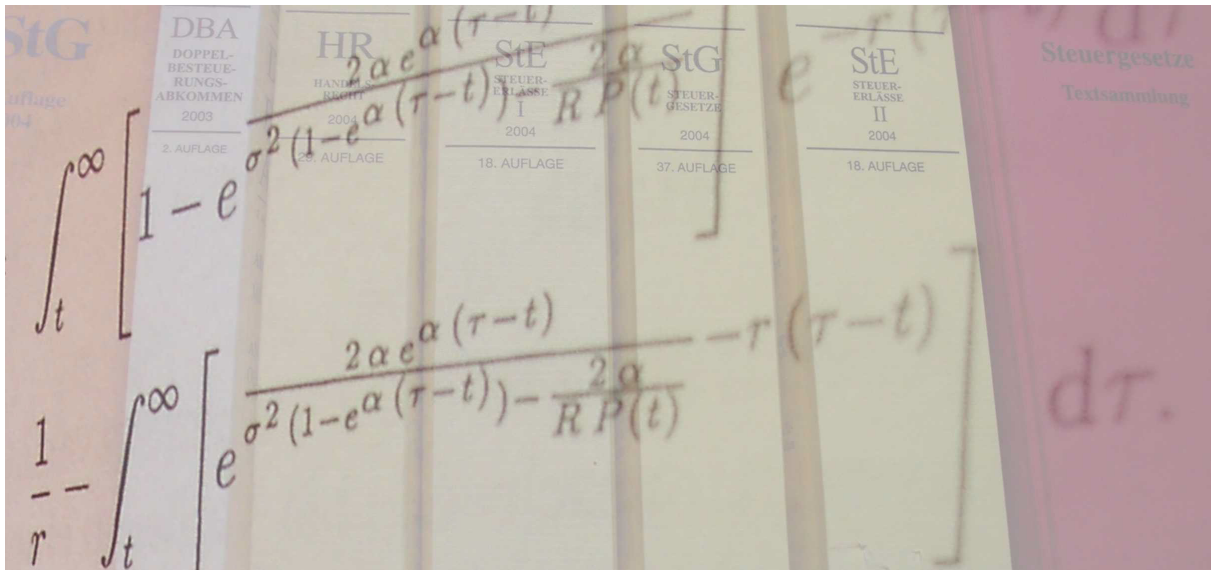


arqus

## Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre

www.arqus.info



Diskussionsbeitrag Nr. 75

(zugleich Beitrag zur Festschrift für Franz W. Wagner zum 65. Geburtstag)

**Branka Lončarević / Rainer Niemann / Peter Schmidt**

Die kroatische Mehrwertsteuer

– ursprüngliche Intention, legislative und administrative Fehlentwicklungen –

Mai 2009

arqus Diskussionsbeiträge zur Quantitativen Steuerlehre

arqus Discussion Papers in Quantitative Tax Research

ISSN 1861-8944

# **Die kroatische Mehrwertsteuer – ursprüngliche Intention, legislative und administrative Fehlentwicklungen –**

Branka Lončarević, UBLI savjetovanje d.o.o., Zagreb  
office@ubli.hr

Rainer Niemann, Karl-Franzens-Universität Graz  
niemann@uni-graz.at

Peter Schmidt, UBLI savjetovanje d.o.o., Zagreb  
office@ubli.hr

## **Abstract**

### ***The Croatian Value Added Tax - Original Intention and its Undesirable Legislative and Administrative Development***

*This paper analyzes the Croatian legislation on Value Added Tax (VAT) during the period 1995-2008. First, we describe the most important VAT reforms. We show that the preferential tax treatment of particular products and industries fails to reach the tax legislator's economic and socio-political objectives. Despite some changes of the VAT law since 1999 the Croatian VAT is characterized by relatively infrequent reforms and few distortions, compared to international practice. However, the neutrality properties of the VAT are substantially distorted by the administrative practice. Although the tax law clearly states that input VAT is deductible, tax authorities routinely try to prevent deduction of input VAT. We describe the tax authorities' typical procedures to achieve this goal. To analyze whether the VAT also receives particular attention by the judiciary, we evaluate 389 verdicts of the Croatian Supreme Administrative Court. It can be shown that the VAT is prone to litigation, especially since 2005. The frequency of VAT-related lawsuits can be mainly attributed to inadequate administration of the VAT by the tax authorities. As a result of our analysis, we show that simply interpreting the law is not sufficient for a comprehensive analysis of tax effects. Rather, it is necessary to include legislation, executive, and judiciary.*

## **Zusammenfassung**

*In diesem Beitrag wird die kroatische Mehrwertsteuergesetzgebung von 1995 bis 2008 analysiert. Wir beschreiben die wichtigsten Gesetzesänderungen und zeigen, dass die vom Steuergesetzgeber mit der Begünstigung bestimmter Produkte und Branchen intendierten wirtschafts- und sozialpolitischen Effekte weitgehend verfehlt*

*werden. Dennoch ist die kroatische MwSt im internationalen Vergleich durch relativ seltene Gesetzesänderungen und wenige Neutralitätsverletzungen gekennzeichnet. Dass die Neutralitätseigenschaften der MwSt in der Praxis nicht zum Vorschein kommen, beruht auf der mangelhaften Administration der MwSt durch die Steuerverwaltung. Wir beschreiben typische Vorgehensweisen, mit denen die Steuerverwaltung die weitgehende Versagung des gesetzlich vorgesehenen Vorsteuerabzugs anstrebt. Zur Untersuchung der Frage, ob die MwSt auch in der steuerlichen Judikatur eine Sonderrolle einnimmt, werten wir 389 Steuerurteile des kroatischen Verwaltungsgerichts aus. Die vergleichsweise hohe Streitanzahl der MwSt seit 2005 dürfte eine Folge der administrativen Praxis sein. Als Ergebnis zeigen wir, dass die Auswertung von Gesetzestexten nicht ausreichend für die Beurteilung der realen Entscheidungswirkungen eines Steuersystems ist. Vielmehr bedarf es der Betrachtung aller staatlichen Gewalten: Exekutive, Legislative und Judikative.*

## 1 Einleitung

Im Rahmen der marktwirtschaftlichen Transformation der Republik Kroatien in den 1990er Jahren wurde eine Mehrwertsteuer (MwSt) nach dem Muster einer Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug eingeführt.<sup>1</sup> Der erste Entwurf des Mehrwertsteuergesetzes (MwStG) wurde 1993 von Franz W. Wagner verfasst und mit nur geringfügigen Änderungen im Jahr 1995 vom kroatischen Parlament verabschiedet und ist seit dem 1. Januar 1998 in Anwendung. Die Gesetzesformulierung durch einen Betriebswirt bewirkte eine Fokussierung auf die ökonomischen und fiskalischen Anforderungen und dürfte eine der Ursachen für die legislative Qualität und legislative Kontinuität der Mehrwertsteuer bilden.

Wegen der Formulierung der neuen kroatischen Steuergesetze durch Wirtschaftswissenschaftler standen bei der Abfassung die ökonomischen Anforderungen im Mittelpunkt. Nach Abschluss der Beratungstätigkeit musste das Steuersystem als Ganzes jedoch wieder dem freien Spiel der politischen Kräfte überlassen werden. Der zu erwartende Populismus und Lobbyismus führte im weiteren Gesetzgebungsprozess zu zahlreichen kleineren Änderungen und damit zu einer schrittweisen Abkehr von ökonomischen Prinzipien und zu einer Begünstigung einzelner Interessengruppen. Dies änderte sich nach dem politischen Machtwechsel im Jahr 2000. Während die Zinsbereinigung bei der Gewinnsteuer<sup>2</sup> abgeschafft<sup>3</sup> und bei der persönlichen Einkommensteuer eingeschränkt wurde<sup>4</sup>, blieb das Mehrwertsteuergesetz zunächst unverändert.

Trotz der relativen legislativen Kontinuität der Mehrwertsteuer entspricht die administrative Praxis weitgehend nicht der ursprünglichen gesetzgeberischen Intention. So wird beispielsweise die Durchführung des Vorsteuerabzuges durch das Verwaltungsverfahren enorm erschwert. Daher greift eine ökonomische Analyse der Mehrwertsteuer, die sich ausschließlich am Gesetzestext orientiert, zu kurz. Für ein umfassendes Verständnis der ökonomischen Wirkungen dieser Steuer ist deshalb die Betrachtung aller staatlichen Gewalten – Legislative, Exekutive und Judikative – erforderlich. Dieser Beitrag greift dieses Problem auf und untersucht die Entwicklung der Mehrwertsteuer in der Republik Kroatien seit ihrer Einführung im Hinblick auf Gesetzesänderungen und ihre intersektoralen Wirkungen, die Exekution des Mehrwertsteuergesetzes durch die Finanzverwaltung sowie die Chancen von Steuerpflichtigen, eine systematische Fehladministration zu bekämpfen.

Dieser Beitrag ist folgendermaßen strukturiert: In Abschnitt 2 (legislativer Teil) werden die Änderungen des MwStG dargestellt und ihre Wirkungen im Hinblick auf die relative Begünstigung bestimmter Branchen anhand gesamtwirtschaftlicher Daten

---

<sup>1</sup> Vgl. Wagner/Schmidt (1996).

<sup>2</sup> Vgl. Schmidt/Wissel/Stöckler (1996).

<sup>3</sup> Vgl. Lončarević/Švaljek (2000).

<sup>4</sup> Zinsen aus Sparguthaben bei Banken, Dividenden und Veräußerungsgewinne sind weiterhin steuerfrei.

untersucht. In Abschnitt 3 (exekutiver Teil) werden das steuerliche Verwaltungsverfahren in Kroatien und die systematische Fehladministration der MwSt beschrieben. In Abschnitt 4 (judikativer Teil) erfolgt eine Auswertung von Urteilen des kroatischen Verwaltungsgerichts hinsichtlich mehrwertsteuerlicher Verfahren. Abschnitt 5 beschließt den Beitrag mit einem Ausblick auf weiterführende Forschungsfragen.

## **2 Legislative Entwicklung der Mehrwertsteuer und ihre ökonomischen Wirkungen**

### **2.1 Die historische Entwicklung des kroatischen Mehrwertsteuergesetzes**

Im Jahre 1991 erklärte sich die Republik Kroatien für unabhängig, nachdem die ersten freien Wahlen bereits im April 1990 stattgefunden hatten und sich der Sabor, das kroatische Parlament, am 30.5.1990 konstituiert hatte. Im Zuge der Staatwerdung Kroatiens bestand die Notwendigkeit, rasch Mittel für die Finanzierung der neu entstandenen staatlichen Aufgaben zu lukrieren. Vor diesem Hintergrund rief das kroatische Finanzministerium 1992 ein Projekt zur Einführung eines konsumorientierten Steuersystems unter Beteiligung deutscher Wirtschaftswissenschaftler ins Leben. Der Arbeitsauftrag an die Forschergruppe bestand zunächst darin, eine zentralisierte Finanzverwaltung zu schaffen, da zuvor lediglich Finanzbehörden auf lokaler Ebene existierten. Die Hauptaufgabe allerdings wurde in der Einführung eines vollständigen Steuersystems einschließlich Einkommen-, Gewinn- und Umsatzsteuer gesehen. Die wesentlichen Anforderungen an dieses Steuersystem waren Konformität mit der neu eingeführten Marktwirtschaft, administrative Einfachheit und fiskalische Ergiebigkeit. Entsprechend den Erfahrungen in den Marktwirtschaften Westeuropas konnten diese Anforderungen nur durch ein System erfüllt werden, das eine Lohnsteuer sowie eine Mehrwertsteuer enthielt. Für den Entwurf der Mehrwertsteuer war Franz W. Wagner verantwortlich.

Die bereits in der Sozialistischen Föderativen Republik Jugoslawien erhobene Umsatzsteuer konnte nicht als Vorbild für eine marktwirtschaftskonforme Mehrwertsteuer dienen, da sie als Brutto-Umsatzsteuer ausgestaltet und folglich durch schädliche Kaskadeneffekte gekennzeichnet war.<sup>5</sup> Mit der Entscheidung für eine Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug konnten diese Kaskadeneffekte vermieden werden, wie dies auch bei den Umsatzsteuersystemen, die in allen Demokratien Westeuropas gelten,<sup>6</sup> der Fall ist. Das MwStG wurde im Juli 1995 vom Parlament der Republik Kroatien verabschiedet – weitgehend in der von Franz W. Wagner vorgeschlagenen Form. Ergänzend zum MwStG erarbeitete die von Wagner

---

<sup>5</sup> Zur umsatzsteuerlichen Terminologie und für einen historischen Überblick über die Entwicklungsstufen der deutschen Mehrwertsteuer vgl. Schmidt (1999), S. 35 ff.

<sup>6</sup> In Deutschland wurde die Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug zum 1.1.1968 in Kraft gesetzt. Vgl. Schmidt (1999), S. 39.

beratene Arbeitsgruppe die Durchführungsverordnung zum MwStG (MwSt-VO), die Mitte 1996 ebenfalls vom Parlament beschlossen wurde.<sup>7</sup>

Die Anwendung des MwStG war mit dem 1.1.1997 auf 1½ Jahre nach der parlamentarischen Verabschiedung festgesetzt worden. Ausschlaggebend für diese lange Vorbereitungsphase waren Bedenken hinsichtlich der Liquidität der mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmer sowie der Fähigkeit der Finanzverwaltung zur Administration des Gesetzes. Wie auch das deutsche UStG sieht das kroatische MwStG überwiegend die Besteuerung nach vereinbarten Entgelten vor. Im ursprünglichen MwStG von 1995 war ein Berechnungszeitraum von nur 2 Wochen vorgeschrieben, was sich in Anbetracht der in Kroatien üblichen langen Zahlungsfristen als Belastung der Liquidität von Unternehmen erwies, zumal die Vorsteuererstattung bereits damals weitaus langwieriger war. Im Jahr 1996 wurde die Einführung um ein weiteres Jahr auf den 1.1.1998 verschoben.<sup>8</sup> Zugleich wurde der Berechnungszeitraum mit Wirkung vom 1.1.1999 auf einen Monat ausgedehnt.

Die ursprüngliche Fassung von § 10 MwStG enthielt einen einheitlichen MwSt-Satz von 22%. Damit war das kroatische MwStG eine positive Ausnahme unter den europäischen Umsatzsteuersystemen, die typischerweise durch mindestens zwei verschiedene USt-Sätze gekennzeichnet sind. Der kroatische MwSt-Tarif erfüllte damit die beiden zentralen Kriterien für „gute“ Steuersysteme: Entscheidungsneutralität und Kostengünstigkeit der Steuererhebung. Diese beiden Kriterien sind seit den 1970er Jahren die Leitlinie von Franz W. Wagners Steuerforschung. Somit ist es nicht überraschend, dass er diese Kriterien in das MwStG einbrachte. Um so bemerkenswerter dagegen ist die Aufgeschlossenheit der damaligen kroatischen Finanzminister und der zuständigen Arbeitsgruppe im Ministerium gegenüber diesen ökonomischen Anforderungen. Zweifellos waren Wagners Überzeugungskraft, sein Gerechtigkeitssinn und sein Respekt gegenüber Völkern, die sich von sozialistischer Herrschaft befreit haben, eine der wichtigsten Ursachen für das Vertrauen der Arbeitsgruppe des Finanzministeriums.

