

Deutsches
Anwaltsinstitut e.V.
Sitz Bochum

DAI

ARBEITSGEMEINSCHAFT
DER
FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT E.V.

RUHR-UNIVERSITÄT BOCHUM

Juristische Fakultät
Lehrstuhl für Steuerrecht
Prof. Dr. Roman Seer

Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht e.V.
44799 Bochum, Universitätsstr. 140

44799 Bochum, Universitätsstraße 140
Telefon (02 34) 9325690
Fax (02 34) 93256929

Protokoll zum
Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 25. Mai 2007*

Heike Rüping, Dipl.-Finanzwirtin:

„Die Umsatzsteuer-Nachsicht nach § 27b UStG“

* Thomas Krichel, wiss. HK am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

Der Vortrag von Frau Rüping basiert auf Ihrer Dissertation, die zur Zeit Professor Seer zur Begutachtung vorliegt. Nach einem einleitenden historischen Teil erläutert Frau Rüping im Folgenden grundlegende Fragen zur Umsatzsteuer-Nachschaue, ehe sie abschließend Möglichkeiten und Grenzen der Nutzung und Ausdehnung des Nachschautatbestands darlegt.

Historischer Teil

„Es begab sich aber zu der Zeit, dass ein Gebot vom Kaiser Augustus ausging, dass alle Welt geschätzt würde“ – diese Worte sind wohl jedem bekannt. Weniger bekannt dürfte dagegen die Tatsache sein, dass dabei auch der Besitz geschätzt wurde und somit die Schätzung durchaus Gemeinsamkeiten mit der Nachschaue hatte. Im Unterschied dazu mussten die „Steuerpflichtigen“ zum „Finanzamt“ kommen und nicht umgekehrt.

Im Mittelalter gab es in den Städten entsprechend den Verbrauchsteuern die ersten Akzisen, zunächst das Biergeld, später auch auf andere Lebensmittel. Im Rahmen der Steueraufsicht existierten damals Nachschaubefugnisse: Visitatoren sollten Unternehmer **wöchentlich** unvermutet besichtigen und Stichproben auf Wochenmärkten vornehmen – heute kommt es nur etwa alle drei bis vier Jahre zu einer Nachschaue!

Ab 1810 wurde nur dort laufend überwacht, wo die Notwendigkeit bestand. Dies war vor allem im Bereich der Verbrauchsteuern der Fall. Eine Steueraufsicht für die Umsatzsteuer gab es seit 1818.

In der Reichsabgabenordnung (RAO) war die Nachschaue ein Bestandteil der Steueraufsicht. Welche Bereiche darunter fielen, bestimmte sich nach Maßgabe der Einzelsteuergesetze, im Wesentlichen auch hier neben der Umsatzsteuer Verbrauchsteuern. Einem Erlass zufolge war die Nachschaue keine mehrtägige Untersuchung, sondern eine **Inaugenscheinnahme**, um sich einen Einblick in die Geschäftsverhältnisse des Steuerpflichtigen zu verschaffen. Mit einer Notverordnung aus dem Jahr 1930 wurde die Steueraufsicht unabhängig von den Einzelsteuergesetzen möglich. Durch Staatssekretär Reinhardt und den RFH wurde diese zudem verschärft: sie war nun **ohne jede Einschränkung und unabhängig von einem begründeten Anlass** zulässig. Auch zur Verhaltenskontrolle des Steuerpflichtigen wurde die Nachschaue verstärkt im Bereich der Einkommensteuer angewendet.

