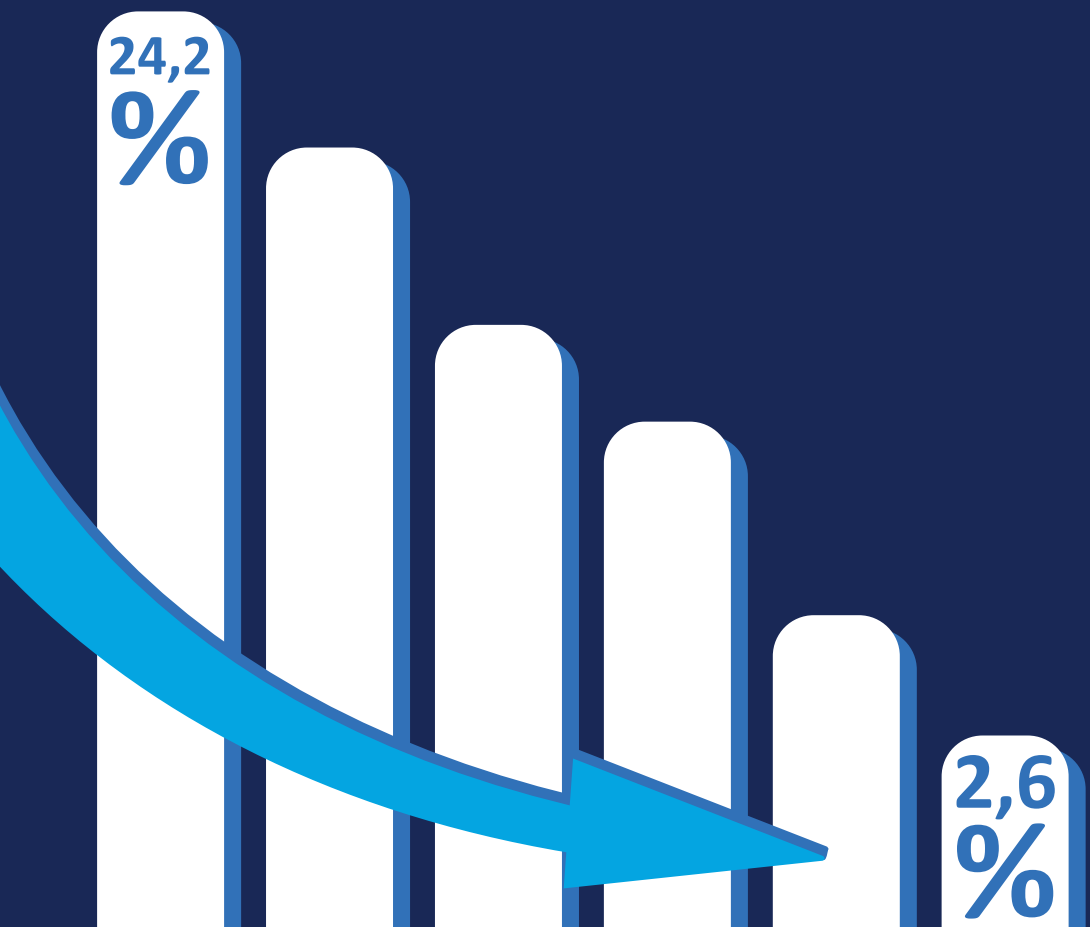
JAN SARNOWSKI
PAWEŁ SELERA

DIE VERRINGERUNG DER MEHRWERTSTEUERLÜCKE IN DEN JAHREN 2016-2022: POLNISCHE ERFAHRUNGEN

Ursachen – Maßnahmen – Zukunftsperspektiven



DIE VERRINGERUNG DER MEHRWERTSTEUERLÜCKE IN DEN JAHREN 2016-2022: POLNISCHE ERFAHRUNGEN

Ursachen – Maßnahmen – Zukunftsperspektiven

JAN SARNOWSKI
PAWEŁ SELERA

DIE VERRINGERUNG DER MEHRWERTSTEUERLÜCKE IN DEN JAHREN 2016-2022: POLNISCHE ERFAHRUNGEN

Ursachen – Maßnahmen – Zukunftsperspektiven

Wydawnictwo Naukowe Akademii Nauk Stosowanych Angelusa Silesiusa
Wałbrzych 2025

Begutachtet von:

Prof. Dr. Krzysztof Lasiński-Sulecki (Nikolaus-Kopernikus-Universität Toruń)
Prof. Dr. Edyta Małecka-Ziembińska (Wirtschaftsuniversität Poznań)
Prof. Dr. Konrad Raczkowski (Kardinal-Stefan-Wyszyński-Universität Warschau)

Die vorliegende Begutachtung wurde auf der Grundlage der polnischen Originalfassung der Publikation durchgeführt.

Korrektorat:

Barbara Łopusiewicz

Redaktionelle Bearbeitung der Übersetzung:

Jan Sarnowski

Diese Ausgabe ist die deutschsprachige Übersetzung des Originals: *Ograniczenie luki VAT w Polsce w latach 2016-2022. Przyczyny – środki – dalsze perspektywy* von Jan Sarnowski und Paweł Selera, erschienen bei Akademia Nauk Stosowanych Angelusa Silesiusa, Walbrzych 2025.

Diese Publikation steht unter der Lizenz Creative Commons Namensnennung 4.0 International (CC BY 4.0). https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/



Autor*innen:

Jan Sarnowski[1] ORCID: 0000-0001-5538-0109
Paweł Selera[2] ORCID: 0000-0002-1848-1194

[1] Kollegium für Management und Finanzen, Warsaw School of Economics
[2] Sozial- und Rechtsinstitut, Angelus-Schlesius-Universität in Walbrzych

Bevorzugte Zitierweise:
Sarnowski, Jan und Selera, Paweł (2025): *Die Verringerung der Mehrwertsteuerlücke in den Jahren 2016-2022: Polnische Erfahrungen. Ursachen – Maßnahmen – Zukunftsperspektiven*. Akademia Nauk Stosowanych Angelusa Silesiusa, Walbrzych.

Dieses Projekt wurde aus Mitteln des polnischen Staatshaushalts gefördert, die vom Ministerium für Bildung und Forschung im Rahmen des Programms „Doskonała Nauka II“ bereitgestellt wurden, Polen.



ISBN: 978-83-63839-93-2 (elektronische Version)
ISBN: 978-83-63839-95-6 (gedrucktes Version)

DOI: 10.71433/2025.93.2

Wydawnictwo Naukowe Akademii Nauk Stosowanych Angelusa Silesiusa
ul. Zamkowa 4, 58-300 Wałbrzych
tel. + 48 74 641 92 31, e-mail: wydawnictwo@ans.edu.pl; www.ans.edu.pl

INHALTSVERZEICHNIS

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS 9
ALLGEMEINES LITERATURVERZEICHNIS 13
GLOSSAR DER GRUNDBEGRIFFE 23
EINFÜHRUNG 27
VON DEN VORTEILEN DER INTEGRATION ZUR MEHRWERTSTEUERLÜCKE - EIN SYNTHETISCHER ANSATZ 33

1. MEHRWERTSTEUERLÜCKE IN DER EUROPÄISCHEN UNION

1. GRUNDPRINZIPIEN DER MEHRWERTSTEUER 39
   1.1. Die Mehrwertsteuer im globalen Maßstab 39
   1.2. Die Mehrwertsteuer in der Europäischen Union 40
2. DIE MEHRWERTSTEUER IM INTERNATIONALEN HANDEL 42
   2.1. Das Ursprungsprinzip und seine Abschaffung 42
   2.2. Das Bestimmungslandprinzip und seine Implikationen 45
3. AUSNUTZUNG VON SCHWACHSTELLEN DES MEHRWERTSTEUERSYSTEMS 48
   3.1. Steuerkarussell (*MTIC-Betrug*) 49
   3.2. *Contra-trading Fraud* 53
   3.3. *Cross-invoicing* 55
   3.4. Ausmaß und Auswirkungen von Karussellgeschäften 56
   3.5. Betrug durch Verfahren 42 58
4. KARUSSELLBETRUG UND DIE HÖHE DER MEHRWERTSTEUERLÜCKE IN DEN EU-LÄNDERN 59
   4.1. Niveau der Mehrwertsteuerlücke in den EU-Ländern 59
   4.2. Karussellbetrug als Teil der Mehrwertsteuerlücke 65

2. VERRINGERUNG DER MEHRWERTSTEUERLÜCKE IN DER EUROPÄISCHEN UNION

1. MECHANISMEN ZUR BEKÄMPFUNG VON MEHRWERTSTEUERBETRUG IM RAHMEN DES EU-RECHTS UND IHRE UMSETZUNG IN DEN EU-LÄNDERN 71

1.1. Umkehrung der Steuerschuldnerschaft 71
1.2. Gesamtschuldnerische Haftung des Leistungsempfängers 81
1.3. Austausch von Steuerinformationen zwischen EU-Ländern - ausgewählte Initiativen 83
2. INNOVATIVE MECHANISMEN ZUR BEKÄMPFUNG DES MEHRWERTSTEUERBETRUGS IN DEN RECHTSSYSTEMEN DER EU-LÄNDER 100
2.1. Digitalisierung von steuerlichen Pflichten 100
2.2. Mechanismus der geteilten Zahlung 107
2.3. Zusammenarbeit mit dem Bankensektor 110
2.4. Online-Registrierkassen 110
2.5. Überwachung des Transports sensibler Güter (EKAER/SENT) 112
3. DIE WICHTIGSTEN REFORMVORSCHLÄGE IM BEREICH DES WARENHANDELS .. 112
3.1. Endgültiges System - „Front-End"-Entwurf 112
3.2. ViDA - der Weg zur „elektronischen Rechnungsstellung" in der EU 115

3. POLNISCHE MASSNAHMEN ZUR VERRINGERUNG DER MEHRWERTSTEUERLÜCKE 2016-2022

Einleitung: Die Mehrwertsteuerlücke in Polen und die Typisierung von Gegenmaßnahmen 123
1. ERFOLGLOSE BEKÄMPFUNG VON KARUSSELLBETRUG: 2010-2015 130
1.1. Umkehrung der Steuerschuldnerschaft 131
1.2. Gesamtschuldnerische Haftung des Leistungsempfängers 140
1.3. JPK VAT 144
1.4. Gründe für das Scheitern der ersten Phase der polnischen Mehrwertsteuerreform (2010-2015) 146
2. KAMPAGNE GEGEN KARUSSELLBETRUG 150
2.1. Verringerung der Rentabilität von Karussellbetrug: Split Payment 150
2.1.1. Fakultatives und obligatorisches Split Payment in Polen 152
2.1.2. Split Payment als Maßnahme zur Bekämpfung von Umsatzsteuerbetrug 154
2.1.3. Umfang der Anwendung des Split Payments 164
2.2. Schnellere Erkennung von fiktiven Geschäften 170
2.2.1. Elektronische MwSt.-Erklärung und SAF-T 170
2.2.2. Elektronische Rechnungsstellung 185
2.2.3. JPK_WB und STIR 192
2.2.4. Online-Registrierkassen 205
2.2.5. Die Schattenwirtschaft und die subjektive Mehrwertsteuerbefreiung 211
2.3. Karussellgeschäfte werden schwieriger zu organisieren 212
2.3.1. Weiße Liste der Mehrwertsteuerpflichtigen 214
2.3.2. Methodik der mehrwertsteuerlichen Sorgfaltsprüfung 222
2.4. Sanktionen 230
2.4.1. Strafzinsen 232
2.4.2. Sanktionen bei der Mehrwertsteuer 233
2.4.3. Änderungen des Steuerstrafgesetzbuchs 236

2.4.4. Änderungen des Strafgesetzbuchs ... 237
2.4.5. Disziplinarstrafen ... 239
2.4.6. Aktivitäten von Staatsanwaltschaft und Gerichtsbarkeit ... 241
3. ZUSAMMENARBEIT MIT UNTERNEHMEN ... 247
3.1. Beschränkung der Steuerkriminalität beim Vertrieb verbrauchsteuerpflichtiger Waren ... 247
3.1.1. Kraftstoffpaket ... 248
3.1.2. Beförderungspaket ... 257
3.1.3. Tabakpaket ... 263
3.1.4. Verbrauchsteuerpaket und elektronische Abrechnung ... 268
3.2. Handel mit Kassenbons ... 269
3.3. Förderung der Fiskalisierung von Käufen ... 271
3.3.1. Nationale Kassenbon-Lotterie ... 271
3.3.2. E-Quittungen ... 272
3.4. Mehrwertsteuer-Digitalpaket ... 274
3.4.1. Der Schwarzmarkt im elektronischen Handel ... 275
3.4.2. Die Bestimmungen des Mehrwertsteuer-Digitalpakets ... 277
3.4.3. Auswirkungen des Mehrwertsteuer-Digitalpakets ... 281
3.5. Förderung des bargeldlosen Handels ... 283
3.5.1. Die Rolle bargeldloser Zahlungen in der Wirtschaft ... 284
3.5.2. Förderung des bargeldlosen Zahlungsverkehrs weltweit ... 285
3.5.3. Programme zur Unterstützung des bargeldlosen Zahlungsverkehrs ... 288
3.5.4. Regulatorische Maßnahmen ... 291
3.5.5. Stimulierende Maßnahmen ... 293
3.5.6. Auswirkungen der Förderung des bargeldlosen Zahlungsverkehrs ... 296
3.6. Vereinfachung der Mehrwertsteuerabrechnung ... 302
3.6.1. Steuerlicher Anwendungserlass ... 306
3.6.2. Verbindliche Steuersatzinformationen ... 310
3.6.3. Neue Matrix der Mehrwertsteuersätze ... 313
3.6.4. SLIM VAT ... 315
4. DIE UMGESTALTUNG DER POLNISCHEN FINANZVERWALTUNG ... 320
4.1. Schaffung der Finanzverwaltung 2.0 ... 321
4.1.1. Vorgaben für die Reform der polnischen Finanzverwaltung ... 321
4.1.2. Digitale Revolution in der polnischen Finanzverwaltung ... 323
4.1.3. Institutioneller Rahmen für die Digitalisierung der polnischen Finanzverwaltung ... 326
4.1.4. Innovative Beschaffungswege für IT-Dienstleistungen ... 328
4.1.5. Elektronische Berichterstattung, JPK und e-Invoicing ... 330
4.1.6. Individuelles Steuer-Mikrokonto und e-Finanzamt ... 331
4.2. Ausrichtung: Kundenzentrierung ... 334
4.2.1. Der Kunde im Mittelpunkt des Interesses der polnischen Finanzverwaltung ... 335
4.2.2. Stimme des Steuerpflichtigen ... 336
4.3. Die polnische Finanzverwaltung als Partner des Unternehmers ... 337
4.3.1. Dienstleistungszentrum für Großunternehmen ... 338

4.3.2. Kooperatives Compliance-Programm 340
4.3.3. Steuerauslegung 590 und Zentrum für steuerliche Betreuung von Investoren 344
4.4. Kontrolltätigkeiten im Bereich Mehrwertsteuer 346
4.4.1. Verringerung der Anzahl und Erhöhung der Wirksamkeit der Kontrollen 347
4.4.2. Reduzierung der Steuerkriminalität im Lichte der Prüfungsdaten 350
4.4.3. Beschleunigung der Mehrwertsteuererstattung 353
4.5. Kontrollkauf 357
4.5.1. Rahmen für die Arbeit der polnischen Finanzverwaltung vor 2022 .. 357
4.5.2. Einführung des Kontrollkaufs 358
4.5.3. Ablauf des Kontrollkaufs 359
4.6. Steuerliche Solidarität 359
4.6.1. EU-Pilotprojekte 363
4.6.2. Regionale Pilotprojekte für den Austausch von Steuerinformationen 367
4.6.3. Das Mehrwertsteuer-Musterabkommen und die bilateralen Abkommen 370
4.6.4. Zentrum für Steuersolidarität 375

ZUSAMMENFASSUNG UND SCHLUSSFOLGERUNGEN 379

BIBLIOGRAPHIE 389

ABBILDUNGSVERZEICHNIS 405

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

1. Rechtsakte

AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AO-PL	Polnische Abgabenordnung
GewStR	Gewerbesteuer-Richtlinien
GrStR	Grundsteuer-Richtlinien
ErbStR	Erbschaftsteuer-Richtlinien
EStG-PL	Polnisches Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
KASG	Gesetz über die polnische Finanzverwaltung
KStG-PL	Polnisches Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
StGB-PL	Polnisches Strafgesetzbuch
StStGB-PL	Polnisches Steuerstrafgesetzbuch
UStG-PL	Polnisches Umsatzsteuergesetz
ViDA	Mehrwertsteuer im digitalen Zeitalter

2. Organisationen, Institutionen, Organe

AK-MF	Aplikacje Krytyczne GmbH
BRH	Bundesrechnungshof
CASE	Zentrum für Sozial- und Wirtschaftsforschung
CIRF	Zentrum für Informatik des Finanzministeriums
EK	Europäische Kommission
EPPO	Europäische Staatsanwaltschaft
ER	Europäischer Rat
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuRH	Europäischer Rechnungshof
HMRC	Britische Finanzverwaltung

IPAG	Institut für Wirtschaftsprognosen und -analysen
KAS	Polnische Finanzverwaltung
KIS	Informationszentrum der polnischen Finanzverwaltung
LRH-PL	Polnischer Landesrechnungshof
MF-PL	Polnisches Finanzministerium
NIK	Polnischer Landesrechnungshof
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development

3. Zeitschriften

BISP	Doradztwo Podatkowe - Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych
BIT	Bulletin for International Taxation
CPA	Critical Perspectives on Accounting
EAP	Economic Analysis and Policy
ECTR	EC Tax Review
EER	European Economic Review
ET	European Taxation
FOE	Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica
FRFU	Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia
ICP	Investment Climate in Practice
IVM	International VAT Monitor
JTA	Journal of Tax Administration
MPCP	Monitor Prawa Celnego i Podatkowego
MwStR	Mehrwertsteuerrecht
NSWG	Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy
PBW	Przegląd Bezpieczeństwa Wewnętrznego
PiP	Prokuratura i Prawo
PJE	Gospodarka Narodowa. The Polish Journal of Economics
PP	Przegląd Podatkowy
PPBS	Pogranicze. Polish Borderlands Studies
PPD	Polski Przegląd Dyplomatyczny
PNUEW	Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
PWG	Przedsiębiorstwo we współczesnej gospodarce - teoria i praktyka
REiZ	Roczniki Ekonomii i Zarządzania
RIE	Rocznik Integracji Europejskiej
SE	Studia Europejskie
SEPA	Studia Ekonomiczne, Prawne i Administracyjne
SPE	Studia Prawniczo-Ekonomiczne
SU	Studia Europejskie
ZFiR	Zarządzanie Finansami i Rachunkowość
ZNPWSE	Zeszyty Naukowe Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej

4. Allgemein

B2B	Business-to-Business
B2C	Business-to-Consumer
B2G	Business-to-Government

CEiDG	Zentrales Gewerberegister
CN	Kombinierte Nomenklatur
CTP	Zertifizierter Steuerpflichtiger
GKKB	Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftssteuer-Bemessungsgrundlage
IGE	Innergemeinschaftlicher Erwerb
IGL	Innergemeinschaftliche Lieferung
IOSS	Import One-Stop-Shop
JPK	Einheitliche Kontrolldatei
KRS	Polnisches Landesgerichtsregister
NIP	Polnischer Steueridentifikationsnummer
OSS	One-Stop-Shop
PKWiU	Polnische Klassifikation der Waren und Dienstleistungen / Nationales Klassifizierungsverzeichnis
PLN	Polnischer Neuer Złoty
PUESC	Plattform für elektronische Steuer- und Zolldienstleistungen
SAF-T	Standard Audit File for Tax
SENT	System für die elektronische Transportüberwachung
SKOK	Genossenschaftliche Spar- und Kreditvereinigung
STIR	Informations- und Kommunikationssystem der polnischen Clearinggesellschaft
u.a.	unter anderem
USZ	Sonderregelung, vereinfachtes Verfahren
z. B.	zum Beispiel

ALLGEMEINES LITERATURVERZEICHNIS

Alicka, Dominika/ Żurek, Maciej/ Żygadło, Michał/ Andrzejewska, Anita/ Cieszko, Patrycja	Zmiany podatkowe wynikające z tarczy antykryzysowej, in: Przegląd Podatkowy 6/2020, S. 7 ff, (zit.: *Alicka/Żurek/Żygadło/Andrzejewska/Cieszko*, PP 6/2020, S.)
Alm, James	Does an uncertain tax system encourage "aggressive tax planning"?, Economic Analysis and Policy, Volume 44, Issue 1, March 2014, S. 30 ff, (zit.: *Alm*, EATP 1/2014, S.)
Amand, Christian	European Union - The 2016 European Commission VAT Action Plan: Weaknesses of a Clearing System and Possible Alternatives, International VAT Monitor, 2016 (Volume 27), No. 4, (zit.: *Amand*, IVM 2016, S.)
Amand, Christian	European Union - VAT in the Digital Age Proposal: Can DRR Tackle VAT Fraud?, International VAT Monitor, 2023 (Volume 34), No. 5, (zit.: *Amand*, IVM 2023, S.)
Annacondia, Fabiola/ Herrero Moreno, Irene (Hg.)	EU VAT Compass 2023/2024, IBFD 2023, (zit.: *Annacondia/Herrero Moreno*, EU VAT Compass 2023/2024, S.)
Arak, Piotr/ Michalski, Krzysztof/ Piechula, Tomasz/ Sarnowski, Jan/ Selera, Paweł	Krótka historia VAT w Polsce, Policy Paper 3/2019, Polski Instytut Ekonomiczny 2019, (zit.: *Arak/Michalski/Piechula/Sarnowski/Selera*, Krótka historia, S.)
Arak, Piotr/ Kutwa, Krzysztof/ Sarnowski, Jan/ Selera, Paweł	Efekty uszczelniania systemu podatkowego w Polsce w latach 2016-2018, Policy Paper 1/2019, Polski Instytut Ekonomiczny 2019, (zit.: *Arak/Kutwa/Sarnowski/Selera*, Efekty uszczelniania, S.)
Argentiero, Amedeo/ Chiarini, Bruno/ Marzano, Elisabetta	Tax Evasion and Economic Crime. Empirical Evidence for Italy, CESifo Working Paper No. 5497, Munich 2015, (zit.: *Argentiero/Chiarini/Marzano*, Tax Evasion, S.)
Barcz, Jan/ Górka, Maciej/ Wyrozumska, Anna	Instytucje i Prawo Unii Europejskiej, Warszawa 2015, (zit.: *Barcz/Górka/Wyrozumska*, Instytucje i Prawo, S.)

Bartosiewicz, Adam	Czarna lista podatników, Przegląd Podatkowy 4/2018, S. 9 ff, (zit.: *Bartosiewicz*, PP 4/2018, S.)
Bayer, Ralph C./ Sutter, Matthias	The excess burden of tax evasion—An experimental detection – concealment contest, European Economic Review, 53(5)/2009, S. 527 ff, (zit.: *Bayer/Sutter*, EER 2009, S.)
Bącal, Marcin/ Dominik-Ogińska, Dagmara/ Militz, Małgorzata/ Siennicki, Tomasz	Zasady prawa unijnego w VAT, Warszawa 2013, (zit.: *Bącal/ Dominik-Ogińska/Militz/Siennicki,* Zasady prawa, S.)
Becker, Stefanie	Der Zweite Teilchritt zum endgültigen Mehrwertsteuersystem für den grenzüberschreitenden Handel, MwStR 2018, S. 685 ff, (zit.: *Becker*, MwStR 2018, S.)
Bełdzikowski, Marek	Proces uszczelniania podatku VAT w Polsce, Warszawa 2023, (zit.: *Bełdzikowski*, Proces uszczelniania, S.)
Benon, Oliver P./ Baer, Katherine/ Toro, Juan R.	Improving Large Taxpayers' Compliance: A Review of Country Experience, IMF 2002, (zit.: *Benon/Baer/Toro*, Improving Large Taxpayers, S.)
Bischoff, Anna	Znaczenie podatku VAT jako źródła dochodów budżetowych w krajach OECD, Zarządzanie finansami i rachunkowość, 2 (3) 2014, S. 55 ff, (zit.: *Bischoff*, ZFiR 2/2014, S.)
Bitner, Michał	Dochody z podatku od towarów i usług oraz luka w VAT – znaczenie dla polskiego systemu fiskalnego, BISP 9/2023, S. 40 ff, (zit.: *Bitner*, BISP 9/2023, S.)
Bodył, Magdalena R.	Szara strefa w branży tytoniowej, Roczniki Ekonomii i Zarządzania, tom 10(46), 2/2018, S. 117 ff, (zit.: *Bodył*, REiZ 2/2018, S.)
Borcuch, Artur	Wpływ rynku płatności elektronicznych na ograniczanie szarej strefy, Finanse 1/2012, S. 67 ff, (zit.: *Borcuch*, Finanse 1/2012, S.)
Borselli, Fabrizio/ Petroni, Carlo	Towards an Automated VAT System in Italy: Obligations and Opportunities for Taxable Persons, International VAT Monitor, 2021 (Volume 32), No. 6, (zit.: *Borselli/Petroni*, IVM 2021, S.)
Brzeziński, Bogumił/ Lasiński-Sulecki, Krzysztof/ Morawski, Wojciech	Poprawa efektywności systemu podatkowego. Nowe narzędzia prawne w VAT i akcyzie, Warszawa 2018, (zit.: *Bearbeiter,* in: Brzeziński/Lasiński-Sulecki/Morawski, S.)
Brzeziński, Bogumił/ Nowak, Ireneusz	Pisma behawioralne a kwestia podstaw prawnych działania Krajowej Administracji Skarbowej, Studia Prawniczo-Ekonomiczne 131/2024, S. 29 ff, (zit.: *Brzezinski/Nowak*, SPE 131/2012, S.)
Cerioni, Luca	The Possible Introduction of Common Consolidated Base Taxation via Enhanced Cooperation: Some Open Issues, European Taxation, 2006 (Volume 46), No. 5, S. 187 ff, (zit.: *Cerioni*, ET 2006, S.)
de la Feria, Rita	The New VAT General Reverse-Charge Mechanism, EC Tax Review 2019, Nr. 4, S. 172 ff, (zit.: *de la Feria*, ECTR 4/2019, S.)
de Mooj, Ruud/ Keen, Michael	Fiscal Devaluation and Fiscal Consolidation: the VAT in Troubled Times, WP/12/85, IMF 2012, (zit.: *de Mooj/Keen*, Fiscal Devaluation, S.)
De Widt, Dennis/ Oats, Lynne	Imagining cooperative tax regulation: Common origins, divergent paths, Critical Perspectives on Accounting, 99/2024, (zit.: *de Widt/ Oats*, CPA 99/2024, S.)
Dmoch, Wojciech	Matryca stawek VAT, Przegląd Podatkowy 3/2020, S. 43 ff, (zit.: *Dmoch*, PP 3/2020, S.)

Dmoch, Wojciech	Wiążąca informacja stawkowa – nowe rozwiązanie prawne w VAT, Przegląd Podatkowy 10/2019, S. 28 ff, (zit.: *Dmoch*, PP 10/2019, S.)
Ecker, Thomas	A VAT/GST Model Convention, Amsterdam 2013, (zit.: *Ecker*, A VAT/GST Model Convention, S.)
Etel, Leonard	Ordynacja podatkowa, LEX/el. 2023, (zit.: *Bearbeiter*, in: Etel, S.)
Filipczyk, Hanna	Indywidualne interpretacje prawa podatkowego - prawo i praktyka, Oficyna Prawa Polskiego 2011, (zit.: *Filipczyk*, Indywidualne interpretacje, S.)
Frunza, Marius-Cristian	The use of tax frauds - including VAT or carousel fraud - to finance terrorism, European Parliament 2018, (zit.: *Frunza*, The use of tax frauds, S.)
Frunza, Marius-Cristian	Value Added Tax Fraud, New York 2019, (zit.: *Frunza*, VAT Fraud, S.)
Gajewski, Dominik J.	Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce, (zit.: *Bearbeiter,* in: Gajewski 2020, S.)
Gajewski, Dominik J.	VAT gap in Poland: Policy Problem and Policy Response, Peter Lang 2024, (zit.: *Bearbeiter*, in: Gajewski 2024, S.)
Gałązka-Sobotka, Małgorzata/ Radło, Mariusz J./ Ciesielska-Maciągowska, Dorota/ Frąszczak, Maciej/ Napiórkowski, Tomasz M.	Pieniądz gotówkowy i bezgotówkowy a rozwój polskiej gospodarki, Warszawa 2014, (zit.: *Gałązka-Sobotka/Radło/Ciesielska-Maciągowska/ Frąszczak/Napiórkowski*, Pieniądz gotówkowy, S.)
Gilowska, Zyta/ Izdebski, Hubert/ Raczkowski, Konrad	Efektywna administracja skarbowa, Krajowa Administracja Skarbowa, t. 1, Warszawa 2007, (zit.: *Gilowska/Izdebski/Raczkowski*, Efektywna administracja, S.)
Głębocki, Konrad	Bezpośrednia skuteczność dyrektyw wspólnotowych, Studia Europejskie 3/1999, S. 67 ff, (zit.: *Głębocki*, SE 3/1999, S.)
Górski, Filip	Zasady międzynarodowej polityki handlowej kształtowane przez WTO, Studia Ekonomiczne, Prawne i Administracyjne, 2023, 2(1), S. 16 ff, (zit.: *Górski*, SEPiA 1/2023, S.)
Grambeck, Hans-Martin	Germany - Electronic Marketplaces May Be Held Liable for German VAT – New Rules Entered into Effect on 1 January 2019, International VAT Monitor, 2019 (Volume 30), No. 1, (zit.: *Grambeck*, IVM 2019, S.)
Grądalski, Feliks	System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania, Warszawa 2006, (zit.: *Grądalski*, System podatkowy, S.)
Gryszczyńska, Agnieszka/ Klawikowski, Adam	Nowe wyzwania dla Prokuratury związane ze zwalczaniem przestępczości gospodarczej i cyberprzestępczości, Prokuratura i Prawo 7-8/2022, S. 35 ff, (zit.: *Gryszczyńska/ Klawikowski*, PiP 7-8/2022, S.)
Gryziak, Bartosz	Mechanizm podzielonej płatności (split payment) jako narzędzie przeciwdziałania oszustwom podatkowym w zakresie VAT – podsumowanie pierwszego roku funkcjonowania w Polsce na tle doświadczeń europejskich, BISP 8/2019, S. 8 ff, (zit.: *Gryziak*, BISP 8/2019, S.)
Harrison, Graham/ Krelove, Russell	VAT Refunds: A Review of Country Experience, IMF Working Paper, WP/05/218, IMF 2005, (zit.: *Harrison/Krelove*, VAT Refunds, S.)
Hernandez, Marco/ Jamison, Julian/ Korczyc, Ewa/ Mazar, Nina/ Sormani, Roberto	Zastosowanie technik behawioralnych w celu poprawy ściągalności podatków. Wyniki badań empirycznych przeprowadzonych w Polsce, International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank 2017, (zit.: *Hernandez/Jamison/Korczyc/Mazar/Sormani*, Zastosowanie technik behawioralnych, S.)

Hitiris, Theo	European Union Economics, London 2003, (zit.: *Hitiris*, European Union Economics, S.)
HJI Panayi, Christiana	United Kingdom - The EU's Financial Transaction Tax, Enhanced Cooperation and the UK's challenge, European Taxation, 2013, (Volume 53), No. 8, (zit.: *HJI Panayi*, ET 2013, S.)
Homburg, Stefan	Allgemeine Steuerlehre, München 1997, (zit.: *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, S.)
Huibregtse, Steef/ Ottoni, Paola/ Muñoz Rodríguez, Sonia C.	How Technology Is Changing Taxation in Latin America Bulletin for International Taxation, 2019 (Volume 73), No. 3, S. 141 ff, (zit.: *Huibregtse/Ottoni/Muñoz Rodríguez*, BIT 2019, S.)
Huiskers-Stoop, Esther/ Gribnau, Hans	Cooperative Compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Model, Journal of Tax Administration Vol 5, 1/2019, (zit.: *Huiskers-Stoop/Gribnau*, JTA 2019, S.)
Jankowiak, Janusz	Karty płatnicze visa a podstawowe wielkości makroekonomiczne, Warszawa 2004, (zit.: *Jankowiak*, Karty płatnicze, S.)
Jun Jie, Woo	Singapore's Smart Nation Initiative – A Policy and Organisational Perspective, Lee Kuan Yew School of Public Policy, National Univeristy of Singapore, Singapore 2017, (zit.: *Jun Jie*, Singapore's Smart Nation, S.)
Jankowiak, Janusz	Karty płatnicze visa a podstawowe wielkości makroekonomiczne, Warszawa 2004, (zit.: *Jankowiak*, Karty płatnicze, S.)
Keen, Michael	Some International Issues in Commodity Taxation, IMF Working Paper, WP/02/124, IMF 2002, (zit.: *Keen*, Some International Issues, S.)
Keen, Michael/ Smith, Stephen/ Baldwin, Richard E./ Christiansen, Vidar	The Future of Value Added Tax in the European Union Economic Policy, October 1996, S. 373 ff, (zit.: *Keen/Smith/Baldwin/Christiansen*, The Future of VAT, S.)
Keen, Michael/ Smith, Stephen	VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?, IMF Working Paper, WP/07/31, IMF 2007, (zit.: *Keen/Smith*, VAT Fraud, S.)
Kiełczewska, Aneta/ Sawulski, Jakub	Postawy Polaków wobec płacenia podatków i roli państwa w gospodarce, Warszawa 2021, (zit.: *Kiełczewska/Sawulski*, Postawy Polaków, S.)
Kiełczewska, Aneta/ Kośny, Marek/ Sawulski, Jakub	Skala płacenia pod stołem w Polsce, Warszawa 2021, (zit.: *Kiełczewska/Kośny/Sawulski*, Skala płacenia, S.)
Kiełczewska, Aneta/ Kośny, Marek/ Baszczak, Łukasz	Skala płacenia pod stołem w Polsce i jej zmiany w czasie, Warszawa 2023, (zit.: *Kiełczewska/Kośny/Baszczak*, Skala płacenia, S.)
Kołodziej, Bartłomiej	Rewolucja VAT w e-handlu. Unijny pakiet VAT e-commerce i rola platform elektronicznych, Przegląd Podatkowy, 9/2020, S. 21 ff, (zit.: *Kołodziej*, PP 9/2020, S.)
Konopczak, Karolina	Zmiany luki VAT w Polsce: rola czynników koniunkturalnych i strukturalnych, Gospodarka Narodowa. The Polish Journal of Economics 1/2022 vol. 309, S. 44 ff, (zit.: *Konopczak*, PJE 1/2022, S.)
Kowal, Anna	Split payment mechanism in the economy of small and medium-sized enterprises, Zeszyty Naukowe Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie, t. 44, nr 4/2019, S. 39 ff, (zit.: *Kowal*, ZNPWSE 4/2019, S.)

Kubin, Tomasz — Wzmocniona współpraca w Unii Europejskiej po raz trzeci. Postępujące zróżnicowanie integracji oraz rozwój wzmocnionej współpracy i jej znaczenie dla funkcjonowania UE, Rocznik Integracji Europejskiej 9/2015, S. 57 ff, (zit.: *Kubin*, RIE 9/2015, S.)

Lamensch, Marie — European Union - Trust: A Sustainable Option for the Future of the EU VAT System?, International VAT Monitor, 2019 (Volume 30), No. 2, (zit.: *Lamensch*, IVM 2019, S.)

Lamensch, Marie/ Ceci, Emanuele — VAT fraud: economic impact, challenges and policy issues, Study Requested by the TAX3 Committee, Brussels 2018, (zit.: *Lamensch/ Ceci*, VAT fraud, S.)

Lejeune, Ine — Is ViDA a Diva Deserving a Big Applause from 37.5 Million Unpaid Tax Collectors?, International VAT Monitor, 2023 (Volume 34), No. 6, (zit.: *Lejeune*, IVM 2023, S.)

Lewandowski, Kamil/ Fałkowski, Paweł — Dyrektywa VAT 2006/112. Komentarz, Warszawa 2012, (zit.: *Lewandowski/Fałkowski*, Dyrektywa VAT, S.)

Lipniewicz, Rafał — Docelowy system VAT w Unii Europejskiej. Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzwspólnotowych, Warszawa 2010, (zit.: *Lipniewicz*, Docelowy system VAT, S.)

Lodin, Sven O./ Gammie, Malcolm — Home State Taxation, Amsterdam 2001, (zit.: *Lodin/Gammie*, Home State Taxation, S.)

Lundstøl, Olav — Tax in Development: Towards a Strategic Aid Approach 2018, ICT Working Paper 77/2018, (zit.: *Lundstøl*, Tax in Development, S.)

Łożykowski, Aleksander/ Sarnowski, Jan — GovTech, czyli nowe technologie w sektorze publicznym, Warszawa 2019, (zit.: *Łożykowski/Sarnowski*, GovTech, S.)

Magdoń, Antoni — Płatności bezgotówkowe w jednostkach administracji publicznej, Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy, nr 56 (4/2018), S. 188 ff, (zit.: *Magdoń*, NSWG 4/2018, S.)

Majdanska, Alicja/ Dziwinski, Karol — European Union - The Potential of a Standard Audit File – Tax in the European Union: A Chance for Coordinated VAT Administration?, Bulletin for International Taxation, 2018 (Volume 72), No. 10, (zit.: *Majdanska/Dziwinski*, BIT 10/2018, S.)

Makowicz, Bartosz — Harmonizacja podatków pośrednich w UE, Studia Europejskie 2/2004, S. 91 ff, (zit.: *Makowicz*, SU 2/2004, S.)

Małecka-Ziembińska, Edyta — Prawo i ryzyko celne, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2024, (zit.: *Bearbeiter*, in: Małecka-Ziembińska, S.)

Marchewka-Bartkowiak, Kamila — Regulacyjne środowisko testowe (regulatory sandbox) – doświadczenia i perspektywy, Studia BAS, Nr 1(57) 2019, S. 61 ff, (zit.: *Marchewka-Bartkowiak*, Studia BAS 1/2019, S.)

Mazur, Tomasz/ Bach, Dorota/ Juźwik, Agnieszka/ Czechowicz, Iwona/ Bieńkowska, Jadwiga — Raport na temat wielkości luki podatkowej w podatku VAT w Polsce w latach 2004–2017, Ministerstwo Finansów – Opracowania i Analizy, Warszawa 2019, (zit.: *Mazur/Bach/Juźwik/Czechowicz/ Bieńkowska,* Raport, S.)

Mc Carten, William — Focusing on the Few: the Role of Large Taxpayer Units in the Revenue Strategies of Developing Countries, World Bank 2004, (zit.: *Mc Carten*, Focusing on the Few, S.)

Michalik, Tomasz — Jak Komisja Europejska i kraje europejskie walczą z oszustwami VAT, Zeszyty mBank – CASE Nr 147/2017, (zit.: *Michalik*, Zeszyty mBank– CASE 147/2017, S.)

Michalik, Tomasz	VAT. Komentarz, Warszawa 2021, (zit.: *Michalik*, VAT. Komentarz, S.)
Mik, Cezary	Europejskie prawo wspólnotowe. Zagadnienia teorii i praktyki. Tom 1, Warszawa 2000, (zit.: *Mik*, Europejskie prawo wspólnotowe, S.)
Modzelewski, Witold	Mechanizm podzielonej płatności w podatku od towarów i usług. Problematyka prawna, Warszawa 2020, (zit.: *Modzelewski*, Mechanizm podzielonej płatności, S.)
Modzelewski, Witold	Przesyłanie ksiąg podatkowych przez podatników podatku od towarów i usług – próba oceny, BISP 6/2023, S. 23 ff, (zit.: *Modzelewski*, BISP 6/2023, S.)
Namysłowski, Roman/ Sachs, Krzysztof	Dyrektywa VAT. Komentarz, Warszawa 2008, (zit.: *Namysłowski/ Sachs*, Dyrektywa VAT, S.)
Nowak, Kamil	Wybrane zagadnienia dotyczące działalności tzw. słupów w ramach zorganizowanych grup przestępczych dopuszczających się oszustw podatkowych w związku z obrotem wyrobami stalowymi, Przegląd Bezpieczeństwa Wewnętrznego 10/2014, S. 172 ff, (zit.: *Nowak*, PBW 10/2014, S.)
Obuchowski, Szymon/ Sarnowski, Jan	Kalendarium wdrożenia podatkowej części Polskiego Ładu (cz. 3), BISP 1/2022, S. 27 ff, (zit.: *Obuchowski/Sarnowski*, BISP 1/2022, S.)
Oręziak, Leokadia	Finanse Unii Europejskiej, Warszawa 2009, (zit.: *Oręziak,* Finanse, S.)
Ożóg, Irena	Karuzele i inne oszustwa podatkowe, Warszawa 2021, (zit.: *Bearbeiter*, in: Ożóg, S.)
Pawelec, Szymon	Karuzele VAT. Wybrane regulacje prawa karnego materialnego i procesowego, Warszawa 2020, (zit.: *Bearbeiter*, in: Pawelec, S.)
Petrosino, Nicoletta	European Union - Are You Ready for the Tax Technology?, International VAT Monitor, 2019 (Volume 30), No. 2, S. 59 ff, (zit.: *Petrosino*, IVM 2019, S.)
Piotrowski, Jan	Podatek od transakcji finansowych. Dylematy wyboru między rozwiązaniem fiskalnym a antykryzysowym, Unia Europejska.pl, Nr 3 (244) 2017, S. 26 ff, (zit.: *Piotrowski*, Unia Europejska.pl 3/2017, S.)
Piwowarski, Radosław	Czynniki determinujące występowanie luk podatkowych, Folia Oeconomica, Acta Universitatis Lodziensis, FOE 2(359) 2022, S. 34 ff, (zit.: *Piwowarski*, FOE 2/2022, S.)
Poniatowski, Grzegorz	Problem nieściągalności VAT w Polsce pod lupą, Zeszyty mBank – CASE Nr 142/2016, S. 9, (zit.: *Poniatowski*, Zeszyty mBank – CASE 142/2016, S.)
Prätzler, Robert C.	European Union - Split Payments in VAT Systems – Is This the Future?, International VAT Monitor, 2018 (Volume 29), No. 2, S. 66 ff, (zit.: *Prätzler*, IVM 2018, S.)
Pokrop, Dorota	Mechanizm podzielonej płatności split payment. Tło, korzyści, zagrożenia. Ujęcie branżowe, Warszawa 2018, (zit.: *Bearbeiter*, in: Prokop, S.)
Raczkowski, Konrad/ Schneider, Friedrich/ Węgrzyn, Joanna	Ekonomia Systemu Podatkowego, Warszawa 2020, (zit.: *Raczkowski/Schneider/Węgrzyn*, Ekonomia Systemu Podatkowego, S.)
Raczkowski, Konrad/ Mróz, Bogdan	Tax gap in the global economy, Journal of Money Laundering Control, Vol. 21, Issue: 4/2018, S. 567 ff, (zit.: *Raczkowski/Mróz*, JMLC 2018, S.)

Rogowska-Rajda, Beata — Elektronizacja wiążących informacji – pierwszy krok w kierunku pełnej elektronizacji procedur podatkowych w działalności gospodarczej, Przegląd Podatkowy 2/2024, S. 21 ff, (zit.: *Rogowska-Rajda*, PP 2/2024, S.)

Rogowska-Rajda, Beata — Konsolidacja systemu wiążących informacji, Monitor Prawa Celnego i Podatkowego 9/2022, S. 277 ff, (zit.: *Rogowska-Rajda*, MPCP 9/2022, S.)

Rogowski, Krzysztof/ Sarnowski, Jan/ Selera, Paweł — E-Faktury w Polsce – międzynarodowe uwarunkowania prawne i wybrane aspekty technologiczne, Rachunkowość 1/2022, S. 27 ff, (zit.: *Rogowski/Sarnowski/Selera*, Rachunkowość 1/2022, S.)

Romero Flor, Luis M. — The New Spanish Immediate Information Supply System, International VAT Monitor, 2018 (Volume 29), No. 6, (zit.: *Romero Flor*, IVM 2018, S.)

Salter, David/ Oats, Lynne — Contemporary Issues in Tax Research (Volume 2), Birmingham 2016, (zit.: *Salter/Oats*, Contemporary Issues v.2, S.)

Sarnowski, Jan/ Lewandowski, Mateusz — Kamienie milowe poprawy ściągalności podatku akcyzowego w latach 2016-2021, BISP 3/2021, S. 57 ff, (zit.: *Sarnowski/Lewandowski*, BISP 3/2021, S.)

Sarnowski, Jan/ Selera, Paweł — „Cashless Taxpayer" – An Innovative Tool to Stimulate Reduction of the Shadow Economy in Poland, International VAT Monitor, Volume 33 No. 1, IBFD 2022, (zit.: *Sarnowski/Selera*, IVM 2022, S.)

Sarnowski, Jan/ Selera, Paweł — Dwa lata obowiązywania w Polsce mechanizmu podzielonej płatności w VAT – doświadczenia i wnioski, BISP 10/2020, S. 4 ff, (zit.: *Sarnowski/Selera*, BISP 10/2020, S.)

Sarnowski, Jan/ Selera, Paweł — European compact against tax fraud—VAT solidarity and new dimension of effective and coherent tax data transfer, ERA Forum. Journal of the Academy of European Law, Volume 21, Nr 1, September 2020, S. 81 ff, (zit.: *Sarnowski/Selera*, Journal of the Academy of European Law 1/2020, S.)

Sarnowski, Jan/ Selera, Paweł — Grupa podatkowa - analiza prawno-porównawcza oraz koncepcje reformy polskiego prawa podatkowego, Przegląd Podatkowy 10/2019, S. 48 ff, (zit.: *Sarnowski/Selera*, PP 10/2019, S.)

Sarnowski, Jan/ Selera, Paweł — Grupy VAT – nowe narzędzie wspierania inwestycji i rozwoju, Przegląd Podatkowy 6/2021, S. 40 ff, (zit.: *Sarnowski/Selera*, PP 6/2021, S.)

Sarnowski, Jan/ Selera, Paweł — Grupy VAT – tło europejskie a propozycje w ramach Polskiego Ładu, BISP 9/2021, S. 30 ff, (zit.: *Sarnowski/Selera*, BISP 9/2021, S.)

Sarnowski, Jan/ Selera, Paweł — Narzędzia informatyczne wykorzystywane w administracji skarbowej i ich wpływ na szczelność systemu podatkowego w Polsce w latach 2015–2019, Studia BAS, 4(64)2020, S. 29 ff, (zit.: *Sarnowski/Selera*, Studia BAS 4/2020, S.)

Sarnowski, Jan/ Selera, Paweł — Regionalne pilotaże jako sposób usprawnienia współpracy wewnątrz UE. Część I, Polski Przegląd Dyplomatyczny 3/2020, S. 133 ff, (zit.: *Sarnowski/Selera*, PPD 3/2020, S.)

Sarnowski, Jan/ Selera, Paweł — Regionalne pilotaże jako sposób usprawnienia współpracy wewnątrz UE. Część II, Polski Przegląd Dyplomatyczny 1/2021, S. 116 ff, (zit.: *Sarnowski/Selera*, PPD 1/2021, S.)

Sarnowski, Jan/ Selera, Paweł — SLIM VAT 3 – w kierunku dalszego uproszczenia i unowocześnienia rozliczeń VAT, BISP 2/2022, S. 4 ff, (zit.: *Sarnowski/Selera*, BISP 2/2022, S.)

Sarnowski, Jan/ Selera, Paweł	Zmniejszenie luki VAT w Polsce w latach 2016-2017, Warszawa 2018, (zit.: *Sarnowski/Selera*, Zmniejszenie luki VAT, S.)
Schneider, Friedrich	The shadow economy in Europe. Using payment systems to combat the shadow economy, ATKearney 2013, (zit.: *Schneider*, The shadow economy in Europe, S.)
Shome, Parthasarathi	Tax Policy Handbook, IMF 1995, (zit.: *Bearbeiter*, in: Shome, S.)
Sekulski, Jakub/ Zawiejska-Rataj, Joanna	Polski Ład a ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej w procesie zmian, Przegląd Podatkowy 1/2022, S. 27 ff, (zit.: *Sekulski/Zawiejska-Rataj,* PP 1/2022, S.)
Sęk, Małgorzata	Metodyka oceny należytej staranności: ułatwienie czy utrudnienie dla podatników?, Przegląd Podatkowy 10/2018, S. 30 ff, (zit.: *Sęk*, PP 10/2018, S.)
Sobiecki, Grzegorz/ Szwed-Ziemichód, Marcelina	Wykorzystanie technologii blockchain do eliminacji wybranych problemów systemu podatkowego, Analizy i Studia CASP, Nr 1 (7) 2019 r., S. 6 ff, (zit.: *Sobiecki/Szwed-Ziemichód*, Analizy i Studia CASP 1/2019, S.)
Stevens, Leo/ Pheijffer, Marcel/ Van den Broek, Harm/ Keijzer, Theo/ Van der Hel-van Dijk, Lisette	Tax supervision – Made to measure. Flexible when possible, strict where necessary, Hague 2012, (zit.: *Stevens/Pheijffer/Van den Broek/ Keijzer/Van der Hel-van Dijk,* Tax supervision, S.)
Stolarski, Przemysław	Nabycie sprawdzające jako nowy instrument weryfikacji przestrzeni rzeczywistej w praktyce organów KAS, Przegląd Podatkowy 8/2023, S. 46 ff, (zit.: *Stolarski*, PP 8/2023, S.)
Sung, Myung J./ Awasthi, Rajul/ Lee, Hyung Ch.	Can Tax Incentives for Electronic Payments Reduce the Shadow Economy? Korea's Attempt to Reduce Underreporting in Retail Businesses, WBG, Policy Research Working Paper 7936, World Bank Group 2017, (zit.: *Sung/Awasthi/Lee*, Can Tax Incentives, S.)
Szabó, Barna	Grouping of Misconduct Types in Case of VAT Fraud, Magyar Rendészet 1/2019, S. 108 ff, (zit.: *Szabó,* Magyar Rendészet 1/2019, S.)
Szachoń-Pszenny, Anna	Granice strefy Schengen a granice Unii Europejskiej – uwarunkowania normatywne, Pogranicze. Polish Borderlands Studies, TOM 6 Nr 1/2018, S. 142 ff, (zit.: *Szachoń-Pszenny*, PPBS 1/2018, S.)
Szlęzak-Matusewicz, Joanna	Odwrotne obciążenie VAT jako mechanizm przeciwdziałający oszustwom podatkowym, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 864 Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 76, t. 1 (2015), S. 272 ff, (zit.: *Szlęzak-Matusewicz*, FRFU 76/2015, S.)
Szymczyk, Przemysław/ Szymański, Waldemar	Harmonizacja podatku od towarów i usług w Polsce w świetle oceny skutków regulacji (OSR), BISP 7/2023, S. 44 ff, (zit.: *Szymczyk/ Szymański*, BISP 7/2023, S.)
Terra, Ben/ Kajus, Julie	Commentary on European VAT, Amsterdam 2018, (zit.: *Terra/Kajus*, Commentary on European VAT, S.)
Tipke, Klaus/ Lang, Joachim	Steuerrecht, Aufl. 25, Verlag Dr. Otto Schmidt 2024, (zit.: *Tipke/ Lang*, Steuerrecht, S.)
Tomczyk, Marek	Prokuratura Europejska. Geneza ewolucja koncepcji oraz kluczowe kontrowersje w perspektywie funkcjonowania organu, Warszawa 2018, (zit.: *Tomczyk*, Prokuratura Europejska, S.)

Toro, Juan/ Jensen, Allan/ Thackeray, Mick/ Kidd, Maureen/ Russel, Barrie — Administracja podatkowa – wyzwania modernizacyjne i priorytety strategiczne, IMF 2015, (zit.: *Toro/Jensen/Thackeray/Kidd/Russel/* Administracja podatkowa, S.)

Trubalski, Artur — Prawne aspekty implementacji prawa UE do systemu prawnego RP, C.H. Beck 2016, (zit.: *Trubalski*, Prawne aspekty, S.)

Wiatrak, Lidia — Reforma aparatu skarbowego – utworzenie Krajowej Administracji Skarbowej, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 1 (544) 2019, S. 233 ff, (zit.: *Wiatrak*, PNUEW 1/2019, S.)

Woodward, Colin — The New UK Approach to Carousel Fraud, International VAT Monitor 240/2006, (zit.: *Woodward*, IVM 2006, S.)

Yilmaz, Fatih/ — Can E-Filing Reduce Tax Compliance Costs in Developing Countries? Investment Climate in Practice 21/2014 (zit.: *Yilmaz/Coolidge*, ICP 2014, S.)

Zandi, Mark/ Singh, Virendra/ Irving, Justin — The Impact of Electronic Payments on Economic Growth, Moody's Analytics 2013, (zit.: *Zandi/Singh/Irving*, The Impact of Electronic Payments, S.)

Zblewska, Kamila — Luka podatkowa w podatku VAT w Polsce oraz innych krajach Unii Europejskiej w latach 2014-2018, Przedsiębiorstwo we współczesnej gospodarce - teoria i praktyka, 2/2019 (29), S. 13 ff, (zit.: *Zblewska,* PWG 2/2019, S.)

GLOSSAR DER GRUNDBEGRIFFE

Einheitliche Kontrolldatei (pol. Jednolity Plik Kontrolny, JPK) - ein elektronisches Dokument, das aus zwei Teilen besteht: dem MwSt.-Register (eine Reihe von Informationen über Käufe und Verkäufe, die sich aus den MwSt.-Aufzeichnungen des Unternehmers für einen bestimmten Zeitraum ergeben) und der MwSt.-Erklärung (VAT-7 und VAT-7K).

Eurofisc - eine Initiative zur Erleichterung des Austauschs von Steuerinformationen über MwSt.-Betrug, d.h. zur Schaffung einer Art „Frühwarnsystem" für die Mitgliedstaaten.

Finanzverwaltung 1.0 - eine am wenigsten fortschrittliche Form der Finanzverwaltung, bei der der Umlauf von Dokumenten, einschließlich der Einreichung von Steuererklärungen, auf Papier erfolgt. Neue Technologien werden in den Prozessen, die von der Identifizierung der Steuerpflichtigen, über die Berichterstattung bis hin zur Datenanalyse und Kontrolle reichen, kaum eingesetzt.

Finanzverwaltung 2.0 - eine Form der Finanzverwaltung, bei der die meisten Funktionen digitalisiert sind. Die grundlegenden Prozesse sind die gleichen wie in der papiergestützten Verwaltung, aber sie sind schneller und effizienter, da sie in die virtuelle Welt verlagert wurden.

Finanzverwaltung 3.0 - eine Form der Finanzverwaltung, bei der die Systeme des Steuerpflichtigen und der Verwaltung verknüpft sind, so dass die Überprüfung der Einhaltung der Vorschriften durch den Steuerpflichtigen vollautomatisch erfolgt.

Geteilte Zahlung (eng. Split Payment) - eine spezielle Technik zur Begleichung der Mehrwertsteuer, die darin besteht, die Überweisung in zwei Ströme aufzuteilen, damit die Zahlung des Steuerbetrags auf ein separates, mit dem Bankkonto des Steuerpflichtigen verbundenes Mehrwertsteuerkonto erfolgt.

Informations- und Kommunikationssystem der polnischen Clearinggesellschaft (pol. System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej, STIR) - ein Analyseinstrument der polnischen Finanzverwaltung zur Identifizierung des fiktiven Umsatzes.

Karussellbetrug - eine Form des Steuerbetrugs, bei der ein grenzüberschreitendes Handelsmuster ausgenutzt wird, indem eine Kette von Transaktionen so strukturiert wird, dass die verkauften Waren an den Steuersteuerpflichtigen zurückgegeben werden können und in der Lieferkette zwischen aufeinanderfolgenden Händlern - tatsächlich oder nur auf dem Papier - wieder in Umlauf gebracht werden.

Makler - ein Unternehmen, dessen Aufgabe besteht darin, Waren im Inland von Zwischenhändler zu kaufen und sie danach ins Ausland zu liefern. Die Umsätze des Maklers sind fiktiv und haben zum Zwecke einen Antrag bei der Finanzverwaltung auf eine unrechtmäßige Mehrwertsteuererstattung glaubwürdig zu machen.

Mehrwertsteuer-Befreiungslücke (eng. VAT exemption gap) - ein Element der politischen Mehrwertsteuerlücke, der aus der Anwendung ermäßigter MwSt.-Befreiungen oder -Ausschlüssen resultiert.

Mehrwertsteuer-E-Commerce-Paket - eine Reihe von Änderungen der Mehrwertsteuerrichtlinie, mit denen neue Verfahren und Vorschriften eingeführt werden, die die mehrwertsteuerliche Behandlung des grenzüberschreitenden Handels mit Waren und Dienstleistungen an Verbraucher (sog. B2C-Verkäufe) ändern.

Mehrwertsteuer-Einhaltungslücke (eng. VAT compliance gap) - die Differenz zwischen dem Steuerbetrag, der gezahlt werden müsste, wenn das Verhalten der Steuerpflichtigen in vollem Umfang mit dem Inhalt und dem Zweck der Steuer und den Rechtsnormen übereinstimmen würde.

Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem (MIAS, eng. VAT Information Exchange System, VIES) - das System in dem Personen, die an innergemeinschaftlichen Umsätzen beteiligt sind, die Gültigkeit der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ihrer Gegenparteien aus allen EU-Ländern überprüfen können.

Mehrwertsteuerlücke - die Differenz zwischen dem Mehrwertsteuerbetrag, der hätte gezahlt werden müssen, und dem tatsächlich gezahlten Mehrwertsteuerbetrag.

Mehrwertsteuersatz-Lücke (eng. VAT rate gap) - ein Element der politischen Mehrwertsteuerlücke, der aus der Anwendung ermäßigter MwSt.-Sätze resultiert.

Mehrwertsteuer im digitalen Zeitalter (eng. VAT in Digital Age, ViDA) - das Legislativpaket der Europäischen Kommission zur Modernisierung und Digitalisierung des Mehrwertsteuersystems in der Europäischen Union.

Missing Trader - ein Unternehmen, das in betrügerischer Absicht Waren aus einem anderen EU-Staat oder aus einem Drittstaat kauft und veräußert zuvor erworbene Waren im Inland. Er führt jedoch die geschuldete Mehrwertsteuer nicht an die zuständigen Behörden ab. Bei einer Kontrolle des Händlers stellt sich heraus, dass seine Steuerschuld uneinbringlich ist.

Nationales System für die elektronische Rechnungsstellung (pol. Krajowy System e-Faktur, KSeF) - eine Plattform für die Ausstellung und den Empfang von Rechnungen auf elektronischem Wege.

Politische Mehrwertsteuerlücke (eng. VAT policy gap) - ein Indikator für die zusätzlichen theoretischen MwSt.-Einnahmen, die erzielt werden könnten, wenn auf den gesamten Endverbrauch ein einheitlicher MwSt.-Satz angewendet würde.

SLIM VAT - polnische Gesetzesänderungen von 2020 bis 2023 zur Erleichterung und Modernisierung der Mehrwertsteuerabrechnung in Polen.

Standard Audit File for Tax (SAF-T) - eine Spezifikation für eine computerlesbare Datei, die Buchhaltungsdaten aus dem Buchhaltungssystem des Steuerpflichtigen in ein vorgegebenes, von XML abgeleitetes Format überträgt und für Finanzbehörden zur Außenprüfung verfügbar macht.

Steuersolidaritätsprogramm (eng. Tax Solidarity Program) - die polnische Initiative zur Intensivierung des internationalen Austauschs von Steuerinformationen, Algorithmen für die Datenanalyse zur Feststellung fiktiver Umsätze sowie Wissen über deren Anwendung.

System für die elektronische Transportüberwachung (pol. System Elektronicznego Nadzoru Transportu, SENT) - ein System zur Überwachung des Straßen- und Schienenverkehrs von sensiblen Gütern.

Umkehrung der Steuerschuldnerschaft (Reverse-Charge-Verfahren) - ein System, bei dem die Verpflichtung zur Abführung der Mehrwertsteuer vom Lieferanten auf den Käufer übertragen wird.

Veranstalter - ein Unternehmen dessen Aufgabe besteht darin, eine innergemeinschaftliche Lieferung an einen Missing Trader zu organisieren.

Zentrales Elektronisches Zahlungsinformationssystem (eng. Central Electronic System of Payment Information, CESOP) - Zentrales elektronisches System für Zahlungsinformationen, an das die Mitgliedstaaten die von den Zahlungsdienstleistern erhaltenen Informationen übermitteln.

Zwischenhändler - ein Unternehmen, dessen Beteiligung an einem Steuerkarussell die Glaubwürdigkeit der in Rechnung gestellten Transaktionen erhöhen soll.

EINFÜHRUNG

Die Mehrwertsteuer (im Folgenden: MwSt.) ist gegenwärtig eine der wichtigsten Quellen für öffentliche Einnahmen. Im Jahr 2023 machte sie mehr als 48 % der Steuereinnahmen des polnischen Haushalts aus[1], was die Effizienz ihrer Erhebung zu einer Frage von grundlegender Bedeutung für die Stabilität der öffentlichen Finanzen und folglich für die Umsetzung grundlegender öffentlicher Politiken und staatlicher Aufgaben macht. Trotz der Schlüsselrolle, die den staatlichen Maßnahmen zur Sicherung der Einnahmen aus dieser Steuer zukommt, sind sie erst in jüngster Zeit zu einem wichtigen Bestandteil der öffentlichen Debatte geworden.

Die Begriffe „Mehrwertsteuerlücke" oder „Karussellgeschäft" sind keine Begriffe der Rechtssprache oder des Rechts. Es ist schwierig, ihre Definition im Rechtssystem zu finden. Dennoch werden sie von einer Reihe internationaler Organisationen, wie der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (im Folgenden: OECD) und der Europäischen Kommission (im Folgenden: EK), verwendet. Darüber hinaus haben die jährlichen Berichte der Europäischen Kommission über die Mehrwertsteuerlücke und die Methoden zu ihrer Untersuchung dazu beigetragen, dieses Thema bekannt zu machen und die Öffentlichkeit für seine Bedeutung zu sensibilisieren - sowohl für die Haushalte der Mitgliedstaaten als auch für die Finanzen der Europäischen Union (im Folgenden: EU) insgesamt. Infolgedessen wurde die Frage der Mehrwertsteuerlücke und insbesondere ihre Höhe zum Gegenstand zahlreicher Presseveröffentlichungen und politischer Debatten, ein Trend, der nach und nach auch auf Polen übergriff. Mit dem in Polen zu beobachtenden raschen Anstieg der Mehrwertsteuerlücke, die 2015 fast ein Viertel der potenziellen Einnahmen erreichte, wurden ihre Auswirkungen auf den Zustand der öffentlichen Finanzen und auf die wirtschaftliche Lage der Unternehmen immer deutlicher. Infolgedessen rückte die Frage der „Verringerung der Mehrwertsteuerlücke" allmählich aus der Welt der hermetischen, ausschließlich

[1] Ministerstwo Finansów, *Szacunkowe wykonanie budżetu państwa w 2023 r.* https://www.gov.pl/web/finanse/szacunkowe-wykonanie-budzetu-panstwa-w-2023-r [Zugriff am 17.7.2024].

von Experten geführten Steuerdiskussionen in das Zentrum der öffentlichen Debatte.[2] Als die Frage der Effektivität der Maßnahmen der polnischen Regierung zur Verringerung der Mehrwertsteuerlücke Gegenstand eines parlamentarischen Untersuchungsausschusses wurde, wurde sie zu einem der wichtigsten Themen in den polnischen Wahlkämpfen.

Dank einer weithin akzeptierten Studie der Europäischen Kommission (im Folgenden: EK) gibt es heute keinen Streit mehr darüber, was die Mehrwertsteuerlücke selbst ist.[3] Vereinfacht ausgedrückt gehen die Autoren in Anlehnung an die EK davon aus, dass die Mehrwertsteuerlücke der Unterschied zwischen den theoretisch möglichen und den tatsächlich erhobenen Mehrwertsteuereinnahmen ist. Unabhängig von der EK wird die Mehrwertsteuerlücke auch von den Steuerverwaltungen vieler Länder untersucht, darunter ebenfalls vom polnischen Finanzministerium (weiter: MF-PL). Da jedoch alle diese Analysen auf denselben Daten und ähnlichen Messgrößen beruhen, stimmen sie weitgehend miteinander überein. Sie verweisen sowohl auf die Rekordhöhe der Mehrwertsteuerlücke in Polen zwischen 2011 und 2015 als auch auf die enorme, beispiellose Verringerung der Lücke zwischen 2016 und 2021.

Ist das Thema Mehrwertsteuerlücke also frei von Kontroversen? Nein, natürlich nicht. Die Gründe für die beobachtete Verringerung der Mehrwertsteuerlücke sind nach wie vor strittig. In der öffentlichen Debatte zu diesem Thema lassen sich grundsätzlich zwei Ansichten ausmachen. Die erste ist die Annahme, dass die Verringerung der Mehrwertsteuerlücke in Polen ausschließlich das Ergebnis einer Reihe von legislativen, administrativen und analytischen Maßnahmen ist, die zu einer effektiven Bekämpfung der Steuerkriminalität, insbesondere der äußerst schädlichen „ Karussellgeschäfte“, geführt haben. Die zweite Sichtweise bestreitet zwar nicht die Daten der EK und die Tatsache der radikalen Verringerung der Mehrwertsteuerlücke, sieht aber deren Hauptursache in den Auswirkungen des wirtschaftlichen Aufschwungs.

Nach Ansicht der Autoren spiegelt keine der genannten extremen Ansichten die Realität vollständig wider. Wie die Europäische Kommission feststellt, ist die Steuerkriminalität ein wichtiges Element der Mehrwertsteuerlücke. Sie ist jedoch nicht der einzige Faktor, der sich auf das Ausmaß der Lücke auswirkt[4]. Der Einfluss der Konjunkturzyklen auf die Größe der Mehrwertsteuerlücke darf ebenfalls nicht unterschätzt werden, auch wenn sein Ausmaß umstritten ist.

---

[2] Uchwała Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 5 lipca 2018 r. w sprawie powołania Komisji Śledczej do zbadania prawidłowości i legalności działań oraz występowania zaniedbań i zaniechań organów i instytucji publicznych w zakresie zapewnienia dochodów Skarbu Państwa z tytułu podatku od towarów i usług i podatku akcyzowego w okresie od grudnia 2007 r. do listopada 2015 r., https://orka.sejm.gov.pl/proc8.nsf/uchwaly/2475_u.htm [Zugriff am 19.7.2024].

[3] Europäische Kommission, *VAT Gap*, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/fight-against-vat-fraud/vat-gap_de [Zugriff am 11.11.2024].

[4] Ein Beispiel für Analysen, die in Polen in dieser Hinsicht durchgeführt wurden, sind die Untersuchungen von K. Konopczak. Sie zeigen, dass die zwischen 2016 und 2018 verzeichnete Verringerung der Lücke aufgrund konjunktureller Faktoren etwa 20 % betrug. Ohne den Effekt einer besonders guten Wirtschaftslage hätte die Mehrwertsteuerlücke am Ende des Zeitraums bei etwa 12-14 % statt der ausgewiesenen 10 % gelegen. Dies bedeutet, dass der Einfluss des Konjunkturzyklus auf die Größe der Mehrwertsteuerlücke nach Ansicht des Autors zwar spürbar, aber nicht dominant oder entscheidend war; siehe *Konopczak,* PJE 1/2022, S. 44 (45).

Die Autoren sind davon überzeugt, dass die von Polen verfolgte proaktive Steuerpolitik, insbesondere eine Reihe von nach 2015 ergriffenen Maßnahmen zur Schließung der Mehrwertsteuerlücke, für ihre Verringerung von erheblicher Bedeutung war. Die in Polen eingeführten Maßnahmen schaffen ein komplexes System, das darauf abzielt, die Hauptkomponenten der Mehrwertsteuerlücke durch legislative, analytische und organisatorische Lösungen zu verringern. Die derzeit verfügbaren Daten, sowohl auf Makro- als auch auf Mikroebene, veranschaulichen sowohl die Art und Weise, in der die Handlungen von Steuerkriminellen den Handel und die Lieferketten in ausgewählten Wirtschaftssektoren verzerrt haben, als auch den Prozess der Wiederherstellung der Steuerbasis, nachdem dauerhafte, nachhaltige und systemische Lösungen eingeleitet wurden.

Ziel der Studie ist es, die Wirksamkeit der legislativen, administrativen und technologischen Maßnahmen zu untersuchen und zu bewerten, die in Polen zwischen 2016 und 2022 ergriffen wurden, um die Mehrwertsteuerlücke zu verringern, sowie die wichtigsten Faktoren zu ermitteln, die die Wirksamkeit dieser Maßnahmen beeinflussen. Die Analyse zielt auch darauf ab, weitere Perspektiven für die Verringerung der Steuerlücke durch die Verbesserung des Steuersystems und die Bekämpfung von Steuerbetrug zu ermitteln.

Das Hauptforschungsproblem besteht in der Beantwortung der Frage „Wie haben sich die zwischen 2016 und 2022 durchgeführten Reformen im Bereich der Steuerpolitik und Steuerverwaltung auf die Größe der Mehrwertsteuerlücke in Polen ausgewirkt?“ Die Analyse konzentriert sich auf die Bewertung der Wirksamkeit der durchgeführten Reformen, die Identifizierung der Instrumente, die die größte Wirkung auf die Verringerung der Lücke hatten, und das Verständnis der Ursachen für die Wirksamkeit oder Unwirksamkeit dieser Maßnahmen. Die Autoren stellen die folgende Forschungshypothese auf: Die legislativen, administrativen und technologischen Reformen, die in Polen zwischen 2016 und 2022 umgesetzt wurden, haben die Mehrwertsteuerlücke wirksam verringert, insbesondere durch die Verbesserung der Kontrollmechanismen, die Automatisierung der Abrechnungen und die Intensivierung der Präventivmaßnahmen gegen Steuerhinterzieher. Die Hypothese legt nahe, dass die ergriffenen Maßnahmen einen realen Einfluss auf die Verringerung der Mehrwertsteuerlücke hatten, insbesondere die Einführung von Lösungen wie das Standard Audit File for Tax (SAF-T; in Polen – Einheitliche Kontrolldatei, pol. *Jednolity Plik Kontrolny*, JPK), das obligatorische Split-Payment-Verfahren, das STIR-System und die Digitalisierung der polnischen Steuerverwaltung (pol. *Krajowa Administracja Skarbowa*, KAS). Die von den Autoren aufgestellten Thesen werden auf der Grundlage von Daten analysiert, die u. a. von der Europäischen Kommission, dem polnischen Landesrechnungshof (pol. *Najwyższa Izba Kontroli*, NIK, weiter: LRH-PL) und von Industrieverbänden sowie von der polnischen Finanzverwaltung vorgelegt werden.

Die Veröffentlichung ist juristischer Natur und beruht auf systematischer und dogmatischer Rechtsanalyse. Die Autoren führen keine wirtschaftlichen Analysen, einschließlich ökonometrischer Analysen der Mehrwertsteuerlücke, durch. Aufgrund des Umfangs und des Rahmens der Monographie gehören Fragen der Auswirkungen anderer als gesetzgeberischer, administrativer, technologischer und verhaltensbezogener Faktoren auf die Größe der Mehrwertsteuerlücke nicht zum Untersuchungsrahmen der Analyse. Dies

gilt insbesondere für die Auswirkungen wirtschaftlicher Phänomene wie Konjunkturzyklen, Angebot, Nachfrage und Inflation. Zu den anderen Methoden gehören insbesondere die historische Methode, mit der der Rechtszustand sowie die in der Europäischen Union (weiter: EU) und in Polen vor 2015 beobachteten Phänomene beschrieben werden, und die rechtsvergleichende Methode, mit der die Funktionsweise bestimmter Rechtsinstitutionen in anderen EU-Ländern und oft auch in Drittländern dargestellt wird. Die Monographie analysiert Rechtsakte der EU und des nationalen Rechts und zitiert auch ausländische Rechtsquellen - ausgewählte interne Regelungen der EU-Länder. Die Autoren stützen ihre Überlegungen auf Daten und Berichte internationaler Organisationen, einschließlich der OECD und der Europäischen Kommission. Sie verwenden auch Daten aus inländischen Quellen, darunter Berichte des RH-PL, des Finanzministeriums und einer Reihe von Industrie- und Wirtschaftsorganisationen. Die Autoren sehen die Aufgabe dieser Veröffentlichung darin, einen umfassenden Überblick über die von den polnischen Behörden zwischen 2016 und 2022 ergriffenen Maßnahmen zur Verringerung der Mehrwertsteuerlücke zu geben. Im Verlauf der Argumentation stellen die Autoren die Hauptkomponenten der Mehrwertsteuerlücke und die Instrumente zu deren Verringerung vor und beschreiben deren erwartete oder beobachtete Wirkung bei der Reduzierung der unerwünschten Phänomene. Andere Auswirkungen der implementierten Lösungen bleiben außerhalb des Rahmens dieser Analyse, insbesondere die Fragen des Eingriffs der Behörden in die Sphäre der Bürgerrechte oder die bei den Unternehmern entstehenden Anpassungskosten[5]. Die angewandten Forschungsmethoden und die Konzeption der Arbeit wirken sich auf ihre Struktur aus.

Im ersten Teil der Monographie werden die Gründe für die erhebliche Vergrößerung der Mehrwertsteuerlücke im ersten Jahrzehnt des 21. Jahrhunderts dargestellt. Es werden die Merkmale der EU-Mehrwertsteuervorschriften, die sie besonders anfällig für die Aktivitäten der organisierten Kriminalität machen, sowie die von der „Mehrwertsteuer-Mafia" begangenen Straftaten, die diese Schwächen ausnutzen, vorgestellt. Darüber hinaus werden Daten über das Ausmaß der Mehrwertsteuerlücke in den EU-Ländern und den Anteil der Steuerkriminalität an dieser Lücke vorgestellt.

Im zweiten Teil der Monographie werden Maßnahmen zur Schließung der Mehrwertsteuerlücke vorgestellt, die auf supranationaler Ebene von den Behörden der Europäischen Union und auf nationaler Ebene von einzelnen Mitgliedstaaten ergriffen wurden. In diesem Teil werden auch die Richtungen für die weitere Verbesserung der Mehrwertsteuergesetzgebung skizziert, die derzeit diskutierten Vorschläge der Europäischen

[5] Eine umfassende Analyse der oben genannten Vorschriften erfordert eine gesonderte Untersuchung nicht nur ihrer Entstehung, ihrer Funktionsweise, ihres Zwecks und ihres Anwendungsbereichs, sondern auch der kurz- und langfristigen Kosten ihrer Umsetzung. Diese sollten sowohl die Kosten umfassen, die direkt aus dem Staatshaushalt kommen, als auch die Kosten, die von den Steuerzahlern getragen werden. Letztere können in Form von direkten Kosten für den Betrieb einer bestimmten Steuerlösung (z. B. Buchhaltung, IT-Lösungen, Steuerberatung) sowie in Form von Kosten anfallen, die in der Literatur als „Wohlfahrtsverluste" oder „*Mitnahmeeffekte*" bezeichnet werden, d. h. Kosten im Zusammenhang mit Handlungen von Steuerpflichtigen, die ihre aktuelle oder künftige Steuerbemessungsgrundlage verringern, um Steuern zu vermeiden. Letztere steigen im Falle unerwarteter gesetzgeberischer und administrativer Maßnahmen, die zu Unsicherheit im wirtschaftlichen Umfeld führen. Siehe u. a.: *Bayer/Sutter*, EER 2009, S. 527; *Grądalski,* System podatkowy, S. 84; *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, S. 160; *Raczkowski/Schneider/Węgrzyn*, Ekonomia Systemu Podatkowego, S. 30; *Raczkowski/Mróz*, JMLC 2018, S. 567.

Kommission und die Forderungen der Steuerwissenschaft an die EU und die nationalen Entscheidungsträger vorgestellt.

Der dritte Teil der Monografie befasst sich mit den Maßnahmen, die Polen zwischen 2016 und 2022 zur Schließung der Mehrwertsteuerlücke ergriffen hat.

Das erste Kapitel dieses Teils der Arbeit ist eine Analyse des „Ausgangspunkts" der genannten Aktivitäten, d. h. der Art der in Polen beobachteten Unregelmäßigkeiten und der in den Jahren 2010-2015 unternommenen ersten Versuche zur Beschränkung der Mehrwertsteuerlücke.

Im zweiten Kapitel wird die zwischen 2016 und 2022 umgesetzte Strategie zur Bekämpfung von Karussellbetrug vorgestellt. Es wird eine funktionale Klassifizierung der eingesetzten Instrumente vorgenommen, die wiederum in Lösungen unterteilt sind, die die Rentabilität der Karussellgeschäfte verringern, die Aufdeckung der Aktivitäten von Steuerkriminellen beschleunigen und deren Tätigkeit erschweren. Es werden zudem die Sanktionsmaßnahmen beschrieben, die darauf abzielen, die Unvermeidbarkeit und Härte der Strafen für diejenigen zu erhöhen, die besonders schwere Straftaten gegen die finanzielle Stabilität des Staates begehen.

Das dritte Kapitel dieses Teils der Arbeit befasst sich mit der Analyse von Instrumenten zur Begrenzung der Verluste von Unternehmern aufgrund der Wettbewerbsvorteile derjenigen, die sich nicht an die Mehrwertsteuervorschriften halten oder diese brechen. Dies umfasst Mechanismen zur Beschränkung der Aktivitäten organisierter krimineller Gruppen, die illegal mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren handeln, Waren im Internet unversteuert verkaufen und mit steuerlich absetzbaren Kosten handeln. Außerdem werden Instrumente zur Beschränkung der Schattenwirtschaft aufgezeigt. Besonderes Augenmerk wurde auf Maßnahmen gelegt, die es ehrlichen Steuerzahlern erleichtern, die Mehrwertsteuer gesetzeskonform abzurechnen, die Kosten für ihre Handhabung zu senken und die Sicherheit ihrer Anwendung zu erhöhen.

Das vierte Kapitel von Teil III dieser Arbeit stellt den Wandel des polnischen Steuerapparats hin zur digitalisierten Steuerverwaltung 2.0 und der automatisierten Steuerverwaltung 3.0 dar. Es beschreibt die technologische Revolution in der Steuerverwaltung, die Konzentration auf die Erhöhung des Niveaus des Kundendienstes und die Maßnahmen zur Steigerung der Präzision und Effizienz der Mehrwertsteuerprüfungen. Schließlich werden die Maßnahmen des Finanzministeriums zur Intensivierung der internationalen Zusammenarbeit im Bereich der Mehrwertsteuer vorgestellt. Dabei geht es insbesondere um die Automatisierung der Beschaffung von Informationen über Unregelmäßigkeiten und um die Zusammenarbeit bei der Einführung von Lösungen zur Bekämpfung der Steuerkriminalität, die in Polen ihre Effektivität bestätigt haben (das so genannte Tax Solidarity Program, Steuersolidaritätsprogramm).

Die Studie schließt mit einer Zusammenfassung und einer Darstellung der Schlussfolgerungen.

Diese Monographie unterscheidet sich von anderen Veröffentlichungen über die Schließung der polnischen Mehrwertsteuerlücke[6] durch die beispiellose Vollständigkeit der Behandlung dieses Themas. Es ist die erste Studie, die Instrumente zur Verringerung aller Komponenten der Lücke behandelt - von den Aktivitäten kri-

[6] *Bełdzikowski*, Proces uszczelniania, S. 1; *Gajewski*, in: Gajewski 2024, S.1.

mineller Gruppen über die Aktivitäten von Unternehmen, die ganz oder teilweise in der Schattenwirtschaft tätig sind, bis hin zu unbeabsichtigten Fehlern in den Abrechnungen der Steuerpflichtigen. Die Analyse umfasst nicht nur legislative, sondern auch technologische, organisatorische und kommunikative Maßnahmen. Die Beschreibung der implementierten Mechanismen umfasst neben der Angabe ihres Zwecks, des rechtlichen Rahmens und der erwarteten Funktionen auch eine Darstellung der Inspirationsquellen für die Projekte, einschließlich Empfehlungen internationaler Organisationen, Beispiele für effektive Implementierungen außerhalb Polens oder die Verwendung analoger Mechanismen in anderen Wirtschaftszweigen. Die Studie enthält zudem Zahlenangaben, die die tatsächliche Anwendung der vorgestellten Lösungen durch die polnische Verwaltung oder die Steuerpflichtigen dokumentieren. Diese Monographie, die sechs Jahre der Kampagne für die Schließung der Mehrwertsteuerlücke in Polen zusammenfasst, ist nicht nur eine Quelle des Wissens über die beschriebenen Regelungen, sondern auch eine Zusammenfassung des Prozesses der Entwicklung der europäischen Steuerpolitik im Bereich der Mehrwertsteuer und stellt ein praktisches Handbuch zur Verbesserung der Mehrwertsteuergesetzgebung dar. Es kann den Verwaltungen anderer Länder dienen, die gerade dabei sind, den Weg einer proaktiven Steuerpolitik einzuschlagen, die darauf ausgerichtet ist, ihre eigenen Strategien zur wirksamen Bekämpfung der „Steuermafia“, zur Schaffung gleicher Wettbewerbsbedingungen für alle und zur Erleichterung der Abrechnung mit den Steuerpflichtigen zu entwickeln.

Die Arbeit berücksichtigt den Rechtsstand zum 31. August 2024 sowie die Ergebnisse des damals verfügbaren Berichts der Europäischen Kommission zur Mehrwertsteuerlücke aus dem Jahr 2023.

VON DEN VORTEILEN DER INTEGRATION ZUR MEHRWERTSTEUERLÜCKE - EIN SYNTHETISCHER ANSATZ

[Vorteile der wirtschaftlichen Integration innerhalb der EU] Der Abbau der Zollgrenzen und die Schaffung des Binnenmarktes innerhalb der EU ist einer der größten Erfolge bei der Integration der Volkswirtschaften des Alten Kontinents. Er hat den Weg für eine beispiellose Beschleunigung des Wirtschaftswachstums in den europäischen Ländern und eine damit verbundene Steigerung des Lebensstandards der Bevölkerung geebnet. Mit der Abschaffung der Zollgrenzen zwischen den Ländern der Gemeinschaft entstand die Notwendigkeit, das System der Besteuerung des internationalen Warenverkehrs mit der Mehrwertsteuer, das bis dahin auf der Grundlage von grenzkontrollierten Exporten und Importen funktionierte, durch neue Regeln zu ersetzen. Diese sollten unbedingt die Freiheiten des europäischen Binnenmarktes gewährleisten, d. h. keine Hindernisse für den wirtschaftlichen Austausch schaffen und gleichzeitig nicht zu einem Steuerwettbewerb zwischen den Ländern führen.

[EU-Wirtschaftsumsatz und Mehrwertsteuer] In den 1990er Jahren wurde ein System für innergemeinschaftliche Umsätze geschaffen, das die genannten Kriterien erfüllt. Die Harmonisierung der Mehrwertsteuer auf europäischer Ebene[7] führte zur Beseitigung von Handelshemmnissen, die durch die unterschiedlichen Steuervorschriften der einzelnen Länder entstanden waren[8]. Das neue gemeinsame Steuersystem für innergemeinschaftliche Umsätze erleichterte den Handel zwischen den EU-Ländern und sorgte für eine effizientere Ressourcenallokation innerhalb der Gemeinschaft. Infolgedessen stieg der innergemeinschaftliche Warenverkehr erheblich an und lästige Zollkontrollen, die den freien Waren- und Dienstleistungsverkehr behinderten, fielen weg[9].

[Mehrwertsteuerlücke] Neben den unbestrittenen Vorzügen, hatte die harmonisierte Mehrwertsteuer auch ihre Schattenseiten. Ein besonders großes Problem stellten die Aktivitäten der organisierten Kriminalität dar. Die Besonderheiten der har-

[7] Dazu gehören u.a. die Harmonisierung des Begriffs und der Pflichten des Steuerpflichtigen, der Arten und Grundsätze der Besteuerung von Umsätzen sowie die Festlegung gemeinsamer Regeln für die Anwendung der Steuersätze in allen Ländern.

[8] *Oręziak*, Finanse, S. 257; *Hitiris*, European Union Economics, S. 106.

[9] *Faria*, in: Shome, S. 229; Makowicz, SU 2/2004, S. 91; *Szymczyk/Szymański*, BISP 7/2023, S. 45.

monisierten Mehrwertsteuer erleichtern ihnen die Begehung von Steuerstraftaten, die die Haushaltseinnahmen der EU-Länder verringern und die Wettbewerbsbedingungen verzerren. Am weitesten verbreitet sind die so genannten „Karussellgeschäfte". Die Aktivitäten der „Mehrwertsteuer-Mafia" wirken sich stark auf einen besonders wichtigen Bereich der öffentlichen Finanzen aus. Die Mehrwertsteuereinnahmen sind eine der wichtigsten Einnahmequellen für den Haushalt der EU-Länder[10]. Nach Angaben von Eurostat machten sie im Jahr 2022 fast 28 % der Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten aus[11]. Seit 2017 gingen diese Verluste zwar allmählich zurück, sind aber immer noch sehr hoch. Laut der jüngsten Ausgabe des Jahresberichts der Europäischen Kommission über die Mehrwertsteuerlücke gingen den EU-Ländern allein im Jahr 2021 durch Unregelmäßigkeiten bei der Einhaltung der Mehrwertsteuervorschriften Einnahmen in Höhe von fast 61 Mrd. EUR verloren. Dies stellt zwar eine deutliche Verbesserung gegenüber 2020 dar, als sich diese Lücke auf fast 100 Mrd. EUR belief, zeigt aber auch, dass bisher ein erheblicher Teil der Mittel in den Händen von Steuerkriminellen landet, anstatt für die Umsetzung öffentlicher Maßnahmen verwendet zu werden[12].

Der Umfang der gesamten Mehrwertsteuerlücke, die sowohl die Aktivitäten krimineller Gruppen als auch andere Arten von Verlusten (einschließlich nicht deklarierter Umsätze oder Verluste aufgrund versehentlicher Buchungsfehler) umfasst, wurde erst 2017 auf rund 126 Mrd. EUR geschätzt (Zahlen ohne das Vereinigte Königreich)[13]. Im gleichen Jahr wurde ermittelt, dass die EU-Länder allein durch den von der Mafia betriebenen Karussellbetrug jährlich zwischen 40 und 60 Mrd. EUR verlieren. Diese Zahlen wurden sowohl von Eurostat als auch von unabhängigen journalistischen Untersuchungen bestätigt, darunter das Projekt Correctiv 2019, bei dem 63 Journalisten aus 30 Ländern der Welt einen Bericht über Mehrwertsteuerbetrug mit dem Titel *Grand Theft Europe* erstellten[14].

Der Kampf gegen die Steuerkriminalität wird von der Steuerverwaltungen der einzelnen EU-Staaten geführt. Dies ist eine besonders schwierige Aufgabe, nicht nur wegen des hohen Spezialisierungsgrads der organisierten Kriminalität, sondern auch wegen ihres internationalen Charakters. An den einzelnen Karussellgeschäft sind oft Dutzende oder sogar Hunderte von Unternehmen aus mehreren EU-Ländern beteiligt.

Seit Jahren unternimmt die Europäische Kommission Schritte, um die EU-Länder bei der Schließung der Mehrwertsteuerlücke zu unterstützen. Viele dieser Gesetzesinitiativen sind jedoch nicht erfolgreich, da die im EU-Gesetzgebungsverfahren erforderliche einstimmige Unterstützung fehlt. Die EK hat mithilfe der EU-Länder eine Reihe von Mechanismen zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs analysiert und den Weg zu ihrer Implementierung in den EU-Ländern festgelegt. Zu dieser Liste gehö-

[10] Eurostat, Hauptsteueraggregate der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen, https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/gov_10a_taxag__custom_9256669/default/table [Zugriff am 3.7.2024].

[11] *Bischoff*, ZFiR 2/2014, S. 55 f.; *Bitner*, BISP 9/2023, S. 42 ff.; de Mooj/Keen, Fiscal Devaluation, S. 16 f.

[12] EK, CASE, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A., Sojka, A., VAT gap in the EU – Report 2023, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2023, https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/84ba1bdf-7230-11ee-9220-01aa75ed71a1/language-en [Zugriff am 3.7.2024].

[13] Ebd.

[14] Correctiv, Grand Theft Europe, https://correctiv.org/en/top-stories-en/2019/05/07/grand-theft-europe/ [Zugriff am 3.7.2024].

ren insbesondere die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft und die gesamtschuldnerische Haftung des Leistungsempfängers. Die Steuerbetrüger haben jedoch Wege gefunden, dies zu umgehen. Aufgrund des internationalen Charakters ihrer Aktivitäten können sie einfach Karussellgeschäfte zwischen verschiedenen Arten von Unternehmen abwickeln, insbesondere zwischen solchen, deren Umsätze bestimmten Gegenmaßnahmen unterliegen, und solchen, bei denen dies nicht der Fall ist. Die Antwort der Mehrwertsteuer-Mafia auf die zunehmende Wirksamkeit der einzelnen Länder bei der Bekämpfung der Steuerkriminalität besteht auch darin, dass sie den Schwerpunkt ihrer Tätigkeit in diejenigen EU-Länder verlagert, die bisher keine Gegenmaßnahmen eingeführt haben. Erleichtert wird dies durch den unterschiedlichen technischen Entwicklungsstand der Steuerverwaltungen und die geringe Effizienz des Informationsaustauschsystems zwischen ihnen.

Um die Aktivitäten von Steuerkriminellen wirksam zu verhindern, sind die einzelnen Staaten gezwungen, selbst eine proaktive Steuerpolitik zur Schließung der Mehrwertsteuerlücke zu betreiben. Dabei beschränken sie sich nicht auf die Einführung der von der Europäischen Kommission empfohlenen Maßnahmen. Sie sind sich deren begrenzter Wirksamkeit bewusst und entwickeln ihre eigenen rechtlichen und technischen Lösungen. Zu den Instrumenten, die in den Ländern, die sich die Effizienzerhöhung des Mehrwertsteuersystems als strategisches Ziel gesetzt haben, erfolgreich eingesetzt werden, gehören u. a. das Split-Payment-Verfahren (Italien und Rumänien), zentrale Rechnungsregister (Portugal, Spanien und Italien) oder ein Überwachungssystem für den Straßentransport sensibler Güter (Ungarn).

[Der Kampf Polens um die Verringerung der Mehrwertsteuerlücke] Bis 2016 gehörte Polen zu Ländern mit einem Rekordverlust an Mehrwertsteuereinnahmen, der weit über dem EU-Durchschnitt lag. In 2015 erreichte die Mehrwertsteuerlücke in Polen nach Angaben der Europäischen Kommission ein Niveau von rund 25 Prozent. Das bedeutete, dass fast jeder vierte Euro, der dem Staat als Mehrwertsteuer geschuldet wurde, nicht in die öffentlichen Kassen floss[15].

Nach vielen Jahren verzögerter Reaktionen auf Unregelmäßigkeiten, die auf dem Markt beobachtet wurden, begann Polen im Jahre 2016, eine proaktive Steuerpolitik zu betreiben und ein vielschichtiges Programm zur Verringerung der Mehrwertsteuerlücke umzusetzen. In diesem Rahmen führte das Land die europaweit erste umfassende Strategie zur Bekämpfung von Steuerkarussellen ein. Sie umfasste die Umsetzung einer Reihe von Mechanismen technologischer, legislativer und operativer Art, die die Organisation von „Karussellgeschäften" in Polen erheblich erschwerten, ihre Rentabilität verringerten, ihre Aufdeckung beschleunigten und die Möglichkeit der „Legalisierung" der daraus erzielten Gewinne stark einschränkten. Dank einer einzigartigen Kombination von Instrumenten, die in anderen EU-Ländern erprobt wurden, mit in Polen entwickelten innovativen Maßnahmen, wurde ein beispielloser Rückgang der Mehrwertsteuerlücke möglich. Wie der jüngste Bericht der Europäischen Kommission aus dem Jahr 2023 zeigt, erreichte die Mehrwertsteuerlücke in Polen im Jahr 2021 das Niveau von lediglich 3,3 %. Den Daten der Europäischen Kommission zufolge

[15] Ausführlicher zu diesem Thema: *Sarnowski/Selera*, Zmniejszenie luki VAT, S. 1 ff.

ist die Mehrwertsteuerlücke in Polen zwischen 2016 und 2021 um 16,6 Prozentpunkte gesunken[16].

Polen nutzt seine Erfahrungen bei der Umsetzung moderner gesetzlicher und technologischer Maßnahmen und beteiligt sich aktiv am Prozess des Wissens- und Erfahrungstransfers an Länder mit erheblichen Steuerlücken. Gleichzeitig sucht die polnische Steuerverwaltung nach neuen Instrumenten zur Verringerung des Ausmaßes von Unregelmäßigkeiten. Ein besonders wichtiges Handlungsfeld ist die Steigerung der Effizienz des internationalen Informationsaustauschsystems über Steuerpflichtige und deren Umsätze. Polen schließt bilaterale Abkommen zur Vertiefung der Zusammenarbeit im Bereich der Mehrwertsteuer ab, die deutlich über den in den EU-Verordnungen festgelegten Standard hinausgehen. In dieser Studie wird das Konzept solcher regionaler Pilotprojekte vorgestellt, das auf der von den Autoren vorgeschlagenen Erklärung zur gemeinsamen Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs basiert. Der Abschluss solcher internationaler Abkommen im Bereich der harmonisierten Mehrwertsteuer ist nach EU-Recht zulässig und wird auch von der OECD unterstützt.

[16] EK, CASE, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A., Sojka, A., VAT gap...op.cit, Luxembourg 2023, https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/84ba1bdf-7230-11ee-9220-01aa75ed71a1/language-en [Zugriff am 3.7.2024].

1

MEHRWERTSTEUERLÜCKE IN DER EUROPÄISCHEN UNION

1. GRUNDPRINZIPIEN DER MEHRWERTSTEUER

1.1. Die Mehrwertsteuer im globalen Maßstab

Seit Mitte der 1980er Jahre hat sich die Mehrwertsteuer (auch in Form der *Goods and Services Tax,* GST) zur wichtigsten Verbrauchssteuer entwickelt - sowohl in Bezug auf das Steueraufkommen als auch auf den geografischen Geltungsbereich. Ende der 1960er Jahre wurde die Mehrwertsteuer in weniger als 10 Ländern erhoben. Heute ist die Steuer in mehr als 170 Ländern in Kraft, darunter 37 von 38 OECD-Ländern[17]. Die Mehrwertsteuereinnahmen in den OECD-Ländern beliefen sich im Jahr 2020 auf durchschnittlich 6,7 % des Bruttoinlandsprodukts (BIP) gegenüber 6,5 % im Jahr 2005. Gleichzeitig machten sie im Jahr 2020 20,2 Prozent der gesamten Steuereinnahmen aus. Im Jahr 2022 lag *der ungewichtete durchschnittliche OECD-Mehrwertsteuersatz* bei 19, 2 % (19,3 % im Jahr 2017), während der durchschnittliche Mehrwertsteuersatz in den 22 OECD-Ländern, die auch Mitglied der EU sind, bei 21,8 % lag[18].

[Grundprinzipien der Mehrwertsteuer gemäß OECD] In ihren Internationale Leitlinien für die Mehrwertbesteuerung (eng. *International VAT/GST Guidelines*) betont die OECD, dass die Grundprinzipien der Mehrwertsteuer in allen Rechtsordnungen gleich sind. Zum Katalog der allgemein anerkannten Gestaltungsprinzipien dieser Steuer gehören u. a. ihr Charakter als allgemeine Verbrauchssteuer, ihr Mehrphasencharakter sowie das Bestimmungslandprinzip[19]. Als eine allgemeine Verbrauchssteuer wird die Mehrwertsteuer von den Verbrauchern (Haushalten) getragen, während die Unternehmen im Allgemeinen nicht mit ihr belastet werden[20]. Ein zentrales Merkmal der Mehrwertsteuer ist, dass sie auf jeder einzelnen Handels- und Produktionsstufe erhoben wird (Mehrphasenregelung). Um eine Kaskadenbesteuerung zu vermeiden, wird der Grundsatz des Abzugs der im Preis der vom Unternehmer erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen enthaltenen Mehrwertsteuer angewandt. Dies hat zur Folge, dass die wirtschaftliche Belastung durch die Steuer auf den Endverbraucher abgewälzt wird. Eine weitere von der OECD herausgestellte Regel ist das Bestimmungslandprinzip. Erfolgt eine Lieferung von Gegenständen oder eine Dienstleistung

[17] In den USA gibt es keine Mehrwertsteuer, obwohl einige Bundesstaaten die Umsatzsteuer in Form der Sales Tax erheben; OECD, Consumption Tax Trends 2022, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2022_6525a942-en [Zugriff am 3.7.2024].

[18] Ebd.

[19] Zu den allgemeinen Grundsätzen der Mehrwertsteuer zählt die OECD: (1) den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer (die Mehrwertsteuer ist für die Steuerpflichtigen - die Unternehmen - neutral), (2) den Grundsatz der Effizienz (die Kosten für die Erhebung und Berechnung der Mehrwertsteuer sollten sowohl für die Verwaltung als auch für die Unternehmen optimal sein), (3) den Grundsatz der Sicherheit und Einfachheit der Mehrwertsteuer, (4) den Grundsatz der Effizienz und Fairness und (5) den Grundsatz der Flexibilität (die Mehrwertsteuer hält mit der gesellschaftlichen Entwicklung und dem technischen Fortschritt Schritt); OECD, *The International VAT/GST Guidelines, 2017*, https://www.oecdilibrary.org/docserver/9789264271401-en.pdf?expires=1560249601&id=id&accname=guest&checksum=C8255725C85FFA1DC80E6BCA2E3B983D#_ga=2.37965539.15658236.1560244187-1786774559.1559120577 [Zugriff am 3.7.2024].

[20] Ebd.

in einem internationalen Kontext, gilt der Grundsatz der Besteuerung der Lieferung von Gegenständen und der Erbringung von Dienstleistungen am Bestimmungsort. Nach Ansicht der OECD spiegelt dieses Konzept den Charakter der Mehrwertsteuer als Steuer auf den tatsächlichen Endverbrauch besser wider als das Modell der Besteuerung im Ursprungsland. In der Tat konkurrieren Waren und Dienstleistungen dort, wo sie verbraucht werden. Eine Differenzierung der Besteuerung nach dem Ort, von dem aus sie geliefert werden, würde den Wettbewerb verzerren. Daher wird die Mehrwertsteuer nicht im Ausfuhrland, sondern im Bestimmungsland (Einfuhrland) nach dem dort geltenden Steuersatz erhoben[21].

1.2. Die Mehrwertsteuer in der Europäischen Union

[Genese der europäischen Mehrwertsteuer] Von den EU-Ländern führte Frankreich als erstes Land bereits 1954 die Mehrwertsteuer ein (französisch: *taxe sur la valeur ajoutée*, TVA). Die Bundesrepublik Deutschland führte die Mehrwertsteuer erst 1968 ein, obwohl es bereits ein halbes Jahrhundert zuvor (seit 1918) eine allgemeine Umsatzsteuer in Form einer mehrstufigen (kaskadierenden) Bruttosteuer gegeben hatte[22]. Die Europäische Gemeinschaft konnte nicht zulassen, dass die sich aus den verschiedenen Mehrwertsteuersystemen ergebenden Unterschiede den innergemeinschaftlichen Handel beeinträchtigten und die Gefahr einer mehrfachen Umsatzbesteuerung oder Nichtbesteuerung mit sich brachten. Die starken Auswirkungen partikularistischer Mehrwertsteuerregelungen auf den internationalen Handel veranlassten die Gründungsstaaten der Gemeinschaft daher, in den Verträgen eine besondere Zuständigkeitsregelung zu treffen. Sie ermächtigte die EU-Organe zur Einführung gemeinsamer Vorschriften im Bereich der Mehrwertsteuer[23].

[MwSt.-Harmonisierung] In den 1960er Jahren wurde eine Richtlinie zur Angleichung der in den Ländern der Gemeinschaft geltenden Mehrwertsteuerstrukturen verabschiedet[24]. Die erste Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11 April 1967 legte den Grundstein für ein europäisches Mehrwertsteuersystem. Ein Meilenstein in der Harmonisierung der Mehrwertsteuer war die Verabschiedung der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern.[25] Diese Richtlinie ist mehrfach geändert worden. Die wichtigste Änderung wurde 1993 mit der Einführung eines Systems zur Besteue-

[21] *Górski*, SEPiA 1/2023, S. 16 ff. Während die Anwendung dieses Grundsatzes im Warenhandel noch relativ transparent ist, weist die OECD bereits bei der Besteuerung der Erbringung von Dienstleistungen und der Lieferung immaterieller Güter auf zahlreiche Herausforderungen hin; siehe u. a. OECD, Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST, Paris 2017, https://web-archive.oecd.org/temp/2017-10-24/452945-mechanisms-for-the-effective-collection-of-vat-gst.htm [Zugriff am 3.7.2024].

[22] *Arak/Michalski/Piechula/Sarnowski/Selera*, Krótka historia, S. 1 ff.

[23] Art. 99 des Vertrags vom 25. März 1957 zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (konsolidierte Fassung 2002) (ABl. vom 24.12.2002 C 325).

[24] Erste Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (ABl. 71 vom 14.4.1967, S. 1301).

[25] Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145 vom 13.6.1977, S. 1).

rung von innergemeinschaftlichen Umsätzen eingeführt. Am 1. Januar 2007 wurde die Sechste Richtlinie durch die Richtlinie 2006/112 ersetzt, die bis heute die Rechtsquelle für das Mehrwertsteuersystem der EU ist[26]. Aktuell sind die Mehrwertsteuereinnahmen eine der wichtigsten Einnahmequellen für den Haushalt der europäischen Länder[27]. Nach dem jüngsten Bericht der EK 2024 machen die Mehrwertsteuereinnahmen etwa 7 % des BIP und 18 % der gesamten Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten aus. Die Mehrwertsteuer ist die wichtigste Verbrauchssteuer in allen Mitgliedstaaten und trägt zwischen 15 % und 35 % zu den Gesamteinnahmen bei. Nach einer Periode von Erhöhungen der Mehrwertsteuersätze (2009-2015) hat sich der durchschnittliche Mehrwertsteuer-Normalsatz in der EU27 stabilisiert und blieb von 2016 bis 2023 fast unverändert bei 21,5%[28].

[Allgemeine Prinzipien der Mehrwertsteuer] Die wichtigsten Prinzipien der Mehrwertsteuer sind in Artikel 1 Absatz 2 der Richtlinie 2006/112 aufgeführt. Danach besteht der Grundsatz des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems darin, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen eine allgemeine Verbrauchsteuer erhoben wird, die proportional zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen ist, unabhängig von der Zahl der Umsätze, die im Verlauf des dem Zeitpunkt der Steuererhebung vorangehenden Produktions- und Vertriebsvorgangs bewirkt werden. Gleichzeitig wird gemäß Absatz 2 Unterabsatz 2 die Mehrwertsteuer, die auf den Preis einer Ware oder Dienstleistung zu dem für diese Ware oder Dienstleistung geltenden Satz berechnet wird, bei jedem Umsatz nach Abzug des Steuerbetrags erhoben, der unmittelbar in den verschiedenen Kostenbestandteilen enthalten ist. Nach dem Wortlaut von Artikel 1 Absatz 2 der Richtlinie 2006/112 sind die wichtigsten Merkmale der Mehrwertsteuer daher: Universalität, Mehrstufigkeit, Verhältnismäßigkeit und Neutralität für den Steuerpflichtigen[29].

[Neutralitätsprinzip] Der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, der bereits mit der Ersten Richtlinie eingeführt wurde, besteht darin, dass der Steuerpflichtige, der nicht der Endverbraucher einer Ware oder einer Dienstleistung ist, die wirtschaftliche Belastung durch die Zahlung dieser Steuer vermeidet. Die praktische Umsetzung erfolgt durch die Konstruktion der Vorsteuer, die, wenn sie beim Erwerb von Waren und Dienstleistungen (auf einer früheren Handelsstufe) entrichtet wird, von der Steuer, die für die Lieferung von Waren oder die Erbringung von Dienstleistungen (auf einer späteren Handelsstufe) geschuldet wird, abgezogen werden kann. Eine Einschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug beeinträchtigt die Neutralität der Steuer und kann sich daher nur aus einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung ergeben[30].

---

[26] Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347 vom 11.12.2006, S. 1).

[27] European Commission, Annual Report on Taxation 2024, Directorate-General for Taxation and Customs Union, European Commission, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2024, https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/154705e0-38ef-11ef-b441-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-330633463 [Zugriff am 6.7.2024].

[28] Ebd.

[29] *Lewandowski/Fałkowski*, Dyrektywa VAT, S. 34.

[30] *Michalik*, VAT. Komentarz, S. 21.

Der Europäische Gerichtshof hat mehrfach unterstrichen, dass das System des Vorsteuerabzugs darauf abzielt, den Wirtschaftsteilnehmer vollständig von der Last der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder gezahlten Mehrwertsteuer zu befreien. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem stellt somit sicher, dass jede wirtschaftliche Tätigkeit, unabhängig von ihrem Zweck oder Ergebnis, völlig neutral besteuert wird, sofern sie dieser Steuer unterliegt (insbesondere Urteil Rompelmann)[31].

2. DIE MEHRWERTSTEUER IM INTERNATIONALEN HANDEL

Die Abschaffung der Zollgrenzen zwischen den Ländern der Europäischen Gemeinschaften machte es erforderlich, ein Mehrwertsteuersystem für Warenumsätze zu schaffen, das zuvor auf dem Konzept der Ausfuhr und Einfuhr beruhte. Es wurde erwogen, eines von zwei Modellen für die Besteuerung von Lieferungen zwischen den Ländern der Gemeinschaft einzuführen: die Besteuerung von Lieferungen von Waren zwischen Gemeinschaftsländern im Ursprungs- oder im Bestimmungsland.

2.1. Das Ursprungsprinzip und seine Abschaffung

Das Ursprungsprinzip bedeutet, dass Waren und Dienstleistungen in dem Land besteuert werden, in dem sie hergestellt werden, unabhängig davon, wo ihr Endverbrauch stattfindet. Die Anwendung des Ursprungsprinzips im klassischen Sinne bedeutet auch, dass die Einnahmen aus der geschuldeten Mehrwertsteuer die Steuereinnahmen des Landes sind, aus dem die Waren exportiert werden (das Ursprungsland, das Produktionsland)[32].

Ein solches Mehrwertsteuersystem wäre jedoch nicht mit dem europäischen Binnenmarkt vereinbar. Seine Anwendung erforderte die Einführung eines Korrekturinstruments, das dem Land, in dem die Waren verbraucht werden, einen „Ausgleich" garantiert. Diese Aufgabe sollte der *Clearing Mechanismus* für die Umverteilung der Mehrwertsteuereinnahmen vom Ursprungsland auf das Bestimmungs-/Verbrauchsland übernehmen. Im Laufe ihrer Arbeiten legte die Kommission 1986 Simulationen zur Verteilung der Mehrwertsteuereinnahmen vor, die von der Einführung eines Besteuerungssystems im Ursprungsland ausgingen, ohne dieses mit einem begleitenden Verlagerungsmechanismus zu versehen[33].

[31] Urteil des EuGH vom 14.2.1985 in der Rechtssache C-268/83 *D.A. Rompelman und E.A. Rompelman-Van Deelen gegen Minister van Financiën* (Slg. 1985, S. 655).

[32] *Lipniewicz,* Docelowy system VAT, S. 16 ff.

[33] European Parliament, Options for a definitive VAT system, Working Papers 1995, Economic affairs series E-5089, http://www.europarl.europa.eu/workingpapers/econ/pdf/e5en_en.pdf [Zugriff am 3.7.2024].

Tabelle 1: Simulation der Verteilung der Mehrwertsteuereinnahmen [Besteuerung im Ursprungsland]

Mitgliedstaat	Erhöhung/Minderung der Steuereinnahmen in Mio. ECU34	Anstieg/Rückgang der Steuereinnahmen in % des BIP
Frankreich	**-2421**	**-0,34**
Belgien/Luxemburg	747	0,62
Niederlande	1509	0,86
Deutschland	**3534**	**0,38**
Italien	-147	-0,03
Vereinigtes Königreich	-1845	-0,33
Irland	-52	-0,21
Gerichte	-680	-0,82
Griechenland	-437	-1,08
Portugal	-77	-0,26
Spanien	-132	-0,06

Quelle: Eigene Zusammenstellung auf der Grundlage von Daten der Europäischen Kommission.

[Nachteile des Verteilungssystems] Als Ergebnis der genannten Reform wurden erhebliche Veränderungen bei der Höhe der Mehrwertsteuereinnahmen der einzelnen Gemeinschaftsstaaten festgestellt. Die Tatsache, dass die größten Länder von diesem Ungleichgewicht am stärksten betroffen wären (Deutschland würde am meisten profitieren, während Frankreich die größten Steuerausfälle zu verzeichnen hätte), veranlasste die EK, eine Reihe von Optionen für den Korrekturmechanismus zu entwickeln. Eine besondere Schwierigkeit dabei waren die großen Unterschiede zwischen den Steuersätzen der EU-Länder, die den angegebenen Mechanismus sehr komplex machten. Er erforderte nicht nur die Verwendung fortgeschrittener Abrechnungen zwischen allen Ländern der Gemeinschaft, sondern auch die Zugrundelegung detaillierter Daten über die grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsströme sowie über die Struktur und den Wert des Verbrauchs in den einzelnen Ländern. Diese Daten, die den Steuerbehörden nicht immer zur Verfügung standen, waren sensibel, und ihr Austausch würde ein besonderes Vertrauen zwischen der Partnerverwaltungen voraussetzen. Die Notwendigkeit von erheblichen, obligatorischen Finanztransfers mit Verlagerungscharakter zwischen den einzelnen Ländern der Gemeinschaft machte das Thema politisch heikel und kontrovers.

1996 legte die EK den Mitgliedstaaten einen geänderten Vorschlag für die Besteuerung nach dem Ursprungslandprinzip vor, der die Einführung eines Mechanismus zur Beseitigung von Steuerunterschieden zwischen innergemeinschaftlichen und inländi-

[34] Die Europäische Währungseinheit, kurz ECU, war die frühere Währungseinheit der Europäischen Gemeinschaften von ihrer Einführung am 13. März 1979 (anstelle der „Europäischen Rechnungseinheit“) bis zu ihrer Ersetzung durch den Euro am 1. Januar 1999; https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Glossary:European_currency_unit_(ECU) [Zugriff am 20.9.2024].

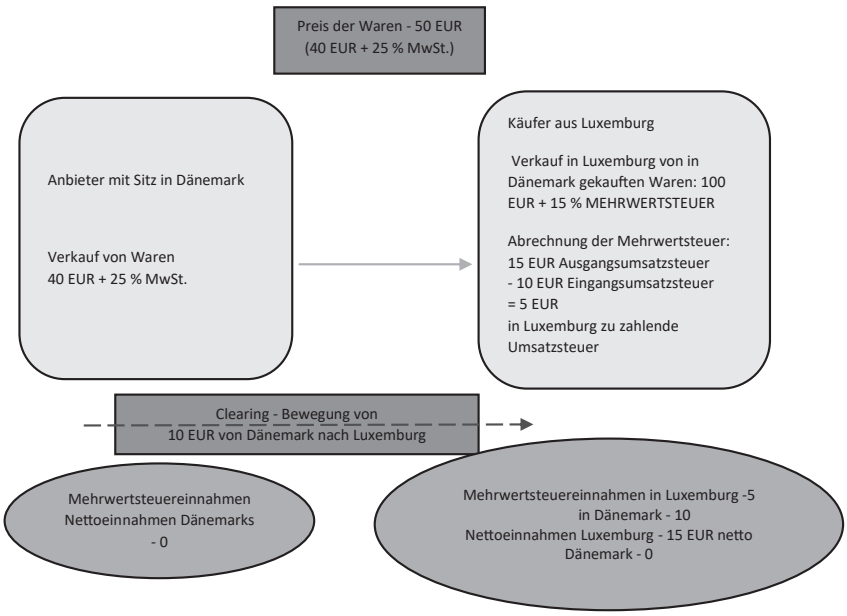


Abbildung 1: Funktionsweise des *Clearing-Mechanismus* bei erheblichen Unterschieden bei den MwSt.-Sätzen

Quelle: M. Keen, S. Smith (1996)[35].

schen Umsätzen vorsah.[36] In Anbetracht der oben genannten Schwierigkeiten wurde jedoch beschlossen, von der Idee abzurücken, das gemeinschaftliche Mehrwertsteuersystem auf die Herkunftslandregel zu stützen.

> *„Nach vielen Jahren erfolgloser Versuche, gab die Kommission das Ziel der Einführung einer endgültigen Mehrwertsteuerregelung auf, die auf dem Grundsatz basiert hätte, dass alle grenzüberschreitenden Lieferungen von Gegenständen im Ursprungsmitgliedstaat unter den gleichen Bedingungen wie der inländische Handel – auch in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze – zu besteuern wären. Das Europäische Parlament 11 und der Rat 12 kamen überein, dass das endgültige System auf dem Prinzip der Besteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat der Gegenstände basieren sollte."*
>
> **Ablehnung des Konzepts der Besteuerung im Herkunftsland**: Standpunkt der Europäischen Kommission vom 7.4.2016[37].

[35] Im Jahr 2024 beträgt der Normalsatz der Mehrwertsteuer in Luxemburg 17 %. *Keen/Smith*, VAT Fraud; zitiert in: *Lipniewicz*, Docelowy system VAT, S. 16 ff.

[36] EK, A Common System of VAT. A programme for the Single Market, KOM (96) 328 endgültig, https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/6547b7d2-47d3-4b30-956b-03e217f1a8c4/language-en [Zugriff am 3.7.2024].

[37] EK, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über den Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer. Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum: Zeit für Reformen, Brüssel, 7.4.2016, COM(2016) 148 final, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016DC0148 [Zugriff am 3.7.2024].

2.2. Das Bestimmungslandprinzip und seine Implikationen

[Bestimmungslandprinzip - Definition] Das Bestimmungslandprinzip besagt, dass die Mehrwertsteuer am Ort des Endverbrauchs der Lieferung oder Leistung erhoben wird. Dieses System gewährleistet die Neutralität der Besteuerung, da es bewirkt, dass die Mehrwertsteuer weder die inländische Produktion noch die Einfuhr von Waren begünstigt. Im Falle der Ausfuhr von Waren oder der innergemeinschaftlichen Lieferung wird eine Steuerbefreiung unter Beibehaltung des Rechts auf Vorsteuerabzug vorgesehen[38].

[Übergangsmodell] 1967 legte der Rat mit der Ersten Richtlinie 67/227/EWG[39] und der Zweiten Richtlinie 67/228/EWG[40] die Grundregelungen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystem fest. Er verpflichtete sich dabei, in Zukunft ein so genanntes endgültiges Mehrwertsteuersystem zu schaffen. Diese Steuer sollte in allen Ländern der Europäischen Gemeinschaft, in jedem Mitgliedstaat, auf gleicher Grundlage erhoben werden. Da die politischen und technischen Voraussetzungen für die Einführung eines solchen Systems nicht gegeben waren, wurde es erst Ende 1992, d. h. mit der Abschaffung der Steuergrenzen zwischen den Mitgliedstaaten, eingeführt. Bei den erlassenen Vorschriften handelte sich aber um Übergangsregelungen[41]. Die derzeit geltende Richtlinie 2006/112/EG des Rates sieht vor, dass diese Übergangsbestimmungen in Zukunft durch ein *endgültiges System* ersetzt werden müssen. Ein Merkmal des endgültigen Systems, das nach dem Konzept des letzten Jahrhunderts aufgebaut war, bestand darin, innergemeinschaftliche Umsätze im Ursprungsland zu besteuern. Dieses Konzept ist jedoch heutzutage rein historisch - es ist nicht geplant, vom Prinzip der Besteuerung im Land des Verbrauchs von Waren oder der Erbringung von Dienstleistungen abzurücken[42]. Diese Tatsache wurde von der Europäischen Kommission in der Schlussfolgerungen des so genannten Grünbuchs über die Zukunft der Mehrwertsteuer bestätigt[43].

[Das Übergangsmodell der IGL und IGE] Das Übergangsmodell hat sich als das dauerhafteste Modell erwiesen, da es die grenzüberschreitende Lieferung in zwei Transaktionen unterteilt - die Lieferung und den entsprechenden innergemeinschaftlichen Erwerb. Für Umsätze zwischen Steuerpflichtigen aus verschiedenen EU-Mitgliedstaaten wurden die Begriffe Ausfuhr und Einfuhr durch die Begriffe innergemeinschaftlichen Lieferung von Waren (IGL) und innergemeinschaftliche Erwerb (IGE) ersetzt. Im Aus-

---

[38] *Keen*, Some International Issues, S. 16.

[39] Erste Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 (67/227/EWG) (ABl. EU. L. 1967 Nr. 71, S. 1301 mit Änderungen).

[40] Zweite Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 (67/228/EWG) (ABl. EU. L. 1967 Nr. 71, S. 1303 mit Änderungen).

[41] Die Übergangsbestimmungen für die Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze wurden für einen Zeitraum von vier Jahren erlassen und sollten bis zum 31. Dezember 1996 in Kraft bleiben. Da Art. 28i der Sechsten MwSt.-Richtlinie vorsah, dass sich die Geltungsdauer der Übergangsregelungen automatisch verlängert, bis der Rat eine Entscheidung über die endgültige Regelung trifft, bedeutete das Fehlen einer solchen Entscheidung am 31. Dezember 1995 eine unbefristete Verlängerung der Übergangsregelung; *Lipniewicz*, Docelowy system VAT, S. 26.

[42] Proposal of 7 August 1987 for a Council Directive completing and amending Directive 77/388/EEC — Removal of fiscal frontiers, COM(87) 322, OJ C252 (1987).

[43] EK, Grünbuch über die Zukunft der Mehrwertsteuer. Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren MwSt.-System, KOM/2010/0695, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX:52010DC0695 [Zugriff am 7.7.2024].

fuhrland wird keine Mehrwertsteuer erhoben. Stattdessen erfolgt die Besteuerung im Land des Käufers der Waren (dem Bestimmungsland der Waren). Im Land des Lieferanten wird dagegen ein Mehrwertsteuersatz von 0 % oder eine Steuerbefreiung mit Vorsteuerabzugsrecht angewandt. IGL und IGE sind im Allgemeinen „spiegelbildliche" Transaktionen. - Die IGL auf der Seite des Lieferanten muss der IGE auf der Seite des Käufers entsprechen. Obwohl die Besteuerung im Bestimmungsland erfolgt, muss sich der EU-Lieferant im Bestimmungsland nicht für MwSt.-Zwecke registrieren lassen, da er diese Verpflichtung auf den Erwerber „überträgt", der die Mehrwertsteuer im Bestimmungsland sozusagen für ihn abrechnet.

Beispiel 1:

Eine deutsche GmbH liefert maßgeschneiderte Möbel an eine polnische GmbH (sp. z o.o.). Nachdem der Auftrag erfüllt und die Zahlung verbucht wurde, beauftragt das deutsche Unternehmen eine Spedition und transportiert die Ware von Dresden nach Wrocław. Der deutsche Lieferant verfügt über alle Dokumente, die die Lieferung und den Empfang der Ware durch den Kunden in Polen belegen. Er hat auch die Gültigkeit der EU-Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Käufers überprüft. Der Lieferant stellt eine Rechnung nach deutschem Recht mit Mehrwertsteuerbefreiung aus (in Deutschland gilt nicht wie in den meisten EU-Ländern formell ein Mehrwertsteuersatz von 0 % für IGL) und weist die IGL auf seiner Seite aus, wobei er zum Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Lieferung berechtigt ist. Der polnische Käufer „berechnet" die Ausgangsmehrwertsteuer selbst, da die Besteuerung im Land des Verbrauchs erfolgt (IGE), und zieht gleichzeitig - vorausgesetzt, er ist zum Vorsteuerabzug berechtigt, da er selbst steuerpflichtige Umsätze tätigt - diese Ausgangsmehrwertsteuer als Vorsteuer ab. Ist der Erwerber in vollem Umfang zum Vorsteuerabzug berechtigt, so ist die Erklärung der Mehrwertsteuer *de facto* ein Verwaltungsakt seinerseits. Die Ausgangsmehrwertsteuer und die Eingangsmehrwertsteuer werden in ein und derselben Erklärung „auf Null" gesetzt. Der Steuerpflichtige zahlt keine Mehrwertsteuer an die Steuerverwaltung und erwartet auch nicht, sie zurückzuerhalten.

Im obigen Beispiel befindet sich der innergemeinschaftliche Lieferant (GmbH) in einer äußerst vorteilhaften Situation. Seine Umsätze sind im Ursprungsland von der Mehrwertsteuer befreit, und darüber hinaus kann er die in seinen Einkaufsrechnungen enthaltene Vorsteuer abziehen. Führt der Lieferant nur IGL aus, so erhält er regelmäßig die in seinen Käufen enthaltene Mehrwertsteuer auf sein Bankkonto zurück.

Das polnische Unternehmen (Sp. z. o.o.) zahlt nur den Nettobetrag an den Lieferanten, es entstehen ihm also keine „Kosten". Da es keine Zollgrenzen gibt, gelangen die Waren ungehindert nach Polen. Damit die Steuerverwaltungen der EU-Länder jedoch einen Überblick über diese Transaktionen haben, wurden zusätzliche Systeme der getrennten Berichterstattung geschaffen - die Zusammenfassenden Meldungen (ZM) und die Berichterstattung für statistische Zwecke INTRASTAT[44]. Unter der Prämisse dieses Modells ist die Steuerverwaltung in der Lage zu überprüfen, ob ein Käufer aus einem anderen EU-Land die entsprechenden IGL/IGE gemeldet hat.

[44] *ViDA* beinhaltet die Abschaffung der zusammenfassenden Meldungen und ihre Ersetzung durch ein neues digitales Berichtsmodell.



Abbildung 2: Illustration von Beispiel 1

Quelle: eigene Ausarbeitung.

[Unvollständige Daten in den Zusammenfassenden Meldungen] In der Praxis tritt die erwartete Symmetrie in den Zusammenfassenden Meldungen nicht immer ein. Einige EU-Länder verpflichten die Steuerpflichtigen nicht, in den zusammenfassenden Meldungen Daten über die in ihrem Hoheitsgebiet durchgeführten IGE anzugeben. Ein solches Land ist unter anderem Deutschland.[45] Eine „Vorschau" auf die deutsche zusammenfassende Meldung gibt daher keine Antwort auf die Frage, ob die in einem bestimmten Zeitraum gemeldeten Erwerbe eines bestimmten Steuerpflichtigen tatsächlich stattgefunden haben.

Die Unzulänglichkeiten des derzeitigen Systems werden auch von der Europäischen Kommission erkannt. Die EK schlägt daher vor, dieses System im Rahmen des ViDA-Pakets zu reformieren.

> *„(...) das derzeitige Meldesystem für innergemeinschaftliche Umsätze (in der Mehrwertsteuerrichtlinie als „zusammenfassende Meldungen" bezeichnet) den Mitgliedstaaten [ermöglicht] keine wirksame Bekämpfung von Mehrwertsteuerbetrug im Zusammenhang mit diesen Umsätzen. Das aktuelle System der zusammenfassenden Meldungen stammt aus dem Jahr 1993 und hat sich seitdem nicht wesentlich verändert. Es eignet sich nur schlecht für die digitale Wirtschaft und lässt sich kaum mit*

[45] § 18a des Umsatzsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), das zuletzt durch Art. 23 des Gesetzes vom 27. März 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 108) geändert worden ist.

> *den wesentlich moderneren digitalen Meldesystemen, die von einigen Mitgliedstaaten für inländische Umsätze eingeführt wurden, vergleichen."*
>
> Europäische Kommission: Begründung des Vorschlags für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Mehrwertsteuervorschriften für das digitale Zeitalter[46].

Die zusammenfassenden Meldungen enthalten nur aggregierte Daten für jeden Steuerpflichtigen und keine Daten über einzelne Umsätze. Dies macht es unmöglich, den Umsatz durch einen Querverweis auf die zusammenfassenden Meldungen des Verkäufers und des Käufers zu überprüfen. Sie ermöglichen keinen Vergleich der Daten über die Gesamtlieferung mit den Erwerbsdaten. Die Mehrwertsteuerrichtlinie stellt es den Mitgliedstaaten nämlich frei, von den Steuerpflichtigen zu verlangen, dass sie innergemeinschaftliche Erwerbe melden. Weniger als die Hälfte der Mitgliedstaaten hat bisher eine solche Verpflichtung eingeführt. Selbst wenn diese Daten erhoben werden, stehen sie den Steuerbehörden in anderen Mitgliedstaaten in der Regel nicht rechtzeitig zur Verfügung, um sie für die Kontrolle der Steuerpflichtigen zu verwenden. Die festgestellten Schwierigkeiten wurden von fast zwei Dritteln der gut informierten Interessengruppen, die an der öffentlichen Konsultation zum ViDA-Paket (Mehrwertsteuer im digitalen Zeitalter) teilnahmen, hervorgehoben. Sie waren ganz oder teilweise der Meinung, dass die zusammenfassenden Meldungen bei der Bekämpfung des innergemeinschaftlichen Betrugs wirksamer wären, wenn die Daten für jeden einzelnen Umsatz, zeitnah zum Umsatz erhoben würden[47].

3. AUSNUTZUNG VON SCHWACHSTELLEN DES MEHRWERTSTEUERSYSTEMS

Die Geschichte des Karussellbetrugs, der durch organisierte Kriminalität verursacht ist, begann in den Benelux-Ländern. Mit dem Vertrag zur Gründung der Benelux-Wirtschaftsunion, der 1960 in Kraft trat, wurde das Modell der Mehrwertsteuerbesteuerung am Bestimmungsort eingeführt[48]. Dies eröffnete einen breiten Spielraum für die Entwicklung krimineller Aktivitäten im Bereich der Mehrwertsteuer[49]. Die gleiche Lösung, die auf dem Modell der Besteuerung am Bestimmungsort beruht, wurde 1993 in der EU eingeführt und ist als Übergangsmodell heute in Kraft. Der größte Gewinn für die Kriminellen (und damit die größten Verluste für den Staat) ergibt sich bis heute

[46] Begründung des Vorschlags für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Mehrwertsteuervorschriften für das digitale Zeitalter, Brüssel, 8.12.2022, KOM(2022) 701 endgültig, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:52022PC0701 [Zugriff am 3.7.2024].

[47] Paraphrase des oben genannten, d.h. des Dokuments Explanatory Memorandum: Begründung des Vorschlags für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Mehrwertsteuervorschriften für das digitale Zeitalter, Brüssel, 8.12.2022, KOM(2022) 701 endgültig, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:52022PC0701 [Zugriff am 3.7.2024].

[48] Traité instituant l'Union économique Benelux (La Haye, 3 février 1958).

[49] *Wyszyński*, in: Pawelec, S. 66 f.

aus Aktionen, die die systemischen und logistischen Besonderheiten des Mehrwertsteuersystems ausnutzen. Solche Aktivitäten sind unter dem Begriff „Karussellgeschäfte" bekannt. Sie treten sowohl im Handel zwischen EU-Ländern (*Missing Trader Intra-Community, MTIC*) als auch in Transaktionen mit Drittländern (*Missing Trader Extra-Community*, *MTEC*) auf[50].

In der Literatur über grenzüberschreitenden Mehrwertsteuerbetrug dominieren Fälle, in denen der „verschwundene Steuerpflichtige" eine wichtige Rolle spielt, doch bedeutet dies nicht, dass bei allen Arten des grenzüberschreitenden Mehrwertsteuerbetrugs seine Anwesenheit erforderlich ist. Ein Beispiel für einen unkomplizierten Betrug bei innergemeinschaftlichen Umsätzen, an dem kein Missing Trader beteiligt ist, ist eine fiktive innergemeinschaftliche Lieferung. Sie besteht darin, eine innergemeinschaftliche Lieferung vorzutäuschen (die einem Mehrwertsteuersatz von 0 % bzw. einer Mehrwertsteuerbefreiung mit Recht auf Vorsteuerabzug unterliegt), während der tatsächliche Verkauf im Inland stattfindet und mit dem entsprechenden Mehrwertsteuersatz besteuert werden müsste[51].

3.1. Steuerkarussell (*MTIC-Betrug*)

[Steuerkarussell - Definition] Bei einem Karussellbetrug wirken mehrere Unternehmen in verschiedenen EU-Mitgliedstaaten zusammen, wobei einer der Händler der Lieferkette die von seinen Abnehmern bezahlte Umsatzsteuer nicht an das Finanzamt abführt. Die Abnehmer machen hingegen die Vorsteuer geltend und erhalten diese vom Finanzamt zurück. Ein Steuerkarussell erfolgt im Rahmen des Netzes von Dutzenden Unternehmen, die bis zu mehreren hundert Transaktionen pro Monat durchführen, um Waren zu kaufen und sie sofort an das nächste Unternehmen weiterzuverkaufen. Die getätigten Zahlungen spiegeln sich jedoch nicht in den tatsächlichen Warenumsätzen wider. Der fiktive Handel dokumentiert nicht die auf dem Markt stattfindenden Transaktionen, sondern dient nur dazu, die Steuerbehörden zu betrügen. Bei Karussellgeschäften profitieren die Beteiligten auf eine von zwei Arten: (i) indem sie die geschuldete Mehrwertsteuer nicht zahlen oder (ii) indem sie von den Steuerbehörden des betreffenden Landes eine Rückerstattung der Mehrwertsteuer erhalten, die in früheren Stadien des Handels nicht tatsächlich gezahlt wurde. Die beschriebenen Vorteile können in einem Karussellsystem entweder getrennt oder nebeneinander auftreten. Für den Begriff der Karussellsteuerhinterziehung gibt es keine eigene normative Definition. Diese Art von Steuerbetrug und seine Merkmale werden jedoch von der Lehre, der Rechtsprechung, den Wirtschaftsverbänden und den Verwaltungen der einzelnen Mitgliedstaaten beschrieben. Es handelt sich um ein Verfahren, bei dem ein grenzüberschreitender Handelsverkehr ausgenutzt wird, indem die Transaktionskette so strukturiert wird, dass die verkauften Waren an den Steuerpflichtigen zurückgegeben und - entweder tatsächlich oder nur auf dem Papier - in die Lieferkette

[50] *Sobiecki/Szwed-Ziemichód*, Analizy i Studia CASP 1/2019, S. 6.
[51] *Pastuszka/Strugliński*, in: Małecka-Ziembińska, S. 35 f.

zwischen den nachfolgenden Händlern wieder eingeführt werden können[52]. Der große Umfang des fiktiven Handels, der dem Fiskus gemeldet wird, führt unter anderem zu statistischen Diskrepanzen, d. h. zu erheblichen Unterschieden zwischen dem Wert der offiziell verkauften Waren und dem Wert der Waren, die tatsächlich auf ausländische Märkte gelangt sind.

> „Laut statistischen Daten (hauptsächlich auf der Grundlage von CSO- und Eurostat-Daten) betrug die kumulative Differenz zwischen den gemeldeten Ausfuhren von Polymeren aus Polen in EU-Länder und den gemeldeten Einfuhren dieser Ware aus Polen in einzelne EU-Länder zwischen 2012 und 2017 mehr als 300 Millionen Euro“[53].

[Karussellgeschäft: objektiver Aspekt] Da es sich bei den Umsätzen in einem Karussellgeschäft um fiktive Umsätze handelt, kann jede beliebige Ware Gegenstand eines solchen fiktiven Warenaustauschs sein. Ein Karussellbetrug kann also praktisch jede wirtschaftliche Tätigkeit betreffen, bei der grenzüberschreitender Handel betrieben wird. Es gibt jedoch einige Branchen, in denen Kriminelle besonders aktiv sind. Dazu gehören die Kraftstoff-, Reifen-, Automobil- und Technologiebranche. Gegenstand des fiktiven Handels sind oft kleine, beliebte Waren, die schnell liquidiert werden können[54].

[Karussellgeschäft: subjektiver Aspekt] Bei Karussellgeschäften werden vier Gruppen von Unternehmen unterschieden: (i) der Organisator/der Veranstalter, (ii) der verschwindende Steuerpflichtige (fehlender Händler, eng. *Missing Trader*), (iii) der Zwischenhändler (Puffer, eng. *Buffer*) und (iv) der Makler (eng. *Broker*)[55].

[Veranstalter] Die Aufgabe des Veranstalters besteht darin, eine innergemeinschaftliche Lieferung an einen Missing Trader zu organisieren. Der Organisator ist in der Regel ein ausländischer Rechtsträger, d. h. er befindet sich außerhalb der Steuer- und Strafgerichtsbarkeit des Landes, in dem der Betrug begangen wird. Er ist im Prinzip ein wissentlicher Teilnehmer an dem Karussell. In dem Land, in dem er ansässig ist, d. h. in dem Land, aus dem die Waren stammen, kommt er seinen steuerlichen Verpflichtungen ordnungsgemäß nach und achtet darauf, dass die Richtigkeit seiner Buchführung nicht in Frage gestellt wird[56].

[Missing Trader] Eine Schlüsselrolle im Karussellbetrug spielt der sogenannte *„Missing Trader“* (verschwindende Steuerpflichtige, fehlender Händler). Bis vor kurzem gab es in den EU-Vorschriften eine Definition dieses Begriffs in Artikel 2 der bis zum

---

[52] *Kotowski*, in: Ożóg, S. 193.

[53] Ministerstwo Finansów, Publikacja opinii przesłanych w ramach konsultacji podatkowych w sprawie listy przesłanek należytej staranności po stronie nabywcy w transakcjach krajowych, https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/konsultacje-podatkowe/-/asset_publisher/M1vU/content/publikacja-opinii-przeslanych-w-ramach-konsultacji-podatkowych-w-sprawie-listy-przeslanek-nalezytej-starannosci-po-stronie-nabywcy-w-transakcjach-krajowych [Zugriff am 3.7.2024].

[54] Ministerstwo Finansów: Obrót karuzelowy. Czym jest obrót karuzelowy i na czym polega, https://www.podatki.gov.pl/vat/bezpieczna-transakcja/wyludzenia/obrot-karuzelowy/ [Zugriff am 3.7.2024].

[55] Beschreibung der Funktionsweise des Mehrwertsteuerkarussells per: *Sarnowski/Selera*, Zmniejszenie luki VAT, S. 11.

[56] *Wyszyński*, in: Pawelec, S. 72 f.

20.2.2012 geltenden Verordnung 1925/2004[57]. Dieser Begriff bezeichnete einen für MwSt.-Zwecke registrierten Unternehmer, der in möglicherweise betrügerischer Absicht den Erwerb von mehrwertsteuerfreien Gegenständen oder Dienstleistungen tätigt oder vortäuscht. Der Missing Trader zeichnet sich unter anderem durch eine kurze Betriebsdauer, hohe Umsätze, niedrige Gewinnspannen und keine deklarierten Mehrwertsteuererstattungen aus. Ein solcher Händler veräußert zuvor erworbene Waren im Inland. Er führt jedoch die geschuldete Mehrwertsteuer nicht an die zuständigen Behörden ab. Bei einer Kontrolle des Händlers stellt sich heraus, dass seine Steuerschuld uneinbringlich ist. Die fehlende Einziehbarkeit wird von den Kriminellen durch eine Reihe von Tricks verursacht, z. B. durch die Tatsache, dass der Steuerpflichtige eine nicht vollstreckbare Person ist - ein Opfer von Identitätsdiebstahl, oder ein Mitglied einer sozial benachteiligten Gesellschaftsgruppe, u.a. eine ältere Person, ein Obdachloser, ein Student oder ein Ausländer. In den meisten Fällen handelt es sich um eine Scheinfirma, d. h. eine „Hülle" ohne wirtschaftliches Ziel, die nur zu dem Zweck gegründet wurde, Rechnungen auszustellen, die keinen tatsächlichen Umsatz belegen. Das Unternehmen wird bereits wenige Monate nach Aufnahme seiner Geschäftstätigkeit liquidiert. Der Gewinn der Mehrwertsteuermafia, die das „Karussell" organisiert, stammt im Falle des Missing Traders aus der Steuer, die zwar von seinen Geschäftspartnern an ihn gezahlt, dann aber nicht an den Staat abgeführt wird[58]. Der Verdienst einer Person, die offiziell hinter dem Missing Trader steht, ist im Verhältnis zu den illegalen Gewinnen der Organisatoren sehr gering. In Polen erhalten die Gründer oder Vorstandsmitglieder des Missing Traders eine monatliche „Vergütung" zwischen 50 und 500 EUR, bedeutend seltener einen Prozentsatz, der sich nach dem Wert der fiktiven Bruttokäufe oder dem Wert der auf den von ihnen erstellten Rechnungen ausgewiesenen Steuern richtet[59].

[Zwischenhändler] Bevor die Waren vom Missing Trader an den Antragsteller der unrechtmäßigen Steuererstattung (den Makler) gehen, sind sie Gegenstand einer Reihe von Transaktionen zwischen einer Kette inländischer Unternehmen (Zwischenhändler). Diese Transaktionen sollen es der Steuerverwaltung erschweren, den Missing Trader und den Makler miteinander zu verbinden, womit die Grundlage der Steuererstattung als fiktiv identifiziert und die Auszahlung verweigert werden könnte. Die Beteiligung von mehreren Zwischenhändlern soll also die Glaubwürdigkeit der in Rechnung gestellten Transaktionen gewährleisten. Als Zwischenhändler werden Unternehmen ausgewählt, die bereits seit einiger Zeit im Geschäft sind und die aufgrund ihres Leistungsnachweises als zuverlässiger Steuerzahler gelten. Die Beteiligung des Zwischenhändlers am Steuerbetrug kann zufällig oder freiwillig sein. Einige „echte"

[57] Art. 2 Abs. 1 der genannten Verordnung lautet wie folgt: „Missing Trader" ein (...) für MwSt.-Zwecke registrierter Unternehmer, der, möglicherweise in betrügerischer Absicht, Gegenstände oder Dienstleistungen ohne Zahlung der MwSt. erwirbt oder zu erwerben vorgibt und beim Weiterverkauf dieser Gegenstände oder Dienstleistungen MwSt. in Rechnung stellt, die geschuldete MwSt. aber nicht an die zuständige staatliche Stelle abführt; Verordnung (EG) Nr. 1925/2004 der Kommission vom 29. Oktober 2004 zur Regelung der Durchführung bestimmter Vorschriften der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer - Aufgehoben.

[58] Ministerstwo Finansów, Wyłudzenia VAT. Jak działa karuzela VAT, przykłady oszustw karuzelowych, https://www.podatki.gov.pl/vat/bezpieczna-transakcja/wyludzenia/ [Zugriff am 3.7.2024].

[59] *Nowak*, PBW 10/2014, S. 172.

Marktteilnehmer erklären sich bewusst bereit, mit organisierten Kriminalität zusammenzuarbeiten, aber es gibt auch Fälle, in denen der Steuerpflichtige unwissentlich als Zwischenhändler fungiert. Die Vergütung für das Risiko, das der Zwischenhändler eingeht, ergibt sich aus der Differenz zwischen den Kosten für den Kauf der Waren, die Gegenstand des Karussells (fiktiven Warenverkehrs) sind und dem Verkaufspreis an den nächsten Zwischenhändler. Die für den fiktiven Umsatz berechnete Marge oder der Rabatt wird durch die nicht gezahlte Mehrwertsteuer gedeckt.

Im Falle einer Prüfung werden die Zwischenhändler als Komplizen des Veranstalters betrachtet. Die Rechnungen, die sie erhalten, verlieren ihre Rechtsgültigkeit, und im Falle des Handels mit sensiblen Waren müssen sie selbst für die Steuerrückstände aufkommen, die von der unehrlichen Gegenpartei nicht gezahlt wurden. Für ehrliche Unternehmer kann es ernsthafte finanzielle Schwierigkeiten oder sogar den Konkurs bedeuten, wenn sie unwissentlich in ein Karussell geraten. Der fiktive Kauf von Waren auf der Grundlage sogenannter Scheinrechnungen führt in Polen ebenfalls dazu, dass das Recht auf Vorsteuerabzug entfällt und eine Mehrwertsteuer-Sanktion in Höhe von 100 % der Rückstände verhängt wird (für Zeiträume ab dem 1. Januar 2017).

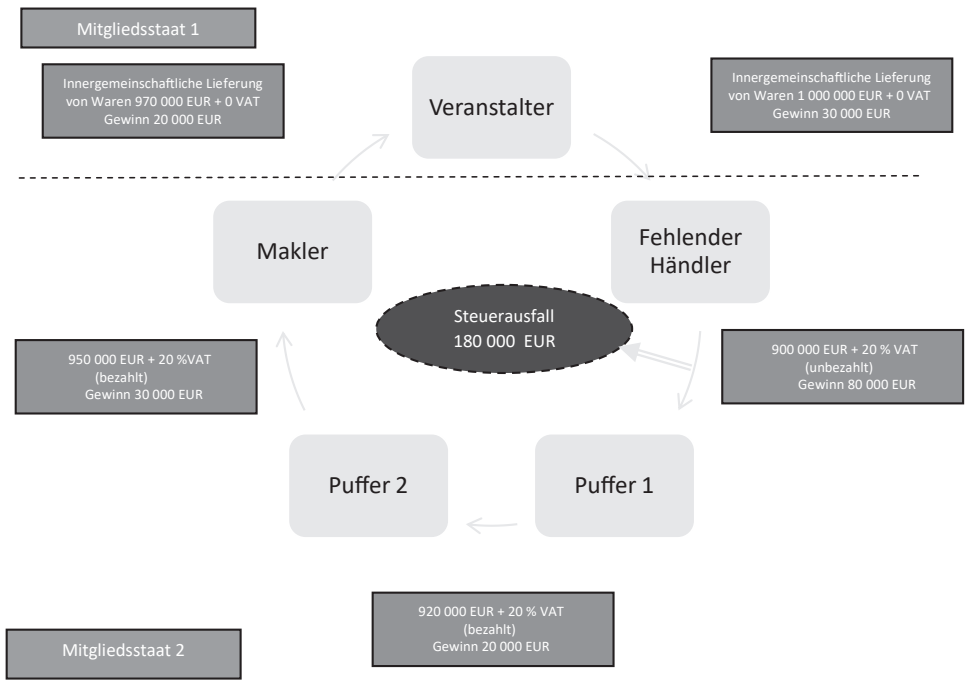


Abbildung 3: Karussell-Betrugsmechanismus

Quelle: Europäischer Rechnungshof (2016)[60].

[60] Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 24/2015: Bekämpfung des innergemeinschaftlichen MwSt.-Betrugs: Weitere Maßnahmen sind erforderlich, Luxemburg 2016, https://www.eca.europa.eu/de/publications?did=35308 [Zugriff am 3.7.2024].

[Makler] Die Aufgabe des Maklers besteht darin, Waren im Inland von steuerpflichtigen Geschäfte (Zwischenhändler) zu kaufen und sie danach ins Ausland zu liefern. Er führt eine IGL oder eine Ausfuhr an den Veranstalter oder an ein Unternehmen durch, das die Waren an den Veranstalter weiterverkauft und damit den Kreis schließt. In beiden Fällen gilt der MwSt.-Satz von 0 %. Typische Exportziele sind Länder, mit denen der Austausch von Steuerinformationen schwierig ist. Der Makler ist im gleichen EU-Land registriert wie der Missing Trader. Durch die Anwendung eines Mehrwertsteuersatzes von 0 % mit Recht auf Vorsteuerabzug kann der Makler eine Mehrwertsteuererstattung beantragen oder seine Steuerschuld um den Wert der in den von ihm getätigten Käufen enthaltenen Mehrwertsteuer verringern. Das Wesen des Betrugs besteht darin, dass der Makler bei der Finanzverwaltung eine unrechtmäßige Mehrwertsteuererstattung beantragt, da der Missing Trader die Mehrwertsteuer in einem früheren Stadium des Umsatzes nicht entrichtet hat[61]. Die Praxis der polnischen Steuerbehörden deutet darauf hin, dass der Makler sich in der Regel des kriminellen Charakters der von ihm getätigten Geschäfte bewusst ist. Eine solche Schlussfolgerung sollte jedoch nicht automatisch gezogen werden. Die vorschnelle Anerkennung eines Maklers als bewusster Teilnehmer an einem Umsatzsteuerkarussell kann dazu führen, dass ihm die Verantwortung für einen Betrug zugeschoben wird, dessen Opfer er in Wirklichkeit ist[62].

3.2. *Contra-trading Fraud*

Das Contra-trading Fraud ist eine besondere Form des Mehrwertsteuerkarussells. Bei diesem System werden zwei oder mehr parallele Mehrwertsteuerkarusselle beobachtet, die durch Unternehmen, die als Makler fungieren, miteinander verbunden sind. In vielen Fällen „handelt" jedes dieser Karussells mit einer anderen Art von Ware. Die Grundform dieses Betrugs ist in Abbildung 4 dargestellt[63]:

Die Hauptrolle in dem vorgestellten Schema spielt das Unternehmen E, das sowohl die Funktion des Maklers als auch die des inländischen Lieferanten ausübt. Dieses Unternehmen erfüllt folgende Aufgaben:

- Inlandskauf vom Steuerpflichtigen D (Zwischenhändler), der die Waren vom verschwundenen Steuerpflichtigen C gekauft hat, der keine Mehrwertsteuer gezahlt hat (Missing Trader). Der Steuerpflichtige C kaufte die Gegenstände (MwSt.) vom Steuerpflichtigen A, dem Veranstalter des Betrugs (der in EU-Mitgliedstaat 1 tätig ist). Der Steuerpflichtige C verschwindet vom Markt, ohne die Mehrwertsteuer an den Staat abzuführen;
- einen innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen vom Steuerpflichtigen B aus EU-Mitgliedstaat 1, der ebenfalls ein Veranstalter ist.

[61] Ministerstwo Finansów, Wyłudzenia VAT. Jak działa karuzela VAT, przykłady oszustw karuzelowych, https://www.podatki.gov.pl/vat/bezpieczna-transakcja/wyludzenia/ [Zugriff am 3.7.2024].

[62] *Kotowski*, in: Ożóg, S. 196 f.

[63] Schema und Beschreibung nach: *Pastuszka/Strugliński*, in: Małecka-Ziembińska, S. 54 f.

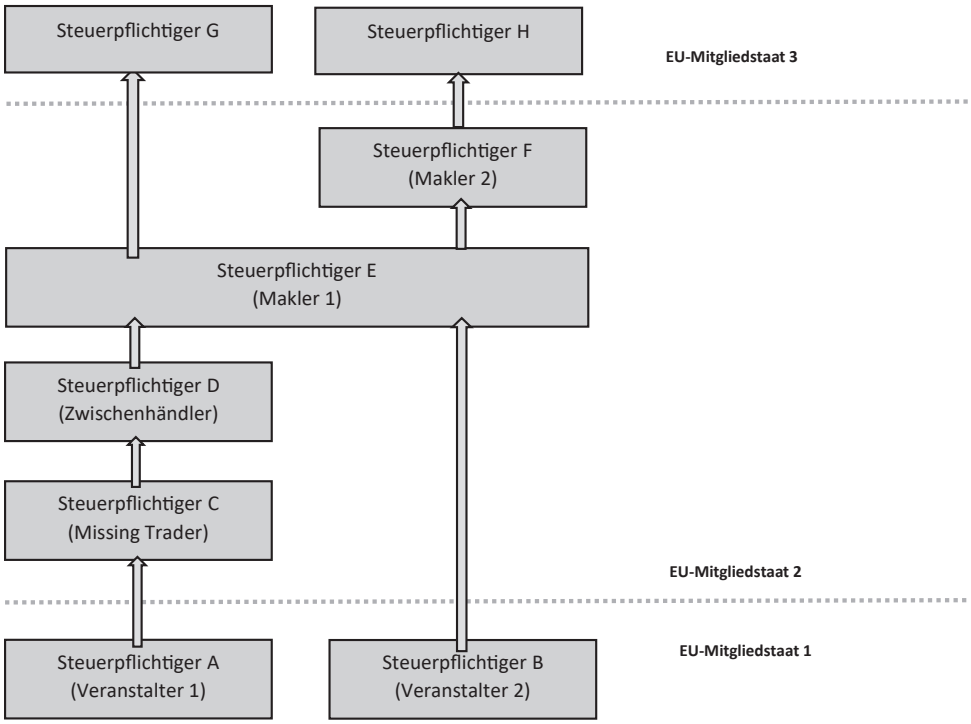


Abbildung 4: Contra-trading Fraud

Quelle: Eigene Ausarbeitung auf der Grundlage von Ł. Pastuszka, D. Strugliński, Oszustwa związane z VAT. Ewolucja oszustwa typu MTIC [w:] E. Małecka-Ziembińska (red.) Oszustwa….op.cit…., S. 54-55.

Der Steuerzahler E (Makler 1), der als Gegenmakler (eng. *contra broker*) bezeichnet wird, führt zwei Lieferungen durch:

- IGL an den Steuerpflichtigen G im EU-Mitgliedstaat 3. Dieser Verkauf steht im Zusammenhang mit einer Kette von Umsätzen, an denen in einer der vorangegangenen Phasen ein Missing Trader beteiligt war, der die geschuldete Mehrwertsteuer nicht entrichtet hat;
- eine inländische Lieferung an den Steuerpflichtigen F (Makler 2), die nicht direkt mit der Umsatzkette verbunden ist, an der der Missing Trader beteiligt war. Makler 2 tätigt eine IGL an Steuerpflichtigen H in EU-Mitgliedstaat 3.

Der EU-Mitgliedstaat 2 erleidet Verluste sowohl durch die vom Missing Trader nicht gezahlte Mehrwertsteuer als auch durch die von E und F beantragten Mehrwertsteuererstattungen.

Bemerkenswert an dem Contra-trading Fraud sind die beiden Transaktionsketten, die darin stattfinden:

- Steuerausfallkette - in dieser Umsatzkette zahlt der Steuerpflichtige Vorsteuer auf Käufe und liefert an Steuerpflichtige in anderen EU-Mitgliedstaaten oder exportiert Waren in Drittländer (in beiden Fällen gilt ein MwSt.-Satz von 0 % bzw. eine MwSt.-Befreiung mit dem Recht auf Vorsteuerabzug für den Kauf von Waren und Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Umsatz),

- Umgekehrte Kette - ein Steuerpflichtiger kauft typischerweise Waren aus einem anderen EU-Land und verkauft sie im Inland weiter.

In dem Beispiel gibt es nur einen Zwischenhändler, während es in der Praxis mehrere gibt, um die Identifizierung des Karussells zu erschweren[64].

3.3. *Cross-invoicing*

In der Regel ist der Zeitraum, in dem ein „klassisches" Steuerkarussell in einer bestimmten Struktur und einem bestimmten Betriebsmuster an einem bestimmten Ort und in einer bestimmten Branche läuft, relativ kurz. Langfristig lässt sich nur schwer verbergen, dass ein Missing Trader seinen steuerlichen Verpflichtungen nicht nachkommt. Eine Möglichkeit, die „Lebensdauer" des Mehrwertsteuerkarussells zu verlängern und das Risiko von Steuerprüfungen zu verringern, besteht darin, die Umsätze, die die Steuerschuld begründen (insbesondere die IGE und die inländischen Lieferungen), zu verbergen. Dieser Modus Operandi wird als *Cross-Invoicing* bezeichnet. Zu diesem Zweck versuchen die Täter, die Steuerschuld aus IGE und inländischen Lieferungen durch fiktive Umsätze - inländische Erwerbe und IGL - „auszugleichen". Durch diese Art der „Querfakturierung" versucht der Missing Trader, seine Steuerschuld auf null zu reduzieren[65]. Eine Variante dieser Art von Betrug ist in der Abbildung 5 dargestellt[66].

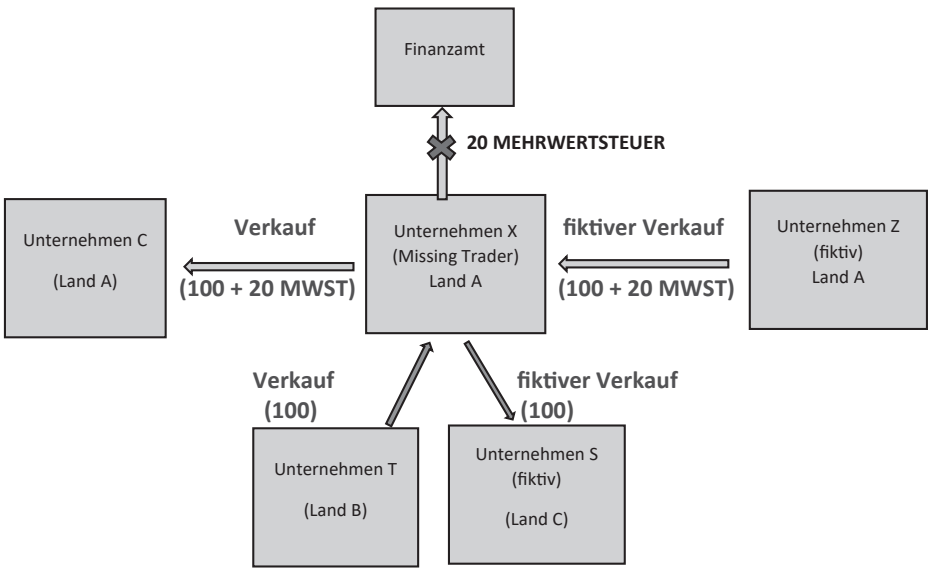


Abbildung 5: Cross-invoicing

Quelle: eigene Zusammenstellung auf der Grundlage von Frunza, VAT Fraud, S. 9.

[64] Beschreibung des Beispiels nach: *Pastuszka/Strugliński*, in: Małecka-Ziembińska, S. 54 f.
[65] *Szabó*, Magyar Rendészet 1/2019, S. 108 f.
[66] *Frunza*, VAT Fraud, S. 9.

3.4. Ausmaß und Auswirkungen von Karussellgeschäften

[Evolution der Karussellgeschäfte] Die tatsächliche Existenz der Ware, die Gegenstand des Steuerkarussells ist, ist nicht erforderlich, damit der Betrug erfolgreich durchgeführt werden kann. Das Vorhandensein der Ware und das Bemühen, die Transaktion so marktnah wie möglich durchzuführen, machen es jedoch der Steuerverwaltung schwierig, den gesamten Sachverhalt als Steuerbetrug zu erkennen. Bestimmte Eigenschaften von Waren machen sie seit Jahren anfälliger dafür, in Karusellgeschäften verwendet zu werden. Dies gilt insbesondere für teure Waren (z. B. Gold, Elektronik), die sich schnell umschlagen und verbrauchen lassen, sowie für Waren, die nach ihrer Art gekennzeichnet sind und damit schwieriger zu identifizieren und einer bestimmten Lieferung zuzuordnen sind (z. B. Kraftstoffe, Öle, Getreide)[67]. Auch Leistungen immaterieller Natur sind seit einiger Zeit Gegenstand von Steuerkarussellen geworden. Dabei handelt es sich insbesondere um CO2-Emissionszertifikate oder Ökostromzertifikate. In der Literatur wird zu Recht darauf hingewiesen, dass sich Betrüger fast aller möglichen Güter bedienen[68]. Dabei fällt auf, dass es Perioden gibt, in denen manche Waren öfter und andere seltener verwendet werden und dass die Kriminellen den Gegenstand des fiktiven Umsatzes „wechseln". Solch ein Wechsel steht häufig im Zusammenhang mit der Einführung von Maßnahmen zur Schließung der Mehrwertsteuerlücke in einem bestimmten Gebiet oder mit intensiven Aktivitäten der Kontrollbehörden, insbesondere wenn diese schon ausreichende Kenntnisse und Erfahrungen mit dem *Modus Operandi* der Karussells bei einer bestimmten Ware gesammelt haben.

[Staaten, Unternehmer und Bürger verlieren] Nicht nur die Staaten verlieren durch die Aktivitäten der Steuermafia, sondern auch die ehrlichen Unternehmer. Sie konkurrieren mit denjenigen, die von Steuerkarussellen profitieren und sie tragen immer höhere Verwaltungskosten, die aufgrund der Einleitung von Maßnahmen zur Beschränkung der Umsatzsteuerlücke eingeführt sind. Das Problem der Steuerkriminalität betrifft jedoch nicht nur die wirtschaftliche Dimension, sondern auch die Sicherheit von Leben und Gesundheit der EU-Bürger. Jedes Jahr fließen 420 Millionen Euro aus Mehrwertsteuerbetrug in die Finanzierung des Terrorismus. Im Jahr 2015 wurde bei einer italienischen Untersuchung ein Zusammenhang zwischen Mehrwertsteuerbetrug in Höhe von 1 Milliarde Euro und der Finanzierung des islamistischen Terrorismus in Pakistan festgestellt[69]. Es sei daran erinnert, dass im Jahr 2010 in Osama Bin Ladens Versteck Dokumente gefunden wurden, die Verbindungen zum Mehrwertsteuerbetrug in Italien, Spanien, den Niederlanden und Dänemark belegen[70]. Die Komplexität der MwSt.-Kriminalität belegt eine am 29. November 2022 von der Europäischen Staatsanwaltschaft (eng. European Public Prosecutor's Office, EPPO) publizierte Veröffentlichung, in der die sogenannte „Operation Admiral" zusammengefasst

[67] Kotowski, in: Ożóg, S. 198.
[68] Ebd.
[69] *Frunza*, The use of tax frauds, S. 4.
[70] DutchNews, Dutch companies 'funding terrorism through VAT fraud', https://www.dutchnews.nl/2016/10/dutch-companies-funding-terrorism-through-vat-fraud/ [Zugriff am 4.7.2024].

wurde[71]. Die Europäische Staatsanwaltschaft hat in Zusammenarbeit mit den Strafverfolgungsbehörden von 14 EU-Mitgliedstaaten zeitgleiche Ermittlungen, einschließlich mehr als 200 Durchsuchungen, im Zusammenhang mit einem komplexen MwSt.-Betrug beim Verkauf von Elektronikartikel durchgeführt[72]. Der geschätzte Steuerausfall, der durch die Taten der Kriminellen entstanden ist, wurde auf rund 2,2 Milliarden Euro geschätzt.

[Operation Admiral] Im April 2021 führte die portugiesische Steuerbehörde eine Routinekontrolle bei einem Unternehmen durch, das mit Elektronik, d. h. u. a. mit Mobiltelefonen, Tablets und Handgeräten, handelt. Der Fall wurde der EPPO gemeldet, da es sich möglicherweise um Mehrwertsteuerbetrug handelte. Aus nationaler Sicht, basierend auf der Verwaltungsuntersuchung, schienen die Rechnungen und Steuererklärungen korrekt zu sein. Im Zuge der weiteren Ermittlungen deckten europäische und delegierte europäische Staatsanwälte, Betrugsanalytiker der EPPO sowie Vertreter von Europol und nationalen Strafverfolgungsbehörden nach und nach Verbindungen zwischen dem verdächtigen Unternehmen in Portugal und fast 9.000 anderen juristischen Personen und mehr als 600 natürlichen Personen in verschiedenen EU-Ländern auf. Achtzehn Monate nach Eingang der ersten Meldung schätzte die EPPO, dass es sich bei dem Fall um den größten jemals in der EU untersuchten MwSt.-Karussellbetrug handelte.

Bis Ende 2022 führte die EPPO 1117 Ermittlungen mit einem geschätzten Gesamtschaden von 14,1 Mrd. EUR durch, wovon fast die Hälfte (47 %) auf Mehrwertsteuerbetrug zurückzuführen war[73]. In den von der Europäischen Staatsanwaltschaft durchgeführten Ermittlungen wird die Beteiligung polnischer Steuerpflichtiger immer öfter hervorgehoben. Im November 2022 berichtete die Europäische Staatsanwaltschaft, dass in den Niederlanden eine Reihe von Durchsuchungen im Zusammenhang mit laufenden Ermittlungen gegen eine kriminelle Vereinigung durchgeführt wurde, die seit 2017 Parfüm und Elektronikartikel online verkaufte, um die Mehrwertsteuer zu hinterziehen. Den Ermittlungen zufolge kaufte die Gruppe Waren zu einem Mehrwertsteuersatz von 0 % und verkaufte sie mit Mehrwertsteuer (zu einem durchschnittlichen Satz von 20 %). Die Gruppe hat jedoch keine Mehrwertsteuer an die Steuerbehörden abgeführt. Die Gruppe nutzte die „Dienste“ von Unternehmen und Briefkastenfirmen in den Niederlanden, Belgien, Estland und Polen sowie Bankkonten in Deutschland, dem Vereinigten Königreich, Finnland, Litauen und Bulgarien. Im Zuge der Ermittlungen wurden Tausende von Computern, Mobiltelefonen und Parfüms sowie mehrere Autos und illegale Schusswaffen beschlagnahmt[74]. Die führende Rolle bei der Bekämpfung der Ak-

[71] EPPO, Operation Admiral: EPPO uncovers organised crime groups responsible for VAT fraud estimated at €2.2 billion, https://www.eppo.europa.eu/en/news/operation-admiral-eppo-uncovers-organised-crime-groups-responsible-vat-fraud-estimated-eu22 [Zugriff am 4.7.2024].

[72] Die angegebenen Aktivitäten wurden in Belgien, Zypern, Frankreich, Deutschland, Griechenland, Ungarn, Italien, Litauen, Luxemburg, den Niederlanden, Portugal, Rumänien, der Slowakei und Spanien durchgeführt.

[73] EPPO, Jahresbericht 2022, https://www.eppo.europa.eu/sites/default/files/2023-02/EPPO_2022_Annual_Report_EN_WEB.pdf [Zugriff am 4.7.2024].

[74] EPPO, Netherlands: Searches in VAT fraud investigation concerning online sales of perfume and electronics, https://www.eppo.europa.eu/en/news/netherlands-searches-vat-fraud-investigation-concerning-online-sales-perfume-and-electronics [Zugriff am 4.7.2024].

tivitäten organisierter krimineller Gruppen in Polen spielt die Nationale Steuerverwaltung, die bei ihren Ermittlungen u. a. mit der Polizei sowie mit der Generalinspektion für Finanzinformationen und der Agentur für innere Sicherheit zusammenarbeitet. In den ersten Monaten des Jahres 2017 wurde eines der größten in Polen operierenden Steuerkarusselle aufgedeckt. Mehr als 170 polnische Unternehmen und 55 ausländische Unternehmen, darunter aus Zypern, Slowenien, Lettland, dem Vereinigten Königreich, Ungarn, Belgien, der Slowakei, Bulgarien, der Tschechischen Republik, Estland und Deutschland, waren an dem von der polnischen kriminellen Gruppe organisierten Mehrwertsteuerbetrug beteiligt. Die Kriminellen haben die polnischen Steuerbehörden durch unrechtmäßige Mehrwertsteuererstattungen um über 108 Mio. PLN betrogen. Der Wert der ausgestellten Rechnungen, die fiktive Vorgänge dokumentieren, wurde auf etwa 570 Mio. PLN geschätzt. Im Zuge der operativen Tätigkeiten wurden Gelder in PLN, EUR und USD im Gesamtwert von ca. 4 Mio. PLN blockiert und Waren im geschätzten Wert von über 17 Mio. PLN sichergestellt. Dabei handelte es sich hauptsächlich um elektronische Güter: Festplatten, Toner, Flash-Speicher, Monitore, Drohnen und über 8.500 Fernsehgeräte[75].

3.5. Betrug durch Verfahren 42

Das EU-Mehrwertsteuersystem sieht auch bestimmte Präferenzen vor, um den internationalen Handel zu fördern und zu erleichtern. Eine dieser Präferenzen ist die Einführung einer Befreiung von der Mehrwertsteuer bei einer Einfuhr im Rahmen des Zollverfahrens 42. Eingeführte Waren sind im Land der Einfuhr in die EU von der Mehrwertsteuer befreit, sofern diese Waren infolge dieser Einfuhr unmittelbar in ein anderes EU-Land als das Land der Einfuhr geliefert werden. Diese Mehrwertsteuerbefreiung wird von Steuerbetrügern ausgenutzt, die die Waren importieren, ohne Mehrwertsteuer im Eingangsland verkaufen und dann die Legitimität der Einfuhrbefreiung erklären, indem sie eine fiktive innergemeinschaftliche Lieferung in ein anderes EU-Land vorgeben[76]. Dieses Verfahren wird auch von Steuerbetrügern als zusätzlicher Umstand genutzt, der es erschwert, den Ursprungsort der Waren zu ermitteln. Gleichzeitig werden Waren, die völlig neutral in die EU eingeführt wurden, auf den nachfolgenden Handelsstufen bereits im Rahmen von Inlandsgeschäften verkauft[77].

[75] Ministerstwo Finansów, Wykrycie wielkiej, międzynarodowej karuzeli VAT, https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/M1vU/content/wykrycie-wielkiej-miedzynarodowej-karuzeli-vat/pop_up?_101_INSTANCE_M1vU_viewMode=print [Zugriff am 4.7.2024].

[76] Mehr zu diesem Thema siehe: *Krysztofiak/Strugliński*, in: Małecka-Ziembińska, S. 85 ff.

[77] OLAF, Operation by OLAF and Italian Customs finds 18 million euro VAT evasion, https://anti-fraud.ec.europa.eu/media-corner/news/operation-olaf-and-italian-customs-finds-18-million-euro-vat-evasion-2024-02-06_en [Zugriff am 24.9.2024].

4. KARUSSELLBETRUG UND DIE HÖHE DER MEHRWERTSTEUERLÜCKE IN DEN EU-LÄNDERN

4.1. Niveau der Mehrwertsteuerlücke in den EU-Ländern

[Abdichtung des Steuersystems] Der Begriff der „Abdichtung des Steuersystems" ist der Umgangssprache entnommen worden und stellt keine juristische oder ökonomische Kategorie dar[78]. Vor allem in der politischen und medialen Debatte ist der Begriff besonders populär geworden. Die Höhe der Mehrwertsteuerlücke wird untrennbar mit den Instrumenten zur Schließung der Mehrwertsteuerlücke und der Wirksamkeit der Abschottung des Steuersystems in Verbindung gebracht[79]. In der Literatur wird hervorgehoben, dass der Begriff für eine Reihe von Maßnahmen, verwendet wird, die darauf abzielen, Steuerbetrug und Steuervermeidung zu bekämpfen und folglich die Steuereinnahmen zu erhöhen[80].

[Steuerlücke] Die Steuerlücke wird meist definiert als die Differenz zwischen dem Steuerbetrag, der hätte gezahlt werden müssen, und dem tatsächlich gezahlten Steuerbetrag. In der Phase der Steueranmeldung entsteht eine Steuerlücke, die als *„Compliance Gap"* bezeichnet wird. Sie entsteht dadurch, dass die Steuerpflichtigen ihren steuerlichen Verpflichtungen nicht nachkommen. In der Literatur werden die folgenden allgemeinen Faktoren genannt, die die Steuerlücke bestimmen: (1) makroökonomisch - Entwicklungsstand und Zustand der Wirtschaft, Steuerbelastung, strukturelle Veränderungen, Schattenwirtschaft, Demografie und formelle Institutionen (effektive Steuerverwaltung, Rechtsstaatlichkeit); (2) mikroökonomisch - informelle Institutionen (Steuermoral und -kultur, Vertrauen in den Staat)[81].

[Mehrwertsteuerlücke] Die Mehrwertsteuereinnahmen sind ein Eckpfeiler der Haushaltssysteme der EU-Länder. Der Einbruch der Mehrwertsteuereinnahmen stellt eine erhebliche Bedrohung für die Umsetzung öffentlicher Maßnahmen dar. Sogar ein relativ geringer prozentualer Verlust an Einnahmen aus dieser Steuer ist daher von nicht zu überschätzender Bedeutung für die Staatsfinanzen. Zu den makroökonomischen Faktoren, die die Mehrwertsteuerbasis bestimmen, gehören insbesondere: (1) privater Verbrauch; (2) Investitionen des Staates, der kommunalen Behörden, nichtkommerzieller Einrichtungen und anderer Sektoren; (3) Vorleistungen des Staates, der kommunalen Behörden, nichtkommerzieller Einrichtungen und anderer Sek-

[78] *Glumińska-Pawlic*, in: Gajewski 2020, S. 225.

[79] So z. B. K. Dybińska, Luka w VAT „istotnie" wzrosła. Minister finansów o dwucyfrowym poziomie, https://biznes.interia.pl/podatki/news-luka-w-vat-istotnie-wzrosla-minister-finansow-o-dwucyfrowym-,nId,7475280 [Zugriff am 4.7.2024]; D. Szymanski, *Wyszła na jaw „dziura Morawieckiego". „Rząd chce ją skrzętnie ukryć"*, https://www.money.pl/gospodarka/wyszla-na-jaw-dziura-morawieckiego-rzad-chce-ja-skrzetnie-ukryc-6950815890078528a.html [Zugriff am 4.7.2024].

[80] *Olczyk*, in: Gajewski 2020, S. 121.

[81] *Piwowarski*, FOE 2/2022, S. 34 ff.

toren[82]. Bei der Aufschlüsselung der Mehrwertsteuerlücke in Polen werden folgende Faktoren unterschieden: Karussellgeschäfte, Schmuggel verbrauchsteuerpflichtiger Waren, unbegründete Anträge auf Mehrwertsteuererstattung, Missbrauch der subjektiven Steuerbefreiung, Fehler und andere, wie z. B. die Schattenwirtschaft[83].

Das Konzept der Mehrwertsteuerlücke wird von internationalen Organisationen, Staaten und deren Steuerbehörden häufig verwendet. Er taucht auch in der Rechtsprechung und Praxis der Steuerbehörden auf. Die Mehrwertsteuerlücke ist Gegenstand zahlreicher ökonometrischer und rechtlicher Studien. Vor allem in den letzten Jahren hat das Interesse an der Untersuchung der Mehrwertsteuerlücke stark zugenommen, was auf die Berichte der Europäischen Kommission zurückzuführen ist. Es gibt viele Ansätze und Definitionen der Mehrwertsteuerlücke sowie Methoden zu ihrer Messung. Die am weitesten verbreitete Definition ist die der Europäischen Kommission. Ganz allgemein ausgedrückt ist die Mehrwertsteuerlücke die Differenz zwischen den erwarteten und den tatsächlich vereinnahmten Mehrwertsteuereinnahmen[84]. In ihren Berichten erkennt die Europäische Kommission die Mehrwertsteuerlücke in zwei Dimensionen an: (1) als Mehrwertsteuerlücke im herkömmlichen Sinne (Einhaltungs-Mehrwertsteuerlücke) und (2) als Lücke in Bezug auf die Folgen der getroffenen mehrwertsteuerpolitischen Entscheidungen unter Berücksichtigung der Anzahl und des Umfangs der angewandten ermäßigten Steuersätze und MwSt.-Präferenzen - Subjekt- und Objektbefreiungen (politische Mehrwertsteuerlücke)[85].

[VAT compliance gap] Die Mehrwertsteuerlücke (auch als MwSt.-Einhaltungslücke bezeichnet, eng. *VAT compliance gap*) wird nach der Divergenzmethode definiert. Sie stellt die Differenz zwischen dem Steuerbetrag, der gezahlt werden müsste, wenn das Verhalten der Steuerpflichtigen in vollem Umfang mit dem Inhalt und dem Zweck der Steuer und den Rechtsnormen übereinstimmen würde, unter der Annahme der Unveränderlichkeit der Steuerbemessungsgrundlage (Mehrwertsteuergesamtverbindlichkeit, eng. *VAT Total Tax Liability, VTTL*), und den tatsächlichen Mehrwertsteuereinnahmen (MwSt.-Einnahmen, tatsächlich gezahlte Mehrwertsteuer, eng. *VAT revenue*) dar.

$$VAT\ compliance\ gap = VTTL - VAT\ revenue$$

In den Berichten der Europäischen Kommission wird die Mehrwertsteuerlücke als die Dimension der allgemeinen *Nichteinhaltung der* MwSt.-*Vorschriften* verstanden (eng. *overall non-compliance in VAT*). Das bedeutet, dass die Mehrwertsteuerlücke in den Berichten der Europäischen Kommission weit mehr als nur Steuerbetrug und Steuerhinterziehung umfasst. Die Lücke bei der Einhaltung der Mehrwertsteuervorschriften umfasst u. a. auch Konkurse, Insolvenzen, Fehler der Steuerpflichtigen und

[82] Mazur/Bach/Juźwik/Czechowicz/Bieńkowska, Raport, S. 11 f.

[83] EY Economic Analysis Team, Szara strefa w Polsce, Warsaw 2020, https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_pl/topics/eat/pdf/03/ey-szara-strefa-w-polsce-final.pdf [Zugriff am 11.11.2024]; *Poniatowski*, Zeszyty mBank – CASE 142/2016, S. 9 ff.

[84] Europäische Kommission, VAT Gap, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/fight-against-vat-fraud/vat-gap_de [Zugriff am 11.11.2024].

[85] EK, CASE, G. Poniatowski, M. Bonch-Osmolovskiy, A. Smietanka, A. Sojka, VAT gap...op.cit, Luxemburg 2023.

legale Steueroptimierung (legale Steueroptimierung, ang. *legal tax optimisation*)[86]. Eine analoge Definition der Mehrwertsteuerlücke wurde für die Zwecke der Arbeit des im polnischen Parlament etablierten Untersuchungsausschusses im Jahr 2018 angenommen, wo darauf hingewiesen wurde, dass es sich um die Differenz zwischen den theoretischen Steuereinnahmen und den tatsächlich in den Staatshaushalt fließenden Einnahmen handelt, die sich aus drei Bereichen ergibt: aus dem weißen Bereich (die Auswirkung legaler Steueroptimierung oder Insolvenzen), aus dem grauen Bereich (Untererfassung von Umsätzen oder illegale Optimierung) und aus schwarzen Bereich (kriminelle Aktivitäten)[87].

In diesem Papier übernehmen die Autoren die in den Berichten der EK vorgeschlagene Definition der Einhaltungs-Mehrwertsteuerlücke (eng. *Compliance gap)* als die maßgebliche und weithin akzeptierte Definition, die nicht nur Steuerbetrug, sondern auch Fehler der Steuerpflichtigen oder legale Handlungen, die zu MwSt.-Ausfällen führen, wie Steueroptimierung, berücksichtigt. Dies bedeutet keineswegs, dass die Rechtmäßigkeit der Steueroptimierung in Frage gestellt wird. Steuerplanung („legale Steueroptimierung"), verstanden als Nutzung der vom Gesetzgeber vorgesehenen Möglichkeiten zur Verringerung der Steuerlast, wird von internationalen Organisationen, einschließlich der EK, uneingeschränkt anerkannt[88]. Solche Aktivitäten werden auch in den Wirtschaftswissenschaften als legitime Reduzierung der Steuerlast angesehen[89]. Im Folgenden bezeichnen die Autoren die Mehrwertsteuerlücke als *Einhaltungslücke*, es sei denn, es wird ausdrücklich auf die politische Lücke verwiesen.

[VAT policy gap] Die politische Mehrwertsteuerlücke hingegen ist ein Indikator für die zusätzlichen theoretischen MwSt.-Einnahmen, die (unter der Annahme einer theoretisch vollständigen Einhaltung der Steuervorschriften) erzielt werden könnten, wenn auf den gesamten Endverbrauch ein einheitlicher MwSt.-Satz angewendet würde. Bei dieser Methode wird der Verlust an MwSt.-Einnahmen aufgrund der Anwendung von ermäßigten Sätzen und MwSt.-Befreiungen (MwSt.-Präferenzen) den potenziellen Einnahmen gegenübergestellt, die theoretisch bei einem System mit einem einzigen MwSt.-Normalsatz und einer möglichst breiten Bemessungsgrundlage erzielt werden könnten. Der Bezugspunkt ist hier das fiktive ideale Mehrwertsteueraufkommen (eng. *notional ideal revenue*). In neueren EK-Berichten wird die politische Mehrwertsteuerlücke in eine Lücke im Zusammenhang mit der Anwendung ermäßigter MwSt.-Sätze (Mehrwertsteuersatz-Lücke, eng. *VAT rate gap*) und in eine Lücke im Zusammenhang

[86] Ebd.

[87] Eine Arbeitsversion der Definition wurde auf der Sitzung des Untersuchungsausschusses am 24. Juli 2018 angenommen, der eingesetzt wurde, um die Ordnungsmäßigkeit und Rechtmäßigkeit von Handlungen sowie das Vorliegen von Fahrlässigkeit und Unterlassungen von Behörden und Institutionen im Hinblick auf die Sicherung der Einnahmen der Staatskasse zu untersuchen; zitiert in: *Zblewska*, PWG 2/2019, S. 13 ff.

[88] In diesem Bereich haben sich internationale Organisationen in den letzten Jahren darauf konzentriert, das Phänomen der sogenannten „aggressiven Steuerplanung", die über die „klassische Steuerplanung" (Steueroptimierung) hinausgeht, zu erkennen und zu bekämpfen: EK, Aggressive tax planning indicators, WORKING PAPER No 71 - 2017, Luxemburg 2017, https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018-03/taxation_papers_71_atp_.pdf [Zugriff am 8.11.2024].

[89] *Alm*, EAP 1/2014, S. 30 ff.; oder die Wahrnehmung der Planung durch das Paradigma der sozialen Verantwortung der Unternehmen: D. *Salter/Oats*, Contemporary Issues v.2, S. 103 ff.

mit der Anwendung von MwSt.-Befreiungen oder -Ausschlüssen (MwSt.-Befreiungslücke, eng. *VAT exemption gap)* aufgeschlüsselt[90].

[Berechnungsmethode] Sowohl die Einhaltungslücke als auch die politische Mehrwertsteuerlücke werden nach einem Top-down-Ansatz berechnet (eng. *top-down consumption-side approach*). Bei diesem Ansatz werden die potenziellen Steuerforderungen anhand von Daten aus dem System der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen geschätzt. Durch die Verwendung disaggregierter Daten aus den Aufkommens- und Verwendungstabellen für Waren und Dienstleistungen ermöglicht die Methode der Europäischen Kommission eine möglichst genaue Schätzung der Höhe der Mehrwertsteuerlücke[91]. In der Literatur wird jedoch darauf hingewiesen, dass die Methode der Europäischen Kommission aus Sicht der wirtschaftspolitischen Erfordernisse zwei Nachteile aufweist. Erstens liegen die für die Berechnung des theoretischen Steueraufkommens erforderlichen Daten erst mit erheblicher zeitlicher Verzögerung vor. Daher kann die Methode nicht verwendet werden, um Veränderungen in der Höhe der Lücke fortlaufend zu beobachten. Zweitens abstrahiert sie von den Ursachen der Mehrwertsteuerlücke, die sowohl konjunktureller als auch struktureller Natur sein können.[92] Aus wirtschaftspolitischer Sicht ist es von entscheidender Bedeutung, strukturelle Veränderungen bei den Steuerabflüssen zu ermitteln. Denn dies ermöglicht es, insbesondere im Falle einer Erosion von Steuereinnahmen, Maßnahmen zur Abdichtung des Steuersystems zu ergreifen[93]. In Anerkennung der festgestellten Herausforderungen betont die Europäische Kommission in einem kürzlich erschienenen Bericht, dass die VTTL und MwSt.-Einnahmen zeitlich angepasst, d. h. zu bestimmten Verrechnungsperioden zugeordnet werden müssen, um mögliche Ungenauigkeiten zu vermeiden. Aus diesem Grund beruhen die in die Berechnung einbezogenen Einnahmen im Wesentlichen auf der Periodenabgrenzung und nicht auf der Kassenbuchführung (auf dem realistischen Zahlungsvorgang). Wenn also Einnahmenszahlen nach dem ESVG 2010 (Europäisches System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen auf nationaler und regionaler Ebene) vorgelegt werden, ohne dass bestimmte Elemente, wie z. B. verspätete Zahlungen,

[90] EK, CASE, G. Poniatowski, M. Bonch-Osmolovskiy, A. Smietanka, A. Sojka, *VAT gap...op.cit,* Luxemburg 2023.