Erst nach Anwendung der MwSt wurde diese zum Gegenstand der öffentlichen Diskussion. Deshalb wurden erst ab 1998 verstärkt Aspekte der wahrgenommenen Gerechtigkeit in die steuerpolitische Diskussion eingebracht. Als Folge dieser Diskussion führte das Parlament zusätzlich zu den bereits existierenden unechten Befreiungen (§ 11 MwStG) mit Wirkung vom 1.11.1999 einen Steuersatz von 0% auf Brot, Milch, Milchprodukte, Medikamente, medizinische und orthopädische Hilfsmittel sowie mutmaßlich der Bildung dienende Bücher (§ 10a MwStG) ein.<sup>9</sup> Mit Wirkung vom 1.9.2000 wurden öffentliche Filmvorführungen und wissenschaftliche

---

<sup>7</sup> Anders als beispielsweise in Deutschland werden Durchführungsverordnungen in der Republik Kroatien nicht vom zuständigen Ministerium erlassen, sondern vom Parlament verabschiedet.

<sup>8</sup> Amtsblatt der Republik Kroatien Nr. 106/1996.

<sup>9</sup> Amtsblatt der Republik Kroatien Nr. 105/1999.

Zeitschriften, mit Wirkung vom 1.1.2001 auch Reisen, die von ausländischen Reiseveranstaltern organisiert werden, diesem Katalog hinzugefügt.<sup>10</sup>

Auch der Normaltarif der MwSt wurde zum Gegenstand der tagespolitischen Diskussion, jedoch erst im Jahr 2004. Im Vorfeld der Präsidentschaftswahlen des Jahres 2005 beschloss das Parlament auf Vorschlag des Finanzministers eine Senkung des Steuersatzes auf 20%.<sup>11</sup> Diese Reduzierung wurde jedoch niemals wirksam, da die Gesetzesänderung bereits nach zwei Monaten rückgängig gemacht wurde.<sup>12</sup> Trotz der bekannten Bedeutung der MwSt für das gesamte Steueraufkommen wurden die zu erwartenden erheblichen Einnahmeherausfälle bei der Steuersatzsenkung offenbar nicht hinreichend berücksichtigt.

Mit Wirkung vom 1.1.2006 wurden touristische Unterbringungsleistungen einheitlich dem reduzierten Steuersatz von 10% unterworfen.<sup>13</sup> Dies implizierte für die von ausländischen Reiseveranstaltern organisierten Reisen eine Steuererhöhung (zuvor Nullsteuersatz) und für die im Inland bezahlten Leistungen eine Steuersatzsenkung, da zuvor der Normaltarif galt. In der Öffentlichkeit wurde diese Maßnahme mit den laufenden EU-Beitrittsverhandlungen begründet. Seit dem 1.8.2007 gilt der reduzierte Steuersatz auch für Zeitungen und Zeitschriften außer reinen Werbezeitungen.<sup>14</sup> Für Fachzeitschriften gilt jedoch weiterhin der Nullsteuersatz.

Trotz der genannten Änderungen hat sich das MwStG im Zeitablauf als legislativ ausgesprochen stabil erwiesen. Im Anhang sind die neun Änderungsgesetze zum MwStG seit seiner Einführung aufgelistet. Die Änderungshäufigkeit der Ertragsteuern ist weitaus größer.

Obwohl die Anzahl der Änderungen des MwStG sehr gering ist, stellen die Anwendungsfälle des reduzierten Steuersatzes und des Nullsteuersatzes Neutralitätsverletzungen dar, die einer Rechtfertigung bedürfen.<sup>15</sup> Im folgenden Abschnitt wird untersucht, inwieweit die vermutlichen sozialpolitischen und intersektoralen Intentionen des Gesetzgebers Realität wurden.

---

<sup>10</sup> Amtsblatt der Republik Kroatien Nr. 73/2000.

<sup>11</sup> Amtsblatt der Republik Kroatien Nr. 48/2004.

<sup>12</sup> Amtsblatt der Republik Kroatien Nr. 82/2004.

<sup>13</sup> Amtsblatt der Republik Kroatien Nr. 153/2005. Vgl. Kuliš (2007).

<sup>14</sup> Amtsblatt der Republik Kroatien Nr. 76/2007.

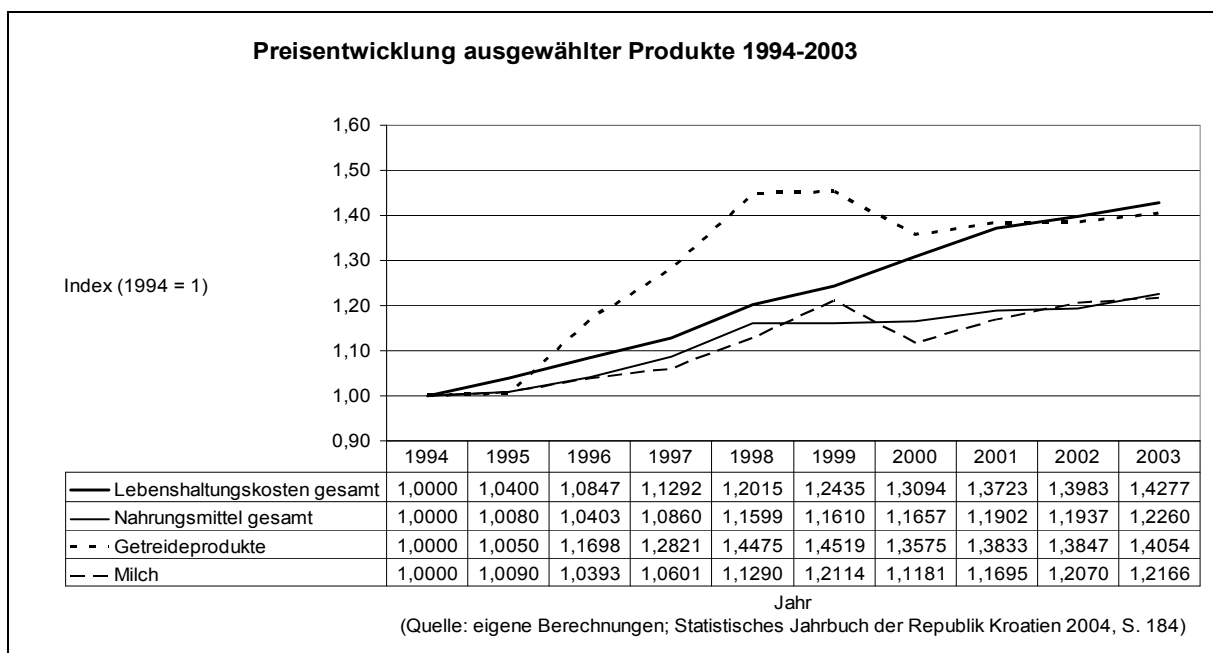
<sup>15</sup> Dies gilt selbstverständlich auch für die weitaus zahlreicheren Steuerbefreiungen und Begünstigungen in anderen Staaten. Vgl. z.B. die Befreiungen in § 4 dUStG und § 6 öUStG und die weitgehend willkürlichen Anwendungsfälle des reduzierten USt-Satzes in § 12 (2) dUStG und § 10 (2) öUStG.

## 2.2 Verteilungswirkungen und intersektorale Effekte der Änderungen des Mehrwertsteuergesetzes

Die MwSt-Befreiungen und MwSt-Tarifsenkungen für bestimmte Produkte waren häufig sozialpolitisch motiviert.<sup>16</sup> Dies gilt insbesondere für die Einführung des Nullsteuersatzes auf Brot, Milch und Milchprodukte. Um empirisch zu überprüfen, ob die vom Gesetzgeber intendierten Verteilungsziele erreicht wurden, wäre deshalb zunächst zu prüfen, ob die MwSt-Senkung an die Konsumenten weitergegeben wurde. Darüber hinaus müsste erforscht werden, ob unterschiedliche Einkommensgruppen in unterschiedlicher Weise von der Steuersenkung profitiert haben. Da weitgehend unbekannt ist, welche Produkte von welchen Konsumenten erworben werden, sind hier bestenfalls Tendenzaussagen möglich.

Auch die Möglichkeiten, Aussagen über die Weitergabe der MwSt-Senkung zu treffen, sind in Anbetracht des vorliegenden Datenmaterials begrenzt. Aus dem Statistischen Jahrbuch für die Republik Kroatien lassen sich jedoch Anhaltspunkte für die Änderung der relativen Preise bestimmter Produkte gewinnen.

Die Entwicklung der gesamten Lebenshaltungskosten von 1994 bis 2003 war durch moderate Preissteigerungen von insgesamt 42,8% gekennzeichnet, das sind im geometrischen Mittel ca. 4% p.a. Naturgemäß war die Preisentwicklung der einzelnen im Warenkorb enthaltenen Produkte ausgesprochen heterogen, wie die folgende Abbildung verdeutlicht, die neben den gesamten Lebenshaltungskosten (durchgezogene dicke Linie) auch den Subindex für Nahrungsmittel (durchgezogene dünne Linie) sowie die Untergruppen Getreideprodukte („cereals“) als Surrogatgröße für Brot (dicke gepunktete Linie) und Milch (dünne gestrichelte Linie) enthält:



**Abb. 1: Preisentwicklung ausgewählter Produkte von 1994 bis 2003**

<sup>16</sup> Zu möglichen Motiven einer Tariffdifferenzierung oder MwSt-Befreiung vgl. Schmidt (1999), S. 183 ff.



Trotz der Anwendung des Nullsteuersatzes auf Brot und Milch seit dem 1.11.1999 sind die Kosten für Getreideprodukte im Betrachtungszeitraum nahezu so schnell gestiegen wie die gesamten Lebenshaltungskosten. Die Preise für Milch sind weniger stark angestiegen, aber noch immer fast in gleichem Umfang wie Nahrungsmittel insgesamt. Aus dieser langfristigen Perspektive lässt sich daher nicht ableiten, dass die MwSt-Senkung auf Brot und Milch an die Konsumenten weitergegeben worden sei. Anders gestaltet sich die Interpretation jedoch, wenn nur die Änderung von 1999 auf 2000 betrachtet wird.<sup>17</sup> Im Jahresvergleich sanken die Lebenshaltungskosten für Getreideprodukte um 6,5%, die für Milch sogar um 7,7%,<sup>18</sup> während sich Nahrungsmittel insgesamt leicht um 0,4% verteuerten. Diese Preissenkungen fielen jedoch weit geringer aus als dies angesichts der MwSt-Senkung von 22% auf 0% zu erwarten gewesen wäre.<sup>19</sup> Auch die Erhöhung der Produzentenpreise für Getreideprodukte und Rohmilch um jeweils 4,3%<sup>20</sup> vermag die relativ geringe Senkung der Verbraucherpreise nicht vollständig zu erklären. Bei einperiodiger Betrachtung führt dieser Effekt zu der Schlussfolgerung, dass grob gerechnet etwa die Hälfte der MwSt-Senkung den Konsumenten zugute kam. Der Rest wurde von Produzenten und Händlern vereinnahmt. Ob dies sozialpolitisch erwünscht war, erscheint zweifelhaft.

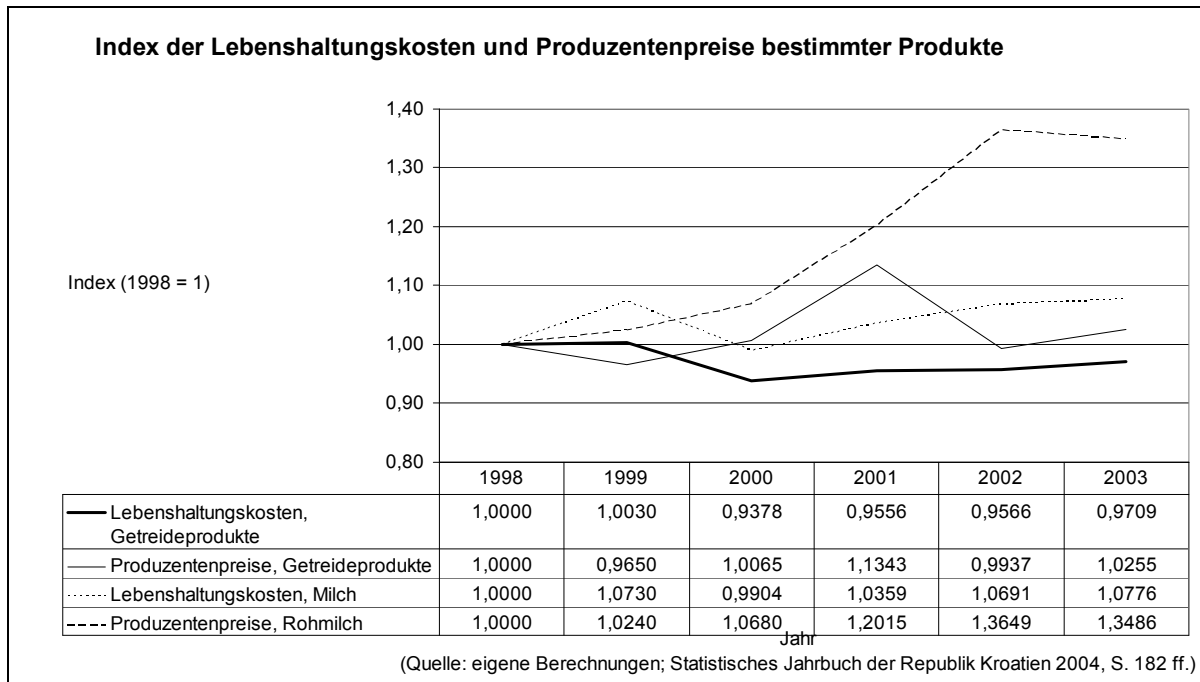
Eine differenziertere Interpretation ist bei mehrperiodiger Betrachtung möglich. Bereits die Entwicklung von Verbraucher- und Produzentenpreisen der steuerbegünstigten Produkte Brot und Milch zeigt, dass die Inzidenz der MwSt schwerlich im einperiodigen Kontext geklärt werden kann. In beiden Fällen steigen die Produzentenpreise im Betrachtungszeitraum 1998-2003 rascher als die zugehörigen Lebenshaltungskosten. Wie aus Abb. 2 ersichtlich ist, haben sich die Produzentenpreise für Rohmilch jedoch weitaus schneller erhöht als die Konsumentenpreise. Das Verhältnis der Indizes von Lebenshaltungskosten zu Produzentenpreisen von Milch beträgt 2003 lediglich  $1,0776/1,3486=0,799$ , was sogar unterhalb des durch „Entsteuerung“ zu ermittelnden hypothetischen Wertes von  $1/1,22=0,820$  liegt. Umgekehrt verhält es sich mit Getreideprodukten. Der Indexquotient von Lebenshaltungskosten und Produzentenpreisen beträgt hier im Jahr 2003:  $0,9709/1,0255=0,947 > 0,820$ .

<sup>17</sup> Da der Nullsteuersatz erst seit dem 1.11.1999 anzuwenden war, ist der Jahresdurchschnitt von 1999 nur unwesentlich durch die Steuersatzsenkung beeinflusst.

<sup>18</sup> Bei den angegebenen Werten handelt es sich um Änderungen des Lebenshaltungskostenindex für die jeweiligen Produkte. Die Änderungen des Einzelhandelspreisindex wichen hiervon geringfügig ab und betragen -5,2% für Getreideprodukte und -4,5% für Milch. Vgl. Statistisches Jahrbuch der Republik Kroatien für 2004, S. 183.

<sup>19</sup> Bei konstanten Nettopreisen und voller Weitergabe der MwSt-Begünstigung wäre eine Preissenkung um  $1-1/1,22 = 18,03\%$  zu erwarten gewesen. Zu den Preiseffekten der MwSt vgl. z.B. Dalić (2002).

<sup>20</sup> Vgl. Statistisches Jahrbuch der Republik Kroatien für 2004, S. 182.