In der AO 1977 keine schrankenlose allgemeine Steueraufsicht – Außenprüfung und Steuerfahndung als besondere Maßnahmen geregelt

Nach dem Krieg gab es zunächst ein Hin und Her. Seit 1967 steht die Umsatzsteuer nicht mehr unter der Steueraufsicht. Mit der **AO 1977** wird im Gesetz nur noch die besondere Steueraufsicht in den §§ 209 ff. AO benannt. Damit sollte klargestellt werden, dass es – im Gegensatz zur RAO – **keine schrankenlose allgemeine Steueraufsicht** gibt. Als Maßnahmen der allgemeinen Steueraufsicht sind die Außenprüfung und die Steuerfahndung besonders geregelt. Nach *Tipke* ist unter allgemeiner Steueraufsicht „jede Beaufsichtigung des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde zum Zwecke der Erfüllung des Auftrags des § 85 AO“ zu verstehen.

Umsatzsteuer-Nachschaue Ende 2001 eingeführt

Mit dem „Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz“ vom 19.12.2001 wurde in § 27b UStG die Umsatzsteuer-Nachschaue als weiteres Instrument der Steueraufsicht eingeführt. Auf eine allgemeine Nachschaue konnte man sich nicht einigen. Die Gründe für die Neuregelung waren zum einen die neuen Techniken der Umsatzsteuer-Verkürzung (insbes. sog. Karussellgeschäfte), zum anderen Binnenmarktregelungen, über deren Umgang noch Unsicherheit bestand. Den Finanzämtern sollte daher die Möglichkeit zu einer zeitnahen, cursorischen Kontrolle gegeben werden. Dabei enthält § 27b Abs. 1 UStG eine **Legaldefinition** der Umsatzsteuer-Nachschaue, Abs. 2 einen **Sondertatbestand für Wohnräume**, Abs. 3 den Übergang zur **Außenprüfung** und Abs. 4 die Nutzbarmachung der Erkenntnisse für **andere Steuern**.

Grundlegende Fragen

Frau Rüping erkennt in der Vorschrift drei Kernprobleme:

1. Wann darf eine Nachschaue stattfinden?

Eine Nachschaue kann nach Abs. 1 nur in den **Geschäftsräumen von Unternehmern** (vgl. die Definition des § 2 Abs. 1 UStG) stattfinden. Für Wohnräume gelten die engen Grenzen des Abs.2. Fraglich sind aber mögliche weitere Voraussetzungen, insbesondere die **Notwendigkeit eines Anlasses**.

Ist ein Anlass für die Nachschaue erforderlich?

Der Bundesrat wollte die Nachschaue von dem **Verdacht einer Umsatzsteuer-Verkürzung** abhängig machen. In diesem Fall ist jedoch schon die **Steuerfahndung** zuständig, steuerstrafrechtliche Ermittlungen sind notwendig. Hier bietet schon § 208 AO alle Möglichkeiten.

Es könnte aber zumindest ein **konkreter Aufklärungsbedarf** notwendig sein. Nach allgemeinen Erfahrungen müssten Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass ein steuerlich relevanter Sachverhalt gegeben ist. Doch schon der Betrieb eines Unternehmens ist steuerlich relevant, ein Aufklärungsbedarf in diesem Sinne besteht also immer.

Vielfach gefordert wird aber, dass zumindest **irgendein Anlass** gegeben ist. Ein solcher ließe sich jedoch stets fingieren, so dass der Anlass zu einem rein formalen Kriterium degradiert würde.

Außerdem hat der Gesetzgeber wie bei der Außenprüfung **keinen konkreten Anlass** gefordert. Vielmehr liegt ein Anlass schon in der unternehmerischen Tätigkeit. Zwar kann die Nachschau im Gegensatz zur Außenprüfung wegen der fehlenden Ankündigung härter wirken. Der Steuerpflichtige kann sich so auf die Außenprüfung vorbereiten. Zweck der Nachschau ist aber, den Betrieb in tatsächlicher, gewöhnlicher Hinsicht in Augenschein zu nehmen. Nur unangekündigt kann die Nachschau ihren Zweck erfüllen. Insofern ist sie vergleichbar mit der unangemeldeten Überprüfung der Einhaltung von Umweltauflagen.