[91] *Konopczak*, PJE 1/2022, S. 44 ff.

[92] Die Bedeutung der Auswirkungen der wirtschaftlichen Folgen des Konjunkturzyklus auf die Höhe der MwSt.-Lücke wird insbesondere durch die in den Ländern der Europäischen Union in Zeiten des Wirtschaftswachstums beobachtete Verringerung der Höhe der MwSt.-Lücke belegt - unabhängig von der Umsetzung von staatlichen Maßnahmen zur Schließung der Mehrwertsteuerlücke. Die Tatsache, dass die Mehrwertsteuerlücke in Zeiten des wirtschaftlichen Abschwungs zunimmt, weil die Rentabilität der Wirtschaft insgesamt sinkt und die Zahl der potenziellen Möglichkeiten für attraktive Kapitalinvestitionen in der legalen Wirtschaft zugunsten von Tätigkeiten in der „Schattenwirtschaft" oder der Zusammenarbeit im Verfahren zur Erzielung fiktiver Umsätze abnimmt, wird Gegenstand von Analysen des Instituts für Wirtschaftsprognose und -analyse (pol. *Instytut Prognoz i Analiz Gospodarczych*, IPAG) sein, siehe u. a. IPAG, *Szara strefa 2020*, https://www.ipag.org.pl/Content/Uploaded/files/IPAG_Szara_Strefa_2020.pdf, S. 9 [Zugriff am 10.10.2024].

[93] *Konopczak*, PJE 1/2022, S. 45; Die Autorin schlägt eine alternative Methode zur Messung der Mehrwertsteuerlücke vor, indem sie drei Traditionen der Modellierung von Steuereinnahmen kombiniert: (1) die Divergenzmethode, (2) die Methode zur Schätzung der Elastizität der Steuereinnahmen in Bezug auf die Bemessungsgrundlage und (3) die so genannten Indikatormethoden. Die Autorin weist darauf hin, dass die Ziele der vorgeschlagenen Methode in der laufenden (vierteljährlichen) Überwachung der Mehrwertsteuerlücke und der Identifizierung von Veränderungen struktureller Art bestehen.

berücksichtigt werden, werden sie anhand der von den Mitgliedstaaten erhaltenen Daten entsprechend angepasst[94].

[Mehrwertsteuereinnahmen und die Mehrwertsteuerlücke in der EU] Die MwSt.-Einnahmen machen etwa 27 % aller Steuereinnahmen in den EU-Ländern aus. Auch für den EU-Haushalt sind die MwSt.-Einnahmen von großer Bedeutung. Die MwSt.-Einnahmen beliefen sich im Jahr 2021 auf 17,97 Mrd. EUR und machten 11 % der gesamten Eigenmittel der EU aus[95]. Zwischen 2016 und 2021 zeigt die kombinierte Leistung der EU27 in Bezug auf die Mehrwertsteuereinnahmen und das VTTL-Volumen einen Aufwärtstrend. Eine Ausnahme ist das Pandemiejahr 2020. 2021 stiegen *die Mehrwertsteuereinnahmen* und das VTTL-Volumen und übertrafen die Werte, die vor der COVID-19-Pandemie beobachtet wurden.

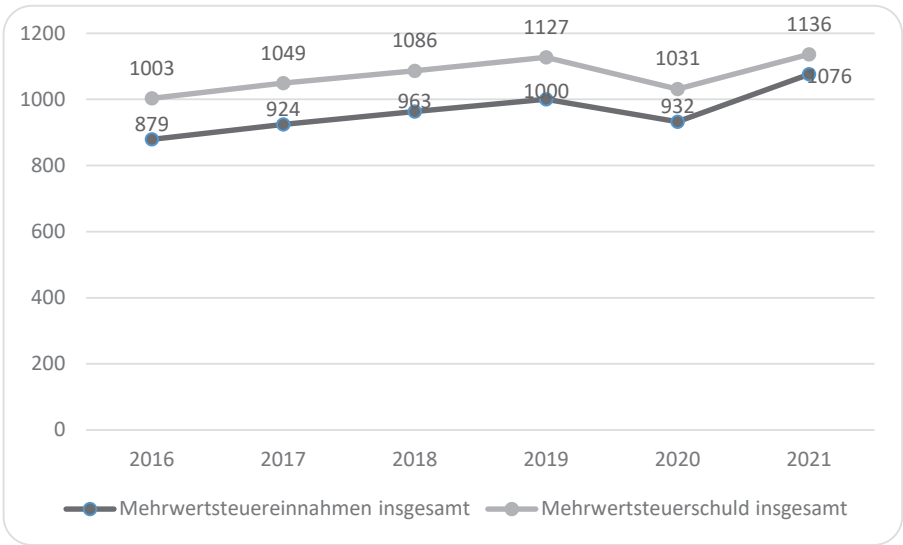


Abbildung 6: Entwicklung der *VAT Total Tax Liability* und *VAT revenue* in Milliarden Euro [EU-27]

Quelle: Europäische Kommission (2023)[96].

Im Jahr 2016 betrug die Mehrwertsteuerlücke in der EU durchschnittlich 12,40 % (144 Mrd. EUR für die EU 28 - einschließlich des Vereinigten Königreichs, 124 Mrd. EUR für die EU 27 - ohne das Vereinigte Königreich)[97]. Zwischen 2016 und 2021 zeigte die EU-Mehrwertsteuerlücke jedoch einen positiven und systematischen Abwärtstrend[98]. Im Jahr 2021. belief sich die *Einhaltungs-Mehrwertsteuerlücke* auf 60,6 Mrd. EUR oder - relativ gesehen - auf 5,3 % des VTTL. Im Vergleich zu 2020 verringerte sie sich damit um 38,7 Mrd. EUR oder 4,3 % des VTTL.

[94] EK, CASE, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A., Sojka, A., VAT gap...op.cit, Luxemburg 2023.
[95] Ebd.
[96] Ebd.
[97] Daten für 2016 nach dem entsprechenden Bericht der EG 2022.
[98] Für 2022 liegen noch keine EG-Daten vor.

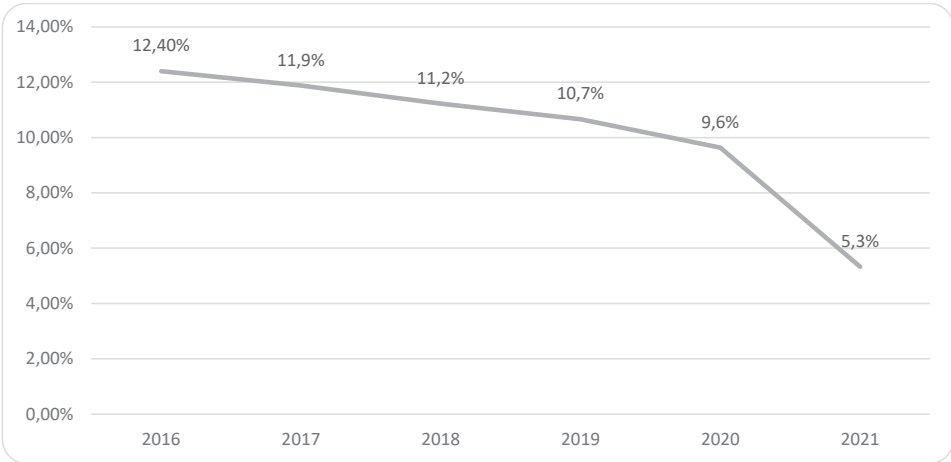


Abbildung 7: Mehrwertsteuerlücke in der EU-27 [% VTTL]

Quelle: Europäische Kommission (2023)[99].

[Mehrwertsteuerlücke - Daten ausgewählter Steuerverwaltungen] Nach den Berichten der OECD ist der Kampf um die Reduzierung der Verluste aufgrund von MwSt.-Betrug und Nichteinhaltung der Vorschriften für Länder auf der ganzen Welt auch weiterhin eine zentrale Herausforderung und Priorität. In Würdigung und unter Verweis auf den von der Europäischen Kommission erstellten Bericht hebt die OECD auch hervor, dass viele Steuerverwaltungen ihre eigenen nationalen Analysen durchführen, um die Einhaltungs-Mehrwertsteuerlücke ihres Landes zu schätzen[100]. Eines dieser Länder ist das Vereinigte Königreich, das die Mehrwertsteuerlücke in den Jahren 2022 und 2023 auf 8,8 Milliarden Pfund bzw. rund 5,3 Prozent schätzt. Dies ist ein leichter Rückgang gegenüber den 5,4 Prozent (7,6 Mrd. £), die für 2021/2022 festgestellt wurden[101]. 2008-09 erreichte die Mehrwertsteuerlücke im Vereinigten Königreich ihren Höchststand (13,7 Prozent), was zum Teil auf die Rezession zurückzuführen war, die zu einem Anstieg der nicht gezahlten Mehrwertsteuerbeträge führte[102]. In Australien wird die GST-Lücke für 2021-2022 auf 11,2 % (*gros GST gap*) geschätzt[103]. Kanada hingegen schätzt die Mehrwertsteuerlücke[104] für 2018 auf 9 % VTTL[105].

[99] EK, CASE, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A., Sojka, A., *VAT gap*…op.cit.., Luxemburg 2023.

[100] OECD, Consumption Tax Trends 2022.

[101] HMRC, Preliminary estimate of the VAT gap (tax year 2022 to 2023), https://www.gov.uk/government/statistics/vat-gap-estimates/preliminary-estimate-of-the-vat-gap-tax-year-2022-to-2023 [Zugriff am 4.7.2024].

[102] HMRC, Measuring tax gaps 2023 edition: tax gap estimates for 2021 to 2022, https://www.gov.uk/government/statistics/measuring-tax-gaps/2-tax-gaps-vat [Zugriff am 4.7.2024].

[103] Australian Taxation Office, GST administration annual performance report 2022-23, https://caatp-001.sitecorecontenthub.cloud/api/public/content/ed58f5e004f64a98ba835982d1364938 [Zugriff am 4.7.2024].

[104] Es handelt sich um die so genannte Harmonisierte Umsatzsteuer, ang. Harmonized Sales Tax, GST/HST.

[105] Canada Revenue Agency, Overall federal tax gap report: Estimates and key findings for non-compliance, tax years 2014-2018, https://www.canada.ca/en/revenue-agency/corporate/about-canada-re-

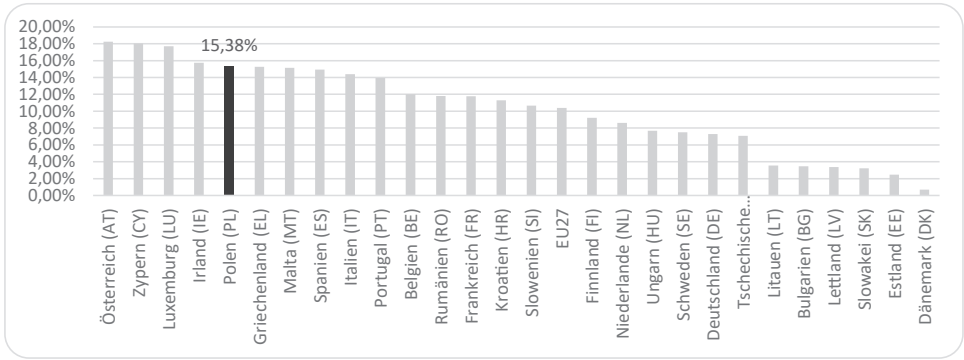


Abbildung 8: VAT rate gap [%]

Quelle: Eigene Zusammenstellung auf der Grundlage von EG-Daten.

[VAT policy gap] Die politische Mehrwertsteuerlücke besteht aus zwei Komponenten: (1) die Lücke in Bezug auf den Umfang und die Höhe der Anwendung ermäßigter Sätze in einem Land (eng. *VAT rate gap*) und (2) die Lücke in Bezug auf die Anwendung von MwSt.-Befreiungen *(eng. VAT exemption gap)*. Trotz der Harmonisierung verfügen die EU-Länder über ein relativ hohes Maß an Flexibilität bei der Anwendung ermäßigter Sätze. Die Zuständigkeit der Staaten in dieser Hinsicht wurde durch die Reform der Mehrwertsteuersätze 2022 erweitert[106], die den EU-Ländern die Möglichkeit gab, mehr als zwei ermäßigte Sätze (von nicht weniger als 5 %) einzuführen, die auf bis zu 24 Produktgruppen angewendet werden können. Zum ersten Mal durften die Länder einen 0 %-Mehrwertsteuersatz anwenden, der für bis zu sieben Kategorien von Gegenständen oder Dienstleistungen gelten darf. Der Katalog der Produktgruppen, die ermäßigten Sätzen und dem 0 %-Satz unterworfen werden können, wurde im Vergleich zur Rechtslage vor 2022 erweitert, und ist in Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgeführt. Dank seiner neuen Befugnisse hat Polen unter anderem einen 0% Mehrwertsteuersatz auf Lebensmittel eingeführt. Sowohl dieser Schritt als auch die weit verbreitete Anwendung von Mehrwertsteuersenkungen im Rahmen des so genannten „Anti-Inflations-Schildes“ von 2022 - 2023 bedeuten eine Vergrößerung der in Polen beobachteten politischen Mehrwertsteuerlücke.

4.2. Karussellbetrug als Teil der Mehrwertsteuerlücke

Nach Daten aus einem Bericht der Europäischen Kommission von 2016 (der sich auf Schätzungen aus dem Jahr 2011 bezieht) reicht der Anteil der Mehrwertsteuerlücke, der auf Karussellbetrug zurückzuführen ist, von 12 % in Bulgarien bis 39 % in Frank-

venue-agency-cra/tax-canada-a-conceptual-study/tax-gap-brief-overview/overall-federal-tax-gap-report.html [Zugriff am 4.7.2024].

[106] Richtlinie (EU) 2022/542 des Rates vom 5. April 2022 zur Änderung der Richtlinien 2006/112/EG und (EU) 2020/285 in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze (ABl. EU. L. 2022 Nr. 107, S. 1 in der jeweils geltenden Fassung).

reich[107]. Es wird geschätzt, dass im Durchschnitt 24 % des Gesamtanteils der Mehrwertsteuerlücke auf Karussellbetrug zurückzuführen ist. Nach Angaben von Europol verursachte allein der Mehrwertsteuerbetrug im Zusammenhang mit dem Emissionshandel im Zeitraum 2009-2010 einen geschätzten Schaden von 5 Mrd. EUR[108]. Karussellbetrug kostet Deutschland zwischen 5 und 14 Mrd. EUR pro Jahr[109].

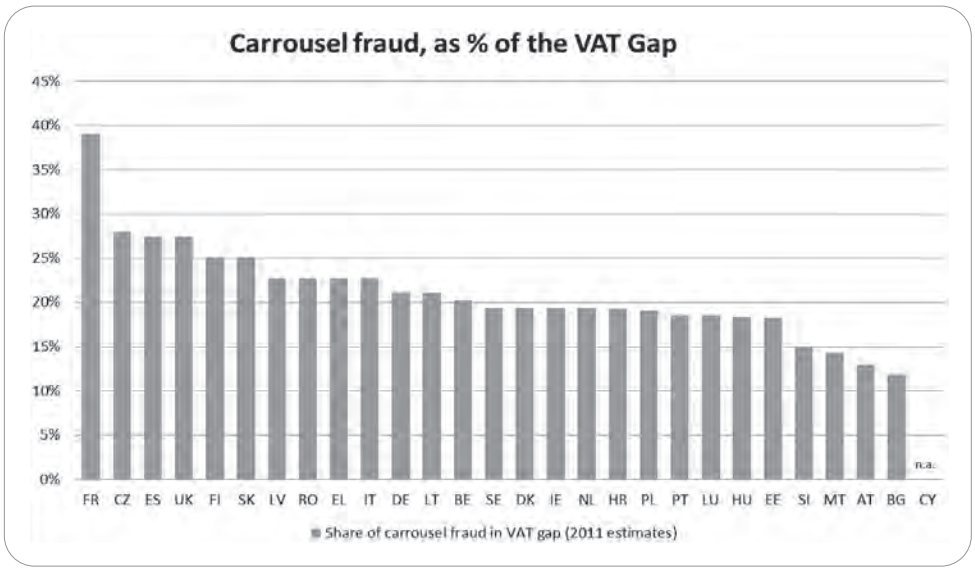


Abbildung 9: Karussellbetrug und sein Anteil an der gesamten Mehrwertsteuerlücke

Quelle: EK (2016)[110].

Der Anteil des Karussellbetrugs an der gesamten Mehrwertsteuerlücke in Polen wurde von der Europäischen Kommission im Jahr 2016 auf fast 20 % geschätzt. Der Teil der Mehrwertsteuerlücke, der nicht mit den Aktivitäten der Steuermafia zusammenhängt (nach Schätzungen aus dem Jahr 2016 - etwa 80 %), ist auf Einnahmeverluste aufgrund von inländischem Betrug und Steuerhinterziehung, Steuervermeidung, Konkursen, Zahlungsunfähigkeit und Fehlberechnungen zurückzuführen[111]. Eine Verrin-

[107] EK, Verlagerung der Steuerschuldnerschaft, Begleitdokument zum Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der befristeten Anwendung der allgemeinen Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen oberhalb eines bestimmten Schwellenwerts, SWD(2016) 457 final, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX:52016SC0457#footnoteref39 [Zugriff am 4.7.2024].

[108] *Lamensch/Ceci*, VAT fraud, S. 49 ff.

[109] CORRECTIV, Grand Theft Europe, https://correctiv.org/en/top-stories-en/2019/05/07/grand-theft-europe/ [Zugriff am 4.7.2024].

[110] https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX:52016SC0457#footnoteref39 [Zugriff am 17.7.2024].

[111] Arbeitsdokument der Kommissionsdienststellen, Folgenabschätzung, Verlagerung der Steuerschuldnerschaft, Begleitdokument zum Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der befristeten Anwendung des generellen Reverse Charge-Verfahrens auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen oberhalb

gerung der durch Karussellgeschäfte entstehenden Mehrwertsteuerlücke wird durch das Zusammenspiel von zwei Faktoren erreicht. Der erste ist die effektive Identifizierung des fiktiven Umsatzes und damit die Einstellung von fehlenden Händler bevor er mit dem nicht gezahlten Steuer verschwindet, sowohl des Maklers, bevor es ihm erfolgt, eine unbegründete Vorsteuererstattung geltend zu machen. Der zweite ist die Schaffung von Vorschriften, die die Rentabilität des Karussellbetrugs verringern, seine Organisation erschweren und dafür sorgen, dass sie sich, wenn sie einmal entdeckt sind, viel langsamer und in geringerem Umfang „regenerieren".

Seit dem vierten Quartal 2014 ist in Polen ein Rückgang der Aktivitäten von Mehrwertsteuerkarussellen zu beobachten. Gemessen wird dies an der Höhe des Umsatzes der an den Betrügereien beteiligten Unternehmen (Zwischenhändler)[112].

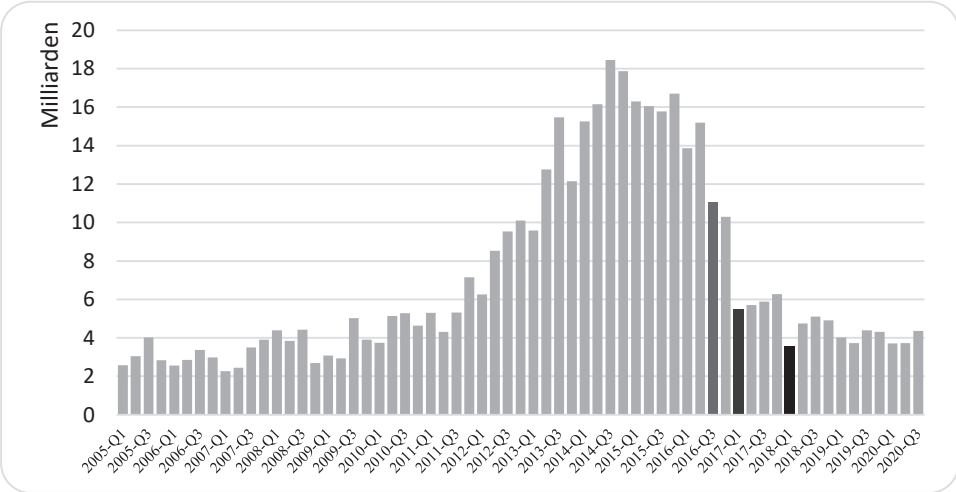


Abbildung 10: Vierteljährlicher Umsatz der Zwischenhändler: Q1 2005 – Q3 2020

Quelle: Daten des Finanzministeriums und der nationalen Steuerverwaltung.

Die Abbildung verdeutlicht die starken Rückgänge, die nach der Einführung von entscheidenden Maßnahmen zur Verringerung der Mehrwertsteuerlücke auftraten:

- JPK_VAT erste Phase - Juli 2016, Treibstoffpaket - August 2016: Der Umsatz der Zwischenhändler in den Quartalen sank um 27 %,
- JPK_VAT zweite Phase - Januar 2017: Der Umsatz der Zwischenhändler in den Quartalen sank um fast 47 %,
- SENT - April 2017: Umsätze der Zwischenhändler in den Quartalen auf ähnlichem Niveau,

eines bestimmten Schwellenwerts, Brüssel, 21.12.2016, SWD(2016) 457 final, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX:52016SC0457#footnoteref39 [Zugriff am 4.7.2024].

[112] Zwischenhändler werden von der polnischen Finanzverwaltung durch eine Analyse identifiziert, die Missing Trader mit Maklern in Verbindung bringt. Die Abbildungen 8 und 9 zeigen die Anzahl der auf diese Weise als Zwischenhändler identifizierten Unternehmen und den von ihnen verzeichneten Gesamtumsatz.

- JPK_VAT dritte Phase - Januar 2018, STIR - April 2018: Die Umsätze der Zwischenhändler in den Quartalen sanken um mehr als 43 %.

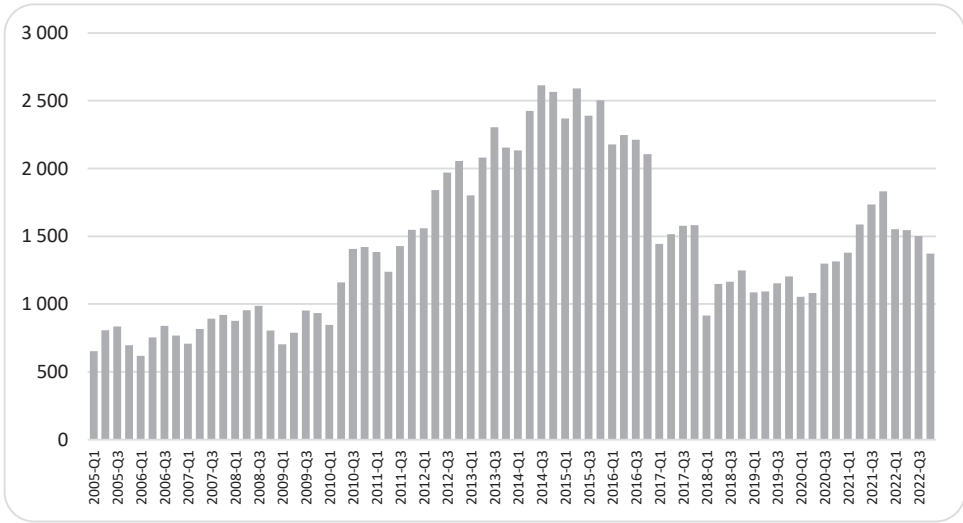


Abbildung 11: Anzahl der Zwischenhändler im Zeitraum 2005-2022

Quelle: Daten des Finanzministeriums und der nationalen Steuerverwaltung.

Nach Angaben des polnischen Finanzministeriums haben die Maßnahmen zur Verringerung der Mehrwertsteuerlücke (insbesondere JPK_VAT und STIR) zu einem erheblichen Rückgang des Umsatzes der Zwischenhändler geführt[113]. Die Daten für die Jahre 2021 und 2022 deuten darauf hin, dass sich der Umsatz und die Anzahl der Zwischenhändler sich im angegebenen Zeitraum nicht dramatisch verändert haben. Im vierten Quartal 2020 belief sich die Zahl der Unternehmen dieser Art auf 1.315 und der geschätzte Umsatz auf 5.228.144.163 PLN (ca. 1.275.157.113 EUR). Die Daten aus dem 4. Quartal 2022 zeigen, dass die Zahl der Zwischenhändler bei 1.372 liegt, während der geschätzte Umsatz 4.354.496.005 PLN (ca. 1.062.072.196 EUR) beträgt.

[113] OSR do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Druk nr 3242, Sejm IX Kadencji, S. 11, https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=965 [Zugriff am 7.7.2024].

2

VERRINGERUNG DER MEHRWERTSTEUERLÜCKE IN DER EUROPÄISCHEN UNION

1. MECHANISMEN ZUR BEKÄMPFUNG VON MEHRWERTSTEUERBETRUG IM RAHMEN DES EU-RECHTS UND IHRE UMSETZUNG IN DEN EU-LÄNDERN

1.1. Umkehrung der Steuerschuldnerschaft

[Umkehr der Steuerschuldnerschaft - Definition] Das erste Mittel, das zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs von der EK empfohlen wurde, war die Einführung der Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei der Abrechnung von Umsätzen zwischen Unternehmen (aktiven Steuerpflichtigen) im Handel mit sensiblen Gütern. Die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft bedeutet die Übertragung der Verpflichtung zur Meldung der Mehrwertsteuer vom Lieferanten auf den Käufer. Es handelt sich also um eine Umkehrung des Grundprinzips, wonach die Ausgangsmehrwertsteuer, die den steuerpflichtigen Umsatz dokumentiert, vom Lieferanten ausgewiesen wird. Bei der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft stellt der Lieferant den Nettobetrag (ohne Mehrwertsteuer) in Rechnung, und der Käufer weist die Mehrwertsteuer aus. Infolgedessen erhält der Lieferant den Mehrwertsteuerbetrag nicht vom Kunden, so dass er keine Möglichkeit hat, den Mehrwertsteuerbetrag einzubehalten und nicht an die Steuerbehörden abzuführen. Es ist der Käufer, der die Ausgangsmehrwertsteuer in seiner Steuererklärung ausweist und - vorausgesetzt, er ist zum Vorsteuerabzug berechtigt - diese Mehrwertsteuer auch als Vorsteuer behandelt. Im Falle eines Käufers, der Vorsteuerabzug geltend macht, ist die Meldung der Mehrwertsteuer daher de facto eine reine Verwaltungssache.

[Umkehrung der Steuerschuldnerschaft - Ursprünge und Entwicklung der Institution]

Die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft gab es bereits im Rahmen der Sechsten MwSt.-Richtlinie, allerdings nur für eine begrenzte Anzahl von internationalen Lieferungen[114]. EU-Länder, die die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft bei inländischen Umsätzen anwenden wollten, mussten eine Genehmigung im Rahmen eines Ausnahmeverfahrens beantragen (Art. 27 der Sechsten Richtlinie).

Ein Wendepunkt im Hinblick auf das Potenzial der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens in den EU-Ländern war die Verabschiedung der Richtlinie 2006/69/EG[115]. Sie räumte den einzelnen EU-Ländern das Recht ein, die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens auszuweiten, so dass neben grenzüberschreitenden Transaktionen auch bestimmte Kategorien von Abrechnungen inländischer Transaktio-

[114] Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. EU. L. 1977, Nr. 145, S. 1, in geänderter Fassung).

[115] Richtlinie 2006/69/EG des Rates vom 24. Juli 2006 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG hinsichtlich bestimmter Maßnahmen zur Vereinfachung der Erhebung der Mehrwertsteuer, zur Unterstützung der Bekämpfung der Steuerhinterziehung und -umgehung und zur Aufhebung bestimmter Entscheidungen über die Genehmigung von Ausnahmeregelungen (ABl. L. Nr. 221, S. 9).

nen durch ansässige Unternehmen von diesem Verfahren erfasst werden können. In der Begründung des Richtlinienentwurfs wurde betont: „Artikel 1 Nummer 7 sieht eine Ausweitung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft auf bestimmte, eigens aufgeführte Leistungen an Steuerpflichtige vor. Dies betrifft Wirtschaftssektoren, in denen sich die Steuerkontrolle für die Mitgliedstaaten als äußerst schwierig erwiesen hat, beispielsweise aufgrund der Art oder der Struktur der betreffenden Branche. Häufig sind erhebliche Einnahmeausfälle darauf zurückzuführen, dass Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer zwar in Rechnung stellen, dann aber untertauchen, ohne sie an den Fiskus abzuführen, während der Leistungsempfänger legitimerweise sein Recht auf Vorsteuerabzug ausübt“[116].

Infolgedessen wurde für die Mitgliedstaaten ein Schnellverfahren eingeführt, um die Genehmigung für Ausnahmen von den allgemeinen EU-Mehrwertsteuervorschriften zu erhalten, die bisher nur auf der Grundlage von Entscheidungen über Ausnahmeregelungen auf der Grundlage von Artikel 27 der Sechsten MwSt.-Richtlinie (jetzt Artikel 395 der Richtlinie) gewährt wurden[117]. Anträge auf Ausnahmeregelungen, die vor dem Inkrafttreten der Bestimmungen der Richtlinie 2006/69/EG (auch bekannt als „Rationalisierungsrichtlinie“) bei der Kommission gestellt wurden und unter anderem die Lieferung von Abfällen und Stahl betrafen, wurden abgeschafft. Diese Umsätze wurden nämlich von der allgemeinen Genehmigung erfasst, die nun in Artikel 199 der Richtlinie 2006/112 geregelt ist[118].

[Umkehrung der Steuerschuldnerschaft - aktuelle Regelungen]

Gemäß Artikel 194 Absatz 1 der Richtlinie 2006/112 können die Mitgliedstaaten vorsehen, dass wenn die steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen bzw. die steuerpflichtige Dienstleistung von einem Steuerpflichtigen bewirkt wird, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird, die Person, für die die Lieferung bzw. Dienstleistung bestimmt ist, die Steuer schuldet. Die Mitgliedstaaten legen die Bedingungen für die Anwendung von Absatz 1 fest (Artikel 194 Absatz 2 der Richtlinie 2006/112). Nach Artikel 196 der Richtlinie 2006/112 wird die Mehrwertsteuer von jedem Steuerpflichtigen oder jeder nichtsteuerpflichtigen juristischen Person mit Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer geschuldet, an den unter Artikel 44 fallende Dienstleistungen erbracht werden, wenn diese Dienstleistungen von einem nicht in diesem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbracht werden[119].

---

[116] Begründung des Vorschlags für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG hinsichtlich bestimmter Maßnahmen zur Vereinfachung der Erhebung der Mehrwertsteuer, zur Unterstützung der Bekämpfung der Steuerhinterziehung und -umgehung und zur Aufhebung bestimmter Entscheidungen über die Gewährung von Ausnahmeregelungen, Brüssel, 16.3.2005, KOM(2005) 89 endgültig, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:52005PC0089&from=EN [Zugriff am 5.7.2024].

[117] In Art. 395 Abs. 1 Unterabsatz 1 der Richtlinie 2006/112 heißt es: „Der Rat kann auf Vorschlag der Kommission einstimmig jeden Mitgliedstaat ermächtigen, von dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhindern“.

[118] *Terra/Kajus*, Commentary on European VAT, S. 3167.

[119] Gemäß Art. 44 der Richtlinie 2006/112: Der Ort einer Dienstleistung, die von einem Vermittler im Namen und für Rechnung eines Dritten erbracht wird, mit Ausnahme der Dienstleistungen gemäß Artikel 50, Artikel 54 und Artikel 56 Absatz 1, ist der Ort, an dem der vermittelte Umsatz gemäß den Bestimmungen dieser Richtlinie erbracht wird. Hat jedoch der Empfänger der von dem Vermittler erbrachten Dienstleistung eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer in einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dessen

An dieser Stelle sei darauf hingewiesen, dass in einem kürzlich angenommenen Projekt mit der Bezeichnung „Mehrwertsteuer im digitalen Zeitalter“ (ViDA) vorgeschlagen wird, Artikel 194 der Richtlinie 2006/112 zu ändern und den Anwendungsbereich der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft durch die Mitgliedstaaten zu erweitern[120].

[Umkehrung der Steuerschuldnerschaft - Inländische Transaktionen] OECD-Länder, die ein inländisches Reverse-Charge-Verfahren anwenden, beschränken dessen Anwendung in der Regel auf diejenigen Warenkategorien, die von der Kriminellen typischerweise für den Scheinhandel ausgewählt werden. Aus diesem Grund wurde es besonders häufig im Handel mit Unterhaltungselektronik (Mobiltelefone, integrierte Schaltkreise, Spielkonsolen, Tablets und Laptops) sowie mit Getreide und Industriepflanzen, Rohmetallen und Zwischenprodukten, Gas- und Ökostromzertifikaten und in der Telekommunikationsbranche beobachtet. Kein OECD-Land wendet für inländische Transaktionen ein allgemeines Reverse-Charge-Verfahren an, das alle inländischen B2B-Transaktionen abdeckt[121].

Die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft wurde in 22 OECD-Ländern, die auch EU-Mitgliedstaaten sind, für den Handel mit ausgewählten Waren eingeführt. Besonders verbreitet ist die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft bei der Lieferung von CO2-Emissionszertifikaten (alle EU-Länder außer Estland, Lettland, Litauen und Polen[122]), beim Handel mit Schrott und Abfällen (alle EU-Länder außer Belgien, Luxemburg und Polen[123]) und bei Bauleistungen (alle EU-Länder außer Estland, Luxemburg und Polen[124]). Die nationale Umkehrung der Steuerschuldnerschaft gilt in vielen EU-Ländern auch für die Lieferung von Gold (14 EU-Länder), elektronischen Geräten wie Laptops, Chips oder Mobiltelefonen (11 EU-Länder) und die Lieferung von Gas und Strom an steuerpflichtige Zwischenhändler (10 EU-Länder).[125]

Gebiet dieser Umsatz bewirkt wird, gilt der Ort der Dienstleistung des Vermittlers als im Gebiet des Mitgliedstaats gelegen, der dem Dienstleistungsempfänger die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, unter der diesem die Dienstleistung erbracht wurde.

[120] „Um die Zahl der Fälle zu reduzieren, in denen eine Registrierung in einem Mitgliedstaat, in dem eine inländische B2B-Lieferung besteuert wird, notwendig ist, werden die Mitgliedstaaten mit der Änderung von Artikel 194 verpflichtet, die Anwendung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft zu akzeptieren, wenn ein Lieferer, der in dem Mitgliedstaat, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird, keine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer hat, Gegenstände an eine Person liefert, die für Mehrwertsteuerzwecke in dem Mitgliedstaat erfasst ist. Mit dieser Reform wird sichergestellt, dass in diesem Fall der Lieferer, der nicht in diesem Mitgliedstaat erfasst ist, sich dort nicht registrieren lassen muss.“ - Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG hinsichtlich der Bestimmungen über die Mehrwertsteuer im digitalen Zeitalter, Brüssel, 8.12.2022. KOM(2022) 701 endgültig, eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52022PC0701 [Zugriff am 5.7.2024].

[121] OECD, Consumption Tax Trends 2022, https://www.oecd.org/en/publications/2022/11/consumption-tax-trends-2022_170b56f9.html [Zugriff am 5.7.2024].

[122] Episodische Umkehrung der Steuerschuldnerschaft für börsengehandelte Gas-, Energie- und CO2-Zertifikate im Jahr 2023 eingeführt. Die diesbezüglichen Regeln gelten vom 1. April 2023 bis zum 28. Februar 2025, sollen aber verlängert werden.

[123] Polen wendet hier geteilten Zahlung an.

[124] Polen wendet hier geteilte Zahlung an.

[125] OECD, Consumption Tax Trends 2022. 2023 wird in Polen eine episodische Umkehrung der Steuerschuldnerschaft für börsengehandelte Gas-, Energie- und CO2-Emissionszertifikate eingeführt. Die diesbezüglichen Bestimmungen sind vom 1. April 2023 bis zum 28. Februar 2025 wirksam.

Nach dem geltenden Artikel 199 Absatz 1 der Richtlinie 2006/112 gilt:
(1) Die Mitgliedstaaten können vorsehen, dass der Steuerpflichtige Empfänger die Mehrwertsteuer schuldet, an den folgende Umsätze bewirkt werden:
(a) Bauleistungen, einschließlich Reparatur-, Reinigungs-, Wartungs-, Umbau- und Abbruchleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken sowie die auf Grund des Artikels 14 Absatz 3 als Lieferung von Gegenständen betrachtete Erbringung bestimmter Bauleistungen;
(b) Gestellung von Personal für die unter Buchstabe a fallenden Tätigkeiten;
(c) Lieferung von in Artikel 135 Absatz 1 Buchstaben j und k genannten Grundstücken, wenn der Lieferer gemäß Artikel 137 für die Besteuerung optiert hat;;
(d) Lieferung von Gebrauchtmaterial, auch solchem, das in seinem unveränderten Zustand nicht zur Wiederverwendung geeignet ist, Schrott, von gewerblichen und nichtgewerblichen Abfallstoffen, recyclingfähigen Abfallstoffen und teilweise verarbeiteten Abfallstoffen, und gewissen in Anhang VI aufgeführten Gegenständen und Dienstleistungen;
(e) Lieferung sicherungsübereigneter Gegenstände durch einen steuerpflichtigen Sicherungsgeber an einen ebenfalls steuerpflichtigen Sicherungsnehmer;
(f) Lieferung von Gegenständen im Anschluss an die Übertragung des Eigentumsvorbehalts auf einen Zessionar und die Ausübung des übertragenen Rechts durch den Zessionar;
(g) Lieferung von Grundstücken, die vom Schuldner im Rahmen eines Zwangsversteigerungsverfahrens verkauft werden.
(2) Bei der Anwendung der in Absatz 1 geregelten Möglichkeit können die Mitgliedstaaten die Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen und die Kategorien von Lieferern und Dienstleistungserbringern sowie von Erwerbern oder Dienstleistungsempfängern bestimmen, für die sie von diesen Maßnahmen Gebrauch machen.
Für die Zwecke des Absatzes 1 können die Mitgliedstaaten folgende Maßnahmen ergreifen:
(a) vorsehen, dass ein Steuerpflichtiger, der auch Tätigkeiten ausübt oder Umsätze bewirkt, die nicht als steuerpflichtige Lieferungen von Gegenständen oder als steuerpflichtige Dienstleistungen im Sinne des Artikels 2 gelten, in Bezug auf die empfangenen Lieferungen von Gegenständen oder die empfangenen Dienstleistungen gemäß Absatz 1 des vorliegenden Artikels als Steuerpflichtiger gilt;
(b) vorsehen, dass nichtsteuerpflichtige Einrichtungen des öffentlichen Rechts in Bezug auf die in Absatz 1 Buchstaben e, f und g genannten Leistungen als Steuerpflichtige angesehen werden.
(4) Die Mitgliedstaaten unterrichten den Mehrwertsteuerausschuss über die gemäß Absatz 1 erlassenen innerstaatlichen Rechtsvorschriften, sofern es sich nicht um Bestimmungen handelt, die Gegenstand einer vom Rat vor dem 13. April 2006 gemäß Artikel 27 Absätze 1 bis 4 der Richtlinie 77/388/EWG erteilten Ermächtigung waren und die gemäß Absatz 1 des vorliegenden Artikels beibehalten werden.

[Fakultative vorübergehende Umkehrung der Steuerschuldnerschaft] Ein charakteristisches Merkmal der MwSt.-Mafia ist die Konzentration des fiktiven Warenhandels auf bestimmten Branchen, z. B. Elektronik oder Metall. Dies ist unter anderem darauf zurückzuführen, dass Gegenstand des fiktiven Handels eine bestimmte Art von Ware ist, was die Organisatoren des Mehrwertsteuerbetrugs dazu zwingt, Kontakte zu Unternehmen herzustellen, die bereits auf dem Markt für diese Ware tätig sind und als Zwischenhändler (Puffer) dienen können. Auch die Europäische Kommission hat festgestellt, dass sich der Steuerbetrug auf bestimmte Wirtschaftszweige konzentriert.

Um Kriminellen ihre Taten zu erschweren, wurde eine weitere Änderung der Richtlinie 2006/112 vorgenommen: So wurde den EU-Staaten das Recht eingeräumt, für einen begrenzten Zeitraum (derzeit bis zum 31. Dezember 2026) die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft auf den Binnenhandel mit bestimmten Waren und Dienstleistungen anzuwenden (Artikel 199a der Richtlinie 2006/112/EG).

Mit der Einführung des in Artikel 199a Absatz 1 der Richtlinie 2006/112/EG genannten Mechanismus unterrichten die Mitgliedstaaten den Mehrwertsteuerausschuss über den Beginn der Anwendung eines solchen Mechanismus und übermitteln ihm bestimmte Informationen. Im Gegenzug wurde mit Artikel 199b der Richtlinie 2006/112/EG auch die Möglichkeit für den Staat eingeführt, von einer spezifischen Krisenreaktionsmaßnahme Gebrauch zu machen. Im Falle der Notwendigkeit, einen plötzlichen und erheblichen Betrug zu bekämpfen, der zu erheblichen und nicht wieder gutzumachenden finanziellen Verlusten für den Haushalt eines Mitgliedstaates führen könnte, hat dieser das Recht, ein noch schnelleres Verfahren zur Einführung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft für bestimmte Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen anzuwenden.

[Wirksamkeit der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft - Analyse der EK] Am 8. März 2018 hat die Kommission dem Europäischen Parlament und dem Rat einen Bericht über ihre Bewertung der Wirksamkeit der Art. 199a und 199b der Richtlinie 2006/112/EG als Instrumente zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs vorgelegt[126]. Sie hob insbesondere hervor, dass es sich hierbei um eine Lösung mit vorübergehenden Effekt handelt und nicht um eine solche, die zu einer systemischen Beschränkung der Mehrwertsteuerlücke führen würde. Die Kommission wies darauf hin, dass „einige Mitgliedstaaten darauf hingewiesen haben, die Einführung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft in den betreffenden Sektoren zu einem deutlichen Rückgang oder zur vollständigen Unterbindung des Missing-Trader-Mehrwertsteuerbetrugs geführt habe (...) Einige Mitgliedstaaten wiesen darauf hin, dass die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft nicht gänzlich betrugssicher sei, da sie andere Möglichkeiten der Mehrwertsteuer-Umgehung ermögliche. Zugleich erklärten sie jedoch, dass die Maßnahme im Hinblick auf die Betrugsminimierung in bestimmten Bereichen wirksam sein könne (...) Einige Interessenträger hoben hervor, dass die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft nur als kurzfristige Maßnahme wirksam sei, jedoch keine langfristige Lösung darstelle."

[Branchenwechsel: Vermeidung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft] Die Kommission wurde auf die Konzentration des Steuerbetrugs auf bestimmte Sektoren aufmerksam gemacht. Da Kriminelle, um ein Steuerkarussell erfolgreich zu betreiben, Akteure auf einem bestimmten Markt in verschiedenen Ländern einbeziehen, fällt es ihnen leicht, sich an die Einführung von Gegenmaßnahmen in Form der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft „anzupassen". Dies geschieht auf zwei Arten: (1) durch die Verlagerung des Ortes der Karussellbetrugs von Ländern, in denen die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft für eine bestimmte Ware bereits eingeführt wurde, in Län-

[126] Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament über die Auswirkungen der Artikel 199a und 199b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über die Betrugsbekämpfung, COM/2018/0118 final, Brüssel 8.3.2018, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018DC0118&from=pl [Zugriff am 5.7.2024].

der, die solche Gegenmaßnahme noch nicht eingeführt haben, und (2) durch die Umstellung des fiktiven Umsatzes im selben Land auf andere, verwandte Waren aus derselben Branche, deren Umsatz der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft noch nicht unterworfen wurde. Die Kommission weist darauf hin, dass „Ein paar Mitgliedstaaten gaben an, dass nach Einführung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft für Mobiltelefone, Mikroprozessoren, Tablet-Computer, PCs und Laptops eine Verlagerung der betrügerischen Aktivitäten hin zu ähnlichen Waren, wie zum Beispiel Kameras, Spielkonsolen, Bildschirme, Druckerpatronen oder elektronische Geräte und elektrische Haushaltsgeräte, stattgefunden habe. Ein Mitgliedstaat stellte Betrug im Sektor Mehl, Futterpflanzen und pflanzliche Öle fest, was auf eine Verlagerung infolge der Einführung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft im Getreidesektor zurückzuführen sein könnte. (…) Eine Anzahl von Mitgliedstaaten stellte nach Einführung der Maßnahme eine Betrugsverlagerung in andere Mitgliedstaaten fest, und eine ebenso große Anzahl von Mitgliedstaaten verzeichnete keine solche Verlagerung."

Das Phänomen der flexiblen Übertragung von fiktiven Umsätzen zwischen verschiedenen Arten von elektronischen Geräten wurde der Europäischen Kommission unter anderem von der lettischen Regierung zur Kenntnis gebracht. Im Durchführungsbeschluss, mit der das Land ermächtigt wurde, die Verpflichtung zur Verlagerung der Mehrwertsteuer auf den Handel mit weiteren Kategorien elektronischer Geräte umzusetzen, wies der EU-Rat darauf hin, dass „nach den von Lettland vorgelegten Informationen [...] die Betrugsfälle in Zusammenhang mit der Lieferung von Spielkonsolen nach der Einführung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft für Lieferungen von Mobiltelefonen, Tablet-Computern, Laptops und integrierten Schaltkreisen zu[nahmen]. Spielkonsolen sind besonders betrugsanfällig, da sie relativ klein sind, einen relativ hohen Wert haben und der Handel über das Internet gut ausgebaut ist." Daher haben die lettischen Behörden die Genehmigung zur Umkehrung der Steuerschuldnerschaft bei Spielkonsolen beantragt und 2018 die entsprechende Genehmigung der EU erhalten[127]. Das Ausmaß des fiktiven Handels wird durch die Anzahl der lettischen Unternehmen belegt, die damals beteiligt waren. In ihrem Antrag an den EU-Rat wies die lettische Regierung unter anderem darauf hin, dass bereits „2017 wurde festgestellt, dass es 14 Strohfirmen gab, die im Sektor der Lieferungen von Spielkonsolen tätig waren, das entspricht 6,4 % aller Unternehmen in diesem Sektor. Von den 219 erfassten mehrwertsteuerpflichtigen Personen, die im Sektor der Lieferungen von Spielkonsolen tätig waren, machten im Jahr 2016 acht die MwSt. für Geschäfte mit anderen als Strohfirmen klassifizierten Steuerpflichtigen als Vorsteuer geltend (3,7 % aller für Mehrwertsteuerzwecke registrierten Personen)"[128].

Ein ähnliches Phänomen wurde in einem anderen baltischen Land, Litauen, beobachtet. Wie der Durchführungsbeschluss des EU-Rates über die Ausweitung der An-

[127] Durchführungsbeschluss (EU) 2018/457 des Rates vom 13. März 2018 zur Ermächtigung der Republik Lettland, eine von Artikel 193 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Sonderregelung einzuführen, ABlEU 20.3.2018, L 77/14; https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:32018D0457&from=EN [Zugriff am 5.7.2024].

[128] Vorschlag für einen Durchführungsentscheidung des Rates zur Ermächtigung der Republik Lettland, eine von Artikel 193 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Sondermaßnahme einzuführen, Brüssel, 9.2.2018, COM(2018) 59 final, 2018/0024(NLE), https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0059 [Zugriff am 5.7.2024].

wendung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft in diesem Land besagt, hat „Litauen [...] festgestellt, dass Elektronikgeräte wie Laptops, Mobiltelefone, Tablets und Festplatten Gegenstand von Mehrwertsteuerbetrug sind. Diese Geräte werden in anderen Mitgliedstaaten erworben, und bevor sie an Einzelhändler oder direkt an die Verbraucher geliefert werden, finden mehrere Transaktionen zwischen Missing Traders statt, die keine Mehrwertsteuer an das Finanzamt abführen. Bei Kontrollen in Litauen wurden für den Zeitraum 2016-2017 Mehrwertsteuerausfälle bei Elektronikgeräten von etwa 6 Mio. EUR ermittelt, was erhebliche Einnahmenverluste für den Staatshaushalt darstellt."[129] Daraufhin beantragte Litauen bei den EU-Behörden die Genehmigung zur Anwendung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft auf Festplatten. Die litauischen Behörden betonten, dass „die Erfahrungen anderer Mitgliedstaaten zeigen, dass sich der Betrug nach der Einführung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft für die in Artikel 199a der MwSt.-Richtlinie genannten elektronischen Geräte auf andere elektronische Geräte verlagert." - darunter zum Beispiel Festplatten.

Die punktuelle Anwendung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft hat nicht nur zur Folge, dass der Gegenstand des fiktiven Handels von einer Ware auf eine andere verlagert wird (z. B. von der Lieferung von Treibhausgasemissionszertifikaten auf die Lieferung von Gas und Strom, von Mobiltelefonen auf Tablets, von Getreide auf Metalle), sondern auch, dass die Betrüger ihre Aktivitäten in jene EU-Mitgliedstaaten verlagern, die noch keine entsprechende Maßnahme eingeführt haben. Wie die Europäische Kommission in ihrem Bericht an den EU-Rat und das Europäische Parlament vom März 2018 feststellte, „nach Ansicht einiger Mitgliedstaaten ist eine Betrugsverlagerung in einen Mitgliedstaat, der keine Umkehrung der Steuerschuldnerschaft eingeführt hat, wahrscheinlich, da die Betrüger nach neuen Betrugsmöglichkeiten suchen. Einige Mitgliedstaaten erklärten, dass in ihrem Hoheitsgebiet Betrugsrisiken entstanden seien, nachdem im benachbarten Mitgliedstaat die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft eingeführt worden war"[130]. Die Anwendung der Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf bestimmte Getreidesorten in Rumänien führte zu einem Anstieg der Betrugsfälle bei derselben Ware in Ungarn. Die Einführung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft beim Handel mit Treibhausgasemissionen in Frankreich führte zu einer Verlagerung dieses Betrugs nach Belgien, und die Anwendung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft beim Handel mit Mobiltelefonen im Vereinigten Königreich führte zu einer Verlagerung der kriminellen Aktivitäten in die Niederlande und nach Deutschland[131].

[129] Vorschlag für einen Durchführungsentscheidung des Rates zur Ermächtigung Litauens, eine von Artikel 193 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Regelung einzuführen, Brüssel, 21.1.2019, KOM(2019) 9 endgültig, https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2019:0009:FIN:DE:PDF [Zugriff am 5.7.2024].

[130] Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament über die Auswirkungen der Artikel 199a und 199b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über die Betrugsbekämpfung, COM/2018/0118 final, Brüssel 8.3.2018, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018DC0118&from=pl [Zugriff am 5.7.2024].

[131] Arbeitsdokument der Kommissionsdienststellen, Folgenabschätzung, Verlagerung der Steuerschuldnerschaft, Begleitdokument zum Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der befristeten Anwendung der allgemeinen Umkehrung der Steuerschuldnerschaft auf Lieferungen von Gegenständen und Dienst-

[Ablehnung des GRCM-Konzepts durch die EK im Jahr 2006] Eine Möglichkeit, das Problem der punktuellen Wirksamkeit der Anwendung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft auf nur ausgewählte Kategorien von Gegenständen und Dienstleistungen zu lösen, war die Idee der Einführung eines Systems der allgemeinen, generalisierten Umkehrung der Steuerschuldnerschaft (eng. *Generalised Reverse Charge Mechanism,* GRCM). Diese würde nicht auf den Umsatz einer bestimmten Ware, sondern auf die gesamten MwSt.-Konten aller oder bestimmter Kategorien von in einem bestimmten Land tätigen MwSt.-Steuerpflichtigen angewendet. Österreich (2005) und Deutschland (2006) beantragten bei der Kommission die Genehmigung zur Einführung dieser Regelung als Ausnahmeregelung vom EU-Mehrwertsteuersystem auf der Grundlage von Artikel 27 der Sechsten Richtlinie (jetzt Artikel 395 der Richtlinie 2006/112). Österreich beantragte die Einführung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft für alle Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen zwischen Unternehmen (B2B), bei denen der Rechnungswert 10.000 EUR übersteigt. Wenn der Wert einer einzelnen Rechnung 10.000 EUR nicht übersteigt, würde die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft gelten, wenn die Lieferungen an den Kunden 40 000 EUR im Rechnungszeitraum übersteigen. In dem genannten Vorschlag betonte die österreichische Regierung, dass sich die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft im Bausektor bewährt habe und dass die allgemeine Anwendung dieses Systems wirksam gegen „Missing-Trader"-Delikte vorgehen würde. Deutschland hingegen beabsichtigte, die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft für alle Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen zwischen Unternehmen (B2B) einzuführen, deren Rechnungswert 5.000 Euro übersteigt[132]. Österreich schätzte seinerzeit, dass sich die Gesamtverluste aufgrund von Mehrwertsteuerbetrug auf 4,4 % der gesamten Mehrwertsteuereinnahmen beliefen, gab aber keine genaue Schätzung ab, wie viel davon auf Missing Trader zurückzuführen war. Deutschland gab in seinem Antrag an, dass es jedes Jahr 2% seiner MwSt.-Einnahmen durch Missing-Trader-Betrug verliert.

Als die Kommission die Anträge Deutschlands und Österreichs auf Ausnahmeregelungen ablehnte, begründete sie ihre Entscheidung mit der unverhältnismäßigen Zunahme der den Steuerpflichtigen auferlegten Pflichten, insbesondere im Zusammenhang mit der Überprüfung des Status ihrer Käufer. Gleichzeitig wies sie auf die negativen Auswirkungen der Einführung einer allgemeinen Umkehrung der Steuerschuldnerschaft in Bezug auf die Anhäufung von Mehrwertsteuer beim Einzelhändler (dem Unternehmen, das Gegenstände und Dienstleistungen an die Verbraucher verkauft) hin, die die Rentabilität der Verlagerung eines Teils seiner Tätigkeiten auf den grauen Markt (ohne Registrierung und ohne Abführung der Mehrwertsteuer) erhöht. Die Europäische Kommission betonte: „Auch steht zu erwarten, dass neue Betrugsmöglichkeiten und -muster entstehen, wenn die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft für weitere Bereiche genehmigt wird. Geht die Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger über, wäre es für das letzte Unternehmen in der Unterneh-

leistungen oberhalb eines bestimmten Schwellenwerts, Brüssel, 21.12.2016, SWD(2016) 457 final, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX:52016SC0457#footnoteref39. [Zugriff am 5.7.2024].

[132] Mitteilung der Kommission an den Rat gemäß Artikel 27 Absatz 3 der Richtlinie 77/388/EWG, Brüssel, 19.7.2006, KOM(2006) 404 endgültig, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:52006DC0404&from=PL [Zugriff am 5.7.2024].

merkette interessanter zu verschwinden. Klar ist auch, dass die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft das Problem der Schwarzverkäufe (Verkäufe ohne Rechnung) nicht lösen kann, die außerhalb des offiziellen Wirtschaftskreislaufs bleiben. Für einen Steuerpflichtigen, der am Ende der Unternehmerkette die Mehrwertsteuer in Rechnung stellen muss, wird der Anreiz, Waren und Dienstleistungen „schwarz" erwerben zu wollen, größer, weil er nun den gesamten MwSt.-Betrag schuldet und nicht mehr nur den dem „Mehrwert" entsprechenden Teilbetrag" [133].

Mit der Zunahme von Karusselldelikten und dem daraus resultierenden Verlust von Mehrwertsteuerzahlungen an die nationalen Haushalte wurde von den betroffenen Mitgliedstaaten zunehmend die Frage aufgeworfen, ob es den einzelnen Ländern gestattet werden sollte, eine universelle Verlagerung der Steuerschuldnerschaft einzuführen. Das Projekt zur Einführung einer universellen Verlagerung der Steuerschuldnerschaft bei Inlandsumsätzen wurde in den Jahren 2008-2009 und im Oktober 2015 innerhalb der Europäischen Union diskutiert. Die Europäische Kommission lehnte den Vorschlag von vier Mitgliedstaaten - Österreich, Bulgarien, der Tschechischen Republik und der Slowakei - ab. Österreich und die Tschechische Republik gaben jedoch ihre Bemühungen nicht auf, eine Genehmigung für die vorübergehende Anwendung der universellen Verlagerung der Steuerschuldnerschaft im Inlandsverkehr zu erhalten[134]. Auf starken Druck der Kläger hin legte die Kommission schließlich am 21. Dezember 2016 einen Entwurf zur Änderung der Richtlinie vor, um den Mitgliedstaaten die vorübergehende Anwendung der universellen Umkehrung der Steuerschuldnerschaft auf Inlandsumsätze zu ermöglichen[135].

[Einführung der GRCM-Option - Änderung des EK-Ansatzes im Jahr 2018] Mit der Richtlinie 2018/2057 wurde schließlich die Möglichkeit für EU-Länder eingeführt, eine Genehmigung der EU zu beantragen, um in ihrem Hoheitsgebiet eine allgemeine (generelle) Umkehrung der Steuerschuldnerschaft einzuführen[136]. Gemäß Artikel 199c Absatz 1 der Richtlinie 2006/112: „(...) kann ein Mitgliedstaat bis zum 30. Juni 2022 eine generelle Umkehrung der Steuerschuldnerschaft auf nicht grenzübergreifende Lieferungen einführen, wonach die Mehrwertsteuer von dem Steuerpflichtigen geschuldet wird, an den Gegenstände oder Dienstleistungen geliefert werden, die alle einen Schwellenwert von 17 500 EUR je Umsatz übersteigen". Die Anwendung des GRCM-Mechanismus war möglich, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt waren: (1) die in Artikel 199c der Richtlinie 2006/112 genannten formalen Anforderungen und (2) die Kriterien in Bezug auf die Größe der Mehrwertsteuerlücke in dem betreffenden Land und das Ausmaß der dort festgestellten Karusselldelikte. In den Erwägungsgründen der genannten Richtlinie heißt es ausdrücklich: „Um das Risiko der Betrugsverlagerung zwischen Mitgliedstaaten zu verringern, sollten Mitgliedstaaten, die bestimmte

[133] Ebd.

[134] Outcome of the Council meeting; 3442nd Council meeting Economic and Financial Affairs Brussels, 15 January 2016, https://www.consilium.europa.eu/media/22958/st05213en16-v2.pdf [Zugriff am 5.7.2024].

[135] *Michalik*, Zeszyty mBank– CASE 147/2017.

[136] Richtlinie (EU) 2018/2057 des Rates vom 20. Dezember 2018 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem im Hinblick auf die befristete generelle Umkehrung der Steuerschuldnerschaft auf Lieferungen bestimmter Gegenstände und Dienstleistungen oberhalb eines bestimmten Schwellenwertes (ABl. EU. L. 2018 Nr. 329, S. 3).

Kriterien hinsichtlich des Ausmaßes des Betrugs, insbesondere im Zusammenhang mit dem Karussellbetrug, erfüllen und nachweisen können, dass andere Gegenmaßnahmen nicht ausreichen, um diese Art von Betrug zu bekämpfen, die generelle Umkehrung der Steuerschuldnerschaft anwenden dürfen". Die Bestimmung von Artikel 199c der Richtlinie 2006/112 wurde nicht geändert, so dass die Richtlinie jetzt (d.h. nach dem 30. Juni 2022) nicht mehr die Möglichkeit vorsieht, GRCM einzusetzen. Das erste EU-Land, das bei der Europäischen Kommission einen Antrag auf Genehmigung der Anwendung eines allgemeinen Reverse-Charge-Verfahrens für die Mehrwertsteuer gestellt hat, war die Tschechische Republik, die diese Genehmigung im November 2019 erhielt[137]. Letztendlich hat die Tschechische Republik die generelle Umkehrung der Steuerschuldnerschaft nicht eingeführt und sich dafür entschieden, dem Beispiel anderer EU-Länder zu folgen und die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft weiterhin punktuell in den Sektoren einzuführen, in denen die Mehrwertsteuermafia besonders intensiv tätig ist.

[GRCM-Bewertung] Der GRCM-Mechanismus wird in der Literatur eher skeptisch beurteilt. Es wird betont, dass seine Einführung den Steuerpflichtigen zusätzliche administrative Verpflichtungen auferlegt, um den Status des Empfängers (B2B-Transaktionen) und die Schwellenwerte zu überprüfen. Zudem ist die Ausstellung von Rechnungen ohne Mehrwertsteuer an einen Verbraucher (Nichtsteuerpflichtigen) nicht zulässig und führt zu einer Steuernachzahlung und bestimmten weiteren Konsequenzen, einschließlich Steuerstrafen. Wenn die Anwendung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft an Quotenschwellen gebunden ist, besteht außerdem die Gefahr, dass diese Schwellenwerte falsch festgesetzt werden. Außerdem wird argumentiert, dass dieses System die Mehrwertsteuer *de facto* zu einer Steuer macht, die der allgemeinen Einzelhandelsumsatzsteuer ähnelt (eng. *Retail Sales Tax*, RST), was der Idee einer Mehrwertsteuer widerspricht[138]. Bei diesem System wird die Mehrwertsteuerrechnung zu einer „Nettorechnung", auf der der Steuerpflichtige in einer B2B-Beziehung überhaupt keine Steuer ausweist. Der Käufer, der zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, zahlt die Mehrwertsteuer tatsächlich auch nicht, sondern weist sie nur „verwaltungstechnisch" in seiner Steuererklärung aus (Ausgangsumsatzsteuer = Vorsteuer). In der Fachliteratur wird zwar der Nachteil der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft hervorgehoben - die Rentabilität der Verlagerung eines Teils des Einzelhandelsgeschäfts, bei dem die Mehrwertsteuer schließlich auf der Rechnung erscheint, in die Schattenwirtschaft wird erhöht - doch wird die potenzielle Wirksamkeit der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft als Mechanismus zur Verringerung der Rentabilität des Missing-Trader-Betrugs allgemein nicht bestritten. Es besteht jedoch die Befürchtung, dass GRCM durch die Beseitigung oder Verringerung einer bestimmten Art von Betrug, neue Arten des Mehrwertsteuerbetrugs auslöst oder die kriminelle Tätigkeit auf andere Verkaufskanäle verlagert. Die potenzielle Gefahr einer Verlagerung des Mehrwertsteuerbetrugs von der Tschechischen Republik nach Polen als Folge der ge-

[137] Durchführungsbeschluss (EU) 2019/1903 des Rates vom 8. November 2019 zur Ermächtigung der Tschechischen Republik, abweichend von Artikel 193 der Richtlinie 2006/112/EG ein allgemeines Reverse-Charge-Verfahren anzuwenden, Amtsblatt der EU vom 14.11.2019, L 293/101 (nicht in Kraft) https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:32019D1903 [Zugriff am 5.7.2024].

[138] *de la Feria*, ECTR 4/2019.

planten Einführung der GRCM in der Tschechischen Republik wurde vom polnischen Finanzministerium analysiert[139].

1.2. Gesamtschuldnerische Haftung des Leistungsempfängers

[Gesamtschuldnerische Haftung in den EU-Ländern] Die *gesamtschuldnerische Haftung des* Leistungsempfängers für die Mehrwertsteuer des Lieferanten (eng. *third party's joint and several liability*) ist der zweite der in der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgeführten fakultativen Mechanismen, deren Anwendung den Mitgliedstaaten bei der Bekämpfung von Steuerbetrug helfen kann. Gemäß Artikel 205 der Richtlinie 2006/112 können die Mitgliedstaaten vorbehaltlich bestimmter Ausnahmen vorsehen, dass eine andere Person als der Steuerschuldner gesamtschuldnerisch mit dieser Person für die Entrichtung der Steuer haftet. Die überwiegende Mehrheit der EU-Länder (immerhin 20 von 27) hat diese Lösung für Inlandsumsätze eingeführt. Die einzigen Ausnahmen sind Österreich, Zypern, Estland, Finnland, Schweden, Lettland und Litauen[140]. Die Länder, die die gesamtschuldnerische Haftung eingeführt haben, können nach ihrem Anwendungsbereich unterteilt werden[141]:

1) Länder, in denen die gesamtschuldnerische Haftung für alle Arten von Geschäften gilt, ungeachtet weiterer Beschränkungen, die sich u. a. auf die mangelnde Sorgfalt des Käufers und den Betrag des Geschäfts beziehen, d. h. Belgien, Bulgarien, Deutschland, Griechenland, Kroatien, Luxemburg, Malta, Portugal, Slowakei, Slowenien, Spanien, Tschechische Republik und Ungarn.

2) Länder, die die gesamtschuldnerische Haftung nur auf bestimmte Arten von Umsätzen anwenden: Dänemark (Lieferung von Gegenständen), Frankreich (Lieferung von Gegenständen)[142], die Niederlande (Lieferung von elektronischen Geräten), Irland[143], Polen[144], Rumänien (Steuerlagerumsätze) und Italien[145].

---

[139] DGP, W efekcie uszczelnienia VAT maleje ryzyko związane z odwróconym VAT w Czechach, https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1398578,uszczelnienie-vat-odwrocony-vat-w-czechach.html [Zugriff am 5.7.2024].

[140] In Ungarn sind die Lagerbetreiber zusammen mit dem Eigentümer der gelagerten Waren für die Mehrwertsteuer auf die aus dem Lager verschwundenen Waren mitverantwortlich. *Annacondia/Herrero Moreno*, EU VAT Compass 2023/2024.

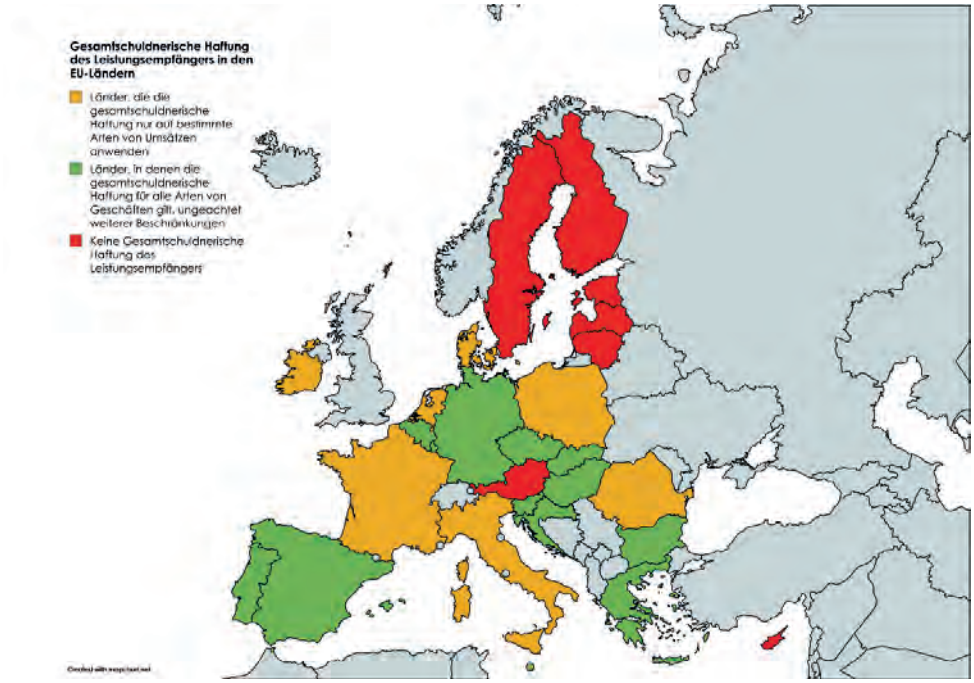
[141] Informationen über die Rechtssysteme anderer Länder erhalten durch IOTA und per: *Annacondia/Herrero Moreno,* EU VAT Compass 2023/2024.

[142] In Frankreich erstreckt sich die Drittschuldnerschaft auf alle Vorgänge, die eine strafrechtliche Haftung nach sich ziehen.

[143] Lieferung von Waren und Dienstleistungen durch Anbieter von Zugang zu mobilen Handelsplattformen, Dienstleistungen von Veranstaltern und Entertainern.

[144] Ursprünglich waren dies Waren aus Anlage 13 des Mehrwertsteuergesetzes, während ab November 2019 die gesamtschuldnerische Haftung für Waren aus der neuen Anlage 15 - Waren und Dienstleistungen, die der getrennten Zahlung unterliegen - gilt.

[145] Insbesondere Telekommunikations- und Computerausrüstung, Fahrzeuge, Reifen.



Karte 1: Gesamtschuldnerische Haftung des Leistungsempfängers in den EU-Ländern

Quelle: zusammengestellt aus IBFD-Daten.

Im Jahr 2018. UK[146], und 2019 Deutschland[147] erweiterte die gesamtschuldnerische Haftung in bestimmten Fällen auf Online-Plattformen.

[Gesamtschuldnerische Haftung - Karrussellbetrug] Einige EU-Länder wenden die gesamtschuldnerische Haftung besonders umfassend an. Ein Beispiel für ein solches Land war das Vereinigte Königreich, für das die gesamtschuldnerische Haftung ein wichtiges Instrument im Kampf gegen Karusselldelikte war. Im Jahr 2006 UK schätzte, dass die Aktivitäten der MWSt.-Mafia für einen Rückgang der britischen Staatseinnahmen von mehr als 1,5 Milliarden Pfund pro Jahr verantwortlich waren. Die britischen Rechtsvorschriften, die den Rechtsstreit vor dem EuGH in der Rechtssache C-384/04[148] auslösten, sahen eine gesamtschuldnerische Haftung vor, wenn der Erwerber zum Zeitpunkt der Lieferung wusste oder berechtigten Grund zu der Annahme hatte, dass die Mehrwertsteuer für diesen Umsatz oder für eine frühere oder spätere Lieferung dieser Gegenstände ganz oder teilweise nicht entrichtet worden war oder nicht entrichtet werden würde[149]. Die Finanzbehörden könnten auch eine Sicherheitsleistung verlangen,

[146] HMRC, Guidance: VAT: online marketplace seller checks, https://www.gov.uk/guidance/vat-online-marketplace-seller-checks [Zugriff am 5.7.2024].

[147] *Grambeck*, IVM 2019.

[148] Urteil des EuGH vom 11.5.2006 in der Rechtssache C-384/04, Commissioners of Customs & Excise und Attorney General gegen Federation of Technological Industries u. a., ECLI:EU:C:2006:309.

[149] Zu den Rechtsvorschriften über die gesamtschuldnerische Haftung siehe Abschnitt 77A des Value Added Tax Act 1994; HMRC, Joint and several liability for unpaid VAT (VAT Notice 726), https://www.gov.uk/guidance/joint-and-several-liability-for-unpaid-vat-notice-726 [Zugriff am 5.7.2024].

und zwar sowohl als Sicherheit für die künftig für die Lieferungen geschuldeten Beträge als auch als Sicherheit für die zu erstattenden Steuerbeträge (bei einem Überschuss der Vorsteuer über die Ausgangssteuer)[150]. In der Rechtssache C-384/04 stellte der EuGH fest, dass es mit dem EU-Recht vereinbar ist, „(....) eine Regelung (…) zu erlassen, wonach ein Steuerpflichtiger, an den eine Lieferung von Gegenständen oder eine Dienstleistung bewirkt worden ist und der wusste oder für den hinreichende Verdachtsgründe dafür bestanden, dass die aufgrund dieser oder einer früheren oder späteren Lieferung oder Dienstleistung fällige Mehrwertsteuer ganz oder teilweise unbezahlt bleiben würde, gesamtschuldnerisch mit dem Steuerschuldner auf Zahlung dieser Steuer in Anspruch genommen werden kann. Eine solche Regelung muss jedoch den allgemeinen Rechtsgrundsätzen, die Teil der Gemeinschaftsrechtsordnung sind und zu denen u. a. die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit gehören, genügen“[151].

1.3. Austausch von Steuerinformationen zwischen EU-Ländern - ausgewählte Initiativen

[Anwendungsbereich des Informationsaustauschs im Bereich der Mehrwertsteuer - Verordnung 904/2010] Die Rechtsgrundlage für den Austausch von Steuerinformationen zwischen den EU-Ländern im Bereich der Mehrwertsteuer ist in erster Linie die Verordnung 904/2010[152]. Sie sieht zahlreiche Formen der Zusammenarbeit zwischen den Steuerverwaltungen in der EU vor, darunter den Informationsaustausch auf Ersuchen (Kapitel II), den Informationsaustausch ohne vorheriges Ersuchen (Kapitel III) und ein System gleichzeitiger Prüfungen (eng. *joint audits*) (Kapitel VIII). Kapitel V befasst sich mit der Speicherung und dem Austausch bestimmter Informationen - dies ist die Grundlage für den Zugriff auf Daten aus den zusammenfassenden Meldungen. Die Verordnung 904/2010 ist mehrfach geändert worden. Unter anderem wurden Ende 2018 Änderungen zur Verbesserung der Verwaltungszusammenarbeit eingeführt, darunter ein Kapitel über die Anwesenheit bei Verwaltungsstellen und bei gleichzeitigen Verwaltungsverfahren[153]. Wesentliche Änderungen wurden auch am *CESOP* (Zentrales Elektronisches Zahlungsinformationssystem, eng. *Central Electronic System of Payment Information*) vorgenommen[154]. Weitere wichtige Änderungen der Verordnung

[150] *Namysłowski/Sachs*, Dyrektywa VAT, S. 890 f. Aktueller Wortlaut: „(…) zum Zeitpunkt der Lieferung wusste die Person oder hatte den begründeten Anlass zu der Vermutung, dass ein Teil oder die gesamte für diese Lieferung oder für eine frühere oder spätere Lieferung dieser Gegenstände geschuldete Mehrwertsteuer unbezahlt bleiben würde“. Abschnitt 77A, MwSt.-Gesetz 1994; https://www.gov.uk/guidance/joint-and-several-liability-for-unpaid-vat-notice-726#extracts-from-the-value-added-tax-act-1994 [Zugriff am 5.7.2024].

[151] Urteil des EuGH vom 11.5.2006 in der Rechtssache C-384/04, Commissioners of Customs & Excise und Attorney General gegen Federation of Technological Industries u.a., EU:C:2006:309.

[152] Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates vom 7. Oktober 2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer (ABl. EU. L. 2010, Nr. 268, S. 1, in der jeweils geltenden Fassung).

[153] Verordnung (EU) 2018/1541 des Rates vom 2. Oktober 2018 zur Änderung der Verordnungen (EU) Nr. 904/2010 und (EU) 2017/2454 in Bezug auf Maßnahmen zur Stärkung der Verwaltungszusammenarbeit auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer (ABl. EU. L. 2018 Nr. 259, S. 1).

[154] Durchführungsverordnung (EU) 2022/1504 der Kommission vom 6. April 2022 mit Durchführungsvorschriften zur Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates hinsichtlich der Einrichtung eines zentralen elektronischen Zahlungsinformationssystems (CESOP) zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs (ABl. EU. L. 2022, Nr. 235, S. 19).

904/2010 sind im ViDA-Paket enthalten[155]. Unter den Durchführungsverordnungen zur Verordnung 904/2010 ist die Verordnung Nr. 79/2012 der Kommission vom 31.1.2012 für den automatischen Informationsaustausch besonders relevant[156]. EU-Verordnungen bedürfen keiner Umsetzung in nationales Recht - sie sind unmittelbar anwendbar und in allen ihren Teilen verbindlich. Nationale Regelungen haben insoweit nur ordnenden und klarstellenden technischen und organisatorischen Charakter[157].

[MIAS/VIES] Die Verordnung 904/2010 verpflichtet die Mitgliedstaaten, dafür zu sorgen, dass Personen, die an innergemeinschaftlichen Umsätzen beteiligt sind, die Gültigkeit der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ihrer Gegenparteien aus allen EU-Ländern überprüfen können. Diese Bestimmung gibt den Steuerpflichtigen somit ein Instrument an die Hand, um die steuerliche Zuverlässigkeit ihrer Partner vorab zu überprüfen. Dies ist umso wichtiger, als die Art und Gültigkeit der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer einer Gegenpartei auch über das Recht auf Anwendung des 0 %-Satzes/der Befreiung von der Mehrwertsteuer entscheidet. Das System zur Beschaffung dieser Informationen heißt Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem (MIAS, eng. *VAT Information Exchange System*, VIES).

Beispiel:

Ein deutscher Steuerpflichtiger, der die Gültigkeit einer USt-IdNr. auf der EG-Website (https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/#/vat-validation) im MIAS-System überprüft, bestätigt auch die Adressangaben und den Namen des polnischen Steuerpflichtigen. Nachstehend finden Sie ein Beispiel für die Überprüfung der Nummer 7740001454.

MwSt-Nummer gültig

Mitgliedstaat / Nordirland	PL
MwSt-Nummer	7740001454
Zeitpunkt des Eingangs der Anfrage	30/12/2024 07:10:35
Name	ORLEN SPÓŁKA AKCYJNA
Adresse	CHEMIKÓW 7 09-411 PŁOCK
Abfrage-Nummer	

[155] Vorschlag für eine Verordnung des Rates zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 hinsichtlich der im digitalen Zeitalter erforderlichen Vereinbarungen über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, KOM/2022/703 endgültig, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX%3A52022PC0703&amp%3Bqid=1674472194063 [Zugriff am 5.7.2024].

[156] Durchführungsverordnung (EU) Nr. 79/2012 der Kommission vom 31. Januar 2012 zur Festlegung von Durchführungsbestimmungen zu bestimmten Vorschriften der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer (Neufassung) (ABl. EU. L. 2012, Nr. 29, S. 13, in der jeweils geltenden Fassung).

[157] Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 10 lutego 2012 r. w sprawie wyznaczenia jednostek odpowiedzialnych za nadzór i wymianę informacji o VAT oraz sposobu realizacji wymiany informacji o VAT, Dz. Urz. MF z 2012 r. poz. 7.

Der polnische Steuerpflichtige hingegen prüft nur die Tätigkeit der USt-IdNr. des deutschen Steuerpflichtigen, ohne anzugeben, wem diese Nummer gehört und wie die Anschrift des Kunden lautet.



MwSt-Nummer gültig

Mitgliedstaat / Nordirland	DE
MwSt-Nummer	813859889
Zeitpunkt des Eingangs der Anfrage	30/12/2024 07:11:56
Name	---
Adresse	---
Abfrage-Nummer	

Die Rolle der MIAS-Datenbank wird durch die Tatsache eingeschränkt, dass der Umfang der von den Staaten bereitgestellten Daten nicht einheitlich ist. Sie sind je nach dem Land, in dem der zu prüfende Steuerpflichtige registriert ist, unterschiedlich detailliert. Die Nutzung der MIAS-Datenbank wird auch durch die Praxis einiger Länder beeinträchtigt, Steuerpflichtige rückwirkend aus der Datenbank zu streichen (z. B. Deutschland und die Tschechische Republik)[158].

[Informationsaustausch auf Ersuchen] Detaillierte Daten über die Wirksamkeit des Verfahrens des Informationsaustauschs auf Anfrage sind im Bericht des LRH-PL vom 7. Juni 2019 enthalten. Wie der LRH-PL mitteilt, hat die polnische Seite im Rahmen des MwSt.-Informationsaustauschs zwischen 2007 und 2018 (Q1-Q3) 62.125 Auskunftsersuchen an die Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten gerichtet. Die meisten Anfragen waren an Deutschland, die Tschechische Republik, die Slowakei und das Vereinigte Königreich gerichtet. Im Rahmen des Austauschs von Mehrwertsteuerinformationen zwischen 2007 und 2018 (Q1-Q3) erhielt Polen 28.390 Auskunftsersuchen aus anderen EU-Mitgliedstaaten, die meisten davon aus Deutschland, der Tschechischen Republik, der Slowakei und Lettland. Die Ersuchen aus diesen Ländern machten 61,8 % aller in diesem Zeitraum eingegangenen Ersuchen aus[159].

Polen gehörte im Zeitraum 2014-2016 zu der Gruppe von Ländern mit einem hohen Anteil an verspäteten Antworten, d. h. nach Ablauf der Grundfrist. Im Zeitraum 2014-2016 lag die durchschnittliche Zahl der verspäteten Antworten in den EU-Mitgliedstaaten bei 39,9 %, 37,3 % bzw. 33,4 %. Für Polen lag sie bei 36,9 %, 38,2 % und 40,9 %. Sehr hohe oder hohe Anteile von Antworten, die nach drei Monaten gege-

[158] Siehe u. a. M. Szulc, Bruksela nie odpowiada za błędy w wyszukiwarce VIES, https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1046223,bruksela-nie-odpowiada-za-bledy-w-wyszukiwarce-vies.html [Zugriff am 5.7.2024]. Zu den Auswirkungen veralteter Daten im MIAS auf das Recht eines Steuerpflichtigen, den 0 %igen Mehrwertsteuersatz in Anspruch zu nehmen, siehe u. a. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 14 października 2009 r., sygn. akt I SA/Op 282/09 (endgültig).

[159] NIK, Informacja o wynikach kontroli. Nadzór Ministra Finansów nad poborem podatku od towarów i usług, Warszawa 2019, https://www.nik.gov.pl/plik/id,21004,vp,23636.pdf [Zugriff am 5.7.2024].

ben wurden, gab es auch in diesem Zeitraum in Griechenland - im Jahr 2014 - 75,2%, im Jahr 2015 - 74,6 % und im Jahr 2016 - 62,0 %; Italien - 62,8 %, 66,2 % bzw. 62,9 %; Portugal - 45,8 %, 47,0 % bzw. 64,4 %; Slowakei - 80,6 %, 68,0 % bzw. 56,6 %; Ungarn - 77,5 %, 45,0 % bzw. 34,5 %; Rumänien - 68,4 %, 57,1 % bzw. 42,6 %; Deutschland - 30,5 %, 36,5 % bzw. 36,9 % und Frankreich - 34,9 %, 34,1 % bzw. 36,0 %[160].

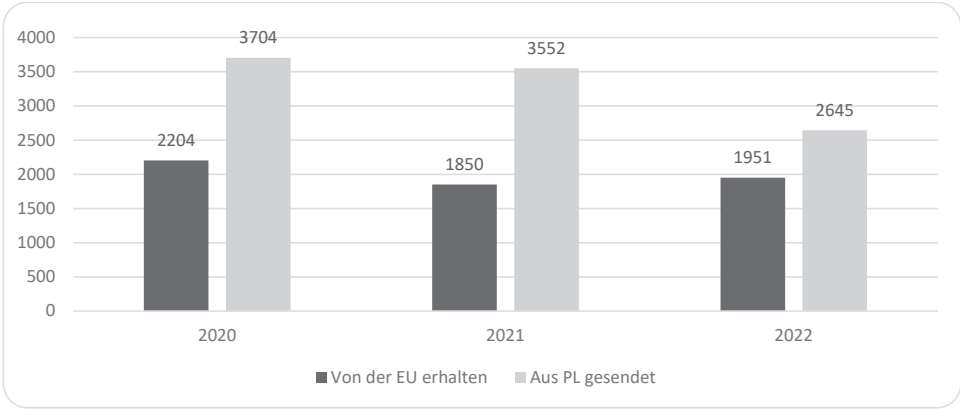


Abbildung 12: Informationsaustausch auf Ersuchen zwischen 2020 und 2022

Quelle: IAS Poznań (2023)[161].

Sowohl polnische als auch EU-Prüfungsstellen weisen auf die Möglichkeiten und Nachteile der derzeitigen Praxis der Anwendung der Bestimmungen über den Informationsaustausch auf Anfrage hin. Der LRH-PL weist darauf hin, dass „[d]as Problem der effizienten Beantwortung in vielen EU-Ländern besteht, obwohl der schnelle Erhalt von Informationen über die Zuverlässigkeit der Abrechnungen von innergemeinschaftlichen Transaktionen für die wirksame Identifizierung und Bekämpfung von Steuerbetrug wichtig ist“[162]. Ähnlich sieht es der Europäische Rechnungshof (ERH), der in seinem Bericht hervorhebt, dass „der elektronische Austausch von Informationen auf Ersuchen ein nützliches, von den Mitgliedstaaten geschätztes Instrument ist. Allerdings fehlen Informationen zu seiner Wirksamkeit hinsichtlich der MwSt.-Erhebung. Außerdem wird die Wirksamkeit der MwSt.-Erhebung durch verspätete Antworten behindert“[163].

[Informationsaustausch ohne vorheriges Ersuchen] Wie aus dem oben genannten Bericht des LRH-PL hervorgeht, hat die polnische Verwaltung zwischen 2007 und 2018 (Q1-Q3) auf dem Wege des spontanen Austauschs 6613 Anfragen an andere Mitgliedstaaten weitergeleitet - die meisten an Deutschland, das Vereinigte Königreich,

[160] Ebd.

[161] Wymiana informacji o VAT w latach 2020-2022 (unveröffentlichtes Material); zitiert nach *Kryształofiak*, in: Małecka-Ziembińska, S. 178.

[162] NIK, Informacja o wynikach kontroli. Nadzór Ministra Finansów nad poborem podatku od towarów i usług, Warszawa sierpień 2019, https://www.nik.gov.pl/plik/id,21004,vp,23636.pdf [Zugriff am 5.7.2024].

[163] EuRH, Sonderbericht Nr. 24/2015: Bekämpfung des innergemeinschaftlichen Mehrwertsteuerbetrugs: Weitere Maßnahmen erforderlich, https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_DE.pdf [Zugriff am 5.7.2024].

die Niederlande und Frankreich. Die spontanen Informationen betrafen meist Fälle, in denen Einrichtungen aus EU-Ländern innergemeinschaftliche Lieferungen meldeten, während die entsprechenden Einrichtungen aus Polen den Erwerb von Waren oder Dienstleistungen nicht meldeten oder verweigerten[164].

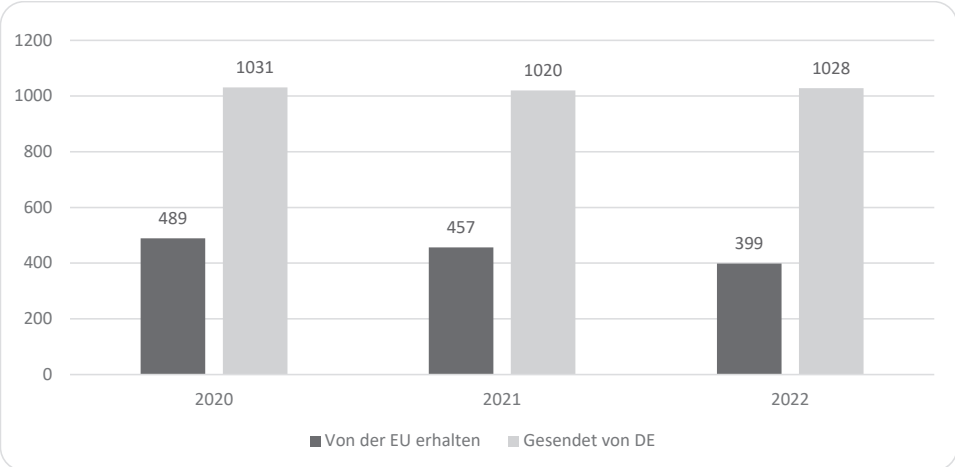


Abbildung 13: Spontaner Austausch von Informationen zwischen 2020 und 2022

Quelle: IAS Poznań (2023)[165].

[Gleichzeitige Prüfungen] Zwischen 2007 und 2018 nahm Polen an 60 gleichzeitigen Prüfungen teil. Bis zum 30. September 2018 wurden 41 Prüfungen abgeschlossen, in deren Folge die Steuerverwaltungen der EU-Mitgliedstaaten Steuerschulden in Höhe von 1115,3 Mio. EUR festsetzten. Darin enthalten sind 395,4 Mio. EUR an Verbindlichkeiten, die von den polnischen Steuerverwaltungen gegen polnische Steuerzahler als Ergebnis dieser Prüfungen festgesetzt wurden. Polen leitete vier Prüfungen ein, die den Umsatz von Mobiltelefonen, Metallschrott, Stahlerzeugnissen und der Recyclingindustrie betrafen. Alle von Polen eingeleiteten Prüfungen wurden abgeschlossen, mit finanziellen Auswirkungen für die polnischen Steuerzahler in Höhe von 254,0 Mio. EUR (eine Prüfung wurde 2011 und drei weitere 2014 abgeschlossen) [166]. Initiator der ersten gleichzeitigen Prüfung war das Finanzkontrollamt in Danzig, das im Rahmen der Prüfung die Korrektheit der Abrechnung des innergemeinschaftlichen Handels mit Mobiltelefonen untersuchte. Neben Polen nahmen sieben weitere Länder an der Prüfung teil (Deutschland, Belgien, die Tschechische Republik, Dänemark, Ungarn, die Slowakei und die Niederlande). Die Prüfung dauerte von August 2008 bis Dezember 2011. Die Feststellungen beliefen sich auf 52,1 Mio. EUR, wovon die von

[164] NIK, Informacja o wynikach kontroli. Nadzór Ministra Finansów nad poborem podatku od towarów i usług, KBF.430.002.2019, Warszawa 2019, https://www.nik.gov.pl/plik/id,21004,vp,23636.pdf [Zugriff am 5.7.2024].

[165] Wymiana informacji o VAT w latach 2020-2022 (unveröffentlichtes Material); zitiert nach Krysztofiak, in: Małecka-Ziembińska, S. 172.

[166] Ebd.

den polnischen Steuerzahlern zu zahlenden Steuern 44,3 Mio. EUR ausmachten[167]. Ein Land, das bei gleichzeitigen Prüfungen besonders aktiv ist, ist die Tschechische Republik, die zu den aktivsten Teilnehmern des Eurofisc-Netzes gehört (über das Netz selbst - siehe unten)[168]. Nach Ansicht der tschechischen Behörden ist die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Mehrwertsteuer unbestreitbar wichtig, aber sie kann Betrug nicht vollständig verhindern. Außerdem ist sie für die Aufdeckung von reinem Inlandsbetrug nicht geeignet[169].

[Bewertung des Informationsaustauschs] Aus der Literatur geht hervor, dass viele Auskunftsersuchen nicht rechtzeitig beantwortet werden und dass die Daten des MwSt.-Informationsaustauschsystems (MIAS) nicht immer verfügbar sind. In einigen Mitgliedstaaten werden Umsatzsteuer-Identifikationsnummern routinemäßig ohne angemessene risikobasierte Kontrollen zugeteilt und oft zu spät aus der Datenbank gelöscht. Darüber hinaus stellen einige EU-Länder (u.a. Deutschland) die Nummern selbst in der EU-Datenbank zur Verfügung, ohne dass überprüft werden kann, welchem Steuerpflichtigen eine solche Nummer zugeteilt wurde. Wie in der Literatur zu Recht betont wird, hängt die Qualität der Verwaltungszusammenarbeit unabhängig davon, wie ausgefeilt und umfassend der Rechtsrahmen ist, von der Bereitschaft der einzelnen Mitgliedstaaten ab, Zeit und Ressourcen für die Unterstützung anderer Länder aufzuwenden[170].

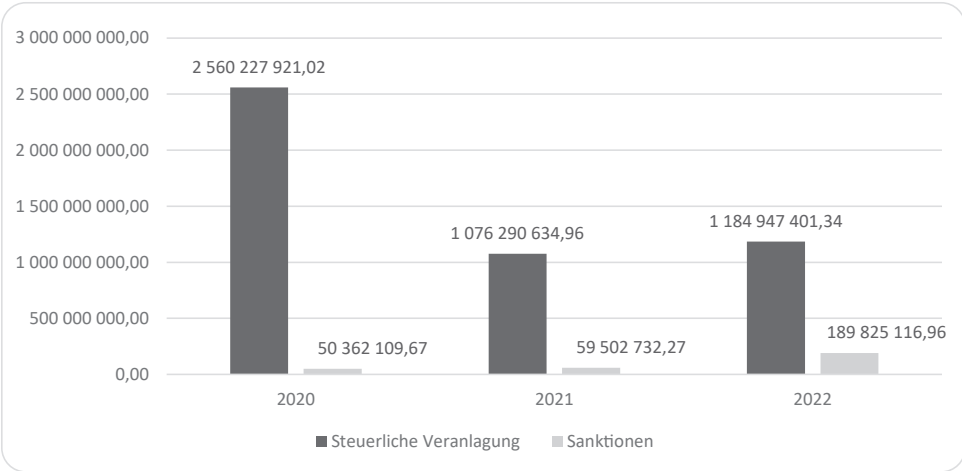


Abbildung 14: Finanzielle Auswirkungen des MwSt.-Informationsaustauschs in Polen [in PLN]

Quelle: IAS Poznań (2023)[171].

[167] Ebd.

[168] Eurofisc befasst sich insbesondere mit dem innergemeinschaftlichen Missing-Trader-Betrug sowie mit Zollverfahren, elektronischem Handel und Instrumenten zur Analyse von Transaktionsnetzwerken.

[169] Vorschlag für einen Durchführungsbeschluss des Rates zur Ermächtigung Tschechiens zur Anwendung der von Artikel 193 der Richtlinie 2006/112/EG abweichenden generellen Umkehrung der Steuerschuldnerschaft, KOM/2019/283 endgültig, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:52019PC0283 [Zugriff am 5.7.2024].

[170] *Lamensch*, IVM 2019.

[171] Wymiana informacji o VAT w latach 2020-2022 (unveröffentlichtes Material); zitiert nach *Krysztofiak*, in: Małecka-Ziembińska, S. 172.

[CESOP] In Anerkennung der Notwendigkeit, die Zusammenarbeit beim Informationsaustausch zwischen den Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten zu verstärken, um Unregelmäßigkeiten im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuer (Betrug) im Bereich des elektronischen Handels wirksamer aufdecken und beseitigen zu können, legte die Europäische Kommission im Dezember 2018 ein Paket von Vorschlägen (Entwürfen)[172] zur Änderung der Mehrwertsteuerrichtlinie und der Verordnung (EU) Nr. 90/2010[173] vor, die die Einrichtung eines zentralen elektronischen Zahlungsinformationssystems (CESOP) vorsehen, an das bestimmte Informationen, die von Zahlungsdienstleistern in der EU eingeholt werden, über ein standardisiertes elektronisches Formular übermittelt werden sollen. Ein einheitlicher Standard für die Übermittlung von Informationen gewährleistet einen effizienteren Datenfluss innerhalb der EU sowie eine Verringerung des Aufwands und der Kosten für die Steuerverwaltungen und die unter diese Verpflichtung fallenden Einrichtungen. Die Europäische Kommission hat vorgeschlagen, dass die in diesem Legislativpaket enthaltenen Lösungen ab dem 1. Januar 2022 in Kraft treten.

Letztendlich wurde der Umfang der Meldepflicht durch die Bestimmungen der Richtlinie 2020/284[174] vom 18. Februar 2020 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG im Hinblick auf die Einführung bestimmter Anforderungen für Zahlungsdienstleister festgelegt, die durch das Gesetz vom 14. April 2023 zur Änderung des Mehrwertsteuergesetzes und einiger anderer Gesetze in die polnische Rechtsordnung umgesetzt wurde[175]. Infolgedessen haben Zahlungsdienstleister ab dem 1. Januar 2024 neue Verpflichtungen, Aufzeichnungen über ausgewählte grenzüberschreitende Transaktionen zu führen und zur Verfügung zu stellen. Diese entstehen, wenn die folgenden Bedingungen kumulativ erfüllt sind[176]:

1) bei den von einem Zahlungsdienstleister ausgeführten Zahlungen handelt es sich um grenzüberschreitende Zahlungen, d. h. Geldbeträge werden von einem in einem Mitgliedstaat (einem Staat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums) ansässigen Zahler an einen in einem anderen Mitgliedstaat oder außerhalb der EU oder des EWR ansässigen Zahlungsempfänger überwiesen; und

2) der Zahlungsverkehrsdienstleister leistet innerhalb eines Kalenderquartals mehr als 25 Zahlungen an denselben Begünstigten in einem Mitgliedstaat.

Die Verpflichtung zur Aufbewahrung und Bereitstellung von Aufzeichnungen gilt für:

---

[172] Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG hinsichtlich der Einführung bestimmter Anforderungen an Zahlungsdienstleister (COM(2018) 812 final); Vorschlag für eine Verordnung des Rates zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 hinsichtlich Maßnahmen zur Verbesserung der Verwaltungszusammenarbeit bei der Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs (COM(2018) 813 final).

[173] Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates vom 7. Oktober 2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer (ABl. L 268 vom 12.10.2010, S. 1, in geänderter Fassung).

[174] Richtlinie (EU) 2020/284 des Rates vom 18. Februar 2020 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG im Hinblick auf die Einführung bestimmter Anforderungen an Zahlungsdienstleister (ABl. EU. L. 2020, Nr. 62, S. 7).

[175] ABL. 2023, Punkt 996.

[176] Für Einzelheiten zu diesem Thema siehe u.a.: Ministerstwo Finansów, Dostawcy usług płatniczych, https://www.gov.pl/web/kas/dostawcy-uslug-platniczych [Zugriff am 5.7.2024].

1) den Zahlungsverkehrsdienstleister des Begünstigten - wenn er in einem Mitgliedstaat ansässig ist;

2) den Zahlungsdienstleister des Zahlers - wenn keiner der Zahlungsdienstleister des Zahlungsempfängers in einem Mitgliedstaat ansässig ist (Nicht-EU-Zahlung).

Die Aufbewahrungsfrist für Aufzeichnungen von Zahlungsdienstleistern beträgt drei Jahre ab dem Ende des Steuerjahres, in dem die Zahlung erfolgt ist**.**

Die gesammelten Daten werden vierteljährlich an das zentrale elektronische Zahlungsinformationssystem (CESOP) übermittelt. Die erste Übermittlung von Datensätzen mit grenzüberschreitenden Zahlungsdaten bezieht sich auf den Zeitraum Januar-März 2024 und wurde Ende April 2024 abgeschlossen. Am 10. Mai 2024 wurden die gesammelten Daten zum ersten Mal an CESOP übermittelt. Die nachfolgenden Datensätze sind vierteljährlich bis zum Ende des Monats nach dem Ende des Quartals zu übermitteln, und jede weitere Übermittlung an CESOP erfolgt für den vierteljährlichen Zeitraum bis zum 10. des zweiten Monats nach dem Ende des Quartals, auf das sich die Informationen beziehen[177].

[Eurofisc] Eurofisc wurde 2010 zur Erleichterung des Austauschs von Steuerinformationen im Zusammenhang mit Mehrwertsteuerbetrug, d.h. zur Bereitstellung einer Art „Frühwarnsystem" für die Mitgliedstaaten ins Leben gerufen. Das Eurofisc-Netz ermöglicht ausgewählten zentralen Verbindungsbüros, d. h. bestimmten Organisationseinheiten der nationalen Steuerverwaltungen, den Informationsaustausch zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs. Innerhalb von Eurofisc wurden fünf Aktionsbereiche eingerichtet (siehe nachfolgenden Kasten). Alle EU-Länder nehmen an Eurofisc teil, können aber frei entscheiden, in welchem Umfang sie sich an bestimmten Aktivitäten beteiligen[178].

Tabelle 2: EUROFISC-Kooperationsbereiche

EUROFISC Bereiche der Zusammenarbeit:
Arbeitsbereich I: MTIC-Betrug/Karussellbetrug: alle Bestimmungen im Zusammenhang mit MTIC-Betrug/ Karussellbetrug und Betrug, der nicht in einen anderen Arbeitsbereich fallen;
Arbeitsbereich II: Autos, Boote und Flugzeuge;
Arbeitsbereich III: CP42-Betrug;
Arbeitsbereich IV: MwSt.-Beobachtungsstelle: ermittelt und analysiert neue Bedrohungen, Trends und Entwicklungen im Bereich des Betrugs; geht nicht dazu über, Daten über bestimmte Wirtschaftsbeteiligte auszutauschen;
Arbeitsbereich V: Elektronischer Handel.

Quelle: eigene Ausarbeitung.

[177] Ebd.

[178] *Lamensch/Ceci*, VAT fraud.

[Polen und Eurofisc] Aufgrund seiner Tätigkeit im Rahmen von Eurofisc erhält Polen Informationen über verdächtige polnische Unternehmen aus anderen Ländern und sendet entsprechende Warnungen an andere EU-Länder. Zwischen 2011 und 2018 erhielt die polnische Verwaltung 20,9 Tausend Meldungen (die meisten, 4.500, im Jahr 2013 und 4.000 im Jahre 2014). In diesem Zeitraum hat sie 16.600 Warnungen über das *Eurofisc-Netz* an andere Länder gesendet (die höchste Zahl im Jahr 2016 - 4.400)[179]. Im Jahr 2015. Der Europäische Schiedsgerichtshof stellte folgende Schwachstellen von Eurofisc fest[180]: (i) zu wenig Feedback; (ii) der Informationsaustausch ist nicht immer zielgerichtet; (iii) nicht alle Länder nehmen an allen Eurofisc-Arbeitsbereichen teil; (iv) die Art und Weise, wie Informationen übermittelt werden, ist nicht sehr nützlich bzw. sie werden in unterschiedlichen Formaten übermittelt; (v) der Informationsfluss und -austausch ist zu langsam[181]. Dennoch wird Eurofisc und insbesondere die TNA als die vielversprechendste Form der wirksamen Zusammenarbeit im Bereich des Mehrwertsteuerbetrugs angesehen.

[Steigerung der Effizienz von EUROFISC - TNA] Im Jahr 2019 hat Eurofisc damit begonnen, ein elektronisches System - die Transaktionsnetzwerkanalyse (eng. Transactional Network Analysis, TNA) - für den schnellen Austausch und die gemeinsame Verarbeitung von Mehrwertsteuerdaten zu nutzen. TNA ermöglicht es Eurofisc, verdächtige fiktive Umsätze früher und effizienter zu erkennen. Außerdem bietet es eine Plattform für die Zusammenarbeit und den Informationsaustausch zwischen nationalen Steuerbehörden, die es den Eurofisc-Beamten ermöglicht, Informationen mit Strafregistern, Datenbanken und Informationen von Europol und OLAF, der EU-Betrugsbekämpfungsbehörde, zu vergleichen und grenzüberschreitende Ermittlungen zu koordinieren[182]. TNA basiert auf Data Mining: Mithilfe eines Algorithmus zur Aufdeckung von Netzwerken zwischen verschiedenen Akteuren werden Transaktionen identifiziert, die die typischen Merkmale des Karussellhandels aufweisen. TNA ist ein Instrument, das die analytischen Bemühungen der meisten EU-Mitgliedstaaten erheblich ergänzt und das in Ermangelung hinreichend detaillierter Daten über den Umsatz zwischen den Unternehmen fiktive Umsätze durch die Identifizierung von wahrscheinlichen Missing Traders ermittelt werden. Auf diese Weise können Scheingeschäfte aufgedeckt werden, während sie noch begangen werden (de facto „auf frischer Tat"), und nicht erst im Nachhinein, wenn der Missing Trader sich bereits vom Markt zurückgezogen und der Makler eine unrechtmäßige Mehrwertsteuererstattung beantragt oder sogar schon erhalten hat. Der Erfolg dieser Analyse hängt in hohem Maße vom starken Engagement der Mitgliedstaaten ab. Eine Voraussetzung für die Effektivität des Systems TNA ist, dass die Daten, die in es einfließen, aktualisiert werden und dass im Rahmen des „Selbstlernens" des

[179] NIK, Informacja o wynikach kontroli. Nadzór Ministra Finansów nad poborem podatku od towarów i usług, KBF.430.002.2019, Warszawa 2019, https://www.nik.gov.pl/plik/id,21004,vp,23636.pdf [Zugriff am 7.7.2024].

[180] EuRH, Sonderbericht Nr. 24/2015: Bekämpfung des innergemeinschaftlichen Mehrwertsteuerbetrugs: Weitere Maßnahmen erforderlich, https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_DE.pdf [Zugriff am 5.7.2024].

[181] *Lamensch/Ceci*, VAT fraud.

[182] EK, A network of liaison officials from the 27 Member States and Norway launched to combat cross-border VAT fraud, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/value-added-tax-vat/vat-and-administrative-cooperation/eurofisc_en [Zugriff am 5.7.2024].

Programms Lehren gezogen werden. Die Verbindungsbeamten der an der Entwicklung des Programms beteiligten Länder nutzen die im Rahmen von TNA gesammelten Informationen, die eingerichteten Netzwerke und die durchgeführten Bewertungen. Auf dieser Grundlage überprüfen sie die Zuverlässigkeit der in ihrem Gebiet durchgeführten Transaktionen, die vom Algorithmus als „riskant" eingestuft wurden. Sie melden die Ergebnisse ihrer Kontrollen an TNA, wodurch die Daten, auf die sich das System stützt, aktualisiert werden können. In der Literatur wird kritisiert, dass nicht alle Mitgliedstaaten an TNA beteiligt sind. Dies betrifft insbesondere Deutschland[183]. Das Engagement der Länder für das System TNA ändert sich jedoch mit der Zeit, wie die Tatsache zeigt, dass der Deutsche Bundestag im Jahr 2021 die Bundesregierung aufgefordert hat, TNA zu nutzen. Auch der jüngste EUROFISC-Bericht (basierend auf dem TNA-Datenextrakt vom 12. Februar 2024) zeigt eine Steigerung der Effizienz des Steuerinformationsaustauschs durch TNA. Im Jahr 2023 ermittelten die EU-Steuerbehörden 3492 grenzüberschreitende Mehrwertsteuerbetrüger, 500 mehr als im Vorjahr und fast 1400 mehr als im Jahr 2020[184]. Im Jahr 2023 wurden 2296 Fälle von Missing Traders ermittelt, gegenüber 1953 Fällen im Jahr 2022[185].

[EUROJUST] Die Agentur der Europäischen Union für justizielle Zusammenarbeit in Strafsachen (eng. *European Union Agency for Criminal Justice Cooperation*, Eurojust) wurde durch den Beschluss 2002/187/JI des Rates eingerichtet[186]. Ihre Aufgabe ist die Unterstützung und Stärkung der Zusammenarbeit und Koordinierung zwischen den nationalen Justizbehörden bei der Bekämpfung der grenzüberschreitenden Kriminalität, die die Länder der Europäischen Union betrifft. Heutzutage wird der Status von Eurojust und seine Beziehungen zu Drittstaaten und zur Europäischen Staatsanwaltschaft durch die neue Verordnung 2018/1727 geregelt[187]. Im Jahr 2022 die Agentur bearbeitete mehr als 11.500 Fälle, die 13 Kategorien schwerer grenzüberschreitender Kriminalität abdeckten - von Menschen- und Drogenhandel bis hin zu Terrorismus und Cyberkriminalität. Die häufigste Deliktart war dabei Betrug, einschließlich Steuerbetrug (3.500 Fälle). In mehr als 2.000 Fällen ging es um Drogenhandel und in weiteren 2.000 Fällen um Geldwäsche. Als Ergebnis der genannten Aktivitäten trug die Agentur allein im Jahr 2022 zur Festnahme von mehr als 4.000 Verdächtigen, zur Beschlagnahme oder zum Einfrieren von kriminellen Vermögenswerten im Wert von fast 3 Milliarden Euro und zur Beschlagnahme von Drogen im Wert von fast 12 Milliarden Euro bei[188].

---

[183] *Lamensch*, IVA 2/2019.

[184] Diese Zahlen enthalten noch keine Informationen aus zwei wichtigen Bereichen - dem Verkehrssektor und dem elektronischen Handel, da diese Indikatoren erst ab 2023 erfasst werden.

[185] EK, A network of liaison officials from the 27 Member States and Norway launched to combat cross-border VAT fraud, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/value-added-tax-vat/vat-and-administrative-cooperation/eurofisc_en [Zugriff am 5.7.2024].

[186] Beschluss des Rates vom 28. Februar 2002 über die Errichtung von Eurojust zur Verstärkung der Bekämpfung der schweren Kriminalität, (*ABl. L 63 vom 6.3.2002, S. 1-13, polnische Sonderausgabe: Kapitel 19 Band 004 S. 197 - 209).*

[187] Verordnung (EU) 2018/1727 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. November 2018 über die Agentur der Europäischen Union für justizielle Zusammenarbeit in Strafsachen (Eurojust) und zur Ersetzung und Aufhebung des Beschlusses 2002/187/JI des Rates (ABl. EU. L. 2018 Nr. 295, S. 138 in der jeweils geltenden Fassung).

[188] Eurojust, Annual Report 2022, https://www.eurojust.europa.eu/annual-report-2022 [Zugriff am 5.7.2024].

Ende 2019 leiteten die spanischen Behörden eine Untersuchung wegen Mehrwertsteuerbetrugs und Geldwäsche ein, durch die ein Schaden von 26 Mio. EUR entstanden ist. Die Kriminellen operierten über Scheinfirmen, die in Spanien, der Slowakei, Rumänien, Belgien und den Niederlanden gegründet wurden. Sie handelten fiktiv mit Waren, die nie tatsächlich ins Ausland verschickt wurden. Am 13. April 2021 begann das spanische Büro von Eurojust mit der Koordinierung der Aktivitäten der nationalen Staatsanwaltschaften und von Europol. Am 22. April 2021 fand bei Eurojust ein Koordinierungstreffen statt, bei dem Informationen ausgetauscht wurden, die es den Parteien ermöglichten, die für den Erlass mehrerer Europäischer Ermittlungsanordnungen und Sicherstellungsanordnungen erforderlichen Unterlagen zusammenzustellen. Am 28. April 2021 wurde über die Eurojust-Koordinierungsstelle eine gemeinsame Operation organisiert, an der Strafverfolgungs- und Justizbehörden aus Spanien, der Slowakei, Belgien und den Niederlanden sowie Europol beteiligt waren. Zweiundzwanzig Verdächtige wurden festgenommen, 13 Immobilien und 16 Fahrzeuge wurden beschlagnahmt und Dutzende von Bankkonten wurden eingefroren.

Polen stimmt sich über die Agentur mit den nationalen Staatsanwaltschaften anderer Mitgliedstaaten ab, um die grenzüberschreitende organisierte Kriminalität innerhalb der EU zu bekämpfen. Die Teilnahme Polens an Eurojust-Initiativen wird vom Justizministerium folgendermaßen zusammengefasst: „Für Polen ist Eurojust nach wie vor die wichtigste Koordinierungsstelle auf EU-Ebene für Ermittlungen zu den schwersten grenzüberschreitenden Straftaten, darunter Straftaten zum Nachteil der finanziellen Interessen der Europäischen Union, einschließlich Karussellbetrug[189].

Im März 2021 beschlagnahmte die ungarische Steuer- und Zollverwaltung eine illegale Lieferung von fast 23 Millionen Zigaretten, die mit einem Flugzeug aus Dubai auf dem Flughafen Debrecen eingetroffen war. Die ungarischen Behörden fingen die Fracht ab, als sie den Flughafen in Lastwagen mit polnischen Nummernschildern verließ. Zwei ähnliche Lieferungen sollen am 29. Januar und 26. Februar 2021 stattgefunden haben. Der Schaden für den Haushalt wurde auf rund 8.750.000 Euro geschätzt. Der Fall wurde von den ungarischen Behörden im Mai 2021 bei Eurojust eröffnet. Die Agentur erleichterte die grenzüberschreitende justizielle Zusammenarbeit zwischen den beteiligten nationalen Behörden, einschließlich der Vollstreckung von Europäischen Ermittlungsanordnungen. Am 16. August wurde über Eurojust eine koordinierte Operation durchgeführt, an der neben den ungarischen Behörden und Europol auch das österreichische Finanzministerium und die Staatsanwaltschaften in Innsbruck (Österreich), Prag (Tschechische Republik) sowie Łódź und Sosnowiec (Polen) beteiligt waren. Die Aktion führte zur Beschlagnahmung von mehr als 750.000 €, sieben Autos und 49 Uhren von sehr hohem Wert. Eine Person wurde festgenommen und gegen drei weitere Verdächtige wurden internationale und europäische Haftbefehle erlassen[190].

[189] Odpowiedź na zapytanie nr 6373 w sprawie Prokuratury Europejskiej podsekretarza stanu w Ministerstwie Sprawiedliwości Ł.Piebiaka, http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=565CA-1EC [Zugriff am 5.7.2024].

[190] Eurojust, Eurojust supports action against large-scale VAT fraud to the EU, https://www.eurojust.europa.eu/news/eurojust-supports-action-against-large-scale-vat-fraud-eu [Zugriff am 5.7.2024].

[Europäische Staatsanwaltschaft] Die Rechtsgrundlage für die Errichtung der Europäischen Staatsanwaltschaft (eng. *European Public Prosecutor's Office*, EPPO) ist Artikel 86 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV), wonach der Rat zur Bekämpfung von Straftaten zum Nachteil der finanziellen Interessen der Union gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren durch Verordnungen ausgehend von Eurojust eine Europäische Staatsanwaltschaft einsetzen kann. Der Rat beschließt dabei einstimmig nach Zustimmung des Europäischen Parlaments[191]. Im April 2017 beschlossen 16 Mitgliedstaaten, enger zusammenzuarbeiten, um **Finanzbetrug in der EU wirksamer zu bekämpfen**. Darüber hinaus haben mit Schreiben vom 19. April 2017, 1. Juni 2017, 9. Juni 2017 bzw. 22. Juni 2017 weitere Länder wie Lettland, Estland, Österreich und Italien mitgeteilt, dass sie sich an der Einrichtung einer verstärkten Zusammenarbeit beteiligen wollen. Sie erklärten sich bereit, im Rahmen der Möglichkeiten der „verstärkten Zusammenarbeit" gemeinsam eine Europäische Staatsanwaltschaft einzurichten. Den rechtlichen Rahmen für die EPPO bildet die im Oktober 2017 verabschiedete Verordnung 2017/1939[192]. Die EPPO hat ihre Tätigkeit am 1. Juni 2021 aufgenommen. 22 Länder beteiligen sich derzeit an den Tätigkeiten der Europäischen Staatsanwaltschaft[193].

[Befugnisse] Die Europäische Staatsanwaltschaft ist befugt, bei Straftaten zum Nachteil der finanziellen Interessen der Union zu ermitteln und diese zu verfolgen. Bislang konnten nur die nationalen Behörden solche Straftaten untersuchen. Die Zuständigkeit der nationalen Behörden geht nicht über die nationalen Grenzen hinaus, was bedeutet, dass die nationalen Staatsanwälte nur begrenzte Möglichkeiten haben, schwere grenzüberschreitende Finanzkriminalität zu bekämpfen. Bestehende EU-Einrichtungen wie das Europäische Amt für Betrugsbekämpfung (eng. European Anti-Fraud Office, OLAF) oder die Agentur der Europäischen Union für justizielle Zusammenarbeit in Strafsachen (eng. European Union Agency for Criminal Justice Cooperation, Eurojust) sind dagegen nicht befugt, strafrechtliche Ermittlungen oder Strafverfolgungen in den Mitgliedstaaten einzuleiten[194]. EPPO führt grenzüberschreitende Voruntersuchungen in Fällen von Betrug mit EU-Mitteln in Höhe von mehr als 10.000 EUR und grenzüberschreitenden Fällen von Mehrwertsteuerbetrug durch, die einen Schaden von mehr als 10 Millionen EUR verursacht haben (Artikel 22 der Verordnung 2017/1939). Dabei arbeitet sie eng mit den nationalen Strafverfolgungsbehörden sowie mit anderen Einrichtungen wie Eurojust und Europol zusammen (Artikel 100 und 102 der Verordnung 2017/1939).

---

[191] Konsolidierte Fassung des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) (*ABl. C 326/47 vom 26.10.2012).*

[192] Verordnung (EU) 2017/1939 des Rates vom 12. Oktober 2017 zur Durchführung einer Verstärkten Zusammenarbeit zur Errichtung einer Europäischen Staatsanwaltschaft (ABl. EU. L. 2017 Nr. 283, S. 1 in der geänderten Fassung).

[193] Ab 1.7.2024: Belgien, Bulgarien, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Italien, Kroatien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Niederlande, Österreich, Portugal, Rumänien, Slowakei, Slowenien, Spanien, Tschechische Republik, Zypern: https://www.consilium.europa.eu/de/policies/eppo/ [Zugriff am 6.7.2024].

[194] ER, Europäische Staatsanwaltschaft, https://www.consilium.europa.eu/de/policies/eppo/ [Zugriff am 6.7.2024].

[EPPO und Mehrwertsteuerkarussell] Im Jahr 2023 führte die EPPO 1.927 Ermittlungen zu Fällen mit einem geschätzten Schaden von mehr als 19,2 Milliarden Euro durch. Davon waren 339 Ermittlungen dem Mehrwertsteuerbetrug gewidmet, d. h. 17,5 % aller im Jahr 2023 durchgeführten Ermittlungen. Es ist hervorzuheben, dass Fälle im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuer mit wesentlich höheren Schaden verbunden sind. Die Schäden, die bei von der EPPO ermittelten Fällen im Zusammenhang mit MwSt.-Betrug entstanden sind, wurden auf rund 11,5 Mrd. EUR geschätzt, d. h. auf fast 60 % aller von EPPO untersuchten Schäden[195]. Der Anteil der Untersuchungen mit grenzüberschreitendem Bezug lag bei 28 %[196]. Die Zahl der von der EPPO untersuchten Mehrwertsteuerbetrugsdelikte belief sich auf 873, was 19,93 % aller von der EPPO untersuchten Delikte entspricht[197]. Bei der überwiegenden Mehrheit dieser Fälle handelte es sich um Karussellbetrug, oft in Verbindung mit Geldwäsche[198]. Die von der EPPO untersuchten Fälle von MwSt.-Betrug betrafen insbesondere den Automobilsektor, den Handel mit Kraftfahrzeugreifen sowie den Handel mit Kraftfahrzeugen, Elektronik und Textilien, Schwermaschinen, Energie- und Pharmaprodukten, Platinmünzen, Elektrofahrrädern, alkoholischen und alkoholfreien Getränken und Telekommunikationsdienstleistungen[199].

Die meisten von der EPPO übernommenen Mehrwertsteuerfälle wurden im Jahr 2023 von Italien (121), Deutschland (112), Portugal (15), Frankreich (13) sowie Spanien und Belgien (jeweils 9 Fälle) an die EPPO verwiesen. Die festgestellten Fälle unterscheiden sich stark in Bezug auf das Ausmaß der Straftaten und des Schadens. Hinsichtlich des geschätzten Gesamtschadens für den Haushalt sind die von Italien (5,22 Mrd.EUR), Deutschland (2,44 Mrd. EUR), Portugal (848,5 Mio. EUR), Belgien (482,9 Mio. EUR), Griechenland (414,7 Mio. EUR) und der Slowakei (285 Mio. EUR) gemeldeten Fälle am bedeutendsten. Was den prozentualen Anteil des Mehrwertsteuerbetrugs an den von einem Land an das EPPO verwiesenen Fällen angeht, so ist Deutschland unangefochten die Nummer eins (67,17 %). Auch für Portugal (31,31 %), die Niederlande (29,72 %), Malta (27,58 %), Italien (23,53 %) und Zypern (22,2 %) sind die von der EPPO ermittelten Fälle von Mehrwertsteuerbetrug von bedeutendem Ausmaß[200].

---

[195] Europäische Staatsanwaltschaft, EPPO-Jahresbericht 2023, Luxemburg: Amt für Veröffentlichungen der Europäischen Union, 2024, https://www.eppo.europa.eu/sites/default/files/2024-06/EPPO_Annual_Report_2023_PDF_DE.pdf [Zugriff am 6.7.2024].

[196] Ebd.

[197] Ebd.

[198] Zu den genannten Straftaten zählt die Europäische Staatsanwaltschaft auch Mehrwertsteuerdelikte wie die Fälschung von Ursprungserklärungen für Waren, die tatsächlich aus einem Nicht-EU-Land eingeführt wurden, um die Zahlung der Mehrwertsteuer und von Antidumpingzöllen zu umgehen, sowie den Missbrauch des Zollverfahrens 42, wenn die Voraussetzungen für die Mehrwertsteuerbefreiung nicht erfüllt sind und die Mehrwertsteuer nicht in dem Mitgliedstaat gezahlt wird, in dem die Waren tatsächlich an den Endverbraucher verkauft werden. Europäische Staatsanwaltschaft, EPPO-Jahresbericht 2023, Luxemburg: Amt für Veröffentlichungen der Europäischen Union, 2024, https://www.eppo.europa.eu/sites/default/files/2024-06/EPPO_Annual_Report_2023_PDF_PL.pdf [Zugriff am 6.7.2024].

[199] Ebd.

[200] Ebd.

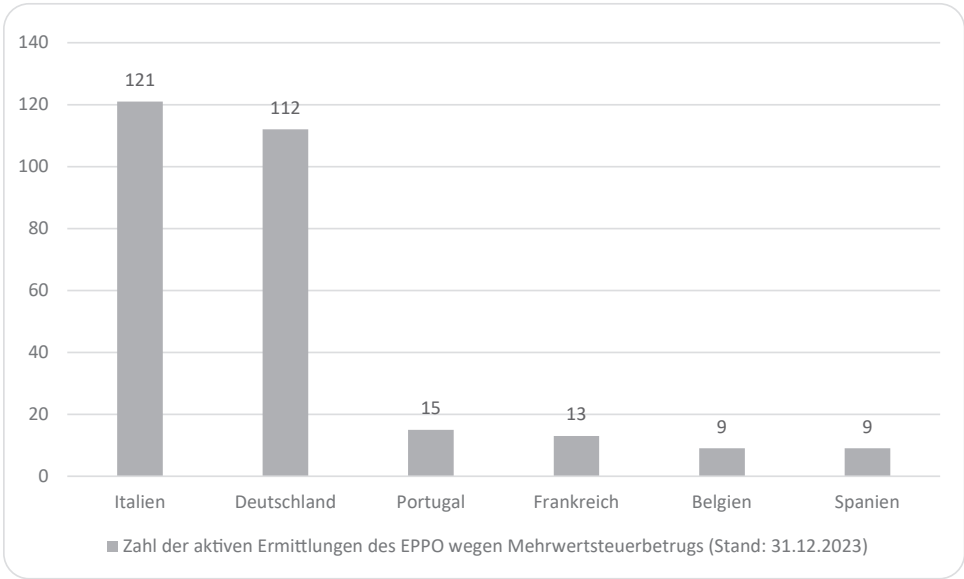


Abbildung 15: Aktive Ermittlungen der EPPO wegen Mehrwertsteuerbetrugs

Quelle: EPPO (2023)[201].

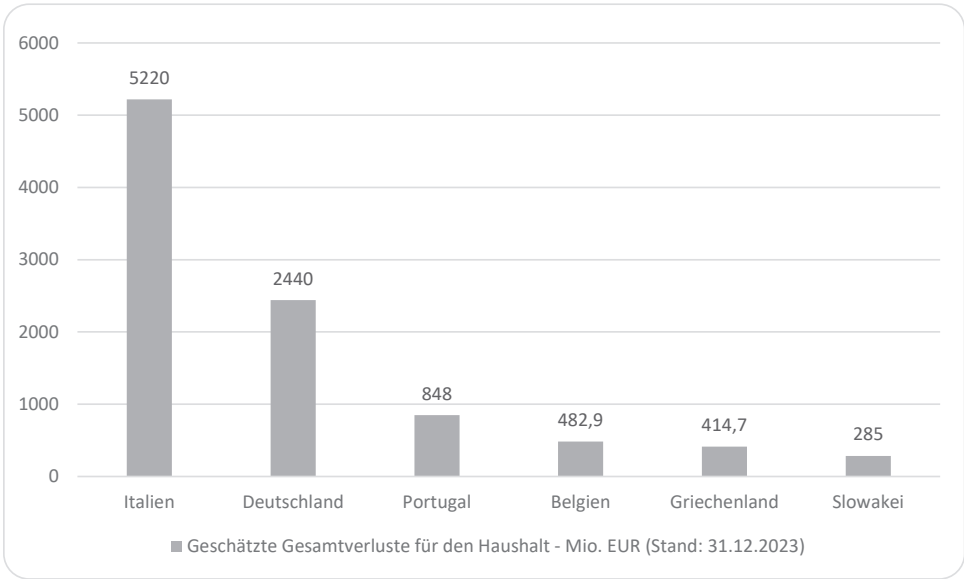


Abbildung 16: Geschätzte Gesamtverluste für den Haushalt [Millionen EUR]

Quelle: EPPO (2023)[202].

[201] Ebd.
[202] Ebd.

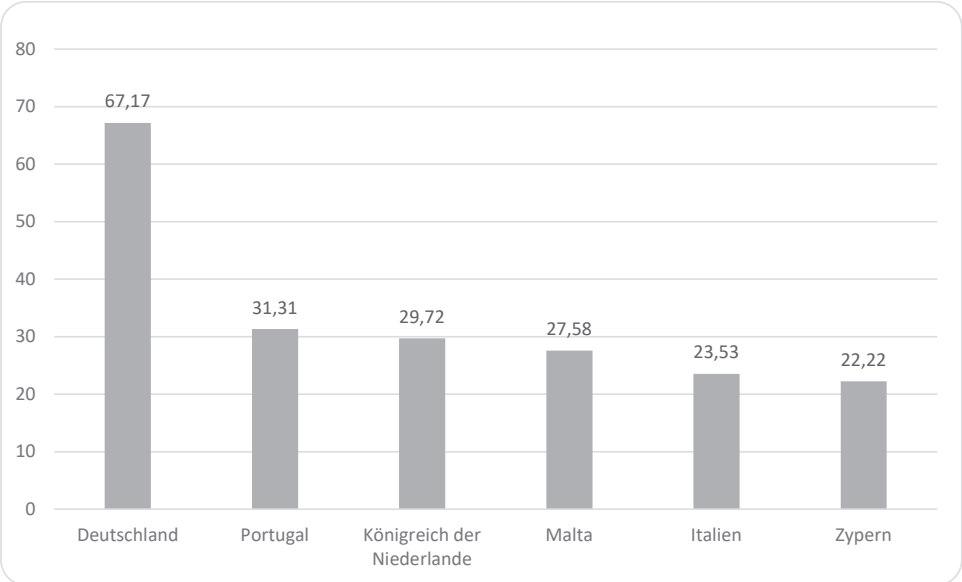


Abbildung 17: Fälle von MwSt.-Betrug [% aller Fälle in den jeweiligen EPPO-Ländern]

Quelle: EPPO (2023)[203].

Im November 2023 wurden auf Ersuchen der Madrider Zweigstelle der Europäischen Staatsanwaltschaft 13 Durchsuchungen durchgeführt und 24 Personen verhaftet. Das geschah als Konsequenz der Ermittlungen zu einem MwSt.-Betrug in Höhe von 25 Mio. EUR beim Scheinhandel mit elektronischen Geräten zwischen der EU und lateinamerikanischen Ländern. Die Kriminellen nutzten die Mehrwertsteuerbefreiung für grenzüberschreitende Umsätze und gründeten eine Reihe von Scheinfirmen, die vom Markt verschwanden, ohne ihren Verpflichtungen nachzukommen. Andere von Kriminellen kontrollierte Unternehmen forderten dann von den nationalen Steuerbehörden zu Unrecht Mehrwertsteuererstattungen. Die Verdächtigen nutzten Strukturen und Sicherheitsmaßnahmen, die für organisierte Kriminalität typisch sind, einschließlich elektronischer Kommunikationsanwendungen, die eine Entdeckung durch die Polizei verhindern sollen. Mit den Mitteln aus ihren illegalen Gewinnen erwarben sie Immobilien[204].

[EPPO und Polen] Noch bevor die Europäische Staatsanwaltschaft ihre Tätigkeit aufnahm, wurde in der Literatur darauf hingewiesen, dass die Europäische Kommission zwar eine ehrgeizige Reduzierung des Mehrwertsteuerbetrugs plant, die Rolle der Europäischen Staatsanwaltschaft in diesem Prozess jedoch bescheiden bleiben wird. Die Beschränkung der Zuständigkeit der Europäischen Staatsanwaltschaft auf

[203] Ebd.

[204] EPPO, 'Spain: EPPO raids criminal organisation reaching to Latin America in probe into €25 million VAT fraud' (Press release, 24 November 2023), https://www.eppo.europa.eu/en/news/spain-eppo-raids-criminal-organisation-reaching-latin-america-probe-eu25-million-vat-fraud [Zugriff am 6.7.2024].

Straftaten, die Haushaltsverluste von mehr als 10 Mio. € verursachen, wird voraussichtlich dazu führen, dass die überwiegende Mehrheit der Fälle, in denen es darum geht, die Organisatoren des Mehrwertsteuerbetrugs zur Rechenschaft zu ziehen, bei den Mitgliedstaaten verbleibt[205]. Gegen die EPPO-Initiative wurde auch Kritik politischer Natur geäußert. Das polnische Justizministerium betonte damals: „Die polnische Regierung hat seit Beginn der Verhandlungen sowohl über den Entwurf der Verordnung zur Errichtung der Europäischen Staatsanwaltschaft als auch über den Entwurf der EPPO-Richtlinie stets darauf hingewiesen, dass Polen keine Lösungen unterstützen kann, die die Verfolgung von Mehrwertsteuerdelikten aus der ausschließlichen Zuständigkeit der Mitgliedstaaten ausschließen". Es verwies auch darauf, dass die Mehrwertsteuereinnahmen direkt die Einnahmen der Haushalte der Mitgliedstaaten und nur zu einem vernachlässigbaren Teil und indirekt die Einnahmen des EU-Haushalts darstellen, weshalb es schwierig ist, von einem Schaden für die finanziellen Interessen der EU zu sprechen, da sie in erster Linie die nationalen Haushalte betreffen. In Anbetracht der genannten Umstände hat Polen letztlich beschlossen, dem Mechanismus der verstärkten Zusammenarbeit zur Errichtung der Europäischen Staatsanwaltschaft nicht beizutreten[206]. Die angegebene Position änderte sich nach den Parlamentswahlen von 2023, was dazu führte, dass der Ministerrat am 27. Dezember 2023 den Vorschlag des polnischen Justizministers für den Beitritt zur Europäischen Staatsanwaltschaft annahm[207].

> Im Februar 2024 wurde von der EPPO in Zusammenarbeit mit Eurojust und der polnischen Staatsanwaltschaft eine gemeinsame Aktion gegen Mehrwertsteuer-Mafia durchgeführt. Der Fall betrifft einen grenzüberschreitenden Karussellbetrug, bei dem es um den Handel mit Elektronik und Schutzmasken ging und der zu einer unrechtmäßigen MwSt.-Erstattung von rund 195 Mio. EUR führte. Die Ermittlungen der EPPO betrafen zwei Manager und Anteilseigner einer deutschen Vertriebsgesellschaft, die als Zwischenhändler (Puffer) in einer Kette fiktiver Lieferungen fungierten. Das Unternehmen kaufte und verkaufte Mobiltelefone an Unternehmen in mehreren Ländern, die dann an Missing Traders in Schweden weiterverkauft wurden. Eurojust war für die Koordinierung der Arbeiten verantwortlich und organisierte sieben Arbeitstreffen zwischen der EPPO und den Behörden aus Schweden, Dänemark, Ungarn, Polen und dem Vereinigten Königreich. Die EPPO spielte auch eine Schlüsselrolle bei den laufenden Ermittlungen in Schweden, die auf die Identifizierung der Personen hinter dem schwedischen Missing Trader abzielten. Dank des effektiven Informationsaustauschs war es möglich, eine Reihe von europäischen Ermittlungsbefehlen und europäischen Haftbefehlen zu erlassen. Am Tag der Operation wurde in der EPPO-Zentrale in Luxemburg ein Koordinierungszentrum einge-

[205] *Tomczyk*, Prokuratura Europejska, S. 302.

[206] Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Sprawiedliwości Ł. Piebiaka z dnia 25.01.2018 r. na zapytanie nr 6373 w sprawie Prokuratury Europejskiej, http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=565CA1EC [Zugriff am 6.7.2024].

[207] Ministerstwo Sprawiedliwości, Rząd zaakceptował wniosek Ministra Sprawiedliwości o przystąpieniu do Prokuratury Europejskiej, https://www.gov.pl/web/sprawiedliwosc/rzad-zaakceptowal-wniosek-ministra-sprawiedliwosci-o-przystapieniu-do-prokuratury-europejskiej [Zugriff am 6.7.2024].

richtet, das die Aktivitäten von Europol[208], Eurojust[209] sowie der Staatsanwaltschaft, der Polizei und der Steuerbehörden aus Deutschland, Malta, Schweden und Polen steuerte[210]. An der gemeinsamen Operation waren mehr als 680 Beamte beteiligt, die gleichzeitig mehr als 180 Durchsuchungen in 17 Ländern durchführten. Im Ergebnis wurden 14 Verdächtige festgenommen und Smartphones im Wert von mehr als 15,3 Mio. EUR sowie eine Yacht im Wert von 3 Mio. EUR und 1,2 Mio. EUR in bar und Kryptowährungen sichergestellt. Mehrere Luxusautos, Schmuck, Luxusuhren und 2,5 kg Gold wurden ebenfalls von der Polizei übernommen[211].

[Zusammenfassung und Teilergebnis] Die EU verfügt derzeit über ein komplexes System zum Austausch von Steuerinformationen und zur Verfolgung von Finanzkriminalität. Es gibt viele Hoffnungen für neue Initiativen. TNA wird zwar im Rahmen von Eurofisc als ein System angesehen, das wirksam zur Aufdeckung und Abschreckung von Karussellbetrug beitragen kann. Wenn dieses System von allen Ländern umgesetzt wird und den automatischen, kompatiblen Austausch detaillierter Informationen gewährleistet, könnten die Länder mit Informationen ausgestattet werden, die es ermöglichen, zahlreiche MwSt.-Karusselle zu stoppen, noch bevor eine Straftat (das Verschwinden eines Missing Traders oder der Betrug einer unrechtmäßigen MwSt,-Erstattung an einen Makler) begangen wurden[212]. Andere europäische Initiativen wie OLAF, Europol, Eurojust und die Europäische Staatsanwaltschaft unterstützen die Staaten und die Europäische Kommission bei der Bekämpfung von Mehrwertsteuerbetrug. Während sie in grenzüberschreitenden Verfahren eine wichtige Rolle bei der Ergreifung von MwSt.-Kriminellen und der Sicherstellung von deren Vermögen spielen, liegt die Identifizierung der Verdächtigten, d. h. die Feststellung der Scheingeschäfte, praktisch immer (von Einzelfällen abgesehen) bei den einzelnen Mitgliedstaaten. Diese stützen sich bei ihrer analytischen Arbeit auf die Informationen, die sie über den Inlandsumsatz gesammelt haben. Daten über grenzüberschreitende Transaktionen von Partnerverwaltungen werden nicht in vollem Umfang genutzt. Dies ist auf eine Reihe von Schwächen und Unzulänglichkeiten im System des Informationsaustauschs zwischen den EU-Ländern zurückzuführen. Der „traditionelle" Informationsaustausch selbst - vor allem in Form von Auskünften auf Anfrage - ist oft ineffektiv, da die Qualität der Daten, die den einzelnen EU-Ländern vorliegen, sich unterscheiden, die Art und Weise und das Format, in dem sie übermittelt werden, unterschiedlich sind und

[208] Im Vorfeld des Aktionstages leistete Europol den an den Ermittlungen beteiligten Partnern analytische Unterstützung. Darüber hinaus unterstützte Europol den Aktionstag durch die Bereitstellung von mehr als 100 sicheren Kommunikationskanälen - Virtual Command Posts (VCPs). Eurojust, Eurojust supports an EPPO-led operation against carousel VAT fraud for the first time, https://www.eurojust.europa.eu/news/eurojust-supports-eppo-led-operation-against-carousel-vat-fraud-first-time [Zugriff am 6.7.2024].

[209] Das Eurojust-Team hatte die Aufgabe, die schwedischen Behörden bei der Beschlagnahme von Geldern und Vermögenswerten in Malta zu unterstützen.

[210] Die Bezirksstaatsanwaltschaft in Warschau und Zamość, die Polizeikommandantur Warschau und die Polizeikommandantur Zamość.

[211] Eurojust, Eurojust supports an EPPO-led operation against carousel VAT fraud for the first time, https://www.eurojust.europa.eu/news/eurojust-supports-eppo-led-operation-against-carousel-vat-fraud-first-time [Zugriff am 6.7.2024].

[212] *Lamensch/Ceci,* VAT fraud.

die Übermittlung des erforderlichen Materials von den Ländern, die über die Daten verfügen, an die anfragenden ausländischen Steuerbehörden monatelang dauert.

2. INNOVATIVE MECHANISMEN ZUR BEKÄMPFUNG DES MEHRWERTSTEUERBETRUGS IN DEN RECHTSSYSTEMEN DER EU-LÄNDER

2.1. Digitalisierung der steuerlichen Pflichten

Die Entwicklung und Nutzung digitaler Werkzeuge zur Bekämpfung von Steuerbetrug begann nicht in Polen. Südeuropäische Länder sind Vorreiter auf diesem Gebiet, und in vielen Fällen begann der Prozess außerhalb Europas, in lateinamerikanischen Ländern. Heute nutzen die EU-Länder verschiedene technologische Lösungen, um die Einhaltung der Steuervorschriften zu unterstützen. Einem kürzlich erschienenen Bericht der Europäischen Kommission zufolge können diese Instrumente in zwei Hauptgruppen eingeteilt werden, wobei die Frequenz der von den Steuerzahlern an die Verwaltung übermittelten Daten berücksichtigt wird[213]:

1) Instrumente zur Kontrolle von Informationen, die periodisch in festgelegten Abständen bereitgestellt werden (eng. *Periodic Transaction Controls*, PTCs) und

2) Instrumente zur Kontrolle von Echtzeitdaten, d. h. vor, während oder unmittelbar nach der Datenübermittlung zwischen Steuerpflichtigen (eng. *Continuous Transaction Controls*, CTCs).

Im Rahmen des ersten Modells ist es am üblichsten, die Übermittlung von Daten über Geschäftsvorgänge zwischen Steuerpflichtigen gemäß einem nationalen Format (eng. *VAT listing*) oder gemäß dem von der OECD entwickelten SAF-T-Standard (eng. *Standard Audit File for Tax*, in Polen sog. Einheitliche Kontrolldatei, pol. *Jednolity Plik Kontrolny*, JPK) zu fordern. Die Übermittlung von Daten nach dem SAF-T-Standard ist in Portugal[214], Litauen und Polen[215] vorgeschrieben. Andererseits wird die Übermittlung

[213] EK, Annual Report on Taxation 2023, Directorate-General for Taxation and Customs Union, European Commission, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2023 https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/283669ce-33aa-49dc-ba2e-fd8d669a4482_en [Zugriff am 6.7.2024].

[214] Ein Vorreiter bei der Umsetzung des von der OECD entwickelten SAF-T war Portugal, das bereits 2008 mit der Umsetzung begann, obwohl es erst seit 2013 in größerem Umfang eingesetzt wird. *Majdanska/Dziwinski*, BIT 10/2018

[215] In Polen wurde SAF-T in Form der Einheitlichen Kontrolldatei im Jahr 2015 ausschließlich als Abrufdatei eingeführt - mit dem Gesetz vom 10. September 2015 zur Änderung des Gesetzes über die Steuerverordnung und einiger anderer Gesetze (Gesetzblatt, Pos. 1649). Ziel war es, die von den Steuerpflichtigen getätigten Umsätze zu analysieren und zu überprüfen, ob die vom Erwerber zum Vorsteuerabzug ausgewiesene Vorsteuer von seinem Lieferanten entsprechend als geschuldete Mehrwertsteuer ausgewiesen wurde. Die neue Struktur der MwSt.-Datensätze in der JPK_VAT-Formel enthält daher neben den klassischen Transaktionsdaten auch Daten über die TIN. Aber erst mit den Änderungen im Jahr 2016 wur-

von Unternehmensdaten an die Steuerverwaltung gemäß den nationalen Anforderungen von den Steuerzahlern in Bulgarien, Kroatien, der Tschechischen Republik, Estland, Nordirland, Lettland, Rumänien und der Slowakei verlangt.

Innerhalb des zweiten Modells (CTCs) werden zwei Arten der Berichterstattung unterschieden:

1) Echtzeit-Berichterstattung (eng. *real time reporting)*, und

2) eine elektronische Rechnung, die in einem bestimmten Format übermittelt wird (E-Invoice).

Bei der Echtzeit-Meldung ist der Steuerpflichtige verpflichtet, die Transaktionsdaten zu übermitteln, sobald die Transaktion ausgeführt wurde. Er ist jedoch nicht verpflichtet, der Finanzverwaltung seine Rechnung zu übermitteln. Dieses System wird von Griechenland, Spanien[216] und Ungarn[217] verwendet. Die elektronische Rechnung hingegen setzt voraus, dass der Steuerpflichtige die vollständige Rechnung (oder einige Elemente/Auszüge ihres Inhalts) in einem strukturierten Format an die Verwaltung übermittelt. Die elektronische Rechnungsstellung in obligatorischer Form in B2B-Beziehungen wird in der EU derzeit nur von Italien verwendet[218]. Neben Polen haben auch Frankreich[219], Deutschland[220] und Rumänien[221] die Erlaubnis der EU-Behörden (Ausnahmeregelung) zur Einführung einer obligatorischen elektronischen Rechnung für inländische Transaktionen erhalten.

[SAF-T] Die Geschichte von SAF-T geht auf die Arbeiten der OECD zum elektronischen Geschäftsverkehr zurück. SAF-T ist ein Standard für den elektronischen Austausch von Buchhaltungsdaten zu Prüfungszwecken. Die Empfänger der Daten sind Kontroll- und Rechnungsprüfungsbehörden. Das Datenformat basiert auf dem XML-Standard. Vorreiter für die Einführung von SAF-T in der EU war Portugal, das seinerseits von einem in Brasilien eingeführten System namens *Sistema Público de Escrituração* (Digitales Öffentliches Digitales Buchführungssystem, ang. *Public Digital Bookkeeping System*, SPED) inspiriert wurde[222]. Obwohl in Portugal bereits 2008 mit der Arbeit an SAF-T begonnen wurde, erfolgte die Einführung des Systems erst 2013. Das erste EU-

---

den die Steuerpflichtigen verpflichtet, die Schlüsselstruktur JPK - den elektronischen MwSt.-Rekord (d.h. das MwSt.-Verkaufs- und -Einkaufsregister) automatisch für monatliche Zeiträume zu übermitteln - Gesetz vom 13. Mai 2016 zur Änderung des Gesetzes über die Steuerverordnung und einiger anderer Gesetze (Gesetzblatt, Pos. 846).

[216] *Romero Flor*, IVM 2018.

[217] Z. Szatmari, Hungary - Value Added Tax, 11.2.8. Electronic invoicing and real-time reporting, IBFD Amsterdam 2023.

[218] Derzeit basierend auf dem Durchführungsbeschluss (EU) 2021/2251 des Rates vom 13. Dezember 2021 zur Änderung des Durchführungsbeschlusses (EU) 2018/593 zur Ermächtigung der Italienischen Republik, eine von den Artikeln 218 und 232 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Sondermaßnahme einzuführen (ABl. EU vom 17.12.2021, L 454/1).

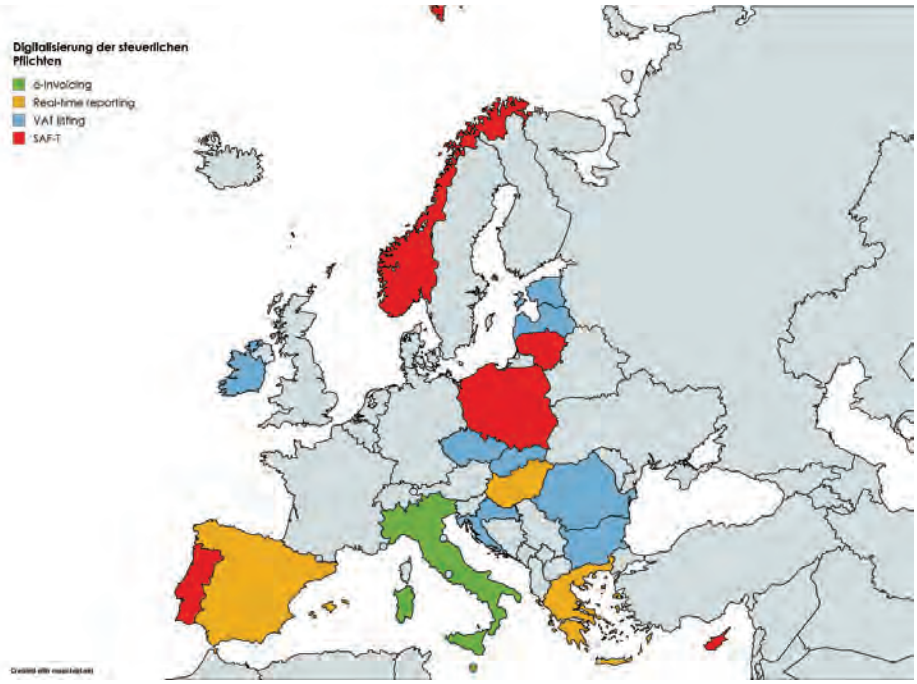
[219] Durchführungsbeschluss (EU) 2022/133 des Rates vom 25. Januar 2022 zur Ermächtigung Frankreichs, eine von den Artikeln 218 und 232 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Sondermaßnahme einzuführen (ABl. EU vom 31.1.2022, L 20/272).

[220] Durchführungsbeschluss (EU) 2023/1551 des Rates vom 25. Juli 2023 zur Ermächtigung Deutschlands, eine von den Artikeln 218 und 232 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Sondermaßnahme einzuführen (ABl. EU vom 27.7.2023, L 188/42).

[221] Durchführungsbeschluss (EU) 2023/1553 des Rates vom 25. Juli 2023 zur Ermächtigung Rumäniens, eine von den Artikeln 218 und 232 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Sondermaßnahme einzuführen (ABl. EU vom 27.7.2023, L 188/48).

[222] *Huibregtse/Ottoni/Muñoz Rodríguez*, BIT 2019.

Land, das SAF-T im Jahr 2009 erfolgreich einführte, war Österreich (derzeit nur als On-Demand-Datei)[223]. Zu den Ländern, die SAF-T derzeit nutzen, gehören Litauen, Polen und Portugal. Norwegen verwendet SAF-T seit 2020. In Luxemburg wird SAF-T / FAIA nur bei MwSt.-Prüfungen und nur von bestimmten Gruppen von Steuerpflichtigen übermittelt (d. h. auf Forderung, wenn MwSt.-Beamte eine Prüfung einleiten)[224].



Karte 2: Digitalisierung der steuerlichen Pflichten

Quelle: eigene Zusammenstellung auf der Grundlage eigener Daten und IBFD Amsterdam.

[Portugal] Steuerzahler, einschließlich Fremdunternehmen, die in Portugal für MwSt.-Zwecke registriert sind, müssen Umsatzdaten in Form einer strukturierten Datei auf der Grundlage von SAF-T (portugiesische Version) oder durch direkte Eingabe der Daten in das Webportal der Steuerverwaltung melden. Grundsätzlich sind die Steuerpflichtigen verpflichtet, alle Umsätze unabhängig von ihrem Wert monatlich zu melden[225].

[Polen] In Polen wurde SAF-T in seiner obligatorischen Form am 1. Juli 2016 eingeführt und umfasste in der ersten Phase nur Großunternehmen. Die Anwendung der JPK wurde schrittweise ausgeweitet und umfasste ab dem 1. Januar 2017 mittlere und kleine Unternehmen (insgesamt mehr als 100.000 Steuerpflichtige) und ab Januar 2018 - alle anderen Steuerpflichtigen (insgesamt mehr als 1,6 Millionen Unterneh-

[223] *Majdanska/Dziwinski*, BIT 10/2018.
[224] F. Wersand, Luxembourg - Value Added Tax, IBFD 2023.
[225] *Annacondia/Herrero Moreno*, EU VAT Compass 2023/2024.

men). JPK_VAT hat ein spezifisches Layout und Format (xml schema), das die Verarbeitung erleichtert. Darüber hinaus müssen **ab dem 1. Juli 2018 alle Steuerpflichtigen, die Steuerbücher führen und Buchhaltungsbelege in elektronischer Form vorlegen**, **auf Verlangen der Steuerbehörden** im Rahmen von Steuerverfahren, Nachprüfungen, Steuerprüfungen sowie Zoll- und Steuerkontrollen JPK-Strukturen vorlegen[226].

[*Real-time reporting* in Spanien] Ab dem 1. Juli 2017, also ein Jahr nach der Einführung der SAF-T-Anforderungen in Polen, wurden ausgewählten Unternehmen in Spanien neue Echtzeit-Meldepflichten für Transaktionen auferlegt. Diese betrafen große Unternehmen (mit einem Umsatz von mehr als 6.010.124,04 EUR im Vorjahr), Unternehmen, die unter der Sonderregelung für die gemeinsame Mehrwertsteuerabrechnung (esp. *regime especial de grupos del IVA*, REGE) registriert wurden, und Steuerpflichtige, die unter der Sonderregelung für die monatliche Mehrwertsteuererstattung (Regime *especial de devolucion mensual*, REDEME) registriert sind. Diese Unternehmen sind nun verpflichtet, den spanischen Finanzbehörden entsprechende Informationen unverzüglich zu übermitteln (esp. *suministro inmediato de información*, SII). Das System erfordert die elektronische Übermittlung von Transaktionsdaten und bestimmten Rechnungsinformationen, aber nicht der Rechnungen selbst. In der Praxis sind einige Kategorien von Unternehmen, darunter auch Kleinstunternehmen, von dieser Verpflichtung ausgenommen. Das System fordert die Übermittlung der Transaktionsdaten innerhalb von höchstens vier Tagen (außer samstags, sonntags und an Feiertagen)[227].

[Übermittlung von Transaktionsdaten nach nationalem Format (*VAT listing*)].

In den Ländern, in denen die Verpflichtung zur Meldung von Daten über MwSt.-Umsätze nach einem nationalen Format eingeführt wurde, erfolgt dies in der Regel in Form einer Liste von Umsätzen (Verkäufe und/oder Käufe), die regelmäßig (monatlich oder vierteljährlich), oft zusammen mit der MwSt.-Erklärung, übermittelt wird. Ein solches System gibt es in Bulgarien, Kroatien, der Tschechischen Republik, Estland, Lettland, Rumänien, der Slowakei und Nordirland (UK).

[Beispiel: Tschechische Republik] Die Steuerpflichtigen, einschließlich der nicht in der Tschechischen Republik ansässigen Unternehmer, sind verpflichtet, monatlich eine gesonderte Meldung in elektronischer Form einzureichen, in der sie ihre Verkäufe und Käufe pro Rechnung für den angegebenen Zeitraum aufführen (Erklärung zur Kontrolle der Mehrwertsteuer, cz. *Kontrolní hlášení DPH*)[228]. Die Steuerpflichtigen müssen alle mehrwertsteuerpflichtigen Umsätze unabhängig von ihrem Wert melden, mit Ausnahme der Einfuhr/Ausfuhr von Waren, der in den zusammenfassenden Meldungen mitgeteilten innergemeinschaftlichen Lieferungen und der Lieferungen, bei denen sich der Ort der Verarbeitung außerhalb der Tschechischen Republik befindet. Inländische Umsätze mit einem Wert von weniger als 10.000 CZK (ca. 410 EUR) müssen nicht pro Rechnung gemeldet werden - es wird nur der Gesamtbetrag aller dieser Umsätze gemeldet. Die Informationen werden im XML-Format über das Steuerportal

[226] Ministerstwo Finansów, Jednolity Plik Kontrolny, https://www.podatki.gov.pl/jednolity-plik-kontrolny/jpk_vat/ [Zugriff am 6.7.2024].

[227] Agencia Tributaria, https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/en_gb/iva/suministro-inmediato-informacion/informacion-general.html [Zugriff am 6.7.2024].

[228] Personen, die die Mehrwertsteuer vierteljährlich abrechnen, können diese Meldung ebenfalls vierteljährlich abgeben.

mit Hilfe der Webanwendung EPO 254 oder über eine sichere Schnittstelle eines Dritten übermittelt[229].

[Beispiel: Nordirland] MwSt.-registrierte Unternehmen im Vereinigten Königreich müssen ihre Aufzeichnungen digital führen und ihre MwSt.-Erklärungen mit einer kompatiblen Software an die zuständige lokale Steuerbehörde übermitteln, es sei denn, sie sind davon befreit oder haben eine Befreiung von dieser Anforderung beantragt. Die Software muss es den Unternehmen ermöglichen,: (1) Aufzeichnungen in der gesetzlich vorgeschriebenen Form zu führen und aufzubewahren; (2) MwSt.-Erklärungen auf der Grundlage der in diesen digitalen Aufzeichnungen enthaltenen Informationen zu erstellen; (3) mit dem Finanzministerium (eng. *HM Revenue & Customs, HMRC*) über eine API digital zu kommunizieren (einschließlich der Übermittlung der Erklärung). Weitere Einzelheiten zu den Anforderungen sind in der HMRC VAT Note 700/22 enthalten[230].

[e-Invoicing] Die Idee, dass Steuerzahler der Steuerverwaltung Rechnungen in einem bestimmten Format (Standard) in Echtzeit oder zeitnah zum abgeschlossenen Vorgang übermitteln, ist nicht neu. In den lateinamerikanischen Ländern gibt es sie schon seit Jahren. In Europa hat sich die Arbeit an der elektronischen Rechnungsstellung in erster Linie auf die B2G-Beziehung (*Business to Government*) bezogen[231]. Derzeit erlaubt die Richtlinie 2006/112 die Einführung der elektronischen Rechnung bei inländischen Transaktionen als Option - mit der Zustimmung des Käufers[232]. Die Einführung der elektronischen Rechnungsstellung als obligatorische Lösung (unabhängig davon, ob die Gegenpartei damit einverstanden ist oder nicht) erfordert die Zustimmung der EU-Behörden im Rahmen einer Ausnahmeregelung im Sinne von Artikel 395 der Richtlinie 2006/112[233].

Zu den europäischen Vorreitern der elektronischen Rechnungsstellung gehört Italien, das das System 2017 auf freiwilliger Basis und 2019 verpflichtend eingeführt hat. Die elektronische Rechnungsstellung nach dem „italienischen Modell" besteht darin, dass Rechnungen in einer bestimmten Struktur (Schema) über eine nationale Plattform (it. *Sistema di Interscambio*, SdI) an die Steuerpflichtigen gesendet werden[234]. Das italienische System ist jedoch nicht vollständig universell. Es enthält eine Reihe von Ausnahmen, so dass nicht alle von italienischen Steuerpflichtigen ausgestellten Rechnungen das System erreichen.

---

[229] *Annacondia/Herrero Moreno*, EU VAT Compass 2023/2024.

[230] HMRC, VAT Notice 700/22: Making Tax Digital for VAT, https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-70022-making-tax-digital-for-vat [Zugriff am 6.7.2024].

[231] Das System der strukturierten Rechnungen im Sinne des Gesetzes vom 9. November 2018 über die elektronische Rechnungsstellung bei öffentlichen Aufträgen, Bau- oder Dienstleistungskonzessionen und öffentlich-privaten Partnerschaften (GBl. 2020, Pos. 1666) und das System der strukturierten Rechnungen, die im Rahmen des KSeF in der fakultativen Version ausgestellt werden, sind Systeme, die getrennt funktionieren. In der obligatorischen Version des KSeF werden diese Systeme kompatibel sein.

[232] Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L. Nr. 347, S. 1, in der geänderten Fassung).

[233] Gemäß Art. 395 Abs. 1 Unterabsatz 1 der Richtlinie 2006/112 kann der Rat auf Vorschlag der Kommission einstimmig jeden Mitgliedstaat ermächtigen, von den Bestimmungen dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Erhebung der Mehrwertsteuer zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten.

[234] *Borselli/Petroni*, IVM 2021.

Bei dem Versuch, eine elektronische Rechnung zu definieren, kann zunächst darauf hingewiesen werden, dass sie im Gegensatz zu anderen Arten von elektronisch übermittelten Rechnungen in einer bestimmten Struktur (Schema) erstellt und versandt wird, die der Steuerpflichtige in seinem System implementieren muss. Folglich hat eine in einem bestimmten Land ausgestellte Rechnung ein spezifisches Format - die Daten auf der Rechnung sind strukturiert und einheitlich, wie vom Gesetzgeber festgelegt. Eine elektronische Rechnung unterscheidet sich daher erheblich von einer Rechnung, die elektronisch mit einer Software nach Wahl des Steuerpflichtigen ausgestellt wird. Der Unterschied liegt auch im Format bzw. in der Darstellung der Daten auf der Rechnung. Elektronische Rechnungen werden heute von den Steuerpflichtigen in großem Umfang für inländische und internationale Umsätze verwendet, sind aber keine strukturierten Rechnungen (E-Rechnungen) und werden der Steuerverwaltung weder beim Versand an die Gegenpartei noch nach Abschluss des Umsatzes übermittelt.

Trotz einiger gemeinsamer Annahmen gibt es derzeit kein einheitliches Modell für die elektronische Rechnungsstellung. Die Länder setzen die elektronische Rechnungsstellung auf unterschiedliche Weise um, was für die in ihrem Gebiet tätigen Unternehmen organisatorische Schwierigkeiten mit sich bringt. Der erste große Unterschied zwischen den in den verschiedenen EU-Ländern eingeführten (und noch einzuführenden) elektronischen Rechnungen besteht in der Art und Weise, wie und wann sie an die öffentliche Verwaltung übermittelt werden, sowie in der Rolle der öffentlichen Verwaltung selbst in diesem Prozess. In manchen Ländern wird die elektronische Rechnung (entweder die vollständige Rechnung oder bestimmte ausgewählte Rechnungsdaten) erst an die Verwaltung übermittelt, nachdem die Rechnung an den Auftragnehmer übermittelt wurde. Hierbei handelt es sich um eine nachträgliche Meldung. Solche Variante wurde u. a. für innergemeinschaftliche Umsätze von der Europäischen Kommission im Rahmen des Legislativpakets „Mehrwertsteuervorschriften für das digitale Zeitalter“ *(ViDA)* vorgeschlagen[235].

Andere Länder, die die elektronische Rechnungsstellung einführen, verlangen, dass die Daten an die Verwaltung weitergeleitet werden, bevor sie die Gegenpartei erreichen. Dies ist ein Merkmal des ersten funktionierenden E-Invoicing-Systems in Europa (Italien) sowie des polnischen Systems (pol. Krajowy System e-Faktur, KSeF), das in gewisser Weise darauf basiert. Unter dem Gesichtspunkt der Effizienz und der Steueranalytik ist es das wünschenswertere Modell. Dank seiner Anwendung werden die Informationen über die getätigten Umsätze ohne Zeitverzögerung an die öffentliche Verwaltung weitergeleitet - praktisch in Echtzeit, d.h. in dem Moment, in dem die Rechnung ausgestellt wird. Ein System, in dem die Steuerverwaltung der „Mittelsmann“ bei der Übermittlung von Rechnungen ist, wird üblicherweise als *Clearing* bezeichnet. Dieser Begriff wird auch von den EK-Dienststellen verwendet, obwohl es

[235] Gemäß dem vorgeschlagenen Artikel 263 Absatz 1 der Richtlinie 2006/112 (in der ursprünglichen Fassung): „Die in Artikel 262 Absatz 1 genannten Daten sind für jeden einzelnen Umsatz des Steuerpflichtigen spätestens zwei Arbeitstage nach dem Tag der Ausstellung der Rechnung oder dem Tag, an dem die Rechnung hätte ausgestellt werden müssen, wenn der Steuerpflichtige seiner Verpflichtung zur Ausstellung einer Rechnung nicht nachkommt, zu übermitteln. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG hinsichtlich der Mehrwertsteuervorschriften im digitalen Zeitalter, Brüssel, 8.12.2022, KOM(2022) 701 endgültig, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:52022PC0701 [Zugriff am 6.7.2024].

sich nicht um einen rechtlich definierten Begriff handelt und er - wie die Praxis zeigt - eine vielfältige Rolle der Verwaltung bei der Übermittlung von Rechnungen zwischen den Vertragspartnern umfassen kann[236]. Infolgedessen können im Bereich der elektronischen Rechnungsstellung zwei rechtliche Regelungen unterscheiden werden: (1) ein System, bei dem die Verwaltung im Rahmen von *Clearing* die inhaltliche Korrektheit der ausgestellten Rechnung prüft und entscheidet, ob sie akzeptiert/übermittelt wird (lateinamerikanische Länder) und (2) Systeme, bei denen die Steuerverwaltung bei Erhalt der Rechnung diese nur auf die Übereinstimmung mit dem Schema überprüft (semantische Überprüfung). Dieses System ist eher damit gleichzusetzen, dass die Übereinstimmung der Rechnungen im System mit dem Schema geprüft wird, um die Konsistenz und „Sauberkeit" des Systems zu gewährleisten (diese Variante könnte als „Bereinigung" bezeichnet werden). Eine solche semantische Validierung wird vom System KSeF durchgeführt.

Es kann zwischen zentralen (zentralisierten) Systemen unterschieden werden, bei denen die strukturierte Rechnung an ein zentrales (staatliches/ministerielles) „Zentrum" geht und es nicht möglich ist, die Rechnung über andere Vermittler an die Verwaltung zu übermitteln. Das KSeF in Polen wurde auf der Grundlage eines zentralen Systems geschaffen. Andererseits gibt es dezentralisierte Systeme, bei denen die zentrale Verwaltung zwischengeschaltete Stellen (Integratoren) einrichtet, deren Aufgabe es ist, Rechnungen zwischen Steuerpflichtigen zu empfangen und zu übermitteln und sie dann an die staatliche Verwaltung weiterzuleiten[237]. Auf der Grundlage dieser Variante wurde beispielsweise das französische e-Rechnungsmodell konzipiert.

Bis vor kurzem ging man davon aus, dass auch Polen die obligatorische e-Rechnung im Jahr 2024 einführen wird, da sie dort schon seit 2022 in einen fakultativen Form getestet wird. Als neues Datum für die Einführung des obligatorischen KSeF-Systems in Polen wurde jedoch das Jahr 2026 festgelegt. Die Ankündigung der Verschiebung des Inkrafttretens der verpflichtenden elektronischen Rechnungsstellung in Polen lässt erwarten, dass Polen in dieser Hinsicht von anderen Mitgliedstaaten überholt werden könnte, die bereits eine EU-Zulassung für die Einführung der elektronischen Rechnungsstellung besitzen (Frankreich, Deutschland und Rumänien). Belgien hat vor kurzem einen ähnlichen Antrag auf eine Ausnahmeregelung bei der EU eingereicht und plant die Einführung der elektronischen Rechnung im Jahr 2026 (der entsprechende Gesetzesentwurf wurde im Januar 2024 veröffentlicht). Das System soll auf einer „europäischen Norm" (EN 16931-1 und CEN/TS 16931-2) beruhen, in Bezug auf den An-

[236] Für die Zwecke des ViDA-Pakets hebt die EK hervor, dass das *No-Clearance-Modell* darin besteht, dass der Lieferant die Möglichkeit hat, die Rechnung direkt an den Kunden zu senden, ohne ein Token von der Steuerverwaltung zu verlangen. Im Gegensatz dazu ist der Lieferant bei einem *Clearance-System* verpflichtet, entweder (a) ein Prüfzeichen von der Steuerverwaltung als Voraussetzung für die Übermittlung der Rechnung zu erhalten oder (b) einen Rechnungsentwurf an eine zentrale Plattform zu senden, die ihrerseits die Rechnung an den Kunden ausstellt (oder ausstellt und ausliefert). EK, VAT in Digital Age, Final Report, Volume 1, Digital Reporting Requirements, März 2023, https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-12/VAT%20in%20the%20Digital%20Age_Final%20Report%20Volume%201.pdf [Zugriff am 6.7.2024].

[237] Das Ausstellen, Versenden und Empfangen von Rechnungen zwischen in Frankreich ansässigen Unternehmen wird über eine von den Steuerbehörden betriebene Plattform (*Chorus Pro*) oder über eine andere von Privatpersonen betriebene Plattform erfolgen, die Daten an Chorus Pro übermittelt. P. Burg, VAT E-Invoicing and E-Reporting will be Mandatory as From 1 July 2024, Alert, IBFD Amsterdam 2023.

wendungsbereich sollen - ähnlich wie beim KSeF - B2C-Rechnungen von dem vorgeschlagenen System ausgeschlossen werden[238].

2.2. Mechanismus der geteilten Zahlung

[Split-Payment-Konzept] Der Mechanismus der geteilten Zahlung (pol. *Mechanizm podzielonej płatności*, MPP, eng. *split payment mechanism*) ist eine spezielle Technik der Mehrwertsteuerabrechnung. Sie geht davon aus, dass der Käufer nur einen Teil der Zahlung, der dem Nettopreis der gekauften Ware oder Dienstleistung entspricht, auf das Verrechnungskonto des Verkäufers überweist. Die MwSt. wird auf einem separaten MwSt.-Konto des Steuerpflichtigen gutgeschrieben[239]. Über die auf dem MwSt.-Konto angesammelten Mittel kann der Unternehmer nur in begrenztem Umfang verfügen - in der Regel sollten sie dazu dienen, die auf die Umsätze mit seinen Geschäftspartnern geschuldete MwSt. zu zahlen. Die Übertragung von Geldern zwischen einem MwSt.-Unterkonto und dem regulären Konto des Steuerpflichtigen bedarf der Zustimmung der zuständigen Behörde. Diese Genehmigung wird nach Überprüfung der Richtigkeit der vom Steuerpflichtigen erzielten Umsätze erteilt. Der Mechanismus der geteilten Zahlung verhindert explizit den Missing-Trader-Betrug, bei dem ein Lieferant, der einen Mehrwertsteuerbetrag auf seinem Konto vereinnahmt hat, verschwindet - statt ihn an die Steuerbehörde abzuführen. Durch die Verringerung des Wertes der Mittel, die dem Missing Trader zur Verfügung stehen, wird der Mechanismus der geteilten Zahlung von der OECD als ein wirksames Instrument zur Verringerung der Rentabilität des Mehrwertsteuerbetrugs angesehen[240]. Auch der Internationale Währungsfonds (IWF) bewertet den Split-Payment-Mechanismus positiv. Als eine der empfohlenen Maßnahmen zur Eindämmung des Mehrwertsteuerbetrugs verwies der IWF auf die Einführung eines Systems von „Mehrwertsteuer-Konten", das ähnlich aufgebaut ist wie der heute in Polen angewandte Split-Payment-Mechanismus. In einer Veröffentlichung aus dem Jahr 2005 führte der IWF das Beispiel Bulgariens an, das einen solchen Mechanismus im Juli 2002 einführte, um das Ausmaß des Steuerbetrugs zu verringern und das Verfahren der Steuerrückerstattung zu beschleunigen. Die Empfehlung zur Einführung des Split-Payment-Mechanismus wiederholte der IWF im Jahr 2007[241].

[Split-Payment-Konzept und EU-Recht] Die verschiedenen Modelle des Mechanismus der geteilten Zahlung waren 2010 Gegenstand umfangreicher Studien von PwC im Auftrag der Europäischen Kommission[242]. Ihre Wirksamkeit als Instrument zur Bekämpfung von Karussellbetrug wird durch den Bericht der EK vom Dezember 2017

[238] Marc Govers, Belgium Proposes Mandatory B2B E-Invoicing as of 1 January 2026, IBFD 2024.

[239] Definition nach: *Sarnowski/Selera*, Zmniejszenie luki VAT., S. 18 ff.

[240] OECD, Consumption Tax Trends 2016, Mehrwertsteuer/GST und Verbrauchssteuern, Trends und politische Fragen, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2016_ctt-2016-en [Zugriff am 6.7.2024].

[241] *Keen/Smith*, VAT Fraud.

[242] PricewaterhouseCoopers, Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries,

bestätigt. Dabei betonte die Kommission, dass das Modell der Einführung von Mehrwertsteuerkonten - wie es in Polen der Fall ist - hinsichtlich seiner Auswirkungen auf die Liquidität der Steuerzahler vorteilhafter ist als die anderen untersuchten Modelle[243]. Es schützt den Staatshaushalt vor Karussellbetrug, ohne dass es zu einer Öffnung des Systems für andere Arten des Betrugs durch eine Anhäufung von Mehrwertsteuer bei Einzelhändlern (Einrichtungen, die an Verbraucher verkaufen) kommt, was für die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft charakteristisch ist. Wie in einem von der Beratungsfirma Deloitte für die Europäische Kommission erstellten Bericht dargelegt wurde, könnte die Einführung des Split-Payment-Mechanismus in allen Mitgliedstaaten die Mehrwertsteuerlücke in der EU um 27-42 % verringern, was den Ländern Steuermehreinnahmen in Höhe von etwa 41-63 Mrd. EUR pro Jahr bescheren würde[244]. Trotz der aufgezeigten Vorteile wurde der Split-Payment-Mechanismus in der Richtlinie 2006/112 nicht berücksichtigt. Das EU-Recht überlässt die mögliche Umsetzung des Split-Payment-Mechanismus den EU-Ländern. Jeder Mitgliedstaat, der auf seinem Hoheitsgebiet die Rechnungslegung mit obligatorischem Split-Payment-Mechanismus für zumindest einen Teil der Steuerpflichtigen einführen möchte, muss eine vorherige Genehmigung der EU-Behörden für diese Ausnahmeregelung gemäß Artikel 395 der Richtlinie 2006/112 einholen. Die fakultative Einführung des Split-Payment-Mechanismus erfordert keine Genehmigung der EU-Behörden.

[Pioniere des Split-Payment-Mechanismus] Die EU-Länder, die beschlossen, den Split-Payment-Mechanismus in ihrem Gebiet einzuführen, waren in dieser Hinsicht keine Pioniere. Sie stützten sich auf die Erfahrungen der Länder, in denen der Split-Payment-Mechanismus bereits früher eingesetzt wurde, darunter Aserbaidschan, ausgewählte lateinamerikanische Länder (Kolumbien, Venezuela, Chile oder Mexiko) sowie die Türkei, Kenia und Costa Rica[245]. Eines der ersten Länder auf dem europäischen Kontinent, das Erfahrungen mit der Anwendung des Split-Payment-Mechanismus sammelte, war Bulgarien, das 2001 die Möglichkeit der freiwilligen Anwendung des so genannten MwSt.-Konto-Mechanismus (bul. *ДДС сметка*) einführte[246]. Von Anfang 2003 bis Ende 2006 wurde seine Anwendung für jede Zahlung an einen registrierten Steuerpflichtigen mit einem Wert von mehr als 1.000 Lewa obligatorisch. In der Tschechischen Republik wird eine besondere Form der Meistbegünstigung angewandt, bei der die Zahlung der Mehrwertsteuer auf das Konto der zuständigen Steuerbehörde des Lieferanten den Käufer von der gesamtschuldnerischen Haftung für die von der Gegenpartei nicht gezahlte Mehrwertsteuer befreit. Eine ähnliche Form des Split-Payment-Mechanismus, die den Erwerber von seiner gesamtschuldnerischen Haftung befreit, wurde 2022 in der Slowakei eingeführt[247].

https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/e0d6a4f7-9ada-11e6-868c-01aa75ed71a1 [Zugriff am 6.7.2024].

[243] EK (*Deloitte-Bericht*), *Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method Final Report,* https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/b87224ad-fcce-11e7-b8f5-01aa75ed71a1/language-en [Zugriff am 6.7.2024].

[244] Ebd.

[245] Ebd.

[246] Ausführlich zu diesem Thema z.B. *Gryziak*, BISP 8/2019, S. 10 f.

[247] X. Yeroshenko, Slovak Republic Approves Changes to VAT Reporting Obligations, IBFD 2021.

[Italien] Das erste EU-Land, das den Split-Payment-Mechanismus eingeführt hat, war Italien (it. *scissione dei pagamenti*)[248]. In der Anfangsphase, d. h. ab 2015, war dies nur für B2G-Lieferungen obligatorisch, d. h. für Lieferungen an öffentliche Einrichtungen im Sinne des Gesetzes. In der Praxis mussten die betreffenden öffentlichen Einrichtungen den (auf der Rechnung ausgewiesenen) geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag einbehalten und ihn, anstatt ihn an den Lieferanten zu zahlen, direkt an die Steuerbehörden abführen. Im Jahr 2017 hat Italien auf der Grundlage einer weiteren Ausnahmeregelung den Anwendungsbereich des Split Payment erweitert[249].

[Polen] Polen hat im Juli 2018 die freiwillige geteilte Zahlung eingeführt. Zu diesem Zeitpunkt hatte der Käufer das Recht, die Rechnungsforderung mit Split-Payment-Mechanismus zu begleichen, indem er die entsprechende Überweisungsnachricht ausfüllte[250]. Das System galt für B2B-Beziehungen und Zahlungen in PLN. Infolge des Split-Payment-Mechanismus wird der Mehrwertsteuerbetrag auf das separate Mehrwertsteuerkonto des Verkäufers gebucht. Von diesem Unterkonto konnte der Steuerpflichtige selbstständig nur die dem Auftragnehmer geschuldete Steuer und andere Verbindlichkeiten öffentlich-rechtlicher Art, insbesondere Steuern und Sozialversicherungsbeiträge, bezahlen. Der Steuerpflichtige konnte eine Erstattung des Steuerbetrags vom MwSt.-Konto auf das „klassische Konto" beantragen, wodurch er selbständig über den angegebenen Betrag verfügen konnte. Im Jahr 2019 hat Polen von den EU-Behörden die Genehmigung erhalten, für „betrugsanfällige" Waren und Dienstleistungen ab einem Betrag von 15.000 PLN ein obligatorisches Split Payment einzuführen[251]. Die entsprechenden Bestimmungen traten im November 2019 in Kraft[252].

[Rumänien] In Rumänien wurde der Split-Payment-Mechanismus (rom. *plată defalcată a TVA*) 2017 als freiwilliger Mechanismus eingeführt, mit der Absicht, ihn später in ein obligatorisches System umzuwandeln. Es wurden spezielle, von den Firmenkonten getrennte Bankkonten eingeführt, die nur für die Zahlung der Mehrwertsteuer verwendet werden durften, einschließlich der Mehrwertsteuerzahlungen an andere Lieferanten. Jede andere Verwendung der auf diesen Konten angesammelten Gelder bedurfte der Genehmigung des zuständigen Leiters des Finanzamtes[253]. Die rumänische Lösung sah zwar einen fakultativen Split-Payment-Mechanismus vor, für ausgewählte B2B- und B2G-Zahlungen wurde er jedoch obligatorisch. Der obligatorische Split-Payment-Mechanismus galt insbesondere für Zahlungen an Steuerpflichtige,

[248] Durchführungsbeschluss (EU) 2015/1401 des Rates vom 14. Juli 2015 zur Ermächtigung Italiens zur Einführung einer von den Artikeln 206 und 226 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichenden Regelung (*ABl. L 217 vom 18.8.2015, S. 7-8).*

[249] Durchführungsbeschluss (EU) 2017/784 des Rates vom 25. April 2017 zur Ermächtigung der Italienischen Republik, eine von Artikel 206 und 226 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Sonderregelung anzuwenden, und zur Aufhebung des Durchführungsbeschlusses (EU) 2015/1401, *(ABl. L 118 vom 6.5.2017, S. 17-19).*

[250] Ustawa z dnia 15.12.2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r. poz. 62).

[251] Durchführungsbeschluss (EU) 2019/310 des Rates vom 18. Februar 2019 zur Änderung des Durchführungsbeschlusses (EU) 2019/310 zur Ermächtigung Polens, eine von Artikel 226 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Sonderregelung anzuwenden (Amtsblatt der EU vom 22.2.2019, L 51/19).

[252] Ustawa z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1751).

[253] *Prätzler*, IVM 2018.

die bestimmte Mehrwertsteuerrückstände hatten oder gegen die ein Insolvenz- oder Sanierungsverfahren anhängig war. Im November 2018 lehnte die Europäische Kommission den Antrag Rumäniens auf Anwendung des obligatorischen Split-Payment-Mechanismus für Umsätze zwischen Steuerpflichtigen in sensiblen Branchen ab und forderte Rumänien auf, die Rechtsvorschriften zur Einführung des Split-Payment-Mechanismus aufzuheben, da diese mit dem EU-Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nicht zu vereinbaren waren[254]. Das Ergebnis war, dass sich Rumänien 2020 vollständig von der Anwendung des Split-Payment-Mechanismus zurückgezogen hat[255].

2.3. Zusammenarbeit mit dem Bankensektor

Ein neuer Trend bei den Bemühungen um eine schnellere Aufdeckung von fiktivem Umsatz ist die Einbeziehung von Akteuren des Bankensektors in diesen Prozess. Die Finanzinstitute sind durch die Vorschriften zur Bekämpfung der Geldwäsche (eng. *Anti Money Laundering*, AML) verpflichtet, selbst Big-Data-Analysen einzusetzen, um verdächtige Geschäfte aufzudecken. Diese Praxis wurde von der polnischen Steuerverwaltung (pol. Krajowa Administracja Skarbowa, KAS) angewandt, die die Finanzinstitute verpflichtet hat, ihre registrierten Umsätze zu untersuchen, um unter anderem die Geldströme auf Merkmale von Steuerkarussellen zu prüfen. Wenn Unregelmäßigkeiten festgestellt werden, informiert die Bank die KAS. Nach einer Gesetzesänderung von 2017 erhält die polnische Steuerverwaltung Informationen über die Konten qualifizierter Steuerpflichtiger im Sinne des STIR-Gesetzes (d. h. andere als Konten natürlicher Personen, die für private Zwecke genutzt werden) sowie über alle Transaktionen dieser Steuerpflichtigen, die über die Bankkonten oder Konten einer genossenschaftlichen Spar- und Kreditvereinigung (SKOK), die unter dieses System fallen, getätigt werden[256]. Auf der Grundlage dieser Informationen führt das Computersystem der Steuerverwaltung eine Analyse des Risikos der Teilnahme an Karussellbetrug durch. Alle Informationen werden automatisch und elektronisch über die Clearingstelle übermittelt.

2.4. Online-Registrierkassen

Kriminelle verwenden für Steuerstraftaten, einschließlich MTIC, neue Technologien, so dass diese oftmals auch ein Rezept für die Bekämpfung von Steuerbetrug darstellen. Die Überwachung des B2C-Umsatzes ist in dieser Hinsicht besonders wichtig. Sie ermöglicht es, 1) Versuche zu erkennen, betrügerische Gelder zu „waschen“, indem

[254] EK, Mitteilung der Kommission an den Rat gemäß Artikel 395 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates, Kommission, COM (2018) 666 final, 2018, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018DC0666 [Zugriff am 6.7.2024].

[255] VATCalc, VAT compliance and reporting rules in Romania 2024, https://www.vatcalc.com/romania/romania-vat-guide/ [Zugriff am 6.7.2024].

[256] Ustawa z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (Dz. U. poz. 2491).