**Abb. 2: Lebenshaltungskosten und Produzentenpreise ausgewählter Produkte von 1998 bis 2003**

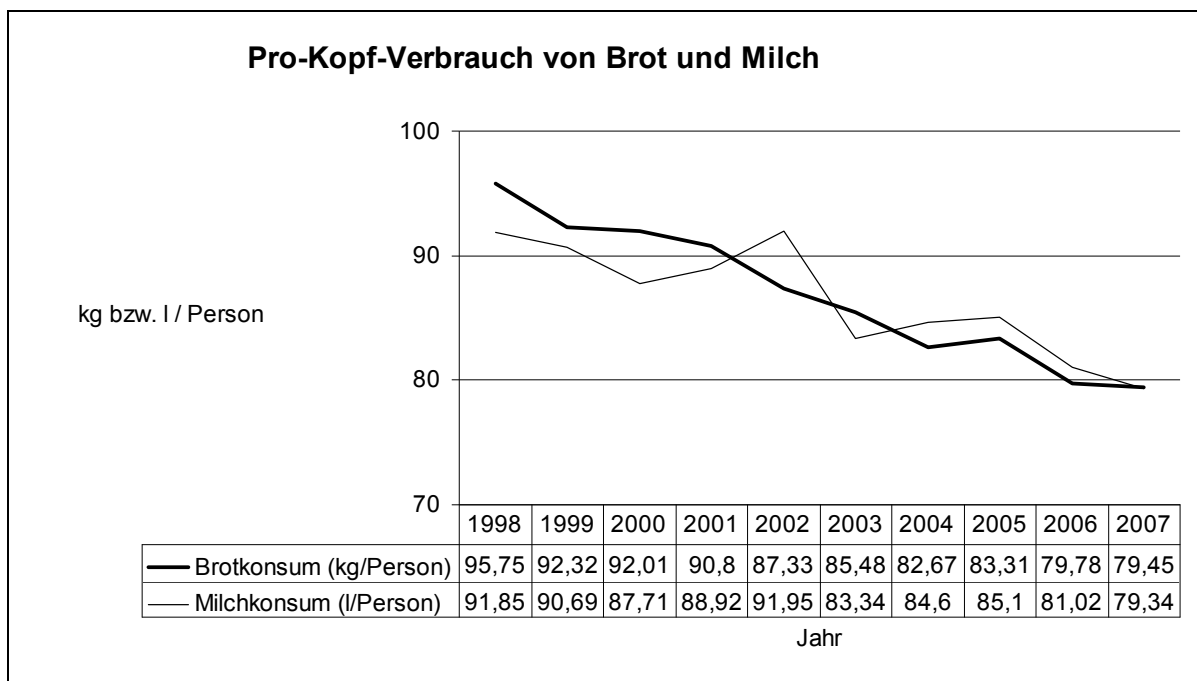
Als Ergebnis verbleibt daher die aus der mikroökonomischen Theorie bekannte Aussage, dass Steuer-Überwälzungsprozesse von den Angebots- und Nachfragefunktionen der betrachteten Produkte abhängen. Einen Spezialfall, bei dem durch großteils staatliche Nachfrage hervorgerufene Marktmacht die Preisentwicklung beeinflusst, bilden medizinische und pharmazeutische Produkte, die ebenfalls seit dem 1.11.1999 dem Nullsteuersatz der MwSt unterliegen. So hat sich der Verbraucherpreissubindex für Medikamente im Jahr 2000 gegenüber dem Vorjahr um 9,1% verringert. Zugleich sind die Produzentenpreise für chemische Produkte um 9,7% angestiegen.<sup>21</sup> Bei einperiodiger Betrachtung könnte diese gegenläufige Entwicklung ein Indiz für eine vollständige Weitergabe der MwSt-Senkung an die (überwiegend staatlichen) Nachfrager sein. Diese Vermutung wird auch dadurch gestützt, dass sich die Lebenshaltungskosten für Gesundheit und Hygiene, die auch nicht begünstigte Produkte umfassen, im Jahr 2000 um 2,4% gegenüber dem Vorjahr erhöht haben.

Produkte mit überwiegend staatlicher Nachfrage können zudem einen Ausnahmefall darstellen, in dem die Anwendung des Nullsteuersatzes auch zur Senkung von Steuererhebungskosten beitragen kann. Wenn der Zahler mit dem Empfänger einer Steuer identisch ist, verursacht der Steuervollzug unnötige Kosten der Deklaration und Kontrolle und sollte deshalb vermieden werden.

<sup>21</sup> Vgl. Statistisches Jahrbuch der Republik Kroatien 2003, S. 176. Die Entwicklung der Produzentenpreise für Medikamente i.e.S. ist den Subindizes nicht zu entnehmen.

Im Ergebnis jedoch kann dem Steuergesetzgeber angesichts der äußerst geringen Zielgenauigkeit punktueller MwSt-Begünstigungen nur empfohlen werden, Sozialpolitik nicht über Objektsteuern zu betreiben, da bedürftige Personen auf diese Weise bestenfalls zufällig erreicht werden können. Fiskalisch weniger aufwendig sind direkte Transferleistungen, die ausschließlich an Bedürftige und damit an einen wesentlich enger umgrenzten Personenkreis geleistet werden.

Stehen nicht die Verteilungswirkungen der MwSt-Senkung, sondern ihre intersektoralen Wirkungen im Vordergrund, ist zu untersuchen, ob die Anwendung des Nullsteuersatzes zu einer verstärkten Nachfrage nach den begünstigten Produkten geführt hat. Dass dies nicht generell der Fall war, zeigt Abb. 3, die den Verlauf des Pro-Kopf-Konsums von Brot und Milch von 1998 bis 2007 wiedergibt:



**Abb. 3: Pro-Kopf-Verbrauch von Brot und Milch von 1998 bis 2007**

Offensichtlich reagiert der Konsum dieser Produkte weitgehend insensitiv auf Preisänderungen. Selbst im Jahr 2000, als der Nullsteuersatz erstmals voll anwendbar war und dadurch der Einzelhandelspreis sank, ging der Verbrauch zurück. Als branchenspezifische Fördermaßnahme scheint die MwSt-Senkung daher ebenfalls ungeeignet gewesen zu sein.<sup>22</sup> Diese Beobachtung könnte allerdings auch darauf zurückzuführen sein, dass es sich bei Brot und Milch um Produkte mit geringer Preiselastizität und negativer Einkommenselastizität handelt. Da das Pro-Kopf-BIP in

<sup>22</sup> Dieser Effekt ist auch daran ersichtlich, dass die Anzahl der sozialversicherten Land- und Forstwirte von 113.000 Personen im Jahr 1998 auf 41.000 Personen im Jahr 2007 sank. Vgl. Statistisches Jahrbuch der Republik Kroatien für 2008, S. 123.

Kroatien von 1998 bis 2007 real um ca. 44% gestiegen ist,<sup>23</sup> könnte der Konsumrückgang der beiden Produkte daher auch auf die Einkommensentwicklung zurückzuführen sein.

Eine Branche, deren Nachfrage dagegen sehr einkommens- und zugleich preiselastisch reagieren dürfte, ist der Tourismus. Hier ist zu überprüfen, welchen Einfluss die zum 1.1.2001 erfolgte Einführung des Nullsteuersatzes für Reisen, die von ausländischen Reiseveranstaltern organisiert werden, aufwies. Diese Maßnahme dürfte eindeutig als branchenspezifische Förderung des Tourismus konzipiert gewesen sein. Betrachtet man das Branchenwachstum, gemessen an der Anzahl der Übernachtungen, so kann der Maßnahme vordergründig ein Erfolg nicht abgesprochen werden, wie aus Abb. 4 ersichtlich ist. Die Anzahl der Übernachtungen insgesamt (dicke durchgezogene Linie) stieg von 2000 bis 2001 um 10,8%, die Zahl der Übernachtungen ausländischer Touristen (mittelstark durchgezogene Linie) um 12,7% und die Anzahl der von Reisebüros organisierten Übernachtungen ausländischer Touristen (dünne durchgezogene Linie) sogar um 27,3%. Der Anteil letzterer an allen Übernachtungen stieg damit innerhalb eines Jahres von 23,9% auf 27,5%.

Auch die zweite den Tourismus betreffende MwSt-Änderung, die zum 1.1.2006 wirksam wurde, könnte sich auf die Branche ausgewirkt haben. Beim Vergleich der Jahre 2005 und 2006 ist insgesamt ein Branchenwachstum festzustellen (3,1% mehr Übernachtungen insgesamt und 2,2% mehr Übernachtungen von Ausländern), jedoch hat die Anzahl der von Reisebüros organisierten Übernachtungen ausländischer Touristen um 2,2% abgenommen. Diese Entwicklung ist konsistent mit der relativen Schlechterstellung der ausländischen Reisebüros und der relativen Verbesserung der anderen Anbieter, für deren Leistungen seit 2006 einheitlich der reduzierte MwSt-Satz gilt.

Die Anwendung des reduzierten MwSt-Satzes könnte sich insbesondere auf die Anbieter privater Unterkünfte positiv ausgewirkt zu haben, wie die Steigerung der Übernachtungszahlen von 10,9% (2005 auf 2006) andeutet. Allerdings war das Wachstum sowohl im Vor- als auch im Folgejahr größer.<sup>24</sup>

---

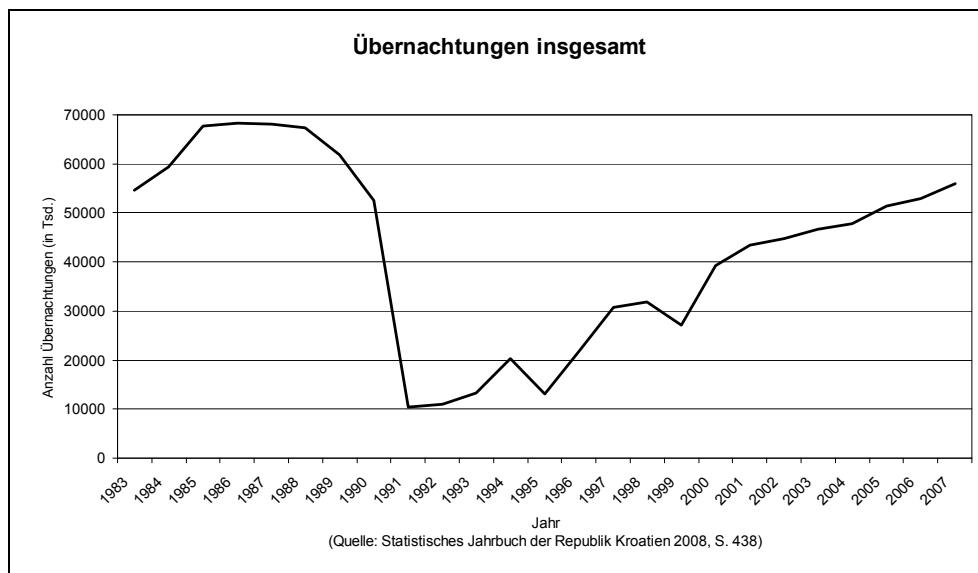
<sup>23</sup> Vgl. eigene Berechnungen; Statistisches Jahrbuch der Republik Kroatien für 2003, S. 195; Statistisches Jahrbuch der Republik Kroatien für 2008, S. 209.

<sup>24</sup> Aufgrund eines Methodenwechsels in der Darstellung des kroatischen Zentralamts für Statistik sind die Daten für die Jahre 1996-2000 nicht vergleichbar und daher hier nicht angegeben.



**Abb. 4: Übernachtungen von Touristen in Kroatien von 1996 bis 2007**

Obwohl nicht ausgeschlossen werden kann, dass die MwSt-Änderungen ursächlich für die Branchenentwicklung waren, ist zu beachten, dass Steuereffekte im Vergleich zu den Folgen des Krieges von völlig untergeordneter Bedeutung sind. Dies wird deutlich, wenn man den Betrachtungszeitraum erweitert und die Anzahl der gesamten Übernachtungen auf dem Gebiet der heutigen Republik Kroatien von 1983 bis 2007 untersucht:



**Abb. 5: Übernachtungen von Touristen in Kroatien von 1983 bis 2007**

Trotz der beachtlichen Steigerung seit Mitte der 1990er Jahre konnte das Niveau der Übernachtungszahlen, das 1985-1989 jeweils mehr als 60 Millionen betrug und zwischenzeitlich um bis zu 85% eingebrochen war, bislang noch nicht wieder erreicht werden. In Anbetracht dieser Entwicklungen nehmen sich die Effekte, die möglicherweise auf MwSt-Änderungen zurückgeführt werden können, ausgesprochen bescheiden aus.

Die Analyse der Verteilungswirkungen und der intersektoralen Effekte der MwSt-Änderungen liefert somit ein ernüchterndes Resultat: Weder ist mit MwSt-Reformen eine zielgenaue Erreichung sozialpolitischer Ziele möglich, noch gelingt es dem Gesetzgeber mit MwSt-Begünstigungen, für förderungswürdig gehaltene Branchen in einem nennenswerten Ausmaß zu unterstützen.

Trotz der durchaus substantiellen Begünstigungen von je nach Produkt 22 Prozentpunkten bzw. 12 Prozentpunkten gegenüber dem Normaltarif ist das MwSt-Aufkommen während des Betrachtungszeitraums bemerkenswert stabil geblieben. Von 2002 bis 2005 belief es sich jeweils auf immerhin ca. 14% des Brutto-sozialprodukts.<sup>25</sup> Diese Aufkommenskcontinuität ist einerseits auf die noch überschaubare Anzahl von MwSt-Änderungen seit 1998 zurückzuführen, vor allem aber auf die neutralitätsbasierte Grundkonzeption durch Franz W. Wagner.

### **3 Administrative Defizite der Mehrwertsteuer**

#### **3.1 Das Verwaltungsverfahren im kroatischen Steuerrecht**

Wie bereits eingangs betont wurde, ist die Analyse der legislativen Rahmenbedingungen nicht ausreichend für die Erfassung der ökonomischen Wirkungen der MwSt. Ursächlich hierfür ist die administrative Praxis der kroatischen Finanzverwaltung, die auf Verhinderung des Vorsteuerabzugs ausgerichtet ist. Zum besseren Verständnis der Vorgehensweise der Finanzverwaltung wird zunächst die Struktur des kroatischen Verwaltungsverfahrens beschrieben, ehe in Abschnitt 3.2 auf die behördlichen Maßnahmen und Argumente gegenüber den Steuerpflichtigen eingegangen wird.

Während die deutsche Finanzverwaltung sowohl Steuern als auch Zölle und sonstige Abgaben administriert, existiert in der Republik Kroatien eine gesonderte Steuerverwaltung, die ausschließlich für die Einhebung von Steuern und Sozialabgaben zuständig ist. Die Steuerverwaltung untersteht dem Finanzministerium als oberster Dienststelle. Die Steuerverwaltung, deren Zentralstelle beim Finanzministerium angesiedelt ist, wird vom Generalsteuerektor geleitet. Die Zentralstelle

---

<sup>25</sup> Wegen mehrerer Methodenwechsel des kroatischen Zentralamts für Statistik bei der Definition von Steuerarten und der damit verbundenen Nichtvergleichbarkeit bestimmter Zeiträume ist hier keine detaillierte Untersuchung der Aufkommenseffekte von MwSt-Begünstigungen möglich. Vgl. Statistisches Jahrbuch der Republik Kroatien, 1998-2008, jeweils Kapitel 13.

führt die Dienstaufsicht über 21 territorial organisierte regionale Finanzämter, die wiederum über mehrere Außenstellen verfügen. Das regionale Finanzamt Zagreb hat dabei entsprechend des großen Anteils der Hauptstadt an der Gesamtbevölkerung Kroatiens (ca. 25%) ein besonderes Gewicht. Im steuerlichen Regelverfahren (z.B. Abgabe von Steuererklärungen) findet der Kontakt der Steuerpflichtigen mit der Steuerverwaltung über die Außenstellen statt. In den Regionalfinanzämtern existiert jeweils eine Abteilung für Prüfung, die für Steuerprüfungen aller Art zuständig ist. Die Zuständigkeit für Berufungen gegen Betriebsprüfungsbescheide liegt bei der Berufungsbehörde, der „Unabhängigen Behörde für das zweitinstanzliche Verwaltungsverfahren“ (Samostalna služba za drugostupanjski upravni postupak), die parallel zur Zentralstelle beim Finanzministerium angesiedelt ist und als Kontrollbehörde fungiert. Die Struktur der kroatischen Steuerverwaltung ist in Abb. 6 graphisch veranschaulicht.