Eine effektive Bekämpfung der Umsatzsteuerverkürzungen ist nur ohne Anlass möglich, da andernfalls unauffällige Unternehmer nie entdeckt würden. Außerdem ist so eine Kooperation mit dem Steuerpflichtigen und mögliche Hilfestellung möglich. Die Maßnahme ist daher verhältnismäßig, im Einzelfall darf sie aber nicht willkürlich, z.B. aus Schikanegründen ergehen.

Eine Nachschau kann bei einem Unternehmer in dessen Geschäftsräumen ohne einen konkreten Anlass stattfinden. Sie darf jedoch nicht willkürlich erfolgen.

Ein anderes Ergebnis ergibt sich auch nicht aus der Rechtsprechung des **BFH**. Zu § 201 RAO meinte der Große Senat, dass eine „Steueraufsicht davon abhängig (ist), dass ein begründeter Anlass zum Tätigwerden vorliegt bzw. die Möglichkeit einer Steuerverkürzung in Betracht kommt“. Ebenso entschied der VII. Senat zur Steuerfahndung nach AO 1977: Je schwerer der Eingriff, desto stärker müssen die Interessen des Einzelnen berücksichtigt werden.

Kein anderes Ergebnis durch Rechtsprechung

§ 201 RAO war jedoch weitreichender und noch offener im Tatbestand als § 27b UStG. Außerdem hat der Gesetzgeber den Anlass generell-typisierend betrachtet und im Betrieb eines

Unternehmens bereits eine **abstrakte Gefahr** gesehen, den vom Großen Senat geforderten Anlass also abstrakt generell vorweggenommen.

Diskussion

In der folgenden Diskussion wurde insbesondere die **verfassungsrechtliche Komponente**, hier der **Eingriff in Art. 13 GG**, betrachtet. Professor Seer war der Ansicht, die Verfassung fordere einen Anlass, so dass eine verfassungskonforme Einschränkung nötig sei. Als einziger anlassloser Fall konnte aber die **Stichprobe** gefunden werden. Diese sei nicht willkürlich, sondern Element jedes Risikomanagements. Im Übrigen gebe es beim BMF eine Liste mit über einhundert möglichen Anlässen, z.B. Amtshilfe, Neugründung oder fehlende Steuerberatung. Auch wurde die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu Art. 13 VII GG dargestellt.

In der Praxis, so das Publikum und die Referentin, würde nur aus Anlass nachgeschaut.

2. Wie ist die Nachschau von der Außenprüfung abzugrenzen und was ist unter dem Übergang nach Abs. 3 zu verstehen?

Die Nachschau unterscheidet sich von der Außenprüfung formell von der **fehlenden Ankündigung**. Diese ist aber auch in Ausnahmefällen vor einer Außenprüfung entbehrlich, § 197 Abs. 1 S. 1 AO. Zweck der Ankündigung sind die Möglichkeit der Vorbereitung (z.B. Herausuchen der Unterlagen) und die Konsultation des Steuerberaters.

Entscheidendes Kriterium ist vielmehr die **Zielrichtung**: die Außenprüfung ist eher vergangenheitsbezogen und richtet sich nach den **steuerlichen Verhältnissen**. Die Nachschau dagegen ist eher gegenwartsbezogen und richtet sich nach den **tatsächlichen Verhältnissen**. Beispielfhaft können dies sein:

- Kassensturz;
- Feststellung des Umfangs des Geschäftsbetriebs; in der Gastronomie: Kopie der Speisekarte, Art der Verpackung, Größe der Gerichte; Schichtpläne; Stundensätze; Anzahl der Mitarbeiter;
- Existenz eines Wirtschaftsguts;
- Keine abschließende Prüfung, keine rechtliche Würdigung.

Dabei kann sich die Außenprüfung die Ergebnisse der Nachschau nutzbar machen.