Unternehmen, die auf dem Markt tätig sind, fiktive Umsätze melden, und 2) Versuche, Waren „im Nachhinein" zu Preisen zu „liquidieren", die oft deutlich unter ihrem Marktwert liegen. Letzteres geschieht in der Zeit unmittelbar vor der Entdeckung des Missing Traders durch die Steuerbehörden, die ansonsten die zuvor fiktiv gehandelten Waren beschlagnahmen würden. Dies geschieht durch den Verkauf der betreffenden Waren an Verbraucher (in einer B2C-Beziehung), bei dem die Verkäufe nicht in einer klassischen „Papier"-Kasse aufgezeichnet werden und bei dem die Überprüfung dieser Aufzeichnungen stichprobenartig und nicht auf der Grundlage analytischer Modelle erfolgt. Die Antwort auf diese Herausforderungen besteht für die Länder darin, die von der OECD empfohlene Technologie, d. h. Online-Registrierkassen, einzusetzen. Gegenwärtig hat mehr als ein Drittel der OECD-Mehrwertsteuerländer (16 von 37) spezifische Anforderungen an die Verwendung elektronischer Registrierkassen durch die Lieferanten eingeführt (Österreich, Belgien, Costa Rica, Tschechische Republik, Frankreich, Griechenland, Ungarn, Israel, Italien, Korea, Lettland, Norwegen, Polen, Slowakei, Slowenien und Schweden). Sechs dieser Länder verlangen eine systematische Meldung solcher Daten an die Steuerbehörden (Griechenland, Israel, Südkorea, Slowakische Republik und Slowenien, Italien). Für Südkorea, die Slowakei, Slowenien und Polen erfolgt die Meldung praktisch in Echtzeit[257].

[Beispiele für die Einführung von Online-Kassen] Ein europäischer Vorreiter bei der Einführung von Online-Kassen ist Schweden, wo im Jahr 2010 bereits 135.000 Kassen an Steuerprüfstellen angeschlossen waren. Die daraus resultierenden Mehreinnahmen bei der Mehrwert- und Einkommensteuer werden auf rund 3 Milliarden SEK (300 Millionen Euro) pro Jahr geschätzt[258]. In Ruanda wurden im März 2013 elektronische Registrierkassen eingeführt, was zu einem Anstieg der Mehrwertsteuereinnahmen um 20 % im Jahr 2015 führte. In Ungarn wurden die Unternehmen im Jahr 2014 verpflichtet, elektronische Registrierkassen zu installieren, die mit der Steueraufsicht verbunden sind. Nach dem ersten Jahr stiegen die Mehrwertsteuereinnahmen in den entsprechenden Sektoren um 15 %. Am 1. Januar 2020 wurde in Italien eine ähnliche Verpflichtung eingeführt. Ab diesem Datum müssen alle Einzelhändler ihre Verkaufsunterlagen täglich elektronisch über elektronische Registrierkassen oder eine von der Steuerbehörde kostenlos angebotene Webanwendung an die Steuerbehörde übermitteln[259]. 2019 wurde auch in Polen mit der Einführung von Online-Kassen begonnen. Die Verpflichtung zur Installation elektronischer Registrierkassen, die mit dem Zentralspeicher verbunden sind, wurde schrittweise auf weitere Gruppen von Steuerpflichtigen ausgedehnt[260].

[257] OECD, Taxation Trends 2022.

[258] OECD, Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud, 2017, https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/g2g77afa-en.pdf?expires=1720652175&id=id&accname=guest&checksum=22043E344B16EBF074827687A0F90F12 [Zugriff am 6.7.2024].

[259] OECD, Taxation Trends 2022.

[260] Ustawa z dnia 15 marca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo o miarach (Dz. U. poz. 675 z późn. zm.).

2.5. Überwachung des Transports sensibler Güter (EKAER/SENT)

Ein weiteres Instrument zur Schließung der Mehrwertsteuerlücke ist das Überwachungssystem für sensible Güter, bei dem Ungarn ein Vorreiter war. Der Zweck des in Ungarn eingeführten elektronischen Straßenverkehrskontrollsystems (ung. *Elektronikus Közúti Áruforgalom Ellenőrző Rendszer, EKAER*) ist die Überwachung des Gütertransports auf der Straße innerhalb Ungarns. Das System umfasst Warenlieferungen aus einem anderen Mitgliedstaat nach Ungarn, Warenlieferungen von Ungarn in einen anderen Mitgliedstaat und inländische B2B-Warenlieferungen. Wird der Transport nicht registriert (die Steuerbehörden stellen fest, dass die gesetzlich vorgeschriebene EKAER-Identifikationsnummer fehlt), droht dem Unternehmer eine Strafe von bis zu 40 % des Wertes der transportierten Waren[261]. Ab dem 1. Januar 2021 wurde der Umfang der EKAER-Meldepflicht erheblich eingeschränkt. Sie gilt nur noch für Waren, die zuvor als Hochrisikowaren identifiziert wurden (darunter auch ausgewählte Lebensmittel, Kleidung oder Düngemittel), wie sie in den Anhängen 1 und 2 der Verordnung Nr. 51/2014 (XII.31.) des ungarischen Ministeriums für nationale Wirtschaft aufgeführt sind[262]. Das polnische SENT-System zur Überwachung sensibler Waren, die besonders betrugsanfällig sind oder bei denen es in den vergangenen Jahren zu Steuerbetrug gekommen ist, basiert auf der EKAER-Philosophie.

3. DIE WICHTIGSTEN REFORMVORSCHLÄGE IM BEREICH DES WARENHANDELS

3.1. Endgültiges System - “Front-End”-Entwurf

[Einheitlicher europäischer Mehrwertsteuerraum]
In ihrer wichtigen Mitteilung von 2016[263] *(Aktionsplan zur Mehrwertsteuer*) schlug die EK einen Weg zu einem einheitlichen *EU-Mehrwertsteuerraum* vor und betonte dabei:

> „Das derzeitige Mehrwertsteuersystem, das als Übergangsregelung gedacht war, ist fragmentiert, zu kompliziert für die wachsende Zahl von Unternehmen, die grenzüberschreitend tätig sind, und anfällig für Betrug. So werden inländische und grenz-

[261] Nemzeti Adó- és Vámhivatal (NAV), EKAER, https://ekaer.nav.gov.hu/ [Zugriff am 7.7.2024].
[262] Z. Szatmari, Hungary - Value Added Tax, IBFD 2023.
[263] EK, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum: Zeit für Reformen, Brüssel, 7.4.2016, COM(2016) 148 final, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016DC0148&from=en [Zugriff am 7.7.2024].

überschreitende Umsätze unterschiedlich behandelt und können Gegenstände oder Dienstleistungen innerhalb des Binnenmarktes mehrwertsteuerfrei erworben werden".

In einem stabilen, einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum würden grenzüberschreitende Umsätze genauso behandelt wie inländische Umsätze, wodurch die Schwachstellen des Systems beseitigt würden und die Verwaltung und Durchsetzung der Mehrwertsteuer durch eine engere Zusammenarbeit der Steuerverwaltungen integriert wird.

[Annahmen zum endgültigen System - Entwurf 2018] Mitte 2018 legte die EK einen Richtlinienentwurf über das System der Besteuerung im Bestimmungsland vor (weiter „Entwurf vom 25.5.2018")[264]. Darin wird vorgeschlagen, dass eine grenzüberschreitende Lieferung von Gegenständen zwischen Unternehmen in der Union zu einem einzigen Umsatz für Mehrwertsteuerzwecke führen soll: einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen.

[Innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen] Eine innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen im Sinne von Artikel 14 Absatz 4 Nummer 3 des Entwurfs vom 25.5.2018 ist eine Lieferung von Gegenständen durch einen Steuerpflichtigen an einen Steuerpflichtigen oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, bei der die Gegenstände durch den Lieferanten oder den Käufer oder auf seine Rechnung innerhalb des Gebiets der Union von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert werden. Es wurde die Regel vorgeschlagen, nach der als Ort einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen der Ort gilt, an dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Beendigung des Versands oder der Beförderung an den Kunden befinden. Der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen würde nicht mehr als gesonderter Umsatz gelten, der der Mehrwertsteuer unterliegt.

[One-Stop-Shop, OSS] Das von der Europäischen Kommission vorgeschlagene neue System sieht die Abschaffung des bevorzugten Mehrwertsteuersatzes von 0 % bzw. der Mehrwertsteuerbefreiung vor. Die Abrechnung der Mehrwertsteuer soll dem Verkäufer obliegen. Dieser wäre dann verpflichtet, die Mehrwertsteuer nach den im Bestimmungsland / Land des Käufers geltenden Vorschriften und Sätzen abzurechnen. Diese Annahme würde bedeuten, dass sich der Lieferant im Land des Käufers (Ort der Besteuerung) für MwSt.-Zwecke registrieren lassen müsste, um die MwSt. in diesem Land abrechnen zu können. Der Entwurf ging jedoch davon aus, dass eine Registrierung im Land des Käufers nicht erforderlich ist. Die in anderen EU-Ländern geschuldete Mehrwertsteuer sollte vom Lieferanten im Land seines Sitzes über die einzige Anlaufstelle (OSS) entrichtet werden.

[Zertifizierter Steuerpflichtiger, CTP] Das OSS-System zur Abrechnung der in anderen EU-Ländern geschuldeten Mehrwertsteuer in einem Land (dem Land der Registrierung - in der Regel des Hauptsitzes des Unternehmens) findet keine Anwendung, wenn der Kunde als zertifizierter Steuerpflichtiger (eng. *certified taxable person*, CTP)

[264] Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Einführung der detaillierten technischen Maßnahmen für die Anwendung des endgültigen Mehrwertsteuersystems für die Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten, Brüssel, 25.5.2018, COM(2018) 329 final, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018PC0329&from=EN [Zugriff am 7.7.2024].

gilt. In diesem Fall kommt die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft zur Anwendung, d. h. die Verpflichtung zur Anmeldung und Abführung der Mehrwertsteuer wird auf den Käufer übertragen. Kurz gesagt, ein CTP ist einfach ein zuverlässiger Steuerpflichtiger für die Steuerverwaltung, ähnlich wie ein zugelassener Wirtschaftsbeteiligter (eng. *authorized economic operator, AEO*). AEOs erhalten den CTP-Status auf Antrag gewissermaßen automatisch, während andere Steuerpflichtige, die den CTP-Status beantragen, unter anderem nachweisen müssen, dass sie keine Steuerrückstände haben, keine „schlechte Steuer- und Wirtschaftsgeschichte" aufweisen und transparente Steuer- und Geschäftsverfahren anwenden. In der Literatur wird hervorgehoben, dass dieser Ansatz zu einer ungerechtfertigten Differenzierung zwischen den Steuerzahlern führt, auch aufgrund der anspruchsvollen Kriterien für die Erlangung des CTP-Status[265].

[Kritik am Projekt] Zusammenfassend würde das endgültige System die Übermittlung von Mehrwertsteuereinnahmen zwischen den Steuerverwaltungen verschiedener EU-Länder erfordern. Es setzt daher eine weitreichende Zusammenarbeit und Vertrauen zwischen den Steuerverwaltungen der EU-Länder voraus. Dies wird in der Literatur als Schwäche des geplanten Modells angesehen, da es auf Praktiken beruht, deren Standards und Qualität weithin als unzureichend gelten[266].

Beispiel:

Ein rumänisches Unternehmen liefert Materialien von Rumänien nach Polen, an die polnische X GmbH. Der Ort der Besteuerung für diesen Umsatz ist ausschließlich Polen. Im Rahmen des Systems der einzigen Anlaufstelle zahlt das rumänische Unternehmen die Steuer zum polnischen Mehrwertsteuersatz an die rumänische Steuerverwaltung, die die angegebene Steuer an das Land weiterleitet, in dem der Umsatz besteuert wird. Infolgedessen muss sich das rumänische Unternehmen in Polen nicht für die Mehrwertsteuer registrieren lassen. Die polnischen Steuerbehörden müssen darauf vertrauen, dass die rumänischen Behörden die in Rumänien gezahlte polnische Mehrwertsteuer pünktlich und in der richtigen Höhe an Polen abführen.

[Endgültiges System als ein Vertrauenstest] Das Endgültige System lässt sich als eine Erweiterung des seit 2015 geltenden One-Stop-Shop-Systems (MOSS) beschreiben, das für den Warenhandel im Rahmen des Mehrwertsteuer-E-Commerce-Pakets (2021) als OSS entwickelt wurde. In der Literatur wird hervorgehoben, dass das Endgültige System in seinen Annahmen zur Übertragung von Steuereinnahmen zwischen den Steuerverwaltungen der EU-Länder dem von der Kommission 1987 vorgelegten Vorschlag für die Besteuerung im Ursprungsland ähnelt[267]. Dieses Projekt wurde da-

[265] *Zubeldia*, IVM 2018.

[266] *Becker*, MwStR 2018, S. 685; *Lamensch*, *IVM* 2019; Weitgehend zu diesem Thema in der polnischen Literatur, z. B. *Michalik*, Zeszyty mBank - CASE 147/2017.

[267] EU-Mehrwertsteuerpaket für den elektronischen Handel ist in der Richtlinie (EU) 2017/2455 des Rates vom 5. Dezember 2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in

mals abgelehnt, weil es ein höheres Maß an Vertrauen zwischen den Steuerbehörden voraussetzte. Außerdem wurde darauf hingewiesen, dass es zu Währungsproblemen geführt hätte und mehrere große Exportstaaten finanziell begünstigt worden wären. Es wird zu Recht darauf hingewiesen, dass diese Vorbehalte auch für den neuen Entwurf in Bezug auf das angenommene Erfordernis eines Steuerüberweisungssystems (eng. *Clearing-System*) gelten[268].

[Endgültiges System - Stand der Dinge] Seit 2018 sind die Arbeiten am endgültigen System *de facto* zum Stillstand gekommen. Das Fehlen eines Kompromisses und einer Einigung zwischen den EU-Ländern über dieses System stellt die Möglichkeit seiner Umsetzung selbst in ferner Zukunft in Frage. Die Europäische Kommission selbst hat in letzter Zeit keine Schritte unternommen, um die Arbeit an den genannten Vorschlägen abzuschließen. Im Gegenteil, auf ihre Initiative hin konzentriert sich die „Energie" der EU-Staaten derzeit auf eine neue Gesetzesinitiative der Kommission, d. h. das umfassende und sehr ehrgeizige Projekt „Mehrwertsteuervorschriften für das digitale Zeitalter" (eng. *VAT in Digital Age*, ViDA), das den Mitgliedstaaten Ende 2022 vorgelegt wurde. Obwohl Vertreter der Kommission in offiziellen Erklärungen die Notwendigkeit der Einführung des endgültigen Systems und dessen Kohärenz mit dem ViDA-Paket betonen, wird die Wahrscheinlichkeit, dass die Kommission den Mitgliedstaaten nach der Umsetzung des genannten Pakets einen weiteren Entwurf (einer Version) des endgültigen Systems vorlegt, derzeit als sehr gering eingeschätzt.

3.2. ViDA - der Weg zur "elektronischen Rechnungsstellung" in der EU

[Grundgedanke von ViDA] Eine der wichtigsten Entwicklungen der letzten Jahre war die Vorlage durch die Europäische Kommission im Dezember 2022 des lang erwarteten Vorschlags für eine Mehrwertsteuerreform. Das Paket selbst besteht aus drei Säulen: (1) digitale Berichterstattung oder „europäische e-Rechnung" (eng. *Digital Reporting Requirements / E-Invoicing*), (2) die Plattformwirtschaft (eng. *Platform Economy*) und (3) Vereinfachung in Form einer einzigen Registrierung (eng. *Single VAT Registration*). Nach Angaben der Europäischen Kommission dürften die vorgeschlagenen Maßnahmen zu einem Anstieg der Mehrwertsteuereinnahmen um etwa 18 Mrd. EUR pro Jahr führen, einschließlich eines Anstiegs von etwa 11 Mrd. EUR pro Jahr infolge der Umsetzung der im Paket vorgeschlagenen Betrugsbekämpfungsmaßnahmen[269]. Von zentraler Bedeutung für die Schließung der Mehrwertsteuerlücke im internationalen Handel ist die erste Säule, d. h. der Entwurf zur Einführung der digitalen Melde-

Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen (ABl. EU. L. von 2017 Nr. 348, S. 7 in der geänderten Fassung) und Richtlinie (EU) 2019/1995 des Rates vom 21. November 2019 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG hinsichtlich der Bestimmungen über den Fernabsatz von Gegenständen und bestimmte inländische Lieferungen von Gegenständen (ABl. EU. L. von 2019 Nr. 310, S. 1 in der geänderten Fassung).

[268] *Amand*, IVM 2016.

[269] EK, VAT in the Digital Age (ViDA), https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-digital-age_de [Zugriff am 7.7.2024].

pflicht durch Ausstellung einer elektronischen Rechnung, die den innergemeinschaftlichen Handel dokumentiert. Infolge der Vereinfachungen für die Unternehmen und der neuen elektronischen Dienstleistungen der Verwaltung dürfte die Umsetzung von ViDA den zusätzlichen Nutzen haben, die Verwaltungs- und Befolgungskosten für die Unternehmen in der EU um mehr als 4,1 Milliarden Euro pro Jahr zu senken[270].

[ViDA - Begründung] Der ViDA-Entwurf zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG wurde am 8. Dezember 2022 vorgelegt[271]. An diesem Tag wurden außerdem zwei Entwürfe zur Änderung der Verordnungen 904/2010[272] und 282/2011[273] vorgelegt. Der ursprüngliche Grund für die Vorlage des Entwurfs war die Notwendigkeit, die Mehrwertsteuerlücke wirksamer zu bekämpfen, da hervorgehoben wurde, dass „(...) die 30 Jahre alten Mehrwertsteuervorschriften für den grenzüberschreitenden Handel nicht für eine Geschäftstätigkeit im digitalen Zeitalter geeignet sind". Gleichzeitig räumt die Kommission ausdrücklich ein, dass: „da die Mehrwertsteuerrichtlinie aus den Siebzigerjahren stammt, sehen die Standardmeldepflichten keine digitale Meldung vor. Weltweit lässt sich jedoch eine Umstellung von der traditionellen Mehrwertsteuerbefolgung hin zum Echtzeit-Austausch umsatzbasierter Daten mit den Steuerverwaltungen erkennen, dessen Grundlage häufig die elektronische Rechnungsstellung ist. Die Mehrwertsteuerrichtlinie steht der Digitalisierung massiv im Wege, da die Mitgliedstaaten, um digitale Meldepflichten auf der Grundlage verbindlicher Vorschriften für die elektronische Rechnungsstellung annehmen zu können, eine Ausnahmeregelung einholen müssen"[274].

[ViDA - Harmonisierung der digitalen Meldevorschriften] Ein weiterer Grund für die Vorlage des ViDA-Pakets ist der Bedarf an gemeinsamen digitalen Meldevorschriften. Die Europäische Kommission weist auf Folgendes hin: „Da immer mehr Mitgliedstaaten unterschiedliche Modelle für die digitale Meldepflicht umsetzen, sind die Kosten aufgrund der Fragmentierung für multinationale Unternehmen (Unternehmen, die in mehr als einem Mitgliedstaat tätig sind) erheblich. EU-weit werden diese Kosten auf etwa 1,6 Mrd. EUR jährlich geschätzt, wovon 1,2 Mrd. EUR auf kleine multinationale Unternehmen und 0,4 Mrd. EUR auf große multinationale Unternehmen entfallen"[275].

---

[270] Ebd.

[271] Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG hinsichtlich der Mehrwertsteuervorschriften für das digitale Zeitalter, Brüssel, 8.12.2022, KOM(2022) 701 endgültig, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:52022PC0701 [Zugriff am 7.7.2024].

[272] Vorschlag für eine Durchführungsverordnung des Rates zur zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 in Bezug auf die Informationsanforderungen für bestimmte Mehrwertsteuerregelungen, Brüssel, 8.12.2022, KOM(2022) 704 endgültig, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:52022PC0704 [Zugriff am 7.7.2024].

[273] EK, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat, Ein Aktionsplan für faire und einfache Besteuerung zur Unterstützung der Aufbaustrategie, KOM(2020) 312 endgültig, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX%3A52020DC0312 [Zugriff am 7.7.2024].

[274] Rechtfertigung: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG hinsichtlich der Bestimmungen über die Mehrwertsteuervorschriften für das digitale Zeitalter, Brüssel, 8.12.2022, KOM(2022) 701 endgültig, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:52022PC0701 [Zugriff am 7.7.2024].

[275] Rechtfertigung: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG hinsichtlich der Bestimmungen über die Mehrwertsteuervorschriften für das digitale Zeitalter, Brüssel, 8.12.2022,

Das neue Meldesystem soll langfristig die grenzüberschreitende Tätigkeit erleichtern, indem es den Rechnungsstellungsprozess vereinheitlicht. Gleichzeitig soll es den Anforderungen an ein wirksames Instrument zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs gerecht werden, d. h. es soll den Steuerbehörden Informationen über Umsätze nahezu in Echtzeit liefern und die Verwendung elektronischer Rechnungen unterstützen. Eine wesentliche Erleichterung besteht darin, dass die Rechnungen in einem standardisierten Format (Schema) ausgestellt werden sollen, das als europäische Norm definiert ist. Die endgültige Form dieser Norm ist jedoch noch nicht bekannt. Die Einführung der strukturierten Rechnung soll nur für innergemeinschaftliche Umsätze verbindlich sein. Es bleibt daher den Mitgliedstaaten überlassen, ob und inwieweit sie die strukturierte Rechnungsstellung auf der Grundlage des Schemas der Richtlinie für inländische Umsätze einführen. Länder, die die elektronische Rechnungsstellung für Inlandsumsätze verbindlich eingeführt haben oder einführen werden, müssen sicherstellen, dass Steuerpflichtige (in der Praxis ausländische Steuerpflichtige) das Recht haben, Rechnungen, die auf der Grundlage der europäischen Norm ausgestellt wurden, auch für Inlandsumsätze zu verwenden.

Für grenzüberschreitende Umsätze wurde die Frist für die Ausstellung der Rechnung im Originalentwurf auf zwei Arbeitstage ab dem Zeitpunkt des Steuertatbestands festgelegt. Dies setzt voraus, dass die Verpflichtung zur Abgabe zusammenfassender Meldungen für innergemeinschaftliche Lieferungen abgeschafft wird. Die digitale Berichterstattung mittels einer strukturierten Rechnung deckt diese Umsätze ab, wobei die in der elektronischen Rechnung enthaltenen Informationen detaillierter sind und schneller übermittelt werden.

[ViDA: offene Fragen] Die ursprüngliche Fassung des ViDA-Pakets, die im Dezember 2022 veröffentlicht wurde, ist bereits weitgehend veraltet. Seit 2023 wird sie im Rat intensiv diskutiert und hat in der Folge zahlreiche Änderungen erfahren. Obwohl die Mehrheit der Länder die Idee der Digitalisierung der Meldepflichten unterstützt, war und ist das Projekt selbst sehr umstritten. Das liegt vor allem daran, dass einige Länder, ohne auf EU-Initiativen zu warten, selbst die elektronische Rechnungsstellung bei inländischen Transaktionen eingeführt haben. Diese EU-Länder, die bereits über Kenntnisse und Erfahrungen mit der Verwendung der nationalen strukturierten Rechnung verfügen, vertreten oft andere Positionen als die Länder, die keine Erfahrung mit der Einführung und Verwendung ähnlicher Instrumente haben. Die Themen, die bisher die meisten Diskussionen zwischen den EU-Ländern über die „elektronische Rechnung in der EU“ ausgelöst haben, sind:

1) die Zeit, die für die Ausstellung/Übermittlung einer elektronischen Rechnung benötigt wird: eine beträchtliche Anzahl von Ländern möchte, dass die vorgesehene Frist von „2 Tagen“ verlängert wird – was schließlich in späteren Versionen des Entwurfs vorgeschlagen wurde;

2) das Verhältnis zwischen den nationalen Standards (nationales Schema) und dem europäischen Standard: für Länder, die die elektronische Rechnungsstellung bereits in nationalen Transaktionen nach ihrem eigenen nationalen Schema umgesetzt

KOM(2022) 701 endgültig, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:52022PC0701 [Zugriff am 7.7.2024].

haben, ist es schwierig, die Verpflichtung zu akzeptieren, ein anderes, europäisches Modell des Schemas in nationalen Transaktionen zu akzeptieren

3) Rechnungsvalidierung: das Clearingmodell oder sein Verbot für inländische Transaktionen;

4) das Recht der Mitgliedstaaten, nach Inkrafttreten von ViDA die nationalen Instrumente zur Bekämpfung der Steuerkriminalität, einschließlich der Meldemechanismen wie SAF-T oder *VAT listing*, bedingungslos und unbefristet beizubehalten.

Schließlich wurde nach vielen Verhandlungen eine Kompromissfassung des Entwurfs erreicht und am 5.11.2024 angenommen. Der Rat einigte sich darauf, dass das EU-System für die elektronische Rechnungsstellung im Jahr 2030 eingeführt werden soll und alle bestehenden nationalen Systeme bis 2035 mit dem EU-System interoperabel werden sollen[276].

[ViDA - Bewertung in der Literatur] Die Initiative der EK zur strukturierten Rechnung ist positiv zu bewerten. Sie verdient richtungsweisende Unterstützung. Sie deckt sich auch mit der Ausrichtung der polnischen Steuerpolitik, die im Rahmen des KSeF-Projekts umgesetzt wird. Die schnellere Erfassung elektronischer Informationen über die Umsätze von Unternehmen durch die Steuerverwaltungen in der gesamten EU würde es ermöglichen, Algorithmen in einem noch nie dagewesenen Ausmaß einzusetzen, um Umsätze, die für Karussellbetrug charakteristisch sind, aufzuspüren und infolgedessen Straftaten im Zusammenhang mit Missing Traders und Versuche unrechtmäßiger Mehrwertsteuerrückerstattungen, die für Karussellgeschäfte charakteristisch sind, zu verhindern. In der Literatur wird zu Recht darauf hingewiesen, dass das Projekt zu spät vorgeschlagen wurde und dass die unterschiedlichen Formen der digitalen Meldepflichten (eng. *Digital Reporting Requirements*, DRR), die bereits von den einzelnen Staaten eingeführt wurden, die Suche nach einem Kompromiss erschweren, da sie eine Angleichung der bereits bestehenden Pflichten an das ViDA erzwingen[277].

In der Literatur werden auch zahlreiche Kritikpunkte an dem Paket formuliert. Einige betonen, dass das Konzept der elektronischen Rechnung im Rahmen des ViDA-Pakets die Art des Missing-Trader-Betrugs, die Gründe für Verzögerungen durch die Steuerbehörden oder die Tatsache, dass im Falle eines Missing-Trader-Betrugs übermäßig detaillierte Informationen nutzlos und kontraproduktiv sind, nicht berücksichtigt. Gleichzeitig wird hervorgehoben, dass die Umsetzung der europäischen elektronischen Rechnung im Falle eines „Datenlecks" durch die Offenlegung vertraulicher Geschäftsdaten, schwerwiegende Verluste verursachen kann. Im Extremfall könnte dies den Wettbewerbsvorteil der europäischen Unternehmen gefährden. Dies ebnet den Weg für neue Formen des Betrugs und künftige gesetzgeberische Maßnahmen der EU, die für die Unternehmen sehr viel kostspieliger sind[278].

[ViDA – Plattformökonomie] Der Zweck der Schließung der Mehrwertsteuerlücke, wenn auch sektoral, ist auch in Säule II des ViDA-Pakets, d.h. der Plattformökonomie, präsent. Der Entwurf im Bereich der Plattformen löst natürlich nicht so viele Debatten

[276] Rat der Europäischen Union, Steuern: Rat erzielt Einigung über Paket „Mehrwertsteuer im digitalen Zeitalter", https://www.consilium.europa.eu/de/press/press-releases/2024/11/05/taxation-council-agrees-on-vat-in-the-digital-age-package/ [Zugriff am 5.11.2024].

[277] *Lejeune*, IVM 2023.

[278] *Amand*, IVM 2023.

unter den EU-Ländern aus wie Säule I, obwohl dies paradoxerweise der Grund ist, warum die Reform während der belgischen Präsidentschaft in der ersten Hälfte des Jahres 2024 aufgrund des estnischen Widerstands nicht angenommen wurde. Die EK rechtfertigt die Umsetzung dieses Teils des ViDA-Pakets mit der Notwendigkeit, das Mehrwertsteuersystem an das Modell der Leistungserbringung über digitale Plattformen anzupassen und die Wettbewerbsbedingungen anzugleichen. Die EK betont: „In Europa können die Kosten für über eine Plattform angebotene Unterkünfte im Durchschnitt etwa 8 bis 17 % niedriger sein als der durchschnittliche Tagessatz eines Hotels in der Umgebung. Aus der Studie „Mehrwertsteuer im digitalen Zeitalter“ [279] geht hervor, dass (je nach Art der Plattform) bis zu 70 % aller zugrunde liegenden Anbieter, die eine Plattform nutzen, nicht mehrwertsteuerpflichtig sind.“[280] Eine Art „Heilmittel“, um diese Probleme anzugehen und den auftretenden Wettbewerbsverzerrungen entgegenzuwirken, ist nach Ansicht der Europäischen Kommission die Einführung des Konzepts des fiktiven Lieferers (eng. *deemed suplier*), das bereits aus dem Mehrwertsteuer-E-Commerce-Paket bekannt ist*,* auch in diesem Sektor. Das Konzept geht davon aus, dass Plattformen die Mehrwertsteuer auf die betreffende Leistung abrechnen, wenn der Anbieter keine Mehrwertsteuer in Rechnung stellt, um die Gleichbehandlung des Online-Marktes (Plattformen) und des traditionellen Marktes in den Bereichen kurzfristige Wohnungsvermietung und Personenbeförderung sicherzustellen. Darüber hinaus wird die Behandlung von Vermittlungsdienstleistungen geklärt, um eine einheitliche Anwendung der Vorschriften über den Ort der Dienstleistung zu ermöglichen.

Das ViDA-Paket wird auch die Regeln für die Bestimmung des Ortes der Vermittlungsdienstleistungen selbst ändern. Der Entwurf geht davon aus, dass solche von der Plattform angebotenen Dienstleistungen, insbesondere im Falle von Immobilienvermietungen, als die zugrunde liegende Dienstleistung am Ort der Immobilie und nicht als elektronische Dienstleistung besteuert werden. Folglich werden die touristischen Länder, die die häufigsten Urlaubsziele sind, von dieser Lösung „finanziell profitieren“. Länder mit einem weniger entwickelten Markt, wie Polen, werden die Verlierer sein. Diese unterschiedliche Auswirkung der Änderungen auf den Haushalt, die von den spezifischen Merkmalen der einzelnen Mitgliedstaaten abhängt, ist ein wichtiges Argument in der Diskussion über das Gesamtpaket. Durch ViDA werden auch Maßnahmen ergriffen, um die Übermittlung von Informationen von der Plattform an die Mitgliedstaaten zu harmonisieren. Der genannte Vorschlag ist von den digitalen Plattformen selbst negativ aufgenommen worden. Angesichts des beispiellosen Charakters dieser Initiative ist es schwierig, ihre tatsächliche Wirksamkeit als Instrument zur Abdichtung des Mehrwertsteuersystems in der EU *ex ante* zu beurteilen.

[Zwischenergebnis] Zusammenfassend lässt sich sagen, dass die beiden wichtigsten Änderungsentwürfe der EK zur Mehrwertsteuerrichtlinie, d. h. die Verordnung

[279] Mehrwertsteuervorschriften für das digitale Zeitalter. Abschlussbericht [VAT in the Digital Age. Final report] (Bände I-III). Spezifischer Vertrag Nr. 07 zur Durchführung des Rahmenvertrags Nr. TAXUD/2019/CC/150.

[280] Rechtfertigung: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Mehrwertsteuervorschriften für das digitale Zeitalter, Brüssel, 8.12.2022, KOM(2022) 701 endgültig, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:52022PC0701 [Zugriff am 7.7.2024].

über das endgültige System und das ViDA-Paket, Lösungen bieten, die zur Beschränkung der Mehrwertsteuerlücke in den EU-Ländern führen könnten. Die gleichzeitige Einführung ihrer Bestimmungen in die Rechtssysteme aller EU-Staaten würde die Organisation von Missing-Trader-Delikten, die Erzielung fiktiver Umsätze und die Beantragung unrechtmäßiger Steuererstattungen erheblich erschweren. Ein Hindernis für die Wirksamkeit der vorgeschlagenen Änderungen ist jedoch die Tatsache, dass der Zeitplan für ihre Umsetzung aus politischen Gründen derzeit in Frage gestellt ist. Bis heute gibt es keine „Roadmap" für ihre Umsetzung, was bedeutet, dass der Zeitpunkt des Inkrafttretens der Bestimmungen unbekannt ist. Die Energie der EK und der Mitgliedstaaten konzentriert sich derzeit auf die Aushandlung der Bestimmungen des Ende 2022 vorgelegten ViDA-Pakets. Ein positiver Abschluss dieses Prozesses fand am 5. November 2024 statt, obwohl das Inkrafttreten von vielen Lösungen des ViDA-Pakets weit in die Zukunft verschoben wurde. Gegenwärtig besteht die einzige Möglichkeit, die Mehrwertsteuereinnahmen der EU-Länder zu schützen, darin, dass einseitige Maßnahmen zur Schließung der Mehrwertsteuerlücke effektiv umgesetzt werden. Diese Praxis ist aus der Sicht der EU als Ganzes nicht ganz optimal. Sie führt dazu, dass die Aktivitäten der organisierten Kriminalität aus den Ländern, die Reformen vorgenommen haben, in die Länder verlagert werden, deren Rechtsvorschriften die genannte Praxis nicht ausreichend erschweren und der Steuerverwaltung noch keinen Zugang zu Informationen bieten, die eine effektive Aufdeckung fiktiver Umsätze ermöglichen. Andererseits haben unilaterale Maßnahmen auch sehr positive Auswirkungen, sowohl für die durchführenden Länder selbst als auch für die EU als Ganzes. Neben der Erzielung eines lokalen Effekts, der zu höheren Steuereinnahmen und einer Angleichung der Wettbewerbsbedingungen führt, schafft die Einführung einzigartiger nationaler Lösungen regulatorische Sandkästen, in denen die Effektivität ausgewählter Konzepte getestet werden kann. In dem Maße, in dem sich das Wissen über die Erfolge der Beschränkung der Steuerlücke verbreitet, werden die als wirksam erachteten Instrumente einseitig in mehr Ländern eingeführt. Auf diese Weise entsteht in den benannten Ländern eine wertvolle Wissens- und Erfahrungsbasis, die, auf die gesamte EU übertragen, es ermöglicht, dass die Instrumente, die sich auf lokaler und regionaler Ebene als wirksam erwiesen haben, künftig in allen Mitgliedstaaten eingeführt werden können.

3

POLNISCHE MASSNAHMEN ZUR VERRINGERUNG DER MEHRWERTSTEUERLÜCKE 2016-2022

Einleitung: Die Mehrwertsteuerlücke in Polen und die Typisierung von Gegenmaßnahmen

Das Problem der Mehrwertsteuerlücke wurde in Polen jahrelang nicht richtig untersucht und analysiert. Im Finanzministerium wurden keine Schätzungen der Einnahmeverluste des Staatshaushalts aufgrund von Mehrwertsteuerbetrug vorgenommen. Bis 2013 gab es auch keinen Versuch, die durch Karussellgeschäfte verursachte Mehrwertsteuerlücke zu schätzen[281].

Auch auf EU-Ebene sind die ersten zuverlässigen Analysen in diesem Bereich relativ spät erschienen. Wie der LRH-PL in seinem Bericht hervorhebt: „Die ersten von der Europäischen Kommission bestellten Berichte, insb. der im September 2009 veröffentlichte Bericht

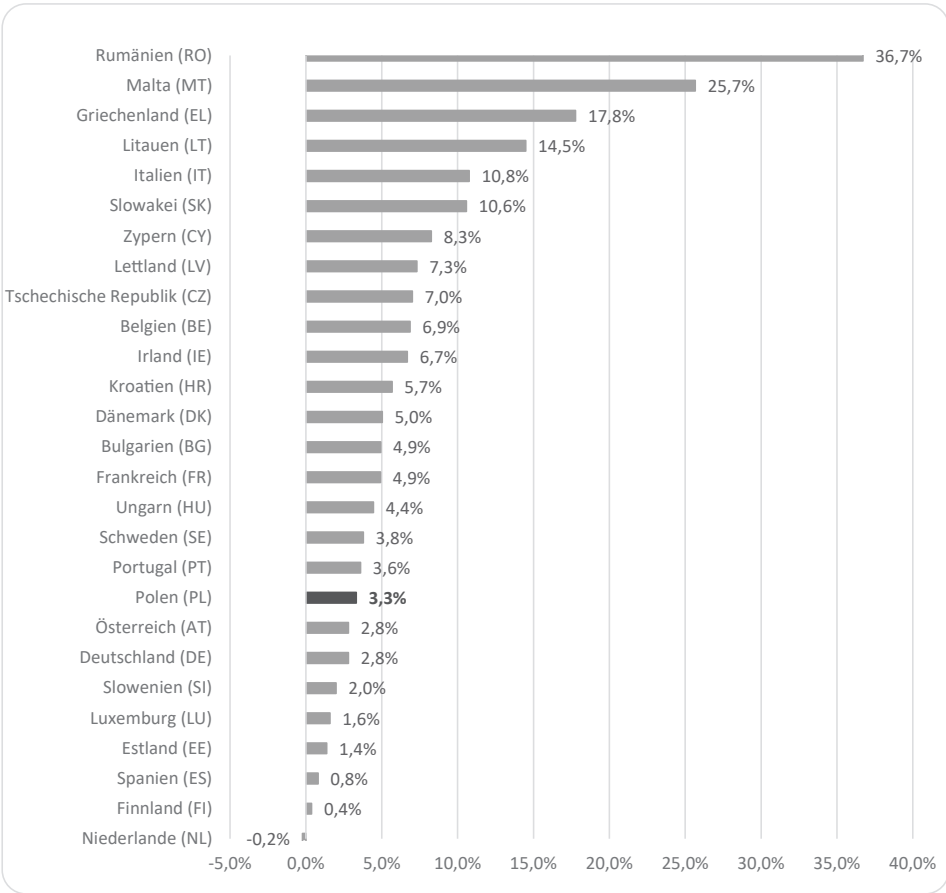


Abbildung 18: Mehrwertsteuerlücke in Polen im Jahr 2021 im Vergleich zu den EU-Ländern [% VTTL]

Quelle: Europäische Kommission (2023)[282].

[281] NIK, Informacja o wynikach kontroli. Nadzór Ministra Finansów nad poborem podatku od towarów i usług, KBF.430.002.2019, Warszawa 2019, https://www.nik.gov.pl/plik/id,21004,vp,23636.pdf [Zugriff am 7.7.2024].

[282] Ebd.

für die Jahre 2000-2011, enthielten Daten, denen zufolge die Mehrwertsteuerlücke in Polen unter dem EU-Durchschnitt lag. Das optimistische Bild Polens im Vergleich zu anderen europäischen Ländern, das sich aus den ersten beiden zum Thema der Mehrwertsteuerlücke ergab, änderte sich im dritten, im September 2014 veröffentlichten Bericht. Die Schätzungen für Polen für die Jahre 2009-2011 wurden deutlich erhöht, und es wurden Daten für 2012 veröffentlicht, in denen ein starker Anstieg der Lücke verzeichnet wurde[283].

Die Effizienz der Mehrwertsteuererhebung ging erstmals 2008-2009 während der Weltwirtschaftskrise zurück. Die Höhe der Mehrwertsteuerlücke änderte sich zwischen 2010 und 2011, trotz der sich verbessernden Wirtschaftslage, nicht wesentlich. In den Jahren 2012 und 2013 kam es unter sich verschlechternden makroökonomischen Bedingungen zu einem weiteren Rückgang der polnischen Mehrwertsteuereinnahmen. Die Lücke stieg drastisch an und blieb während des Berichtszeitraums auf ihrem höchsten Stand (bis zu etwa 25%)[284].

Ab 2016 ist ein deutlicher Trend zur Beschränkung der Mehrwertsteuerlücke zu beobachten. Dieser Trend ist in den meisten EU-Ländern zu beobachten, was sicherlich auch bis zu einem gewissen Grad mit der Verbesserung der wirtschaftlichen Lage in der EU zusammenhängt. Im Gegensatz dazu beginnt die Mehrwertsteuerlücke in Polen stark zu sinken, und zwar am schnellsten von allen EU-Ländern, wozu neben der guten Wirtschaftslage zweifellos auch die Ende 2015 eingeleiteten legislativen, administrativen und technologischen Reformen beigetragen haben.

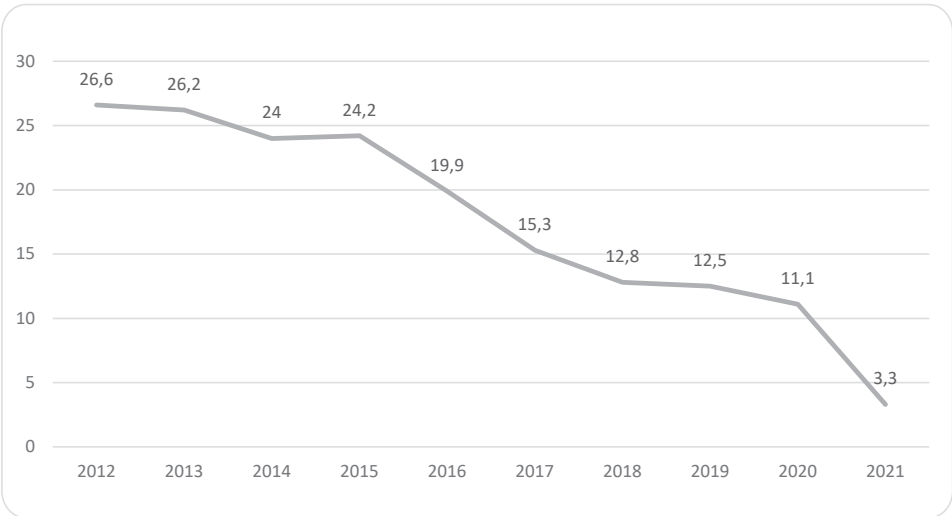


Abbildung 19: Mehrwertsteuerlücke in Polen in % des VTTL [EG-Daten]

Quelle: Europäische Kommission (2023)[285].

[283] Ebd.
[284] Ebd.
[285] Ebd.

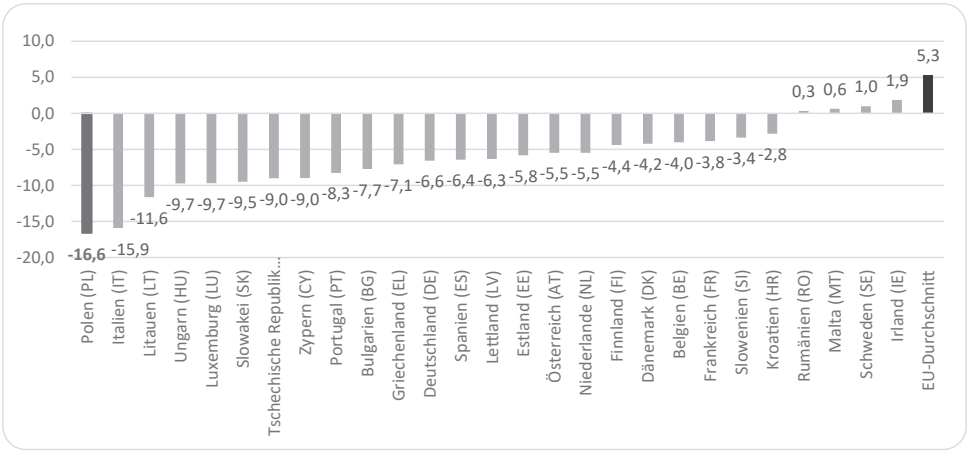


Abbildung 20: Veränderung der Mehrwertsteuerlücke zwischen 2016 und 2021 [Prozentpunkte]

Quelle: Europäische Kommission (2023)[286].

Im Jahr 2021 war Polen eines der Länder mit der geringsten Mehrwertsteuerlücke in der EU. Mit einer Lücke von 3,3% im Jahr 2021 lag das Land dann auf Platz 9. Polen lag damit vor Ländern wie Frankreich (Mehrwertsteuerlücke von 4,9%) und Italien (10,8%). Die Länder mit der höchsten Mehrwertsteuerlücke in der EU waren damals Rumänien (seit mehreren Jahren unverändert mit einer Mehrwertsteuerlücke von 36,7%), Malta (25,7%) und Griechenland (17,8%).

Wie aus dem Bericht der Europäischen Kommission hervorgeht, wird die Mehrwertsteuerlücke in Polen im Jahr 2021 3,3% erreichen. Damit ist Polen das Land in der EU, in dem die Mehrwertsteuerlücke zwischen 2016 und 2021 am schnellsten abnimmt. Zwischen 2016 und 2021 verzeichnet Polen nach den Daten der EK einen Rückgang der Mehrwertsteuerlücke um mehr als 16,6 Prozentpunkte, gefolgt von Italien (-15,9 Prozent) und Litauen (-11,6 Prozent). Am anderen Ende der Tabelle befinden sich Rumänien, Malta, Schweden und Irland, die im Berichtszeitraum einen leichten Anstieg der Mehrwertsteuerlücke verzeichneten.

[Mehrwertsteuerlücke im Jahr 2022] Bislang hat die Europäische Kommission keine Daten über die Mehrwertsteuerlücke in Polen im Jahr 2022 veröffentlicht. Allerdings werden solche Analysen vom polnischen Finanzministerium vorgelegt[287]. In der letzten Prognose vom April 2024 ist die Mehrwertsteuerlücke im Jahr 2022 nach Angaben des Finanzministeriums auf 7,3 Prozent gestiegen. Die Mehrwertsteuerlücke für 2021 wurde ebenfalls revidiert und wird nun mit 2,6% angegeben. Das Ministerium hat den Grund für die Erhöhung der Mehrwertsteuerlücke nicht genannt und erklärt, dass „bei der Bewertung der Revisionen der Schätzungen der Mehrwertsteuerlücke für 2022-2023 eine Reihe von Faktoren berücksichtigt werden müssen, die die Schätzung der Lücke selbst und ihre Genauigkeit beeinträchtigt haben könnten“. Diese Zahlen

[286] Ebd.

[287] Wieloletni Plan Finansowy Państwa na lata 2024-2027, Warszawa 2024 r., https://www.gov.pl/web/finanse/wieloletni-plan-finansowy-panstwa [Zugriff am 4.7.2024].

und ihre Genauigkeit bedürfen sicherlich einer weiteren Überprüfung, insbesondere im Zusammenhang mit dem Wachstum der polnischen politischen Mehrwertsteuerlücke – als Konsequenz des Anti-Inflationsschildes und anderen Maßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer, die in der letzten Jahren wegen der Pandemie und des Konflikts in der Ukraine in Kraft getreten sind[288].

Tabelle 3: Mehrwertsteuereinnahmen 2015-2022

	Mehrwertsteuereinnahmen [Mrd. PLN]	Wachstum im Jahresvergleich [PLN Mrd.]	Dynamik [%]
2015	123,1		
2016	126,6	3,5	3%
2017	156,8	30,2	24%
2018	174,9	18,1	12%
2019	180,9	5,9	3%
2020	184,6	3,7	2%
2021	215,7	31,2	17%
2022	230,4	14,7	7%

Quelle: eigene Zusammenstellung auf der Grundlage der Ausführung der Staatshaushalte für die jeweiligen Jahre.

[Politische Mehrwertsteuerlücke in Polen] Trotz des relativ hohen Regelsatzes (23%) liegt Polen laut dem Bericht der Europäischen Kommission von 2023 derzeit an der Spitze der Länder, die ermäßigte Sätze anwenden (Platz 5 in der EU - die politische Mehrwertsteuerlücke beträgt knapp über 15%)[289]. Dies ist das Ergebnis des seit 2019 andauernden Prozesses der sukzessiven Senkung der Mehrwertsteuersätze in Polen sowie des Rückgriffs polnischer Regierung auf befristete Mehrwertsteuersenkungen als Reaktion auf aktuelle politische und wirtschaftliche Herausforderungen, einschließlich der COVID-19-Pandemie, sowie der Migrations- und Inflationskrise.

Mit Wirkung vom 1. November 2019 wurde in Polen der Mehrwertsteuersatz für E-Books, E-Press, einschließlich z. B. online heruntergeladener Hörbücher, sowie für Bücher, die nicht mit einem ISBN-Symbol gekennzeichnet sind, und Zeitungen und Zeitschriften, die nicht mit einem ISSN-Symbol gekennzeichnet sind, gesenkt. Er wurde von 23% auf:

1) 5% für Bücher sowie regionale und lokale Zeitschriften in gedruckter Form, auf Disketten und ähnlichen Medien;
2) 8% für Presseprodukte gesenkt.

Ab dem **1. Juli 2020** wurden die Mehrwertsteuersätze für eine Reihe von Gütern des täglichen Bedarfs aufgrund des Inkrafttretens der sogenannten neuen Mehrwertsteuersatzmatrix gesenkt:

[288] Die Feststellung eines Entwicklung der Mehrwertsteuerlücke, die trotz der Fortführung der in Polen umgesetzten Maßnahmen zu ihrer Reduzierung zu beobachten ist, sollte Anlass zu weiteren Untersuchungen über das Verhältnis zwischen dem konjunkturellen und dem strukturellen Segment der Steuerlücke sein.

[289] EK, CASE, G. Poniatowski, M. Bonch-Osmolovskiy, A. Śmietanka, A. Sojka, VAT gap…op.cit.., Luxemburg 2023.

- **Brot** mit einer Haltbarkeitsdauer oder Mindesthaltbarkeit von mehr als 14 Tagen: von 8% auf 5%,
- **Backwaren -** von 8% oder 23% - je nach Haltbarkeitsdauer oder Mindesthaltbarkeit - auf 5%,
- **Suppen, Brühen, homogenisierte Lebensmittel** - einschließlich diätetischer Lebensmittel für besondere medizinische Zwecke - von 8% auf 5%,
- **tropische Früchte und Zitrusfrüchte, bestimmte Nüsse (z. B. Mandeln, Pistazien)** - von 8 auf 5%,
- **Senf, bestimmte verarbeitete Gewürze** (z.B. Pfeffer, Muskatnuss, Thymian) - von 23% auf 8%,
- **Baby- und Kinderartikel**, d. h. **Schnuller, Windeln und Auto-Kindersitze** - von 8% auf 5%,
- **Hygieneprodukte** (Binden, Tampons, Windeln) - von 8% auf 5%.

Bis Ende 2022 galt im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie der 0%-Mehrwertsteuersatz auf die Einfuhr bestimmter Medikamente, auf die Lieferung von Impfstoffen und COVID-19-Tests, sowie auf Spenden von Masken, Schutzausrüstung, Medikamenten für Krankenhäuser und Computerausrüstung für Schulen. 2022 wurde eine analoge Maßnahme eingeführt, die den 0%-Mehrwertsteuersatz auf Spenden für die Opfer des Krieges in der Ukraine abdeckte (bis 31.12.2023). Die Mehrwertsteuereinnahmen wurden auch durch das sogenannte Anti-Inflationsschild, das zwischen 2022 und 2023 in Kraft war, erheblich beeinträchtigt. 2023 wurde der 0% Mehrwertsteuersatz für Lebensmittel beibehalten, um schließlich ab dem 1. April 2024 aus dieser Ermäßigung auszusteigen und stattdessen - entgegen der Mehrwertsteuerrichtlinie - einen Mehrwertsteuersatz von 8% für die Dienstleistungen der *Schönheitsindustrie* einzuführen.

Tabelle 4: Befristete Senkung der Mehrwertsteuersätze zwischen 2021 und 2023

	Mehrwertsteuersätze vor dem Jahr 2021	**Schutzschild I Tarifänderungen (Januar 2022)**	**Preise 1. Februar bis 31. Dezember 2022.**	**Preise 1. Januar bis 31. Dezember 2023.**	**Gesamteffekt von Schutzschild I und II (Mrd. PLN)**	**Verlängerung des Schildes bis 2023 (Mrd. PLN)**	**Wirkung aller Schutzschilde (in Mrd. PLN)**
Senkung der Mehrwertsteuersätze					Bareffekt Februar 2022 - Januar 2023 (12 Monate)	Bareffekt Februar 2023 - Januar 2024 (12 Monate)	Kassenwirksamkeit (Februar 2022 - Januar 2024)
Lebensmittel	5%		0%	0%	-8,5	-11,0	-19,5
Brennstoffe	23%		8%	23%	-13,3		-13,3
Düngemittel	8%		0%	8%	-1,7		-1,7
Naturgas	23%	8%	0%	23%	-5,8		-5,8
Strom	23%	5%	5%	23%	-6,2		-6,2
Wärmeenergie	23%	8%	5%	23%	-1,6		-1,6
insgesamt					**-37,1**	**-11,0**	**-48,1**

Quelle: eigene Ausarbeitung.

[Typisierung von Maßnahmen zur Verringerung der Mehrwertsteuerlücke] Die zwischen 2016 und 2022 in Polen entwickelten und umgesetzten legislativen und technologischen Instrumente können nach einer Reihe von Kriterien klassifiziert werden. Die Autoren schlugen auch eine solche Gliederung vor, beginnend mit der Einteilung in Maßnahmen, die: 1) legislativ sind, in Form von Änderungen der geltenden Rechtsvorschriften; 2) administrativ (exekutiv) sind, in Bezug auf Änderungen in der Praxis der Verwaltung und der von ihr verwendeten Instrumente, die keine Gesetzesänderungen erfordern; 3) in Zusammenarbeit mit der Wirtschaft entwickelt wurden , einschließlich „weicher" Instrumente[290]. Analysiert man die Maßnahmen im Hinblick auf ihren technologischen Kontext, so lassen sie sich in zwei Gruppen unterteilen: 1) diejenigen, die die neuesten Technologien nutzen, z. B. elektronische Rechnungen, SAF-T oder STIR, und 2) diejenigen, die von der technologischen Komponente losgelöst sind, aber für die Effektivität des polnischen Mehrwertsteuersystems wichtig sind, z. B. die Begrenzung von Steuerbefreiungen, die staatliche Unterstützung der Nutzung von bargeldlosen Zahlungen. Analysiert man die implementierten Mechanismen nach dem Kriterium ihrer Herkunft, so lassen sich folgende Maßnahmen unterscheiden: 1) Wiederverwendete Maßnahmen, die von anderen europäischen Ländern entwickelt und mit Änderungen in Polen eingeführt wurden (insbesondere SAF-T oder die elektronische Rechnung)[291] und 2) in Polen selbst entwickelte Maßnahmen, wie z. B. STIR (ein technisches System, das von der polnischen Clearinggesellschaft verwaltet wird und darauf abzielt, verdächtige Transaktionen und betrügerische Unternehmen automatisch zu identifizieren)[292]. Eine besondere Art der Klassifizierung betrifft Instrumente, die von der Verwaltung und den Unternehmern zur Überprüfung des Status der Steuerpflichtigen eingesetzt werden. In ihrem Rahmen kann man unterscheiden: (1) Instrumente zur Überprüfung des Status des Steuerpflichtigen (z. B. „Weiße Liste" der Steuerpflichtigen) und (2) Instrumente zur Überprüfung der Transaktion selbst und ihren Verlauf[293]. Betrachtet man die Klassifizierung von dem subjektiven Standpunkt, so kann man von folgenden Tools sprechen: (1) Maßnahmen, die sich auf der Registrierung und Analyse von *B2B-Transaktionen* konzentrieren (z. B. SAF-T, STIR und

[290] *Sarnowski/Selera*, Zmniejszenie luki VAT, S. 6 f.

[291] Um die Konstruktion und Effektivität von Maßnahmen, die in anderen Ländern zur Reduzierung der Mehrwertsteuerlücke umgesetzt wurden, analysieren zu können, hat das polnische Finanzministerium im April 2018 eine Abteilung für rechtsvergleichende Analysen etabliert. Allein im ersten Jahr seiner Tätigkeit hat das Team mehr als 120 Analysen vorbereitet, die unter anderem das Split Payment (Italien, Rumänien), das Merkblatt zum Umsatzsteuer-Missbrauch (Deutschland), das EKAER/SENT System (Ungarn) oder die Tax Information Exchange Agreements (Spanien) betreffen. Am 14. Dezember 2019 wurde im polnischen Finanzministerium ein Departement zum Zwecke einer kontinuierlichen Überwachung neu eingeführten Steuerreformen in allen Ländern der Welt eingerichtet. Es war unter anderem an der Umsetzung des KSeF (Italien), der MwSt.-Gruppen und Umsatzsteuerlager (Deutschland), der Investitionsauskunft / Auskunft 590 (Italien, Ungarn, Slowakei) oder des „bargeldlosen" Steuerpflichtigen (Japan und Südkorea) beteiligt. Infolge der politischen Änderungen zum Jahreswechsel 2023 und 2024 wurde die Abschaffung des Departements beschlossen, die am 1. Mai 2024 durch die Übertragung seiner Aufgaben auf die Abteilung Steuersystem umgesetzt wurde. Siehe: Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 13 grudnia 2019 r. zmieniające zarządzenie w sprawie ustalenia regulaminu organizacyjnego Ministerstwa Finansów, Dz. Urz. MF z 2019 r. poz. 113; Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 6 maja 2024 r. zmieniające zarządzenie w sprawie ustalenia regulaminu organizacyjnego Ministerstwa Finansów, Dz. Urz. MF z 2024 r. poz. 50.

[292] *Sarnowski/Selera*, in: Małecka-Ziembińska, S. 74.

[293] *Sarnowski/Selera*, Studia BAS, 4/2020, S. 29 ff.

e-Rechnungen); sowie (2) Tools, die *B2C-Transaktionen* zum Gegenstand haben (insbesondere Online-Registrierkassen).

[In dieser Studie verwendete Typisierung] In dieser Studie, deren Hauptziel darin besteht, die verschiedenen Mechanismen zur Reduzierung der Mehrwertsteuerlücke in Bezug auf ihre Rolle im Steuersystem darzustellen, wurde eine funktionale Unterteilung vorgenommen. So entstanden die folgenden Gruppen von Maßnahmen:

1) Maßnahmen zur Bekämpfung von Karussellbetrug, unter denen weitere Unterkategorien unterschieden werden können:
   a) Maßnahmen **zur Verringerung der Rentabilität von** „Missing-Trader"-**Betrug** (insbesondere die Einführung und Verbreitung des Split-Payment-Verfahrens in Polen);
   b) Maßnahmen **zur schnelleren Erkennung von fiktiven Geschäften** unter Verwendung von Big-Data-Analysen (insbesondere die Digitalisierung von Mehrwertsteuerabrechnungen und -meldungen sowie die Einspeisung von Daten aus Banken und von anderen Ländern in die Datenbanken der Steuerverwaltung).
   c) Maßnahmen, **die die Organisation von Scheingeschäften erschweren**, einschließlich der Bereitstellung von Instrumenten für Unternehmer, um die Steuerehrlichkeit von Geschäftspartnern zu überprüfen;
   d) Maßnahmen, die **die Legalisierung von Erträgen aus Straftaten erschweren** (insbesondere die Einführung der obligatorischen Verwendung von Online- und virtuellen Registrierkassen in sensiblen Branchen);
   e) Maßnahmen **zur Abschreckung potenzieller Straftäter** durch Erhöhung des Umfangs und der Wirksamkeit der Sanktionen, mit denen sie konfrontiert werden (einschließlich der Einführung so genannter Mehrwertsteuersanktionen, erweiterter Beschlagnahmung und Änderungen der Straf- und Strafvollzugsvorschriften);
2) Zusammenarbeit mit Unternehmen, einschließlich:
   a) Maßnahmen zur Verringerung des unlauteren Wettbewerbs in der Wirtschaft insgesamt oder in bestimmten Branchen;
   b) Stärkung der Glaubwürdigkeit der polnischen Steuerverwaltung als Partner der Unternehmer durch Unterstützung des Prozesses der Auslegung von Vorschriften durch die Steuerpflichtigen;
3) Umgestaltung der Finanzverwaltung, insbesondere:
   a) Evolution zu einer Finanzverwaltung 2.0. und 3.0 durch den Ausbau von technologischen Verwaltungsdienstleistungen und die Optimierung der Kundenerfahrung;
   b) Ausbau der analytischen Kapazitäten der Verwaltung, was zu einer Verringerung der Anzahl und einer Steigerung der Effizienz der Steuerprüfungen sowie zu einer Verringerung der Wartezeiten bei der Mehrwertsteuererstattung führt;
   c) Anwendung von innovativen Verfahren zum Erwerb von IT-Tools z. B. im Rahmen von Hackathons (GovTech-Programm);
   d) Beteiligung an internationalen Kooperationsprogrammen mit Partnerverwaltungen aus der Region (gemeinsame Identifizierung des grenzüber-

schreitenden Scheinhandels) und aus Entwicklungsländern (Transfer von rechtlichen und technologischen Lösungen im Rahmen des Tax Solidarity Programs).

Der genannten Zusammenfassung geht ein Kapitel voraus, in dem die Maßnahmen zur Reduzierung der Mehrwertsteuerlücke beschrieben werden, die im Zeitraum 2010-2015 in Polen eingeführt wurden, wobei besonderes Augenmerk auf die Gründe für ihre unzureichende Wirksamkeit gelegt wird.

1. ERFOLGLOSE BEKÄMPFUNG VON KARUSSELLBETRUG: 2010-2015

[Einleitung - die Mehrwertsteuerlücke und ein Überblick über die Gegenmaßnahmen in Jahren 2004-2009] Nach dem Beitritt Polens zur Europäischen Union und der Verabschiedung des neuen Mehrwertsteuergesetzes im Jahr 2004 prüfte die polnische Finanzverwaltung die Korrektheit der Mehrwertsteuerabrechnungen bei innergemeinschaftlichen Transaktionen. Die größte Bedrohung für die wirksame Erhebung der Mehrwertsteuer, die in den Jahren 2007-2009 festgestellt wurde, waren organisierter Missing-Trader-Betrug, darunter Karussellgeschäfte, die darauf abzielen, die Zahlung der Mehrwertsteuer zu vermeiden oder eine nicht zustehende Erstattung zu erlangen[294]. Die zwischen 2007 und 2008 entwickelten und umgesetzten Mehrwertsteuervorschriften zielten in erster Linie auf die Liberalisierung und Vereinfachung der Besteuerungsregeln, die Klärung des Wortlauts bestimmter gesetzlicher Vorschriften und die Beseitigung formaler Beschränkungen, die sich aus früheren Vorschriften ergaben (einschließlich der Abschaffung der 30% MwSt.-Sanktion im Dezember 2008, die 2017 wieder eingeführt wurde)[295]. Der LRH-PL stellte in seinem Bericht fest: „(...) in der Zeit nach dem Ausbruch der globalen Finanzkrise zwischen 2010 und 2015 kam es in Polen zu einem anwachsenden Problem mit der Eintreibbarkeit der Mehrwertsteuer, wobei den Einnahmeverlusten aus diesem Grund wirksam entgegengewirkt wurde. Bis zu einem gewissen Grad könnten die in den Jahren 2007-2008 ergriffenen Initiativen zu diesem Phänomen beigetragen haben (...), insbesondere die Popularisierung der vierteljährlichen MwSt.-Abrechnung sowie die Abschaffung der MwSt.-Sanktionen“[296].

[Einführung in den Zeitraum 2010-2015] In den Jahren 2010 bis 2015 wurde damit begonnen, die von internationalen Organisationen empfohlenen Maßnahmen zur

[294] NIK, Informacja o wynikach kontroli. Nadzór Ministra Finansów nad poborem podatku od towarów i usług, KBF.430.002.2019, Warszawa 2019 r., https://www.nik.gov.pl/plik/id,21004,vp,23636.pdf [Zugriff am 7.7.2024].

[295] „Die Abschaffung der MwSt.-Sanktion in Verbindung mit anderen Änderungen, die auf die Erleichterung der Wirtschaftstätigkeit abzielen, könnte zu einer „Lockerung der Steuerdisziplin“ beigetragen haben. Während dieses Zeitraums zeigte das Verhältnis der systemischen Mehrwertsteuererstattungen zu den Mehrwertsteuereinnahmen im Allgemeinen einen Aufwärtstrend: 2009 - 35,4%, 2010 - 34,6%, 2011 - 36,2%, 2012 - 38,4%, 2013 - 40,9%, 2014 - 40,7%, 2015 - 41,5%“ - NIK, Nadzór Ministra Finansów nad poborem podatku od towarów i usług, KBF.430.002.2019, Warszawa 2019 r., https://www.nik.gov.pl/plik/id,21004,vp,23636.pdf [Zugriff am 7.7.2024].

[296] Ebd.

Beschränkung der Mehrwertsteuerlücke in das polnische Rechtssystem zu implementieren, darunter vor allem die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft und die gesamtschuldnerische Haftung des Leistungsempfängers. Diese Maßnahmen waren zudem relativ einfach einzuführen. Sie sind lediglich gesetzgeberischer und nicht technologischer Natur und erforderten somit nicht die Schaffung einer geeigneten technischen Infrastruktur. Obwohl sich der polnische Gesetzgeber des Ausmaßes der Unregelmäßigkeiten und der beispiellosen Höhe der Mehrwertsteuerlücke bewusst war und sich für die am wenigsten komplexen der von internationalen Organisationen empfohlenen Maßnahmen entschied, führte er sie mit vielen Jahren Verspätung im Vergleich zum Tempo ihrer Umsetzung durch andere europäische Länder ein. Diese Instrumente, die eine erhebliche Belastung für ehrliche Unternehmen darstellen, haben nur geringfügig zu einer wirklichen Beschränkung der Steuerlücke beigetragen. Die Reaktion von Kriminellen auf die Einführung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft war die Verlagerung der Aktivitäten der Mehrwertsteuer-Mafia auf den Handel mit Waren, die nicht unter diese Regelungen fallen. Gleichzeitig erhöhte die Konzentrierung von Mehrwertsteuerzahlungen auf der Ebene der Einzelhändler die Rentabilität ihrer nicht deklarierten Verkäufe an die Verbraucher. Die gesamtschuldnerische Haftung dagegen ermöglichte aufgrund ihrer mangelhaften Umsetzung denjenigen, die wissentlich an einem Umsatzsteuerkarussell beteiligt sind, sich der Belastung durch die Inanspruchnahme einer Bürgschaft zu entziehen. Dies hatte zur Folge, dass ehrliche Steuerpflichtige, die unwissentlich von Steuerkriminellen als Zwischenhändler benutzt wurden, tatsächlich betroffen waren. Auf den provisorischen Charakter und die Unzulänglichkeiten der damals vorgenommenen Änderungen wies unter anderem der LRH-PL in seinem Bericht für 2019 hin: „(...) Die meisten gesetzlichen Maßnahmen, die zwischen 2010 und 2015 zur Bekämpfung vom Karussellbetrug eingeführt wurden, bestanden in der Anwendung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft und der Einführung der gesamtschuldnerischen Haftung des Käufers als Reaktion auf festgestellte erhebliche Unregelmäßigkeiten in bestimmten Bereichen der Wirtschaftstätigkeit, obwohl die Ergebnisse der Steuer- und Finanzprüfungen auf die Volatilität der Bereiche, in denen Betrug begangen wird, die kurze Zeitspanne, in der Unregelmäßigkeiten entstehen, die Verschleierung der durch Betrug erzielten Vorteile und die Schwierigkeit, die tatsächlichen Organisatoren zu ermitteln, hinwiesen“[297].

1.1. Umkehrung der Steuerschuldnerschaft

[EK und OECD empfehlen die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft] Die erste Maßnahme zur Beschränkung der Mehrwertsteuerlücke, die die Europäische Kommission den Ländern empfahl, war die Einbeziehung des Handels mit so genannten „sensiblen Waren“ in das Reverse-Charge-Verfahren. Bei Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens stellt der Lieferant eine Rechnung über den Nettobetrag ohne Mehrwertsteuer aus. Das bedeutet, dass er keine Mehrwertsteuer auf die von seinem Geschäftspart-

[297] Ebd.

ner verkauften Waren oder Dienstleistungen erhält. Die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft hat zur Folge, dass auf Seiten des Unternehmens, das die Gegenstände einführt oder innergemeinschaftlich erwirbt, keine Mehrwertsteuerzahlungen anfallen. Es entsteht also keine Situation, die es für den Importeur oder den innergemeinschaftlichen Erwerber besonders profitabel macht, zu „verschwinden", ohne Steuern zu zahlen. Die Effektivität des Karussellbetrugs durch organisierte kriminelle Vereinigungen wird dadurch verringert. Die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft als Instrument zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs wurde in den Dokumenten und Berichten der Kommission bereits 2004[298] und dann in den Jahren 2007[299], 2011[300] und 2014[301] beschrieben, darunter 2007 auch in einem Bericht, der allein dieser Lösung gewidmet war[302]. Die Verfasser der Berichte wiesen auf die Wirksamkeit des Mechanismus bei der Bekämpfung der Karussellkriminalität in den betreffenden Branchen hin und präsentierten Beispiele für seine erfolgreiche Anwendung in Österreich und Deutschland[303]. Mit einer ähnlichen Argumentation wurde die Einführung des *Reverse-Charge-Verfahrens* auch von der OECD in den Jahren 2011[304] und 2014[305] empfohlen.

[EK stellt begrenzte Wirksamkeit der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft fest] Die sehr positive Meinung der EK über die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft begann sich allmählich zu ändern, als die Länder *Ex-post-Analysen* vorlegten. Am 8. März 2018 legte die Kommission dem Europäischen Parlament und dem Rat einen wegweisenden Bericht über die Auswirkungen der Artikel 199a und 199b der Richtlinie 2006/112/EG auf die Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs vor[306]. Ausgehend von den von den Staaten aufgezeigten Phänomenen kam die Kommission zu dem Schluss, dass ihr zuvor empfohlener Mechanismus zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs nur begrenzt wirksam ist. Die Erfahrung mit der sektoralen Umkehrung der Steuerschuldnerschaft hat gezeigt, dass sich Betrüger effizient an Änderungen der Rechtsvorschriften anpassen. Sie verlagern ihre Aktivitäten von einem Sektor zum anderen

[298] EK (2004), Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament über den Einsatz der Instrumente für die Verwaltungszusammenarbeit bei der Bekämpfung des MwSt-Betrugs, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52004DC0260&from=PL [Zugriff am 7.7.2024].

[299] IVA (2007), Combating VAT Fraud…, op. cit.

[300] Institute for Fiscal Studies et al. (2011), A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system, https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/report_evaluation_vat.pdf. [Zugriff am 7.7.2024].

[301] EK (2014), Assessment of the application and impact of the optional "Reverse Charge Mechanism" within the EU VAT system, https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/kp_07_14_060_en.pdf [Zugriff am 7.7.2024].

[302] PriceWaterhouseCoopers (2007), Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive. Final Report to the European Commission, https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/b2440f2c-19c7-4aaa-b6b6-7d1609f87a62_en?filename=4209_study_en.pdf [Zugriff am 7.7.2024].

[303] IVA (2007), Combating VAT Fraud…, op. cit.

[304] OECD (2011), Consumption Tax Trends 2010: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues, OECD Publishing, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2010_ctt-2010-en#page1. [Zugriff am 7.7.2024].

[305] OECD (2014), International VAT/GST Guidelines 2014, https://drtp.ca/wp-content/uploads/2015/09/oecd-international-vat-gst-guidelines.pdf [Zugriff am 7.7.2024].

[306] EK, Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament über die Auswirkungen der Artikel 199a und 199b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über die Betrugsbekämpfung, COM/2018/0118 final, Brüssel 8.3.2018, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018DC0118&from=pl [Zugriff am 7.7.2024].

(z. B. von der Lieferung von Treibhausgasemissionszertifikaten zur Lieferung von Gas und Strom, von Mobiltelefonen zu Tablets, von Getreide zu Metallen).

[Erste Umkehrung der Steuerschuldnerschaft in Polen] Im Jahr 2010 begann Polen mit der Einführung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft, um dem wachsenden Ausmaß des Mehrwertsteuerbetrugs entgegenzuwirken. In Polen wurde die erste Verordnung zur Umkehrung der Steuerschuldnerschaft am 1. April 2011 für den Handel mit Altmetall und Treibhausgasemissionszertifikaten erlassen[307].

[Karussellbetrug in der polnischen Stahlindustrie] Bis 2013 war die Stahlindustrie in Polen ein Wirtschaftszweig, in dem Mehrwertsteuerbetrug in großem Umfang dokumentiert wurde. Gegenstand von Unregelmäßigkeiten war insbesondere der Handel mit Stahlstäben. Laut Eurostat stiegen die Differenzen zwischen den gemeldeten Ausfuhren der EU-Länder nach Polen und den gemeldeten Einfuhren Polens von durchschnittlich 30 Mio. EUR pro Jahr zwischen 2006 und 2009 auf 113 Mio. EUR im Jahr 2010 und auf 332 Mio. EUR bzw. 345 Mio. EUR in den Jahren 2011 und 2012[308]. Nach Schätzungen der Industrie- und Handelskammer für Stahl (pol. *Hutnicza Izba Przemysłowo-Handlowa*, HIPH) und der Polnischen Union der Stahlhändler (pol. *Polska Unia Dystrybutorów Stali,* PUDS) könnte der Staatshaushalt jedes Jahr durch Mehrwertsteuerbetrug allein bei dem fiktiven Umsatz mit gerippten Stahlstäben Verluste von bis zu mehreren hundert Millionen PLN erleiden. Nach Schätzungen von HIPH und PUDS könnten bis zu 40% der in Polen im genannten Zeitraum verkauften gerippten Stäbe aus illegalen Quellen stammen[309]. Über die außerordentlich schwierige Situation auf dem polnischen Markt informierte auch der Gesetzesgeber bei der Begründung der Einführung von Gegenmaßnahmen: „Der Betrug auf dem Markt des Handels mit Stahlerzeugnissen, Brennstoffen und Rohgold ist in erster Linie eine Besonderheit des polnischen Marktes, die in anderen Ländern der Europäischen Union [derzeit] nicht in vergleichbarem Umfang anzutreffen ist“[310].

[Auswirkung von Karussellbetrug auf die Stahlindustrie] Die Folge der Aktivitäten der Mehrwertsteuer-Mafia war jedoch nicht nur eine Reduzierung der Haushaltseinnahmen. Die beschriebene Tätigkeit führte auch zu einer Überschwemmung des Marktes mit Waren, die zuvor Gegenstand des fiktiven Umsatzes im Rahmen des Karussellbetrugs waren. Sie wurden „liquidiert“, d. h. von Kriminellen an Verbraucher zu einem Preis verkauft, der nicht nur erheblich unter dem Marktpreis, sondern auch unter den Produktionskosten der Ware lag. Die Folge dieses Phänomens war ein Umsatzrückgang bei den Herstellern und autorisierten Händlern von Stabstahl. In Konsequenz mussten sie ihre Geschäftstätigkeit einstellen, weil sie wegen des Preisunterschieds mit den von Kriminellen verkauften Waren nicht konkurrieren konnten[311].

---

[307] Ustawa z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo o miarach (Dz. U. Nr 64, poz. 332).

[308] PwC, Straty Skarbu Państwa w VAT, Warszawa 2013.

[309] Interpelacja nr 14830 do Prezesa Rady Ministrów w sprawie zwolnienia pracowników w Huta ArcelorMittal Warszawa, https://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=52E9CA27 [Zugriff am 7.7.2024].

[310] Uzasadnienie Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Ordynacja podatkowa, Druk nr 1515, Sejm VII Kadencja https://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/druk.xsp?nr=1515 [Zugriff am 7.7.2024].

[311] *Szlęzak-Matusewicz*, FRFU 76/2015, S. 272.

[ArcelorMittal Warszawa Sp. z o.o. stoppt Produktion] Am 28. Januar 2013 gab die Geschäftsführung des größten polnischen Stahlherstellers ihre Entscheidung bekannt, die Produktion sowohl im Stahlwerk als auch im Walzwerk für neun bzw. elf Tage vorübergehend einzustellen. Grund für diese Entscheidung war ein seit Monaten anhaltender drastischer Rückgang der Aufträge für gerippten Stabstahl, der 40% der Produktion des Werks ausmachte. Grund für den Auftragsrückgang bei diesem ehrlichen Hersteller war, dass der Markt von um die Mehrwertsteuer verbilligten Waren überschwemmt wurde, die von Steuerkriminellen verkauft wurden[312].

Die Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage der polnischen Unternehmen (in diesem Fall der Stahlwerke) führte dazu, dass die Stabilität und Qualität der Arbeitsplätze in diesem Wirtschaftssektor sich erheblich verschlechterte. Allein bei einem der Stahlhersteller in Polen (ArcelorMittal Sp. z o.o.) führte ein kriminalitätsbedingter Nachfragerückgang 2012 zu einem Verlust von etwa 1.000 Arbeitsplätzen[313]. Es wird geschätzt, dass wegen der Aktivität der Mehrwertsteuermafia die Produktion und der Verkauf von Bewehrungsstahl in rechtskonform tätigen Unternehmen im Jahr 2012 um 15% und im ersten Halbjahr 2013 um weitere 30% gegenüber dem Vorjahr zurückging[314].

[Deutschland, Spanien und die USA fordern die Reduzierung der Mehrwertsteuerlücke in Polen] Das Ausmaß der Pathologie in der Stahlindustrie erreichte im 2012 ein so hohes Niveau, dass die Botschaften anderer Länder begannen, sich damit zu befassen. Am 8. November 2012 schickte der Botschafter der Bundesrepublik Deutschland ein Schreiben zu diesem Thema an das polnische Finanzministerium, am 20. Dezember wurde ein Interventionsschreiben vom Botschafter Spaniens und am 15. Februar 2013 vom Botschafter der Vereinigten Staaten von Amerika an das Finanzministerium eingereicht. Die diplomatischen Dienste der genannten Länder betonten, dass das Ausmaß des Mehrwertsteuerbetrugs im Stahlhandel in Polen so groß ist, dass es auch ihre wirtschaftlichen Interessen oder die Interessen ihrer auf dem polnischen Markt tätigen Unternehmen beeinträchtigt[315].

[312] DGP, ArcelorMittal Warszawa czasowo wstrzymał produkcję, https://biznes.gazetaprawna.pl/artykuly/677031,arcelormittal-warszawa-czasowo-wstrzymal-produkcje.html [Zugriff am 10.10.2024].

[313] Forsal.pl, ArcelorMittal zwolni tysiąc pracowników, https://forsal.pl/artykuly/602917,arcelormittal-zwolni-tysiac-pracownikow.html,komentarze-najnowsze,1 [Zugriff: 10.10.2024]. Die NSZZ Solidarność weist darauf hin, dass „die Gewerkschaften und Arbeitgeber in der Stahlindustrie seit vielen Monaten die Einführung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft im Handel mit Stahlerzeugnissen [fordern]. Die Idee ist, dass die Steuer vom Käufer erhoben werden sollte. Eine solche Maßnahme wurde bereits auf den Handel mit Metallschrott angewandt, wodurch der illegale Handel mit dieser Ware eingedämmt werden konnte. Die Frage der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft war eines der Themen der Arbeitsgruppe für Industrie und Arbeitsmarkt, die auf Initiative des gewerkschaftsübergreifenden Protest- und Streikkomitees eingerichtet wurde. Infolge des gemeinsamen Drucks von Gewerkschaftern und Arbeitgebern hat sich das polnische Finanzministerium schließlich mit dem Thema befasst“, siehe NSZZ Solidarność, Mafia zarabia, cierpią pracownicy, https://solidarnosckatowice.pl/mafia-zarabia-cierpia-pracownicy/ [Zugriff am 10.10.2024].

[314] EK, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen, Aktionsplan für eine wettbewerbsfähige und nachhaltige Stahlindustrie in Europa (2013), https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0407:FIN:PL:PDF [Zugriff am 7.7.2024].

[315] Parlamentarische Untersuchungskommission zur Untersuchung der Ordnungsmäßigkeit und Rechtmäßigkeit von Handlungen sowie des Vorliegens von Fahrlässigkeit und Unterlassungen von Behörden und Institutionen im Bereich der Sicherstellung der Einnahmen des Fiskus aus der Waren- und Dienstleistungssteuer und der Verbrauchssteuer im Zeitraum von Dezember 2007 bis November 2015. /Nr. 83/ (pol. Komis-

[Umkehrung der Steuerschuldnerschaft in der Stahlindustrie erst 2013] Obwohl der Anstieg des fiktiven Handels mit Stabstahl der polnischen Steuerverwaltung seit mindestens 2010 bekannt war, wurde die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft in diesem Bereich erst am 1. Oktober 2013 eingeführt, d.h. ganze drei Jahre nachdem die Branche einen kriminell bedingten, beispiellosen Umsatzrückgang beobachtet hatte[316].

[Neues Bereich von Karussellgeschäfte: Elektronikhandel] Aus der Literatur geht hervor, dass die punktuelle Anwendung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft in Polen den Umfang des Mehrwertsteuerbetrugs nicht verringert hat[317]. Es wurde eine Verlagerung der Betrugsaktivitäten auf andere Branchen beobachtet, insbesondere auf den Handel mit Elektronik[318]. Dieser Bereich ist für kriminelle Organisationen besonders attraktiv, da in ihm hohe Umsätze von Unternehmen erzielt werden können, die keine umfangreichen Infrastruktureinrichtungen benötigen. Dies liegt daran, dass es sich bei den auf diesem Markt verkauften Waren in der Regel um kleine, hochwertige Gegenstände wie Handys, Kameras oder Festplatten handelt.

[„Verschiebung" von fiktivem Umsatz aus dem Westen Europas] Aufgrund der Einfachheit des fiktiven Handels mit Elektronikprodukten wurde diese Branche von Kriminellen, die Hunderte von Unternehmen in der EU kontrollieren oder mit ihnen zusammenarbeiten, besonders gern für Karussellgeschäfte genutzt. Die Tätigkeit der Mehrwertsteuer-Mafia wurde durch die wachsende reale Nachfrage nach neuen technischen Lösungen (Smartphones) erleichtert, die dazu beitrug, den fiktiven Umsatz in einer Masse von realen Transaktionen zu verschleiern. Als Reaktion auf das wachsende Ausmaß der Unregelmäßigkeiten hat die Vereinigte Königreich 2007 eine Umkehrung der Steuerschuldnerschaft für Telefone eingeführt. In den Jahren 2011 und 2012 ist ein solche Gegenmaßnahme auch in Italien, Deutschland, Österreich und den Niederlanden in Kraft getreten. Die Reaktion der Steuermafia bestand darin, (1) den fiktiven Handel mit Handys nach Osten in Länder zu verlagern, in denen die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft auf diese Warenkategorie noch nicht eingeführt worden war, und (2) den Gegenstand des fiktiven Umsatzes in solcher Weise zu ändern, dass er nicht von der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft betroffen wird, die Kriminellen jedoch weiterhin mit denselben Unternehmen (Zwischenhändler) aus der Branche des Elektronikhandels zusammenarbeiten könnten. Zu den neuen „Lieblingsgegenständen" des fiktiven Umsatzes wurden damit Spielkonsolen, Tablets und Laptops. Die Tatsache, dass in Deutschland die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft auf Mobiltelefone und integrierte Schaltkreise am 1. Juli 2011 in Kraft getreten ist[319], führte zu einer „Verlagerung" des Betrugs auf andere Kategorien von elektronischen

ja Śledcza do zbadania prawidłowości i legalności działań oraz występowania zaniedbań i zaniechań organów i instytucji publicznych w zakresie zapewnienia dochodów skarbu Państwa z tytułu podatku od towarów i usług i podatku akcyzowego w okresie od grudnia 2007 r. do listopada 2015 r. /nr 83/) https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/biuletyn.xsp?documentId=0B78FF61FF155987C125846B00485184 [Zugriff am 7.7.2024].

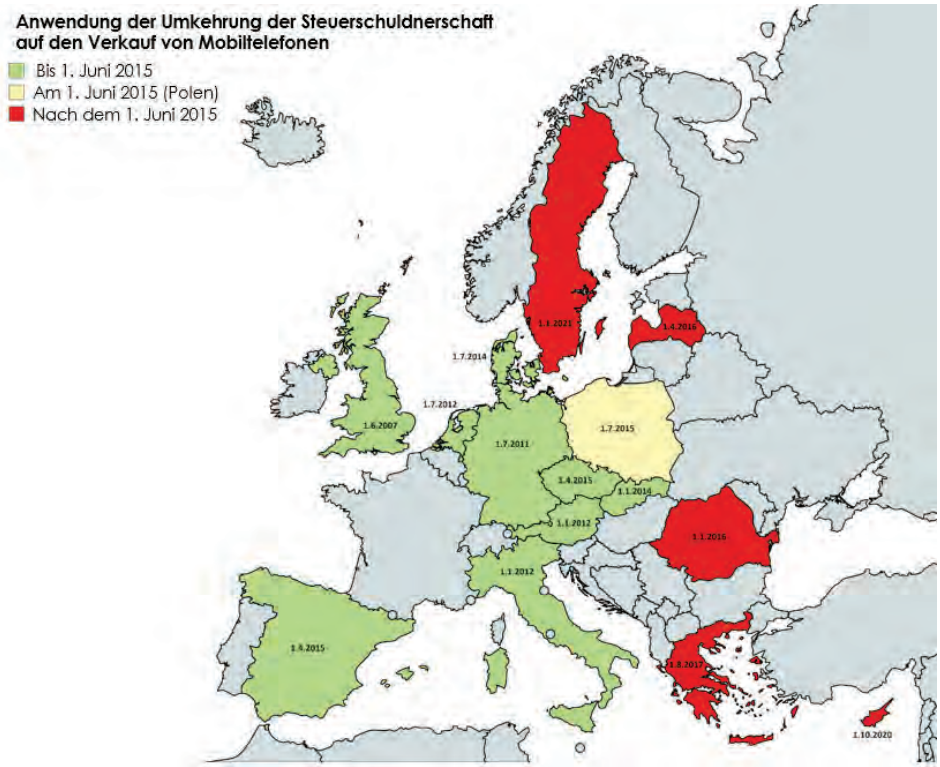
316 Ustawa z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1027).

317 *Szlęzak-Matusewicz*, FRFU 76/2015, S. 273 f.

318 Ministerstwo Finansów, List ostrzegawczy do przedsiębiorców, https://tinyurl.com/yakn5s9z [Zugriff am 12.7.2024].

319 Sechstes Gesetz zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen vom 16. Juni 2011 (BGBl. I 2011 S. 1090).

Geräten. In der Konsequenz wurde am 1. Oktober 2014 die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft in Deutschland auf Spielkonsolen, Tablets und Laptops ausgedehnt[320].



Karte 3: Anwendung der *Umkehrung der Steuerschuldnerschaft* auf den Verkauf von Mobiltelefonen

Quelle: eigene Zusammenstellung auf der Grundlage von Annacondia/Herrero Moreno, EU VAT Compass 2023/2024[321].

[Umkehrung der Steuerschuldnerschaft im Elektronikhandel] In Polen wurde das Problem des Mehrwertsteuerbetrugs auf dem Mobiltelefonmarkt von der Branche bereits 2011 als Folge der Einführung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft auf diese Ware in Deutschland gemeldet. Nach Angaben des Verbands der Importeure und Hersteller elektrischer und elektronischer Geräte (pol. *Związek Importerów i Producentów Sprzętu Elektrycznego i Elektronicznego*, ZIPSEE, aktuell" Verband Digitales Polen, pol. *Związek Cyfrowa Polska*) und der Anwaltskanzlei DLA Piper Wiater belief sich der Betrug mit fiktiven Umsätzen mit Mobiltelefonen auf 420 Millionen bis 1,8 Milliarden PLN jährlich[322]. Obwohl das Ausmaß der Unregelmäßigkeiten bekannt war, setz-

[320] Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften - KroatienG - vom 25. Juli 2014 (BGBl 2014 I S. 1266).

[321] *Annacondia/Herrero Moreno*, EU VAT Compass 2023/2024, S. 82-84.

[322] ZIPSEE, Raport uzasadniający konieczność wprowadzenia mechanizmu odwrotnego obciążenia przy rozliczaniu VAT w handlu wybranymi urządzeniami elektronicznymi, Warszawa 2014, https://cyfrowapol-

te Polen legislative Gegenmaßnahmen erst mit vierjähriger Verspätung um[323]. Die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft bei Mobiltelefonen wurde in Polen erst am 1. Juli 2015 eingeführt, wobei das Gesetzgebungsverfahren selbst 11 Monate dauerte[324].

Mit dieser Lösung wiederholte Polen jedoch den Fehler, den Deutschland, Österreich und Italien im Jahr 2011 gemacht hatten - die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft wurde nicht auf andere Produkte der Elektronikindustrie ausgeweitet. Infolgedessen wurden Festplattenlaufwerke (HDD und SSD) und Prozessoren Ende 2015 und Anfang 2016 in Polen zu einem wichtigen Objekt des fiktiven Handels. Laut einem von ZIPSEE erstellten Bericht, der dem Finanzministerium im Mai 2016 vorgelegt wurde, belief sich der geschätzte Haushaltsverlust aufgrund von Mehrwertsteuerbetrug allein beim Umsatz mit diesen Produkten auf etwa 400 Millionen PLN pro Jahr[325]. Als Reaktion auf dieses Phänomen wurde die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft im Jahr 2017 auf weitere Waren ausgedehnt[326].

[Umkehrung der Steuerschuldnerschaft - Bewertung] Die Erfahrungen Polens mit der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft sind eindeutig negativ. Wie in anderen EU-Ländern wurde auch in Polen das weit verbreitete Phänomen beobachtet, dass die Kriminellen ihre Aktivität auf andere, verwandte Waren, die nicht unter die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft fallen, „verschoben". Im Bericht des LRH-PL aus dem Jahre 2016 wurde es betont, dass „die Ergebnisse von Analysen und Inspektionen der Steuerkontroll- und Steuerfahndungsbehörden gezeigt haben, dass die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft das Betrugsproblem nicht systematisch, sondern nur *ad hoc* löst, da die Einbeziehung einer bestimmten Warengruppe in diesen Mechanismus dazu führt, dass der Betrug auf andere Waren übertragen wird, die nicht unter diesen Mechanismus fallen"[327]. Das beschriebene Phänomen wird vom polnischen Finanzministerium selbst beschrieben. In der Begründung des Regierungsentwurfs zur Änderung des Gesetzes über die Mehrwertsteuer und einiger anderer Gesetze wurde unter anderem hervorgehoben, dass „(...) die Einführung der Umkehrung der Steuer-

ska.org/wp-content/uploads/2019/06/Raport-uzasadniaj%C4%85cy-konieczno%C5%9B%C4%87-wprowadzenia-mechanizmu-odwrotnego-obci%C4%85%C5%BCenia-przy-rozliczaniu-VAT-w-handlu-wybranymi-urz%C4%85dzeniami-elektronicznymi.-Luty-2014_.pdf [Zugriff am 7.7.2024].

[323] Die Verzögerung in dieser Hinsicht wird insbesondere vom LRH-PL hervorgehoben, der feststellt, dass „(...) der Prozess der Entscheidung über die Umsetzung der Gegenmaßnahme auf gesetzlicher Grundlage zu lange dauerte, was es den Steuerkriminellen möglicherweise ermöglichte, den finanziellen Nutzen, den sie aus betrügerischen Verfahren ziehen, zu erhöhen. Dies gilt insbesondere für den Handel mit Elektronik oder den Verkauf von Bauleistungen, die bereits 2006 als besonders sensible Bereiche identifiziert wurden und deren Einbeziehung in die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft in den Jahren 2015 (Elektronik) und 2017. (Bauleistungen) erfolgte", siehe NIK, Informacja o wynikach kontroli. Nadzór Ministra Finansów nad poborem podatku od towarów i usług, KBF.430.002.2019, Warszawa 2019, https://www.nik.gov.pl/plik/id,21004,vp,23636.pdf [Zugriff am 10.10.2024].

[324] Ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo zamówień publicznych (Dz. U. poz. 605).

[325] ZIPSEE Cyfrowa Polska (2016), Raport uzasadniający konieczność wprowadzenia mechanizmu odwrotnego obciążenia przy rozliczaniu VAT w handlu dyskami twardymi oraz procesorami, https://cyfrowapolska.org/wp-content/uploads/2016/08/ZIPSEE_Raport_Wyludzenia_VAT.pdf [Zugriff am 7.7.2024].

[326] Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2024).

[327] NIK, Informacja o wynikach kontroli. Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne, KBF.410.007.00.2015, Warschau 2016, https://www.nik.gov.pl/plik/id,10427,vp,12756.pdf [Zugriff am 7.7.2024].

schuldnerschaft den Betrieb von Mehrwertsteuerkarussellen im Handel mit Waren der Stahlkategorie verhindert hat. Dies hat zu einer verbesserten Wettbewerbsfähigkeit auf dem Markt beigetragen, d. h. es wurde eine Verbesserung der meisten Finanzindikatoren der Unternehmen der Branche und ein Anstieg des Gesamtverbrauchs von Stahlerzeugnissen beobachtet. Gleichzeitig kam es jedoch zu Steuerstraftaten in anderen Branchen, so dass die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft auf weitere Warenkategorien, darunter elektronische Geräte (ab 1. Juli 2015), ausgedehnt werden musste. (...) Zu berücksichtigen ist auch, dass sich die Mehrwertsteuerlücke trotz der Einführung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft nicht verringert, sondern in einigen Jahren sogar vergrößert hat, z. B. war sie 2013 größer als 2012. Sie erreichte ein Rekordniveau, obwohl die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft auf Schrott, Stahl und Abfälle im Jahre 2013 eingeführt wurde. (...) Die Einführung einer Umkehrung der Steuerschuldnerschaft in einem Wirtschaftszweig führt dazu, dass die Kriminellen aus diesem Wirtschaftszweig verdrängt werden und direkt in einen anderen Wirtschaftszweig wechseln. Die Anwendung einer solchen selektiven Maßnahme der Betrugsbekämpfung ist daher kein systemisches Instrument, mit dem die Karussellgeschäfte auf globaler und damit wirtschaftsweiter Ebene wirksam bekämpft werden könnten. Die Anwendung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft bedeutet, dass das Gesetz immer hinter den kriminellen Aktivitäten zurückbleibt, die in der Praxis sofort auf andere Branchen übergreifen können. Die Einführung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft in weiteren Wirtschaftszweigen erfordert ein langwieriges Gesetzgebungsverfahren, dem Analysen vorausgehen, und hat zur Folge, dass kriminelle Aktivitäten aus einem Wirtschaftszweig zugunsten anderer Wirtschaftszweige verdrängt werden. Ein weiterer Umstand ist, dass diese illegalen Vorgänge, verschleiert werden und erst mit einer zeitlichen Verzögerung, die auf einer längeren Beobachtung auch anderer Marktsegmente beruht, erkennbar sind“[328].

In demselben Dokument beschreibt das Ministerium ausführlich die negative Nebenwirkung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft auf das Niveau der Steuerlücke. „Im Allgemeinen zielt die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft auf die Beseitigung des Karussellbetrugs ab, während eine genauere Analyse zu dem Schluss führt, dass sie selbst die Ursache für neue Arten von Unregelmäßigkeiten und infolgedessen für das Wachstum der Schattenwirtschaft sein kann, da der Mechanismus sogar zur Begehung von Betrug genutzt werden kann. Dies gilt insbesondere für die unter die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft fallenden Waren, bei denen es sich um Konsumgüter wie Mobiltelefone oder Tablets handeln könnte. Wenn ein von Kriminellen kontrolliertes Unternehmen die Bedingungen für die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft erfüllt, kann es Mobiltelefone kaufen, ohne den Mehrwertsteuerbetrag zu finanzieren, und hat somit einen starken Anreiz, diese Telefone auf dem grauen Markt zu verkaufen, d. h. ohne die Mehrwertsteuer abzurechnen. Mobiltelefone sind eine recht schnell umzusetzende Ware, so dass es für ein solches Unternehmen kein Problem ist, sie im Einzelhandel, z. B. über Online-Plattformen, auf dem grauen Markt

[328] Sejm RP, Druk nr 3602, Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Uzasadnienie, Sejm VIII Kadencji, https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=3602 [Zugriff am 7.7.2024].

zu verkaufen, wodurch es einen starken Wettbewerbsvorteil gegenüber Unternehmen erlangt, die auf solche Lieferungen Mehrwertsteuer abführen“[329]. Aus diesem Grund wurde in Polen beschlossen, die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft in Bezug auf den Handel mit sensiblen Waren generell abzuschaffen und durch eine systemische Lösung - den Mechanismus der geteilten Zahlung (Split-Payment) - zu ersetzen[330].

[Beschränkte Anwendung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft] Derzeit wird die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft nach dem polnischen Mehrwertsteuergesetz nur „symbolisch“ angewandt und betrifft relativ enge und spezifische Transaktionen. Ihre Einführung oder „Beibehaltung“ wird heutzutage nur durch die Absicht diktiert, die Mehrwertsteuerabrechnung zu erleichtern oder die finanzielle Liquidität ausgewählter Gruppen von Steuerpflichtigen zu verbessern.

Der erste Fall der Anwendung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft gilt derzeit für die Lieferung von Gegenständen im Inland, wenn es sich bei der Person, die die Gegenstände im Inland liefert, um einen Steuerpflichtigen handelt, der hier weder einen Sitz noch eine feste Niederlassung hat (Artikel 17 Absatz 1 Nummer 5 UStG-PL). Diese Lösung ermöglicht es, dass die Mehrwertsteuer vom Käufer abgeführt wird, wodurch der ausländische Lieferant von der Notwendigkeit befreit wird, sich für Mehrwertsteuerzwecke in Polen registrieren zu lassen. Eine analoge Maßnahme, als systemische Lösung, wird auch im ViDA-Paket vorgeschlagen.

Der zweite Fall ist die vorübergehende Umkehrung der Steuerschuldnerschaft, die im Jahr 2023 für börsengehandelte Gas-, Energie- und CO2-Zertifikate eingeführt wird. Die diesbezüglichen Bestimmungen gelten vom 1. April 2023 bis zum 28. Februar 2025[331]. Diese Lösung wurde auf der Grundlage von Art. 199a Abs. 1 Buchst. e er Mehrwertsteuerrichtlinie eingeführt, der die Möglichkeit vorsieht, bis zum 31. Dezember 2026 eine Umkehrung der Steuerschuldnerschaft u. a. für die Lieferung von Gas und Elektrizität an einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer im Sinne von Artikel 38 Ab-

[329] Ebd.

[330] Parallel zu den Arbeiten an der Ziellösung, die in einer fakultativen Formel am 1. Juli 2018 und in einer obligatorischen Formel am 1. November 2019 in Kraft trat, wurde beschlossen, die Anwendung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft vorübergehend auf Waren- und Dienstleistungskategorien auszudehnen, für die aufgrund des Ausmaßes der auftretenden Unregelmäßigkeiten eine Gegenmaßnahme dringend erforderlich war. Seit dem 1. Januar 2017 gilt die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft für:

1. bestimmte Geschäfte, die die Erbringung von Bauleistungen zum Gegenstand haben;
2. Transaktionen mit Verarbeitern;
3. Geschäfte mit bestimmten Gold-, Silber- und Platinrohstoffen.

Im letzteren Fall war die Einführung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft eine Reaktion auf die beobachtete „Verlagerung“ des fiktiven Umsatzes vom Handel mit Waren der Kategorie Gold, die seit dem 1. Juli 2015 unter die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft fallen, auf die nachfolgenden Kategorien, auf deren Handel der angegebene Mechanismus bisher nicht angewandt wurde. Infolgedessen wurde die Regelung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft, die bisher nur ausgewählte Waren aus der Kategorie Gold, Silber und Platin betraf, auf den Handel mit allen Waren aus den oben genannten Edelmetallen ausgeweitet.

[331] Ustawa z dnia 9 marca 2023 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 556 z późn. zm.). Der Anwendungsbereich des Mechanismus umfasst die Lieferung von Gas im Gasnetz, die Lieferung von Elektrizität im Elektrizitätsnetz und die Erbringung von Dienstleistungen für die Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten, wenn sie direkt oder über eine zugelassene Einrichtung (die zur Durchführung solcher Transaktionen berechtigt ist) auf: a) einer Warenbörse im Sinne der Bestimmungen über Warenbörsen, b) einem geregelten Markt oder einer organisierten Handelsplattform (OTF) im Sinne des entsprechenden Gesetzes: Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz. U. z 2023 r. poz. 646, z późn. zm.) erfolgen.

satz 2 einzuführen. 2024 wurde die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft in dieser Hinsicht u. a. von der Tschechischen Republik, Dänemark, Deutschland, Irland, Italien, Portugal, Rumänien und Polen angewendet. Während der ursprüngliche Grund für ihre Einführung in vielen dieser Länder die Bekämpfung des Karussellbetrugs war, ist ihre Einführung nun (auch im Falle Polens) auf den Wunsch zurückzuführen, den Handel zu optimieren und die Wettbewerbsfähigkeit des lokalen Marktes zu erhöhen, indem die Regeln für in- und ausländische Unternehmen angeglichen werden.

1.2. Gesamtschuldnerische Haftung des Leistungsempfängers

[Empfehlung der EK und Umsetzung in den EU-Ländern] Die gesamtschuldnerische Haftung des Käufers für die Mehrwertsteuer des Lieferanten ist ebenso wie die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft eine von der EK als wirksames Instrument zur Bekämpfung des Steuerbetrugs empfohlene Maßnahme. Bereits in einem Bericht der Europäischen Kommission aus dem Jahr 2004 wurde die gesamtschuldnerische Haftung für Mehrwertsteuerverbindlichkeiten oder -rückstände als eine Methode zur Bekämpfung von Steuerkriminalität, insbesondere von „Missing-Trader"-Betrug, beschrieben[332]. Zu diesem Zeitpunkt wurde die gesamtschuldnerische Haftung bereits in einigen Mitgliedstaaten eingeführt. Bis Ende 2023 wurde diese Maßnahme von der überwiegenden Mehrheit der EU-Länder (23 aus 28) für Inlandsumsätze implementiert[333]. Die gesamtschuldnerische Haftung für Inlandsgeschäfte ist aktuell nur in Österreich, Zypern, Estland, Finnland, Schweden, Litauen und Lettland nicht vorgesehen[334]. Die längste Erfahrung mit diesem Mechanismus hat Spanien, wo die entsprechende Regelung bereits in den 1990er Jahren in Kraft getreten ist[335]. In vielen EU-Ländern wurde die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft früher als in Polen eingeführt, z. B. in Griechenland (im Jahr 2000)[336], Deutschland (2002)[337], dem Vereinigten Königreich (2003)[338] und Frankreich (2005)[339].

---

[332] EK (2004), Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament über den Einsatz der Instrumente für die Verwaltungszusammenarbeit bei der Bekämpfung des MwSt-Betrugs, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52004DC0260&from=PL [Zugriff am 7.7.2024].

[333] Ebd.

[334] In Ungarn sind die Lagerbetreiber gemeinsam mit dem Eigentümer der gelagerten Waren für die Mehrwertsteuer auf Waren, die im Lager fehlen, verantwortlich. Annacondia/Herrero Moreno, EU VAT Compass 2023/2024.

[335] Agencia Tributaria, Consequences of Brexit on VAT from 1 January 2021, https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/en_gb/iva/iva-operaciones-comercio-exterior/consecuencias-brexit-iva-partir-1-2021/devolucion-iva-no-establecidos.html [Zugriff am 7.7.2024].

[336] VAT Calc, VAT compliance and reporting rules in Greece 2024, https://www.vatcalc.com/greece/greece-vat-guide/ [Zugriff am 7.7.2024].

[337] Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz, Gesetz vom 19.12.2001 - BGBl. I 2001, Nr. 74 vom 27.12.2001, S. 3922; Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2001 - StÄndG 2001), Gesetz vom 20.12.2001 - BGBl. I 2001, Nr. 72 vom 22.12.2001, S. 3794.

[338] *Woodward*, IVM 2006.

[339] ITR, France strikes back in fraud wars, https://www.internationaltaxreview.com/article/2a69ubv50aii637va55a8/france-strikes-back-in-fraud-wars [Zugriff am 7.7.2024].

[Gesamtschuldnerische Haftung in Polen 2013-2017] In Polen wurde 2013 die gesamtschuldnerische Haftung bei der Mehrwertsteuer eingeführt[340]. Wie bei der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft wurde die Anwendung der gesamtschuldnerischen Haftung auf den Umsatz mit „sensiblen" Waren beschränkt, d. h. mit Waren, die am häufigsten Gegenstand des Karussellbetrugs waren. Dazu gehörten unter anderem Kraftstoffe und bestimmte Stahlerzeugnisse. Im Jahr 2017 wurde der Warenkatalog um Rapsöl, Festplattenlaufwerke (HDDs), SSDs und Stretchfolie erweitert[341].

[Vor- und Nachteile der gesamtschuldnerischen Haftung] Die Einführung der gesamtschuldnerischen Haftung hatte in Polen den Zweck, den Umfang des Karussellbetrugs zu beschränken[342]. Sie sollte die Unternehmer nämlich dazu motivieren, ihre Geschäftspartner sorgfältiger zu überprüfen. Dies sollte es Kriminellen erheblich erschweren, Unternehmer als Zwischenhändler in den fiktiven Umsatz im Rahmen der Steuerkarusselle zu engagieren. Gleichzeitig ist zu betonen, dass die Anwendung der gesamtschuldnerischen Haftung des Leistungsempfängers als solche die Rentabilität von Karussellgeschäfte nicht eingeschränkt hat. Sie hat lediglich deren Organisation potenziell zeitaufwändiger gemacht. Wie bei der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft stellte die gesamtschuldnerische Haftung, die sich nur auf bestimmte Arten von Gegenständen bezieht, kein wirksames Hindernis für die Organisation von Karussellbetrug dar. Die Reaktion auf die Einführung dieses Instruments bestand im Wechsel der Art der fiktiv gehandelten Waren.

[Fehlerhafte Umsetzung der gesamtschuldnerischen Haftung in Polen: Bürgschaft] Ein Faktor, der die Wirksamkeit der gesamtschuldnerischen Haftung in Polen weiter einschränkte, war die Einführung der so genannten Garantiekaution (Bürgschaft). Wenn der Verkäufer die Kaution bezahlte, war die gesamtschuldnerische Haftung des Käufers grundsätzlich ausgeschlossen. Der Zweck der Zahlung eines bestimmten Betrags bestand darin, die Interessen des Staatshaushalts gegen das Entstehen möglicher Steuerrückstände bei dem zahlenden Unternehmen zu sichern.

Die Bürgschaft wurde in der Praxis von Steuerkriminellen genutzt, die durch die Kaution den Status eines „vertrauenswürdigen Unternehmens" erlangten, wodurch die gesamtschuldnerische Haftung des Käufers ausgeschlossen wurde. Gleichzeitig stellte die Kaution keine effektive Maßnahme zur Wahrung der finanziellen Interessen des Staates dar. Die Erlöse aus der Tätigkeit der Mehrwertsteuer-Mafia überstiegen den Wert der geleisteten Kaution oft erheblich. In einigen Fällen war es Kriminellen auch möglich, die Kaution nach einem Mehrwertsteuerbetrug zurückzuerhalten, insbesondere wenn die Steuerbehörden noch kein Kontroll- oder Steuerverfahren in Bezug auf die durch die Kaution gesicherten Lieferungen eingeleitet hatten. Die Einführung der Garantiekaution (Bürgschaft) führte dazu, dass die Effektivität der gesamtschuldnerischen Haftung als an und für sich schon „weiche" Maßnahme zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs noch mehr eingeschränkt wurde.

---

[340] Ustawa z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1027).

[341] Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2024).

[342] Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Ordynacja podatkowa, druk nr 1515, Sejm VII Kadencji http://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/druk.xsp?nr=1515 [Zugriff am 7.7.2024].

Eine analoge Position wurde unter anderem vom polnischen Konsultativrat für Steuerrecht vertreten, der in seiner Stellungnahme Nr. 8/25 feststellte: „Unserer Meinung nach ist die gesamtschuldnerische Haftung sowohl in ihrer derzeitigen Form als auch unter Berücksichtigung der Änderungen, die ab 1. Juli 2015 in Kraft treten werden, kein sehr wirksames Instrument zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs. Der größte Nachteil in dieser Hinsicht ist die Möglichkeit für Steuerkriminelle, von den Vorteilen zu profitieren, die der Gesetzgeber mit der Zahlung der Garantiekaution (Bürgschaft) vorgesehen hat“[343].

Ähnliche Schlussfolgerungen wurden im Jahr 2016 vom LRH-PL vorgelegt, der betonte, dass „[d]er Mangel an Gutgläubigkeit beim Kauf von Waren, die unter den Mechanismus der gesamtschuldnerischen Haftung fallen, von Einrichtungen, die in der vom Finanzminister geführten Liste aufgeführt sind, dazu führt, dass diese Maßnahme in der Praxis von Steuerbetrügern genutzt wird, die eine Kaution hinterlegen und so den Status eines „vertrauenswürdigen Unternehmens“ erhalten“[344]. Die gesamtschuldnerische Haftung hat aufgrund ihrer mangelhaften Umsetzung dazu geführt, dass die Unternehmen, die wissentlich an Karussellbetrug beteiligt sind, sich ihrer Konsequenzen einfach entziehen konnten. Mit der Garantiekaution (Bürgschaft) verzichteten die Kriminellen bewusst auf das hinterlegte Geld. Sie erzielten einen viel höheren Profit durch den Steuerbetrug, während sie sich gleichzeitig gegenüber der Verwaltung und den Käufern das Image des zuverlässigen Steuerpflichtigen und Geschäftspartners aufbauten. Dies hatte zur Folge, dass lediglich die ehrlichen Steuerpflichtigen, die von den Steuerkriminellen unwissentlich als Zwischenhändler missbraucht wurden, von der gesamtschuldnerischen Haftung real betroffen waren[345].

> „Es wurde beobachtet, dass die Hinterlegung einer Bürgschaft kein Hindernis für Unternehmen darstellt, die an einem Karussellbetrug beteiligt sind. Die Kontrollbehörden haben Fälle aufgedeckt, in denen diese Kaution von neu gegründeten Unternehmen hinterlegt wurde, die bewusst an Mehrwertsteuerbetrug beteiligt sind, um ihren Verkäufen von Waren, die der gesamtschuldnerischen Haftung unterliegen, Glaubwürdigkeit zu verleihen. Um diese Unregelmäßigkeiten zu beseitigen, wurde eine Erhöhung der Kautionssumme erwogen. Es wurde jedoch die Auffassung vertreten, dass diese Lösung eine zu große Belastung für die ehrlichen Marktteilnehmer darstellen könnte. Sie garantierte gleichzeitig keine Einschränkung der Aktivitäten von Kriminellen, die in der Lage wären, eine solche Kaution zu zahlen, um ihr Geschäft glaubwürdig zu machen. (...) [Es wurde daher vorgeschlagen], die Kaution abzuschaffen und die Regeln für die Anwendung der gesamtschuldnerischer Haftung des Leistungsempfängers zu ändern“ Polnisches Finanzministerium (2019)[346].

[343] Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego, Opinia nr 8/25 za: J. Sarnowski, P. Selera, Zmniejszenie luki VAT…op.cit…, Polski Instytut Ekonomiczny, Warszawa 2018.

[344] NIK, Informacja o wynikach kontroli. Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne, KBF.410.007.00.2015, Warszawa 2016, https://www.nik.gov.pl/plik/id,10427,vp,12756.pdf [Zugriff am 7.7.2024].

[345] Siehe u. a. Adam Kuchta, Nowe sankcje VAT zagrożeniem dla uczciwych podatników, https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1000782,nowe-sankcje-vat-zagroza-uczciwym-podatnikom.html [Zugriff am 7.7.2024]; wPolityce.pl, Profesor Modzelewski miał rację. Urzędy skarbowe egzekwując solidarność podatkową w zakresie VAT, „wykończyły” trochę polskich firm, https://wpolityce.pl/polityka/172260-profesor-modzelewski-mial-racje-urzedy-skarbowe-egzekwujac-solidarnosc-podatkowa-w-zakresie-vat-wykonczyly-troche-polskich-firm [Zugriff am 7.7.2024].

[346] Sejm RP, Druk nr 3602, Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Uzasadnienie, Sejm VIII Kadencja, https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=3602 [Zugriff am 7.7.2024].

[Geltende Regelung der gesamtschuldnerischen Haftung in Polen] In Anbetracht der aufgezeigten Schwierigkeiten werden die unter die gesamtschuldnerische Haftung fallenden Waren ab dem 1. November 2019 grundsätzlich durch den obligatorischen Mechanismus der geteilten Zahlung (eng. *Split Payment Mechanism,* pol. *mechanizm podzielonej płatności,* SPM) als neues grundlegendes Instrument zur Bekämpfung von Karussellbetrug erfasst[347]. Die Institution der gesamtschuldnerischen Haftung verschwand jedoch nicht aus der polnischen Rechtsordnung verschwunden. Sie wirkt nun punktuell und ergänzend zu den anderen Maßnahmen – dem Split-Payment-Mechanismus und der so genannten „weißen Liste" der Mehrwertsteuerpflichtigen.

Bei geteilter Zahlung gilt die gesamtschuldnerische Haftung, wenn der für den Verkauf einer „sensiblen" Ware geschuldete Betrag niedriger ist als die Summe, ab der die Anwendung des Split Payments gefordert wird. Der Käufer haftet daher gesamtschuldnerisch für die vom Lieferanten geschuldete, nicht gezahlte Mehrwertsteuer für den Verkauf von Waren aus Liste 15 mit einem Wert von weniger als 15.000 PLN (ca. 3.659 EUR). Voraussetzung für das Entstehen der gesamtschuldnerischen Haftung ist, dass der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Lieferung wusste oder berechtigten Grund zu der Annahme hatte, dass der gesamte Steuerbetrag, der auf die an ihn erbrachte Lieferung oder einen Teil davon entfällt, nicht auf das Konto des Finanzamts überwiesen würde (Artikel 105a Absatz 1 UStG-PL). Die gesamtschuldnerische Haftung des Erwerbers hängt von seinem guten Glauben im Rahmen der Beurteilung des getätigten Umsatzes ab, und ihre Art und ihr Umfang sind in Absatz 2 festgelegt. Dieser gibt an, unter welchen Umständen oder bei welchen Arten von Umsätzen der Steuerpflichtige berechtigten Grund zu der Annahme haben muss, dass der gesamte Steuerbetrag, der auf die an ihn erbrachte Lieferung von Gegenständen oder einen Teil davon entfällt, nicht auf das Konto des Finanzamts überwiesen wird. Ausgenommen von der gesamtschuldnerischen Haftung ist in erster Linie die freiwillige Zahlung nach der Split-Payment-Formel (Art. 105a Abs. 3 UStG-PL).

Mit dem Inkrafttreten der Bestimmungen über die so genannte „weiße Liste" der Steuerpflichtigen und den Änderungen der polnischen Abgabenordnung (AO-PL) wurde ein neues Feld für die Anwendung der gesamtschuldnerischen Haftung geschaffen[348]. Ab dem 1. Januar 2020 müssen Steuerpflichtige, die Zahlungen für durch eine Rechnung bestätigte Käufe an einen aktiven Steuerpflichtigen leisten, bei Umsätzen über 15.000 PLN die Zahlung auf deren Bankkonten leisten, die in der angegebenen Liste aufgeführt sind. Wird die Zahlung auf ein anderes Konto überwiesen, haftet der Erwerber gesamtschuldnerisch mit dem Lieferanten für die Mehrwertsteuer auf diesen Umsatz (Art. 117ba § 1, 2 und 3 AO-PL). Der Steuerpflichtige kann sich von der gesamtschuldnerischen Haftung befreien, wenn er die Zahlung des geschuldeten Betrags auf ein anderes Konto innerhalb von 7 Tagen nach dem Überweisungsauftrag dem zuständigen Leiter des Finanzamts meldet oder die Zahlung in der Split-Payment-Formel vornimmt[349].

---

[347] Ustawa z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1751 z późn. zm.).

[348] Ustawa z dnia 12 kwietnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1018 z późn. zm.).

[349] Während der Dauer des epidemischen Notstands und des im Zusammenhang mit COVID-19 erklärten Seuchenzustands wurde die Frist für die Einreichung einer Meldung gemäß Art. 15zzn des Gesetzes vom 2. März 2020 auf 14 Tage ab dem Datum des Überstellungsbeschlusses verlängert. (Dz.U.2020, Punkt 374).

Ein außergewöhnliches Beispiel für die Anwendung der gesamtschuldnerischen Haftung in der polnischen Mehrwertsteuer ist die seit dem 1. Januar 2017 geltende Regelung aus Art. 96 Abs. 4b UStG-PL, die eine gesamtschuldnerische Haftung des Bevollmächtigten eines Steuerpflichtigen, der ihn registriert hat, zusammen mit dem registrierten Steuerpflichtigen bis zu einem Betrag von 500.000 PLN (ca. 121.951 EUR) für Steuerrückstände des Steuerpflichtigen aus Tätigkeiten vorsieht, die innerhalb von sechs Monaten ab dem Datum der Registrierung des Steuerpflichtigen als aktiver Mehrwertsteuerpflichtiger ausgeführt wurden[350]. Laut der Begründung des Gesetzes zu dessen Einführung soll mit dieser Lösung das Phänomen der Registrierung von zukünftigen Missing Traders durch Bevollmächtigte eingeschränkt werden. Die gesamtschuldnerische Haftung eines Bevollmächtigten zusammen mit einem registrierten Steuerpflichtigen gilt daher nicht in der Situation, wenn das Entstehen von Steuerrückständen nicht mit der Beteiligung des Unternehmens, das den Verkauf vornimmt, an fiktiven Umsatz zur Erlangung eines finanziellen Vorteils verbunden ist (Art. 96 Abs. 4c UStG-PL) [351].

1.3. JPK VAT

Im Juni 2012 begann die Abteilung für Finanzkontrolle des polnischen Finanzministeriums auf Beschluss des Generalinspektors für Finanzkontrolle mit der Arbeit an der Umsetzung von SAF-T in Polen. Das entsprechende Gesetz wurde am 10. September 2015 erlassen, d. h. drei Jahre nach Beginn der Arbeiten[352]. Es wurde ein äußerst begrenztes Berichtsmodell angenommen. Die in der polnischen Abgabenordnung aufgenommenen Bestimmungen sahen vor, dass die Steuerpflichtigen und ihre Auftragnehmer ab dem 1. Juli 2016 verpflichtet sind, ihre Steuerbücher ganz oder teilweise in einem festgelegten Format und einer einheitlichen Struktur zu führen. Diese Pflicht war jedoch nicht allgemeiner Natur, sondern musste nur auf Verlangen der Steuerbehörde umgesetzt werden. Ein unbestreitbarer Schwachpunkt dieser Maßnahme war neben der übermäßig langen Verfahrensdauer und der Staffelung des Eintritts der Verpflichtung selbst in Abhängigkeit von der Größe des Unternehmens die Tatsache, dass die die Führung im JPK-Format nur auf Forderung der Behörde hin erfolgen musste. Das mit dem Gesetz von 2015 eingeführte polnische JPK-Modell war daher nur von marginaler Bedeutung für die Bekämpfung der Steuerkriminalität[353]. Es spiel-

[350] Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2024).

[351] Uzasadnienie i OSR do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Druk nr 965, Sejm VIII Kadencji, https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=965 [Zugriff am 7.7.2024].

[352] Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1649 z późn. zm.).

[353] Die späte Umsetzung (besondere Dauer der konzeptionellen und legislativen Arbeiten) und die begrenzte Anwendung des angegebenen JPK-Modells wird von RH-PL wie folgt beschrieben: „(...) das Gesetz, das die Bestimmungen über JPK auf Anfrage in die AO-PL einführte, wurde vier Jahre nach Beginn der Arbeiten an den Annahmen des Projekts erlassen. Die fraglichen Bestimmungen wurden in eine umfassende Novelle aufgenommen, die gleichzeitig Bestimmungen enthielt, die unter denjenigen, die sich während

te nur eine unterstützende Rolle bei der Kontrolle von Unternehmen, bei denen bereits Unregelmäßigkeiten festgestellt worden waren. Aufgrund seiner geringen Reichweite konnte es die wichtigste Funktion von SAF-T nicht erfüllen, nämlich die Möglichkeit, elektronisch gemeldete Daten einer Big-Data-Analyse zu unterziehen, die es ermöglicht, fiktive Geschäfte zu identifizieren und gleichzeitig 1) potenzielle Missing Traders aufzuspüren, noch bevor diese „entkommen", ohne Steuern zu zahlen, und 2) potenzielle Makler zu identifizieren, bevor sie zu Unrecht Mehrwertsteuererstattungen erhalten[354]. In der Zwischenzeit ist die rasche Identifizierung von Scheingeschäften die dringendste und stetig wachsende Herausforderung für die Steuerverwaltung[355]. Auf die Unzulänglichkeiten des zwischen 2012 und 2015 entwickelten JPK-Modells hat auch der LRH-PL hingewiesen. Im Jahr 2019 gab er an, dass er „(...) die Umsetzung der JPK auf Antrag der Steuerbehörden positiv bewertet, da sie eine Maßnahme darstellt, die in erster Linie darauf abzielt, die Effizienz der bereits begonnenen Steuerprüfungen mithilfe von Computerprogrammen zu verbessern. Diese Maßnahme ist

---

der öffentlichen Konsultationen zu dem Projekt äußerten, umstritten waren. Das Finanzministerium hat kein gesondertes Verfahren für die Vorschriften zur Einführung der JPK in Betracht gezogen, um diese Maßnahme so schnell wie möglich umzusetzen. (...) Die auf Antrag der Steuerbehörden eingereichten einheitlichen Kontrolldateien wurden kaum genutzt. Im Zeitraum vom 1. Juli 2016 bis zum 30. Juni 2018, in dem die Verpflichtung zur Einreichung von Aufzeichnungen in Form von JPK-Dateien für Großunternehmer galt, haben die Steuerbehörden mit deren Hilfe durchgeführt: 242 Steuerprüfungen, 17 Zoll- und Steuerprüfungen, 71 Kontrolltätigkeiten und fünf Kontrollverfahren. Erst im August 2018 erarbeitete das Finanzministerium einen Auftrag für den Aufbau einer Lösung, die sicherstellt, dass die polnische Steuerverwaltung Zugang zu den von den Steuerpflichtigen auf ihren Antrag hin eingereichten Akten mittels elektronischer Kommunikation haben, obwohl die Vorbereitungen für die Einführung von JPK auf Antrag bereits seit 2012 liefen und die erste Gruppe von Unternehmen seit Mitte 2016 verpflichtet war, JPK-Dateien zur Verfügung zu stellen. Bis zur Verfügbarkeit eines Systems, das JPK-Dateien (mit Ausnahme von JPK_VAT) akzeptiert, konnten sie nur JPK-Dateien auf Anfrage verwenden, die von Steuerpflichtigen auf IT-Datenträgern im Rahmen von Prüfungen zur Verfügung gestellt wurden"; siehe NIK, Informacja o wynikach kontroli. Nadzór Ministra Finansów nad poborem podatku od towarów i usług, KBF.430.002.2019, Warszawa 2019, S. 50, https://www.nik.gov.pl/plik/id,21004,vp,23636.pdf; auch NIK, Wykorzystanie jednolitego pliku kontrolnego w postępowaniach i kontrolach podatkowych, Warszawa 2019 r, https://www.nik.gov.pl/plik/id,21147,vp,23779.pdf [Zugriff am 11.10.2024].

[354] Die Möglichkeit, JPK-Dateien auf Forderung vom Steuerpflichtigen zu erhalten, wird von der KAS bis heute intensiv bei Steuerprüfungen genutzt, d. h. im Rahmen von Verfahren gegen Einrichtungen, die bereits mit Hilfe anderer Instrumente für eine Prüfung ausgewählt worden sind. Im Jahr 2021 erhielten die Leiter der Finanzverwaltungskammern und die Leiter der Zoll- und Finanzämter auf Forderung 10.688 JPK-Dateien, die im Rahmen von 6559 Steuerprüfungen und 1049 Zoll- und Finanzprüfungen verwendet wurden. Die größte Anzahl der Downloads betraf die Dateien JPK_FA (3051), JPK_PKPIR (2988) und JPK_WB (2011). Im Vergleich zu 2020 wurden 3452 mehr JPK-Dateien auf Forderung empfangen, wobei die Zahl der empfangenen Dateien JPK_PKPIR um 1211, die der Dateien JPK_FA um 929 und die der Dateien JPK_WB um 504 stieg. Im ersten Halbjahr 2022 erhielten die Leiter der Finanzämter und die Leiter der Zoll- und Finanzämter 6309 JPK-Dateien auf Forderung bei 3593 Steuerprüfungen und 694 Zoll- und Finanzprüfungen. Wie im gesamten Jahr 2021 wurden die Dateien JPK_FA - 2093, JPK_PKPIR - 1488 und JPK_WB – 1216 am häufigsten angefordert. Die Anzahl der angeforderten und erhaltenen JPK-Dateien war um 2292 höher als im ersten Halbjahr 2021, die Zahl der erhaltenen Dateien JPK_FA stieg um 784, der Dateien JPK_PKPIR - um 581 und der Dateien JPK_WB - um 387. Siehe: NIK, Informacja o wynikach kontroli. Prawidłowość i skuteczność postępowań kontrolnych, podatkowych i egzekucyjnych organów Krajowej Administracji Skarbowej, P/22/010, 9.2.2024, https://www.nik.gov.pl/kontrole/P/22/010/ [Zugriff am 12.7.2024].

[355] Es genügt hinzuzufügen, dass die Steuerverwaltung unter Verwendung ausschließlich „operativer" (analoger) Methoden festgestellt hat, dass Steuerkriminelle allein im Jahr 2013 Rechnungen im Wert von 19,7 Mrd. PLN fiktiv ausgestellt haben. Im Jahr 2014 belief sich ihr Wert bereits auf 33,7 Mrd. PLN und im Jahr 2015 sogar auf 81,9 Mrd. PLN. Siehe NIK, Informacja o wynikach kontroli. Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne, KBF.410.007.00.2015, Warszawa 2016.

jedoch zu eng gefasst, um die Unregelmäßigkeiten bei der Erhebung der Mehrwertsteuer deutlich zu verringern“[356].

1.4. Gründe für das Scheitern der ersten Phase der polnischen Mehrwertsteuerreform (2010-2015)

In der ersten Phase des Kampfes Polens gegen die wachsende Mehrwertsteuerlücke, d. h. 2010-2015, wurden keine systemischen Lösungen zu deren Reduzierung eingeführt. Das Finanzministerium hatte im genannten Zeitraum Kenntnis über den Umfang und die Wirtschaftszweige, in denen die kriminelle Aktivität besonders intensiv war. Dieses Wissen bezog es sowohl aus den Ergebnissen der operativen Tätigkeit als auch aus Berichten von Wirtschaftsverbänden, Informationen der EK und anderer Mitgliedstaaten. Angesichts dieser Impulse wurde eine korrekte Diagnose gestellt und die Notwendigkeit erkannt, dringend Maßnahmen zu ergreifen, um die Haushaltseinnahmen zu schützen und die Lage der in Polen tätigen ehrlichen Unternehmer zu verbessern. Die sich verschlechternde Lage der letzteren führte in extremen Fällen zu Produktionsausfällen, Entlassungen von Tausenden von Arbeitnehmern und sogar zu diplomatischen Interventionen anderer Länder. Die Auswahl der Gegenmaßnahmen sowie das Tempo ihrer Umsetzung sind aber negativ zu bewerten. Die Fehler, die Polen in den Jahren 2010-2015 bei den Bemühungen zur Beschränkung der Mehrwertsteuerlücke gemacht hat, lassen sich in die folgenden Kategorien einteilen:

1) Verzögerungen bei der Umsetzung der von der EK und der OECD empfohlenen Maßnehmen;
2) Verspätete Reaktion auf die Forderungen der polnischen Unternehmen;
3) Keine Reaktion auf die im Ausland auftretende Phänomene;
4) Fehlerhafte Implementierung von Gegenmaßnahmen;
5) Selektivität der Gegenmaßnahmen.

[Verzögerungen bei der Umsetzung der von der EK und der OECD empfohlenen Maßnahmen] Zwischen 2010 und 2015 kam es in Polen zu einer langsamen Umsetzung der von der EK und der OECD empfohlenen Maßnahmen zur Bekämpfung des Karussellbetrugs. Die Möglichkeit zur Einführung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft wurde den Mitgliedstaaten bereits im Jahr 2006 eröffnet, während 2007, 2011 und 2014 weitere Empfehlungen der Kommission zur Notwendigkeit ihrer Umsetzung veröffentlicht wurden. Dennoch wurde das angegebene Instrument in Polen erst 2011 eingeführt und mit den nachfolgenden Phasen der Ausweitung seiner Nutzung wurde bis Oktober 2013 und Juli 2015 gewartet[357]. Eine ähnliche Verzögerung

[356] NIK, Informacja o wynikach kontroli. Nadzór Ministra Finansów nad poborem podatku od towarów i usług, KBF.430.002.2019, Warszawa 2019, https://www.nik.gov.pl/plik/id,21004,vp,23636.pdf [Zugriff am 7.7.2024].

[357] Im Bericht des LRH-PL heißt es: „Der Finanzminister stand der Einführung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft, wie sie von anderen EU-Mitgliedstaaten zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs eingesetzt wird, skeptisch und sehr zurückhaltend gegenüber. Zwischen 2009 und 2015 verfolgte er konsequent den Grundsatz, dass das wichtigste Instrument zur Betrugsbekämpfung Kontrollmaßnahmen sind und gesetzgeberische Maßnahmen nur dann eingesetzt werden sollten, wenn sich erstere als unwirksam

war bei der Umsetzung der gesamtschuldnerischen Haftung des Leistungsempfängers zu beobachten. Sie wurde 2013 in die polnische Rechtsordnung eingeführt, d. h. acht Jahre später als in Frankreich, 10 Jahre später als im Vereinigten Königreich und 11 Jahre später als in Deutschland. Die Einführung des SAF-T-Standards wurde bereits 2005 vom OECD-Ausschuss für Steuerfragen (eng. *Tax Compliance Sub-Group*) empfohlen. Die elektronische Überlassung von Daten in Form von SAF-T wurde in Österreich 2009 und in Portugal 2013 eingeführt, in Polen war sie bis Ende 2015 noch nicht flächendeckend implementiert. Die „größten Steuerpflichtigen" wurden mit dem Pflicht, monatliche SAFT-Berichte zu erstellen, erst im Juli 2016 belastet, mittlere und kleine Steuerpflichtigen im Januar 2017 und Kleinstunternehmer erst ab Januar 2018, d. h. neun Jahre nach Österreich und fünf Jahre nach Portugal.

[Verspätete Reaktion auf die Forderungen der polnischen Unternehmen] Ein wichtiger Bezugspunkt für die Bewertung der Verzögerung bei der Umsetzung von Mitteln zur Reduzierung der Mehrwertsteuerlücke sind neben den Empfehlungen der EK und der OECD sowie den Maßnahmen anderer Mitgliedstaaten die tatsächlichen Bedürfnisse der Unternehmer. Trotz der Informationen über das wachsende Ausmaß der Steuerkriminalität und eine immer schwierigere Lage der ehrlichen Unternehmer wurden die Gegenmaßnahmen mit erheblicher Verzögerung umgesetzt. Trotz des beispiellosen Ausmaßes des Karussellbetrugs, der seit 2010 im Handel mit Stabstahl beobachtet wurde, wurde die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft für diese Warenkategorie erst im Oktober 2013 eingeführt, d. h. drei Jahre, nachdem die Notwendigkeit ihrer Einführung festgestellt wurde. Bei der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft bei Mobiltelefonen wurde mit noch größerer Verzögerung reagiert. Die entsprechende Regelung wurde erst am 1. Juli 2015 eingeführt, d. h. vier Jahre nach dem gemeldeten Anstieg des fiktiven Handels in dieser Branche im Jahr 2011.

[Keine Reaktion auf die im Ausland auftretende Phänomene] Die Frage der Bekämpfung von fiktivem Umsatz mit Mobiltelefonen und Elektronikgeräten ist ebenfalls ein Beispiel für das Versäumnis des polnischen Finanzministeriums, rechtzeitig auf das sich verändernde internationale Umfeld zu reagieren. Die Einführung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft auf Mobiltelefone in Deutschland führte 2011 zu einem Anstieg der entsprechenden kriminellen Aktivität in Polen. Obwohl dem polnischen Finanzministerium bekannt war, wie sich Steuerkriminelle an die Einführung von legislativen Gegenmaßnahmen anpassen, wurden keine Maßnahmen ergriffen, um den hiesigen Markt vor der Verschiebung des Steuerbetrugs aus Westeuropa nach Polen zu schützen. Der in Deutschland beobachtete Rückgang des Betrugs war zwar lediglich punktuell, da er dazu führte, dass Kriminelle den betrügerischen Handel mit anderen elektronischen Geräten als Telefonen, die noch nicht der Verlagerung der Steuerschuldnerschaft unterliegen, fortsetzen. Deutschland reagierte jedoch auf

erweisen. Ohne die Legitimität des ersten Griffs zu Kontrollinstrumenten und die Notwendigkeit, verlässliche Daten zu erhalten, die die Notwendigkeit von Gegenmaßnahmen rechtfertigen, in Frage zu stellen, weist der LRH-PL darauf hin, dass der Prozess der Entscheidung über die Umsetzung einer Gegenmaßnahme auf gesetzgeberischer Grundlage zu lang war, was es Steuerkriminellen potenziell ermöglichte, die durch betrügerische Verfahren erzielten finanziellen Vorteile zu erhöhen"; NIK, Informacja o wynikach kontroli. Nadzór Ministra Finansów nad poborem podatku od towarów i usług, KBF.430.002.2019, Warszawa 2019, S. 14, https://www.nik.gov.pl/plik/id,21004,vp,23636.pdf [Zugriff am 10.10.2024].

die zu enge Anwendung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft, indem die Maßnahme 2014 auf weitere Kategorien von Elektronikgeräten ausgeweitet wurde. Polen dagegen hat bei der Einführung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft auf Telefone nicht aus dem Beispiel und der Praxis seiner westlichen Nachbarn gelernt. Im Gegenteil, das polnische Finanzministerium wiederholte den deutschen Fehler. Der sehr beschränkte Anwendungsbereich der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft im Jahr 2015 führte zu einer Verlagerung des Mehrwertsteuerbetrugs vom Handel mit Telefonen und Laptops auf den Handel mit Festplatten und Mikroprozessoren, so dass 2017 weitere Warenkategorien in die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft einbezogen werden mussten.

[Fehlerhafte Implementierung von Gegenmaßnahmen] Neben den Verzögerungen bei der Umsetzung der Gegenmaßnahmen wurde deren Wirksamkeit auch durch Fehler bei der Umsetzung dieser Regelungen in die polnische Rechtsordnung eingeschränkt. Ein Beispiel für eine nicht ordnungsgemäß eingeführte Regelung war die gesamtschuldnerische Haftung des Leistungsempfängers, die durch die Einführung einer Bürgschaft (Garantiekaution) entschärft wurde. Aufgrund der weit gefassten Schutzwirkung und des damit verbundenen relativ einfachen Weges zur Erlangung des Status eines „vertrauenswürdigen Steuerpflichtigen" wurde sie zu einem bequemen Instrument für Kriminelle, um eine Maßnahme zur Beschränkung der Mehrwertsteuerlücke zu umgehen. Ein weiterer großer Fehler war die Entscheidung, die die einheitliche Kontrolldatei JPK (SAF-T) in Form eines Berichts auf Forderung einer Verwaltungsbehörde einzuführen. In anderen EU-Ländern konnten durch die Erfassung von Daten aller Marktteilnehmer fiktive Geschäfte *bereits im Vorfeld* erkannt werden, bevor Kriminelle einen Betrugsversuch unternahmen. Das für die Umsetzung in Polen gewählte Modell hingegen könnte aufgrund seines selektiven Charakters nur die Sammlung von Beweisen gegen einen Steuerpflichtigen erleichtern, der bereits durch operative Methoden als fiktiver Händler identifiziert worden war. Die polnische JPK im Modell von 2015 schuf daher kein Frühwarnsystem, das SAF-T nach dem Willen der OECD sein sollte. Infolge der Wahl eines unwirksamen Umsetzungsmodells konnte die JPK erst 2018, nachdem alle Mehrwertsteuerpflichtigen der Meldepflicht unterlagen, echte Effekte erzielen.

[Selektivität der Gegenmaßnahmen] Die Tatsache, dass, das in den Jahren 2010-2015 keine effektive Beschränkung der Mehrwertsteuerlücke in Polen stattgefunden hat, ist mit der Selektivität der umgesetzten Lösungen zu erklären[358]. Der polnische Gesetzgeber beschränkte sich darauf, nur die von der Europäischen Kommission (Verlagerung der Steuerschuldnerschaft, gesamtschuldnerische Haftung des Leistungsempfängers) und in begrenztem Umfang auch von der OECD (SAF-T) empfohlenen Maßnahmen umzusetzen. Im Gegensatz zu anderen EU-Ländern hat Polen keine ei-

[358] Eine ähnliche Schlussfolgerung wird unter anderem vom LRH-PL formuliert, der feststellt, dass „in den Jahren 2010-2013 eine langfristige Vision für die Abdichtung des Mehrwertsteuersystems (auf der Grundlage von Maßnahmen, die sich nicht auf die am stärksten von betrügerischen Verfahren betroffenen Branchen beschränken) und die Verbesserung der Effizienz des Finanzapparats fehlte", siehe NIK, Informacja o wynikach kontroli. Nadzór Ministra Finansów nad pobiorem podatku od towarów i usług, KBF.430.002.2019, Warszawa 2019, S. 15, https://www.nik.gov.pl/plik/id,21004,vp,23636.pdf [Zugriff am 10.10.2024].

genen Initiativen ergriffen oder die in anderen Ländern erprobten Mechanismen eingeführt. Parallel zum Anstieg der polnischen Mehrwertsteuerlücke gab es eine Reihe von Ländern, die eigene, effektive Mechanismen zur Beschränkung der Mehrwertsteuerlücke eingeführt haben, wie das System von Online-Registrierkassen in Schweden, die Entwicklung der SAF-T-Analytik in Österreich und Portugal oder die wirksame Bekämpfung von Unregelmäßigkeiten im Kraftstoffsektor in Ungarn (Elektronisches System zur Kontrolle des Straßengüterverkehrs - EKAER). Wie gedankenlos die polnischen Maßnahmen gegen die MwSt.-Mafia waren, zeigt sich an der Selektivität der umgesetzten Vorschriften und ihrer Auswahl, so dass sie selbst im Falle ihrer korrekten, fehlerfreien und nicht verzögerten Umsetzung naturgemäß nur eine begrenzte Wirksamkeit haben konnten.

Die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft (eng. *Reverse Charge Mechanism*) ist eine Maßnahme, die die Rentabilität des Mehrwertsteuerbetrugs potenziell verringern soll, da die Anhäufung von Steuerzahlungen auf Seiten des Steuerpflichtigen, der die Einfuhr oder IGE tätigt, entfällt. Die Solidarhaftung sollte theoretisch dazu führen, dass Unternehmer, die möglicherweise als Zwischenhändler an Scheingeschäften beteiligt sind, ihre Geschäftspartner überprüfen und ihr Engagement in solche Aktivität vermeiden. Die Art und Weise, wie diese Regelungen in Polen und in anderen EU-Ländern umgesetzt wurden, hat ihre Wirksamkeit jedoch erheblich eingeschränkt. Da die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft und die gesamtschuldnerische Haftung an den Umsatz einer bestimmten Ware geknüpft sind, schützen sie das Mehrwertsteuersystem nicht davor, dass die Aktivitäten von Kriminellen auf andere, oft ähnliche Waren übertragen werden. Das polnische Rechtssystem hat durch ihre Umsetzung unwirksame Lösungen erhalten, die die Rentabilität von Karussellbetrug nur verringern und ihre Organisation erschweren können. Die Unkenntnis der Anpassungsfähigkeit von Steuerkriminellen hat dazu geführt, dass in beiden genannten Bereichen der Bekämpfung der Mehrwertsteuer-Mafia keine effektive Maßnahmen umgesetzt wurden. Gleichzeitig wurde eine Reihe anderer Bereiche, in denen der Kampf gegen Steuerkriminalität stattfinden sollte, völlig außer Acht gelassen, vor allem:

1) die Beschleunigung der Verbrechensaufdeckung mithilfe von IT-Tools und Big-Data-Analysen;

2) die Erschwerung der Legalisierung von Gewinnen aus Karussellgeschäften;

3) eine Informationskampagne für Unternehmen über die Gefahren der MwSt.-Mafia, die Merkmale von Missing Trader- und Scheinhandelsdelikten und die Vertrauensbildung zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung;

4) ein systematischer Plan zur Steigerung der Effizienz des Informationsflusses zwischen den dem Finanzministerium unterstellten Steuerverwaltungseinheiten.

Eine umfassende Strategie zur Verringerung der Mehrwertsteuerlücke, die in allen identifizierten Handlungsfeldern umgesetzt wird, musste bis zum Jahreswechsel 2016-2017 warten. Die negative Bewertung der Aktivität des polnischen Finanzministeriums wurde in mehreren Rapports des LRH-PL festgestellt. Schon im Jahr 2014 wurde unterstrichen, dass „die Steuerbehörden den Mehrwertsteuerbetrug nicht wirksam genug bekämpft haben. Dies zeigt sich im: - steigendem Ausmaß der Mehrwertsteuerhinterziehung und gleichzeitig geringen Rückforderungen durch den Fiskus aus den erlassenen Nachkontrollbescheiden, - steigendem Ausmaß des Steuerbetrugs, - starkem An-

stieg der Mehrwertsteuerrückstände, - unzureichender Reaktionsgeschwindigkeit auf neue Bedrohungen[359]". Im Jahr 2016 erklärte der LRH-PL dazu, dass „[zwischen 2013 und 2015] der Finanzminister eine Reihe von Maßnahmen und Initiativen ergriffen hat, um die Effektivität der nachgeordneten Dienststellen bei der Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs zu verbessern (…). Diese haben sich jedoch nicht als sehr wirksam erwiesen. (...) Das Ausmaß der Steuerlücke bei der Mehrwertsteuer lag weiterhin über dem Durchschnitt dieser Lücke in den Ländern der Europäischen Union. Berichten der Europäischen Kommission zufolge stieg sie zwischen 2010 und 2013 von 18% auf 27% der möglichen Mehrwertsteuereinnahmen. Dier Lücke wurde in den Folgejahren nicht wesentlich verringert. Die nach wie vor erhebliche Steuerlücke zeigt die unzureichende Effizienz des polnischen Steuersystems und die Notwendigkeit, neue Lösungen zur Verringerung des Steuerbetrugs einzuführen"[360].

2. KAMPAGNE GEGEN KASSKARUSSELLBETRUG

2.1. Verringerung der Rentabilität von Karussellbetrug: Split Payment

[Definition des Split Payments] Die geteilte Zahlung (eng. *Split Payment*) ist eine spezielle Technik zur Begleichung der Mehrwertsteuer. Es handelt sich um eine Methode zur Zahlung von Forderungen, die durch eine Rechnung belegt sind, die über Bankkonten oder Konten bei Genossenschaftsbanken (pol. *Spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa*, SKOK) abgewickelt wird[361]. Der Sinn des Split Payments besteht darin, die Zahlung durch Überweisung in zwei Ströme aufzuteilen (Artikel 108a Abs. 2 UStG-PL):

1) Die Zahlung des Betrags, der dem gesamten oder einem Teil des sich aus der erhaltenen Rechnung ergebenden Steuerbetrags entspricht, erfolgt auf das MwSt.-Kon-

[359] „Nach Ansicht des LRH-PL rechtfertigen die Ergebnisse der Prüfung die folgenden Schlussfolgerungen, die an den Finanzminister zu richten sind:
- Beschleunigung der Einführung von Maßnahmen zur Bekämpfung des MwSt.-Betrugs, die sich in anderen Ländern als erfolgreich erwiesen haben, einschließlich der Erwägung, die Arbeiten zur Einführung eines polnischen Äquivalents von SAF-T zu beschleunigen,
- stärkere Nutzung der Instrumente der internationalen Zusammenarbeit in der Phase der Risikoermittlung, der Auswahl der zu kontrollierenden Einrichtungen und der Durchführung der Kontrollen,
- Intensivierung der Zusammenarbeit zwischen den dem Finanzminister unterstellten Dienststellen sowie der Polizei und der Staatsanwaltschaft,
- schnellere Erfassung und Verarbeitung von Daten mit Hilfe von *Big Data* Analysen,
- Fortführung der Schulung von Steuerbeamten in Bezug auf Kenntnisse und Fähigkeiten zur Bekämpfung von Karussellbetrug,
- Verbesserung der Vollstreckung der geschuldeten Beträge".

Siehe NIK, Informacja o wynikach kontroli. Zwalczanie oszustw w podatku od towarów i usług, 17/2014/P/13/042/KB, Warszawa 2014, https://www.nik.gov.pl/plik/id,6385,vp,8152.pdf [Zugriff am 10.7.2024].

[360] NIK, Informacja o wynikach kontroli. Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne, P/15/011/KBF, Warszawa 2016, https://www.nik.gov.pl/kontrole/P/15/011/KBF/ [Zugriff am 10.7.2024].

[361] *Sarnowski/Selera*, BISP 10/2020, S. 4 ff.

to: ein separates, mit dem Bankkonto des Steuerpflichtigen verbundenes Mehrwertsteuerkonto, welches wesentlich strenger und genauer durch die Finanzverwaltung überwacht wird;

2) die Zahlung des gesamten oder eines Teils des Betrages, der dem Nettoverkaufswert der erhaltenen Rechnung entspricht, erfolgt auf ein Bankkonto oder auf ein Konto bei einer Genossenschaftsbank, für das ein Mehrwertsteuerkonto geführt wird, oder wird auf andere Weise beglichen.

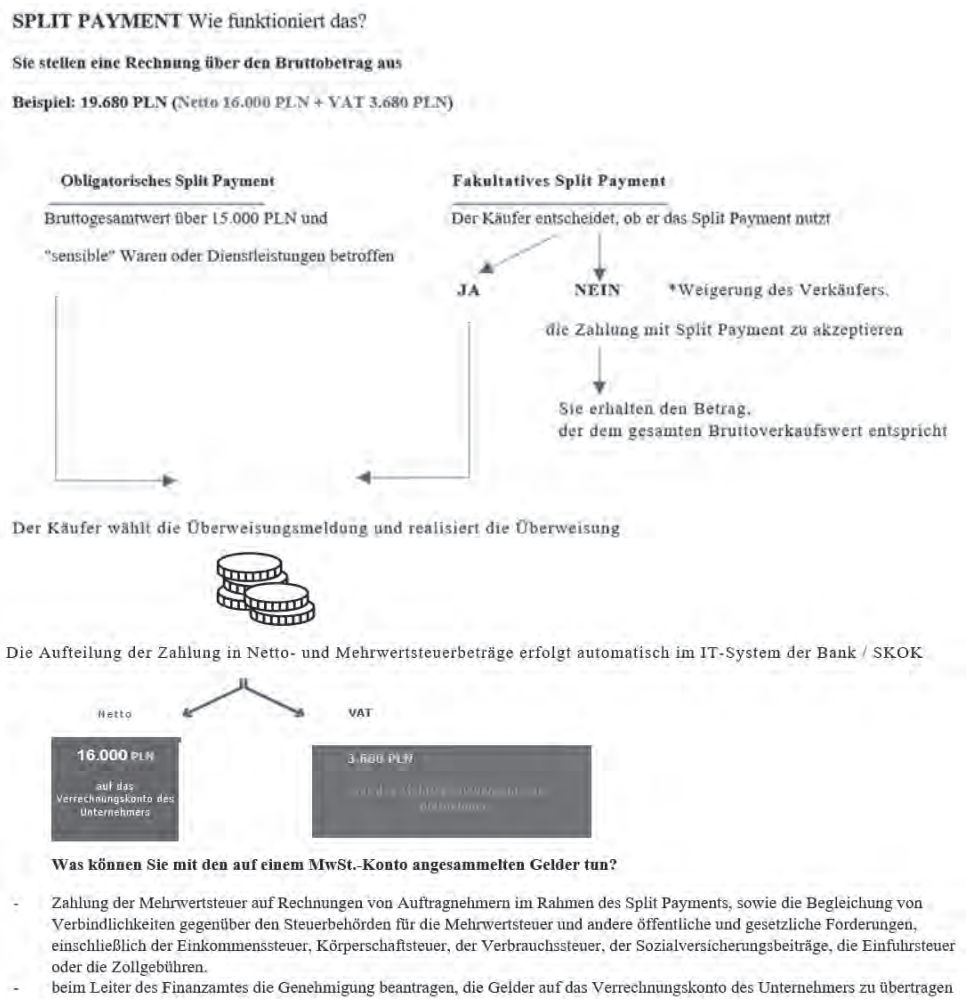


Abbildung 21: Split-Payment-Mechanismus

Quelle: Biznes.gov.pl (2021)[362].

[362] Biznes.gov.pl, Co to jest mechanizm podzielonej płatności (MPP) i jak go stosować, https://www.biznes.gov.pl/pl/portal/00227 [Zugriff am 10.7.2024].

Obwohl die auf dem MwSt.-Konto angesammelten Mittel Eigentum des Steuerpflichtigen sind, kann er nur in begrenztem Umfang darüber verfügen - um die Mehrwertsteuer an die Lieferanten im Rahmen des Split Payments zu zahlen und um bestimmte öffentliche Lasten zu begleichen. Ihre Überweisung auf das „klassische" Bankkonto des Steuerpflichtigen bedarf der „Zustimmung" der Steuerverwaltung. Infolgedessen sind die auf dem MwSt.-Konto verbleibenden Gelder, einschließlich der von den Unternehmern für die von ihnen getätigten Käufe überwiesenen Gelder, vor einer sofortigen Entfernung aus dem Bankensystem durch einen potenziellen Missing Trader geschützt.

[Verrechnungstechnik] Die unter das Split Payment fallenden Umsätze werden über Verrechnungskonten bei einer Bank oder über registrierte Konten bei einer SKOK abgewickelt, die im vom gegebenen Unternehmen eröffnet werden[363]. Zu jedem für das Unternehmen eröffneten Konto wird von der Bank ein Mehrwertsteuerkonto als Unterkonto eingerichtet. Dies geschieht vollautomatisch, erfordert keine zusätzlichen Vereinbarungen und ist nicht mit zusätzlichen Provisionen oder Bankgebühren verbunden. Die Aufteilung der Zahlung in Netto- und Mehrwertsteuerbeträge erfolgt automatisch im IT-System der Bank oder der SKOK. Die Zahlung mit Split Payment erfolgt in PLN unter Verwendung eines von der Bank oder der SKOK bereitgestellten Überweisungsauftrags. Der Steuerpflichtige gibt darin die grundlegende Zahlungsoption an (Art. 108a Abs. 3 UStG-PL):

1) einen Betrag, der dem gesamten oder einem Teil des sich aus der Rechnung ergebenden Steuerbetrags entspricht, der im Rahmen des Split Payments zu zahlen ist;
2) einen Betrag, der dem gesamten oder einem Teil des Bruttoverkaufswerts entspricht;
3) die Nummer der Rechnung, für die die Zahlung geleistet wird;
4) die Nummer, unter der der Lieferant der Gegenstände oder der Erbringer der Dienstleistungen für steuerliche Zwecke identifiziert wird (Umsatzsteuer-Identifikationsnummer).

Die Verwendung des freiwilligen oder obligatorischen Split Payments wird vom Käufer veranlasst, der die Zahlung mit einem Überweisungsauftrag vornimmt. Daraufhin überweist der Bank den Mehrwertsteuerbetrag auf das Mehrwertsteuerkonto des Geschäftspartners. Die beiden Modelle der obligatorischen und der fakultativen geteilten Zahlung funktionieren derzeit parallel und ergänzen sich gegenseitig.

2.1.1. Fakultatives und obligatorisches Split Payment in Polen

[Fakultatives Split Payment in Polen] Seit dem 1. Juli 2018[364] können polnische Steuerpflichtige den Mechanismus der geteilten Zahlung auf freiwilliger Basis nutzen. Die Freiwilligkeit der Anwendung des Split Payment gilt daher nur für den Käufer (Zahler). Der Verkäufer als Inhaber des von der Bank oder der SKOK automatisch eingerichteten MwSt.-Kontos ist nicht berechtigt, die von der Gegenpartei getroffene Wahl in Frage zu

[363] Derzeit handelt es sich um Geschäftskonten oder Konten, die in der Mehrwertsteuerliste (Artikel 108e UStG-PL) aufgeführt sind.

[364] Ustawa z dnia 15 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r. poz. 62 z późn. zm.).

stellen. In der Antwort auf eine parlamentarische Anfrage hat der Finanzminister betont, dass „im Rahmen ihrer Vertragsfreiheit die Steuerpflichtigen verschiedene vertragliche Bestimmungen anwenden können, die die Möglichkeit der Abrechnung mithilfe von Split Payment ausschließen (z. B. Rabatte für die Nichtnutzung der geteilten Zahlung), aber der Käufer sollte sich in einer solchen Situation voll und ganz darüber im Klaren sein, worauf er sich einlässt und worauf er verzichtet (…). Für den Käufer sollte die Weigerung des Verkäufers, die Zahlung mit Split Payment zu akzeptieren, der erste Hinweis darauf sein, dass der Verkäufer im Bereich der Besteuerung nicht vertrauenswürdig sein mag“[365].

[Obligatorisches Split Payment in Polen] Das obligatorische Split Payment wurde den Steuerpflichtigen in Polen mehr als ein Jahr nach der Bereitstellung des optionalen Modells eingeführt, d. h. am 1. November 2019[366], und zwar auf der Grundlage des Durchführungsbeschlusses (EU) 2019/310[367]. Die Pflicht zur Anwendung der geteilten Zahlung tritt ein, wenn mindestens ein Posten einer Rechnung, deren Bruttogesamtwert 15.000 PLN übersteigt, einen der 150 Posten in Anhang 15 des Mehrwertsteuergesetzes betrifft. Anhang 15 beinhaltet eine Liste von „sensiblen“ Waren und Dienstleistungen, die vom Gesetzgeber als besonders anfällig für Scheinhandel und Mehrwertsteuerbetrug angesehen werden. Dazu gehören u. a. Elektronik, Metalle oder Energieerzeugnisse. Der Handel mit diesen Waren fiel in der Vergangenheit unter die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft oder unter die gesamtschuldnerische Haftung des Käufers. Die obligatorische Anwendung der geteilten Zahlung hat zur Folge, dass dem Lieferanten und dem Käufer bestimmte Verpflichtungen auferlegt werden. Der Lieferant ist verpflichtet, die Rechnung mit dem Vermerk „Split Payment Mechanism“ zu versehen, während der Käufer die Lieferung im Rahmen des Split Payment bezahlen muss. Diese Verpflichtungen sind nicht voneinander abhängig - bei Erfüllung der Voraussetzungen für die Anwendung des obligatorischen Split Payment ist der Käufer auch dann zur Zahlung auf das Mehrwertsteuerkonto verpflichtet, wenn die Rechnung, die er erhalten hat, nicht entsprechend gekennzeichnet war. Sowohl der Lieferer (Art. 106e Abs. 12 UStG-PL) als auch der Erwerber (Art. 108a Abs. 7 UStG-PL) haften für Verstöße gegen die Bestimmungen über die Anwendung des obligatorischen Split Payment, wobei eine Sanktion von 30% der geschuldeten Mehrwertsteuer vorgesehen wird. Hat ein Erwerber eine Rechnung unter Umgehung der obligatorischen Split Payment bezahlt, so sind die damit belegten Ausgaben weder bei der Einkommensteuer (Art. 22p des polnischen Einkommensteuergesetzes, EStG-PL)[368] noch bei der Körperschaftsteuer (Artikel 15d des polnischen Körperschaftsteuergesetzes, KStG-PL)[369] abzugsfähig.

---

[365] Odpowiedź na interpelację poselską Nr 18445 z 31.1.2018 r. https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/interpelacja.xsp?typ=INT&nr=18445 [Zugriff am 10.7.2024].

[366] Ustawa z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1751 z późn. zm.).

[367] Durchführungsbeschluss (EU) 2019/310 des Rates vom 18. Februar 2019 zur Ermächtigung Polens, eine von Artikel 226 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Sondermaßnahme einzuführen (ABl. EU. L. 2019 Nr. 51, S. 19 in der geänderten Fassung).

[368] Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 226 z późn. zm.).

[369] Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 2805 z późn. zm.).

2.1.2. Split Payment als Maßnahme zur Bekämpfung von Umsatzsteuerbetrug

[Split Payment vs. Umkehrung der Steuerschuldnerschaft] Das Verfahren der geteilten Zahlung soll die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft als Instrument zur Verringerung der Rentabilität der Straftaten des Missing Traders ersetzen. Die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft verdankt ihre Wirksamkeit dem Umstand, dass der Käufer nur den Nettobetrag der Rechnung bezahlt, so dass der Verkäufer nicht den Mehrwertsteuerbetrag erhält, mit dem er später vom Markt „verschwindet". Die geteilte Zahlung erzielt denselben Effekt unter Verwendung der klassischen Regeln der Steuerschuldnerschaft: der Verkäufer der Waren oder Dienstleistungen erhält die Steuer auf sein MwSt.-Konto, kann diese jedoch nicht beliebig auszahlen. Darüber hinaus gibt es bei Split Payment keine Akkumulierung von Mehrwertsteuerzahlungen auf der Ebene der Verkäufe an Nicht-Mehrwertsteuerzahler, die die Rentabilität des Betrugs im Einzelhandel erhöht. Ein Nachteil des Split Payments sind die negativen Auswirkungen auf die Liquidität der Mehrwertsteuerpflichtigen[370]. Dieser ergibt sich aus der für das Split Payment charakteristischen Beschränkung der Möglichkeit, über einen bestimmten Teil der von den Vertragspartnern erhaltenen Zahlungen zu verfügen, da diese auf den MwSt.-Konten „eingefroren" werden. Auf dieses Hindernis wurde im Zuge der Einführung der geteilten Zahlung von Unternehmen hingewiesen, die die Steuerpflichtigen beim Liquiditätsmanagement unterstützen, darunter von Siemens Financial Services. In einer Mitteilung im Oktober 2018 wies das Unternehmen darauf hin, dass „der Mechanismus theoretisch liquiditätsneutral bleiben sollte, da die Unternehmen ohnehin verpflichtet sind, die Steuern auf das Konto des Finanzamts zu zahlen. Allerdings liegt zwischen dem Geldeingang auf dem Konto und der Zahlung der Mehrwertsteuer an das Finanzamt ein bestimmter Zeitraum. Durch den Mechanismus der geteilten Zahlung werden die Finanzmittel teilweise blockiert, während der Unternehmer früher frei über sie verfügen konnte"[371].

[Schwächen des Split Payments] Wie die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft, bekämpft die geteilte Zahlung als obligatorisches Modell den Karussellbetrug nur in Bezug auf die Umsätze bestimmter, im Anhang zum UStG-PL aufgeführter „sensibler Gegenstände". Dadurch wird - wie bei der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft - die Möglichkeit eröffnet, fiktive Umsätze in andere, oft mit den ursprünglichen Warenarten verwandten Kategorien zu verschieben. Eine Möglichkeit, dieses Phänomen einzuschränken, ist eine obligatorische, allgemeine Anwendung der geteilten Zahlung, die jedoch die - offenbar schwer zu erreichende - Genehmigung der EU-Behörden benötigen würde. Eine Alternative stellt die Einführung von besonderen „Anreizen" für die freiwillige Anwendung des Split Payments dar.

---

[370] Insbesondere die kurz- und langfristigen Auswirkungen der Einschränkung der Verfügungsfreiheit über die auf dem MwSt.-Konto angesammelten Mittel auf die Breite der Steuerbemessungsgrundlage und damit auf die Höhe der MwSt.-Einnahmen sind ein besonders interessanter Gegenstand für weitere Untersuchungen. Zu diesem Thema siehe z. B. *Kowal*, ZNPWSE 4/2019, S. 39; EK, Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method Final Report, https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/b87224ad-fcce-11e7-b8f5-01aa75ed71a1/language-en [Zugriff am 6.7.2024].

[371] Infor, Część małych i średnich firm chce stosować split payment, https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/vat/split-payment/2770528,Czesc-malych-i-srednich-firm-chce-stosowac-split-payment.html [Zugriff am 10.7.2024].

[Stärken des Split Payments] Im Gegensatz zur Umkehrung der Steuerschuldnerschaft oder zur gesamtschuldnerischen Haftung des Leistungsempfängers ist das Split Payment so konzipiert, dass es fakultativ angewendet werden kann. Da Steuerpflichtigen, die Zweifel an der steuerlichen Ehrlichkeit ihrer Vertragspartner haben, die Option der Anwendung des Split Payments zur Verfügung steht, stellt dieses Verfahren einen für Steuerbehörden und Unternehmen vorteilhaften Kompromiss zwischen der allgemeinen und der gelegentlichen Anwendung des Split Payments dar. Die Vorteile des Split Payments wurden unter anderem vom Finanzministerium in der Begründung zum Regierungsentwurf des Gesetzes zur Änderung des polnischen Umsatzsteuergesetzes und einiger anderer Gesetze vom 9. Juli 2019 hervorgehoben. Darin heißt es, dass „[i]n Anbetracht der (...) Unzulänglichkeiten der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft beschlossen wurde, diese Maßnahme zugunsten der Einführung eines wirksameren Mittels zur Beschränkung der Mehrwertsteuerlücke aufzugeben, d. h. eine systemische Lösung einzuführen, die kriminelle Pathologien beseitigen und das Steuersystem auf systematischer Weise verstärken würde. Der Mechanismus der geteilten Zahlung ist genau eine solche Lösung. (...) Das Split Payment ist nicht nur wirksamer im Kampf gegen Steuerbetrug, sondern auch attraktiver für die Steuerpflichtigen als die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft. Es verringert die Notwendigkeit der häufigen Beantragung einer Rückerstattung beim Finanzamt (…). Darüber hinaus (…) bietet es Rechtsschutz gegen ein mögliches Engagement des Steuerpflichtigen bei fiktiven Umsätzen durch einen unehrlichen Geschäftspartner“[372]. Eine analoge Position zur Wirksamkeit des Split Payments wurde von Wirtschaftsverbänden vertreten, insbesondere vom Verband Digitales Polen (pol. *Związek Cyfrowa Polska*). In einer Stellungnahme, die 2017 veröffentlicht wurde, d. h. im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens des Split Payments, wies er darauf hin, dass die Einführung der geteilten Zahlung „(...) die erste, lang erwartete systemische Initiative zur Lösung des Problems des Karussellbetrugs darstellt“ und „von allen Marktteilnehmer mit großer Begeisterung erwartet wird“. Die Einführung dieser Maßnahme „(...) entspricht den Erwartungen der ehrlichen Unternehmer, das polnische Mehrwertsteuersystem betrugssicherer zu machen und die Freiheit der Steuerkriminellen, auf dem Markt zu agieren, einzuschränken“[373]. Die Meinung über die Effektivität der geteilten Zahlung ist heutzutage in der polnischen wissenschaftlichen Fachliteratur weit verbreitet, sogar unter den Kritikern des nach 2004 in der EU und in Polen eingeführten Mehrwertsteuersystems[374].

[Voraussetzungen für die Effektivität des Split Payments] Die effektive Beschränkung der Mehrwertsteuerlücke durch das Split Payment setzt voraus, dass es in einer möglichst großen Zahl von Fällen angewandt wird, in denen ein Unternehmen eine Steuerhinterziehung durch seinen Geschäftspartner vermutet. Ein Hindernis für die Erzielung dieses Ziels könnte mit den folgenden Umständen verbunden werden:

---

[372] Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Uzasadnienie, druk nr 3602, Sejm VII Kadencji https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=3602 [Zugriff am 10.7.2024].

[373] Schreiben von ZIPSEE „Cyfrowa Polska“, 1. Juni 2017. https://cyfrowapolska.org/wp-content/uploads/2017/09/Gruza-opinia-split-payment.pdf [Zugriff am 11.05.2024].

[374] *Modzelewski*, Mechanizm podzielonej płatności, S. 182. Der Autor kritisiert jedoch die Form der fakultativen Version des Split Payments und weist darauf hin, dass die geteilte Zahlung in Polen viel früher hätte eingeführt werden sollen.

1) das begrenzte Wissen der Unternehmer über die Tätigkeit von Steuerkriminellen und die Risiken, die sich daraus ergeben können – dass ehrliche Unternehmen in die von MwSt.-Mafia gesteuerten fiktiven Umsätze „verwickelt" werden können;

2) mangelnde Erfahrung in der korrekten Anwendung des Split Payments und das Fehlen einer gefestigten Auslegungspraxis der neuen Regelungen;

3) negative Folgen des „Einfrierens" von Geldern auf den MwSt.-Konten, die sich negativ auf die finanzielle Liquidität der Unternehmen auswirken.

Um die freiwillige Anwendung der geteilten Zahlung zu fördern, sind vier Bedingungen erforderlich, von denen zwei gesetzgeberischer Art sind und zwei „weicher" Natur. Dazu gehören unter anderem:

1) Gestaltung des Split Payments als Instrument zum Schutz der Unternehmen vor den Folgen der steuerlichen Unzuverlässigkeit ihrer Geschäftspartner;

2) Begrenzung der negativen Auswirkungen der Anwendung des Split Payments auf die finanzielle Liquidität der Unternehmen durch die Eröffnung einer Möglichkeit, möglichst viele „sichere" Ausgaben vom MwSt.-Konto vorzunehmen, d. h. solche, die von soliden Unternehmen regelmäßig getätigt werden, die aber von Unternehmen, die Scheingeschäfte betreiben oder vom Markt „verschwinden" wollen, in der Regel vermieden werden;

3) Erleichterung der Inanspruchnahme des Split Payments durch die Steuerpflichtige:

a) effektive Information, wann dieser Mechanismus angewandt werden sollte, insbesondere über die Umstände und die Art und Weise, wie fiktive Geschäfte getätigt werden, die von der Mehrwertsteuermafia organisiert sind;

b) Um die Rechtssicherheit und Klarheit bei der Anwendung von Split Payment sicherzustellen, sind die offiziellen Leitlinien zur Auslegung der Regelungen der geteilten Zahlung, die für die Verwaltung verbindlich sind, vom Finanzministerium zu publizieren;

4) Möglichst vielen Akteuren soll die Möglichkeit gegeben werden, Erfahrungen mit der Anwendung des Split Payments zu sammeln, indem seine umfassende fakultative Nutzung während der ersten Anwendungsphase gefördert wird.

[Schutzwirkung des Split Payments] Die Anwendung der geteilten Zahlung schützt den Steuerpflichtigen vor der rechtlichen Konsequenzen Steuerunehrlichkeit seines Geschäftspartners. Sie ist ein wichtiges Verteidigungsargument für ehrliche Steuerpflichtige, die unwissentlich in einen Mehrwertsteuerbetrug „verwickelt" wurden. Die Anwendung der geteilten Zahlung ist eines der wichtigsten Argumente für den Nachweis der Erfüllung der Sorgfaltspflicht (Treu und Glauben). Die Anwendung des Split Payments hat zur Folge, dass der Steuerpflichtige:

1) nicht gesamtschuldnerisch für die Zahlungsrückstände des Geschäftspartners haftet, die sich daraus ergeben, dass der Unternehmer die Mehrwertsteuer auf die Lieferung von Gegenständen, die als „sensibel" gelten, d. h. in Liste 15 des polnischen Umsatzsteuergesetzes aufgeführt sind, nicht entrichtet hat (Art. 105a Abs. 3 Nr. 6 UStG-PL);

2) die Vorgaben der Sorgfaltspflicht erfüllt, die im Rahmen der Feststellung der Rechtmäßigkeit eines Vorsteuerabzugs geprüft wird[375];

[375] Ministerstwo Finansów, Należyta staranność, https://www.podatki.gov.pl/vat/bezpieczna-transakcja/nalezyta/ [Zugriff am 10.7.2024].

3) keine negativen Konsequenzen für Zahlungen auf ein Konto außerhalb der „Weißen Liste“ trägt (Art. 117ba § 3 Nr. 4 AO-PL);

4) den Betrag der Steuerschuld um den nach der Formel in Art. 108d Abs. 1 USG-PL berechneten Betrag der Ermäßigung verringern kann, wenn die Steuerschuld zu einem früheren Zeitpunkt als dem Fälligkeitstermin der Steuer vollständig vom MwSt.-Konto beglichen wird.

Darüber hinaus sind Guthaben auf einem Mehrwertsteuerkonto frei von gerichtlicher und behördlicher Vollstreckung für andere Titel als u. a. Mehrwertsteuer, Einkommenssteuern, Verbrauchssteuern und Zölle (einschließlich der darauf entfallenden Zinsen) und Sozialversicherungsbeiträge (Art. 62d Abs. 1 des polnischen Kreditwesengesetzes)[376].

[Mechanismen zur Begrenzung negativer Liquiditätseffekte] Der Gesetzgeber hat eine Reihe von Maßnahmen eingeführt, um die negativen Auswirkungen der geteilten Zahlung auf die finanzielle Liquidität von Unternehmer zu begrenzen. Dazu gehören unter anderem:

1) schrittweise Erweiterung der Verfügbarkeit der Mittel auf dem MwSt.-Konto;

2) Möglichkeit der Freigabe von Mitteln auf dem MwSt.-Konto;

3) Möglichkeit einer schnellen Mehrwertsteuererstattung, sofern sie auf ein MwSt.-Konto eingezahlt wird.

[Wachsende Verfügbarkeit von Mitteln auf dem MwSt.-Konto] Die Steuerpflichtige haben die Möglichkeit, die auf dem MwSt.-Konto angesammelten Mittel ohne zeitliche oder betragsmäßige Begrenzung zur Zahlung der Mehrwertsteuer auf Rechnungen von Auftragnehmern im Rahmen der getrennten Zahlung sowie zur Begleichung von Verbindlichkeiten gegenüber den Steuerbehörden für die Mehrwertsteuer und andere öffentliche und gesetzliche Forderungen, einschließlich der Einkommenssteuer, Körperschaftsteuer, der Verbrauchssteuer[377] sowie der Sozialversicherungsbeiträge zu verwenden (Art. 62b des polnischen Kreditwesengesetzes). Ab dem 1. Januar 2021[378] haben die Steuerpflichtigen zusätzlich die Möglichkeit, die Einfuhrsteuer oder die Zollgebühren vom MwSt.-Konto zu zahlen, und zwar nicht nur auf das Konto des Finanzamtes oder der Zollbehörden sondern auch auf das Konto einer Zollagentur. Ab dem 1. Oktober 2021[379] ist es auch möglich, Geldbeträge zwischen den MwSt.-Konten eines Steuerpflichtigen bei verschiedenen Banken zu überweisen. Ab dem 1. Juli 2023[380] kann ein Mitglied einer MwSt.-Gruppe Gelder von seinem MwSt.-Konto auf das MwSt.-Konto eines anderen Vertreters der Gruppe überweisen. Gelder vom MwSt.-Konto können zudem zur Zahlung weiterer öffentlicher Abgaben verwendet werden, wie z. B. der Bergbausteuer oder der Handelssteuer[381].

---

[376] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe (Gesetzblatt 2023, Punkt 2488, in geänderter Fassung).

[377] Das Mehrwertsteuerkonto kann unter anderem auch zur Deckung von Verzugszinsen und allen zusätzlichen Steuerverbindlichkeiten im Bereich der Mehrwertsteuer, der Körperschaftsteuer, der Gewerbesteuer und der Verbrauchssteuern verwendet werden.

[378] Ustawa z dnia 27 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2419) - das sogenannte SLIM-VAT-Gesetz.

[379] Ustawa z dnia 11 sierpnia 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo bankowe (Dz. U. poz. 1626), genannt SLIM-VAT-2-Gesetz.

[380] Ustawa z dnia 26 maja 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1059 z późn. zm.), das so genannte SLIM-VAT-3-Gesetz.

[381] *Sarnowski/Selera*, BISP 2/2022, S. 4.

[Freigabe von Geldern von einem MwSt.-Konto] Die auf einem MwSt.-Konto angesammelten Gelder sind Eigentum des Steuerpflichtigen. Die Steuerverwaltung überwacht jedoch ihre „Freigabe", d. h. ihre Übertragung an den Steuerpflichtigen zur freien Verfügung. Der Steuerpflichtige kann beim Leiter des Finanzamtes die Genehmigung beantragen, sie auf das Hauptkonto, d. h. ein Verrechnungskonto des Unternehmers bei einer Bank oder ein Konto bei einer SKOK, zu übertragen (Art. 108b UStG-PL). Die Behörde erlässt innerhalb von 60 Tagen nach Eingang des Antrags einen Bescheid. Die Verweigerung der Zustimmung zur Überweisung der auf dem Mehrwertsteuerkonto angesammelten Gelder erfolgt durch Bescheid und kann mit einem Steuerrückstand des Unternehmers oder einer begründeten Gefahr der Nichterfüllung seiner steuerlichen Pflichten begründet werden. Dies kann insbesondere dann der Fall sein, wenn es festgestellt wird, dass der Steuerpflichtige Vermögenswerte veräußert hat, was die Durchsetzung der Steuerpflichten behindern oder vereiteln könnte. Der Erlass eines Ablehnungsbescheids durch die Steuerbehörde führt aber nicht zu einer Sperrung der Gelder auf dem MwSt.-Konto des Steuerpflichtigen. Ab dem 1. Oktober 2021 wurde die Verweigerung der Freigabe von Geldern aufgrund einer unbeglichenen Steuerschuld eingeschränkt. Somit ist das Bestehen einer unbeglichenen Steuerschuld, die in Raten aufgeteilt oder gestundet wurde, für den Steuerpflichtigen kein Hindernis mehr, um die Genehmigung zur Freigabe der Mittel zu erhalten. In einer solchen Situation kann der Steuerpflichtige trotz Steuerrückständen die Genehmigung zur Freigabe von Mitteln auf dem MwSt.-Konto erhalten. Die Verweigerung der Freigabe von Mitteln von einem Mehrwertsteuerkonto ist keine sehr häufige Entscheidung.

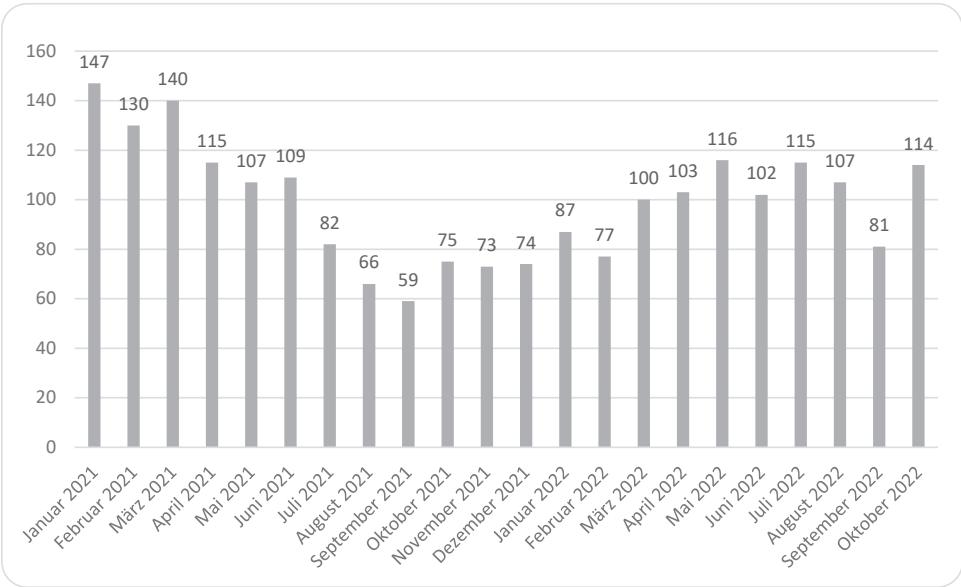


Abbildung 22: Anzahl der Verweigerungen der Freigabe von Mitteln auf dem MwSt.-Konto

Quelle: Eigene Zusammenstellung auf der Grundlage der Daten des Finanzministeriums zum Erfassungsbereich der MPP 2018-2022.

Im Jahr 2021 gab es 1177 Entscheidungen, mit denen die Freigabe von rund 240 Mio. PLN verweigert wurde. Im Zeitraum Januar-Oktober 2022 wurden 1002 Ablehnungsbescheide erlassen, mit denen die Freigabe von rund 240 Mio. PLN verweigert wurde. Im Jahr 2021 schwankte die Zahl der Ablehnungen zwischen 59 (September) und 147 (Januar) und im Zeitraum Januar - Oktober 2022. - zwischen 77 (Februar) und 116 (Mai). Im Jahr 2021 war der Betrag der abgelehnten Mittel im Juni am höchsten (ca. 70,6 Mio. PLN, ca. 17,22 Mio. EUR) und im Zeitraum Januar - Oktober 2022 – im Februar (ca. 46,7 Mio. PLN, ca. 11,4 Mio. EUR).

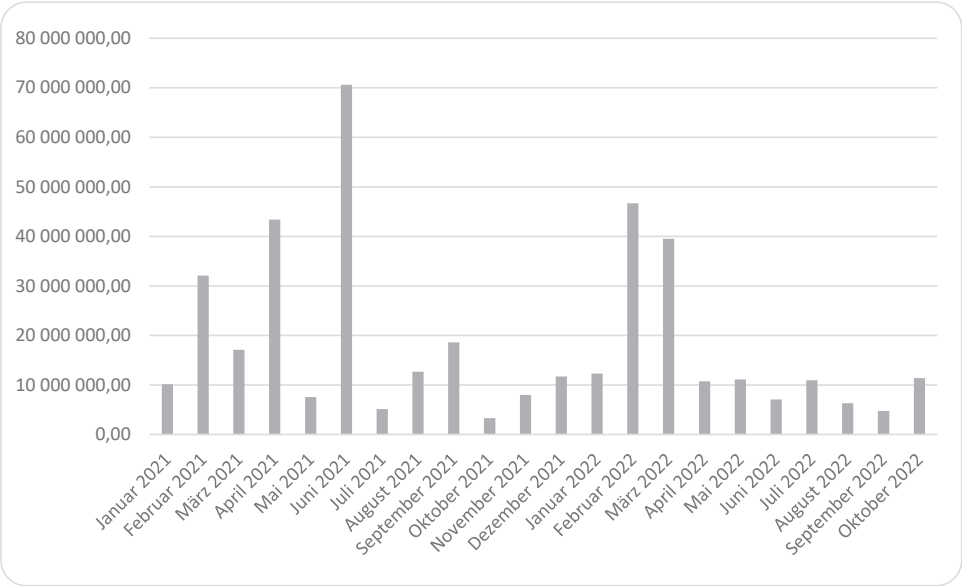


Abbildung 23: Betrag der Mittel, deren Freigabe abgelehnt wurde [PLN]

Quelle: Eigene Zusammenstellung auf der Grundlage der Daten des Finanzministeriums zum Erfassungsbereich des MPP 2018-2022.