Zu einer Steuerprüfung kommt es, indem entweder durch die Prüfungsabteilung des Regionalfinanzamts, die sich an von der Zentralstelle vorgegebenen Prüfungsplänen orientiert, oder durch die Außenstelle eines Regionalfinanzamts die Prüfungsnotwendigkeit an die Prüfungsabteilung gemeldet wird. Regelmäßiger Grund für die Einleitung einer Prüfung durch die Außenstellen ist ein Antrag auf Vorsteuererstattung durch den Steuerpflichtigen.

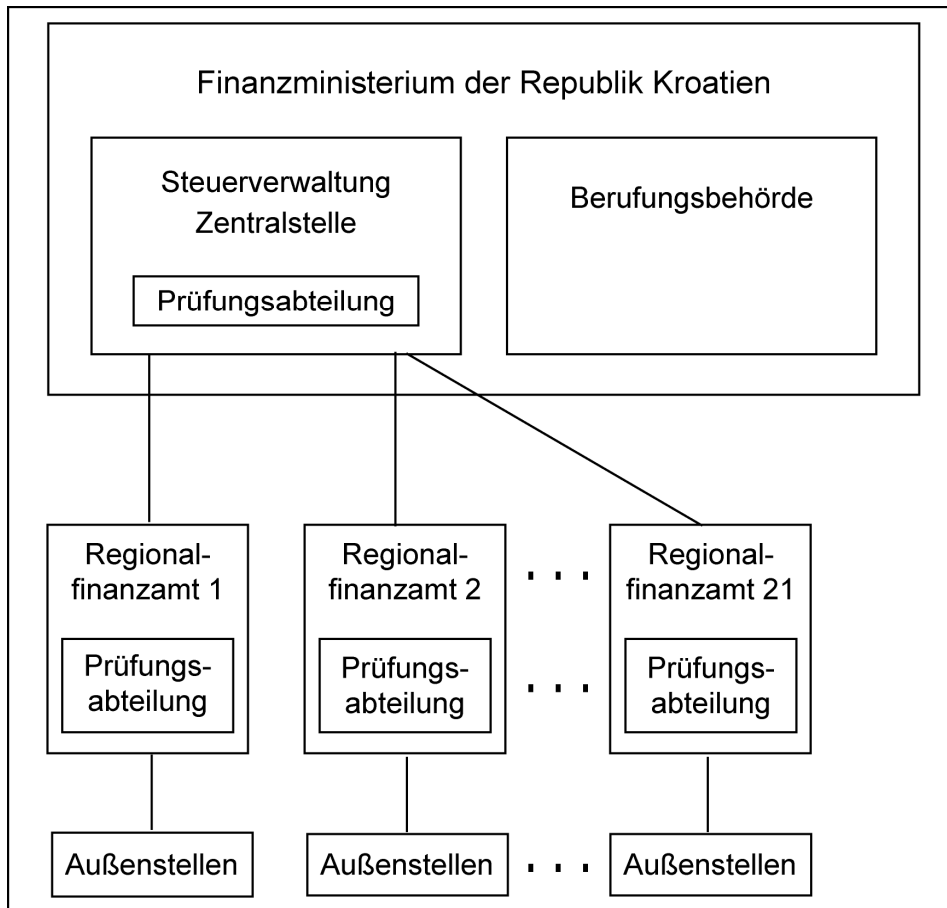
Eine Betriebsprüfung beginnt mit einer schriftlichen Ankündigung der Prüfung durch das Regionalfinanzamt. Die Prüfung ist mindestens acht Tage vor Prüfungsbeginn anzukündigen. Die Dauer einer Betriebsprüfung ist unbestimmt und kann je nach Komplexität des zugrundeliegenden Falles und nach vorhandener Prüfungskapazität wenige Monate oder mehrere Jahre betragen. Die erste Zwischenstufe des Verfahrens ist das Betriebsprüfungsprotokoll, das von den zuständigen Prüfern erstellt wird. Gegen das Betriebsprüfungsprotokoll kann der Steuerpflichtige innerhalb der von der Steuerverwaltung festgelegten Frist, die zwischen fünf und 20 Tagen beträgt, Widerspruch einlegen.<sup>26</sup> Wenn die Steuerverwaltung der Auffassung ist, dass der Widerspruch des Steuerpflichtigen begründet ist, wird ein Zusatzprotokoll erstellt, gegen das kein Widerspruch möglich ist. Andernfalls ergeht sofort ein Betriebsprüfungsbescheid. Zwischen dem Betriebsprüfungsprotokoll bzw. dem allfälligen Zusatzprotokoll einerseits und dem Betriebsprüfungsbescheid andererseits dürfen nicht mehr als 60 Tage vergehen.<sup>27</sup> Gegen den Betriebsprüfungsbescheid kann der Steuerpflichtige bei der Berufungsbehörde Berufung einbringen, wofür die Frist 30 Tage beträgt.<sup>28</sup>

---

<sup>26</sup> § 112 (3) Abgabenordnung, Amtsblatt der Republik Kroatien Nr. 147/2008.

<sup>27</sup> § 112 (7) Abgabenordnung, Amtsblatt der Republik Kroatien Nr. 147/2008.

<sup>28</sup> § 161 Abgabenordnung, Amtsblatt der Republik Kroatien Nr. 147/2008.



**Abb. 6: Struktur der kroatischen Steuerverwaltung**

Die Entscheidung der Berufungsbehörde ergeht in Form eines Bescheides. Einerseits kann der Berufung des Steuerpflichtigen zur Gänze und abschließend stattgegeben werden, was in der Praxis ein seltener Ausnahmefall ist. Weitaus häufiger ist die gänzliche Zurückweisung der Berufung. In diesem Fall hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit, Klage vor dem Verwaltungsgericht einzureichen. Die dritte und für die MwSt typische Möglichkeit besteht darin, dass der Berufung stattgegeben wird, das Verfahren aber an die erste Instanz zurückverwiesen wird, wo die Prüfung nach dem dargestellten Schema erneut beginnt. Die damit potentiell entstehende „Endlosschleife“ kann nur durch das Erreichen der absoluten Verjährungsfrist von sechs Jahren<sup>29</sup> vermieden werden.

In der folgenden Abbildung ist das steuerliche Verwaltungsverfahren schematisch dargestellt:

<sup>29</sup> § 96 (2) Abgabenordnung, Amtsblatt der Republik Kroatien Nr. 147/2008.



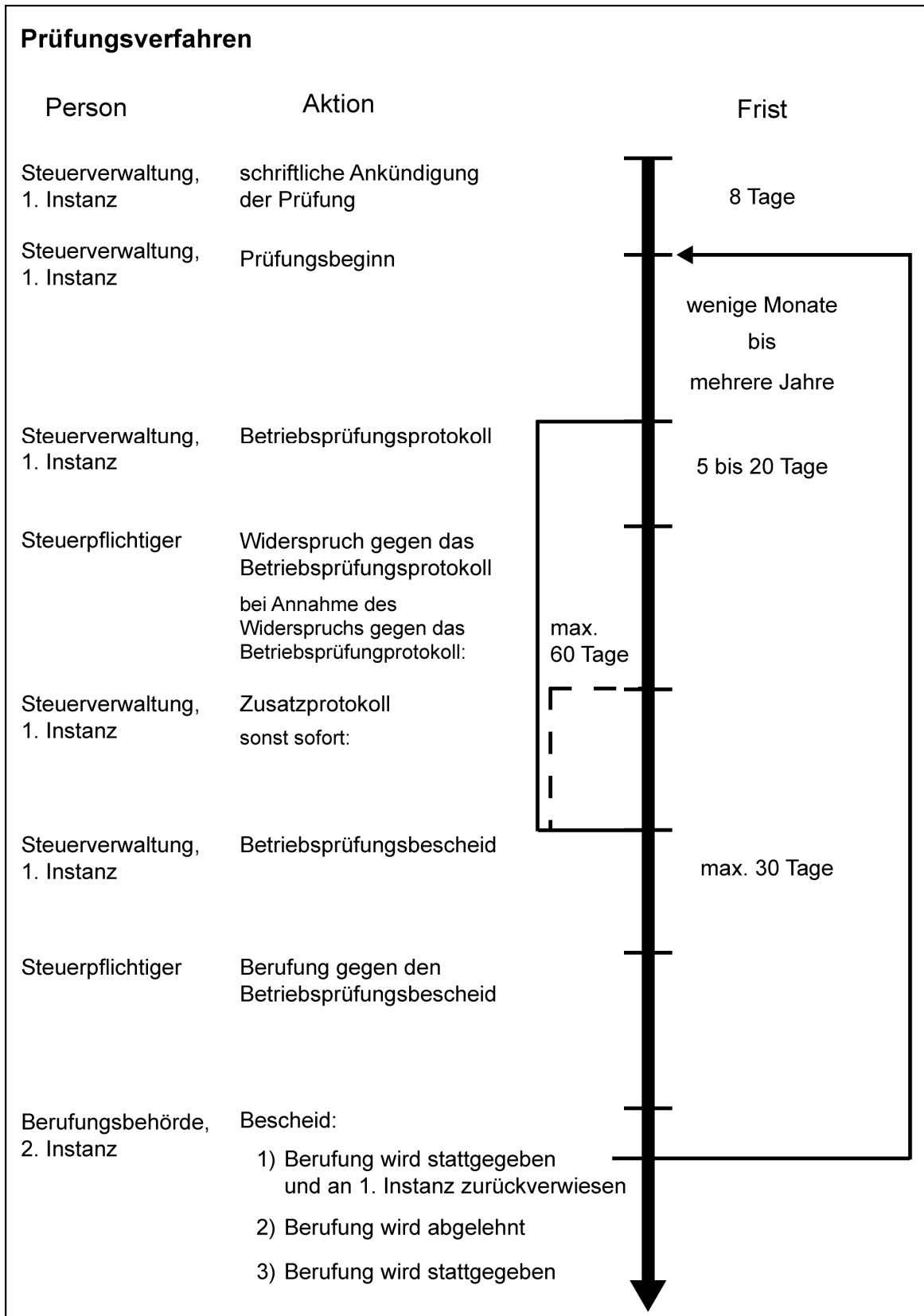


Abb. 7: Schematische Darstellung des steuerlichen Verwaltungsverfahrens

### 3.2 Elemente systematischer Fehladministration

In Kapitel 2 wurden einige Gesetzesänderungen und Neutralitätsverletzungen der kroatischen MwSt beschrieben. Selbst wenn diese offensichtlich verzerrend wirkenden Änderungen nicht eingetreten wären, wäre nicht gewährleistet, dass die MwSt die vom Gesetzgeber intendierten Wirkungen aufweisen würde. Der Grund hierfür liegt im Verwaltungsverfahren, das der Steuerverwaltung zahlreiche Möglichkeiten bietet, die Intention des MwStG zu unterlaufen. Die MwSt ist als Nettosteuer konzipiert. Von zentraler Bedeutung für die Wirkungsweise der MwSt ist daher das Funktionieren des Vorsteuerabzugs. Dieser wird von der Steuerverwaltung regelmäßig versagt oder mit prohibitiven Hürden belegt. Die in der Steuerberatungspraxis am häufigsten zu beobachtenden Methoden der Steuerverwaltung zur Erschwerung des Vorsteuerabzugs werden im Folgenden beschrieben.

1. Für den Vorsteuerabzug ist es notwendig, dass der Steuerpflichtige einen Nachweis über die tatsächliche Erbringung der Leistung und darüber, dass es sich nicht um ein vorgetäushtes Rechtsgeschäft handelt, vorlegt. Dabei erlegt die Steuerverwaltung die Nachweispflicht dem Steuerpflichtigen auf, wobei sie sich auf § 20 MwStG und § 110 (2) MwStG-VO bzw. § 11 und 55 AO beruft. Während nach deutscher Rechtslage der Nachweis der in Rechnung gestellten Gesamtleistung als Einheit ausreichend ist, verlangt die kroatische Steuerverwaltung eine Zerlegung der Gesamtleistung in einzelne Teilleistungen. Gelingt dem Steuerpflichtigen der Nachweis dieser Teilleistungen, verlangt die Steuerverwaltung den Nachweis von Unter-Teilleistungen solange, bis eine Nachweiserbringung aus sachlichen Gründen nicht mehr möglich ist. Aus dem Fehlen von Nachweisen für die Erbringung von Unter-Teilleistungen wird dann geschlossen, dass die Gesamtleistung nicht erbracht wurde. In dem folgenden Auszug aus einem Betriebsprüfungsbescheid wird exemplarisch dargestellt, dass die Steuerverwaltung trotz des nachgewiesenen Vorliegens zahlreicher Dokumente den Vorsteuerabzug verwehrt. In dem Beispiel handelt es sich um die Dienstleistung der Mitarbeiterentsendung und Management-Leistungen:

*„Der Steuerpflichtige hat auf schriftliche Aufforderung der Steuerverwaltung eine Liste der Personen vorgelegt, für die er angeführt hat, dass sie die Management-Leistungen bzw. die Leistungen gemäß Art. 2 der genannten Verträge erbracht haben. Ebenso hat der Steuerpflichtige Anschreiben, Faxe, E-Mails, Beschlüsse, Angebote, Verträge, Vereinbarungen, Berichte und anderes vorgelegt, wonach Aktivitäten im Zusammenhang mit der Beschaffung von Geldmitteln durch ausländische Kredite, das Erhalten von Garantien, die Beschaffung von Projekten, Finanzberatung, Versicherungen, die Erbringung von organisatorischen und rechtlichen Dienstleistungen erbracht wurden,*

*sowie Geschäftskorrespondenz mit Lieferanten von Maschinen bezüglich der Miete von Geräten und anderem. Der Betriebsprüfung wurden keine Unterlagen vorgelegt, aus denen ersichtlich wäre, welche Dienstleistungen die einzelnen Personen erbracht haben.“*

Die Verrechnung von Pauschalen wird von der Steuerverwaltung generell nicht akzeptiert. Diese Vorgehensweise wird anhand des folgenden Beispiels aus der Bauwirtschaft illustriert:

Eine staatliche Projektgesellschaft beauftragt ein Bauunternehmen mit dem Bau einer Autobahn. Häufig sind die Bauunternehmen Tochtergesellschaften ausländischer Gesellschaften. Vielfach werden dazu qualifizierte Fachkräfte (Expatriates), z.B. Bauingenieure, von der ausländischen Muttergesellschaft in die kroatische Tochtergesellschaft entsandt, da die personelle Ausstattung der kroatischen Tochtergesellschaften zur Leistungserstellung bei weitem nicht ausreichend ist. Die Entsendung wird der kroatischen Tochtergesellschaft in Rechnung gestellt und wird damit regelmäßig zum Gegenstand einer Betriebsprüfung. Bei dieser wird die Tatsache, dass die Autobahn gebaut wurde, und dies nicht ohne die entsendeten Mitarbeiter geschehen konnte, vollständig ignoriert. Vielmehr wird zum Nachweis der Mitarbeiterentsendung die Gesamtleistung „Autobahnbau“ in zahlreiche Teilleistungen zerlegt. Die Prüfung könnte wie folgt ablaufen:

- a. Der Betriebsprüfer verlangt die Aufenthalts- und Arbeitsgenehmigung der Expatriates, obwohl dies für den Vorsteuerabzug irrelevant ist. Können die Genehmigungen nicht vorgelegt werden, wird daraus geschlossen, dass die Gesamtleistung nicht erbracht wurde.<sup>30</sup>
- b. Wird die Aufenthalts- und Arbeitsgenehmigung der Expatriates vorgelegt, verlangt der Betriebsprüfer interne Arbeitszeitrachweise. Können diese nicht vorgelegt werden, wird daraus geschlossen, dass die Gesamtleistung nicht erbracht wurde.
- c. Werden die Arbeitszeitrachweise der Expatriates vorgelegt, verlangt der Betriebsprüfer externe Aufenthaltsnachweise, z.B. Eintragungen in Reisepässen oder Nachweise über die Zahlung von Autobahngebühren. Können diese nicht oder nur teilweise vorgelegt werden, wird daraus geschlossen, dass die Gesamtleistung nicht erbracht wurde.
- d. Werden diese Nachweise vorgelegt, verlangt der Betriebsprüfer eine Aufstellung der Zuständigkeit einzelner Personen für einzelne Bauabschnitte sowie den Nachweis, dass die Tätigkeit der betreffenden Personen sich tatsächlich auf die genannten Bauabschnitte bezog. Diese Nachweise können z.B. über Korrespondenz der Expatriates mit Behörden,

---

<sup>30</sup> Dies schließt nicht aus, dass der Betriebsprüfer die in Abrede gestellte Gesamtleistung auf der Autofahrt zur Betriebsprüfung benutzt hat.

