satz 1 ist entbehrlich. Es versteht sich von selbst, dass das Finanzamt verpflichtet ist, zu prüfen, ob die Voraussetzungen für den Erlass eines Haftungsbescheides gegeben sind. Einer gesetzlichen Regelung bedarf es dafür nicht; falls es die Finanzverwaltung für erforderlich hält, kann sie die Finanzämter im Erlasswege anweisen.

Bedenken bestehen auch gegen die in *Abs. 3 Satz 2* eingeräumte Möglichkeit, die **Zustimmung zu einer Steueranmeldung**, die zu einer Vorsteuererstattung führt, ohne weitere Voraussetzungen zu versagen, bis die **Prüfung der Haftungsvoraussetzungen** abgeschlossen ist. Denn diese Möglichkeit ist in Artikel 18 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie, der die Voraussetzungen für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug regelt, nicht genannt. Unabhängig von diesen Bedenken wäre es aus rechtsstaatlichen Gründen besser, den Zeitraum einzugrenzen, innerhalb dessen das Finanzamt die Zustimmung nach § 168 Satz 2 AO im Hinblick auf die Prüfung der Haftungsvoraussetzungen verweigern darf; Verzögerungen, die in die Verantwortung der Finanzverwaltung fallen, dürfen sich nicht zum Nachteil der Steuerpflichtigen auswirken.

Artikel 2 Nr. 1 (§ 88b AO-RE)

Die Vorschrift wird abgelehnt. Das Recht der Finanzämter, während der Geschäfts- und Arbeitszeiten jederzeit ohne Ankündigung Räume und Grundstücke von Personen, die eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausüben, ohne konkret nachprüfbar Voraussetzungen auch gegen deren Willen zu betreten und die Vorlage von Aufzeichnungen, Büchern, Geschäftspapieren und andere Urkunden sowie Auskünfte verlangen zu können, stellt einen **Eingriff in die grundrechtlich geschützte Sphäre** der Betroffenen dar.

Die durch Artikel 13 GG geschützte Unverletzlichkeit der Wohnung gilt nach herrschender Meinung auch für **Arbeits-, Betriebs- und Geschäftsräume** sowie umzäunte oder in anderer Weise der öffentlichen Zugänglichkeit entzogene Bereiche (vgl. Papier in Maunz-Dürig, Kommentar zum GG, Artikel 13 Rz. 10 ff.; Kühne in Sachs, Kommentar zum GG, Artikel 13 Rz. 2 ff.; Leibholz, Rinck, Hesselberger Artikel 13 GG. Rz. 11 ff.; Jarass/Pieroth, Artikel 13 GG. Rz. 2). Nach Artikel 13 Abs. 7 GG ist eine Beschränkung des Grundrechts auf Grund eines Gesetzes u. a. nur dann zulässig, wenn sie der **Verhütung dringender Gefahren für die öffentliche Sicherheit und Ordnung dient**. Der Wortlaut des Gesetzentwurfs macht diese Einschränkung nur beim Betreten von „Wohnräumen“. Eine nach Zweck und Wortlaut der Vorschrift nahe liegende Auslegung, dass diese Einschränkung für das Betretungsrecht von Arbeits-, Betriebs- und Geschäftsräumen nicht gilt, wäre nach h. M. verfassungsrechtlich nicht zulässig.

Die Vorschrift **sprengt das** bisher ausgewogene **Verhältnis von Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen und Kontrollrechten der Finanzverwaltung** nach der AO. Sie geht weit über die bisherigen Regelungen in § 99 AO zum Betreten von Grundstücken und Räumen und in § 193 ff. AO zu den Voraussetzungen einer Außenprüfung - insbesondere § 200 Abs. 3 AO zum Betretungsrecht des Prüfers - hinaus, ohne den Kreis der Betroffenen ausreichend im Hinblick auf befürchtete Betrügereien bei der Umsatzsteuer und sonstige Fälle der Steuerhinterziehung einzugrenzen. § 210 AO, der die Nachschau bei der Steueraufsicht unterliegenden Sachverhalten regelt, ist nach Art und Tragweite nicht vergleichbar. Die Beschränkung des Zwecks der Nachschau auf die **Sicherstellung**

einer gleichmäßigen Festsetzung und Erhebung der Umsatzsteuer ist zwar eine Verbesserung gegenüber dem Referentenentwurf; konkret nachprüfbare Voraussetzungen für das Betretungsrecht im Einzelfall dürften sich daraus kaum ableiten lassen.

Wir halten es für besser, bei Verletzung der Mitwirkungspflichten derartige Fälle in rechtsstaatlich unbedenklicher Weise durch Ausschöpfung der **Schätzungsmöglichkeiten** zu bekämpfen; der Steuerpflichtige trägt bei beanspruchter Vorsteuererstattung die Beweislast. Denn die Vorschrift wird bei der eigentlichen Zielgruppe des Gesetzentwurfs - den Steuerhinterziehern und Betrügern - weitestgehend leer laufen, wenn die verfassungsrechtlichen Grenzen eingehalten werden; es wäre jedoch zu befürchten, dass sie künftig auch in „normalen“ Fällen angewandt wird. Besteht Anlass, Steuerhinterziehungen oder Betrügereien entgegenzuwirken, muss nach geltendem Recht die Steuerfahndung tätig werden. Eine Änderung dieser Aufgabenverteilung halten wir für rechtsstaatlich bedenklich und lehnen sie daher ab.

Artikel 2 Nr. 2 (§ 117 AO-RE)

Dem Vorschlag wird zugestimmt. Das Unterlassen einer Anhörung eines inländischen Beteiligten in Umsatzsteuer-Sachen bei grenzüberschreitenden Geschäften ist hinnehmbar, weil die Umsatzsteuer besonders anfällig für Hinterziehungen und Missbräuche ist und eine wirksame Verhinderung dieser Tatbestände ein schnelles und überraschendes Eingreifen der Behörden erfordert.