[Mehrwertsteuererstattung auf ein MwSt.-Konto] Seit der Einführung des Split Payments in Polen (Juli 2018) gibt es die Möglichkeit der Mehrwertsteuerrückerstattung auf das MwSt.-Konto. Diese Rückerstattung ist durch eine außergewöhnlich kurze Rückerstattungsfrist von 25 Tagen gekennzeichnet (Art. 87 Abs. 6a UStG-PL). Wichtig ist, dass die Frist für diese Erstattung von der Steuerbehörde nicht verlängert werden kann. Dies ist besonders vorteilhaft für Steuerpflichtige, die die auf ihrem MwSt.-Konto gesammelten Mittel systematisch und vollständig zur Deckung ihrer Steuer- und Beitragsverpflichtungen verwenden. Bereits im ersten Monat der Einführung des Split Payments, d. h. im Juli 2018, wurden 927 solche Erstattungen vorgenommen. Im Laufe der Zeit stieg die Zahl der Erstattungen auf ein MwSt.-Konto rasch an. Im Januar 2021 wurden von Finanzämter schon 7.160 Erstattungen in Höhe von 1.342 Mio. PLN akzeptiert. In Dezember 2022 gab es bereits 11.123 angenommene Anträge, die zu einer Rückerstattung in Höhe von 5.288 Mio. PLN führten. Vergleicht man Januar 2021

mit Dezember 2022, so bedeutet dies, dass die Zahl der Anträge auf Rückerstattung der Mehrwertsteuer innerhalb von zwei Jahren um mehr als 55% gestiegen ist, während sich der Wert der Rückerstattungen fast vervierfacht hat. Im gesamten Jahr 2021 wurden insgesamt 107.415 MwSt.-Erstattungen in Höhe von 23.076 Mio. PLN vorgenommen, während im Jahr 2022 bereits 119.369 Erstattungen in Höhe von 38.640 Mio.

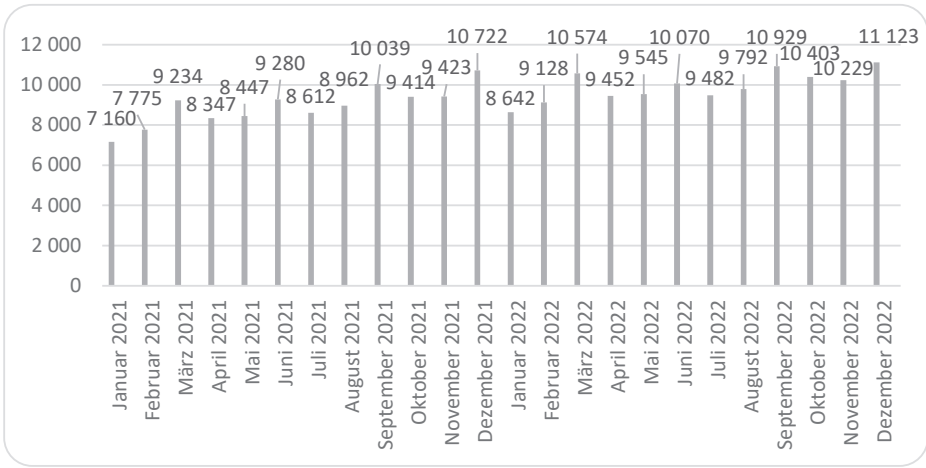


Abbildung 24: Zahl der Anträge auf Erstattung der Mehrwertsteuer auf ein MwSt.-Konto

Quelle: eigene Zusammenstellung auf der Grundlage von Daten des SPR-Großhandels, abgerufen am 25. April 2023.

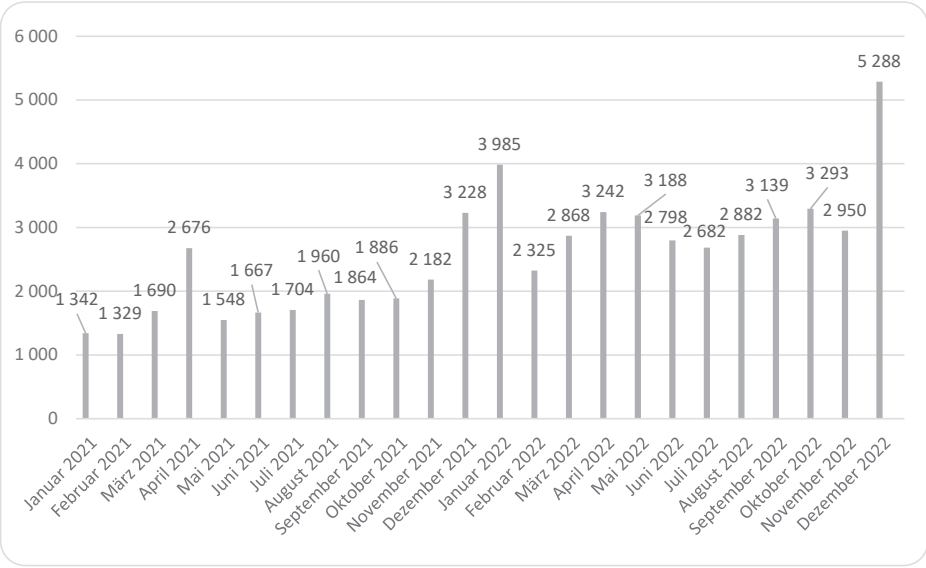


Abbildung 25: Wert der Erstattungen auf ein MwSt.-Konto [Millionen PLN]

Quelle: eigene Zusammenstellung auf der Grundlage von Daten des Finanzministeriums.

PLN erfolgten. Damit stieg die Zahl der jährlich eingereichten Anträge um etwa 10 %, während der Wert der geleisteten Mehrwertsteuererstattungen im Vergleich zum Vorjahr sogar um 67% zunahm. Ein derartiger Anstieg des Erstattungsvolumens bedeutet, dass die Steuerpflichtigen zunehmend bereit sind, diesen Weg der beschleunigten Mehrwertsteuererstattung zu nutzen. Dies bedeutet auch, dass das „Einfrieren" der angegebenen Gelder auf einem MwSt.-Konto für sie eine geringere Liquiditätsbelastung darstellt als die viel längere (oft mehrmonatige) Wartezeit auf eine Steuererstattung, die nach den allgemeinen Regeln erfolgt - auf ein Verrechnungskonto zur freien Verfügung des Steuerpflichtigen.

[Bewusstsein für die Gefahren des Karussellbetrugs] In dem Bestreben, Unternehmern Wissen über die Gefahren des Karussellbetrugs zu vermitteln und sie auf die Merkmale von Firmen hinzuweisen, die fiktive Umsätze generieren, hat das polnische Finanzministerium im April 2018 ein Dokument mit dem Titel „Methodik zur Bewertung der Sorgfaltspflicht von Käufern von Waren bei inländischen Transaktionen" (im Folgenden: Methodik) zur Verfügung gestellt – ein Äquivalent des deutschen Merkblatts zum Umsatzsteuer-Missbrauch[382]. Die Methodik wurde im Jahr 2021 erweitert und aktualisiert[383]. Adressat des Dokuments ist die Steuerverwaltung, da es Leitlinien enthält, die den Steuerbeamten bei der Beurteilung der Erfüllung der mehrwertsteuerlichen Sorgfaltspflicht durch Unternehmer helfen sollen. Folglich ist sie für die Steuerpflichtigen ein wichtiges Hilfsmittel, um die wichtigsten Voraussetzungen für die Erfüllung der Sorgfaltspflicht kennenzulernen. In dem Dokument werden die wichtigsten Umstände dargelegt, die ein Wirtschaftsbeteiligter bei der Beurteilung der steuerlichen Glaubwürdigkeit seines Geschäftspartners berücksichtigen muss, wobei ein breiter Katalog formaler Kriterien und eine beispielhafte Liste transaktionsbezogener Kriterien angegeben werden. Eine wichtige Rolle spielt dabei die geteilte Zahlung als eines der Kriterien für die Beurteilung der Sorgfaltspflicht: „Erfolgt eine Zahlung an einen Warenlieferanten auf dem Wege des Split Payments, so ist davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige seine Sorgfaltspflicht erfüllt hat, wenn er die formalen Voraussetzungen positiv geprüft hat und keine sonstigen Umstände vorliegen, die eindeutig auf einen Mangel an Sorgfalt hindeuten"[384].

[Anwendungserlass zum Split Payment] Um den Steuerpflichtigen die Anwendung der Bestimmungen über das Split Payment zu erleichtern, hat der polnische Finanzminister einen Umsatzsteuer-Anwendungserlass dazu herausgegeben. Der erste solche Erlass, der sich auf das optionale Split Payment bezieht, wurde am 19. Juni 2018 veröffentlicht[385], also noch bevor die Bestimmungen über das freiwillige Split Payment in Kraft traten (1. Juli 2018). Der zweite Anwendungserlass wurde am 23. Dezember 2019 veröffentlicht und betraf das obligatorische Modell der geteilten Zahlung, das am 1. November 2019 in Kraft trat[386].

---

[382] Merkblatt zur Umsatzsteuer, Beachtung des gemeinschaftsrechtlichen Missbrauchsverbots; D. Kaiser, Umsatzsteuerbetrug: Finanzverwaltung setzt Merkblatt zur Bekämpfung ein, https://datenbank.nwb.de/Dokument/518800/ [Zugriff am 10.7.2024].

[383] Ministerstwo Finansów, Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych, https://www.podatki.gov.pl/media/7236/aktualizacja-metodyki-w-zakresie-oceny-dochowania-nalezytej-starannosci-przez-nabywcow-towarow-w-transakcjach-krajowych.pdf [Zugriff am 10.7.2024].

[384] Ebd.

[385] Ministerstwo Finansów, Objaśnienia podatkowe z 29 czerwca 2018 r., Stosowanie mechanizmu podzielonej płatności (MPP), https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/483015 [Zugriff am 10.7.2024].

[386] Objaśnienia podatkowe z 23 grudnia 2019 r. w sprawie mechanizmu podzielonej płatności, https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/507974 [Zugriff am 10.7.2024].

[Förderung des fakultativen Split Payments] Im Sommer 2018, d. h. noch vor Inkrafttreten der ersten Split-Payment-Regelung, hat das polnische Finanzministerium Maßnahmen ergriffen, um ausgewählte Kategorien von Unternehmen zu ermutigen, die Rolle von „Botschaftern" dieser Institution zu übernehmen, d. h. die neu eingeführte, fakultative Regelung umfassend zu nutzen. Die Anwendung der geteilten Zahlung durch große, auf dem Markt tätige Unternehmen sollte die Voraussetzungen dafür schaffen, dass eine möglichst große Gruppe von Steuerpflichtigen - ihre Geschäftspartner - mit der neuen Regelung vertraut wird. Die Adressaten dieser „weichen" Aktivitäten des Ministeriums waren zwei Gruppen von Unternehmen:

1) große öffentliche Unternehmen,
2) Mitglieder von Wirtschaftsverbänden, insbesondere solche, die in den vergangenen Jahren an das Finanzministerium appelliert hatten, das Ausmaß der Missing-Trader- und Karussellbetrugs zu verringern. Gleichzeitig hatten diese Organisationen ein besonderes Interesse an der erfolgreichen Umsetzung des Split Payments, da sie in der Vergangenheit selbst indirekt Opfer von Steuerbetrügern geworden waren - die Tätigkeit der Mehrwertsteuer-Mafia in ihrer Branche stellte eine Bedrohung für die Rentabilität ihrer Unternehmen dar.

Die Bemühungen des Finanzministeriums zeigten bei öffentlichen Unternehmen am schnellsten Wirkung. Eine Reihe von Unternehmen dieser Kategorie begann im Sommer 2018, alle ihre Einkäufe über das freiwillige Split Payment abzurechnen. Zu der genannten Gruppe gehören PKN Orlen[387], ORLEN Paliwa sp. z o. o.[388], LOTOS Capital Group[389], ENERGA Group[390], TAURON Group[391], KGHM Polska Miedź S.A.[392] und Enea Group[393].

[387] Polnischer Mineralölkonzern Orlen Spółka Akcyjna. Orlen war nach dem Jahresumsatz von ca. 60 Mrd. Euro im Jahr 2022 das größte Unternehmen in Mittel- und Osteuropa und nimmt im Ranking Fortune 500 für Europa den 44. [4] sowie weltweit den 216. Platz ein. Fortune, Orlen in Fortune Rankings, https://fortune.com/company/pkn-orlen-group/; PKN Orlen, PKN ORLEN przygotowuje się do wdrożenia mechanizmu split payment, https://www.orlen.pl/pl/o-firmie/media/komunikaty-prasowe/2018/czerwiec/PKN-ORLEN-przygotowuje-sie-do-wdrozenia-mechanizmu-split-payment [Zugriff am 10.7.2024].

[388] Orlen Paliwa, ORLEN Paliwa Sp. z o.o. wdroży mechanizm split payment, https://www.orlenpaliwa.com.pl/PL/DlaMediow/Aktualnosci/Strony/ORLEN-Paliwa-Sp--z-o-o--wdro%C5%BCy-mechanizm-split-payment.aspx?pageNumber=12 [Zugriff am 10.7.2024].

[389] LOTOS war ein börsennotierter polnischer Mineralölkonzern mit Sitz in Gdańsk. Der Konzern vertrieb seine Produkte an insgesamt 513 Tankstellen in Polen, darunter 318 eigene sowie 195 durch Franchisepartner betriebene. Grupa Kapitałowa LOTOS, Sprawozdanie Zarządu z działalności Grupy LOTOS S.A. oraz jej grupy kapitałowej za rok 2020. Gdańsk 2021; Lotos, LOTOS wprowadza mechanizm podzielonej płatności, https://www.lotos.pl/2689/poznaj_lotos/komunikaty/lotos_wprowadza_mechanizm_podzielonej_platnosci [Zugriff am 10.7.2024].

[390] Energa ist ein polnischer Energiekonzern mit Sitz in Gdańsk. Das Unternehmen produziert und vertreibt Strom und Wärmeenergie und ist am Strommarkt in Nord- und Zentralpolen beteiligt. Energa erreicht über 3,1 Millionen Kunden, das vom Unternehmen unterhaltene Verteilnetz besteht aus Stromleitungen mit einer Gesamtleitungslänge von über 190.000 km und erstreckt sich über eine Fläche von knapp 75.000 km² – ca. 24 Prozent des Landes. Energa, Sprawozdanie Zarządu Energi SA działalności Grupy Kapitałowej Energa oraz Energi SA w 2019 roku, Gdańsk 2020; Energa, Energa wprowadziła mechanizm split payment, https://media.energa.pl/pr/395819/energa-wprowadzila-mechanizm-split-payment [Zugriff am 10.7.2024].

[391] TAURON Polska Energia S.A. ist der zweitgrößte polnische Energiekonzern (nach PGE) mit Unternehmenssitz in Katowice; Tauron, Grupa TAURON wdraża mechanizm podzielonej płatności (split payment), https://media.tauron.pl/pr/394086/grupa-tauron-wdraza-mechanizm-podzielonej-platnosci-split-payment [Zugriff am 10.7.2024].

[392] KGHM Polska Miedź ist ein polnischer Bergbaukonzern, der Kupfer- und Silberbergbau in Polen betreibt und ist zudem in Kanada (Kupfer, Nickel, Edelmetalle), den Vereinigten Staaten (Kupfer, Gold, Molybdän) und Chile (Kupfer, Molybdän, Gold) aktiv; KGHM, Skonsolidowane sprawozdanie finansowe za 2019 rok, Lubin 2020; KGHM, Mechanizm podzielonej płatności, https://kghm.com/es/node/19411 [Zugriff am 10.7.2024].

[393] Enea ist der drittgrößte polnische Energieversorgungskonzern (nach PGE und Tauron); Enea, Informacja dla kontrahentów Grupy Enea, https://www.enea.pl/pl/grupaenea/o-grupie/platnosci-split-payment [Zugriff am 10.7.2024].

Die allgemeine Anwendung der fakultativen Split Payments wurde u. a. auch von Unternehmen aus dem Elektroniksektor, die im ZIPSEE (Verband Digitales Polen) zusammengeschlossen sind, sowie von Mitgliedern der Polnischen Organisation für Handel und Vertrieb (pol. *Polska Organizacja Handlu i Dystrybucji*, POHiD), die die größten Einzelhandelsketten in Polen vertritt, erklärt[394]. Ein Beispiel ist die Handelskette Lidl, die im Zeitraum der Umsetzung des obligatorischen Split Payments in Polen erklärt hat, ab dem 1. November 2019 vollständig auf die Abrechnung nach der freiwilligen geteilten Zahlung umzustellen[395].

[Effektivität von Förderungsmaßnahmen] Die Aktivitäten des Finanzministeriums, die darauf abzielen, Steuerpflichtige mit den Besonderheiten des Split Payments vertraut zu machen, haben dazu geführt, dass der Wissensstand der Unternehmen über das ihnen zur Verfügung stehende neue Mehrwertsteuerabrechnungsverfahren gestiegen ist. Zur Veranschaulichung der Sorgen und Hoffnungen der Unternehmer im Zusammenhang mit der der Möglichkeit der optionalen Nutzung des Split Payments können die Ergebnisse einer Meinungsumfrage zitieren werden, die im Oktober 2018 im Auftrag von Siemens Financial Services bei einer Gruppe von 500 kleinen und mittleren Unternehmen mit 1 bis 250 Beschäftigten durchgeführt wurde[396]. 3,5 Monate nach Einführung freiwilligen Split Payments in Polen gaben fast 45% der Unternehmen an, dieses mindestens einmal genutzt zu haben, darunter etwa 21% der kleinen Unternehmen und etwa 14% der Kleinstunternehmen. Die Absicht der Nutzung dieses neuen Mechanismus wurde häufiger von größeren Unternehmen deklariert: so antworteten 84% der mittleren Unternehmen und 61% der kleinen Unternehmen. Die niedrigste Bereitschaft in dieser Frage wurde bei Kleinstunternehmen mit nur 36% verzeichnet. Die Hälfte der Befragten erklärte, dass sich die finanzielle Liquidität ihrer Unternehmen durch die Einführung der geteilten Zahlung verbessert hat. Nur 29% der Befragten waren der Ansicht, dass sich ihre finanzielle Liquidität durch die Anwendung des Split Payments verschlechtert hat.

[Schneeballeffekt] Die Vertrautheit der Steuerpflichtigen mit den Vorteilen des freiwilligen Split Payments führte dazu, dass bereits im ersten Monat der Anwendung (Juli 2018) 648.659 Transaktionen im Wert von 11.288 Mio. PLN per Split Payment bezahlt wurden, was einem Anteil von etwa 5% der gesamten Steuerschuld entspricht. Die vom Finanzministerium beobachtete stetige, allmähliche Zunahme der Zahl der Steuerpflichtigen, die die geteilte Zahlung nutzen, wurde von den Medien als „Schneeballeffekt" bezeichnet.

[Von Qualität zu Quantität] Angesichts der zufriedenstellenden Zunahme der Zahl der das Split-Payment nutzenden Unternehmen und der allgemein positiven Aufnahme der neuen Regelung durch die Unternehmer wurde beschlossen, dass die Partnerunternehmen schrittweise von der allgemeinen Anwendung der fakultativen geteilten Zahlung bei allen Transaktionen abrücken und stattdessen interne Strategien für die Anwendung des Split Payments umsetzen. Dies ist von besonderer Bedeutung an-

[394] Dziennik Gazeta Prawna, Ministerstwo Finansów szuka chętnych na split payment, https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1045097,mf-mechanizm-split-payment-vat.html [Zugriff am 10.7.2024].

[395] Money.pl, Lidl zaskakuje. Chcesz z nami handlować? To tylko ze split payment, https://www.money.pl/gospodarka/lidl-zaskakuje-chcesz-z-nami-handlowac-to-tylko-ze-split-payment-6427674892642433a.html [Zugriff am 10.7.2024].

[396] Die Auswirkungen der genannten Umfrage sind u.a. in Interia.pl, 37 proc. MSP rozważa wprowadzenie split payment w przyszłości, https://biznes.interia.pl/firma/news-37-proc-msp-rozwaza-wprowadzenie-split-payment-w-przyszlosci,nId,4143406 [Zugriff am 10.7.2024] zusammengefasst.

gesichts der drohenden Verschlechterung finanzieller Liquidität einiger Unternehmen, die geteilte Zahlungen erhielten, obwohl die Merkmale des fiktiven Handels auf sie nicht zutrafen. Im Laufe des Jahres 2019 setzte ein erheblicher Teil der identifizierten Steuerpflichtigen die entsprechenden Verfahren um, wobei sie vom polnischen KMU-Ombudsmann unterstützt wurden[397]. Zudem wurden Informationen über ihre interne Split-Payment-Strategie der Öffentlichkeit im Rahmen der jährlich auf ihren Websites veröffentlichten Angaben über die umgesetzte Steuerstrategie zugänglich gemacht (Verpflichtung gemäß Art. 27c KStG-PL). Die ersten Informationen dieser Art, die sich auf die im Jahr 2020 umgesetzte Strategie beziehen, wurden Ende Dezember 2021 veröffentlicht. Aktuell sind zudem die Strategien für 2021 (Veröffentlichung bis Ende Dezember 2022), 2022 (Veröffentlichung bis Ende Dezember 2023) und 2023 (Veröffentlichung bis Ende Dezember 2024) auf den Websites der Firmen verfügbar.

2.1.3. Umfang der Anwendung des Split Payments

[Steigende Verwendung des Split Payments] Die Daten des Finanzministeriums zeigen den Prozess der zunehmenden Verwendung des Split Payments durch die Unternehmen. Während der fakultativen Phase der Anwendung der geteilten Zahlung (Juli 2018 - Oktober 2019) lag der Anteil des Split Payments am Gesamtbetrag der Mehrwertsteuer bei etwa 11%, stieg im folgenden Jahr (November 2019 - Dezember 2020) jedoch bereits auf fast 50%. Im Jahr 2022 hatte Split Payment bereits einen Anteil von ca. 60 Prozent am Mehrwertsteueraufkommen, was bedeutet, dass fast zwei Drittel des Wertes der in Polen getätigten Zahlungen über ein Mehrwertsteuerkonto abgewickelt wurden. Ein ähnlicher Trend lässt sich auch bei anderen Indikatoren für das Ausmaß der Verwendung der geteilten Zahlung beobachten. Die Zahl der Transaktionen, die über das Split Payment abgewickelt wurden, belief sich im Zeitraum Juli 2018 - Oktober 2019 auf rund 24,5 Millionen. Im folgenden Berichtszeitraum (November 2019 - Dezember 2020) erreichte sie ein Rekordhoch von 97,7 Millionen. Die Anzahl der Zahlungen mit Split Payment stabilisierte sich anschließend auf dem im Jahr 2020 erreichten Niveau und belief sich im Zeitraum Januar - Dezember 2021 auf ca. 93 Millionen und im Zeitraum Januar - Dezember 2023 auf ca. 94 Millionen. Dies bedeutet jedoch nicht, dass die Ausbreitung des Split Payments zum Stillstand gekommen ist. Bei einem ähnlichen Niveau der Transaktionen unter Verwendung der geteilten Zahlung wurde zwischen 2020 und 2022 ein deutlicher Anstieg ihres Wertes beobachtet. Der Bruttowert der Transaktionen unter Verwendung des Split Payments belief sich in der Phase der fakultativen Anwendung des Split Payments (Juli 2018 - Oktober 2019) auf ca. 400 Mrd. PLN, um nach der Einführung der obligatorischen geteilten Zahlung sukzessiv auf ca. 1.580 Mrd. PLN (November 2019 - Dezember 2020), ca. 1.770 Mrd. PLN (Januar - Dezember 2021) und schließlich auf 2.180 Mrd. PLN (Januar - Dezember 2022) zu steigen.

[397] Dazu gehörten Grupa Lotos S.A., Polska Grupa Górnicza Sp. z o.o. sowie Enea S.A., Grupa Azoty S.A., PKP Cargo S.A. und Polska Wytwórnia Papierów Wartościowych S.A. Ausführlicher zu diesem Thema, u.a. Büro vom polnischen KMU-Ombudsmann, Po rekomendacji Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców – Polska Grupa Górnicza rezygnuje ze stosowania podzielonej płatności dla najmniejszych firm, https://rzecznikmsp.gov.pl/po-rekomendacji-rzecznika-malych-i-srednich-przedsiebiorcow-polska-grupa-gornicza-rezygnuje-ze-stosowania-podzielonej-platnosci-dla-najmniejszych-firm/ [Zugriff am 10.7.2024].

Tabelle 5: Verwendung des Split Payment von 7.2018 bis 12.2022

Zeitraum	Anzahl der Transaktionen (Zahlungen) unter Verwendung des Split Payments	Bruttowert der Transaktionen (Mio. PLN)	Anteil des Split Payments am Gesamtaufkommen der Mehrwertsteuer (%)
Juli 2018 - Oktober 2019	24.582.825	399.253	11%
November 2019 - Dezember 2020	94.698.087	1.578.947	49%
Januar - Dezember 2021	93.130.585	1.769.597	56%
Januar - Dezember 2022	93.914.086	2.179.063	60%

Quelle: eigene Zusammenstellung auf der Grundlage der Daten des Finanzministeriums.

[Temporäre Schwankungen] Nach der Einführung der obligatorischen geteilten Zahlung ist der Umfang ihrer Anwendung stetig gestiegen, obwohl auch einige temporäre Schwankungen zu beobachten waren. Die Monate mit dem geringsten Anteil des Split Payments an der Steuerschuld sind der Februar (42% im Jahr 2020, 46% im Jahr 2021, 45% im Jahr 2022) und der März (39% im Jahr 2020, 46% im Jahr 2021, 45% im Jahr 2022). Im Februar ist auch die Anzahl der Split-Payment-Transaktionen (5,98 Millionen im Jahr 2020, 6,49 Millionen im Jahr 2021 und fast 6,9 Millionen im Jahr 2022) und ihr Bruttowert am geringsten (im Jahr 2020 - 97,936 Mio. PLN; im Jahr 2021 - 110 992 Mio. PLN; 2022 - 144.044 Mio. PLN). Während im Zeitraum 2020-2022 die Monate mit der geringsten Intensität der Split-Payment-Nutzung Januar, Februar und März waren, nutzten die Unternehmer die geteilte Zahlung am häufigsten im Oktober, November und Dezember. Dies gilt sowohl für den Anteil des Split Payments an der zu entrichtenden Steuer als auch für die Anzahl der Transaktionen und deren Bruttowert. Alle diese Parameter weisen Jahr für Jahr einen erheblichen Anstieg auf. Der Anteil der geteilten Zahlung am Gesamtbetrag der Mehrwertsteuer betrug im Dezember 2020 62%, im Dezember 2021 67% und im Dezember 2022 68%. Der Bruttowert der Split-Payment-Zahlungen stieg von 165.290 Mio. PLN (ca. 410.315 Mio. EUR) im Dezember 2020 auf 211.236 Mio. PLN (ca. 51.521 Mio. EUR) im Dezember 2021 und 228.959 Mio. PLN (ca. 55.844 Mio. EUR) im Dezember 2022.

[Anstieg der Nutzung während der ersten Pandemiewelle] Bei Einführung des optionalen Split-Payment-Modells wurde dieses bei etwa 10 Prozent aller Transaktionen angewendet. Es war jedoch ein stetiger Aufwärtstrend zu verzeichnen, sowohl beim Anteil des Split Payments am Gesamtbetrag der Mehrwertsteuer (von 5% im Juli 2018 auf 16% im Oktober 2019) als auch bei der Anzahl der Transaktionen unter Verwendung des Split Payments (648.659 im Juli 2018 gegenüber 2.377.704 im Oktober 2019) und deren Wert (von 11.288 Mio. PLN im Juli 2018 auf 37.961 Mio. PLN im Oktober 2019). Ein starker Anstieg der Anwendung des Split Payments war nach der Einführung der obligatorischen geteilten Zahlung auf bestimmte Transaktionen im November 2019 zu beobachten. Der Anteil des Split Payments an der geschuldeten Mehrwertsteuer verdoppelte sich von 16% im Oktober auf 32% im November und wuchs weiter auf 47% im Dezember 2019. Die Zahl der unter die geteilte Zahlung fallenden Transaktionen stieg von 2.377.704 im Oktober auf 3 974 113 im November und auf 5.892.198

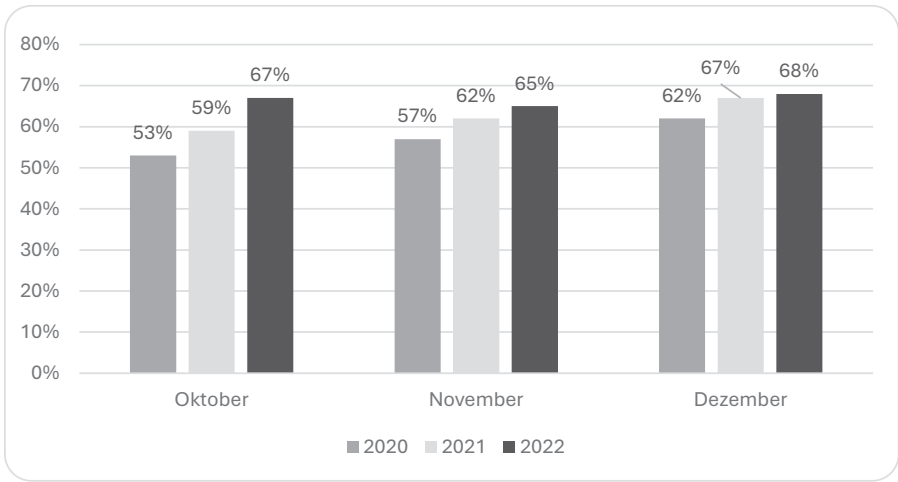


Abbildung 26: Anteil des Split Payments am Gesamtbetrag der Mehrwertsteuer [%]

Quelle: eigene Zusammenstellung auf der Grundlage von Daten des Finanzministeriums.

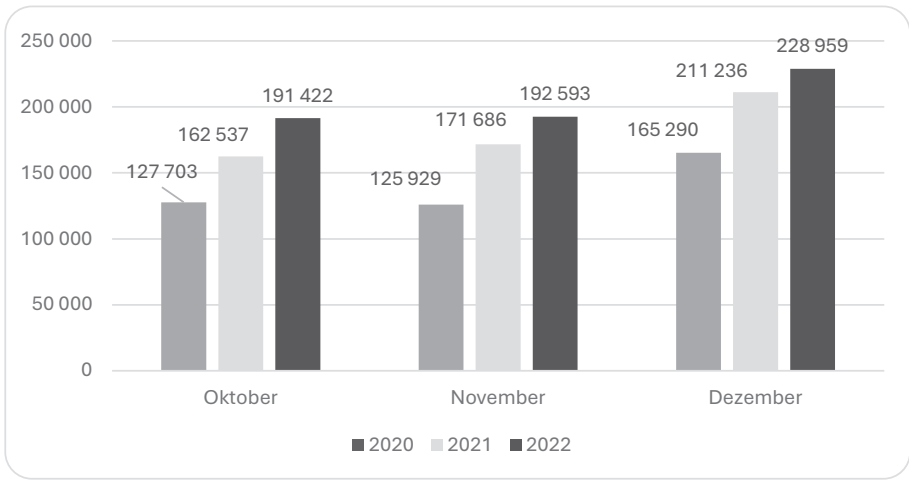


Abbildung 27: Bruttowert der Transaktionen unter Verwendung des Split Payments [Mio. PLN]

Quelle: eigene Zusammenstellung auf der Grundlage von Daten des Finanzministeriums.

im Dezember 2019. Ihr Wert stieg von 37.961 Millionen PLN im Oktober auf 71.362 Millionen PLN im November und 116.900 Millionen PLN im Dezember 2019. Während der ersten Welle der Pandemie wurde ein weiterer Anstieg der Verwendung des Split Payments beobachtet, obwohl der höhere Anteil der geteilten Zahlung am Gesamtbetrag der Mehrwertsteuer nicht zu einer größeren Anzahl der Transaktionen unter Verwendung des Split Payment oder zu einem höheren Bruttowert der Split-Payment-Transaktionen führte. Der Anteil des Split Payments an der gesamten Mehrwertsteuer stieg von 39% im März auf 52% im April 2020. Trotz des Rekordanstiegs des Anteils

der geteilten Zahlung am gesamten Mehrwertsteueraufkommen blieb der Bruttowert der unter das Split Payment fallenden Transaktionen praktisch unverändert (im März 2020 – 110.882 Mio. PLN, im April – 110.895 Mio. PLN), während ihre Zahl sogar deutlich zurückging (von etwa 7,03 Mio. im März 2020 auf 6,85 Mio. im April 2020).

[Sommer 2020 und zweite Pandemiewelle] Die Aufhebung der Pandemiebeschränkungen im Sommer 2020 führte zu einem Rekordanstieg bei der Verwendung des Split Payments. Im Juli 2020 stiegen sowohl der Anteil des Split Payments am Gesamtbetrag der Mehrwertsteuer (von 43% im Juni 2020 auf bis zu 63% im Juli 2020) als auch die Anzahl der Zahlungen, bei denen die geteilte Zahlung verwendet wurde (von 6,8 Millionen im Juni 2020 auf fast 7,4 Millionen im Juli 2020), und ihr Wert (von 107,356 Millionen auf 120,060 Millionen) sprunghaft an. Der nächste signifikante Anstieg der Verwendung des Split Payments erfolgte in der zweiten und dritten Welle der Pandemie. Im September/Oktober stiegen alle Parameter der Split-Payment-Nutzung: ihr Anteil am Gesamtbetrag der Mehrwertsteuer (von 43% im September 2020 auf bis zu 63% im Oktober 2020), die Zahl der Transaktionen (von 6,8 Millionen im August 2020 auf fast 7,4 Millionen im Oktober 2020) und ihr Bruttowert (von 6,8 Millionen im September 2020 auf fast 7,4 Millionen im Oktober 2020).

[Dritte Pandemiewelle und Krieg 2022] Die dritte Pandemiewelle war durch einen erheblichen Anstieg der Split-Payment-Nutzung gekennzeichnet. Der Anteil des Split Payments am Gesamtbetrag der Mehrwertsteuer stieg von 46% im März 2021 auf 67% im April 2021. Die Zahl der Transaktionen ging um rund 400.000 zurück - von rund 7,93 Millionen im März 2021 auf 7,53 Millionen im April 2021. Im gleichen Zeitraum sank der Bruttowert der Transaktionen mit geteilten Zahlungen um rund 108 Millionen, von 136.396 Millionen im März 2021 auf 136.288 Millionen im April 2021. Ein ähnlicher Anstieg der Verwendung der geteilten Zahlung wurde durch den russischen Überfall auf die Ukraine ab Februar 2022 ausgelöst. Der Anteil des Split Payment

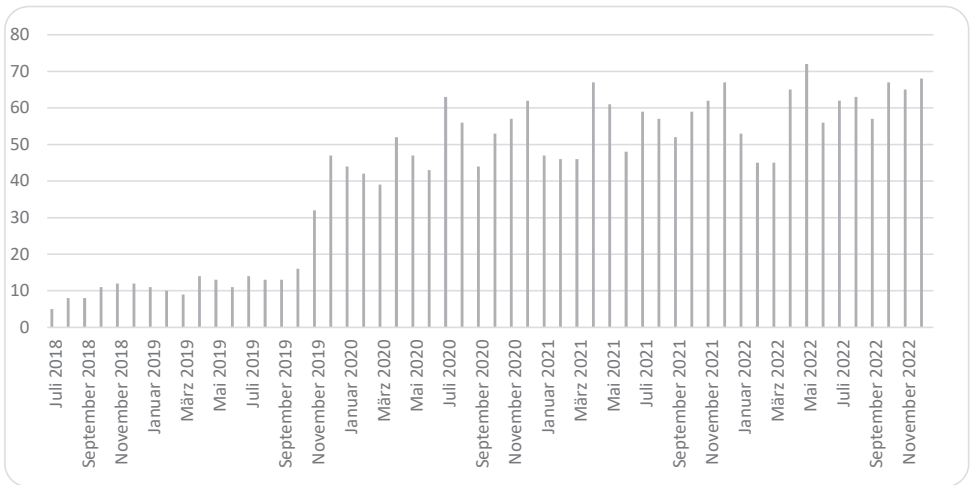


Abbildung 28: Anteil des Split Payments am Gesamtbetrag der Mehrwertsteuer [%]

Quelle: Eigene Zusammenstellung auf der Grundlage der Daten des Finanzministeriums zum Erfassungsbereich der MPP 2018-2022.

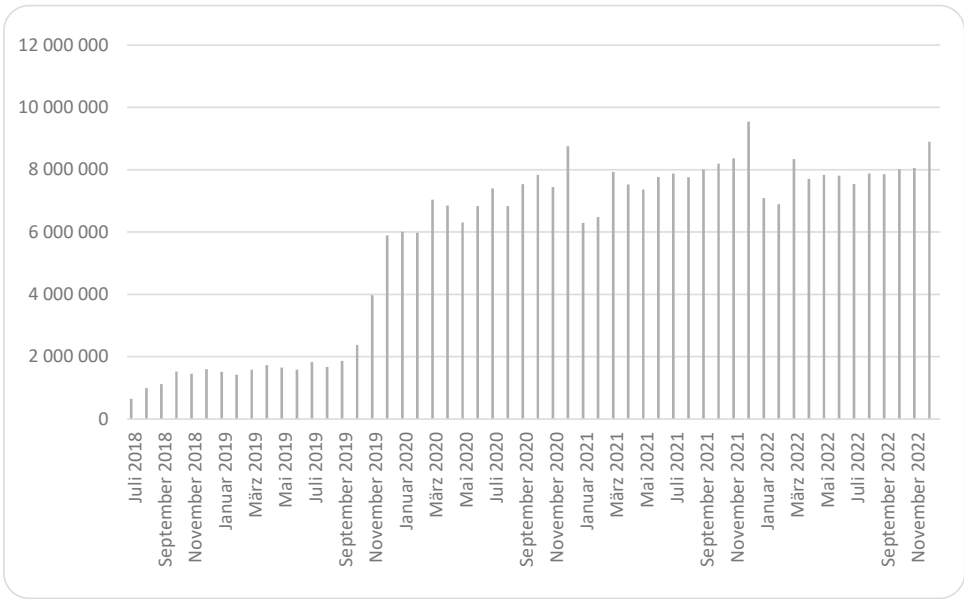


Abbildung 29: Anzahl der Transaktionen unter Verwendung des Split Payments

Quelle: Eigene Zusammenstellung auf der Grundlage der Daten des Finanzministeriums zum Erfassungsbereich der MPP 2018-2022.

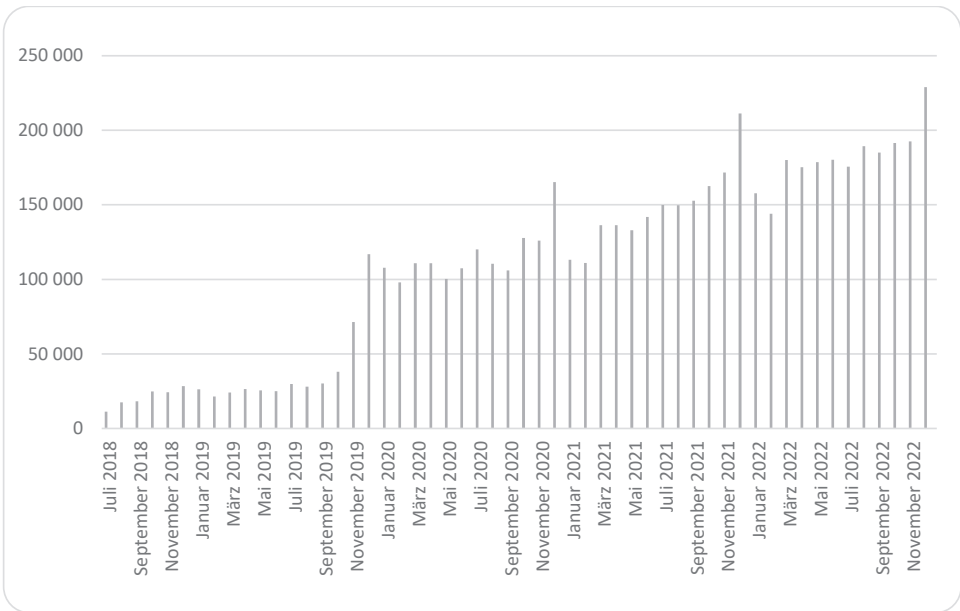


Abbildung 30: Bruttowert der Transaktionen unter Verwendung des Split Payments [in Mio. PLN]

Quelle: Eigene Zusammenstellung auf der Grundlage der Daten des Finanzministeriums zum Erfassungsbereich der MPP 2018-2022.

an den zu zahlenden Steuern stieg von 45% im März 2022 auf 65% im April und sogar auf 72% im Mai 2022. Gleichzeitig war in den Folgemonaten ein erneuter Rückgang der Anzahl der geteilten Zahlungen zu beobachten, und zwar von rund 8,33 Millionen im März 2022 auf 7,70 Millionen im April und 7,83 Millionen im Mai 2022. Der Bruttowert der Split-Payment-Transaktionen sank von 180.012 Millionen PLN im März auf 175.301 Millionen PLN im April 2022, um dann im Mai 2022 wieder auf 178.679 PLN Millionen zu steigen.

[Schlussfolgerungen] Zusätzlich zu den periodischen Schwankungen wurde ein Einfluss der Pandemie und des Krieges an der polnischen Ostgrenze auf den Umfang der Anwendung des Split Payments beobachtet. Der Anstieg des Volumens und des Wertes der Abrechnungen im Rahmen des Split Payments sind jedoch weder konjunkturell noch antizyklisch bedingt. Der zunehmende Umfang der Inanspruchnahme der geteilten Zahlung steht sowohl mit der Verbesserung der Wirtschaftslage (Juni-Juli 2020) als auch - kontraintuitiv - mit Perioden der Unsicherheit (drei Pandemiewellen, d. h. März-April 2020, September-Oktober 2020 und März-April 2021 sowie Kriegssituation März-Mai 2022) in Verbindung.

Trotz der eingeschränkten Möglichkeit der Verfügung über die auf dem MwSt.-Konto angesammelten Beträge und der damit verbundenen möglichen Verschlechterung der finanziellen Liquidität der Steuerpflichtigen war in Zeiten wirtschaftlicher Schwierigkeiten keine drastische Verringerung des Einsatzes des Split Payments zu verzeichnen. Im Gegenteil – diese Faktoren führten zu einem starken Anstieg der Nutzung der geteilten Zahlung. Dieses Phänomen erklärt sich zum einen durch die schrittweise Erweiterung der Möglichkeiten der Verfügung über die auf dem Konto gesammelten Gelder und zum anderen durch die Tatsache, dass beim Auftreten neuer Risiken wie Krieg, Pandemien, unterbrochene Lieferketten und Unternehmensschließungen, das Interesse an Instrumenten, zur Verringerung des steuerlichen Risikos natürlicherweise zunimmt. Die geteilte Zahlung ist daher, insbesondere in Zeiten von Marktturbulenzen, ein Instrument, das von den Unternehmen gern genutzt wird, um die Stabilität und Sicherheit des Handels zu erhöhen[398]. Das Ausmaß der Anwendung des Split Payments im Geschäftsverkehr ist der beste Beweis für die Wirksamkeit dieses Instruments, das vom Markt als vorteilhafter und wirksamer Mechanismus für die Unternehmen zur Bewältigung des Risikos der Steuerunehrlichkeit ihrer Geschäftspartner bewertet wird. In Polen ist es inzwischen ein weit verbreitetes Mittel, das es den Steuerpflichtigen ermöglicht, eine unerwünschte, zufällige Beteiligung an einer kriminellen Kette von Transaktionen (wie z. B. Karussellbetrug) zu vermeiden. Dank ihrer weiten

[398] Nach Ansicht der Autoren ist der im Verhältnis zum obligatorischen Anwendungsbereich überproportionale Anstieg des Bruttowerts der unter Verwendung des Split Payments getätigten Transaktionen durch das Zusammentreffen mehrerer Faktoren zu erklären. Neben den Erfordernissen, die sich aus der Besonderheit der Geschäftstätigkeit in der Pandemie ergeben (die von den Autoren als die wichtigste Variable angesehen wird), gehören dazu unter anderem 1) der „Schneeballeffekt", der durch die obligatorische Anwendung des Split Payments verstärkt wird, und 2) die zunehmende Kenntnis der Funktionsweise dieser Maßnahme, die sich aus ihrer punktuellen obligatorischen Anwendung und aus der Tatsache ergibt, dass das Finanzministerium den Steuerpflichtigen eine Wissensquelle über die Grundsätze ihrer Anwendung in Form einer Anwendungsverordnung zur Verfügung gestellt hat. Inflationserscheinungen und konjunkturelle Faktoren, die im angegebenen Zeitraum beobachtet wurden, können ebenfalls von Bedeutung sein. Die Gründe für den derzeit beobachteten Umfang der Anwendung des Split Payments in der polnischen Wirtschaft und insbesondere die Bedeutung der einzelnen oben genannten Faktoren sollten Gegenstand weiterer Untersuchungen sein. Mehr zu diesem Thema siehe: *Sarnowski/Selera*, BISP 10/2020, S. 8 f.

Verbreitung ist die geteilte Zahlung neben der SAF-T zu einem wichtigen Instrument für die Reduzierung der Mehrwertsteuerlücke geworden, dessen Effizienz mit der allgemeinen (universellen) Umkehrung der Steuerschuldnerschaft vergleichbar ist.

2.2. Schnellere Erkennung von fiktiven Geschäften

2.2.1. Elektronische MwSt.-Erklärung und SAF-T

[Effektive Umsetzung der JPK]. In Polen wurde SAF-T in Form der Einheitlichen Kontrolldatei (pol. *Jednolity Plik Kontrolny*, JPK) im Jahr 2015 nur als Datei auf Abruf eingeführt[399]. Dies schloss die Möglichkeit ihrer effektiven Nutzung als Datenquelle aus, die einer Big-Data-Analyse zur sofortigen Aufdeckung von Missing Trader und der Entdeckung von Pfaden fiktiver Übertragungen zwischen Unternehmen unterliegt, wodurch Kontrolleure unrechtmäßige Mehrwertsteuererstattungen identifizieren können. Im Jahr 2016 wurden mit der Entscheidung der polnischen Regierung, die Bemühungen des Finanzministeriums auf die Bekämpfung von Mehrwertsteuerbetrug zu konzentrieren und die JPK effektiv in Polen einzuführen, Gesetzesänderungen eingeleitet, die es der Verwaltung erleichtern sollten, die neu gewonnenen Daten effektiv zu nutzen und zu analysieren. Dazu gehörten insbesondere:

1) Verschärfung der Bedingungen, unter denen die Finanzämter eine beschleunigte Mehrwertsteuererstattung gewähren können, wodurch die Finanzverwaltung mehr Zeit hatte, die Daten über den vom Unternehmer erzielten Umsatz auf die Merkmale von fiktiven Transaktionen zu prüfen;

2) Verringerung des Umfangs der vierteljährlichen Abrechnungen, um sicherzustellen, dass die Finanzverwaltung ihre Datenbanken rechtzeitig und effizient mit Informationen über den Umsatz des Steuerpflichtigen versorgen kann;

3) Digitalisierung des Prozesses der Einreichung von MwSt.-Erklärungen und zusammenfassenden Meldungen, die die elektronische Analyse der von den Steuerpflichtigen übermittelten Daten durch die Finanzverwaltung ermöglicht.

[Beschränkung der beschleunigten Mehrwertsteuererstattung] Durch die Verschärfung der Bedingungen, unter denen die Steuerbehörden eine beschleunigte Mehrwertsteuererstattung gewähren können, gewann die Finanzverwaltung mehr Zeit, um die erhobenen Daten zu analysieren und Unregelmäßigkeiten aufzudecken. Zum 1. Januar 2017[400] wurde die Möglichkeit für Steuerpflichtige, innerhalb der beschleunigten 25-Tage-Frist Mehrwertsteuererstattungen zu erhalten, eingeschränkt. Nach Ansicht des Finanzministeriums sollte dies den Finanzämter erleichtern, wirksam zu überprüfen, ob der Steuerpflichtige keine Betrugsabsicht hat[401]. Die beschleu-

[399] Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1649 z późn. zm.).

[400] Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2024).

[401] Uzasadnienie i OSR, Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw z dnia 28 października 2016 r., Druk nr 965.

nigte Erstattung (innerhalb von 25 statt 60 Tagen) wurde daher auf Steuerpflichtige beschränkt, die bestimmte Bedingungen hinsichtlich der Begleichung der Mehrwertsteuer erfüllten (Art 87 Abs. 6 UStG-PL).

Darüber hinaus wurden die internen Regeln der Überprüfung der Angemessenheit der Erstattung präzisiert, so dass sich das Verfahren nicht ausschließlich auf die Analyse der vom Steuerpflichtigen vorgelegten Erklärungen beschränkt. Um die Angemessenheit der Erstattung festzustellen, muss die Steuerverwaltung die gesamte Lieferkette analysieren und somit auch die Abrechnungen der Geschäftspartner des Antragstellers überprüfen. Auch andere Dokumente, die belegen, dass der Umsatz tatsächlich getätigt wurde, sind zu prüfen (Art 87 Abs. 2b UStG-PL). Ab dem 1. Januar 2017 wurde zudem die Möglichkeit eingeführt, die Frist für die Rückerstattung der Mehrwertsteuer um höchstens drei Monate zu verlängern, wenn der Polizeichef (pol. *Komendant Główny Policji*), der Leiter des Zentralen Antikorruptionsbüros (pol. *Centralne Biuro Antykorupcyjne*, CBA), der Leiter der Agentur für Innere Sicherheit (pol. *Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego*, ABW) oder der Generalstaatsanwalt (pol. *Prokurator Generalny*) im Zusammenhang mit dem von der ersuchenden Behörde geführten Verfahren einen begründeten Antrag stellt.

[Einschränkung der vierteljährlichen Abrechnungen] Um der Finanzverwaltung Kenntnisse über den Umfang und die Struktur der Umsätze der Steuerpflichtigen zu verschaffen, wurde der Katalog der zur vierteljährlichen MwSt.-Abrechnung berechtigten Unternehmen erheblich eingeschränkt (Art. 99 UStG-PL). Die Möglichkeit der vierteljährlichen Abrechnung wurde ab dem 1. Januar 2009 für mehrere Kategorien von Steuerpflichtigen eröffnet.[402] Diese Regelung wurde von „*Missing Traders*“ genutzt, um Ihre Aktivitäten ohne Identifizierung durch die Steuerbehörden länger zu betreiben. Steuerpflichtige, die Waren unter gesamtschuldnerischer Haftung verkaufen, wurde 2013 die Möglichkeit der vierteljährlichen Abrechnung der Mehrwertsteuer genommen[403]. Durch die einfache Verlagerung von Karussellbetrug auf andere Waren und Wirtschaftszweige hatte die genannte Einschränkung jedoch nur eine geringe, punktuelle Wirksamkeit. Mit dem Gesetz vom 1. Dezember 2016[404] blieb das Privileg der vierteljährlichen Mehrwertsteuerabrechnung nur den sogenannten „kleinen Steuerpflichtigen“ vorbehalten, d. h. denjenigen, die im Vorjahr Umsätze von nicht mehr als 1,2 Mio. EUR (ab 1. Juli 2023 - 2 Mio. EUR) erzielten. Im ersten Jahr seiner Tätigkeit darf der Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer nur monatlich abrechnen.

[Elektronische MwSt.-Erklärung und zusammenfassende Meldung] Der Gesetzgeber hat ausgewählte Kategorien von Steuerpflichtigen verpflichtet, ab dem 1. Januar 2017 elektronische MwSt.-Erklärungen abzugeben[405]. Die angegebene Verpflichtung galt insbesondere für Unternehmer, die mit anderen EU-Ländern mit „sensiblen“ Waren handelten. Ab Januar 2018 wurde die Verpflichtung zur elektronischen Einrei-

[402] Ustawa z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 209, poz. 1320).

[403] Ustawa z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1027).

[404] Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2024).

[405] Ebd.

chung von MwSt.-Erklärungen auf alle Mehrwertsteuerpflichtigen ausgeweitet. Die Möglichkeit der vierteljährlichen Einreichung von zusammenfassenden Meldungen (in Bezug auf innergemeinschaftliche EU-Mehrwertsteuerumsätze) und inländischen zusammenfassenden Meldungen (Informationen eingereicht von Warenlieferanten und Anbietern von Dienstleistungen, die zur Umkehrung der Steuerschuldnerschaft verpflichtet wurden) wurde ebenfalls abgeschafft. Diese müssen nun monatlich (bis zum 25. des Folgemonats nach der Entstehung der Steuerpflicht für bestimmte Umsätze) und ausschließlich elektronisch übermittelt werden. Die vorgenannten Änderungen hatten zur Folge, dass die Eingabe der darin enthaltenen Daten in das System beschleunigt wurde.

[Obligatorisches SAF-T] Ein Durchbruch für die Effizienz der in Polen eingeführten Datenanalyse war die Entscheidung, die Dateien JPK_VAT verpflichtend einzuführen. Die 2016 eingeführten Änderungen machen es für alle Steuerpflichtige obligatorisch, die JPK-Dateien, d. h. elektronische MwSt.-Aufzeichnungen (MwSt.-Verkaufs- und Einkaufsregister), elektronisch jeweils für Monatszeiträume zu übermitteln. Große Unternehmen übermittelten die Dateien JPK_VAT bereits ab 1. Juli 2016, kleine und mittlere Unternehmen ab 1. Januar 2017 und Kleinstunternehmer ab 1. Januar 2018[406]. Ab dem 1. Juli 2018 müssen alle Steuerpflichtigen, die ihre Steuerbücher und Buchhaltungsbelege in elektronischer Form führen, die übrigen erforderlichen JPK-Dateien auf Anfrage der Steuerbehörden im Rahmen von Steuerverfahren, Nachprüfungen, Steuerprüfungen sowie Zoll- und Steuerkontrollen vorlegen[407].

[Vorbereitung von Steuerpflichtigen] Angesichts der Tatsache, dass ab Anfang Januar 2018 1,6 Millionen Unternehmen, d. h. mehr als 97% der Mehrwertsteuerpflichtigen, monatlich ihre Steuererklärungen im JPK-Format online abgeben müssen, war eine Informationsaktion von bisher unbekanntem Ausmaß erforderlich. Ihr umfangreichstes Element war eine landesweite Schulungskampagne für Unternehmer mit dem Namen „Dienstags mit JPK". An jedem Dienstag im November[408] und an den ersten drei Dienstagen im Dezember 2017[409] fanden in allen Finanzämtern in Polen offene Schulungen für Unternehmer statt[410]. Vom 14. bis 23. Februar 2018 waren in jedem Finanzamt spezielle Beamte im Einsatz, die den Unternehmern die Regeln für die Abrechnung mittels JPK erklärten. Um der Nachfrage der Unternehmen gerecht zu werden, führten die Finanzämter außerdem zwei „Samstage mit JPK" (17. und 24. Februar 2018) durch, an denen den Steuerpflichtigen auch an den Wochenenden Unterstützung von Steuerbeamten geboten wurde[411]. Am 26. Oktober 2017 wurde eine neue Spezialisierung (JPK_VAT) in der Hotline der Nationalen Steuerinformation eingeführt, in deren Rahmen allein

[406] Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 846 z późn. zm.).

[407] Ministerstwo Finansów, Jednolity Plik Kontrolny, https://www.podatki.gov.pl/jednolity-plik-kontrolny/jpk_vat/informacje-jpk-vat/ [Zugriff am 10.7.2024].

[408] Ministerstwo Finansów, Szkolenia z JPK dla mikroprzedsiębiorców, https://tiny.pl/d42cx [Zugriff am 11.7.2024].

[409] TaxFin.pl, Wtorki z JPK również w grudniu, https://taxfin.pl/wtorki-jpk-rowniez-grudniu/ [Zugriff am 11.7.2024].

[410] Insgesamt sieben Termine, d.h. 7.11, 14.11, 21.11, 28.11, 5.12, 12.12 und 19.12.

[411] Ministerstwo Finansów, Specjalne dyżury JPK_VAT dla mikroprzedsiębiorców, https://tiny.pl/d42cm [Zugriff am 11.7.2024].

bis Ende des Jahres 2017 14.531 telefonische Beratungen zum Thema SAF-T gegeben wurden[412]. Zwischen Januar und Ende April 2018 waren JPK-bezogene Fragen der vierthäufigste Gegenstand von Fragen an das Informationszentrum der polnischen **Finanzverwaltung** (pol. *Krajowa Informacja Skarbowa*, KIS)[413] (9,54%), gleich nach Fragen im Zusammenhang mit Einkommenssteuererklärungen (26,2%) und inhaltlichen Fragen im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuer (23,23%) und der Einkommenssteuer (22,34%)[414]. Im gesamten Jahr 2018 beantwortete das KIS zum Thema JPK 3.177 per E-Mail eingereichte Fragen und gab 97.632 telefonische Auskünfte[415].

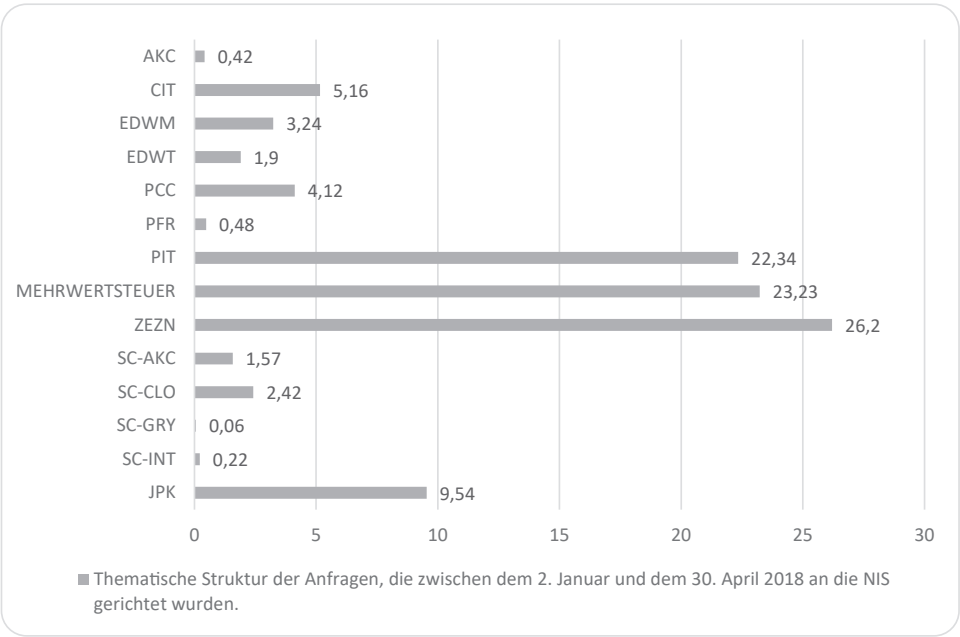


Abbildung 31: Thematische Struktur der Anfragen an die KIS im Zeitraum 2.1.-30.4.2018

Quelle: KIS (2019)[416].

Infolge einer effektiven Informations- und Schulungskampagne des Finanzministeriums und der polnischen Steuerverwaltung (KAS) war der Prozentsatz der Unternehmen, die keine JPK_VAT einreichten, bei der Abrechnung im Januar sehr niedrig (nur 5,4%). Bis zum Ende des ersten Halbjahres 2018 hat er sich weiter halbiert, d. h. auf etwa 2,9%.

[412] Krajowa Informacja Skarbowa, Informacja z działalności Krajowej Informacji Skarbowej za 2017 rok, Bielsko-Biała 2018, S. 2, https://tiny.pl/d42ct [Zugriff am 11.7.2024].

[413] Auch – Zentrales Informationszentrum der nationalen Steuerverwaltung, pol. *Krajowa Informacja Skarbowa*, KIS.

[414] Krajowa Administracja Skarbowa, Informacja z działalności Krajowej Informacji Skarbowej za 2017 roku, Bielsko-Biała 2018, S. 4, https://tiny.pl/d42cg [Zugriff 11.7.2024].

[415] Krajowa Administracja Skarbowa, Informacja o działalności Krajowej Informacji Skarbowej za 2018 rok, Bielsko-Biała 2019, S. 5-7, https://tiny.pl/d42c7 [Zugriff am 11.7.2024].

[416] Ebd.

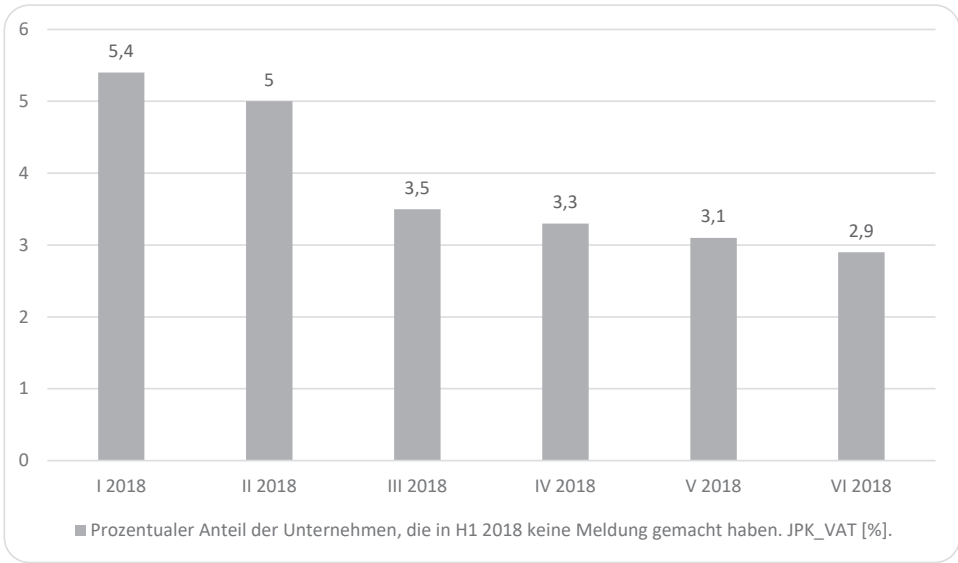


Abbildung 32: Prozentualer Anteil der Unternehmen, die im ersten Halbjahr 2018 keine JPK_VAT eingereicht haben [%]

Quelle: Finanzministerium (2018)[417].

[Neues JPK_V7-Schema] Im Jahr 2020 wurde die neue JPK-Struktur eingeführt, die es der Finanzverwaltung ermöglichte, die Pflicht zur Abgabe einer von der JPK getrennten Mehrwertsteuererklärung abzuschaffen. Die JPK_VAT mit Steuererklärung ist ein elektronisches Dokument, das aus zwei Teilen besteht. Es enthält den MwSt.-Datensatz (eine Reihe von Informationen über Käufe und Verkäufe, die sich aus den MwSt.-Aufzeichnungen des Unternehmers für einen bestimmten Zeitraum ergeben) und die MwSt.-Erklärung (VAT-7 und VAT-7K). **Ab dem 1. Oktober 2020 ist es nicht mehr möglich, VAT-7- undVAT-7K-Erklärungen auf andere Weise als über JPK_VAT einzureichen.** Durch die Datei JPK_VAT mit Steuererklärung:

- besteht keine Notwendigkeit mehr, zwei Dateien zu erstellen und zwei Uploads vorzunehmen;
- geht die Zahl der Steuerprüfungen und -ermittlungen zurück und der Zeitaufwand für die Durchführung von Prüfungen sinkt;
- wird jede MwSt.-Erklärung automatisch auf die Richtigkeit der gemeldeten Ausgangs- und Vorsteuerbeträge überprüft[418].

[Automatisierte Analyse von JPK-Daten] Um die Prüfung der von den Steuerpflichtigen in Form von JPK-Dateien übermittelten Informationen zu automatisieren, hat die polnische Steuerverwaltung (KAS) eine analytische Umgebung mit der Bezeichnung „Analysis Engine" eingerichtet. Dabei setzt KAS innovative Analysemethoden ein (u. a. statistisch-ökonometrische Modellierung, maschinelles Lernen, *Big Data Proces-*

[417] Zitiert nach: *Sarnowski/Selera*, Zmniejszenie luki VAT, S. 23.

[418] Finanzministerium, JPK_VAT z deklaracją, https://www.podatki.gov.pl/jednolity-plik-kontrolny/jpk-vat-z-deklaracja/jpk-vat-z-deklaracja-info/ [Zugriff am 11.7.2024].

sing)[419]. Es werden Algorithmen und Mechanismen entwickelt, um u. a. Karussellbetrug mit zunehmender Präzision zu erkennen. Eines der neu entwickelten und implementierten Tools ist der sogenannte *Network Analyser*, der im Dezember 2019 zur Nutzung auf Ebene des Finanzministeriums und der regionalen Steuerverwaltungskammern (pol. *Izby Administracji Skarbowej*, IAS) übergeben wurde[420]. Es handelt sich um ein Tool, das eine interaktive, automatische Analyse von Netzwerken zwischen Unternehmen ermöglicht, z. B. die grafische Darstellung von Beziehungen (insbesondere Transaktionen) zwischen Unternehmern. Innerhalb der „Analysis Engine" wird zunächst die Einheit identifiziert, die die Rolle des Missing Traders in einer Karussellbetrug erfüllt. Im nächsten Schritt werden mit Hilfe des Network Analysers andere am Karussellbetrug beteiligte Unternehmen identifiziert: Zwischenhändler und Makler.

> „Bisher konnten wir zwar die Daten aus den JPK-Dateien analysieren, aber wir verfügten nicht über umfassende Instrumente, um beispielsweise das Beziehungsgeflecht zwischen den Vertragspartnern aufzudecken. Natürlich war es möglich, dies „traditionell" zu tun, indem wir von einem Geschäftspartner zu einem anderen, von einem anderen zu einem dritten und so weiter gingen. Jetzt macht dies ein Algorithmus für uns. (...) Wenn wir zum Beispiel zwei Wochen brauchten, um das Netz der Verbindungen zwischen den Unternehmern zu erkennen, schaffen wir es jetzt mithilfe der Technologie an einem Tag"[421].

[Änderung des JPK-Datenerfassungs- und Analysemodells] Ab Januar 2017 stellte das Zentrum für Analyse und Planung der Steuerverwaltung (pol. *Centrum Analiz i Planowania Administracji Podatkowej,* CAiPAP) den Finanzämtern JPK_VAT-Dateien auf Anfrage per E-Mail oder über das Dokumentenmanagementsystem zur Verfügung. Da diese Prozedur zeitaufwendig und ineffizient war, wurde innerhalb von vier Monaten eine neue technologische Maßnahme vorbereitet[422].

Um den Finanzämtern die von den Steuerpflichtigen in den JPK_VAT-Dateien bereitgestellten Daten zur effektiven Nutzung bereitzustellen, hat das Finanzministerium ab dem 24. April 2017 den Beamten die Software WRO-System zur Verfügung gestellt. Ab dem 31. August 2017 stellte das Finanzministerium den Finanzbehörden das Tool JPK-Lunetka zur Verfügung, mit dem diese den Inhalt von JPK_VAT-Dateien durchsuchen, in der Vorschau anzeigen und auf die Festplatte herunterladen konnten[423]. Seit April

[419] Infolge der zwischen Juni und August 2019 durchgeführten Überprüfungen wurden Unregelmäßigkeiten bei der Mehrwertsteuerabrechnung in Höhe von 167,2 Mio. PLN bestätigt. Der geschätzte Wert der verbleibenden Unregelmäßigkeiten in Fällen, in denen die Steuerprüfungen und Überprüfungen im September 2019 noch andauerten, betrug 113,2 Mio. PLN. Ministerstwo Finansów, Analizy rozliczeń VAT z wykorzystaniem JPK_VAT, STIR i Silnika Analiz, https://www.gov.pl/web/kas/analizy-rozliczen-vat-z-wykorzystaniem-jpkvat-stir-i-silnika-analiz [Zugriff am 12.07.2024].

[420] Ausführlich zu diesem Thema: *Sarnowski/Selera*, Studia BAS 4/2020, S. 36.

[421] Erklärung von T. Strąk, Direktor der Abteilung Steuererhebung im Finanzministerium für die DGP: DGP, Strąk: *W lipcu rusza „twarda" analityka danych JPK*,, https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1054920,dane-jpk-analiza-danych-jpk.html [Zugriff am 11.05.2024].

[422] NIK, Informacja o wynikach kontroli. Wykorzystanie jednolitego pliku kontrolnego w postępowaniach i kontrolach podatkowych, Warszawa 2019 r, https://www.nik.gov.pl/plik/id,21147,vp,23779.pdf [Zugriff am 11.7.2024].

[423] Ebd.

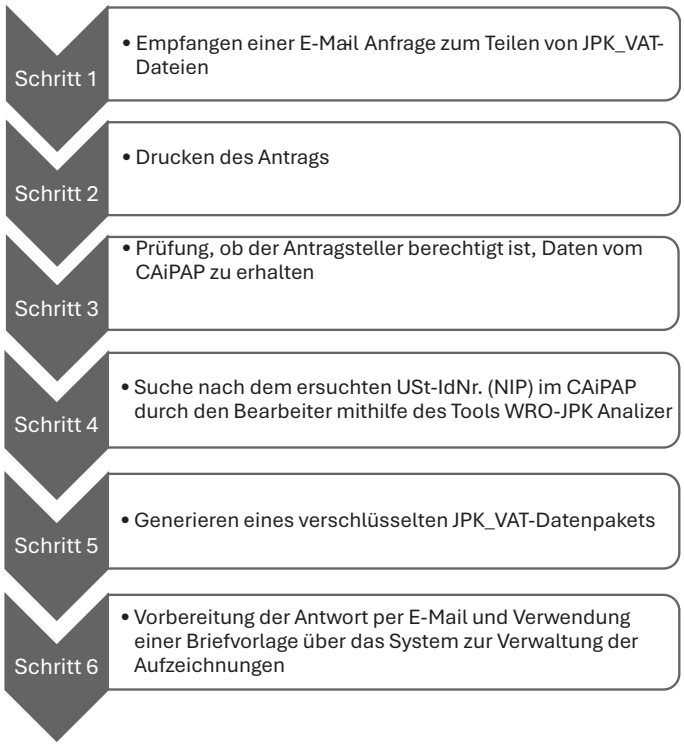


Abbildung 33: CAiPAP-Datenaustauschverfahren ab April 2017

Quelle: NIK (2019)[424].

2017 nutzt das polnische Finanzministerium auch das Tool Analizator_JPK. Es dient zur automatischen Identifizierung von Diskrepanzen in den JPK_VAT-Dateien und in den MwSt.-Abrechnungen der Steuerpflichtigen und ihrer Geschäftspartner. Die vom System generierten Berichte werden vom Finanzministerium den regionalen Steuerverwaltungseinheiten zur Überprüfung übermittelt.

Ab dem 1. Juli 2016 wurden den Beamten der von den Steuerverwaltungskammern beaufsichtigten Einheiten technologische Lösungen zur Verfügung gestellt, die die Nutzung von Daten aus JPK-Strukturen für Kontrollen, Prüfungen und Steuerermittlungen unterstützen: WRO-System, JPK-Lunetka, ab November 2017 – GeneratorSum und ab dem 1. August 2018 – GenJPK. Derzeit hat das WRO-System fast 23.000 Benutzer[425]. Die Anwendung des Programms erleichtert und automatisiert die Bearbeitung von JPK_VAT-Daten und wird von allen Stellen innerhalb der KAS genutzt. Seit April 2018 werden die Aufgaben der zentralen Bearbeitung von JPK_VAT von der Analyseabteilung der Außenstelle des Finanzministeriums in Wrocław wahrgenommen[426].

[424] Ebd.

[425] Die Nutzer von WRO-SYSTEM sind in erster Linie staatliche Behörden, d.h. Finanzämter, Steuerverwaltungskammern, Zoll- und Finanzämter sowie einzelne Abteilungen des Finanzministeriums.

[426] NIK, Informacja o wynikach kontroli. Wykorzystanie jednolitego pliku kontrolnego w postępowaniach i kontrolach podatkowych, Warszawa 2019, https://www.nik.gov.pl/plik/id,21147,vp,23779.pdf [Zugriff

„Die Einführung der Software WRO-System, die unter anderem die von den Steuerpflichtigen in den JPK_VAT-Dateien bereitgestellten und über das STIR-System erhaltenen Daten nutzt, hat die analytischen Möglichkeiten der Steuerbehörden erheblich erweitert" LRH-PL (2019) [427].

„Das Finanzministerium hat regelmäßig die Übereinstimmung der von den Steuerpflichtigen in der Steuererklärung und der JPK_VAT bzw. für den Zeitraum ab Oktober dieses Jahres im Erklärungs- und Aufzeichnungsteil der JPK_VAT7M/JPK_VAT7K gemachten Angaben sowie im Rahmen der Gegenkontrolle - mit den von den Geschäftspartnern der Steuerpflichtigen gemachten Angaben analysiert. Diskrepanzen in den Mehrwertsteuerabrechnungen wurden automatisch mit Hilfe eines IT-Tools - dem JPK-Analizator - ermittelt. Anschließend wurden die Berichte über Unstimmigkeiten den Finanzämter über das WRO-System zur Verfügung gestellt oder in Form von Berichten durch die Steuerverwaltungskammern übermittelt. Im Zeitraum von Januar 2020 bis Juni 2021 erstellte das Finanzministerium 117 Unstimmigkeitsmeldungen, die an Steuerverwaltung übermittelt wurden" LRH-PL (2022)[428].

[Umfang und Auswirkungen der JPK-Gegenkontrolle] Gegenstand der von der Verwaltung durchgeführten Analysen sind die Daten über die Umsätze zwischen Unternehmern, insbesondere die Informationen über die Geschäftspartnern, Verkaufs- und Kaufwert. Die einfachste Art, die JPK_VAT-Dateien zu verwenden, wenn sie von allen Steuerpflichtigen übermittelt werden, ist die Gegenkontrolle. Sie prüft, ob die vom Käufer als abzugsfähig ausgewiesene Vorsteuer von seinem Lieferanten ordnungsgemäß als Ausgangssteuer ausgewiesen wurde[429].

„Die JPK-Dateien werden auf zwei Ebenen analysiert. Die eine ist eine umfassende, vollautomatische Analyse aller Steuerpflichtigen, die im Analyse- und Planungszentrum der Steuerverwaltung bei der Steuerverwaltungskammer in Wrocław durchgeführt wird. Die zweite Art der Analyse ergibt sich nach dem Download der JPK-Dateien durch die einzelnen Finanzämter. Wenn das Finanzamt aufgrund eigener Analysen zu dem Schluss kommt, dass es Unstimmigkeiten zwischen der Mehrwertsteuererklärung und den Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen oder zwischen den Aufzeichnungen seiner Geschäftspartner gibt (wenn z. B. der Steuerpflichtige erklärt, dass er Waren von einem bestimmten Unternehmen gekauft hat und letzteres dies nicht bestätigt), leitet es eine detaillierte Kontrolle beim entsprechenden Unternehmen ein." Polnisches Finanzministerium (2017)[430].

am 11.7.2024].

[427] NIK, Informacja o wynikach kontroli. Nadzór Ministra Finansów nad poborem podatku VAT, KBF.430.002.2019, Warszawa 2019, https://www.nik.gov.pl/plik/id,21004,vp,23636.pdf [Zugriff am 11.7.2024].

[428] NIK, *Skuteczność działań w zakresie usprawnienia poboru podatku VAT, Warszawa* 2022, https://www.nik.gov.pl/kontrole/P/21/013/ [Zugriff am 11.7.2024].

[429] In der Literatur wird zuweilen die Legitimität des Begriffs JPK selbst sowie der Daten, die auf der Grundlage solcher überlieferten Aufzeichnungen analysiert werden, in Frage gestellt. W. Modzelewski, *Przesyłanie ksiąg podatkowych przez podatników podatku od towarów i usług - próba oceny*, Doradztwo Podatkowe - Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych Nr 6/2023.

[430] DGP, *T. Strąk: W lipcu rusza „twarda" analityka danych JPK,* https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1054920,dane-jpk-analiza-danych-jpk.html [Zugriff am 11.05.2024].

„Experten des Niederschlesischen Zoll- und Finanzamtes in Wrocław entdeckten bei einer Steuerprüfung, dass das Unternehmen in seinen Steuererklärungen Unwahrheiten angegeben hatte. Es dokumentierte fiktive Käufe von Transportdienstleistungen und fiktive Verkäufe von Dienstleistungen. Dank einer JPK-Analyse wurde es möglich, Transaktionen zu identifizieren, die nicht den tatsächlichen wirtschaftlichen Ereignissen entsprachen. Das Unternehmen nutzte die Daten bekannter Unternehmen, um fiktive Rechnungen im Wert von über 5 Mio. PLN für sich zu erstellen. Es stellte auch selbst „falsche" Rechnungen im Wert von über 3 Mio. PLN aus, die Verkäufe dokumentieren sollten, die der Steuerpflichtige angeblich getätigt hat. Für die Ausstellung dieser fiktiven Rechnungen erhielt das Unternehmen von einer Drittpartei eine Vergütung. Nach der Steuerprüfung berichtigte das Unternehmen seine MwSt.-Erklärungen, aus denen es die fiktiven Rechnungen entfernte. Als Ergebnis des Steuerverfahrens erließ die Behörde einen Bescheid, in dem die zu zahlende Steuer zuzüglich Zinsen auf über 1,2 Millionen PLN festgesetzt wurde." Regionale Steuerverwaltungskammer in Wrocław (2024)[431].

Im ersten Jahr der obligatorischen Nutzung von JPK_VAT wurden 7,5 Milliarden Vorgänge mit JPK_VAT erfasst und analysiert, darunter 1,6 Milliarden Vorgänge bei den Einkaufsbelegen und 5,9 Milliarden bei den Verkaufsbelegen[432]. In den folgenden Jahren stieg die Zahl der analysierten Vorgänge schrittweise[433]. Im Jahr 2022 waren es bereits 9,9 Milliarden Transaktionen, davon 1,9 Milliarden in Einkaufsregistern und 8 Milliarden in Verkaufsregistern. Die größten Diskrepanzen wurden im Jahr 2018 festgestellt. Ihr Wert belief auf ca. 16 Milliarden PLN. Die Überprüfung von Transaktionen durch die Verwaltung hat es den Steuerpflichtigen erleichtert, ihre Pflichten korrekt zu erfüllen. Andererseits hat sie auf Unternehmen, die wissentlich Unregelmäßigkeiten begehen, abschreckend gewirkt und sie motiviert, ihre Tätigkeit einzustellen, den Umfang ihrer Aktivitäten einzuschränken oder diese ggfs. ins Ausland zu verlagern, in Länder, die keine wirksame Prüfung der den Steuerbehörden gemeldeten Umsätze vornehmen. Infolge intensiver Überprüfungen hat sich der Betrag der Mehrwertsteuer, der anhand der JPK_VAT-Informationen als „verdächtig" identifiziert wurde, be-

[431] Izba Administracji Skarbowej we Wrocławiu, *KAS wykryła fikcyjne transakcje VAT*, https://tinyurl.com/276jzu5b [Zugriff am 11.7.2024].

[432] JPK_VAT-Dateien werden monatlich von rund 1,6 Millionen Steuerpflichtigen übermittelt. Jeden Monat analysiert das Finanzministerium mehr als 100 Millionen Eingangsrechnungen.

[433] Im Jahr 2019 (nach den Ende November 2019 verfügbaren Daten) wurden 1.620.668.908 Kauf-Transaktionen und 5.907.970.369 Verkaufs-Transaktionen analysiert. Anhand der Informationen aus den JPK_VAT für das Jahr 2019 wurden 804.280 Unstimmigkeiten ermittelt und zur Überprüfung vorgelegt, die sich auf einen Nettogesamtbetrag von 7.697.203.210 PLN und einen Mehrwertsteuerbetrag von 1.178.017.383 PLN belaufen. Auf der Grundlage der JPK_VAT für das Jahr 2019 wurden 9.803 Unternehmen identifiziert, die auf der Grundlage ein und derselben Rechnung mehrfach einen Vorsteuerabzug in Höhe von insgesamt 71.170.783 PLN vorgenommen haben. Zudem wurden 2019 60.664 Steuerpflichtige identifiziert, die Rechnungen von Unternehmen ausgestellt haben, die nicht für die Mehrwertsteuer im Einkaufsregister registriert sind. 90.718 Rechnungen von 42.783 nicht für die Mehrwertsteuer registrierten Unternehmen mit einem Nettobetrag von 2.320.900.240 PLN und einem Mehrwertsteuerbetrag von 522.012.930 PLN wurden identifiziert und zur Überprüfung vorgelegt. Auf der Grundlage der JPK_VAT für das Jahr 2019 wurden 13.034 Unternehmen identifiziert, die keine Verkäufe gemeldet, aber 301.314 Rechnungen mit einem Nettobetrag von insgesamt 2.084.110.457 PLN und einem Mehrwertsteuerbetrag von 450.132.388 PLN ausgestellt haben. Durch den Einsatz von JPK_VAT wurden 1.267.508.137 PLN aus Steuernachforderungen in den Jahren 2017-2019 gesichert; darunter allein für 2019 382.965.930 PLN

reits nach dem ersten Jahr der Anwendung von JPK_VAT und der Analyse der Umsätze durch die Verwaltung halbiert - von 16 Milliarden PLN im Jahr 2018 auf 8 Mrd. PLN im Jahr 2019. Im Jahr 2020 beliefen sich die festgestellten Unregelmäßigkeiten auf 7 Mrd. PLN und in den Jahren 2021 und 2022 auf jeweils 5 Mrd. PLN. Das bedeutet, dass der Wert der von der Verwaltung aufgedeckten Mehrwertsteuer auf „zweifelhafte“ Transaktionen dank der effektiven Analyse der elektronisch übermittelten Daten

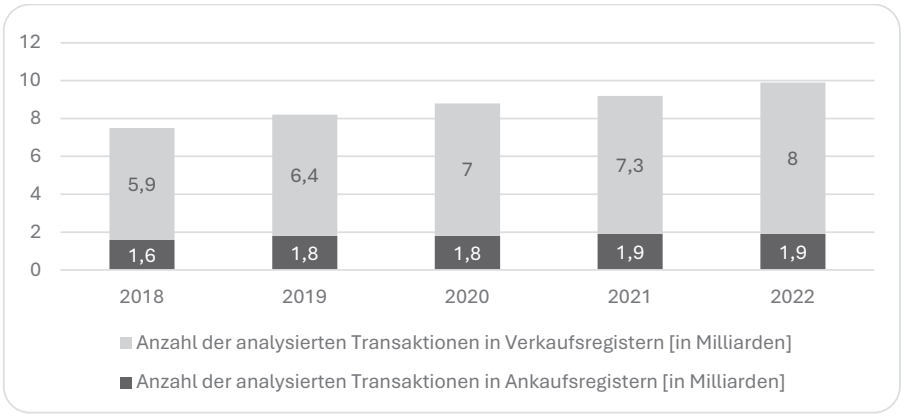


Abbildung 34: Anzahl der analysierten Transaktionen [in Milliarden]

Quelle: Daten des Finanzministeriums.

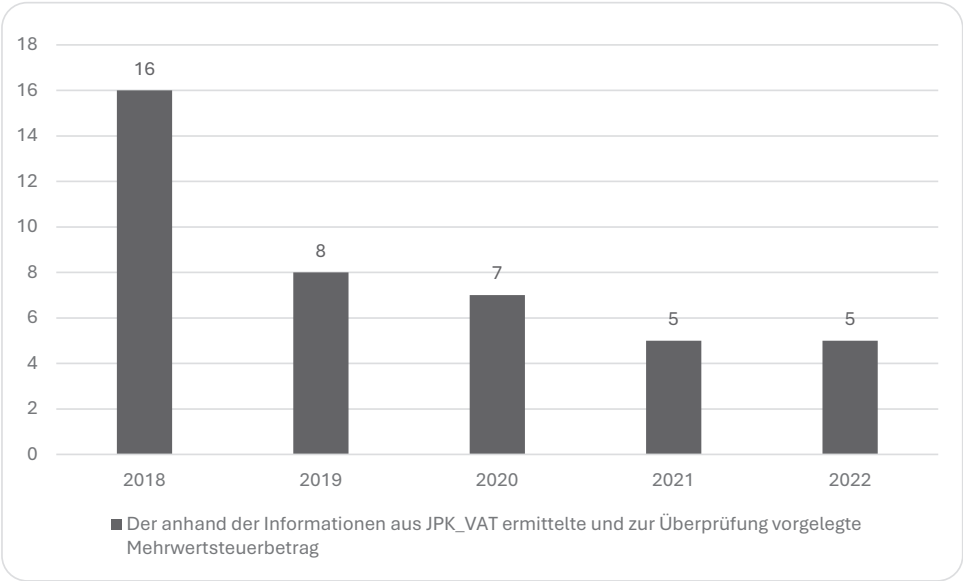


Abbildung 35: Aus den JPK_VAT-Dateien ermittelter und zur Überprüfung vorgelegter MwSt.-Betrag [Mrd. PLN]

Quelle: Daten des Finanzministeriums.

und der Überprüfung der damit dokumentierten Umsätze auf ein Drittel gesunken ist - von 16 Mrd. PLN im Jahr 2018 auf 5 Mrd. PLN in den Jahren 2021 und 2022[434].

Allein im Jahr 2018 wurden bei der Überprüfung von als verdächtig eingestuften Transaktionen Unregelmäßigkeiten im Wert von 1,592 Mrd. PLN festgestellt. Die angegebene Quote umfasst dabei keine fiktiven Geschäfte mit Karussellcharakter, sondern nur die „einfachsten" Unregelmäßigkeiten, die direkt durch eine Gegenkontrolle der von den Steuerpflichtigen gemeldeten Daten festgestellt wurden, d. h. Fälle:

1) mehrerer Vorsteuerabzüge auf Grundlage ein und derselben Rechnung;
2) der Ausstellung von Rechnungen durch nicht für Mehrwertsteuerzwecke registrierte Unternehmen;
3) der Ausstellung von Rechnungen durch Unternehmen, die die getätigten Verkäufe nicht via JPK_VAT gemeldet haben.

Die Feststellung der genannten Anomalien erfordert keine ausgefeilte Big-Data-Analyse, sondern lediglich eine einfache Gegenüberstellung von Informationen aus Verkaufsaufzeichnungen mit Einkaufsaufzeichnungen und Daten aus dem Register der aktiven Steuerpflichtigen. Der Spitzenwert dieser „einfachen" Unregelmäßigkeiten wurde im Jahr 2019 ermittelt. Er belief sich auf 1,742 Mrd. PLN. Infolge der effektiven Intervention der Steuerverwaltung ist die Zahl der festgestellten Unregelmäßigkeiten jedes Jahr gesunken. Im Jahr 2020 belief sie sich auf nur noch 1,352 Mrd. PLN, im Jahr 2021 auf 1,284 Mrd. PLN und im Jahr 2022 auf 1,160 Mrd. PLN[435]. Am höchsten war dabei der Anteil der Mehrwertsteuer auf Rechnungen, die von Unternehmen ausgestellt wurden, die keine Verkäufe registriert haben (ca. 63% des Wertes im Jahr 2018 und 65% im Jahr 2022). Am niedrigsten dagegen war der Wert der Mehrwertsteuer, die sich aus mehrfachem Abzug der Vorsteuer auf der Grundlage derselben Rechnung ergab (ca. 7% im Jahr 2018 und ca. 12% im Jahr 2022).

Die Aufdeckung der angezeigten Unregelmäßigkeiten ermöglichte auch die Identifizierung der Unternehmen, die sie begangen hatten. Im ersten Jahr der monatlichen Übermittlung der JPK_VAT-Dateien wurden ca. 127.000 Steuerpflichtigen identifiziert, bei denen „einfache" Unstimmigkeiten festgestellt wurden. Im letzten der untersuchten Jahre (2022) waren es ca. 113.000. Das Rekordjahr in Bezug auf die Anzahl der identifizierten Steuerpflichtigen, die die angezeigten Unregelmäßigkeiten begangen haben, war das Pandemiejahr 2020, mit der Anzahl von ca. 131.000. Als Ergebnis der Aktivitäten der Steuerverwaltung wurde bereits im ersten Jahr der Nutzung von JPK_VAT ein sprunghafter Rückgang der Zahl der identifizierten Steuerpflichtigen beobachtet, die Rechnungen ausgestellt haben, obwohl sie nicht für Mehrwertsteuerzwecke registriert sind, d. h. von ca. 91.000 im Jahr 2018 auf ca. 58.000 im Jahr 2019.

[434] Zu den Gründen für den Rückgang des Wertes der von der Verwaltung aufgedeckten „zweifelhaften" Umsätze gehören eine Reihe von Faktoren, insbesondere (nach Ansicht der Autoren) die „Abschreckung" von Steuerkriminellen, in Polen unrechtmäßige Mehrwertsteuererstattungen zu beantragen, die Verbesserung der Analyseinstrumente der KAS, die eine genauere Identifizierung fiktiver Umsätze ermöglichen, sowie die wachsende Erfahrung der Unternehmer bei der Berichterstattung, die sich in einer sinkenden Zahl von Fehlern niederschlägt. Die Ermittlung des ungefähren Verhältnisses zwischen den genannten Faktoren sollte Gegenstand einer gesonderten Analyse sein.

[435] Der Anteil der „einfachsten" Unregelmäßigkeiten an den gesamten aus der JPK_VAT-Ermittlung ermittelten und zur Überprüfung vorgelegten Mehrwertsteuerbeträgen macht nur einen Bruchteil ihres Volumens aus: ca. 10% im Jahr 2018, 22% im Jahr 2019, 20% im Jahr 2020. 26% im Jahr 2021 und 23% im Jahr 2022.

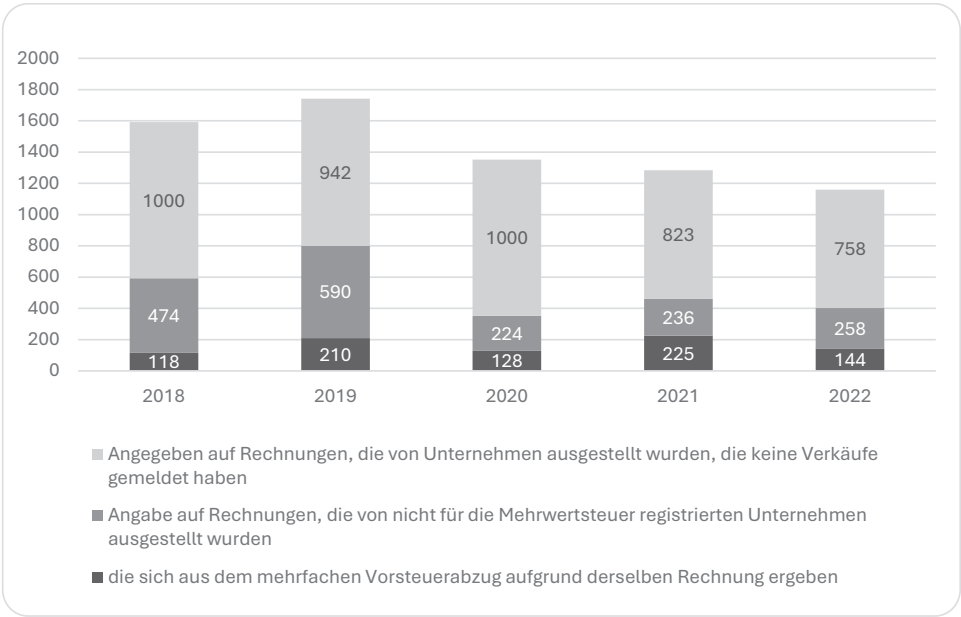


Abbildung 36: Höhe der Mehrwertsteuer im Bereich ausgewählter Unregelmäßigkeiten [Millionen PLN]

Quelle: Daten des Finanzministeriums.

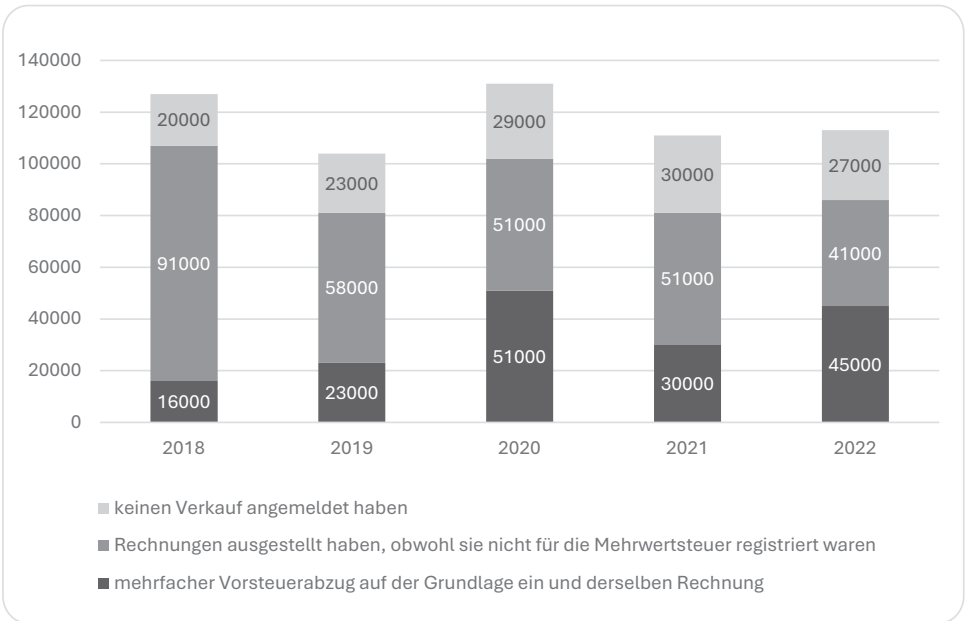


Abbildung 37: Anzahl der Steuerpflichtigen mit ausgewählten Arten von Unregelmäßigkeiten

Quelle: Daten des Finanzministeriums.

Die Zahl dieser Steuerpflichtigen ging in den Folgejahren weiter zurück (auf ca. 51.000 in den Jahren 2020 und 2021 und 41.000 im Jahr 2022). Die Analysen der JPK_VAT-Dateien haben zu einer zunehmenden Effizienz bei der Identifizierung von Steuerpflichtigen geführt, die auf der Grundlage derselben Rechnung mehrfach einen Vorsteuerabzug vorgenommen haben. Die Zahl der identifizierten Unternehmen hat sich in den ersten beiden Jahren der Gegenkontrollen mehr als verdreifacht, von rund 16.000 im Jahr 2018 auf 23.000 im Jahr 2019 und 51.000 im Jahr 2020. In den Folgejahren sank die Zahl auf 30.000 im Jahr 2021 und 45.000 im Jahr 2022. Die Zahl der identifizierten Unternehmen, die ihre Verkäufe nicht melden, stieg ebenfalls systematisch an. Innerhalb von vier Jahren wurde eine Erhöhung um 50% beobachtet, von rund 20.000 im Jahr 2018 auf 30.000 im Jahr 2021. Im Jahr 2022 sank diese Zahl auf rund 27.000.

Anhand der Abrechnungsdaten lässt sich auch die Zahl der Steuerpflichtigen ermitteln, die Opfer der steuerlichen Unzuverlässigkeit ihrer Geschäftspartner sind. Im Jahr 2018 haben rund 136.000 Steuerpflichtigen Rechnungen von nicht für die Mehrwertsteuer registrierten Unternehmen in ihr Einkaufsregister aufgenommen. Infolge der von der Steuerverwaltung ergriffenen Maßnahmen sank diese Zahl bereits nach dem ersten Jahr um 40% auf ca. 81.000. Nach einem weiteren Anstieg im Pandemiejahr 2020 (ca. 95.000) sank die Zahl der „potenziell betrogenen" Steuerpflichtigen auf 65.000 im Jahr 2021 und 60.000 im Jahr 2022. Die Zahl der Steuerpflichtigen, die Rechnungen von nicht mehrwertsteuerlich registrierten Unternehmen in ihr Einkaufsregister aufgenommen haben, hat sich somit zwischen 2018 und 2022 mehr als halbiert. Die Zahl der von nicht registrierten Unternehmen ausgestellten Rechnungen ging ebenfalls um fast die Hälfte zurück, von rund 132.000 im Jahr 2018 auf rund 82.000 im Jahr 2022.

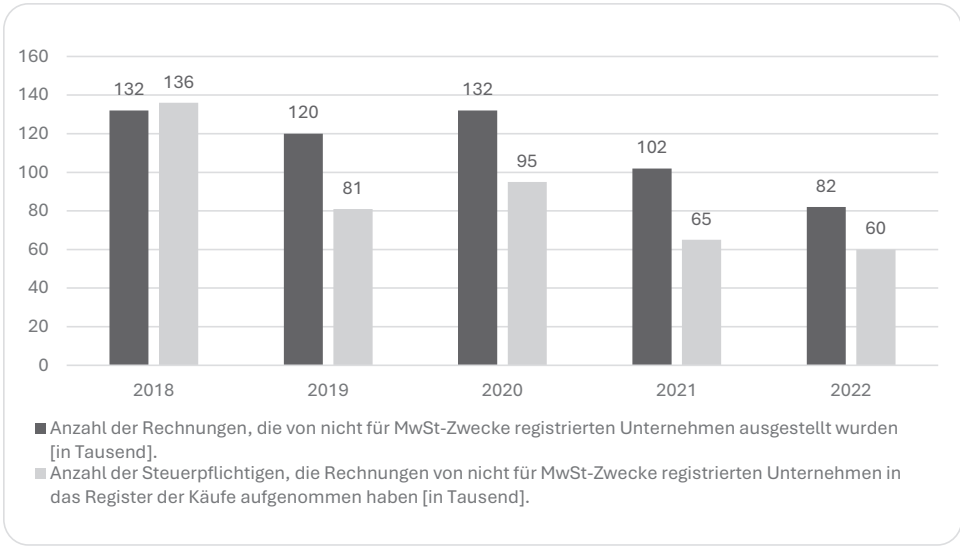


Abbildung 38: Von nicht für MwSt.-Zwecke registrierten Unternehmen ausgestellte Rechnungen [in Tausend]

Quelle: Daten des Finanzministeriums.

[Mitteilungen über Unregelmäßigkeiten] Die Hauptaufgabe der Finanzverwaltung besteht darin, die Sicherung der Steuereinnahmen der Staatskasse zu gewährleisten. Von besonderer Bedeutung im Rahmen ihrer Tätigkeit ist es, die Steuerpflichtigen zu ermutigen, von sich aus einen niedrigeren als den gesetzlich vorgeschriebenen Steuerbetrag zu korrigieren. Neben den „harten" Kontrollinstrumenten kann die Steuerverwaltung auch „weiche" Maßnahmen ergreifen, indem sie die Steuerpflichtigen über die Entdeckung von Diskrepanzen zwischen den von ihnen und ihren Geschäftspartnern gemachten Angaben zum Umsatz informiert. Diese Aktivität, die nicht die Einleitung von Kontrollmaßnahmen beinhaltet, soll die Steuerpflichtigen dazu anregen, ihre Abrechnungen selbst zu korrigieren, ohne dass das Personal der Finanzverwaltung eingeschaltet wird. Die angegebene Berichtigung wird, obwohl sie durch eine Mitteilung der Finanzverwaltung angeregt wurde, als auf Initiative des Steuerpflichtigen vorgenommen eingestuft. Gleichzeitig erfüllen diese Mitteilungen eine wichtige Informationsfunktion, indem sie ehrliche Steuerpflichtige indirekt vor der Unzuverlässigkeit ihrer Geschäftspartner warnen. Denn diese könnten es versäumen, ihren Geschäftspartnern mitzuteilen, dass sie aus dem Mehrwertsteuerregister gestrichen wurden, oder Umsätze mit einem ehrlichen Steuerpflichtigen melden, die in Wirklichkeit nicht stattgefunden haben.

Das von der Steuerverwaltung intensiv genutzte Instrument zur Information der Steuerpflichtigen über Diskrepanzen zwischen den Mehrwertsteuererklärungen und den JPK_VAT-Aufzeichnungen waren im Zeitraum 2018-2022 die sogenannten „Verhaltensmeldungen" (Verhaltenswarnungen, pol. *powiadomienia behawioralne*), d. h. E-Mails und Textnachrichten, die den Steuerpflichtigen darüber informieren, dass die Steuerverwaltung Diskrepanzen in den erklärten Abrechnungen des Unternehmens festgestellt hat und dass der Steuerpflichtige seine Mehrwertsteuerabrechnungen korrigieren kann. Die Motivation für ihre breite Anwendung waren die Empfehlungen der Weltbank im Ergebnis von Pilotstudien, die in Zusammenarbeit mit dem polnischen Finanzministerium (Mai-Juni 2015)[436] und mit der polnischen Steuerverwaltung (Mai-August 2016)[437] durchgeführt wurden. Die Ergebnisse der Untersuchung wurden in einem Bericht zusammengefasst, der am 12. Juni 2017 veröffentlicht wurde[438]. Die Analyse hat die Wirksamkeit des genannten Instruments bestätigt und empfiehlt seine breite, systematische Anwendung in der Verwaltungspraxis[439].

[436] Im Rahmen einer Studie mit dem Titel „Der Einfluss von Verhaltensweisen auf die Verbesserung der freiwilligen Erfüllung von Steuerpflichten in Polen" (pol. *Wpływ zachowań behawioralnych na poprawę dobrowolności wypełniania zobowiązań podatkowych w Polsce*) hat das Finanzministerium gemeinsam mit der Steuerkammer in Zielona Góra und der Steuerkammer in Poznań Verhaltensmeldungen an mehr als 10.000 Steuerpflichtigen verschickt, die ihre fällige Einkommensteuer für 2014 nicht gezahlt hatten. Aufgrund der sogenannten positiven Auswirkungen dieser Erhebungen bekundeten sowohl Vertreter der Weltbank als auch des Finanzministeriums ihr Interesse an einer weiteren Zusammenarbeit und einer Ausweitung der Aktion unter anderem auf die Mehrwertsteuer und die Körperschaftssteuer, siehe: RP.pl, Urzednicy mają sposób na dłużników podatkowych, https://www.rp.pl/podatki/art4423071-urzednicy-maja-sposob-na-dluznikow-podatkowych; *Brzezinski/Nowak*, SPE 131/2012, S. 32 [Zugriff am 10.10.2024].

[437] Die Umfrage wurde an einer Stichprobe von 149.925 individuellen Steuerpflichtigen aus ganz Polen durchgeführt, Ministerstwo Finansów, Podsumowanie badania Banku Światowego dotyczącego technik behawioralnych, https://shorturl.at/7nipX [Zugriff am 10.10.2024].

[438] *Hernandez/Jamison/Korczyc/Mazar/Sormani*, Zastosowanie Technik behawioralnych.

[439] Der einheitliche Rahmen für den Erlass von „Verhaltensmeldungen" wurde schließlich auf der Grundlage der Ergebnisse des Berichts der Weltbank im Schreiben des Leiters der KAS vom 11. De-

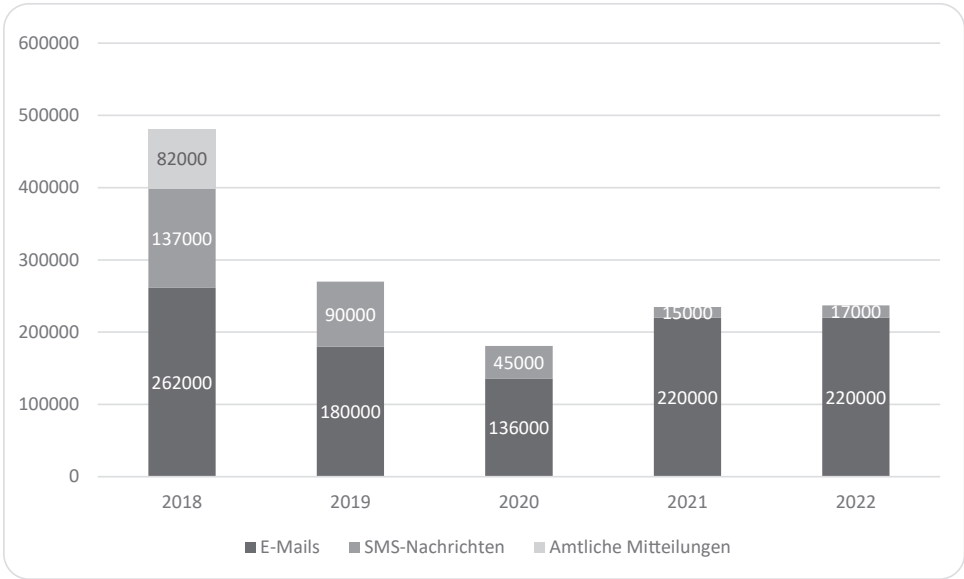


Abbildung 39: Anzahl der „Verhaltensmeldungen"

Quelle: Daten des Finanzministeriums.

Die meisten derartigen Mitteilungen wurden im Jahr 2018 versandt, d. h. im ersten Anwendungszeitraum von JPK_VAT, in dem auch die höchste Anzahl von Unstimmigkeiten festgestellt wurde. Dies war auch das einzige Jahr, in dem neben Mitteilungen in elektronischer Form (E-Mails und SMS) auch amtliche Mitteilungen auf dem Postweg (Brief) versandt wurden[440]. In den folgenden Jahren ging die Zahl der festgestellten Unstimmigkeiten zurück und damit auch die Zahl der von der Verwaltung versandten Meldungen. Sie sank von einem Höchststand von 480.000 im Jahr 2018 über 270.000 im Jahr 2019 bis auf 182.000 im Jahr 2020. In den Folgejahren wurde die Zahl der versandten Meldungen wieder größer, sie erreichte das Niveau von rund 235.000 im Jahr 2021 und 238.000 im Jahr 2022. Der von der Verwaltung am häufigsten genutzte Kommunikationskanal mit den Steuerpflichtigen blieb zwischen 2018 und 2022 die E-Mail. Im Jahr 2018 wurden etwa 55% der Mitteilungen an die Steuerpflichtigen in dieser Form versandt und im Jahr 2022 - mehr als 92%. Die Zahl der von der Verwaltung verschickten Textnachrichten ist sukzessiv zurückgegangen, von rund 137.000 im Jahr 2018 (etwa 30% der Nachrichten) auf rund 17.000 im Jahr 2022 (etwa 7% der Nachrichten). Insgesamt wurden zwischen 2018 und 2022 etwa 1,4 Millionen Meldungen an die Steuerpflichtigen verschickt, die sie über die mithilfe von JPK_VAT festgestellten

zember 2023 festgelegt, in denen u.a. ihre Struktur, die Anwendungsregeln, die Aufzeichnung und die Überwachung ihrer Wirksamkeit spezifiziert wurden; siehe: Pismo Szefa KAS z dnia 11 grudnia 2023 r., nr DNK1.8623.2.2023, nach: *Brzezinski/Nowak*, SPE 131/2012, S. 37.

[440] Im Jahr 2018 wurden insgesamt 480.756 Meldungen an Steuerpflichtigen verschickt, in denen sie über die Möglichkeit informiert wurden, ihre Mehrwertsteuerabrechnungen zu korrigieren, da Diskrepanzen zwischen ihren Mehrwertsteuererklärungen und den JPK-Dateien festgestellt wurden. Im Rahmen dieser Meldungen wurden versandt: 1) 261.506 E-Mails; 2) 136.964 Textnachrichten; 3) 82.286 offizielle Meldungen.

Diskrepanzen und über die Möglichkeit der Korrektur ihrer Mehrwertsteuerabrechnungen informierten.

> Dank einer Analyse der JPK_VAT-Datei hat das Niederschlesische Zoll- und Finanzamt in Wrocław einen Mechanismus zur Begehung von Straftaten aufgedeckt, in den die Kriminellen Steuerkosten „verkauft" haben. Durch den Diebstahl (unerlaubte Nutzung) der Umsatzsteuer-Identifikationsnummern von „unwissenden" und legal agierenden Unternehmen, bot der Täter seinen Geschäftspartnern fiktive Rechnungen an. Von September bis November 2019 haben Beamte des niederschlesischen Finanzamts in Zusammenarbeit mit Polizeibeamten der Wojewodschaftskommandantur der Polizei in Radom die Daten von etwa 1.000 Unternehmen ermittelt, die im Besitz von Rechnungen waren, die vermutlich fiktiv von den Verdächtigten erstellt wurden. Die Höhe der hinterzogenen Steuern wurde auf mindestens 20 Millionen PLN geschätzt[441].

2.2.2. Elektronische Rechnungsstellung

[Empfehlungen der OECD/EK und erste Umsetzungen] Die Europäische Kommission hat in ihren Berichten und Strategiepapieren wiederholt auf die potenziellen Vorteile hingewiesen, die mit der Einführung der elektronischen Rechnungsstellung verbunden sind . In ihrem Grünbuch vom 1. Dezember 2010 über die Zukunft der Mehrwertsteuer wies die EK auf die Vorteile hin, die die elektronische Rechnungsstellung bringen könnte[442]. Die EK betonte, dass die Einführung der elektronischen Rechnung zwei wichtige Auswirkungen haben würde:

1) Die Steuerbehörden wären in der Lage, viel schneller an Informationen zu gelangen, wodurch sich auch die Zeit bis zur Aufdeckung von Steuerbetrug verkürzen würde;

2) Diese Lösung würde die Abschaffung einer Reihe von lästigen MwSt.-Abrechnungspflichten ermöglichen. Neben der Ersetzung anderer Formen der Berichterstattung (einschließlich elektronischer MwSt.-Erklärungen oder SAF-T) durch die elektronische Rechnungsstellung wäre es möglich, von Maßnahmen wie der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft, der gesamtschuldnerischen Haftung oder sogar der geteilten Zahlung abzurücken.

Damals erklärte die Kommission, dass sie gemeinsam mit den Mitgliedstaaten das Potenzial der elektronischen Rechnungsstellung auf EU-Ebene ausloten wolle[443]. Schneller als die Europäische Kommission führte die OECD die genannte Studie durch. In einem Bericht von 2015 enthielt sie eine Liste innovativer IT-Instrumente, die zu effizienteren Steuersystemen führen. Unter den Instrumenten, die den Mitgliedstaaten

[441] KAS, Dolnośląska KAS i Policja zlikwidowały grupę przestępczą zajmującą się sprzedażą fikcyjnych faktur, https://www.gov.pl/web/kas/dolnoslaska-kas-i-policja-zlikwidowaly-grupe-przestepcza-zajmujaca-sie-sprzedaza-fikcyjnych-faktur [Zugriff am 11.7.2024].

[442] EK, Grünbuch über die Zukunft der Mehrwertsteuer Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren MwSt-System, Brüssel, 1.12.2010, KOM(2010) 695 endgültig, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/ALL/?uri=CELEX%3A52010DC0695 [Zugriff am 11.7.2024].

[443] EK, Bericht der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat über die Bewertung der Rechnungsstellungsvorschriften der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, Brüssel, 10. Februar 2020, KOM(2020) 47 endgültig, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52020DC0047 [Zugriff am 11.7.2024].

zur Umsetzung empfohlen wurden, wurde die elektronische Rechnungsstellung positiv bewertet[444]. In der nächsten Ausgabe des OECD-Berichts, die 2017 veröffentlicht wurde, wurde die frühere Bewertung der elektronischen Rechnungsstellung bekräftigt und gleichzeitig auf die positiven Auswirkungen ihrer Umsetzung in Argentinien hingewiesen[445]. Das positive Feedback der OECD gab zusätzlichen Auftrieb für die Umsetzung nationaler Modelle des E-Invoicings in den EU-Mitgliedstaaten. Zu den europäischen Vorreitern der elektronischen Rechnungsstellung gehört Italien, das das System 2017 auf freiwilliger Basis und 2019 verpflichtend eingeführt hat. Andere EU-Länder bereiten sich auf ein obligatorisches Modell vor, darunter Frankreich und Deutschland[446]. Das weit verbreitete Interesse der Mitgliedstaaten an der elektronischen Rechnungsstellung, einschließlich des deutsch-französischen „Integrationsmotors", sowie die Möglichkeit, dass erhebliche Unterschiede zwischen den nationalen E-Invoicing-Modellen den internationalen Handel behindern, waren der Grund für die Beschleunigung der Arbeiten auf europäischer Ebene.

In ihrer Mitteilung vom Juli 2020[447] kündigte die Europäische Kommission an, dass sie zwischen 2022 und 2023 einen Legislativvorschlag zur Modernisierung der Mehrwertsteuer-Meldepflichten vorlegen wird. Am 8. Dezember 2022 wurde schließlich der Entwurf der „ViDA-Richtlinie" zur Umsetzung der genannten Ankündigungen vorgelegt[448].

[Elektronische Rechnungsstellung in Polen: Konzept] Die Einführung der elektronischen Rechnungsstellung in Polen (pol. *Krajowy System e-Faktur*, KSeF) wird als ein Meilenstein im Prozess der Verbesserung der Steueranalytik angesehen, die derzeit Transaktionen hauptsächlich auf der Grundlage von Daten prüft, die in JPK-Dateien, d. h. für monatliche Zeiträume, übermittelt werden[449]. Ein System, das es der Steuerverwaltung ermöglicht, Rechnungen praktisch in Echtzeit zu analysieren, würde die Zeit für die Aufdeckung fiktiver Umsätze durch Karussellbetrug erheblich verkürzen. Die Einführung der elektronischen Rechnungsstellung bietet auch eine Reihe von Vorteilen für die Steuerpflichtigen:[450]

---

[444] OECD, Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, Paris 2015, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2015_tax_admin-2015-en#page1 [Zugriff am 11.7.2024].

[445] OECD, Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud, Paris 2017, https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/g2g77afa-en.pdf?expires=1720652175&id=id&accname=guest&checksum=22043E344B16EBF074827687A0F90F12 [Zugriff am 11.7.2024].

[446] Im Oktober 2020 wies der deutsche Bundesrechnungshof auf die Notwendigkeit hin, die deutsche Steuerverwaltung mit neuen Technologien auszustatten. Als Beispiel wurde u.a. Italien und die dort eingeführte E-Rechnung genannt; BRH, Umsatzsteuerbetrug wirksam bekämpfen, https://www.bundesrechnungshof.de/SharedDocs/Pressemitteilungen/DE/2020/umsatzsteuerbetrug-bekaempfen.html [Zugriff am 11.7.2024].

[447] EK, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat, Aktionsplan für eine faire und einfache Besteuerung zur Unterstützung der Aufbaustrategie, Brüssel, 15. Juli 2020, KOM(2020) 312 endgültig, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:52020DC0312&from=PL [Zugriff am 11.7.2024].

[448] Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Mehrwertsteuervorschriften für das digitale Zeitalter, Brüssel, 8.12.2022, KOM(2022) 701 endgültig, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:52022PC0701 [Zugriff am 11.7.2024].

[449] Es mangelt jedoch nicht an vereinzelter Kritik an der Idee des E-Invoicings und dem KSeF-Konzept im Besonderen: W. Modzelewski, KSeF odroczony. Prof. Modzelewski: faktury ustrukturyzowane nie będą fakturami handlowymi. Jest szansa na „wyrzucenie do kosza" tego pomysłu, https://isp-modzelewski.pl/wp-content/uploads/2024/01/KSeF-odroczony.-Prof.-Modzelewski_-faktury-ustrukturyzowane-nie-beda-fakturami-handlowymi.-Jest-szansa-na-%E2%80%9Ewyrzucenie-do-kosza-tego-pomyslu-Infor.pl_.pdf [Zugriff am 23.9.2024].

[450] Ministerstwo Finansów, Polska w czołówce krajów wdrażających e-fakturę, https://www.gov.pl/web/kas/polska-w-czolowce-krajow-wdrazajacych-e-fakture [Zugriff am 11.7.2024].

- **Schnelligkeit:** Steuerpflichtigen, die sich für die elektronische Rechnung entscheiden, erhalten ihre Mehrwertsteuererstattung schneller - die Erstattungsfrist verkürzt sich für sie von 60 auf 40 Tage.
- **Sicherheit:** Die Rechnung verbleibt in der Datenbank des Finanzministeriums und wird nie zerstört oder geht verloren - es müssen keine Duplikate ausgestellt werden.
- **Beschleunigung des Umsatzes:** Da die Rechnungen über die Datenbank des Ministeriums an den Geschäftspartner geschickt werden, haben die Steuerpflichtige Sicherheit, dass die Rechnung ihn erreicht hat.
- **Bequemlichkeit:** Die elektronischen Rechnungen werden nach einer einheitlichen Vorlage ausgestellt, so dass sie sehr einfach zu verwenden sind.
- **Standardisierung:** Die gegenseitige Abrechnung und die Buchung von Rechnungen in Finanz- und Buchhaltungssystemen wird wesentlich einfacher.
- **Weniger Verpflichtungen**: Der Steuerpflichtige muss die im KSeF ausgestellten Rechnungen nicht aufbewahren, da sie von der Verwaltung für einen Zeitraum von 10 Jahren gespeichert werden, was im Prinzip dem Zeitraum entspricht, in dem die meisten Steuerschulden verjährt sind.
- **Weniger Berichterstattung:** Ein Steuerpflichtiger, der Rechnungen im KSeF ausstellt, muss die Einheitliche Kontrolldatei für Rechnungen (JPK_FA) nicht auf Anfrage an die Steuerbehörden übermitteln. Diese Daten stehen den Steuerbehörden im KSeF zur Verfügung, so dass ein zusätzliches Hochladen nicht notwendig ist.

[Arbeit am optionalen KSeF-Modell] Am 17. Dezember 2020 stellte das polnische Finanzministerium die Annahmen und den Zeitplan für die Einführung der elektronischen Rechnungsstellung in Polen vor. Dabei wurde in Aussicht gestellt, dass die Maßnahme am 1. Oktober 2021 für die optionale Nutzung zur Verfügung stehen soll (im Zuge der Gesetzgebungsarbeiten auf den 1. Januar 2022 verschoben)[451] Der Termin für das Inkrafttreten der obligatorischen Nutzung von KSeF für alle Mw.-Steuerpflichtige wurde auf Anfang 2023 festgelegt. Der Entwurf einer entsprechenden Änderung des polnischen Umsatzsteuergesetzes wurde am 5. Februar 2021[452] zur öffentlichen Konsultation vorgelegt. Gleichzeitig leitete das Finanzministerium eine steuerliche Konsultation über die logische Struktur (Schema) der strukturierten elektronischen Rechnung ein[453]. Parallel zu den gesetzgeberischen Arbeiten an dem genannten Entwurf liefen auch Tests der technischen Lösungen. Am 7. Oktober 2021[454] stellte das Finanzministerium den Unternehmern eine Testumgebung zur Verfügung, in der sie die neue Maßnahme noch vor dem Inkrafttreten der entsprechenden Rechtsvorschriften testen konnten. Die Bestimmungen zur Einführung des optionalen KSeF traten am 1. Januar 2022 durch die Änderung der UStG-PL vom 29. Oktober 2021 in Kraft[455].

---

[451] Ministerstwo Finansów, E-faktura ułatwi prowadzenie biznesu, https://www.gov.pl/web/kas/e-faktura-ulatwi-prowadzenie-biznesu, https://www.gov.pl/web/kas/e-faktura-ulatwi-prowadzenie-biznesu [Zugriff am 11.7.2024].

[452] Ministerstwo Finansów, E-faktura w konsultacjach publicznych, https://www.gov.pl/web/finanse/konsultacje-podatkowe---struktura-e-faktury [Zugriff am 11.7.2024].

[453] Ministerstwo Finansów, Konsultacje podatkowe - struktura e-Faktury, https://www.gov.pl/web/finanse/konsultacje-podatkowe---struktura-e-faktury [Zugriff am 11.7.2024].

[454] Ministerstwo Finansów, Krajowy System e-Faktur – rozpoczynamy testy, https://www.gov.pl/web/finanse/krajowy-system-e-faktur--rozpoczynamy-testy [Zugriff am 11.7.2024].

[455] Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2076).

[Umsetzung des optionalen KSeF-Modells] Ab dem 1. Januar 2022 ist die elektronische Rechnung eine der zulässigen Rechnungsstellungsmethoden in Polen. Eine strukturierte Rechnung ist ein Dokument, das über das elektronische System der polnischen Steuerverwaltung (KAS) an dem Geschäftspartner geschickt wird und eine Nummer zur Identifizierung der Rechnung in diesem System erhält (Art. 2 Abs. 32a UStG-PL). Die strukturierte Rechnung wird im xml-Format erstellt, das der logischen Struktur der elektronischen Rechnung FA(1) entspricht, die im Zentralen Register für elektronische Musterdokumente (pol. *Centralne Repozytorium Wzorów Dokumentów Elektronicznych*, CRWDE) auf der ePUAP-Plattform veröffentlicht wurde[456].

Das System der elektronischen Rechnungen, die im Rahmen des KSeF ausgestellt werden, ist aktuell ein anderes System als das System der strukturierten Rechnungen im Sinne des Gesetzes vom 9. November 2018 über die elektronische Rechnungsstellung bei öffentlichen Aufträgen, Bau- oder Dienstleistungskonzessionen und öffentlich-privaten Partnerschaften (Plattform für die elektronische Rechnungsstellung, pol. *Platforma Elektronicznego Fakturowania*, PEF)[457]. Vor der Einführung der obligatorischen elektronischen Rechnungsstellung ist die Integration beider Systeme geplant.

Eine elektronische Rechnung gilt an dem Tag als ausgestellt, an dem sie in das nationale System für elektronische Rechnungen (KSeF) hochgeladen wird (Art. 106na Abs. 1 UStG-PL). An dem Tag, an dem der strukturierten Rechnung im KSeF eine Identifikationsnummer zugewiesen wird, gilt sie als eingegangen (Artikel 106na Abs. 3 UStG-PL). Die Erstellung von strukturierten Rechnungen unter Verwendung des optionalen KSeF erfordert jedoch die vorherige Zustimmung des Empfängers einer solchen Rechnung. Liegt diese Zustimmung nicht vor, kann der Steuerpflichtige zwar eine strukturierte Rechnung im KSeF ausstellen, muss sie aber auf eine andere, mit dem Empfänger vereinbarte Weise an diesen weiterleiten. In diesem Fall richten sich die Rechtsfolgen des Rechnungsempfangs nach den zuvor geltenden Vorschriften.

Um die Sicherheit der Nutzung des KSeF zu gewährleisten, wurden spezifische Berechtigungen für seine Nutzung und die Anforderung an die Authentifizierung und Autorisierung eingeführt. Die Rechnungen werden nach einer logischen Struktur im xml-Format in den Finanz- und Buchhaltungsprogrammen der Unternehmer erstellt. Sie werden dann vom Steuerpflichtigen oder der beauftragten Stelle über die API an KSeF gesendet. Bevor eine Rechnung mit einer Identifikationsnummer versehen und dem Geschäftspartner des Steuerpflichtigen zur Verfügung gestellt wird, führt KSeF eine semantische Prüfung der Rechnung durch, d. h. prüft die Übereinstimmung der hochgeladenen Datei mit der angekündigten Vorlage. Wird ein Fehler festgestellt, wird die Datei nicht weitergeleitet und der Steuerpflichtige wird durch eine Rückmeldung mit Angabe des Ablehnungsgrundes informiert. In ähnlicher Weise wird eine elektronische Rechnung abgelehnt, die von einer unberechtigten Unternehmer (einer nicht in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragenen Firma) ausgestellt wurde.

[456] Gemäß Art. 106nc Abs. 3 UStG-PL: Der Finanzminister stellt auf der elektronischen Plattform der öffentlichen Verwaltung ein Muster für eine strukturierte Rechnung zur Verfügung.

[457] Ustawa z dnia 9 listopada 2018 r. o elektronicznym fakturowaniu w zamówieniach publicznych, koncesjach na roboty budowlane lub usługi oraz partnerstwie publiczno-prywatnym (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1666 z późn. zm.).

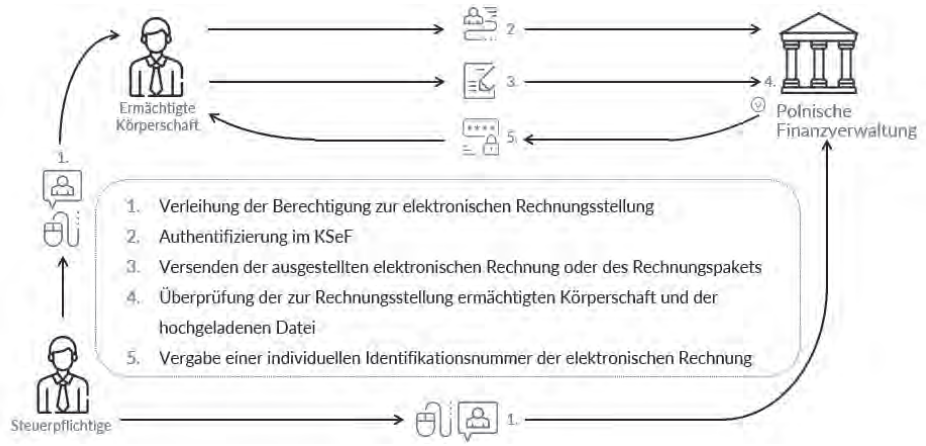


Abbildung 40: Ausstellen von elektronischen Rechnungen

Quelle: Eigene Studie, veröffentlicht in Accounting No 1/2022[458].

Nach der Authentifizierung und Autorisierung im KSeF können der Steuerpflichtige und die von ihm ermächtigten Körperschaften alle ausgestellten und erhaltenen elektronischen Rechnungen einsehen. Ein Nutzer hat die Möglichkeit, eine einzelne strukturierte Rechnung anonym und ohne Authentifizierung in KSeF über eine dafür vorbereitete elektronische Plattform abzurufen.

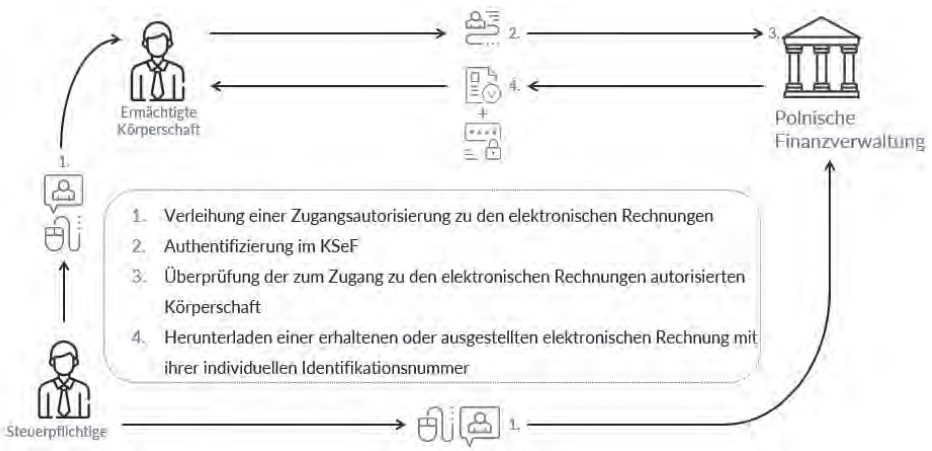


Abbildung 41: Zugang zu elektronischen Rechnungen

Quelle: Eigene Studie, veröffentlicht in Rachunkowość 1/2022[459].

Nach Angaben des Finanzministeriums vom 14. März 2023, also mehr als ein Jahr nach der Einführung der fakultativen elektronischen Rechnung, wurden in der Pro-

[458] *Sarnowski/Selera/Rogowski*, Rachunkowość 1/2022, S. 27 ff.
[459] Ebd.

duktionsumgebung rund 115.000 Authentifizierungen von Unternehmern vorgenommen, die rund 28.000 Rechnungen ausstellten. Viele weitere Steuerpflichtige nutzten die Testumgebung. Dort wurden mehr als 1,7 Millionen Authentifizierungen im System erfasst und mehr als 58 Millionen Testrechnungen ausgestellt[460].

[Obligatorisches KSeF in Polen] Nach dem Ende 2020 angekündigten Zeitplan war die Einführung des fakultativen KSeF nur ein Vorspiel für die Arbeit an der angestrebten Lösung, d. h. einer obligatorischen elektronischen Rechnungsstellung im Rahmen des KSeF. Der Gesetzesentwurf zur Einführung des obligatorischen KSeF wurde am 1. Dezember 2022 zur öffentlichen Anhörung überstellt[461]. Gleichzeitig wurde den Unternehmern eine kostenlose KSeF-Steuerzahleranwendung zur Verfügung gestellt, die zur Verwaltung des Rechnungsstellungsprozesses im Unternehmen dient. Sie ermöglicht es, ausgestellte oder erhaltene Rechnungen einzusehen, sie im xml- oder PDF-Format herunterzuladen und KSeF-Authentifizierungen zu verwalten. Angekündigt wurde auch die Veröffentlichung einer mobilen KSeF-Applikation, mit der elektronische Rechnungen von jedem Ort aus und ohne Zugang zu einem Computer ausgestellt, empfangen und verwaltet werden können.

Das Gesetz vom 16. Juni 2023[462] sah eine obligatorische elektronische Rechnungsstellung ab dem 1. Juli 2024[463] für Tätigkeiten vor, für die bisher eine Dokumentation mit einer nach dem UStG-PL ausgestellten Rechnung erforderlich war, einschließlich - mit einigen Ausnahmen - inländischer Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen zwischen Unternehmern (B2B) und an öffentliche Stellen (B2G), mit Ausnahme von Rechnungen an Verbraucher (B2C). Der Erhalt einer Rechnung außerhalb des KSeF entzieht dem Steuerpflichtigen nicht das Recht auf Vorsteuerabzug. Die Folgen in Form von Sanktionen treffen den Rechnungsaussteller und nicht den Käufer. Der Erhalt einer Rechnung in einem bestimmten Format/Struktur ist also keine Voraussetzung für den Vorsteuerabzug, was im Einklang mit der Rechtsprechung des EuGH steht[464]. Bemerkenswert ist aber, dass das „ViDA-Projekt" die EU-Länder ermächtigt, Maßnahmen einzuführen, die den Vorsteuerabzug davon abhängig macht, dass der Steuerpflichtige eine Rechnung in einem bestimmten Standard erhält[465].

---

[460] M. Malinowski, Obowiązkowy KSeF przesunięty na 1 lipca 2024 r., https://www.lex.pl/obowiazkowy-ksef-przesuniety-na-1-lipca-2024-r,24127.html [Zugriff am 11.5.2024].

[461] Ministerstwo Finansów, Krajowy System e-Faktur coraz bliżej. Projekt powszechnego fakturowania elektronicznego w konsultacjach publicznych, https://www.gov.pl/web/finanse/krajowy-system-e-faktur-coraz-blizej-projekt-powszechnego-fakturowania-elektronicznego-w-konsultacjach-publicznych [Zugriff am 11.7.2024].

[462] Ustawa z dnia 16 czerwca 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1598 z późn. zm.).

[463] M. Malinowski, Obowiązkowy KSeF przesunięty na 1 lipca 2024 r., https://www.lex.pl/obowiazkowy-ksef-przesuniety-na-1-lipca-2024-r,24127.html [Zugriff am 11.7.2024].

[464] Der Gerichtshof hat in seinem Urteil vom 29. September 2022, C-235/21 (*Raiffeisen Leasing,* ECLI:EU:C:2022:739) festgestellt, dass ein Vertrag als Rechnung angesehen werden kann, wenn er alle Angaben enthält, die die Steuerbehörden benötigen, um festzustellen, ob die materiellen Voraussetzungen für das Recht auf Vorsteuerabzug erfüllt sind.

[465] Es lohnt sich, den Erwägungsgrund 5c der Präambel des Richtlinienentwurfs in vollem Umfang in Erinnerung zu rufen: „(5c) Die Wirksamkeit nationaler digitaler Meldesysteme könnte beeinträchtigt werden, wenn Steuerpflichtige ihrer Verpflichtung zur Ausstellung elektronischer Rechnungen für die einer Meldepflicht unterliegenden Umsätze nicht nachkämen. Angesichts der Digitalisierung der Umsätze und des wirtschaftlichen Austauschs sowie angesichts der Ziele dieser Richtlinie für die Digitalisierung der Mehrwertsteuer, und im Hinblick auf die Gewährleistung einer wirksameren Betrugsbekämpfung, soll-

Aufbauend auf den Erfahrungen der landesweiten Schulungskampagne aus den Jahren 2017 und 2018, deren Thema die Vorbereitung der Unternehmen auf die Einführung der Meldung im JPK-Format war (insbesondere die Schulungsreihe „Dienstags mit JPK" und „Samstags mit JPK"), wurde um die Monatswende November und Dezember 2023 eine landesweite Reihe von Informationsveranstaltungen für Kleinstunternehmer über das nationale elektronische Rechnungssystem „Mittwochs mit KSeF" durchgeführt[466]. Die Treffen fanden jeden Mittwoch von Mitte November bis Mitte Dezember in allen Wojewodschaften statt und wurden von den einzelnen Finanzverwaltungskammern für die lokalen Unternehmer organisiert[467]. Die Teilnahme an den Webinaren war kostenlos, es war keine vorherige Anmeldung erforderlich. Sie wurden von KAS-Experten geleitet und deckten folgende Problembereiche ab:

1) neue elektronische Rechnungsstellung in Polen;
2) KSeF-Authentifizierung und -Autorisierung;
3) Unterschied zwischen den unterschiedlichen Arten von elektronischen Rechnungen;
4) Ausstellung und Empfang von Rechnungen im KSeF;
5) kostenlose KSeF-Applikationen.

[Zukunft der elektronischen Rechnungsstellung in Polen] Eine der Folgen der politischen Änderungen, die sich aus den Parlamentswahlen vom Oktober 2023[468] ergaben, war die Entscheidung, das Inkrafttreten des obligatorischen KSeF zu verschieben[469]. Als Grund für die Verschiebung wurden Mängel in der Architektur des KSeF-Systems genannt, die bei einer externen Prüfung festgestellt wurden und die es unmöglich machen, das obligatorische Modell einzuführen[470]. Am 30. April 2024 verabschiedete die Regierung ein Gesetz über die Verschiebung der Umsetzung bis zum 1. Februar 2026. Der entsprechende Rechtsakt wurde mit dem Gesetz vom 9. Mai 2024 angenommen[471]. Gleichzeitig wird im Finanzministerium an einer weiteren Vereinfachung der KSeF-Umsetzungspflichten gearbeitet. Vorschläge des Finanzministeriums zum stufenweisen Inkrafttreten des obligatorischen KSeF sollen in einem gesonderten Gesetzesentwurf vorgelegt werden. Das polnische Finanzministerium schlägt vor, dass die Verpflichtung ab dem 1. Februar 2026 für Unternehmer gelten soll, deren Umsatz (einschließlich des Steuerbetrags) im Jahr 2025 200 Mio. PLN überschreitet und für andere Unternehmer – ab dem 1 April 2026. Um den Änderungsvorschlägen von Unternehmern im Rahmen der im Februar 2024 durchgeführten Konsultation zur elektronischen Rechnungsstel-

ten die Mitgliedstaaten vorsehen können, dass der Besitz einer gemäß der in der Mehrwertsteuerrichtlinie festgelegten erforderlichen Norm ausgestellten elektronischen Rechnung zu einer Grundvoraussetzung für das Recht auf Abzug oder Erstattung der geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer wird."

[466] Podatki.gov.pl, Trwają spotkania „Środy z KSeF" dla mikroprzedsiębiorców, https://www.podatki.gov.pl/wyjasnienia/trwaja-spotkania-srody-z-ksef-dla-mikroprzedsiebiorcow-041223/ [Zugriff am 11.7.2024].

[467] Insgesamt vier Termine: 22. und 29. November sowie 6. und 13. Dezember.

[468] Ministerstwo Finansów, Podsumowanie audytu KSeF, https://www.gov.pl/web/finanse/podsumowanie-audytu-ksef [Zugriff am 11.7.2024].

[469] Ministerstwo Finansów, Rząd przyjął projekt ustawy odraczającej Krajowy System e-Faktur, https://www.gov.pl/web/finanse/rzad-przyjal-projekt-ustawy-odraczajacej-krajowy-system-e-faktur [Zugriff am 11.7.2024].

[470] Trotz der Kontroverse um die Verschiebung der obligatorischen Einführung des KSeF wurden die detaillierten Ergebnisse der Prüfung nicht öffentlich zugänglich gemacht.

[471] Ustawa z dnia 9 maja 2024 r. zmieniająca ustawę o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 852).

lung Rechnung zu tragen[472], hat das Finanzministerium die KSeF-Regelungen durch eine Reihe von Vereinfachungen ergänzt, u.a. [473]

1) Stundung der Verpflichtung zur Angabe der KSeF-Nummer bei Zahlungen, auch bei Zahlungen im Rahmen des Split Payments;

2) Stundung für Kassenbons und Quittungen mit USt-IdNr. (pol. *Numer Identyfikacji Podatkowej*, NIP), die als Rechnungen anerkannt werden;

3) übergangsweise Möglichkeit, elektronische Rechnungen außerhalb des KSeF mit einem QR-Code auszustellen und am folgenden Arbeitstag im KSeF einzugeben;

4) Ermöglichung der Ausstellung von Verbraucherrechnungen im KSeF mit anonymen Zugang für den Verbraucher mithilfe eines QR-Codes;

5) Übergangsmöglichkeit für „digital ausgeschlossene" Steuerpflichtige, Papierrechnungen auszustellen, sofern der Verkaufswert in der Rechnung 450 PLN nicht übersteigt, bis zu einem Gesamtwert von 10.000 PLN pro Monat.

2.2.3. JPK_WB und STIR

[Bedeutung der Finanzanalyse] Finanzinstitute sind durch die AML-Richtlinien[474] verpflichtet, Geldwäsche zu verhindern. Big-Data-Analysen spielen dabei eine sehr wichtige Rolle. Die Verwendung der automatisierten Prüfung von Bankgeschäften bei der Prävention von Finanzkriminalität ist Gegenstand von Analysen internationaler Organisationen. Die Möglichkeit, die Erfahrungen des Bankensektors in einem neuen Bereich zu nutzen, nämlich zur Identifizierung von fiktiven Umsätzen und zur Aufdeckung von Mehrwertsteuerbetrug, wurde unter anderem von der OECD in einem Bericht aus dem Jahr 2015 hervorgehoben, in dem diese Organisation empfahl, den Steuerbehörden den größtmöglichen Zugang zu den aus der Finanzanalyse resultierenden Schlussfolgerungen zu gewähren[475].

Die von der OECD aufgezeigten Möglichkeiten haben das polnische Finanzministerium dazu inspiriert, die polnische Steuerverwaltung (KAS) mit Informationen auszustatten, die die Nutzung von Daten aus dem Bankensektor zur Analyse des Risikos von Karussellbetrug ermöglichen. Das Ergebnis dieser Initiative ist die Einführung einer neuen

[472] Das Finanzministerium führte neun Sitzungen in einem gemischten Format durch, in denen folgende Themen behandelt wurden: 1) Sicherheit und Effizienz; 2) Verbraucherrechnungen/Käuferstatus; 3) KSeF-Identifikator im Zahlungsverkehr; 4) Auswirkung des KSeF auf die Factoring-Branche; 5) Auswirkung des KSeF auf die Versorgungsbranche; 6) Auswirkung des KSeF auf die Kraftstoffbranche; 7) Auswirkung des KSeF auf die lokalen Gebietskörperschaften; 8) Umsetzung des KSeF in Etappen; und 9) Klarstellungen, Interpretationen und Schulungen, siehe Krajowa Informacja Skarbowa, Zapraszamy na konsultacje w sprawie KSeF, https://www.kis.gov.pl/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/JSs9/content/id/52146045 [Zugriff am 11.7.2024].

[473] Ministerstwo Finansów, KSeF bardziej przyjazny przedsiębiorcom. Zmiany w systemie po spotkaniach konsultacyjnych, https://www.gov.pl/web/finanse/ksef-bardziej-przyjazny-przedsiebiorcom-zmiany-w-systemie-po-spotkaniach-konsultacyjnychhttps://www.gov.pl/web/finanse/ksef-bardziej-przyjazny-przedsiebiorcom-zmiany-w-systemie-po-spotkaniach-konsultacyjnych [Zugriff am 11.7.2024].

[474] Derzeit u. a. Richtlinie (EU) 2015/849 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Mai 2015 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche oder der Terrorismusfinanzierung, zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 648/2012 des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 2005/60/EG des Europäischen Parlaments und des Rates sowie der Richtlinie 2006/70/EG der Kommission (ABl. EU. L. 2015 Nr. 141, S. 73, in der jeweils geltenden Fassung).

[475] OECD, Improving Co-operation Between Tax and Anti-Money Laundering Authorities in Combating Tax Crime and Corruption, Paris 2015, https://www.calert.info/details.php?id=515 [Zugriff am 11.7.2024].

Maßnahme zur Bekämpfung von Karussellgeschäfte, nämlich dem Informations- und Kommunikationssystem der polnischen Clearinggesellschaft (pol. *System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej*, STIR), die in Polen seit Januar 2018 in Kraft ist (in vollem Umfang ab April 2018)[476]. Ihre Aufgabe ist es, die Steuerverwaltung mit Informationen über die zwischen Unternehmern getätigten Cashflows zu versorgen, damit diese *Big-Data-Analysen* unterzogen werden können, um fiktive Umsätze zu erkennen und Unternehmen, die in Karussellbetrug engagiert sind, zu identifizieren. Die Innovation und Einzigartigkeit der polnischen Maßnahme liegt darin, dass im Gegensatz zu JPK (SAF-T) oder elektronischer Rechnungsstellung der Gegenstand der Analyse im Rahmen von STIR nicht die steuerlichen Informationen (die periodengerechte, deklarative Seite des wirtschaftlichen Umsatzes), sondern sein realer Aspekt (seine kassenmäßige, finanzielle Seite) ist. Die Verwendung von Algorithmen zur Erkennung von Umsätzen, die Merkmale von Karussellgeschäften aufweisen, in Verbindung mit Informationen über Geldtransfers zwischen Unternehmern in den Bankensystemen hat eine ähnliche oder sogar stärkere Wirkung wie die Einführung der elektronischen Rechnungsstellung. Es handelt sich um ein Echtzeit-Monitoring des Cashflows, das die Aufdeckung von Steuerkriminellen bereits in der Vorbereitungsphase ihrer Tätigkeit ermöglicht. Die Effektivität dieser Maßnahme wird noch dadurch verstärkt, dass die Verwaltung Kenntnis über den Standort der Gelder erhält, was es leichter macht, sie vor dem Abwandern aus dem Bankensystem (Auszahlung aus dem Bankkonto durch den Missing Trader) zu schützen. Es kann also ähnliche Wirkungen haben wie der Mechanismus der geteilten Zahlung. Die Systeme der Finanzanalyse (STIR) und der Periodenabgrenzung (die von den Unternehmern durch JPK-Berichte oder elektronische Rechnungen gemeldet werden) sind so konzipiert, dass sie sich gegenseitig ergänzen, um die Übereinstimmung der gemeldeten Einnahmen und Ausgaben mit dem Umsatz auf dem Bankkonto zu überprüfen. Zusammen ergeben sie ein vollständiges und kohärentes Bild des B2B-Umsatzes eines Steuerpflichtigen. Die auf diese Weise gesammelten Daten werden einer *Big-Data-Analyse* unterzogen. Die Prüfung der gemeldeten Umsätze und des auf dem Bankkonto registrierten Cashflows ermöglicht es wiederum, die Lebensdauer von Steuerkarussellen von Jahren oder Monaten auf nur wenige Wochen zu verkürzen.

[Analyse des deklarierten Umsatzes vs. Cashflow-Analyse] Die Arbeiten zur Implementierung der Cashflow-Analyse im Finanzministerium in Bezug auf die der Steuerverwaltung bekannten Merkmale, die den Karussellhandel charakterisieren, begannen bereits 2016, parallel zu den Arbeiten zum Übergang vom optionalen „On-Demand-JPK-System" zur obligatorischen elektronischen Übermittlung der JPK-Schlüsselstruktur für monatliche Zeiträume. Die Arbeiten an beiden Strömen liefen parallel, mit dem Ziel, letztendlich ein vollständiges Analysesystem zu schaffen, das durch Perioden- und Kassendaten gespeist wird und die automatische Analyse der in Polen generierten Umsätze ermöglicht. Wichtig ist, dass beide Projekte auf den im polnischen Rechtssystem bereits vorhandenen On-Demand-Erklärungen basieren[477]. Im Falle der Perioden-

[476] Ustawa z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (Dz. U. poz. 2491).

[477] PwC, Projekt ustawy wprowadzającej obowiązek codziennego przekazywania wyciągów z rachunków bankowych w formie JPK, https://www.pwc.pl/pl/artykuly/nowosci-podatkowe/2017/2017-05-24-projekt-codzienne-przekazywanie-wyciagow-rachunkow-bankowych-jpk.html [Zugriff am 11.7.2024].

abgrenzung war dies die JPK_VAT-Struktur[478], im Falle der Finanzdaten - die JPK_WB-Struktur[479].

[JPK_WB-Gesetzesentwurf] In Anbetracht der Tatsache, dass die Bedingung für eine effektive Cashflow-Analyse der Transfer von Geldmitteln zwischen den an Karusselldelikten beteiligten Körperschaften im Bankensystem ist, wurde die Grenze für Bargeldtransaktionen in B2B-Beziehungen ab dem 1. Januar 2017 von 15.000 EUR auf 15.000 PLN brutto gesenkt[480]. Der erste Vorschlag für die Umsetzung des rechtlichen Rahmens des geplanten Cashflow-Analysesystems wurde im Rahmen des Gesetzentwurfs zur Änderung der polnischen Abgabenordnung vom 19. Mai 2017[481] zur öffentlichen Konsultation gestellt. Der Entwurf sah vor, ab dem 1. September 2017 eine Verpflichtung einzuführen, der polnischen Steuerverwaltung die täglichen Kontoauszüge von Unternehmern zu übermitteln, um sie einer Analyse auf Merkmale zu unterziehen, die den Karussellhandel kennzeichnen. Die Verpflichtung sollte etwa 80.000 Unternehmer - juristische Personen, Organisationseinheiten ohne Rechtspersönlichkeit und natürliche Personen - umfassen. Die angegebene Verpflichtung musste durch eine entsprechende Bank oder SKOK erfüllt werden, sowie im Falle von Steuerpflichtigen, die ein Bankkonto bei einer Bank mit Sitz oder Niederlassung außerhalb des Hoheitsgebiets der Republik Polen haben, direkt durch den Steuerpflichtigen[482]. Die Kontoauszüge sollten von den Banken und SKOKs über das Teleinformatiksystem der der polnischen Clearinggesellschaft (KIR) bereitgestellt werden. Der an das Finanzamt übermittelte Kontoauszug sollte unter anderem den Namen, die Anschrift und die Kontonummer des Absenders und des Empfängers der Zahlung, das Datum und die Uhrzeit der Kontobewegung, den Titel, die Bezeichnung, den Betrag und die Währung des Zahlungsauftrags sowie den Kontostand des Unternehmers nach dessen Ausführung enthalten. Die Einführung der Anzeigepflicht sollte auch der Ausgangspunkt für die Umsetzung der neuen elektronischen Dienste der Verwaltung sein, insbesondere eines Systems, das ehrliche Steuerpflichtige warnt, wenn „verdächtige" Transaktionen erfasst werden, und sie elektronisch über festgestellte Unregelmäßigkeiten informiert, d.h. Verhaltenswarnungen analog zu den Meldungen, die den Steuerpflichtigen ab 2018 infolge der Verwendung der universellen periodengerechten Berichterstattung (JPK_VAT) zugesandt werden.

[STIR statt JPK_WB] Im Zuge der Gesetzgebungsarbeiten hat das Finanzministerium beschlossen, die geplante Formel für die Analyse der Finanzströme zu ändern. Es wurde beschlossen, die Analyse nicht in den Datenbanken des Finanzministeriums, sondern auf der Ebene der Systeme der polnischen Clearinggesellschaft (pol. *Krajowa*

[478] Eine Reihe von Informationen über Käufe und Verkäufe, die sich aus den MwSt.-Aufzeichnungen des Unternehmers für einen bestimmten Zeitraum ergeben.

[479] JPK_WB Struktur - Kontoauszug, Version 1.0, gültig ab 1. Juli 2016. Ausführliche Beschreibung der JPK_WB-Struktur u.a. in: Ministerstwo Finansów, JPK na żądanie, https://www.gov.pl/web/kas/struktury-jpk [Zugriff am 11.7.2024].

[480] Ustawa z dnia 13 kwietnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. poz. 780).

[481] Rządowe Centrum Legislacji, Projekt ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa z dnia 19 maja 2017 r. https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12298650/katalog/12434302#12434302 [Zugriff am 11.5.2024].

[482] Im Sinne von Art. 9 des polnischen Gesetzes über die öffentlichen Finanzen - ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1270 z późn. zm.).

Izba Rozliczeniowa S.A., KIR) durchzuführen. Die KIR ist eine Infrastruktureinrichtung des polnischen Bankensektors, die auf der Grundlage von Art. 67 des polnischen Bankenrechts tätig ist[483]. Der Schwerpunkt ihrer Tätigkeit liegt auf elektronischen Clearing- und Zahlungsdienstleistungen, die im Rahmen von Interbankensystemen erbracht werden. Die KIR fungiert im polnischen Bankensektor als ein Zentrum für gemeinsame Dienste und genießt das Vertrauen von Marktteilnehmer. Die gewählte Maßnahme reduzierte die Anzahl der Personen, die Zugang zu den Daten der Steuerpflichtigen haben und erhöhte somit deren Sicherheit. Auf der anderen Seite war sie für die Steuerverwaltung selbst weniger sicher. Denn sie sollte gemeinsam mit dem KIR geeignete Signaturmerkmale und Algorithmen zur Erkennung von Scheingeschäften auf der Basis von Finanzdaten entwickeln und ihren autorisierten Mitarbeitern zur Verfügung stellen. Der Vorschlag der Änderung der Regeln für die JPK_WB-Meldung wurde noch vor der Annahme des Regierungsbeschlusses, also Anfang September 2017[484], aus dem Gesetzentwurf zur Änderung der Steuerordnung gestrichen. Der Kern der mit dem Gesetz vom 24. November 2017[485] eingeführten Maßnahme bestand also darin, als Ort der Prüfung der von den Banken (einschließlich ausländischer Bankfilialen) und den Genossenschaftsbanken (SKOK) zur Verfügung gestellten Daten das Informations- und Kommunikationssystem der polnischen Clearinggesellschaft (STIR) zu nutzen. Seit dieser Zeit wurde auch die Maßnahme zur Reduzierung der Mehrwertsteuerlücke in wissenschaftlichen Abhandlungen „STIR“ genannt.

[Pflichten der Banken] Die Banken übermitteln der KIR an jedem Geschäftstag auf elektronischem Weg detaillierte Daten über die Bankkonten ihrer Kunden, einschließlich Verrechnungskonten, Einlagekonten, Mehrwertsteuerkonten und Sparkonten (Art. 119zp AO-PL)[486]. Die übermittelten Daten umfassen u. a. Informationen über die Eröffnung oder Schließung, den Saldo, die getätigten Transaktionen, aber auch z. B. Angaben über den Bevollmächtigten des Kontos. Sie werden unverzüglich, spätestens jedoch bis 12.00 Uhr des folgenden Tages, an die KIR übermittelt[487].

[Überwachte Bankkonten] STIR überwacht die Unternehmenskonten aller so genannten „qualifizierten Einrichtungen“, d. h. juristischer Personen, natürlicher Personen, die ein Gewerbe betreiben, natürlicher Personen, die eine Erwerbstätigkeit auf eigene Rechnung ausüben und keine Unternehmer im Sinne des Unternehmergesetzes sind, sowie anderer Organisationseinheiten ohne Rechtspersönlichkeit, die rechtsfähig sind. Finanzströme oder Konten von natürlichen Personen, die keine Unternehmer sind, werden von der STIR nicht überwacht. Das bedeutet, dass auch Transaktionen zwischen Unternehmenskonten und Privatkonten natürlicher Personen nicht überwacht werden. Die dem STIR zur Verfügung gestellten Daten beziehen sich

[483] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2488 z późn. zm.).

[484] Pismo Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów do Sekretarza Rady Ministrów z dnia 7 września 2017 r. DPP1.8010.2.2017, https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12298650/12434340/12434341/dokument307416.pdf [Zugriff am 11.05.2024].

[485] Ustawa z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (Dz. U. poz. 2491).

[486] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 z późn. zm.).

[487] Im Falle von Tagesauszügen von Transaktionen, die sich auf die Konten einer zugelassenen Einrichtung beziehen, unverzüglich, spätestens jedoch um 15.00 Uhr des Tages, der auf den Tag folgt, an dem die Transaktion ausgeführt wurde.

auf die Konten qualifizierter Körperschaften, unabhängig davon, ob sie mehrwertsteuerpflichtig sind, so dass das Ergebnis ihrer Analyse im Rahmen der Arbeit der KAS im Prozess der Gewährung (oder Verweigerung) der Registrierung einer Körperschaft als Mehrwertsteuerpflichtiger verwendet werden kann.

[Beginn der Analytik im STIR] Die Banken (mit Ausnahme der Genossenschaftsbanken) begannen mit der Bereitstellung von Kontoinformationen 30 Tage nach dem Inkrafttreten des oben genannten Gesetzes, die Genossenschaftsbanken und SKOKs - nach 60 Tagen. Eine längere Vorbereitungszeit betraf die Übermittlung der täglichen Transaktionsberichte über die Konten der qualifizierten Einrichtungen an die KIR. Sie betrug 6 Monate ab Inkrafttreten des oben genannten Gesetzes und im Falle der Genossenschaftsbanken und SKOKs - 8 Monate. Die ersten Erklärungen umfassten Daten für den Zeitraum vom 1. Januar 2018 bis zum Tag vor dem Datum ihrer Einreichung. Verstöße gegen die STIR-Bestimmungen können zur Verhängung von Geldbußen gegen die Finanzinstitute führen (Artikel 119zzh und 119zzi des AO-PL). Die angegebene Strafe kann bis zu 1 Million PLN betragen (Artikel 119zzj AO-PL). Im Jahr 2020 wurden 4 Beschlüsse zur Verhängung von Bußgeldern gegen Finanzinstitute in Höhe von insgesamt 530.000 PLN erlassen[488].

[Risikoeinstufung] Die automatische Bestimmung des Risikoindexes eines Steuerpflichtigen findet im STIR statt. Dies geschieht auf der Grundlage der Daten von Banken und SKOKs und der öffentlich zugänglichen Daten aus dem Zentralen Register der Körperschaften - Nationales Verzeichnis der Steuerpflichtigen (pol. *Centralny Rejestr Podmiotów – Krajowa Ewidencja Podatników,* CRP - KEP). Der Risikoindex wird für ein Unternehmen mithilfe von Algorithmen ermittelt, die von der KIR entwickelt wurden, wobei die bewährten Praktiken des Banken- und SKOK-Sektors in Bezug auf die Verhinderung der Nutzung ihrer Tätigkeiten für Verbrechen und Steuerdelikte sowie die Informationen der KAS zur Festlegung der Parameter berücksichtigt werden (Art. 119zn § 3 AO-PL):

1) Geografische Analyse, die auf der Identifizierung der Zielländer der Überweisungen beruht. Besonders relevant ist der Handel mit Ländern, in denen ein hohes Maß an Karussellgeschäften zu beobachten ist;

2) Subjektive Analyse – unter Berücksichtigung der Branche, in der das überwachte Unternehmen tätig ist, mit besonderem Augenmerk auf Branchen, in denen ein höheres Risiko für Steuerbetrug besteht und in denen Artikel mit einem hohen Stückpreis gehandelt werden (z. B. Elektronik oder Edelmetalle);

3) Beziehungsanalyse, die sich mit den Verbindungen des Steuerpflichtigen zu Geschäftspartnern befasst, bei denen bereits ein Risiko besteht, dass sie in Karussellgeschäfte verwickelt sind oder diese organisieren;

4) Verhaltensanalyse, die nach ungewöhnlichem und alarmierendem Verhalten des Kontoinhabers sucht;

5) wirtschaftliche Analyse des geprüften Steuerpflichtigen, insbesondere im Hinblick auf die Typizität seiner Bankgeschäfte für die Praxis seines wirtschaftlichen Umfelds sowie für den Zweck und die Art seiner Geschäftstätigkeit.

[488] Deloitte, System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej (STIR), https://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/tax/articles/podatki-w-branzy-finansowej-komentarze-ekspertow/system-teleinformatyczny-izby-rozliczeniowej-STIR.html [Zugriff am 11.07.2024].

Der Risikoindikator wird mindestens einmal pro Tag ermittelt (Art. 119zn. § 2 AO PL). Er wird unverzüglich an die KAS sowie an die Banken und SKOKs übermittelt, um bestimmte Verpflichtungen zu erfüllen, die sich u. a. aus dem Gesetz zur Bekämpfung der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung ergeben[489] (Art. 119zn. AO-PL). Durch die Einholung des angegebenen Berichts verfügen die Banken über zusätzliche Informationen über die Zuverlässigkeit ihrer Kunden. Das KIR stellt die Algorithmen, auf deren Grundlage der Risikoindex ermittelt wird, nur der KAS auf deren Anfrage zur Verfügung (Art. 119zo, § 9 AO-PL). Die polnische Steuerverwaltung erhält außerdem von der KIR mindestens einmal täglich - auch an Samstagen, Sonn- und Feiertagen - Informationen über die von Banken und SKOKs geführten und eröffneten Konten qualifizierter Körperschaften sowie über die auf diesen Konten durchgeführten Transaktionen (Art. 119zq AO-PL). Die angegebenen Daten werden im Rahmen von internen Risikoanalysen der KAS verwendet. Die polnische Steuerverwaltung ist zudem berechtigt, über das KIR auf Anfrage zusätzliche Informationen von Banken und SKOKs einzuholen (Art. 119zs AO-PL). Dabei kann es sich z. B. um IP-Adressen handeln, die der Steuerpflichtige zum Einloggen ins Online-Banking verwendet. Sie ermöglichen es, den Scheincharakter wirtschaftlicher Transaktionen nachzuweisen. Internetüberweisungen mehrerer an Scheingeschäften beteiligter Unternehmen werden oft von denselben IP-Adressen aus gesendet. Sie erleichtern es auch, die Aufenthaltsorte der Verdächtigten zu bestimmen und die von den Kriminellen verwendeten mobilen Geräte zu identifizieren und zu sichern. Ein solcher Zugang verbessert auch die Identifizierung der aus Karussellbetrug stammenden Gelder[490].

[STIR und Missing Trader] Wenn ein Steuerpflichtige, der in Karussellbetrug verwickelt ist, entdeckt wird, noch bevor er vom Markt verschwindet, ist es von entscheidender Bedeutung, dass sofortige Maßnahmen ergriffen werden, um die Gelder zu sichern, die für die Zahlung der fälligen Steuer vorgesehen sein sollten, bevor sie außerhalb des polnischen Bankensystems transferiert werden. Daher sind in den umgesetzten Rechtsvorschriften zwei spezifische Lösungen vorgesehen: 1) ein Mechanismus zur Sperrung des Kontos auf Antrag der KAS, 2) die Verweigerung der Registrierung und Streichung des gegebenen Unternehmens aus dem öffentlichen Mehrwertsteuer-Verzeichnis von Amts wegen, ohne das Unternehmen zu benachrichtigen.

[Sperrung eines Kontos durch die KAS] Wenn erkannt wird, dass eine Körperschaft ihre Bankkonten zur Durchführung von Scheingeschäften nutzt und Maßnahmen erforderlich sind, um dem Betrug entgegenzuwirken, kann die KAS über die KIR die betreffende Bank oder die SKOK anweisen, das Konto zu sperren, d. h. die Nutzung des Kontos und der darauf angesammelten Mittel vorübergehend zu verhindern (Art. 119zv AO-PL). Eine solche Sperrung kann in der Regel bis zu 72 Stunden andauern[491]. Der angegebene Zeitraum kann durch eine Entscheidung der KAS verlängert

[489] Ustawa z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, Dz. U. z 2023 r. poz. 1124, 1285, 1723, 1843, z 2024 r. poz. 850, 1222.

[490] Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych, druk Sejmowy 1880, Sejm VIII Kadencji.

[491] Die angegebene Zeitspanne, die der KAS für die Durchführung der entsprechenden operativen Tätigkeiten zur Verfügung steht, umfasst keine Feiertage, siehe Wyrok NSA z 18 września 2020 r., sygn. akt I FSK 30/20.

werden - um bis zu 3 Monate (Art. 119zw AO-PL). Diese darf jedoch nur erfolgen, wenn die begründete Befürchtung besteht, dass der Steuerpflichtige eine bestehende oder entstehende Steuerschuld oder eine Steuerschuld eines Dritten, die den Gegenwert von 10.000 Euro übersteigt, nicht erfüllen wird. Die Sperrung der Konten bleibt bestehen, wenn sie in einem späteren Stadium des Verfahrens zum Gegenstand eines verwaltungs- oder strafprozessrechtlichen Sicherungsrechts werden. Gegen die in Artikel 119zw AO-PL genannten Entscheidungen zur Kontosperrung kann der Steuerpflichtige Beschwerde einlegen (Art. 119zzb AO-PL).

[Änderungen am STIR] 2018 wurde der Umfang der an das System übermittelten Daten erweitert[492]. Ab dem 1. Juli 2019 gilt die Sperrung auch für Termineinlagen. Wie die Praxis zeigt, wurden diese von Steuerkriminellen genutzt, um Gelder auf Verrechnungskonten zu transferieren. Darüber hinaus kann die polnische Steuerverwaltung ab dem 1. Juli 2019 von einer Bank oder einer Spar- und Kreditgenossenschaft verlangen, dass sie die IP-Adressen herausgibt, von denen aus:

a) Anmeldungen bei den elektronischen Bankdienstleistungen erfolgt sind, die den Zugang zum Konto der qualifizierten Steuerpflichtigen ermöglichen, mit Angabe der für die Anmeldung verwendeten Kennung sowie des Datums und der Uhrzeit dieser Anmeldungen;

b) Anweisungen zur Durchführung von Transaktionen auf dem Konto der qualifizierten Steuerpflichtigen erteilt wurden, zusammen mit der Angabe der Kennung, die zur Übermittlung der Anweisungen verwendet wurde, sowie des Datums und der Uhrzeit der Übermittlung dieser Anweisungen - wenn die Anweisungen nicht über elektronische Bankdienste übermittelt wurden.

Die Analysefähigkeit des STIR wurde durch das Gesetz vom 12. April 2019[493] weiter gestärkt, indem die Anzahl der von den Unternehmen für die Steuerabrechnung verwendeten Konten erheblich reduziert wurde. Anfang September 2019 wurde eine einheitliche, von der polnischen Finanzverwaltung geführte Liste der als Mehrwertsteuerpflichtigen registrierten, nicht registrierten, gelöschten und wieder in das Mehrwertsteuerregister aufgenommenen Unternehmen eingeführt. Auf dieser „weißen Liste“ sind unter anderem die Nummern der Bankkonten (Verrechnungskonten von Unternehmen und Namenskonten in SKOKs) zu finden, die von den Unternehmern für die Steuerabrechnungen genutzt werden.

> Dank des Einsatzes des STIR-Systems durch die Analysten des Zoll- und Finanzamts Kujawien-Pommern in Toruń war es im November 2019 möglich, eine Gruppe von Unternehmen der Baubranche zu identifizieren, die fiktive Rechnungen zum Zwecke des Umsatzsteuerbetrugs erstellt haben. Der Gesamtbetrag der geschätzten Verluste für den Fiskus belief sich auf mehr als 1,5 Mio. PLN. Zur Absicherung künftiger Verbindlichkeiten hat die KAS über 1,2 Mio. PLN auf den Bankkonten des ausgewählten Unternehmens sichergestellt. **Polnisches Finanzministerium** (2019) [494].

[492] Ustawa z dnia 5 lipca 2018 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1499 z późn. zm.).

[493] Ustawa z dnia 12 kwietnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1018 z późn. zm.).

[494] Ministerstwo Finansów, KAS rozbiła grupę podmiotów wystawiających puste faktury, https://www.gov.pl/web/kas/kas-rozbila-grupe-podmiotow-wystawiajacych-puste-faktury [Zugriff am 12.7.2024].

> Das Zoll- und Steueramt in Podlachien hat in Zusammenarbeit mit den STIR-Analysten der Abteilung für Kontrollüberwachung des polnischen Finanzministeriums ein Unternehmen identifiziert, das an einer Kette von Unternehmen beteiligt ist, die fiktive Rechnungen in Umlauf bringen. KAS blockierte etwa 338.000 PLN auf dem Bankkonto des Unternehmens, das im Mobiltelefonhandel tätig ist. Der geschätzte Schaden für den Fiskus, der durch die kriminellen Aktivitäten des Unternehmens entstanden ist, beläuft sich auf mindestens 765.000 PLN. **Polnisches Finanzministerium** (2019)[495].

[Bedeutung von STIR] Das oben beschriebene System zur Prüfung der Zahlungsströme stellt im Bereich des Kampfes gegen Karussellbetrug das Äquivalent der elektronischen Rechnungsstellung dar. Es gibt der KAS die Möglichkeit, auf verdächtige Transaktionen in Echtzeit zu reagieren, insbesondere durch[496]:

- Analysen der Zahlungsströme, die es ermöglichen, einen potenziellen Missing Trader zu identifizieren und ihn daran zu hindern, Gelder aus dem polnischen Bankensystem abzuziehen;
- Vergleich der übermittelten Berichte mit anderen Daten der KAS, einschließlich der JPK-VAT. Dies ermöglicht die Projektion von Lieferketten, wodurch die Verhinderung unrechtmäßiger Mehrwertsteuererstattungen an „Makler" verbessert wird.

Infolge der durchgeführten Maßnahmen werden Unternehmen, die am Karussellbetrug beteiligt sind, vom Markt ausgeschlossen. Dies wiederum verbessert die Position der ehrlichen Unternehmer und ermöglicht ihnen eine effizientere Geschäftstätigkeit.

> „Im Jahr 2020 wurden unter anderem anhand von Informationen über den Risikoindikator, die Konten geprüfter Unternehmen und die täglichen Transaktionsaufstellungen, die dem Leiter der KAS täglich zur Verfügung gestellt wurden, 102 Karussellbetrüge identifiziert, an denen etwa 647 Steuerpflichtigen beteiligt waren. Darüber hinaus wurden den Finanzämtern im Rahmen der Analyse der STIR im Jahr 2020 Informationen über 147.451 Bankkonten von Steuerpflichtigen mit Zahlungsrückständen zur Verfügung gestellt". **Polnisches Finanzministerium** (2021)[497].

[Nutzung von STIR] Seit 2019 wird STIR mit Daten von 614 Banken und SKOKs gespeist. In den ersten drei Jahren der Anwendung dieser Maßnahme haben die in den Analyseverfahren von STIR verarbeiteten Informationsressourcen stetig zugenommen[498]. Die Zahl der an STIR gemeldeten qualifizierten Unternehmen ist in zwei

[495] Ministerstwo Finansów, Podlaska KAS dzięki STIR ujawniła kolejny proceder wyłudzania VAT, https://www.gov.pl/web/kas/podlaska-kas-dzieki-stir-ujawnila-kolejny-proceder-wyludzania-vat [Zugriff am 12.7.2024].

[496] Ministerstwo Finansów, 4 lata działalności Ministerstwa Finansów 2015-2019, https://www.gov.pl/web/kas/podsumowujemy-4-lata-dzialalnosci-resortu-finansow-2015-2019 [Zugriff am 11.7.2024].

[497] Ministerstwo Finansów, Sprawozdanie za 2020 r. w zakresie przeciwdziałania wykorzystywaniu działalności banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi, Warszawa 2021; https://www.gov.pl/web/kas/struktury-stir [Zugriff am 11.7.2024].

[498] Ebd.

Jahren um 20% gestiegen, von 3,44 Millionen am 31.12.2018 auf 3,95 Millionen am 31.12.2019 und 4,17 Millionen Ende 2020. Auch die gemeldete Zahl der mit qualifizierten Unternehmen verbundenen Personen ist in ähnlichem Umfang gestiegen (4,61 Millionen Ende 2018, 5,47 Millionen Ende 2019 und schließlich 5,57 Millionen Ende 2020). Die Zahl der an STIR gemeldeten Verrechnungskonten stieg innerhalb von zwei Jahren um etwa 64%, von 11,56 Millionen im Jahr 2018 über 15,74 Millionen im Jahr 2019 auf 18,93 Millionen im Jahr 2020.

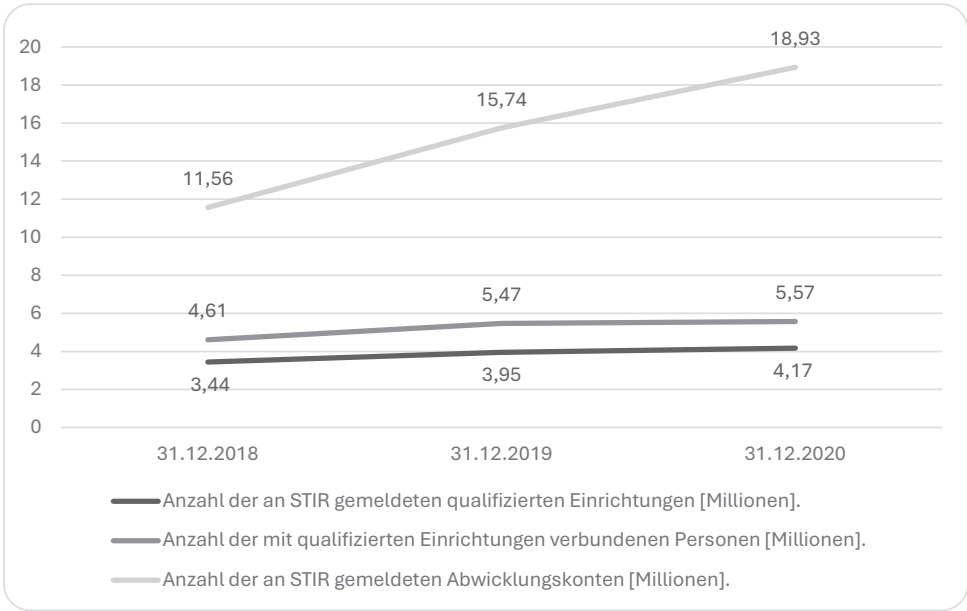


Abbildung 42: Umfang der mit STIR durchgeführten Analysen

Quelle: Daten des Finanzministeriums.

Die Zahl der zu analysierenden Banktransaktionen stieg sogar um 80 Prozent, von rund 8.525 Millionen im Jahr 2018 über rund 11.537 Millionen im Jahr 2019 auf rund 15.406 Millionen im Jahr 2020. Als Ergebnis der STIR-Analysen wurden bereits im ersten Funktionsjahr 29.000 Unternehmen aufgedeckt, die zu Hochrisikogruppen gehören, für die die polnische Finanzverwaltung weitere Analyse- und Kontrollmaßnahmen durchführte. Innerhalb von zwei Jahren hat sich die Zahl der von STIR als „riskant" eingestuften Unternehmen fast verdreifacht - auf 58 000 im Jahr 2019 und sogar 81 000 im Jahr 2020[499].

[499] Wie bereits erwähnt, stieg der Wert der mit STIR aufgedeckten Steuerhinterziehung in den Jahren 2018-2020 deutlich an, während der mit JPK_VAT ermittelte und zur Überprüfung vorgelegte Mehrwertsteuerbetrag sinkt. Daher ist an dieser Stelle der Unterschied zwischen den STIR- und JPK_VAT-Analysen hervorzuheben. Die STIR-Analysen betreffen die Kassenseite des Umsatzes, werden in Echtzeit durchgeführt und haben *Ex-ante-Charakter*, d. h. sie dienen nicht der Suche nach Verbindungen zwischen dem verschwundenen Steuerpflichtigen, der dem Fiskus bereits bekannt ist, und dem Makler, sondern der Feststellung von Umsätzen, die die Merkmale eines fiktiven Umsatzes erfüllen. Die JPK_VAT-Analysen sind

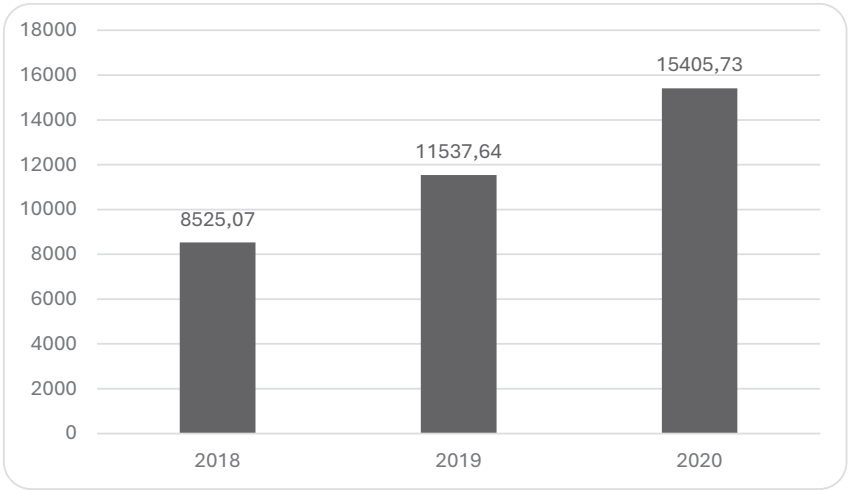


Abbildung 43: Anzahl der an STIR gemeldeten Transaktionen [Mio.]

Quelle: Daten des Finanzministeriums.

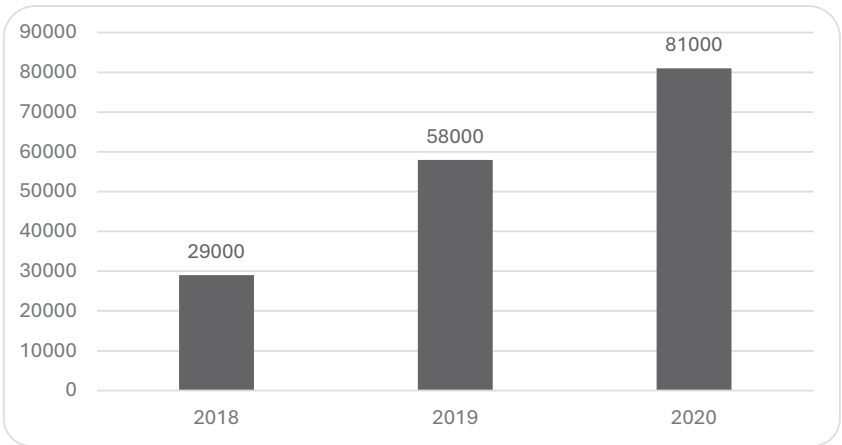


Abbildung 44: Anzahl der in höhere Risikogruppen eingestuften Steuerpflichtigen

Quelle: Daten des Finanzministeriums.

aufgrund ihres *Ex-post-Charakters* effektiver, d. h. sie kombinieren das Wissen analog zur STIR-Untersuchung über die als fiktiv identifizierten Umsätze mit einem weiteren Element - dem Wissen, das sich aus der vorherigen Identifizierung des Missing Traders ergibt. Beginnend mit ihm, ist es anhand der Informationen über die gemeldeten Beziehungsketten möglich, Umsätze als fiktiv einzustufen und einen „Makler" zu identifizieren. *Ex-post-Analysen* charakterisieren sich also durch größere Genauigkeit, werden aber relativ spät durchgeführt und damit nicht so effektiv in der Verhinderung von unrechtmäßigen Mehrwertsteuererstattungen wie die *Ex-ante-Analysen.* Diese mögen weniger präzis sein, aber ermöglichen es, die Steuerkriminellen zu identifizieren, bevor sie vom Markt verschwinden, und damit größere Verluste für den Haushalt zu verhindern.

Zwischen 2018 und 2020 hat die polnische Steuerverwaltung intensiv von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, Banken und SKOKs aufzufordern, ihr zusätzliche Informationen über qualifizierte Unternehmen zu liefern (Art. 119zs AO-PL). Die Zahl der Anfragen an Banken im Rahmen des STIR www(ognivo) lag Ende 2018 bereits bei 3.813. Innerhalb von zwei Jahren hat sich diese Zahl fast verdreifacht, von 8.808 Ende 2019 auf 10.005 Ende 2020. Im selben Zeitraum wurden 21 Banken wegen Nichteinhaltung der STIR-Verpflichtungen überprüft: eine im Jahr 2018, neun im Jahr 2019 und weitere 11 im Jahr 2020[500].

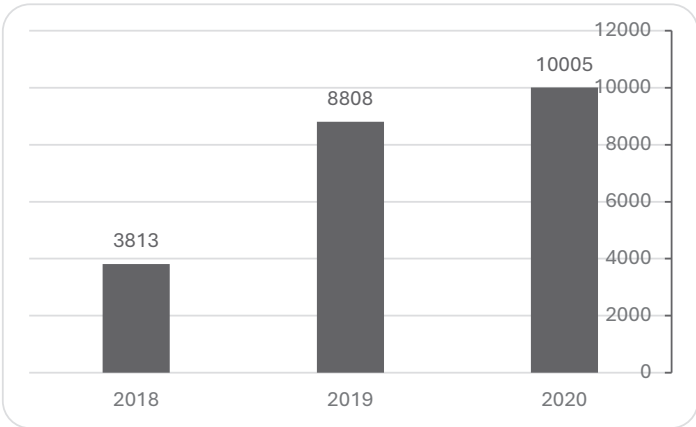


Abbildung 45: Zahl der Anfragen an Banken im Rahmen von STIR www(ognivo)

Quelle: Daten des Finanzministeriums.

In den ersten drei Jahren des Bestehens von STIR stieg die Zahl der Kontosperren an. Zwischen 2018 und 2020 hat sie sich fast verneunfacht - von 23 im Jahr 2018 über 120 im Jahr 2019 auf 196 im Jahr 2020. Jede vorgenommene Sperrung umfasste grundsätzlich mehrere Bankkonten, die vom Steuerpflichtigen genutzt wurden. Die Zahl der gesperrten Bankkonten stieg innerhalb von drei Jahren fast um das 25-fache - von 41 im Jahr 2018 über 566 im Jahr 2019 auf 1020 im Jahr 2020[501].

[500] Deloitte, System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej (STIR), https://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/tax/articles/podatki-w-branzy-finansowej-komentarze-ekspertow/system-teleinformatyczny-izby-rozliczeniowej-STIR.html [Zugriff am 11.7.2024].