Lieferanten und Subunternehmern erbracht werden. Können diese Nachweise nicht vorgelegt werden, wird daraus geschlossen, dass die Gesamtleistung nicht erbracht wurde.

- e. Wenn diese Nachweise tatsächlich erbracht werden können, verlangt der Betriebsprüfer Nachweise über die Erbringung der Leistungen durch die Korrespondenzpartner. Können diese Nachweise nicht vorgelegt werden, wird daraus geschlossen, dass die Leistung der Expatriates nicht erbracht wurde.

Diese exemplarische Aufzählung kann nahezu beliebig weitergeführt werden oder kann auch an anderen Teilleistungen ansetzen. Es liegt auf der Hand, dass die für die Gewährung des Vorsteuerabzugs faktisch erforderlichen Dokumentationspflichten völlig unverhältnismäßig sind, da das Auffinden und die Auswertung von E-Mails, gesendeten und erhaltenen Faxen sowie anderer Korrespondenz über Zeiträume von z.T. mehr als fünf Jahren extrem viele Ressourcen bindet. Die damit verbundenen Deklarationskosten sind regelmäßig so hoch, dass sie nur von Großunternehmen in Kauf genommen werden.

Selbst wenn es zum Vorsteuerabzug kommen sollte, bewirkt die Aufschiebung um mehrere Jahre durch diese unverhältnismäßigen Dokumentationspflichten einen ausgeprägten Zeiteffekt zugunsten des Fiskus.

2. Nach § 55 AO und § 6 Rechnungslegungsgesetz (RLG) ist ein Buchungsbeleg nur dann glaubwürdig, wenn ein fremder Dritter die Art des Geschäftsvorfalles unzweifelhaft aus dem Buchungsbeleg entnehmen kann. Sollte dem Steuerpflichtigen tatsächlich die Erbringung aller unter 1. genannten Nachweise gelingen, kann der Vorsteuerabzug unter Verweis auf § 5 RLG und § 11 AO (fiktive Rechtsgeschäfte) versagt werden. Die Unglaubwürdigkeit eines Buchungsbelegs wird so konstruiert, dass aus einem Beleg nur eine Gesamtleistung, nicht aber Teilleistungen zu entnehmen seien.
3. Bestimmte grenzüberschreitende sonstige Leistungen unterliegen umsatzsteuerlich dem Reverse Charge Verfahren, andere dagegen nicht. Aus dem Ausland bezogene, speziell für den Steuerpflichtigen hergestellte Software unterliegt beispielsweise dem Reverse Charge Verfahren, Standardsoftware nicht. Wenn die sonstige Leistung dem Reverse Charge Verfahren unterliegt, muss der kroatische Unternehmer die MwSt zunächst zahlen, erhält jedoch im folgenden Berechnungszeitraum einen Erstattungsanspruch. Somit würde lediglich ein negativer Zeiteffekt entstehen. Im Rahmen einer Betriebsprüfung wird die Art der sonstigen Leistung oft derart qualifiziert, dass sie nicht dem Reverse Charge Verfahren unterliegen würde. Ein Beispiel hierfür ist der Bezug von Standardsoftware, die um benutzer-spezifische Module erweitert ist. Hat der Steuerpflichtige unter der Annahme, es handele sich um Reverse Charge-pflichtige Leistungen, MwSt gezahlt, wird

ihm die Erstattung mit dem Argument verweigert, es liege Standardsoftware vor. Daher sei der Buchungsbeleg nicht glaubwürdig, keine MwSt zu zahlen gewesen und es bestehe daher auch kein Anspruch auf Vorsteuererstattung, wobei die Steuerverwaltung sich wieder auf § 20 MwStG und § 110 (2) MwStG-VO bzw. § 11 und 55 AO beruft. Nimmt der Steuerpflichtige an, es liege wegen Standardsoftware kein Anwendungsfall des Reverse Charge Verfahrens vor, interpretiert der Betriebsprüfer die Leistung als benutzerspezifische Software und fordert die Nachzahlung der MwSt einschließlich Verzugszinsen beginnend vom Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld. Trotz der nach dem Willen des Gesetzgebers neutralen Behandlung aller sonstigen Leistungen wird der Steuerpflichtige durch die Verwaltungspraxis stets belastet.

4. Die Geltendmachung des Vorsteuererstattungsanspruchs erfordert, dass der Rechnungsaussteller zum Ausweis von MwSt auf der Rechnung berechtigt ist. Dies kann der Rechnungsempfänger jedoch nicht überprüfen, da kein öffentlich zugängliches Verzeichnis von MwSt-pflichtigen Unternehmen existiert und die Steuerverwaltung auch keine Einzelfallauskunft erteilt.<sup>31</sup> Dies führt regelmäßig dazu, dass unrechtmäßig MwSt ausgewiesen wird, ohne dass der Rechnungsempfänger im Vorfeld eine Chance hätte, dies zu vermeiden. Werden solche Fälle im Rahmen einer Betriebsprüfung aufgedeckt, entfällt der Vorsteuererstattungsanspruch, und es fallen Verzugszinsen an.

Diese Beispiele aus der Steuerberatungspraxis dokumentieren, dass ein entscheidungsneutrales MwSt-System nicht nur den guten Willen des Gesetzgebers erfordert, sondern auch die Bereitschaft und die Fähigkeit der Exekutive, nach dem Willen des Gesetzgebers zu handeln. Durch die weitgehende Versagung des Vorsteuerabzugs werden die aus dem sozialistischen Umsatzsteuersystem bekannten Kaskadeneffekte konserviert. Diese behindern insbesondere die grenzüberschreitende Geschäftstätigkeit und die für die kroatische Wirtschaft dringend notwendigen Investitionen aus dem Ausland.

---

<sup>31</sup> Ob der Aussteller einer Rechnung zum Ausweis von Mehrwertsteuer berechtigt ist, ist z.B. in Österreich an Hand von FinanzOnline problemlos möglich. Ähnliches gilt für Deutschland.

## 4 Auswertung der steuerlichen Judikatur des kroatischen Verwaltungsgerichts

### 4.1 Streitanzfälligkeit des Steuerrechts und Steuererhebungskosten

Die Kostengünstigkeit der Besteuerung als wichtigste ökonomische Anforderung an ein Steuersystem umfasst neben der Entscheidungsneutralität auch niedrige Steuererhebungskosten. Schätzungen der Erhebungskosten unterschiedlicher Steuerarten liegen für die Republik Kroatien jedoch noch nicht vor; für andere Länder durchgeführte Schätzungen von Deklarations- und Kontrollkosten sind überwiegend älteren Datums.<sup>32</sup> Die mangelhafte Administration durch die Steuerverwaltung wirft die Frage auf, ob die kroatische MwSt ähnlich niedrige Vollzugskosten aufweisen kann wie die Umsatzsteuersysteme in anderen Staaten. Da weder die Deklarationskosten der Steuerpflichtigen noch die Kontrollkosten der Finanzverwaltung direkt geschätzt werden können, wird ein geeignetes Surrogatmaß für die Steuervollzugskosten benötigt. Als eine mögliche Untersuchungsmethodik hat sich in den letzten Jahren die Auswertung von veröffentlichten Gerichtsurteilen etabliert.

Im vorliegenden Beitrag wird daher die Streitanzfälligkeit des kroatischen Steuerrechts, gemessen an der Häufigkeit steuerlicher Verfahren vor dem Verwaltungsgericht der Republik Kroatien<sup>33</sup> als Surrogatmaß für die Steuervollzugskosten herangezogen<sup>34</sup>. Dass steuerliche Verfahren Deklarationskosten beim Steuerpflichtigen und Kontrollkosten bei der Finanzverwaltung auslösen, ist unmittelbar ersichtlich, da es ohne Inkaufnahme von Vollzugskosten nicht zu einer Verfahrenseröffnung kommt. Zumindest auf Ebene der Steuerpflichtigen kann Streitanzfälligkeit neben Vollzugskosten auch Planungskosten der Besteuerung widerspiegeln, weil die Antizipation des Prozessrisikos einer Handlungsalternative im Vorfeld einer Entscheidung möglich ist und von manchen Steuerpflichtigen auch praktiziert wird.

Die auffällige Diskrepanz zwischen der legislativen und der administrativen Qualität der MwSt wirft die Frage auf, ob diese Steuerart besonders streitanzfällig ist. Angesichts der umfangreichen Probleme beim Vorsteuerabzug liegt die Vermutung nahe, dass Steuerpflichtige ihre Rechte auf dem Klageweg geltend machen. Zur Untersuchung dieser Hypothese werden im folgenden Abschnitt 389 Urteile des kroatischen Verwaltungsgerichts im Hinblick auf die folgenden Aspekte untersucht:

<sup>32</sup> Vgl. z.B. Slemrod/Sorum (1984); Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung (2003). Für weitere Quellenangaben vgl. Wagner (2005); Niemann/Kastner (2008).

<sup>33</sup> Eine vergleichbare Untersuchung für Österreich wurde von Niemann/Kastner (2008) durchgeführt. Zur Rechtsprechung des österreichischen VwGH in Abgabensachen vgl. auch Achatz/Kamper/Ruppe (1987) sowie Hornik/Lang/Mamut/Nagel (2008).

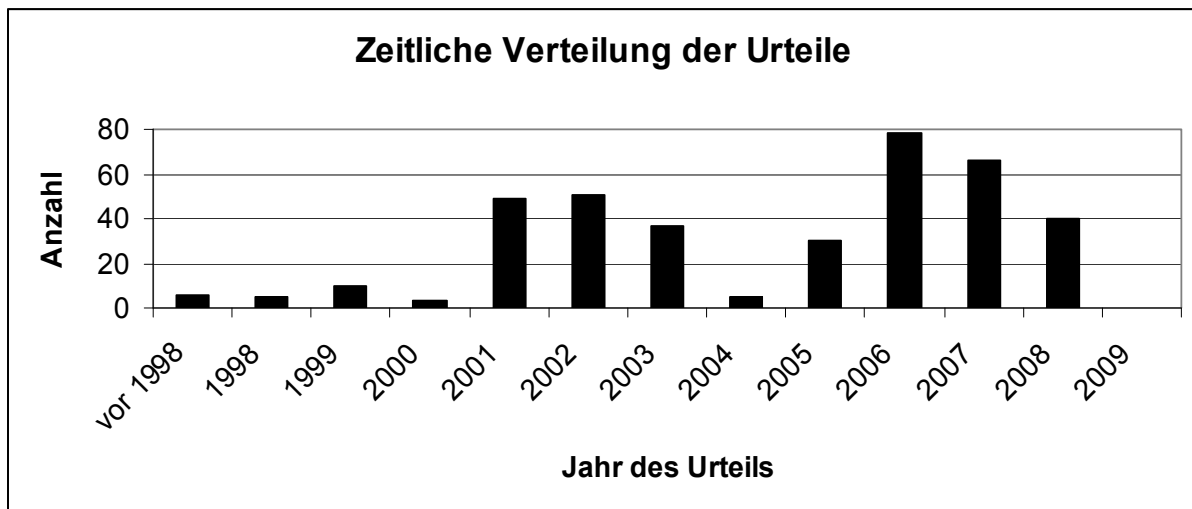
<sup>34</sup> Eine empirische Untersuchung der Streitanzfälligkeit des deutschen Ertragsteuerrechts wurde bereits von Funck (2004) durchgeführt.

- Vom Urteil betroffene Steuerarten und ihre Häufigkeit,
- Entwicklung der Streitanzahl der einzelnen Steuerarten im Zeitablauf,
- Verfahrensdauer.

## 4.2 Datengrundlage

Das kroatische Verwaltungsgericht veröffentlicht seine Urteile im allgemeinen nicht selbst. Für die Analyse der Urteile ist deshalb der Rückgriff auf die Publikationen des Instituts für öffentliche Finanzen (Institut za javne financije) erforderlich. Da die Kriterien, nach denen das Institut die Urteile publiziert, nicht transparent sind, kann keine Garantie für die Vollständigkeit oder Repräsentativität der Auswahl gegeben werden. Die Auswertung besitzt deshalb lediglich Indizcharakter. Für die vorliegende Untersuchung wurden 389 in den Ausgaben 4/2002, 7a/2003, 9c/2003, 1/2006 bis 3/2009 der Zeitschrift „Porezni vjesnik: službeno glasilo Porezne uprave Republike Hrvatske“ veröffentlichten Urteile ausgewertet. Wegen der Verfahrensdauer, auf die noch näher einzugehen ist, sind für frühere Ausgaben keine Urteile zur „neuen“ MwSt seit 1998 zu erwarten.

In 9 Fällen konnte das Jahr des Urteils nicht festgestellt werden, so dass 380 Urteile mit Datum vorliegen. Die zeitliche Verteilung der Urteile zeigt Abb. 8:



**Abb. 8: Zeitliche Verteilung der untersuchten Urteile**

Offensichtlich liegt der zeitliche Schwerpunkt der Urteile in den Jahren 2001 bis 2008. Die geringe Anzahl von 5 Urteilen im Jahr 2004 ist auf die vorhandene Datengrundlage zurückzuführen, die geringe Anzahl von Urteilen vor 2001 auf den Untersuchungszeitraum 2002 bis 2009.