Die Außenprüfung dient in erster Linie der Überprüfung der Besteuerungsgrundlagen. Die Nachschau dient der Überwachung von tatsächlichen Verhältnissen der Gegenwart und der Feststellung von Sachverhalten.

Daraus ergeben sich unterschiedliche Rechtsfolgen. **Nur für die Außenprüfung** gelten

- die Hemmung der Verjährung, § 171 Abs. 4 AO;
- die erhöhte Bestandskraft nach § 173 Abs. 2 AO;
- Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung, § 164 Abs. 3 AO.

Keine Selbstanzeige nach Beginn der Nachschau

Für beide gilt aber der **Verlust der Selbstanzeigemöglichkeit**, § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO. Zwar passt der Wortlaut nicht exakt (die Nachschau ist keine „Prüfung“, sondern Feststellung eines Sachverhalts), doch ist die Auslegung eindeutig. „Steuerliche Prüfung“ meint nicht (nur) Außenprüfung; die Steuerfahndung ist bereits an anderer Stelle genannt. Bezweckt ist der Verlust bei einem **erhöhten Entdeckungsrisiko**, welches bei der Nachschau in gewissem Umfang besteht.

Mit dem **Übergang zur Außenprüfung** ist die Sicherstellung der Erkenntnisse aus der Nachschau bezweckt. Dabei ist fraglich, wie der Wortlaut „ohne *vorherige* Prüfungsanordnung“ zu verstehen ist. Kann auf eine Prüfungsanordnung ganz verzichtet werden oder ist diese erforderlich, kann aber fristlos ergehen?

Eine Prüfungsanordnung ist auch beim Übergang von der Nachschau zur Außenprüfung erforderlich. Sie kann aber fristlos erlassen werden.

Die o.g. Rechtsfolgen der Außenprüfung erfordern eine Prüfungsanordnung. Dem Steuerpflichtigen ist **Rechtssicherheit** zu gewähren. § 197 AO benennt die Gründe für einen Verzicht auf die Prüfungsanordnung abschließend. Dies kann nicht durch eine vorherige Nachschau umgangen werden. Die Prüfungsanordnung kann aber **fristlos** erlassen werden, so dass ein sofortiger Übergang möglich ist. Dabei ist aber aus Gründen der **Verhältnismäßigkeit** auf eine evtl. erforderliche Vorbereitungszeit Rücksicht zu nehmen, wenn dies den Prüfungszweck nicht gefährdet; der Visitor hat nach **plichtgemäßem Ermessen** zu entscheiden.

Diskussion

In der folgenden Diskussion wurde festgestellt, dass § 27b Abs. 3 UStG bei anderer Auslegung **unverhältnismäßig** wäre. Es müssen für die Außenprüfung auch hier die gleichen Voraussetzungen der §§ 196 ff. AO gelten. Da die Norm so aber perplex sei, sei das richtige Ergebnis von Frau Rüping entweder durch **teleologisch-systematischer Reduktion oder im Wege verfassungskonformer Auslegung** zu erreichen. Für den Visitor und den Steuerpflichtigen müsse klar sein, ob eine Nachschau oder eine Außenprüfung vorgenommen wird. Daher sei eine **Prüfungsanordnung**, eine Zäsur **erforderlich**. Dies sei auch deshalb unproblematisch, da auch hier die Sonderfälle des § 197 AO gelten und bei kriminellem Hintergrund ohnehin die Steuerfahndung beginnen würde.

Die Außenprüfung nach dem Übergang könnte bei unbefangener Betrachtung als Umsatzsteuer-Sonderprüfung anzusehen sein. § 27b UStG verweist aber auf die allgemeinen Vorschriften der Außenprüfung, Abs. 4 im Besonderen auf **andere Steuerarten**. Dabei handelt es sich um **keine Umgehung der Vorschriften der Sonderprüfung**, da die Voraussetzungen der §§ 196 ff. AO alle erfüllt sein müssen. Diese Lösung ist zudem effizient und stellt für den Steuerpflichtigen die geringere Belastung dar, da so **keine neuerliche Belastung** anfällt.