[501] Die in der STIR-Verordnung vorgesehene Kontosperrung ist äußerst invasiv und sollte nur sehr sparsam eingesetzt werden. Die Anwendung dieser Maßnahme, die es unmöglich macht, Zahlungen gegenüber Geschäftspartnern zu leisten, schließt das betroffene Unternehmen praktisch von seiner operativen Tätigkeit aus, was bei Aufrechterhaltung der Blockade zur Insolvenz führen kann. Dieses Instrument sollte nur in Bezug auf Unternehmen eingesetzt werden, bei denen die begründete Gefahr besteht, dass sie mit den auf dem Konto angesammelten Mitteln „verschwinden". Im Falle des Karussellbetrugs gilt dies für den Missing Trader und den Makler, der eine unrechtmäßige Mehrwertsteuererstattung erhalten hat. Als Ergebnis der STIR-Analysen wurden der Verwaltung im Jahr 2020 etwa 81.000 „verdächtige" Unternehmen gemeldet, darunter potenzielle Missing Traders, Zwischenhändler und Makler. Die genannten Ergebnisse wurden dann mit Informationen abgeglichen, die der polnischen Steuerverwaltung aus anderen Quellen vorlagen (einschließlich Daten aus JPK-VAT und Online-Registrierkassen). Bei etwa 10.000 Unternehmen forderte die polnische Steuerverwaltung zusätzliche Informationen von Banken an, um die Rolle der Unter-

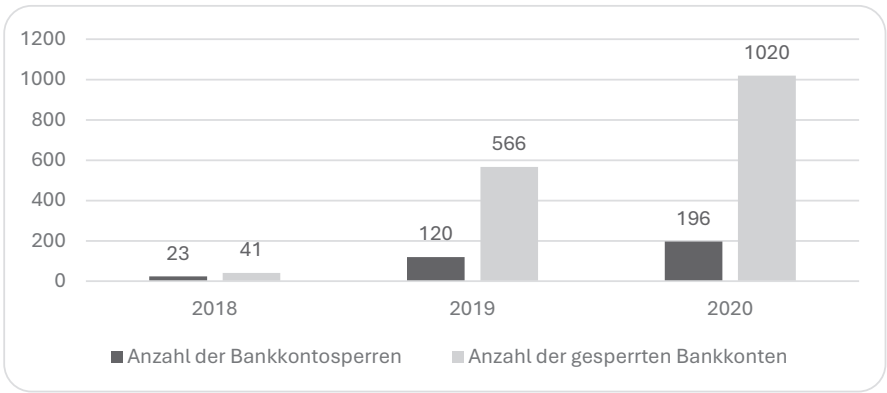


Abbildung 46: Sperrung von Bankkonten 2018-2020

Quelle: Daten des Finanzministeriums.

Insgesamt wurden mehr als 176 Millionen PLN auf gesperrten Konten „eingefroren": 10,23 Millionen im Jahr 2018, 69,7 Millionen im Jahr 2019 und 96,1 Millionen PLN im Jahr 2020. Der Wert der mithilfe von STIR aufgedeckten Verluste für den Haushalt hat sich innerhalb von drei Jahren verfünffacht: von 132,18 Millionen im Jahr 2018 über 591,5 Millionen im Jahr 2019 auf 660,9 Millionen im Jahr 2020[502]. In den ersten drei Jahren des Bestehens von STIR machten die auf den Konten von Kriminellen gesperrten

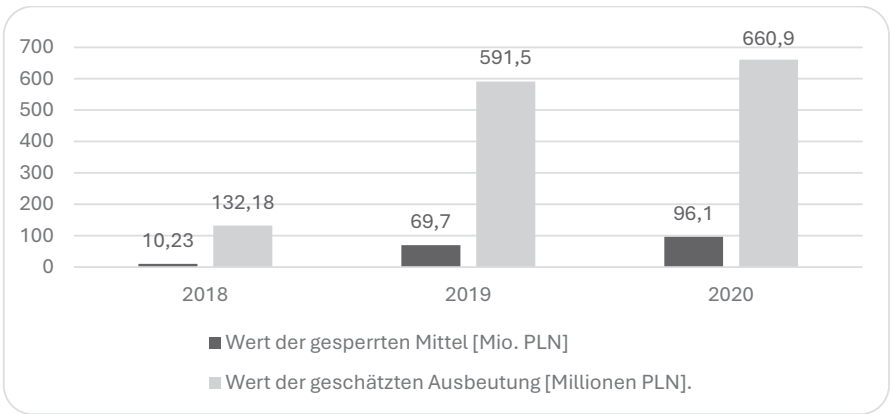


Abbildung 47: Sperrung von Bankkonten 2018-2020 [Wert]

Quelle: Daten des Finanzministeriums.

nehmen in den fiktiven Lieferketten zu bestätigen. Die angegebenen Maßnahmen führten zur Sperrung von 1020 Konten bei 196 Unternehmen, die von der Steuerverwaltung als potenzielle Missing Trader oder Makler identifiziert wurden.

[502] Die angegebenen Steigerungen sind sowohl durch die Verbesserung der Effektivität der für die STIR-Analyse verwendeten Algorithmen im Vergleich zum Vorjahr als auch durch die Tatsache gerechtfertigt, dass im ersten Jahr die Analyse erst im zweiten Quartal begann. Ihr Umfang nahm zu, als mehr Unternehmen des Finanzsektors verpflichtet wurden, die über sie fließende Finanzströme zu melden.

Beträge nur einen Bruchteil der aufgedeckten Fälle aus. Der angegebene Anteil stieg jedoch an, sie verdoppelte sich in den drei Jahren, von rund 8% im Jahr 2018 über 12% im Jahr 2019 auf rund 15% im Jahr 2020. Allein im Jahr 2020 wurden 102 Karussellbetrüge identifiziert, an denen etwa 647 Einrichtungen beteiligt waren, und zwar dank der Nutzung der täglichen Informationen, die dem Leiter der KAS über den Risikoindikator, die Konten der qualifizierten Einrichtungen und die täglichen Transaktionsaufstellungen zur Verfügung gestellt wurden. Darüber hinaus wurden im Rahmen der Analyse der STIR-Ressourcen - im Jahr 2020 - Informationen über 147.451 Bankkonten von Unternehmen mit Zahlungsrückständen an die Finanzämter übermittelt[503].

Insgesamt wurden zwischen 2018 und 2022 4.035 Bankkonten von 865 Unternehmen gesperrt. Der Betrag der gesperrten Gelder belief sich auf 354,4 Mio. PLN, der geschätzte Verlust auf 2,2 Mrd. PLN[504]. Im Jahr 2023 stieg die Zahl der mittels STIR gesperrten Bankkonten im Vergleich zu 2022 um 4,4 Prozent. Der Gesamtbetrag der gesperrten Mittel stieg im Vergleich zum Vorjahr um mehr als 14 Prozent auf 88,5 Mio. PLN[505]. Im Jahr 2023 betrug die geschätzte Einnahmeverluste des Staatshaushalts 287,6 Mio. PLN. Das sind 1,3 Prozent weniger als im Jahr 2022 (291,3 Mio. PLN)[506].

> „Mitte April [2024] nahmen Beamte der KAS drei Personen im Zusammenhang mit Mehrwertsteuerbetrug fest. Den Verhafteten wurde vorgeworfen, eine organisierte kriminelle Gruppe angeführt und an ihr teilgenommen zu haben sowie falsche Rechnungen für die Mehrwertsteuer im Zusammenhang mit der Untervermietung von Arbeitsleistungen an Ausländer ausgestellt und verwendet zu haben. Der Gesamtwert der in Umlauf gebrachten „fiktiven" Rechnungen beläuft sich auf fast 125 Mio. PLN. Es wurde festgestellt, dass dem Fiskus durch die kriminellen Handlungen über 16 Mio. PLN entgangen sein könnten. Ein Betrag von 6,8 Mio. PLN wurde auf den Bankkonten der mit der kriminellen Gruppe verbundenen Personen im Rahmen des STIR-Verfahrens gesperrt." Regionale Staatsanwaltschaft in Poznań (2024)[507].

[Klage gegen die Kontosperrung] Es ist erwähnenswert, dass bereits in den ersten drei Jahren der STIR-Analyse die Typisierung der zu sperrenden Konten sehr präzi-

[503] Ministerstwo Finansów, Sprawozdanie w zakresie przeciwdziałania wykorzystywaniu działalności banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi za rok 2020, Warszawa 2021 r., https://www.gov.pl/web/kas/struktury-stir [Zugriff am 11.7.2024].

[504] Ministerstwo Finansów, Skąd miliardy do budżetu, https://www.podatki.gov.pl/skad-miliardy-do-budzetu/ [Zugriff am 11.7.2024].

[505] InteriaBusiness, Skarbówka na łowach. W 2023 r. zablokowała blisko 1,2 tys. rachunków bankowych, https://biznes.interia.pl/gospodarka/news-skarbowka-na-lowach-w-2023-r-zablokowala-blisko-1-2-tys-rach,nId,7313211#utm_source=paste&utm_medium=paste&utm_campaign=firefox [Zugriff am 11.7.2024].

[506] Zum Jahreswechsel 2023/2024 ist ein Rückgang der Intensität der Kontosperrungen zu verzeichnen, was durch Änderung der Philosophie der Nutzung des genannten Tools nach der Parlamentswahlen im Herbst 2023 erklärt werden kann. Nach Angaben des Finanzministeriums vom 13. Februar 2025 sank die Zahl der Steuerpflichtigen, die von der Kontosperrung betroffen wurden, im Jahresvergleich um etwa 20% (von 315 auf 258) und der Wert der gesperrten Gelder um etwa 15% (von 80,38 Mio. PLN im Jahr 2023 auf 68,83 Mio. PLN im Jahr 2024); Ministerstwo Finansów, Informacja publiczna BMI1.0123.550.2025, https://x.com/AgataJagodzisk1/status/1891145088492798456 [Zugriff am 20.02.2025].

[507] Prokuratura Okręgowa w Poznaniu, Śledztwo w sprawie wystawiania fałszywych faktur i wyłudzenia podatku, https://www.gov.pl/web/po-poznan/falszywe-faktury-i-wyludzenie-vatu [Zugriff am 11.07.2024].

se war. Allein im Jahr 2020 wurde für jedes der 1020 gesperrten Bankkonten der ursprüngliche Grund für die Sperrung bestätigt. Dies führte in jedem dieser Fälle zu einer Verlängerung der Sperrfrist um 3 Monate. Von den 196 Sperrungen im Jahr 2020 wurden in etwa einem Drittel der Fälle (68) Klagen gegen die Entscheidungen zur Verlängerung der Sperrungen eingereicht. In 2. Instanz wurde die Entscheidung der ersten Instanz nur in drei Fällen aufgehoben (d.h. bei ca. 1,5% der Sperren und ca. 4% der eingereichten Klagen). Wegen für sie nachteiliger Entscheidungen reichten Steuerpflichtige im Jahr 2020 49 Beschwerden beim Wojewodschaftsverwaltungsgericht (pol. *Wojewódzki Sąd Administracyjny*, WSA) ein, von denen das Gericht die angefochtenen Entscheidungen nur in 8 Fällen aufhob (bei etwa 4% der Sperrungen und 16 % der Beschwerden). Das bedeutet, dass die Gerichte in der überwiegenden Mehrheit der Fälle die die Sperrung von Bankkonten als korrekt beurteilen. Von 196 Sperrungen im Jahr 2020 wurde die Entscheidung der polnischen Steuerverwaltung nur in 11 Fällen geändert (3 in Verfahren in zweiter Instanz und weitere 8 aufgrund von Entscheidungen des Wojewodschaftsverwaltungsgerichts). Das bedeutet, dass mehr als 96% der Entscheidungen zur Verlängerung der Sperrung in Kraft blieben.

2.2.4. Online-Registrierkassen

[Arbeitsweise von Online-Registrierkassen] Das Online-Registrierungssystem für Verkäufe ist neben JPK ein weiteres ergänzendes Instrument zur Verringerung der Mehrwertsteuerlücke. Es zielt vor allem darauf ab, den grauen Markt im Einzelhandel zu reduzieren, erschwert aber auch Geldwäsche von Mitteln aus dem Karussellbetrug[508]. Die Geräte (so genannte Online-Kassen[509]) ermöglichen die Übermittlung von Daten über die in den Kassen erfassten Verkäufe an ein IKT-System, das von der KAS betrieben wird. Dieses System empfängt und sammelt die Daten aus der Registrierkassen zu Analyse- und Kontrollzwecken. Die Daten aus den Online-Kassen enthalten alle Informationen aus den Quittungen, wie z. B. die Steueridentifikationsnummer des Steuerpflichtigen und Adressangaben, die Steuerbemessungsgrundlage, den Steuerbetrag, den Mehrwertsteuersatz, die Art der veräußerten Waren oder erbrachten Dienstleistungen, das Datum und die Uhrzeit des Verkaufs. Diese Daten werden direkt, automatisch und in Echtzeit an den Datenbank von KAS übermittelt[510]. Die von der Online-Kasse ausgestellten Quittungen können dem Käufer in Papier- und elektronischer Form übermittelt werden[511].

---

[508] Ministerstwo Finansów, Kasy online – informacje, https://www.podatki.gov.pl/vat/kasy-rejestrujace/kasy-online-informacje/ [Zugriff am 12.7.2024].

[509] Das UStG-PL verpflichtet Unternehmen generell, Aufzeichnungen über Verkäufe an Verbraucher und Pauschallandwirte unter Verwendung von Registrierkassen zu führen (Art. 111 Abs. 1 UStG-PL). Subjektive und objektive Ausnahmen sind in der entsprechenden Verordnung des Finanzministers bestimmt; Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 listopada 2023 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. poz. 2605).

[510] Ministerstwo Finansów, Broszura informacyjna zmiany w kasach rejestrujących od 1 maja 2019 r. – Kasy on-line, https://www.podatki.gov.pl/media/4661/broszura-kasy-on-line.pdf [Zugriff am 12.7.2024].

[511] Eine elektronische Quittung (pol. E-Paragon) ist ein elektronisches Steuerdokument, das die traditionelle Papierquittung ersetzt (die Verpflichtung zur Ausstellung einer Quittung ist in Art. 111 Abs. 3a Nr. 1 UStG-PL geregelt). Er wird von der Online-Registrierkasse ausgestellt und dann an die CRK gesendet. Die elektronische Quittung hat die gleiche Beweiskraft wie ein Papierdokument und wird von der Steuerver-

[Online-Registrierkassen und die Bekämpfung der Schattenwirtschaft] Durch die Meldung der vom Unternehmer getätigten Umsätze sind Online-Registrierkassen ein wichtiges Instrument zur Bekämpfung der Schattenwirtschaft. Dank der geografischen Berichte, die auf der Grundlage der von ihnen erfassten Daten von der polnischen Steuerverwaltung erstellt werden, ist es möglich, die im gleichen Zeitraum (Tage, Stunden) an ausgewählten Orten (z. B. in Gaststätten in derselben Straße) erzielten Umsätze zu vergleichen. Die Entdeckung von Diskrepanzen in der Höhe oder Intensität der Umsatzerfassung ist für die Steuerbehörden ein Anstoß, Maßnahmen zur Überprüfung der steuerlichen Zuverlässigkeit der Unternehmer zu ergreifen. Die festgestellten „Anomalien" können darauf zurückzuführen sein, dass ein Teil des erzielten Umsatzes an der Kasse nicht erfasst wurde[512].

[Online-Registrierkassen und die Kampagne gegen Karussellbetrug] Online-Registrierkassen sind auch ein wertvolles Instrument zur Bekämpfung des Missing-Trader-Betrugs. Sie werden zur Aufdeckung folgender Straftaten eingesetzt:

1) „Waschen" von betrügerischen Erträgen durch die Angabe fiktiver Umsätze durch auf dem Markt tätige Unternehmen;

2) Versuche der „Liquidation" von „After-Market"-Waren, d. h. ihr schneller Verkauf vor dem „Verschwinden" des Steuerpflichtigen vom Markt, der (aufgrund des Zeitdrucks) zu einem Preis erfolgt, der oft erheblich von ihrem Marktwert abweicht.

Die Aufdeckung der genannten Praktiken ermöglicht es den Steuerbehörden, den zukünftigen „Missing Trader" zu identifizieren, noch bevor er eine Straftat begeht, und erleichtert es, die aus illegalen Quellen stammende Gelder zu identifizieren.

[Verwendung von Online-Registrierkassen in OECD-Ländern] Die Verwendung von Online-Kassen zur Identifizierung von Unternehmen, die von Steuerkriminellen kontrolliert werden, wird unter anderem von der OECD empfohlen. Während derzeit mehr als ein Drittel der OECD-Länder[513], in denen die Mehrwertsteuer erhoben wird, spezifische Anforderungen an Lieferanten zur Verwendung von elektronischen Registrierkassen eingeführt hat (16 von 37) [514], verlangen nur sechs von ihnen die systematische, automatische Übermittlung solcher Daten an die Steuerbehörden[515], und die vier am weitesten fortgeschrittenen, darunter Polen, wenden eine technische Lösung an, die die angegebene Übermittlung über ein Online-Modul praktisch in Echtzeit ermöglicht.[516],

[Empfehlungen für Polen] Bis 2019 waren Informationen über Registrierkassen und deren Anzahl nur bei den lokalen Finanzämtern verfügbar. Es gab keine zentrale

waltung anerkannt. Wichtig ist, dass im Falle von E-Quittungen mit Zustimmung des Verbrauchers kein Ausdruck erforderlich ist (§ 22 Rozporządzenia Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z dnia 12 września 2021 r. w sprawie wymagań technicznych dla kas rejestrujących, Dz. U. poz. 1759 z późn. zm.).

[512] Eine zu beobachtende Praxis auf dem Markt ist die fehlende Registrierung von Umsätzen und die Ausstellung von „Pseudo-Quittungen" (sog. „Kellnerquittungen", pol. „paragony kelnerskie") an Verbraucher, eine selektive Registrierung oder die Einschränkung der Umsatzregistrierung nach den Arbeitszeiten von Finanzbehörden. Zu diesem Thema ausführlich z. B. Ministerstwo Finansów, Ostrzeżenie przed konsekwencjami wydawania tzw. rachunku lub paragonu kelnerskiego zamiast paragonu fiskalnego, https://tiny.pl/d42cr [Zugriff am 11.7.2024].

[513] OECD, Taxation Trends 2022.

[514] Belgien, Costa Rica, Frankreich, Griechenland, Israel, Italien, Korea, Lettland, Norwegen, Österreich, Polen, Schweden, Slowakei, Slowenien, Tschechische Republik und Ungarn.

[515] Griechenland, Israel, Südkorea, die Slowakische Republik, Slowenien und Italien.

[516] Südkorea, Slowakei, Slowenien und Polen.

elektronische Datenbank mit Informationen über die Art der von den Unternehmern verwendeten Registrierkassen. Die in den Registrierkassen aufgezeichneten Daten waren den Behörden nur bei Kontrollen zugänglich. Der Beamte, der die Kontrolle durchführte, konnte sich mit ihnen vertraut machen, indem er die Aufzeichnungen manuell vom Datenträger der Registrierkasse herunterlud (wenn der Unternehmer eine elektronische Registrierkasse verwendet), in vielen Fällen jedoch nur durch das Lesen der Papierkopien der Belege (wenn der Unternehmer eine Registrierkasse mit Papieraufzeichnungen verwendete). *Big-Data-Analysen* der mit den Registrierkassen erhobenen Daten waren daher ebenfalls nicht möglich.

Diese Situation wurde insbesondere vom United Nations Global Compact Network Poland kritisiert. In seinen zyklisch veröffentlichten Analysen zur Bekämpfung der Schattenwirtschaft wies es auf die dringende Notwendigkeit hin, in Polen technologische Maßnahmen einzuführen, die der Steuerverwaltung die Möglichkeit geben, die mit Hilfe von Steuerkassen registrierten Umsätze automatisch zu analysieren[517]. Online-Kassen wurden als ein empfohlenes Instrument genannt. Die Daten aller im Lande tätigen Registrierkassen sollten in Echtzeit (zum Zeitpunkt der Registrierung in der Registrierkasse, also standardmäßig zum Zeitpunkt der Transaktion) an eine zentrale Datenbank bei der polnischen Steuerverwaltung übermittelt werden. Dort sollten sie wiederum einer *Big-Data-Analyse* unterzogen werden und ihre Ergebnisse sollten den lokalen Finanzämter zu Kontrollzwecken weitergegeben werden[518].

[Rechtsvorschriften zu Online-Registrierkassen in Polen] Um ein System für die zentrale Meldung von Transaktionen einzurichten, hat der Finanzminister ein Projekt mit dem Titel „Zentrale Datenbank des Einzelhandels" (pol. *Centralne Repozytorium Danych o Sprzedaży Detalicznej*, CR) ins Leben gerufen. Am 5. April 2018[519] nahm die polnische Regierung einen vom Finanzminister vorgelegten Gesetzentwurf zur Änderung des UStG-PL an, der einen Zeitplan für die Einführung von Online-Kassen in Polen enthielt[520]. Die angegebene Änderung trat am 1. Mai 2019 in Kraft[521].

[Steuervergünstigung für Online-Registrierkassen] Das Gesetz sah die schrittweise Einbeziehung mehrerer Kategorien von Steuerpflichtigen in die Verpflichtung zur Besteuerung mit Hilfe von Online- Registrierkassen vor, beginnend mit Einrichtungen, die in „sensiblen" Branchen tätig sind, d. h. besonders anfällig für Aktivitäten auf dem grauen Markt und Versuche der „Geldwäsche". Um die Anschaffung von Online-Re-

[517] Global Compact Network Poland, Przeciwdziałanie Szarej Strefie w Polsce 2015/16, https://mf-arch2.mf.gov.pl/documents/764034/5123644/20160407_GCNP_raport_szara_strefa.pdf [Zugriff: 12.7.2024]. Die in dem Dokument genannten Empfehlungen wurden in späteren Ausgaben der Studie wiederholt, darunter Global Compact Network Poland, Przeciwdziałanie Szarej Strefie w Polsce 2018/19,, https://ungc.org.pl/wp-content/uploads/2021/04/raport-SZARA_STREFA_wwww.pdf [Zugriff am 12.7.2024].

[518] Eine Zusammenfassung des mehrjährigen *Programms zur Bekämpfung der Schattenwirtschaft 2014-2020* (pol. Program przeciwdziałania szarej strefie 2014-2020) wurde in einem im Februar 2023 veröffentlichten Bericht vorgestellt: Global Compact Network Poland, Przeciwdziałanie szarej strefie w latach 2014-2022, https://ungc.org.pl/przeciwdzialanie-szarej-strefie-w-latach-2014-2022/ [Zugriff am 11.7.2024].

[519] Ministerstwo Finansów, Kasy online – informacje, https://www.podatki.gov.pl/vat/kasy-rejestrujace/kasy-online-informacje/ [Zugriff am 12.7.2024].

[520] Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy Prawo o miarach, https://www.gov.pl/web/premier/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-podatku-od-towarow-i-uslug-oraz-ustawy-prawo-o-miarach [Zugriff am 12.7.2024].

[521] Ustawa z dnia 15 marca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo o miarach (Dz. U. poz. 675 z późn. zm.).

gistrierkassen auch für Steuerpflichtige zu fördern, die nicht verpflichtet waren, sie zu nutzen, wurde ein Freibetrag für die Anschaffung einer Online-Kasse eingeführt (Art. 111 Abs. 4 UStG-PL). Unternehmer, die eine Online-Registrierkassen kaufen und sie innerhalb von sechs Monaten ab dem Datum, an dem sie mit der Aufzeichnung der Verkäufe begonnen haben, in Betrieb nehmen, können eine Ermäßigung für den Kauf der Kasse erhalten. Dies gilt sowohl für mehrwertsteuerpflichtige Unternehmer (aktive Steuerpflichtige) als auch für solche, die von dieser Verpflichtung befreit sind. Die Ermäßigung wird gewährt, indem 1) der Betrag, der für den Kauf einer Online-Registrierkassen ausgegeben wurde, in der Umsatzsteuererklärung abgezogen wird oder 2) der Betrag, der für den Kauf einer Online-Registrierkasse ausgegeben wurde, vom Finanzamt für mehrwertsteuerbefreite Unternehmen erstattet wird. Die Ermäßigung für den Kauf einer Online-Registrierkasse beträgt 90% ihres Nettopreises, jedoch nicht mehr als 700 PLN. Im Falle der Aufzeichnung von Verkäufen mit Hilfe mehrerer Online-Registrierkasse wird die Ermäßigung für den Kauf jeder einzelnen Kasse gewährt. Um in den Genuss der Ermäßigung zu kommen, muss spätestens innerhalb von sechs Monaten nach Beginn der Aufzeichnung der Verkäufe mit der Verwendung jeder Registrierkasse in jeder Verkaufsstelle begonnen werden. Um den Unternehmern die Inanspruchnahme der genannten Ermäßigung zu erleichtern, hat das Finanzministerium am 11. Juli 2019 einen Mehrwertsteuer-Anwendungserlass herausgegeben, in denen es für die Steuerverwaltung die Auslegung der genannten Vorschriften erläutert[522].

[Virtuelle Registrierkassen] Ein spezifisches Instrument zur Verringerung der Kosten für die Installation einer Online-Registrierkasse ist die Berechtigung der Steuerpflichtigen, eine Registrierkasse in Form einer Applikation zu nutzen, die auf einem ihnen gehörenden Mobilgerät (z. B. einem Tablet oder Mobiltelefon) installiert ist. Die Online-Kasse ohne das kostspielige Hardware-Modul wurde der ersten Gruppe von Steuerpflichtigen ab dem 1. Juni 2020 auf Pilotbasis zur Verfügung gestellt. Die Nutzung dieser Art von Registrierkassen wurde für Steuerpflichtige aus dem Verkehrs-, Hotel- und Gaststättengewerbe sowie beim Verkauf von Kohlenstoffprodukten ermöglicht[523]. Das Transportgewerbe profitierte am schnellsten von dieser neuen Möglichkeit. Am 22. Dezember 2020 wurde die für das Unternehmen Bolt[524] vorbereitete Anwendung als erste zertifiziert, während am 28. Dezember 2020 eine Registrierkasse für das Unternehmen Uber[525] auf dem Markt zugelassen wurde.

Aufgrund festgestellter Unregelmäßigkeiten bei der Höhe der mit Selbstbedienungsautomaten in Autowaschanlagen erklärten Umsätze hat das polnische Finanzministerium beschlossen, die subjektive Steuerbefreiung von Registrierkassen[526] für diese Art von

[522] Ministerstwo Finansów, Objaśnienia podatkowe z 11 lipca 2019 r. Ulga na zakup kas rejestrujących on-line, https://www.podatki.gov.pl/media/5129/obja%C5%9Bnienia-podatkowe-z-11-lipca-2019-r-ulga-na-zakup-kas-rejestruj%C4%85cych-on-line.pdf [Zugriff am 11.7.2024].

[523] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 maja 2020 r. w sprawie grup podatników lub rodzajów czynności, w odniesieniu do których możliwe jest używanie kas rejestrujących mających postać oprogramowania (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2268).

[524] BoltBlog, eKasa Bolt uzyskała homologację GUM jako pierwsza w Polsce. Oto, co musisz wiedzieć, https://blog.bolt.eu/pl/ekasa-bolt-uzyskala-homologacje-gum/ [Zugriff am 11.7.2024].

[525] My Company Polska, Uber otrzymuje certyfikację na wirtualną kasę fiskalną, https://mycompanypolska.pl/artykul/uber-otrzymuje-certyfikacje-na-wirtualna-kase-fiskalna/5937 [Zugriff am 11.7.2024].

[526] Steuerpflichtigen, deren Umsatz aus Verkäufen an natürliche Personen und Landwirte im Vorjahr 20.000 PLN (ca. 4.878 EUR) nicht überstieg, sind von der Pflicht zur Erfassung von Verkäufen mittels Re-

Dienstleistungen ab dem 1. Februar 2023 auszuschließen[527]. Neue Technologien haben es möglich gemacht, auch in dieser Branche Online-Registrierkassen einzuführen. Um den Dienstleistern, die mit kundenbedienten (unbemannten) Geräten arbeiten, die Anpassung an die Veränderungen zu erleichtern, wurde für diese Branche die Möglichkeit eröffnet, Online-Kassen in Form von virtuellen Anwendungen einzusetzen. Ende 2023 waren mehr als 22.000 virtuelle Registrierkassen für Autowaschanlagen registriert.

[Zeitplan für die obligatorische Einführung von Online-Registrierkassen] Die erste Gruppe von Unternehmen wurde verpflichtet, ab dem 1. Januar 2020 Online-Kassen zu verwenden. Die Verpflichtung umfasste folgende Branchen:

1) Erbringung von Reparaturdienstleistungen für Kraftfahrzeuge und Mopeds, einschließlich der Reparatur, Montage, Runderneuerung und Wiederaufbereitung von Reifen sowie des Austauschs von Reifen oder Rädern für Kraftfahrzeuge und Mopeds;
2) Verkauf von Benzin, Diesel und Gas für Verbrennungsmotoren.

Aufgrund des Ausbruchs der Pandemie hat das Finanzministerium den Erwartungen der Unternehmer entsprochen und die Verpflichtung zur Einführung von Online-Registrierkassen für weitere Branchen verschoben[528]. Ab dem 1. Januar 2021 wurde die Verpflichtung zur Verwendung von Online- Registrierkassen auf das Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe, den Verkauf von Kohle, Briketts und ähnlichen festen Brennstoffen für Heizzwecke ausgeweitet. Ab dem 1. Juli 2021 wurden dazu auch Unternehmen verpflichtet, die Kosmetik- und Friseurdienstleistungen, medizinische Dienstleistungen von Ärzten und Zahnärzten, juristische Dienstleistungen sowie Bau- und Fitness-Dienstleistungen anbieten. Es wurden zwar keine weiteren Branchen genannt, die von der Pflicht zur Verwendung von Online- Registrierkassen betroffen sind, aber es wurden Fristen eingeführt, nach denen es nicht mehr möglich sein wird, Registrierkassen mit elektronischer oder Papieraufzeichnung zu kaufen. Steuerpflichtige können nach dem 31. August 2019 keine Registrierkasse mit Aufzeichnung in Papierform und nach dem 31. Dezember 2022 keine Registrierkasse mit elektronischer Aufzeichnung mehr kaufen. Ausgenommen sind Registrierkassen mit besonderer Verwendung, die unter anderem in Apotheken, Taxis und Verkaufsautomaten eingesetzt werden. Für diese können die Unternehmer bis zum 31. Dezember 2023 eine Bestätigung über die Erfüllung der Funktionen, Kriterien und technischen Bedingungen erhalten (Art. 145a Abs. 7 UStG-PL).

[Nutzung von Online- Registrierkassen in Polen] Die Zahl der in das Zentrale Kassenregister (pol. *Centralne Repozytorium Kas*, CRK) hochgeladenen Belege nimmt stetig zu. Zwischen 2019 und 2021 hat sie sich mehr als verfünfzehnfacht - von mehr als 326 Millionen hochgeladenen Belegen zwischen Mai und Dezember 2019 über mehr als 2,4 Milliarden hochgeladene Belege im Jahr 2020 auf fast 5 Milliarden hochgelade-

gistrierkasse befreit, § 3, Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2024 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących, Dz.U. z 2024 r. poz. 1902.

[527] Die Befreiung von der Pflicht zum Einsatz von Registrierkassen gilt nicht für das Waschen und Reinigen von Fahrzeugen und ähnliche Dienstleistungen (PKWiU 45.20.30.0), auch unter Verwendung von kundenbedienten Geräten, die in einem unbemannten System die Zahlung in Münzen oder Banknoten oder in anderer Form annehmen (bargeldlos) - § 4 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. m der entsprechenden Verordnung; Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 listopada 2023 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. poz. 2605).

[528] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 czerwca 2020 r. w sprawie przedłużenia terminów prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii (Dz. U. poz. 1059).

ne Belege im Jahr 2021. Auch der Anteil der Online-Kassen an der Zahl der in Betrieb befindlichen Kassen wächst. Zwischen 2019 und 2022 stieg er von rund 6% im Jahr 2019 (rund 147.000 Online-Registrierkassen gegenüber fast 2,2 Millionen Registrierkassen anderer Art) auf rund 35% im Jahr 2022 (mehr als 885.000 Online-Registrierkassen gegenüber mehr als 1,6 Millionen Registrierkassen anderer Art). Damit versechsfachte sich die Anzahl der auf dem Markt betriebenen Online-Kassen zwischen 2019 und 2022, während die Zahl der Registrierkassen anderer Art um rund 22% zurückgeht. Im Mai 2023 wurde die einmillionste Online-Registrierkasse in Gang gesetzt, fast vier Jahre nach der Einführung des neuen Kassentyps auf dem polnischen Markt. In den ersten Monaten des Jahres 2023 wurden täglich durchschnittlich 25 Millionen Transaktionen an Online-Kassen registriert[529].

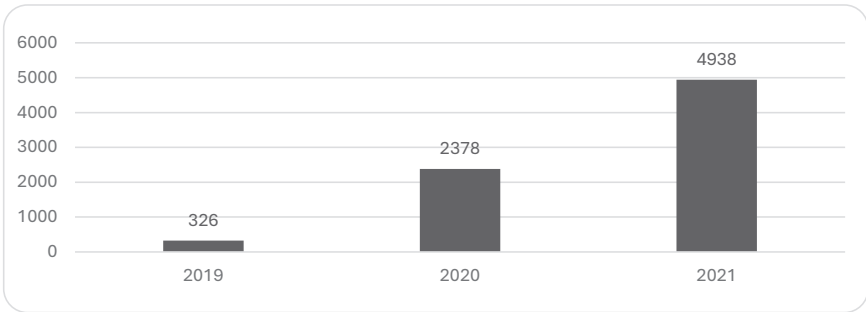


Abbildung 48: Anzahl der im CRK registrierten Quittungen [Millionen]

Quelle: Daten des Finanzministeriums.

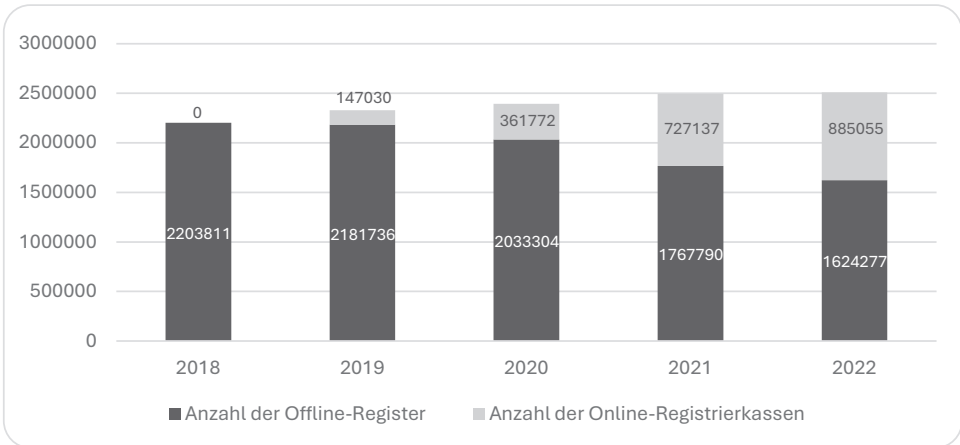


Abbildung 49: Anteil der Online-Kassen an der Zahl aller in Polen genutzten Kassen

Quelle: Daten des Finanzministeriums.

[529] DGP, W Polsce jest już milion kas online, https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8713095,kasa-online-kas.html [Zugriff am 11.7.2024].

[Schlussfolgerungen] Die Einführung von Online-Registrierkassen für die breite Nutzung durch Unternehmer und die Analyse der übermittelten Daten haben der Steuerverwaltung ein Instrument an die Hand gegeben, um die Wirksamkeit ihrer Kontrolltätigkeit zu erhöhen. Der Einsatz von Algorithmen, die die Höhe und die Intensität des Umsatzes an ähnlichen Standorten bzw. Unternehmen mit ähnlichem Tätigkeitsprofil vergleichen, ermöglicht es, Anomalien aufzudecken, die ihren Ursprung in den Aktivitäten organisierter krimineller Gruppen haben können. Dadurch wird es nicht nur die Schattenwirtschaft eingeschränkt, es wird auch bedeutend schwieriger, zum Karussellbetrug benutzte Waren zu „liquidieren" und Gelder aus unbekannten, oft illegalen Quellen in Umlauf zu bringen. Positiv zu bewerten ist die schrittweise Einführung von Online-Registrierkassen, die nicht zu einer Verknappung dieser Geräte auf dem Markt führt. In diesem Prozess hat die obligatorische Registrierung des Umsatzes mit Online-Registrierkassen in sensiblen Sektoren, die am stärksten dem Phänomen des unregistrierten Handels oder der „Geldwäsche" ausgesetzt sind, Priorität. Die Online-Registrierkassen werden im Zuge der schrittweisen Abschaffung der papiergestützten und elektronischen Kassen alle anderen Gerätetypen ersetzen. Zur Verringerung der von den Unternehmern zu tragenden Kosten für die Anschaffung von Online-Registrierkassen ist die schrittweise Erweiterung des Katalogs der Branchen vorgesehen, die virtuelle Online-Registrierkassen verwenden dürfen, die in Form einer Applikation (ohne teures Hardware-Modul) angeboten werden.

2.2.5. Die Schattenwirtschaft und die subjektive Mehrwertsteuerbefreiung

[Abschaffung von ausgewählten Mehrwertsteuerbefreiungen]
Im Bemühen, die Mehrwertsteuerlücke zu verringern, hat der polnische Gesetzgeber neben Maßnahmen allgemeiner Art auch Schritte ergriffen, die genau auf bestimmte Arten von Unregelmäßigkeiten abzielen, die von der Steuerverwaltung und den Unternehmen gemeldet wurden. Ein Beispiel für eine Verordnung „reaktiver" Natur, die darauf abzielt, unlauteren Praktiken, die von Unternehmen gemeldet werden, entgegenzuwirken, ist das sog. Kleine Gesetz zur Verringerung der Mehrwertsteuerlücke (pol. *mała ustawa uszczelniająca*) vom 4. Juli 2019[530]. Es befasst sich insbesondere mit: 1) dem Problem der Umgehung der Einkommens- und Körperschaftssteuer infolge der Generierung fiktiver Kosten durch den sogenannten „Handel mit Kassenbons" (pol. *handel paragonami*) sowie 2) der Beschränkung der Schattenwirtschaft im Handel mit bestimmten Waren.

Zwischen 2014 und 2018 beobachtete die Steuerverwaltung einen Anstieg des Umlaufs ausgewählter Waren auf dem grauen Markt. Das angegebene Phänomen betraf insbesondere den Umsatz von Mobiltelefonen – neue Telefone wurden als Gebrauchtwaren angeboten und mit der Differenzbesteuerung belegt. Es gab auch eine wachsende Zahl von Unternehmen, die Verkäufe von Teilen für Kraftfahrzeuge und Motorräder meldeten, deren Volumen minimal unter der in Art. 113 Abs. 1 UStG-

[530] Ustawa z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1520).

PL vorgesehenen Grenze lag, bei deren Überschreitung die Verkäufe nach den allgemeinen Vorschriften besteuert werden sollten. Der Erwerb von Gegenständen ohne Mehrwertsteuer und die fehlende Aufzeichnung dieser Umsätze waren in den meisten Fällen charakteristisch für Unternehmen, deren wichtige Einnahmequelle die nicht registrierte Erbringung von Reparaturdienstleistungen für Kraftfahrzeuge und Motorräder war. Ähnliche Mechanismen wurden von einer wachsenden Zahl von Unternehmen genutzt, die Inkasso- und Factoring-Dienstleistungen anboten. Für die Erbringung solcher Dienstleistungen wurden Unternehmen gegründet, die nur so lange tätig waren, bis die Freigrenze erreicht war. Danach wurde das Unternehmen liquidiert - nur um ein anderes Unternehmen zu gründen und weiterhin von der Steuerbefreiung zu profitieren.

Um den genannten Phänomenen entgegenzuwirken, wurde mit Wirkung vom 1. September 2019 die Anwendung der subjektiven Mehrwertsteuerbefreiung eingeschränkt. Der Katalog von Waren und Dienstleistungen, deren Verkehr von der Mehrwertsteuerbefreiung ausgeschlossen ist, wurde um neue Kategorien erweitert. Die subjektive Steuerbefreiung wurde für Steuerpflichtige abgeschafft, die Teile für Kraftfahrzeuge und Motorräder (unabhängig von der Art der Lieferung), sowie kosmetische und Körperpflegemittel, Computer, elektronische Geräte, Haushaltsgeräte, Weißwaren und andere derartige Waren im Zusammenhang mit dem Abschluss eines Vertrages im Rahmen eines organisierten Fernabsatzsystems ohne gleichzeitige physische Anwesenheit der Parteien liefern.

2.3. Karussellgeschäfte werden schwieriger zu organisieren

[Einleitung] Eine der Voraussetzungen für eine wirksame Bekämpfung der Mehrwertsteuerkarusselle besteht darin, es den Kriminellen zu erschweren, ein Netz von Unternehmen zu schaffen, die untereinander Scheingeschäfte tätigen. Ein wichtiges Ziel der Maßnahmen der Behörden sind die Zwischenhändler, d. h. die Steuerpflichtigen, die den Scheinhandel zwischen dem Missing Trader und dem Makler vermitteln. Der Zweck der Platzierung oftmals Dutzender Zwischenhändler zwischen dem Unternehmen, das als Teil des Karussells vom Markt verschwinden soll, und dem Makler, der eine unrechtmäßige Mehrwertsteuererstattung beantragt, besteht darin, dem Makler in den Augen der Finanzverwaltung „Glaubwürdigkeit“ zu verleihen, indem die „Spuren“ seiner Verbindung zu den Missing Trader verwischt werden. Wenn die Steuerverwaltung Verbindung zwischen den beiden Arten von Steuerpflichtigen rechtzeitig identifiziert, kann sie sich nämlich weigern, dem Kriminellen die Mehrwertsteuer zu erstatten. Als Zwischenhändler werden Unternehmen ausgewählt, die in einem bestimmten Wirtschaftszweig echte, umfassende Erfahrung haben. Dadurch erscheinen sie als zuverlässige Steuerzahler. Die Beteiligung des Zwischenhändlers am Steuerbetrug kann zufällig oder freiwillig sein. Die Zwischenhändler erhalten für ihre Beteiligung am Betrug eine Vergütung, die oft in Form der Differenz zwischen dem Kauf- und dem Verkaufspreis der fiktiv vermarkteten Waren gezahlt wird. Im Gegensatz zum Missing Trader und zum Makler bleiben die Zwischenhändler in der Regel

auf dem Markt, nachdem der Betrug aufgedeckt wurde. Sie setzen ihre tatsächlichen (realen) Aktivitäten auf dem Markt fort und arbeiten in einigen Fällen weiterhin mit den Kriminellen zusammen, allerdings im Rahmen einer anderen Geschäftskette oder im Handel mit einer anderen Warenkategorie. Wenn sie von der Finanzverwaltung kontaktiert werden, verfolgen Händler, die wissentlich mit Kriminellen zusammenarbeiten, eine Strategie des „Versteckens" in einer Masse von zufälligen Zwischenhändlern und geben an, dass sie keine Kenntnis von der Künstlichkeit der von ihnen dokumentierten Umsätze haben. Ihre Gutgläubigkeit schließt es aus, dass sie für ihre Beteiligung am Mehrwertsteuerbetrug bestraft werden. Angesichts der entscheidenden Bedeutung der Zwischenhändler für das Funktionieren von Karussellgeschäften hat die Europäische Kommission sie zu einem wichtigen Ziel empfohlener Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuerkriminalität gemacht. Durch die Einrichtung der gesamtschuldnerischen Haftung, deren Umsetzung in den Mitgliedstaaten empfohlen wird, hat die EK die finanzielle Verantwortung für die Steuer, die vom Missing Trader nicht bezahlt wurden, auf seine Geschäftspartner verlagert. Durch die Kombination der gesamtschuldnerischen Haftung mit der Verschärfung der verwaltungs-, straf- und steuerrechtlichen Sanktionen gegen Unternehmen, die in Scheingeschäfte verwickelt sind, zwingen die EU-Länder die Unternehmer dazu, die steuerliche Redlichkeit ihrer Geschäftspartner genau zu überprüfen. Unternehmer, denen die Finanzverwaltung die Natur (spezifischen Eigenschaften) der Aktivitäten von Steuerkriminellen bewusst gemacht wurden hat und die gleichzeitig die Sanktionen kennen, die dem Steuerpflichtigen im Falle der bewussten Teilnahme an fiktiven Umsätzen drohen, sollten nicht nur die bewusste Beteiligung an Mehrwertsteuerkarussellen, sondern auch Geschäfte mit Unternehmen vermeiden, die ihnen nicht marktfähige, verdächtige Transaktionsbedingungen anbieten, die auf den Scheincharakter ihres Handels hinweisen könnten. Die Notwendigkeit einer systematischen, kohärenten Unterscheidung zwischen günstigen und verdächtigen Kontraktbedingungen motiviert Steuerpflichtigen, interne Verfahren zu erschaffen, die die Gutgläubigkeit ihren Geschäftspartnern prüfen. Einige Länder bieten den Unternehmern vereinfachte Wege zur Erfüllung der mehrwertsteuerlichen Sorgfaltspflicht an. In Polen dient die Anwendung des Split-Payment-Mechanismus diesem Zweck.

Die Wirksamkeit der an die Zwischenhändler gerichteten Mechanismen - sowohl der traditionellen, von der EU empfohlenen (z.B. gesamtschuldnerische Haftung), als auch ihrer modernen Alternativen (z. B. *Split Payment*) – hängt davon ab, ob den Unternehmern folgende Informationen bekannt sind:

1) die Funktionsweise von Karussellbetrug;
2) die spezifischen Merkmale fiktiver Umsätze;
3) die rechtliche Konsequenzen der bewussten Teilnahme an einem Mehrwertsteuerkarussell;
4) Instrumente, die ehrlichen Unternehmern zur Verfügung stehen, um die steuerliche Integrität ihrer Geschäftspartner zu überprüfen.

Im Rahmen der 2016 gestarteten Kampagne gegen Karussellbetrug hat sich das polnische Finanzministerium dieser Aufgabe angenommen:

1) Wiederherstellung der Zuverlässigkeit des Mehrwertsteuerregisters als Instrument zur Überprüfung der Mehrwertsteuer-Status der Geschäftspartner;

2) Bereitstellung neuer Informationsquellen über ihre Geschäftspartner für die Steuerpflichtigen, darunter insbesondere deren aktuelle, geprüfte Daten (z. B. Kontonummern, die im Handel mit den Geschäftspartnern und bei der Abrechnung mit der Finanzverwaltung verwendet werden) sowie Informationen über deren bisherige Abrechnungen mit den Steuerbehörden (einschließlich der Information, ob sie vom Register gelöscht oder ins Register wieder eingetragen wurden);

3) Ermöglichung der Einholung von Informationen über die Steuerehrlichkeit von Geschäftspartnern direkt bei der Verwaltung auf Antrag des betroffenen Steuerpflichtigen;

4) Festlegung von Standards für die Überprüfung der steuerlichen Zuverlässigkeit von Geschäftspartnern, mit besonderem Schwerpunkt auf die Merkmale fiktiver Umsätze, die charakteristisch für Karussellgeschäfte sind. Diese bewährten Praktiken sollten als Leitfaden für Verwaltungen und Unternehmen dienen, um die Sorgfaltspflicht bei der Auswahl von Geschäftspartnern und den guten Glauben im Rahmen gemeinsamer kommerzieller Unternehmungen zu bewerten.

2.3.1. Weiße Liste der Mehrwertsteuerpflichtigen

[Das Mehrwertsteuerregister und seine Rolle] Die erste Informationsquelle für einen Unternehmer über den Steuerstatus seines Geschäftspartners ist seine Eintragung in das öffentliche Mehrwertsteuerregister. Mit dieser Tatsache sind zwei Vermutungen verbunden: (1) dass das Unternehmen die von der Verwaltung überprüften rechtlichen Kriterien für seine Eintragung erfüllt und (2) dass es seine Geschäfte tatsächlich rechtmäßig führt, d. h. die Voraussetzungen für die Streichung aus dem Register nicht eingetreten sind. Die Glaubwürdigkeit des Geschäftspartners und die Möglichkeit, sie zu überprüfen, ist einer der Schlüsselaspekte für die steuerliche Sicherheit der Transaktion und folglich des Vorsteuerabzugs. Die Rolle des Registers wird auch von internationalen Organisationen betont. Im Jahr 2005 empfahl der IWF, dass Anträge auf Mehrwertsteuerregistrierung einer grundlegenden Prüfung der Finanzverwaltung unterzogen werden sollten, um die Registrierung von Unternehmen zu verhindern, die im fiktiven Warenverkehr als Missing Trader oder Broker tätig werden[531]. Auch die Europäische Kommission hat in ihren Berichten aus den Jahren 2004[532] und 2007[533] darauf hingewiesen, dass die Mitgliedstaaten der Überprüfung der Steuerpflichtigen bei der Mehrwertsteuerregistrierung besondere Aufmerksamkeit widmen müssen.

[Ziel der Reform] Um den Steuerpflichtigen eine zuverlässige Informationsquelle über den steuerlichen Status ihrer Geschäftspartner zur Verfügung zu stellen, hat das Finanzministerium zunächst dafür gesorgt, dass das Register der aktiven Mehrwertsteuerpflichtigen (so weit wie möglich) aktuell und zuverlässig ist, d. h. dass nur

[531] G. Harrison, R. Krelove (2007), *VAT Refunds: A Review of Country Experience, IMF Working Paper*, WP/05/218, https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/VAT-Refunds-A-Review-of-Country-Experience-18646 [Zugriff am 11.7.2024].

[532] EK (2004), Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament über den Einsatz der Instrumente für die Verwaltungszusammenarbeit bei der Bekämpfung des MwSt-Betrugs..., op. cit.

[533] IVA (2007), Combating VAT Fraud in the EU - The Way Forward, http://www.accountingnet.ie/artman2/uploads/iva_paper_final.pdf. [Zugriff am 19.7.2024].

Steuerpflichtige, die zu einem bestimmten Zeitpunkt tatsächlich eine Geschäftstätigkeit ausüben, darin erfasst sind[534]. Um dies zu erreichen, wurde der Katalog der Voraussetzungen für die Registrierung aktiver Steuerpflichtiger erweitert und eine gesetzliche Verpflichtung für die Verwaltung eingeführt, diese in zwei Stufen zu überprüfen: 1) *ex ante*, d. h. vor der Eintragung, und 2) *post factum*, um ihre Erfüllung durch die bereits im Register eingetragenen Steuerpflichtigen regelmäßig zu bestätigen. Unmittelbare Folge dieser Maßnahmen war, dass das Mehrwertsteuerregister von zwei Kategorien von Unternehmen „bereinigt" wurde. Bei der ersten Kategorie handelt es sich um Unternehmen, die von Kriminellen für MwSt.-Zwecke registriert wurden, um sie als „Missing Trader" zu nutzen. Diese Unternehmen wurden nicht zur Ausübung echter wirtschaftlicher Tätigkeiten gegründet. Sie zeichnen sich dadurch aus, dass es ihnen an Vermögenswerten und Mitarbeitern fehlt, um ihre operative Tätigkeit auszuüben. Häufig haben sie auch keinen eingetragenen Firmensitz und keine echten Vorstandsmitglieder – diese Funktion übernehmen Opfer von Identitätsdiebstahl oder Ausländer. Solche Unternehmer sind nicht an der Adresse anwesend, die sie als Sitz des Steuerpflichtigen angeben. Auch ist es nicht möglich, sie über die der Verwaltung mitgeteilte Telefonnummer zu erreichen. Die zweite Kategorie von Unternehmen, die ihre Mehrwertsteuerregistrierung verlieren, sind so genannte *Vorratsgesellschaften*. Dabei handelt es sich in der Regel um Unternehmen, die zwar registriert sind, auch für Mehrwertsteuerzwecke, aber keine operative Tätigkeit ausüben. Sie wurden von Gewerbetreibenden mit dem Ziel gegründet, sie später als Vorratsgesellschaften weiterzuverkaufen, so dass dem Erwerber das Unternehmen sofort zur Verfügung steht, ohne die zeitaufwändigen Formalitäten der Gründung und Registrierung erledigen zu müssen. Solche Unternehmen werden häufig von Gruppen der organisierten Kriminalität als Missing Trader genutzt. Ein Missing Trader, der auf der Basis einer Vorratsgesellschaft arbeitet, kann: (1) schnell von der Organisations- zur Betriebsphase übergehen, d. h. mit der Ausstellung fiktiver Rechnungen beginnen; (2) leichter das Vertrauen von Unternehmern gewinnen, da er (a) bereits lange Zeit auf dem Markt tätig ist (in Wirklichkeit passiv, d. h. ohne betriebliche Tätigkeit) und (b) in das Mehrwertsteuerregister eingetragen ist (in Wirklichkeit - formell, d. h. ohne steuerpflichtige Tätigkeit), wenn er mit ihnen Geschäfte macht.

> „Ein bestehender Steuerpflichtiger ist nicht nur eine Einheit, die formell funktioniert, d. h. im Landesgerichtsregister oder im Register der Steuerpflichtigen eingetragen ist. Eine solche Einheit muss auch in der Realität existieren, d. h. sie muss tatsächlich geschäftliche Aktivitäten ausüben. Zweifellos ist es im Bereich des Steuerrechts ein charakteristisches Merkmal, dass die steuerlichen Pflichten in erster Linie an das tatsächliche und nicht nur an das formale Verhalten der Unternehmen geknüpft sind." Finanzgericht (WSA) in Kielce (2014)[535].

[534] *Bartosiewicz*, PP 4/2018 r., S. 9 ff.

[535] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 5 czerwca 2014 r., sygn. akt I SA/Ke 172/14.

„Unternehmer, deren Aktivitäten nicht mit wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne des Mehrwertsteuergesetzes verbunden sind, sondern beispielsweise darauf abzielen, ‚leere' Rechnungen auszustellen oder unrechtmäßig Mehrwertsteuer-Rückerstattungen zu beantragen, können sich ebenfalls für Mehrwertsteuerzwecke registrieren lassen. Es ist daher notwendig, solche Steuerpflichtigen zu identifizieren und sie an der Registrierung zu hindern oder solche Unternehmen schnell abzumelden." Polnisches Finanzministerium (2016)[536].

[Zusätzliche Voraussetzungen für die Registrierung] Ein Auftakt zur Wiederherstellung der Glaubwürdigkeit des Mehrwertsteuerregisters war die Einführung zusätzlicher Voraussetzungen für die Eintragung eines Steuerpflichtigen in das Register der aktiven Steuerpflichtigen durch das Gesetz vom 1. Dezember 2016[537], wodurch der reale und nicht fiktive Charakter des eingetragenen Unternehmens bestätigt wird. Dies waren insbesondere[538]:

1) tatsächliche Geschäftstätigkeit des Unternehmens am gemeldeten Standort;
2) Möglichkeit der Kontaktaufnahme mit dem Unternehmen oder seinem Bevollmächtigten;
3) Erscheinen des Vertreters auf Verlangen des Amtes.

[Verpflichtung zur Ex-ante-Überprüfung] Die neu eingeführten Vorschriften verpflichten den Leiter des Finanzamts ab dem 1. Januar 2017, der Eintragung des Steuerpflichtigen in das Register eine dokumentierte Überprüfung der Angaben im Registrierungsantrag des Unternehmers vorausgehen zu lassen (Art. 94 Abs. 4 UStG-PL). Um sich als aktiver Steuerpflichtiger für Mehrwertsteuerzwecke registrieren zu lassen, reicht es also nicht mehr aus, den entsprechenden Registrierungsantrag beim zuständigen Finanzamt einzureichen. Es ist erforderlich, ein Verwaltungsverfahren zu durchlaufen, bei dem die Richtigkeit der angegebenen Daten, einschließlich der tatsächlichen Anschrift des Firmensitzes, sowie die Fähigkeit zur Ausübung der angegebenen Tätigkeit - einschließlich des Besitzes einer dem Umfang und der Art der Tätigkeit angemessenen Infrastruktur - überprüft werden.

Stellt sich bei der Überprüfung heraus, dass die im Registrierungsantrag enthaltenen Angaben unwahr sind oder das antragstellende Unternehmen nicht existiert, darf der Leiter des Finanzamts den betreffenden Steuerpflichtigen nicht registrieren - ohne dass er verpflichtet ist, den Steuerpflichtigen davon in Kenntnis zu setzen (Art. 96 Abs. 4a UStG-PL). Die Verweigerung der Registrierung kann unter anderem auch darauf zurückzuführen sein, dass die Steuerbehörde nicht in der Lage ist, mit dem Unternehmen (oder seinem Bevollmächtigten) Kontakt aufzunehmen, oder dass das Unternehmen (der Bevollmächtigte) nicht zu den Vorladungen des Leiters des Finanzamtes erscheint. In diesen Fällen müssen die Versuche der Steuerbehörde, mit

[536] Uzasadnienie do Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Sejm VIII Kadencji, Druk nr 965, https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=965 [Zugriff am 11.7.2024].

[537] Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2024).

[538] Neue Abs. 4a-4c zu Art. 96 UStG-PL und neue Streichungsgründe (Änderung von Abs. 9 und neuer Abs. 9a in Art. 96 UStG-PL).

dem Antragsteller in Kontakt zu treten, unter anderem durch eine Empfangsbestätigung der Vorladung oder durch einen entsprechenden offiziellen Vermerk des Leiters der Behörde über den versuchten telefonischen Kontakt dokumentiert werden. Eine Ablehnung kann auch das Ergebnis einer „Ortsbesichtigung" durch einen Beamten in den Geschäftsräumen sein, z. B. wenn festgestellt wird, dass das Unternehmen nicht an der angegebenen Adresse tätig ist. Sie kann auch die Folge eines Gesprächs mit dem Steuerpflichtigen über die geplante Tätigkeit sein, z. B. über deren Gegenstand, das erforderliche Beschäftigungsniveau oder die geplanten Investitionen - wenn offensichtlich ist, dass die angegebene Tätigkeit fiktiv sein wird. Die obligatorische eingehende Prüfung jedes Antrags hat zur Folge, dass sich die Wartezeit der Unternehmer auf eine Eintragung in das Register von mehreren Wochen bis hin zu mehreren Monaten verlängert[539]. Die Ablehnung der Eintragung selbst erfolgt in Form einer Verwaltungsentscheidung, gegen die eine Beschwerde eingelegt werden kann[540].

[Verpflichtung zur Ex-post-Überprüfung] Mit Inkrafttreten des Gesetzes vom 1. Dezember 2016 wurde die Steuerverwaltung verpflichtet, die Voraussetzungen für die Registrierung eines Unternehmens als aktiver Steuerpflichtiger auch nachträglich zu überprüfen, d. h. nicht nur in der Phase der Registrierung des Unternehmens, sondern auch regelmäßig im Laufe seiner Tätigkeit als Steuerpflichtiger (Art. 96 Abs. 9 UStG-PL). Die vorgenannte Bestimmung legt fest, dass die Löschung eines Steuerpflichtigen aus dem Register erfolgt (ohne dass der Steuerpflichtige benachrichtigt werden muss), wenn sich unter anderem herausstellt, dass ein solcher Steuerpflichtiger nicht existiert; wenn es trotz dokumentierter Versuche nicht möglich ist, ihn oder seinen Bevollmächtigten zu kontaktieren, wenn der Steuerpflichtige oder sein Bevollmächtigter auf Vorladung der Steuerverwaltung nicht reagiert oder wenn sich die im Registrierungsantrag gemachten Angaben als unwahr herausstellen. Die Streichung erfolgt auch, wenn die Angaben des Steuerpflichtigen, die er im Rahmen ihrer Aktualisierung vorlegt, nicht der Wahrheit entsprechen. Ein Steuerpflichtiger, der potenziell die Merkmale einer Vorratsgesellschaft erfüllt, unterliegt ebenfalls der Streichung aus dem Register als Mehrwertsteuerpflichtiger. Gestrichen wird auch ein Unternehmer, der während eines bestimmten Zeitraums keine Geschäftstätigkeit ausgeübt hat (Art. 96, Abs. 9a UStG-PL, vorbehaltlich der Abs. 9b-9f), d. h.:

1) seine Wirtschaftstätigkeit für mindestens 6 aufeinanderfolgende Monate eingestellt hat;

2) zur Abgabe von MwSt.-Erklärungen verpflichtet ist (Art. 99 Abs. 1 bis 3 UStG-PL), aber diese Erklärungen in 6 aufeinander folgenden Monaten oder 2 aufeinander folgenden Quartalen nicht abgegeben hat;

3) obwohl er die angegebenen Erklärungen für 6 aufeinanderfolgende Monate oder 2 aufeinanderfolgende Quartale abgegeben hat, keine Verkäufe und Käufe mit abzugsfähigen Steuerbeträgen gemeldet hat;

4) Rechnungen ausgestellt hat, die fiktive Vorgänge dokumentieren;

---

[539] Infor, Urzędy skarbowe przedłużają rejestrację na potrzeby VAT, https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/vat/podatnik-vat/3569090,Urzedy-skarbowe-przedluzaja-rejestracje-na-potrzeby-VAT.html [Zugriff am 11.7.2024].

[540] Obwohl sich dies nicht unmittelbar aus dem Gesetz ergibt, wird es in der Rechtsprechung der Verwaltungsgerichte angedeutet, siehe: Wyrok NSA z dnia 14 kwietnia 2023 r., sygn. I FSK 517/20.

5) wusste oder berechtigten Grund zu der Annahme hatte, dass seine Lieferanten oder Abnehmer an fiktiven Umsätzen zum Zwecke des Steuerbetrugs teilnehmen.

Ebenso löscht der Leiter des Finanzamts ein Unternehmen aus dem Register als EU-Mehrwertsteuerpflichtiger, wenn es in drei aufeinanderfolgenden Monaten oder einem Quartal Erklärungen abgibt, in denen keine Verkäufe und Käufe mit den abzuführenden Steuerbeträgen gemeldet werden, sowie wenn es in einem Zeitraum von drei aufeinanderfolgenden Monaten keine zusammenfassenden Meldungen abgibt, obwohl es dazu verpflichtet ist (Art. 97 Abs. 15 und 15a UStG-PL).

[Erfüllung von neuen Aufgaben] Bei der Umsetzung der neuen Vorschriften begannen die Finanzämter ab Januar 2017, die Einträge im Mehrwertsteuerregister zu überprüfen[541]. Bereits im ersten Jahr dieser Aufgabe löschten die Behörden 110.372 Unternehmen aus dem Register. Im darauffolgenden Jahr erhöhte sich ihre Zahl um etwa 7% auf 118.315 Einträge. Anschließend ging die Zahl der Löschungen aus dem Register allmählich zurück und sank zwischen 2018 und 2021 um etwa 30% auf 83.852 Löschungen im Jahr 2021. Eine Ausnahme von diesem Trend bildete das Pandemiejahr 2020, in dem 122.776 Steuerpflichtige aus dem Register gelöscht wurden.

Zwischen 2017 und 2021 betrafen die meisten Löschungen Unternehmern, die ihre Tätigkeit eingestellt hatten. Während des Berichtszeitraums ging ihre Zahl allmählich zurück, von 75.668 im Jahr 2017 auf 56.435 im Jahr 2021 (Rückgang um ein Viertel). Ihr Anteil an der Gesamtzahl der Löschungen blieb jedoch zwischen 2017 und 2021 stabil

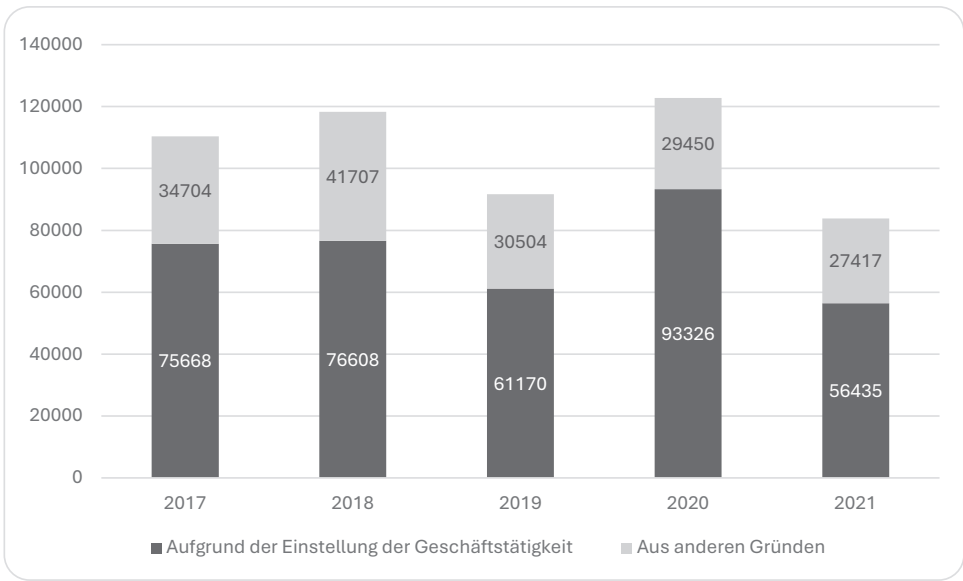


Abbildung 50: Anzahl der aus dem Register der aktiven Mehrwertsteuerpflichtigen gelöschten Unternehmen

Quelle: eigene Zusammenstellung auf der Grundlage von Daten des Finanzministeriums.

[541] M. Szulc, DGP, Efekt JPK: Prawie 160 tysięcy firm wykreślonych z rejestru VAT, https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1153520,firmy-skreslone-z-rejestru-vat-na-skutek-jpk.html [Zugriff am 11.7.2024].

und schwankte zwischen 65 und 69%. Eine Ausnahme bildete das Jahr 2020, in dem infolge der Pandemie und des Konjunktureinbruchs ein sprunghafter Anstieg der Löschungen aufgrund von Betriebsunterbrechungen zu beobachten war. Ihre Zahl stieg von 61.170 im Jahr 2019 auf 93.326 im Jahr 2020 (Anstieg um fast 53% im Vergleich zum Vorjahr). Der Anteil dieser Löschungen stieg 2020 auf ein Rekordhoch von 76%. Im darauffolgenden Jahr sank die Zahl der Löschungen aufgrund der Einstellung des Geschäftsbetriebs jedoch auf 56 435, das sind 40% weniger als im ersten Jahr der Pandemie und fast 10% weniger als im Jahr 2019. Ihr Anteil an den Gesamtzahl der Löschungen fiel daher von einem Rekordwert von drei Vierteln auf ein für die Zeit vor der Pandemie typisches Niveau von etwa zwei Dritteln.

Die größte Zahl der aus anderen Gründen erfolgten Löschungen aus dem Register war auf die Nichtabgabe von Steuererklärungen oder die Abgabe „leerer" Erklärungen zurückzuführen, d. h. auf die Nichtangabe des erzielten Umsatzes. Zwischen 2017 und 2021 ist die Zahl der Unternehmen, die aufgrund der Einreichung „leerer" Steuererklärungen aus dem Register gestrichen wurden, schrittweise zurückgegangen. Sie sank um mehr als 60%, von 16.550 im Jahr 2017 auf 6.292 im Jahr 2021. Die Zahl der Unternehmen, die wegen Nichtabgabe von Steuererklärungen aus dem Register gestrichen wurden, wuchs dagegen um 20%, von 10.328 im Jahr 2017 auf 12.426 im Jahr 2021. In dieser Kategorie von Löschungen kann jedoch nicht unbedingt von einem Aufwärtstrend gesprochen werden, da sie von Jahr zu Jahr starken Schwankungen unterliegt.

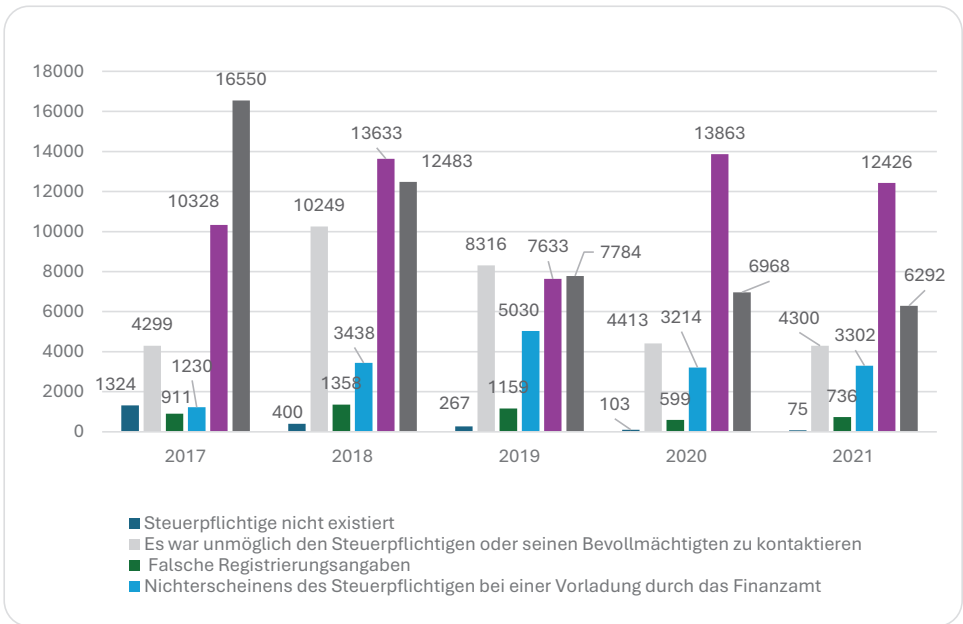


Abbildung 51: Streichungen aus dem Register der aktiven Mehrwertsteuerpflichtigen [ausgenommen Einstellung der Geschäftstätigkeit]

Quelle: eigene Zusammenstellung auf der Grundlage von Daten des Finanzministeriums.

Allerdings ist die Zahl der Unternehmen, die gelöscht wurden, weil sich herausstellte, dass sie gar nicht existierten, stetig zurückgegangen. Sie sank sogar um 94%, von 1.324 im Jahr 2017 auf nur 77 im Jahr 2021. Die Zahl der Unternehmen, die aufgrund des Nichterscheinens des Steuerpflichtigen bei einer Vorladung durch das Finanzamt gelöscht wurden, stieg zwischen Ende 2017 und Anfang 2018 sprunghaft von 1.230 auf 3.438 (fast eine Verdreifachung), um sich dann in den folgenden Jahren auf diesem Niveau zu stabilisieren (3.214 Löschungen im Jahr 2020 und 3.302 im Jahr 2021). Die Zahl der Löschungen aufgrund von Steuerhinterziehung (u. a. Beantragung einer unrechtmäßigen Mehrwertsteuererstattung) blieb auf einem sehr niedrigen Niveau, stieg aber stark an - von 29 Fällen im Jahr 2018 auf 194 im Jahr 2021. Gering war hingegen die Zahl der Löschungen aufgrund der Dokumentierung von fiktiven Vorgängen und wegen Abgabe einer falschen Steuererklärung. Sie lag in keinem der untersuchten Jahre über 90 Fällen.

[Schwarze Liste der Mehrwertsteuerpflichtigen] 2018 trat das Gesetz vom 24. November 2017[542] in Kraft, mit dem ein neuer Art. 96b UStG-PL eingeführt wurde (wirksam ab 13. Januar 2018). Die genannte Vorschrift bietet eine Rechtsgrundlage für die polnische Finanzverwaltung, um in elektronischer Form Listen von Steuerpflichtigen zu führen, denen die Registrierung verweigert wurde (Art. 96 Abs. 4a UStG-PL), die aus dem Register gestrichen wurden (Art. 96 Abs. 9 oder 9a UStG-PL) und die wieder in das Register aufgenommen wurden (Art. 96 Abs. 9h-j UStG-PL). Die Liste der Unternehmer, denen die Eintragung verweigert wurde oder die aus dem Register gestrichen wurden, umfasst Unternehmen, bei denen die oben genannten Umstände nach dem 1.1.2015 eingetreten sind, während die Liste der wiedereingetragenen Unternehmen umfasst, die nach dem 1.1.2017 neu eingetragen wurden.

Die Erstellung und Führung dieser Listen sowie die sukzessive Aktualisierung des Mehrwertsteuerregisters (u. a. durch die Streichung von Unternehmen, die keine aktive Geschäftstätigkeit ausüben) erweitert den Katalog der Informationsquellen, die den Steuerpflichtigen zur Beurteilung der Zuverlässigkeit des Geschäftspartners zur Verfügung stehen. Das Verzeichnis der aktiven Steuerpflichtigen enthält aktuell Informationen über Unternehmen, die von den Steuerbehörden positiv geprüft (bewertet) wurden. Dagegen informieren die neuen Listen (umgangssprachlich als „schwarze Liste“ der Steuerpflichtigen bezeichnet) den Steuerpflichtigen über Unternehmen, die eine solche Prüfung nicht erfolgreich bestanden haben und zum gegebenen Zeitpunkt nicht in diesem Register erscheinen. Sie enthält daher wichtige Informationen über potenziell gefährliche Geschäftspartner, wie z. B. das Datum und die rechtlichen Gründe für die Ablehnung der Eintragung oder für die Streichung aus dem Register, sowie neben den Daten des Unternehmers (REGON-, PESEL- oder KRS-Nummer) auch die Identifikationsdaten der Personen, die zur Vertretung des geprüften Unternehmens befugt sind, sowie seiner Bevollmächtigten und Partner.

Gleichzeitig ist zu bedenken, dass es sich bei den Unternehmern auf der „schwarzen Liste“ nicht immer um „verdächtige“ Steuerpflichtigen handelt, die mit Kriminellen zusammengearbeitet haben bzw. zusammenarbeiten könnten. Es handelt sich zum großen Teil auch um Unternehmen, die früher wirtschaftlich aktiv waren, ihre Tätigkeit aber vorübergehend eingestellt haben, z. B. aufgrund der schwierigen Marktlage. Daher ist es wich-

[542] Ustawa z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (Dz. U. poz. 2491).

tig, dass der Steuerpflichtige die in der Liste enthaltenen Daten sorgfältig analysiert. Andererseits soll die Liste der Unternehmen, deren Registrierung als Mehrwertsteuerzahler wiederhergestellt wurde, die effiziente Identifizierung von Geschäftspartnern erleichtern, die zu Unrecht gestrichen wurden oder die Bedingungen für ihre Streichung erfüllten, aber nachweislich bewiesen haben, dass sie tatsächlich eine Geschäftstätigkeit ausüben.

> „Die schwarze Liste sollte ein hilfreiches Instrument sein, um Unternehmen mit zweifelhaftem Ruf zu identifizieren, mit denen der Handel gewisse Risiken bergen könnte. Wenn ein Unternehmen, mit dem man Handel treiben will, auf der Liste steht, sollte ein rotes Licht aufleuchten“[543].

[Weiße Liste der Mehrwertsteuerpflichtigen] Im September 2019 wurden die Kataloge der „schwarzen Liste“ zu einem einheitlichen Register zusammengeführt, das um Informationen über den Status aktiver und von der Mehrwertsteuer befreiter Steuerpflichtigen erweitert wurde[544]. Die Liste enthält u.a. täglich aktualisierte Informationen über den Steueridentifikationsnummer des Unternehmens, das Datum der Eintragung, Löschung und Wiederaufnahme des Steuerpflichtigen in das Register sowie seinen Namen und seine Anschrift. Eine Neuigkeit ist die Aufnahme in das Register von Informationen über Kontonummern, die vom Unternehmer bei der Mehrwertsteuerregistrierung oder bei der Aktualisierungsmeldung (Ergänzungsmeldung) angegeben hat. Die erneute Überprüfung der Unternehmen im Register kann zu einem ausgewählten Datum erfolgen, das nicht früher als fünf Jahre vor dem Jahr der vorherigen Überprüfung des Unternehmens liegt (Art. 96b Abs. 1 und 2 UStG-PL).

In Anbetracht der Tatsache, dass die Zahlung auf ein im Register aufgeführtes Konto eines Steuerpflichtigen dessen Geschäftspartner von einer Reihe von Sanktionen befreit, hat man sich darauf geeinigt, den angegebenen Register als „Weiße Liste der Steuerpflichtigen“ zu bezeichnen. Wenn ein Geschäftspartner eine Zahlung auf ein Konto eines Steuerpflichtigen leistet, das nicht in der Liste aufgeführt ist, kann er die angegebene Ausgabe nicht als abzugsfähige Kosten für die Einkommensteuer anerkennen. Diese Einschränkung gilt nur für Zahlungen, die 15.000 PLN brutto übersteigen (Art. 22p Abs. 1 Nr. 2 EStG-PL und Art. 15d Abs. 1 Nr. 2 KStG-PL)[545]. Die Zahlung auf ein Konto, das nicht in der weißen Liste eingetragen ist, bedeutet auch, dass der mehrwertsteuerpflichtige Käufer gesamtschuldnerisch mit dem Lieferanten der Waren oder dem Dienstleistungserbringer, der als aktiver Steuerpflichtiger eingetragen ist, für dessen Mehrwertsteuerrückstände haftet (Art. 117ba § 1 und 2 AO-PL)[546]. Die Zahlung auf ein anderes als das in

[543] Erklärung von R. Namyslowski an die DGP am 15.1.2018, DGP, Czarna lista podatników już działa. Będzie też biała? https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1097731,czarna-lista-podatnikow.html [Zugriff am 12.7.2024].

[544] Ustawa z dnia 12 kwietnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1018 z późn. zm.).

[545] Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, (Dz. U. z 2023 r. poz. 2805, z późn. zm.), im Folgenden: KStG-PL; Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, (Dz.U. Dz. U. z 2024 r. poz. 226, z późn. zm.), im Folgenden: uPIT.

[546] Von der gesamtschuldnerischen Haftung befreit aber den Steuerpflichtigen die Zahlung im Rahmen des Split Payment; MF, Objaśnienia podatkowe z dnia 20 grudnia 2019 r. Wykaz podatników VAT, https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-podatkowe-z-dnia-20-grudnia-2019-r-wykaz-podatnikow-vat [Zugriff am 12.7.2024].

der „Weißen Liste“ eingetragene Konto führt aber nicht dazu, dass dem Steuerpflichtigen die Berechtigung zum Vorsteuerabzug entzogen wird. Um negative Folgen einer Zahlung auf ein nicht in der Liste aufgeführtes Konto zu vermeiden, muss der Steuerpflichtige dem Finanzamt innerhalb von sieben Tagen die Nummer des nicht in der Liste aufgeführten Kontos mitteilen, auf das er die Überweisung angewiesen hat. Um den Steuerpflichtigen die Nutzung des neuen Instruments zu erleichtern, hat der Finanzminister am 20. Dezember 2019 ein Mehrwertsteuer-Anwendungserlass zur „Weißen Liste der Steuerpflichtigen“ veröffentlicht.

[Einholung von Informationen über die Steuerehrlichkeit von Geschäftspartnern direkt bei der Verwaltung] Mit dem Gesetz zur Änderung der polnischen Abgabenordnung vom 27. Oktober 2017[547] wurde es Unternehmern ermöglicht, Informationen über die steuerliche Zuverlässigkeit ihrer Geschäftspartner direkt bei dem für sie zuständigen Finanzamt einzuholen. Gemäß Art. 293 § 3 AO-PL wurden folgende Auskünfte des Finanzamtes an die Geschäftspartner des Steuerpflichtigen, von der Anwendung der Vorschriften über das Steuergeheimnis ausgenommen:

1) über das Versäumnis des Steuerpflichtigen, Erklärungen oder andere Unterlagen, zu deren Abgabe er nach den Steuergesetzen verpflichtet war, einzureichen oder vorzulegen;
2) über das Versäumnis des Steuerpflichtigen, die Tätigkeiten, zu deren Aufnahme er nach den Steuergesetzen verpflichtet war, in seine Steuererklärung oder in andere Unterlagen aufzunehmen;
3) ob der Steuerpflichtige mit der Zahlung von Steuern im Rückstand ist.

Die angegebenen Informationen können in Form einer vom Finanzamt ausgestellten Bescheinigung vorgelegt werden (Art. 306ia AO-PL). Der Antragsteller muss ein Unternehmer sein, der eine Geschäftstätigkeit ausübt. Der Begriff des „Geschäftspartners des Steuerpflichtigen“ wird im Gesetz nicht definiert. In der Begründung des Gesetzentwurfs wird darauf hingewiesen, dass es „jeder Unternehmer sein kann, der mit dem Steuerpflichtigen an einer Transaktion beteiligt ist, die den Austausch von Waren oder Dienstleistungen zum Ziel hat“[548].

2.3.2. Methodik der mehrwertsteuerlichen Sorgfaltsprüfung

[Warnbriefe] Das Problem der begrenzten Kenntnisse der Unternehmer über die Art der MwSt-Kriminalität wurde vom Finanzministerium bereits in der ersten Jahreshälfte 2014 erkannt. In dem Bestreben, die Steuerpflichtigen zu erreichen, die dafür besonders anfällig sind, als zufällige Zwischenhändler in von Kriminellen organisierte Scheingeschäfte verwickelt zu werden, hat das Finanzministerium bei der Ausarbeitung des am 8. April 2014 angenommenen Strategiepapiers mit dem Titel „Maßnahmen zur Erhöhung der Steuerehrlichkeit und zur Verbesserung der Effizienz der polnischen Finanzverwaltung im Zeitraum 2014-2017“[549] die Maßnahme Nr. 11:“Warnschreiben“

[547] Ustawa z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa (Dz. U. poz. 2169).
[548] Uzasadnienie Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa z 15 września 2017 r., druk nr 1836, https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/04DDF8E02334705CC12581A2003F01E2/%24File/1836.pdf [Zugriff am 12.7.2024].
[549] Ministerstwo Finansów, Działania zwiększające stopień przestrzegania przepisów podatkowych i poprawiające efektywność administracji podatkowej w latach 2014-2017, https://tinyurl.com/2prxub5t [Zugriff am 12.7.2024].

(pol. *List ostrzegawczy*) als neue Maßnahme zur Verringerung des Mehrwertsteuerbetrugs aufgenommen. Die genannte Maßnahme, die sich am Beispiel der von den niederländischen Behörden veröffentlichten Informationen orientiert, sollte in Form einer auf der Website des Finanzministeriums veröffentlichten Warnmeldung erfolgen[550].

Die Warnmeldungen sind an die Unternehmer in ausgewählten, besonders von der Tätigkeit von Steuerkriminalität betroffenen Branchen zu richten, um ihnen Informationen zu folgenden Themen liefern:

1) Besonderheiten der von der Steuerverwaltung beobachteten Mechanismen des Steuerbetrugs;

2) wiederkehrende Merkmale der für den Betrug verwendeten fiktiven Transaktionen;

3) Maßnahmen, die ein ehrlicher Geschäftsmann ergreifen muss, um die steuerliche Integrität eines Geschäftspartners zu überprüfen und sich von der Gefahr der Begehung einer Straftat zu befreien.

Die erste Warnmeldung wurde am 25. August 2014 veröffentlicht und hatte die seit 2011 auf dem polnischen Markt beobachteten Betrugsfälle im Elektronikhandel zum Thema[551]. Das zweite Schreiben wurde drei Monate später, am 13. November 2014 veröffentlicht und befasste sich mit der Bedrohung durch Betrug im Kraftstoffhandel[552]. Die dritte und letzte Meldung wurde am 9. Mai 2016 veröffentlicht und betraf die Steuerkriminalität im Rapsölhandel[553].

[Effektivität von Warnmeldungen] Die Aktivität des Finanzministeriums zur Unterrichtung der Steuerpflichtigen über die Art der auf dem Markt beobachteten Bedrohungen ist zwar lobenswert, doch ist die Wirksamkeit der eingesetzten Instrumente im Verhältnis zu ihrem Potenzial und zum Umfang des tatsächlichen Marktbedarfs als unverhältnismäßig gering zu bewerten. Die größte Schwäche der Warnmeldungen ist ihre punktuelle Natur. In Anbetracht der Leichtigkeit, mit der fiktiver Umsatz zwischen Produktkategorien und sogar Wirtschaftszweigen „verlagert" wird, bestand eine viel dringendere Herausforderung darin, Leitlinien mit universellem Charakter zu erstellen, d. h. Material mit allgemeinem Charakter, unabhängig von der Branche, in der ein bestimmter Unternehmer tätig ist, zu veröffentlichen. Eine auf diese Weise vorbereitete Warnung hätte die größte Wirkung gehabt, da sie für eine viel größere Gruppe von potenziellen Opfern von Steuerkriminellen anwendbar gewesen wäre. Die Ausarbeitung von Materialien für bestimmte Branchen wäre wirksamer, wenn sie nicht die erste, sondern die zweite, konkretisierende (ergänzende) Stufe der Informationskampagne darstellen würde. Wenn das Finanzministerium beschließt, Warnungen an bestimmte Branchen zu richten, sollte es darauf achten, dass diese sowohl inhaltlich auf die Besonderheiten der einzelnen Wirtschaftszweige zugeschnitten sind, als auch,

[550] RP.pl, Wyłudzane VAT to zagrożenie dla przedsiębiorców – Królikowska, https://www.rp.pl/opinie-prawne/art5023141-wyludzane-vat-to-zagrozenie-dla-przedsiebiorcow-krolikowska [Zugriff am 12.7.2024].

[551] Ministerstwo Finansów, List ostrzegawczy do przedsiębiorców, https://tinyurl.com/yakn5s9z [Zugriff am 12.7.2024].

[552] Ministerstwo Finansów, List do podatników VAT ws. zagrożenia oszustwami w obrocie paliwami, https://tinyurl.com/4kfzrj3m [Zugriff am 12.7.2024].

[553] Ministerstwo Finansów, List ostrzegawczy ws. wyłudzania VAT w obrocie olejem rzepakowym, https://tinyurl.com/444nrfmc [Zugriff am 12.7.2024].

dass für jede der bedrohten Branchen eigene Materialien veröffentlicht werden. Das für den Zeitraum 2014-2017 geplante Programm der Veröffentlichung von Warnmeldungen hatte keinen Zeitplan und endete bereits drei Monate nach seinem Beginn. Es beschränkte sich somit auf zwei Branchen, die Elektronik- und die Kraftstoffindustrie, und ließ einen breiten Katalog anderer von Betrug betroffener Branchen ohne spezielle Studien zurück.

Ein wesentliches Manko der Warnmeldungen war die Tatsache, dass ihr Inhalt vom Finanzministerium selbstständig erstellt wurde. Diese Vorgehensweise wirkte sich negativ auf ihre Effektivität. Da keine Konsultationen mit den in diesem Sektor tätigen Unternehmern und ihren Verbänden, der akademischen Gemeinschaft sowie mit den Berufsverbänden der Rechtsanwälte, Bilanzbuchhalter und Steuerberater stattfanden, beschränkte sich der Inhalt der veröffentlichten Materialien auf die Erfahrungen der Legislative und der Kontrollorgane. Sie waren daher selektiv und spiegelten die tatsächlichen Herausforderungen der Geschäftstätigkeit auf einem bestimmten Markt nicht vollständig wider. Die begrenzten Kenntnisse des Ministeriums über die Besonderheiten bestimmter Branchen führten zu einem geringen Umfang der Schreiben und dem Fehlen von Beispielen aus der Praxis ausgewählter Wirtschaftszweige. Gleichzeitig verringerte die fehlende Einbeziehung der Betroffenen in die Entwicklung der Warnmeldungen die Chancen, dass die darin enthaltenen Informationen die Adressaten erreichen. Die in den Dialog mit der Verwaltung eingebundenen Stakeholder würden nicht nur ihre Erfahrungen und Bedürfnisse mit dem Finanzministerium teilen, sondern gleichzeitig aufgrund des Workshop-Charakters der Arbeit ihre eigene Aktivitäten im Lichte der erstellten Richtlinien für die Vorgehensweise überprüfen.

[Deutsches Beispiel] Bei der Ausarbeitung der Strategie einer Kampagne gegen Mehrwertsteuerbetrug am Ende 2016 und Anfang 2017 beschloss das Finanzministerium, den Steuerpflichtigen allgemeingültiges, umfangreiches Material zur Verfügung zu stellen, in dem die Risiken, die sich für Unternehmer aus den Aktivitäten organisierter krimineller Gruppen ergeben, und die Wege zu derer Reduzierung beschrieben werden. Bei der Entscheidung für diesen Schritt stützte sich das polnische Finanzministerium insbesondere auf die Erfahrungen Deutschlands. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat angesichts des zunehmenden Ausmaßes von Umsatzsteuerkarussellen ein Dokument mit dem Titel „Merkblatt zur Umsatzsteuer - Beachtung des gemeinschaftsrechtlichen Missbrauchsverbots“ erstellt[554]. Das genannte Dokument enthielt einen umfassenden Katalog von Umständen, die darauf hindeuten könnten, dass der Geschäftspartner eines Steuerpflichtigen an der Erzielung fiktiver Umsätze beteiligt ist. Es enthielt 36 detaillierte Merkmale von Umsätzen, die auf Steuerunehrlichkeit des Unternehmers hindeuten, unterteilt in Praktiken:

1) allgemeiner Art, insbesondere bei einer Zusammenarbeit mit neuen Geschäftspartnern;

2) charakteristisch für Verkäufer, die an Karussellbetrug beteiligt sind, einschließlich Missing Traders;

[554] Zu diesem Thema ausführlich, z.B. R. Weimann, Neues Merkblatt zum Umsatzsteuer-Missbrauch: Mandanten vor übereilten Statements warnen!, http://www.iww.de/gstb/schwerpunktthema/umsatzsteuer-neues-merkblatt-zum-umsatzsteuer-missbrauch-mandanten-vor-uebereilten-statements-warnen-f82664 [Zugriff am 12.7.2024].

3) charakteristisch für unehrliche Käufer, darunter Broker.

Die angegebene Anweisung war, obwohl sie die Merkmale des Scheingeschäfts detailliert darstellte, nicht erschöpfend. Die Einhaltung der darin aufgeführten Leitfäden mit Beispielen guter Praxis schloss die Haftung des Steuerpflichtigen nicht aus, sondern stellte eine Voraussetzung einer erhöhten Wahrscheinlichkeit der Erfüllung der Sorgfaltspflicht dar. Der Inhalt der Anweisung wurde schließlich in den offiziellen, ministeriellen „Kommentar" zum deutschen Umsatzsteuergesetz übernommen - Umsatzsteuer-Anwendungserlass[555].

Neben der Veröffentlichung auf der Website des BMF wurde das Merkblatt im Oktober 2014 von den Finanzämtern an die Steuerpflichtigen verteilt. Die Steuerpflichtigen waren ihrerseits verpflichtet, den Erhalt zu bestätigen und sich mit dem Inhalt des Merkblatts vertraut zu machen. Das angegebene Schreiben an den Steuerpflichtigen bestand aus:

1) Warnungen vor der Gefahr, in ein Steuerkarussell eingebunden zu werden;
2) Beschreibung der Vorgehensweise von Steuerkriminellen;
3) Auflistung der beobachteten verdächtigen Verhaltensweisen: 1) bei der Kontaktaufnahme mit einem neuen Geschäftspartner, 2) beim Kauf und 3) beim Verkauf;
4) Warnungen vor den rechtlichen Folgen der (unbewussten) Teilnahme an einem Steuerkarussell, insbesondere dem unzulässigen Vorsteuerabzug und der Gefahr strafrechtlicher Sanktionen;
5) Rückschreiben an das Finanzamt.

Das der Korrespondenz beigefügte Rückschreiben enthielt: 1) den Namen des Absenders (des Steuerpflichtigen) und die Kotaktdaten des für ihn zuständigen Finanzamtes, das ihm zuvor das Merkblatt übersandt hatte; 2) eine Erklärung des Steuerpflichtigen, dass er die Anweisung erhalten hat, dass er sich mit ihrem Inhalt vertraut gemacht hat und dass er die darin aufgeführten Anweisungen im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit befolgen wird, und 3) einen Hinweis darauf, dass dieses Merkblatt eine nicht erschöpfende Liste wesentlicher Merkmale fiktiver Umsätze enthält. Folglich bedeutet die Einhaltung der darin aufgeführten Voraussetzungen nicht, dass der Steuerpflichtige definitiv mit der erforderlichen Sorgfalt vorgeht. Sie garantiert dem Steuerpflichtigen bei der Aufdeckung fiktiver Umsätze nicht das Recht auf Vorsteuerabzug (§ 15 UStG), die Anwendung des Nullsatzes mit Recht auf Vorsteuerabzug bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen (§ 4 Nr. 1b i. V. m. § 6a UStG) sowie keine Straffreiheit wegen vorsätzlicher Steuerhinterziehung (§ 25d UStG).

[Ziel des Projekts] Nach dem Vorbild Deutschlands begann das polnische Finanzministerium mit der Ausarbeitung von universellem Informationsmaterial, das den Unternehmen Informationen darüber vermitteln sollte, wie sie die Gefahren der Mehrwertsteuer-Mafia vermeiden können. Dieses Material sollte in Zusammenarbeit mit dem Markt, darunter den Unternehmern, ihren Verbänden und der Steuerberatungsbranche, erstellt werden. Die Wahl dieses Weges garantierte ein hohes inhaltliches

[555] Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846 - aktuelle Fassung (Stand 12. Juni 2024) - nach dem Stand zum 31. Dezember 2023, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungserlass/Umsatzsteuer-Anwendungserlass-aktuell.pdf?__blob=publicationFile&v=9 [Zugriff am 12.7.2024].

Niveau des Materials, das den tatsächlichen Bedürfnissen des Marktes entsprach, und - was für die Behörden ebenso wichtig war - eine mehrmonatige öffentliche Debatte, in der das Thema der MwSt.-Kriminalität im Mittelpunkt stand, was die Einbeziehung eines breiten Spektrums von Interessengruppen noch vor der Veröffentlichung des fertigen Materials garantierte.

> „An Mehrwertsteuerkarussellen können auch ehrliche, aber unvorsichtige Unternehmer teilnehmen, die sich damit der Gefahr aussetzen, ihr Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren. (…) Dies ist der Fall, wenn die Steuerstraftat vom Steuerpflichtigen selbst begangen wird oder wenn der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er durch den Erwerb der Gegenstände an einem fiktiven Umsatz beteiligt war." Polnisches Finanzministerium (2017)[556].

[Ausarbeitung der Methodik] Die Arbeiten zur Vorbereitung des Materials begannen mit der Veröffentlichung eines Dokuments vom 30. Juni 2017 mit dem Titel „Bekanntmachung über den Beginn einer Steuerkonsultation über die Liste der Voraussetzungen für die Erfüllung der Sorgfaltspflicht des Erwerbers bei inländischen Umsätzen im Zusammenhang mit dem Recht auf Vorsteuerabzug". In der Konsultation wurden alle Steuerpflichtigen aufgefordert, bis zum 28. Juli 2017 Stellungnahmen abzugeben. Als Zweck der Konsultation nannte das polnische Finanzministerium die Erstellung einer Liste von Kriterien, deren Erfüllung zum Zeitpunkt des Umsatzes dazu führt, dass das Recht der Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug nicht angefochten werden kann, wenn sie nicht wussten und nicht wissen konnten, dass ihr Lieferant im Rahmen eines bestimmten Umsatzes eine Straftat begeht. An der ersten Konsultationsrunde, die mit einer Konferenz am 13. September 2017 abgeschlossen wurde[557], nahmen Dutzende von Unternehmen teil und übermittelten dem Finanzministerium 69 Stellungnahmen[558]. In der zweiten Konsultationsrunde erarbeitete eine vom Finanzministerium eingesetzte Arbeitsgruppe, die sich aus Vertretern des Finanzministeriums, der polnischen Finanzverwaltung und 12 Unternehmervertretern zusammensetzte, die endgültige Fassung des Materials[559].

[Methodik] Am 25. April 2018 veröffentlichte das Finanzministerium das Ergebnis der Arbeit der Arbeitsgruppe, nämlich die „Methodik zur Beurteilung der Sorgfaltspflicht von Käufern von Waren bei inländischen Transaktionen" (weiter: Methodik)[560]. Die größte Änderung gegenüber den damit verbundenen Erwartungen war eine wesentliche Modifizierung des Zwecks der Veröffentlichung. Dieser bestand da-

[556] Zawiadomienie o rozpoczęciu konsultacji podatkowych z dnia 30 czerwca 2017 r. w sprawie listy przesłanek należytej staranności po stronie nabywcy w transakcjach krajowych w kontekście prawa do odliczenia podatku naliczonego, PT3.8101.9.2017, patrz: Ministerstwo Finansów, Zawiadomienie o rozpoczęciu konsultacji podatkowych z 30 czerwca 2017 r., https://tinyurl.com/2rxr3svb [Zugriff am 12.7.2024].

[557] Ministerstwo Finansów, Konferencja nt. należytej staranności w VAT, https://tinyurl.com/ycy7hz3bhttps://tinyurl.com/ycy7hz3b [Zugriff am 12.7.2024].

[558] Ministerstwo Finansów, Publikacja opinii przesłanych w ramach konsultacji podatkowych w sprawie listy przesłanek należytej staranności po stronie nabywcy w transakcjach krajowych, https://tinyurl.com/584h423m [Zugriff am 12.7.2024].

[559] Ministerstwo Finansów, Finał konsultacji społecznych ws. należytej staranności, https://tinyurl.com/2bmnczmb [Zugriff am 12.7.2024].

[560] Ebd.

rin, die Sicherheit inländischer Transaktionen und die Transparenz der Aktivitäten der polnischen Finanzverwaltung zu erhöhen, indem ein für die gesamte Verwaltung einheitlicher Regelkatalog für die Beurteilung der Erfüllung der Sorgfaltspflicht des Steuerpflichtigen veröffentlicht wurde. Einem Steuerpflichtigen kann das Recht auf Vorsteuerabzug nur dann entzogen werden, wenn die Steuerbehörden anhand objektiver Umstände nachweisen, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass sein Lieferant gegen das Gesetz verstoßen hat. In einem solchen Fall muss davon ausgegangen werden, dass der Steuerpflichtige an diesem Betrug beteiligt war. Die Vorschriften, die dem Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug entziehen, finden dann ihre Anwendung. Es ist Sache der Behörde, zu beurteilen, ob der Steuerpflichtige seinen Geschäftspartner (den Lieferanten der Waren) und die Umstände des Geschäfts ordnungsgemäß überprüft hat. Die Methodik gibt damit die Voraussetzungen an, die die polnische Finanzverwaltung bei der Beurteilung, ob der Steuerpflichtige seine Sorgfaltspflicht erfüllt hat, prüfen muss.

Die Methodik selbst richtet sich zwar an Verwaltungsbehörden, steht aber auch Steuerpflichtigen offen. Wenn ein Unternehmer die angegebenen Maßnahmen ergreift, erhöht sich die Wahrscheinlichkeit erheblich, dass er seine Sorgfaltspflicht erfüllt. Wenn er die genannten Bestimmungen einhält, besteht damit kein oder lediglich ein vernachlässigbares Risiko, dass sein Recht auf Vorsteuerabzug in Frage gestellt wird. Das könnte nur der Fall sein, wenn er objektive Umstände außer Acht gelassen hat, die darauf hindeuten, dass das betreffende Geschäft möglicherweise auf eine Rechtsverletzung oder einen Betrug abzielt. Die gewährte Schutzgarantie ist jedoch nur von „weicher" Natur. Obwohl sich die Methodik an die Verwaltungsbehörden richtet, hat das Ministerium ihr nicht den Status eines die Steuerpflichtigen schützenden Dokuments verliehen, wie er für den polnischen Mehrwertsteuer-Anwendungserlass charakteristisch ist.

Bei der Beurteilung des guten Glaubens des Steuerpflichtigen dürfen Finanzbehörden auch andere als die in der Methodik aufgeführten Umstände des Geschäfts oder vom Steuerpflichtigen ergriffene Maßnahmen berücksichtigen. Wenn der Steuerpflichtige nicht die in der Methodik beschriebenen Maßnahmen ergreift, verliert er nicht automatisch sein Recht auf Vorsteuerabzug. Wenn die Behörde die Mehrwertsteuerabrechnungen anfechtet, kann der Steuerpflichtige nachweisen, dass er für die für das Geschäft gebotene Sorgfalt auf einer anderen Weise eingehalten hat.

Angesichts des größeren Risikos einer Nichterfüllung der Sorgfaltspflicht im Falle einer Transaktion mit einem neuen Geschäftspartner wurde eine Unterscheidung zwischen den Voraussetzungen für die Beurteilung 1) zu Beginn der Zusammenarbeit mit dem Geschäftspartner (risikoreichere Situation) und 2) im Laufe einer solchen Zusammenarbeit (sicherere Situation) getroffen. Als Beginn der Zusammenarbeit gilt auch eine Situation, in der ein Geschäft mit einem Unternehmen abgeschlossen wird, mit dem der Steuerpflichtige bereits Geschäfte getätigt hat, die aber Waren zum Gegenstand hatten, die zuvor nicht unter das Branchen- oder Geschäftsprofil dieses Unternehmens fielen und die der Steuerpflichtige von diesem Unternehmen bisher nicht erworben hat[561].

[561] Ministerstwo Finansów, Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych, Warszawa 2021, https://tinyurl.com/34u9jvkj [Zugriff am 12.7.2024].

Als formale Kriterien nennt die Methodik die Notwendigkeit, die Registrierung des Geschäftspartners für Mehrwertsteuerzwecke sowie seine Eintragung in das Landesgerichtsregister (pol. *Krajowy Rejestr Sądowy*, KRS) bzw. das Zentrale Gewerberegister (pol. *Centralna Ewidencja i Informacja o Działalności Gospodarczej*, CEiDG) zu überprüfen. Es muss zudem analysiert werden, ob der Geschäftspartner über die erforderlichen Konzessionen und Genehmigungen verfügt, um die angegebene Tätigkeit legal auszuüben[562]. Andererseits besteht das wesentliche materiale Kriterium darin, dass der Geschäftspartner keine marktkonformen Bedingungen anbietet, diese also „zu schön sind, um wahr zu sein"[563]. Dazu gehören Situationen, in denen der vorgeschlagene Preis der Ware erheblich vom Marktpreis abweicht oder in denen das Geschäft kein wirtschaftliches Risiko beinhaltet. Weitere formale Bedingungen sind u. a. ein Preisnachlass bei Barzahlung, wenn der Wert des Geschäfts 15.000 PLN (ca. 10.976 EUR) übersteigt; eine Zahlung auf zwei getrennte Bankkonten, auf ein Drittkonto oder auf ein ausländisches Konto; oder eine kürzere als die übliche Zahlungsfrist für die Ware. Im Falle der Zusammenarbeit mit einem bestehenden (bisherigen) Geschäftspartner ist neben der Notwendigkeit einer regelmäßigen Überprüfung der aktuellen Erfüllung der oben genannten formalen Kriterien[564] ein weiteres wesentliches Transaktionskriterium zu beachten. Darunter wird in der Methodik eine Änderung der bisherigen Regeln der Zusammenarbeit zwischen dem Steuerpflichtigen und seinem Geschäftspartner verstanden, die ohne wirtschaftlicher Rechtfertigung erfolgt[565]. Eine besonders vorteilhafte Behandlung erfährt ein Steuerpflichtiger, wenn er das Split Payment anwendet. In der Methodik wird betont, dass die Steuerbehörden davon ausgehen müssen, dass die Sorgfaltspflicht eingehalten wurde, wenn (1) die Zahlung an den Warenlieferanten mithilfe des Split Payments erfolgt ist; (2) der Steuerpflichtige die formalen Voraussetzungen geprüft und ein positives Ergebnis erhalten hat und (3) keine anderen Umstände vorliegen, die eindeutig auf einen Mangel an Sorgfalt hindeuten könnten.

In der Methodik wird darauf hingewiesen, dass diese das Wissen des Marktes und der Verwaltung widerspiegelt, die zum Zeitpunkt ihrer Veröffentlichung aktuell sind. Sie sollte daher laufend aktualisiert werden. Der Inhalt der Methodik wurde drei Jahre nach ihrer Veröffentlichung, d. h. im Jahr 2021[566], aktualisiert und u. a. um zusätzliche Transaktionskriterien in Bezug auf die Steuerpflichtigen erweitert:

1) Zahlungen auf ein Bankkonto, das nicht auf der weißen Liste steht;
2) Zahlung an einen Geschäftspartner ohne Anwendung des Split Payments trotz bestehender Verpflichtung;
3) Analyse der vom Geschäftspartner vorgelegten offiziellen Dokumente, insbesondere derjenigen, die offensichtliche Ungenauigkeiten enthalten.

[Bewertung der Methodik] Mit der Veröffentlichung der „Methodik zur Beurteilung der Sorgfaltspflicht von Käufern von Waren bei inländischen Transaktionen" erhielten

[562] Ebd.
[563] Ebd.
[564] Ebd.
[565] Ebd.
[566] Ministerstwo Finansów, Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych, Warszawa 2021, https://tinyurl.com/34u9jvkj [Zugriff am 12.7.2024].

die polnischen Steuerpflichtigen eine universelle (in allen Branchen anwendbare) Zusammenstellung bewährter Lösungen im Bereich der Überprüfung der Steuerehrlichkeit ihrer Geschäftspartner. Die Tatsache, dass dieses Material der polnischen Finanzverwaltung als Unterstützung für die Kontrolltätigkeit zur Verfügung gestellt wurde, verringerte die Risiken, die bisher bei Kontakten mit der Verwaltung bestanden und die sich aus den unterschiedlichen Methoden zur Beurteilung des Verhaltens von Unternehmern bei der Überprüfung der Steuerehrlichkeit von Geschäftspartnern ergaben, erheblich. Infolgedessen ist die Methodik für die Steuerzahler zur wichtigsten Wissensquelle über die mit der MwSt.-Kriminalität verbundenen Risiken geworden, die nicht nur die Notwendigkeit interner MwSt.-Due-Diligence-Verfahren aufzeigt, sondern auch eine solide Grundlage für ihre Vorbereitung bietet[567].

Die Einbeziehung eines breiten Spektrums von Interessenvertretern in die Arbeit an dem Dokument gewährleistete nicht nur ein hohes inhaltliches Niveau der Veröffentlichung[568], sondern trug auch zur Verbreitung des Wissens über die Methodik bei - zunächst bei der Ausarbeitung des Inhalts und dann bei ihrer Veröffentlichung. Die Öffnung der Arbeit für Interessensgruppen außerhalb der Verwaltung entsprach deren tatsächlichen Bedürfnissen, was durch deren zahlreiche Beiträge zur Konsultation bestätigt wurde. Trotz der Komplexität des Themas der Methodik und der kurzen Frist für die Einreichung von Beiträgen, nahmen 69 Körperschaften an den Konsultationen teil und sandten Studien ein, die oft Dutzende von Seiten umfassten. Der Grund für die Kontroverse um die Methodik liegt in der Änderung des Zwecks des vorbereiteten Materials, zu der es während der Arbeit der Arbeitsgruppe kam[569]. Infolgedessen erhielten die Unternehmer nützliches, dringend benötigtes Material, das sich jedoch von dem unterschied, was ihnen versprochen wurde. Anstelle eines geschlossenen Katalogs präziser Bedingungen, deren genaue Erfüllung die Sicherheit des Steuerpflichtigen im Handel gewährleisten würde, war das Ergebnis der Arbeit des Ministeriums und externer Partner die Entwicklung eines offenen Katalogs guter Geschäftspraktiken. Obwohl dieser eine wertvolle Informationsquelle für Unternehmer dafür darstellt, welche Umstände in Bezug auf den Geschäftspartner und die Transaktion überprüft werden müssen, um die Sorgfaltspflicht zu erfüllen, garantiert die Durchführung einer solchen Überprüfung nicht das Verschwinden des genannten Risikos[570]. Das Verhalten des Finanzministeriums kann als nachvollziehbar bewertet werden. Die Arbeitsgruppe stand vor der Aufgabe, einen Kompromiss zu finden, damit die Liste der Maßnahmen, anhand derer beurteilt werden kann, ob ein Steuerpflichtiger seine Sorgfaltspflicht erfüllt hat, 1) vollständig genug ist, um den Staatshaushalt zu schützen, 2) keine Anweisung für Steuersünder darstellt, wie das Gesetz gebrochen werden kann, und 3) eine

[567] Grant Thorton, Jak przygotować własną procedurę należytej staranności VAT?, https://grantthornton.pl/publikacja/jak-przygotowac-wlasna-procedure-nalezytej-starannosci-vat/ [Zugriff am 12.7.2024].

[568] „In der Regel scheinen die darin aufgeführten Umstände, die auf die Möglichkeit eines Betrugs hindeuten, die Lebenserfahrung angemessen widerzuspiegeln, wobei das bloße Auftreten einiger dieser Umstände noch kein Beweis für das Vorliegen eines Betrugs sein sollte. (...) Diese Methodik muss unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs angewendet werden", siehe *Sęk*, PP 10/2018, S. 30.

[569] MDDP, Jak dochować należytej staranności i nie zwariować, https://www.mddp.pl/jak-dochowac-nalezytej-starannosci-i-nie-zwariowac/ [Zugriff am 12.7.2024].

[570] *Strugliński*, in: E. Małecka-Ziębińska, S. 136.

Reihe von Bedingungen enthält, deren Erfüllung für die Unternehmen umsetzbar ist[571]. Trotzdem kann das Ergebnis der Arbeit des Teams als nahe der „goldenen Mitte" angesehen werden, da nicht einmal die deutsche Zusammenstellung, die als Modell für die Methodik diente, einen weitergehenden Schutz der Steuerpflichtigen garantiert.

Die Verfasser der Methodik haben sie treffend als ein Dokument beschrieben, das entsprechend den Änderungen der Rechtsvorschriften und der beobachteten Praktiken auf dem Markt aktualisiert werden muss. Daher ist die Tatsache, dass die Methodik im Jahr 2021 überarbeitet wurde, positiv zu bewerten. Um die Zyklizität der Arbeit an ihrem Inhalt zu gewährleisten, wäre es empfehlenswert, den Gesetzgeber zu verpflichten, den Inhalt in regelmäßigen Abständen zu überprüfen, was in Absprache mit dem Markt erfolgen sollte. Eine stetige Arbeit an diesem Dokument würde nicht nur seine Aktualität gewährleisten, sondern dank der Einbeziehung von Partnern außerhalb der Verwaltung auch das Interesse der Unternehmer an der Methodik wecken, so dass sie sich ihrer Existenz und Gültigkeit bewusst sind. Eine Methode, um die Unternehmen mit dem darin gesammelten Wissen zu erreichen, könnte auch darin bestehen, sie an die Unternehmer per Post (mit der Empfangsbestätigung) zu senden, wie dies 2014 in Deutschland geschehen ist. Ein interessantes Feld für die Weiterentwicklung der Methodik wäre auch die Entwicklung detaillierterer Ausarbeitungen für konkrete Branchen, womit das Ziel erreicht würde, das die Warnmeldungen vor einem Jahrzehnt nicht erreicht haben.

2.4. Sanktionen

[Europäische Trends] Zwischen 2009 und 2012, also in der Zeit, in der das Ausmaß der Karussellgeschäfte stark zunahm, war in vielen europäischen Ländern eine Verschärfung der steuerstrafrechtlichen Vorschriften zu beobachten. Diese richteten sich sowohl gegen Mitglieder organisierter krimineller Gruppen, die Umsatzsteuerkarusselle organisieren, als auch gegen diejenigen, die mit ihnen zusammenarbeiten, insbesondere Zwischenhändler. In der Regel war die Einführung von strafrechtlichen Maßnahmen eine „schnelle", „medienwirksame" Reaktion auf die wachsende Aktivität der MwSt.-Mafia und gingen der Einführung systemischer Lösungen zur schnelleren Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten voraus. Gleichzeitig ging ihre Einführung häufig mit einem deutlich gestiegenen öffentlichen Interesse am Thema Steuerunregelmäßigkeiten einher[572]. Das Ergebnis war ein wachsendes öffentliches Bewusstsein für die Risiken, die die Zusammenarbeit mit Steuerkriminellen für ehrliche Unternehmen

[571] Infor, Metodyka dot. należytej staranności w VAT to krok w dobrym kierunku, https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/vat/podatnik-vat/780902,Metodyka-dot-nalezytej-starannosci-w-VAT-to-krok-w-dobrym-kierunku.html [Zugriff am 11.5.2024].

[572] Siehe u. a. *Argentiero/Chiarini/Marzano*, Tax Evasion; ReedSmith, French Modified Finance Bill for 2012, https://www.reedsmith.com/en/perspectives/2012/02/french-modified-finance-bill-for-2012 [Zugriff am 12.7.2024]; Blevins&Franks, Spain's New Anti Tax Fraud Law, https://www.blevinsfranks.com/spains-new-anti-tax-fraud-law/ [Zugriff am 12.7.2024]; gov,uk, Penalties: an overview for agents and advisers, https://www.gov.uk/guidance/penalties-an-overview-for-agents-and-advisers#what-reasonable-care-means [Zugriff am 12.7.2024].

mit sich bringt, was dazu geführt haben könnte, dass es für die MwSt.-Mafia schwieriger geworden ist, ein Netz von kooperierenden Unternehmen aufzubauen.

[Situation in Polen] Die Jahre 2016-2022 waren in Polen ein Zeitraum dynamischer Veränderungen in Bezug auf die Sanktionen im Bereich der Mehrwertsteuerregelung. Während die ersten Änderungen des Sanktionsumfangs in Polen bereits zum Jahreswechsel 2015/2016 eingeführt wurden, trat die Mehrheit von neuen Strafen in den ersten Monaten des Jahres 2017 in Kraft. In den darauffolgenden Jahren wurden Sanktionen eingeführt, die darauf abzielen, die neuen Meldepflichten der Steuerpflichtigen durchzusetzen. Die in Polen eingesetzten Sanktionsinstrumente können in drei Gruppen unterteilt werden:

1) Maßnahmen allgemeiner Art, die alle Steuerpflichtigen betreffen und nicht auf die Bekämpfung einer bestimmten Art von Steuerstraftaten ausgerichtet sind. Ihre Verhängung führte zwar nicht zu einer intensiveren Bestrafung von Unternehmen, die in Karussellbetrug verwickelt waren, war aber mit einem großen öffentlichen Interesse verbunden, was das Bewusstsein der Unternehmen für die Bedeutung von Steuerehrlichkeit ihrer Geschäftspartner als wichtige Determinante ihrer eigenen finanziellen Sicherheit schärfte.

2) Gezielte Maßnahmen, die sich direkt an die Organisatoren von Steuerkarussellen und diejenigen, die wissentlich mit ihnen zusammenarbeiten, richten. Ihre Umsetzung hat präventiven Charakter. Die abschreckende Wirkung kommt vor allem bei Zwischenhändlern zum Tragen, d. h. bei echten, auf dem Markt tätigen Unternehmern, bei denen die Vorteile der Zusammenarbeit mit Steuerkriminellen bei der Erzielung fiktiver Umsätze die drohenden hohen Strafen nicht kompensieren.

3) Begleitende Maßnahmen zur Unterstützung der Durchsetzung der neuen Meldepflichten der Steuerpflichtigen und zur Überprüfung der steuerlichen Integrität der Unternehmer. Ihre Adressaten waren wiederum die Steuerpflichtigen im Allgemeinen, aber sie bezogen sich direkt auf die neue Vorschriften, die mit dem Ziel der Reduzierung der Mehrwertsteuerlücke in Polen eingeführt wurden. Sie zielten darauf ab, durch angemessene Formulierung von Sanktionen die Rechtzeitigkeit der Abgabe von Steuererklärungen und Berichten durch die Steuerpflichtigen sowie die Zuverlässigkeit der Dokumente zu gewährleisten, die nach Analyse durch die Verwaltung mit Hilfe entsprechender Algorithmen die Aufdeckung fiktiver Umsätze und die Identifizierung von Anträgen auf rechtswidrige Mehrwertsteuererstattung beschleunigen sollten.

Die Vielzahl der Sanktionen, ihre unterschiedlichen Quellen (z. B. Strafgesetzbuch, Steuerstrafgesetzbuch, Abgabenordnung und Umsatzsteuergesetz) sowie ihre sich überschneidenden Anwendungsbereiche bewirkten erhebliche Auslegungsschwierigkeiten, die die Anwendung gesonderter Kollisionsnormen zu ihrer Lösung erforderten. Andererseits war ihre Veröffentlichung angesichts des breiten Interesses der Öffentlichkeit an den Sanktionen eine gute Gelegenheit, um die Unternehmer mithilfe der Medien über die MwSt.-Mafia zu informieren.

2.4.1. Strafzinsen

[Rechtsstand bis 2017] Eine Art Auftakt zur Änderungswelle der Sanktionen war die Novelle von 2015/2016, die die Höhe der Verzugszinsen je nach Schwere des Verstoßes des Steuerpflichtigen differenzierte. In der polnischen Abgabenordnung gilt die Regel, dass die Verzugszinsen auf Steuerrückstände der Summe aus 200% des Basiszinssatzes für Lombarddarlehen, der gemäß den Vorschriften der Polnischen Nationalbank festgelegt wird, und einem Betrag von 2% entspricht, wobei dieser Zinssatz nicht niedriger als 8% sein darf (Art. 56 §1 AO-PL). Neben dem Basiszinssatz gelten seit dem 1. Januar 2016 auch ermäßigte und erhöhte Sätze[573].

[Ermäßigter Satz] Ein ermäßigter Satz (Art. 56a AO-PL) in Höhe von 50% des Basissatzes kommt zur Anwendung, wenn eine rechtswirksame Berichtigung der Erklärung eingereicht wird (spätestens innerhalb von 6 Monaten nach Ablauf der Frist für die Einreichung der Erklärung), verbunden mit der Zahlung der angegebenen Rückstände innerhalb von 7 Tagen ab dem Datum der Einreichung der Berichtigung. Damit soll die eigenständige Berichtigung von Fehlern in den Steuererklärungen durch die Steuerpflichtigen gefördert werden[574].

[Erhöhter Satz] Ein erhöhter Verzugszinssatz nach Art. 56b AO-PL von 150% des normalen Zinssatzes gilt für Verzugszinsen bei der Mehrwertsteuer und den Verbrauchssteuern, im Falle von:

1) Unterbewertung der Steuerschuld, Überbewertung des Betrags der Steuerüberzahlung oder -erstattung, die von der Steuerverwaltung im Rahmen einer Steuerprüfung oder eines Steuerverfahrens festgestellt wurde,
2) Berichtigung der Steuererklärungen:
   a) nach der Zustellung der Mitteilung über die Absicht, eine Steuerprüfung einzuleiten, und in Fällen, in denen keine Mitteilung versandt wurde - nach Abschluss der Steuerprüfung;
   b) im Ergebnis der Steuerprüfung,
   c) die nach der Bekanntgabe der Bewilligung der Durchführung von Zoll- und Steuerprüfungen eingereicht werden
   - wenn die Unterbewertung der Steuerschuld bzw. die Überbewertung des Betrags der Steuerüberzahlung oder -erstattung 25% des geschuldeten Betrags übersteigt und höher ist als das Fünffache des Mindestlohns[575], der am Tag nach Ablauf der Frist für die Zahlung der Steuerschuld oder der Frist für die Erstattung gilt;
3) Feststellung durch die Steuerbehörde im Rahmen einer Kontrolle, einer Steuerprüfung oder eines Steuerverfahrens, dass eine Steuererklärung trotz Verpflichtung nicht abgegeben wurde und die Steuer nicht gezahlt wurde.

---

[573] Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1649 z późn. zm.).

[574] Uzasadnienie Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk nr 3462, Sejm VII Kadencja, https://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=3462 [Zugriff am 12.7.2024].

[575] Im Sinne des polnischen Mindestlohngesetzes; Ustawa z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 2207 z późn. zm.).

Ziel dieser Änderung ist eine bessere Verhinderung von indirekter Steuerhinterziehung und die Bekämpfung von Steuerbetrug[576].

2.4.2. Sanktionen bei der Mehrwertsteuer

[MwSt.-Sanktion bis 2008] Zusätzliche Sanktionen administrativer Art, die in der polnischen Rechtsordnung neben Verzugszinsen und straf- und steuerstrafrechtlichen Sanktionsbestimmungen gelten, waren in Polen bereits in den 1990er Jahren in Kraft. Sie waren unter anderem in den ersten Fassungen der Gesetze über die Mehrwert- und Verbrauchssteuer vorgesehen[577]. Noch im Jahr 2008 enthielt das polnische Mehrwertsteuergesetz eine Regelung der sog. Mehrwertsteuersanktion (Art. 109 Abs. 4-5 UStG-PL). Sie gab der Steuerverwaltung das Recht, im Falle einer Unterschätzung des geschuldeten Steuerbetrages oder einer Überschätzung des Erstattungsbetrages durch den Steuerpflichtigen eine zusätzliche Steuerschuld (Sanktion) in Höhe von 30% des Betrages der festgestellten Unterschätzung oder Überschätzung festzusetzen. Aufgrund der negativen Wahrnehmung dieser Vorschrift durch Unternehmer wurde eine jahrelange Debatte über deren Streichung aus der polnischen Rechtsordnung geführt[578].

[Abschaffung der Mehrwertsteuersanktion] Den Anstoß zu der genannten Änderung gab das Urteil des Verfassungsgerichts vom 4. September 2007.[579] Das Gericht stellte die Verfassungsmäßigkeit der Kumulierung von verwaltungs- und steuerstrafrechtlicher Haftung in Frage. Es stellte fest, dass „(...) Art. 109 Abs. 5-6 UStG-PL (...) insoweit mit Art. 2 des polnischen Grundgesetzes unvereinbar ist, als er die Anwendung einer Verwaltungssanktion, die in dem genannten Gesetz als ‚zusätzliche Steuerpflicht' definiert ist, und die Haftung für Steuer- oder Fiskaldelikte auf dieselbe Person für dieselbe Handlung zulässt". Die entsprechende Änderung des UStG-PL trat am 7. November 2008 in Kraft[580]. Unter Bezugnahme auf das allgemeine Ziel der Vereinfachung der Steuerregelungen und des Abbaus von Hindernissen, die die Wirtschaftstätigkeit erheblich behindern, wurde mit dem genannten Gesetz die Regelung der Mehrwertsteuersanktionen ab Dezember 2008 aus der polnischen Rechtsordnung gestrichen[581].

---

[576] Uzasadnienie Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk nr 3462, Sejm VII Kadencja, https://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=3462 [Zugriff am 12.7.2024].

[577] Im Jahr der Einführung der neuen Sanktionen sollten sie bis zu 500% der Differenz zwischen korrektem Wert und vom Steuerzahler geleisteter Zahlung / erhaltenen Erstattung betragen. Ihre Verfassungsmäßigkeit wurde durch das Urteil des Verfassungsgerichts vom 29. April 1998, Az. K.17/97, bestätigt; für Details zu diesem Thema siehe: Uzasadnienie i OSR do Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw z dnia 28 października 2016 r., Sejm VIII Kadencji, Druk nr 965, https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=965 [Zugriff am 12.7.2024].

[578] Die Gesetzesinitiative der Regierung zur Abschaffung der zusätzlichen Mehrwertsteuerpflicht wurde bereits 2006 ergriffen, siehe: Projekt ustawy o zmianie ustawy oraz niektórych innych ustaw – druk nr 734 skierowany do Sejmu RP w dniu 26 czerwca 2006 r.

[579] Sygn. akt. P 43/06, Dz.U. Nr 168, poz.1187.

[580] Ustawa z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. nr 209, poz. 1320).

[581] Außerdem: „In der Begründung des Entwurfs wurde nicht darauf hingewiesen, dass die Änderung zu einer Zunahme des Betrugs führen könnte, obwohl ein solches Risiko bestand": NIK, Informacja o wynikach kontroli. Nadzór Ministra Finansów nad poborem podatku VAT, KBF.430.002.2019, Warszawa 2019, https://www.nik.gov.pl/plik/id,21004,vp,23636.pdf [Zugriff am 11.05.2024].

[EuGH-Urteil vom 15.1.2009] Die in Polen historisch geltende Sanktion wurde später vom EuGH geprüft. Angesichts von Zweifeln bezüglich der Rechtsmäßigkeit der zusätzlichen Mehrwertsteuersanktion, wurde im Juli 2007 beim EuGH ein Vorabentscheidungsersuchen vorgelegt[582]. Der EuGH entschied die Rechtssache mit seinem Urteil vom 15. Januar 2009[583]. Dabei stellte er fest, dass das gemeinsame Mehrwertsteuersystem es den Mitgliedstaaten nicht verwehrt, in ihren Rechtsvorschriften Verwaltungssanktionen vorzusehen, insbesondere Sanktionen für die Feststellung von Unregelmäßigkeiten bei der Erklärung der geschuldeten Mehrwertsteuerbeträge. Die von einem Mitgliedstaat eingeführte Sanktion muss jedoch dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entsprechen. Nach Art. 273 der MwSt.-Richtlinie können die Mitgliedstaaten nämlich weitere Pflichten auferlegen, die sie für die ordnungsgemäße Erhebung und Einziehung der Steuer für erforderlich halten, sofern sie nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist und die Neutralität der Mehrwertsteuer nicht beeinträchtigt.

[Mehrwertsteuersanktion ab 2017] Als Ergebnis der öffentlichen Debatte über die Notwendigkeit, das Ausmaß der Mehrwertsteuerlücke in Polen zu verringern, beschloss der Gesetzgeber, die Mehrwertsteuersanktion wieder in die polnische Rechtsordnung aufzunehmen, was am 1. Januar 2017[584] umgesetzt wurde. Es wurden Sanktionen i. H. v. 30%, 20% oder 100% eingeführt.

Wenn der Steuerpflichtige es versäumt hat, eine Steuererklärung abzugeben und die Steuerschuld zu begleichen, oder wenn er in der eingereichten Steuererklärung die Steuerschuld niedriger bzw. die Steuererstattung oder den Vorsteuerabzug höher als den korrekten Betrag angibt, ermittelt das Finanzamt die Höhe dieser Beträge in der jeweils korrekten Höhe und setzt eine zusätzliche Steuerschuld gegen den Steuerpflichtigen i. H. v. 30% der angegebenen Differenz fest (Art. 112b Abs. 1 UStG-PL). Um die Steuerpflichtigen zu motivieren, ihre Abrechnungen selbst zu korrigieren, wurde die Anwendung eines reduzierten Sanktionssatzes i. H. v.20% der angegebenen Differenz vorgesehen (Art. 112b Abs. 2 UStG-PL). Überdies hat die Gesetzgebung ab 2017 auch einen qualifizierten, höheren Sanktionssatz von 100% vorgesehen (Art. 112c UStG-PL). Dieser findet Anwendung, wenn die angegebene Tatsachen aus einer Rechnung resultierten, die:

1) von einem nicht existierenden Steuerpflichtigen ausgestellt wurde,
2) fiktive Geschäfte dokumentiert,
3) Beträge enthält, die nicht Realität entsprechen,
4) Rechtshandlungen dokumentiert, die rechtswidrig bzw. darauf ausgerichtet sind, das Recht zu umgehen, oder Scheingeschäfte sind.

Der Sanktionssatz findet keine Anwendung auf natürliche Personen, die für dieselbe Handlung wegen einer Steuerstraftat oder eines Steuervergehens haftbar gemacht werden. In der Begründung des Gesetzes zur Einführung von MwSt.-Sanktionen wird

[582] Beschluss vom 31. Juli 2007 zur Vorlage einer Frage zur Vorabentscheidung in der Rechtssache I FSK 1062/06.

[583] Urteil des EuGH vom 15. Januar 2009 in der Rechtssache C-502/07, *K-1 sp. z o.o. gegen Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy*, ECLI:EU:C:2009:11

[584] Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2024).

darauf hingewiesen, dass diese eine präventive Funktion haben. Angesichts des Ausmaßes des Mehrwertsteuerbetrugs in der Wirtschaft wurde es für notwendig erachtet, zu den Regelungen von vor 2008 zurückzukehren, ergänzt durch spezifische Lösungen (Steuersätze 20% und 100%), die darauf abzielen, die Belastung der Steuerpflichtigen je nach Schwere ihres Verstoßes zu differenzieren[585].

[Reduzierung der Sanktion auf 15%] Ab September 2019 wurde eine neue reduzierte Sanktion eingeführt (Art. 112b Abs. 2a UStG-PL) [586]. Nach bisheriger Rechtslage hatte die Einreichung einer Berichtigungserklärung nach Einleitung einer Zoll- und Steuerkontrolle hinsichtlich der Höhe der Nachforderung die gleichen Folgen wie die Einreichung einer Berichtigungserklärung nach Abschluss der Zoll- und Steuerkontrolle und dem Erhalt des Kontrollergebnisses (die Höhe der Sanktion auf die Nachforderung betrug in diesen Fällen 20%). Um die Steuerpflichtigen zu motivieren, eine Berichtigungserklärung nach der Einleitung einer Zoll- und Steuerkontrolle, aber vor deren Abschluss abzugeben, wurde beschlossen, einen reduzierten Sanktionssatz von 15% einzuführen.

[EuGH-Urteil vom 15.4.2021] Die Mehrwertsteuersanktionsbestimmungen waren Gegenstand eines Urteils des EuGH, der sie in seinem Urteil vom 15.4.2021 in der Rechtssache C-935/19 Grupa Warzywna sp. z o.o. für unvereinbar mit dem EU-Recht erklärte[587]. Der EuGH betonte, dass die Art und Weise der Anwendung der Sanktion über das hinausging, was zur Erreichung der Ziele der Gewährleistung einer ordnungsgemäßen Steuererhebung und der Verhinderung von Steuerbetrug erforderlich war. Die Mehrwertsteuersanktion wurde nämlich automatisch verhängt, und die Rechtsvorschriften ließen den Steuerbehörden keinen Spielraum, um die gegen die Steuerpflichtigen verhängte Sanktion zu individualisieren, d. h. ihre Höhe an die Umstände des Einzelfalls anzupassen.

[Element des SLIM-3 Pakets] Als Reaktion auf das Urteil des EuGH hat der polnische Gesetzgeber im Rahmen des SLIM VAT 3 Pakets[588] den Automatismus bei der Verhängung von Mehrwertsteuersanktionen abgeschafft. Infolge dieser Änderung werden ab Juni 2023 nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und auf individuelle Weise MwSt.-Sanktionen in Höhe von 30%, 20% bzw. 15% des sanktionierten Betrags verhängt. Bei der Festlegung der Höhe der zusätzlichen Steuerschuld berücksichtigt die Verwaltungsbehörde im Rahmen des Sanktionsmilderungsverfahrens (Art. 112b Abs. 2b UStG-PL):

- die Umstände des Falles;
- Art und Ausmaß des Verstoßes gegen die Pflichten des Unternehmens;
- Art, Ausmaß und Häufigkeit der bisher festgestellten Unregelmäßigkeiten;
- die Höhe der nicht entrichteten Steuer;

[585] Uzasadnienie i OSR do Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, druk nr 965, Sejm VIII Kadencji, https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=965 [Zugriff am 12.7.2024].

[586] Ustawa z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1520, z późn. zm.).

[587] Urteil des EuGH vom 15.4.2021 in der Rechtssache C-935/19 Grupa Warzywna Sp. z o.o. gegen Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, ECLI:EU:C:2021:287.

[588] Ustawa z dnia 14 kwietnia 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 996).

- Maßnahmen, die der Steuerpflichtige nach Feststellung der Unregelmäßigkeit ergriffen hat, um ihre Folgen zu beseitigen.

Die Änderungen betreffen auch den Sanktionssatz von 100%. Ab Juni 2023 ist die Anwendung dieser Sanktion nur möglich, wenn die Behörde feststellt, dass die Handlung des Steuerpflichtigen vorsätzlich war oder dass er von der vorsätzlichen Handlung seines Geschäftspartners Kenntnis hatte. Folglich gilt die 100%-Sanktion nicht für Fälle, in denen Verstöße aufgrund mangelnder Sorgfaltspflicht begangen wurden.

2.4.3. Änderungen des Steuerstrafgesetzbuchs

[Neue Straftatbestände] Die 100%ige Mehrwertsteuer-Sanktion war nicht die erste Lösung, die auf die Aktivitäten der Mehrwertsteuermafia abzielte. Am 1. Januar 2017 traten Änderungen in Kraft, die die strafrechtlichen und steuerlichen Sanktionen für Steuerbetrüger verschärften[589]. Dem polnischen Steuerstrafgesetzbuch (pol. *Kodeks Karny Skarbowy*, weiter: StStGB-PL)[590] wurden Bestimmungen hinzugefügt, die den Umstand bestrafen, dass ein Steuerpflichtiger sog. „Leerrechnungen" (Rechnungen, die fiktive Vorgänge dokumentieren) ausstellt oder solche, von einem Geschäftspartner erstellte Rechnungen verwendet (in Abrechnungen einbezieht). Durch die vorgenannten Änderungen wurde die in Art. 62 StStGB-PL vorgesehene Sanktion verschärft, die in ihrer Grundfassung (§ 1) eine Geldstrafe von bis zu 180 Tagessätzen vorsieht, wenn der Steuerpflichtige entgegen seiner Verpflichtung keine Rechnungen oder Quittungen (Kassenbons) ausstellt, sie mangelhaft ausstellt oder sich weigert, sie auszustellen. Die vorstehende Regelung wurde durch zwei Sonderbestimmungen ergänzt. Gemäß Art. 62 § 2 StStGB-PL erhöht sich im Falle der Ausstellung einer fiktiven Rechnung (durch den Verkäufer) oder ihrer Verwendung (durch den Käufer) das Höchstmaß der Strafe auf 720 Tagessätze oder eine Freiheitsstrafe von mindestens einem Jahr. Beide Strafen dürfen auch zusammen verhängt werden. Voraussetzung für die Bestrafung ist die bloße Ausstellung einer „leeren" Rechnung oder ihre Verwendung zum Zwecke des Vorsteuerabzugs. Handelt es sich bei dem Rechnungsaussteller um einen *Missing Trader*, d. h. um ein Unternehmen, das praktisch über kein Vermögen verfügt, hat die Verhängung einer Geldstrafe gegen ihn nicht die gewünschte Wirkung, da diese Sanktion nicht vollstreckt werden kann. Eine wirksame Sanktion wird dann jedoch gegen den Empfänger der „leeren" Rechnung verhängt (gegen den Zwischenhändler), d. h. gegen einen tatsächlich auf dem Markt tätigen Unternehmer[591].

[Obligatorische Strafverschärfung] Die Änderung vom Januar 2017 fügte der Regelung des Art. 37 § 1 StStGB-PL einen neuen Punkt 1a hinzu, der als Voraussetzung für die obligatorische Strafverschärfung eine Situation angibt, in der der Täter eine in Art. 62 § 2 StStGB-PL genannte Steuerstraftat begeht und der sich aus der fiktiven Rechnung (Rechnungen) ergebende Steuerbetrag (Steuerbeträge) von hohem Wert ist.

[589] Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2024).

[590] Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 628 z późn. zm.).

[591] Uzasadnienie i OSR z Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw z dnia 28 października 2016 r., Sejm VIII Kadencji, Druk nr 965, https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=965 [Zugriff am 6.8.2024].

Die genannte Straftat wurde auch von der Regelung von Art. 37 § 2 StStGB-PL ausgeschlossen, die eine außerordentliche Strafverschärfung für den Fall ausschließt, wenn der fällige Steuerbetrag vor Abschluss des erstinstanzlichen Verfahrens in voller Höhe gezahlt wurde.

[Beschränkung positiver Effekten der Konkurrenz der Verbrechen] Das Gesetz hob auch Art. 50 § 2 StStGB-PL auf, wonach im Falle einer Bestrafung für zwei oder mehr vor dem ersten Urteil begangene Steuerstraftaten die schwerste Strafe sowie andere in jedem der Urteile verhängte Maßnahmen vollstreckt werden konnten. Die genannte Änderung wurde damit begründet, dass eine solche Vollstreckungsrichtlinie dazu führt, dass dieselben notorischen Straftäter keiner messbaren, dem Ausmaß und der Häufigkeit der Straftaten angemessenen Haftung unterworfen werden, wodurch die Abschreckungswirkung der strafrechtlichen Vorschriften verloren geht.

2.4.4. Änderungen des Strafgesetzbuchs

[Straftaten gegen die Glaubwürdigkeit von Dokumenten] Maßnahmen zur Bekämpfung von Straftaten, die mit der Ausstellung von Scheinrechnungen verbunden sind, wurden auch im Strafgesetzbuch geregelt (pol. *Kodeks karny*, StGB-PL)[592]. Zum 1. März 2017 wurden Vorschriften über die materielle Fälschung eines Rechnungsdokuments (Art. 270a StGB-PL)[593], die intellektuelle Fälschung eines Rechnungsdokuments (Art. 271a StGB-PL) und ihre qualifizierte Form (Art. 277a StGB-PL) hinzugefügt.

> „Die Anwendung von Sanktionen wie Freiheitsstrafen bis zu 15 oder 25 Jahren ist angesichts des Ausmaßes des Schadens, den ein massiver Mehrwertsteuerbetrug anrichten kann, zweckmäßig. Das zu schützende Gut ist bei dieser Praxis nicht mehr der Staatshaushalt selbst, sondern die innere Sicherheit und die Grundlagen der Funktion des Staates. Die in der vorgeschlagenen Rechtsvorschrift beschriebenen Handlungen stellen somit eine Bedrohung von Rechtsgütern dar, wie dies früher bei der Geldfälschung der Fall war, die heute durch den Einsatz verschiedener technologisch fortschrittlicher Methoden zur Sicherung von Banknoten verringert wurde.“ Justizministerium, Begründung zum Gesetzesentwurf der Regierung zur Änderung des Gesetzes - Strafgesetzbuch und einiger anderer Gesetze[594].

[Ziel: Abschreckungseffekt] Als Begründung für die Aufnahme der genannten Bestimmungen in das StGB-PL verwies das polnische Justizministerium 1) auf die geringe Wirksamkeit der Vorschriften von StStGB-PL als Instrument zur Abschreckung potenzieller Betrüger und 2) auf die geringe Wirksamkeit bei der Durchsetzung der im StStGB-PL vorgesehenen Strafen gegen die Organisatoren von Steuerkarussellen. Dabei verwies es auf die Tatsache, dass in den Jahren 2014-2016 in Fällen, in denen es um

[592] Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 17 z późn. zm.).

[593] Ustawa z dnia 10 lutego 2017 r. o zmianie ustawy - Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 244).

[594] Ministerstwo Sprawiedliwości, Uzasadnienie Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy - Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw, Druk nr 888, https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=888 [Zugriff am 17.7.2024].

die Erpressung unrechtmäßiger Mehrwertsteuererstattungen von mindestens hohem Wert ging, insgesamt 253 Personen verurteilt wurden, davon nur 31 zu einer Freiheitsstrafe ohne bedingte Aussetzung. Dies steht im Gegensatz zu den sehr hohen Strafen, die von den Gerichten des Vereinigten Königreichs und der USA für Steuerstraftaten verhängt werden.[595] Wie groß das Potenzial für die Anwendung der neuen Rechtsvorschriften ist, zeigt die Tatsache, dass allein in den Jahren 2014 und 2015 in 360 Fällen ein Ermittlungsverfahren wegen unrechtmäßiger Mehrwertsteuererstattung von mindestens hohem Wert eingeleitet wurde. Der Gesamtbetrag der hinterzogenen Mehrwertsteuer (d. h. der verlorenen Steuereinnahmen des Staates) belief sich dabei auf 9,9 Milliarden PLN (ca. 2,3 Milliarden EUR). Zur Begründung der dringenden Notwendigkeit einer deutlichen Verschärfung der Strafen für Steuerstraftaten verwies das Justizministerium auf Empfehlungen, die sowohl von Wirtschaftsvertretern als auch von internationalen Organisationen, darunter dem Global Compact Network Poland, abgegeben wurden.

> „Es ist wichtig, das Steuerstrafgesetzbuch zu überarbeiten oder spezielle Strafvorschriften einzuführen, die höhere Strafen für Steuerstraftaten und einen effektiven Weg zur vollständigen Rückerstattung der dem Staat entgangenen Steuereinnahmen vorsehen“ **Global Compact Network Poland (2016)**[596].

[Erweiterte Einziehung] Eine rechtliche Lösung, die die Verbesserung der Effektivität von Wiedererlangung entgangener Mehrwertsteuereinnahmen zum Ziel hatte, war die Regelung der erweiterten Einziehung. Mit Wirkung vom 27. April 2017 wurde bei besonders schweren Straftaten ebenfalls der Verfall des Unternehmens möglich (Art. 44a StGB-PL)[597]. Das Gericht **verhängt** eine erweiterte Einziehung im Urteil. Ist eine Straftat begangen worden, so kann das Gericht den Verfall eines dem Täter gehörenden Unternehmens oder seines Geldäquivalents anordnen. Voraussetzung dafür ist, dass aus der Straftat ein materieller Vorteil von bedeutendem Wert, auch nur mittelbar, erlangt wurde, sowie entweder der Straftat mithilfe dieses Unternehmens begangen oder es zur Verschleierung des aus der Straftat erlangten Vorteils genutzt wurde (Art. 44a § 1 StGB-PL). Wird der Täter wegen einer Straftat verurteilt, aus deren Begehung er, wenn auch nur mittelbar, einen erheblichen Vermögensvorteil erlangt hat, so kann das Gericht auch den Verfall des Unternehmens einer natürlichen Person, die nicht der Täter ist, aber zugelassen hat, dass sein Unternehmen zur Begehung der Straftat oder zur Verschleierung des aus der Straftat erlangten Vorteils vom Täter verwendet wurde, oder seines Geldäquivalents anordnen (Art. 44a § 2 StGB-PL).

---

[595] Ministerstwo Sprawiedliwości, Uzasadnienie Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy - Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw, Sejm VIII Kadencji, Druk nr 888, https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=888 [Zugriff am 11.05.2024].

[596] Global Compact Network Poland, Przeciwdziałanie Szarej Strefie w Polsce 2015/16, s. 104, https://mf-arch2.mf.gov.pl/documents/764034/5123644/20160407_GCNP_raport_szara_strefa.pdf [Zugriff am 17.7.2024].

[597] Ustawa z dnia 23 marca 2017 r. o zmianie ustawy - Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 768).

In der Begründung hat der Gesetzgeber ausdrücklich auf den informativen und präventiven Charakter der erweiterten Einziehung hingewiesen. Die Information über die Einführung der Verordnung sollte die Unternehmer für ein *Modus Operandi* der Steuerkriminellen sensibilisieren, die ein Netz von Unternehmen bilden, das künstliche Umsätze generiert[598].

> Die Regionale Staatsanwaltschaft in Warschau ermittelt in Zusammenarbeit mit dem Zentralen Ermittlungsbüro der Polizei in Warschau (pol. *Centralne Biuro Śledcze Policji*, CBŚP), und dem Zoll- und Finanzamt der Wojewodschaft Masowien in Warschau (pol. *Mazowiecki Urząd Celno-Skarbowy w Warszawie*) im Fall der Tätigkeit einer organisierten kriminellen Gruppe in den Jahren 2014 - 2017, die Steuerbetrug auf der Grundlage von Karusselldelikten im Zusammenhang mit dem Handel mit elektronischen Geräten (z. B. iPhones) und der Wäsche kriminell erworbener Gelder beging. Die in diesem Fall gesammelten umfangreichen Beweise deuten darauf hin, dass die Aktivitäten der Verdächtigen dem Fiskus einen großen Schaden zufügten und zu einer realen Minderung der Mehrwertsteuereinnahmen i. H. v über 70 Mio. PLN (ca. 16,3 Mio. EUR) führten. Es wurde festgestellt, dass 93 Personen in verschiedenen Rollen in bestimmten Transaktionsketten (Missing Trader, Zwischenhändler und Broker) tätig waren. Der von den Tätern gewählte *Modus Operandi* bestand in der Schaffung eines Netzes aus Unternehmen, die den Anschein legaler Handelsgeschäfte erwecken, während ihr wahres Ziel darin besteht, Waren – insb. elektronische Geräte – in das Hoheitsgebiet Polens einzuführen, ohne die fällige Mehrwertsteuer zu entrichten (eng. *Missing Trader Intra-Community fraud*)". **Polnische Generalstaatsanwaltschaft (2018)**[599].

2.4.5. Disziplinarstrafen

Mit der Einführung der neuen formellen und materiellen Pflichten, die den Steuerpflichtigen auferlegt wurden, traten auch Sanktionsbestimmungen in Kraft, die deren Erfüllung sicherstellen sollte. Sie unterschieden sich erheblich in ihrer Höhe und Wirkungsweise. Sie konnten unter anderem 1) prozentuell, analog zu der Mehrwertsteuersanktion, oder 2) nach einer Formel berechnet werden oder 3) das Risikos des Eintretens eines zukünftigen, ungewissen Ereignisses dem Steuerpflichtigen anlasten. Zu letzteren gehört insb. die gesamtschuldnerische Haftung von Steuerpflichtigen, die die Zahlungen auf ein Konto geleistet haben, das nicht auf der „weißen Liste der Steuerpflichtigen" steht (Art. 117ba § 1, 2 und 3 AO-PL).

[Split Payment-Sanktionen] 2018 und 2019 wurden mit der Einführung des Split Payments neue Sanktionen eingeführt, um die Erfüllung der Rechtsvorschriften zu gewährleisten. Es wurde eine Sanktion i. H. v.30% eingeführt (Art. 106e Abs. 12 UStG PL),

[598] Uzasadnienie do Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy - Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw, Sejm VII Kadencji, druk nr 1186, https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=1186 [Zugriff am 17.7.2024].

[599] Prokuratura Krajowa, Zatrzymania zorganizowanej grupy przestępczej zajmującej się popełnieniem tzw. przestępstw karuzelowych, https://www.gov.pl/web/prokuratura-krajowa/zatrzymania-zorganizowanej-grupy-przestepczej-zajmujacej-sie-popelnieniem-tzw-przestepstw-karuzelowych [Zugriff am 11.05.2024].

wenn ein Dienstleister es versäumt, den Vermerk „*Split Payment Mechanism*" auf Verkaufsrechnungen anzubringen (Art. 106e Abs. 1 Nr. 18a UStG-PL)[600]. Diese Sanktion gilt jedoch nicht, wenn der Käufer die Rechnung dennoch mittels geteilten Zahlung begleicht. Auch ein Käufer, der trotz einer solchen Verpflichtung keine geteilte Zahlung vorgenommen hat, wird mit 30% des Mehrwertsteuerbetrags bestraft, der er auf dieser Weise entrichten sollte. Die Sanktion gegen den Käufer wird nicht verhängt, wenn der Lieferant die geschuldete Mehrwertsteuer an das Finanzamt abführt.

[100%-Sanktion für Scheinkäufe] Mit dem Gesetz vom Juli 2019[601] wurde ab dem 1. Januar 2020 eine Sanktion i. H. v. 100% der Mehrwertsteuerbeträge eingeführt, die dann gilt, wenn der Verkäufer eine Rechnung auf der Grundlage einen Kassenbons (Beleg, Quittung) erstellt, auf die Steueridentifikationsnummer (NIP) des Käufers nicht angegeben ist. Auch ein Käufer, der die Vorsteuer auf der Grundlage einer solchen Rechnung abzieht, wird mit einer solchen Sanktion belegt.

[JPK-Sanktion] Unabhängig von den im StStGB-PL vorgesehenen Konsequenzen, die bei der Nichtabgabe oder verspäteten Abgabe der Steuererklärung verhängt werden können, wird jede Unregelmäßigkeit in der JPK_VDEK-Datei, die es unmöglich macht, die Korrektheit der Transaktion zu überprüfen, und die nicht auf Forderung des Finanzamts ausgeräumt oder erläutert wird, mit einer Sanktion belegt (Art. 109 Abs. 3h UStG-PL.). Jede solche unerklärte Unregelmäßigkeit kann mit einem Betrag von 500 PLN (ca. 116 EUR) geahndet werden[602].

[Weiße Liste der Steuerpflichtigen] Das UStG-PL sieht zudem einzigartige Sanktion bei Verstößen im Bereich anderer Steuern vor. Nach dem Unternehmergesetz[603] ist der Steuerpflichtige bei B2B-Transaktionen über 15.000 PLN (ca. 3.500 EUR) verpflichtet, die Zahlung an seinen Geschäftspartner durch Überweisung auf dessen Bankkonto zu leisten. Ab Januar 2020 muss diese Zahlung auf ein Konto des Geschäftspartners erfolgen, das in der Weißen Liste der Steuerpflichtigen aufgeführt ist (Art. 96b Abs. 3 UStG-PL). Wenn der Steuerpflichtige nach dem 1. Januar 2020 eine Zahlung auf ein nicht in dieser Liste angegebenes Konto leistet, dann:

- darf diese Zahlung nicht als abzugsfähiger Aufwand ausgewiesen werden oder der Steuerpflichtige ist verpflichtet, die ausgewiesenen Kosten entsprechend um diesen Betrag zu verringern (oder seine Einnahmen zu erhöhen, wenn er seine Kosten nicht verringern kann)[604];
- haftet er gesamtschuldnerisch mit dem als aktiver Mehrwertsteuerpflichtiger registrierten Verkäufer für dessen Steuerrückstände in Bezug auf den Teil der Mehrwertsteuer, der anteilig auf diese Lieferung oder Dienstleistung entfällt, wenn die Zahlung des für die Warenlieferung oder Dienstleistung geschuldeten und durch eine Rechnung bestätigten Betrags durch Überweisung auf ein anderes als

[600] Ustawa z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, (Dz. U. poz. 1751 z późn. zm.).

[601] Ustawa z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1520, z późn. zm.).

[602] Ebd.

[603] Art. 19 des Unternehmergesetzes; Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 236).

[604] Art. 22p Abs. 1 Nr. 2 EStG-PL und Art. 15d Abs. 1 Nr. 2 KStG-PL.

das zum Zeitpunkt des Überweisungsauftrags in der Weißen Liste der Mehrwertsteuerpflichtigen angegebene Konto erfolgt (Art. 117ba § 1, 2 und 3 AO-PL).

2.4.6. Aktivitäten von Staatsanwaltschaft und Gerichtsbarkeit

Eine besondere Herausforderung für die Effektivität der Maßnahmen zur Aufdeckung und Bestrafung von Steuerkriminellen (insb. Veranstalter von Karussellbetrug), sowie zur Sicherstellung und Wiedererlangung von verlorener Steuereinnahmen, d. h. Geldern, die durch solche Delikte erlangt wurden, ist der Kenntnisstand von Richtern und Staatsanwälten über die besonderen Merkmale von Finanz- und Steuerdelikten. Die Verbesserung des Zugangs zu Informationen über den *Modus Operandi* von Steuerstraftätern, das Ausmaß der „Mehrwertsteuerkarusselle" und die Bedrohung, die sie für ehrliche Unternehmer und den Staatshaushalt darstellen, erforderte eine Intensivierung des Wissens- und Erfahrungsaustauschs sowie eine operative Zusammenarbeit zwischen Staatsanwaltschaft und Gerichten auf der einen sowie der polnischen Finanzverwaltung auf der anderen Seite.

[Reform der Staatsanwaltschaft] Um die Wirksamkeit der Strafverfolgung im Bereich der Steuerkriminalität zu erhöhen, wurden 2016 in den Regionalen Staatsanwaltschaften in Warszawa, Katowice, Gdańsk, Poznań und Kraków spezialisierte Abteilungen für Wirtschafts- und Steuerkriminalität eingerichtet[605]. Um ihre Aktivitäten zu koordinieren, wurde bei der Staatsanwaltschaft ein Departement für Wirtschaftskriminalität eingerichtet, das u. a. die Verfolgung von Finanz- und Steuerkriminalität überwacht, insbesondere im Zusammenhang mit Karussellgeschäften (Aktivitäten des *Missing Traders* und Beantragungen von unrechtmäßigen Mehrwertsteuererstattungen durch den Broker). Allein im ersten Quartal 2022 übernahm sie die Aufsicht über 960 Ermittlungsverfahren, die von den Abteilungen für Finanz- und Steuerkriminalität der Regionalen und Bezirksstaatsanwaltschaften geführt wurden[606].

[Leitlinien des Generalstaatsanwalts] Im Bemühen, die Effizienz der Staatsanwaltschaft bei der Bekämpfung von Steuerbetrug zu erhöhen, veröffentlichte der Generalstaatsanwalt am 6. Juli 2016 Leitlinien zu den Grundsätzen der Durchführung von Ermittlungsverfahren in Fällen von Straftaten im Zusammenhang mit den Beantragungen von unrechtmäßigen Mehrwertsteuererstattungen und anderen Fällen von Steuerbetrug, die zum Verlust von Steuereinnahmen führen[607]. Am 10. August 2017[608] wurden

[605] Ustawa z dnia 28 stycznia 2016 r. Prawo o prokuraturze (tekst jedn. Dz. U. z 2021 r., poz. 66 ze zm.); Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 7 kwietnia 2016 r. Regulamin wewnętrznego urzędowania powszechnych jednostek organizacyjnych prokuratury (tekst jedn. Dz. U. z 2017 r., poz. 1206 ze zm.).

[606] *Gryszczyńska/Klawikowski*, PiP 7-8/2022, S. 43.

[607] Wytyczne w sprawie zasad prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa związane z procederem wyłudzania nienależnego zwrotu podatku VAT oraz innych oszukańczych uszczupleń w tym podatku, zmienione w dniu 10 sierpnia 2017 r. w związku z wejściem w życie przepisów ustawy z dnia 23 marca 2017 r. o zmianie ustawy Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 768) oraz ustawą o KAS.

[608] Wytyczne Prokuratora Generalnego nr 5/17 z dnia 10 sierpnia 2017 r. w sprawie zasad prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa związane z procederem wyłudzania nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług (VAT) oraz innych oszukańczych uszczupleń w tym podatku, https://www.gov.pl/web/prokuratura-krajowa/wytyczne-prokuratora-generalnego-dotyczace-postepowan-o-wyludzanie-nienaleznego-zwrotu-podatku-vat [Zugriff am 11.05.2024].

sie um Hinweise zu Ermittlungsverfahren bei neu eingeführten Arten von Straftaten ergänzt. Diese Leitlinien befassen sich insbesondere mit[609]:

1) der Koordinierung der Tätigkeit der Staatsanwälte mit anderen Behörden;
2) der Spezialisierung der Staatsanwälte, die das angegebene Verfahren durchführen;
3) der Qualifizierung von Straftaten, insbesondere bei der gleichzeitigen Anwendung der Bestimmungen des StStGB-PL und des StGB-PL sowie der gewöhnlichen und qualifizierten Formen von Scheinrechnungsdelikten;
4) Maßnahmen, die von Staatsanwälten ergriffen werden sollten;
5) Sicherstellung des Vermögens von Kriminellen.

[Leitlinien zur Koordinierung der Tätigkeiten der Behörden] Nach den genannten Leitlinien sollten Fälle der Beantragung einer unrechtmäßigen Vorsteuererstattung oder anderer betrügerischer Hinterziehung der Mehrwertsteuer in den Regionalen und Bezirksstaatsanwaltschaften geprüft werden. Wenn sie auf die Aktivitäten organisierter krimineller Gruppen zurückzuführen sind, sollten die Ermittlungen in den örtlichen Abteilungen des Departements zur Bekämpfung organisierter Kriminalität und Korruption der Landesstaatsanwaltschaft (pol. *Wydziały Zamiejscowe Departamentu do Spraw Przestępczości Zorganizowanej i Korupcji Prokuratury Krajowej*) durchgeführt werden, und zwar von Staatsanwälten, die auf die Bekämpfung dieser Art von Kriminalität spezialisiert sind und ihre Tätigkeit in enger Zusammenarbeit mit den zuständigen Abteilungen des Zentralen Ermittlungsbüro der Polizei in Warschau (pol. *Centralne Biuro Śledcze Policji*, CBŚ), den Abteilungen für Wirtschaftskriminalität der Wojewodschaftskommandandaturen der Polizei, den Delegaturen der Agentur für innere Sicherheit (pol. *Agencja Bezpieczeństwa, Wewnętrznego*, ABW), den Delegaturen des Zentralen Antikorruptionsbüros (pol. *Centralne Biuro Antykorupcyjne*, CBA) oder den Leitern der Zoll- und Finanzämter ausführen. Diese Verfahren sollten nicht an untergeordnete Polizeieinheiten übertragen werden. Besonderen Wert legen die Leitlinien auf eine enge Koordinierung zwischen der Staatsanwaltschaft, den Strafverfolgungsbehörden und den Dienststellen der polnischen Finanzverwaltung. Sie sehen als Standard die Organisation zyklischer Besprechungen vor, an denen die mit dem Fall betrauten Beamten und Vertreter der Steuerbehörden teilnehmen. Um den Staatsanwälten eine Spezialisierung im Bereich der Bekämpfung der Steuerkriminalität zu ermöglichen, wurde auf Initiative des Generalstaatsanwalts, des Finanzministers und des Innenministers eine enge Zusammenarbeit zwischen der Nationalen Hochschule für Gerichtsbarkeit und Staatsanwaltschaft und der polnischen Finanzverwaltung eingerichtet[610]. Sie betraf vor allem die Ausbildung von Richtern und Staatsanwälten,

[609] NIK, Wystąpienie pokontrolne, Odzyskiwanie mienia pochodzącego z przestępstw, Warszawa 2019, S. 5.

[610] Siehe u.a. die am 16. Juli 2014 in Krakau zwischen dem Finanzminister und der Nationalen Hochschule für Justiz und Staatsanwaltschaft geschlossene Kooperationsvereinbarung, die ein Durchführungsdokument zur Vereinbarung vom 30. Januar 2014 zwischen dem Innenminister, dem Finanzminister und dem Generalstaatsanwalt über die Zusammenarbeit im Bereich der Entwicklung von Systemlösungen zur Verhütung und Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität darstellt.

die sich mit den wichtigsten Aspekten der Tätigkeit der Veranstalter von Karussellbetrug befassten. Dazu gehören insbesondere[611]:

1) besondere Merkmale der Mehrwertsteuer die sie besonders anfällig für Aktivitäten von Steuerkriminellen machen;

2) Charakterisierung der Akteure des Karussellbetrugs, insb. Missing Trader, Zwischenhändler und Broker;

3) Merkmale des fiktiven Warenaustauschs zwischen Unternehmern unter Berücksichtigung von Merkmalen, die auf eine bewusste Beteiligung des Steuerpflichtigen an einer fiktiven Transaktionskette hinweisen;

4) Anwendungsregeln für die neuen, im StGB-PL geregelten „Rechnungsdelikte";

5) Arten der Zusammenarbeit zwischen Richtern und Staatsanwälten und der polnischen Finanzverwaltung.

Zwischen 2016 und 2022 wurden mehr als 2.200 Staatsanwälte in der Methodik der Bearbeitung schwerwiegender Wirtschaftsfälle geschult, wobei ein besonderer Schwerpunkt auf dem Kampf gegen Karussellbetrug lag[612].

[Kampf gegen fiktiven Rechnungen] Seit der Einführung der neuen Vorschriften des Art. 270a StGB-PL (Fälschung einer Rechnung und deren Verwendung), des Art. 271a StGB-PL (Angabe der Unwahrheit in einer Rechnung) und des Art. 277a (ihre qualifizierte, strafverschärfende Form) in die polnische Rechtsordnung steigt die Zahl der diesbezüglichen Strafverfahren schrittweise an. Die Zahl der festgestellten Straftaten hat sich seit dem ersten vollen Jahr der Anwendung der neuen Vorschriften (d.h. seit 2018) fast versechsfacht, von 167 im Jahr 2018 auf 981 im Jahr 2022. Die Zahl der aufgedeckten Straftaten, d. h. der festgestellten Straftaten, bei denen mindestens ein Verdächtiger in einem abgeschlossenen Ermittlungsverfahren identifiziert wurde, hat sich mehr als versechsfacht - von 144 im Jahr 2018 auf 913 im Jahr 2022. Die Zahl der Verurteilungen ist ebenfalls deutlich gestiegen - von vier Personen im Jahr 2017 auf 161 im Jahr 2022. Während des angegebenen Zeitraums betrafen jedes Jahr die meisten Ermittlungen den Grundtatbestand der Fälschung einer Rechnung und deren Verwendung als echtes Dokument (30 Fälle im Jahr 2018 und 147 Fälle im Jahr 2022). An zweiter Stelle stand der Grundtatbestand der Fälschung einer Rechnung (25 Fälle im Jahr 2018 und bis zu 115 Fälle im Jahr 2022). Die Zahl der festgestellten Straftaten der privilegierten Form (Art. 270a § 3 und Art. 271a § 3 StGB-PL) und der qualifizierten Form (Art. 270a § 3, Art. 271a § 3 und Art. 277a StGB-PL) war deutlich geringer. Bei den privilegierten Form waren dies 8 Fälle im Jahr 2018 und 56 im Jahr 2022, bei den qualifizierten Form: 4 im Jahr 2018 und 28 im Jahr 2022. Die Zahl der Personen, die von den Gerichten erster Instanz wegen Ausstellung oder Nutzung von Scheinrechnungen verurteilt wurden, betrug für die Grundtypen 10 im Jahr 2018 und 138 im Jahr 2022 und für die qualifizierten Typen 6 im Jahr 2018 und 18 im Jahr 2022. Allein im Jahr 2022 gab es 174 Verurteilungen wegen Scheinrechnungsdelikten, darunter 161 in den die Schuld des Angeklagten festgestellt und eine Sanktion ver-

[611] Siehe u. a. die Online-Schulungsreihe „MwSt.-Karusselldelikte" (pol. Przestępstwa wyłudzenia podatku VAT w ramach karuzeli podatkowej), die am 5. und 27. November sowie am 11. Dezember 2020 durchgeführt wurde.

[612] *Gryszczyńska/Klawikowski*, PiP 7-8/2022, S. 44.

hängt wurde (93%)[613]. Bezeichnenderweise wurden sogar 54 davon (36%) im Konsensverfahren (Strafbefehlsverfahren), d. h. durch Verurteilung ohne Gerichtsverfahren (§ 335 der polnischen Strafprozessordung, StPO-PL)[614], durch Verurteilung ohne Beweisaufnahme (§ 338a StPO-PL) oder durch freiwillige Unterwerfung unter die Strafe (§ 387 StPO-PL) erlassen[615]. Dies bedeutet fast eine Verdoppelung der Anwendung des Konsensverfahrens.

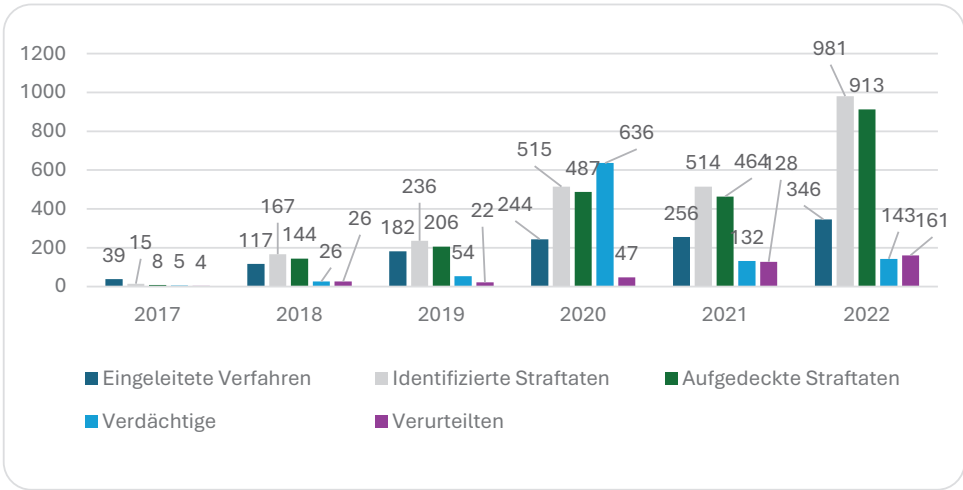


Abbildung 52: Scheinrechnungskriminalität

Quelle: Hauptkommandantur der Polizei[616].

[613] Um eine umfassende Bewertung der Wirksamkeit der Tätigkeit von Staatsanwaltschaft und Gerichten vornehmen zu können, sind weitere Untersuchungen erforderlich, die nicht nur die Zahl der rechtskräftigen Verurteilungen oder der verhängten und vollstreckten Strafen, sondern auch den Wert der beigetriebenen Steuerforderungen zum Gegenstand haben. Auch die Diskrepanz zwischen der Zahl der festgestellten und aufgedeckten Straftaten und der Zahl der Verurteilungen pro Jahr sollte gesondert untersucht werden. Die Frage der psychologischen Auswirkungen der Änderungen im Strafrecht, insbesondere ihre präventive Rolle, ist ebenfalls ein wichtiger Forschungsgegenstand. Es lässt sich aber in drei Bereichen eine positive Entwicklung feststellen: 1) der Spezialisierung der Staatsanwaltschaft, die sich in den durchgeführten organisatorischen Änderungen widerspiegelt; 2) des Wissensflusses bezüglich der Mehrwertsteuerdelikte zwischen der polnischen Finanzverwaltung, den Gerichten und der Staatsanwaltschaft (Fortbildungsmaßnahmen) und 3) der Zahl der eingeleiteten Verfahren, der festgestellten und aufgedeckten Scheinrechnungsdelikte sowie der Zahl der Verdächtigen und Verurteilungen. Aufgrund des zeitlichen Abstands zwischen dem Zeitpunkt der Begehung der Straftat und der Einleitung des betreffenden Verfahrens ist es schwierig, die angegebenen Zahlen mit bestimmten Steuerjahren und den sie kennzeichnenden Maßstäben für das Ausmaß der Unregelmäßigkeiten (z. B. Höhe der Mehrwertsteuerlücke und Wert des Zwischenhändlerumsatzes) in Verbindung zu bringen.

[614] Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego, (Dz. U. Dz. U. z 2025 r. poz. 46).

[615] Ministerstwo Sprawiedliwości, Sprawozdanie w sprawie osób osądzonych w pierwszej instancji według właściwości rzeczowej za rok 2022, MS-S6r i MS-S6o.

[616] Daten zitiert nach: *Buczkowski/Ostaszewski*, in: Gajewski 2024, S. 141 f.

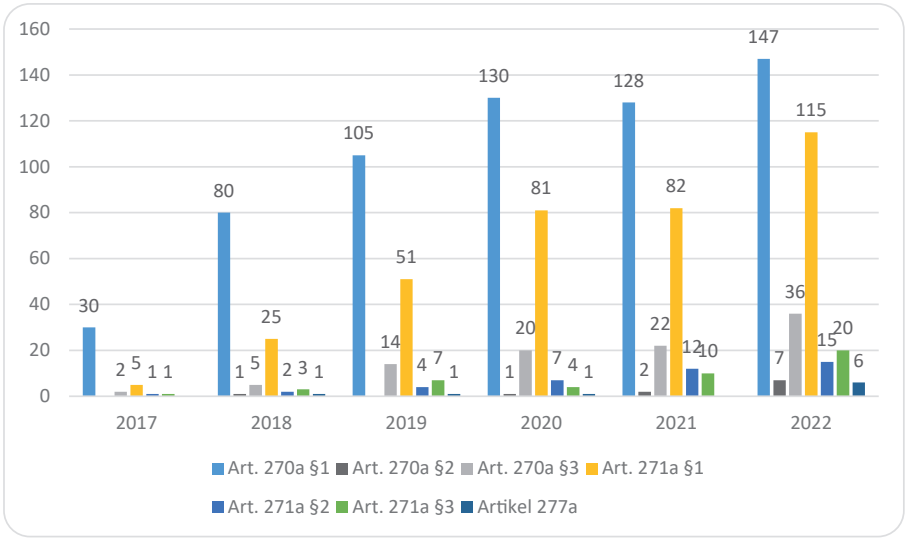


Abbildung 53: Eingeleitete Verfahren wegen Scheinrechnungsdelikten

Quelle: Hauptkommandantur der Polizei[617].

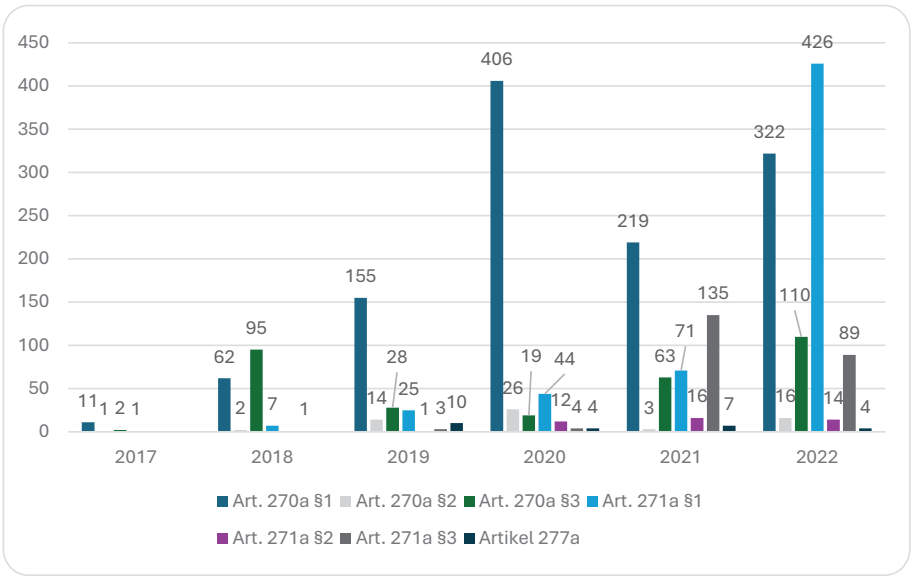


Abbildung 54: Identifizierte Straftaten[618]

Quelle: Hauptkommandantur der Polizei[619].

[617] Ebd.

[618] Im Falle des identifizierten Delikte (pol. *przestępstwo stwierdzone*) wurde es bestätigt, dass es sich bei einem bestimmten Ereignis um eine Straftat handelt. Die Aufdeckung von Straftaten (pol. *wykrycie przestępstwa*) beendet sich mit der Identifizierung des Täters.

[619] *Buczkowski/Ostaszewski*, in: Gajewski 2024, S. 141 f.

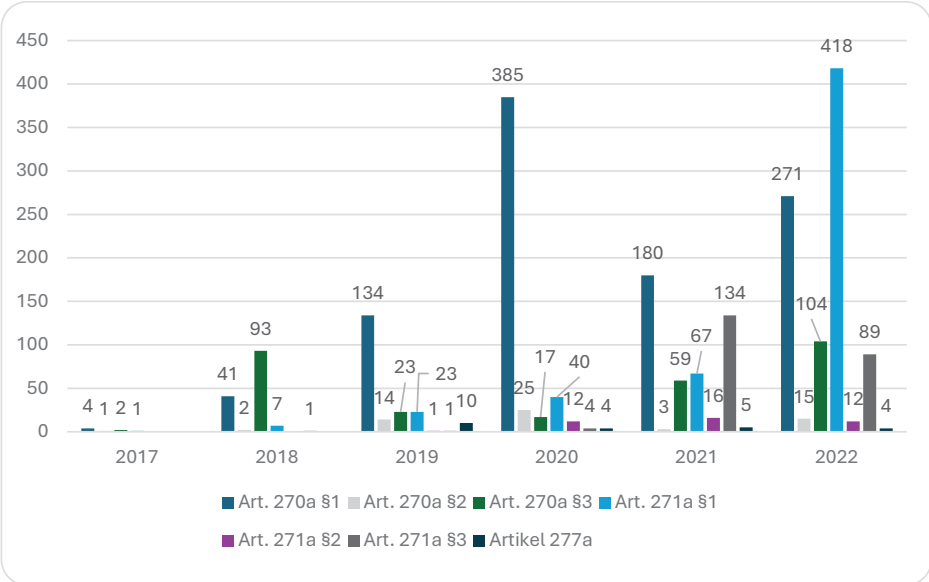


Abbildung 55: Aufgedeckte Straftaten

Quelle: Hauptkommandantur der Polizei[620].

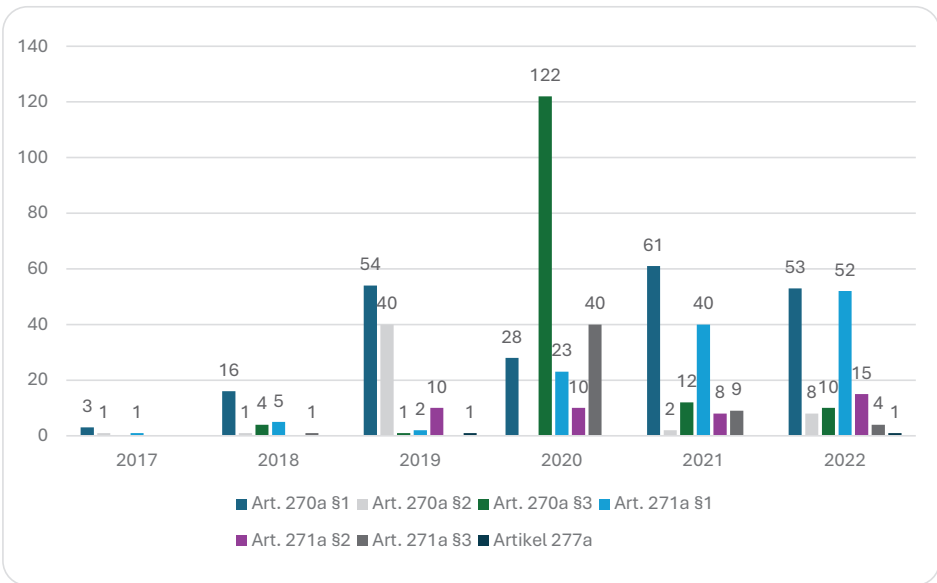


Abbildung 56: Verdächtige in Fällen von Scheinrechnungsdelikten

Quelle: Daten des Polizeipräsidiums[621].

[620] Ebd.
[621] Ebd.

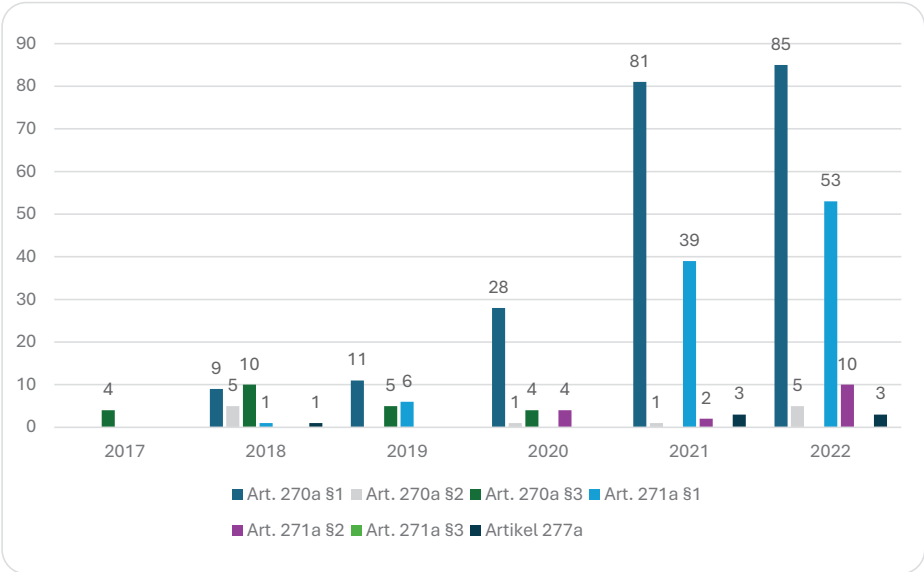


Abbildung 57: Anzahl der Personen, die von Gerichten erster Instanz wegen Scheinrechnungsdelikten verurteilt wurden

Quelle: Daten des Justizministeriums[622].

3. ZUSAMMENARBEIT MIT UNTERNEHMEN

3.1. Beschränkung der Steuerkriminalität beim Vertrieb verbrauchsteuerpflichtiger Waren

[Einleitung] Die zwischen 2016 und 2021 ergriffenen gesetzgeberischen Maßnahmen und die Einführung neuer technologischer Lösungen haben zu einer erheblichen Beschränkung des illegalen Umsatzes verbrauchsteuerpflichtiger Waren geführt. Dank der fortschreitenden Digitalisierung der Umsatzüberwachung, der Berichterstattung und der Buchführung, hat die polnische Finanzverwaltung Zugang zu einer beispiellosen Menge an Daten über den Umsatz von Unternehmen sowie über den Zeitpunkt und die Umstände des Warenverkehrs zwischen Steuerpflichtigen. Die angegebenen Daten, die elektronisch an die Steuerverwaltung übermittelt werden, werden einer Big-Data-Analyse unterzogen, die es ermöglicht, den Prozess der Identifizierung von Unregelmäßigkeiten sowie die Betreuung der Steuerpflichtigen erheblich zu beschleunigen. Die zwischen 2016 und 2021 eingeführten Gesetzespakete (Kraftstoff-, Beförderungs-, Tabak- und Verbrauchsteuerpaket) waren der Ausgangspunkt für eine technologische Revolution im operativen Betrieb der Verwaltung. Das Ergebnis ist die Möglichkeit,

[622] *Buczkowski/Ostaszewski*, in: Gajewski, S. 143.

den Inlandsmarkt für verbrauchsteuerpflichtige Waren fast in Echtzeit elektronisch zu überwachen. Der elektronische Zugriff auf eine große Datenmenge ermöglicht ihre schnellere, automatisierte Analyse und die Nutzung der dabei gewonnenen Informationen zur Erhöhung der Effektivität der durchgeführten Kontrollen. Der letzte Schritt im Prozess der Automatisierung der Kontrolltätigkeiten im Bereich des Handels mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren besteht darin, der Verwaltung einen ständigen, direkten und automatischen Einblick in die Situation der Steuerpflichtigen zu ermöglichen. Ein Weg dorthin ist die Digitalisierung der Verbrauchssteuerunterlagen. Die genannten Aufzeichnungen, die den Steuerbehörden entweder analog zum JPK oder ergänzend in Echtzeit über den Dienst des Zentralen Verbrauchsteuerregisters (pol. *Centralna Ewidencja Wyrobów Akcyzowych*) übermittelt werden, würden der polnischen Finanzverwaltung einen ähnlichen Vorteil bringen wie die Einführung der elektronischen Rechnungsstellung. Der rapid schrumpfende Graumarkt im Handel mit Kraftstoffen und Zigaretten bedeutet nicht nur höhere Haushaltseinnahmen durch die verbesserte Erhebung öffentlicher Abgaben, sondern vor allem eine Verbesserung der Marktposition ehrlicher Unternehmer, die den Wettbewerb mit den auf dem Graumarkt tätigen Unternehmen nicht gewinnen können. Die Reduzierung der Steuerkriminalität im Handel mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren hat zur Wiederherstellung fairer Wettbewerbsbedingungen auf dem Markt geführt, die für ehrliche Unternehmen eine wesentliche Voraussetzung für die weitere Entwicklung ihrer Geschäftstätigkeit sind.

3.1.1. Kraftstoffpaket

[Mehrwertsteuerbetrug im Kraftstoffsektor] Bis Mitte 2016 beruhte die Steuerkriminalität bei flüssigen Kraftstoffen hauptsächlich auf dem für Steuerkarusselle typischen Scheinhandel in Verbindung mit der Tätigkeit von Missing Traders und der Beantra-

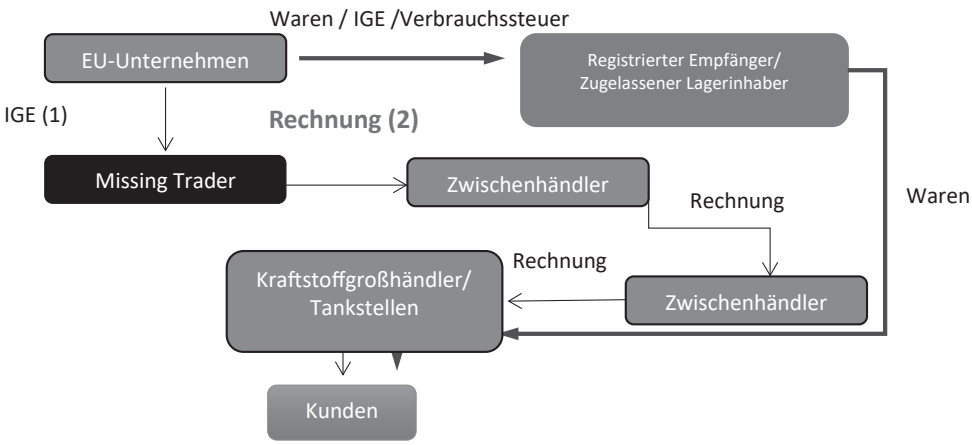


Abbildung 58: Vereinfachtes Modell eines typischen Mehrwertsteuerbetrugs im Kraftstoffsektor [Missing Trader Intra-Community, MTIC]

Quelle: eigene Studie.

gung unrechtmäßiger Steuererstattungen. Der betrügerische Mechanismus bestand darin, dass sog. „registrierte Empfänger" oder Betreiber von Steuerlagern den innergemeinschaftlichen Erwerb von Kraftstoffen unter Aussetzung der Verbrauchsteuer im Namen des Missing Traders betrieben. Der Missing Trader kaufte den Kraftstoff von einem Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat. Anschließend brachte er die Waren auf dem polnischen Markt in Verkehr und stellte eine Rechnung aus, die den Verkauf dokumentierte. Er war verpflichtet, auf den Verkauf Mehrwertsteuer zu zahlen, kam dieser Verpflichtung jedoch nicht nach und verschwand vom Markt.