### 4.3 Ergebnisse

Von den 389 Urteilen war in der überwiegenden Anzahl der Fälle (342) genau eine Steuerart betroffen. In 25 Fällen war keine Steuerart zu ermitteln, und in 23 Fällen war mehr als eine Steuerart von dem Urteil betroffen. Insgesamt konnten 390 Steuerartenbeobachtungen in den Urteilen gemacht werden. In der folgenden Tabelle ist die Verteilung der Urteile nach Steuerarten enthalten:

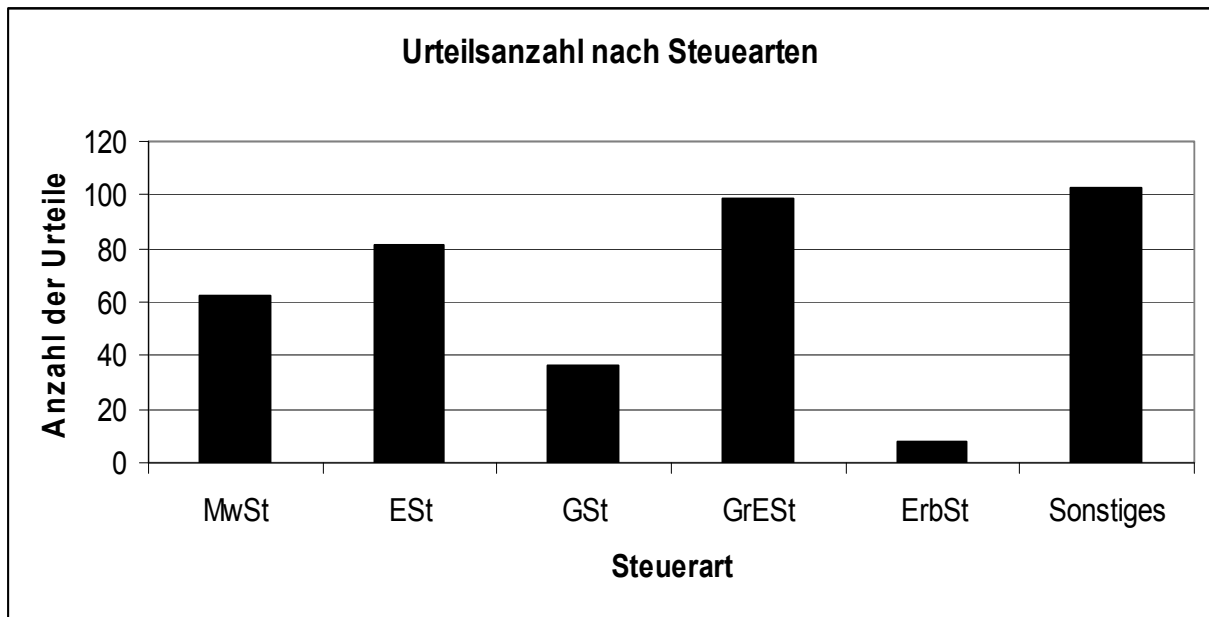


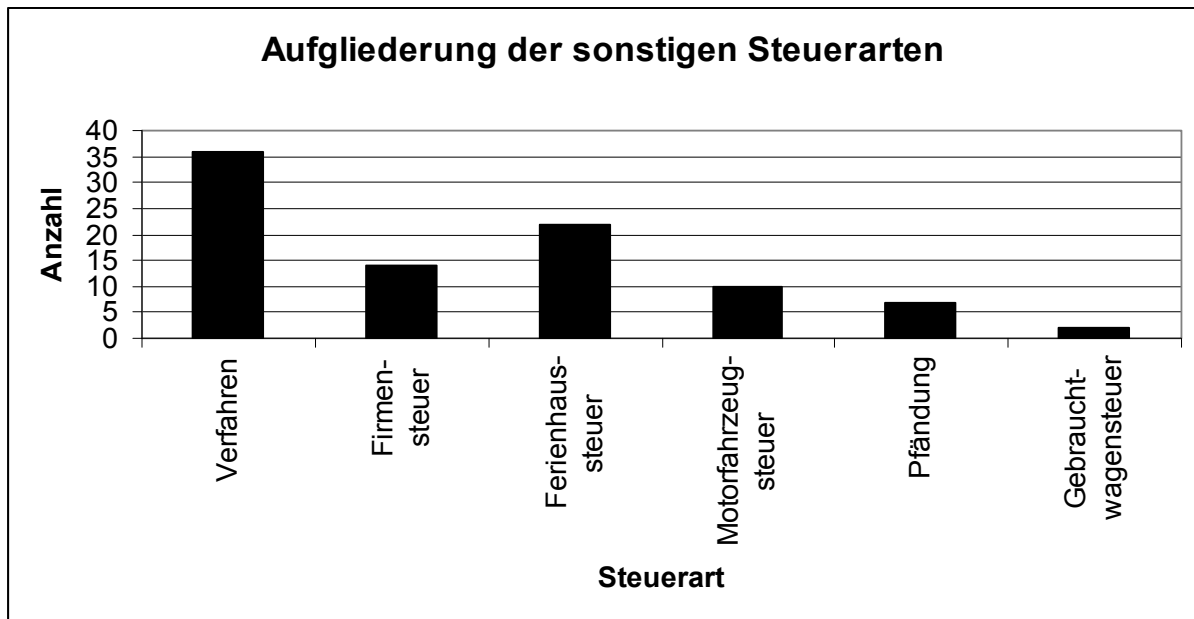
Abb. 9: Verteilung der untersuchten Urteile nach Steuerarten<sup>35</sup>

Das aus deutscher und österreichischer Perspektive überraschendste Ergebnis dürfte in der extremen Streitanzahl der Grunderwerbsteuer zu sehen sein. Mit 99 Fällen liegt sie deutlich vor der Einkommensteuer, die zu 81 Urteilen geführt hat. Mit 62 Urteilen (= 15,9% aller zurechenbaren Urteile) liegt die Streitanzahl der MwSt in etwa auf österreichischem Niveau.<sup>36</sup> Die Rubrik „Sonstiges“ umfasst hier 103 Einträge, die sich wie folgt aufteilen:

<sup>35</sup> Mit Ausnahme von GSt = Gewinnsteuer entsprechen die Steuerartenabkürzungen den im deutschsprachigen Raum üblichen.

<sup>36</sup> Vgl. Niemann/Kastner (2008), S. 4.



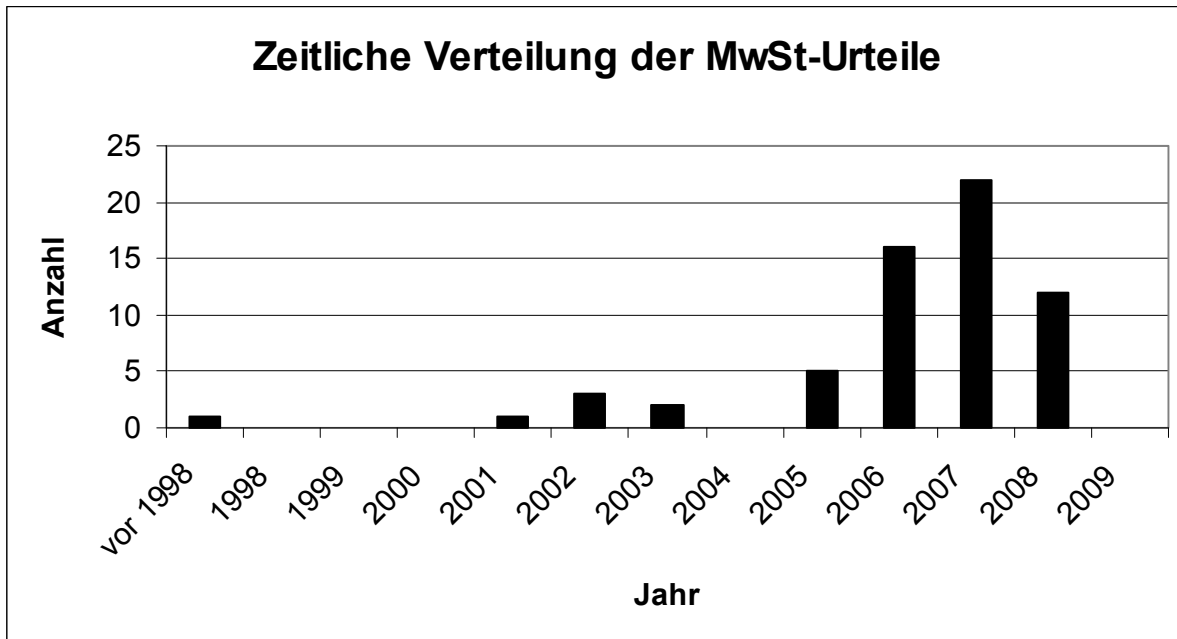


**Abb. 10: Verteilung der sonstigen Steuerarten**

Mit 36 Fällen sind hier Fragen des Verfahrensrechts von besonderer Bedeutung. Firmensteuer, Ferienhaussteuer und Motorfahrzeugsteuer sind hinsichtlich ihres Aufkommens als Bagatellsteuern zu beurteilen, sind aber immerhin für 46 von 390 Fällen (= 11,8%) verantwortlich.

Bezogen auf den gesamten Betrachtungszeitraum erscheint die Streitfähigkeit der MwSt nicht ungewöhnlich hoch zu sein. Diese Einschätzung könnte sich ändern, wenn lediglich die ab 2005 ergangenen Urteile einbezogen werden. Da bereits das Verwaltungsverfahren im Zusammenhang mit strittigen MwSt-Fällen leicht 2-3 Jahre betragen kann und zwischen Klageerhebung und dem Urteil des Verwaltungsgerichts weitere 3 oder mehr Jahre vergehen können, ist eine Zeitspanne von 6 Jahren zwischen einem Steuerbescheid und der letztinstanzlichen Klärung nicht ungewöhnlich. Insofern ist es naheliegend, dass die zum 1.1.1998 in Kraft gesetzte MwSt erst seit den Jahren 2004 und 2005 zu einer nennenswerten Anzahl von Urteilen des Verwaltungsgerichts führt.<sup>37</sup> Abb. 11 gibt die zeitliche Verteilung der MwSt-Urteile wieder:

<sup>37</sup> Für 2004 liegen aus den oben genannten Gründen keine vollständigen Daten vor.



**Abb. 11: Zeitliche Verteilung der Urteile zur MwSt**

Mit 55 von 214 Urteilen (25,7%) in den Jahren 2005-2008 ist die MwSt in diesem Zeitraum deutlich streitanfälliger als die Einkommensteuer und die Grunderwerbsteuer, die auf 39 bzw. 42 Urteile kommen. Auch im Vergleich zur steuerlichen Judikatur des österreichischen VwGH ist die kroatische MwSt wesentlich streitanfälliger. Sofern die vom Institut für öffentliche Finanzen publizierten Urteile repräsentativ für die Rechtsprechung des kroatischen Verwaltungsgerichts sind, scheint die mangelhafte Administration der MwSt durch die Steuerverwaltung die zentrale Ursache für die Streitanfälligkeit zu sein, da der Gesetzestext selbst nur geringen Interpretationsspielraum und damit Potential für Rechtsstreitigkeiten lässt. Dieses Ergebnis weist auch allgemeine Implikationen für die Steuervereinfachungsdiskussion auf: Sollen Steuererhebungskosten gesenkt werden, ist eine Fokussierung auf den Gesetzestext nicht ausreichend, da dieser nicht generell Rückschlüsse auf die Streitanfälligkeit einer Vorschrift zulässt. Vielmehr ist die Betrachtung aller staatlichen Gewalten, die Einfluss auf die Steuererhebung besitzen, notwendig. Dazu zählt neben der Gesetzgebung die Steuerverwaltung, aber auch die Judikative.

Ein Indiz für die Effizienz der Judikative könnte die Dauer steuerlicher Verfahren sein. Auch hierfür liefert die Sammlung veröffentlichter Urteile einige Anhaltspunkte. Einerseits ist das Datum der Urteilsverkündung dokumentiert, andererseits lässt sich in den meisten Fällen zumindest das Jahr der Klageerhebung feststellen, allerdings nicht das genaue Datum der Klageerhebung. Damit ist die exakte Verfahrensdauer nicht ermittelbar. Als Approximation der tatsächlichen Verfahrensdauer kann aber die Differenz zwischen dem Urteilsjahr und dem Jahr der Klageerhebung herangezogen werden.

Für 373 der 389 Urteile konnte die Jahresdifferenz ermittelt werden. Bezogen auf diese Grundgesamtheit ergibt sich eine durchschnittliche Jahresdifferenz von 3,32 Jahren (Median: 3 Jahre). Für die Urteile, die die MwSt betreffen, kann in 61 von 62 Fällen die Jahresdifferenz ermittelt werden. Die durchschnittliche Jahresdifferenz ist mit 3,61 Jahren (Median: 4 Jahre) nur geringfügig höher als für die Grundgesamtheit. Die Verteilung der Jahresdifferenzen für die Grundgesamtheit und die MwSt-Urteile ist in Abb. 12 wiedergegeben:

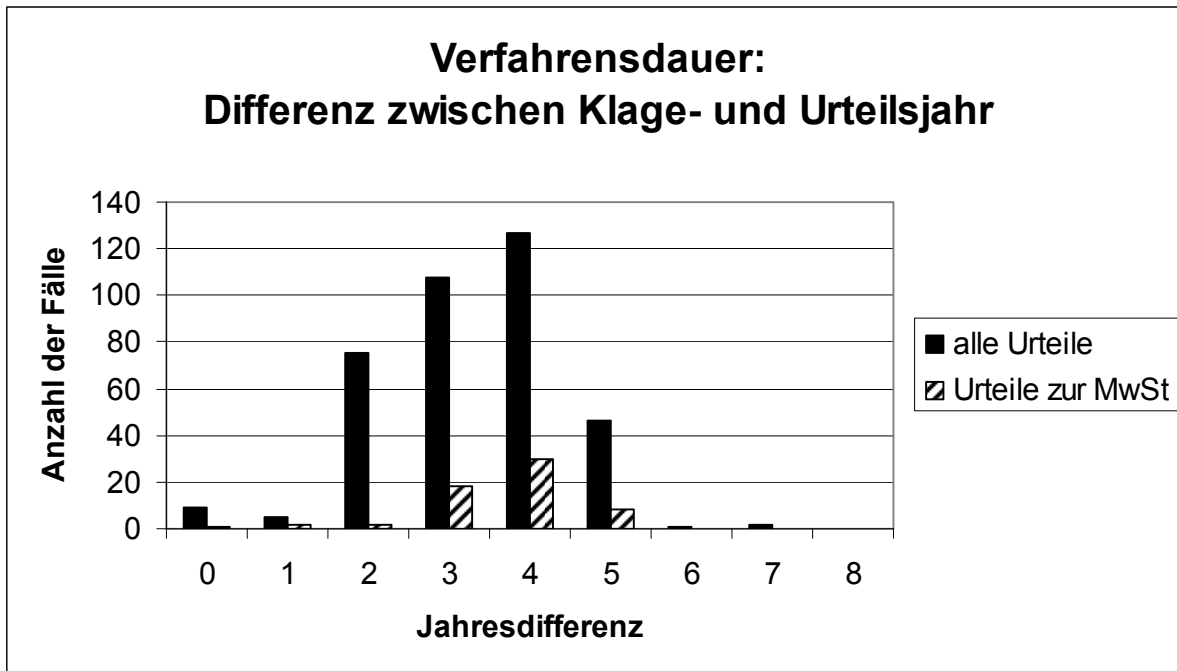


Abb. 12: Verfahrensdauer

Da Urteile zur MwSt in nennenswertem Umfang erst seit 2005 ergingen, bleibt noch zu klären, ob sich MwSt-Verfahren von der Grundgesamtheit deutlich unterscheiden, wenn der Betrachtungszeitraum auf die seit 2005 ergangenen Urteile beschränkt wird. Diese Vermutung kann jedoch nicht bestätigt werden, da sich die durchschnittliche Jahresdifferenz der Grundgesamtheit auf 3,97 Jahre erhöht hat,<sup>38</sup> die durchschnittliche Jahresdifferenz der MwSt-Fälle, die in allen 55 Fällen ermittelbar war, dagegen nur auf 3,71 Jahre. Diese Entwicklung deutet nicht darauf hin, dass sich die Verfahrensdauern von MwSt-Fällen und anderen steuerlichen Verfahren signifikant unterscheiden.