Nach dem Übergang ist die allgemeine Außenprüfung zulässig. Eine Prüfungsanordnung ist erforderlich, nicht unbedingt aber die Einhaltung der Frist des § 197 Abs. 1 S. 1 AO.

3. Ist die Nachschau notwendig? (Verfassungsrechtliche Rechtfertigung)

Nach der **Entwurfsbegründung** sollen steuerehrliche Unternehmer vor Wettbewerbsverzerrungen, die durch gezielten Vorsteuermissbrauch entstehen, geschützt werden, der Verfolgungsdruck gegenüber organisierten Umsatzsteuerbetrügereien erhöht werden und das Umsatzsteueraufkommen insgesamt geschützt werden. Die Nachschau soll sicherstellen, dass die Behörden mit geringerem Aufwand gezielter kontrollieren können. Zudem besteht ein engerer Kontakt zu den Steuerpflichtigen mit der Möglichkeit zur Hilfestellung. Präventivwirkungen lassen sich dagegen nur schwerlich verifizieren. Um einen Eindruck über die tatsächlichen

und ungeschönten Verhältnisse des Unternehmens zu gewinnen, ist das unvorbereitete Antreffen des Unternehmers Voraussetzung.

Primärer Zweck ist die Bekämpfung der Umsatzsteuer-Verkürzung

Die Nachschau ist auch **geeignet, das Umsatzsteueraufkommen zu sichern**, da keine Auszahlungen von Vorsteuerüberhängen vorgenommen werden. Im Nachhinein kann eine Schädigung oft nicht rückgängig gemacht werden. Zudem kann sie Hinweise auf die Vergangenheit liefern und Hinweise auf den Umfang des Prüfungsbedürfnisses geben.

Ein gleich **effektives und milderer Mittel** ist nicht ersichtlich. Auch die Außenprüfung wirkt anders (s.o.) und ist wegen der Ankündigung nicht so effektiv. Organisatorische oder Systemänderungen ändern nichts am Prüfungsbedürfnis und der Wirkung auf den Steuerpflichtigen.

Die Nachschau ist angemessen. Die zusätzliche Belastung des Unternehmers überwiegt in der Abwägung nicht den Zweck.

Kritiker bescheinigen der Nachschau jedoch, sie sei „**Einfallstor jeglicher Willkür**“. Die Nachschau ist aber nicht willkürlicher als die Außenprüfung. Es ist nichts einfacher, als zu einem Unternehmer zu gehen. Auch wird kritisiert, die Nachschau sei **leistungshemmend und wettbewerbsverzerrend**. Doch besteht ein legitimes Recht des Staates, Zweifel an der Abzugsberechtigung der Vorsteuer aufzuklären. Der zeitliche und inhaltliche Umfang der Nachschau ist geringer als bei einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung. Zudem besteht für den Unternehmer die Möglichkeit, die Nachschau durch Kooperation zu beschleunigen und etwaige Hilfestellungen der Behörde wahrzunehmen. **Damit ist die Nachschau als solche verhältnismäßig.**

Diskussion:

In der Diskussion wurde bestätigt, dass das Instrument der Nachschau als solches **verhältnismäßig** sei. Es müsse aber wohl doch ein **Anlass** gegeben sein, um die Willkürfreiheit sicherzustellen. Angezweifelt wurde auch der Gegenwartsaspekt: Die Nachschau ist im Gegensatz zur Außenprüfung **reine Sachverhaltsprüfung**, aber nicht unbedingt Prüfung eines gegenwärtigen Sachverhalts.

Möglichkeiten und Grenzen der Nutzung und Ausdehnung des Nachschautatbestands

Im letzten Teil stellt Frau Rüping die Fragen, ob eine allgemeine Nachschau möglich ist und welchen Nutzen die Nachschau im Risikomanagement haben kann.