Beispiel – Geschäftsmodell eines Missing Traders:

Vor der Einführung des „Kraftstoffpakets":
Tätigt der Missing Trader einen innergemeinschaftlichen Erwerb von Kraftstoff (Vorgang (1)) und einen Inlands-Verkauf (Vorgang (2)). Er stellt eine Rechnung für den Inland-Verkauf aus (Rechnung (2)).

In der Steuererklärung muss er abrechnen:
(1) die auf die innergemeinschaftliche Lieferung geschuldete Mehrwertsteuer – unter der Annahme der vollen Abzugsfähigkeit der Vorsteuer: Vorsteuer aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb = zu zahlende Mehrwertsteuer aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb „0 EUR".
(2) die geschuldete Mehrwertsteuer auf die Inlandsverkäufe (auf der Rechnung (2) ausgewiesen) = auf Inlandsverkäufe zu entrichtende MwSt.

Bei einem Steuerbetrug rechnet ein solcher Steuerpflichtiger die Steuer nicht ab und verschwindet vom Markt. Die Mehrwertsteuer aus Rechnung (2) wird tatsächlich nicht an das Finanzamt abgeführt. Dem Haushalt geht daher der in Rechnung (2) ausgewiesene MwSt.-Betrag verloren.

[Kriminalität im Kraftstoffsektor 2012-2016] Im Jahr 2013 erstellte das Beratungsunternehmen Ernst & Young (EY) im Auftrag der Polnischen Organisation für Erdölindustrie und -handel (pol. *Polska Organizacja Przemysłu i Handlu Naftowego*, POPiHN) einen Bericht über das Problem der Kriminalität im Kraftstoffhandel. Der genannten Studie zufolge belief sich die Menge der durch Mehrwertsteuerbetrug generierten fiktiven Verkäufe im Jahr 2012 auf mindestens 12,6% des geschätzten gesamten Dieselverbrauchs. Im Jahr 2013 stieg lag dieser Anteil bereits zwischen 18,6% und 24,2% des Marktes. Die Verluste des Staatshaushalts beliefen sich auf einen Wert zwischen 4,3 und 5,8 Mrd. PLN (ca. 1,04 – 1,4 Mrd. EUR)[623]. Die unrechtmäßigen Mehrwertsteuererstattungen im Kraftstoffhandel waren für einen erheblichen Teil der in den Vorjahren festgestellten Unregelmäßigkeiten bei der Mehrwertsteuer verantwortlich. Die Hinterziehungen im Kraftstoffsektor machten fast die Hälfte aller von den Steueraufsichtsbehörden festgestellten Fälle von Steuerbetrug aus: 39,2 Prozent im Jahr 2015 und sogar 40 Prozent im Jahr 2016[624].

[623] POPiHN, Raport roczny Przemysł i handel naftowy 2015, Warszawa 2016, https://popihn.pl/wp-content/uploads/2021/01/RAPORT_2016_pl.pdf , S. 6 [Zugriff am 18.7.2024].
[624] NIK, Przeciwdziałanie wyłudzeniom podatku VAT, Warszawa 2018, S. 16.

[Auswirkungen des illegalen Handels auf ehrliche Unternehmen] Ein besonderes Merkmal des polnischen Kraftstoffmarktes war der erhebliche Umfang des Verkauf von Waren an polnische Verbraucher, die zuvor nach Polen eingeführt worden waren, ohne Steuern zu zahlen. Diese Praxis hatte einen erheblichen Umsatzrückgang für ehrliche Marktteilnehmer zur Folge. Trotz eines stetigen BIP-Wachstums und eines Rückgangs der weltweiten Ölpreise war der (legale) inländische Kraftstoffverbrauch in Polen zwischen 2011 und 2015 rückläufig. In dem genannten Zeitraum gab es keine wirtschaftlichen Gründe, die das niedrige Verbrauchsniveau rechtfertigen würden. POPiHN wies darauf hin, dass seit Ende von 2011 eine deutliche Zunahme der Aktivitäten von Unternehmen zu verzeichnen war, die Kraftstoffe zu einem Preis anbieten, der weit unter dem liegt, der von Unternehmern, die ihren steuerlichen Verpflichtungen nachkommen, angeboten werden kann[625]. Kraftstoffe, die von Kriminellen unversteuert und ohne obligatorischer Anmeldung auf dem polnischen Markt in Verkehr gebracht wurden, waren aufgrund der nicht gezahlten Mehrwertsteuer oder Verbrauchssteuer billiger als Kraftstoffe aus legalen Quellen[626]. Die Firma PKN ORLEN, der größte Kraftstoffverkäufer in Mittel- und Osteuropa, schätzt, dass der polnische Schwarzmarkt für Dieselkraftstoff auf seinem Höhepunkt (2014-2015) mehr als 3 Millionen Tonnen umfasste, d. h. mehr als 20% des gesamten Marktes[627]. Folglich haben die inländischen Kraftstoffhersteller ihre Dieselausfuhren Jahr für Jahr um 140% bis 300% gesteigert, da sie nicht in der Lage waren, ihre gesamte Produktion im Land zu verkaufen[628]. In der ersten Jahreshälfte von 2015 kam es zu einer Umkehr des Abwärtstrends beim offiziellen Kraftstoffverbrauch, aber wie POPiHN betont, waren die Nutznießer dieses Phänomens größtenteils die unehrliche Verkäufer, die in kriminelle Aktivitäten verwickelt waren. Die POPiHN-Mitgliedsunternehmen importierten 17% weniger Diesel als im Vorjahr (2014), während die Transaktionen unabhängiger Importeure um 59% zunahmen. Nach Ansicht von POPiHN könnte dies ein Hinweis darauf sein, dass zumindest einige von ihnen in Steuerbetrug verwickelt waren[629].

> „Im Sommer 2019 haben Beamten der polnischen Finanzverwaltung unter der Aufsicht der regionalen Staatsanwaltschaft in Łódź den Handel mit illegalem Kraftstoff aus Lettland zerschlagen. Von Juni 2018 bis Juli 2019 brachten Kriminelle mindestens 9 Millionen Liter Kraftstoff auf den polnischen Markt und verursachten dadurch einen Schaden für die Staatskasse von mehr als 20 Mio. PLN (ca. 4,9 Mio. EUR). An der Operation nahmen ebenfalls Beamte des Departements für die Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität des polnischen Finanzministeriums sowie der Zoll- und Steuerämter von acht Woiwodschaften (Lubuskie, Śląskie, Warmińsko-Mazurskie, Mazowieckie, Dolnośląskie, Wielkopolskie, Podlaskie und Lubelskie) teil. Auch

[625] POPiHN, Raport roczny Przemysł i handel naftowy 2015, Warszawa 2016, S. 6.

[626] NIK, Zapobieganie nielegalnemu obrotowi paliwami ciekłymi, Informacja o wynikach kontroli, Warszawa 2017, S. 6, https://www.nik.gov.pl/plik/id,14386,vp,16838.pdf [Zugriff am 11.05.2024].

[627] PKN ORLEN, Skuteczna walka z szarą strefą w obrocie paliwami, https://www.orlen.pl/pl/o-firmie/media/komunikaty-prasowe/2018/pazdziernik/Skuteczna-walka-z-szara-strefa-w-obrocie-paliwami [Zugriff am 18.7.2024].

[628] Bankier.co.uk, Pakiet paliwowy demoluje szarą strefę, https://www.bankier.pl/wiadomosc/Pakiet-paliwowy-demoluje-szara-strefe-7502051.html [Zugriff am 11.05.2024].

[629] POPiHN, Raport roczny Przemysł i handel naftowy 2015, Warszawa 2016, S. 6.

die Strafverfolgungsbehörden aus Deutschland und der Tschechischen Republik waren an dem Fall beteiligt. Während des Einsatzes wurden 113.500 Liter illegaler Kraftstoff, mehr als 2,5 Millionen PLN (ca. 600.000 EUR) in bar, 5 Luxusautos und Schmuck, sowie 55 weitere Transportmittel (Lastwagen, Tankwagen, Sattelauflieger) sichergestellt." Polnisches Finanzministerium (2019)[630].

[Kraftstoffpaket] In Antwort auf die Unregelmäßigkeiten im Handel mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren wurden die Regelungen des sogenannten „Kraftstoffpakets" (pol. *Pakiet paliwowy*) erlassen, die am 1. August 2016 in Kraft traten.[631] Dieses Paket war das erste umfassende Regulierung, die effektive Instrumente zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs auf dem polnischen Kraftstoffsektor einführte. Es enthielt eine Reihe verwandter und ergänzender Mechanismen, die verschiedene Bereiche betreffen:

1) Energierecht: die Anforderung, eine Konzession für den Handel mit flüssigen Kraftstoffen mit dem Ausland zu besitzen und diese nur an Unternehmen mit Sitz oder Niederlassung in Polen zu vergeben;

2) Verbrauchsteuer: Nachprüfungspflicht der Betreiber von Steuerlagern und der sogenannten „registrierten Empfänger", und

3) Mehrwertsteuer: ein Schlüsselelement des Pakets, d. h. die „beschleunigte" Erhebung der Mehrwertsteuer auf Lieferungen von Kraftstoffen (sog. „schnelle Mehrwertsteuer", pol. *szybki VAT*).

Um den von der Kriminellen ausgenutzten Effekt der Kumulation von Mehrwertsteuerzahlungen beim innergemeinschaftlichen Erwerb von Kraftstoffen zu begrenzen, wurde die Verpflichtung zur Mehrwertsteuer-Vorauszahlung für innergemeinschaftlichen Erwerb zum Zeitpunkt der Einfuhr des Kraftstoffs nach Polen und seiner Abrechnung nach den allgemeinen Regeln in der Steuererklärung eingeführt. Infolgedessen wurde die Frist für die Mehrwertsteuerzahlung von der üblichen Frist (in der Regel bis zum 25. Tag des Folgemonats nach der Entstehung der Steuerpflicht, Art. 103 Abs. 1 UStG-PL) auf nur 5 Tage ab dem Datum der Einfuhr der Waren nach Polen verkürzt (Art. 103 Abs. 5a UStG-PL). Um sicherzustellen, dass die Steuerzahlungen Missing Trader tatsächlich belasten, wurde diese Verpflichtung den registrierten Empfängern und den Betreibern von Steuerlagern – als Mehrwertsteuerzahler – auferlegt.

Funktionsweise der „schnellen Mehrwertsteuer"

Ein Steuerpflichtiger, der einen Umsatz mit Kraftstoffen tätigt, war für MwSt.-Zwecke verpflichtet, die Mehrwertsteuer in Form einer Steuervorauszahlung innerhalb von 5 Tagen nach der Einfuhr des Kraftstoffs nach Polen an das Finanzamt zu zahlen.

[630] Ministerstwo Finansów, KAS zlikwidowała zorganizowaną grupę przestępczą wprowadzającą do obrotu nielegalne paliwa, https://www.gov.pl/web/kas/kas-zlikwidowala-zorganizowana-grupe-przestepcza-wprowadzajaca-do-obrotu-nielegalne-paliwa [Zugriff am 18.7.2024].

[631] Ustawa z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, (Dz. U. poz. 1052 z późn. zm.).

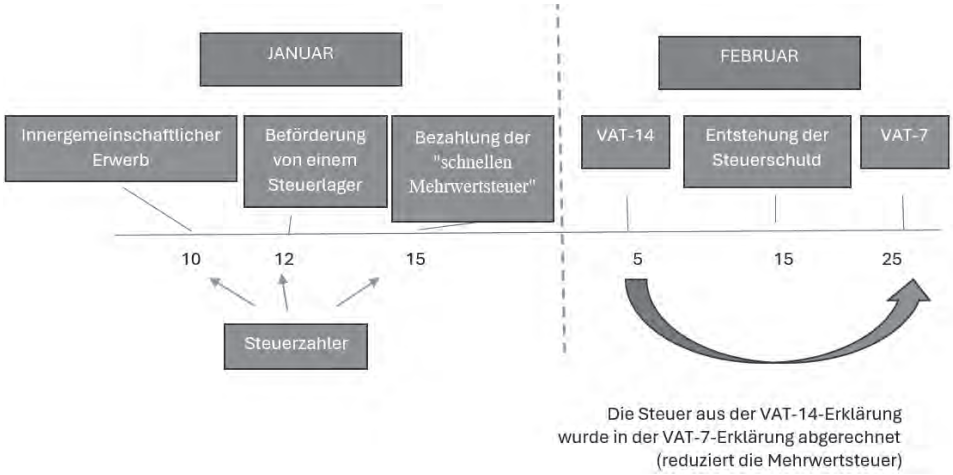


Abbildung 59: Funktionsweise der „schnellen Mehrwertsteuer"

Quelle: eigene Ausarbeitung.

Im Jahr 2021 wurden die Bestimmungen des Kraftstoffpakets vom EuGH analysiert. In seinem Urteil in der Rechtssache C-855/19[632] stellte der Gerichtshof fest, dass die Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie dahingehend auszulegen sind, dass sie einer nationalen Rechtsvorschrift entgegenstehen, die eine Verpflichtung zur Zahlung der Mehrwertsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb von Kraftstoffen vorsieht, bevor der Steueranspruch im Sinne von Art. 69 der Richtlinie entsteht. Um dem Standpunkt des EuGH Rechnung zu tragen, wurden Änderungen am Kraftstoffpaket vorgenommen und Art. 103 Abs. 5ac UStG-PL eingeführt[633]. Wenn die Frist für die Zahlung der gemäß Art. 5a UStG-PL festgesetzten Steuer vor dem Tag endet, an dem der Steuerpflichtige die entsprechende Rechnung ausstellt, die den innergemeinschaftlichen Erwerb dokumentiert, läuft diese Frist erst am Tag nach der Ausstellung dieser Rechnung ab, spätestens jedoch am 16. Tag des Folgemonats nach der Entstehung der Steuerpflicht, d. h. nach der Lieferung der Waren, die Gegenstand des innergemeinschaftlichen Erwerbs sind.

[Auswirkungen des Kraftstoffpakets] Infolge der Einführung des Kraftstoffpakets änderte sich sprunghaft die Struktur der innergemeinschaftlichen Kraftstoffeinkäufe polnischer Unternehmen. Zwischen August und Dezember 2016 sank das Volumen der von registrierten Empfängern getätigten IGE von Diesel um 63% und Benzin um 56%. Dies könnte bedeuten, dass die registrierten Empfänger, die wissentlich am illegalen Kraftstoffhandel teilgenommen haben, nach der Einführung des Kraftstoffpakets von dieser Praxis abgerückt sind. Ein signifikanter Rückgang des rein fiktiven Karussellhandels kann durch die Tatsache belegt werden, dass während des genannten Zeitraums ein allgemeiner Rückgang der nach Polen im Rahmen von IGE eingeführten Menge um etwa 25%

[632] Urteil des EuGH vom 9.9.2021 in der Rechtssache C-855/19 G. Sp. z o.o. gegen Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, ECLI:EU:C:2021:714.

[633] Ustawa z dnia 9 grudnia 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2427 z późn. zm.).

im Vergleich zum Vorjahr zu beobachten war. Die Marktlücke, die durch den Wegfall der Verkäufe auf dem Graumarkt entstand, wurde durch Großhändler gefüllt, die schon jahrelang auf dem polnischen Markt tätig waren. Von August bis Dezember 2016 stieg deren Umsatz im Rahmen von IGE im Vergleich zum Vorjahr um 76%. Seit 2017 war auch ein systematischer Anstieg der innergemeinschaftlichen Erwerbe von Dieselkraftstoff durch registrierte Empfänger mit einer etablierten Position auf dem Kraftstoffmarkt zu verzeichnen[634]. Im Jahr 2016 lag der Anteil der etablierten Unternehmen an der Gesamtsumme der IGE von Diesel aller registrierten Abnehmer bei 14,34%. Nach dem Inkrafttreten des Kraftstoffpakets stieg dieser Anteil im Jahr 2017 auf 42,61% und im Jahr 2018 sogar auf 70%. Im Jahr 2017 stiegen die offiziellen Kraftstoffeinfuhren um etwa 24% und erreichten 11,5 Mio. m^3, etwa 2,2 Mio. m^3 mehr als im Jahr 2016[635].

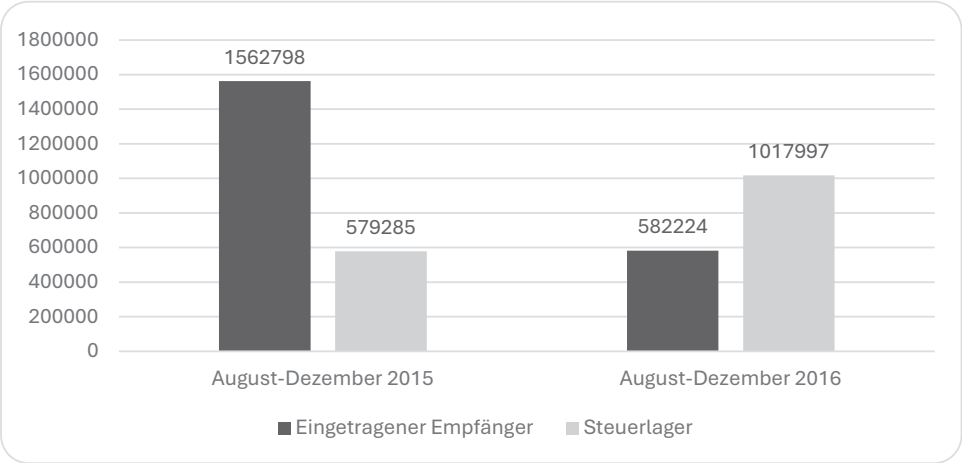


Abbildung 60: IGE von Dieselkraftstoff [Tausend Litern]

Quelle: eigene Zusammenstellung auf Basis von Daten des Finanzministeriums nach Bankier.pl[636].

[634] Der Umsatzanstieg betraf insbesondere zwei multinationale Unternehmen mit anerkannten Markennamen, die auf dem globalen Kraftstoffmarkt gut etabliert sind und sich auf die Einhaltung hoher Betriebsstandards konzentrieren. Zu den Gründen für den Umsatzanstieg bei den genannten Unternehmen gehören neben dem Rückgang der auf dem Markt beobachteten Unregelmäßigkeiten auch Marktveränderungen, die sich aus der Umsetzung von Lösungen ergaben, die nach Einschätzung der Branche grenzüberschreitende Käufe durch kleinere Marktteilnehmer erheblich erschweren. Die Änderung der Regeln für die Mehrwertsteuererhebung, die sich aus den Bestimmungen des Kraftstoffpakets ergibt, erforderte von diesen entsprechende finanzielle Reserven, was zu einer Verringerung des Umfangs ihrer Tätigkeiten führen könnte. Als interessantes Feld für weitere Untersuchungen, die jedoch über den Rahmen dieser Analyse hinausgehen, sollten Fragen nach den Verhältnissen zwischen den Auswirkungen der genannten Variablen auf die Höhe des von den einzelnen Kategorien von Steuerpflichtigen gemeldeten Umsatzes, den Auswirkungen der Gesetzesänderungen auf deren Wettbewerbsfähigkeit und Marktposition sowie auf die Wettbewerbsbedingungen auf dem Markt der Kraftstoffherstellung und des Kraftstoffhandels und folglich auf die Kraftstoffpreise gestellt werden. Die genannten Studien wären ein Beitrag zur umfassenden Bewertung der Lösungen des Kraftstoffpakets, die nicht nur ihre Auswirkungen auf die Rentabilität der Aktivitäten von kriminellen Gruppen (Gegenstand dieser Monographie), sondern auch auf die Breite des Steuerbasis und damit auf die festgestellte Höhe der Haushaltseinnahmen umfasst.

[635] POPiHN, Raport roczny. Przemysł i handel naftowy 2017, http://popihn.pl/wp-content/uploads/2021/01/Raport-POPiHN-za-2017-pl-na-strone-www-6-kwietnia.pdf , S. 17 [Zugriff am 11.05.2024].

[636] Bankier.co.uk, Pakiet paliwowy demoluje szarą strefę, https://www.bankier.pl/wiadomosc/Pakiet-paliwowy-demoluje-szara-strefe-7502051.html [Zugriff am 11.05.2024].

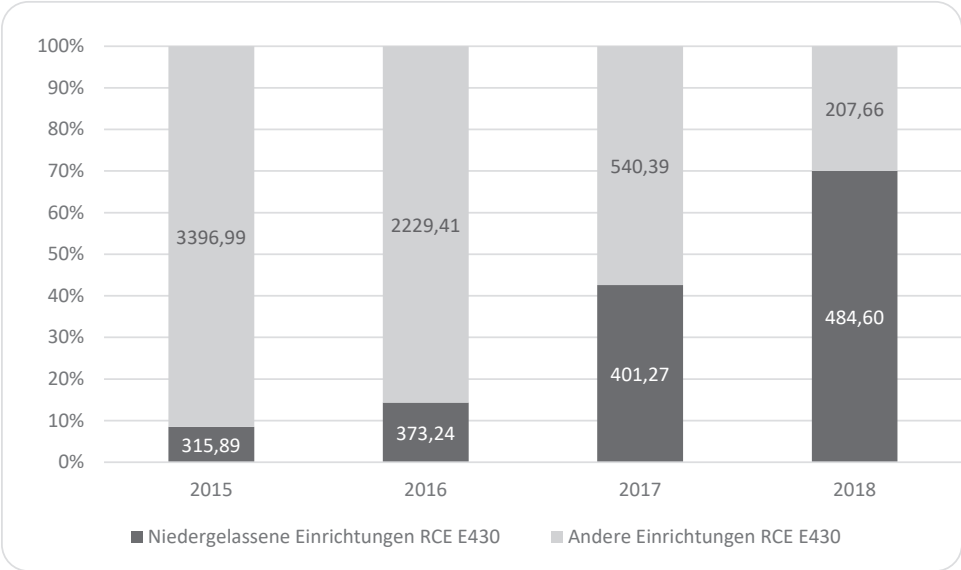


Abbildung 61: IGE von E430, durchgeführt von registrierten Kunden [Tausend Hektoliter]

Quelle: Daten des Finanzministeriums (2019)[637].

In den ersten drei Monaten nach der Einführung des Kraftstoffpakets war ein starker Anstieg der legalen Verkäufe von Flüssigkraftstoffen zu verzeichnen. Nach Angaben von POPIHN stieg der Kraftstoffabsatz in der zweiten Jahreshälfte 2016 sprunghaft an: im August um 29%, im September um 26% und im Oktober um 17% im Vergleich zu denselben Zeiträumen des Vorjahres. Das oben beschriebene Phänomen wurde durch die Jahresabschlüsse der staatlichen Konzerne bestätigt. Lotos gab in seinem Finanzbericht für das dritte Quartal 2016 an, dass der Absatz von Kraftstoff und Diesel im Juli um 0,9% bzw. 1,9% gestiegen ist. Im darauffolgenden Monat stiegen die Umsätze jedoch um 19,6% bzw. 21,9%[638]. Im Gegensatz dazu wird in einem Bericht, der die Finanzergebnisse der Firma PKN Orlen für das vierte Quartal 2016 vorstellt, ein Anstieg des Dieselverbrauchs in Polen um 24% im Vergleich zum Vorjahr gemeldet[639]. Das beispiellose Wachstum der legalen Verkäufe setzte sich im folgenden Jahr fort. Im ersten Quartal 2017 stieg der Verbrauch von Dieselkraftstoff um 15%, während der Großhandel mit Kraftstoffen der beiden größten Hersteller (PKN Orlen und LOTOS-Konzern) im Vergleich zum ersten Quartal 2016 um rund 30% zunahm[640]. Im zweiten Quartal 2017 wurde ein Anstieg des Dieselverbrauchs um 26% beobachtet[641]. Anders als in den Jahren 2014 und 2015, als die inländischen Hersteller ihre Ölexporte erhöhten, da sie ihre

[637] Daten nach: *Sarnowski/Lewandowski*, BISP 3/2021.

[638] Lotos, Raporty kwartalne, https://inwestor.lotos.pl/187/raporty_i_dane/raporty_kwartalne [Zugriff am 11.05.2024].

[639] Orlen, Raporty i publikacje, https://www.orlen.pl/pl/relacje-inwestorskie/raporty-i-publikacje/sprawozdania [Zugriff am 11.05.2024].

[640] Daten des Finanzministeriums nach *Sarnowski/Selera*, Zmniejszenie luki VAT, S. 17.

[641] PAP, Rekordowe zyski PKN Orlen w II kwartale 2017 r. https://www.pap.pl/aktualnosci/news%2C1020780%2Crekordowe-zyski-pkn-orlen-w-ii-kwartale-2017-r.html [Zugriff am 11.05.2024].

gesamte Produktion nicht im Inland verkaufen konnten, gingen die Exporte zwischen August und Oktober 2016 aufgrund der höheren Nachfrage nach Diesel auf dem Inlandsmarkt um 47% zurück[642].

> „Das von der Regierung eingeführte sog. „Kraftstoffpaket" zielte darauf ab, den grauen Markt in der Kraftstoffbranche einzudämmen. Ohne Berücksichtigung der Auswirkungen des Wirtschaftswachstums schätzen wir, dass aufgrund der effektiven Bekämpfung der Steuerkriminalität der Markt für legalen Dieselkraftstoff (ON) um etwa 30% gestiegen ist, was einer der Hauptfaktoren war, der die Finanzergebnisse des Konzerns ORLEN in den letzten zwei Jahren positiv beeinflusst hat." PKN ORLEN (2018)[643].

Nach Angaben des Finanzministeriums und des POPiHN ist seit Inkrafttreten des Kraftstoffpakets der legale Absatz von Kraftstoffen um mehrere Dutzend Prozent gestiegen[644]. Wichtig ist, dass die auf dem Markt beobachteten Veränderungen nachhaltig waren. Die in den Folgejahren beobachteten Absatzzahlen gingen nicht auf den Stand oder die Struktur vor der Einführung des Kraftstoffpakets zurück. Der Dieselverbrauch stieg 2016 gegenüber 2015 um rund 16% und 2017 gegenüber 2016 um

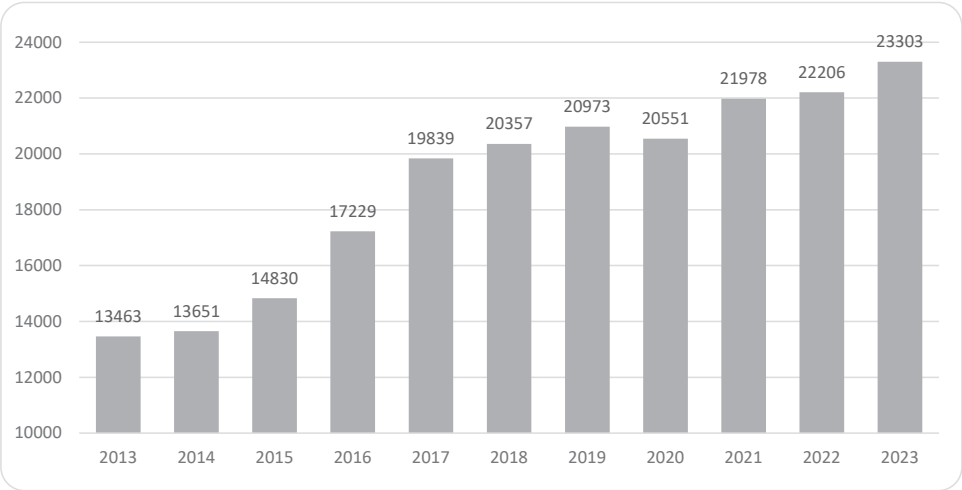


Abbildung 62: Dieselverbrauch 2013-2023 [Tausend m^3]

Quelle: eigene Zusammenstellung auf der Grundlage der POPiHN-Berichte 2015-2023[645].

[642] Bankier.co.uk, Pakiet paliwowy demoluje szarą strefę, https://www.bankier.pl/wiadomosc/Pakiet-paliwowy-demoluje-szara-strefe-7502051.html [Zugriff am 11.05.2024].

[643] Orlen, Skuteczna walka z szarą strefą w obrocie paliwami, https://www.orlen.pl/pl/o-firmie/media/komunikaty-prasowe/2018/pazdziernik/Skuteczna-walka-z-szara-strefa-w-obrocie-paliwami [Zugriff am 11.05.2024].

[644] Rutkowski, in: Brzeziński/Lasiński-Sulecki/Morawski.

[645] POPiHN, Raport roczny Przemysł i handel naftowy 2015, Warszawa 2016, S. 19; POPiHN, Raport roczny Przemysł i handel naftowy 2016, Warszawa 2017, S. 19; POPiHN, Raport roczny Przemysł i handel naftowy 2017, Warszawa 2018, S. 21; POPiHN, Raport roczny Przemysł i handel naftowy, Warszawa 2019, S.

weitere 15%[646]. In den Folgejahren stieg der Verbrauch kontinuierlich an (2017/18 um rund 3% und 2018/19 erneut um 3%). Insgesamt stieg der Dieselverbrauch in Polen innerhalb von vier Jahren um die Rekordhöhe von 50%, von 13.651.000 m³ im Jahr 2014 auf 20.357.000 m³ im Jahr 2018. Einen Einbruch des Dieselverbrauchs brachte erst das Pandemiejahr 2020 (Rückgang um rund 2% gegenüber dem Vorjahr). Ab 2021 stieg der Dieselverbrauch erneut an (um rund 7% im Jahr 2021, um 1% im Kriegsjahr 2022 und erneut um rund 5% im Jahr 2023).

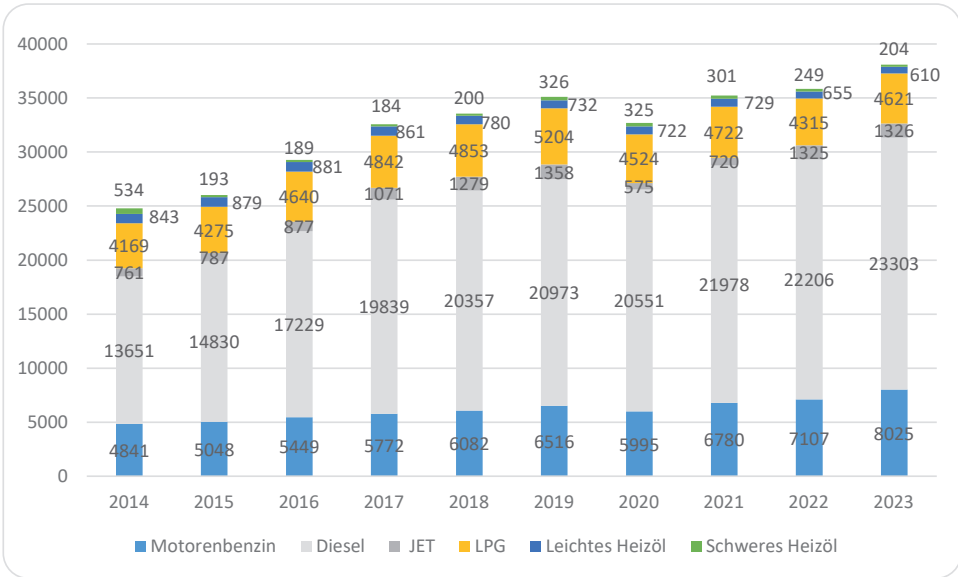


Abbildung 63: Inlandsverbrauch an Flüssigbrennstoffen [Tausend m³]

Quelle: eigene Zusammenstellung auf der Grundlage der POPiHN-Berichte 2015-2023[647].

Nach Angaben von POPIHN hat die Umsetzung des Kraftstoffpakets im Jahr 2016 zu einer Verringerung der Schattenwirtschaft, einem Rückgang der Kriminalität im Kraftstoffhandel und einem Anstieg des offiziellen Kraftstoffverbrauchs geführt[648]. Eine große Verbrauchergruppe begann, bei ehrlichen Händlern zu kaufen. Die Inlandsproduktion der Kraftstoffe, die zuvor in bedeutendem Maße von Kriminellen auf den Markt

21; POPiHN, Raport roczny Przemysł i handel naftowy 2019, Warszawa 2020, S. 25; POPiHN, Raport roczny Przemysł i handel naftowy 2020, Warszawa 2021, S. 17; POPiHN, Raport roczny Przemysł i handel naftowy 2021, Warszawa 2022, S. 27; POPiHN, Raport roczny Przemysł i handel naftowy 2022, Warszawa 2023, S. 29; POPiHN, Raport roczny Przemysł i handel naftowy 2023, Warszawa 2024, S. 29, https://popihn.pl/raporty-i-konferencje/ [Zugriff am 11.05.2024].

[646] KAS, KAS – podsumowanie pierwszego roku funkcjonowania, https://www.kis.gov.pl/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/JSs9/content/id/7730918 [Zugriff am 12.03.2021].

[647] Ebd.

[648] POPiHN, Raport roczny Przemysł i handel naftowy 2017, Warszawa 2020, S. 6, https://popihn.pl/raporty-i-konferencje/ [Zugriff am 11.05.2024].

gebracht wurden, ist gestiegen[649]. Dies führte unmittelbar zu zusätzlichen Haushaltseinnahmen. Unternehmen, die für den Handel mit Kraftstoffen zugelassen sind und JPK-Mehrwertsteuerakten einreichen, zahlten im ersten Halbjahr 2017 um etwa 2,5 Mrd. PLN (ca. 0,6 Mrd. EUR) Mehrwertsteuer mehr als im ersten Halbjahr 2016.[650] Für das gesamte Jahr 2017 werden die steuerlichen Auswirkungen des Kraftstoffpakets auf etwa 4 Mrd. PLN (fast 1 Mrd. EUR) an zusätzlichen Mehrwertsteuereinnahmen des Staatshaushalts geschätzt[651].

3.1.2. Beförderungspaket

[EKAER] Ein Instrument zur Gewährleistung der Nachhaltigkeit der Reduzierung der Steuerkriminalität im Bereich des Kraftstoffhandels war die Einführung einer strengen Überwachung des Transports „sensibler Güter", insbesondere von Kraftstoffen, Schmierölen, denaturiertem Alkohol und getrocknetem Tabak, durch die Finanzverwaltung. In Ungarn ist seit 2015 unter dem Namen EKAER (ung. *Elektronikus Közúti Áruforgalom Ellenőrző Rendszer*, Elektronisches Kontrollsystem für den Güterkraftverkehr) ein Überwachungssystem für den Güterkraftverkehr in Betrieb, das auf der Verpflichtung beruht, jeden Transport in einem elektronischen System anzumelden und ein Geolokalisierungsgerät in das den Transport ausführende Fahrzeug einzubauen. Infolge seiner Einführung dürfen Transporte von in der Europäischen Union gekauften Waren, innergemeinschaftliche Lieferungen und erste steuerpflichtige Verkäufe von Unternehmern, die keine Endverbraucher sind, in Ungarn nur von Steuerpflichtigen mit einer EKAER-Identifikationsnummer durchgeführt werden. Die Nichtanmeldung der Beförderung wird mit einer Strafe von bis zu 40% des Wertes der beförderten Waren geahndet[652].

[Beförderungspaket und SENT] Mit dem sog. „Beförderungspaket", das am 18. April 2017[653] in Kraft getreten ist, wurde in Polen ein teleinformatisches System für die elektronische Transportüberwachung (pol. *System Elektronicznego Nadzoru Transportu*, SENT) geschaffen, das die elektronische Registrierung der Beförderung „sensibler Güter" vorsieht. Im SENT-System wird Folgendes überwacht (Artikel 5 uSENT):

- die Beförderung und der Verkehr von Gütern, die auf dem polnischen Staatsgebiet beginnen und außerhalb Polens enden,
- die Beförderung und den Transport von Gütern, die außerhalb Polens beginnen und enden,
- die Beförderung von Gütern, die außerhalb des polnischen Hoheitsgebiets beginnen und im polnischen Hoheitsgebiet enden.

---

[649] POPiHN, Raport roczny Przemysł i handel naftowy 2017, Warszawa 2018, S. 15, https://popihn.pl/raporty-i-konferencje/ [Zugriff am 11.5.2024].

[650] NIK, Przeciwdziałanie wyłudzeniom podatku VAT, Warszawa 2018, S. 16.

[651] KAS, KAS – podsumowanie pierwszego roku funkcjonowania, https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=4f94ee86-7240-4bf3-a7ed-17fd066963da&groupId=764034 [Zugriff am 11.05.2024].

[652] Nemzeti Adó- és Vámhivatal (NAV), EKAER, https://ekaer.nav.gov.hu/ [Zugriff am 11.05.2024].

[653] Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 104); im Folgenden: uSENT.

Ursprünglich war nur der Straßentransport Gegenstand der SENT-Meldung. Aufgrund der zwischen 2016 und 2017 beobachteten nahezu Verdoppelung der auf der Schiene beförderten Kraftstoffmenge (von ca. 368 Mio. Litern im Jahr 2016 auf ca. 652 Mio. Liter im Jahr 2017[654]) wurde der Schienenverkehr ab dem 1. August 2018 ebenfalls in das SENT aufgenommen[655].

Mit dem oben genannten Gesetz wurden Anfang Oktober 2018 auch Änderungen eingeführt, die in der Verpflichtung zur Übermittlung von Geolokalisierungsdaten von Transportmitteln bestehen, die „sensible Güter" befördern[656]. Dazu gehören insbesondere die geografischen Koordinaten des Transportmittels, seine Geschwindigkeit, das Datum und die Uhrzeit der Erfassung der Koordinaten, der Azimut des Transportmittels, der Fehler bei der Übertragung der Satellitendaten und die Ortungsnummer oder die Nummer des externen Ortungssystems.

Die Verwendung von Geolokalisierungsdaten ermöglicht es den Kontrollbehörden, den Transportweg der Sendung in Echtzeit zu verfolgen und schnell zu reagieren, wenn der kontrollierte Transport nicht angemeldet wird oder wenn die Sendung, ihre Menge oder Qualität von der Anmeldung abweicht. Der Beförderer ist verpflichtet, das Transportmittel mit einem Gerät auszustatten, das Geolokalisierungsdaten überträgt (mobile Anwendung oder OBU/ZSL-Gerät) und sicherzustellen, dass während der gesamten Beförderung der angemeldeten Waren aktuelle Geolokalisierungsdaten des Transportmittels übermittelt werden. Der aktuelle Standort der transportierten Güter konnte ursprünglich auf zwei Arten übermittelt werden: über einen im Fahrzeug installierten GPS-Sender oder über die SENT GEO-App, die kostenlos für Smartphones bei Google Play und im App Store erhältlich war[657]. Ab dem 1. Dezember 2021 ist die einzige mobile Anwendung zur Übermittlung von Geolokalisierungsdaten an SENT die Anwendung e-TOLL PL. Diese App ermöglicht:

1) die Überwachung des Transports sog. „sensibler Güter" im Rahmen des Systems zur elektronischen Überwachung des Verkehrs (SENT);

2) die elektronische Zahlung der Maut für alle Kraftfahrzeuge und Fahrzeugkombinationen mit einem zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3,5 Tonnen sowie für Busse, unabhängig von ihrem zulässigen Höchstgewicht, die Zahlung der Maut auf den Autobahnen A2 und A4 sowie die Zahlung der Maut und die Kontrolle des Mautkontostandes im Vorauszahlungsmodus.

Der Fahrer ist verpflichtet, das GPS-Ortungsgerät vor Beginn der Fahrt einzuschalten und nach Beendigung der Fahrt auszuschalten. Wenn das Gerät, das die Geolokalisierungsdaten überträgt, länger als eine Stunde ausfällt, muss die Fahrt abgebrochen werden. Wird bei einer Kontrolle festgestellt, dass der Fahrer das Ortungsgerät nicht eingeschaltet oder während eines Ausfalls nicht angehalten hat, muss er mit einem Bußgeld zwischen 5.000 und 7.500 PLN rechnen (Art. 32 der uSENT).

---

[654] Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów oraz niektórych innych ustaw, druk nr 2156, Sejm VIII kadencji https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=2156 [Zugriff am 8.8.2024].

[655] Ustawa z dnia 15 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów (Dz.U. poz. 1039).

[656] Ebd.

[657] PUESC, Aplikacje moblilne, https://puesc.gov.pl/aplikacje-mobilne [Zugriff am 11.05.2024].

„Das SENT-System ist das Ergebnis der Umwandlung von drei großen Kontrollmaßnahmen - Odra, Nysa, Kontra - in ein kohärentes System, das den Handel mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren kontinuierlich überwacht. An SENT sind ca. 1.500 Personen beteiligt; bis Januar [2018] wurden mehr als 2,3 Millionen Anmeldungen in das System eingegeben. Etwa 1% der angemeldeten Beförderungen wurden kontrolliert, in ca. 2.000 Fällen wurden Strafen verhängt“[658].

Der Umfang der vom SENT erfassten Waren wird sukzessiv erweitert und in Form einer Verordnung des Finanzministers festgelegt. Im Jahr 2019 wurde die Liste der von der SENT erfassten Waren um den Handel mit Heizöl für Heizzwecke erweitert. Die neuen Vorschriften traten am 1. September 2019 in Kraft, aber die neue Pflichten wurden erst mit dem 31. März 2020 eingeführt[659]. Darüber hinaus wurde ab dem 1. Dezember 2019 der Handel mit Flüssiggasen (Propan, Butan oder ein Gemisch dieser Gase) in das SENT aufgenommen. Die Erweiterung des Katalogs der meldepflichtigen Waren führte dazu, dass die Zahl der Anmeldungen im SENT-Register im Jahr 2020 gegenüber 2019 um mehr als 600.000 gestiegen ist[660].

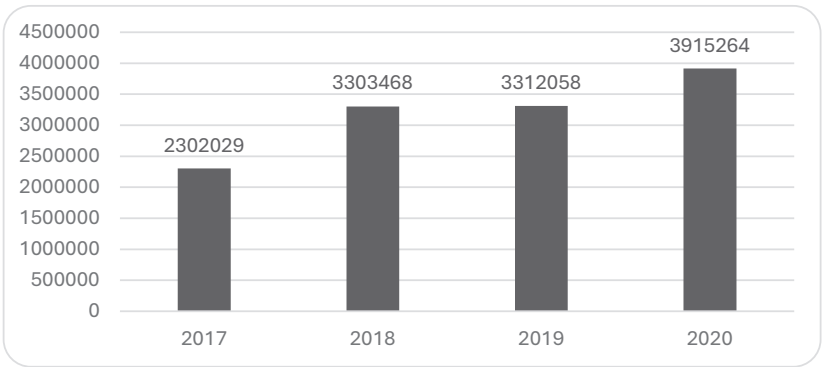


Abbildung 64: Anzahl der Anmeldungen im SENT

Quelle: Finanzministerium (2021)[661].

[Auswirkungen von SENT] Die vom SENT gesammelte Daten werden intensiv für operative Tätigkeiten genutzt. Allein im ersten Jahr des Betriebs des Systems (2017) wurden fast 262.000 SENT-Kontrollen durchgeführt. In den kommenden zwei Jahren verdoppelte sich die Zahl der Kontrollen (ca. 517.000 im Jahr 2019). Auch die Zahl

[658] Trans.iNFO, 2 tys. kar i 8 mld zł w budżecie. Tak działa system SENT, https://trans.info/pl/2-tys-karnalozonych-dzieki-systemowi-sent-80543 [Zugriff am 11.05.2024].

[659] Ustawa z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1556 z późn. zm.).

[660] Derzeit: Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 kwietnia 2022 r. w sprawie towarów, których przewóz jest objęty systemem monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi(t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1157).

[661] Daten nach: J. Sarnowski, M. Lewandowski, *Kamienie milowe poprawy ściągalności podatku akcyzowego w latach 2016-2021*, BISP 3/2021.

der bei den Inspektionen aufgedeckten Verstöße hat sich mehr als verdoppelt: von 2805 im Jahr 2017 auf 6589 im Jahr 2019. Das SENT-System führt zu greifbaren Ergebnissen und trägt dazu bei, den grauen Markt für Kraftstoffe einzudämmen[662]. Allein im Jahr 2017 führten die Einführung des SENT-Systems und die Durchführung mobiler Kontrollen durch die Steuerbehörden zu Mehreinnahmen für den Staatshaushalt in Höhe von fast 8 Mrd. PLN (fast 2 Mrd. EUR) im Vergleich zu 2016[663].

> „Ein interessantes Beispiel ist Rapsöl, bei dem ein 70-prozentiger Rückgang der Ausfuhren beobachtet wurde. (...) In diesem Fall wurden fiktive innergemeinschaftliche Lieferungen, mit denen die Mehrwertsteuer hinterzogen wurde, ‚herausgeschnitten'. Sehr oft werden Waren nur ausgeführt, um eine Rückerstattung der zu einem früheren Zeitpunkt gezahlten Steuer zu beantragen. Nach dem Überschreiten der Grenze werden die Waren nach Polen zurückgeschickt. Nach der Einführung des SENT stellte sich heraus, dass es in Wirklichkeit keine Nachfrage nach polnischem Rapsöl gab und gibt, z. B. in der Slowakei oder in der Tschechischen Republik. Durch die Einführung des SENT wurden die fiktiven Ausfuhren eingestellt. Edward Komorowski, Vizedirektor des Departements für die Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität des polnischen Finanzministeriums (2018)[664].

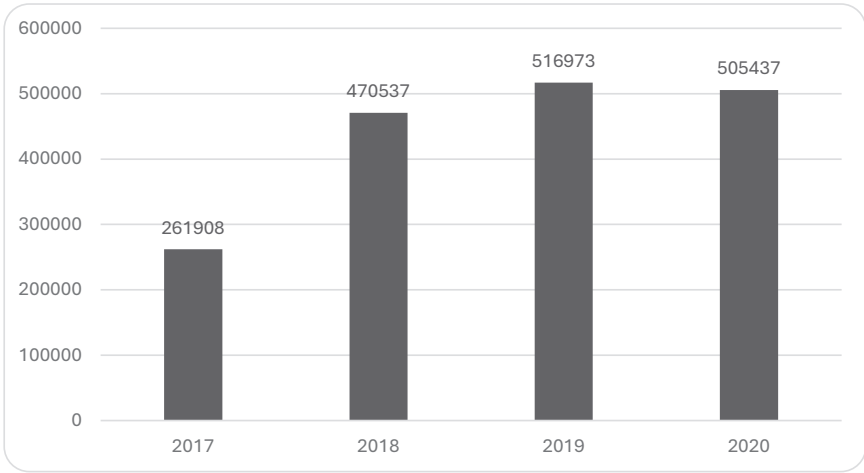


Abbildung 65: Anzahl der SENT-Kontrollen

Quelle: Finanzministerium (2021)[665].

[662] Die Effektivität der SENT-Kontrollen ist nicht nur in der Zahl der dabei aufgedeckten Verstöße zu sehen, sondern auch in ihrer präventiven Wirkung. Die Massivität der Kontrollen schreckt unehrliche Unternehmer davon ab, das Risiko illegaler Aktivitäten einzugehen.

[663] Die genannten 8 Mrd. PLN stellen nach Ansicht des Finanzministeriums einen Anstieg der Einnahmen aus öffentlichen und gesetzlichen Abgaben dar, der auf eine Verbreiterung der Steuerbemessungsgrundlage infolge der Maßnahmen der öffentlichen Behörden zurückzuführen ist, d. h. auf einen Anstieg des besteuerten Umsatzes bei „ehrlichen" Herstellern, siehe: KAS, Podsumowanie pierwszego roku funkcjonowania, https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=4f94ee86-7240-4bf3-a7ed-17fd066963da&groupId=764034 [Zugriff am 10.10.2021].

[664] Infor, Przepisy o SENT skutecznie uderzyły w oszustów podatkowych, https://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/2759463,Przepisy-o-SENT-skutecznie-uderzyly-w-oszustow-podatkowych.html [Zugriff am 11.05.2024].

[665] Daten nach: *Sarnowski/Lewandowski*, BISP 3/2021.

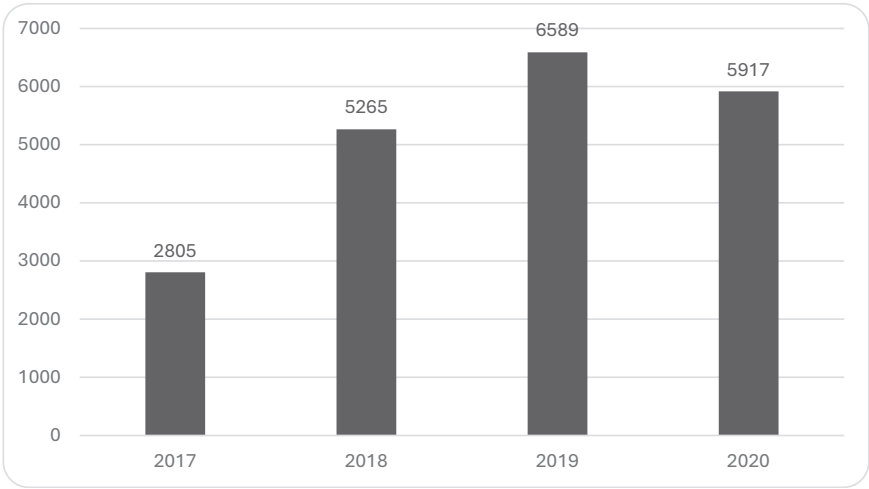


Abbildung 66: Mit SENT festgestellte Unregelmäßigkeiten

Quelle: Finanzministerium (2021)[666].

[SENT und die Beförderung von Abfällen] Der Erfolg der Anwendung des SENT-Systems bei der Bekämpfung der Steuerkriminalität hat den Finanzminister dazu ermutigt, das System auch zur Bekämpfung anderer unerwünschter Phänomene einzusetzen, darunter der Aktivitäten organisierter krimineller Gruppen, die an der illegalen Einfuhr, Lagerung und Ablagerung von Abfällen nach Polen beteiligt sind.

> Die Tätigkeit von Kriminellen bestand u. a. darin, gefährliche Abfälle in Fässern und Palettenbehältern mit einem Fassungsvermögen von 1.000 Litern zu transportieren und zu lagern. Die Abfälle wurden sowohl in bebauten Gebieten in der Nähe größerer Ansammlungen von Menschen als auch in bewaldeten Gebieten und in der Nähe von Gewässern gelagert. Giftige Abfälle wurden u. a. in Lagerhallen in Stadtzentren gesammelt, die an nicht vollstreckbare Personen, oft Opfer von Identitätsdiebstahl vermietet wurden, d. h. Scheinidentitäten, die von Mitgliedern der kriminellen Gruppe bei der Begehung von Straftaten eingesetzt wurden. Sobald die Lagerhallen mit lebens- und gesundheitsgefährlichen Abfällen gefüllt waren, stellten die Verdächtigen die Mietzahlungen ein und wechselten den Standort ihres Unternehmens. Zu diesem Zeitpunkt bemerkten die Eigentümer dieser Einrichtungen, dass giftige Abfälle in den Gebäuden gelagert worden waren. Nationale Staatsanwaltschaft (2019)[667].

Seit dem 22. Februar 2022 unterliegt die Einfuhr von Abfällen auf das polnische Hoheitsgebiet der SENT-Überwachung[668]. Das bedeutet, dass jede Einfuhr von Abfällen

[666] Ebd.

[667] Prokuratura Krajowa, Kolejne zatrzymania w sprawie tzw. mafii śmieciowej, https://www.gov.pl/web/prokuratura-krajowa/kolejne-zatrzymania-w-sprawie-tzw-mafii-smieciowej [Zugriff am 11.05.2024].

[668] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 stycznia 2022 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie towarów, których przewóz jest objęty systemem monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (Dz.U. poz. 178).

nach Polen und jeder Transport von Abfällen durch das polnische Hoheitsgebiet auf Straße und Schiene in dem System registriert werden muss. Diese Verpflichtung gilt für alle Arten von Abfällen, einschließlich der Abfälle der so genannten „grünen Liste", für deren Einfuhr keine amtliche Genehmigung erforderlich ist[669]. Eine Ausnahme von der Registrierungspflicht im SENT-System ist die Einfuhr oder Durchfuhr von Abfällen der Grünen Abfallliste[670], die zur Verwertung bestimmt sind und deren Masse 20 kg nicht übersteigt.

> „Durch die Maßnahmen der polnischen Inspektion für Umweltschutz und Finanzverwaltung wurde die Einfuhr von fast 700 Tonnen Lignin nach der Hydrolyse, einem Abfallprodukt, das bei der Hydrolyse von Lignin zur Herstellung von Ethylalkohol anfällt, aus Belarus und der Russischen Föderation nach Polen verhindert. Darüber hinaus wurde die illegale Verbrennung dieser Abfälle auf polnischem Staatsgebiet verhindert. Ein weiteres Beispiel für die effektive Zusammenarbeit von beiden Ämtern war die Unterbindung der illegalen Verbringung von fast 80 Tonnen Kunststoffabfällen aus dem Vereinigten Königreich an einen nicht zugelassenen polnischen Empfänger. Die Maßnahmen der Generalinspektion für Umweltschutz führten dazu, dass die gesamte Abfallmenge in ihr Herkunftsland zurückgebracht wurde." Generalinspektion für Umweltschutz (2023)[671].

Im Jahr 2022 erreichte die Zahl der Notifizierungen von Abfallverbringungen mehr als 130.000[672]. Die meisten Notifizierungen von illegalen grenzüberschreitenden Abfallverbringungen im Zusammenhang mit SENT-Kontrollen betrafen die Einfuhr von Abfällen nach Polen, einzelne Fälle betrafen die Durchfuhr. Bis zum 31. August 2023 wurden mithilfe von SENT mehr als 32.000 Inspektionen von Abfallverbringungen durchgeführt und mehr als 1.200 Verstöße festgestellt[673]. Am 12. Januar 2024 traten Verordnungen in Kraft, die die Verbringung von gefährlichen Abfällen, darunter Farben, Lacken, Lösungsmitteln und Klebstoffen, mit SENT-Überwachung regeln[674].

Gemäß der Verordnung des Finanzministers vom 21. April 2023[675] wurde die Beförderung ausgewählter landwirtschaftlicher Erzeugnisse von der SENT-Überwachung erfasst. Dazu gehören:

---

[669] Liste der vom SENT erfassten Güter in Form einer aktualisierten tabellarischen Übersicht: PUESC, Przewóz towarów objęty monitorowaniem (SENT), https://puesc.gov.pl/uslugi/przewoz-towarow-objety-monitorowaniem-sent [Zugriff am 11.05.2024].

[670] Die EG-VerbringungsV (Verordnung (EG) Nr. 1013/2006 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Juni 2006 über die Verbringung von Abfällen) kennt Abfälle der „Grünen Abfallliste" der Anhänge III, IIIA und IIIB sowie Abfälle der „Gelben Abfallliste" des Anhangs IV.

[671] Główny Inspektorat Ochrony Środowiska, System SENT w odpadach. Podsumowanie rocznej działalności systemu w transgranicznym przemieszczaniu odpadów, https://www.gov.pl/web/gios/system-sent-w-odpadach-podsumowanie-rocznej-dzialalnosci-systemu-w-transgranicznym-przemieszczaniu-odpadow [Zugriff am 11.05.2024].

[672] Ebd.

[673] Główny Inspektorat Ochrony Środowiska, SENT - zmiany w przepisach podpisane, https://www.gov.pl/web/gios/sent---zmiany-w-przepisach-podpisane [Zugriff am 11.05.2024].

[674] Rozporządzenie Ministra Finansów z 9 października 2023 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie towarów, których przewóz jest objęty systemem monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (Dz.U. poz. 2185).

[675] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 kwietnia 2023 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie towarów, których przewóz jest objęty systemem monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (Dz. U. poz. 750).

1) Getreide, wenn das Bruttogewicht der Warensendung 500 kg übersteigt;
2) Eier, wenn ihre Anzahl in einer Warensendung 900 übersteigt;
3) Geflügelfleisch, wenn das Bruttogewicht der Warensendung 250 kg übersteigt;
4) Bienenprodukte, wenn das Bruttogewicht der Warensendung 10 kg übersteigt.

3.1.3. Tabakpaket

[Struktur des Schwarzmarktes für Zigaretten] Die Hauptursache für die Mehrwertsteuerlücke auf dem Tabakmarkt ist der Umfang des Schwarzmarktes. Zu dessen Quellen gehören insbesondere[676]:

1) der Schmuggel von Zigaretten aus dem Ausland nach Polen und deren illegaler Verkauf im Inland;

2) die illegale Herstellung von gefälschten Waren und deren Inverkehrbringen ohne die erforderlichen Verbrauchssteuerzeichen.

Geschmuggelte Zigaretten werden aus Ländern außerhalb der Europäischen Union nach Polen eingeführt, in denen die Tabaksteuer und damit die Preise deutlich niedriger sind als in Polen[677]. Einen erheblichen Anteil am Schwarzmarkt für Zigaretten haben zudem illegale Produzenten in Polen. Die so hergestellten Zigaretten werden dann entweder auf dem heimischen Markt verkauft oder in andere EU-Länder, insbesondere Deutschland, Schweden und Italien geschmuggelt.

[Auswirkung des Schwarzmarktes auf ehrliche Unternehmen] Die Auswirkungen des Schwarzmarktes auf dem Tabakmarkt bestehen nicht nur in Haushaltseinbußen aufgrund geringerer Verbrauchssteuer-, Mehrwertsteuer-, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuereinnahmen, sondern auch in der Verschlechterung der Situation ehrlicher Unternehmer. Sie müssen mit billigeren Produkten konkurrieren, die auf dem Schwarzmarkt verkauft werden. Der Diebstahl von geistigem Eigentum der Tabakhersteller ist ebenfalls ein Problem. Denn bei den für den Schwarzmarkt hergestellten Produkten handelt es sich um gefälschte Produkte bekannter Marken.

Nach Angaben der Europäischen Kommission schwankte die Zahl der in Polen verkauften „legalen" Zigaretten zwischen 2002 und 2008 zwischen 75 und 100 Milliarden. Der legale Markt schrumpfte 2009 dramatisch, als die Zahl der verkauften Zigaretten im Jahresvergleich um rund 60% zurückging[678]. In einem Bericht aus dem Jahr 2013 wies das polnische Institut für Marktwirtschaftsforschung (pol. *Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową*)[679] darauf hin, dass die Schrumpfung des legalen Zigarettenmarktes u. a. auf eine Erhöhung der Steuerlast auf Tabakwaren (und infolgedessen auf einen Anstieg der Zigarettenpreise), das Wachstum der Schattenwirtschaft und eine sinkende Zahl von Zigarettenrauchern zurückzuführen ist. Der schrumpfende Zigarettenmarkt wird auch durch die wachsende Beliebtheit von „Ersatz"-Zigaretten-

[676] IPAG, Szara Strefa 2023, https://polskabezgotowkowa.pl/files/IPAG_Szara_Strefa_2020.pdf, S. 14 [Zugriff am 11.05.2024].

[677] Ebd., S. 30.

[678] EK, Releases for consumption of cigarettes 2002-2019 (in 1000 pieces), https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-12/tobacco_products_releases-consumption.pdf [Zugriff am 18.7.2024].

[679] ALMARES (Andrzej Ludek Market Research), das Institut für Beratung und Marktforschung, pol. Instytut Doradztwa i Badań Rynku, https://almares.com.pl/de/ueber-uns/ [Zugriff am 11.05.2024].

produkten beeinflusst[680]. Der Schwarzmarkt für Tabak erreichte 2015 seinen höchsten Stand. Daten von Almares[681] zeigen, dass der Schwarzmarkt für Tabak im zweiten Quartal 2015 ein Rekordhoch von 19% erreicht hat[682]. Das bedeutet, dass im angegebenen Zeitraum fast jede fünfte Zigarette in Polen aus Schmuggelware stammte oder gefälschte, in Polen nach dem Vorbild legaler Produkte hergestellte Ware darstellte. Den Daten von IPAG[683] zufolge belief sich der Wert der geschmuggelten Zigaretten, die 2015 in Polen in den Verkauf gelangten, auf 5,2 Mrd. PLN und machte damit fast 90% des Schwarzmarktes für polnischen Tabak aus[684]. Die restlichen 10% entfielen auf die inländische Produktion für den Schwarzmarkt im Wert von etwa 700 Mio. PLN.

Um den Tabak-Schwarzmarkt zu bekämpfen, wurde ein umfassendes Kontrollsystem für die Produktion und den Vertrieb von Zigaretten eingeführt, das von der Registrierung der Ernte über den Trocknungsprozess und den Transport des Rohmaterials bis hin zur Herstellung der fertigen Zigarettenschachtel und deren Transport zum Einzelhändler und dem Verkauf an den Verbraucher reicht. So kann heute jede verkaufte Zigarettenschachtel praktisch bis zu dem Beet zurückverfolgt werden, auf dem der für die Herstellung benötigte Tabak angebaut wurde.

[Tabakpaket] Das wichtigste Gesetz zur Beschränkung der Mehrwertsteuerlücke im Zigarettenhandel war das sog. Tabakpaket (pol. *Pakiet tytoniowy*), das durch das Gesetz vom 27. Oktober 2017[685] eingeführt wurde. Mit dem genannten Rechtsakt wurde das Gesetz vom 11. März 2004 über die Organisation bestimmter Agrarmärkte[686] um das Kapitel 9ba ergänzt, in dem die Grundsätze der Überwachung und Kontrolle des Tabakanbaus sowie der Erzeugung und des Verkaufs von Rohtabak geregelt sind.

Die Eintragung in das Register der Rohtabakerzeuger (pol. *Rejestr producentów surowca tytoniowego*, RPST) ist eine Voraussetzung dafür, dass ein Unternehmen im Tabakanbau, in der Rohtabakerzeugung oder im Tabakabsatz tätig sein darf. Das Register wird von dem für den Erzeuger zuständigen Direktor der Außenstelle des Nationalen Zentrums für landwirtschaftliche Unterstützung (pol. *Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa*, KOWR) geführt. Damit verfügt das KOWR über Informationen, die die Identifizierung eines Tabakerzeugers ermöglichen (z. B. Vor- und Nachname, Wohnort oder Sitz des Erzeugers, sowohl seine Registrierungsdateien und Steueridentifikationsnummer), Daten über die Anbaufläche bestimmter Tabaksorten, Daten über abgeschlossene Roh-

[680] Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Podatek akcyzowy w przemyśle tytoniowym – studium efektywności systemu, IBnGR, Warszawa 2013.

[681] Die Erhebungen des ALMARES-Forschungsinstituts werden seit dem Jahr 2000 im Auftrag von Zigarettenherstellern durchgeführt und finden viermal im Jahr statt. Sie beinhalten die Suche nach leeren Tabakpackungen in Mülltonnen als Ausgangspunkt für die Bewertung der Herkunft der von den Verbrauchern gerauchten Zigaretten. M. R. Bodył, Szara strefa w branży tytoniowej, Roczniki Ekonomii i Zarządzania, Vol. 10(46), 2/2018, S. 123.

[682] Almares, Poland Market Survey Report – Empty Discarded Pack Collection, April 2015, http://www.kspt.org.pl/img/zdjecia/Poland%20Q2%202015%20EPS%20ReportSC1_280.pdf [Zugriff am 11.07.2024].

[683] Institut für Wirtschaftsprognosen und -analysen, pol. Instytut Prognoz i Analiz Gospodarczych, IPAG, https://www.ipag.org.pl/ [Zugriff am 11.07.2024].

[684] IPAG, Szara Strefa 2023, https://www.ipag.org.pl/Content/Uploaded/files/IPAG_Szara_Strefa_2023.pdf, S. 14 [Zugriff am 11.05.2024].

[685] Ustawa z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy o organizacji niektórych rynków rolnych (Dz.U. poz. 2216).

[686] Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o organizacji niektórych rynków rolnych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1502 z późn. zm.).

tabak-Verkaufsverträge, das geschätzte Gewicht des erzeugten Rohtabaks und das Gewicht des an den Käufer gelieferten Rohtabaks auf der Grundlage der abgeschlossenen Verträge. Darüber hinaus enthält das RPST Informationen über den Bestand und das Gewicht des vernichteten Rohtabaks. Mit Stand vom 17. März 2021 waren 4157 Unternehmen im RPST registriert[687]. Bei Nichteinhaltung der Eintragungspflicht durch den Marktteilnehmer erlässt der Direktor der zuständigen Außenstelle des KOWR eine Anordnung zur Vernichtung der Ernte auf Kosten des Marktteilnehmers.

Mit dem Tabakpaket wurde Art. 9b des polnischen Verbrauchsteuergesetzes[688] um Abs. 6 ergänzt, der Tabakvermittler und Unternehmen, die einen ausländischen Unternehmer vertreten, der getrockneten Tabak kauft, dazu verpflichtet, dem KOWR Informationen über das Gewicht des von ihren Erzeugern gekauften Rohtabaks zu übermitteln. Durch den Vergleich der Daten über den von den Erzeugern produzierten Trockentabak und die von den registrierten Unternehmen gekaufte Menge ist es möglich, die beim KOWR eingereichten Erklärungen abzugleichen. Zwischen 2017 und 2020 hat sich die registrierte Tabakanbaufläche in Polen nicht wesentlich verändert und beträgt etwa 10.000 Hektar. Andererseits sank die Zahl der im RPST registrierten Erzeuger von 4.933 im Jahr 2018 auf 4.473 im Jahr 2019 und 4.112 im Jahr 2020, was einen Rückgang von etwa 17% in zwei Jahren bedeutet. Wichtig ist, dass der Rückgang der Zahl der Erzeuger nicht zu einem entsprechenden Rückgang der von ihnen gelieferten Mengen geführt hat. Nach einem Rückgang von 1,28 Mio. kg (d. h. etwa 5%) zwischen 2017 und 2018 blieb diese Menge 2019 mit fast 24 Mio. kg praktisch auf demselben Niveau. Die Zahl der Kontrollen ist jedoch systematisch gestiegen. Ihre Zahl stieg innerhalb von zwei Jahren um 17%, von 282 auf 330.

Tabelle 6: Daten des KOWR 2017-2020 [Teil 1]

Jahr	2017	2018	2019	2020
Anzahl der im RPST eingetragenen Erzeuger (Stand: 31. Dezember des betreffenden Jahres)	-	4.933	4.473	4.112
Anbaufläche (ha)	10.194,39	10.465,49	9.904,35	10.026,81
Lieferungen an zwischengeschaltete Tabakunternehmen (kg)	24.968.427,02	23.687.119,2	23.834.903,3	-
Kontrollen	-	282	313	330

Quelle: KOWR (2021)[689].

Jedes Jahr führt das KOWR bei mindestens 5% der im RPST registrierten Rohtabakerzeuger Kontrollen durch. Dabei setzt es die neueste Technologie ein. Im Jahr 2019 wurde ein Pilotprojekt zur Überwachung der Tabakkulturen in der Woiwodschaft Lubelskie mit Hilfe von Satellitenfernerkundungsdaten durchgeführt. Dabei handelt es sich um eine Technologie, die die Beobachtung großer Flächen nahezu in Echtzeit er-

[687] Daten des KOWR, nach *Sarnowski/Lewandowski*, BISP 3/2021.
[688] Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, Dz.U. z 2009 r. nr 3 poz. 11 ze zm.
[689] Informationen des KOWR nach*: Sarnowski/Lewandowski*, BISP 3/2021.

möglicht. Es diente dem Vergleich der vom KOWR bereitgestellten Tabakanbaudaten mit den Daten des Statistischen Zentralamtes[690].

Das Überwachungssystem und die vom KOWR durchgeführten Inspektionen führten zur Vernichtung von mehr als 13 Tonnen Rohtabak zwischen 2018 und 2020 (Tabelle 7). Im angegebenen Zeitraum führten die vom KOWR durchgeführten Überwachungen zu 12 Vernichtungsaktionen von Rohtabak, 9 Vernichtungsaktionen einer Tabakkultur und 4 Vernichtungsaktionen eines Anbaus mit einer Fläche, die 10% größer ist als die in den jährlichen Informationen angegebene Anbaufläche.

Tabelle 7: Daten des KOWR 2017-2020 [Teil 2]

Jahr	2018	2019	2020	Insgesamt
Vernichtung auf einer Fläche von mehr als 10 % der Tabakernte (ha)	0	1,87	1,41	3,28
Vernichtung von Tabakkulturen (ha)	0,961	0,05	1,35	2,361
Vernichtung von Rohtabak (kg)	2721,54	8073	2731,02	13525,56

Quelle: KOWR (2021)[691].

[Track&Trace] Ein revolutionäres Instrument, das eine noch nie dagewesene Detailgenauigkeit bei der Überwachung des Zigarettenhandels ermöglicht, ist das EU-Track&Trace-System, das ab dem 20. Mai 2019 eingeführt wurde. Ziel der Einführung des Systems durch die EU-Richtlinie 2014/40/EU[692] war es, illegale Tabakerzeugnisse vom Markt zu nehmen. Es sieht vor, dass alle Packungen von Tabakerzeugnissen, die in der Europäischen Union hergestellt wurden, für den EU-Markt bestimmt sind oder dort in Verkehr gebracht werden, mit eindeutigen Kennungen versehen werden. Die Bewegung von Produkten, die diese Kennungen tragen, wird auf jeder Stufe der Lieferkette (vom Hersteller über alle am Handel beteiligten Unternehmen bis zur letzten Stufe vor dem ersten Einzelhändler) aufgezeichnet[693]. Die Bestimmungen über das Track&Trace-System wurden durch das Gesetz vom 22. Februar 2019 zur Änderung des Gesetzes über den Gesundheitsschutz vor den Folgen des Konsums von Tabak und Tabakerzeugnissen in die polnische Rechtsordnung aufgenommen[694]. Von der Einführung des Systems bis März 2021 wurden in Polen mehr als 98.000 Einrichtungen registriert, und in nur einem Monat (vom 15. Februar bis zum 15. März 2021) hat das Track&Trace-System die Verbringung von mehr als 1,4 Milliarden Packungen mit Tabakerzeugnissen aus Einrichtungen auf dem Gebiet Polens erfasst[695].

[690] Ebd.

[691] Ebd.

[692] Richtlinie 2014/40/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 3. April 2014 zur Angleichung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Herstellung, die Aufmachung und den Verkauf von Tabakerzeugnissen und verwandten Erzeugnissen und zur Aufhebung der Richtlinie 2001/37/EG (ABl. EU. L. 2014 Nr. 127, S. 1, in der jeweils geltenden Fassung).

[693] EK, Systemy identyfikowalności i zabezpieczeń wyrobów tytoniowych w UE. Podręcznik dla zainteresowanych stron, DG SANTE 5/23/2018, https://www.podatki.gov.pl/media/4458/podręcznik-ke_pl.pdf [Zugriff am 12.03.2021].

[694] Ustawa z 22 lutego 2019 r. o zmianie ustawy o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych Dz.U. poz. 638.

[695] Daten nach: *Sarnowski/Lewandowski*, BISP 3/2021.

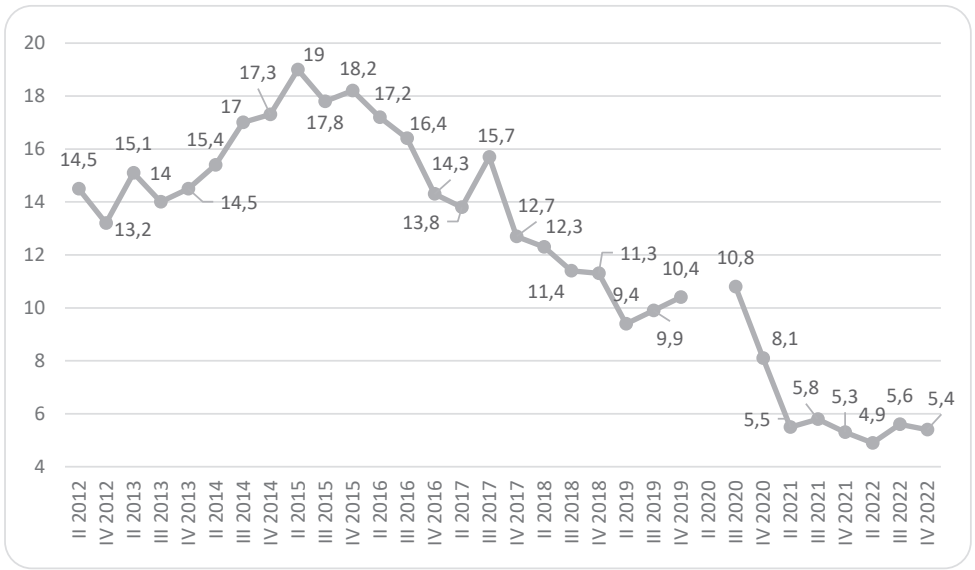


Abbildung 67: Geschätzter Anteil der Schattenwirtschaft am nationalen Zigarettenmarkt [%]

Quelle: IPAG (2023)[696].

[Auswirkungen des Tabakpakets] Nach Angaben des IPAG[697] ist der polnische Zigaretten Schwarzmarkt zwischen 2012 und 2015 stetig gewachsen und erreichte im zweiten Quartal 2015 ein Rekordhoch von 19%[698]. In den darauffolgenden Jahren bis zum Ausbruch der COVID-19-Pandemie ging der nicht registrierte Umsatz von Zigaretten rapide zurück. Bis 2019 hatte er sich auf etwa 10% des Marktes halbiert[699]. Die Umsetzung weiterer Maßnahmen und die Schließung der Grenzen als Folge der Pandemie führten zu einem weiteren starken Rückgang des Schwarzmarktes für Tabakerzeugnisse. Dieser halbierte sich zwischen 2019 und 2021 erneut, von 10% auf rund 5,5% des Marktes. Damit ist der Schwarzmarkt für Zigaretten innerhalb von sechs Jahren um fast drei Viertel von 19% auf knapp über 5% zurückgegangen. Wichtig ist, dass der angegebene Effekt nachhaltig war. Ende 2022 lag der Anteil des Schwarzmarktes immer noch bei rund 5,5%.

[696] IPAG, Szara Strefa 2023, Warszawa 2023, S. 34, https://www.ipag.org.pl/Content/Uploaded/files/IPAG_Szara_Strefa_2023.pdf [Zugriff am 11.05.2024].

[697] IPAG, Szara Strefa 2023, https://polskabezgotowkowa.pl/files/IPAG_Szara_Strefa_2020.pdf, S. 14 [Zugriff am 11.05.2024].

[698] Almares, Poland Market Survey Report – Empty Discarded Pack Collection, April 2015, http://www.kspt.org.pl/img/zdjecia/Poland%20Q2%202015%20EPS%20ReportSC1_280.pdf [Zugriff am 18.07.2024].

[699] Almares, Poland Market Survey Report – Empty Discarded Pack Collection, October 2019, http://www.kspt.org.pl/img/zdjecia/Poland%20Q4%202019%20EPS%20Report.pdf [Zugriff am 18.07.2024].

3.1.4. Verbrauchsteuerpaket und elektronische Abrechnung

Die nächste Stufe der Beschränkung der Steuerlücke im Umsatz mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren wurde durch die Umsetzung des sogenannten Verbrauchsteuerpakets (pol. *Pakiet akcyzowy*) erreicht[700]. Es sah unter anderem die Einführung der Verpflichtungen vor, die Verbrauchsteuererklärungen ab dem 1. Juli 2021 elektronisch abzugeben und ab dem 1. Januar 2022 elektronische Aufzeichnungen über verbrauchsteuerpflichtige Waren zu führen. Dank dieser Maßnahmen könnten die in den Anmeldungen und Aufzeichnungen enthaltenen Daten schneller in elektronischen Systemen und KAS-Datenbanken zur Analyse verfügbar sein. Dies würde die Automatisierung der Datenanalyse ermöglichen und somit die Geschwindigkeit der Aufdeckung von Betrug verbessern[701]. Während die Verpflichtung für Steuerpflichtige, Verbrauchsteuererklärungen nur noch auf elektronischem Wege (über das PUESC-Portal) einzureichen, am 1. Juli 2021 in Kraft trat, wurde die Digitalisierung der Verbrauchsteueraufzeichnungen zunächst vom 1. Januar 2022 auf Januar 2023[702], und dann auf den 1. Februar 2024 verschoben[703]. Diese Verschiebungen waren darauf zurückzuführen, dass gleichzeitig daran gearbeitet wurde, den Steuerpflichtigen einen fortschrittlicheren E-Service der Verwaltung zur Verfügung zu stellen, der nicht nur die Digitalisierung der Aufzeichnungen (Finanzverwaltung 2.0)[704] ermöglicht, sondern die Behörden auch in die Lage versetzt, diese automatisch zu analysieren (Finanzverwaltung 3.0)[705]. Schließlich wurde im Juni 2023 beschlossen, die Bestimmungen aufzuheben, mit denen die Verpflichtung eingeführt wurde, Aufzeichnungen und andere Unterlagen über verbrauchsteuerpflichtige Waren ausschließlich in elektronischer Form zu führen[706].

---

[700] Ustawa z dnia 30 marca 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw, (Dz. U. poz. 694 z późn. zm.).

[701] Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw, druk nr 860, Sejm IX kadencji, S. 51-52, https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=860 [Zugriff am 5.8.2024].

[702] Ustawa a dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw, (Dz.U. poz. 2313).

[703] Ustawa z dnia 1 grudnia 2022 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw, (Dz.U. poz. 2707).

[704] Die „Steuerverwaltung 2.0" ist eine Maßnahme des E-Governments, bei der die meisten Funktionen digitalisiert sind. Die grundlegenden Prozesse sind die gleichen wie in der „Papier"-Verwaltung, aber sie sind schneller und effizienter, weil sie in die virtuelle Welt verlagert wurden. Die Steuerpflichtigen senden zwar immer noch Erklärungen oder Berichte ein, tun dies jedoch elektronisch, oft unter Verwendung von Vorlagen (Schemata), die von der Verwaltung entwickelt wurden; OECD, Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration, Paris 2022, https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/3ab1789a-en.pdf?expires=1720652356&id=id&accname=guest&checksum=87E2D9639D8A9C8FAFAAEF028B063405 [Zugriff am 11.5.2024].

[705] Die „Steuerverwaltung 3.0" stellt einen Paradigmenwechsel dar. Sie führt zur Verknüpfung der Systeme des Steuerpflichtigen und der Verwaltung, wodurch die Überprüfung der Einhaltung der Vorschriften durch den Steuerpflichtigen vollautomatisch erfolgt, ohne dass der Steuerpflichtige Erklärungen abgeben oder Unterlagen vorlegen muss. Dabei werden die traditionellen Entscheidungsfunktionen weitgehend von der Technologie übernommen; OECD, Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration, Paris 2022, https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/3ab1789a-en.pdf?expires=1720652356&id=id&accname=guest&checksum=87E2D9639D8A9C8FAFAAEF028B063405 [Zugriff am 11.5.2024].

[706] Ustawa z dnia 16 czerwca 2023 r. o zmianie ustawy o VAT oraz niektórych innych ustaw, (Dz. U. poz. 1598 z późn. zm.). Die Art und Weise der Aufbewahrung von Aufzeichnungen und Unterlagen in Papier- und elektronischer Form ist in der Verordnung des Finanzministers vom 22. Dezember 2023 geregelt; Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2023 r. w sprawie ewidencji, dokumentacji i protokołów dotyczących wyrobów akcyzowych i znaków akcyzy, (Dz.U. poz. 2817).

[Zentralregister verbrauchsteuerpflichtiger Waren] Ein Projekt, das die Abkehr von der papiergestützten Verbrauchsteuerdokumentation abschließen soll, ist der Vorschlag, ein einziges, zentrales IKT-System, das Zentralregister verbrauchsteuerpflichtiger Waren (pol. *Centralna Ewidencja Wyrobów Akcyzowych*, CEWA), einzuführen. Das CEWA soll allen Unternehmen, die zur Führung von Verbrauchsteuerunterlagen verpflichtet sind, von der polnischen Finanzverwaltung kostenlos zur Verfügung gestellt werden. Der Entwurf des entsprechenden Gesetzes wurde am 4. Juli 2023 vom Ministerrat angenommen und am 11. Juli 2023 dem Parlament vorgelegt[707]. Die Arbeiten an dem Entwurf wurden aufgrund des Endes der Legislaturperiode im Herbst 2023 unterbrochen. Im Dezember 2023 bestätigte die neue Führung des Finanzministeriums zwar ihr Interesse an der Umsetzung des CEWA, kündigte aber an, dass die Umsetzung bis nach der Einführung des nationalen elektronischen Rechnungssystems, d. h. nach dem 1. April 2026, verschoben wird[708].

3.2. Handel mit Kassenbons

[Problem] Eine besondere Praxis, die die polnische Finanzverwaltung bei Steuersündern feststellte, war das Sammeln von Belegen (Quittungen), die von einer Registrierkasse generiert und nicht von den Kunden mitgenommen wurden. Auf der Grundlage solcher Kassenbons wurden dann Rechnungen mit ausgewiesener Mehrwertsteuer an „befreundete Unternehmen" ausgestellt, die verwendet wurden, um durch fiktive Ausgaben die steuerliche Belastung zu reduzieren. Dem Bericht des Global Compact Network Poland zufolge wurde diese Praxis besonders häufig an Tankstellen beobachtet, wo Mitarbeiter anonyme Quittungen über Beträge von rund 3.000 PLN (ca. 730 EUR) an unehrliche Zwischenhändler und Unternehmen verkauften. Diejenigen, die an der Steuerhinterziehung beteiligt waren, wählten dann aus den Quittungen solche Tankvorgänge aus, die mit echten oder fiktiven Transportstrecken und der gleichen Kraftstoffsorte übereinstimmten. Die Aufdeckung dieses Betrugs war sehr schwierig, da die auf den Händler ausgestellte Rechnung zwar keine tatsächlich von ihm ausgeführte Transaktion dokumentierte, aber alle vom Händler erhaltenen Quittungen echt waren und der Kraftstoff von Tankstellen verkauft wurde[709].

[707] Rządowy projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu ograniczenia nieprawidłowości w obrocie niektórymi towarami oraz usprawnienia funkcjonowania Krajowej Administracji Skarbowej, Sejm IX Kadencji, druk nr 3633, https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?id=EDCE4792D5A0E4E-3C1258A5300396254 [Zugriff am 5.8.2024].

[708] EY, Taxówka 23.04.2024. Temat dnia: Rząd pracuje nad wprowadzeniem Centralnej Ewidencji Wyrobów Akcyzowych (CEWA), https://www.ey.com/pl_pl/biuletyn-podatkowy-i-prawny/taxowka/2024/04/taxowka-23-04-2024 [Zugriff am 11.05.2024].

[709] Global Compact Network Poland, *Przeciwdziałanie szarej strefie w latach 2014-2022*, https://ungc.org.pl/przeciwdzialanie-szarej-strefie-w-latach-2014-2022/ [Zugriff: 11.05.2024]. Die Autoren des Berichts scheinen wichtige Gesetzesänderungen in diesem Bereich zu übersehen und sehen die Lösung des Problems in anderen Maßnahmen: „Diese scheinbar unbedeutende Praxis der Nichtmitnahme von Quittungen an Tankstellen wurde durch Verbraucheraufklärung und die Einführung der Praxis der Mitnahme und des Entsorgens von Quittungen an den größten Tankstellen gelöst. Es sollte nicht vergessen werden, dass ebenfalls die installierten Überwachungssysteme es ermöglichen, scheinbar harmlose Verhaltensweisen zu kontrollieren,

„Wir bieten echte Kostenrechnungen an, wir sind mehrwertsteuerpflichtig, Sie können die bei uns gekauften Dokumente verbuchen und die fällige Steuer reduzieren. Unsere Provision beträgt 5 Prozent des Bruttobetrags“ Beispielanzeige für den Handel mit Kostenrechnungen[710].

Auf der Grundlage solcher Rechnungen zogen die Unternehmen die Vorsteuer ab, und reduzierten ihren Gewinn, obwohl sie die in den Rechnungen angegebenen Waren oder Dienstleistungen in Wirklichkeit nicht erworben hatten. Während ein erheblicher Teil der oben genannten Praktiken im Kraftstoffsektor (Kauf von Kraftstoff an Tankstellen) [711] und im Baugewerbe (Kauf von Baumaterialien) stattfand, konnte man im Internet Angebote für den Kauf von fiktiven Dienstleistungen aus einer ganzen Reihe von Sektoren finden, z. B. IT, Ausbildung, Werbung, Beratungsdienste oder sogar Buchhaltungs- und Wirtschaftsprüfungsdienste[712].

„Das Finanzministerium und die die Beamten der polnischen Finanzverwaltung aus Wielkopolska haben Unternehmen aufgespürt, die Mehrwertsteuerbetrug begehen. Die Aktivitäten der Unternehmen in der Renovierungs- und Baubranche, die Ausländer beschäftigten, konzentrierten sich auf fiktive Dienstleistungen und Transaktionen, die mit Rechnungen dokumentiert wurden. Die Betrüger fungierten als Vermittler bei der Vermarktung fiktiver Rechnungen, hauptsächlich für Bauleistungen. Die meisten Transaktionen, auf die sich die Rechnungen bezogen, fanden tatsächlich nicht statt. Die Rechnungen dienten lediglich dazu, „Kosten“ zu verursachen. Die geschätzten Verluste für die Staatskasse aufgrund nicht gezahlter Mehrwertsteuer belaufen sich auf ca. 1,4 Mio. PLN“ Nationale Finanzverwaltung (2020)[713].

Das Finanzministerium informierte die Unternehmer über die Gefahren der Teilnahme an dem beschriebenen Verfahren, indem es bereits im Juni 2017 eine Steuerwarnung veröffentlichte, in der das betreffende Phänomen ausführlich beschrieben wurde[714].

---

die sich in großem Ausmaß als sehr gefährlich erweisen können“. Die beschriebenen Lösungen haben sicherlich dazu beigetragen, dieses Phänomen einzudämmen, aber nach Ansicht der Autoren waren sie im Gegensatz zu den gesetzlichen und technologischen Änderungen (Online-Kassen) nicht entscheidend.

[710] Zu diesem Thema u. a. Prawo.pl, Dam koszty, sprzedam faktury VAT, https://www.prawo.pl/podatki/ogloszenia-o-sprzedazy-falszywych-faktur-kosztowych-i-ich,451129.html [Zugriff am 11.05.2024]; Infor, Jakie sankcje grożą za handel faktrami kosztowymi, https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/vat/faktura/2903070,Jakie-sankcje-groza-za-handel-fakturami-kosztowymi.html [Zugriff am 11.05.2024]; sowie Ministerstwo Finansów, Uwaga na ogłoszenia „sprzedam koszty VAT – sprzedam faktury”, https://www.gov.pl/web/kas/uwaga-na-ogloszenia-sprzedam-koszty-vat-sprzedam-faktury [Zugriff am 11.05.2024].

[711] Money.pl, Oszustwa na stacjach benzynowych. Twój paragon może zostać sprzedany, https://www.money.pl/gospodarka/wiadomosci/artykul/paragon-pusta-faktura,195,0,2320579.html [Zugriff am 11.05.2024].

[712] Tax.blog, Puste faktury albo “koszty kupię/sprzedam”, https://podatki.blog/puste-faktury-koszty-kupiesprzedam/ [Zugriff am 11.05.2024].

[713] KAS, MF i KAS wykryły kolejne firmy wyłudzające VAT, https://tinyurl.com/43s4fhc6 [Zugriff am 11.05.2024].

[714] Ministerstwo Finansów, Ostrzeżenie podatkowe z dnia 20.06.2017, Konsekwencje wystawiania pustych faktur np. za paliwo, https://tinyurl.com/yhnedhp5 [Zugriff am 11.05.2024].

[Lösung: Kassenbon mit USt-IdNr.] Angesichts des erheblichen Ausmaßes des Verkaufs von Quittungen und der Ausstellung „fiktiver" Rechnungen mit ausgewiesener Mehrwertsteuer auf deren Grundlage wurde beschlossen, eine allgemeine Regelung zur Verhinderung dieser Praxis einzuführen, die alle potenziell missbrauchsgefährdeten Transaktionen auf dem Markt abdeckt. Ab dem 1. Januar 2020[715] wurde der Grundsatz eingeführt, dass bei Verkäufen, die mit einer Registrierkasse dokumentiert werden, eine Rechnung zu einem Kassenbon zugunsten eines Käufers, der eine Umsatzsteueridentifikationsnummer verwendet, nur dann ausgestellt wird, wenn die dem Unternehmer zugewiesene Nummer auch auf der Quittung, die den angegebenen Verkauf dokumentiert, angegeben ist (sogenannter „Kassenbon mit USt-IdNr.", pol. *Paragon z NIP*).

3.3. Förderung der Fiskalisierung von Käufen

Eines der wichtigsten Instrumente der zur Bekämpfung des Schwarzmarktes, d. h. zur Verringerung der Mehrwertsteuerlücke bei gleichzeitiger Angleichung der Wettbewerbsbedingungen auf dem Markt, sind Initiativen, die die Verbraucher dazu bewegen, sicherzustellen, dass sie von den Verkäufern Quittungen erhalten, die die Registrierung ihrer Einkäufe dokumentieren. Das Finanzministerium führt seit vielen Jahren Aufklärungskampagnen zu diesem Thema durch, angefangen mit der 2014 ins Leben gerufenen und bis heute andauernden Kampagne „Nimm eine Quittung". Eine Möglichkeit, das Bewusstsein der Steuerzahler in dieser Hinsicht zu schärfen, war die „Kassenbon-Lotterie", die von 2015 bis 2017 lief. Um die Verbraucher zu bewegen, sich von den Verkäufern Kassenbons ausstellen zu lassen, hat das Finanzministerium im Jahr 2020 die Regelung der e-Quittung (pol. *e-Paragon*) eingeführt, die nicht nur umweltfreundlich ist (sie muss nicht ausgedruckt werden), sondern auch bequem genutzt werden kann und dem Käufer die Möglichkeit gibt, seine Einkäufe besser zu kontrollieren und so sein Haushaltsbudget zu verwalten.

3.3.1. Nationale Kassenbon-Lotterie

Die erste Ausgabe der Kassenbon-Lotterie (pol. *Narodowa Loteria Paragonowa*) dauerte 12 Monate, von Oktober 2015 bis September 2016, die zweite Ausgabe – weitere sechs Monate, d. h. vom 1. Oktober 2016 bis 31. März 2017[716]. Die Initiative des Finanzministeriums beruhte auf dem Beispiel anderer Länder, in denen analoge Projekte mit großem Erfolg durchgeführt wurden, darunter Portugal, Brasilien und die Slowakei[717]. Allein in Polens südlichem Nachbarland wurden in der ersten Woche der Lot-

[715] Ustawa z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, (Dz. U. poz. 1520 z późn. zm.).

[716] Pierwszy Urząd Skarbowy w Kielcach, 1 października rusza pierwsza w Polsce loteria paragonowa, https://tinyurl.com/5mfpsxeb [Zugriff am 11.05.2024].

[717] NBC News, New 'Lucky Receipt' Lottery Aims to Defeat Portugal's Tax Cheats, https://www.nbcnews.com/news/world/new-lucky-receipt-lottery-aims-defeat-portugals-tax-cheats-n27106 [Zugriff am 11.05.2024].

terie (16.-24. September 2013) bereits 3,215 Millionen Kassenbons auf der Website der Finanzverwaltung registriert[718]. Um die Teilnehmer zur Mitnahme von Kassenbons zu bewegen, die in den am stärksten von der Schattenwirtschaft betroffenen Branchen ausgestellt werden, führte die Lotterie eine sog. „Bonusbranche" ein, die vierteljährlich wechselte und in der jedes Quartal zusätzliche Ziehungen durchgeführt wurden. Während der 18 Monate der beiden Auflagen der Lotterie registrierten die Verbraucher mehr als 137 Millionen Kassenbons, darunter fast 3,5 Millionen aus den zusätzlich belohnten Branchen. Die Lotterie hatte einen messbaren, positiven Einfluss auf das Verhalten der Verbraucher. Im Jahr 2014 gaben nur 7% der Befragten an, dass sie beim Kauf von Waren immer nach einem Kassenbon fragen. Bis 2016 hat sich dieser Prozentsatz auf 34% fast verfünffacht[719].

3.3.2. e-Quittungen

[Konzept der e-Quittung] Eine weitere Initiative, um die Verbraucher zum Sammeln von Kassenbons für ihre Einkäufe anzuregen, war die Einführung der Institution der e-Quittung in das polnische Rechtssystem. In diesen Fall besteht der Anreiz nicht in der Chance, einen wertvollen Preis zu gewinnen, sondern in der Möglichkeit, einen neuen elektronischen Dienst der Verwaltung zu nutzen. Anders als bei den Lotterien werden die Quittungen von den Käufern nicht in einer speziellen Anwendung registriert. Stattdessen werden sie vom Aussteller automatisch an die App geschickt, wodurch der Schritt der Ausstellung einer Papierquittung umgangen wird. Der in die App hochgeladene Kassenbon geht nicht verloren und ist für seinen Empfänger immer zugänglich, was besonders wichtig ist, wenn es darum geht, Waren zurückzugeben, eine Garantiereparatur in Anspruch zu nehmen oder den Wert von Waren zu schätzen, um Schadenersatzansprüche geltend zu machen – wenn die Waren gestohlen oder beschädigt werden. Ein Anreiz zur Nutzung der e-Quittungs-App ist die Möglichkeit, die getätigten Einkäufe mit ihrer Hilfe zu überprüfen und analysieren. Die App ermöglicht eine Sortierung nach Ausgabenarten, was eine effiziente und bewusste Verwaltung des Haushaltsbudgets erleichtert[720].

Die Möglichkeit der Ausstellung von e-Quittungen ist in Polen auf Unternehmen beschränkt, die Verkäufe mit Hilfe von Online-Registrierkassen tätigen, d. h. einer neuen Kategorie von Geräten, die mit dem Zentralen Kassenregister (CRK) kommunizieren, das vom Leiter der polnischen Finanzverwaltung geführt wird. Anonymisierte Kassenbons werden damit praktisch in Echtzeit an das CRK gesendet. Darüber hinaus haben die Steuerpflichtigen dank der Einführung von Online- und virtuellen Registrierkassen die Möglichkeit, ihren Kunden mit deren Einverständnis Belege ausschließlich in elektronischer Form zukommen zu lassen (als eine e-Quittung). Durch die Einführung der e-Quittung sind die Unternehmen von der lästigen Verpflichtung befreit, für je-

[718] The Slovak Spectator, Over 3.2 million receipts registered in VAT lottery, https://spectator.sme.sk/c/20048315/over-3-2-million-receipts-registered-in-vat-lottery.html [Zugriff am 11.05.2024].

[719] Ministerstwo Finansów, Narodowa Loteria Paragonowa, https://www.gov.pl/web/finanse/narodowa-loteria-paragonowa [Zugriff am 11.05.2024].

[720] Es stehen 18 Kategorien zur Auswahl, z. B. Lebensmittel, Unterhaltung, Restaurants, Elektronik, Schönheit oder Dienstleistungen.

den Verkauf eine Steuerquittung auszudrucken. Dank der Quittungs-Apps, die sowohl von Handelsunternehmen als auch vom Finanzministerium angeboten werden, wird die Verwaltung und Kontrolle der Einkäufe bequem und transparent.

[e-Quittung] Ab dem 31. März 2020[721] wurde in Polen der rechtliche Rahmen eingeführt, der es Steuerpflichtigen, die ihre Umsätze über Registrierkassen aufzeichnen, ermöglicht, den Kunden - mit deren Zustimmung und auf eine mit ihnen vereinbarte Weise - Steuerquittungen in elektronischer Form (e-Quittungen) auszustellen. Auf diese Weise wird die elektronische Steuerquittung ihrem Papierpendant gleichgestellt. Die e-Quittung hat die gleiche Beweiskraft wie der Papierbeleg und wird von der polnischen Finanzverwaltung voll anerkannt. Der elektronische Kassenbon musst nicht ausgedruckt werden, was umweltfreundlich ist. Diese Möglichkeit gilt nur für Steuerpflichtige, die Online-Registrierkassen (darunter auch virtuelle Kassen) verwenden. Die Änderung, die u. a. durch den Wunsch motiviert war, die Zahl der Kontakte während der Pandemie zu verringern, wurde begrüßt, obwohl betont wurde, dass die Verwendung von e-Quittungen sehr begrenzt sein würde. In der Tat benutzten die meisten Steuerpflichtigen zu diesem Zeitpunkt Registrierkassen ohne Online-Funktionalität[722]. Die durch das Gesetz eingeführte Möglichkeit erforderte weitere technische und rechtliche Änderungen. So konnten ab dem 1. Juni 2020 e-Quittungen nur über sog. virtuelle Registrierkassen und erst ab dem 29. September 2021 über Online-Registrierkassen ausgestellt werden[723].

[Ausstellung einer e-Quittung] Die Ausstellung einer e-Quittung kann per SMS, E-Mail oder über eine mobile Anwendung mit der entsprechenden Funktion erfolgen. Mobile Anwendungen werden sowohl von kommerziellen Einrichtungen als auch vom Finanzministerium selbst bereitgestellt, das den Steuerpflichtigen ab dem 15. September 2023[724] eine kostenlose Applikation mit dem Namen „e-Paragony“ zur Verfügung stellt, die im Google Play Shop oder im App Store heruntergeladen werden kann[725]. Im ersten Monat nach ihrer Einführung haben fast 20.000 Nutzer die App heruntergeladen. Auch die ersten Registrierkassen, die elektronische Quittungen ausstellen und über den Quittungs-HUB an die App übermitteln können, sind bereits im Einsatz. Die Information über die Ausstellung einer e-Quittung geht von der Kasse im Geschäft oder Dienstleistungsbetrieb an den Quittungs-HUB. Ein Kunde, der die App auf seinem Handy hat, kann beim Einkaufen einen speziellen Barcode eingeben oder vorzeigen. Die e-Quittung wird dann auf sein Handy geschickt. Die Nutzung der e-Quittungs-App

[721] Ustawa z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 568 z późn. zm.).

[722] *Alicka/Żurek/Żygadło/Andrzejewska/Cieszko*, PP 6/2020, S. 7 ff.

[723] Rozporządzenie Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z dnia 12 września 2021 r. w sprawie wymagań technicznych dla kas rejestrujących (Dz. U. poz. 1759 z późn. zm.).

[724] Ustawa z dnia 26 maja 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1059 z późn. zm.).

[725] Der Steuerpflichtige hat die Möglichkeit, dem Erwerber mit dessen Zustimmung eine Steuerquittung in elektronischer Form auszustellen und zu übermitteln, indem er dieses Dokument auf eine mit dem Erwerber vereinbarte Weise versendet, einschließlich der Nutzung des IKT-Systems des Leiters der nationalen Steuerverwaltung, das die Ausstellung von Steuerquittungen in elektronischer Form an den Erwerber vermittelt, ohne dass die persönlichen Daten des Erwerbers angegeben werden müssen (Art. 111 Abs. 3a Nr. 1b UStG-PL).

gewährleistet vollständige Anonymität. Niemand außer dem Inhaber der App selbst besitzt Informationen darüber, was, wo, wann und für wie viel gekauft wurde[726].

3.4. Das Mehrwertsteuer-Digitalpaket[727]

In den letzten Jahren hat die Abwicklung von Transaktionen über elektronische Kommunikationskanäle stark zugenommen. Dieser Prozess wurde durch den COVID-19-Ausbruch weiter beschleunigt. Der Anteil der von gewerblichen und nichtgewerblichen Händlern über das Internet getätigten Verkäufe am Einzelhandelsumsatz ist stetig gestiegen. Dieser Anteil betrug im Januar 2020 5,6%, im Dezember 2020 - 9,1%, im Dezember 2021 - 10,2%, im Juni 2022 - 8,6%, im Oktober - 9,5% und im November 2022 - 11.9%[728]. PwC schätzt, dass der Wert des E-Commerce-Marktes in Polen zwischen 2021 und 2027 um mehr als 94 Mrd. PLN (ca. 23 Mrd. EUR) steigen wird, wovon mehr als die Hälfte auf drei Kategorien entfallen wird: Mode (21 Mrd. PLN, ca. 5,1 Mrd. EUR), Elektronik (19 Mrd. PLN, ca. 4,6 Mrd. EUR) sowie Gesundheit und Schönheit (11 Mrd. PLN, ca. 2,8 Mrd. EUR)[729]. Die genannten Marktphänomene haben auch Auswirkungen auf den Bereich der Besteuerung, denn viele Unternehmer der Meinung sind, dass sie für die Finanzverwaltung im Internet unsichtbar oder „viel weniger sichtbar" sind. Dies gilt sowohl für große internationale Unternehmen, die in erheblichem Umfang unversteuerte Verkäufe von Waren auf regionaler oder sogar globaler Ebene tätigen, als auch für lokale Unternehmen aus dem KMU-Sektor, die den Behörden Informationen über den tatsächlichen Umfang des Online-Segments ihrer Tätigkeit vorenthalten.

Um die Aktivitäten der KAS zu verbessern, die darauf abzielen, die Steuerlücke im Bereich des Online-Handels zu reduzieren, wurde eine spezialisierte Organisationseinheit eingerichtet, die Analysen durchführt, um Unternehmen zu identifizieren, die kommerzielle Transaktionen über das Internet abwickeln und im Verdacht stehen, in der Grauzone zu operieren - das Technische Zentrum für Computerforensik mit Sitz in Opole (pol. *Centrum Techniczne Informatyki Śledczej*, das sog. Cyberzentrum). Das Cyberzentrum überwacht das Internet auf Rechtsverstöße im Zuständigkeitsbereich der polnischen Finanzverwaltung, u. a. im Bereich des Online-Handels. Der Leiter des Cybercentrums leitet die Zusammenarbeit mit in- und ausländischen Institutionen, Diensten und Strafverfolgungsbehörden im Rahmen der Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität im elektronischen Handel. Am 30. Juni 2022 waren 33 Beamte und Angestellte im Cyberzentrum beschäftigt oder im Dienst, davon 14 in der Abtei-

[726] Ministerstwo Finansów, Dzięki aplikacji MF zgromadzisz paragony w swoim telefonie, https://www.gov.pl/web/kas/dzieki-aplikacji-mf-zgromadzisz-paragony-w-swoim-telefonie [Zugriff am 11.05.2024].

[727] Zusammengestellt auf der Grundlage von: *Sarnowski/Selera*, in: Małecka-Ziembińska.

[728] NIK, Informacja o wynikach kontroli. Działania Krajowej Administracji Skarbowej w celu ograniczenia szarej strefy w Internecie, 1.6.2023, P/22/006, https://www.nik.gov.pl/kontrole/P/22/006/ [Zugriff am 18.7.2024].

[729] PWC, Raport PWC, *Perspektywy rozwoju rynku e-commerce w Polsce 2018-2027*, https://www.strategyand.pwc.com/pl/pl/publikacje/2022/perspektywy-rozwoju-rynku-e-commerce-w-polsce-2018-2027.html [Zugriff am 18.07.2024].

lung für Online-Analyse und IT-Support[730]. Während die Aktivitäten des Cyberzentrums zu Ergebnissen in Form der Typisierung polnischer Unternehmer führen, die auf dem Schwarzmarkt tätig sind und Online-Handel betreiben, erfordert die „Erfassung" der unversteuerten Aktivitäten nicht in Polen ansässiger Unternehmen die Umsetzung spezifischer regulatorischer und rechtlicher Maßnahmen - sowohl auf nationaler als auch auf supranationaler Ebene[731].

3.4.1. Der Schwarzmarkt im elektronischen Handel

[Charakterisierung des Schwarzmarktes im elektronischen Handel] Eine Folge der Entwicklung des polnischen E-Commerce-Marktes ist vor allem die Zunahme des Handels zwischen Unternehmen, die über asiatische Einkaufsplattformen verkaufen, und polnischen Verbrauchern[732]. Dies verschaffte den polnischen Verbrauchern Zugang zu preisgünstigen Waren, unter denen Unterhaltungselektronik besonders beliebt ist, die online zu niedrigeren Preisen als in polnischen Geschäften - stationär und online - angeboten werden[733]. Der niedrigere Preis findet seine Erklärung sowohl in der Praxis

[730] NIK, Informacja o wynikach kontroli. Działania Krajowej Administracji Skarbowej w celu ograniczenia szarej strefy w Internecie, 1.06.2023, P/22/006, https://www.nik.gov.pl/kontrole/P/22/006/ [Zugriff am 18.7.2024].

[731] Trotz der zahlreichen organisatorischen und analytischen Maßnahmen, die von der polnischen Finanzverwaltung auf zentraler Ebene und von einzelnen Außenstellen ergriffen wurden, kam der LRH-PL in seinem Bericht zu folgendem Schluss: „Die Aktivitäten der polnischen Finanzverwaltung zur Begrenzung des Schwarzmarktes im elektronischen Handel waren dem Umfang und der Reichweite der Aktivitäten der Unternehmer in diesem Bereich nicht angemessen". Der LRH-PL wies darauf hin, dass „(...) trotz des Funktionierens organisatorischer Lösungen innerhalb der Struktur der polnischen Finanzverwaltung, die darauf abzielen, den Prozess der Überwachung des elektronischen Umfelds und der Identifizierung von Unternehmen, die auf dem Schwarzmarkt in diesem Bereich tätig sind, zu verbessern, die Anzahl der Unternehmen, die in dem von der Prüfung durch das Finanzministerium und das Cyberzentrum abgedeckten Zeitraum für weitere Analysen und Überprüfungsaktivitäten durch nachgeordnete Einheiten ausgewählt wurden, relativ gering war". Daraufhin betonte der stellvertretende Leiter der polnischen Finanzverwaltung: „Der größte Teil des E-Commerce-Umsatzes (mehr als 88%) wird von Unternehmen mit einem Umsatz von mehr als 10 Mio. PLN erwirtschaftet, bei denen das Risiko, auf dem Schwarzmarkt im Internet zu operieren, gering ist. Andererseits macht der Umsatzwert der kleinsten Unternehmen, bei denen das größte Risiko eines Verstoßes gegen das Steuerrecht festgestellt wird (Tätigkeit auf dem Schwarzmarkt im Internet), einen geringen Prozentsatz im Verhältnis zum Gesamtumsatz auf dem E-Commerce-Markt aus, d. h. einen Wert von weniger als 1%. Daher ist die These, dass das Risiko in Bezug auf diese Unternehmen kein signifikantes Niveau erreicht, völlig gerechtfertigt". Der stellvertretende Leiter der polnischen Finanzverwaltung unterstreicht: „(...) die Organisationseinheiten der polnischen Finanzverwaltung wurden mit IT-Tools, Lösungen und Verfahren ausgestattet, um die Risikobereiche für Unregelmäßigkeiten im elektronischen Handel zu identifizieren und zu überwachen. Nach Auffassung des Finanzministeriums hat die Prüfung nicht ergeben, dass die Aktivitäten der Finanzverwaltungseinheiten gegenüber Unternehmen, die Handelsgeschäfte über das Internet abwickeln, dem Umfang und der Reichweite der unternehmerischen Tätigkeit in diesem Bereich nicht angemessen waren." Pismo Zastępcy Szefa KAS z 13.3.2023 r. do Prezesa NIK: Załącznik do raportu NIK: Działania Krajowej Administracji Skarbowej w celu ograniczenia szarej strefy w Internecie, 1.06.2023, P/22/006, https://www.nik.gov.pl/kontrole/P/22/006/ [Zugriff am 11.12.2024].

[732] Rp.pl, Temu i Aliexpress nie pomagają. Tylko co trzeci Polak kupuje za granicą, https://www.rp.pl/handel/art39938481-temu-i-aliexpress-nie-pomagaja-tylko-co-trzeci-polak-kupuje-za-granica [Zugriff am 11.05.2024].

[733] Interne Transaktionsdaten von eBay bestätigen, dass der durchschnittliche Kaufpreis z. B. eines Mobiltelefons aus Asien manchmal bis zu 20 Prozent unter den auf dem europäischen Markt angebotenen Preisen liegt. Siehe u. a. MMP24.pl, eBay elektroniką stoi, https://mmponline.pl/marketing/news/marketing-ebay-elektronika-stoi-210613 [Zugriff am 11.05.2024].

der Hersteller, niedrigere Gewinnspannen auf außereuropäischen Märkten zu nutzen, als auch in der weitgehenden Umgehung der Zahlung von Mehrwertsteuer und Zöllen bei Online-Verkäufen, insbesondere durch die ungerechtfertigte Anwendung von Wertgrenzen bei der Briefpost und den begrenzten Umfang und die begrenzte Effektivität der Zollkontrolle[734]. Insbesondere die Mehrwertsteuerbefreiung für Sendungen bis zu einem Wert von 22 EUR wurde in vielen EU-Ländern als Instrument genutzt, um eine doppelte Nichtbesteuerung von Sendungen zu erreichen (keine Steuer im Herkunftsland und keine Steuer im Verbrauchsland)[735]. Der Missbrauch dieser Mehrwertsteuerbefreiung für Sendungen von geringem Wert könnte in Folgendem bestehen:

1) Unterbewertung von Waren, so dass die angegebenen Werte unter den Schwellenwerten für die Mehrwertsteuer- oder Zollbefreiung liegen;

2) Aufteilung von Warenlieferungen auf eine Weise, dass die einzelnen Pakete unter den Schwellenwert fallen;

3) Deklarierung von gewerblichen Sendungen oder Gegenständen, die von der Steuerbefreiung nicht erfasst werden, als in von der Mehrwertsteuer befreite Schenkungen[736].

[Polnische Mehrwertsteuerlücke im elektronischen Handel] Während 57% der grenzüberschreitenden Warenlieferungen in Polen über die drei größten digitalen Plattformen abgewickelt werden, gibt es noch viele andere Plattformen auf dem Online-Handelsmarkt, darunter auch inländische Anbieter. Schätzungen zufolge werden in Polen zwei von drei Warenlieferungen im elektronischen Handel über digitale Plattformen abgewickelt, während nur eine von drei Lieferungen im Direktverkauf erfolgt[737]. Das Problem der Bekämpfung des E-Commerce-Schwarzmarktes war Gegenstand einer Prüfung durch den polnischen Landesrechnungshof (NIK) im Jahr 2020[738].

Zwischen 2016 und 2018 verzeichnete Polen einen sprunghaften Anstieg der Zahl der eingehenden sog. „Pakete mit geringem Wert" aus China. Im Jahr 2016 schickten die Chinesen weniger als 5 Millionen Briefe nach Polen. Ein Jahr später waren es 11,5 Millionen und 2018 sogar 14 Millionen Briefpakete, was einer Verdreifachung ihrer Zahl in nur zwei Jahren gleichkommt[739]. Die vom LRH-PL vorgelegten Schätzungen zeigen, dass der Umsatz von Postpaketen (mit und ohne Eintragung) 96 Prozent und der von Kurierpaketen nur 4 Prozent des Gesamtumsatzes von Paketen mit geringem Wert ausmacht. Sendungen ohne Zollabgaben, d. h. mit einem angegebenen Wert von weniger als 22 EUR oder sog. „Geschenke", machten 99,6% der Postpakete mit geringem Wert und 78% der Kurierpakete mit geringem Wert aus. Postsendun-

[734] Global Compact Network Poland, Przeciwdziałanie szarej strefie w latach 2014-2022, https://ungc.org.pl/przeciwdzialanie-szarej-strefie-w-latach-2014-2022 [Zugriff am 18.7.2024].

[735] *Kołodziej*, Przegląd Podatkowy 9/2020, S. 21.

[736] Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 12/2019: Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden, https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR19_12/SR_E-COMMERCE_VULNERABILITY_TO_TAX_FRAUD_DE.pdf [Zugriff am 11.05.2024].

[737] Skierś, in: Małecka-Ziembińska, s. 44 ff.

[738] NIK, Informacja o wynikach kontroli, Nadzór nad przywozem spoza UE przesyłek pocztowych i kurierskich o niskich wartościach, Warszawa 2020, https://www.nik.gov.pl/plik/id,23167,vp,25874.pdf [Zugriff am 11.05.2024].

[739] Puls Biznesu, Podatkowa susza mimo deszczu przesyłek, https://tinyurl.com/43xp8mtt, https://tinyurl.com/43xp8mtt [Zugriff am 11.05.2024].

gen ohne Zoll- und Steuerabgaben wurden aufgrund der vereinfachten Zollabfertigung (mutmaßliche Zollanmeldung) nicht in den IT-Systemen der Zoll- und Steuerbehörden registriert. Die vom LRH-PL geprüften Zoll- und Finanzämter wiesen auf die Schwierigkeit hin, die sich aus der mangelnden Zuverlässigkeit der von den Absendern auf Lieferlisten, Etiketten und Zollerklärungen gemachten Angaben in Bezug auf die Beschreibung der aus China nach Polen gesandten Waren und deren deklarierten Wert ergibt. Um die Rechtmäßigkeit der Befreiung der Waren von Zöllen und Steuern zu überprüfen, ist es daher notwendig, die Sendungen zur Kontrolle zurückzuhalten, um den tatsächlichen Wert der Waren und die Art ihres Erwerbs zu ermitteln. Aufgrund der Menge der eingehenden Sendungen (fast 40.000 Pakete pro Tag im Jahr 2018) ist es nur möglich, eine kleine Anzahl von ihnen zu überprüfen. In den fünf vom LRH-PL-Prüfung erfassten Zoll- und Finanzämtern wurden 2017, 2018 und im ersten Halbjahr 2019 etwa 1% der Postpakete und 4% der Kurierpakete auf die Rechtmäßigkeit ihrer Befreiung von den Einfuhrabgaben überprüft. Während des angegebenen Zeitraums wurden nur etwa 0,15% der Pakete mit einem angegebenen Wert von weniger als 22 € beim Zoll- und Finanzamt der Woiwodschaft Masowien zurückgehalten. Es fällt zwar schwer, der Empfehlung des LRH-PL nicht zuzustimmen, der auf die Notwendigkeit der Einführung eines neuen Modells der Zollabfertigung im Postverkehr hinwies, doch selbst die Umsetzung dieses Modells unter Berücksichtigung der Möglichkeit des Versands von Paketen aus Asien über andere EU-Länder nach Polen garantiert nicht den erwünschten Effekt. Das einzige wirksame Instrument zur Verringerung der Mehrwertsteuerlücke im Online-Handel sind Maßnahmen auf EU-Ebene:

1) die Beseitigung von Schlupflöchern in den nationalen Rechtsvorschriften, die es ermöglichen, dass bestimmte Sendungen unversteuerter Waren in die EU „eingeschleust“ werden; und

2) den Finanzverwaltungen der Zielländer qualitativ bessere Daten über die beförderten Waren zu liefern, insbesondere über ihre tatsächliche Art und ihren aktuellen Wert.

Das Mehrwertsteuer-Digitalpaket[740], die ViDA und die sog. DAC-7-Richtlinie sollten der richtige Weg sein, um die genannte Effekte zu erzielen.

3.4.2. Die Bestimmungen des Mehrwertsteuer-Digitalpakets

[Rechtsrahmen des Mehrwertsteuer-Digitalpakets] Das Problem des massiven Zustroms unversteuerter Warensendungen nach Europa war Gegenstand laufender Arbeiten der Europäischen Kommission. Diese zielten darauf ab, den europäischen Markt gegen unlauteren Wettbewerb zum Nachteil der inländischen Verkäufer, die über digitale Plattformen handeln, zu schützen. Das Ergebnis der genannten Maßnahmen war das sog. „Mehrwertsteuer-Digitalpaket“, bestehend aus der Richtlinie (EU) 2017/2455 des Rates vom 5. Dezember 2017[741] und der Richtlinie (EU) 2019/1995 des Rates vom

[740] Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung (ABl. EU. L. 2021 Nr. 104, S. 1).

[741] Richtlinie (EU) 2017/2455 des Rates vom 5. Dezember 2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen (ABl. EU. L. 2017 Nr. 348, S. 7 i.d.g.F.).

21. November 2019[742] sowie den begleitenden Durchführungsbestimmungen. Das Paket wurde am 1. Juli 2021 in die polnische Rechtsordnung implementiert[743]. Um den Steuerpflichtigen die Anwendung der neuen Regelungen zu erleichtern, wurde am 1. September 2021 vom polnischen Finanzminister ein Umsatzsteuer-Anwendungserlass zu diesem Paket veröffentlicht[744].

[Leitidee des Mehrwertsteuer-Digitalpakets] Die auf EU-Ebene verabschiedeten Instrumente zielten darauf ab, die Lücken in den Regelungen zu schließen, die es ermöglichten, Waren steuerfrei in die EU zu verbringen, sowie es den Online-Verkäufern von Waren und Dienstleistungen zu erleichtern, die Mehrwertsteuer auf Verkäufe in EU-Ländern abzurechnen, in denen sie nicht physisch präsent sind. Es wurde daher Folgendes beschlossen:

1) Verringerung der Möglichkeit, sich unlautere Vorteile gegenüber anderen Wirtschaftsbeteiligten zu verschaffen, indem das Mehrwertsteuersystem nicht mehr die unbesteuerte Einfuhr sog. Kleinsendungen aus Drittländern erlaubt (Abschaffung der sog. „22-Euro-Befreiung“);

2) Erleichterung des Verkaufs in andere EU-Länder über digitale Plattformen durch Vereinfachungen wie etwa eine einzige Anlaufstelle, die es den Unternehmen ermöglicht, über ein Webportal in ihrem europäischen Niederlassungsland die Mehrwertsteuer für alle EU-Länder, in die sie verkaufen, zu erklären und abzurechnen.

Die Idee hinter der einzigen Anlaufstelle ist es, die Kosten des elektronischen Handels für Unternehmen zu verringern, die dadurch entstehen, dass sie sich in jedem Land, in das sie Waren versenden, registrieren müssen, um die Mehrwertsteuer abzurechnen. Die Lösung besteht darin, den Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu geben, sich in nur einem EU-Land registrieren zu lassen und die dort fällige Mehrwertsteuer über ein gemeinsames Online-Portal EU-weit abzurechnen. Ein ähnliches Portal wurde für Nicht-EU-Unternehmen entwickelt, die Waren von geringem Wert (bis zu 150 €) an Verbraucher in der EU senden.

[Bestehende Maßnahme: MOSS] Als eine erhebliche Entlastung für die Steuerpflichtigen kann auch die Ausweitung des sog. *Mini-One-Stop-Shop* (MOSS) betrachtet werden, d. h. eines Verfahrens, das es ermöglicht, die Mehrwertsteuer auf bestimmte grenzüberschreitende Umsätze im Mitgliedstaat der Niederlassung des Unternehmens zu erklären und abzurechnen. Dies geschieht über das entsprechende Online-Portal, ohne dass sich der Verkäufer im Land des Leistungsempfängers registrieren lassen muss. Vor Juli 2021 galt diese Lösung nur für Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen und elektronisch erbrachte Dienstleis-

[742] Richtlinie (EU) 2019/1995 des Rates vom 21. November 2019 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf Vorschriften für Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte inländische Lieferungen von Gegenständen (ABl. EU. L. 2019 Nr. 310, S. 1 in der geänderten Fassung).

[743] Ustawa z dnia 20 maja 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. r., poz. 1163).

[744] Ministerstwo Finansów, Objaśnienia podatkowe z 1 września 2021 r. w zakresie tzw. pakietu VAT e-commerce wprowadzonego ustawą z dnia 20 maja 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1163), https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-podatkowe-z-dnia-1-wrzesnia-2021-r-w-zakresie-tzw-pakietu-vat-e-commerce-wprowadzonego-ustawa-z-dnia-20-maja-2021-r-o-zmianie-ustawy-o-podatku-od-towarow-i-uslug-oraz-niektorych-innych-ustaw-dz-u-poz-1163 [Zugriff am 18.7.2024].

tungen. Infolge der Umsetzung des Mehrwertsteuer-Digitalpakets wurde die genannte Vereinfachung auch auf eine Reihe anderer B2C-Umsätze erweitert:

1) sonstige Dienstleistungen, die für Verbraucher erbracht werden, deren Aufenthaltsort auf dem Gebiet eines anderen Mitgliedstaats liegt;

2) innergemeinschaftliche Fernverkäufe von Waren (Verkäufe von Waren an Verbraucher aus anderen Mitgliedstaaten);

3) Lieferungen von Waren in einem Mitgliedstaat über Online-Plattformen (elektronische Schnittstellen), die solche Lieferungen erleichtern.

[Neue Maßnahmen: OSS und IOSS] Ab dem 1. Juli 2021 sind alle diese Lösungen im Rahmen der einzigen Anlaufstelle für Leistungen (eng. *One-Stop-Shop,* OSS) verfügbar. Das Gegenstück für die Abrechnung von Fernverkäufen von importierten Waren aus Drittländern auf OSS-Basis, deren tatsächlicher Wert 150 € nicht übersteigt, ist die einzige Anlaufstelle für den Import von Waren (eng. *Import One-Stop-Shop,* IOSS). Außerdem wurde ein vereinfachtes Verfahren für die Anmeldung und den Aufschub der Steuerzahlung bei der Einfuhr von Waren in Sendungen mit einem Wert von nicht mehr als 150 Euro (im Folgenden: Sonderregelung, vereinfachtes Verfahren, pol. *Uregulowanie szczególne*, USZ) für Personen eingeführt, die die Waren im eigenen Namen und auf Rechnung der Person, für die die Waren im Einfuhrland bestimmt sind, beim Zoll anmelden.

[Haftung für digitale Plattformen] Das Mehrwertsteuer-Digitalpaket bringt eine revolutionäre Änderung in Bezug auf Verkäufe über digitale Plattformen mit sich. Es führt nämlich eine rechtliche Fiktion ein, die im Wesentlichen dazu führt, dass die Haftung für die Mehrwertsteuer auf bestimmte Lieferungen von Gegenständen auf die Steuerpflichtigen übertragen wird, die elektronische Schnittstellen besitzen, betreiben oder verwalten (die sogenannte „*deemed supplier*"-Regelung). In dem polnischen Umsatzsteuer-Anwendungserlass zum Mehrwertsteuer-Digitalpaket wurde ihr Anwendungsbereich folglich erklärt: „Eine elektronische Schnittstelle ist im Allgemeinen ein Gerät oder eine Software, die die Kontaktaufnahme zwischen einem Nutzer, der der Verkäufer ist, und einem Nutzer, der den Kauf tätigt, ermöglicht. Der Begriff ist weit gefasst und umfasst u. a. Websites, Portale, elektronische Portale, Plattformen, Handelsplattformen und Anwendungssoftware-Schnittstellen (APIs). Diese Aufzählung ist beispielhaft, da die im Mehrwertsteuer-Digitalpaket enthaltenen Maßnahmen auch künftige technologische Entwicklungen in dem rasch wachsenden Bereich des elektronischen Geschäftsverkehrs abdecken sollen"[745]. Die Vorschriften gelten für Betreiber elektronischer Schnittstellen, die bestimmte Lieferungen von Gegenständen erleichtern, unabhängig davon, ob sie eine Niederlassung oder einen festen Geschäftssitz in der EU oder in einem Drittland haben. Folglich wird ab dem 1. Juli 2021 für diese Lieferungen von Gegenständen gemäß Art. 7a UStG-PL die rechtliche Fiktion angenommen, dass die Plattform:

[745] Ministerstwo Finansów, Objaśnienia podatkowe z 1 września 2021 r. w zakresie tzw. pakietu VAT e-commerce wprowadzonego ustawą z dnia 20 maja 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1163), https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-podatkowe-z-dnia-1-wrzesnia-2021-r-w-zakresie-tzw-pakietu-vat-e-commerce-wprowadzonego-ustawa-z-dnia-20-maja-2021-r-o-zmianie-ustawy-o-podatku-od-towarow-i-uslug-oraz-niektorych-innych-ustaw-dz-u-poz-1163 [Zugriff am 18.7.2024].

1) die Waren gekauft hat (B2B-Lieferung von Waren zwischen der Plattform und dem Verkäufer, der die Waren tatsächlich an den Verbraucher verkauft);

2) die Lieferung dieser Waren vornimmt (B2C-Lieferung von Waren zwischen der Plattform und dem Verbraucher, der die Waren tatsächlich kauft).

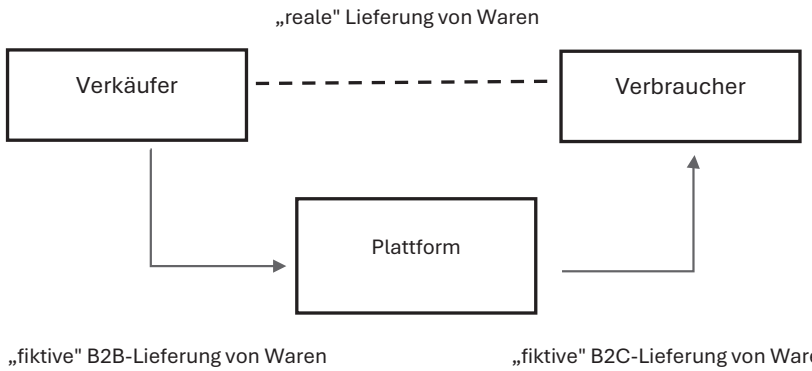


Abbildung 68: Auswirkungen der Behandlung von Plattformen als „deemed supplier"

Quelle: eigene Zusammenstellung auf der Grundlage von Umsatzsteuer-Anwendungserlass zum Mehrwertsteuer-Digitalpaket (2021)[746].

Die Regelung für *deemed supplier* gilt nur, wenn die Plattform bestimmte Arten von B2C-Warenlieferungen erleichtert, nämlich:

- Fernverkauf von aus anderen Ländern importierten Waren, deren tatsächlicher Wert den Gegenwert von 150 EUR in PLN nicht übersteigt (Art. 7a Abs. 1 UStG-PL). In diesem Fall ist es unerheblich, in welchem Land der entsprechende Lieferant seinen eingetragenen Sitz oder seine ständige Niederlassung hat (die Regelung gilt daher auch für SOTI durch polnische Steuerpflichtige);
- Innergemeinschaftliche Fernverkäufe von Gegenständen durch einen Steuerpflichtigen ohne feste Niederlassung oder ständigen Geschäftssitz in der EU (Art. 7a Abs. 2 UStG-PL);
- eine Lieferung von Gegenständen innerhalb der EU (andere als die innergemeinschaftliche Fernverkäufe von Gegenständen, d. h. meistens Lieferungen auf dem Gebiet eines Mitgliedstaates, einschließlich einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt auf dem Gebiet des Landes im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Nr. 1 UStG-PL), die von einem Steuerpflichtigen durchgeführt wird, der keinen Sitz oder keine stän-

[746] Ministerstwo Finansów, Objaśnienia podatkowe z 1 września 2021 r. w zakresie tzw. pakietu VAT e-commerce wprowadzonego ustawą z dnia 20 maja 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1163), https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-podatkowe-z-dnia-1-wrzesnia-2021-r-w-zakresie-tzw-pakietu-vat-e-commerce-wprowadzonego-ustawa-z-dnia-20-maja-2021-r-o-zmianie-ustawy-o-podatku-od-towarow-i-uslug-oraz-niektorych-innych-ustaw-dz-u-poz-1163 [Zugriff am 18.7.2024].

dige Niederlassung in der EU hat, für Personen, die keine Mehrwertsteuerpflichtigen sind (Art. 7a Abs. 2 UStG-PL).

Der Begriff „Erleichterung", mit dem die Verwendung der elektronischen Schnittstelle in Art. 7a UStG-PL beschrieben wird, ist in Artikel 5b der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates[747] (auf die in Art. 7a Abs. 3 UStG-PL unmittelbar Bezug genommen wird) definiert, die als EU-Verordnung verbindlich ist und unmittelbar in allen EU-Mitgliedstaaten gilt. Nach dieser Verordnung ist unter dem Begriff „Erleichterung" die Nutzung einer elektronischen Schnittstelle zu verstehen, die eine Kontaktaufnahme zwischen dem Käufer und dem Lieferanten ermöglicht, der die Gegenstände über eine elektronische Schnittstelle zum Verkauf anbietet, was zur Lieferung von Gegenständen über diese Schnittstelle führt. Der Steuerpflichtige erleichtert die Lieferung von Gegenständen jedoch nicht, wenn alle folgenden Bedingungen erfüllt sind:

- er legt weder unmittelbar noch mittelbar die Bedingungen für die Lieferung der Gegenstände fest;
- er ist weder direkt noch indirekt an der Validierung der Lastschrift des Käufers im Zusammenhang mit der Zahlung beteiligt;
- er beteiligt sich weder direkt noch indirekt an der Bestellung oder Lieferung der Waren.

Darüber hinaus gilt - gemäß Art. 5b Abs. 3 der Verordnung 282/2011 – Art. 7a Abs. 1-2 UStG-PL nicht für den Betreiber einer elektronischen Schnittstelle, der nur eine der folgenden Funktionen ausübt:

- die Abwicklung von Zahlungen im Zusammenhang mit der Lieferung von Waren;
- das Anbieten oder Bewerben von Waren;
- die Umleitung oder Weiterleitung von Käufern zu anderen elektronischen Schnittstellen, über die die Waren zum Verkauf angeboten werden, ohne weitere Beteiligung an der Lieferung dieser Waren.

3.4.3. Auswirkungen des Mehrwertsteuer-Digitalpakets

[Auswirkungen in der EU] Nach Angaben der Europäischen Kommission (EK) brachten die neuen Umsatzsteuerregeln für EU-Verbraucher den Haushalten der Mitgliedstaaten allein in der zweiten Jahreshälfte 2021 zusätzliche Mehrwertsteuereinnahmen in Höhe von 6,8 Mrd. EUR[748]. Gleichzeitig führten die neuen Regeln für die Besteuerung von Sendungen mit geringem Wert aus Drittländern (150 EUR) zu weiteren 2 Mrd. EUR an Steuereinnahmen. Die 2 Mrd. EUR an Mehrwertsteuereinnahmen, die durch die Änderungen bei der Besteuerung von Paketen mit geringem Wert erzielt wurden, setzen sich zusammen aus 1,1 Mrd. EUR, die über die IOSS-Stellen gezahlt wurden, 700 Mio. EUR, die durch die Aufhebung der Mehrwertsteuerbefreiung für Waren mit einem Wert von weniger als 22 EUR erzielt wurden, und 270 Mio. EUR, die dank

[747] Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsbestimmungen zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Neufassung) (ABl. EU. L. 2011, Nr. 77, S. 1, in der jeweils geltenden Fassung).

[748] EK, New EU VAT rules for e-commerce: Updated revenue figures point to a successful implementation. https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/new-eu-vat-rules-e-commerce-updated-revenue-figures-point-successful-implementation-2022-05-23_pl [Zugriff am 18.07.2024].

der wirksamen Bekämpfung der Unterbewertung von Nicht-EU-Waren in die Haushalte der Mitgliedstaaten flossen. Im 2022 erzielten die Mitgliedstaaten durch die mit der Richtlinie eingeführten neuen Systeme Mehrwertsteuereinnahmen i. H. v. 20 Mrd. EUR[749]. Davon entfielen mehr als 17 Mrd. EUR auf das erweiterte OSS-Portal für Online-Verkäufe in der EU. Darüber hinaus wurden 2,5 Mrd. EUR an Mehrwertsteuereinnahmen bei der Einfuhr von Waren im elektronischen Handel erzielt. Darin enthalten sind auch die neuen Mehrwertsteuereinnahmen, die durch die Abschaffung der Mehrwertsteuerbefreiung erzielt wurden, die zuvor für die Einfuhr von Waren mit geringem Wert von bis zu 22 € galt und die sehr betrugsanfällig waren. Insgesamt sind die über die neuen Systeme erhobenen Mehrwertsteuereinnahmen im Vergleich zu den Zahlen für 2021 um 26% gestiegen. Um die Mehrwertsteuer auf Online-Verkäufe gemäß dem neuen Rahmen abrechnen zu können, haben sich bereits fast 130.000 Unternehmen für die neuen Systeme registriert.

[Auswirkungen in Polen] Informationen über die Praxis der Überprüfung von Post- und Kurierpaketen durch die polnische Finanzverwaltung und Daten über die Einnahmen, die Polen infolge der Umsetzung der OSS- und IOSS-Verfahren erzielt hat, waren für die polnischen Parlamentarier von besonderem Interesse. In der Antwort auf eine Anfrage vom 21. September 2022 teilte der Finanzminister mit, dass die in den Zollanmeldungen enthaltenen Daten über Kurier- und Postpakete einer automatischen formalen Validierung unterliegen, unter anderem im Hinblick auf die Zulässigkeit der Wertgrenzen, die der Art der Anmeldung angemessen sind[750]. Alle Anmeldungen unterliegen einer automatischen und/oder stationären Risikoanalyse durch die Beamten, die die Anmeldungen für den elektronischen Handel bearbeiten. Ungefähr 80% der Postsendungen werden mit einem Röntgengerät kontrolliert. Einige der Postsendungen werden als Sammelanmeldungen registriert, so dass es nicht möglich ist, die Anzahl der kontrollierten Postsendungen direkt anzugeben. Es ist jedoch möglich, die Anzahl der kontrollierten Anmeldungen und die Anzahl der darin angemeldeten Sendungen zu ermitteln. In den ersten sechs Monaten nach der Umsetzung der Bestimmungen des Mehrwertsteuer-Digitalpakets in die polnische Rechtsordnung, d. h. zwischen dem 1. Juli 2021 und dem 31. Dezember 2021, wurden 2013 Anmeldungen überprüft, in denen 10.429 Sendungen angemeldet wurden. Im Zeitraum vom 1. Januar 2022 bis zum 30. September 2022 wurden 4.856 Erklärungen mit 32.068 Sendungen überprüft.

Die Haushaltseinnahmen, die sich aus der Umsetzung des Mehrwertsteuerpakets für den elektronischen Handel ergeben, waren deutlich höher als erwartet[751]. In der Folgenabschätzung wurde davon ausgegangen, dass sich die Einnahmen des Staatshaushalts für das gesamte E-Commerce-Paket, d. h. für das spezifische EU- und Nicht-EU-OSS-Verfahren, das spezifische IOSS-Verfahren und für das vereinfachte Verfahren, im Zeitraum vom 1. Juli 2021 bis zum 31. Dezember 2021 auf 482 Mio. PLN

[749] EK, EU VAT rules for e-commerce two years on: Updated revenue figures point again to a successful implementation; https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/eu-vat-rules-e-commerce-two-years-updated-revenue-figures-point-again-successful-implementation-2023-06-30_en [Zugriff am 11.05.2024].

[750] Ministerstwo Finansów, Odpowiedź na interpelację poselską nr 35951, http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCKLH6K/%24FILE/i35951-o1.pdf [Zugriff am 11.05.2024].

[751] OSR do druku nr 1114 – ustawa o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw.

Tabelle 8: Einnahmen aus EU-, Nicht-EU-Verfahren (OSS) und Importen (IOSS)

	Zweite Hälfte des Jahres 2021	Erstes Halbjahr 2022
EU-OSS-Verfahren:	PLN 405.104.634,38	PLN 726.735.156,79
Nicht-EU-OSS-Verfahren	PLN 85.275.501,92	PLN 122.720.721,76
IOSS-Verfahren:	PLN 92 336 090.12	PLN 161.873.991,29
Insgesamt:	PLN 582.716.226,42	PLN 1.011.329.869,84

Quelle: eigene Zusammenstellung auf der Grundlage der Antwort auf die parlamentarische Anfrage Nr. 35951[752].

PLN belaufen würden. Ab dem 1. Januar 2022 werden diese Einnahmen auf 1.157 Mio. PLN pro Jahr geschätzt, d. h. fast zweieinhalb Mal mehr. Die Einnahmen aus dem elektronischen Geschäftsverkehr im Zeitraum vom 1. Juli bis zum 31. Dezember 2021 aus OSS- und IOSS-Verfahren (ohne Sonderregelung / vereinfachtes Verfahren,) übertrafen die oben genannten Annahmen und beliefen sich auf 582,7 Mio. PLN. Eine Überschreitung der Einnahmen war auch für 2022 zu erwarten, da allein in der ersten Jahreshälfte die Einnahmen aus dem OSS-Verfahren in der EU und außerhalb der Union sowie aus dem IOSS-Verfahren über 1 Mrd. PLN lagen (Tabelle 8).

3.5. Förderung des bargeldlosen Handels

Zwischen 2016 und 2022 ergriff die polnische Regierung eine Reihe von Maßnahmen, um die Mehrwertsteuerlücke zu verringern. Als ein Element dieser Kampagne wurden Regelungen beschlossen, um den Anteil der bargeldlosen Zahlungen in der polnischen Wirtschaft zu erhöhen. Die von der öffentlichen Verwaltung ergriffenen Maßnahmen stützten sich auf die Empfehlungen einer Reihe internationaler Organisationen und orientierten sich an Lösungen, die in anderen Ländern sowohl in der Europäischen Union als auch in Asien und Amerika umgesetzt wurden. Ein charakteristisches Merkmal der verfolgten Politik war ihre Komplexität. Die ergriffenen Initiativen hatten die Form eines mehrteiligen Programms, das sowohl ordnungspolitische Lösungen (Gebote und Verbote) als auch wirtschaftliche Anreize und „weiche" Aktivitäten, d. h. Maßnahmen zur Popularisierung und Informationskampagnen, umfasste. Ein wichtiges Merkmal der eingeführten Regelungen war ihre Umsetzung in Zusammenarbeit mit Vertretern des Marktes, insbesondere des Bankensektors und der Zahlungsverkehrsbranche, die an den Initiativen zur Ausweitung des polnischen Akzeptanznetzes für bargeldlose Zahlungen beteiligt waren.

[752] Ministerstwo Finansów, Odpowiedź na interpelację poselską nr 35951, http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCKLH6K/%24FILE/i35951-o1.pdf [Zugriff am 11.05.2024].

3.5.1. Die Rolle bargeldloser Zahlungen in der Wirtschaft

[Betrug im Zusammenhang mit Barzahlungen] Wie aus OECD-Berichten hervorgeht, begünstigen Barzahlungen weit verbreitete Steuerhinterziehungen durch die Steuerzahler[753]. Auf diesen Zusammenhang verweist auch der Internationale Währungsfonds (IWF), der die weit verbreitete Verwendung von Bargeld in der Wirtschaft als eine der größten Herausforderungen bei der Erhöhung der Effektivität der Steuersysteme in den Entwicklungsländern bezeichnet. Grund dafür ist, dass Bargeld den Mehrwertsteuerbetrug erleichtert, da es für die Steuerbehörden schwierig ist, die Beteiligten zu identifizieren und den Gegenstand und den Wert der gemeldeten Umsätze zu überprüfen[754]. Die Rolle von Bargeld bei der „Geldwäsche", d. h. bei der Einschleusung illegal erwirtschafteten Geldes (sog. „Schwarzgeld"), in den legalen Wirtschaftskreislauf wurde von der Europäischen Kommission[755] und in Polen von IPAG hervorgehoben[756]. Die Rolle von Bargeld bei Karussellgeschäften, insbesondere bei der Bezahlung „leerer Rechnungen", d. h. von Dokumenten über Transaktionen, die tatsächlich nicht stattgefunden haben, wird auch von der polnischen Finanzverwaltung hervorgehoben. Das polnische Finanzministerium betrachtet die Zunahme bargeldloser Zahlungen als ein Phänomen, das den Kampf gegen (1) Steuervermeidung (eng. *tax avoidance*), (2) Steuerhinterziehung (Verschleierung von Einkünften aus unternehmerischer Tätigkeit, eng. *tax evasion*) und (3) Steuerkriminalität (eng. *tax criminality*), einschließlich der Bekämpfung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung, unterstützt[757].

[Positive Auswirkungen von bargeldlosen Zahlungen] Laut IWF und OECD ist die Förderung des elektronischen Zahlungsverkehrs ein wichtiger Faktor für die Eindämmung der Schattenwirtschaft, die Erhöhung der Steuereinnahmen und die Verringerung des Mehrwertsteuerbetrugs[758]. Der Einsatz des bargeldlosen Zahlungsverkehrs hat nicht nur eine Verringerung der Schattenwirtschaft zur Folge, sondern erschwert auch das Waschen von Geldern aus illegalen Aktivitäten, einschließlich Ka-

[753] OECD, Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud, https://www.oecd.org/tax/crime/technology-tools-to-tackle-tax-evasion-and-tax-fraud.pdf [Zugriff am 11.05.2024].

[754] IMF, Explaining the Shadow Economy in Europe: Size, Causes and Policy Options, https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2019/12/13/Explaining-the-Shadow-Economy-in-Europe-Size-Causes-and-Policy-Options-48821 [Zugriff am 11.05.2024].

[755] In diesem Zusammenhang definiert die Europäische Kommission „Geldwäsche" als „die Durchführung von Operationen, bei denen solche Erträge aus Straftaten verwendet werden, um ihren illegalen Ursprung zu verschleiern, so dass die daraus resultierenden Gelder scheinbar aus legitimen Quellen stammen und in der Realwirtschaft ausgegeben werden können"; EK, Bericht der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat über Barzahlungsbeschränkungen, Brüssel 2018 https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX%3A52018DC0483 [Zugriff am 11.05.2024].

[756] IPAG, Grauzone 2021, http://www.ipag.org.pl/pl-PL/text/publikacje [Zugriff am 11.05.2024].

[757] Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, Druk nr 322 z 10.3.2016, https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=322 [Zugriff am 11.05.2024].

[758] IMF, Explaining the Shadow Economy in Europe: Size, Causes and Policy Options, https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2019/12/13/Explaining-the-Shadow-Economy-in-Europe-Size-Causes-and-Policy-Options-48821; OECD, Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud, https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/g2g77afa-en.pdf?expires=1720652175&id=id&accname=guest&checksum=22043E344B16EBF074827687A0F90F12 ; ähnlich auch Harrison/Krelove, *VAT Refunds* [Zugriff am 11.05.2024].

russellgeschäften[759]. EY weist darauf hin, dass die Erhöhung des elektronischen Zahlungsverkehrs und die Verringerung der Verwendung von Bargeld in der Wirtschaft ein empfehlenswertes Instrument zur Verringerung der sog. „passiven Schattenwirtschaft" ist[760], d. h. des Teils der Wirtschaft, in dem nur eine Partei der Transaktion - der Verkäufer - der Begünstigte ist[761]. Die andere an der Transaktion beteiligte Partei (in der Regel - der Verbraucher) profitiert nicht von der fehlenden Besteuerung und ist sich möglicherweise nicht einmal bewusst, dass sie durch eine Barzahlung zu illegalen Aktivitäten beiträgt. Untersuchungen zufolge kann eine Steigerung des elektronischen Zahlungsverkehrs um durchschnittlich 10% pro Jahr in mindestens vier aufeinanderfolgenden Jahren den Umfang der Schattenwirtschaft um bis zu 5% verringern[762].

3.5.2. Förderung des bargeldlosen Zahlungsverkehrs weltweit

[Maßnahmen zur Förderung des bargeldlosen Zahlungsverkehrs] Die in den einzelnen Ländern eingeführten Mechanismen zur Unterstützung der Entwicklung bargeldloser Transaktionen lassen sich in drei Kategorien einteilen. Die erste Kategorie umfasst regulatorische (Gebots- und Kontroll-) Instrumente in Form der Verpflichtung, bestimmte Zahlungen zwischen Unternehmen (eng. *business to business*, B2B), zwischen Unternehmen und Behörden (eng. *business to government,* B2G) oder zwischen Unternehmen und Verbrauchern (eng. *business to consumer*, B2C) bargeldlos durchzuführen. Die zweite Kategorie besteht aus „sanften" Maßnahmen zur Beeinflussung der Verbrauchergewohnheiten. Ein Beispiel für eine solche Maßnahme ist die weit verbreitete Ermöglichung bargeldloser Zahlungen in Beziehungen zu Einrichtungen, die soziales Vertrauen genießen, z. B. in zentralen und lokalen Regierungsstellen, in Organisationen des sog. „dritten Sektors" oder in Einrichtungen religiöser Vereinigungen. Die dritte Kategorie von Instrumenten zur Unterstützung bargeldloser Transaktionen sind spezielle Anreize. Diese betreffen zumeist Unternehmer, die finanziell unterstützt werden, wenn sie ihren Kunden elektronische Zahlungen zur Verfügung stellen. Dies umfasst etwa die teilweise oder vollständige Erstattung der Kosten für die Installation und den Betrieb des POS-Terminals sowie in der Verknüpfung der Tatsache seiner Installation oder der Intensität seiner Nutzung mit dem Anspruch auf Steuererleichterungen. Eine besondere Kategorie von Anreizen sind Vergünstigungen für Verbraucher in Form eines niedrigeren Steuersatzes für Einkäufe, die mit bargeldlosen Zahlungsmitteln getätigt werden.

---

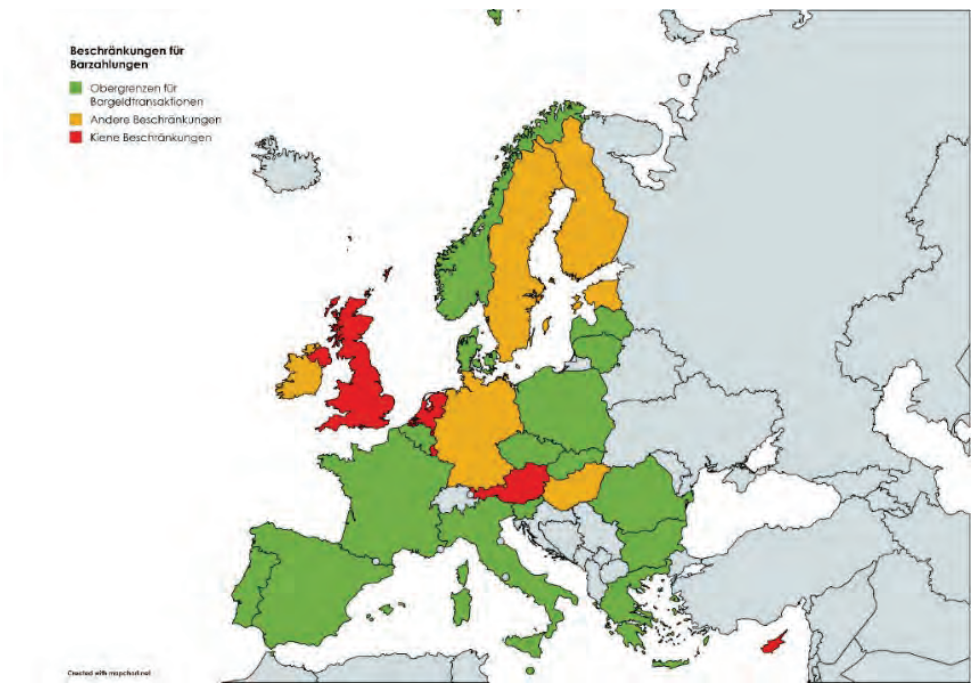
[759] IPAG, Szara Strefa 2023, https://www.ipag.org.pl/Content/Uploaded/files/IPAG_Szara_Strefa_2023.pdf [Zugriff am 11.05.2024].

[760] EY, Szara Strefa w Polsce, https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_pl/topics/eat/pdf/03/ey-szara-strefa-w-polsce-final.pdf; EY, Reducing the Shadow Economy through Electronic Payments, https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_pl/topics/eat/pdf/ey-report-2016-reducing-the-shadow-economy-through-electronic-payments.pdf [Zugriff am 11.05.2024].

[761] Der Verbraucher zahlt den regulären Preis für eine Dienstleistung (z. B. in einem Restaurant) in bar, aber es wird keine Quittung ausgestellt. In diesem Fall führt die Förderung des elektronischen Zahlungsverkehrs, der für den Verbraucher, der nicht direkt von der fehlenden Besteuerung profitiert (und folglich kein Interesse an einer Barzahlung hat), bequem ist, zu einer Verringerung des grauen Marktes.

[762] *Schneider*, The shadow economy in Europe, S. 14 ff.

[Beschränkungen für Barzahlungen] Bargeldbeschränkungen sind ein Instrument, das von den Ländern der Europäischen Union besonders häufig eingesetzt wird. Sie sind derzeit in 16 Mitgliedstaaten in Kraft. Die derzeit geltenden Obergrenzen für einen in bar bezahlten Einkauf reichen von 500 € in Griechenland bis 15.000 € in der Slowakei. Die meisten Mitgliedstaaten sehen Obergrenzen für Transaktionen zwischen Unternehmen (B2B) und zwischen Unternehmen und Verbrauchern (B2C) vor. Eine Ausnahme bildet Polen, wo die Obergrenzen nur für Geschäftsbeziehungen zwischen Unternehmen gelten. Diese Grenzwerte ändern sich: Die Slowakei hat die Obergrenzen zum 1. Juli 2023 eingeführt, und Italien hat zum 1. Januar 2023 die für B2B- und B2C-Transaktionen geltenden Obergrenzen mehr als verdoppelt, d. h. von 2 000 € auf 5 000 €. In einigen Ländern gelten für Verkäufe an Ausländer höhere Schwellenwerte (10.000 € in Spanien und 5.000 € in Frankreich). Die Einführung von Höchstgrenzen für Barzahlungen im B2B- und B2C-Geschäft wird auch von der Europäischen Kommission gefördert. Gemäß der AML-Verordnung sind alle EU-Länder verpflichtet, ab Anfang 2027 nationale B2B- und B2C-Zahlungslimits von höchstens 10.000 € einzuführen[763].



Karte 4: Beschränkungen für Barzahlungen

Quelle: Eigene Ausarbeitung auf Basis von ECC-Net (2024)[764].

[763] Verordnung (EU) 2024/1624 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 31. Mai 2024 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems für Zwecke der Geldwäsche oder der Terrorismusfinanzierung, ABl. L, 2024/1624, 19.6.2024.

[764] European Consumer Centre Germany, Cash payment: Cash limits in Europe, https://www.evz.de/en/shopping-internet/cash-payment-limitations.html [Zugriff am 11.5.2024].

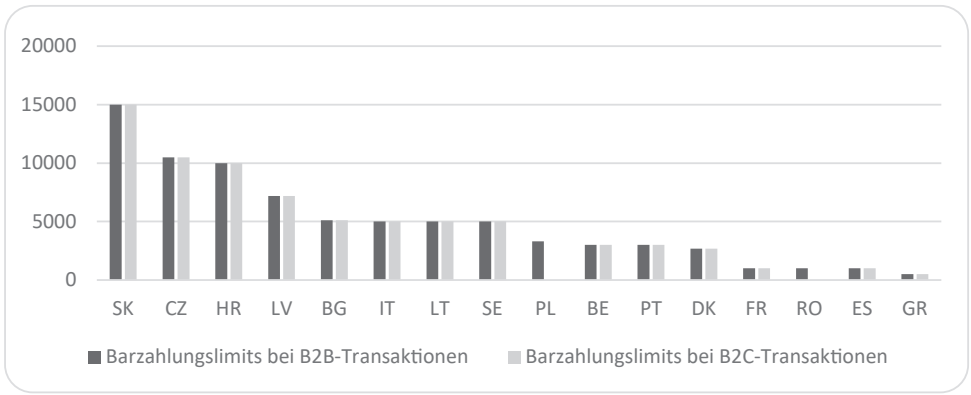


Abbildung 69: Barzahlungslimits bei B2B- und B2C-Transaktionen [EUR]

Quelle: Eigene Erarbeitung auf Basis von ECC-Net (2024)[765].

[Verpflichtung zur Annahme bargeldloser Zahlungen in einer B2G-Beziehung] Eine Methode, um die Bürger „sanft" dazu zu bewegen, bargeldlose Zahlungen intensiver zu nutzen, ist der Ausbau des Akzeptanznetzes in öffentlichen Einrichtungen. Bereits vor 2017 gab es in Italien Bestrebungen, öffentlichen Verwaltungseinheiten zu verbieten, die Akzeptanz von Zahlungskarten zu beschränken. Ähnliche Anforderungen wurden in Spanien (für Zahlungen über 2.500 Euro) und Griechenland (für Zahlungen über 1.500 Euro) eingeführt. Italienische Unternehmen sind seit 2014 verpflichtet, Debitkartenzahlungen für Beträge über 30 EUR zu akzeptieren. Darüber hinaus müssen in Italien seit dem 1. Juli 2016 alle Parkuhren Kartenzahlungen akzeptieren. In Bulgarien wurden Rechtsvorschriften eingeführt, die alle staatlichen und kommunalen Einrichtungen dazu verpflichten, bevorzugt bargeldlose Zahlungsmittel anzunehmen und die Bürger über die Möglichkeit der Kartenzahlung zu informieren. In Deutschland müssen die Behörden elektronische Zahlungen für elektronisch abgewickelte Verwaltungsverfahren zulassen, Taxizentralen müssen Zahlungskarten akzeptieren[766].

[Wirtschaftliche Anreize] Viele Länder haben sich dafür entschieden, wirtschaftliche Anreize für die Nutzung des bargeldlosen Zahlungsverkehrs zu schaffen. Die entsprechenden Mechanismen lassen sich in steuerliche und nichtsteuerliche Maßnahmen unterteilen. Zur ersten Kategorie gehört die Unterstützung durch den Staat oder Non-Profit-Organisationen in Form von Zuschüssen zu den Kosten für den Erwerb von Terminals oder deren Nutzung. Solche Maßnahmen wurden oder werden u. a. in Japan, Indien, Argentinien, Mexiko, Uruguay und Nigeria durchgeführt. In Mexiko haben die Behörden einen Fonds zur Subventionierung von POS-Terminals eingerichtet, die bei kleinen Ladenbesitzern installiert werden[767]. In Argentinien werden Kleinunternehmern die Kosten für die Nutzung und das Leasing von Terminals in den ersten zwei Jahren von der Regierung

[765] Ebd.

[766] Beispiele nach OSR Projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z rozwojem płatności elektronicznych z dnia. 22 listopada 2017 r. nr wykazu 329, https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12305606/katalog/12474062#12474062 [Zugriff am 11.05.2024].

[767] *Borcuch*, Finanse 1/2012, S. 67.

erstattet. Andererseits lassen sich steuerliche Maßnahmen zur Förderung des bargeldlosen Handels in Anreize für Händler (u. a. in Argentinien und Südkorea) und Erleichterungen für Verbraucher unterteilen. Letztere werden etwa in Japan, Südkorea, Griechenland, Argentinien, Kolumbien, Mexiko und Uruguay angewandt[768].

3.5.3. Programme zur Unterstützung des bargeldlosen Zahlungsverkehrs

[„Terminalisierung" der Verwaltungsbehörden] Die Richtungsentscheidung zur Förderung des bargeldlosen Zahlungsverkehrs als Instrument zur Bekämpfung der Schattenwirtschaft und damit auch zur Reduzierung der Mehrwertsteuerlücke wurde von der polnischen Regierung bereits 2016 getroffen, als sie als einer der Schwerpunkte der in der Kanzlei des Premierministers eingerichteten Arbeitsgruppe „Vom papiergestützten zum digitalen Polen" festgelegt wurde. Eine der Hauptaufgaben des Teams bestand darin, alle Ämter in Polen mit POS-Terminals auszustatten, damit bargeldlose Zahlungen akzeptiert werden können. Zu diesem Zweck wurde am 1. April 2017[769] das Regierungsprogramm zur Verbreitung des bargeldlosen Zahlungsverkehrs in der öffentlichen Verwaltung (pol. *Program upowszechniania płatności bezgotówkowych w jednostkach administracji publicznej*) etabliert[770]. Im ersten Jahr des Programms, d. h. von April 2017 bis März 2018, nahmen 1.414 Verwaltungsstellen daran teil, d. h. die Hälfte aller Behörden in Polen. So stieg die Zahl der bargeldlose Zahlungen akzeptierenden Behörden von 10% auf über 60%[771]. Im Januar 2018 wurde u.a. die Verkehrspolizei mit POS-Terminals ausgestattet (2.200 Geräte), die allein im ers-

[768] World Bank Group, Electronic Payments Acceptance Incentives Literature Review and Country Examples, April 2020, http://documents1.worldbank.org/curated/en/793041588860799013/pdf/Electronic-Payments-Acceptance-Incentives-Literature-Review-and-Country-Examples.pdf [Zugriff am 11.05.2024].

[769] § 2 ust. 4 Decyzji Nr 3/2016 Przewodniczącego Komitetu Rady Ministrów do spraw cyfryzacji z dnia 13 czerwca 2016 r. w sprawie utworzenia Zespołu zadaniowego „Od papierowej do cyfrowej Polski", https://www.gov.pl/web/krmc/decyzja-nr-32016-przewodniczacego-komitetu-rady-ministrow-do-spraw-cyfryzacji-z-dnia-13-czerwca-2016-r-w-sprawie-utworzenia-zespolu-zadaniowego-od-papierowej-do-cyfrowej-polski [Zugriff am 11.05.2024].

[770] Das vom Ministerium für Unternehmertum und Technologie in Zusammenarbeit mit der Nationalen Verrechnungsstelle (KIR) durchgeführte Programm richtete sich an Wojewodschafts- und Marschallämter, Stadt- und Gemeindeämter, Bezirksämter und die Polizei. Es stellte den öffentlichen Verwaltungen kostenlos POS-Terminals und den Dienst WebPOS Paybynet für die Annahme von Zahlungen per Telefon über die mobilen Anwendungen der Banken zur Verfügung. Im Rahmen des Programms wurden weder den Ämtern noch den Zahlern Gebühren für die getätigten Zahlungen in Rechnung gestellt. Der Sozialpartner, der für die pädagogische Unterstützung des Programms und die Beschaffung von Mitteln für seine Umsetzung verantwortlich war, war die KIR-Stiftung für die Entwicklung der Digitalisierung Cyberium. Die Mittel für das Programm stammten u. a. aus Spenden der KIR. Ein Element der Förderung des Programms war ein Wettbewerb, der sich an Ämter und deren Kunden richtete und von der KIR unter der Schirmherrschaft des Ministeriums für Unternehmertum und Technologie organisiert wurde. Nach einem Jahr Laufzeit des Programms, d. h. am 28. Mai 2018, wurden die am Ämter mit den anteilig meisten bargeldlosen Zahlungen ausgezeichnet. Ministerstwo Rozwoju i Technologii, *Urzędy otwarte na płatności bezgotówkowe*, https://www.gov.pl/web/rozwoj-technologia/urzedy-otwarte-na-platnosci-bezgotowkowe; *Magdoń*, NSWG 4/2018, S. 188 ff; KIR, *Program upowszechniania płatności bezgotówkowych w urzędach*, https://www.kir.pl/administracja/program-bezgotowkowy-dla-urzedow/informacja-o-programie/ [Zugriff am 11.05.2024].

[771] MojeBankowanie,pl, KIR i Fundacja Polska Bezgotówkowa łączą siły w upowszechnianiu płatności bezgotówkowych, https://mojebankowanie.pl/informacje-prasowe/informacje-prasowe-bankowosc/kir-i-fundacja-polska-bezgotowkowa-lacza-sily-w-upowszechnianiu-platnosci-bezgotowkowych [Zugriff am 11.05.2024].

ten Quartal ihres Einsatzes 72.200 elektronische Zahlungen von Autofahrern im Wert von 9,3 Mio. PLN akzeptierte. Seit dem 1. September 2018 wurde das Programm auf weitere Kategorien von Einheiten des öffentlichen Sektors ausgeweitet und umfasst u.a. städtische Ämter, Gerichte, Universitäten, Kultur-, Kunst- und Sporteinrichtungen, Nationalparks sowie Krankenhäuser und Kliniken und kommunale Unternehmen[772]. Bis 2023 wurden damit fast 2.800 öffentliche Ämter und Einrichtungen mit Terminals ausgestattet[773]. Im Februar 2020 trat die polnische Finanzverwaltung dem Programm bei[774]. Damit können ab April 2023 Steuern und Gebühren über POS-Terminals in allen Finanzämtern beglichen werden[775].

[Marktbedarf] Eine der wichtigsten Maßnahmen zur Erhöhung des Volumens der bargeldlosen Zahlungen in Polen waren Initiativen zur Erweiterung des Akzeptanznetzes, d. h. der Anzahl der Geschäfte, die bargeldlose Zahlungen von Kunden (darunter Verbrauchern) akzeptieren. Wie die 2017 durchgeführte IPSOS-Umfrage[776] ergab, waren die wichtigsten Gründe für die fehlende Installation von Geräten, die bargeldlose Zahlungen ermöglichen, bei den Unternehmen unter anderem: 1) mangelndes Wissen über das Interesse ihrer Kunden an dieser Zahlungsform, 2) mangelndes Verständnis der Beziehung zwischen den Zahlungserwartungen der Kunden und dem Umsatzvolumen des Unternehmens und 3) Höhe der Kosten, die mit der Bereitstellung bargeldloser Zahlungen für die Kunden verbunden sind[777]. Als Schlussfolgerung aus der oben genannten Umfrage wurde die Notwendigkeit festgestellt, 1) die Unter-

[772] Seit dem 1. Oktober 2018 ist die Stiftung „Bargeldloses Polen" mit der Durchführung des Programms betraut. Eines der Instrumente, die die Stiftung einsetzt, um das Interesse an der „Teminisierung" der Kommunalverwaltungen zu steigern, ist das jährliche Ranking der bargeldlosesten Städte in Polen, „Cashless Cities", das seit 2022 veröffentlicht wird. Cashless.pl, Ranking najbardziej bezgotówkowych miast w Polsce. Poznajcie Cashless Cities, https://www.cashless.pl/12568-cashless-cities-wyniki-2022; Cashless.pl, Cashless Cities, Ranking najbardziej bezgotówkowych miast w Polsce 2023, https://tinyurl.com/2braz7sw; Cashless.pl, Zapraszamy do udziału w trzeciej edycji Cashless Cities, rankingu najbardziej bezgotówkowych miast w Polsce, https://www.cashless.pl/15407-cashless-cities-2024-zaproszenie [Zugriff am 28.05.2024].

[773] Die Aktion der Stiftung hat zur Folge, dass die Zahl der Personen, die in den Ämtern keine bargeldlosen Zahlungsmöglichkeiten vorfinden, schrittweise abnimmt. Im Jahr 2021 waren es etwa 30% der Besucher, im Jahr 2022 etwa 25% und im Jahr 2023 nur noch 20%. Cashless.pl, Polska Bezgotówkowa: w urzędach przybywa terminali. Płatności cyfrowe nie stanowią tam już problemu, https://www.cashless.pl/14594-polska-bezgotowkowa-badanie-terminale-2023 [Zugriff am 11.05.2024].

[774] Ministerstwo Finansów, Jednostki KAS objęte Programem Polska Bezgotówkowa, https://www.gov.pl/web/kas/jednostki-kas-objete-programem-polska-bezgotowkowa [Zugriff am 11.05.2024].

[775] Die Möglichkeit, über das Terminal zu bezahlen, gilt für die Zahlung der PIT, der CIT, der Mehrwertsteuer (mit Ausnahme der Einfuhrumsatzsteuer und der VAT-14), einer Abgabe auf den Verkauf von Alkohol und einer Abgabe auf Lebensmittel.

[776] IPSOS, fr. Institut Public de Sondage d'Opinion Secteur, ist ein global tätiges Sozial-, Politik- und Marktforschungsunternehmen.

[777] Gleichzeitig ergab die Umfrage, dass die Unternehmer, die sich einmal für die Installation eines Terminals entschieden hatten, mit überwältigender Mehrheit davon überzeugt waren, bargeldlose Zahlungen zu akzeptieren. Lediglich 5 Prozent der Unternehmen, die zum Zeitpunkt der Befragung keine bargeldlosen Zahlungen akzeptierten, hatten dies in der Vergangenheit getan und auf diese Form der Abrechnung verzichtet. Nur ein Drittel der genannten fünf Prozent hat sich aus Kostengründen dafür entschieden. Dass die Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmens nach der Einführung des bargeldlosen Zahlungsverkehrs für Kunden gestiegen ist, gaben sogar 60 Prozent der Befragten; IPSOS, Postawy i zachowania przedsiębiorców z sektora MSP wobec obrotu bezgotówkowego, Warszawa 2017, S. 27, 38, http://frob.pl/wp-content/uploads/2017/06/Badanie-rynkowe-FROB_Badanie-postrzegania-p%C5%82atno%C5%9Bci-bezgot%C3%B3wkowych-przez-mikro-i-ma%C5%82ych-przedsi%C4%99biorc%C3%B3w.pdf [Zugriff am 11.05.2024].

nehmer über die Vorteile der Akzeptanz bargeldloser Zahlungen zu informieren und 2) die finanzielle Schwelle für den Einstieg in bargeldlose Abrechnungen für Unternehmen, d. h. die Kosten für die Installation und den Betrieb eines POS-Terminals zu senken. Auf der Grundlage der Ergebnisse der genannten Umfrage regte das Entwicklungsministerium die Zahlungsverkehrsbranche an, einen Fonds einzurichten, um Anreize für die Installation von Terminals durch polnische kleine und mittlere Unternehmen zu schaffen. Am 5. September 2017 wurde eine spezielle Einrichtung, die Stiftung Bargeldloses Polen (pol. *Fundacja Polska Bezgotówkowa*), zur Verwaltung des genannten Fonds gegründet[778].

[Programm zur Unterstützung des bargeldlosen Zahlungsverkehrs] Die Hauptaufgabe der Stiftung besteht in der Umsetzung des Programms zur Förderung des bargeldlosen Zahlungsverkehrs, dessen Ziel es ist, ein Netz für die Annahme bargeldloser Zahlungen in Polen aufzubauen[779]. Kernstück des Programms ist ein kostenloser Service für den KMU-Sektor zur kostenlosen Installation von POS-Terminals und zur Deckung ihrer Betriebskosten für einen Zeitraum von 12 Monaten. Das Programm startete am 8. Januar 2018[780] und allein im ersten Jahr installierte die Stiftung mehr als 100.000 POS-Terminals bei polnischen Unternehmern[781]. In den Folgejahren wurde das Programm auch für Stiftungen und Vereine, religiöse Vereinigungen und von ihnen betriebene Einrichtungen geöffnet[782]. Um den potenziellen Begünstigten die Inanspruchnahme des Programms zu erleichtern, wurde die Möglichkeit geschaffen, über die polnische Post daran teilzunehmen[783]. Um Unternehmern und Verbrauchern Wissen über bargeldlose Abrechnungen zu vermitteln, führt die Stiftung eine Reihe von Informationskampagnen durch. Dazu gehören u. a. „Bargeldlose Kinotournee" (pol. *Bezgotówkowe Kino Objazdowe*)[784] und Bildungsprogramme, sowohl eigenständig, z. B. „Wir handeln –

[778] Der Fonds sollte innerhalb von drei Jahren nach seiner Gründung mit rund 600 Mio. PLN ausgestattet werden. Die Hälfte der angegebenen Summe wurde von Zahlungsorganisationen (Visa und MasterCard) beigesteuert, fast 30 Prozent von Banken und etwa 20 Prozent von Clearingstellen. Bank.pl, Powołanie Fundacji Polska Bezgotówkowa,, https://bank.pl/powolanie-fundacji-polska-bezgotowkowa/ [Zugriff am 11.05.2024].

[779] Programm zur Unterstützung des bargeldlosen Zahlungsverkehrs, Version 12.0, genehmigt vom Stiftungsrat am 13. Oktober 2022 mit Wirkung ab 1. Januar 2023. S. 6, https://polskabezgotowkowa.pl/files/offer/wyciag_dla_akceptanta_standardowego_pwob_zo_12.0.pdf [Zugriff am 11.05.2024].

[780] Polska Bezgotówkowa, Startuje Program Wsparcia Obrotu Bezgotówkowego Polska Bezgotówkowa, https://polskabezgotowkowa.pl/aktualnosci/startuje-program-wsparcia-obrotu-bezgotowkowego-polska-bezgotowkowa/ [Zugriff am 11.05.2024].

[781] Polska Bezgotówkowa, Podsumowanie pierwszego roku Programu Polska Bezgotówkowa, https://polskabezgotowkowa.pl/aktualnosci/podsumowanie-pierwszego-roku-programu-polska-bezgotowkowa/ [Zugriff am 11.05.2024].

[782] Polska Bezgotówkowa, Transakcje bezgotówkowe w Kościele – czy to możliwe? https://polskabezgotowkowa.pl/aktualnosci/transakcje-bezgotowkowe-w-kosciele-czy-mozliwe/; eKAI, Ekonom KEP: terminale płatnicze dla parafii, https://www.ekai.pl/ekonom-kep-terminale-platnicze-dla-wiernych-i-dla-kosciola/m; eKAI, W kościele bez gotówki, https://www.ekai.pl/w-kosciele-bez-gotowki/ [Zugriff am 11.05.2024].

[783] Poczta Polska, Program Polska Bezgotówkowa: Poczta Polska zaoferuje dostęp do darmowych terminali płatniczych, https://media.poczta-polska.pl/pr/385313/program-polska-bezgotowkowa-poczta-polska-zaoferuje-dostep-do-darmowyc [Zugriff am 11.05.2024].

[784] Es werden täglich Vorführungen in Städten organisiert, die keinen Zugang zu einem Kino haben. Im Rahmen der Kampagne erhalten Zuschauer, die ihre Eintrittskarten bargeldlos kaufen, einen Rabatt von 10% und kostenloses Popcorn, während Unternehmer die Möglichkeit haben, sich im mobilen Büro der Stiftung über die Regeln des Programms zu informieren. Das Pilotprojekt der Kampagne begann am 7. November 2022 und umfasste Vorführungen in fünfzehn Städten. Die erste Ausgabe ab dem 10. März 2023 umfasste 19 Orte, die zweite Auflage ab dem 29. Januar 2024 - fast 50; siehe Cashless.pl, Wkrótce

wir verschwinden nicht“ (pol. *Działamy nie znikamy*)[785], „Unternehmerakademie“ (pol. *Akademia Przedsiębiorcy*)[786], „Wir sehen uns bei Dir“ (pol. Widzimy się u Ciebie[787]), als auch in Zusammenarbeit mit anderen Einrichtungen, z. B. mit der Sozialversicherungsanstalt (pol. *Zakład Ubezpieczeń Społecz*nych, ZUS) zur gemeinsamen Organisation des Programms „Sicher, gesund, bargeldlos“ (pol. *Bezpiecznie, Zdrowo, Bezgotówkowo*)[788].

3.5.4. Regulatorische Maßnahmen

[Bargeld-Obergrenzen] Ab dem 1. Januar 2017 wurde die Obergrenze für Bargeldtransaktionen in Geschäftsbeziehungen (B2B) in Polen von 15.000 EUR auf 15.000 PLN brutto (ca. 3.660 EUR) gesenkt[789]. Gleichzeitig wurde der „weiche“ Charakter der Regelung aufgehoben und ihr Inhalt um eine Sanktion ergänzt. Zahlungen, die unter Verstoß gegen das genannte Verbot geleistet wurden, werden bei der Berechnung der polnischen Einkommen- und Körperschaftsteuer nicht als abziehbare Betriebsausgaben anerkannt (Art. 22p Abs. 1 und 2 EStG-PL und Art. 15d Abs. 1 Nr. 1 und 2 KStG-PL)[790]. Der polnische Gesetzgeber plante, die angegebene Grenze auf 8.000 PLN brutto (ca. 2.951 EUR) zu senken und eine analoge Maßnahme in den Beziehungen zwischen einem Unternehmer und einem Verbraucher (B2C) einzuführen, mit einer Grenze von 20.000 PLN brutto (ca. 4.878 EUR)[791]. Die neuen Beschränkungen, die im Jahr 2021 in die polnische Rechtsordnung aufgenommen wurden, sollten am 1. Januar 2023 in

startuje Bezgotówkowe Kino Objazdowe. Akcja łączy w sobie walory rozrywkowe i edukacyjne, https://www.cashless.pl/12638-bezgotowkowe-kino-objazdowe; Cashless.pl, Bezgotówkowe Kino Objazdowe rusza w trasę. Do jakich miejscowości zawita tym razem? https://www.cashless.pl/13258-bezgotowkowe-kino-objazdowe-marzec-2023; Polska Bezgotówkowa, 2024 | II edycja Bezgotówkowego Kina Objazdowego, https://polskabezgotowkowa.pl/projekty/2024-ii-edycja-bezgotowkowego-kina-objazdowego/ [Zugriff am 17.05.2024].

[785] Polska Bezgotówkowa, #CASHLESSMOMENT - czyli jak będzie wyglądał świat płatności po pandemii?, https://konferencje.bank.pl/wp-content/uploads/2021/10/FUP2021-CASHLESSMOMENT-%E2%80%93-J.Erdman-Fundacja-Polska-Bezgot%C3%B3wkowa.pdf [Zugriff am 11.05.2024].

[786] Polska Bezgotówkowa, Akademia Przedsiębiorcy, https://www.polskabezgotowkowa.pl/dla-firm/akademia-przedsiebiorcy/ [Zugriff am 11.05.2024].

[787] Polska Bezgotówkowa, Fundacja Polska Bezgotówkowa startuje z konkursem dla firm. Szymon Majewski pomaga przedsiębiorcom w akcji „Widzimy się u Ciebie!”, https://polskabezgotowkowa.pl/aktualnosci/fundacja-polska-bezgotowkowa-startuje-z-konkursem-dla-firm-szymon-majewski-pomaga-przedsiebiorcom-w-akcji-widzimy-sie-u-ciebie/ [Zugriff am 03.10.2024].

[788] Die zwischen 2021 und 2023 durchgeführte Kampagne hatte zum Ziel, Menschen ab 65 Jahren über die ihnen zur Verfügung stehenden Dienstleistungen des Finanzsektors, die Formen des bargeldlosen Zahlungsverkehrs und die Sicherheitsregeln für Online-Einkäufe zu informieren; siehe ZUS, Bezpiecznie, zdrowo, bezgotówkowo, https://www.zus.pl/o-zus/o-nas/kampania-bezpieczny-zdrowy-bezgotowkowy-; Polska Bezgotówkowa, „Bezpiecznie, zdrowo, bezgotówkowo” Fundacja Polska Bezgotówkowa partnerem wydarzenia „Dzień Seniora” w ZUS, https://polskabezgotowkowa.pl/aktualnosci/bezpiecznie-zdrowo-bezgotowkowo-fundacja-polska-bezgotowkowa-partnerem-wydarzenia-dzien/ [Zugriff am 11.05.2024].

[789] Ustawa z 13 kwietnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2016 r., poz. 780).

[790] Die Beschränkung war ursprünglich in der Bestimmung des Art. 22 des Gesetzes vom 2. Juli 2004 enthalten und wurde dann in Art. 19 des Gesetzes vom 6. März 2018 verschoben: Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1829); Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2024 r. poz. 236).

[791] Ustawa z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, (Dz. U. poz. 2105 z późn. zm.).

Kraft treten[792]. Die sich daraus ergebende Frist wurde jedoch auf den 1. Januar 2024 verschoben[793]. Mitte 2023 wurden die genannten Pläne ganz aufgegeben[794]. Letztlich kann eine Begrenzung von Bargeldtransaktionen im B2C-Bereich in Polen nur durch die geplante Umsetzung von EU-Verordnungen eingeführt werden, die diese Grenze in der gesamten Europäischen Union auf 10.000 Euro festlegen. Die Umsetzung des EU-Rechts in dieser Hinsicht ist für Anfang 2027 geplant[795].

[Verpflichtende Annahme bargeldloser Zahlungen] Im Mai 2017, in der Verhandlungsphase des Abkommens zur Gründung der Stiftung Bargeldloses Polen, wurde vom polnischen Entwicklungsministerium die Entscheidung getroffen, die Effektivität der genannten Regelungen durch die Einführung einer gesetzlichen Pflicht zur Annahme bargeldloser Zahlungen zu erhöhen. Diese Pflicht sollte Unternehmen betreffen, die ihre Umsätze mit Hilfe einer Registrierkasse aufzeichnen[796]. Solche Steuerpflichtigen sollten für ihre Kunden mindestens ein elektronisches Zahlungsinstrument zur Verfügung stellen, d. h. die Möglichkeit, eine elektronische Transaktion vorzunehmen, mit einer Zahlungskarte, über eine Mobiltelefonanwendung oder dem Zahlungsanbieter Blik zu zahlen. Bestimmte Kategorien von Unternehmern sollten vorübergehend von dieser Verpflichtung ausgenommen werden, wofür eine Übergangsfrist von drei Jahren vorgesehen war[797]. Der Gesetzesentwurf dieser Regelung wurde zwischen dem 24. November und dem 12. Dezember 2017 einer öffentlichen Anhörung unterzogen und anschließend zweimal an den Ständigen Ausschuss des Ministerrats verwiesen, wo das Gesetzgebungsverfahren erfolglos abgeschlossen wurde[798]. Schließlich trat die genannte Verordnung erst am 1. Januar 2022 in Kraft[799].Gemäß dem neuen Art. 19a Abs. 1 und 2 des Unternehmergesetzes wurde jeder Unternehmer verpflichtet, seinen Kunden die Möglichkeit zu geben, seine Waren oder Dienstleistungen an jedem Ort, an dem er seine Geschäftstätigkeit tatsächlich ausübt, bargeldlos[800] zu bezahlen[801]. Für Steuerpflichtige, die ihren Kunden keine Möglichkeit zur bargeldlosen Zahlung ge-

[792] Ebd.

[793] Ustawa z 9 grudnia 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw, (Dz. U. poz. 2427 z późn. zm.).

[794] Ustawa z 16 czerwca 2023 r. zmieniająca ustawę o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw oraz ustawę o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, (Dz.U. poz. 1414).

[795] European Council, Anti-money laundering: Council adopts package of rules, https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2024/05/30/anti-money-laundering-council-adopts-package-of-rules/ [Zugriff am 31.7.2024].

[796] Cashless.pl, „Polska Bezgotówkowa". To nazwa fundacji powoływanej przez ZBP, która będzie terminalizować kraj, https://www.cashless.pl/2621-polska-bezgotowkowa-to-nazwa-fundacji-powolywanej-przez-zbp-ktora-bedzie-terminalizowac-kraj [Zugriff am 11.05.2024].

[797] Projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z rozwojem płatności elektronicznych z dnia. 22 listopada 2017 r. nr wykazu 329, https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12305606/katalog/12474062#12474062 [Zugriff am 11.5.2024].

[798] Das Projekt wurde dem SKRM zweimal zur Prüfung vorgelegt, am 22. Februar 2018 und am 30. November 2018.

[799] Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2021 poz. 2105.

[800] Zahlung mittels eines Zahlungsinstruments im Sinne des polnischen Gesetzes über Zahlungsdienste; Ustawa z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych, Dz.U. 2011 nr 199 poz. 1175.