Im Ergebnis konnten abgesehen von der relativ hohen Streitanzahl der MwSt keine judikativen Besonderheiten festgestellt werden. Da die Streitanzahl als Resultat der Fehladministration der MwSt durch die Steuerverwaltung angesehen werden muss, liegen keine Indizien für eine „Sonderbehandlung“ der MwSt durch das Verwaltungsgericht vor.

<sup>38</sup> Die Jahresdifferenz konnte für 210 von 214 Urteilen ermittelt werden.

## 5 Schlussbemerkungen

Dieser Beitrag unterzieht die legislative, administrative und judikative Entwicklung der MwSt in der Republik Kroatien einer kritischen Analyse. Während die ursprüngliche Fassung des MwStG, die in den 1990er Jahren unter wesentlicher Beteiligung von Franz W. Wagner verfasst wurde, als entscheidungsneutrale Allphasen-Netto-Umsatzsteuer konzipiert war und keine Ausnahmeregelungen für einzelne Produkte oder Branchen vorsah, wurden zu Beginn dieses Jahrzehnts sozialpolitisch und branchenspezifisch motivierte Begünstigungen eingeführt. Verglichen mit Staaten wie Deutschland oder Österreich, wo die Umsatzsteuer zunehmend zum Spielball von Populisten und Lobbyisten aller Art zu verkommen droht,<sup>39</sup> war die Anzahl der MwSt-Änderungen in Kroatien aber sehr gering. Die relativ niedrige Änderungsintensität mag einer der Gründe für das stabile Aufkommen der kroatischen MwSt sein. Wie gezeigt wurde, dürften die Änderungen im Hinblick auf die vom Steuergesetzgeber vermutlich angestrebten Ziele weitgehend nutzlos, die durch sie hervorgerufenen Schäden jedoch ebenfalls begrenzt sein. Im Lichte der ökonomischen Anforderungen kann die MwSt-Gesetzgebung folglich als noch akzeptabel bezeichnet werden.

Eine gänzlich andere Schlussfolgerung ist für die Administration der MwSt durch die kroatische Steuerverwaltung zu ziehen. Indem die Verwaltungspraxis primär durch die Erschwerung oder Verhinderung des Vorsteuerabzugs gekennzeichnet ist, versucht die Exekutive systematisch, die Intention des Steuergesetzgebers zu unterlaufen. Aus der angestrebten Netto-Umsatzsteuer wird somit faktisch eine Brutto-Umsatzsteuer mit den bekannten Nachteilen der Kaskadeneffekte und der Benachteiligung von Unternehmen mit geringer Fertigungstiefe. Man kann nur darüber spekulieren, ob die handelnden Personen noch in der Denkwelt der sozialistischen Brutto-Umsatzsteuer verwurzelt sind oder ob die Versagung des Vorsteuerabzugs als Instrument der Einnahmenerzielung angewandt wird.

Hinsichtlich der Behandlung der MwSt durch die dritte staatliche Gewalt, die Judikative, liegen keine Anhaltspunkte für eine systematische Ungleichbehandlung gegenüber anderen Steuerarten vor. Zwar ist die Streit anfälligkeit der MwSt 2005-2008 im Vergleich zu Österreich 2001-2006 relativ hoch, jedoch ist die

---

<sup>39</sup> Ein aktuelles Beispiel bildet die vom österreichischen Nationalrat am 24.9.2008 teilweise beschlossene Änderung des UStG. Im Vorfeld dieser Sitzung fand eine aufgeregte öffentliche Diskussion über die von der SPÖ vorgeschlagene Halbierung des ermäßigten Steuersatzes von 10% auf 5% für Lebensmittel statt. Im Zuge dieser Diskussion wurde auch von steuerpolitischen Laien rasch erkannt, dass die sozialpolitische Zielgenauigkeit dieser Maßnahme begrenzt war. Aus diesem Grund wurde von der SPÖ rasch eine Liste von „Luxus-Lebensmitteln“ nachgereicht, die nicht dem doppelt reduzierten Tarif unterliegen sollten. Da diese Liste auch Wachteleier enthielt, prägte der damalige Bundessprecher der österreichischen Grünen, A. Van der Bellen, den Begriff der „Wachteleier-Koalition“ für SPÖ und FPÖ, die die USt-Senkung unterstützten. Zwar fand der Vorschlag der Tarifsenkung für Lebensmittel keine Mehrheit im Nationalrat, jedoch wurde beschlossen, auf Umsätze von Arzneimitteln den reduzierten Steuersatz von 10% anzuwenden. Vgl. BGBl. I Nr. 132/2008. Auch in Deutschland finden sich im Zuge der Wirtschaftskrise aktuelle Diskussionsbeiträge ähnlicher intellektueller Qualität, z.B. der Vorschlag, Leistungen der Gastronomie und Hotellerie ermäßigt zu besteuern. Vgl. o.V. (2009a), o.V. (2009b).

Streitanfälligkeit ein Ergebnis der Administration der MwSt durch die Steuerverwaltung, für das nicht das Verwaltungsgericht verantwortlich gemacht werden kann.

Aus der unterschiedlichen Behandlung der MwSt durch die drei staatlichen Gewalten, die anhand des Beispiels der Republik Kroatien dokumentiert wurde, können weiterreichende Konsequenzen im Hinblick auf Steuerwirkungsanalysen gezogen werden. So ist eine Beschränkung auf die Auswertung von Gesetzestexten zur Beurteilung von Steuerreformen im allgemeinen unzureichend. Die Wirkungen von Steuerrechtssetzungen können nur dann angemessen beurteilt werden, wenn auch die Handlungen der Exekutive und der Judikative antizipiert werden. Zwar sind diese staatlichen Gewalten an die Gesetze gebunden, jedoch können sie diskretionäre Spielräume bei der Interpretation von Gesetzen und im Verwaltungsverfahren nutzen, um die Intentionen des Steuergesetzgebers zu unterlaufen. Das kroatische Beispiel sollte daher Anlass sein, auch die administrative Praxis anderer Staaten hinsichtlich der Verwirklichung des gesetzgeberischen Willens zu untersuchen.<sup>40</sup>

Da der vorliegende Beitrag eher auf anekdotischer Evidenz beruht, sind bereits einige zukünftige Forschungslinien zur Verifikation der hier vorgelegten Ergebnisse vorgezeichnet. Aufgrund des in den meisten Staaten geltenden Steuergeheimnisses sind der empirischen Steuerforschung enge Grenzen der Datenverfügbarkeit auferlegt. Neben der Verwendung von Finanzmarkt- und Jahresabschlussdatenbanken, wie sie in der empirischen Finance- und Accounting-Forschung seit langem üblich ist, verspricht deshalb insbesondere die Auswertung veröffentlichter Finanzgerichtsurteile neue Einsichten in praktisch bedeutsame Probleme von Steuersystemen. Eine solche Auswertung wurde in Deutschland<sup>41</sup> und Österreich<sup>42</sup> schon praktiziert.

Vor diesem Hintergrund sollten auch die steuerlichen Urteile des kroatischen Verwaltungsgerichts inhaltlich detaillierter ausgewertet werden, um beispielsweise die aus der Beratungspraxis stammende Vermutung verifizieren zu können, dass die Versagung des Vorsteuerabzugs das dominierende Problem der MwSt darstellt. Auch die überraschend hohe Streitanfälligkeit der GrESt bedarf einer genaueren Analyse. Die Einkommen- und die Gewinnsteuer ist im Hinblick auf die Dominanz von Zeit-, Bemessungsgrundlagen- oder Tarifeffekten zu untersuchen. Die Ergebnisse dieser Analysen können dem Gesetzgeber wichtige Informationen für zukünftige Steuerreformen liefern.

---

<sup>40</sup> Ein Beispiel für die bewußte Mißachtung richterlicher Entscheidungen sind die sog. Nichtanwendungserlasse des deutschen Bundesministeriums der Finanzen, mit denen Grundsatzentscheidungen des Bundesfinanzhofs auf den jeweils entschiedenen Einzelfall beschränkt werden.

<sup>41</sup> Vgl. Wagner (2008).

<sup>42</sup> Vgl. Niemann/Kastner (2008).

## 6 Anhang: Wesentliche Änderungen des kroatischen MwStG 1995-2008

Nummer des Amtsblattes	Wirksamkeit der Änderung	Beschreibung der Änderung und Kommentare
47/1995	01.01.1997	Einführung des Mehrwertsteuergesetzes
106/1996	01.01.1998	Verschiebung der Wirksamkeit des Mehrwertsteuergesetzes auf den 1.1.1998
105/1999	01.11.1999	§ 10a MwStG: Einführung des Nullsteuersatzes auf Brot, Milch, Fachbücher
54/2000	01.06.2000	§ 7 MwStG: Änderung des Entstehungszeitpunkts der MwSt-Schuld bei Einfuhr § 10a MwStG: Klarstellung, dass der Nullsteuersatz auch für Fachbücher und CDs, Videos und Audiokassetten gilt § 10a lit. f) MwStG: Einführung des Nullsteuersatzes für Fachzeitschriften § 11 Abs. 1 Ziff. 2 MwStG: MwSt-Befreiung von Glücksspielen und Wetten
73/2000	01.09.2000	§ 10a lit. g) MwStG: Einführung des Nullsteuersatzes für öffentliche Filmvorführungen
	01.01.2001	§ 10a lit. h) MwStG: Einführung des Nullsteuersatzes für Reisen, die von ausländischen Reiseveranstaltern organisiert werden
48/2004	22.04.2004	§ 12 Ziff. 12 MwStG: Steuerbefreiung im Zusammenhang mit Spenden aus dem Ausland  § 12 Ziff. 17 MwStG: Klarstellung, dass temporäre Importe steuerbefreit sind
	01.01.2005	§ 10 MwStG: Senkung des Normalsteuersatzes von 22% auf 20%
82/2004	24.06.2004	§ 10 MwStG: Rückgängigmachung der Senkung des Normalsteuersatzes von 22% auf 20%
90/2005	01.01.2006	§ 10a (2) MwStG: Touristische Unterbringungsleistungen unterliegen einheitlich dem reduzierten Steuersatz von 10%
76/2007	01.08.2007	§ 10a (2) lit. b) MwStG: Einführung des reduzierten Steuersatzes von 10% auf Tageszeitungen und Zeitschriften mit Ausnahme von Werbezeitungen

## Literaturverzeichnis

- Achatz, Markus / Kamper, Karl / Ruppe, Hans-Georg (1987): Die Rechtsprechung des VwGH in Abgabensachen – Eine formale und inhaltliche Analyse für die Jahre 1979–1985, Wien.
- Dalić, Martina (2002): Price Effects of Value Added Tax, in: Croatian Economic Survey 4, 1996-1999, S. 5-27.
- Funck, Bernhard G. (2004): Konflikte im Steuerrecht, Frankfurt/Main.
- Hornik, Kurt / Lang, Michael / Mamut, Marie-Ann / Nagel, Herbert (Hrsg.) (2008): Die Rechtsprechungspraxis des VwGH in Abgabensachen – Eine Analyse der Jahre 2000–2004, Wien.
- Institut za javne financije (Institut für öffentliche Finanzen) (Hrsg.): Porezni vjesnik : službeno glasilo Porezne uprave Republike Hrvatske, Heft Nr. 4/2002, 7a/2003, 9c/2003, 1/2006 bis 3/2009.
- Kuliš, Danijela (2007): Oporezivanje potrošnje: porez na dodanu vrijednost i trošarine, in: Newsletter Instituta za Javne Financije, Heft 33, S. 1-8.
- Lončarević, Branka / Švaljek, Sandra (2000): Presiromašni za eksperimente, in: Banka, Heft 11, S. 12-15.
- Niemann, Rainer / Kastner, Christoph (2008): Wie streitanfällig ist das österreichische Steuerrecht? – Eine empirische Untersuchung der Urteile des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs nach Bemessungsgrundlagen-, Zeit- und Tarifeffekten, arqus Working Paper Nr. 40, [http://www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers\\_de](http://www.arqus.info/cms/index.php/arqus/workingpapers_de).
- o.V. (2009a): Bayern beharrt auf ermäßigter Mehrwertsteuer, in: Focus vom 10.3.2009, [http://www.focus.de/politik/deutschland/gastronomie-bayern-beharrt-auf-ermaessigter-mehrwertsteuer\\_aid\\_379111.html](http://www.focus.de/politik/deutschland/gastronomie-bayern-beharrt-auf-ermaessigter-mehrwertsteuer_aid_379111.html)
- o.V. (2009b): FDP will niedrigere Mehrwertsteuer für Gastronomie, in: Handelsblatt vom 11.3.2009, <http://www.handelsblatt.com/politik/deutschland/fdp-will-niedrigere-mehrwertsteuer-fuer-gastronomie;2198720>.
- Republik Kroatien, Zentralamt für Statistik (Hrsg.): Statistisches Jahrbuch der Republik Kroatien, 1998-2008.
- Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung (2003): Ermittlung von Tax Compliance Cost, Essen.
- Schmidt, Peter / Wissel, Harald / Stöckler, Manfred (1996): The New Croatian Tax System, in: Bulletin for International Fiscal Documentation, S. 155-163.
- Schmidt, Peter (1999): Konsumbesteuerung durch Mehrwertsteuer – Zur konsumorientierten Ausgestaltung mehrwertsteuerlicher Erhebungstechnik, Bielefeld.
- Slemrod, Joel / Sorum, Nikki (1984): The Compliance Cost of the U.S. Individual Income Tax System, in: National Tax Journal, S. 461-474.
- Wagner, Franz W. (2005): Steuervereinfachung und Entscheidungsneutralität – konkurrierende oder komplementäre Leitbilder für Steuerreformen?, in: Steuer und Wirtschaft, S. 93-108.
- Wagner, Franz W. (2008): Steuerforschung: Welche Probleme finden Ökonomen interessant, und welche sind relevant?, in: Steuer und Wirtschaft, S. 97-116.
- Wagner, Franz W. / Schmidt, Peter (1996): Porez na dodanu vrijednost – neutralna i jednostavna metoda oporezivanja potrošnje (MwSt – Eine einfache und neutrale Methode der Konsumbesteuerung), in: Računovodstvo i Financije, Heft 8, S. 39-45.