1. Tatbestandsausdehnung

Die Begrenzung auf Zölle und Verbrauchsteuern begründet sich zum einen durch den relativ leicht zu kontrollierenden Sachverhalt. Zum anderen ist eine regelmäßige Präsenz erforderlich; die Außenprüfung ist bei einjähriger Verjährung zu langsam. Zudem richtet sich die Höhe der Steuer nach der Absatzmenge.

Anders verhält es sich bei der Umsatzsteuer, da ein **einfaches Nachzählen nicht möglich** ist. Das **große Aufkommen und die Betrugsanfälligkeit** machen hier die Nachschau erforderlich.

Auch im Bereich der **Ertragsteuern** könnte sich die Notwendigkeit einer Nachschau ergeben. Hier ist zu unterscheiden: Im Rahmen der **Gewinneinkünfte** kann eine Kooperation und ein Überblick über das Unternehmen ebenso wie bei der Umsatzsteuer hilfreich sein. Auch hier ergeben sich Hinweise auf eine Prüfungsbedürftigkeit sowie Informationen für eine mögliche Nachkalkulation. Damit kommt es zu vielen **Überschneidungen**, wenn sich auch die Nachschau nicht in allen Bereichen auswirkt.

In einigen Bereichen der Ertragsteuern und für das Risikomanagement wäre eine allgemeine Nachschau wünschenswert.

Auch im Bereich der **Schwarzarbeit / Lohnsteuer** kann die Nachschau ein wirksames Instrument darstellen. Anders verhält es sich dagegen bei den **Überschusseinkünften**. Hier ist die Nachschau **wenig erfolgversprechend**, zudem sind die Anforderungen des Art. 13 GG wesentlich höher, da hier Wohnräume betroffen sind. Bei der erforderlichen „dringenden Gefahr“ ist die **Steuerfahndung** das richtige Instrument.

Wegen der teilweise überschneidenden Interessen wäre eine **allgemeine Nachschau** wichtig und konsequent, gerade auch im Hinblick auf die Verwertungsmöglichkeit des Abs. 4. Insbesondere wäre eine allgemeine Nachschau aber im Rahmen des **Risikomanagements** interessant.

2. Risikomanagement

Bei Arbeitnehmern gibt es relativ klare Kriterien, die eine Einteilung in Risikoklassen möglich machen. Anders ist es bei Gewinneinkünften. Hier kann die Nachschau weitere Kriterien liefern.

Die Finanzbehörden müssen zum einen für die Gleichheit der Besteuerung sorgen, als auch die Freiheitsrechte wahren. Sie müssen einen angemessenen Ausgleich zwischen **Gesetzmäßigkeit, Rechtsanwendungsgleichheit und den Freiheitsrechten** (hier: Art. 13 GG) herstellen. Auf der einen Seite hat der Steuerpflichtige einen **Vertrauensvorschuss**, andererseits ist eine **wirksame Kontrolle** und Verifikation unentbehrlich.

Insbesondere bei Neueröffnungen bietet sich eine Nachschau an. So wird es beispielsweise in den Niederlanden praktiziert. Weitere Nachschauen sind denkbar bei Bedarf, nach Stichproben, zur Überprüfung der Risikoklasseneinordnung oder zur Materialsammlung für eine Außenprüfung.

Die Nachschau bietet sich somit als allgemeines Instrument und besonders im Bereich des Risikomanagements an.

Literaturhinweise

Dißars, Umsatzsteuer-Nachschaue gemäß § 27b UStG nach dem Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz, BB 02, 759

Nieskens, Steueränderungsgesetz 2001 und Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz, UR 02, 53

Kühn/Winter, Bekämpfung der Umsatzsteuerverkürzung: Ist die Gesetzgebung das richtige Mittel?, UR 01, 478

v. Wallis, Umsatzsteuer-Nachschaue, UStB 02, 238.