[801] Insbesondere in Gebäuden, außerhalb von Gebäuden und in einem Fahrzeug, das für die Erbringung von Personenbeförderungsdiensten verwendet wird.

ben, sind jedoch keine Sanktionen vorgesehen. Allerdings dürfen sie ausgewählte Vergünstigungen für vertrauenswürdige Steuerpflichtigen oder für kleine Unternehmen nur eingeschränkt in Anspruch nehmen[802]. Die erste Einschränkung besteht darin, dass der Steuerpflichtige für den Abrechnungszeitraum, in dem der Verstoß gegen diese Verpflichtung festgestellt wurde, und für die sechs folgenden Abrechnungszeiträume keinen Anspruch auf eine beschleunigte Erstattung der Mehrwertsteuer innerhalb von 25 Tagen hat (Art. 87 Abs. 6c UStG-PL). Die zweite Einschränkung sieht einen zeitlich beschränkten Ausschluss der Möglichkeit vierteljährlicher Mehrwertsteuerabrechnungen vor. Die Verpflichtung zur Abgabe von Steuererklärungen für monatliche Zeiträume beginnt mit der Abrechnung für den ersten Monat des Quartals, in dem eine Pflichtverletzung festgestellt wurde (wenn sie im ersten oder zweiten Monat des Quartals erfolgte) oder für den ersten Monat nach dem Quartal der Pflichtverletzung (wenn sie im dritten Monat des Quartals erfolgte). Die Rückkehr zur vierteljährlichen Steuerabrechnung darf frühestens nach Ablauf von 6 Monaten nach dem letzten Monat des Quartals erfolgen, in dem die Pflichtverletzung festgestellt wurde (Art. 99 Abs. 3a Nr. 4, Abs. 3e und Abs. 4b UStG-PL).

3.5.5. Stimulierende Maßnahmen

[15 Tage Frist für die Mehrwertsteuererstattung] Ab dem 1. Januar 2022 sehen die Bestimmungen von Art. 87 Abs. 6d und 6e UStG-PL eine besondere Bevorzugung von Unternehmen vor, die den Großteil der Transaktionen mit ihren Kunden[803] bargeldlos abwickeln[804]. Diese Steuerpflichtigen werden von der polnischen Finanzverwaltung

[802] Stellt die Steuerverwaltung einen Verstoß gegen die angegebene Verpflichtung fest, ist dies ein Signal für die Steuerverwaltung, dass das Unternehmen in illegale Aktivitäten verwickelt sein könnte. In der Begründung des Gesetzentwurfs heißt es: „[W]enn die andere Partei (Verkäufer) nicht sichergestellt hat, dass die Zahlung mit einem Zahlungsinstrument erfolgt, bedeutet dies, dass andere Formen der Zahlung zwischen den Parteien stattfinden, die naturgemäß von den Steuerbehörden viel schwieriger zu überprüfen sind. Die Steuerbehörde muss in einer solchen Situation die Korrektheit der getätigten Umsätze im Detail überprüfen, was einen zusätzlichen Zeitaufwand für die Überprüfung bedeutet, die bei Abrechnungen mittels Zahlungsinstrumenten viel schneller von statten geht und somit eine Mehrwertsteuererstattung innerhalb von 25 Tagen ermöglicht. Ebenso wird durch die Verpflichtung zur monatlichen Abrechnung das Risiko verringert, dass die längere Abrechnungsfrist für betrügerisches Verhalten genutzt wird. Die eingeführten Beschränkungen für die Inanspruchnahme von Mehrwertsteuervergünstigungen für Unternehmen, die ihren Verpflichtungen aus dem Unternehmensgesetz nicht nachkommen, haben somit die Funktion, den Schutz vor möglichem Mehrwertsteuerbetrug zu erhöhen. Uzasadnienie Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Druk nr 1532 z 08.09.2021, https://sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/druk.xsp?nr=1532 [Zugriff am 11.05.2024].

[803] Die Bestimmung des Gesetzes verlangt unter anderem, dass bei einem Steuerzahler, der eine schnelle Mehrwertsteuerrückerstattung beantragt, während der drei Abrechnungszeiträume oder des Quartals (bei vierteljährlicher Abrechnung), die dem Zeitraum mit der ausgewiesenen Mehrwertsteuerrückerstattung vorausgehen: 1) der Anteil der an den Online- und virtuellen Registrierkassen des Steuerpflichtigen erfassten Umsätze am Gesamtumsatz nicht niedriger als 70% (im Jahr 2022 - 80%) sein darf, 2) die Mehrheit (vom 1. Januar 2022 bis Juni 2023 - 65%, vom 1. Juli 2023 bis 30. Juni 2025 - 55%, ab 1. Juli 2025 - 80%) der in einer Online- oder virtuellen Registrierkasse erfassten Umsätze in jedem Monat bargeldlos getätigt werden muss und 3) dass der Steuerpflichtige über ein Konto verfügt, das in der Liste der Steuerpflichtigen für Mehrwertsteuerzwecke (der sogenannten „weißen Liste“) eingetragen ist.

[804] Zum europäischen Hintergrund dieser Lösung in groben Zügen: *Sarnowski/Selera*, IVM 2022; zur polnischen Regelung selbst: *Obuchowski/Sarnowski*, BISP 1/2022, S. 27 f.

als vertrauenswürdige Unternehmen anerkannt und haben als solche Anspruch auf die schnellste gesetzlich garantierte Frist für die Rückerstattung der Mehrwertsteuer in der Europäischen Union, die auf nur 15 Tage festgelegt wurde. Steuerpflichtige können die Erstattung innerhalb der neuen verkürzten Frist für Abrechnungszeiträume nach dem Inkrafttreten des Gesetzes vom 29. Oktober 2021, d. h. ab dem 1. Januar 2022 beantragen[805]. Wichtig ist, dass die Steuerpflichtigen keine zusätzlichen Angaben machen müssen, um die Voraussetzungen für die Mehrwertsteuererstattung innerhalb der 15-Tage-Frist zu prüfen. Die Prüfung erfolgt automatisch mit Hilfe der IKT-Ressourcen der polnischen Finanzverwaltung, insbesondere der JPK-Dateien und der Daten aus den Online-Kassenregistern. Die Analyse findet auf der zentralen Ebene des Finanzministeriums statt, während die Ergebnisse an das Finanzamt weitergeleitet werden, das die Mehrwertsteuererstattung an den begünstigten Steuerpflichtigen vornimmt.

[Steuervergünstigung für den POS-Terminal] Um Unternehmern die Entscheidung für die Erstinstallation eines POS-Terminals zu erleichtern und sie zu ermutigen, die ihnen im Rahmen des Programms zur Förderung des bargeldlosen Zahlungsverkehrs zur Verfügung gestellten Geräte weiterhin zu nutzen, wurde in der Einkommensteuer ab dem 1. Januar 2022 eine Regelung der sogenannten „Entlastung für POS-Terminale“ eingeführt[806]. Dabei handelt es sich um den Abzug der Ausgaben für die Anschaffung eines Zahlungsterminals und der Ausgaben für die Abwicklung von Zahlungsvorgängen mit diesem Gerät von der Steuerbemessungsgrundlage [807]. Der Abzug gilt für Einkommensteuerpflichtige, die nach den allgemeinen Regeln oder linear nach dem 19 %-Steuersatz versteuert werden. Steuerpflichtige, die mit der Annahme von bargeldlosen Zahlungen begonnen haben oder nach einer Unterbrechung von mindestens 12 Monaten unmittelbar vor dem Monat der Steuererklärung zu dieser Möglichkeit zurückgekehrt sind, können ihn in Anspruch nehmen. Dieser Anspruch gilt für das Steuerjahr, in dem mit der Annahme von bargeldlosen Zahlungen begonnen wurde, und für das folgende Steuerjahr. Die Höhe des Abzugs beträgt je nach Kategorie des Steuerpflichtigen maximal 2.500 PLN (ca. 610 EUR)[808] oder 1.000 PLN (ca. 244

[805] Die Inanspruchnahme dieser Vergünstigung setzt außerdem voraus: 1) dass der Steuerpflichtige einen entsprechenden Antrag zusammen mit der Steuererklärung einreicht; 2) dass der Betrag der Rückerstattung das Doppelte des Betrags der auf den Online-Kassen (einschließlich virtueller Kassen) fiskalisierten Mehrwertsteuer nicht übersteigt; 3) dass der Steuerzahler in den letzten 12 Monaten rechtzeitig Mehrwertsteuererklärungen mit der ausgewiesenen Rückerstattung eingereicht hat und in den 6 Monate direkt vor dem Zeitraum, für den der Steuerzahler eine Rückerstattung beantragt, der monatliche auf den Online- oder virtuellen Kassen registrierte Umsatz für jeden Abrechnungszeitraum nicht weniger als 40.000 PLN brutto beträgt (im Jahr 2022 - 50.000 PLN brutto).

[806] Neuer Art. 26hd EStG-PL (hinzugefügt durch Art. 1 Abs. 45 des Gesetzes vom 29. Oktober 2021) und Art. 18ef KStG-PL (hinzugefügt durch Art. 2 Abs. 42 des Gesetzes vom 29. Oktober 2021).

[807] Um die Sicherheit bei der Anwendung der neuen Bestimmungen zu erhöhen, wurde in Art. 26hd Abs. 8 EStG-PL eine Definition der Ausgaben im Zusammenhang mit der Abwicklung von Zahlungsvorgängen über ein Zahlungsterminal und in Abs. 9 der Ausgaben im Zusammenhang mit dem Zahlungsterminal eingeführt. Als Ausgaben gelten die in Art. 2, Punkte 19a-19ab des polnischen Gesetzes über Zahlungsdienste genannten Gebühren sowie die Gebühren für die Nutzung eines Zahlungsterminals, die sich aus einem Miet-, Pacht- oder einem anderen Vertrag ähnlicher Art ergeben. Ein Zahlungsterminal hingegen ist ein Gerät, das bargeldlose Zahlungen mit einer Zahlungskarte oder einem anderen Zahlungsinstrument ermöglicht; Ustawa z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych (Dz. U. z 2024 r. poz. 30 z późn. zm.).

[808] Für Steuerpflichtige, die von der Verpflichtung zur Führung von Aufzeichnungen über Verkäufe an natürliche Personen, die keine Unternehmer sind, befreit sind, und für pauschal versteuerte Landwirte, die Registrierkassen verwenden.

EUR)[809]. Der Betrag der Steuerbefreiung darf nicht höher sein als das Einkommen, welches der Steuerpflichtige aus seiner nichtlandwirtschaftlichen Tätigkeit erzielt. Steuerpflichtige, die die Annahme von Zahlungen über ein Zahlungsterminal ermöglichen, aber Programme zur Finanzierung der Erstattung von Ausgaben im Zusammenhang mit der Abwicklung von Zahlungstransaktionen über ein Zahlungsterminal genutzt haben, haben in dem Steuerjahr, in dem sie die Nutzung solcher Programme eingestellt haben, und in dem darauf folgenden Jahr Anspruch auf einen Abzug von 1.000 PLN oder 2.500 PLN.

Die Entlastung kann zu Vorzugsbedingungen von kleinen Steuerpflichtigen im Sinne von Art. 5a Abs. 20 UStG-PL in Anspruch genommen werden. Diese sind dann berechtigt, die 15-Tage Mehrwertsteuererstattung[810] für mindestens 7 Monate oder für mindestens 2 Quartale (gilt für kleine Steuerpflichtige, die die Methode der Kassenabrechnung gewählt haben und vierteljährlich abrechnen[811]) zu erhalten[812]. Die Entlastungsgrenze, auf die sie Anspruch haben, wurde auf 200% der entstandenen Kosten angehoben[813]. Der Anspruch auf die Entlastung ist zeitlich nicht begrenzt und gilt unbefristet - unabhängig davon, ob sie in den letzten 12 Monaten vor dem Monat der Rückkehr zu dieser Zahlungsform wieder bargeldlose Zahlungen angenommen haben[814].

Die Steuervergünstigung wird in der Steuererklärung für das Steuerjahr in Anspruch genommen, in dem die Ausgaben getätigt werden. Nur tatsächlich entstandene Ausgaben sind abzugsfähig[815]. Der Betrag des Abzugs, der nicht durch das Jahreseinkommen des Steuerpflichtigen gedeckt ist, kann vom Steuerpflichtigen in den Erklärungen für die 6 nachfolgenden Steuerjahre nach Tragung der Ausgaben abgezogen werden[816].

[Integration der Registrierkasse mit dem POS-Terminal] Voraussetzung für die Anerkennung von Unternehmen, die den Großteil der Transaktionen mit ihren Kunden bargeldlos abwickeln, als „vertrauenswürdige Steuerpflichtigen“ ist die Möglichkeit der polnischen Finanzverwaltung, die Daten aus den Berichten, die von Online-Registrierkassen erstellt wurden, den Informationen über die Bargeldseite der Umsätze, die über POS-Terminals aufgezeichnet wurden, gegenüberzustellen. Um die oben genannten Daten zu erhalten, hat der Gesetzgeber die Unternehmer verpflichtet, die Registrierkassen mit den POS-Terminals zu synchronisieren (Art. 19a Abs. 3 des

[809] Für andere Steuerpflichtige.

[810] Nach den Regeln in Art. 87 Abs. 6d bis 6l UStG-PL, die durch Art. 14 Abs. 10 Buchstabe c des Gesetzes vom 29. Oktober 2021 hinzugefügt wurden.

[811] Im Einklang mit den Bestimmungen von Art. 99 Abs. 1 UStG-PL.

[812] In Übereinstimmung mit den Bestimmungen von Art. 99 Abs. 2 und 3 UStG-PL.

[813] Sie dürfen jedoch nicht mehr als 2.000 PLN pro Steuerjahr betragen, in dem sie anfallen.

[814] Für diese Steuerpflichtigen gilt zudem weder eine zeitliche Begrenzung des Rechts auf Vorsteuerabzug auf zwei Jahre und noch die Anforderung, dass sie in den letzten zwölf Monaten vor der Rückkehr zur Annahme von Zahlungen in dieser Form keine bargeldlosen Zahlungen angenommen haben dürfen.

[815] Der neue Art. 26hd Abs. 11 EStG-PL sieht vor, dass Ausgaben nicht abzugsfähig sind, soweit sie gemäß dem polnischen Gesetz über die pauschale Einkommenssteuer vom Einkommen abgezogen oder dem Steuerpflichtigen in irgendeiner Form erstattet wurden; Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, (tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 776 ze zm.).

[816] Stirbt der Steuerpflichtige, bevor das Recht auf Vorsteuerabzug vollständig ausgeübt wurde, geht dieses Recht auf das vererbte Unternehmen über.

Unternehmerrechts)[817]. Die Frist für diese Synchronisierung wurde auf den 1. Juli 2022 festgelegt. Wird festgestellt, dass die Online-Registrierkasse nicht mit dem POS-Terminal zusammenarbeitet, sollte der Steuerpflichtige mit einer Strafe i. H. v. 5.000 PLN (ca. 2.120 EUR) belastet werden (Art. 111 Abs. 6kb UStG-PL). Aufgrund der unterschiedlichen Integrationsfähigkeit der auf dem Markt verwendeten Registrierkassenmodelle[818] wurde das Inkrafttreten der genannten Verpflichtung der Sicherstellung einer entsprechenden Zusammenarbeit von Online-Kassen und Zahlungsterminals für Unternehmer um 2,5 Jahre, d. h. bis zum 1. Januar 2025, verschoben[819]. Gleichzeitig wurde bis zum Ablauf der genannten Frist die Verpflichtung zur Meldung von Daten über bargeldlose Abrechnungen (Zahlungstransaktionen) von den Unternehmern (Händlern) auf die Betreiber der Terminals (bereitstellende Bank)[820] übertragen. Die angegebenen Informationen werden für monatliche Zeiträume bis zum 15. des Folgemonats übermittelt. Das erste Datenpaket wurde bis zum 15. Januar 2023 versandt und umfasste Daten für die Monate Juli bis Dezember 2022 (Art. 278b des Gesetzes über der polnischen Finanzverwaltung)[821]. Infolge der effektiven Umsetzung der genannten Verpflichtung durch die Einheiten des Finanzsektors entschied das Finanzministerium im Oktober 2023, das bisher geltende Meldemodell als ausreichend zu betrachten und infolgedessen die bisher von den Unternehmern geforderte Integration von Terminals mit Online-Registrierkassen endgültig aufzugeben[822].

3.5.6. Auswirkungen der Förderung des bargeldlosen Zahlungsverkehrs

Die Jahre 2016-2022 waren ein Zeitraum, in dem sich das Akzeptanznetz für bargeldlose Zahlungen sprunghaft ausweitete und der Anteil bargeldloser Zahlungen in der polnischen Wirtschaft rapide zunahm. Nach Angaben der Polnischen Nationalbank (pol. *Narodowy Bank Polski*, NBP) stieg die Zahl der mit Zahlungsterminals ausgestatteten

[817] Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, (Dz. U. poz. 2105 z późn. zm.).

[818] Die Registrierkasse und das Terminal sind integriert, wenn bei der Markierung einer Kartenzahlung auf der Registrierkasse der Betrag automatisch von der Zahlungskarte an das Terminal gesendet wird. Die Bezahlung eines Produkts oder einer Dienstleistung über ein Zahlungsterminal muss auch die automatische Erstellung eines Kassenbons durch die Registrierkasse beinhalten. Dazu muss die Kassensoftware richtig mit dem Zahlungsterminal konfiguriert sein. Die angegebene Integration hat jedoch zu ernsthaften Problemen geführt, da nicht alle Zahlungsterminals in der Lage sind, mit Online-Kassen zu kommunizieren. Viele von ihnen verfügen nicht über das richtige Protokoll oder die richtige Schnittstelle für die Verbindung mit der Registrierkasse, siehe SAiO, Obowiązek integracji kas z terminalem płatniczym, https://saio.posnet.com.pl/strefa-wiedzy/obowiazek-integracji-kas-z-terminalem-platniczym [Zugriff am 11.05.2024].

[819] Ustawa z dnia 8 czerwca 2022 r. o zmianie niektórych ustaw w celu automatyzacji załatwiania niektórych spraw przez Krajową Administrację Skarbową, (Dz. U. poz. 1301 z późn. zm.).

[820] Im Sinne von Art. 2 Abs. 1b des polnischen Gesetzes über Zahlungsdienste, Ustawa z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych (Dz. U. z 2024 r. poz. 30 z późn. zm.).

[821] Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 615 z późn. zm.).

[822] Do Rzeczy, MF: Zlikwidujemy obowiązek integracji kas rejestrujących z terminalami płatniczymi, https://dorzeczy.pl/ekonomia/492054/mf-zlikwidujemy-obowiazek-integracji-kas-rejestrujacych-z-terminalami.html [Zugriff am 11.05.2024]. Zur Gesetzgebungsarbeit siehe Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw z dnia 10. września 2024 r., https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12389253 [Zugriff am 13.10.2024].

Geschäfts- und Dienstleistungsstellen in Polen zwischen dem ersten Halbjahr 2016 und dem zweiten Halbjahr 2023 um mehr als 147% von 365.000 auf fast 900.000[823]. Die Zahl der aktiven POS-Terminals erhöhte sich im gleichen Zeitraum um 167% von 497.000 auf fast 1,33 Millionen. Die Anzahl und der Wert der Kartentransaktionen, die über ein POS-Terminal abgewickelt wurden, wuchsen noch schneller. Sie wuchsen im genannten Zeitraum auf mehr als das Dreifache[824]. Während die Zahl der bargeldlosen Zahlungen in Polen zwischen 2016 und 2023 ähnlich stark zunahm wie in anderen Ländern der Region (in der Tschechischen Republik, der Slowakei und in Ungarn)[825], stieg die Zahl der funktionierenden POS-Terminals in Polen doppelt so schnell wie in der Tschechischen Republik und der Slowakei und um ein Drittel schneller als in Ungarn[826].

[Auswirkungen des Programms zur Unterstützung des bargeldlosen Zahlungsverkehrs] Ein Faktor, der die Beschleunigung der Entwicklung des polnischen Akzeptanznetzes für bargeldlose Zahlungen stark beeinflusste, war die effektive Umsetzung des staatlichen Programms zur Unterstützung des bargeldlosen Handels. In den fünf Jahren der Tätigkeit der Stiftung Bargeldloses Polen, d. h. von Januar 2018 bis Ende Dezember 2023, wurden mit ihrer Unterstützung 610.000 POS-Terminals installiert. Die Zahl der Begünstigten des Programms überstieg Ende 2023 450.000 Unternehmer.

[823] Narodowy Bank Polski, Ocena funkcjonowania polskiego systemu płatniczego w II półroczu 2023 r. s. 50-51, https://nbp.pl/wp-content/uploads/2024/05/Ocena-funkcjonowania-polskiego-systemu-platniczego-II-polrocze-2023_DKO.pdf [Zugriff am 11.05.2024].

[824] Die Zahl der Kartentransaktionen stieg von 1,4 Milliarden im ersten Halbjahr 2016 auf 4,7 Milliarden Transaktionen im zweiten Halbjahr 2023. Der Wert der angegebenen Transaktionen stieg im selben Zeitraum von 92,6 Mrd. PLN auf 305,8 Mrd. PLN.

[825] Nach Daten der Statista-Datenbank ist die Zahl der bargeldlosen Zahlungen mit Kredit- und Debitkarten in Polen, der Tschechischen Republik, der Slowakei und Ungarn zwischen 2016 und 2023 sprunghaft gestiegen. In Ungarn hat sie sich mehr als verdreifacht (von 532 Millionen auf 1.789 Millionen Zahlungen pro Jahr), in der Tschechischen Republik und der Slowakei hat sie sich mehr als verdoppelt (von 606 Millionen auf 1.558 Millionen Zahlungen pro Jahr) und in Polen verdoppelt (von 3.966 Millionen auf 9.063 Millionen Zahlungen pro Jahr). Statista, Combined number of credit and debit card transactions, excluding cards with a e-money function, in Hungary from 2000 to 2023, https://www.statista.com/statistics/1234771/purchases-with-payment-cards-hungary/; Statista, Combined number of credit and debit card transactions at POS in Czechia from 2000 to 2023, https://www.statista.com/statistics/445007/number-of-cashless-payments-in-czech-republic/Statista, Combined number of credit and debit card transactions, excluding cards with an e-money function, in Slovakia from 2001 to 2023, https://www.statista.com/statistics/746309/purchases-with-payment-cards-slovakia/; Statista, Quarterly number of payment card transactions in Poland from 2016 to 2023, https://www.statista.com/statistics/867467/number-of-payment-card-transactions-poland/ [Zugriff: am 10.10.2024].

[826] Nach den Daten der Statista-Datenbank stieg die Zahl der im Einzelhandel bereitgestellten Terminals zwischen 2016 und 2023 in der Tschechischen Republik um 71% (von 149.000 auf 254.000), in der Slowakei um 73% (von 59.000 auf 102.000) und in Ungarn um 95% (von 148.000 auf 289.000). In Polen lag der Anstieg sogar bei 151% (von 531.000 auf 1.334.000). Statista, Total number of POS terminals reported in Slovakia from 2000 to 2023, https://www.statista.com/statistics/746397/pos-terminals-slovakia/; Statista, Total number of POS terminals reported in Czechia from 2004 to 2023, https://www.statista.com/statistics/444529/number-of-pos-terminals-czech-republic/; Statista, Total number of POS terminals reported in Hungary from 2000 to 2023, https://www.statista.com/statistics/938674/number-of-pos-terminals-hungary/; Statista, Total number of POS terminals reported in Poland from 2000 to 2023, https://www.statista.com/statistics/444552/number-of-pos-terminals-in-poland/ [Zugriff am 10.10.2024].

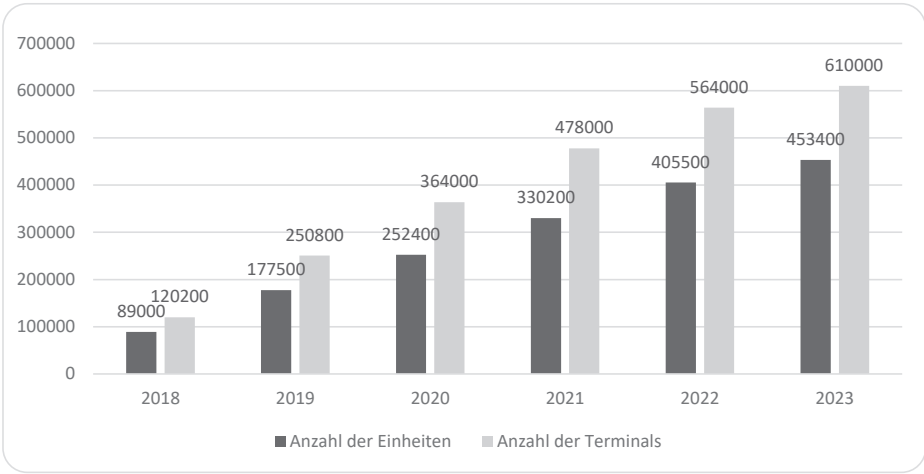


Abbildung 70: Anzahl der Teilnehmer und Terminals im Programm zur Unterstützung des bargeldlosen Zahlungsverkehrs

Quelle: Fundacja Polska Bezgotówkowa (2024)[827].

Die Aktivitäten der Stiftung führten zu einer rapiden Entwicklung des Akzeptanznetzes für bargeldlose Zahlungen in Polen. Der Anteil der mit Unterstützung der Stiftung installierten POS-Terminals an der Gesamtzahl der auf dem polnischen Markt tätigen Geräte überstieg im Jahr 2021 40% und pendelt sich derzeit auf einem Niveau von 48% ein. Das bedeutet, dass jedes zweite in Polen betriebene POS-Terminal mit Unterstützung der Stiftung aktiviert wurde.

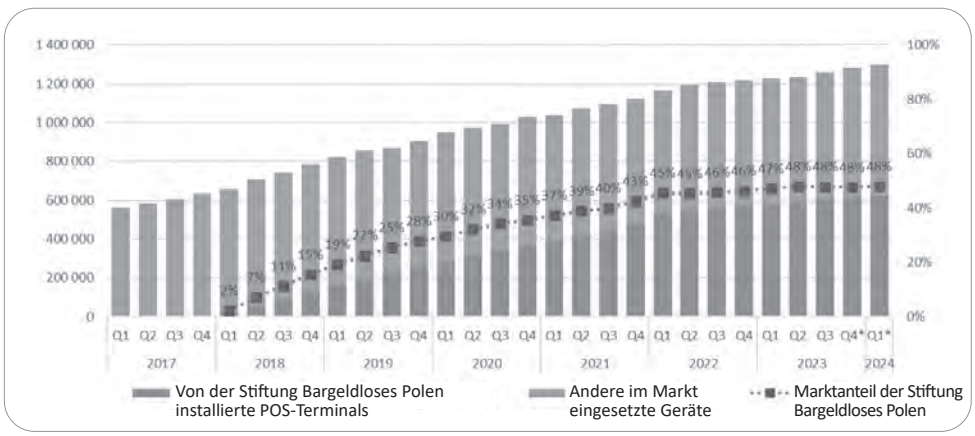


Abbildung 71: Anteil der von der Stiftung Bargeldloses Polen installierten POS-Terminals an der Gesamtzahl der auf dem polnischen Markt tätigen Geräte

Quelle: Fundacja Polska Bezgotówkowa (2024)[828].

[827] Polska Bezgotówkowa, Mapa Polski Bezgotówkowej I. kwartał 2024 r. https://api.polskabezgotowkowa.pl/uploads/Mapa_Polski_Bezgotowkowej_2024_Q1_POLASIK_Research_e7fb496870.pdf [Zugriff am 11.6.2024].

[828] Ebd.

Das größte Interesse an die Unterstützung der Stiftung wurde im ersten Jahr ihrer Tätigkeit beobachtet. In den Jahren 2018 und 2019 installierte die Stiftung durchschnittlich mehr als 10.000 Terminals pro Monat. In den Folgejahren sank die Zahl der installierten Terminals aufgrund der Marktsättigung auf durchschnittlich 9.500 Terminals pro Monat in den Jahren 2020 und 2021. In den darauffolgenden Jahren war dieser Trend weiter zu beobachten. Die Zahl der installierten Terminals lag bei 7.200 Terminals pro Monat im Jahr 2022 und 3.800 Terminals pro Monat im Jahr 2023.

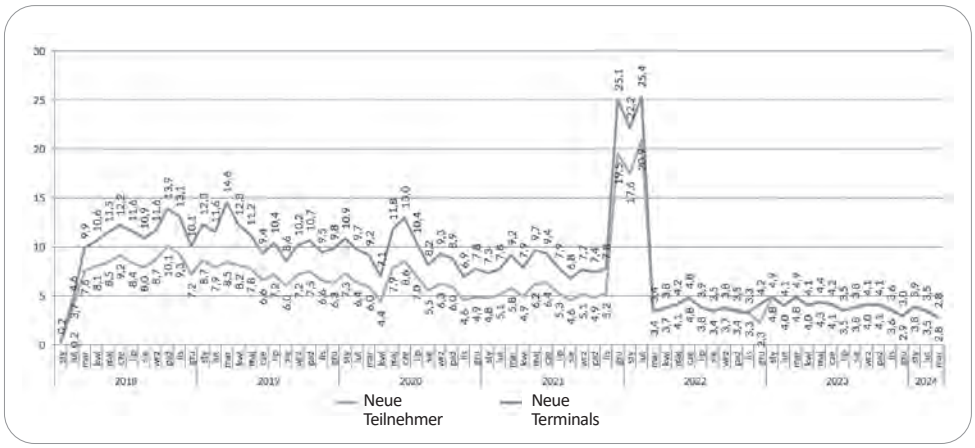


Abbildung 72: Neue Teilnehmer und Terminals im Programm zur Unterstützung des bargeldlosen Zahlungsverkehrs

Quelle: Fundacja Polska Bezgotówkowa (2024)[829].

Ausnahmen von diesem Trend stellten Zeiträume dar, in denen die Zahl der neuen Teilnehmer am Programm sprunghaft anstieg, ausgelöst durch wirtschaftliche Entwicklungen oder Änderungen der Gesetzgebung. Der erste Zeitraum vermehrten Wachstums wurde im Mai und Juni 2020 im Zusammenhang mit der Reaktion der Unternehmen auf die Befürchtungen im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie beobachtet. In den genannten Monaten stieg die Zahl der installierten Terminals auf ein Rekordniveau von 11.800 bzw. rund 13.000 Einheiten, ein Volumen, das seit dem ersten Quartal 2019 nicht mehr erreicht wurde. Der angegebene Zeitraum wurde als „bargeldloser Moment" (eng. *cashless moment*) bezeichnet und zeichnete sich neben einem beispiellosen Interesse der Unternehmen an der Installation eines POS-Terminals auch durch ein deutlich gestiegenes Vertrauen der Öffentlichkeit in den bargeldlosen Zahlungsverkehr aus.

Ein weiterer Anstieg der Zahl der Kunden der Stiftung war im Dezember 2021 (25.100 POS-Terminals) sowie im Januar und Februar 2022 (22.200 bzw. 25.400 POS-Terminals) zu beobachten. Diese plötzliche Explosion des Interesses an der Installation von POS-Terminals war ein beispielloses Phänomen in der bisherigen Geschichte des Programms - in früheren Zeiträumen zeichnete sich die Jahreswende nicht durch eine

[829] Ebd.

positive Dynamik im Vergleich zu den vorangehenden oder folgenden Monaten aus. In der letzten Woche vor Weihnachten unterzeichnete die Stiftung Verträge für knapp 4.000 Terminals, was die übliche Anzahl für einen ganzen Monat darstellte. Im Dezember 2021 wurden dreimal so viele Verträge unterzeichnet wie im Dezember 2020.[830] Grund für den sprunghaften Anstieg des Interesses von Unternehmen an der Aktivierung eines POS-Terminals war die Verpflichtung von Unternehmern, ihren Kunden die Möglichkeit bargeldloser Zahlungen zu bieten. Gleichzeitig wurde ein Rückgang des Verhältnisses von POS-Terminals pro neuem Programmteilnehmer beobachtet - von 1,5 auf 1,2 im Dezember 2021. Dies ist darauf zurückzuführen, dass viele der neuen Unternehmer sich für nur ein POS-Terminal entschieden, um die gesetzlich vorgeschriebenen Mindestanforderungen zu erfüllen[831].

Das sich dynamisch ausbreitende Akzeptanznetz für bargeldlose Zahlungen und die von den öffentlichen Stellen und der Stiftung durchgeführten Informationskampagnen führten dazu, dass der Anteil der bargeldlosen Zahlungen am Gesamtumsatz der Geschäfte und Dienstleister stetig stieg[832]. In den fünf Jahren der Tätigkeit der Stiftung sank der Anteil der Barzahlungen um ein Drittel - von 57% im Jahr 2018 auf 35% im Jahr 2023. In einem Zeithorizont von fünf Jahren kann man daher von einer Umkehr in der Struktur der Nutzung von Zahlungsmitteln im Einzelhandel sprechen. Das beliebteste bargeldlose Zahlungsmittel blieb die Debitkarte, die im Jahr 2022 von rund 72% der erwachsenen Polen genutzt wurde. Parallel dazu war eine rasche Verbreitung mobiler Lösungen wie BLIK zu verzeichnen. Im Jahr 2022 wurde ein sprunghafter Anstieg ihrer Nutzung von 15% auf bis zu 43% beobachtet. Dies gilt auch für Apps im Zusammenhang mit öffentlichen Verkehrsmitteln (von 8% auf 24%) und Apps für die Bestellung von Lebensmitteln (von 8% auf 19%).

Wichtig ist, dass der schrittweise Rückgang des Anteils der Barzahlungen nicht zu einem Anstieg der Kartenzahlungen geführt hat. Im Gegenteil: Ihr Anteil an den Gesamtabrechnungen blieb zwischen 2018 und 2023 mit rund 40% praktisch unverändert. In den Jahren 2019 bis 2023 hingegen verachtfacht sich der Marktanteil mobiler Apps von rund 2% der Transaktionen im Jahr 2018 auf bis zu 16% im Jahr 2023. So wie das Pandemiejahr 2020 als „bargeldloser Moment" galt, wurde das Jahr 2023 von der Zahlungsverkehrsbranche als das „Jahr der mobilen Zahlungen" bezeichnet[833].

Eine Grenze für die Ausbreitung des Akzeptanznetzes für bargeldlose Zahlungen stellt das für die polnische Gesellschaft charakteristische Niveau des Banknutzung dar. Dies liegt daran, dass bargeldlose Zahlungsinstrumente an ein Bankkonto gebunden

[830] Cashless.pl, Polska Bezgotówkowa zmienia zasady finansowania terminali. To efekt rekordowego zainteresowania nowymi POS-ami, https://www.cashless.pl/11301-polska-bezgotowkowa-zasady-programu-marzec-2022-r [Zugriff am 11.5.2024].

[831] Polska Bezgotówkowa, Mapa Polski Bezgotówkowej – IV. kwartał 2021 r. https://api.polskabezgotowkowa.pl/uploads/Mapa_Polski_bezgotowkowej_2021_Q4_Snapshot_739294bafd.pdf [Zugrif am 11.05.2024].

[832] Bank.pl, Zwyczaje płatnicze Polaków 2018–2022: po bezgotówkowej stronie, https://bank.pl/bankowosc-i-finanse-fundacja-polska-bezgotowkowa-zwyczaje-platnicze-polakow-2018-2022-po-bezgotowkowej-stronie/ [Zugriff am 11.05.2024].

[833] Polska Bezgotówkowa, Zwyczaje płatnicze a rozwój sieci akceptacji kart Polsce: badanie konsumenckie 2023, https://api.polskabezgotowkowa.pl/uploads/Zwyczaje_platnicze_a_rozwoj_sieci_akceptacji_kart_w_Polsce_Polasik_Research_2023_20240610_8e472e288d.pdf [Zugriff am 11.05.2024].

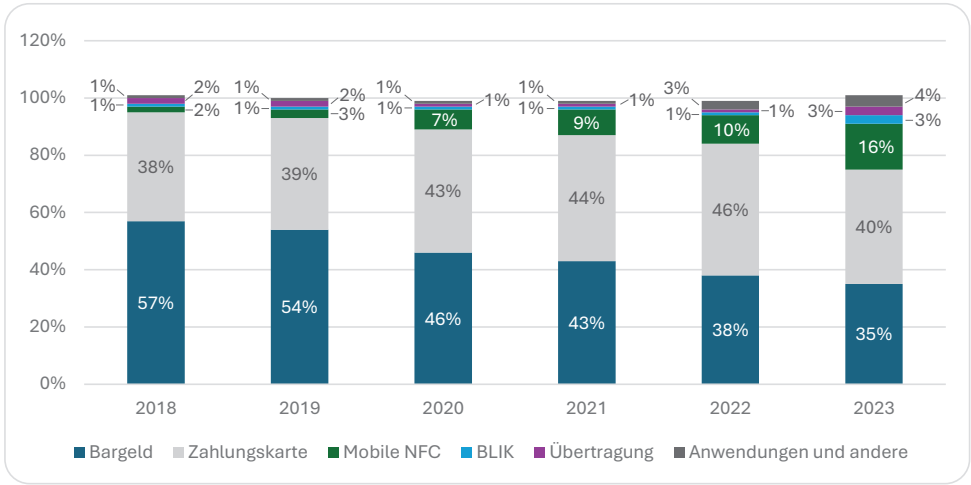


Abbildung 73: Anteil der Zahlungsarten an der Zahl der Transaktionen im Einzelhandel [% der Transaktionen]

Quelle: Bargeldloses Polen (2023)[834].

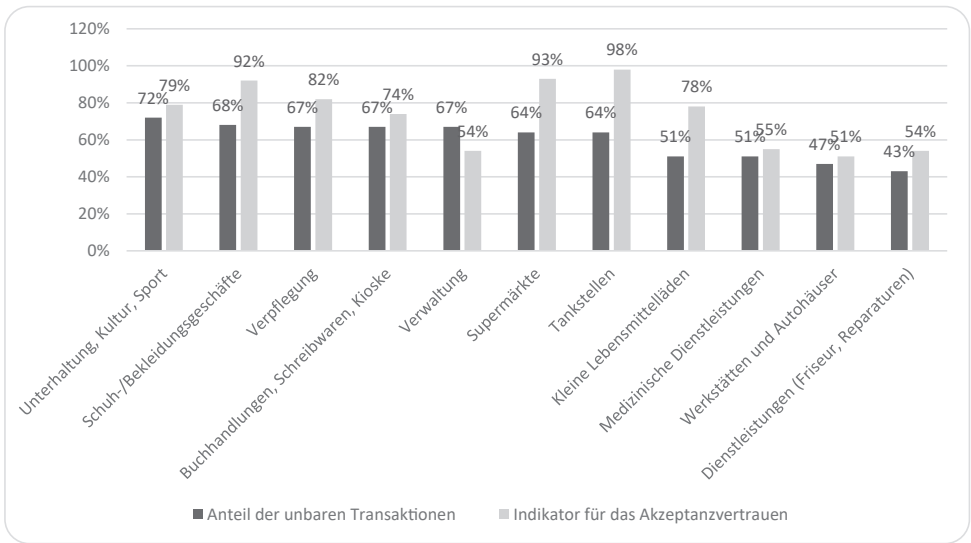


Abbildung 74: Anteil bargeldloser Zahlungen vs. Vertrauensrate bei der Zahlungsakzeptanz [%]

Quelle: Eigene Zusammenstellung auf der Grundlage von Bargeldloses Polen (2022)[835].

[834] Ebd.

[835] Polska Bezgotówkowa, Zwyczaje płatnicze a rozwój sieci akceptacji kart Polsce: badanie konsumenckie 2022, https://polasik-research.com/sites/default/files/pliki/zwyczaje_platnicze_polakow_2022_polasik_research_v20230802_07e6ddbe3c.pdf?413 [Zugriff am 11.05.2024].

sind. Der Anteil der Personen mit einem Bankkonto hat sich in Polen zwischen 2018 und 2022 nicht wesentlich verändert. Während des genannten Zeitraums besaßen etwa 15% der polnischen Bevölkerung kein Bankkonto, wobei der größte Anteil auf ältere und weniger gebildete Menschen entfiel.

3.6. Vereinfachung der Mehrwertsteuerabrechnung

[Fehler von Steuerpflichtigen als eine Ursache der Mehrwertsteuerlücke] Eine der Ursachen für die Mehrwertsteuerlücke sind neben der Steuerkriminalität und der Schattenwirtschaft auch Fehler der Steuerpflichtigen bei der Abrechnung. Eine fehlerhafte Erfüllung der Pflichten des Steuerpflichtigen, einschließlich einer falschen Bestimmung des Steuergegenstandes, der Bemessungsgrundlage oder des Steuersatzes, kann selbst dann auftreten, wenn das Hauptziel des Steuerpflichtigen darin besteht, die ihm vom Gesetz auferlegten Anforderungen zu erfüllen. Grund hierfür können die Komplexität der Steuervorschriften, die Schwierigkeiten ihrer Anwendung auf komplizierte Sachverhalte und die Unterschiede ihrer amtlichen oder gerichtlichen Auslegung sein. Die Auslegung des geltenden Rechts wird zudem durch die Besonderheiten der Mehrwertsteuer erschwert, insbesondere durch ihre Harmonisierung und die sich daraus ergebende Notwendigkeit, die nationalen Vorschriften an die auf der Ebene der Europäischen Union geschaffenen Regelungen anzupassen. Dies bringt die Gefahr einer ungenauen Umsetzung und einer abweichenden Anwendung der Vorschriften durch die Steuerpflichtigen, für die es vorteilhafter sein kann, sich direkt auf die Bestimmungen der Richtlinie zu beziehen, die, wenn sie nicht vollständig umgesetzt wird, als allgemein verbindlicher Rechtsakt direkt angewendet werden kann[836].

[Abrechnungsfehler von Steuerpflichtigen: Konsequenzen] Fehler bei der Abrechnung der Mehrwertsteuer stellen nicht nur für die Finanzverwaltung eine große Herausforderung dar. Sie sind auch ein wichtiger Bereich des steuerlichen Risikomanagements für Unternehmen. Im Falle einer fehlerhaften Abrechnung müssen diese nicht nur die Steuerrückstände mit Zinsen decken, sondern auch eine Reihe von Steuersanktionen und eine mögliche strafrechtliche oder steuerrechtliche Haftung in Betracht ziehen. Konsequenz der aufgezeigten Risiken ist eine wachsende Professionalisierung der Steuerabrechnungen und die intensive Nutzung von Instrumenten, die es den Steuerpflichtigen ermöglichen, sich die Richtigkeit ihrer Abrechnungen amtlich bestätigen zu lassen.

[Outsourcing von Steuerabrechnungen] Die Komplexität der Steuervorschriften zwingt Unternehmen dazu, externe Spezialisten einzusetzen. Laut einer Studie der Europäischen Kommission aus dem Jahr 2018 haben nur 20% der Unternehmen in Polen ihre Steuererklärungen völlig unabhängig, d. h. ohne Auslagerung (eines Teils) der Steuererklärungen, erstellt[837]. Dieser Wert liegt in der Nähe des Durchschnitts

[836] Siehe u. a. *Trubalski*, Prawne aspekty; *Głębocki*, SE 3/1999, S. 67.

[837] European Commission, Study on Tax Compliance Costs for SMEs, Final Report, Bruksela 2018; https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/0ed32649-fe8e-11e8-a96d-01aa75ed71a1/language-en]; EK, Tax compliance costs for SMEs – An update and a complement – Final report, Publi-

der 20 damals untersuchten EU-Länder[838]. Gleichzeitig unterscheidet sich Polen deutlich von den Spitzenreitern der Liste, z. B. Estland, wo mehr als 60% der Steuerpflichtigen die Abrechnung vollständig selbst vornehmen. Die Steuerabrechnung stellt für kleine Unternehmen eine größere Belastung dar. In absoluten Zahlen steigen die Kosten für die Befolgung der Steuervorschriften zwar mit der Unternehmensgröße, aber der Anteil der Kosten für die Befolgung der Steuervorschriften am Unternehmensumsatz ist bei kleineren Unternehmen relativ höher. Daten aus dem Jahr 2022 zufolge belaufen sich die Kosten für die *Einhaltung von Steuervorschriften* bei Kleinstunternehmen in der Europäischen Union auf durchschnittlich 1,9% ihres Umsatzes (2018 waren es 2,6%), wobei die Kosten für die Einhaltung indirekter Steuern - hauptsächlich der Mehrwertsteuer - nur 0,35% ihres Umsatzes ausmachen[839]. Polen verzeichnete den höchsten Wert der Kosten für die Einhaltung von Steuervorschriften für Kleinstunternehmen. Dem Bericht 2018 zufolge machten diese fast 4% ihres Umsatzes aus (nach den Daten des Berichts aus 2022 für 2021 zufolge knapp über 3%), d. h. fast das Doppelte des europäischen Durchschnitts. Bei den indirekten Steuern sind es dagegen nur etwas mehr als 0,4% des Umsatzes. Dem Bericht aus dem Jahre 2022 zufolge belaufen sich die gewichteten jährlichen Durchschnittskosten für die Einhaltung der MwSt.-Vorschriften in der EU auf 2.853 EUR und in Polen auf etwas mehr als 3.000 EUR. In der Zusammenfassung des Berichts aus dem Jahre 2022 weist die Europäische Kommission darauf hin, dass im Vergleich zu den Daten aus dem Bericht 2018 die Befolgung der Mehrwertsteuer in Österreich, der Tschechischen Republik, Finnland, Deutschland und Polen weniger aufwändig geworden ist[840].

[Individuelle und allgemeine Steuerauslegungen] Ein von polnischen Unternehmern häufig genutztes Instrument zur Bewältigung von Steuerrisiken sind die sog. individuellen Auslegungen steuerrechtlicher Vorschriften (Steuerauslegungen, Art. 14b f. AO-PL)[841]. Steuerauslegungen sind keine Rechtsquelle, d. h. sie schaffen keine neuen Normen und sind weder für den Steuerpflichtigen noch für die Behörde verbindlich. Sie stellen lediglich deren rechtliche Interpretation dar. Befolgt der Steuerpflichtige jedoch die in der Auslegung angegebene Interpretierung einer Vorschrift, so schützt ihn dies vor negativen Folgen seines Handelns (Art. 14k AO-PL). Voraussetzung ist das tatsächliche Vorliegen des im Antrag beschriebenen Sachverhaltes. Die individuellen Auslegungen des Steuerrechts werden nach ihrer Anonymisierung im Internet auf der Website der Nationalen Steuerinformation (pol. *Krajowa Informacja Skarbowa,* KIS) veröffentlicht[842]. Die Datenbank mit den individuellen Auslegungen, die laufend aktualisiert wird, dient den Steuerpflichtigen als offizieller Kommentar zu den Steuergesetzen und ver-

cations Office of the European Union, 2022, https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/70a486a9-b61d-11ec-b6f4-01aa75ed71a1 [Zugriff am 30.7.2024].

[838] Nach den Daten des Berichts aus dem Jahre 2022 für alle EU-Länder und das Vereinigte Königreich hatten 74% der Kleinstunternehmen ihre Steuerabrechnungen vollständig oder teilweise ausgelagert; EK, Tax compliance costs…, Publications Office of the European Union, 2022.

[839] Bei den kleinen Unternehmen lag die Quote bei 0,8% und bei den mittleren Unternehmen bei 0,3%.

[840] EK, Tax compliance costs...op.cit..., Amt für Veröffentlichungen der Europäischen Union, 2022.

[841] Für eine umfassende Erörterung der Ursprünge und der Bedeutung der genannten Institution siehe u. a. H. Filipczyk, Indywidualne interpretacje prawa podatkowego - prawo i praktyka, Oficyna Prawa Polskiego 2011.

[842] https://eureka.mf.gov.pl/ [Zugriff am 11.5.2024].

einfacht die Information über die aktuelle Auslegung der geltenden Vorschriften durch die polnische Finanzverwaltung. Es ist Aufgabe des Finanzministers, für eine einheitliche Anwendung der Vorschriften durch die Steuerbehörden zu sorgen, was vom Direktor der KIS durch Ausgabe der individuellen Auslegungen unterstützt wird. Allgemeine Auslegungen des Steuerrechts durch den Minister (Art. 14a § 1 AO-PL) dienen dagegen dazu, festgestellte Unstimmigkeiten bei der amtlichen Auslegung einer Vorschrift zu beseitigen. Sie sind allgemeiner und abstrakter Natur und enthalten 1) eine Beschreibung des Sachverhalts, in dessen Zusammenhang die Auslegung steuerrechtlicher Vorschriften erfolgt, 2) eine Erläuterung des Anwendungsbereichs und der Art und Weise der Anwendung der Vorschriften und 3) eine rechtliche Begründung.

[Anträge auf individuelle Mehrwertsteuerauslegungen] Aufgrund der geringen Kosten und der hohen Schutzwirkung von individuellen Steuerauslegungen sind diese ein von polnischen Steuerpflichtigen häufig genutztes Instrument zur Vermeidung von Steuerrisiken. In den letzten 10 Jahren, d. h. zwischen 2014 und 2023, wurden mehr als 310.500 Anträge auf ihren Erlass eingereicht. Die jährliche Zahl der Anträge schwankte zwischen 37.135 im Jahr 2014 und 25.425 im Jahr 2020. Die Komplexität der Mehrwertsteuervorschriften zeigt sich darin, dass ihre Interpretation von den Steuerpflichtigen besonders häufig beantragt wird. Der Anteil der mehrwertsteuerbezogenen Anfragen schwankte im angegebenen Zeitraum zwischen 55% (2018) und 36% (2022). Die Mehrwertsteuer ist außerdem häufig Gegenstand allgemeiner Auslegungen. Von den 158 allgemeinen Auslegungen betrafen 49, also 31%, die Mehrwertsteuer.

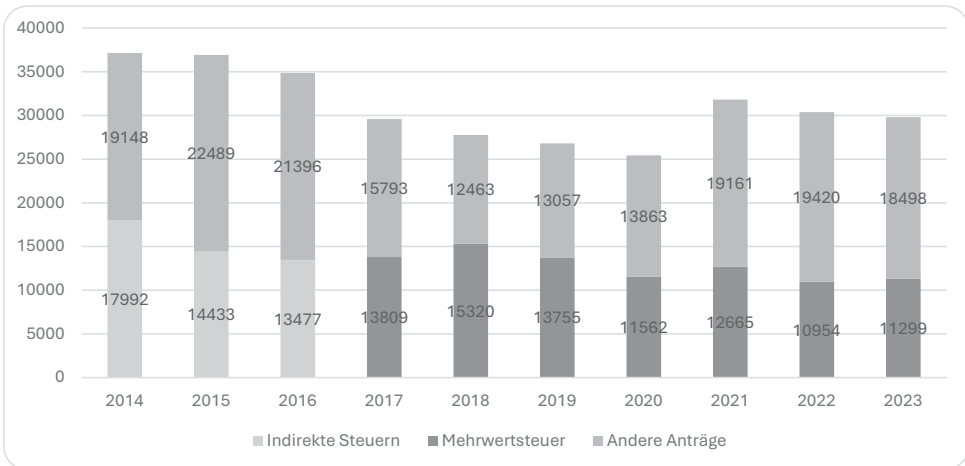


Abbildung 75: Anträge auf individuelle Steuerauslegungen

Quelle: eigene Zusammenstellung auf der Grundlage von Daten der polnischen Finanzverwaltung und der NIS (2015-2023)[843].

[843] KIS, Informacja o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w 2023 roku, Bielsko-Biała 2024; KIS, Informacja o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w 2022 roku, Bielsko-Biała 2023; KIS, Informacja o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w 2021 roku, Bielsko-Biała 2022; KIS, Informacja o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w 2020 roku, Bielsko-Biała 2021; KIS, Informacja o działalności Krajowej In-

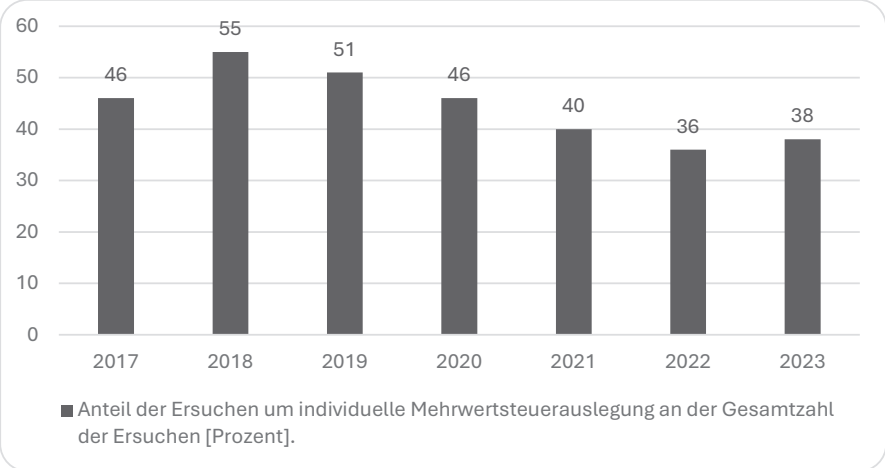


Abbildung 76: Anteil der Anträge auf Mehrwertsteuerauslegung an der Gesamtzahl der Anträge auf individuelle Steuerauslegungen [%]

Quelle: eigene Zusammenstellung auf Basis von NIS-Daten (2018-2023)[844].

[Hilfe bei der Rechtsauslegung] Zwischen 2016 und 2022 verfolgte das Finanzministerium eine konsequente Politik, die darauf abzielte, die Mehrwertsteuerlücke zu verringern, indem die Anzahl der Fehler, die Steuerpflichtigen bei ihren Abrechnungen machen, reduziert wurde. Dieses Ziel sollte durch folgende Maßnahmen erreicht werden: (1) Erleichterung des Zugangs der Steuerpflichtigen zu Informationen über die Auslegung der Vorschriften; (2) Erweiterung der Möglichkeiten der Steuerpflichtigen, von der Verwaltung verbindliche Auskünfte zu wichtigen Fragen der Mehrwertsteuerabrechnung zu erhalten; und (3) Erleichterung der Anwendung der bestehenden Mehrwertsteuervorschriften durch ihre systematische, schrittweise Vereinfachung. Um die genannten Ziele zu erreichen: 1) wurde die Institution des steuerlichen Anwendungserlasses geschaffen, deren Anwendung den Steuerzahler im Umgang mit der Verwaltung analog zu individuellen Auslegungen schützt; 2) wurde eine neue Art der amtlichen Auslegung von Steuervorschriften unter der Bezeichnung „Verbindliche Steuersatzinformation“ eingeführt, die es dem Steuerpflichtigen ermöglicht, im Umgang mit den Steuerbehörden eine schützende Auskunft über die Richtigkeit der ange-

formacji Skarbowej w 2019 roku, Bielsko-Biała 2020; KIS, Informacja o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w 2018 roku, Bielsko-Biała 2019; KIS, Informacja o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w 2017 roku, Bielsko-Biała 2018; Administracja Podatkowa, Informacja z działalności Biur Krajowej Informacji Podatkowej za 2016 rok, Leszno 2017; Administracja Podatkowa, Informacja z działalności Biur Krajowej Informacji Podatkowej za 2015 rok, Leszno 2016; Administracja Podatkowa, Informacja z działalności Biur Krajowej Informacji Podatkowej za 2014 rok, Leszno 2015.

[844] KIS, Informacja o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w 2023 roku, Bielsko-Biała 2024; KIS, Informacja o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w 2022 roku, Bielsko-Biała 2023; KIS, Informacja o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w 2021 roku, Bielsko-Biała 2022; KIS, Informacja o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w 2020 roku, Bielsko-Biała 2021; KIS, Informacja o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w 2019 roku, Bielsko-Biała 2020; KIS, Informacja o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w 2018 roku, Bielsko-Biała 2019; KIS, Informacja o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w 2017 roku, Bielsko-Biała 2018.

wandten Mehrwertsteuersätze zu erhalten; 3) wurde die Matrix der Mehrwertsteuersätze vereinfacht, indem die Anzahl der Positionen in den Anhängen zum UStG-PL um die Hälfte reduziert wurde; und 4) wurde ein Prozess der ständigen, fortlaufenden Prüfung der Mehrwertsteuervorschriften eingeleitet, der zur zyklischen Veröffentlichung von Vereinfachungsgesetze führt.

3.6.1. Steuerlicher Anwendungserlass

Zu den Instrumenten, die polnische Steuerpflichtige zum Management des Steuerrisikos einsetzen, gehören u. a. 1) die Analyse von Bildungsmaterialien auf den Websites des Finanzministeriums und der polnischen Finanzverwaltung; 2) die Prüfung der neuesten individuellen Auslegungen aus der KIS-Datenbank und - falls eine Bestätigung der richtigen Auslegung von Vorschriften mit Schutzwirkung für den Steuerzahler erforderlich ist - 3) die Beantragung einer individuellen Auslegung durch den Steuerpflichtigen. Der angegebene Katalog von Wissensquellen über die amtliche Auslegung von Steuervorschriften hatte jahrelang eine Reihe von Nachteilen. Dazu gehörte die Tatsache, dass die Finanzverwaltung nicht an den Inhalt der vom Finanzministerium oder KIS veröffentlichten Materialien gebunden war. Wenn sich ein Steuerzahler auf die angegebenen Quellen zum Wissen über die Steuervorschriften verlässt, schützt ihn das nicht vor den negativen Folgen der Gesetzesauslegung, sollte sich diese als fehlerhaft erweisen. Individuelle Auslegungen, die nach ihrer Anonymisierung in der KIS-Datenbank veröffentlicht werden, haben nur eine Schutzwirkung für den Steuerpflichtigen, der sie beantragt hat. Ihre Schutzwirkung wird zusätzlich durch die Notwendigkeit begrenzt, die tatsächlichen Umstände des Falles mit der Beschreibung im Antrag genau abzugleichen. Die in die KIS-Datenbank eingestellten individuellen Auslegungen bieten dem Steuerpflichtigen daher nur eine begrenzte Kenntnis über die Art und Weise, wie die Verwaltung die Vorschriften auslegt. Eine besondere Situation entsteht, wenn neue Vorschriften in Kraft treten. Aufgrund des Fehlens individueller Steuerauslegungen in der KIS-Datenbank ist deren Interpretation für den Unternehmer mit zusätzlichen Risiken verbunden.

Der Weg, solche Risiken zu vermeiden, besteht darin, im Falle von Bestimmungen mit steuerlichem Optionscharakter monatelang oder sogar jahrelang von ihrer Anwendung abzusehen, bis sich die Linie ihrer Auslegung durch die Verwaltung herauskristallisiert hat. Dieser Prozess kann viel Zeit in Anspruch nehmen, da er von der Intensität der Ausgabe von individuellen Auslegungen innerhalb des angegebenen Geltungsbereichs abhängt, die in der ersten Zeit der Anwendung der neuen Vorschriften angesichts der vorsichtigen Herangehensweise der Steuerpflichtigen an die neuen Rechtsvorschriften nicht sehr zahlreich sein können. Die Auslegungen selbst können sich wiederum widersprechen, so dass keine einheitliche Auslegungslinie der neuen Bestimmungen entsteht. Im Falle von Unterschieden in der Auslegung ist eine allgemeine Auslegung durch den Finanzminister erforderlich. Solange diese nicht veröffentlicht ist, stellt die Verwendung solcher Vorschriften, die Gegenstand abweichender Auslegungen durch die Verwaltung sind, ein erhebliches Risiko für die Steuerpflichtigen dar. Es lässt sich sagen, dass die Auslegung von Steuervorschriften in Polen in der Regel „von unten nach oben“ (eng. *bottom up*) erfolgt. Die Rolle des Finanzministers kann als

„korrigierend" bezeichnet werden. Der Finanzminister gibt die Richtung der zukünftigen Auslegung der eingeführten Vorschriften nicht *ex ante* vor, sondern beschränkt sich darauf, die *Ratio Legis* der umgesetzten Lösungen in der Begründung zum Entwurf der vorgeschlagenen Vorschriften anzugeben. Er greift nur dann ein, wenn Unterschiede bei der Auslegung durch die Behörden feststellt werden. Das angegebene System der Auslegung der steuerrechtlichen Vorschriften stellte für die Steuerpflichtigen in Zeiten erhöhter gesetzgeberischer Aktivität des Finanzministeriums ein besonderes Risiko dar, d. h. wenn zahlreiche Vorschriften fast gleichzeitig in Kraft traten. Es betrifft sowohl die Vorschriften, die den Charakter einer steuerlichen Option haben, als auch obligatorische Lösungen, die darauf abzielen, die Mehrwertsteuerlücke zu beschränken und die Tätigkeit von Steuersündern zu begrenzen. Beispiele für solche Maßnahmen sind die Bestimmungen über das Split Payment, die Weiße Liste der Mehrwertsteuerpflichtigen oder das STIR. Die korrekte Anwendung von solchen Regelungen wird vom Finanzministerium als notwendig betrachtet, um deren Ziele so schnell wie möglich zu erreichen, d. h. die zentralen Herausforderungen der Steuerpolitik anzugehen. Um den Steuerpflichtigen die Anwendung des Gesetzes zu erleichtern und gleichzeitig eine maximale Effektivität der eingeführten Maßnehmen zu gewährleisten, wurde eine neue Institution des sogenannten steuerlichen Anwendungserlasses in die polnische Rechtsordnung eingeführt. Dieser ermöglicht es dem Finanzminister, die Auslegung der Steuergesetzgebung durch die Verwaltungsbehörden zu „zentralisieren", mit der Befugnis, die Steuerpflichtigen zusätzlich zu schützen. Wichtig ist, dass dies *ex ante* geschehen kann, d. h. parallel zur Einführung neuer Rechtsvorschriften.

[Deutschland als Vorbild] Vorbild für die in Polen eingeführte Institution war die in Deutschland geltende Regelung der Steuerrichtlinie. Dabei handelt es sich um Auslegungshinweise des Bundesministeriums der Finanzen, die für die Finanzbehörden bei der Rechtsanwendung verbindlich sind. Sie sollen eine einheitliche Anwendung der in ihnen beschriebenen Vorschriften sicherstellen. Der Steuerpflichtige kann bei der Verwaltung beantragen, dass diese Richtlinien zu seinen Gunsten angewendet werden. Die Steuerrichtlinien betreffen insbesondere die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Lohnsteuer und die Grundsteuer. Aufgrund des föderalen Systems Deutschlands, das die Zuständigkeit für die Steuerverwaltung auf die Länder überträgt, haben diese ein Mitspracherecht bei der Gestaltung des Inhalts der Richtlinien[845]. Die Richtlinien werden nämlich von der Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates erlassen (Art. 108 Abs. 7 GG) [846]. Ausnahmen sind die Umsatzsteuer- und die Steuerverfahrensrichtlinien. Sie unterscheiden sich zwar nicht in ihren Geltungsgrundsätzen, werden aber in einem gesonderten, vereinfachten Verfahren erstellt und firmieren unter dem Namen eines Anwendungserlasses[847]. Aufgrund des föderalen Charakters

[845] Einkommensteuer-Richtlinien (EStR), Erbschaftsteuer-Richtlinien (ErbStR), Gewerbesteuer-Richtlinien (GewStR), Körperschaftsteuer-Richtlinien (KStR), Lohnsteuer-Richtlinien (LStR), Grundsteuer-Richtlinien (GrStR).

[846] Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23. Mai 1949. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, die zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 19. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2478) geändert worden ist.

[847] Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE); Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO).

ihres Gegenstandes werden sie vom Bundesministerium der Finanzen unabhängig und werden ohne Beteiligung der Bundesregierung und des Bundesrates erlassen[848].

[Polnische Regelung des steuerlichen Anwendungserlasses] Am 1. Januar 2017 wurde in der polnischen Rechtsordnung die Institution des steuerlichen Anwendungserlasses eingeführt[849]. Dabei handelt es sich um allgemeine Erläuterung zu steuerrechtlichen Bestimmungen, die vom Finanzminister von Amts wegen herausgegeben werden, um eine einheitliche Rechtsanwendung durch die Finanzverwaltung zu gewährleisten (Art. 14a § 1 AO-PL). Die Anwendungserlässe sollen die praktischen Aspekte im Zusammenhang mit der Anwendung des Gesetzes erläutern. Bei der Erstellung eines Anwendungserlasses ist der Minister verpflichtet, die nationale und europäische Rechtsprechung zu berücksichtigen. Die Erlässe selbst haben die Form eines praktischen Leitfadens, in dem nicht nur die Grundsätze der Auslegung der neuen Bestimmungen beschrieben, sondern auch praktische Beispiele für deren Anwendung gegeben werden[850]. Die Befolgung des Anwendungserlasses kann dem Steuerpflichtigen nicht schaden (Art. 14m und 14n § 4 Abs. 1 AO-PL). Die Einhaltung einer Erklärung, die sich geändert hat oder die bei der Abrechnung nicht berücksichtigt wurde, darf für den Steuerpflichtigen zudem keine negativen Folgen haben. Zwischen 2017 und 2024 hat der Finanzminister insgesamt 45 Erlässe veröffentlicht[851], von denen sich 14 (ca. 31%) auf die Mehrwertsteuer bezogen. Bezeichnenderweise waren die einzigen Erlässe des Finanzministers in den Jahren 2017 und 2018 solche, die die Mehrwertsteuer betrafen und dazu beitrugen, dass die Steuerpflichtigen die damals eingeführten Maßnahmen zur Reduzierung der Mehrwertsteuerlücke sicher anwenden konnten. Sie betrafen insbesondere die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft im Bausektor[852], die STIR-Regelung[853], das Split Payment[854] und die „weiße Liste" der Mehrwertsteuerpflichtigen[855]. Gegenstand eines Mehrwertsteuer-Anwendungserlasses waren später zudem das Mehrwertsteuer-Digitalpaket[856] und die Regelungen des ersten SLIM VAT Pakets[857].

---

[848] *Tipke/Lang,* Steuerrecht, S. 232.

[849] Ustawa z dnia 16 grudnia 2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców (Dz. U. poz. 2255 z późn. zm.).

[850] Siehe u. a. Ministerstwo Finansów, Pakiet VAT e-commerce – objaśnienia podatkowe, https://www.gov.pl/web/finanse/pakiet-vat-e-commerce--objasnienia-podatkowe [Zugriff am 11.5.2024].

[851] Rechtliche und steuerliche Anwendungserlässe. Die rechtlichen Erlässe sind in Art. 33 des Unternehmensgesetzes geregelt.

[852] Objaśnienia podatkowe z 3 lipca 2017 r. ws. odwróconego obciążenia podatkiem VAT transakcji dotyczących świadczenia usług budowlanych.

[853] Objaśnienia podatkowe z dnia 6 kwietnia 2018 r. ws. stosowania przepisów wprowadzonych ustawą z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych.

[854] Objaśnienia podatkowe z 23 grudnia 2019 r. w sprawie Mechanizmu Podzielonej Płatności.

[855] Objaśnienia podatkowe z dnia 20 grudnia 2019 r. wykaz podatników VAT.

[856] Objaśnienia podatkowe z dnia 1 września 2021 r. w zakresie tzw. pakietu VAT e-commerce wprowadzonego ustawą z dnia 20 maja 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1163).

[857] Objaśnienia podatkowe z 23 kwietnia 2021 r. w zakresie pakietu rozwiązań „Slim VAT" oraz wybranych rozwiązań doprecyzowujących niektóre konstrukcje VAT wprowadzonych ustawą z 27 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2419).

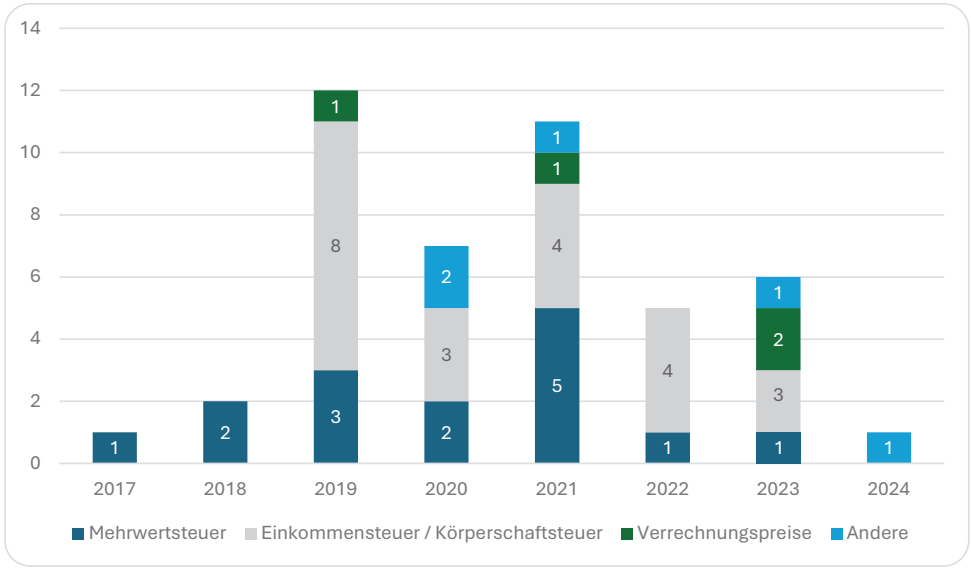


Abbildung 77: Rechtliche und steuerliche Anwendungserlässe des Finanzministers

Quelle: eigene Studie.

Es ist zu einer guten Praxis des Finanzministers geworden, der Veröffentlichung eines Anwendungserlasses Konsultationen über dessen Inhalt vorausgehen zu lassen[858]. Die Ausarbeitung des Inhalts zusammen mit den Nutznießern – den Unternehmern und ihren Verbänden, Vertretern der Steuerrechtswissenschaft und der beruflichen Selbstverwaltungen der Juristen, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater – ermöglicht es, das Material um zusätzliche Themen zu erweitern, die in der Praxis Auslegungszweifel aufwerfen könnten. Dadurch wird das veröffentlichte Material besser an die Bedürfnisse des Marktes angepasst. Es befasst sich mit einer Reihe von Zweifeln, bei denen es Monate oder Jahre dauern könnte, eine stabile Rechtsprechungslinie zu entwickeln. Als Beispiel für eine effektive Zusammenarbeit zwischen dem Finanzministerium und den Marktakteuren kann man die Ausarbeitung eines Anwendungserlasses über die Vorschriften für die umsatzsteuerliche Organschaft (pol. *Grupy VAT*) anführen. Als Ergebnis des Dialogs wurde der ursprüngliche, ministerielle Entwurf des Erlasses um mehr als die Hälfte erweitert. Das vom Finanzminister veröffentlichte Dokument umfasst 63 Seiten (gegenüber den vorgeschlagenen 43) und sogar 43 praktische Beispiele (gegenüber den vorgeschlagenen 24). Der thematische Umfang des Erlasses über die umsatzsteuerliche Organschaft wurde infolge der Konsultationen erweitert, u. a. um die von den Steuerpflichtigen vorgebrachten Fragen einzubeziehen[859]:

[858] Siehe u.a. Ministerstwo Finansów, Objaśnienia dotyczące SLIM VAT w konsultacjach, https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-dotyczace-slim-vat-w-konsultacjach; Ministerstwo Finansów, Konsultujemy projekt objaśnień podatkowych dotyczących grup VAT, https://www.gov.pl/web/finanse/konsultujemy-projekt-objasnien-podatkowych-dotyczacych-grup-vat [Zugriff am 11.05.2024].

[859] Ministerstwo Finansów, Objaśnienia podatkowe w zakresie grup VAT, https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-podatkowe-w-zakresie-grup-vat [Zugriff am 11.05.2024].

1) Kontinuität bei der Erfüllung von Verbindungen innerhalb der umsatzsteuerlichen Organschaft;

2) Vereinfachtes Verfahren für die Einfuhr von Waren;

3) Zweigniederlassungen ausländischer Unternehmen, einschließlich Beispiele für Transaktionen zwischen einer Zweigniederlassung eines ausländischen Unternehmens, das der umsatzsteuerlichen Organschaft beigetreten ist, und dem Hauptsitz des Unternehmens oder einer Zweigniederlassung aus einem anderen Land;

4) Abschluss des Vertrages über die Gründung der umsatzsteuerlichen Organschaft in elektronischer Form;

5) Koeffizient und Vorfaktor, wenn der ehemalige Organschaftsmitglied nur Tätigkeiten für andere Mitglieder der umsatzsteuerlichen Organschaft ausführt.

3.6.2. Verbindliche Steuersatzinformationen

[Bestimmung der korrekten Mehrwertsteuersätze bis 2019] Einer der wichtigsten Bereiche, in denen die Auslegung der polnischen Mehrwertsteuer Schwierigkeiten bereitet, ist die Frage der Anwendung des richtigen Steuersatzes auf eine bestimmte Ware oder Dienstleistung. Die Folge einer falschen Zuordnung der verkauften Waren oder erbrachten Dienstleistungen zum Steuersatz ist das Risiko der Entstehung von Steuerrückständen, Verzugszinsen sowie strafrechtlicher und steuerlicher Haftung. Die korrekte Einstufung einer Ware oder Dienstleistung wirkt sich auch auf die Verpflichtung zur Umkehrung der Steuerschuldnerschaft und auf den Mechanismus der getrennten Zahlung (Split Payment) aus. Daher benötigt der Steuerpflichtige Rechtsinstrumente, die ihm den Weg zu klaren und sicheren Informationen über der Korrektheit des angewandten Steuersatzes ebnen. Trotz des aufgezeigten Bedarfs gab es bis 2019 keine solche Institution. Die Frage der Zuordnung des richtigen Steuersatzes zu den verkauften Waren oder erbrachten Dienstleistungen konnte nicht Gegenstand einer Frage im Rahmen einer individuellen Steuerauslegung sein. Die Zuordnung zu einer relevanten statistischen Kategorie von Waren und Dienstleistungen, die für die Bestimmung des Mehrwertsteuersatzes entscheidend ist, wurde von statistischen Einrichtungen (Statistisches Hauptamt, pol. *Główny Urząd Statystyczny*, GUS) vorgenommen, d. h. von Einheiten, die keine Steuerbehörden sind. Die von ihnen vorgenommene statistische Einstufung war für die Steuerbehörden nicht bindend und verschaffte dem Steuerpflichtigen nicht den Schutz nach Art. 14k-14m AO-PL. In Ermangelung eines anderen Rechtsinstruments berief sich der Steuerpflichtige bei Streitigkeiten mit den Steuerbehörden oder bei der Beantragung individueller Auslegungen auf statistische Klassifizierungen. Diese wiesen jedoch darauf hin, dass die Steuerbehörden nicht an die Stellungnahmen des GUS gebunden seien. Im Gegenzug wiesen die Steuerbehörden unter Bezugnahme auf die Anträge der Steuerpflichtigen in Einzelfällen darauf hin, dass sie nicht für die Entscheidung über die statistische Klassifizierung einer bestimmten Ware oder Dienstleistung zuständig seien. Darüber hinaus waren die erteilten Klassifizierungen Änderungen unterworfen, was dazu führte, dass Unternehmen, die sich an diese Klassifizierungen hielten, Mehrwertsteuerrückstände aufwiesen, Verzugszinsen zahlen mussten oder Sanktionen auf der Grundlage der Bestimmungen des Steuer-

strafgesetzbuches unterlagen[860]. Die dringende Notwendigkeit, die Matrix der Mehrwertsteuersätze zu vereinfachen und zu rationalisieren sowie den Unternehmern ein Instrument an die Hand zu geben, das es ihnen ermöglicht, eine amtliche Bestätigung der Richtigkeit des angewandten Mehrwertsteuersatzes zu erhalten, wurde auch von den Unternehmerverbänden hervorgehoben, die in dieser Hinsicht dringende gesetzgeberische Maßnahmen forderten[861].

[Rechtsinstitution der verbindlichen Steuersatzinformation] Um den Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu geben, eine amtliche Auskunft über die Angemessenheit der angewandten Mehrwertsteuersätze zu erhalten, wurde am 9. August 2019 eine neue Institution in die polnische Rechtsordnung eingeführt: Die verbindliche Steuersatzinformation (pol. *Wiążąca Informacja Stawkowa*, WIS) [862]. WIS werden vom Direktor des KIS in Form eines Bescheids erlassen (Art. 42a UStG-PL). Sie enthalten:

1) Beschreibung der Ware oder Dienstleistung, die Gegenstand der WIS ist;
2) Einreihung von Waren nach einer Abteilung, Position, Unterposition oder einem Code der Kombinierten Nomenklatur (eng. *Combined Nomenclature*, CN) oder nach einer Abteilung, Gruppe, Klasse, Kategorie, Unterkategorie oder Position der Polnischen Klassifikation der Waren und Dienstleistungen (pol. *Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług,* PKWiU) oder nach einem Abschnitt, einer Abteilung, Gruppe oder Klasse der Polnischen Klassifikation der Bauwerke (pol. *Polska Klasyfikacja Obiektów Budowlanych,* PKOB)[863];
3) den für die Ware oder Dienstleistung geltenden Steuersatz.

Die WIS ist ein Instrument mit Schutzwirkung. Sie ist für die Steuerbehörden in Bezug auf das Unternehmen, für das sie ausgestellt wurde und in Bezug auf die spezifischen Waren oder Dienstleistungen, auf die sie sich bezieht, verbindlich (Art. 42c Abs. 1 UStG-PL). WIS konnten bereits ab dem 1. November 2019 beantragt werden, beziehen sich aber auf den Rechtsstand ab dem 1. Juli 2020. Bis zum 31. Dezember 2020[864] war es nicht möglich, eine WIS auszustellen, die eine andere Klassifizierung von Waren als die CN oder PKOB enthält, d. h. auf der Grundlage der PKWiU[865]. Ab Januar 2021[866] ist es möglich, WIS auch in dieser Hinsicht auszustellen[867].

---

[860] *Dmoch*, PP 10/2019, S. 28.

[861] Siehe u.a. Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, Niejednoznaczne uregulowanie stawki VAT a zasada bezpieczeństwa prawnego, Warszawa 2019, https://zpp.net.pl/wp-content/uploads/2019/06/Niejednoznacznie-uregulowane-stawki-VAT-a-zasada-bezpiecze%C5%84stwa-prawnego.pdf [Zugriff am 11.05.2024].

[862] Ustawa z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1751 z późn. zm.).

[863] Diese Klassifizierung ist erforderlich für: a) die Bestimmung des auf die Ware oder Dienstleistung anwendbaren Steuersatzes, b) die Anwendung der Bestimmungen des Gesetzes und der auf seiner Grundlage erlassenen Durchführungsbestimmungen - in dem in Art. 42b Abs. 4 UStG-PL genannten Fall. Ein Antrag auf eine WIS kann auch einen Antrag auf Einstufung von Waren oder Dienstleistungen für die Anwendung der Bestimmungen des Gesetzes und der auf seiner Grundlage erlassenen Durchführungsverordnungen enthalten, die nicht die Bestimmung des Steuersatzes betreffen.

[864] Ausgenommen sind die WIS für Buchveröffentlichungen, Noten, Karten und Presseveröffentlichungen. Diese beziehen sich auf den Rechtsstand ab dem 1. November 2019.

[865] Polnische Klassifikation der Waren und Dienstleistungen, siehe: Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz. U. poz. 1676 z późn. zm.).

[866] Ustawa z dnia 27 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw,(Dz. U. poz. 2419).

[867] Dies gilt insbesondere für die Zwecke des Split-Payment-Mechanismus, siehe Anhang 15 zum UStG-PL.

[Änderung der Regelungen zur verbindlichen Steuersatzinformation] Mit dem SLIM-VAT 3 Paket[868] wurden die Gebühren für die Ausstellung von WIS abgeschafft[869], die Vorschriften für WIS und verbindliche Verbrauchssteuerauskünfte (pol. *Wiążąca Informacja Akcyzowa*, WIA) vereinheitlicht und ihre Bearbeitung konsolidiert. Die Zuständigkeit für die Bearbeitung von WIS und WIA lag bisher bei vier Steuerbehörden: dem Direktor der Nationalen Steuerinformation (KIS), den Direktoren der Finanzverwaltungskammern in Wrocław und Warszawa sowie beim Leiter der polnischen Finanzverwaltung. Ab dem 1. Juli 2023 wurden alle Zuständigkeiten für die Bearbeitung von WIS vollständig vom Direktor der KIS übernommen.

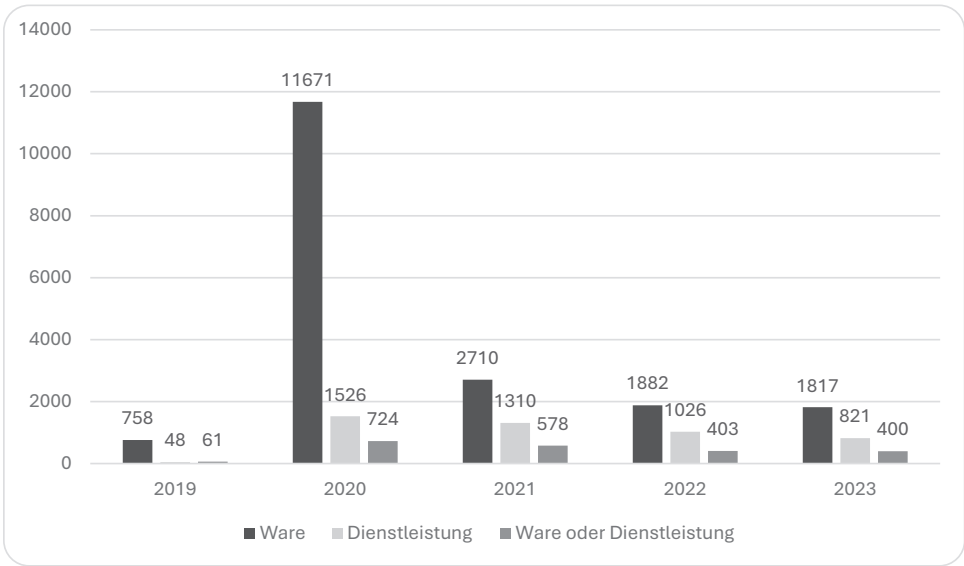


Abbildung 78: Ersuchen um verbindliche Steuersatzinformationen

Quelle: eigene Zusammenstellung auf der Grundlage von NIS-Daten (2020-2023)[870].

[Anträge auf verbindliche Steuersatzinformationen] Zwischen 2019 und 2023 haben die Steuerpflichtigen fast 26.000 WIS-Anträge gestellt, mehr als die Hälfte davon im Jahr 2020[871]. Nachdem die dringlichste Nachfrage von Unternehmensseite in

[868] Ustawa z dnia 26 maja 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1059).

[869] Zuvor betrugen sie 40 PLN (ca. 9,8 EUR), analog zu einer individuellen Steuerauslegung.

[870] KIS, Informacja o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w 2023 roku, Bielsko-Biała 2024; KIS, Informacja o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w 2022 roku, Bielsko-Biała 2023; KIS, Informacja o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w 2021 roku, Bielsko-Biała 2022; KIS, Informacja o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w 2020 roku, Bielsko-Biała 2021; KIS, Informacja o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w 2019 roku, Bielsko-Biała 2020.

[871] Aufgrund der großen Zahl der im Jahr 2020 eingereichten Anträge (13.921) wurden einige der sie betreffenden Entscheidungen erst im Jahr 2021 erlassen, so dass die Zahl der im Jahr 2021 erlassenen Entscheidungen (6.233) höher war als die Zahl der in diesem Jahr eingereichten Anträge (4598), siehe: KIS, Informacja o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w 2021 roku, Bielsko-Biała 2022; *Rogowska-Rajda*, MPCP 9/2022, S. 277 ff.

den Jahren 2019-2020 befriedigt wurde, stabilisierte sich die Zahl der WIS-Anträge und pendelte sich in den Jahren 2022 und 2023 auf über 3.000 pro Jahr ein. Die meisten WIS-Anträge beziehen sich auf die Klassifizierung von Waren. Im Jahr 2020 machten diese fast 85% der eingereichten Anträge aus, um sich in den Jahren 2021-2023 bei etwa 60% zu stabilisieren.

3.6.3. Neue Matrix der Mehrwertsteuersätze

[Grundannahmen der polnischen Steuersatzreform] Um die Zahl der Fehler bei der Steuerabrechnung zu verringern und den Unternehmern die Anwendung der geltenden Rechtsvorschriften zu erleichtern, wurde im Jahr 2020 eine umfassende Reform der Mehrwertsteuersatzmatrix durchgeführt. Die Änderungen bewirkten 1) eine radikale Vereinfachung der Matrix, d. h. eine Halbierung der Anzahl ihrer Positionen, und 2) eine Erhöhung ihrer Rationalität durch die Erweiterung des Katalogs von Gütern und Dienstleistungen des grundlegenden Bedarfs, die von ermäßigten Steuersätzen erfasst wurden. Die Reform der Matrix der Mehrwertsteuersätze beruhte auf den folgenden Annahmen[872]:

1) Einfachheit und Klarheit, die durch die Einführung eines einheitlichen Mehrwertsteuersatzes für alle Kapitel der Kombinierten Nomenklatur (CN) erreicht werden[873];

2) Politische Entscheidung zugunsten einer generellen Senkung von Mehrwertsteuersätze[874] und dazu, die daraus resultierenden Steuerausfälle teilweise durch die Anhebung der Mehrwertsteuersätze für eine kleine Anzahl von Luxuswaren und Dienstleistungen auszugleichen[875].

Das bis zum 1. Juli 2020 geltende System der Mehrwertsteuersätze, das auf der polnischen Klassifikation der Waren und Dienstleistungen von 2008 (PKWiU 2008) basierte, war ein umfangreiches und kompliziertes System. Es zeichnete sich durch eine

[872] Podatki.gov.pl, Matryca stawek VAT, https://www.podatki.gov.pl/vat/abc-vat/matryca-stawek-vat/ https://www.podatki.gov.pl/vat/abc-vat/matryca-stawek-vat/ [Zugriff am 11.5.2024].

[873] Geht man beispielsweise davon aus, dass die ermäßigten Sätze für Lebensmittel gelten, so gilt für ganze CN-Kapitel (alle Waren, die in ein bestimmtes Kapitel eingereiht werden) ein Satz von 5%: (1) 02 - Fleisch und genießbare Schlachtnebenerzeugnisse, (2) 04 - Milcherzeugnisse; Vogeleier; natürlicher Honig; genießbare Waren tierischen Ursprungs, anderweit weder genannt noch inbegriffen, (3) 07 - Gemüse und bestimmte Wurzeln und Knollen, genießbar, (4) 08 - Genießbare Früchte und Nüsse; Schalen von Zitrusfrüchten oder Melonen.

[874] Die Senkung des Mehrwertsteuersatzes betraf u.a. 1) tropische Früchte und Zitrusfrüchte, bestimmte Nüsse (z.B. Mandeln und Pistazien) - von 8% auf 5%; 2) Backwaren mit einer Haltbarkeitsdauer oder Mindesthaltbarkeit von mehr als 14 Tagen - von 8% auf 5%; 3) Konditoreiwaren, von 8% auf 5%. 1) tropische Früchte und Zitrusfrüchte, bestimmte Nüsse (z.B. Mandeln und Pistazien) - von 8% bis 5%; 2) Brot mit einer Haltbarkeitsdauer oder Mindesthaltbarkeit von mehr als 14 Tagen - von 8% bis 5%; 3) Backwaren, von 8% oder 23%, je nach Haltbarkeitsdauer oder Mindesthaltbarkeit - bis 5%; 4) Suppen, Brühen, homogenisierte Lebensmittel - von 8% bis 5%; 5) Senf und bestimmte Gewürze (z.B. Pfeffer, Muskatnuss, Thymian) - von 23% bis 5%. 5) Senf und bestimmte Gewürze (z.B. Pfeffer, Muskatnuss, Thymian) - von 23% auf 8%; 6) Produkte für Babys und Kinder, d.h. Lebensmittel für Babys und Kleinkinder, Schnuller, Windeln und Autositze - von 8% auf 5%; 7) Hygieneprodukte (Damenbinden, Tampons, Windeln) - von 8% auf 5%.

[875] Punktuelle Erhöhungen der Steuersätze betrafen 1) Hummer und Tintenfisch sowie andere Schalentiere und Kaviar - von 5% und 8% auf 23%; 2) Eis, das für Lebensmittel- und Kühlzwecke verwendet wird - von 8% auf 23%; 3) Fachzeitschriften, außer regionalen und lokalen Zeitschriften - von 5% auf 8%; 4) Brennholz - von 8% auf 23%.

große Anzahl von Positionen in Anhängen aus, die Listen von Waren mit ermäßigten Sätzen enthielten, sowie zahlreiche Ausnahmen von PKWiU-Gruppen. In der neuen Matrix wird die Polnische Klassifikation der Waren und Dienstleistungen (PKWiU 2008) nicht mehr verwendet[876]. Stattdessen finden folgende Klassifikationen Anwendung:

1) Kombinierte Nomenklatur (CN) oder Polnische Klassifikation der Bauwerke (PKOB) für Waren[877];

2) Aktuelle polnische Klassifikation von Waren und Dienstleistungen (PKWiU 2015) für Dienstleistungen[878].

[Inkrafttreten und Auswirkungen] Infolge der obigen Ausführungen hat sich die Anzahl der Positionen in den geänderten Anhängen Nr. 3 und Nr. 10 UStG-PL, die Listen von Gegenständen und Dienstleistungen enthalten, die mit einem Steuersatz von 8% bzw. 5% besteuert werden, erheblich verringert (von 148 auf 73 in Anhang Nr. 3 und von 35 auf 24 in Anhang Nr. 10). Die Bestimmungen zur Einführung der neuen Mehrwertsteuersatzmatrix sind am 1. November 2019 in Kraft getreten. Der ursprüngliche Termin am 1. April wurde aufgrund der Pandemie auf den 1. Juli 2020 verschoben[879]. Trotz des schwierigen Zeitraums, in dem die genannten Änderungen in Kraft traten, wurden sie von Unternehmen und Rechtswissenschaftlern begrüßt[880]. In der Literatur wird eingeschätzt, dass die umfassende Reform in Form der Einführung des WIS und der Vereinfachung der Mehrwertsteuersatzmatrix ein kohärentes System schafft,

[876] In der Begründung des Gesetzentwurfs hat der Gesetzgeber selbst betont: „Die langjährige Praxis der Anwendung des PKWiU hat gezeigt, dass das in Polen bestehende, darauf basierende System der Mehrwertsteuersätze in der Tat aufwendig und kompliziert ist, was zu erheblichen Schwierigkeiten bei der Ausübung der Geschäftstätigkeit führt - Probleme mit der Notwendigkeit für den Steuerpflichtigen, Waren oder Dienstleistungen korrekt der entsprechenden PKWiU-Gruppierung zuzuordnen, was mit der Anwendung der richtigen Steuersätze verbunden ist.“ Weiter heißt es: „Das derzeitige System ist daher ineffizient und wird wegen seiner Komplexität und des mangelnden Schutzes der Steuerpflichtigen bei der Anwendung der auf der PKWiU basierenden Mehrwertsteuervorschriften kritisiert (fehlende Verbindlichkeit der vom Zentralen Statistikamt ausgestellten Klassifizierungsgutachten)“, siehe: Uzasadnienie do Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Ordynacja podatkowa, druk nr 3255, Sejm VIII Kadencji, https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=3255 [Zugriff am 11.05.2024].

[877] Der Vorteil der Kombinierten Nomenklatur besteht darin, dass sie in großem Umfang zur Klassifizierung von Waren für den internationalen Handel, die Außenhandelsstatistik der Europäischen Union und den innergemeinschaftlichen Handel verwendet wird. Die Kombinierte Nomenklatur (KN) wird von der Europäischen Kommission überwacht, die jedes Jahr eine neue Fassung veröffentlicht. Sie enthält neben dem Warenverzeichnis auch einleitende Bestimmungen, Erläuterungen zu den Abschnitten und Kapiteln sowie Fußnoten zu den Unterpositionen der KN. Die Kombinierte Nomenklatur ist über den Tarifbrowser auf der Website des Finanzministeriums zugänglich.

[878] Wie oben erwähnt, gilt die polnische Klassifikation der Waren und Dienstleistungen (PKWiU 2015) seit dem 1. Januar 2021in bestimmten Fällen auch für Waren, unter anderem für die Anwendung des Split-Payment-Mechanismus.

[879] Ustawa z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1751, z późń zm.).

[880] Die neue Mehrwertsteuersatzmatrix sollte ab dem 1. April 2020 angewendet werden, dieser Termin wurde jedoch auf den 1. Juli 2020 verschoben. Am 31. März 2020 traten die Bestimmungen des polnischen COVID-Gesetzes vom 31. März 2020 in Kraft, u.a. in Bezug auf die Verschiebung des Anwendungsdatums der sogenannten neuen Mehrwertsteuersatzmatrix. Infolgedessen werden die mit dem oben genannten Gesetz vom 9. August 2019 eingeführten neuen Regeln für die Anwendung der Mehrwertsteuersätze, die ab dem 1. April 2020 gelten sollten, ab dem 1. Juli 2020 angewendet. (Art. 63 des genannten Gesetzes); siehe: Ustawa z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 568, z późn. zm.).

das es den Steuerpflichtigen leichter macht, Waren und Dienstleistungen dem richtigen Mehrwertsteuersatz zuzuordnen, und es ihnen zum ersten Mal ermöglicht, von einer Verwaltungsbehörde eine verbindliche offizielle Bestätigung zu erhalten, dass diese Zuordnung korrekt erfolgt ist[881].

3.6.4. SLIM VAT

Am 16. Juli 2020, d.h. zwei Wochen nachdem die Regelung zur neuen Mehrwertsteuermatrix in Kraft getreten ist, kündigte das Finanzministerium die zweite Phase der Vereinfachung der polnischen Mehrwertsteuer an. Es verpflichtete sich zu einer fortlaufenden, kontinuierlichen Prüfung der Steuerregelungen und zur Integration ihrer Ergebnisse jährlich durch entsprechende Gesetzesänderungen zum polnischen Mehrwertsteuersystem[882]. Ziel dieser Prüfung ist es, überflüssige Belastungen der Steuerpflichtigen zu ermitteln und abzuschaffen. Zur Realisierung dieses Zwecks wurde vom Finanzministerium das SLIM VAT Projekt geschaffen[883]. Das Projekt wurde in jährlichen Zyklen durchgeführt, in denen das Finanzministerium 1) ein Paket von Vereinfachungen und Erleichterungen für die Steuerpflichtigen im Bereich der Mehrwertsteuer auf der Grundlage der Marktnachfrage vorbereitete; 2) es einer Vorabkonsultation mit den Unternehmern unterzog, um den vorgeschlagenen Reformentwurf an die reale Bedürfnisse der Unternehmen anzupassen; 3) einen Mehrwertsteueranwendungserlass erließ, der im Dialog mit den Steuerpflichtigen entwickelt wurde, um sicherzustellen, dass die polnische Finanzverwaltung die neu eingeführten Vorschriften in einer für die Unternehmer günstigen Weise auslegt. Die vorgeschlagenen Änderungen orientierten sich an Lösungen, die in anderen EU-Ländern, insbesondere in Deutschland, Italien, Frankreich und Spanien, funktionieren, sowie an Vereinfachungsvorschlägen, die dem Ministerium von polnischen Unternehmen über den Ombudsmann für kleine und mittlere Unternehmen, Unternehmensverbände[884] sowie direkt über die Anwendungen Głos Przedsiębiorcy[885] und Głos Podatnika[886] vorgelegt wurden.

[Erstes SLIM-VAT-Paket] Die Lösungen des ersten SLIM-Mehrwertsteuerpakets, die den Unternehmern Mitte Juli 2020 vorgelegt wurden, sind größtenteils am 1. Januar 2021[887] in Kraft getreten. Bereits am 18. Januar 2021[888] wurde ein Entwurf des An-

[881] *Dmoch*, PP 3/2020, S. 43.

[882] Ministerstwo Finansw, SLIM VAT – uproszczenie i unowocześnienie rozliczeń VAT, https://www.gov.pl/web/finanse/slim-vat--uproszczenie-i-unowoczesnienie-rozliczen-vat [Zugriff am 29.7.2024].

[883] SLIM VAT ist ein Akronym, das sich aus den Worten einfach, lokal und modern (eng. simple, local and modern) zusammensetzt.

[884] Mit den SLIM-Mehrwertsteuerpaketen wurde eine Reihe von Forderungen an das Finanzministerium umgesetzt, die von Wirtschaftsverbänden, insbesondere von der Konföderation Lewiatan und der Polnischen Organisation für Handel und Vertrieb, erhoben wurden. Siehe Finanzministerium, Ministerstwo Finansów, SLIM VAT 2 z podpisem Prezydenta, https://www.gov.pl/web/finanse/slim-vat-2-z-podpisem-prezydenta [Zugriff am 11.5.2024].

[885] Podatnik.gov.pl, Głos podatnika, https://www.biznes.gov.pl/glos-przedsiebiorcy [Zugriff am 11.5.2024].

[886] Taxpayer.gov.pl, Stimme des Steuerzahlers, https://www.podatki.gov.pl/glos-podatnika/ [Zugriff am 11.5.2024].

[887] Ustawa z dnia 27 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2419).

[888] Ministerstwo Finansów, Objaśnienia dotyczące SLIM VAT w konsultacjach, https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-dotyczace-slim-vat-w-konsultacjach [Zugriff am 11.5.2024].

wendungserlasses zu diesem Thema zur Konsultierung präsentiert. Der Erlass wurde vom Finanzminister am 23. April 2021[889] veröffentlicht. Das SLIM-VAT-Paket sieht eine Reihe von Vereinfachungen für Unternehmen vor, insbesondere

1) Verlängerung der Frist für die Ausfuhr von Waren von zwei auf sechs Monate unter Beibehaltung des 0%-Satzes bei der Besteuerung von Vorauszahlungen bei der Ausfuhr (Art. 41 Abs. 9a UStG-PL);

2) Verlängerung der Frist für den „laufenden" Vorsteuerabzug von drei auf vier Monate (Art. 86 Abs. 11 UStG-PL);

3) Verdoppelung der Wertgrenze für Geschenke von geringem Wert (Art. 7 Abs. 4 Nr. 2 UStG-PL);

4) Zulassung des Vorsteuerabzugs auf Rechnungen, die den Erwerb von Beherbergungsleistungen zum Zwecke des Weiterverkaufs belegen (Art. 88 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe c UStG-PL);

5) Vereinheitlichung der in der Mehrwertsteuer und in der Einkommensteuer / Körperschaftssteuer geltenden Grundsätze für die Anwendung von Methoden für die Währungsumrechnung zur Ermittlung der in ausländischer Währung angegebenen Steuerbemessungsgrundlage (Art. 31a Abs. 1, 2 und 2a, 2d UStG-PL; Art. 11a Abs. 1 EStG-PL; Art. 12 Abs. 2 KStG-PL);

6) Beseitigung der formalen Bedingung, dass der Käufer von Waren oder der Empfänger von Dienstleistungen den Erhalt der berichtigten Rechnung bestätigen muss (Art. 29a Abs. 13 und 14 UStG-PL);

7) Präzisierung der Regeln für die Anerkennung von Anpassungen, die die Steuerbemessungsgrundlage erhöhen (Art. 29a Abs. 17 UStG-PL).

[Zweites SLIM-VAT-Paket] Die Annahmen des SLIM-Mehrwertsteuerpakets 2 wurden bereits am 18. Februar 2021[890] zur Vorabkonsultation vorgelegt. Die darin enthaltenen Änderungen wurden im Rahmen von vier Gesetzestexten umgesetzt. Einige von ihnen sind bereits im Laufe des Jahres 2021[891] in Kraft getreten. Der zweite Teil des Pakets SLIM-VAT-2, d. h. die Vereinfachung der Rechnungsstellung, wurde zusammen mit den Bestimmungen über die elektronische Rechnungsstellung (KSeF) umgesetzt[892]. Die Bestimmungen über mehrwertsteuerliche Organschaften[893] und die Option zur Einbeziehung der MwSt. für Unternehmen des Finanzsektors (Art. 43 Abs 22 UStG-PL) wurden Teil des Gesetzes zur Umsetzung des großes Reformpakets „Polnische Neu-

[889] Objaśnienia podatkowe z dnia 23 kwietnia 2021 r. w zakresie pakietu rozwiązań „Slim VAT" oraz wybranych rozwiązań doprecyzowujących niektóre konstrukcje VAT wprowadzonych ustawą z dnia 27 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2419).

[890] Ministerstwo Finansów, Prekonsultacje SLIM VAT 2 rozpoczęte, https://www.gov.pl/web/kas/prekonsultacje-slim-vat-2-rozpoczete [Zugriff am 11.5.2024].

[891] Unter anderem die Möglichkeit eines flexibleren Vorsteuerabzugs nach Ablauf der Frist für den Vorsteuerabzug auf „laufender Basis" oder die Möglichkeit einer übereinstimmenden Erklärung des Lieferanten und des Käufers über die Wahl der Besteuerung der Immobilie in der notariellen Urkunde. Siehe: Ustawa z dnia 11 sierpnia 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo bankowe (Dz. U. poz. 1626).

[892] Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2076).

[893] Ausführlich zum Konzept der MwSt-Gruppen in Polen: *Sarnowski/Selera*, PP 10/2019, S. 48 ff; *Sarnowski/Selera*, PP 6/2021, S. 40 ff. Über der polnischen Regelung auch: *Sarnowski/Selera*, BISP 9/2021, S. 30 ff.

ordnung“ (pol. *Polski Ład*)[894]. Die zum 1. Juli 2021 in Kraft getretene Vereinfachung der Regeln für die Anerkennung von Tickets als Rechnungen erforderte keine Änderung der gesetzlichen Bestimmungen und wurde durch eine Umgestaltung der entsprechenden Rechtsverordnung des Finanzministers umgesetzt[895]. Das erste der genannten Änderungspakete sah u.a. Folgendes vor:

1) Klärung des Ortes der „bewegten Lieferung“ bei Reihengeschäften, bei denen der erste oder der letzte Unternehmer die Beförderung oder den Versand organisiert (Art. 22 Abs. 2e und 3 UStG-PL);

2) Verzicht auf die Bedingung, dass beim innergemeinschaftlichen Erwerb und Import von Dienstleistungen der Vorsteuerabzug in demselben Zeitraum, in dem die Ausgangssteuer gemeldet wurde, von der Meldung der Ausgangssteuer innerhalb von drei Monaten nach dem Ende des Monats, in dem die Steuerpflicht entstanden ist, abhängig gemacht wird (Art. 86 Abs. 10b Nr. 2 Buchstabe b und Nr. 3 UStG-PL);

3) Ermöglichung der Berichtigung der Steuererklärung durch den Steuerpflichtigen, der die Steuer auf die Einfuhr von Waren direkt in der Steuererklärung abrechnet, wenn er die Steuer in der ursprünglichen Steuererklärung nicht korrekt abgerechnet hat (Art. 33a Abs. 6a und 7 UStG-PL);

4) Verringerung der Anzahl der Bedingungen für die Inanspruchnahme des Abzugs von uneinbringlichen Verbindlichkeiten (pol. *Ulga na złe długi*) und Verlängerung der Zeit, in der sie in Anspruch genommen werden kann, von zwei auf drei Jahre (Art. 89a und Art. 89b UStG-PL)

5) Möglichkeit eines flexibleren Vorsteuerabzugs nach Ablauf der Frist für den Vorsteuerabzug auf laufender Basis (Art. 86 Abs. 13 UStG-PL);

6) Möglichkeit einer gemeinsamen Erklärung des Lieferanten und des Käufers über die Wahl der Besteuerung des Grundstücks in der notariellen Urkunde (Art. 43 Abs. 10 Nr 2 UStG-PL);

7) Ermöglichung von Überweisungen zwischen den Mehrwertsteuerkonten des Steuerpflichtigen bei verschiedenen Banken und Genehmigung der Nutzung der auf dem Mehrwertsteuerkonto angesammelten Mittel für die Zahlung der Versicherungsprämie für Landwirte (Art. 62b, 62c und 62d des Bankengesetzes)[896].

Die Vereinfachungen des Pakets SLIM VAT 2 traten am 1. Oktober 2021 oder am Tag nach der Veröffentlichung des Gesetzes im Gesetzblatt in Kraft. Die Möglichkeit, die Versicherungsprämie für Landwirte über das MwSt.-Konto zu zahlen, wurde am 1. Januar 2022 eröffnet.

Im Rahmen des Gesetzesentwurfs zur Einführung von Lösungen für die elektronische Rechnungsstellung (KSeF) wurde eine Reihe von Vereinfachungen für die Rechnungsstellung eingeführt, unter anderem:

---

[894] Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2105 z późn. zm.).

[895] Dank der erwähnten Änderung ist der Beförderer nicht verpflichtet, Rechnungen auf Abruf für Fahrten von weniger als 50 Kilometern auszustellen. Gleichzeitig erhält der Käufer das Recht auf Vorsteuerabzug auf der Grundlage der Fahrkarten, unabhängig von der Anzahl der zurückgelegten Kilometer; Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 17 czerwca 2021 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie wystawiania faktur (Dz. U. poz. 1105).

[896] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2488 z późn. zm.).

1) Aufhebung der Verpflichtung, den Vermerk „Duplikat" anzubringen, wenn die Originalrechnung zerstört wurde oder verloren gegangen ist (Art. 106l Art. 2 UStG-PL);

2) Aufhebung der Verpflichtung, auf der berichtigten Rechnung den Vermerk „Korrekturrechnung" oder „Korrektur" anzubringen oder den Grund für die Berichtigung anzugeben (Art. 106j UStG-PL);

3) Erweiterung der Möglichkeit, kollektive Anpassungen vorzunehmen (Art. 106j Abs. 3 UStG-PL);

4) Ermöglichung einer früheren Rechnungsstellung, d. h. frühestens am 60. Tag (statt wie bisher am 30. Tag) vor der Lieferung von Gegenständen oder vor der Erbringung von Dienstleistungen, sowie am 60. Tag vor Eingang der gesamten oder eines Teils der Zahlung vor der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen (Art. 106i UStG-PL).

Der Entwurf eines Anwendungserlasses zum Teil des Pakets SLIM VAT 2 (umsatzsteuerliche Organschaften) wurde Mitte Juli 2022[897] zur Konsultation übermittelt. Der Erlass wurde vom Finanzminister am 11. Oktober 2022 herausgegeben[898], d. h. mehr als zwei Monate vor der für den 1. Januar 2023 geplanten Eröffnung der Möglichkeit zur Bildung von umsatzsteuerlichen Organschaften in Polen.

[Drittes und viertes SLIM-VAT-Paket] Die im Paket SLIM VAT 3 enthaltenen Änderungsvorschläge wurden bereits am 31. Januar 2022 zur Vorabkonsultation gestellt[899]. Sie traten schließlich am 1. Juli 2023 in Kraft. Das Paket enthielt eine Reihe von Vereinfachungen für die Steuerpflichtigen, insbesondere[900]:

1) Anhebung der Umsatzgrenze für kleine Steuerpflichtige von 1,2 auf 2 Mio. €, wodurch die Zahl der zur Kassenbuchführung und zur vierteljährlichen MwSt.-Abrechnung berechtigten Unternehmen erhöht wurde (Art. 2 Nr. 25 Buchstabe a UStG-PL);

2) Ausweitung der Möglichkeit der Verfügung über Gelder auf dem Mehrwertsteuerkonto auf die Zahlung der Steuer auf die Gewinnung bestimmter Mineralien, der Steuer für großflächige Geschäfte, der Zuckersteuer, der Schiffbausteuer, der Tonnagesteuer, sowie der Steuer für den Verkauf von alkoholischen Getränken in kleinen Flaschen (Änderungen von Art. 62b des Bankengesetzes);

3) Abschaffung des Erfordernisses des Besitzes einer Rechnung für einen innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen, wenn der Vorsteuerabzug auf Grundlage dieser Rechnung erfolgt (Art. 86 UStG-PL);

4) Einführung der Möglichkeit, Berichtigungen von Steuererklärungen außerhalb des OSS und des IOSS direkt beim Finanzamt Łódź einzureichen (Art. 130 ca UStG-PL);

5) Klarstellung der Regeln für die Meldung von Umsätzen im Rahmen einer innergemeinschaftlichen Lieferung, wenn der Steuerpflichtige die Dokumente zur Bestätigung der Ausfuhr von Waren verspätet erhält (Art. 42 UStG-PL);

---

[897] Ministerstwo Finansów, Konsultacje podatkowe - projekt objaśnień podatkowych dotyczących grup VAT, https://www.gov.pl/web/finanse/konsultacje-podatkowe---projekt-objasnien-podatkowych-dotyczacych-grup-vat [Zugriff am 11.5.2024].

[898] Objaśnienia podatkowe w zakresie grup VAT z 11 października 2022 r.

[899] Ministerstwo Finansów, Prekonsultacje SLIM VAT 3 rozpoczęte, https://www.gov.pl/web/finanse/prekonsultacje-slim-vat-3-rozpoczete [Zugriff am 11.5.2024].

[900] Ustawa z dnia 26 maja 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1059 z późn. zm.).

6) Klarstellung der Regeln für die Anwendung des Umrechnungskurses bei der Korrektur von Rechnungen, die in einer Fremdwährung ausgestellt wurden (Art. 31b UStG-PL);

7) Einführung der Möglichkeit, auf die Berichtigung zu verzichten, wenn die Differenz zwischen der ursprünglichen und dem endgültigen Verhältniskennzahl[901] 2% nicht übersteigt, auch wenn die endgültige Verhältniskennzahl niedriger ist als der ursprüngliche, wobei zu berücksichtigen ist, dass der Wert des auf diese Weise erzielten zusätzlichen Abzugs 10.000 PLN (ca. 2.439 EUR) nicht übersteigen darf (Art. 91 Abs. 1, 1a und 1b UStG-PL);

8) Abschaffung der Verpflichtung, die Verhältniskennzahl zum Zwecke des Vorsteuerabzugs mit dem Leiter des Finanzamtes in Form eines Protokolls abzustimmen. Stattdessen wurde die Verpflichtung eingeführt, der polnischen Finanzverwaltung die entsprechende Verhältniskennzahl zu übermitteln (Art. 86 Abs. 2e und Art. 90 Abs. 8, 10d und 10f UStG-PL);

9) Erhöhung des Betrags, der es ermöglicht, die vom Steuerpflichtigen ermittelte Verhältniskennzahl als 100% zu betrachten, wenn die tatsächliche Verhältniskennzahl für den Steuerpflichtigen 98% übersteigt, von 500 PLN (ca. 122 EUR) auf 10.000 PLN (ca. 2.439 EUR, Art. 90 Abs. 10 Nr. 1 und Nr. 12 UStG-PL);

10) Anpassung der Regeln des Split Payments an die Besonderheiten der Factoring-Branche (Art. 108a Abs. 6, Art. 108c UStG-PL);

11) Regelung der Überweisung von Geldern zwischen MwSt.-Konten innerhalb einer umsatzsteuerlichen Organschaft (Art. 62b des Bankengesetzes).

Noch vor dem 1. Juli 2023, als die Regelungen des Pakets SLIM VAT 3 in Kraft traten, legte das Finanzministerium die ersten Lösungsvorschläge für das Paket SLIM VAT 4 or[902]. Am 10. März 2023 wurden Konsultationen über die geplante Einführung der Institution eines Mehrwertsteuerlagers in die polnische Rechtsordnung aufgenommen. Der vorgelegte Vorschlag basierte auf der deutschen Konstruktion (§ 4 Abs. 4a UStG)[903], die seit Anfang 2004 in Kraft ist[904], und dient der Vereinfachung der mehrwertsteuerlichen Behandlung von Unternehmern, die mit importierten Waren in der Absicht handeln, diese im Ausland weiterzuverkaufen, d. h. ohne die Absicht, sie auf den inländischen Markt zu bringen[905]. Aufgrund der Regierungsänderung infolge der Parlamentswahlen im Oktober 2023 hat das Finanzministerium kein Gesetzgebungsverfahren zur Einführung weiterer Vereinfachungen, die als Teil des Pakets SLIM VAT 4 in Kraft treten sollten, eingeleitet.

---

[901] Die Berechtigung des Steuerpflichtigen zum Vorsteuerabzug, wenn er einen sog. gemischten (d. h. zu versteuernden und steuerfreien) Verkauf durchführt und gleichzeitig nicht imstande ist, diesen Umsätzen die Einkäufe von Waren oder Dienstleistungen zuzuordnen, erfordert von ihm die Ermittlung des Verkaufsverhältnisses, siehe: M. Wośkowiak, Verhältniskennzahl in der Umsatzsteuer, https://www.roedl.pl/de/themen/themen/umsatzsteuer/verhaeltniskennzahl-in-der-umsatzsteuer [Zugriff am 12.3.2024].

[902] Ministerstwo Finansów, Konsultacje w sprawie wdrożenia instytucji składu VAT, https://www.gov.pl/web/kas/konsultacje-w-sprawie-wdrozenia-instytucji-skladu-vat [Zugriff am 11.05.2024].

[903] Umsatzsteuergesetz, BGBl. I S. 386.

[904] Zweites Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 15. Dezember 2003, BGBl. 2003 I 2645.

[905] Bunjes/Heidner, 22. Aufl. 2023, UStG § 4 Nr. 4a.

4. DIE UMGESTALTUNG DER POLNISCHEN FINANZVERWALTUNG

[Einleitung] In ihren Veröffentlichungen unterscheidet die OECD drei Arten von Finanzverwaltungen[906]:

(1) „Finanzverwaltung 1.0" - ist eine „papiergestützte" Verwaltung, die auf traditionellen Funktionen beruht. Es handelt sich um die am wenigsten fortschrittliche Form der Finanzverwaltung, bei der der Umlauf von Dokumenten, einschließlich der Einreichung von Steuererklärungen, auf Papier erfolgt. Neue Technologien werden in den Prozessen, die von der Identifizierung der Steuerpflichtigen, über die Berichterstattung bis hin zur Datenanalyse und Kontrolle reichen, kaum eingesetzt. Dies ist die am wenigsten effiziente Form der Finanzverwaltung, nicht nur im Hinblick auf die Effektivität der Bekämpfung der Steuerkriminalität, sondern auch im Hinblick auf die Interessen der Wirtschaft und, im weiteren Sinne, auf die Wertschöpfung für die Funktion des Staates.

(2) „Finanzverwaltung 2.0" - ist eine E-Administration (eng. *E-Government*), bei dem die meisten Funktionen digitalisiert sind. Die grundlegenden Prozesse sind die gleichen wie in der papiergestützten Verwaltung, aber sie sind schneller und effizienter, da sie in die virtuelle Welt verlagert wurden. Die Steuerpflichtigen senden zwar immer noch Erklärungen oder Berichte ein, aber sie tun dies auf elektronischem Wege und verwenden dabei häufig von der Verwaltung entwickelte Vorlagen (Schemata). Dies erleichtert die automatische Analyse der von der Verwaltung erhaltenen Daten erheblich, was die Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten beschleunigt und den Zeitaufwand für die Bearbeitung der Angelegenheiten der Steuerpflichtigen, darunter die Rückerstattung der Mehrwertsteuer, verringert. Die Registrierung und Erfassung der Steuerpflichtigen erfolgt in den meisten Fällen auf elektronischem Wege und ist automatisiert. Es werden zudem neue, moderne Kontaktkanäle zwischen dem Steuerpflichtigen (Kunden) und der Finanzverwaltung zur Verfügung gestellt.

(3) Die „Finanzverwaltung 3.0" stellt einen Paradigmenwechsel dar. Sie bewirkt eine Verknüpfung der Systeme des Steuerpflichtigen und der Verwaltung, so dass die Überprüfung der Einhaltung der Vorschriften durch den Steuerpflichtigen vollautomatisch erfolgt, ohne dass der Steuerpflichtige Erklärungen abgeben oder Unterlagen vorlegen muss. Dabei werden die traditionellen Entscheidungsfunktionen weitgehend von der Technik übernommen.

Der Endpunkt dieser Entwicklung ist daher die Schaffung einer Finanzverwaltung 3.0, die – so ist es heute geplant – in Zukunft vollständig digital sein wird. Sie wird automatisiert und funktioniert auf der Grundlage von Daten, die automatisch vom Steuerpflichtigen empfangen, bereinigt, gefiltert, abgeglichen und für Risikobewertung, Prü-

[906] OECD, Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration, Paris 2022, https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/3ab1789a-en.pdf?expires=1720652356&id=id&accname=guest&checksum=87E2D9639D8A9C8FAFAAEF028B063405 [Zugriff am 11.5.2024].

fung, Streitfälle und andere Prozesse gespeichert werden[907]. Infolge der Einführung der Verwaltung 3.0. werden Steuern „einfach passieren" (eng. *tax just happens*). Anhand der Daten, die der Steuerpflichtige oder sein Arbeitgeber automatisch hochlädt, erstellt die Verwaltung die Steuererklärungen für den Steuerpflichtigen. Die vollständige Umsetzung dieses Konzepts für alle Steuern hängt davon ab, inwieweit die Verwaltung neue Technologien, insbesondere Programmierschnittstellen (eng. *Application Programming Interfaces,* APIs), einsetzt[908].

4.1. Schaffung der Finanzverwaltung 2.0

4.1.1. Vorgaben für die Reform der polnischen Finanzverwaltung

Die traditionelle Struktur der Finanzverwaltung funktionierte in Polen mit einigen Änderungen über mehr als dreißig Jahre. Sie umfasste drei unabhängige Abteilungen: die Finanzverwaltung, den Zolldienst und die Finanzkontrolle. Die Schwächen des traditionellen Modells der polnischen Finanzverwaltung waren: (1) Mängel bei der internen Konsolidierung, die die Bekämpfung der Steuerkriminalität erschweren; (2) ein geringer Digitalisierungsgrad, der die Abhängigkeit des Dienstleistungsprozesses für den Steuerpflichtigen und der Kriminalitätsbekämpfung von ineffektiven analogen Lösungen bestimmt; und (3) ein unzureichender Umfang an Aktivitäten zur Unterstützung der Steuerpflichtigen bei der ordnungsgemäßen Erfüllung ihrer Pflichten. Die begrenzte Anzahl von Kanälen für den Informationsaustausch zwischen der Verwaltung und dem Steuerpflichtigen, das Fehlen von Instrumenten zur Bewertung des Grades der Befriedigung der Bedürfnisse des Steuerpflichtigen durch den Kontakt mit den Behörden sowie die begrenzte Nutzung moderner technologischer Lösungen zur Vereinfachung der Abrechnungen der Steuerpflichtigen erhöhen die Wahrscheinlichkeit unbeabsichtigter Fehler der Steuerpflichtigen, die zu einem Verlust an staatlichen Steuereinnahmen führen[909].

Die ersten Arbeiten zur Reform der in den Jahren 1983-1992 entstandenen Organisationsstruktur der Finanzverwaltung wurden im Finanzministerium bereits 1998 durchgeführt. Ein Konzept zur Reform der gesamten Verwaltung der öffentlichen Abgaben, die dem Finanzminister unterstellt ist, ging um die Jahreswende 2005-2006 in die Umsetzungsphase. Der damals im Finanzministerium entwickelte Änderungsentwurf sah Einrichtung einer einheitlichen polnischen Finanzverwaltung (pol. *Krajowa Administracja Skarbowa*, KAS) anstelle der damals funktionierenden Zoll- und

[907] Asian Development Bank (ADB), Launching a Digital Tax Administration Transformation: What You Need to Know, https://www.adb.org/publications/digital-tax-administration-transformation [Zugriff am 29.7.2024].

[908] OECD, Unlocking the Digital Economy - A Guide to Implementing Application Programming Interfaces in Government, Paris 2019. https://www.readkong.com/page/unlocking-the-digital-economy-a-guide-to-implementing-1725723 [Zugriff am 11.5.2024].

[909] NIK, Informacja o wynikach kontroli, Stan organizacji Krajowej Administracji Skarbowej, Warszawa 2019, https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/nik-o-krajowej-administracji-skarbowej.html [Zugriff am 19.7.2024].

Finanzverwaltung vor (pol. *Służba Celna* und *Administracja Podatkowa*)[910]. Aufgrund politischer Veränderungen in Polen im Jahr 2007 wurden die Arbeiten zur Einrichtung der einheitlichen Finanzverwaltung erst 2015 wieder aufgenommen, wobei auf den fortgeschrittenen Arbeiten aus dem Zeitraum 2005-2007 aufgebaut wurde. Eine umfassende Reform der polnischen Finanzverwaltung wurde auch von internationalen Organisationen empfohlen, insbesondere vom IWF in einem Bericht aus dem Jahr 2015[911]. Darin wurde insbesondere auf die Notwendigkeit hingewiesen[912]:

1) die Effizienz der Steuererhebung zu verbessern (gemessen als Anteil der daraus resultierenden Haushaltseinnahmen am BIP);

2) die Effizienz und Wirksamkeit der Finanzverwaltung zu steigern, insbesondere durch die Einführung geeigneter IT-Lösungen für die Berechnung und Erhebung von Steuern;

3) der „Zersplitterung" der Finanzverwaltung auf zentraler Ebene (womit der IWF-Bericht das Finanzministerium selbst meinte) und auf operativer Ebene (womit der IWF-Bericht die Ebene der Finanzämter meinte) entgegenzuwirken. Aufgrund der festgestellten „Zersplitterung" konnte das Ministerium nicht die Rolle einer „einheitlichen Zentrale" spielen, „die als Eigentümer der Finanzverwaltung im ganzen Land tätig ist". Die Zersplitterung auf der Ebene der regionalen Steuerkammern, die einen separaten Organisationsstatus hatten, führte zu einer „Desintegration" dieser Aktivitäten;

4) dem Finanzverwaltungsapparat eine Vision zu geben und eine entsprechende Modernisierungsstrategie zu verfolgen.

Die angegebenen Ziele der Reform spiegeln sich in der Begründung des Gesetzentwurfs über die polnische Finanzverwaltung wider[913]. Als Hauptziel der durchzuführenden Reform wurde die Steigerung der Effizienz bei der Verringerung der Steuerlücke genannt, und dabei insbesondere: 1) die Reduzierung des Ausmaßes des Steuerbetrugs; 2) die Erhöhung der Effizienz bei der Erhebung von Steuern und Zöllen; 3) die Erhöhung des Niveaus der freiwilligen Einhaltung der steuerlichen Verpflichtungen; 4) die Gewährleistung eines hohen Niveaus des Kundendienstes; und 5) die Entwicklung von Fachpersonal.

[Gründung der KAS] Am 1. März 2017 wurde durch die Zusammenlegung der Finanzverwaltung sowie der Zoll- und Finanzkontrolle eine konsolidierte polnische Finanzverwaltung (pol. *Krajowa Administracja Skarbowa*, KAS) geschaffen, die dem für die öffentlichen Finanzen zuständigen Minister unterstellt ist[914]. Die Ziele der Reform spiegeln sich in der Strategie, dem Auftrag und der Vision der polnischen Finanzverwaltung wider, die darauf ausgerichtet sind, die Sicherheit der öffentlichen Finanzen

[910] Die Konsolidierung der Zoll- und Steuerdienste sollte sowohl auf zentraler Ebene, d. h. unter Einbeziehung der entsprechenden Abteilungen des Finanzministeriums, als auch auf regionaler und lokaler Ebene durch die Zusammenlegung von Steuer- und Zollkammern sowie Steuer- und Zollämtern erfolgen. An ihrer Stelle sollten auf regionaler Ebene die Finanzverwaltungskammern und auf lokaler Ebene die Finanzverwaltungsämter geschaffen werden; *Wiatrak*, PNUEW 1/2019. Ausführlich zu dieser Notwendigkeit und den Prämissen der KAS-Reform insbesondere: *Gilowska/Izdebski/Raczkowski*, Efektywna administracja.

[911] *Toro/Jensen/Thackeray/Kidd/Russel* Administracja podatkowa; zitiert in: NIK, *Stan organizacji…*, Warszawa 2019.

[912] NIK*, Stan organizacji…*, Warszawa 2019.

[913] Poselski projekt ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, Druk nr 826, https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=826 [Zugriff am 11.5.2024].

[914] Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 615 z późn. zm.), (weiter: KASG).

zu gewährleisten und gleichzeitig ein hohes Maß an Dienstleistungen für die Steuerpflichtigen zu garantieren (sog. „Kundenzentrierung“)[915].

4.1.2. Digitale Revolution in der polnischen Finanzverwaltung

[Empfehlungen der Europäischen Union] Die Frage des Einsatzes neuer Technologien zur Steigerung der Effizienz des Mehrwertsteuersystems wurde von der Europäischen Kommission bereits in den 1990er Jahren intensiv untersucht. In einem im Jahr 2000 vorgelegten Bericht lenkte die Kommission die Aufmerksamkeit der Mitgliedstaaten auf die neuen Technologien und die Notwendigkeit, Mittel für die Entwicklung der technischen Infrastruktur und die Ausbildung der Beamten in diesem Bereich bereitzustellen[916]. In einer im Jahr 2001 herausgegebenen Broschüre über MwSt.-Betrug rief sie dazu auf, die Analysekapazitäten der Finanzverwaltung zu stärken und dazu entsprechenden Änderungen in der Struktur und der Zuweisung des Personals vorzunehmen[917]. In einem Bericht der International VAT Association an die Europäische Kommission aus dem Jahr 2007 wurden die Empfehlungen zum Ausbau der technologischen Kapazitäten bekräftigt. Dabei wurde auf die Vorteile einer effektiven Nutzung der Informationstechnologie hingewiesen, insbesondere auf die Möglichkeit, Big-Data-Analysen einzusetzen, um fiktive Geschäfte zu identifizieren und so die Reaktionszeiten auf Betrugsfälle erheblich zu verkürzen. Gleichzeitig wies die Europäische Kommission darauf hin, wie wichtig die Einführung neuer elektronischer Verwaltungsdienste ist, um die Effizienz des Steuersystems zu steigern, die Mehrwertsteuerlücke durch die Verringerung der von den Steuerpflichtigen begangenen Fehler zu verringern und allgemein das Vertrauen zwischen Steuerpflichtigen und Finanzämtern zu stärken, wodurch die Wahrscheinlichkeit, dass der Steuerpflichtige in illegale Aktivitäten verwickelt wird, verringert wird. In einem Bericht des Europäischen Parlaments aus dem Jahr 2012 wird auch auf die positiven Auswirkungen elektronischer Dienstleistungen auf die Wirtschaft hingewiesen, da sie den Zeit- und Kostenaufwand für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten verringern[918]. Nach den vom Europäischen Parlament zi-

[915] Załącznik do Zarządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 25 lipca 2017 r., w sprawie kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017-2020 pt. Kierunki działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017-2020 Aktualizacja 2, (Dz. Urz. Min. Fin. Z 2017 r. poz. 144), https://www.gov.pl/web/kas/strategia-kas [Zugriff am 11.05.2024]; Zarządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 23 grudnia 2020 r. w sprawie określenia Kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021–2024, Dz. Urz. MFFiPR z 2020 r. poz. 34; Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 31 października 2023 r. zmieniające zarządzenie w sprawie określenia Kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021–2024, Dz. Urz. MF z 2023 r. poz. 103.

[916] EK (2000), Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament - Dritter Bericht gemäß Artikel 14 über die Anwendung der Verordnung (EWG) Nr. 218/92 des Rates vom 27. Januar 1992 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung (MwSt.) und Vierter Bericht gemäß Artikel 12 der Verordnung (EWG, Euratom) Nr. 1553/89 über Verfahren zur Erhebung und Kontrolle der MwSt, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52000DC0028&from=en [Zugriff am 19.7.2024].

[917] EK (2001), VAT fraud - frequently asked questions, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/document/print/en/memo_01_230/MEMO_01_230_EN.pdf [Zugriff am 19.7.2024].

[918] IVA (2007), Combating VAT Fraud in the EU - The Way Forward, http://www.accountingnet.ie/artman2/uploads/iva_paper_final.pdf [Zugriff am 19.7.2024].

tierten Daten von PwC wurde der Zeitaufwand für die Erfüllung der Mehrwertsteuerpflichten in den Ländern, die solche Instrumente nutzen, um 30% reduziert[919].

[Umsetzung der Empfehlungen] In den letzten 20 Jahren ist in den EU-Ländern ein starker Trend zur Erhöhung der IT-Ausgaben in der Verwaltung, einschließlich der Finanzverwaltung, zu beobachten. Einem OECD-Bericht aus dem Jahr 2015 zufolge liegt der Anteil der IT-Ausgaben an den gesamten Staatsausgaben in den OECD-Ländern bei durchschnittlich 10%. Bei den Spitzenreitern dieses Prozesses, d. h. Österreich, Finnland, Norwegen und Singapur, lag der Anteil der IT-Ausgaben an den Gesamtausgaben der Finanzverwaltung zwischen 2009 und 2013 im Durchschnitt bei 25%[920]. Deutschland rangiert in diesem Vergleich nicht nur hinter den Spitzenreitern, sondern auch hinter dem europäischen Durchschnitt. Eine Auswirkung der geringen Ausgaben für IT-Lösungen war der niedrige Informatisierungsgrad der deutschen Finanzverwaltung,

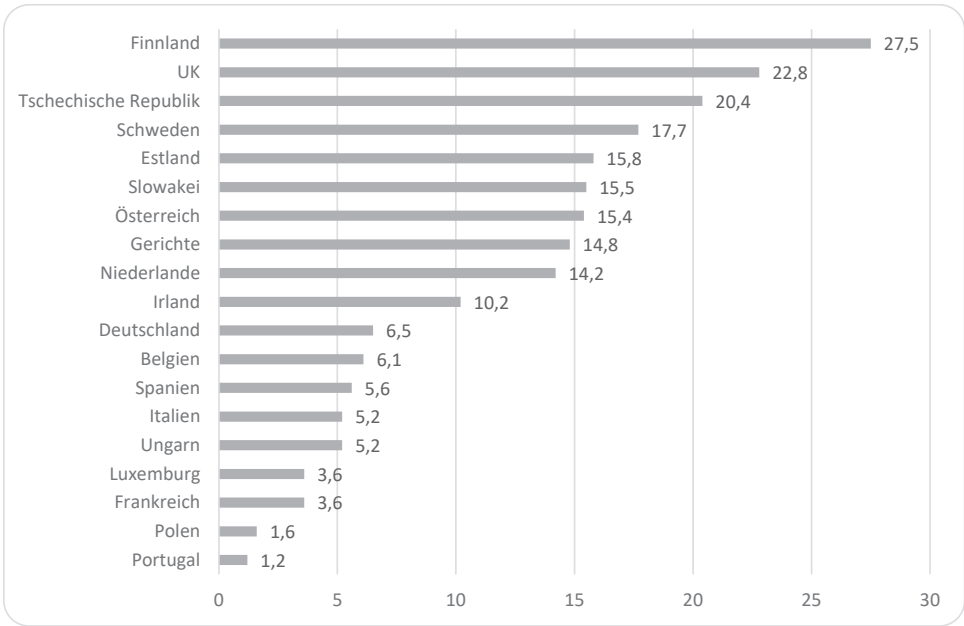


Abbildung 79: Anteil der IT-Ausgaben an den Gesamtausgaben der Finanzverwaltung [%]

Quelle: Eigene Zusammenstellung auf Basis des OECD-Berichts (2013)[921].

[919] PE (2012), *Simplifying and Modernising VAT in the Digital Single Market for e-Commerce*, https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/2341c560-e41e-4cf5-9bc4-4ab18aeaa199 [Zugriff am 19.7.2024].

[920] OECD (2015), *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies,* OECD Publishing, Paris, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2015_tax_admin-2015-en#page1 [Zugriff am 15.05.2024]; OECD (2013), Tax Administration 2013, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2013_9789264200814-en#page176 [Zugriff am 15.05.2024].

[921] OECD, Tax Administration 2013, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2013_9789264200814-en#page176 [Zugriff am 15.05.2024].

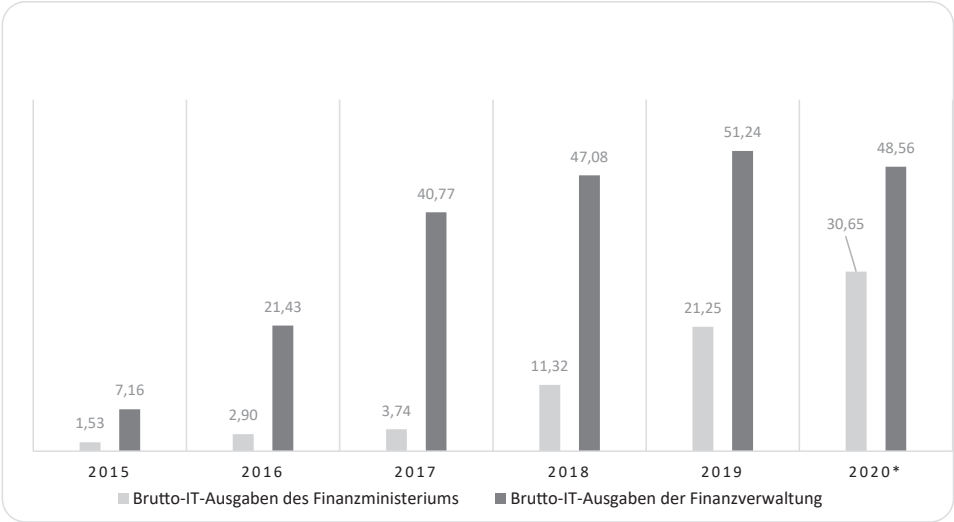


Abbildung 80: Brutto-IT-Ausgaben des Finanzministeriums und der Finanzverwaltung von 2015 bis 2020 [Mio. PLN]

Quelle: eigene Zusammenstellung auf der Grundlage von J. Sarnowski, P. Selera, IT tools used in tax administration and their impact on the tightness of the tax system in Poland in 2015-2019, Studia BAS 4(64) 2020.

insbesondere die unzureichende Nutzung neuer Steuertechnologien (z.B. *Big-Data-Analyse*) zur Aufdeckung von Steuerstraftaten. Dies wurde vom Bundesrechnungshof kritisiert, der in seinem Bericht vom Oktober 2020 darauf hinwies, dass die technologische Kapazität der Steuerbehörden dringend ausgebaut werden müsse. Laut OECD-Berichten war der Grad der Informatisierung der polnischen Steuerbehörden deutlich niedriger als in Deutschland[922]. Im Jahr 2011 lag Polen beim Anteil der IT-Ausgaben an den Gesamtausgaben für die Finanzverwaltung auf Platz 23 in Europa[923]. Mit einem angegebenen Anteil von etwa 1,6% machten die IT-Ausgaben der Finanzverwaltung etwa 10% des europäischen Durchschnitts und nur 4% der Ausgaben aus, die zu diesem Zeitpunkt von den europäischen Spitzenreitern im Bereich der Finanzverwaltungs-IT, d. h. Österreich, Finnland oder Schweden, getätigt wurden[924]. Zwischen 2015 und 2020 hat sich dieser Trend umgekehrt. Im genannten Zeitraum stieg der Wert der IT-Anschaffungen für das Finanzministerium um das 20-fache. Die zentrale Bedeutung der Informatisierung der polnischen Finanzverwaltung als entscheidender Faktor

[922] OECD (2015), *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies,* OECD Publishing, Paris, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2015_tax_admin-2015-en#page1 [Zugriff am 15.05.2024]; OECD (2013), *Tax Administration 2013*, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2013_9789264200814-en#page176 [Zugriff am 15.5.2024].

[923] BRH, *Umsatzsteuerbetrug wirksam bekämpfen*, https://www.bundesrechnungshof.de/SharedDocs/Pressemitteilungen/DE/2020/umsatzsteuerbetrug-bekaempfen.html [Zugriff am 11.7.2024].

[924] OECD, *Tax Administration 2013*, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2013_9789264200814-en#page176 [Zugriff am 15.5.2024].

bei der rapiden Reduzierung der Mehrwertsteuerlücke in Polen wird u. a. von CASE in einem Bericht an die Europäische Kommission hervorgehoben[925].

4.1.3. Institutioneller Rahmen für die Digitalisierung der polnischen Finanzverwaltung

Eine Voraussetzung für den effektiven Aufbau der Finanzverwaltung 2.0. in Polen ist die Schaffung eines institutionellen Rahmens, der die Digitalisierung des Finanzamtes und seiner Kontakte mit den Steuerpflichtigen ermöglicht. Die Rolle des Managements der technologischen Transformationsprozesse des Finanzministeriums und der polnischen Finanzverwaltung wurde im Berichtszeitraum vom Zentrum für Informatik des Finanzministeriums (pol. *Centrum Informatyki Resortu Finansów*, CIRF) und dem Unternehmen *Aplikacje Krytyczne sp. z o.o.* (AK-MF) übernommen.

[CIRF] Das Zentrum für Informatik des Finanzministeriums ist eine staatliche Haushaltseinheit, die dem Finanzminister untersteht und durch den Erlass des Ministers eingerichtet wurde[926]. Das CIRF ist Polens größtes öffentliches FinTech, das *rund 800 IT-Dienstleistungen für das Finanzministerium erbringt, als* digitales Gehirn der polnischen Finanzverwaltung *dient* und die IT-Systeme der öffentlichen Finanzen des Landes entwickelt und wartet[927]. Das Zentrum unterstützt unter anderem die Digitalisierung der Steuer- und Zolldienste, die Cybersicherheit und große Datenbanken des Finanzministeriums[928]. CIRF - Projekte[929]:

- **Das e-Finanzamt (pol. e-*Urząd Skarbowy*) ermöglicht es den Steuerpflichtigen, viele Formalitäten online zu erledigen - ohne Ihr Haus zu verlassen, auf jedem Gerät, rund um die Uhr.** Neben dem Dienst „Dein e-PIT" (pol. *Twój e-PIT*), der dem Steuerpflichtigen eine ausgefüllte jährliche Steuererklärung der Einkommenssteuer zur Verfügung stellt, umfasst das e-Finanzamt eine Liste von Bußgeldern, eine Steuer-Mikrokontonummer (für Zahlungen der Körperschaftssteuer, Einkommenssteuer und Mehrwertsteuer) und das e-Mikrounternehmen (ein kostenloses Programm zum Erstellen und Versenden von JPK-Dateien)[930].
- **Tax Free** ist eine Anwendung, mit der Reisende, die keinen ständigen Wohnsitz in der EU haben, eine Rückerstattung der Mehrwertsteuer für den Kauf von Waren erhalten. Das Tool wird auch für die Ausstellung und Registrierung elektronischer

[925] Darin heißt es: „Bei Prüfungen der Finanzverwaltungen hat sich der Anteil der IT-Ausgaben als statistisch am signifikantesten erwiesen, um die Größe der Mehrwertsteuerlücke zu erklären"; siehe Europäische Kommission, *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States*, 2020 Final Report, https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2020-09/vat-gap-full-report-2020_en.pdf [Zugriff am 19.7.2024].

[926] Zarządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 27 listopada 2020 r. w sprawie nadania statutu Centrum Informatyki Resortu Finansów Dz. Urz. Min. Fin., Fun. i Pol. Reg. poz. 21 z późn. zm; CIRF, Status prawny, https://www.cirf.gov.pl/bip/status-prawny/ https://www.cirf.gov.pl/bip/status-prawny/ [Zugriff am 11.5.2024].

[927] Der vollständige Gegenstand der Tätigkeit des CIRF: § 5, Statut Centrum Informatyki Resortu Finansów, stanowiący Załącznik do Zarządzenia Ministra Finansów z 27 grudnia 2022 r. zmieniającego zarządzenie w sprawie nadania statutu Centrum Informatyki Resortu Finansów, Dz. Urz. MF z 2022 r. poz. 122.

[928] CIRF, O CIRF, https://www.cirf.gov.pl/o-cirf [Zugriff am 11.5.2024].

[929] CIRF, Projekty, https://www.cirf.gov.pl/projekty [Zugriff am 11.05.2024].

[930] Podatki.gov.pl, Twój e-PIT, https://www.podatki.gov.pl/pit/twoj-e-pit/ [Zugriff am 11.05.2024].

TAX FREE-Dokumente sowie für die Erfassung der an Reisende gezahlten Mehrwertsteuererstattungen verwendet[931].

- **e-TOLL** ist ein System zur Erhebung von Mautgebühren auf mautpflichtigen Straßenabschnitten in Polen, die von der Generaldirektion für Nationalstraßen und Autobahnen (pol. *Generalna Dyrekcja Dróg Krajowych i Autostrad*) verwaltet werden. Das System basiert auf der Technologie der Bestimmung der Position des Benutzers durch Satellitenortung mit Hilfe von virtuellen Mautstellen. Jeder Nutzer eines Fahrzeugs mit einem zulässigen Höchstgewicht von mehr als 3,5 t kann die für ihn bequemste Art der Übermittlung von Standortdaten an das System wählen: über eine kostenlose Anwendung, die auf einem mobilen Gerät installiert ist, über werkseitig eingebaute Ortungsgeräte (ZSL) oder über On-Board-Units (OBU)[932].
- **PUESC, die elektronische Plattform für Zoll- und Steuerdienste (pol. *Platforma Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych*), ist** ein IT-System für den Austausch von Informationen sowie Zoll- und Steuerdokumenten zwischen der polnischen Finanzverwaltung und den Steuerpflichtigen. Durch PUESC werden Formalitäten im Bereich von Verbrauchssteuern, Glücksspiel, Beförderung, Zoll und Grenzdokumentation (Tax Free) erledigt. PUESC eröffnet auch den Zugang zu den elektronischen Diensten der Europäischen Union[933].
- **Cloud Computing des Finanzministeriums (pol. *Chmura Obliczeniowa Resortu Finansów*, HARF)** zielt darauf ab, eine kohärente und leistungsstarke Infrastruktur in einer privaten *Cloud-Computing-Architektur* aufzubauen, um die Anzahl der elektronischen öffentlichen Dienste zu erhöhen und gleichzeitig die Kontinuität der Arbeit des Finanzministeriums und der dem Minister unterstellten Einheiten zu gewährleisten, die Wartungskosten zu senken, die IKT-Infrastruktur zu verwalten und Verbesserungen in der Arbeitsweise des Finanzministeriums einzuführen[934].
- **Das Programm e-Steuern** sieht eine Reihe von organisatorischen, legislativen und IT-Maßnahmen vor, die darauf abzielen, die polnische Finanzverwaltung mit modernen Informationsmanagementinstrumenten auszustatten. Die folgenden Projekte werden im Rahmen des Programms durchgeführt: e-Steuererklärung 2, e-Registrierung, e-Steuern und CVP.

Das CIRF wird ständig modernisiert und ausgebaut. Eine der wichtigsten Initiativen zur Stärkung seiner Kapazität ist das im Jahr 2022 eingeleitete *Projekt zur Erweiterung des derzeitigen Serverraums und zum Bau eines Backup- Serverraums*. *Das CIRF ist ein Datenverarbeitungszentrum, in dem mehr als 10.000 Server in Betrieb sind, auf de-*

[931] KAS, Czym jest system TAX FREE? https://granica.gov.pl/TaxFree/ [Zugriff am 11.05.2024].

[932] eToll, System e-TOLL, https://etoll.gov.pl/ [Zugriff am 11.5.2024].

[933] Das PUESC-Programm wurde durch die Entscheidung des Ministers für Entwicklung und Finanzen vom 21. August 2017 gestartet. Das PUESC-Projekt wurde vom Europäischen Fonds für regionale Entwicklung im Rahmen des Operationellen Programms „Digitales Polen" 2014-2020, Prioritätsachse Nr. 2 „E-Government und offene Verwaltung", Maßnahme Nr. 2.1 „Hohe Verfügbarkeit und Qualität öffentlicher E-Services" kofinanziert. Die Finanzierungsvereinbarung für das Projekt wurde am 18. Dezember 2017 unterzeichnet. Der Gesamtwert des PUESC-Projekts beträgt 140.805.757,26 PLN (ca. 34.342.868 EUR), darunter förderfähige Ausgaben in Höhe von 140.311.471,22 PLN (ca. 34.222.310 EUR). Ministerstwo Finansów, Platforma Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych (PUESC), https://www.gov.pl/web/kas/platforma-uslug-elektronicznych-skarbowo-celnych-puesc [Zugriff am 11.5.2024].

[934] Durchführungszeitraum: 15.04.2016-14.04.2019; Projektwert: 192.500.000 PLN; siehe gov.pl, HARF-Chmura obliczeniowa Resortu Finansów, https://www.gov.pl/web/cppc/harf-chmura-obliczeniowa-resortu-finansow [Zugriff am 11.5.2024].

nen die wichtigsten und kritischen Systeme des Finanzministeriums laufen. Die Menge der verarbeiteten Daten umfasst eine zweistellige Zahl Petabytes[935].

[AK-MF] Am 13. September 2016 wurde die Gesellschaft mit beschränkter Haftung Aplikacje Krytyczne sp. z o.o. in das Landesgerichtsregister eingetragen[936]. Am **15. September 2016 hat der Finanzminister mit der Geschäftsführung der Gesellschaft einen Vertrag über die Erbringung von Dienstleistungen unterschrieben**[937]**. AK-MF führt Schlüsselprojekte für die polnische Finanzverwaltung durch, darunter insbesondere KSeF, STIR, e-Toll, MDR und e-Quittungen.** Seit seiner Gründung hat AK-MF mehr als 50 Systeme und Anwendungen für das Finanzministerium entwickelt, und diese Zahl wächst ständig weiter[938].

4.1.4. Innovative Beschaffungswege für IT-Dienstleistungen

[Ausschreibung eines Hackathons durch das Finanzministeriums] Eine große Herausforderung für die polnische Finanzverwaltung ist der Erwerb von Software, die genau auf ihre Bedürfnisse zugeschnitten ist. Um die Qualität der IT-Dienstleistungen, die sie erhalten, zu verbessern, hat das Finanzministerium Maßnahmen ergriffen, die weder in der polnischen Verwaltung noch bei vergleichbaren Einheiten in anderen Ländern je zu finden waren. Nach dem Vorbild der größten Regierungsbehörden der Welt (FBI, CIA, NASA) hat die polnische Finanzverwaltung einen Hackathon ausgeschrieben und nutzt diesen Weg der Softwarebeschaffung seit 2017 regelmäßig[939]. Ein Hackathon ist ein Wettbewerb („Marathon") für Programmierer („Hacker"), bei dem Teams von Teilnehmern über einen Zeitraum von 24 Stunden eine wettbewerbsfähige Anwendung nach den Vorgaben des Auftraggebers entwickeln. Die Teilnehmer an den genannten Veranstaltungen haben die Möglichkeit, an einem der zahlreichen Wettbewerbe teilzunehmen, die von den Partnerorganisationen angeboten werden. Das bedeutet, dass im Rahmen von Hackathons nicht nur die Teilnehmer miteinander konkurrieren (in punkto Qualität und technologischer Fortschritt der erstellten Anwendungen), sondern auch die ausschreibenden Stellen (in Bezug auf Attraktivität der Aufgabe und Höhe der Preise), die Programmierer zur Wahl ihrer Aufgabe anregen wollen. Das Wettbewerbsverfahren des Finanzministeriums basiert auf den Funktionsprinzipien, die für die GovTech-Programme im Vereinigten Königreich[940], Kanada[941], den Vereinigten Staaten[942] und Singapur[943] charakteristisch sind.

---

[935] Ministerstwo Finansów, Rozbudowujemy Centrum Informatyki Resortu Finansów, https://www.gov.pl/web/finanse/rozbudowujemy-centrum-informatyki-resortu-finansow [Zugriff am 11.5.2024].

[936] Ustawa z dnia 29 kwietnia 2016 r. o szczególnych zasadach wykonywania niektórych zadań z zakresu informatyzacji działalności organów Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 186).

[937] Ministerstwo Finansów, *Umowa ze spółką Aplikacje Krytyczne*, https://tiny.pl/d42cj [Zugriff am 19.7.2024].

[938] Aplikacje Krytyczne, *Nasze rozwiązania wspierają cyfrową transformację kraju*, https://www.akmf.pl/ [Zugriff am 11.05.2024].

[939] *Sarnowski/Selera*, Zmniejszenie Luki VAT, S. 29.

[940] CivTech, The Round 9 Challenges, u.a., https://www.civtech.scot/civtech-9-challenges [Zugriff am 11.5.2024].

[941] Government of Canada, Challenge Stream für Innovatoren, https://ised-isde.canada.ca/site/innovative-solutions-canada/en/challenges [Zugriff am 11.5.2024].

[942] Challenge.Gov, Über Challenge.Gov, https://www.challenge.gov/about/ [Zugriff am 11.5.2024].

[943] *Jun Jie*, Singapore's Smart Nation.

[MinFinTech 2017] Um die Teilnahme des Finanzministeriums an Software-Wettbewerben zu koordinieren, wurde das MinFinTech-Programm ins Leben gerufen. Im Rahmen seiner Pilotausgabe wurde den zweitausend Teilnehmern des größten stationären Hackathons in Europa, der HackYeah-Veranstaltung, die am 28. und 29. Oktober 2017 in Kraków stattfand, eine von der polnischen Finanzverwaltung vorbereitete Herausforderung präsentiert. Ziel war es, eine Anwendung zu entwickeln, die der polnischen Finanzverwaltung bei der Bekämpfung des Steuerbetrugs helfen sollte, indem sie Unternehmen, die in Umsatzsteuerkarusselle verwickelt sind, anhand ihrer Aktivitäten auf Verkaufsportalen identifiziert. Die Gewinner-Apps wurden im Jahr 2018 für den Einsatz implementiert. Im Ergebnis der Anwendung dieser Apps ist die Anzahl der Angebote auf polnischen Verkaufsportalen von Waren, die ein Gegenstand fiktiven Umsatzes waren und nun schnell liquidiert werden sollten (sog. Postkarussell-Waren), bis August 2018 um 70% zurückgegangen[944]. Auf der Grundlage der mit Hilfe der Anwendung gesammelten Informationen veröffentlichte das Finanzministerium im Januar 2018 eine Steuerwarnung, in der Verbraucher vor dem Kauf von Postkarussell-Elektronik gewarnt wurden[945]. Das Ergebnis der Zusammenarbeit zwischen dem Finanzministerium und den Programmierern war eine innovative Software namens *VAT Hunter*, die seit dem ersten Quartal 2018 zur Identifizierung von Steuersündern auf polnischen Verkaufsportalen eingesetzt wird[946].

[Programm GovTech Polen] Aufbauend auf den positiven Erfahrungen des Finanzministeriums hat die polnische Regierung im April 2018, d. h. nicht einmal vier Monate nach dem Ende des ersten MinFinTech-Wettbewerbs, das Programm GovTech ins Leben gerufen, in dessen Rahmen neben dem Finanzministerium auch andere Ministerien und lokale Regierungsbehörden programmatische Aufgaben stellten[947]. Aufgabe des GovTech-Programms war es, öffentliche Einrichtungen bei der Beschaffung innovativer digitaler Lösungen zu unterstützen[948]. Bis 2023 wurden sieben Editionen des MinFinTech-Programms durchgeführt, in denen 16 Herausforderungen an Programmierer mit einem Gesamtpreispool von über 830.000 PLN (ca. 202.439 EUR) gestellt wurden[949]. Sie führten zur Erstellung weiterer hochmoderner Lösungen, die die Wirksamkeit der Steuerstrafverfolgung der polnischen Finanzverwaltung verbesserten. Die Herausforderung bei der zweiten Edition des MinFinTech-Wettbewerbs bestand beispielsweise darin, eine Anwendung OKO RTG zu entwickeln, die es den Zollbeamten erleichtert, Sendun-

[944] *Sarnowski/Selera*, Zmniejszenie Luki VAT, S. 23.

[945] Ministerstwo Finansów, Procedura VAT-marża w elektronice tylko przy dostawie używanego sprzętu, https://shorturl.at/amAzz [Zugriff am 11.05.2024].

[946] DGP, „Vatmani" i ich „VAT Hunter". Oszuści są bez szans? https://biznes.gazetaprawna.pl/artykuly/1101071,projekt-vatmanow-z-krakowa-pomoze-w-wykrywaniu-oszustw-podatkowych.html [Zugriff am 11.05.2024].

[947] Zarządzenie nr 55 Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 kwietnia 2018 r. w sprawie Zespołu do spraw Programu GovTech Polska, M.P. 2018 poz. 423.

[948] *Łożykowski/Sarnowski*, GovTech, S. 57 f.

[949] Die Tätigkeit der staatlichen Einrichtung GovTech-Zentrum, das das Programm GovTech betreibt, wurde im Jahr 2024 durch den Erlass des Wissenschaftsministers vom 17. Juli 2024 beendet. Zarządzenie Ministra Nauki z dnia 17 lipca 2024 r. w sprawie likwidacji państwowej instytucji kultury - Centrum GovTech, Dz. Urz. MN. z 2024 r. poz. 62, geändert durch Zarządzenie Ministra Nauki z dnia 27 października 2024 r. zmieniającego zarządzenie w sprawie likwidacji państwowej instytucji kultury – Centrum GovTech, Dz. Urz. MN. z 2024 r. poz. 88.

gen zu identifizieren, die unversteuerte Waren oder illegale Substanzen enthalten könnten. Das Programm führt eine Vorprüfung der Röntgenbilder von Containern durch, die die Grenze passieren, so dass nur die Bilder, die das Gerät als „verdächtig" einstuft, zur manuellen Analyse durch die Zollbeamten weitergeleitet werden. Das Programm ist mit einer selbstlernenden Funktion ausgestattet, um seine Effizienz mit zunehmender Anzahl der analysierten Bilder zu steigern. Das Preisgeld für den Wettbewerb betrug 40.500 PLN (ca. 9.878 EUR), das Budget für die Umsetzung des vom Gewinner entworfenen Programms – 365.700 PLN (ca. 89.195 EUR)[950]. Ein Beispiel für den wirksamen Einsatz von OKO RTG ist die Aufdeckung eines Versuchs, Ende 2019 eine Ladung Kokain und Opium aus Kolumbien mit einem Schwarzmarktwert von etwa 2,2 Mrd. PLN (ca. 538 Mio. EUR) nach Polen zu schmuggeln[951]. In den folgenden Ausgaben des Wettbewerbs wurde die Anwendung weiterentwickelt und um ein Schulungsmodul in Form eines interaktiven Simulators für die Bedienung von Röntgengeräten ergänzt[952].

4.1.5. Elektronische Berichterstattung, JPK und e-Invoicing

[Elektronische Berichterstattung in Berichten der OECD, EK und Weltbank] Ein Schlüsselelement bei der Schaffung der Finanzverwaltung 2.0. ist die Digitalisierung des Kontakts mit dem Steuerpflichtigen, insbesondere der Berichterstattung. Diesbezügliche Empfehlungen wurden zwischen 2005 und 2014 von einer Reihe von internationalen Organisationen ausgesprochen, darunter die OECD, die Europäische Kommission und die Weltbank. Ein OECD-Bericht aus dem Jahr 2015[953] zeigt, dass sich diese Lösung in einer Reihe von Ländern, unter anderem in Belgien, Frankreich, den Niederlanden und Rumänien, immer weiter verbreitet. Eine von der Europäischen Kommission in Auftrag gegebene Studie aus dem Jahr 2010[954] wies auf die Vorteile der elektronischen Berichterstattung hin. Laut einer erweiterten Studie, die ein Jahr später, im Jahr 2010, veröffentlicht wurde, war Polen einer von nur sechs Mitgliedstaaten, in denen die Übermittlung elektronischer Zusammenfassender Meldungen zum Zwecke der Mehrwertsteuer nicht obligatorisch war[955].

---

[950] Ministerstwo Finansów, Aplikacja do ochrony polskich granic wybrana w konkursie MinFinTech, https://www.gov.pl/web/finanse/aplikacja-do-ochrony-polskich-granic-wybrana-w-konkursie-minfintech [Zugriff am 11.05.2024].

[951] Ministerstwo Finansów, KAS i CBŚP udaremniły największą od lat próbę przemytu narkotyków w UE, https://www.gov.pl/web/finanse/kas-i-cbsp-udaremnily-najwieksza-od-lat-probe-przemytu-narkotykow-w-ue [Zugriff am 12.07.2024].

[952] Izba Administracji Skarbowej w Gdańsku, Konkurs dwuetapowy - Platforma szkoleniowa dla Funkcjonariuszy Krajowej Administracji Skarbowej dokonujących kontroli celno-skarbowej z wykorzystaniem urządzeń RTG, https://www.pomorskie.kas.gov.pl/web/bip-2201/izba-administracji-skarbowej-w-gdansku [Zugriff am 11.05.2024].

[953] OECD (2015), Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, Paris, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2015_tax_admin-2015-en#page1 [Zugriff am 12.07.2024].

[954] PwC (2010), Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries, https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/e0d6a4f7-9ada-11e6-868c-01aa75ed71a1/language-en [Zugriff am 12.07.2024].

[955] PwC (2011), Expert study on the issues arising from a reduced time frame and the options allowed for submitting recapitulative statements - Application of Article 263(1) of Directive 2006/112/EC (amen-

[Elektronische Berichterstattung in Polen] In Polen war es bis Ende 2016 dem Unternehmer überlassen, in welcher Form er die Mehrwertsteuererklärung an das Finanzamt übermittelt. Je nach seinen Präferenzen konnte er dies auf traditionelle Weise – indem er zum zuständigen Amt ging bzw. sie per Post einsandte – oder auf moderne und schnelle Weise tun – durch Übermittlung einer elektronischen Datei. Erst ab 2017 wurde die Pflicht zur elektronischen Übermittlung der Mehrwertsteuererklärung eingeführt. Die generelle Pflicht zur elektronischen Übermittlung von Steuererklärungen wurde zum 1. Januar 2018 eingeführt, für einige Steuerpflichtige jedoch bereits zum 1. Januar 2017[956]. Gemäß Art. 16 des Änderungsgesetzes von 2016 waren manche Steuerpflichtigen verpflichtet, ihre Erklärungen schon ab dem 1. Januar 2017 in elektronischer Form einzureichen, insbesondere Unternehmer, die zum Zwecke des innergemeinschaftlichen Handels registriert wurden. Gleichzeitig wurde die Verpflichtung eingeführt, mittels elektronischer Kommunikation zusammenfassende Meldungen zu übermitteln. Ein weiterer Schritt zur Elektronisierung der Mehrwertsteuerabrechnungen war die Einführung der neuen JPK_VAT-Struktur und die Abschaffung der separaten Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung VAT-7. Die Einführung der obligatorischen elektronischen Berichterstattung und die Erweiterung ihres Ausmaßes durch die Verwendung von Dateien im JPK-Format bedeuteten den symbolischen Übergang der polnischen Finanzverwaltung in Bezug auf die Mehrwertsteuerabrechnungen zur Finanzverwaltung 2.0. Die Einführung der elektronischen Rechnungsstellung (KSeF), zunächst im Jahr 2022 in Form eines Pilotprojekts und dann in der geplanten obligatorischen Form im Jahr 2026, ist der erste Schnitt auf dem Weg zur Finanzverwaltung 3.0. Es ist hervorzuheben, dass die oben erwähnte Umstellung nicht bei allen Steuern in gleichem Tempo erfolgt, wobei der größte Fortschritt gerade im Bereich der Mehrwertsteuerabrechnungen zu beobachten ist.

4.1.6. Individuelles Steuer-Mikrokonto und e-Finanzamt

[Individuelles Steuer-Mikrokonto] Das individuelle Steuerkonto, das sog. Steuer-Mikrokonto (pol. *Mikrorachunek Podatkowy*), ist ein elektronischer Dienst der Verwaltung, der ab Januar 2020 allen Steuerpflichtigen zur Verfügung steht. Es bietet ein einziges, festes, individuelles Konto für die Zahlung von Steuern[957]. Auf das Steuer-Mikrokonto zahlt der Steuerpflichtige auch die Verzugszinsen für die Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Mehrwertsteuer, sowie die Mahnungskosten. Die aktuelle Liste der Arten von Steuern, Gebühren oder nichtsteuerlichen Haushaltsforderungen, deren Zahlung über ein steuerliches Mikrokonto erfolgt, ist in der Verordnung des Finanzministers aus dem Jahre 2023 enthalten[958]. Die Einführung eines individuellen

ded by Directive 2008/117/EC), https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/25092dad-a2d4-4d63-a8aa-c9b77e881fa3_en?filename=vat_time-frame_report.pdf [Zugriff am 12.07.2024].

[956] Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2024).

[957] Ustawa z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1520 z późn. zm.).

[958] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2023 r. w sprawie rodzajów podatków, opłat lub niepodatkowych należności budżetowych, których wpłata jest realizowana przy użyciu mikrorachunku podatkowego (Dz. U. poz. 2802).

Kontos hat zur Folge, dass die oben genannten Forderungen nicht auf verschiedene Konten der zuständigen Finanzämter eingezahlt werden müssen. Sollte eine Zahlung einer anderen Forderung auf das steuerliche Mikrokonto erfolgt sein, wird diese vom Finanzamt entsprechend umgeleitet. Diese Maßnahme hat auch den Vorteil, dass im Falle einer Verlegung des Wohnsitzes einer natürlichen Person oder des Sitzes des Unternehmens, bleibt dieses Konto für die Zahlung seinen Forderungen zuständig. Die Kontonummer ist dem Steuerpflichtigen zugeordnet und ändert sich auch bei einem Wechsel der sachlichen oder örtlichen Zuständigkeit der Finanzbehörde nicht. Die steuerliche Mikrokontonummer kann mit Hilfe des Generators überprüft werden und ist bei jedem Finanzamt erhältlich[959].

[e-Finanzamt] Seit 2019 baut das Projekt e-Finanzamt einen Dienst auf, der den Steuerpflichtigen den Online-Zugang zu den Dienstleistungen der nationalen Finanzverwaltung ermöglicht. Das e-Finanzamt ermöglicht eine einfachere und schnellere Erstellung von Steuererklärungen für Nichtunternehmer und Unternehmer. Das e-Finanzamt ist ein Dienst, der seit Februar 2021 in Form einer Web- und Mobilanwendung (auch in englischer und ukrainischer Sprache) zur Verfügung steht[960]. Er hebt die Kommunikation zwischen der polnischen Finanzverwaltung und ihren Kunden auf eine neue Qualität, indem er die Erfüllung der steuerlichen Pflichten vereinfacht und verkürzt.

Das e-Finanzamt ist gemäß Art. 35b KASG[961] das IKT-System polnischen Finanzverwaltung, das zusammen mit der PUESC-Plattform zu einem grundlegenden und obligatorischen Instrument für den Kontakt des Steuerpflichtigen mit den Behörden werden soll[962]. Das e-Finanzamt ist für 5 Gruppen bestimmt: Steuerpflichtige, Steuerzahler, Anwälte, Gerichtsvollzieher und Notare[963]. Das E-Finanzamt wird für die Bearbeitung aller Arten von Fällen genutzt, die in die Zuständigkeit der polnischen Finanzverwaltung fallen, mit Ausnahme von Fällen, die aufgrund anderer Vorschriften über andere spezielle IKT-Systeme (z. B. PUESC, KSeF oder e-TOLL) bearbeitet werden. Seit der Bereitstellung des Dienstes im Februar 2021 haben bereits 16 Mio. Nutzer die Dienste des e-Finanzamts in Anspruch genommen. Die Steuerpflichtigen haben mehr als 2,6 Mio.

[959] Podatki.gov.pl, Mikrorachunek podatkowy, https://www.podatki.gov.pl/media/9744/mikrorachunek-podatkowy-2024.pdf [Zugriff am 11.5.2024].

[960] Ministerstwo Finansów, Startuje e-Urząd Skarbowy, https://www.gov.pl/web/finanse/startuje-e-urzad-skarbowy [Zugriff am 11.5.2024].

[961] Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 615 z późn. zm.).

[962] *Rogowska-Rajda*, PP 2/2024, S. 21 ff.

[963] „E-Finanzamt bietet den Bürgern und Unternehmern ein Paket kohärenter und sich ergänzender Online-Dienste für die umfassende Bearbeitung von Angelegenheiten, hauptsächlich in den Bereichen Mehrwertsteuer, Einkommensteuer und Körperschaftssteuer. Dies wird die Erfüllung der steuerlichen Pflichten erleichtern. (...) Das e-Finanzamt garantiert eine einfache und schnelle Bearbeitung der Angelegenheit durch elektronische Dienstleistungen, die einem authentifizierten (beim e-Finanzamt angemeldeten) Benutzer zur Verfügung gestellt werden, wobei auch der mit der Bearbeitung einer Steuerangelegenheit verbundene Formalismus verringert oder beseitigt wird. Die Implementierung weiterer Dienstleistungen im Rahmen des e-Finanzamtes ermöglicht die Automatisierung der Aufgaben der KAS und damit eine schnellere Erledigung einer Steuersache durch den Steuerpflichtigen „, siehe: Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu automatyzacji załatwiania niektórych spraw przez Krajową Administrację Skarbową druk nr 2138, Sejm IX Kadencji, https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/druk.xsp?nr=2138 [Zugriff am 19.7.2024].

Briefe über das e-Finanzamt verschickt, darunter mehr als 800.000 Bescheinigungsanträge und 700.000 Datenaktualisierungsmitteilungen (ZAP-3) [964].

Das e-Finanzamt bietet authentifizierten Nutzern die Möglichkeit[965]:

- der zweiseitigen elektronischen Kommunikation mit allen Finanzverwaltungsbehörden, die von natürlichen und juristischen Personen und ihren Bevollmächtigten gleichermaßen genutzt werden kann;
- des ständigen Zugangs zu den in den Finanzverwaltungssystemen gesammelten Steuerdaten der einzelnen Steuerpflichtigen (einschließlich Identifikationsdaten, eingereichte Steuererklärungen, Status von Erstattungen, Informationen über Geldstrafen, notarielle Urkunden und erteilte und erhaltene Vollmachten);
- innerhalb von Sekunden, kostenlos und automatisch vom System generiert, Bescheinigungen über das Einkommen oder eine steuerliche Unbedenklichkeitsbescheinigung zu erhalten[966];
- des Zugangs zum Konto des Gerichtsvollziehers über die e-Finanzamt-API, die die Kommunikation und die Nutzung der automatisierten Dienste ermöglicht, wodurch Gerichtsvollzieher innerhalb von Sekunden Antworten auf Auskunftsersuchen erhalten, strukturierte Pfändungsbescheide einreichen und Korrespondenz im Zusammenhang mit laufenden Verfahren senden und empfangen können. Dank der Automatisierung erfordern Auskunftsersuchen und Forderungspfändungen praktisch keine Bearbeitung seitens der polnischen Finanzverwaltung;
- der Online-Zahlung von Steuern und nichtsteuerlichen Abgaben über BLIK[967] und Paybynet[968];
- der Online-Abgabe von Steuererklärungen, ohne dass eine elektronische Signatur erforderlich ist;
- der Einsicht in die aktuellen Salden und Abrechnungen der einzelnen Benutzerkonten;
- der Erlangung eines Berichts, der die aktuelle Situation des Steuerpflichtigen und den Stand der Abrechnung zusammenfasst;

---

[964] Prawo.pl, Wiceminister Krok: Obsługa podatników ma być kompleksowa i efektywna, https://www.prawo.pl/podatki/obsluga-podatnikow-ma-byc-kompleksowa-i-efektywna-wiceminister-krok,528232.html [Zugriff am 5.8.2024].

[965] Podatki.gov.pl, e-Urząd Skarbowy, https://www.podatki.gov.pl/e-urzad-skarbowy/ [Zugriff am 11.05.2024].

[966] Ab 2023 kann eine Bescheinigung über das Nichtvorhandensein von Steuerrückständen oder über den Stand der Rückstände (ZAS-W) in wenigen Minuten über das e-Finanzamt eingeholt werden, siehe Podatki.gov.pl, Zaświadczenia, https://www.podatki.gov.pl/e-urzad-skarbowy/konto-osoby-fizycznej/zaswiadczenia/ [Zugriff am 11.5.2024].

[967] Ministerstwo Finansów, Zapłać podatek w e-Urzędzie Skarbowym przy pomocy BLIK, https://www.gov.pl/web/finanse/zaplac-podatek-w-e-urzedzie-skarbowym-przy-pomocy-blik [Zugriff am 11.5.2024].

[968] Auf der Gala des 11. Bargeldlosen Kongresses im Jahr 2023 erhielt das Finanzministerium den eDucat-Preis in der Kategorie „Wichtigste Initiative der bargeldlosen Welt in Polen". Das Finanzministerium wurde für die Einführung von BLIK-Zahlungen im Februar 2023 für ausgewählte Steuerverpflichtungen geehrt, die im e-Finanzamt verfügbar sind, einschließlich des Dienstes „Deine e-Steuererklärung". Der Erfolg der Einführung der BLIK-Zahlungen in der öffentlichen Verwaltung war das Ergebnis der Arbeit eines multidisziplinären Teams, zu dem Mitarbeiter des Finanzministeriums und der nationalen Finanzverwaltung, des IT-Zentrums des Finanzministeriums, der Firma Critical Applications, externer IT-Partner, der Bank Gospodarstwa Krajowego und BLIK gehörten. Für: Finanzministerium, Auszeichnung „Wichtigste Initiative für die bargeldlose Welt in Polen" an das Finanzministerium, https://www.gov.pl/web/kas/nagroda-najwazniejsza-inicjatywa-swiata-bezgotowkowego-w-polsce-dla-ministerstwa-finansow [Zugriff am 11.05.2024].

- der Hilfe durch elektronische Assistenten, die das Verfassen von Schreiben und Erklärungen erleichtern;
- der Vorschau auf den Verfahrensstatus.

Im Jahr 2022 wurde das Finanzministerium für die Umsetzung des Projekts „e-Finanzamt" bei den *Digital Excellence Awards* in der Kategorie *„Digital Strategic Perspective"* ausgezeichnet, was die Position des Finanzministeriums als Vorreiter und oft auch als Pionier der digitalen Transformation in der öffentlichen Verwaltung Polens festigte[969].

4.2. Ausrichtung: Kundenzentrierung

Die polnische Finanzverwaltung (KAS) wurde als eine Organisation geschaffen, die auf den Dialog mit Unternehmern und die Zusammenarbeit mit Steuerpflichtigen ausgerichtet ist, um sie bei der ordnungsgemäßen Erfüllung ihrer Pflichten wirksam zu unterstützen. Die Strategie der polnischen Finanzverwaltung unterstreicht die Rolle des partnerschaftlichen Ansatzes der Behörde gegenüber dem Steuerpflichtigen, der inzwischen als „Kunde" bezeichnet wird[970]. Die „Kundenzentrierung" wurde als eine der Hauptrichtungen der Aktivitäten und der Entwicklung der Finanzverwaltung bezeichnet. In diesem Rahmen wurden drei allgemeine Ziele gesetzt: 1) Angebot von modernen, freundlichen, sicheren und mehrkanaligen Dienstleistungen für die Steuerpflichtigen; 2) Durchführung der Automatisierung und Digitalisierung der Dienstleistungen; sowie 3) Förderung und Sensibilisierung und Verbesserung der Kenntnisse der Bürger und Unternehmer im Bereich der Steuern[971]. Neben den Maßnahmen zur Vereinfachung der Steuervorschriften, der Schaffung neuer elektronischer Dienstleistungen der Verwaltung, die die Abrechnung vereinfachen, und der Bereitstellung weiterer Instrumente für die Steuerpflichtigen zur Erleichterung der Rechtsanwendung hat die polnische Finanzverwaltung ein System zur kontinuierlichen Überwachung des Zufriedenheitsgrads der Steuerpflichtigen und einen direkten Kontaktweg zwischen den Steuerpflichtigen und dem Finanzministerium geschaffen, der es ermöglicht, dem Ministerium schnell Informationen über besonders dringende Bedürfnisse und Herausforderungen zukommen zu lassen (die sog. „Stimme des Steuerpflichtigen").

[969] Ministerstwo Finansów, Ministerstwo Finansów zwycięzcą konkursu Digital Excellence Awards 2022, https://www.gov.pl/web/finanse/ministerstwo-finansow-zwyciezca-konkursu-digital-excellence-awards-2022 [Zugriff am 11.5.2024].

[970] In der KAS-Strategie 2017-2020 heißt es: „Die wichtigsten Werte, die den Kunden geboten werden, sind Zugänglichkeit, Modernität und Benutzerfreundlichkeit der Dienstleistungen und hohe Servicequalität. Eine bessere Kundenbetreuung wird möglich sein, wenn das Bewusstsein der Mitarbeiter und der Zoll- und Steuerbeamten (KAS-Mitarbeiter und -Beamte) für ihre Rolle gegenüber den Steuerzahlern und Unternehmern geschärft wird", siehe: Ministerstwo Finansów, Kierunki działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017-2020, Załącznik do zarządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 25 lipca 2017 r. (poz. 144), patrz: Ministerstwo Finansów, Strategia KAS, https://www.gov.pl/web/kas/strategia-kas [Zugriff am 11.5.2024].

[971] Ministerstwo Finansów, Kierunki działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021-2024, Załącznik do zarządzenia Ministra Finansów z dnia 31 października 2023 r. (poz. 10), patrz: Ministerstwo Finansów, Strategia KAS, https://www.gov.pl/web/kas/strategia-kas [Zugriff am 11.5.2024].

4.2.1. Der Kunde im Mittelpunkt des Interesses der polnischen Finanzverwaltung

[Programm Kunde als Mittelpunkt der polnischen Finanzverwaltung] Das organisatorische Instrument zur Umsetzung der Veränderungen in der Verwaltung, die auf die Digitalisierung der Verwaltung, die Verbesserung der Qualität der elektronischen Dienstleistungen und die Steigerung der Effizienz des Services für Steuerpflichtige abzielt, war das am 15. Juli 2020 gestartete Programm „Der Kunde im Mittelpunkt des Interesses der polnischen Finanzverwaltung" (pol. *Klient w centrum uwagi KAS*)[972]. Sein zentrales Handlungsfeld war der Ausbau elektronischer Dienstleistungen und die Beschleunigung des Kundenservice durch Digitalisierung oder Automatisierung einer Reihe von Prozessen, darunter:

1) Verwaltung von Steuerrückständen im Bereich des Versands von Massenbriefen;
2) Risikoanalyse im Bereich der Steuererstattungen;
3) Bearbeitung von Anträgen von Gerichtsvollziehern auf Zugang zu Informationen sowie von Pfändungen durch diese Behörden;
4) Bearbeitung von Bescheinigungen;
5) Beschaffung von Daten, die die Steuerpflicht betreffen, aus notariellen Urkunden.

[Messung der Kundenzufriedenheit] Mit dem Programm wurde auch ein Prozess der kontinuierlichen Überwachung der Kundenzufriedenheit der polnischen Finanzverwaltung anhand von Umfragen eingeleitet[973]. Im Zeitraum April 2021 - März 2022

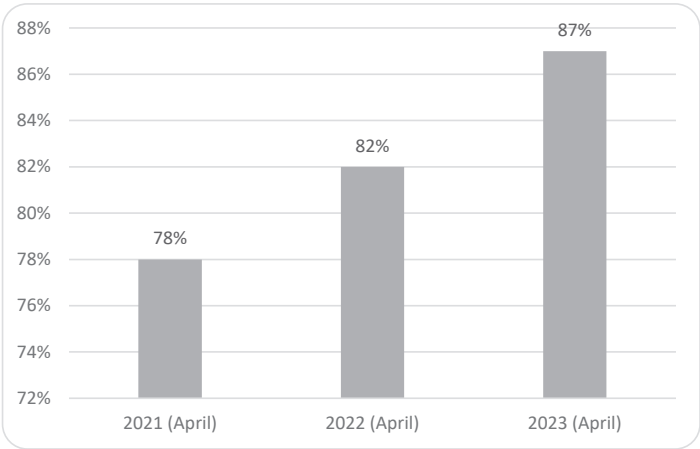


Abbildung 81: Zufriedenheit der Steuerpflichtigen nach einem Besuch im Finanzamt

Quelle: Finanzministerium (2023)[974].

[972] Pismo Szefa KAS z dnia 15 lipca 2020 r., siehe u.a.: Skarbowcy.pl, „Klient w centrum uwagi KAS", https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=27400 [Zugriff am 11.5.2024].

[973] Ein Link zur anonymen und freiwilligen Umfrage wird an die E-Mail-Adresse geschickt, die der Steuerpflichtige bei der Terminvereinbarung angegeben hat. Die in der Umfrage enthaltenen Fragen beziehen sich sowohl auf die allgemeine Zufriedenheit mit dem Besuch als auch auf die Emotionen und die Mühe, die der Befragte in die Bearbeitung seines Falles investiert hat. Bewertet wird auch der Mitarbeiter, der den Steuerpflichtigen bedient hat, insbesondere, ob er kompetent, höflich, hilfsbereit, effizient, kommunikativ und freundlich gegenüber dem Befragten war. Darüber hinaus enthält der Fragebogen zwei offene Fragen zu den besten und schlechtesten Aspekten des Besuchs bei der Behörde.

[974] Ebd.

erhielt die Verwaltung mehr als 108.000 ausgefüllte Umfragen. Die gesammelten Daten zeigen, dass das Niveau aller Kennziffern der Kundenzufriedenheit im angegebenen Zeitraum hoch blieb und zwischen 75% (Komfort der Kontaktaufnahme) und 88% (Prozentsatz positiver Emotionen) schwankte[975]. Wichtig ist auch, dass eine allmähliche Verbesserung der Zufriedenheit der Steuerpflichtigen mit den Dienstleistungen der Finanzämter zu beobachten war. Diese stieg von 78% im April 2021 über 82% im April 2022 auf 87% im April 2023. Der Prozentsatz der Fälle, die bei einem einzigen Besuch im Amt erledigt wurden, stieg zwischen 2021 und 2023 von 77% auf 85%[976].

4.2.2. Stimme des Steuerpflichtigen

[Stimme des Unternehmers] Einer der Wege, Informationen über die tatsächlichen Bedürfnisse der Kunden der Finanzverwaltung zu erlangen, besteht darin, ihnen die Möglichkeit zu geben, Fragen zu stellen, die nicht nur die Auslegung der Steuervorschriften, sondern auch die von ihnen erwarteten organisatorischen, rechtlichen und technologischen Änderungen betreffen. Für den direkten Kontakt zwischen dem Kunden und der zentralen Verwaltung wurde daher eine technologische Lösung entwickelt, die dem Finanzministerium im Juli 2018 vom Ministerium für Entwicklung und Technologie zur Verfügung gestellt wurde - der Online-Dienst „Stimme des Unternehmers" (pol. *Głos Przedsiębiorcy)*[977]. Diese Dienstleistung steht auf der Internetseite des Ministeriums zur Verfügung: über ein Online-Formular können Fragen gestellt werden, die danach von der Behörde öffentlich beantwortet werden. In vielen Fällen handelt es sich dabei um Informationen, wie ein vom Steuerpflichtigen eingereichter Vorschlag umgesetzt wurde oder wird[978].

[Stimme des Steuerpflichtigen] Im Dezember 2020 wurde den Nutzern des Portals podatki.gov.pl ein neuer Dienst auf der Grundlage der Anwendung „Stimme des Unternehmers" zur Verfügung gestellt: die „Stimme des Steuerpflichtigen" (pol. *Głos Podatnika*)[979]. Hier können die Anwender alle öffentliche Abgaben, darunter die Mehrwertsteuer, kommentieren. Dabei werden oft Vorschläge für eine Vereinfachung und Anpassung an sich ändernde Herausforderungen und Technologien eingereicht. Die Antworten auf alle Fragen an die Verwaltung wurden veröffentlicht. In den ersten beiden Jahren des Bestehens der „Stimme des Steuerpflichtigen" wurden mehr als 530 Antworten und Kommentare zu 440 Eingaben veröffentlicht, da den Steuerpflichti-

[975] Zufriedenheitsgrad: 82%; Weiterempfehlungsrate: 84%; Grad der Unkompliziertheit: 75%; Niveau der positiven Emotionen: 88%; Effektivität des ersten Kontakts: 77%; siehe Ministerstwo Finansów, Jak klienci oceniają wizytę w urzędzie skarbowym – wyniki badania, https://www.gov.pl/web/finanse/jak-klienci-oceniaja-wizyte-w-urzedzie-skarbowym--wyniki-badania [Zugriff am 11.5.2024].