Bislang erschienene **arqus** Diskussionsbeiträge zur Quantitativen Steuerlehre

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 1

Rainer Niemann / Corinna Treisch: Grenzüberschreitende Investitionen nach der Steuerreform 2005 – Stärkt die Gruppenbesteuerung den Holdingstandort Österreich? –  
*März 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 2

Caren Sureth / Armin Voß: Investitionsbereitschaft und zeitliche Indifferenz bei Realinvestitionen unter Unsicherheit und Steuern  
*März 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 3

Caren Sureth / Ralf Maiterth: Wealth Tax as Alternative Minimum Tax ? The Impact of a Wealth Tax on Business Structure and Strategy  
*April 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 4

Rainer Niemann: Entscheidungswirkungen der Abschnittsbesteuerung in der internationalen Steuerplanung – Vermeidung der Doppelbesteuerung, Repatriierungspolitik, Tarifprogression –  
*Mai 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 5

Deborah Knirsch: Reform der steuerlichen Gewinnermittlung durch Übergang zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung – Wer gewinnt, wer verliert? –  
*August 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 6

Caren Sureth / Dirk Langeleh: Capital Gains Taxation under Different Tax Regimes  
*September 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 7

Ralf Maiterth: Familienpolitik und deutsches Einkommensteuerrecht – Empirische Ergebnisse und familienpolitische Schlussfolgerungen –  
*September 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 8

Deborah Knirsch: Lohnt sich eine detaillierte Steuerplanung für Unternehmen? – Zur Ressourcenallokation bei der Investitionsplanung –  
*September 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 9

Michael Thaut: Die Umstellung der Anlage der Heubeck-Richttafeln von Perioden- auf Generationentafeln – Wirkungen auf den Steuervorteil, auf Prognoserechnungen und auf die Kosten des Arbeitgebers einer Pensionszusage –  
*September 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 10

Ralf Maiterth / Heiko Müller: Beurteilung der Verteilungswirkungen der "rot-grünen" Einkommensteuerepolitik – Eine Frage des Maßstabs –  
*Oktober 2005*



**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 11

Deborah Knirsch / Rainer Niemann: Die Abschaffung der österreichischen Gewerbesteuer als Vorbild für eine Reform der kommunalen Steuern in Deutschland?

*November 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 12

Heiko Müller: Eine ökonomische Analyse der Besteuerung von Beteiligungen nach dem Kirchhof'schen EStGB

*Dezember 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 13

Dirk Kiesewetter: Gewinnausweispolitik internationaler Konzerne bei Besteuerung nach dem Trennungs- und nach dem Einheitsprinzip

*Dezember 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 14

Kay Blaufus / Sebastian Eichfelder: Steuerliche Optimierung der betrieblichen Altersvorsorge: Zuwendungsstrategien für pauschaldotierte Unterstützungskassen

*Januar 2006*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 15

Ralf Maiterth / Caren Sureth: Unternehmensfinanzierung, Unternehmensrechtsform und Besteuerung

*Januar 2006*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 16

André Bauer / Deborah Knirsch / Sebastian Schanz: Besteuerung von Kapitaleinkünften – Zur relativen Vorteilhaftigkeit der Standorte Österreich, Deutschland und Schweiz –

*März 2006*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 17

Heiko Müller: Ausmaß der steuerlichen Verlustverrechnung - Eine empirische Analyse der Aufkommens- und Verteilungswirkungen

*März 2006*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 18

Caren Sureth / Alexander Halberstadt: Steuerliche und finanzwirtschaftliche Aspekte bei der Gestaltung von Genussrechten und stillen Beteiligungen als Mitarbeiterkapitalbeteiligungen

*Juni 2006*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 19

André Bauer / Deborah Knirsch / Sebastian Schanz: Zur Vorteilhaftigkeit der schweizerischen Besteuerung nach dem Aufwand bei Wegzug aus Deutschland

*August 2006*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 20

Sebastian Schanz: Interpolationsverfahren am Beispiel der Interpolation der deutschen Einkommensteuertarifffunktion 2006

*September 2006*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 21

Rainer Niemann: The Impact of Tax Uncertainty on Irreversible Investment

*Oktober 2006*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 22

Jochen Hundsdoerfer / Lutz Kruschwitz / Daniela Lorenz: Investitionsbewertung bei steuerlicher Optimierung der Unterlassensalternative und der Finanzierung

*Januar 2007, überarbeitet November 2007*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 23

Sebastian Schanz: Optimale Repatriierungspolitik. Auswirkungen von Tarifänderungen auf Repatriierungsentscheidungen bei Direktinvestitionen in Deutschland und Österreich

*Januar 2007*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 24

Heiko Müller / Caren Sureth: Group Simulation and Income Tax Statistics - How Big is the Error?

*Januar 2007*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 25

Jens Müller: Die Fehlbewertung durch das Stuttgarter Verfahren – eine Sensitivitätsanalyse der Werttreiber von Steuer- und Marktwerten

*Februar 2007*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 26

Thomas Gries / Ulrich Prior / Caren Sureth: Taxation of Risky Investment and Paradoxical Investor Behavior

*April 2007, überarbeitet Dezember 2007*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 27

Jan Thomas Martini / Rainer Niemann / Dirk Simons: Transfer pricing or formula apportionment? Taxinduced distortions of multinationals' investment and production decisions

*April 2007*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 28

Rainer Niemann: Risikoübernahme, Arbeitsanreiz und differenzierende Besteuerung

*April 2007*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 29

Maik Dietrich: Investitionsentscheidungen unter Berücksichtigung der Finanzierungsbeziehungen bei

Besteuerung einer multinationalen Unternehmung nach dem Einheitsprinzip

*Mai 2007*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 30

Wiebke Broekelschen / Ralf Maiterth: Zur Forderung einer am Verkehrswert orientierten Grundstücksbewertung – Eine empirische Analyse-

*Mai 2007*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 31

Martin Weiss: How Well Does a Cash-Flow Tax on Wages Approximate an Economic Income Tax on Labor Income?

*Juli 2007*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 32

Sebastian Schanz: Repatriierungspolitik unter Unsicherheit. Lohnt sich die Optimierung?

*Oktober 2007*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 33

Dominik Rumpf / Dirk Kiesewetter / Maik Dietrich: Investitionsentscheidungen und die Begünstigung nicht entnommener Gewinne nach § 34a EStG

*November 2007, überarbeitet März 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 34

Deborah Knirsch / Rainer Niemann: Allowance for Shareholder Equity – Implementing a Neutral Corporate Income Tax in the European Union

*Dezember 2007*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 35

Ralf Maiterth/ Heiko Müller / Wiebke Broekelschen: Anmerkungen zum typisierten Ertragsteuersatz des IDW in der objektivierten Unternehmensbewertung

*Dezember 2007*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 36

Timm Bönke / Sebastian Eichfelder: Horizontale Gleichheit im Abgaben-Transfersystem: eine Analyse äquivalenter Einkommen von Arbeitnehmern in Deutschland

*Januar 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 37

Deborah Knirsch / Sebastian Schanz: Steuerreformen durch Tarif- oder Zeiteffekte? Eine Analyse am Beispiel der Thesaurierungsbegünstigung für Personengesellschaften

*Januar 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 38

Frank Hechtner / Jochen Hundsdoerfer: Die missverständliche Änderung der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG durch das Jahressteuergesetz 2008 – Auswirkungen für die Steuerpflichtigen und für das Steueraufkommen

*Februar 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 39

Alexandra Maßbaum / Caren Sureth: The Impact of Thin Capitalization Rules on Shareholder Financing

*Februar 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 40

Rainer Niemann / Christoph Kastner: Wie streitanfällig ist das österreichische Steuerrecht? Eine empirische Untersuchung der Urteile des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs nach Bemessungsgrundlagen-, Zeit- und Tarifeffekten

*Februar 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 41

Robert Kainz / Deborah Knirsch / Sebastian Schanz: Schafft die deutsche oder österreichische Begünstigung für thesaurierte Gewinne höhere Investitionsanreize?  
*März 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 42

Henriette Houben / Ralf Maiterth: Zur Diskussion der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG  
*März 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 43

Maik Dietrich / Kristin Schönemann: Steueroptimierte Vermögensbildung mit Riester-Rente und Zwischenentnahmemodell unter Berücksichtigung der Steuerreform 2008/2009  
*März 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 44

Nadja Dwenger: Tax loss offset restrictions – Last resort for the treasury? An empirical evaluation of tax loss offset restrictions based on micro data.  
*Mai 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 45

Kristin Schönemann / Maik Dietrich: Eigenheimrentenmodell oder Zwischenentnahmemodell – Welche Rechtslage integriert die eigengenutzte Immobilie besser in die Altersvorsorge?  
*Juni 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 46

Christoph Sommer: Theorie der Besteuerung nach Formula Apportionment – Untersuchung auftretender ökonomischer Effekte anhand eines Allgemeinen Gleichgewichtsmodells  
*Juli 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 47

André Bauer / Deborah Knirsch / Rainer Niemann / Sebastian Schanz: Auswirkungen der deutschen Unternehmensteuerreform 2008 und der österreichischen Gruppenbesteuerung auf den grenzüberschreitenden Unternehmenserwerb  
*Juli 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 48

Dominik Rumpf: Zinsbereinigung des Eigenkapitals im internationalen Steuerwettbewerb – Eine kostengünstige Alternative zu „Thin Capitalization Rules“? –  
*August 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 49

Martin Jacob: Welche privaten Veräußerungsgewinne sollten besteuert werden?  
*August 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 50

Rebekka Kager/ Deborah Knirsch/ Rainer Niemann: Steuerliche Wertansätze als zusätzliche Information für unternehmerische Entscheidungen? – Eine Auswertung von IFRS-Abschlüssen der deutschen DAX-30- und der österreichischen ATX-Unternehmen –  
*August 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 51

Rainer Niemann / Caren Sureth: Steuern und Risiko als substitutionale oder komplementäre Determinanten unternehmerischer Investitionspolitik? – Are taxes and risk substitutional or complementary determinants of entrepreneurial investment policy?

*August 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 52

Frank Hechtner / Jochen Hundsdoerfer: Steuerbelastung privater Kapitaleinkünfte nach Einführung der Abgeltungsteuer unter besonderer Berücksichtigung der Günstigerprüfung: Unsystematische Grenzbelastungen und neue Gestaltungsmöglichkeiten

*August 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 53

Tobias Pick / Deborah Knirsch / Rainer Niemann: Substitutions- oder Komplementenhypothese im Rahmen der Ausschüttungspolitik schweizerischer Kapitalgesellschaften – eine empirische Studie –

*August 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 54

Caren Sureth / Michaela Üffing: Proposals for a European Corporate Taxation and their Influence on Multinationals' Tax Planning

*September 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 55

Claudia Dahle / Caren Sureth: Income-related minimum taxation concepts and their impact on corporate investment decisions

*Oktober 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 56

Dennis Bischoff / Alexander Halberstadt / Caren Sureth: Internationalisierung, Unternehmensgröße und Konzernsteuerquote

*Oktober 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 57

Nadja Dwenger / Viktor Steiner: Effective profit taxation and the elasticity of the corporate income tax base – Evidence from German corporate tax return data

*November 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 58

Martin Jacob / Rainer Niemann / Martin Weiß: The Rich Demystified – A Reply to Bach, Corneo, and Steiner (2008)

*November 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 59

Martin Fochmann / Dominik Rumpf: – Modellierung von Aktienanlagen bei laufenden Umschichtungen und einer Besteuerung von Veräußerungsgewinnen

*Dezember 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 60

Corinna Treisch / Silvia Jordan: Eine Frage der Perspektive? – Die Wahrnehmung von Steuern bei Anlageentscheidungen zur privaten Altersvorsorge  
*Dezember 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 61

Nadja Dwenger / Viktor Steiner: Financial leverage and corporate taxation  
Evidence from German corporate tax return data  
*Februar 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 62

Ute Beckmann / Sebastian Schanz: Investitions- und Finanzierungsentscheidungen  
in Personenunternehmen nach der Unternehmensteuerreform 2008  
*Februar 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 63

Sebastian Schanz/ Deborah Schanz: Die erbschaftsteuerliche Behandlung wiederkehrender  
Nutzungen und Leistungen – Zur Vorteilhaftigkeit des § 23 ErbStG  
*März 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 64

Maik Dietrich: Wie beeinflussen Steuern und Kosten die Entscheidungen zwischen  
direkter Aktienanlage und Aktienfondsinvestment?  
*März 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 65

Maik Dietrich / Kristin Schönemann: Unternehmensnachfolgeplanung innerhalb der  
Familie: Schenkung oder Kauf eines Einzelunternehmens nach der Erbschaftsteuerreform?  
*März 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 66

Claudia Dahle / Michaela Bäumer: Cross-Border Group-Taxation and Loss-Offset in the  
EU - An Analysis for CCCTB (Common Consolidated Corporate Tax Base) and ETAS  
(European Tax Allocation System) -  
*April 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 67

Kay Blaufus / Jochen Hundsdoerfer / Renate Ortlieb: Non scholae, sed fisco discimus? Ein  
Experiment zum Einfluss der Steuervereinfachung auf die Nachfrage nach Steuerberatung  
*Mai 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 68

Hans Dirrigl: Unternehmensbewertung für Zwecke der Steuerbemessung im Spannungsfeld  
von Individualisierung und Kapitalmarkttheorie – Ein aktuelles Problem vor dem  
Hintergrund der Erbschaftsteuerreform  
*Mai 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 69

Henriette Houben / Ralf Maiterth: Zurück zum Zehnten: Modelle für die nächste  
Erbschaftsteuerreform  
*Mai 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 70

Christoph Kaserer / Leonhard Knoll: Objektivierete Unternehmensbewertung und  
Anteilseignersteuern

*Mai 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 71

Dirk Kiesewetter / Dominik Rumpf: Was kostet eine finanzierungsneutrale Besteuerung von  
Kapitalgesellschaften?

*Mai 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 72

Rolf König: Eine mikroökonomische Analyse der Effizienzwirkungen der Pendlerpauschale

*Mai 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 73

Lutz Kruschwitz / Andreas Löffler: Do Taxes Matter in the CAPM?

*Mai 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 74

Hans-Ulrich Küpper: Hochschulen im Umbruch

*Mai 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 75

Branka Lončarević / Rainer Niemann / Peter Schmidt: Die kroatische Mehrwertsteuer –  
ursprüngliche Intention, legislative und administrative Fehlentwicklungen

*Mai 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 76

Heiko Müller / Sebastian Wiese: Ökonomische Wirkungen der Missbrauchsbesteuerung bei  
Anteilsveräußerung nach Sacheinlage in eine Kapitalgesellschaft

*Mai 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 77

Rainer Niemann / Caren Sureth: Investment effects of capital gains taxation under  
simultaneous investment and abandonment flexibility

*Mai 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 78

Deborah Schanz / Sebastian Schanz: Zur Unmaßgeblichkeit der Maßgeblichkeit  
– Divergieren oder konvergieren Handels- und Steuerbilanz?

*Mai 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 79

Jochen Sigloch: Ertragsteuerparadoxa – Ursachen und Erklärungsansätze

*Mai 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 80

Hannes Streim / Marcus Bieker: Verschärfte Anforderungen für eine Aktivierung von  
Kaufpreisdifferenzen – Vorschlag zur Weiterentwicklung der Rechnungslegung vor dem  
Hintergrund jüngerer Erkenntnisse der normativen und empirischen Accounting-Forschung

*Mai 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 81

Ekkehard Wenger: Muss der Finanzsektor stärker reguliert werden?

*Mai 2009*

**Impressum:**

**Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre, arqus, e.V.**

Vorstand: Prof. Dr. Jochen Hundsdoerfer,

Prof. Dr. Dirk Kiesewetter, Prof. Dr. Caren Sureth

Sitz des Vereins: Berlin

Herausgeber: Kay Blaufus, Jochen Hundsdoerfer, Dirk  
Kiesewetter, Deborah Knirsch, Rolf J. König, Lutz  
Kruschwitz, Andreas Löffler, Ralf Maiterth, Heiko Müller,  
Rainer Niemann, Caren Sureth, Corinna Treisch

**Kontaktadresse:**

Prof. Dr. Caren Sureth, Universität Paderborn, Fakultät für  
Wirtschaftswissenschaften,

Warburger Str. 100, 33098 Paderborn,

[www.arqus.info](http://www.arqus.info), Email: [info@arqus.info](mailto:info@arqus.info)

ISSN 1861-8944