[976] Podatki.gov.pl, Skąd miliardy do budżetu, https://www.podatki.gov.pl/skad-miliardy-do-budzetu/ [Zugriff am 11.5.2024].

[977] Ministerstwo Rozwoju i Technologii, Rusza Głos Przedsiębiorcy. Dzięki niemu biznes zaproponuje nowe regulacje prawne, https://www.gov.pl/web/rozwoj-technologia/rusza-glos-przedsiebiorcy-dzieki-niemu-biznes-zaproponuje-nowe-regulacje-prawne [Zugriff am 11.5.2024].

[978] Biznes.gov.pl, Masz pomysł, jak ułatwić prowadzenie firmy? https://www.biznes.gov.pl/glos-przedsiebiorcy [Zugriff am 11.5.2024].

[979] Podatki.gov.pl, Zgłoś pomysł, jak ulepszyć prawo podatkowe w Polsce. Twój głos jest ważny, https://www.podatki.gov.pl/wyjasnienia/zglos-pomysl-jak-ulepszyc-prawo-podatkowe-w-polsce/ [Zugriff am 11.5.2024].

gen häufig zusätzliche Fragen gestellt wurden[980]. Die über die „Stimme des Steuerpflichtigen“ eingereichten Vorschläge wurden an die gesetzgebenden Abteilungen des Finanzministeriums weitergeleitet, wo sie als Anregung für eine Reihe von Gesetzesänderungen dienten, u. a. im Rahmen der Änderungspakete zur Vereinfachung der Mehrwertsteuervorschriften (SLIM VAT 1, 2 und 3). Zu den von der Verwaltung umgesetzten Postulaten gehören[981]:

1) die Abschaffung der Verpflichtung, die Bestätigung des Erhalts der Korrekturrechnung durch den Käufer von Gegenständen oder den Empfänger von Dienstleistungen abzuwarten, die das Recht auf Vorsteuerabzug bedingt;

2) den Steuerpflichtigen bei der Ermittlung der in ausländischer Währung ausgedrückten MwSt.-Bemessungsgrundlage die Möglichkeit zu geben, diese nach den Einkommenssteuerbestimmungen in Zloty umzurechnen,

3) die Einführung der Möglichkeit, den Status der Abrechnungen im Abrechnungskonto des Steuerpflichtigen einzusehen;

4) die Einführung eines e-Kontos für Bevollmächtigte, das den Bevollmächtigten Zugang zu Steuerdaten in Steuerangelegenheiten verschafft und es ihnen ermöglicht, ihre Pflichten über elektronische Kommunikationskanäle zu erfüllen.

4.3. Die polnische Finanzverwaltung als Partner des Unternehmers

Der Aufbau der Finanzverwaltung 3.0 bringt die Automatisierung von Prozessen und die Verknüpfung der Systeme von Steuerpflichtigen und Verwaltung mit sich. Die Umsetzung erfolgt sowohl durch technologische Maßnahmen (z. B. elektronische Berichterstattung und Rechnungsstellung) als auch durch rechtliche Instrumente und organisatorische Entscheidungen. Wie andere Länder der Europäischen Union auch, setzt Polen die Transformation in der genannte Richtung um, indem es neue Bereiche der Zusammenarbeit mit der Wirtschaft schafft. In der Regel beginnt die Umsetzung mit Pilotprojekten. An solchen nehmen oft Einrichtungen teil, die aufgrund ihrer Größe eine besonders wichtige Rolle für die Steuereinnahmen des Staates spielen. Bei den größten Steuerpflichtigen treten aufgrund des Umfangs ihrer Aktivitäten am häufigsten schwer zu interpretierende Sachverhalte auf, und der potenzielle Schaden für die finanziellen Interessen des Staates ist hier bei einem Fehler am größten. Andererseits verfügen solche Unternehmen über die Mittel, um professionelle steuerliche Unterstützung in Anspruch zu nehmen. Dies bedeutet, dass sie mehr Ressourcen in den Prozess der korrekten Erfüllung ihrer Steuerpflichten engagieren können. Es macht sie aber auch zu den Hauptadressaten der vom Markt der Steuerberatung angebotenen Dienstleistungen zur Durchführung einer aggressiven Steueroptimierung, die aus rechtlicher Sicht riskant ist, aber bei Großunternehmen zu großen Einsparungen führen kann. In Anbetracht dessen stehen die Finanzverwaltungen vor

[980] Podatki.gov.pl, 2 lata Głosu Podatnika i dziesiątki zrealizowanych pomysłów, https://www.podatki.gov.pl/wyjasnienia/2-lata-glosu-podatnika/ [Zugriff am 11.5.2024].

[981] Ebd.

der Herausforderung, die Unterschiede in Bezug auf Wissen und Erfahrung auszugleichen, die zwischen den Beamten und den von den größten Unternehmen beauftragten Beratern bestehen können. Eine Alternative zu einem konfrontativen Ansatz ist die Strategie der Interaktion mit dem Steuerpflichtigen, bei der die Finanzverwaltung die Rolle eines Beraters übernimmt, der den Steuerpflichtigen bei der Entwicklung interner Verfahren zur Verbesserung seiner Steuersicherheit unterstützt. Weit verbreitete Methoden zur „Verkürzung der Distanz" zwischen Finanzverwaltung und großen Steuerzahlern sind:

1) organisatorische Änderungen in Form der Entwicklung von getrennten Einheiten der Finanzverwaltung, die auf die Unterstützung von Großunternehmen spezialisiert sind;

2) Schaffung von Verfahren, die eine enge Zusammenarbeit zwischen der Behörde und dem Unternehmer ermöglichen;

3) starke Einbindung der Verwaltung nicht nur in die Unterstützung des Steuerpflichtigen bei der täglichen Abwicklung seiner Geschäfte, sondern auch in die partnerschaftliche Planung zukünftiger steuerrelevanter Vorgänge. Dies gilt insbesondere für die Planung und Durchführung von hochwertigen Investitionen, die oft vielfältige Auswirkungen (und auch Risiken) im Bereich der öffentlichen Abgaben mit sich bringen.

Seit der Gründung der polnischen Finanzverwaltung besteht eine ihrer Prioritäten darin, die Effizienz ihrer Dienstleistungen für die wichtigsten Einrichtungen (insb. Großunternehmen) zu verbessern. In den Jahren 2017 – 2022 wurden folgende Instrumente zur Erreichung dieses Ziels eingeführt[982]:

1) Einrichtung eines Departements für die Gestaltung der Strategie der Hauptakteure im Finanzministerium und Abgrenzung einer spezialisierten Behörde für die laufende Betreuung von Großunternehmen;

2) Schaffung von Regelungen, die eine kontinuierliche Zusammenarbeit mit Großunternehmen auf partnerschaftlicher Basis ermöglichen;

3) Einrichtung einer Einheit zur Betreuung von Großinvestoren;

4) Erweiterung des Katalogs der offiziellen Steuerrechtsauslegungen um die Regelung der Investitionsvereinbarung (sog. Steuerauslegung 590), die alle steuerlichen Folgen einer geplanten Großinvestition festlegt.

4.3.1. Dienstleistungszentrum für Großunternehmen

[Departement des Finanzministeriums für Großunternehmen] Eine der wichtigsten Entscheidungen im Zuge der Umgestaltung der polnischen Finanzverwaltung war die Zielsetzung, auf die Betreuung großer Wirtschaftseinheiten spezialisierte Einheiten zu schaffen. Zur Koordinierung des Prozesses ihrer Einrichtung und der anschließenden Aktivitäten wurde im März 2017[983] das Departement für Kundenservice und

[982] Krajowa Administracja Skarbowa, Kierunki działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017-2020, Załącznik do zarządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 25 lipca 2017 r. (poz. 144), S. 20; Krajowa Administracja Skarbowa, Kierunki działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021–2024, Załącznik do zarządzenia Ministra Finansów z dnia 31 października 2023 r. (Dz. Urz. Min. Fin. poz. 103), S. 18.

[983] Zarządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 3 marca 2017 r. w sprawie ustalenia regulaminu organizacyjnego Ministerstwa Finansów, Dziennik Urzędowy Ministra Rozwoju i Finansów, Dz. Urz. MRiF z 2017 r. poz. 46.

Großunternehmen (pol. *Departament Obsługi Klientów oraz Kluczowych Podmiotów*) eingerichtet, das später in Departement für Großunternehmen (pol. *Departament Kluczowych Podmiotów*)[984] umbenannt wurde. Zu den Aufgaben des Departements gehören neben der Bearbeitung von Angelegenheiten im Zusammenhang mit Transaktionspreisen[985] und der Anti-Missbrauchsklausel auch Tätigkeiten konzeptioneller, strategischer und organisatorischer Art, insbesondere die Entwicklung, Modellierung und Umsetzung neuer Dienstleistungen für die größten Kunden der polnischen Finanzverwaltung sowie die Überwachung und Koordinierung der Arbeiten zum Risikomanagement im Zusammenhang mit der Erfüllung der steuerlichen Pflichten durch diese Hauptakteure[986]. Im Jahr 2021 wurden Aufgaben im Zusammenhang mit der Erbringung neuer Dienstleistungen für die größten Steuerpflichtigen in den Zuständigkeitsbereich des genannten Departements aufgenommen, insbesondere die Umsetzung des Kooperationsprogramms und die Erfüllung der Aufgaben des Zentrums für Steuerliche Betreuung von Investoren (pol. *Centrum Obsługi Podatkowej Inwestora*, COPI)[987].

[OECD-Empfehlungen und internationales Umfeld] Ausgangspunkt für die Einrichtung eines Dienstleistungszentrums für Großunternehmen (pol. *Centrum Obsługi Kluczowych Podmiotów*, COKP) waren die langjährigen Erfahrungen mit der Funktionsweise ähnlicher Stellen in anderen Ländern[988]. Die Betreuung großer Steuerpflichtiger durch spezialisierte Behörden wurde sowohl in OECD-Berichten als auch in wissenschaftlichen Veröffentlichungen empfohlen, in denen Erfahrungen aus der operativen Tätigkeit von solchen spezialisierten Dienststellen beschrieben wurden[989]. Im Jahr 2016, d. h. zum Zeitpunkt der Einführung des COKP-Konzepts, gab es u. a. in den Niederlanden, dem Vereinigten Königreich, den Vereinigten Staaten, Australien, Neuseeland und Bolivien spezielle Behörden für die Zusammenarbeit mit großen Steuerpflichtigen (eng. *Large Taxpayers Units,* LTUs)[990].

[Einrichtung des COKP] Das COKP wurde schließlich am 1. Januar 2021 eingerichtet. Es wurde Teil des 1. Masowischen Finanzamtes in Warschau und erbringt Dienstleistungen für mehr als 3.000 Unternehmen[991]:

1) staatliche Banken, als Aktiengesellschaften geführte Banken, landesweit operierende Versicherungsgesellschaften und Rückversicherungsgesellschaften, körperschaftsteuerliche Organschaften und ihre Mitglieder sowie börsennotierte Unternehmen;

---

[984] Zarządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 6 października 2017 r. zmieniające zarządzenie w sprawie ustalenia regulaminu organizacyjnego Ministerstwa Finansów, Dz. Urz. MRiF z 2017 r. poz. 200.

[985] Unter anderem die Durchführung von MAP-, APA-, ICAP- und ETACA-Verfahren.

[986] Ministerstwo Finansów, Departament Kluczowych Podmiotów, https://tinyurl.com/2k6sakdk [Zugriff am 11.05.2024].

[987] Ebd.

[988] DGP, Aleszczyk: Szykujemy więcej zmian dla dużych podatników, https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1042499,aleszczyk-zapowiada-wiecej-zmian-dla-duzych-podatnikow.html [Zugriff am 11.5.2024].

[989] OECD, Tax Administration 2015. Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2015_tax_admin-2015-en. [Zugriff am 11.5.2024].

[990] Siehe u. a. *Benon/ Baer/Toro*, Improving Large Taxpayers; *Mc Carten*, Focusing on the Few.

[991] Krajowa Informacja Skarbowa, Od 2021 r. obsługa największych podmiotów gospodarczych w jednym miejscu, https://www.kis.gov.pl/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/JSs9/content/id/10321160; Ministry of Finance, From 1 January 2021, handling the largest businesses in one place, https://www.gov.pl/web/kas/od-1-stycznia-2021-r-obsluga-najwiekszych-firm-w-jednym-miejscu [Zugriff am 11.5.2024].

2) andere Einrichtungen mit einem Jahresnettoeinkommen oder -umsatz von mehr als 50 Mio. EUR.

Im Gegensatz zu ähnlichen Einrichtungen in anderen EU-Ländern betreut das Zentrum eine relativ kleine Anzahl von Unternehmen. Der Kundenkatalog des COKP umfasste im Jahr 2021 etwa 0,5% der aktiven Körperschaftsteuerzahler, was etwas mehr als ein Viertel des europäischen Durchschnitts (1,85 %) ausmacht. Hinsichtlich des Anteils an den verwalteten Nettosteuereinnahmen weicht das Zentrum jedoch nicht von seinen Pendants ab. Der angegebene Anteil lag im Jahr 2021 bei durchschnittlich 41,4%. Im selben Jahr verwaltete das polnische COKP etwa 40% der Steuereinnahmen von Körperschaftssteuerpflichtigen und lag damit knapp unter dem europäischen Durchschnitt[992].

4.3.2. Kooperatives Compliance-Programm

Neben den organisatorischen Maßnahmen in Form der Gründung spezialisierter Einheiten zur Betreuung von Großunternehmen ist die Entwicklung moderner Möglichkeiten der Zusammenarbeit mit den Steuerpflichtigen, insbesondere die Ablösung der auf dem Kontrollverhältnis basierenden Relation durch ein partnerschaftliches Verfahren der begleitenden Kontrolle (eng. *Horizontal Monitoring*), von zentraler Bedeutung für die Transformation der polnischen Finanzverwaltung in Richtung der Verwaltung 3.0. Im Gegensatz zur Steuerkontrolle handelt es sich dabei nicht um eine unmittelbare Überwachung der ordnungsgemäßen Erfüllung der steuerlichen Pflichten, sondern um eine kontinuierliche Unterstützung des Steuerpflichtigen bei der Ausarbeitung und Umsetzung geeigneter interner Mechanismen, die auf die ordnungsgemäße Erfüllung der steuerlichen Pflichten abzielen[993]. Im Rahmen des Pilotprojekts wird die begleitende Kontrolle, die in Polen unter dem Namen Kooperationsprogramm (pol. *Program Współdziałania*) läuft, auf freiwilliger Basis bei ausgewählten Unternehmen eingeführt, die bei ihrer Umsetzung direkt mit den Beamten des Departements für Großunternehmen zusammenarbeiten. Die Umsetzung des Kooperationsprogramms wird auch als eine Maßnahme zur Reduzierung der Steuerlücke angesehen. Es schafft für die Steuerpflichtigen ein alternatives Angebot zur aggressiven Steueroptimierung - es bietet ihnen eine von der Verwaltung in Echtzeit bestätigte Garantie für die korrekte Anwendung des Steuerrechts. Eine enge Zusammenarbeit zwischen der Verwaltung und dem Unternehmen erhöht die Korrektheit der Erfüllung von steuerlichen Pflichten, was zu einer Verringerung der Zahl der Korrekturen und - in strittigen Situationen - der Verwaltungsverfahren und Gerichtsstreitigkeiten führt. Die Einführung einer neuen, nicht repressiven Form der Steueraufsicht erhöht nicht nur das Niveau der freiwilligen und korrekten Erfüllung der steuerlichen Pflichten, son-

[992] OECD, Tax Administration 2023: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2023_0d09309f-en [Zugriff am 11.5.2024].

[993] Podatki.gov.pl, Założenia Programu Współdziałania, https://www.podatki.gov.pl/program-wspoldzialania/zalozenia-programu-wspoldzialania/ [Zugriff am 19.7.2024].

dern bringt auch erhebliche Imagevorteile mit sich und stärkt das Vertrauen des Unternehmens in die Finanzverwaltung[994].

[Kooperative Compliance-Programme in der EU] Die ersten Länder, die Modelle der Zusammenarbeit zwischen Finanzverwaltung und Unternehmen (eng. *Cooperative Compliance-Programs)*[995] eingeführt haben, waren die Niederlande, Irland und die Vereinigten Staaten[996]. Als beispielhaftes Modell für die kooperative Einhaltung der Vorschriften bei großen Steuerpflichtigen verweist die OECD auf das Programm Horizontal Monitoring (nied. *Horizontaal Toezicht*), das von der niederländischen Steuer- und Zollverwaltung (nied. *Belastingdienst*) im Jahr 2005 als Pilotprogramm mit zwanzig großen, hauptsächlich börsennotierten Unternehmen initiiert wurde[997]. Bis 2020 hatte die niederländische Finanzverwaltung mehr als 2.000 Vereinbarungen mit Steuerpflichtigen geschlossen, die sich freiwillig an dem Programm beteiligen wollten. Damit wurde Horizontal Monitoring für die 100 größten in den Niederlanden tätigen Unternehmen sowie für die 30 größten Pensionsfonds und gemeinnützigen Organisationen verbindlich[998]. Das in den Niederlanden entwickelte Modell für die Zusammenarbeit zwischen der Verwaltung und Großunternehmen wurde u. a. in Italien, Österreich, Slowenien und Südkorea[999] umgesetzt und diente als Grundlage für die Schaffung eines analogen Programms in Spanien (Kodex für gute Steuerpraktiken, es. *Código de Buenas Prácticas Tributarias*)[1000] und in Frankreich (Vertrauensverhältnis, Steuerpartnerschaft, fr. *Relation de Confiance, Partenariat fiscal*) [1001]. Bis 2015 hatten 85% der OECD-Länder ein spezielles Modell für die Einhaltung der Steuervorschriften für bei den die größten Steuerpflichtigen eingeführt, und 32 von ihnen hatten ein spezielles Programm für die kooperative Einhaltung der Steuervorschriften umgesetzt oder geplant[1002].

---

[994] Allgemein zu diesem Thema: Podatki.gov.pl, Katalog korzyści, https://www.podatki.gov.pl/program-wspoldzialania/katalog-korzysci/ [Zugriff am 11.5.2024].

[995] Ursprünglich als „Enhanced Relationship" bezeichnet, wurden sie im Laufe ihrer Entwicklung als „Co-operative Compliance"-Programme bezeichnet, siehe entsprechend: OECD, Study into the role of tax intermediaries, Paris 2008; dann OECD, Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance, OECD Publishing 2013.

[996] OECD, Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance, OECD Publishing 2013.

[997] *Stevens/Pheijffer/Van den Broek/Keijzer/Van der Hel-van Dijk,* Tax supervision; Huiskers-Stoop/Gribnau, JTA 2019; *de Widt/Oats*, CPA 99/2024.

[998] E. Silverentand, Dutch Horizontal Tax Monitoring: will others follow where this historic leader is heading? https://globaltaxnews.ey.com/news/2022-5391-dutch-horizontal-tax-monitoring-will-others-follow-where-this-historic-leader-is-heading [Zugriff am 11.5.2024].

[999] Rządowy projekt ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych, Druk nr 3788, Ocena Skutków Regulacji.

[1000] Agencia Tributaria, Code of Best Tax Practices, https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/en_gb/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias.html [Zugriff am 11.05.2024].

[1001] Ministère de l'Action et des Comptes Publics, Companies and French Authorities: A new trust-based relationship, https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/1_metier/2_professionnel/EV/4_difficultes/PME/trust-based_relationship_france_2019.pdf?l=en [Zugriff am 11.5.2024].

[1002] OECD, Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing 2015.

[Umsetzung des polnischen Kooperationsprogramms] Die Bestimmungen des polnischen Kooperationsprogramms, die durch das Gesetz vom 16. Oktober 2019[1003] geregelt werden, sind am 1. Juli 2020 in Kraft getreten. Um den Steuerpflichtigen die Teilnahme am Kooperationsprogramm zu erleichtern, hat das polnische Finanzministerium im Juni 2020 folgende Dokumente veröffentlicht:

1) Leitlinien für den Überwachungsrahmen der Finanzverwaltung[1004];
2) Handbuch für Coop-Teilnehmer[1005].

Im Zuge der Durchsetzung der Bestimmungen des Kooperationsprogramms konsultiert das Finanzministerium weiterhin die Unternehmer und entwickelt weitere Materialien, um ihnen die Anwendung der neuen Regeln zu erleichtern. Am 23. Juni 2023 wurden die Entwürfe eines Modells zur Bewertung der internen Steueraufsicht (pol. *Ramy Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego*, RWNP) und des Katalogs mit bewährten Praktiken für dessen Anwendung zur Konsultation vorgelegt. Das Modell wurde schließlich im Juni 2024[1006] und das aus der Konsultation hervorgegangene Dokument „Tipps und bewährte Praktiken zum Rahmen der internen Steueraufsicht" – in Oktober 2024 veröffentlicht[1007].

[Annahmen für das polnische Kooperationsprogramm] Das Prinzip des polnischen Programms besteht darin, eine Zusammenarbeit zwischen der polnischen Finanzverwaltung und großen Unternehmen, die sich zur Teilnahme im Programm anmelden, aufzubauen und aufrechtzuerhalten. Eine solche Zusammenarbeit beruht auf drei grundlegenden Werten: Vertrauen (die Überzeugung, dass der Partner gemäß den vereinbarten Regeln handeln wird); Transparenz (die Bereitschaft und Fähigkeit des Unternehmers, sich für die gegenseitige Zusammenarbeit zu öffnen) und Verständnis (das sich aus dem ständigen Kontakt und der Kenntnis der Positionen und Interessen beider Parteien ergibt)[1008]. Die Teilnahme am Programm ist freiwillig und wird von der interessierten Partei schriftlich initiiert.

[Vorteile für die Steuerpflichtigen] Die Teilnahme am Kooperationsprogramm bringt eine Reihe von Vorteilen für die Steuerpflichtigen mit sich. Der wichtigste ist die Gewissheit der korrekten Anwendung des Steuerrechts. Bereits in der Planungsphase informiert der Steuerpflichtige die polnische Finanzverwaltung über potenziell strittigen Steuerfragen und erhält die Stellungnahme der Verwaltung dazu. Ist er mit

[1003] Ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 948).

[1004] Krajowa Administracja Skarbowa, Wytyczne w zakresie Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego, Warszawa 2020, https://www.podatki.gov.pl/media/6197/wytyczne-w-zakresie-ram-wewn%C4%99trznego-nadzoru-podatkowego.pdf [Zugriff am 11.5.2024].

[1005] Krajowa Administracja Skarbowa, Podręcznik dla uczestnika Programu Współdziałania, Warszawa 2020, https://www.podatki.gov.pl/media/6196/podr%C4%99cznik-dla-uczestnika-programu-wsp%C3%B3%C5%82dzia%C5%82ania.pdf [Zugriff am 11.5.2024].

[1006] Ministerstwo Finansów, Konsultacje podatkowe w zakresie ram wewnętrznego nadzoru podatkowego, https://www.gov.pl/web/finanse/konsultacje-podatkowe-w-zakresie-ram-wewnetrznego-nadzoru-podatkowego [Zugriff am 11.5.2024].

[1007] Podatki.gov.pl, Projekt modelu oceny dojrzałości Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego wypracowany w ramach konsultacji podatkowych w zakresie Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego, https://www.podatki.gov.pl/program-wspoldzialania/ogloszenia-i-informacje-biezace/projekt-modelu-oceny-dojrzalosci-rwnp/ [Zugriff am 11.5.2024].

[1008] Podatki.gov.pl, Założenia Programu Współdziałania, https://www.podatki.gov.pl/program-wspoldzialania/zalozenia-programu-wspoldzialania/ [Zugriff am 11.5.2024].

dieser einverstanden, wird eine Steuervereinbarung über die Auslegung des Steuerrechts geschlossen. In seiner Beziehung zur Finanzverwaltung profitiert der Unternehmer vom Status eines vertrauenswürdigen Steuerpflichtigen und den damit verbundenen Privilegien. Dazu gehören[1009]:

1) beschleunigte Erstattung von zu viel gezahlten Steuern, vorrangige Durchführung von auf Antrag des Steuerpflichtigen initiierten Verfahren und schnellere Bearbeitung durch den Steuerpflichtigen bei der Verwaltung eingereichten Anfragen und Anträgen;

2) Möglichkeit der Nutzung einer neue Form der vereinfachten Vorauszahlung der Körperschaftsteuer (Steuervereinbarung über die voraussichtliche Steuerschuld für ein bestimmtes Steuerjahr);

3) Ausschluss der Verpflichtung zur Übermittlung von Informationen über bestimmte nicht grenzüberschreitende (inländische) Steuergestaltungen an die Finanzbehörden (eng. *Mandatory Disclosure Regime,* MDR);

4) Möglichkeit der Durchführung eines Vorabverständigungsverfahrens und Nichtanwendung der allgemeinen Regeln zur Bekämpfung von Steuerumgehung in einem schnelleren Zeitrahmen und mit einer halbierten Gebühr für das APA (eng. *Advance Pricing Agreement*) und die Schützende Auslegung[1010] (Art. 20zc. § 4 Abs. 1 AO-PL);

5) Vorzugsregelungen für die Zahlung von Verzugszinsen (Art. 20zm. § 1 Abs. 1 und 2 AO-PL) und Nichteinleitung von Verfahren bei Steuervergehen oder Steuerstraftaten für den Zeitraum, für den eine Berichtigung der Steuererklärung abgegeben wurde (Art. 20zm. § 3 AO-PL);

6) Betrachtung der Teilnahme am Kooperationsprogramm als Zeichen des guten Willens, wenn während der Laufzeit der Vereinbarung ein Ereignis oder eine Tätigkeit eingetreten ist, das/die zur Anwendung der Bestimmungen über die zusätzliche Steuerschuld im Sinne von Art. 119a Abs. 1 führen kann.

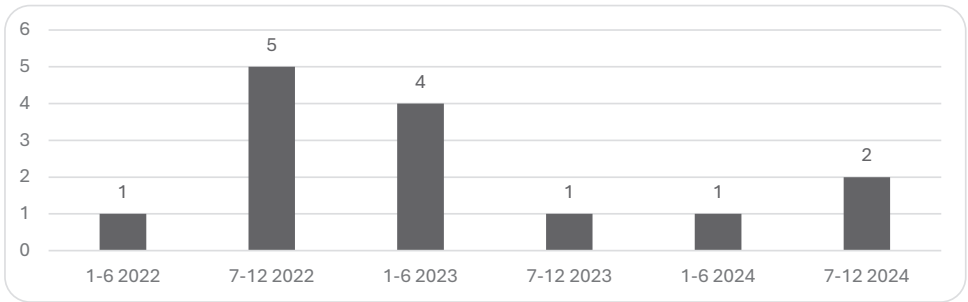


Abbildung 82: Anzahl der Steuerpflichtigen, die dem Kooperationsprogramm beitraten

Quelle: Daten des Finanzministeriums (2024)[1011].

[1009] Podatki.gov.pl, Katalog korzyści, https://www.podatki.gov.pl/program-wspoldzialania/katalog-korzysci/ [Zugriff am 11.5.2024].

[1010] Besondere Form der individuellen Steuerauslegung, die den Steuerpflichtigen gegen die Nutzung des polnischen Äquivalent des Vorwurfs von Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts schützt (in Deutschland § 42 AO, in Polen Art. 119a – 119zf AO-PL, pol. *Opinia Zabezpieczająca*).

[1011] Ministerstwo Finansów, Program Współdziałania, https://www.gov.pl/web/kas/program-wspoldzialania [Zugriff am 11.5.2024].

[Teilnahme am polnischen Kooperationsprogramm] Das polnische Kooperationsprogramm steht Steuerpflichtigen mit einem jährlichen Steueraufkommen von mehr als 50 Mio. EUR offen, d. h. etwa 4.000 Unternehmen[1012]. Vom dem Start des Kooperationsprogramms im Juli 2020 bis Ende 2024, wurde die Zusammenarbeit im Rahmen dieser Formel nur mit 14 Steuerpflichtigen aufgenommen. Die meisten Unternehmen traten dem Kooperationsprogramm im dritten Jahr des Programms bei, d. h. zwischen Juli 2022 und Juni 2023 (9 Unternehmen). Im darauffolgenden Jahr wurden nur zwei weitere Steuerpflichtige in das Kooperationsprogramm aufgenommen.

4.3.3. Steuerauslegung 590 und Zentrum für steuerliche Betreuung von Investoren

[Leitgendanke der Investitionsvereinbarung] Eine Dienstleistung der Finanzverwaltung, die als Ergänzung zum Kooperationsprogramm gedacht war, ist die Institution der Investitionsvereinbarung (pol. *Porozumienie Inwestycyjne*, auch Steuerauslegung 590, pol. *Interpretacja 590*). Ihr Zweck ist es, im Einvernehmen mit dem Finanzminister die steuerlichen Folgen einer vom Steuerpflichtigen geplanten Großinvestition zu bestimmen. Die angegebene Vereinbarung wird direkt vom Finanzministerium ausgestellt (ohne Beteiligung der Nationalen Steuerinformation) und ist von umfassender Natur. Ihr Anwendungsbereich deckt alle Fragen ab, die die Besteuerung des geplanten Unternehmens betreffen und für deren verbindliche Auslegung durch die Verwaltung mehrere, ein Dutzend oder mehrere Dutzend verschiedene Arten von Anträgen erforderlich wären.

[Investitionsvereinbarungen in anderen EU-Länder] Der Vorschlag, die Investitionsvereinbarung in Polen umzusetzen, basierte auf den Erfahrungen anderer EU-Länder, die potenziellen Investoren die Entscheidung erleichtern wollten, große Investitionsprojekte (z. B. den Bau von Produktionsstätten, gemeinsamen Dienstleistungszentren, Forschungs- und Entwicklungszentren oder Hauptsitze von Finanzdienstleistern) in ihrem Hoheitsgebiet anzusiedeln. Die Wahl eines Landes für ein solches Projekt durch einen weltweit tätigen Konzern wird von einer Reihe von Faktoren beeinflusst, zu denen neben der geografischen Lage, dem wirtschaftlichen Potenzial oder dem Zugang zu Infrastruktur und Arbeitnehmern auch eine Reihe von rechtlichen Aspekten, einschließlich steuerlicher Anreize, gehören. Dazu gehören nicht nur Maßnahmen, die zu einer Verringerung des zu zahlenden Steuerbetrags führen, sondern auch Mechanismen, die es ermöglichen, schnell zuverlässige Informationen über die steuerlichen Folgen eines komplizierten, oft für viele Jahre geplanten Projekts zu erhalten[1013]. Um einem potenziellen Investor schnellen Zugang zu Informationen über die steuerlichen Vorteile einer Investition in einem bestimmten Land zu verschaffen, haben viele europäische Länder, die um Kapital konkurrieren (z. B. Italien, Ungarn und die Slowakei),

[1012] Business Insider, Oni przetarli szlaki do klubu transparentnych firm. To nowość we współpracy z fiskusem, https://businessinsider.com.pl/prawo/podatki/program-wspoldzialania-to-rewolucja-w-podatkach-i-relacji-firm-z-fiskusem/5vcsmfr [Zugriff am 11.5.2024].

[1013] Schwierigkeiten bei der Auslegung von Steuervorschriften und das Fehlen bestimmter Informationen über die steuerlichen Folgen einer geplanten Investition stellen ein erhebliches Hindernis für Investoren dar, Investitionen in Polen zu tätigen. PAIH, Utrzymuje się dobry klimat dla biznesu, Warszawa 2019, https://www.paih.gov.pl/wp-content/uploads/sites/2/0/135701/135766.pdf [Zugriff am 11.5.2024].

beschlossen, schnelle Wege zu schaffen, über die große Global Players die benötigten Informationen erhalten können[1014]. Vorbild für die polnische Lösung waren die in Italien geltenden Vorschriften, wo eine sog. Anfrage zu Neuinvestitionen (it. *Interpello sui nuovi investimenti*)[1015] für künftige Investoren vorgesehen ist. Ein Antrag auf steuerliche Auslegung von neuer Investition kann sowohl von Personen gestellt werden, die eine Geschäftstätigkeit ausüben, als auch von solchen, die eine solche planen – auch von Unternehmensgruppen und Unternehmerverbänden. Die Antwort der zuständigen Behörde (it. *Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa - Ufficio Interpelli Nuovi Investimenti*) ist für die italienische Finanzverwaltung in Bezug auf das vom Antragsteller beschriebene Investitionsvorhaben verbindlich und gilt so lange, bis sich die rechtlichen und sachlichen Umstände, auf deren Grundlage sie erteilt wurde, ändern.

[Investitionsvereinbarung in Polen] Die Regelung über die Investitionsvereinbarung wurde am 1. Januar 2022 in die polnische Rechtsordnung eingeführt[1016]. Sie ermöglicht auf Antrag eines Investors den Abschluss einer Vereinbarung mit der Finanzbehörde (dem Finanzminister) über die steuerlichen Folgen einer auf dem Gebiet Polens geplanten Investition (Art. 20zs AO-PL). Der Prozess des Abschlusses einer Investitionsvereinbarung basiert auf dem Dialog zwischen dem Investor und der polnischen Finanzverwaltung[1017]. Die Vereinbarung deckt die Gesamtheit der steuerlichen Folgen des geplanten Projekts ab und kombiniert somit den Bereich der Vorabpreisvereinbarungen (eng. *Advance Pricing Agreements*, APA, pol. *Uprzednie porozumienie cenowe*)[1018], der steuerlichen Vorbescheide (pol. *Opinia zabezpieczająca*), der individuellen Steuerauslegung (pol. *Indywidualna interpretacja prawa podatkowego*), der verbindlichen Verbrauchsteuerauskunft (pol. *Wiążąca Informacja Akcyzowa*) und der verbindlichen Steuersatzinformation (pol. *Wiążąca Informacja Stawkowa*, Art. 20zt AO-PL). Eine Investitionsvereinbarung kann gleichzeitig in polnischer und englischer Sprache abgefasst werden[1019].

[COPI] Um potenziellen Investoren Unterstützung durch die polnische Finanzverwaltung zu bieten, wurde im Dezember 2021 im Finanzministerium das Zentrum für Steuerliche Betreuung von Investoren (pol. *Centrum Obsługi Podatkowej Inwestora*, COPI) eingerichtet, das organisatorisch zum Departements für Großunternehmen gehört[1020]. Zu seinen Aufgaben gehören insbesondere[1021]:

[1014] Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Druk nr 1532, Ocena Skutków Regulacji.

[1015] Agenzia Entrate, Interpello sui nuovi investimenti, https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/istanze/scheda-interpello/tipologie-di-interpello_/interpello-sui-nuovi-investimenti_ [Zugriff am 11.5.2024].

[1016] Detaillierte Regelungen zur Investitionsvereinbarung finden sich in Abschnitt IIC AO-PL, siehe Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2105 z późn. zm.).

[1017] Podatki.gov.pl, Porozumienie inwestycyjne, https://www.podatki.gov.pl/porozumienie-inwestycyjne/ [Zugriff am 11.5.2024].

[1018] Art. 83 und 86, Ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych, Dz.U. 2019 poz. 2200.

[1019] Im Falle einer Abweichung ist der polnische Text maßgebend.

[1020] Ministerstwo Finansów, W MF powstało Centrum Obsługi Podatkowej Inwestora, https://www.gov.pl/web/finanse/w-mf-powstalo-centrum-obslugi-podatkowej-inwestora [Zugriff am 11.5.2024].

[1021] Podatki.gov.pl, Centrum Obsługi Podatkowej Inwestora, https://www.podatki.gov.pl/porozumienie-inwestycyjne/centrum-obslugi-podatkowej-inwestora/ [Zugriff am 11.5.2024].

1) Bearbeitung von Anfragen und Anträgen von Investoren zu den steuerlichen Folgen geplanter Investitionen in Polen;

2) Zusammenarbeit mit der polnischen Investitions- und Handelsagentur (pol. *Polska Agencja Inwestycji i Handlu*, PAIH) und anderen Institutionen, die mit Investoren zu tun haben, was unter anderem die Unterstützung der genannten Einrichtungen bei der Information potenzieller Investoren über die ihnen in Polen zustehenden Steuervergünstigungen und die Möglichkeit des Erhalts offizieller Auslegungen der Steuervorschriften von der Finanzverwaltung einschließt;

3) Durchführung von Verfahren im Zusammenhang mit der Investitionsvereinbarung.

Das Zentrum ist die Hauptanlaufstelle für Investoren beim Finanzministerium. Es weist ihnen einen speziellen Beamten (Betreuer) zu, der ihnen Kenntnisse über die in Polen geltenden Steuerlösungen und -verfahren vermittelt. Anfang Dezember 2023 gab das Finanzministerium die Aufnahme von Konsultationen zum Umbau dieses Zentrums bekannt[1022]. In ihrer Folge wurde der Mindestwert der geplanten Investition, der die Antragsstellung für die Steuerauslegung 590 rechtfertigt, von 100 Mio. PLN auf 50 Mio. PLN halbiert. Darüber hinaus wurde der Anwendungsbereich der Vereinbarung um die Möglichkeit erweitert, eine Stellungnahme zur sog. Ausgleichsbesteuerung (globale Mindestbesteuerung im Sinne von BEPS 2.0 Pillar 2) zu beantragen[1023]. Bislang wurde jedoch keine solche Investitionsvereinbarung abgeschlossen[1024].

4.4. Kontrolltätigkeiten im Bereich Mehrwertsteuer

[Mehrwertsteuer als Schwerpunkt von Kontrollen] Zwischen 2016 und 2022 machten die Mehrwertsteuerverfahren den größten Teil der von der polnischen Finanzverwaltung durchgeführten Kontrollen aus[1025]. Der Einsatz technologischer Instrumente durch die polnische Finanzverwaltung hat dazu geführt, dass der Anteil der Mehrwertsteuerfälle an den Gesamtzahl der von den Behörden durchgeführten Steuerkontrollen (pol. *Kontrola podatkowa*)[1026] schrittweise gesunken ist. Im Jahr 2016 lag der An-

[1022] Ministerstwo Finansów, Konsultacje podatkowe w sprawie porozumienia inwestycyjnego, https://www.gov.pl/web/finanse/konsultacje-podatkowe-w-zakresie-nowego-modelu-porozumienia-inwestycyjnego [Zugriff am 14.03.2025].

[1023] Ustawa z dnia 6 listopada 2024 r. o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych (Dz. U. poz. 1685).

[1024] Ministerstwo Finansów, Ewidencja inwestorów i porozumień inwestycyjnych, https://www.gov.pl/web/finanse/ewidencja-inwestorow-i-porozumien-inwestycyjnych [Zugriff am 14.03.2025].

[1025] In Bezug auf die Steuer-, Zoll- und Fiskalkontrollen und die Kontrolltätigkeit - Daten des Finanzministeriums nach: Prawo.pl, Liczba kontroli podatkowych spada, ale także ich skuteczność, https://www.prawo.pl/podatki/liczba-kontroli-podatkowych-i-skutecznosc,513000.html ; Prawo.pl, Skarbówka niemal dwukrotnie zwiększyła liczbę kontroli; https://www.prawo.pl/podatki/liczba-kontroli-podatkowych-wzrosla-dwukrotnie,525530.html; Prawo.pl, MF: Ponad połowa kontroli dotyczy VAT, są też sankcje; https://www.prawo.pl/podatki/kontrole-podatkowe-w-2023-roku-dane-mf,526917.html [Zugriff am 1.7.2024]. Für den Anteil der mehrwertsteuerbezogenen Inspektionen und Kontrolltätigkeiten, interne Daten des Finanzministeriums.

[1026] Eine Steuerkontrolle (auch: Steuerprüfung) ist die erste Phase des Steuerverfahrens (pol. Postępowanie podatkowe), die darauf abzielt, Informationen zu sammeln, die Richtigkeit der Erfüllung

teil der Mehrwertsteuerfälle an den Steuerverfahren bei 61% (23.233 von 38.251 abgeschlossenen Verfahren) und sank bis zum Jahr 2020 auf 52% (8.089 von 15.304). Ein ähnliches Muster ist bei den Zoll- und Fiskalkontrollen (pol. *Kontrola celno-skarbowa*)[1027] zu beobachten. Der Anteil der Mehrwertsteuerverfahren lag hier im Jahre 2016 sogar bei 84% (4.851 von 5.775 Verfahren) und fiel bis 2020 auf 59% (1.388 von 2.351 Verfahren). Anders verhält es sich bei den Kontrolltätigkeiten (pol. *Czynności sprawdzające*)[1028]. Während der Anteil der Mehrwertsteuerfälle hierbei im Jahr 2016 nur 27% betrug (602.486 von ca. 2.244.000), stieg er bis 2020 fast auf das Doppelte – er belief sich auf etwa 40% (1.046.368 von ca. 2.634.000 der von der Verwaltung abgeschlossenen Vorgänge). Im Jahr 2020 betrug der Anteil der Mehrwertsteuer am Volumen der durch Überprüfungen aufgedeckten Steuerhinterziehungen sogar 46% - ca. 2,305 Mrd. PLN (ca. 562 Mio. EUR) von 5,051 Mrd. PLN (1,232 Mrd. EUR) der gesamten aufgedeckten Steuerhinterziehung.

4.4.1. Verringerung der Anzahl und Erhöhung der Wirksamkeit der Kontrollen

Dank der Anwendung der Effekte von Big-Data-Analysen in der operativen Arbeit der polnischen Finanzverwaltung ist es zur Praxis geworden, gezielte Prüfungen bei Einrichtungen durchzuführen, die vom Algorithmus als potenzielle Betrüger identifiziert wurden. Infolgedessen ist seit 2016 die Zahl der Kontrollen sukzessiv zurückgegangen und ihre Effizienz gestiegen, was sich am Anteil der Prüfungen, bei denen Unregelmäßigkeiten festgestellt wurden, und am Durchschnittswert der festgestellten Verstöße ablesen lässt. Im Jahr 2023 führte die polnische Finanzverwaltung etwas mehr als 20.000 Kontrollen durch (Steuer- sowie Zoll- und Fiskalkontrollen zusammen). Im Vergleich dazu waren es 2008 über 150.000 und 2016 - über 44.000. Von 2016 bis 2023 ging die Zahl der Steuerkontrollen um zwei Drittel zurück - von 38.000 auf 13.000. Wenn die polnische Finanzverwaltung Prüfungen einleitet, werden diese gezielt dort durchgeführt, wo das Risiko schwerwiegender Unregelmäßigkeiten mithilfe von Algorithmen festgestellt wurde. Die Effizienz der Prüfungen hat sich stabilisiert und liegt nun bei über 95% (97,1% im Jahr 2022 und 97,6% im Jahr 2023)[1029].

steuerrechtlicher Pflichten zu überprüfen und Beweise zu sammeln. Beim Steuerverfahren handelt es sich um den eigentlichen Prozess, bei dem die Steuerbehörde über die Steuerpflicht entscheidet.

[1027] Eine Zoll- und Fiskalkontrolle (pol. Kontrola celno-skarbowa) ist ein besonderes Verfahren zur Bekämpfung illegaler Praktiken im Zusammenhang mit Schmuggel, Steuervermeidung und Verstößen gegen Zoll- und Steuervorschriften. Anders als die Steuerkontrolle wird die Zoll- und Fiskalkontrolle nicht in der polnischen Abgabenordnung (AO-PL) sondern in dem Gesetz über die polnische Finanzverwaltung (Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, Dz. U. z 2023 r. poz. 615 z późn. zm.) geregelt.

[1028] Kontrolltätigkeiten (pol. *Czynności sprawdzające*) haben zum Zweck, die Rechtzeitigkeit von Abgabe von Steuererklärungen und die Begleichung der Steuerverbindlichkeiten zu überprüfen.

[1029] Podatki.gov.pl, Skąd miliardy do budżetu, https://www.podatki.gov.pl/skad-miliardy-do-budzetu/; Infor.pl, Fiskus kontroluje mniej, ale za to skuteczniej. Kto może spodziewać się kontroli? https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/urzad-skarbowy/kontrola-podatkowa/6589158,fiskus-kontroluje-mniej-ale-za-to-skuteczniej-kto-moze-spodziewac-si.html [Zugriff am 11.5.2024].

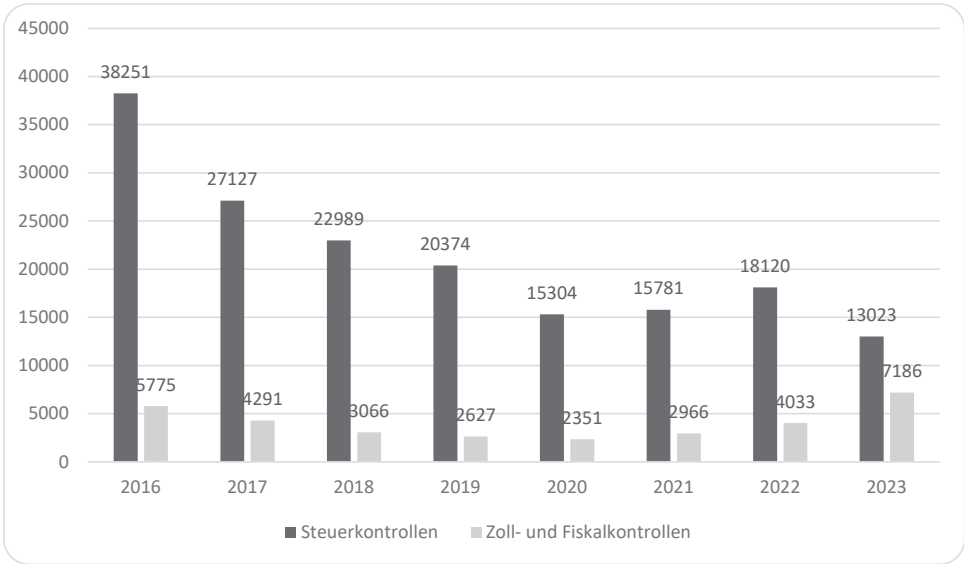


Abbildung 83: Anzahl der abgeschlossenen Steuerkontrollen sowie Zoll- und Fiskalkontrollen

Quelle: Daten des Finanzministeriums (2024)[1030].

Seit dem Inkrafttreten des Gesetzes über die polnische Finanzverwaltung hat sich die Aktivität der Behörden von Steuerprüfungen auf Kontrolltätigkeiten verlagert. Diese sind weniger zeitaufwendig und formalisiert, was sie zu einer effektiveren Form der Abrechnungskontrolle während der Pandemie machte. Die Zahl der Nachprüfungen stieg von 2,572 Mio. im Jahr 2019 und 2,635 Mio. im Jahr 2020 auf 2,928 Mio. im Jahr 2021, d. h. um 11,1% im Vergleich zum Vorjahr und um 13,8% im Vergleich zu 2019[1031]. Der Betrag der infolge der Kontrolltätigkeiten aufgedeckten Unregelmäßigkeiten stieg von 3,574 Mrd. PLN (ca. 872 Mio. EUR) im Jahr 2019 und 5,051 Mrd. PLN (ca. 1,232 Mrd. PLN) im Jahr 2020 auf 6,664 Mrd. PLN (ca. 1,625 Mrd. EUR) im Jahr 2021. Allein in der ersten Hälfte des Jahres 2022 belief sich der Betrag der aufgedeckten Unregelmäßigkeiten auf 4,621 Mrd. PLN (ca. 1,127 Mrd. EUR), fast 30% mehr als im gesamten Jahr 2019[1032].

[1030] Daten des Finanzministeriums nach: Prawo.pl, Liczba kontroli podatkowych spada, ale także ich skuteczność, https://www.prawo.pl/podatki/liczba-kontroli-podatkowych-i-skutecznosc,513000.html; Prawo.pl, Skarbówka niemal dwukrotnie zwiększyła liczbę kontroli; https://www.prawo.pl/podatki/liczba-kontroli-podatkowych-wzrosla-dwukrotnie,525530.html; Prawo.pl, MF: Ponad połowa kontroli dotyczy VAT, są też sankcje; https://www.prawo.pl/podatki/kontrole-podatkowe-w-2023-roku-dane-mf,526917.html [Zugriff am 1.7.2024].

[1031] NIK, Wystąpienie pokontrolne P/22/010 Prawidłowość i skuteczność postępowań kontrolnych, podatkowych i egzekucyjnych organów Krajowej Administracji Skarbowej, Warszawa 2022, https://www.nik.gov.pl/kontrole/wyniki-kontroli-nik/kontrola,23985.html [Zugriff am 19.7.2024].

[1032] NIK, Wystąpienie pokontrolne P/22/010 Prawidłowość i skuteczność postępowań kontrolnych, podatkowych i egzekucyjnych organów Krajowej Administracji Skarbowej, Warszawa 2022.



Abbildung 84: Anzahl der Kontrolltätigkeiten [Tausend]

Quelle: Daten des Finanzministeriums (2024)[1033].

Der Rückgang der Zahl der Steuer-, Zoll- und Fiskalkontrollen bei gleichzeitiger Steigerung ihrer Effizienz ist auch im Bereich der MwSt.-Prüfungen zu beobachten. In nur vier Jahren von 2016 bis 2020 ist die Zahl der Mehrwertsteuerkontrollen um zwei Drittel zurückgegangen, d. h. von 23.233 im Jahr 2016 auf 8.089 im Jahr 2020. Gleichzeitig stieg der Wert der dabei getroffenen Feststellungen um 30%, von durchschnittlich 322.188 PLN (ca. 78.582 EUR) im Jahr 2016 auf 415.713 PLN (ca. 101.393 EUR) im Jahr 2020. Ein ähnlicher Prozess wurde bei den Zoll- und Steuerkontrollen beobachtet, die die Mehrwertsteuer zum Gegenstand hatten. Ihre Zahl ging im angegebenen Zeitraum um etwa 71% zurück, von 4.851 im Jahr 2016 und 1.544 im Jahr 2019 auf 1.388 im Jahr 2020. Der durchschnittliche Wert der dabei gemachten Feststellungen stieg um fast 20%, von durchschnittlich 4,14 Mio. PLN (ca. 1 Mio. EUR) im Jahr 2016 auf 4,91 Mio. PLN (ca. 1,2 Mio. EUR) im Jahr 2019. Zwischen 2016 und 2020 stieg die Zahl der Kontrolltätigkeiten im Bereich der Mehrwertsteuer um fast drei Viertel, von 600.581 im Jahr 2016 auf 1.046.368 im Jahr 2020.

[1033] Daten des Finanzministeriums nach: Prawo.pl, Liczba kontroli podatkowych spada, ale także ich skuteczność, https://www.prawo.pl/podatki/liczba-kontroli-podatkowych-i-skutecznosc,513000.html; Prawo.pl, Skarbówka niemal dwukrotnie zwiększyła liczbę kontroli; https://www.prawo.pl/podatki/liczba-kontroli-podatkowych-wzrosla-dwukrotnie,525530.html; Prawo.pl, MF: Ponad połowa kontroli dotyczy VAT, są też sankcje; https://www.prawo.pl/podatki/kontrole-podatkowe-w-2023-roku-dane-mf,526917.html; Money.pl, Skarbówka poluje w sieci. „Nie należy nękać ludzi", https://www.money.pl/podatki/skarbowka-poluje-w-sieci-nie-nalezy-nekac-ludzi-6929730805242624a.html [Zugriff am 1.07.2024].

4.4.2. Reduzierung der Steuerkriminalität im Lichte der Prüfungsdaten

[Reduzierung von unrechtmäßigen Mehrwertsteuererstattungen] Die gesammelten Daten bestätigen, dass seit der Einführung von Maßnahmen zur Verringerung der Rentabilität und zur schnelleren Aufdeckung von Mehrwertsteuerkarussellen (z. B. Meldungen in Form von JPK-Dateien, STIR und das obligatorische Split Payment) der Umfang der durch Mehrwertsteuerbetrug verursachten Haushaltsausfälle (u.a. von ungerechtfertigten Vorsteuer-Rückerstattungen) sukzessiv zurückgegangen ist. Die Zahl der wegen Mehrwertsteuerbetrug eingeleiteten Mehrwertsteuerverfahren betrug 3.507 im Jahr 2018 und 3.389 im Jahr 2019 (ein Rückgang um 118 im Vergleich zum Vorjahr). Im Jahr 2020 lag die Zahl dieser Verfahren bei 2.973, 416 weniger als im Jahr zuvor. Im Jahr 2022 waren es 2.750 und damit rund ein Viertel weniger als im 2018. Die Höhe der festgestellten Haushaltsverluste aufgrund von Mehrwertsteuerbetrug betrug im Jahr 2018 ca. 5,169 Mrd. PLN (ca. 1,26 Mrd. EUR), im Jahr 2019 – 4,716 Mrd. PLN (ca. 1,15 Mrd. EUR - ein Rückgang von ca. 453 Mio. PLN – ca. 110,45 Mio. EUR - im Vergleich zum Vorjahr). Im Jahr 2020 belief sich der Betrag dieser Hinterziehungen auf ca. 3,534 Mrd. PLN (ca. 862 Mio. EUR) und war damit um 1,183 Mrd. PLN (ca. 289 Mio. EUR) niedriger als im Jahr zuvor. Dies entspricht einer Verringerung ihres Wertes um etwa 32% zwischen 2018 und 2020.

Der Rückgang der Mehrwertsteuerhinterziehungen wird auch durch den Wert der einbehaltenen Mehrwertsteuererstattungen belegt, d. h. derjenigen, deren Frist gegenüber der entsprechenden gesetzlichen Frist verlängert wurde. Zwischen 2018

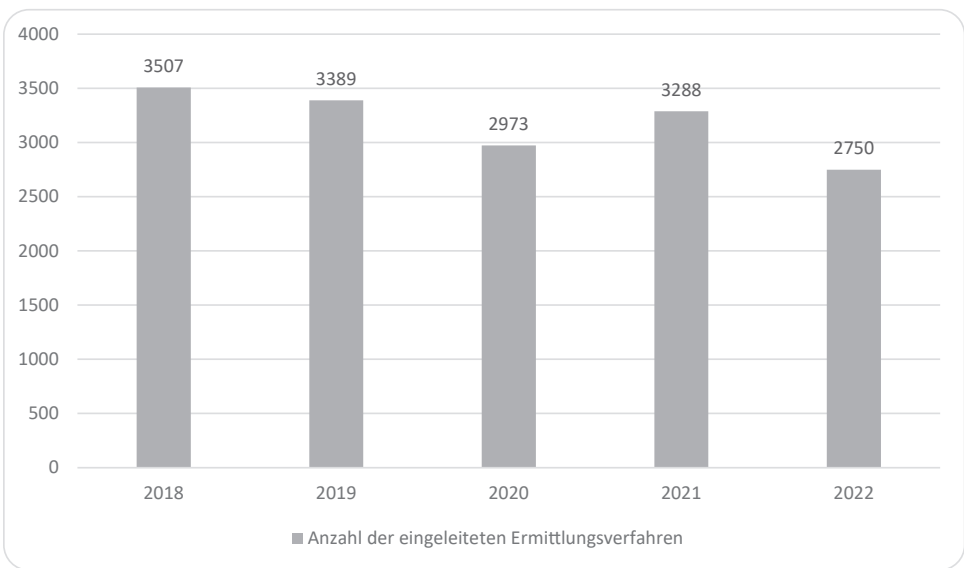


Abbildung 85: Zahl des eingeleiteten Vorverfahrens wegen ungerechtfertigter Mehrwertsteuererstattung

Quelle: Daten des Finanzministeriums und der polnischen Finanzverwaltung.

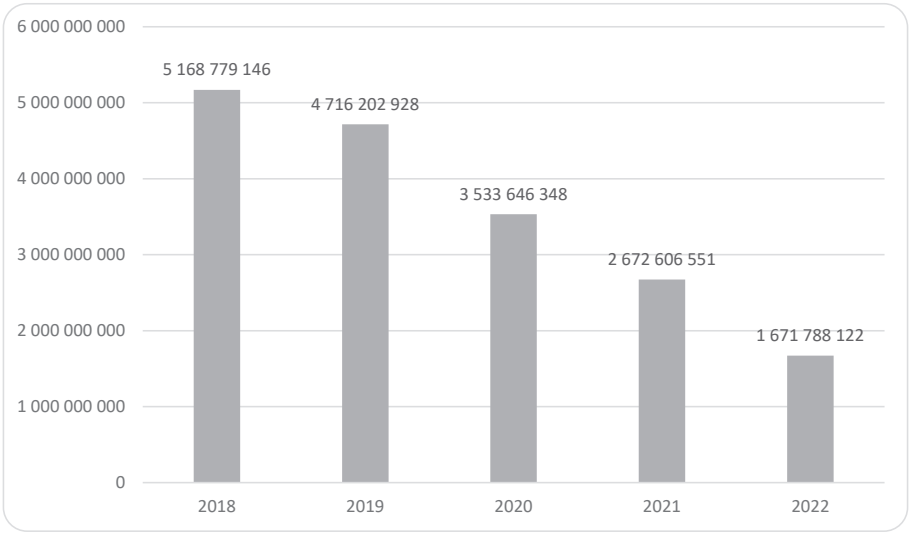


Abbildung 86: Betrag der Haushaltsverluste durch ungerechtfertigte Mehrwertsteuererstattungen [PLN]

Quelle: Daten des Finanzministeriums und der polnischen Finanzverwaltung.

und 2020 sank ihr Wert von 191,3 Mio. PLN (ca. 46,66 Mio. EUR) auf 82,9 Mio. PLN (ca. 20,22 Mio. EUR), d. h. um etwa 57%. Nach einem Anstieg im Jahr 2021 ging ihr Wert im Jahr 2022 wieder zurück und erreichte 107,2 Mio. PLN (ca. 26,15 Mio. EUR, ca. 56% des Wertes von 2018).

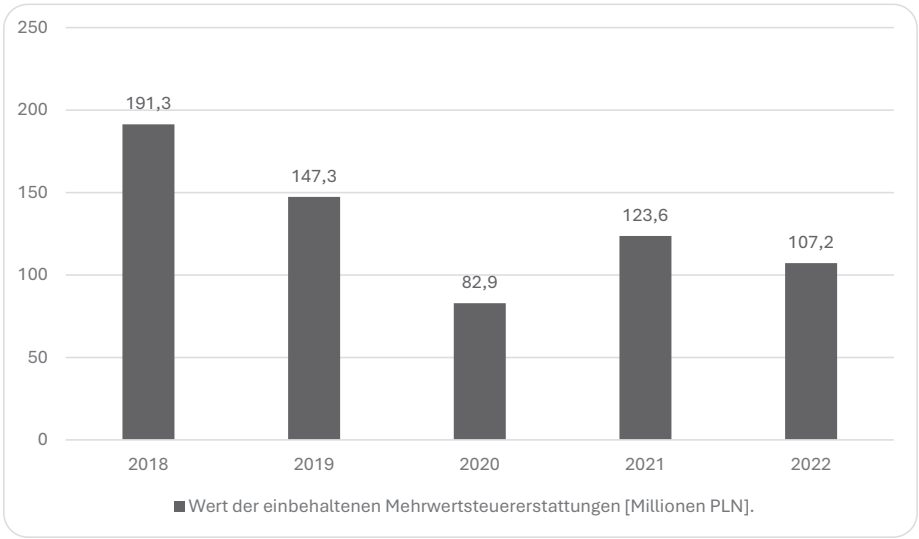


Abbildung 87: Wert der einbehaltenen Mehrwertsteuererstattungen [Mio. PLN]

Quelle: Daten des Finanzministeriums und der polnischen Finanzverwaltung.

[Reduzierung von Karussellbetrug] Im angegebenen Zeitraum ist auch die Zahl des aufgedeckten Karussellbetrugs zurückgegangen. Wie beim Mehrwertsteuerbetrug zeigt sich dies an der sinkenden Zahl der eingeleiteten Ermittlungsverfahren und der systematisch sinkenden Höhe der Verluste des Staatshaushalts im Zusammenhang mit dieser Praxis. Im Jahr 2018 lag die Zahl der eingeleiteten Verfahren wegen MwSt.-Karusselldelikten bei 558. 2019 waren es nur noch 277, was einen Rückgang um die Hälfte im Vergleich zum Vorjahr bedeutet. Im Jahr 2020 lag die Zahl dieser Verfahren bei 207, im Jahr 2021 bei 167 und im Jahr 2022 bei 97. Dies bedeutet, dass die Zahl der aufgedeckten Mehrwertsteuerkarusselle in vier Jahren um fast 85% zurückgegangen ist. Während des untersuchten Zeitraums war auch ein schrittweiser Rückgang des Betrags der festgestellten Verluste des Staatshaushalts im Zusammenhang mit Mehrwertsteuerkarussellen zu verzeichnen. Der Betrag dieser Verluste belief sich im Jahr 2018 auf ca. 4,497 Mrd. PLN (ca. 1,097 Mrd. EUR) und im Jahr 2019 auf ca. 2,468 Mrd. PLN (ca. 602 Mio. EUR), was einem Rückgang von 45% im Vergleich zum Vorjahr entspricht. Im Jahr 2020 halbierte sich der Betrag dieser Verluste noch einmal auf ca. 1, 108 Mrd. PLN (ca. 270 Mio. EUR). Auf diesem Niveau (etwa 25% des Betrags von 2018) stabilisierte er sich in den folgenden Jahren. Im Jahr 2021 belief er sich auf 1,23 Mrd. PLN (ca. 300 Mio. EUR) und im Jahr 2022. – auf PLN 1,11 Mrd. PLN (ca. 272 Mio. EUR). Auch die Zahl der Zoll- und Steuerprüfungen im Zusammenhang mit Karussells, Missing Traders, dem Zwischenhändler und dem Distributor ging deutlich zurück. Vor der Einführung des obligatorischen Split Payments wurden in diesem Bereich 67 Kontrollen durchgeführt, die zu einer Feststellung des Hinterziehungsbetrags von 213,3 Mio. PLN (ca. 52 Mio. EUR) führten. Im Jahr 2022 hingegen sank die Zahl dieser

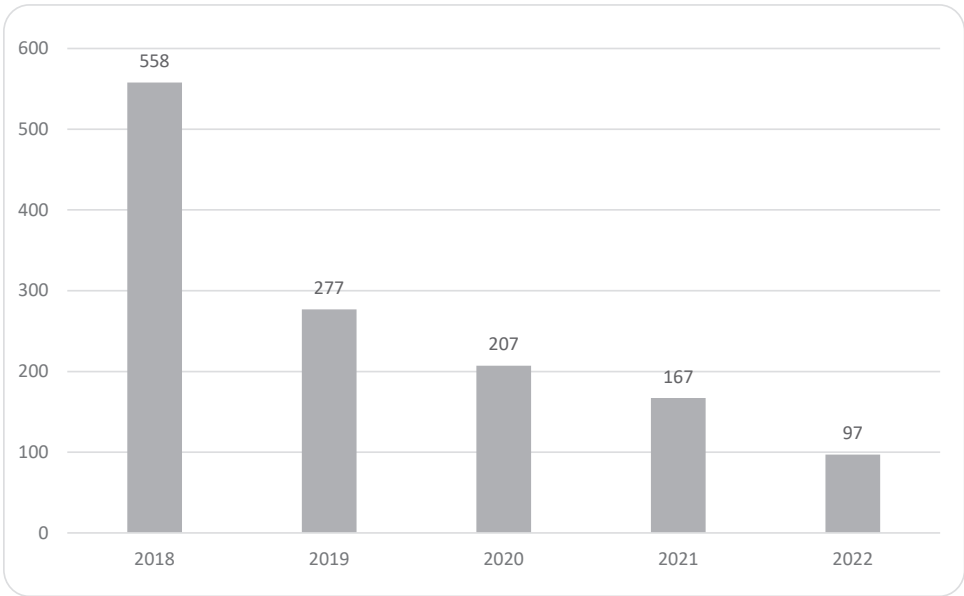


Abbildung 88: Zahl des initiierten Vorverfahrens in Fällen von Karussellbetrug

Quelle: Daten des Finanzministeriums und der polnischen Finanzverwaltung.

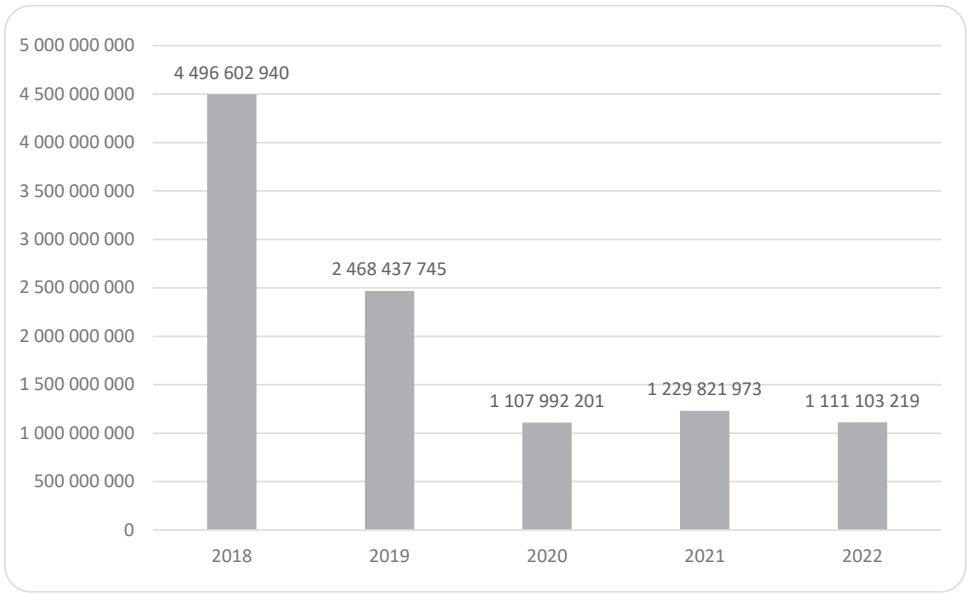


Abbildung 89: Betrag der Haushaltsverluste infolge des festgestellten Karussellbetrugs [PLN]

Quelle: Daten des Finanzministeriums und der polnischen Finanzverwaltung.

Kontrollen auf 18 und der Betrag der Hinterziehungen belief sich auf 38,9 Mio. PLN (ca. 9,49 Mio. EUR). Das bedeutet, dass der Betrag der Hinterziehungen auf diesem Konto um 174,4 Mio. PLN (ca. 42,54 Mio. EUR) gesunken ist, was einem Rückgang von fast 82% entspricht.

4.4.3. Beschleunigung der Mehrwertsteuererstattung

[Mehrwertsteuererstattung in Polen] Die Erstattung von Vorsteuerüberschüssen ist ein Grundrecht des Steuerpflichtigen und Ausdruck der Neutralität der Mehrwertsteuer. Die Richtlinie selbst sieht keine spezifischen Fristen für die Erstattung der Mehrwertsteuer vor, sondern überlässt dies den EU-Ländern. Für die Unternehmen ist es von entscheidender Bedeutung, die angegebene Erstattung so schnell wie möglich zu erhalten. Die polnische Finanzverwaltung wiederum prüft die beantragte Erstattung unter Sicherheitsaspekten und stellt insbesondere sicher, dass sie nicht das Ergebnis von Scheingeschäften im Zusammenhang mit Karussellbetrug ist. Die Entscheidung über die Auszahlung an den Steuerpflichtigen stützt sich auf die Prüfung einer Reihe von Umständen, insbesondere der „Vorgeschichte" des Steuerpflichtigen, des beantragten Erstattungsbetrags, der Umstände des Umsatzes und der Besonderheiten der Branche, in der der Steuerpflichtige tätig ist. Bei den im polnischen Gesetz vorgesehenen Fristen für die Mehrwertsteuererstattung handelt es sich um Höchstfristen, wobei in begründeten Fällen die Erstattungsfrist noch verlängert werden kann. Daher gibt es im Lichte des Mehrwertsteuergesetzes keine Beschränkung, die Mehrwertsteuererstattung früher als innerhalb der gesetzlichen Fristen vorzunehmen, vorausgesetzt, dass

ihre Rechtmäßigkeit von dem Behörde überprüft wird. Die Grundfrist für eine Erstattung beträgt 60 Tage (Art. 87 Abs. 2 UStG-PL). Das Gesetz sieht auch eine verkürzte Frist von 40 Tagen vor, die 2022 für Steuerpflichtige eingeführt wurde, die das KSeF nutzen (Art. 87 Abs. 5b-5d UStG-PL); eine Frist von 25 Tagen für „vertrauenswürdige Unternehmen", die eine Reihe von im Gesetz genannten Bedingungen erfüllen (Art. 87 Abs. 6 UStG-PL) und eine Frist von 15 Tagen für sog. „bargeldlose Steuerpflichtige", die den Großteil ihrer Transaktionen bargeldlos abwickeln und ihre Umsätze mit Hilfe von Online-Kassen erfassen (Art. 87 Abs. 6e UStG-PL). Die verlängerte Erstattungsfrist von 180 Tagen gilt in erster Linie für Fälle, in denen in dem Abrechnungszeitraum, in dem der Steuerpflichtige die Erstattung beantragt, zwar die Vorsteuer ausgewiesen wurde, nicht aber die Ausgangssteuer, d. h. keine Umsätze im Inland getätigt wurden (Art. 87 Abs. 5a UStG-PL).

[Strategie der polnischen Finanzverwaltung zur Mehrwertsteuererstattung] Eine der strategischen Aufgaben der polnischen Finanzverwaltung bestand darin, die Wirksamkeit der Kontrolltätigkeit im Bereich der Mehrwertsteuer zu erhöhen, einschließlich der Aufdeckung und Vereitelung von Betrugsversuchen in Form von unrechtmäßigen Steuererstattungen. Dabei wurde vorrangig darauf geachtet, dass sich die genannten Aktivitäten nicht negativ auf die finanzielle Liquidität der ehrlichen Steuerpflichtigen auswirken, d. h. dass sie nicht bei ihnen zu einer Verlängerung der Wartezeit auf die Rückerstattung führen[1034]. Dank der Automatisierung des Prozesses der Typisierung der zu kontrollierenden Unternehmen durch die elektronische Berichterstattung und die Anwendung von Big-Data-Analysen, konnte die Wartezeit der Steuerpflichtigen auf Steuererstattungen erheblich verkürzt werden. Ein Instrument, mit dem das Tempo der Steuererstattungen erheblich beschleunigt werden konnte, war die automatische, schnellstmögliche Durchführung von „risikoarmen" Erstattungen, die im Zuge der Umsetzung des Programms „Der Kunde im Mittelpunkt des Interesses der polnischen Finanzverwaltung" realisiert wurde. Es umfasst Mehrwertsteuererstattungen bis zu 5.000 PLN (ca. 1220 EUR). Bis zum 18. März 2022 wurden im Rahmen dieser Initiative 1.030.085 EStG-Überzahlungen und 105.907 Mehrwertsteuererstattungen automatisch verarbeitet und schnell durchgeführt[1035]. Infolge des oben erwähnten Automatismus werden die genannten „risikoarmen" Mehrwertsteuererstattungen im Durchschnitt innerhalb von 11 Tagen realisiert[1036].

[Wartezeit auf die Mehrwertsteuererstattung] Zwischen 2015 und 2018 verringerte sich die durchschnittliche Wartezeit der Steuerpflichtigen auf eine Erstattung schrittweise von 41 auf durchschnittlich 36 Tage. Dies kehrte sich in den Pandemiejahren um, als administrative Hindernisse zu einem erneuten Anstieg der durchschnittlichen Wartezeit auf eine Steuererstattung auf 47 Tage im Jahr 2020 und 48 Tage im Jahr 2021 führten. Im Jahr 2022 verringerte sich die durchschnittliche Wartezeit auf

[1034] Krajowa Administracja Skarbowa, Kierunki działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017-2020, Załącznik do zarządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 25 lipca 2017 r. Dz. Urz. MRiF poz. 144, s. 9 i 17.

[1035] Ministerstwo Finansów, Szybki zwrot nadpłaty PIT i VAT dzięki usłudze AUTO ZWROT, https://www.gov.pl/web/finanse/szybki-zwrot-nadplaty-pit-i-vat-dzieki-usludze-auto-zwrot [Zugriff am 12.07.2024].

[1036] Sejm RP, Odpowiedź na interpelację nr 34276 z 8. lipca 2022 r., https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/interpelacja.xsp?typ=INT&nr=34276 [Zugriff am 12.07.2024].

eine Steuererstattung sogar um mehr als eine Woche, von 48 Tagen im Jahr 2021 auf 40 Tage im Jahr 2022. Vergleicht man die Erstattungszahlen für die Monate Januar bis Juni (jeweils die erste Hälfte des Kalenderjahres), so hat sich die Wartezeit auf die Mehrwertsteuererstattung innerhalb von drei Jahren fast halbiert, von 60 Tagen im Jahr 2014 auf 36 Tage im Jahr 2017[1037]. Nach einem Anstieg in den Jahren 2020 (48 Tage) und 2021 (49 Tage) lag sie in den ersten sechs Monaten des Jahres 2022 wieder bei durchschnittlich 40 Tagen, war also um ein Drittel kürzer als im Jahr 2014. Gleichzeitig ist anzumerken, dass die Wartezeit auf die Mehrwertsteuererstattung seit Beginn des intensiven Kampfes des polnischen Finanzministeriums gegen den Karussellbetrug, d. h. seit 2016, sowohl in Bezug auf das Kalenderjahr als auch in Bezug auf das erste Halbjahr deutlich unter der allgemeinen gesetzlichen 60-tägigen Frist für die Mehrwertsteuererstattung lag. Zwischen 2020 und 2022 stieg auch die Zahl der Mehrwertsteuererstattungen, die innerhalb der beschleunigten Frist von 25 Tagen erfolgten, deutlich an. In den Monaten Januar bis Oktober 2020 gewährte die polnische Finanzverwaltung 53.586 Anträge auf Mehrwertsteuererstattung innerhalb von

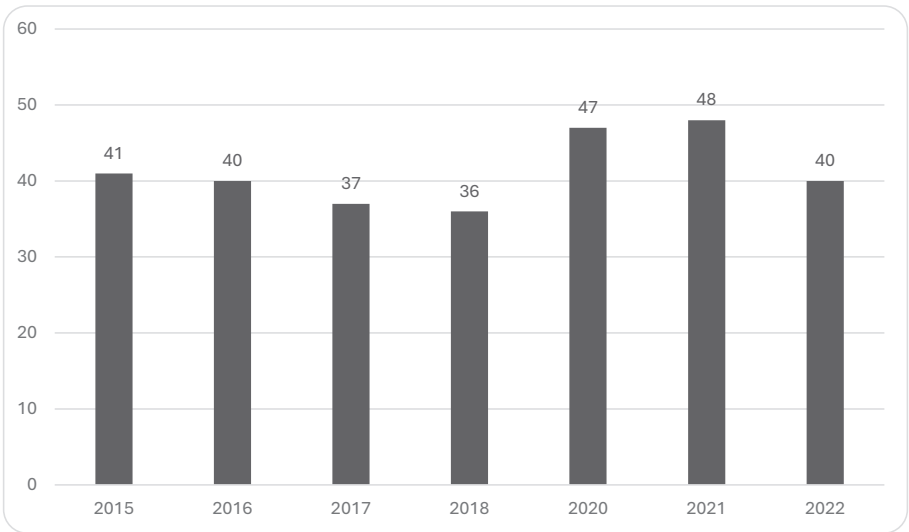


Abbildung 90: Durchschnittliche Wartezeit auf die Mehrwertsteuererstattung [Tage]

Quelle: NIK (2018 und 2019), Finanzministerium (2020-2022)[1038].

[1037] Daten des Finanzministeriums (Daten für 2022 beziehen sich auf die Monate Januar bis Oktober) sowie Daten der Obersten Kontrollkammer NIK, Nadzór Ministra Finansów nad pobraniem podatku od towarów i usług, Warszawa 2019, https://www.nik.gov.pl/plik/id,21004,vp,23636.pdf; NIK, Przeciwdziałanie wyłudzeniom podatku VAT, Warszawa 2018, https://www.nik.gov.pl/plik/id,17650,vp,20231.pdf [Zugriff am 11.5.2024].

[1038] Daten des Finanzministeriums (die Daten für 2022 beziehen sich auf die Monate Januar bis Oktober) sowie Daten der NIK, Informacja o wynikach kontroli. Nadzór Ministra Finansów nad poborem podatku od towarów i usług, KBF.430.002.2019, Warszawa 2019, https://www.nik.gov.pl/plik/id,21004,vp,23636.pdf; NIK, Przeciwdziałanie wyłudzeniom podatku VAT, Warszawa 2018, https://www.nik.gov.pl/plik/id,17650,vp,20231.pdf, https://www.nik.gov.pl/plik/id,17650,vp,20231.pdf [Zugriff am 11.5.2024].

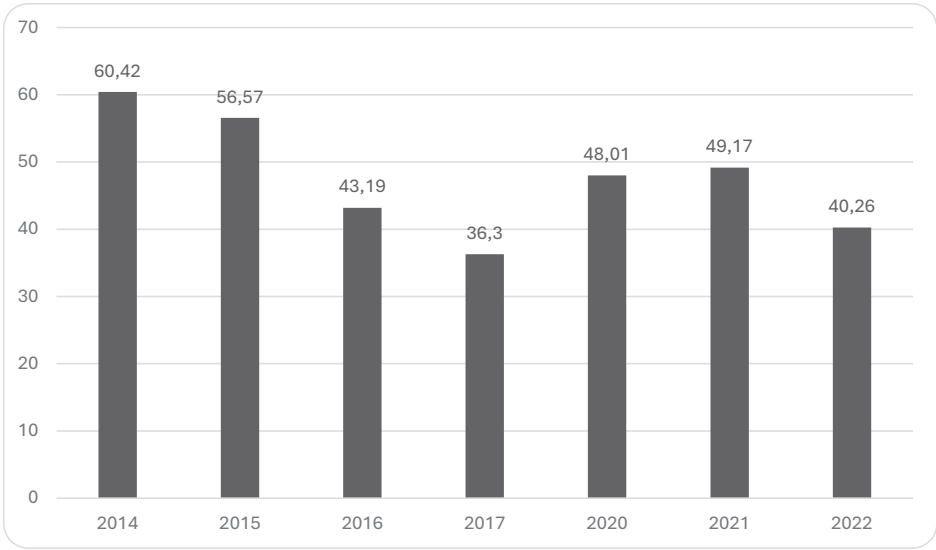


Abbildung 91: Durchschnittliche Wartezeit auf die Mehrwertsteuererstattung, erstes Halbjahr [Tage]

Quelle: PIE (2018), Finanzministerium (2020-2022)[1039].

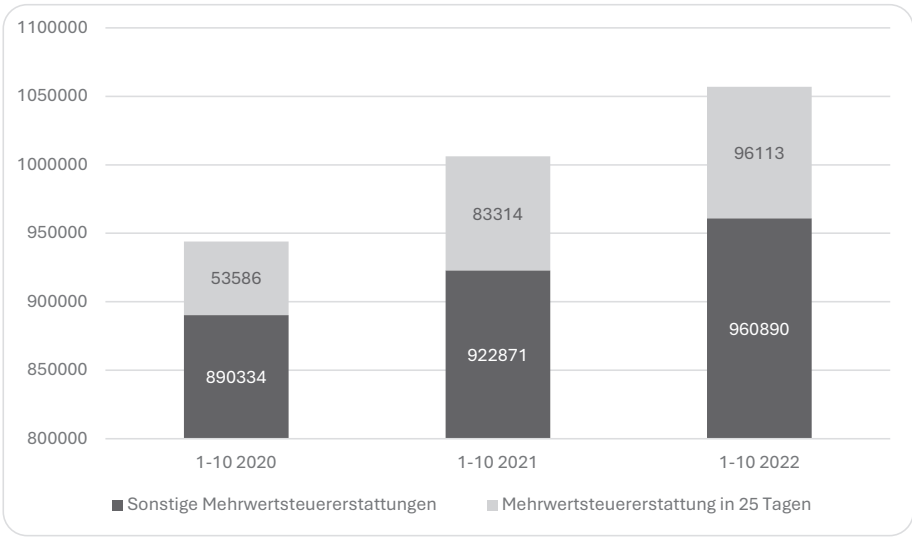


Abbildung 92: Anteil der beschleunigten Erstattungen [25 Tage] an der Gesamtzahl der Mehrwertsteuererstattungen

Quelle: Daten des Finanzministeriums.

[1039] Daten des Finanzministeriums (die Daten für 2022 beziehen sich auf die Monate Januar bis Oktober) und auch Daten nach *Sarnowski/Selera*, Zmniejszenie luki VAT, S. 37.

25 Tagen, was etwa 6% der in diesem Zeitraum erfolgten Mehrwertsteuererstattungen ausmachte[1040]. Im entsprechenden Zeitraum des Jahres 2021 waren es mehr als 55% mehr. Die polnische Finanzverwaltung gab 83.314 Anträgen statt, was 9% aller eingereichten Anträge entsprach. Im Jahr 2022 waren es bereits 96.113, d.h. fast 80% mehr als im Jahr 2020, was etwa 10% der Erstattungen im Jahr 2022 ausmachte. Durch den Einsatz fortschrittlicher Analysemethoden konnte die polnische Finanzverwaltung die Zahl der Unternehmen, die Erstattungen schneller als innerhalb der gesetzlichen Fristen erhalten, deutlich erhöhen. Im Jahr 2020 warteten die Steuerpflichtigen durchschnittlich 15,5 Tage auf eine Mehrwertsteuererstattung mit der gesetzlichen Frist von 25 Tagen, im Jahr 2021 - 18,8 Tage und im Jahr 2022 - 17,6 Tage[1041].

4.5. Kontrollkauf

[Zweck des Kontrollkaufs] Der Kontrollkauf (pol. *Nabycie Sprawdzające*) ist eine Institution, die eine wirksame Kontrolle der Einhaltung der Pflicht der Steuerpflichtigen zur Aufzeichnung der Umsätze mittels Registrierkassen, sowie zur Ausstellen einer Quittung für den Käufer gewährleisten soll. Die Überprüfung der korrekten Erfüllung dieser Pflichten durch die Unternehmer sichert das Hauptziel der Einrichtung von Registrierkassen, nämlich die Bekämpfung illegaler Praktiken der Geschäftstätigkeit im Bereich der nicht registrierten Wirtschaft (in der „Grauzone") und der Generierung fiktiver Umsätze, die dazu dienen, Gelder aus illegalen Quellen in Umlauf zu bringen, d. h. „Geldwäsche". Unabhängig von den Gründen für Unregelmäßigkeiten bei der Aufzeichnung von Umsätzen hat dies immer zur Folge, dass der Steuerpflichtige, der sich in solche Aktivitäten engagiert, in der Regel einen ungerechtfertigten Wettbewerbsvorteil gegenüber Unternehmen erlangt, die in Übereinstimmung mit dem Gesetz tätig sind[1042].

4.5.1. Rahmen für die Arbeit der polnischen Finanzverwaltung vor 2022

Während die Mitarbeiter der polnischen Finanzverwaltung im oben beschriebenen Bereich sogenannte Mandatstätigkeiten ausübten (pol. *Czynności mandatowe*), erlangte ihr Handeln erst ab dem Zeitpunkt, an dem die Straftat festgestellt wurde, formellen Rechtscharakter[1043]. Die bloße Überwachung zur Feststellung von Unregelmäßigkeiten wurde nicht ordnungsgemäß formalisiert[1044]. Die Zahl der Kontrollen, die sich auf die ordnungsgemäße Erfüllung der Pflichten der Steuerpflichtigen zur Aufzeichnung der Verkäufe mit Hilfe einer Registrierkasse und zur Ausstellung einer Quittung für

[1040] Daten des Finanzministeriums.
[1041] Der Vergleich bezieht sich auf die Monate Januar bis Oktober.
[1042] Uzasadnienie Rządowego projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Sejm IX Kadencja, druk sejm. nr 1532, https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=1532 [Zugriff am 5.08.2024].
[1043] *Sekulski, Zawiejska-Rataj*, PP 1/2022, S. 27 ff.
[1044] *Stolarski*, PP 8/2023, S. 46.

den Käufer bezogen, nahm indes ein erhebliches Ausmaß an. Nach Angaben der polnischen Finanzverwaltung haben allein die Zoll- und Finanzämter in den Jahren 2017-2019 rund 25.000 Kontrollen zur Einhaltung der genannten Pflichten durchgeführt, von denen rund 17.000 (fast 70%) mit der Verhängung eines Bußgeldes endeten. Im Jahr 2020 führten diese Ämter mehr als 15.000 Kontrollen durch. Bei diesen Kontrollen wurden in mehr als 43% der Fälle Unregelmäßigkeiten festgestellt[1045].

4.5.2. Einführung des Kontrollkaufs

Als Anstoß für die Regulierung der genannten Aktivitäten hat der Gesetzgeber im Jahr 2021 folgende Faktoren gegeben:

1) die dringende Notwendigkeit, die Wirksamkeit der angegebenen Kontrollen im Zusammenhang mit dem Prozess der Einführung von Online-Kassen zu gewährleisten;

2) die Erwartung der Öffentlichkeit, für das Vorgehen der Finanzverwaltung bei Kontrollen der Verwendung von Registrierkassen präzise rechtliche Rahmen festzulegen, damit eine klare Grenze zwischen dem operativen Betrieb der Verwaltung und einer unethischen Provokation gezogen wird[1046].

Die Regelungen wurden so gestaltet, dass der Kontrollkauf ohne übermäßigen Formalismus durchgeführt werden kann. Es wurde die Möglichkeit eingeführt, dass Angestellte und Beamte der Steuerbehörden auf der Grundlage einer allgemeinen Ermächtigung zur Durchführung solcher Käufe Handlungen vornehmen können, ohne den konkreten Ort oder Zeitpunkt ihrer Durchführung oder die kontrollierte Einrichtung anzugeben (Art. 94m KASG).

Gemäß Art. 94k KASG besteht ein Kontrollkauf im Kauf von Gütern oder Dienstleistungen zum Zweck der Überprüfung des Erfüllungsgrades der sich aus den Bestimmungen der Steuergesetze ergebenden Verpflichtungen bei der geprüften Person in Bezug auf die Aufzeichnung der Verkäufe mit Hilfe einer Registrierkasse und der Ausstellung einer Quittung für den Käufer. Schlüsselelement der neuen Institution ist der in Art. 94x KASG geregelte Fonds für den Kontrollkauf in Form von Mitteln, die im Staatshaushalt - in dem Teil des Haushalts, der dem für die öffentlichen Finanzen zuständigen Minister untersteht - zur Deckung der im Rahmen des Kontrollkaufs getätigten Ausgaben vorgesehen sind.

[1045] Uzasadnienie Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Druk nr 1532, https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/druk.xsp?nr=1532 [Zugriff am 11.05.2024].

[1046] Überproportionale Maßnahmen der Verwaltung in Fällen, die gemeinhin als sozial wenig schädlich angesehen werden, haben in der Vergangenheit zu einem Vertrauensbruch der Bürger in die Tätigkeit der polnischen Finanzverwaltung geführt. Siehe u.a. Odpowiedź na interpelację Posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej S. Tyszki nr 27758 z 13 grudnia 2018 r., https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATTB7FJX2/%24FILE/i27758-o1.pdf [Zugriff am 11.05.2024]. Mehr dazu auch unter.: DGP, Afery skarbowej o żarówkę ciąg dalszy. KAS apeluje do urzędników o zaprzestanie prowokacji, https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1387619,urzad-skarbowy-w-bartoszycach-afera-o-zarowke-krajowa-administracja-skarbowa.html [Zugriff am 11.05.2024]; DGP, Sprawa prowokacji mechanika. Urzędniczka skarbówki stanie przed sądem za brak żarówki, https://www.gazetaprawna.pl/wiadomosci/artykuly/1393927,sprawa-prowokacji-mechanika-urzedniczka-skarbowki-stanie-przed-sadem-za-brak-zarowki.html [Zugriff am 11.05.2024].

4.5.3. Ablauf des Kontrollkaufs

Der Kontrollkauf erfolgt am Ort des Verkaufs von Waren oder der Erbringung von Dienstleistungen in den Räumlichkeiten des überprüften Unternehmers. Unmittelbar nach dem Kauf der Waren oder Dienstleistungen und der Überprüfung der Erfüllung der Verpflichtungen zur Führung von Verkaufsaufzeichnungen und der Ausstellung einer Quittung, ist der Beamte verpflichtet (Art. 94o KASG):

1) der kontrollierten Person seinen Dienstausweis vorzulegen;
2) sie über den Erwerb im Rahmen des Kontrollkaufs zu informieren:
3) sie über ihre Rechte und Pflichten zu belehren.

Auf Verlangen der kontrollierten Person legt der Kontrolleur außerdem eine dauerhafte Genehmigung zur Durchführung des Kontrollkaufs vor.

Ein Kontrollkauf hat nicht den Charakter einer Steuer- oder Zollkontrolle und endet auch nicht mit einer Entscheidung. Er ist weniger formalisiert und daher schnell durchführbar und für die Steuerpflichtigen nicht belastend. Je nach Ergebnis des Kontrollkaufs kann er mit einem Vermerk oder einem Protokoll abgeschlossen werden.

Die Auswahl der Unternehmer für die Kontrollen erfolgt auf der Grundlage von Risikoanalysen, darunter Analysen auf der Grundlage von Daten aus Online-Kassen. Die Institution selbst hat auch eine wichtige präventive Funktion, indem sie andere „sanfte Aktivitäten" wie z. B. die Kampagne „Nimm eine Quittung" unterstützt[1047]. Im Jahr 2022 führte die polnische Finanzverwaltung 56.246 Kontrollkäufe durch und verhängten dabei 13.397 Bußgelder im Gesamtwert von fast 18 Millionen PLN (ca. 4,39 Mio. EUR)[1048].

4.6. Steuerliche Solidarität

[Steuerkriminalität - grenzüberschreitender Aspekt] Mit der Schaffung des Binnenmarktes und der Ausrichtung des MwSt.-Systems auf innergemeinschaftliche Umsätze sind neue Mechanismen des Steuerbetrugs entstanden. Die unbestreitbaren Vorteile der Idee des Gemeinsamen Marktes wurden ernsthaft untergraben durch (1) Verluste in Milliardenhöhe für die nationalen Haushalte, die von Steuerbetrügern verursacht wurden, die die Schwächen des EU-Mehrwertsteuersystems ausnutzen, und (2) die Verletzung der Grundsätze des fairen Wettbewerbs zwischen den Unternehmern, indem die Marktposition derjenigen gestärkt wurde, die mit den Steuerbetrügern zusammenarbeiten und so zusätzliche Einnahmen ohne Marktrisiko erzielen. In Anbetracht des Ursprungs des genannten Problems, nämlich der Funktion des gemeinsamen Marktes, auf dem die Besteuerung des internationalen Handels auf dem Prinzip der Besteuerung im Land des Verbrauchs der versandten Waren beruht (Be-

[1047] Ministerstwo Finansów, Weź paragon – nie daj się oszukiwać i wspieraj uczciwą konkurencję, https://www.gov.pl/web/finanse/wez-paragon--nie-daj-sie-oszukiwac-i-wspieraj-uczciwa-konkurencje [Zugriff am 11.5.2024].

[1048] Prawo.pl, Kierownictwo KAS: Nie ma potrzeby, by kontroli podatkowych było więcej, https://www.prawo.pl/podatki/kontrole-podatkow-i-paragony-wywiad-mf-kas,520166.html [Zugriff am 11.5.2024].

stimmungslandprinzip), ist der internationale Warenverkehr zu einem steuerlich besonders sensiblen Bereich geworden. Der grenzüberschreitende Aspekt, insbesondere die Überwachung des Umfangs (Intensität und Preise) der grenzüberschreitenden Käufe und Verkäufe, sowie deren Prüfung auf Merkmale von Scheingeschäften, ist von entscheidender Bedeutung für die Identifizierung von Unternehmen, die in Karusselldelikte verwickelt sind - noch bevor sie vom Markt verschwinden, ohne Steuern zu zahlen, oder von der Verwaltung eine unrechtmäßige Mehrwertsteuererstattung erhalten. Eine wirksame Analyse des internationalen Handels ist jedoch nicht mit den Daten eines einzigen Landes möglich, sondern erfordert einen effizienten Informationsaustausch zwischen den Finanzverwaltungen von mehreren Länder.

[Ineffizientes EU-System zum Austausch von Steuerinformationen] Innerhalb der Europäischen Union wurde eine Reihe von Initiativen und Programmen entwickelt, um einen Rahmen für die Zusammenarbeit zwischen den Ländern zur Bekämpfung der organisierten Steuerkriminalität und zur Vereitelung von Mehrwertsteuerbetrug, einschließlich Karussellgeschäfte, zu schaffen. Von zentraler Bedeutung ist die Verordnung 904/2010[1049], die Regeln für den Austausch von Mehrwertsteuerinformationen zwischen den EU-Ländern festlegt. Das MIAS-System (Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem, eng. *VAT Information Exchange System*, VIES) hat eine wichtige Funktion bei der Feststellung der Rechtmäßigkeit von innergemeinschaftlichen Umsätzen. Die auf EU-Ebene laufenden Initiativen führen zu greifbaren Ergebnissen, aber der Umfang der Zusammenarbeit ist unzureichend und ermöglicht es nur, einen kleinen Teil der fiktiven Umsätze zu identifizieren. Gleichzeitig beteiligen sich nicht alle Länder in vollem Umfang an wertvollen Initiativen wie Eurofisc[1050] oder TNA[1051], was deren Wirksamkeit einschränkt. Die Europäische Kommission selbst weist im Zuge der Entwicklung des ViDA-Pakets auf die „Veralterung" von MIAS hin und schlägt vor, es durch elektronische Rechnungsstellung und neue Meldevorschriften zu ergänzen. Der Umfang des Informationsaustauschs zwischen den Ländern, die an den derzeitigen Initiativen teilnehmen, kann als hoch eingeschätzt werden. Dennoch finden infolge der langen Wartezeiten auf eine Antwort der Partnerverwaltung und der nicht festgelegten Form für die Übermittlung der Antwort die aus anderen Ländern erhaltenen Informationen nur begrenzte Verwendung in der operativen Tätigkeit der empfangenden Finanzverwaltung. Dies führt zu einer geringeren Effizienz der Finanzverwaltungen, die keinen ständigen und schnellen Zugang zu einer Reihe von nützlichen Daten haben, u. a. aktuellen Informationen über die Waren, die die Grenze überschreiten, den Unternehmern, die die genannte Waren verkaufen, oder den Steuerpflichtigen, die in anderen Ländern bereits als im Karussellgeschäft als Zwischenhändler oder Dis-

[1049] Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates vom 7. Oktober 2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, ABl. EU. L. vom 12.10.2010, Nr. 268, S. 1.

[1050] Ein Netzwerk von Beamten aus den 27 Mitgliedstaaten und Norwegen, das 2010 zur Bekämpfung des grenzüberschreitenden Mehrwertsteuerbetrugs ins Leben gerufen wurde, mehr dazu: Europäische Kommission, Eurofisc, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/vat-and-administrative-cooperation/eurofisc_en?prefLang=de [Zugriff am 11.5.2024].

[1051] Transaction Network Analysis (TNA), mehr dazu: EK, Mehrwertsteuerbetrug: Neues Tool hilft EU-Ländern beim Aufspüren von Betrügern und verspricht Steuereinnahmen in Milliardenhöhe, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/ip_19_2468 [Zugriff am 11.05.2024].

tributor identifiziert wurden. Die von den Finanzverwaltungen durchgeführten Analysen stützen sich daher in der Regel auf Informationen, die sich lediglich auf nationale Umsätze beziehen. Dies schränkt ihre Wirksamkeit ein und verlängert die Zeit, die die Verwaltung benötigt, um Unregelmäßigkeiten aufzudecken. Infolgedessen erhöht sich die „Lebensdauer" der Unternehmensnetzwerke, die in fiktiven Umsatz in Verbindung mit Karussellgeschäften involviert sind, da die Zeitspanne, in der sie unentdeckt bleiben, verlängert wird, was zu größeren Verlusten für den Haushalt und zu einem größeren Wettbewerbsvorteil für die an ihnen beteiligten Unternehmen führt.

[Zukunft: bilaterale Zusammenarbeit] Weitere Initiativen zur Änderung der Verordnung 904/2010, die insbesondere eine Erhöhung der Effektivität des Austauschs von Steuerinformationen vorsehen, scheinen äußerst schwierig umzusetzen zu sein. Dies liegt daran, dass sie Einstimmigkeit unter den EU-Staaten erfordert, die in Steuerangelegenheiten nur schwer zu erreichen ist. Solche Reform würde von den Ländern die Übermittlung sensibler Daten verlangen, die Geschäftsgeheimnisse darstellen können und deren Offenlegung ihrer Marktposition schaden könnte[1052]. Ein alternativer Weg, um die Schwächen des internationalen Steuerinformationsaustauschs im Bereich der Mehrwertsteuer zu beheben, besteht darin, Initiativen zur Stärkung dieses Austauschs von der Ebene der supranationalen Vereinbarungen auf den Bereich der bilateralen Beziehungen zu verlagern. Die guten, langjährigen Erfahrungen mit der bilateralen Zusammenarbeit zwischen den Finanzverwaltungen von Nachbarländern schaffen eine kritische Masse an gegenseitigem Vertrauen, die die Voraussetzungen für eine stärkere bilaterale Integration darstellen kann. Durch sukzessive bilaterale Abkommen könnte ein immer dichteres Netz eng zusammenarbeitender Verwaltungen entstehen, das für die teilnehmenden Verwaltungen ähnliche Wirkung hat, wie eine intensive Zusammenarbeit auf der Grundlage von EU-Verordnungen oder -Richtlinien. Der Aufbau eines solchen Netzes ist für die Mitgliedstaaten nicht neu. Klassische internationale Abkommen sind im Bereich der Einkommensbesteuerung weit verbreitet und werden auf der Grundlage eines gemeinsamen Modells, des im Rahmen der OECD entwickelten Musterabkommens (Muster-Doppelbesteuerungsabkommen), erstellt. Der Gedanke, ein analoges Musterabkommen für die Mehrwertsteuer zu schaffen, das als Ausgangspunkt für bilaterale Verträge dienen könnte, die auf seiner Grundlage ausgehandelt werden, ist nicht neu und wurde bereits von Rechtswissenschaftlern empfohlen[1053].

[Polnische Initiative für Steuersolidarität] Die Frage des Engagements für die Ausweitung des Netzes der benannten Abkommen ist zu einem schwierigen Thema der polnischen internationalen Steuerpolitik im Jahr 2019 geworden. Für die polnische Finanzverwaltung, die eine Software zur Analyse der Daten über den inländischen periodengerechten Umsatz (JPK_VAT) und den bargeldlosen Umsatz (STIR) nutzt, besteht die gläserne Decke bei der weiteren Steigerung der Effizienz des Verfahrens zur Aufde-

[1052] Natürlich gab es wertvolle Entwicklungen im Zusammenhang mit der neuen Qualität des Informationsaustauschs zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung und der EU-Verwaltung (z. B. CESOP), aber es gab keine wirksamen Versuche, das Modell des direkten Austauschs von Steuerinformationen zwischen den Mitgliedstaaten zu ändern, insbesondere in Richtung einer detaillierteren oder automatisierten Übermittlung. Hoffnung auf einen effizienteren Datenaustausch bietet das ViDA-Projekt.

[1053] *Ecker*, A VAT/GST Model Convention.

ckung fiktiver Umsätze im fehlenden Zugang zu aggregierten Daten über dem Umsatz von ausländischen Unternehmen, die im Rahmen des Karussellbetrugs 1) Waren nach Polen senden (potenzielle Partner von Missing Traders) oder 2) aus Polen verkaufte Waren erhalten (Unternehmen, die mit Zwischenhändlern zusammenarbeiten könnten). Um der polnischen Finanzverwaltung Zugang zu den für die Analysen relevanten Daten zu verschaffen, hat die Entwicklung des Netzes von Abkommen über die bilaterale Zusammenarbeit (u. a. den automatischen Austausch von Steuerinformationen über den grenzüberschreitenden Handel) mit den Finanzverwaltungen der Nachbarländer für das Finanzministerium Priorität. Die Rechtsgrundlage für den Abschluss von Abkommen im Bereich des Mehrwertsteuer-Informationsaustauschs wird durch die Verordnung 904/2010 selbst geschaffen. In einem breiteren Umfang ist dies auch im Rahmen des OECD-Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen möglich[1054]. Bislang haben sich nur wenige EU-Länder für den Abschluss derartiger Abkommen entschieden. Hier sind insbesondere die Abkommen zwischen Spanien und Portugal, Estland und Finnland, der Tschechischen Republik und der Slowakei sowie Polen und der Slowakei zu nennen[1055]. Vorrangige Adressaten der polnischen Initiative waren die Finanzverwaltungen der Tschechischen Republik und der Slowakei, die über die größte Erfahrung mit der Anwendung solcher Abkommen verfügen. Um die Teilnahme anderer Länder der Region an dem Projekt zu erleichtern, arbeitete Polen daran, 1) ein kohärentes Konzept für bilaterale Abkommen zur Vertiefung der Zusammenarbeit im Bereich der Mehrwertsteuer zu erstellen und 2) deren möglichen Anwendungsbereich auf andere Bereiche der Zusammenarbeit zum Zwecke der Bekämpfung der Steuerkriminalität zu erweitern, insbesondere auf a) die technologische Zusammenarbeit und b) den Austausch von Wissen und Erfahrung, sowohl im operativen Bereich (gemeinsame Steuerprüfungen) als auch in der Ausbildung. Das Ergebnis der genannten Initiative war das Konzept eines neuen europäischen Steuerinformationsaustauschsystems, das im Rahmen der Arbeit der im Frühjahr 2018 im polnischen Finanzministerium eingerichteten Abteilung für Rechts- und Vergleichsanalyse entwickelt wurde. Das System soll auf einem Netzwerk bilateraler Abkommen basieren, die auf der Grundlage eines im polnischen Finanzministerium vorbereiteten Musterabkommens geschlossen würden[1056]. Das Konzept der Steuersolidarität, d. h. Maßnahmen zur Intensivierung des Austauschs von Steuerinformationen, Algorithmen für die Datenanalyse zur Feststellung fiktiver Umsätze sowie Wissen über deren Anwendung, wurde zu einer Priorität des polnischen Finanzministeriums im internationalen Bereich in den Jahren 2019-2023. Die polnische Finanzverwaltung wurde zu einer Intensivierung ihrer internationalen Aktivitäten durch die Tatsache angeregt, dass sie infolge ihrer erfolgreichen Kampagne gegen die Mehrwertsteuermafia 1) umfangreiche Fähigkeiten erlangte, im Rahmen ihrer Analysen Informationen und Daten anderer Fi-

[1054] Europarat, Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen v. 25.1.1988, SEV 127.

[1055] Die Autoren berücksichtigen hierbei nicht die zahlreichen bilateralen Abkommen, die von den Finanzverwaltungen geschlossen wurden und die faktisch eine „Kopie" ausgewählter Bestimmungen der Verordnung 904/2010 sind.

[1056] Das Konzept wurde in einem zweiteiligen Material, das in der vierteljährlich erscheinenden Zeitschrift Polski Przegląd Dyplomatyczny in polnischer Sprache und in der Zeitschrift ERA Forum auf Englisch veröffentlicht wurde, ausführlich beschrieben, siehe: *Sarnowski/Selera*, PPD 3/2020, S. 133 ff; *Sarnowski/Selera*, PPD 1/2021, S. 116ff.; *Sarnowski/Selera*, Journal of the Academy of European Law 1/2020, S. 81 ff.

nanzverwaltungen zu übernehmen und zu nutzen sowie 2) einzigartige Erfahrungen bei der wirksamen Umsetzung gesetzlicher, technologischer und organisatorischer, oft auch innovativer und einzigartiger Mechanismen zur Reduzierung der Mehrwertsteuerlücke sammelte. Zum Jahreswechsel 2021/2022 wurde der Anwendungsbereich der Initiative Steuersolidarität auf die Zusammenarbeit mit Ländern anderer Kontinente, insbesondere in Afrika und dem Nahen Osten ausgeweitet, die Interesse an einem technologischen Austausch im Bereich der Mehrwertsteuer angemeldet hatten. Sie wurde sowohl im Rahmen bilateraler Beziehungen, die über das polnische Außenministerium und das Netz der polnischen diplomatischen Vertretungen aufgebaut wurde, als auch durch die Einbeziehung Polens in die von internationalen Organisationen, wie der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD), dem Internationalen Währungsfonds (IWF) und den Vereinten Nationen (UNO), finanzierten und koordinierten Programme zur steuerlichen Unterstützung entwickelt.

4.6.1. EU-Pilotprojekte

[Bedeutung von Pilotprojekten für die Entwicklung des EU-Rechts] Da das derzeitige Mehrwertsteuersystem aufgrund der Einstimmigkeitsregel nicht reformiert werden konnte, stellte sich die Frage nach der Möglichkeit, in der EU regionale Pilotprojekte durchzuführen. Die Umsetzung neuer Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerkriminalität in ausgewählten Mitgliedstaaten würde es ermöglichen, ihre Wirksamkeit zu überprüfen und Erkenntnisse zu sammeln, die künftige Entscheidungen über die Umsetzung der getesteten Regelungen in der gesamten EU erleichtern würden. Auch wenn solche Initiativen kurzfristig der Idee der Harmonisierung der Mehrwertsteuer, d. h. der Angleichung ihrer Regelungen in allen EU-Ländern zuwiderlaufen, ist die vorübergehende Anwendung unterschiedlicher Maßnahmen in den ausgewählten Mitgliedstaaten oft eine unerlässliche Etappe bei der Verbesserung der Qualität des Rechts in der gesamten EU und bildet den Auftakt für die Umsetzung neuer, besserer Lösungen in der gesamten EU. Eine besondere Form der indirekten Integration sind in der EU durchgeführte Pilotprojekte und regulatorische Sandkästen. Regulatorische Sandkästen, verstanden als Testumgebungen[1057], *ermöglichen es, in der Praxis zu testen, welche Maßnahmen optimal sind, um einerseits den* Markt vor potenziellen Risiken *zu schützen und andererseits die Entwicklung des Unternehmertums nicht zu behindern*[1058]. Bei Pilotprojekten für Regulierungen auf EU-Ebene werden also Abweichungen von allgemein geltenden Vorschriften in bestimmten Ländern akzeptiert, um deren Sicherheit und Wirksamkeit zu testen und die getesteten Lösungen im Hinblick auf ihre allgemeine Anwendbarkeit in allen EU-Ländern zu bewerten.

[Arten von Pilotprojekten in der EU] Die Integration der Rechtsordnungen der EU-Länder ist eines der wichtigsten Instrumente zur Erreichung der Vertragsziele. Sie wird nicht nur durch direkte, EU-weite Änderungen des Rechts erreicht. Abweichun-

[1057] *Marchewka-Bartkowiak*, Studia BAS 1/2019, S. 61 ff.

[1058] EK, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, die Europäische Zentralbank, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen, FinTech-Aktionsplan: Für einen wettbewerbsfähigeren und innovativeren EU-Finanzsektor COM(2018) 109 final.

gen von allgemein geltenden Vorschriften, einschließlich Pilotprojekten zur Erprobung der Wirksamkeit ausgewählter Lösungen, sind ein wichtiger Weg zur Entwicklung von Zielregelungen. Intra-EU-Pilotprojekte werden sowohl „*top-down*" (direkt von der Europäischen Kommission angeregt) als auch „*bottom-up*" (auf Initiative einzelner EU-Länder) durchgeführt. Obwohl Bottom-up-Initiativen im EU-Recht verankert sind, entscheiden sich einige Länder dafür, sie außerhalb des Rahmens des Vertragsrechts umzusetzen.

[Pilotprojekte in der Geschichte der EU] Die formale Grundlage für die Vertiefung der Integration ist derzeit die sog. „verstärkte Zusammenarbeit", die durch den Vertrag von Amsterdam[1059] geregelt wird. Sie ist nicht neu - die „Zersplitterung" des gemeinsamen Rechts- und Wirtschaftsraums, für die es anfangs keinen vertraglichen Rahmen gab, gibt es bereits seit Beginn des europäischen Integrationsprozesses. Die Differenzierung der Situation der Länder im Falle der EU-Erweiterung oder in späteren Integrationsphasen ist nicht die Ausnahme, sondern die Regel. Sie wird besonders häufig angewendet, wenn ein bestimmtes Zielmodell angestrebt wird, das eine Vorbereitungszeit erfordert. Beispiele hierfür sind die Schengener Übereinkommen zur Abschaffung der Kontrollen an den EU-Binnengrenzen, an denen nicht alle EU-Länder teilnehmen[1060], und die Eurozone, die bereits bei ihrer Gründung einen exklusiven Charakter hatte[1061].

[Pilotprojekt als Top-Down-Ansatz in der EU] Die Durchführung von grenzüberschreitenden Pilotprojekten zur Suche nach Lösungen für erkannte Herausforderungen im Binnenmarkt ist eine der Handlungsmethoden der Europäischen Kommission. Auf diese Weise können ausgewählte Regelungen, die den Binnenmarkt in Zukunft vertiefen sollen, getestet und bei positiver Bewertung EU-weit eingeführt werden. Trotz des weit verbreiteten Einsatzes von Pilotprojekten in einer Reihe von Integrationsbereichen, sind „von oben" inspirierte Steuerprogramme immer noch die Ausnahme. Sie werden nur selten durchgeführt, und bisher hat noch keines zu einer effektiven Umsetzung eines getesteten Instruments auf supranationaler Ebene geführt.

[Erfolgloses Top-Down-Steuerpilotprojekt: Home State Taxation] Ein Beispiel für eine gescheitertes Pilotinitiative der Europäischen Kommission war das Projekt der Sitzlandbesteuerung. Es sah vor, die grenzüberschreitenden Gewinne von Klein-

[1059] Vertrag von Amsterdam zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte (ABl. C 340 vom 10.11.1997, S. 1–144).

[1060] Die Schengener Übereinkommen waren ursprünglich internationale Abkommen, die zwischen bestimmten Mitgliedstaaten der Europäischen Union mit dem Ziel geschlossen wurden, den freien Personenverkehr in einem die Hoheitsgebiete der Unterzeichnerstaaten umfassenden Raum zu gewährleisten (Übereinkommen zwischen den Regierungen der Staaten der Benelux-Wirtschaftsunion, der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik betreffend den schrittweisen Abbau der Kontrollen an den gemeinsamen Grenzen vom 14. Juni 1985.Übereinkommen zur Durchführung des Übereinkommens von Schengen vom 14. Juni 1985 zwischen den Regierungen der Staaten der Benelux-Wirtschaftsunion, der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik betreffend den schrittweisen Abbau der Kontrollen an den gemeinsamen Grenzen vom 19. Juni 1990). Die auf der Grundlage der internationalen Zusammenarbeit zwischen den Staaten aufgestellten Schengen-Bestimmungen wurden auf der Grundlage des Vertrags von Amsterdam von 1997 als „Schengen-Besitzstand" in den Rechtsrahmen der Europäischen Union aufgenommen und wurden zu einem integralen Bestandteil des für die Europäische Union geltenden Rechts. *Szachoń-Pszenny*, PPBS 1/2018.

[1061] *Kubin*, RIE, 9/2015.

und Kleinstunternehmen in den Ländern zu besteuern, in denen sie erwirtschaftet wurden, aber nach dem Steuersystem des Landes, in dem sie ansässig sind[1062]. In einer Mitteilung aus dem Jahr 2005 forderte die Europäische Kommission die Länder auf, dieses System auf freiwilliger Basis einzuführen, aber diese Initiative stieß bei den EU-Ländern auf kein Interesse und wurde aufgegeben[1063].

[Erfolgreiches Top-Down-Steuerpilotprojekt: Cross Border Rulings] Ein von der Kommission initiiertes Steuerpilotprojekt, an dem eine Reihe von EU-Ländern beteiligt sind, ist die Initiative, für den Steuerpflichtigen steuerliche Auslegungen zur mehrwertsteuerlichen Behandlung ihrer künftig geplanten internationalen Umsätze zu erstellen (eng. *VAT Cross Border Rulings*). Derzeit nehmen 18 Mitgliedstaaten an diesem Projekt teil: Belgien, Dänemark, Irland, Estland, Spanien, Frankreich, Italien, Zypern, Lettland, Litauen, Malta, Ungarn, die Niederlande, Polen, Portugal, Slowenien, Finnland und Schweden[1064].

[Top-down-Pilotprojekt in einem Land: Transaktionsnetzwerkanalyse] Eine Lösung, die nur in einem EU-Land getestet wurde, um später in allen Ländern eingeführt zu werden, stellt eine Ausnahme dar. Dies war der Fall bei der Transaktionsnetzwerkanalyse (eng. *Transaction Network Analisis*), einem System zur Identifizierung verdächtiger Transaktionen zur Aufdeckung von Mehrwertsteuerbetrug[1065]. Die Durchführung dieses Pilotprojekts hat zu einem Rückgang des Mehrwertsteuerbetrugs in Belgien von 1,1 Mrd. EUR im Jahr 2001 auf 40 Mio. EUR im Jahr 2014 geführt. Aufbauend auf den belgischen Erfahrungen hat die Europäische Kommission am 15. Mai 2019[1066] ein europäisches System zur Aufdeckung von Mehrwertsteuerbetrug eingeführt[1067].

[Top-down-Pilotprojekt in Zusammenarbeit mit der EU: verstärkte Zusammenarbeit] Als Reaktion auf die Interesse der EU-Mitgliedstaaten, sich in regionale „*Bottom-up*" Pilotprojekte zu engagieren, wurde ein organisatorischer Rahmen für diese Aktivitäten geschaffen, der es ermöglicht, sie in Zusammenarbeit mit der Europäischen Kommission durchzuführen. Die Institution der „verstärkten Zusammenarbeit" im Sinne des Vertrags sieht eine Zusammenarbeit zwischen bestimmten Mitgliedstaaten vor (subjektive Dimension), die zur Stärkung der Integrationsbeziehungen (materielle Dimension) [1068] weiter gehen kann. Gemäß Art. 20 Abs. 2 EUV[1069] erlässt der Rat einen

[1062] *Lodin/Gammie*, Home State Taxation.

[1063] Im Juli 2004. Die Kommission erstellte ein informelles Konzept für ein Pilotprogramm und unterbreitete es auf der informellen ECOFIN-Sitzung im September 2004. Es gab jedoch keine substantielle Diskussion über dieses Dokument: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/initiatives-small-business/home-state-taxation_en

[1064] Europäische Kommission, Cross Border Rulings (CBR), https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/value-added-tax-vat/value-added-tax-vat-directive/vat-cross-border-rulings-cbr_en [Zugriff am 18.7.2024].

[1065] *Petrosino*, IVM 2/2019.

[1066] Geänderter Vorschlag für eine Verordnung des Rates zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 im Hinblick auf die Stärkung der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, KOM(2017) 706 endg.; Ratsdok. 14893/17.

[1067] Europäische Kommission, Mehrwertsteuerbetrug: Neues Tool hilft EU-Ländern beim Aufspüren von Betrügern und verspricht Steuereinnahmen in Milliardenhöhe (Pressebericht), https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/pl/IP_19_2468 [Zugriff am 11.11.2024].

[1068] *Mik*, Europejskie prawo, S. 540 f.

[1069] Konsolidierte Fassungen des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags über+ die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABl. C 326/47 vom 26.10.2012).

Beschluss über die Ermächtigung zu einer verstärkten Zusammenarbeit zwischen Staaten, wenn er festgestellt hat, dass die Ziele dieser Zusammenarbeit von der Union als Ganzes nicht selbstständig innerhalb eines angemessenen Zeitraums erreicht werden können, und sofern sich mindestens neun Mitgliedstaaten daran beteiligen. Im Lichte des Art. 326 AEUV darf eine verstärkte Zusammenarbeit weder den Binnenmarkt noch den wirtschaftlichen, sozialen und territorialen Zusammenhalt der EU aushöhlen. Sie darf auch kein Handelshemmnis und keine Diskriminierung im Handel zwischen den Mitgliedstaaten darstellen oder zu Wettbewerbsverzerrungen zwischen den Mitgliedstaaten führen.

[Verstärkte Zusammenarbeit bei der Einführung von Steuerregelungen] Da die EU-Länder nicht in der Lage sind, die für eine reibungslose Fortsetzung der Integration erforderliche Einstimmigkeit zu erzielen, wurde in der Literatur die verstärkte Zusammenarbeit als alternativer Weg betrachtet, um zumindest eine regionale Harmonisierung der Steuervorschriften zu erreichen. Besondere Hoffnungen wurden auf die Nutzung der „verstärkten Zusammenarbeit" zur Vereinheitlichung der Einkommenssteuern durch die Umsetzung der Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftssteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) in einigen Ländern gesetzt[1070]. Trotz der Forderungen aus der Wissenschaft ist dieses Pilotprojekt jedoch noch nicht umgesetzt worden[1071]. Eine Initiative, die einen Schritt weiter ging, d. h. von der konzeptionellen Phase auf die Ebene der internationalen Verhandlungen, war die Idee, in ausgewählten Ländern eine Finanztransaktionssteuer einzuführen. Bislang ist es den interessierten Ländern jedoch nicht gelungen, einen gemeinsamen Standpunkt zum Umfang des geplanten Pilotprojekts zu finden[1072].

[Gründe für das mangelnde Interesse an der verstärkten Zusammenarbeit] Obwohl die Institution der verstärkten Zusammenarbeit seit mehr als zwei Jahrzehnten in der EU-Rechtsordnung verankert ist, hat sie sich nicht zu einem Motor der Steuerintegration entwickelt. Dies ist auf eine Reihe von Unzulänglichkeiten zurückzuführen, die sie kennzeichnen, darunter[1073]:

1) ihr formaler Charakter (Notwendigkeit eines entsprechenden Beschlusses der Organe der Union);

2) ihre Unflexibilität (die Notwendigkeit, in allen Pilotländern eine einzige Lösung anzuwenden);

3) ihre anspruchsvolle Eintrittsschwelle (mindestens neun Pilotländer);

4) das Fehlen eines Ausstiegsverfahrens aus der verstärkten Zusammenarbeit für den Fall, dass sie nicht die gewünschte Wirkung zeigt.

Der Einstieg in die verstärkte Zusammenarbeit ist sowohl für die EU-Institutionen als auch für die Pilotländer mit besonderen politischen Kosten verbunden. Die EU-Institutionen müssen umständlich bestätigen, dass die Integration auf herkömmlicher Weise nicht möglich ist. Erschwerend kommt für die Pilotländer hinzu, dass sie nur begrenzte Möglichkeiten haben, die erprobte Lösung zu ändern, was eine erhebliche Einschränkung ihrer Souveränität bedeutet und die Gefahr birgt, dass sie auf der er-

[1070] *Cerioni*, ET 2006.
[1071] *HJI Panayi*, ET 2013.
[1072] *Piotrowski*, Unia Europejska.pl 3/2017.
[1073] Ebd.

probten Lösung „sitzen bleiben", ohne die Möglichkeit, flexibel auf eine veränderte Situation zu reagieren und sie auf Grundlage der Teilergebnisse des Pilotprojekts zu modifizieren. Es ist daher nicht überraschend, dass die Mitgliedsländer kein Interesse an einer verstärkten Zusammenarbeit bei der Erprobung von Lösungen haben, die in der Zukunft auf breiter Basis umgesetzt werden könnten.

[Bottom-up-Pilotprojekte ohne Koordinierung seitens der EU] Angesichts der Unzulänglichkeiten der verstärkten Zusammenarbeit ist es gängige Praxis, dass sich EU-Länder an Pilotinitiativen außerhalb dieser Formel beteiligen. Dies gilt insbesondere für Aktivitäten nach dem Vorbild des deutsch-französischen Tandems im Rahmen des so genannten „Integrationskerns", d. h. der weiteren Vertiefung der wirtschaftlichen Integration innerhalb der Eurozone, die auf ausgewählte Länder beschränkt ist. Eine solche Integration wird häufig als die so genannte „Schengen-Methode" bezeichnet, die sich darin äußert, dass eine Gruppe von Mitgliedstaaten bestimmte EU-relevante Angelegenheiten außerhalb des institutionellen und rechtlichen Rahmens regelt, der in den Verträgen festgelegt wurde[1074]. Obwohl diese Initiativen außerhalb des vertraglichen Rahmens durchgeführt werden, dienen sie der Erreichung der sich aus den EU-Verträgen ergebenden Ziele und werden daher von den EU-Gremien akzeptiert[1075].

4.6.2. Regionale Pilotprojekte für den Austausch von Steuerinformationen

[Austausch von Steuerinformationen als ein Bottom-up-Pilotprojekt] Der EU-Gesetzgeber hat den Mitgliedsstaaten ausdrücklich erlaubt, außerhalb des Rahmens der „verstärkten Zusammenarbeit" eigene bilaterale und regionale Integrationsinitiativen zu ergreifen. Die „*Bottom-up*"-Integration ist in Art. 60 der Verordnung 904/2010 geregelt[1076]. Alternativ zur Verordnung bietet auch das OECD-Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen[1077] eine Rechtsgrundlage für Vereinba-

[1074] *Barcz/Górka/Wyrozumska*, Instytucje i Prawo, S. 26 ff.

[1075] Es sei daran erinnert, dass viele Lösungen, die nicht von den EU-Institutionen selbst stammen, auf Bottom-up-Initiativen zurückgehen, ohne die das heutige Europa nur schwer vorstellbar ist. Es genügt zu sagen, dass das Schengen-System der EU selbst auf internationale Abkommen zurückgeht, die zunächst zwischen einzelnen EU-Staaten geschlossen wurden. Das wirksame Funktionieren dieses Systems auf zwischenstaatlicher Ebene veranlasste die EU, diese Regelungen mit dem Vertrag von Amsterdam zu „übernehmen". *Szachoń-Pszenny*, PPBS 1/2018.

[1076] In Art. 60 Abs. 1 der Verordnung 904/2010 heißt es: „(1) Etwaige umfassendere Amtshilfepflichten, die sich aus anderen Rechtsakten einschließlich etwaiger bilateraler oder multilateraler Abkommen ergeben, werden von dieser Verordnung nicht berührt". Gemäß Artikel 60 Absatz 2 müssen die EU-Staaten nur bestimmte Verfahrensaspekte einhalten: „(2) Abgesehen von der Regelung von Einzelfällen, unterrichten die Mitgliedstaaten die Kommission unverzüglich von etwaigen bilateralen Vereinbarungen in Bereichen, die unter diese Verordnung fallen, insbesondere in Anwendung von Artikel 11. Die Kommission unterrichtet daraufhin die anderen Mitgliedstaaten.".

[1077] OECD, Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm; Podatki.gov.pl, Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych, https://www.podatki.gov.pl/media/3130/19880125_konwencja_wzajemna_pomoc_administracyjna.pdf [Zugriff am 13.7.2024]. Art. 2 des Übereinkommens deckt einen breiten Themenbereich ab, einschließlich der Mehrwertsteuer. Außerdem heißt es in Art. 27 Abs. 2 des Übereinkommens: „ Ungeachtet des Absatzes 1 kön-

rungen über den Austausch von Mehrwertsteuerinformationen. Angesichts der Kritik der EU-Institutionen, die auf die Schwächen des „Top-down" konzipierten EU-Systems für den Austausch von Steuerinformationen hinweisen, ist ein „Bottom-up" angelegtes System der freiwilligen, vertieften Zusammenarbeit der von der EU empfohlene Weg für die Länder, um die Mängel der bestehenden Vorschriften auszugleichen. In Anerkennung der Notwendigkeit, schnell an die Daten zu gelangen, die zur Identifizierung des internationalen Scheinhandels benötigt werden, wurden nach 2013 Abkommen über den Austausch von Mehrwertsteuerinformationen (eng. *Tax Information Exchange Agreement*, TIEA) zwischen Spanien und Portugal[1078] sowie zwischen der Tschechischen Republik und der Slowakei[1079] geschlossen. Im Jahr 2021 wurde ein Abkommen zwischen Polen und der Slowakei[1080] und im Februar 2022 zwischen Estland und Finnland unterzeichnet[1081].

[Europa der drei Geschwindigkeiten] Angesichts der dringenden Notwendigkeit, die Zusammenarbeit zwischen den EU-Ländern beim Steuerinformationsaustausch zu vertiefen, stellt sich die Frage, welchen Weg die EU-Institutionen wählen sollten, um die beobachtete „*Bottom-up*"-Initiative ausgewählter EU-Länder zu unterstützen. Angesichts der bisherigen Erfahrungen mit der verstärkten Zusammenarbeit und den von der EG koordinierten „Top-down"-Pilotprojekten kann man zu dem Schluss kommen, dass ein EU-geführter Prozess zur Einführung eines einheitlichen Modells für einen verbesserten Steuerinformationsaustausch nicht effektiv wäre. Dies gilt umso mehr, als die Integration durch Unterschiede in den Datenbeständen der Länder, in ihren Analysekapazitäten und in ihrer Bereitschaft, diese mit anderen Verwaltungen zu teilen, zusätzlich erschwert wird.

Die EU-Länder sind in Bezug auf die eingesetzte Technologie und das Niveau der Analysen unterschiedlich weit fortgeschritten. Sie unterscheiden sich hinsichtlich des Datenvolumens, das sie bereitstellen könnten, und hinsichtlich des analytischen Potenzials, die aus anderen Ländern eingehenden Informationen effektiv zu nutzen. Die EU-Länder unterscheiden sich in dem Niveau der der Digitalisierung ihrer Finanzverwaltungen und in der Intensität der Nutzung von Big-Data-Analysen für ihre Arbeit. Zu den EU-Mitgliedern gehören Länder, die das Meldesystem basierend auf dem ein-

nen die Vertragsparteien, die Mitgliedstaaten der Europäischen Union sind, in ihren gegenseitigen Beziehungen die durch das Übereinkommen vorgesehenen Möglichkeiten der Amtshilfe insoweit anwenden, als diese eine umfassendere Zusammenarbeit gestatten als die Möglichkeiten, die durch die anzuwendenden Regeln der Europäischen Union geboten werden.". Das bedeutet, dass das OECD-Übereinkommen im Zweifelsfall ausdrücklich einen umfassenderen und weitreichenderen Austausch von Steuerinformationen auch im Bereich der Mehrwertsteuer zulässt als die Verordnung 904/2010. Das auf der Grundlage dieses Übereinkommens geschlossene Abkommen ist das Abkommen zwischen Estland und Finnland, das einen absolut einzigartigen Echtzeit-Austausch von Steuerdaten auch im Bereich der Mehrwertsteuer vorsieht.

[1078] TaxNotes, Spain Welcomes Information Exchange Agreement With Portugal**,** https://www.taxnotes.com/tax-notes-today-global/information-reporting/spain-welcomes-information-exchange-agreement-portugal/2013/10/23/gnhq [Zugriff am 13.7.2024].

[1079] OrbiTax, TIEA between the Czech Republic and the Slovak Republic signed, https://orbitax.com/news/archive.php/TIEA-between-the-Czech-Republi-11732 [Zugriff am 13.7.2024].

[1080] Ministerstwo Finansów, Polska i Słowacja razem przeciwko wyłudzeniom w VAT, https://www.gov.pl/web/finanse/polska-i-slowacja-razem-przeciwko-wyludzeniom-w-vat [Zugriff am 11.05.2024].

[1081] OECD, Estonia – Finland Real-time exchange of information, https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/tax-administration/b.2.3-finland-real-time-exchanges-with-estonia.pdf [Zugriff am 13.7.2024].

heitlichen Audit File for Tax (SAF-T) oder sogar elektronische Rechnungsstellung umfassend nutzen, wie Italien, Spanien, Portugal und Polen, und Länder ohne ein solches System, wie Deutschland. Die Aufteilung hinsichtlich des Einsatzes moderner Steuertechnologien verläuft dabei nicht entlang einer intuitiven Ost-West- oder Nord-Süd-Achse, sondern ist vielfältiger. Exporteure neuer Steuertechnologien sind Portugal, Spanien und Italien, d. h. die europäischen Vorreiter bei der Einführung von SAF-T und E-Invoicing. Deutschland hingegen nimmt moderne Steuertechnologien nur zögerlich an und gibt nur ungern Informationen über die in seinem Hoheitsgebiet registrierten Steuerpflichtigen weiter.

Im Zusammenhang mit dem Austausch von Steuerinformationen und dem Bedarf an Steuerinformationen kann man von einem Europa der drei Geschwindigkeiten sprechen und die Länder in drei Gruppen einteilen:

(1) Länder, die sich nicht der Entwicklung der Systeme elektronischer Berichterstattung und automatischer Datenanalyse konzentrieren und in denen die Bekämpfung der Steuerkriminalität mithilfe von anderen Mitteln erfolgt (z. B. Deutschland);

(2) Länder, die über fortschrittliche Analysesysteme verfügen und versuchen, diese optimal zu nutzen, indem sie u. a. den Umfang der analysierten Daten mit den von anderen Ländern bereitgestellten Informationen erhöhen (u. a. Portugal, Spanien, Italien, die Tschechische Republik, die Slowakei und Polen);

(3) Länder, die auf dem Weg zur Einführung solcher Systeme sind, sich aber noch in einem frühen Stadium ihrer Entwicklung befinden (noch keine Meldepflicht eingeführt haben oder keine fortgeschrittene Analyse ihrer gemeldeten inländischen Ströme durchführen). Die Länder in dieser Gruppe benötigen in diesem Stadium noch keine Daten aus anderen Ländern. Sie haben jedoch oft ein starkes Interesse daran, eine technologische Zusammenarbeit aufzubauen, um den Wandel der Finanzverwaltung 1.0 hin zu einer Finanzverwaltung 2.0 und 3.0 zu beschleunigen, was u.a. die Digitalisierung des Meldewesens und die Automatisierung von Steuerabrechnungen und analytischen Prozessen beinhaltet.

Die EU-Mitgliedstaaten haben auch keine einheitliche Position zum Austausch von Daten über Steuerpflichtige. Ihr Bewusstsein über die verheerenden Auswirkungen von Mehrwertsteuerkarussellen auf ihre Volkswirtschaften und ihre Sicherheit unterscheidet sich stark. Für viele Länder ist die Bereitstellung von Informationen über Unternehmen, die in ihrem Hoheitsgebiet tätig sind, ein besonders sensibler Bereich, insbesondere wenn die Veröffentlichung dieser Daten das Geschäftsgeheimnis gefährden würde. Für andere Länder besteht das Hindernis in einem begrenzten Vertrauen in die Datenschutz- und Sicherheitsstandards anderer EU-Länder. Es ist kein Zufall, dass Abkommen über den Austausch von Steuerinformationen bisher nur zwischen Ländern geschlossen wurden, die sich kulturell, wirtschaftlich und historisch besonders nahe stehen (Spanien mit Portugal, die Tschechische Republik mit der Slowakei, Slowakei mit Polen und Estland mit Finnland) und dass langjährige positive Erfahrungen mit der bilateralen Zusammenarbeit im Steuerbereich den Abschluss solcher Abkommen begünstigen.

4.6.3. Das Mehrwertsteuer-Musterabkommen und die bilateralen Abkommen

[Initiative des polnischen Finanzministerium] Ein Beispiel für eine „*Bottom-up*"-Initiative zur Umsetzung eines europäischen Pilotprojekts ist der polnische Vorschlag aus der ersten Jahreshälfte 2019, der die Schaffung eines neuen, effizienteren Modells für den Austausch von Steuerinformationen und -technologien sowie den Austausch von Erfahrungen über deren Anwendung durch die EU-Länder zum Ziel hat. Das Pilotprojekt würde auf freiwilliger Basis durch die Unterzeichnung bilateraler Vereinbarungen zwischen den teilnehmenden Ländern über eine verstärkte Zusammenarbeit zwischen den Finanzverwaltungen umgesetzt[1082]. Das von Polen vorgelegte „Mehrwertsteuer-Musterabkommen" soll den Ausgangspunkt und das Modell für die zu schließenden Abkommen bilden. Es soll analog zum OECD-Musterabkommen zur Einkommens- und Vermögenssteuer die Matrix und den Ausgangspunkt für den Abschluss bilateraler Abkommen bilden. Auf der Grundlage der Bestimmungen des Musterabkommens könnten die Staaten Form und Umfang des steuerlichen Informationsaustausches mit den einzelnen Partnern nach ihren eigenen Bedürfnissen festlegen. Der integrative, offene und freiwillige Charakter des Pilotprojekts würde es ermöglichen, die Wirksamkeit der Formen der verstärkten Zusammenarbeit zu testen und einen Ausgangspunkt für die einstimmige Unterstützung der Umsetzung der besten Lösungen als allgemeingültigen Standard im EU-Bereich zu schaffen.

Die Intensivierung der internationalen Zusammenarbeit im Bereich der Besteuerung war eines der Schlüsselelemente der Strategie des Finanzministeriums zur Verringerung der Mehrwertsteuerlücke in den Jahren 2019-2022[1083]. Sie hatte Folgendes zum Zweck:

1) Versorgung der polnischen Finanzverwaltung mit Daten über a) den Umsatz ausländischer Unternehmer zwischen Polen und den Partnerländern und b) Unternehmen, die in den Partnerländern als am fiktiven Handel beteiligt gelten. Polens vorrangige Partner für den automatischen Austausch der oben genannten Daten sind die Nachbarländer Polens und die Länder, in die der Transit über Polen erfolgt, d. h. Deutschland, die Länder der V4-Gruppe, die baltischen Staaten und die Ukraine.

2) Gewinnung von Partnern für die Umsetzung neuer technologischer Lösungen, insbesondere der elektronischen Rechnungsstellung und der Analyse der von Online-Kassenregister übermittelten Daten. Adressaten der polnischen Initiative waren die Finanzverwaltungen der südeuropäischen Länder, insbesondere Italien, Spanien (elektronische Rechnungsstellung) und Kroatien (Online-Kassenregister).

3) Weitergabe der polnischen Erfahrungen mit der wirksamen Umsetzung bahnbrechender, in anderen Ländern nicht bekannter Lösungen zur Verringerung der Mehrwertsteuerlücke, insbesondere des obligatorischen Split Payments, des STIR-Systems,

[1082] FAZ, Polens Koalition der Willigen: Gegen die Mehrwertsteuer-Mafias, https://www.faz.net/aktuell/politik/ausland/wie-polen-mehrwertsteuer-mafias-in-europa-bekaempfen-will-16306896.html?premium. [Zugriff am 11.5.2024].

[1083] Siehe u. a. DGP, Ministerstwo Finansów podpatruje zagraniczne technologie do walki z wyłudzeniami VAT, https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1445727,wyludzenia-vat-2020-zagraniczne-rozwiazania-ue.html [Zugriff am 14.7.2024].

des Programms zur Unterstützung des bargeldlosen Zahlungsverkehrs oder moderner Wege zur Beschaffung technologischer Lösungen durch Wettbewerbe von GovTech Poland.

Die Verbesserung der Effektivität des Mehrwertsteuersystems in anderen EU-Ländern bedeutet für Polen eine Reihe von Vorteilen:

1) Erschwertung der Organisation von Unternehmens- (und Transaktions-) Ketten, die zum Zwecke des Karussellbetrugs fiktiven Handel zwischen mehreren EU-Ländern betreiben;

2) Aufbau eines europäischen „Frühwarnsystems", mit dem die Mitgliedstaaten nach der Ermittlung der Akteure, über die die MwSt.-Mafia operiert, die Partnerverwaltungen über Steuerpflichtige informieren, die auf ihrem eigenen Hoheitsgebiet in Scheingeschäfte verwickelt sind und so die Überwachung ihrer Aktivitäten und der ihrer Tochtergesellschaften in anderen Ländern ermöglichen;

3) Beseitigung ungerechtfertigter Wettbewerbsvorteile, die sich unlautere Unternehmen durch ihre Zusammenarbeit mit Steuersündern verschaffen.

[Tax Solidarity Programme] Angesichts des beispiellosen Charakters der geplanten Zusammenarbeit, die die Übermittlung sensibler Daten über die Aktivitäten der Steuerpflichtigen auf der Grundlage gegenseitigen Vertrauens sowie die gemeinsame Nutzung fortschrittlicher Technologien zur Bekämpfung der Steuerkriminalität und der aus ihrer Anwendung gewonnenen Erfahrungen umfasst, wird die Initiative von polnischer Seite als „Tax Solidarity Programme" bezeichnet. Aufgrund der strategischen Bedeutung und der Sensibilität des Themas ist die Beteiligung der Partnerverwaltungen an dieser Initiative von Richtungsentscheidungen auf politischer Ebene abhängig. Um diese zu inspirieren, haben sich die polnische Kanzlei des Premierministers und das Außenministerium, angeregt durch das Finanzministerium, der internationalen Verbreitung von Wissen über die Bedrohungen durch die internationale Steuerkriminalität und das Potenzial für eine verstärkte internationale Zusammenarbeit bei deren Bekämpfung angeschlossen. Ein Aufruf an die EU-Länder zur verstärkten Zusammenarbeit im Geiste der Steuersolidarität wurde im Juli 2019 in ausländischen Medien in Presseveröffentlichungen des polnischen Premierministers vorgestellt[1084].

Auf einer Konferenz im Finanzministerium wurde Ende Januar 2020 den EU-Ländern und der Europäischen Kommission der Vorschlag unterbreitet, eine Koalition von Ländern zu gründen, die bereit sind, internationale Steuerkriminalität wirksam zu bekämpfen (eng. *European Compact Against VAT Frauds*). Er basierte auf dem Konzept der regionalen Bottom-up-Integration, das durch bilaterale internationale Abkommen oder interministerielle Vereinbarungen umgesetzt wird[1085]. Auf der Grundlage dieses Modells wird die Zusammenarbeit in drei Phasen umgesetzt:

1) **Workshop-Phase:** In dieser Phase wird dem Partnerland der polnische Vorschlag unterbreitet, wobei die möglichen Bereiche der Zusammenarbeit umrissen

[1084] InteriaBiznes, Premier Mateusz Morawiecki wzywa UE do walki z mafią VAT, https://biznes.interia.pl/gospodarka/news-premier-mateusz-morawiecki-wzywa-ue-do-walki-z-mafia-vat,nId,4205925 [Zugriff am 14.07.2024].

[1085] Ministerstwo Finansów, Polska proponuje Europie ściślejszą współpracę w zwalczaniu mafii VAT, https://www.gov.pl/web/kas/polska-proponuje-europie-scislejsza-wspolprace-w-zwalczaniu-mafii-vat [Zugriff am 14.07.2024].

und die gegenseitigen Bedürfnisse ermittelt werden. In dieser Phase wird angegeben, ob die Kooperation nur den Austausch von Informationen über die Aktivitäten der Steuerpflichtigen betrifft oder ob sie auch eine technologische oder legislative Zusammenarbeit, Schulungen oder gemeinsame Kontrolltätigkeiten umfassen wird. Die Workshop-Phase endet mit der Festlegung der Ziele der bilateralen Zusammenarbeit, die in einer von den Finanzministern der kooperierenden Länder unterzeichneten Erklärung festgehalten werden, und leitet den Übergang der Länder zur Verhandlungsphase ein.

2) **Verhandlungsphase:** Sie dient der Ausarbeitung des Inhalts der internationalen oder interministeriellen Vereinbarung, d. h. der Umsetzung der Ergebnisse der Workshop-Phase in einen Rechtsakt. In dieser Phase werden auch detaillierte rechtliche Vereinbarungen getroffen, die die vertragliche Grundlage für den Abschluss des Abkommens (Verordnung 904/2010 oder das OECD-Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen) und die technischen Modalitäten betreffen, insbesondere den Zeitpunkt und das Format, in dem den Partnerverwaltungen Informationen über die Steuerpflichtigen zur Verfügung gestellt werden. Die Verhandlungsphase wird mit dem Abschluss des entsprechenden internationalen oder interministeriellen Abkommens abgeschlossen.

3) **Umsetzungsphase:** Sie besteht in der Durchführung der in der Vereinbarung vorgesehenen Aktivitäten, um die Mehrwertsteuerlücke in den kooperierenden Ländern zu reduzieren. Sie kann aus einem zyklischen, automatischen Austausch von Informationen über grenzüberschreitend tätige Wirtschaftsbeteiligte bestehen, darunter der Berichterstattung über die Auswirkungen der von den Finanzverwaltungen durchgeführten Analysetätigkeiten. Sie kann ebenfalls Workshops über den rechtlichen (legislativen) Lösungen, Schulungen über den Aufbau der digitalen Infrastruktur des Finanzministeriums und die Anwendung der technologischen Lösungen, die für die Kontrolleinheiten der polnischen Finanzverwaltung entwickelt werden, umfassen.

Um den Ländern der Europäischen Union das gesamte Spektrum der möglichen Zusammenarbeit mit der polnischen Finanzverwaltung vorzustellen, wurde ein Dokument mit dem Namen Mehrwertsteuer-Musterabkommen (eng. *VAT Model Convention*) verfasst, in dem das breite Spektrum der Optionen und Varianten der Kooperation beschrieben wird. Es wurde zudem ein Vorschlag für den Inhalt der Erklärung zur Einleitung der Verhandlungsphase gemacht. Für das geplante Treffen der 27 EU-Staaten hatte dieser die Form einer gemeinsamen Absichtserklärung (eng. *Multilateral Declaration on Combating VAT Fraud*, auch *Letter of Intent*) der an einer vertieften Zusammenarbeit im Bereich des Informationsaustauschs interessierten Staaten, in der sie ihre Bereitschaft erklären, untereinander bilaterale Abkommen auf der Grundlage der von Polen vorgelegten Matrix (Musterabkommen) zu schließen. Das von Polen vorgelegte Musterabkommen ordnet die Bereiche der steuerlichen Zusammenarbeit nach dem zunehmenden Grad ihrer Intensität und den erforderlichen rechtlichen und systemischen Änderungen. Es behandelt nacheinander:

1) den Austausch von grundlegenden Informationen und Kenntnissen, d. h. es betrifft Maßnahmen, deren Umsetzung von den Ländern keine wesentlichen Gesetzesänderungen oder finanziellen Aufwendungen erfordert (sog. „Mindeststandard der Zusammenarbeit“);

2) fortgeschrittene Bereiche der Zusammenarbeit, die möglicherweise Gesetzesänderungen und erhebliche Änderungen der Datenübermittlungspraktiken erfordern (sog. „erweitertes Kooperationsmodell").

Der Mindeststandard der Zusammenarbeit zielt darauf ab, den automatischen Austausch der am wenigsten sensiblen Informationen über den internationalen Handel zu ermöglichen, die zwar häufig öffentlich zugänglich sind, aber aufgrund mangelnder Strukturierung nicht der Big-Data-Analyse unterzogen werden können. Er eröffnet auch einen Weg für den effektiven Austausch von Wissen, Erfahrung und Technologie zwischen den Ländern, um ihre Analysefähigkeiten zu verbessern. Der Anwendungsbereich umfasst:

1) Austausch von Wissen und bewährten Praktiken bei der Nutzung fortschrittlicher IT-Instrumente zur Bekämpfung von Steuerbetrug, einschließlich Big-Data-Analysen;

2) Zugang zu oder Austausch von Informationen aus öffentlich zugänglichen Unternehmensregistern, die in IKT-Systemen gespeichert sind, sowie umfassende Informationen über die kommerziellen Aktivitäten von Unternehmensleitern;

3) Zugang zu oder Austausch von Daten und Informationen aus öffentlich zugänglichen Listen von Mehrwertsteuerpflichtigen, die im IKT-System geführt werden.

Das erweiterte Kooperationsmodell umfasst einen breiten Katalog von Informationen über internationale Transaktionen, deren automatischer, strukturierter Austausch die Wirksamkeit der Identifizierung des fiktiven Umsatzes deutlich erhöhen würde. Es umfasst:

1) Zugang zu ausgewählten Daten aus den Mehrwertsteuererklärungen und den zusammenfassenden Meldungen der Aufzeichnungen über innergemeinschaftliche Erwerbe;

2) Erstellung von Listen zuverlässiger und unehrlicher Steuerpflichtiger;

3) Austausch bestimmter Daten, die durch das SAF-T oder mithilfe der elektronischen Rechnungsstellung von der Finanzverwaltung erlangt wurden.

Der von Polen im Herbst 2019 vorgelegte Vorschlag sah eine integrative Formel vor, die sowohl für Länder offen ist, die dringend moderne Steuertechnologien benötigen, als auch für Länder, die bereits fortschrittliche Technologien anbieten können, aber Zugang zu einer größeren Datenmenge aus anderen Ländern benötigen, um die Effizienz ihrer Analysen zu erhöhen. Das Pilotprojekt auf der Grundlage des polnischen Musterabkommens sieht keine Vorbedingungen oder Formalitäten vor und steht dauerhaft Ländern offen, die derzeit zwar kein Interesse an einer vertieften Zusammenarbeit im Steuerbereich bekunden, die aber angesichts der Wirksamkeit des Pilotprojekts später bereit wären, zumindest einige seiner Auswirkungen oder Wege des Austauschs von Steuerinformationen zu nutzen.

[Vorteile regionaler Integrationsinitiative] Der polnische Vorschlag vermeidet die Nachteile, die das Verfahren der verstärkten Zusammenarbeit kennzeichnen (Inflexibilität, Formalismus, hohe Eintrittsschwelle, Fehlen eines Ausstiegspfads), die Unzulänglichkeiten der Praxis des „Integrationskerns" (Exklusivität - begrenzter Zugang, sehr hohe Eintrittsschwelle und begrenztes Spektrum) und die Schwierigkeiten, die sich aus der „Top-down"-Pilotierung ergeben (Auferlegung eines einzigen Integrationsstandards für alle Teilnehmer durch die Kommission). Polen schlägt stattdessen ein „*Bottom-up*"-Pilotprojekt für die EU-Länder vor, das eine Reihe von Vorteilen hat:

1) die Souveränität der Staaten wird so weit wie möglich geschützt, indem die Beteiligung von EU-Gremien an der Festlegung des Umfangs der Zusammenarbeit vollständig ausgeschlossen wird;

2) es gibt den kooperierenden Staaten die volle Freiheit, sich anzuschließen, ihre(n) Partner zu wählen und den Umfang der Zusammenarbeit zu bestimmen;

3) die Möglichkeit, das Programm zu ändern, d. h. seinen Geltungsbereich je nach den Teilergebnissen zu erweitern oder einzuschränken oder sogar aus dem Programm auszusteigen, wird nicht eingeschränkt.

Andererseits behält der polnische Vorschlag alle Vorteile von Pilotprojekten bei:

1) er ist ein Weg der regionalen Integration, d. h. der Zusammenführung der Vorschriften, des technologischen Potenzials und der analytischen Fähigkeiten der kooperierenden Finanzverwaltungen;

2) er verbessert die Effizienz der zusammenarbeitenden Finanzverwaltungen durch die Anpassung des Kooperationsrahmens an ihre tatsächlichen Bedürfnisse und ihre nachgewiesene Fähigkeit, neue Lösungen zu übernehmen und umzusetzen oder die bereitgestellten Daten anzuwenden;

3) er soll die Länder auf weitere Integrationsschritte vorbereiten, die von der Europäischen Kommission auf supranationaler Ebene eingeleitet werden. Das Beispiel der kooperierenden Finanzverwaltungen und ihre Erfahrungen werden es der EK und den noch nicht am Pilotprojekt beteiligten Ländern ermöglichen, die erprobten Formen der Zusammenarbeit zu bewerten und einen Ausgangspunkt für die Gewinnung politischer Unterstützung für eine alle EU-Staaten umfassende Regelung zu schaffen.

Darüber hinaus ermöglicht es der polnische Vorschlag dank seiner Vielseitigkeit und Flexibilität, verschiedene Bereiche der Zusammenarbeit parallel zu testen, um festzustellen, welche sich am besten für eine universelle Anwendung eignen. Gleichzeitig ermöglicht das Fehlen von Zugangsschwellen die Durchführung des Pilotprojekts in Ländern, die sich kulturell, wirtschaftlich und geopolitisch unterscheiden und einen unterschiedlichen Grad der Informatisierung der Verwaltung aufweisen. Das nach dieser Formel umgesetzte Pilotprojekt steht im Einklang mit dem EU-Recht, da die Verordnung 904/2010 eine Rechtsgrundlage dafür bietet und sogar zu seiner Umsetzung ermutigt. Gleiches gilt für das OECD-Übereinkommen**.**

[Programm „Steuersolidarität“: Phase 1 (2019-2021)] Am 18. Dezember 2019 wurden die Entwürfe der Erklärung und der Mustervereinbarung vom polnischen Finanzminister an die Leiter der Finanzministerien von siebenundzwanzig EU-Ländern und an die Europäische Kommission übergeben[1086]. Am 29. Januar 2020 wurde in Warschau ein internationaler Workshop über den polnischen Vorschlag organisiert. Daran nahmen 35 Vertreter von Finanzverwaltungen aus 21 EU-Ländern teil[1087]. Das Treffen führte dazu, dass Polen die Workshop-Phase mit den Finanzverwaltungen Deutschlands, der Tschechischen Republik, der Slowakei und Ungarns sowie der baltischen

[1086] PAP, MF proponuje odpowiednikom z krajów UE deklarację dot. walki z wyłudzeniami VAT, https://www.pap.pl/aktualnosci/news%2C561267%2Cmf-proponuje-odpowiednikom-z-krajow-ue-deklaracje-dot-walki-z-wyludzeniami [Zugriff am 14.7.2024].

[1087] Ministerstwo Finansów, Polska proponuje Europie ściślejszą współpracę w zwalczaniu mafii VAT, https://www.gov.pl/web/finanse/polska-proponuje-europie-scislejsza-wspolprace-w-zwalczaniu-mafii-vat [Zugriff am 14.7.2024].

Staaten einleitete und eine enge, außervertragliche Zusammenarbeit mit den Finanzverwaltungen Italiens und Estlands aufnahm, die Polen in den Jahren 2020-2021 intensiv bei der Umsetzung der Steuerreformen und der Einführung elektronischen Rechnungsstellung unterstützen[1088]. Die genannten Aktivitäten führten zur Unterzeichnung von Erklärungen, die den Prozess der Aushandlung bilateraler Steuerkooperationsabkommen mit der Slowakei (Bratislava, 15. Juni 2020)[1089], mit der Ukraine (Kiew, 28. August 2020)[1090], mit der Tschechischen Republik und Ungarn (Warschau, 4. September 2020)[1091] und mit Estland (Tallinn, 1. Oktober 2020)[1092] einleiteten. Ende 2020 wurden die Verhandlungen über den Inhalt des bilateralen Mehrwertsteuer-Kooperationsabkommens mit der Slowakei und der Tschechischen Republik abgeschlossen, und am 10. März 2021 wurde in Warschau das erste der interministeriellen Exekutiverträge - das Abkommen über den automatischen Austausch von Steuerinformationen im Bereich der Mehrwertsteuer zwischen Polen und der Slowakei - unterzeichnet. Das Abkommen trat am 1. Juni 2021 in Kraft und der automatische Informationsaustausch begann zwei Monate später, am 1. August 2021[1093].

4.6.4. Zentrum für Steuersolidarität

[Richtung: Entwicklungsländer] Aufgrund der raschen Entwicklung der steuerlichen Zusammenarbeit mit den Nachbarländern Polens und des starken Interesses der Entwicklungsländer[1094] an einer technologischen Zusammenarbeit mit Polen wurde zum Jahreswechsel 2021/2022 beschlossen, den Anwendungsbereich des Programms für Steuersolidarität auf die technologische und ausbildungsbezogene Zusammenarbeit

[1088] Zur Koordinierung der Arbeiten zur Umsetzung des Programms für Steuersolidarität wurde ein Bevollmächtigter des Finanzministers für die internationale Zusammenarbeit im Bereich der Mehrwertsteuer ernannt, der bei der Umsetzung seiner Aufgaben vom Mehrwertsteuer-Departement des Finanzministeriums (legislative Arbeiten), der Analyseabteilung der polnischen Finanzverwaltung (technologische Fragen) und dem im Mai 2020 eingerichteten Steuersolidaritätsteam (Ausbildungsaktivitäten) unterstützt wurde. Siehe: Zarządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 3 października 2019 r. w sprawie powołania Pełnomocnika Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju do Spraw Współpracy Międzynarodowej w zakresie VAT, Dz.Urz.MFIiR.2019.11.

[1089] Ministerstwo Finansów, Ministrowie finansów Polski i Słowacji popisali w Bratysławie wspólną deklarację, https://www.gov.pl/web/slowacja/ministrowie-finansow-polski-i-slowacji-popisali-w-bratyslawie-wspolna-deklaracje [Zugriff am 12.7.2024].

[1090] Ministerstwo Finansów, Polska i Ukraina razem przeciwko oszustom podatkowym, https://www.gov.pl/web/finanse/polska-i-ukraina-razem-przeciwko-oszustom-podatkowym [Zugriff am 19.7.2024].

[1091] Ministerstwo Finansów, Współpraca gospodarcza państw Grupy Wyszehradzkiej. Dziś podpisano wspólną deklarację, https://www.gov.pl/web/finanse/wspolpraca-gospodarcza-w-panstw-grupy-wyszehradzkiej-dzis-podpisano-wspolna-deklaracje [Zugriff am 14.7.2024].

[1092] Ministerstwo Finansów, Estonia dołączyła do koalicji na rzecz europejskiej solidarności podatkowej, https://www.gov.pl/web/finanse/estonia-dolaczyla-do-koalicji-na-rzecz-europejskiej-solidarnosci-podatkowej [Zugriff am 19.7.2024].

[1093] Ministerstwo Finansów, Polska i Słowacja razem przeciwko wyłudzeniom w VAT, https://www.gov.pl/web/finanse/polska-i-slowacja-razem-przeciwko-wyludzeniom-w-vat [Zugriff am 14.7.2024].

[1094] Für u.a. Appelle an Polen im Rahmen von bilateralen und multilateralen Treffen im Rahmen von Wirtschaftsmissionen, siehe DGP, Sarnowski w Dubaju: Chcemy konkurować nie tylko ulgami i niskim opodatkowaniem, https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8307870,sarnowski-w-dubaju-polski-lad-konkurencyjny-system-podatkowy.html; Ministerstwo Finansów, Spotkanie przedstawicieli polskiego rządu z ambasadorami krajów Afryki Subsaharyjskiej, https://www.gov.pl/web/finanse/spotkanie-przedstawicieli-polskiego-rzadu-z-ambasadorami-krajow-afryki-subsaharyjskiej [Zugriff 14.7.2024].

mit den Ländern Afrikas und des Nahen Ostens auszuweiten. Auf diese Weise folgt die polnische Verwaltung den Spuren der weltweit führenden Länder im Bereich der steuerlichen Entwicklungshilfe, d. h. Norwegen (NORAD)[1095] und Großbritannien (HMRC)[1096].

[Gründung des Zentrums für Steuersolidarität] Mitte Mai 2022 wurden das Zentrum für Steuersolidarität des Finanzministeriums (pol. *Centrum Solidarności Podatkowej Ministerstwa Finansów*) und sein Steuer- und Entwicklungsteam (pol. *Zespół ds. Podatków i Rozwoju*) eingerichtet, dessen Experten an kurz- und langfristigen Programmen zum Aufbau von Kapazitäten der Finanzverwaltungen von Entwicklungsländern teilnehmen. Die Aufgabe des Zentrums besteht darin, die Entwicklungsländer bei der Durchführung verschiedener Formen von Steuerentwicklungsmaßnahmen zu unterstützen, die auf die individuellen Bedürfnisse und den regionalen Kontext des jeweiligen Landes zugeschnitten sind. Dazu gehören insbesondere Workshops, Schulungen, Studienbesuche und Konsultationen für Mitarbeiter der Finanzverwaltung. Zu den fortgeschritteneren Formen der Unterstützung gehören die Zusammenarbeit bei der Entwicklung von Steuertechnologien und deren Anwendung durch die Verwaltungen sowie die Unterstützung bei der Gesetzgebung[1097]. Der Rahmen für das Steuersolidaritätsprogramm ist im Erlass des Finanzministers vom 20. Juni 2023 über die Strategie des Steuersolidaritätsprogramms für 2023-2025 festgelegt[1098].

[Programm „Steuersolidarität": Phase 2 (2022-2023)] Im ersten Jahr des erweiterten Programms „Steuersolidarität" wurde wurden Erklärungen über die Zusammenarbeit im Steuerbereich mit den Vereinigten Arabischen Emiraten (Abu Dhabi, 15. Mai 2023)[1099], Ruanda (Kigali, 17. Juli 2023)[1100] und Moldau (Chisinau, 19. September

[1095] NORAD, Tax for Development, https://www.norad.no/en/front/the-knowledge-bank/programmes-in-the-knowledge-bank/tax-for-development/ [Zugriff am 14.7.2024]; zu den Bemühungen Norwegens siehe z.B. *Lundstøl*, Tax in Development.

[1096] HMRC, HMRC Tax Capacity Building Unit and Tax Expert Unit annual evaluation for the tax year 2015 to 2016, https://www.gov.uk/government/publications/hmrc-capacity-building-unit-and-tax-expert-unit-annual-evaluation/hmrc-tax-capacity-building-unit-and-tax-expert-unit-annual-evaluation-for-the-tax-year-2015-to-2016 [Zugriff am 14.7.2024].

[1097] Ministerstwo Finansów, Tax Solidarity, https://www.gov.pl/web/finance/tax-solidarity [Zugriff am 14.7.2024].

[1098] Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2023 r. w sprawie Strategii Programu Solidarności Podatkowej na lata 2023−2025, Dz.Urz.MF.2023.65.

[1099] Ministerstwo Finansów, Polska i Zjednoczone Emiraty Arabskie będą współpracować w obszarze podatków, https://www.gov.pl/web/finanse/polska-i-zjednoczone-emiraty-arabskie-beda-wspolpracowac-w-obszarze-podatkow [Zugriff am 14.7.2024]. Als Schlüsselbereiche der Zusammenarbeit werden die Kooperation bei der Elektronisierung von Steuerabrechnungen (E-Invoicing) und der Umsatzregistrierung (Online- und virtuelle Registrierkassen) sowie die Implementierung moderner Instrumente zur Gewährleistung der Grenzsicherheit (z. B. die im Rahmen des GovTech-Programms entwickelte selbstlernende Software, die Röntgenbilder analysiert) genannt. Siehe PAP, Ministerstwo Finansów przedstawi w Dubaju zachęty podatkowe dla inwestorów, https://www.pap.pl/aktualnosci/news%2C1019961%2Cministerstwo-finansow-przedstawi-w-dubaju-zachety-podatkowe-dla-inwestorow [Zugriff am 14.7.2024].

[1100] Ministerstwo Finansów, Minister Finansów Magdalena Rzeczkowska z wizytą w Kigali, https://www.gov.pl/web/tanzania/minister-finansow-magdalena-rzeczkowska-z-wizyta-w-kigali [Zugriff am 14.7.2024]. Die Bekämpfung von Steuervermeidung und -hinterziehung sowie die Digitalisierung der Finanzverwaltung wurden als Schlüsselbereiche der Zusammenarbeit genannt. Siehe Ministerstwo Finansów, Udział Ministerstwa Finansów w misji gospodarczej do Rwandy, https://www.gov.pl/web/finanse/udzial-ministerstwa-finansow-w-misji-gospodarczej-do-rwandy [Zugriff am 14.7.2024].

2023)[1101] untergeschrieben, Im Jahr 2023 schloss sich Polen dem UN-Programm Steuerinspektoren ohne Grenzen (eng. *Tax Inspectors without Borders*) an, in dessen Rahmen die polnische Finanzverwaltung die Kooperation mit der Finanzverwaltung des Königreichs Bhutan aufnahm. Im Rahmen des Projekts, das am 7. September 2023 eröffnet wurde, unterstützen polnische Experten das Partnerland bei Steuerprüfungen multinationaler Unternehmen im Bereich des internationalen Steuerrechts und der Verrechnungspreise[1102].

Infolge der politischen Veränderungen nach den Parlamentswahlen 2023, beschloss das polnische Finanzministerium Anfang Januar 2024, die Entwicklung des Steuersolidaritätsprogramms einzustellen. Am 5. Juni 2024 trat die Verordnung des Finanzministers zur Aufhebung der Verordnung über die Strategie des Steuersolidaritätsprogramms für die Jahre 2023-2025 in Kraft, wodurch die Zusammenarbeit mit den Entwicklungsländern aus dem Zielkatalog des Finanzministeriums gestrichen wurde[1103].

[1101] Der detaillierte Umfang des Programms für die steuerliche Zusammenarbeit mit der Republik Moldau für 2024 sollte während einer für November/Dezember 2023 geplanten Scoping-Mission festgelegt werden. Siehe Ministerstwo Finansów, Wizyta minister finansów Magdaleny Rzeczkowskiej w Mołdawii, https://www.gov.pl/web/finanse/wizyta-minister-finansow-magdaleny-rzeczkowskiej-w-moldawii [Zugriff am 14.7.2024].

[1102] Ministerstwo Finansów, Wspólny projekt MF i Tax Inspectors Without Borders dla Bhutanu, https://www.gov.pl/web/finanse/wspolny-projekt-mf-i-tax-inspectors-without-borders-dla-bhutanu [Zugriff am 14.7.2024].

[1103] Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 13 czerwca 2024 r. uchylające zarządzenie w sprawie Strategii Programu Solidarności Podatkowej na lata 2023−2025, Dz.Urz.MF.2024.61.

ZUSAMMENFASSUNG UND SCHLUSSFOLGERUNGEN

Die Schaffung des Binnenmarktes innerhalb der Europäischen Union ist einer der größten Erfolge der Integration der Volkswirtschaften des Alten Kontinents. Sie hat eine erhebliche Beschleunigung des Wirtschaftswachstums in den europäischen Ländern und damit auch eine Erhöhung des Lebensstandards ihrer Einwohner ermöglicht. Mit der Beseitigung der Zollschranken zwischen den Ländern der Gemeinschaft ergab sich die Notwendigkeit, das bestehende System der Besteuerung des internationalen Warenverkehrs durch neue Regeln zu ersetzen, die keine Hindernisse für den wirtschaftlichen Umsatz schaffen und gleichzeitig nicht zu einem Steuerwettbewerb zwischen den Ländern führen. Das heutige System der Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze wurde 1993 als Übergangsregelung eingeführt und sollte weitere vier Jahre gelten, bis es durch ein endgültiges System auf der Grundlage des Ursprungslandprinzips ersetzt wird. Die Übergangsregelung hat sich jedoch als „dauerhaft" erwiesen, und alle Versuche, sie grundlegend zu ändern, sind nicht auf die Zustimmung der Mitgliedstaaten gestoßen.

Die Harmonisierung der Besteuerung von innergemeinschaftlichen Lieferungen hat den Handel innerhalb der EU erheblich erleichtert und die optimale Verteilung der Ressourcen zwischen den Mitgliedstaaten verbessert, was sich positiv auf die Entwicklung der Volkswirtschaften und Unternehmen der europäischen Länder ausgewirkt hat. Das System der Liberalisierung des Wirtschaftsverkehrs und der Mehrwertsteuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen hat die Mitgliedstaaten jedoch besonders anfällig für die Aktivitäten der organisierten Kriminalität gemacht. Der von ihnen begangene Karussellbetrug, der sich ständig weiterentwickelt und zu immer komplexeren Strukturen mutiert, kostet die Volkswirtschaften der EU jedes Jahr Dutzende Milliarden Euro. In vielen europäischen Ländern, darunter Polen, machen die Mehrwertsteuereinnahmen fast die Hälfte der Steuereinnahmen des Staatshaushalts aus. Die Sicherung der Stabilität der Mehrwertsteuereinnahmen, insbesondere der Schutz vor Aushöhlung und die Gewährleistung eines stabilen Wachstums, ist ein Schlüsselaspekt der staatlichen Tätigkeit, der für die Wirksamkeit der Umsetzung der öffentlichen Politik von grundlegender Bedeutung ist.

Das Phänomen der Steuerkriminalität, insbesondere die Aktivitäten der Steuermafia, konnte jahrelang nicht durch auf supranationaler Ebene organisierte oder koordi-

nierte Maßnahmen wirksam bekämpft werden. Die von der Europäischen Kommission seit Jahrzehnten empfohlenen Lösungen erwiesen sich nur teilweise als wirksam. Sie wurden nur stückweise umgesetzt, was dazu führte, dass die Tätigkeit von Steuerkriminellen zwischen verschiedenen Produktkategorien und Wirtschaftssektoren sowie zwischen Ländern mit unterschiedlichem technologischem Entwicklungsstand der Finanzverwaltung migrieren könnte. Der Weg zu einer wirksamen Verringerung der Mehrwertsteuerlücke besteht für die Mitgliedstaaten darin, eine proaktive Steuerpolitik zu betreiben, indem sie einseitig die von internationalen Organisationen (wie der OECD) empfohlenen Lösungen umsetzen und eigene Instrumente zur Bekämpfung des Steuerbetrugs entwickeln.

Bis 2016 war Polen eines der Länder mit der größten Mehrwertsteuerlücke in der EU. Bis 2015 stieg diese stetig an und erreichte etwa ein Viertel der fälligen Einnahmen, was Polen in der EU auf den zweiundzwanzigsten Platz in Bezug auf die Effektivität des inländischen Mehrwertsteuersystems brachte. Durch die Umsetzung einer mehrstufigen Strategie zur Reduzierung der Mehrwertsteuerlücke konnte sie 2021 auf einen Rekordtiefstand gesenkt werden, der von der Europäischen Kommission auf etwa 3,3% und vom Finanzministerium auf etwa 2,6% der fälligen Einnahmen geschätzt wurde. Als Maßstab für die Wirksamkeit der polnischen Reformen dienen neben den oben genannten Schätzungen eine Reihe von Indikatoren, die von der Verwaltung im Berichtszeitraum beobachtet wurden. Das sind u. a. eine Verringerung der jährlichen Anzahl der eingeleiteten Verfahren in Fällen von Karusselldelikten um fast 85%, der Rückgang des Wertes der bei Zwischenhändlern registrierten fiktiven Umsätze auf ein Fünftel, der Rückgang des Wertes der Verluste, die aus Anträgen auf ungerechtfertigte Mehrwertsteuererstattung resultieren, auf ein Drittel oder der Rückgang des Wertes der von den Steuerbehörden einbehaltenen Mehrwertsteuererstattungen um die Hälfte.

Die polnische Finanzverwaltung ist von der in den Jahren 2010-2015 beobachteten Praxis abgewichen, nur die von den Organen der Europäischen Union empfohlenen Maßnahmen zur Reduzierung der Mehrwertsteuerlücke einzuführen. Stattdessen verfolgte sie eine proaktive Steuerpolitik, indem sie die wirksamsten, von internationalen Organisationen empfohlenen Lösungen und die von den europäischen Vorreitern eingeführten innovativen Mechanismen umsetzte. Sie entwickelte auch eigene Instrumente, die in anderen Ländern nicht zu finden sind. Dabei nahm die umgesetzte Strategie umfassenden Charakter an. Sie deckte alle Aspekte der Mehrwertsteuerlücke ab: die Aktivitäten von Steuermafia, die „Schattenwirtschaft“ sowie die Verluste für den Haushalt, die sich aus der Unklarheit der Vorschriften und den daraus resultierenden Fehlern bei der Abrechnung durch die Steuerpflichtigen ergeben.

Ein Schlüsselelement der polnischen Strategie zur Verringerung der Mehrwertsteuerlücke 2016-2022 war eine Kampagne gegen Karussellbetrug, die darauf abzielte, jeden Aspekt der Aktivitäten von Steuerkriminellen zu treffen. Dies beinhaltete wiederum eine deutliche Verringerung der Rentabilität ihrer Praxis, eine schnellere Aufdeckung ihrer Aktivitäten, eine Erschwerung der Rekonstruktion der Unternehmensketten, die fiktiven Handel miteinander treiben, und eine Erhöhung der Wirksamkeit des Systems zur Sanktionierung von Steuerkriminellen (Erhöhung der Strafen, Erleichterung der Beschlagnahme von kriminellen Vermögenswerten und Verbesserung der Effektivität von Strafverfolgungsbehörden, Staatsanwälten und der Justiz).

Ein Instrument zur wirksamen Verringerung der Rentabilität von Steuerkriminellen war der Mechanismus des Split Payments. Dank seiner Schutzwirkung ist er zu einem weit verbreiteten Instrument für Unternehmer geworden, um Steuerrisiken zu vermeiden. Mit Hilfe dieses Mechanismus werden aktuell etwa zwei Drittel des Wertes der in Polen getätigten Transaktionen abgewickelt.

Der rasante Anstieg der Ausgaben für IT-Dienstleistungen für die polnische Finanzverwaltung, der Polen auszeichnet, hat es ermöglicht, technologische Werkzeuge zu entwickeln, die mit Hilfe von Big-Data-Analysen und maschinellem Lernen automatisch fiktive Umsätze aufspüren und den Steuerbeamten die zu prüfenden Unternehmen anzeigen. Durch die schrittweise Versorgung der Datenbanken der polnischen Finanzverwaltung mit Echtzeitinformationen über die durchgeführten Transaktionen wird die Reaktionszeit der Verwaltung auf die Aktivitäten von Steuerkriminellen, die fiktive Umsätze generieren, verkürzt. Infolgedessen hat sich die Handlungsdauer von Mehrwertsteuerkarussellen in Polen von Monaten oder sogar Jahren auf nur wenige Wochen verkürzt. Diese Veränderung wäre nicht möglich, wenn die Analytiker der polnischen Finanzverwaltung nicht mit Daten über die von den Unternehmern erzielten Umsätze versorgt würden, und zwar sowohl auf periodengerechter Basis (Meldung durch JPK_VAT und KSeF) als auch auf Bargeldbasis (Daten über Transaktionen, die von den Banken über STIR zur Verfügung gestellt werden), sowie mit Informationen über das Volumen und die Intensität der Einzelhandelsverkäufe, die über Online-Registrierkassen an die ministerielle Datenbank übermittelt werden. Gegenwärtig umfassen die von der polnischen Verwaltung durchgeführten Routineanalysen fast 10 Milliarden Transaktionen, die jährlich über JPK_VAT gemeldet werden, sowie etwa 15,5 Milliarden Banküberweisungen zwischen Unternehmen und etwa 9 Milliarden Transaktionen, die an Online-Registrierkassen erfasst werden.

Im Zuge der Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs wurde besonderer Wert darauf gelegt, die Neubildung von Unternehmensketten, die Scheingeschäfte ausführen, zu verhindern. Zu diesem Zweck wurde den Steuerpflichtigen das nötige Wissen zur Verfügung gestellt, um steuerlich riskante Transaktionen zu erkennen und eine zuverlässige Informationsquelle über die steuerliche Integrität ihrer Geschäftspartner zu erhalten. Um den Unternehmern die Erkennung von Versuchen zu erleichtern, sie in die Aktivitäten von Steuersündern zu verwickeln, wurde die so genannte „Methodik zur Bewertung der Sorgfaltspflicht von Käufern von Waren bei inländischen Transaktionen“ veröffentlicht, in der die Merkmale des fiktiven Handels und der Modus Operandi unehrlicher Unternehmer detailliert beschrieben werden. Die Verlässlichkeit des Mehrwertsteuerregisters als Informationsquelle über gelistete Unternehmen wurde wiederhergestellt, indem der Katalog der Bedingungen für die Registrierung von Steuerpflichtigen für Mehrwertsteuerzwecke erweitert und die Steuerbehörden verpflichtet wurden, der Registrierung ein Überprüfungsverfahren voranzustellen und eine zyklische Überprüfung der Erfüllung der angegebenen Bedingungen durch die Steuerpflichtigen durchzuführen.

Neben der Bekämpfung der MwSt.-Mafia war die Zusammenarbeit mit der Wirtschaft eine der wichtigsten Maßnahmen zur Verringerung der MwSt.-Lücke. Ein wichtiger Bereich dieser Zusammenarbeit ist die Verringerung der informellen Wirtschaft, einschließlich der Reduzierung des Umfangs des unversteuerten Handels mit Waren,

der eine Quelle ungerechtfertigter Wettbewerbsvorteile für Unternehmen ist, die Waren ohne Steuer verkaufen. Eine wichtige Form der Unterstützung für Unternehmer besteht darin, ehrliche Steuerpflichtige bei der Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten zu unterstützen, indem ihnen Hilfe bei der Auslegung der Gesetze angeboten wird.

Ein wichtiger Bereich der Bekämpfung der informellen Wirtschaft waren Maßnahmen, die den Handel mit besonders steuerlich sensiblen verbrauchsteuerpflichtigen Waren betreffen. Dank der Einführung der Verpflichtung zur beschleunigten Zahlung der Mehrwertsteuer bei der Einfuhr von Kraftstoffen nach Polen (sog. Kraftstoffpaket) und der Ausweitung der Überwachung des Kraftstofftransports durch Geolokalisierung (sog. Transportpaket) konnte der unversteuerte Handel mit Kraftstoffen wirksam reduziert werden, während der Umfang ihrer Verkäufe durch juristische Personen im Vergleich zum Vorjahr um bis zu 25% stieg. Die Einführung der elektronischen Überwachung des Tabakanbaus und -transports sowie des Prozesses der Zigarettenproduktion, des Transports, des Groß- und Einzelhandels hat den Graumarkt im Zigarettenhandel um drei Viertel reduziert, von 19% im Jahr 2015 auf knapp über 5% im Jahr 2022.

Um das Ausmaß der Schattenwirtschaft im Handel mit anderen Warenkategorien zu begrenzen, wurde die Möglichkeit der Inanspruchnahme einer Mehrwertsteuerbefreiung erheblich eingeschränkt. In den ausschließenden Katalog der Ausnahmen wurde eine Reihe „sensibler" Güter aufgenommen, bei denen ein besonders hohes Maß an Unregelmäßigkeiten festgestellt wurde. Der polnischen Finanzverwaltung wurde der sog. „Kontrollerwerb" ermöglicht, ein Verfahren, das eine wirksame und zugleich transparente Überprüfung der Einhaltung der Pflichten der Unternehmer ermöglicht.

Um die Verbraucher in den Prozess der Bekämpfung der Schattenwirtschaft einzubeziehen, wurden mehrere Informationskampagnen und zudem zwei Ausgaben der nationalen Paragon-Lotterie durchgeführt. Außerdem wurde ihnen eine elektronische e-Quittung-App zur Verfügung gestellt, die den Umtausch oder die Rückgabe von gekauften Waren und die Planung des Haushaltsbudgets erleichtert.

Um die Möglichkeit zu verringern, dass Unternehmen Umsätze nicht aufzeichnen und in Geldwäsche verwickelt sind, hat sich das polnische Finanzministerium stark für die Förderung des bargeldlosen Handels eingesetzt, der die Transparenz der Unternehmen erhöht.

Zwischen 2016 und 2022 bestand eine der Prioritäten des Finanzministeriums darin, das Risiko von Abrechnungsfehlern der Steuerpflichtigen zu verringern, indem die Vorschriften vereinfacht und schwer zu erfüllende Verpflichtungen abgeschafft wurden. Die umfangreichste Regelung zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer war eine umfassende Reform der Mehrwertsteuersatzmatrix. Die Änderungen an der Matrix führten zu einer Halbierung der Anzahl ihrer Positionen und zu ihrer rationelleren Gestaltung durch die Erweiterung des Katalogs von Gütern und Dienstleistungen des ersten Bedarfs, für die ermäßigte Steuersätze gelten. Darüber hinaus wurde ein Prozess der ständigen und fortlaufenden Prüfung von Mehrwertsteuerlösungen eingeleitet, der zur zyklischen, jährlichen Veröffentlichung von Vereinfachungen der Rechtsvorschriften führte. Das Ergebnis waren drei Mehrwertsteuervereinfachungspakete unter der Bezeichnung SLIM-VAT, die 2021, 2022 bzw. 2023 in Kraft traten, sowie eine Reihe von Vereinfachungen, die in andere Rechtsakte aufgenommen wurden.

Das dritte Aktionsfeld zur Verringerung der Mehrwertsteuerlücke war die Umgestaltung der polnischen Finanzverwaltung. Vorrangiges Ziel war es, von der Finanzverwaltung 1.0 (papiergestützt) zur Finanzverwaltung 2.0 (digital) überzugehen und Maßnahmen zu ergreifen, die darauf abzielen, in naher Zukunft das Niveau der Finanzverwaltung 3.0 (automatisiert) zu erreichen, indem der Kontrollbereich zugunsten einer engen Zusammenarbeit mit dem Steuerpflichtigen reduziert wird. Das Geheimnis der technologischen Revolution in der Verwaltung liegt in der Schaffung eines organisatorischen Rahmens, der Prozesse und Verfahren fördert, die den effektiven Erwerb modernster digitaler Lösungen ermöglichen. Die Konsolidierung des Prozesses der Beschaffung von IT-Dienstleistungen, der für die polnische Finanzverwaltung charakteristisch ist, führte zur Konzentration von Schlüsselaufgaben in einer Haushaltseinheit – im Zentrum für Informatik des Finanzministeriums (CIRF). Zu den vom Zentrum implementierten Anwendungen gehören das e-Finanzamt, das den Nutzern die Möglichkeit bietet, ihre Angelegenheiten online zu erledigen, die PUESC-Plattform, die den Austausch von Zoll- und Steuerdokumenten verwaltet, das e-TOLL-System für die Erhebung der Autobahnmaut und die Anwendung Tax Free für die Mehrwertsteuererstattung an Reisende. Bei der Erfüllung ihrer Aufgaben wird die CIRF vom Unternehmen Aplikacje krytyczna Sp. z o.o. unterstützt, die für die Implementierung von mehr als 50 elektronischen Knotenpunktdiensten der Verwaltung und Analysetools verantwortlich ist, insbesondere KSeF, STIR und e-Quittungen. Um Software zu beschaffen, die genau auf die Bedürfnisse des Finanzministeriums und der polnischen Finanzverwaltung zugeschnitten ist, setzt das Finanzministerium systematisch Verfahren ein, die die Anwendung der so genannten agilen Methoden im Zuge der Beschaffung ermöglichen. Ein Weg dorthin sind die jährlichen MinFinTech-Wettbewerbe, die seit 2018 im Rahmen des Regierungsprogramms GovTech Poland durchgeführt werden. Ein wichtiger Aspekt der Verwaltung 3.0 ist der Fokus auf den Dialog mit der Wirtschaft und die Zusammenarbeit mit den Steuerpflichtigen. Ein organisatorisches Instrument zur Verbesserung der Effektivität der elektronischen Dienstleistungen der Verwaltung und zur Steigerung der Effizienz des Steuerzahlerservices war das Programm „Der Kunde im Mittelpunkt des Interesses der KAS“. Im Rahmen dieses Programms wurden u. a. ständige Zufriedenheitsumfragen unter den Besuchern der Finanzämter eingeführt. Auf der Website des Finanzministeriums wurde die Anwendung „Stimme des Steuerpflichtigen“ zur Verfügung gestellt, die die Möglichkeit bietet, Fragen zur Auslegung der Steuervorschriften und zu den erwarteten organisatorischen, legislativen und technologischen Änderungen im Steuerwesen zu stellen.

Die gläserne Decke für die Entwicklung der Analysekapazitäten der polnischen Finanzverwaltung ist nach wie vor der mangelnde Zugang zu den erforderlichen Daten. Dies gilt sowohl für die Geschwindigkeit, mit der die Analysten mit Informationen über den Inlandsumsatz versorgt werden, als auch für den streng begrenzten Zugang zu Informationen über den grenzüberschreitenden Unternehmensumsatz. Diese Lücke kann durch die Schaffung eines Netzes bilateraler Abkommen für eine vertiefte technologische Zusammenarbeit und vor allem durch den Aufbau eines automatischen Informationsaustauschsystems geschlossen werden. Der rasche Zugang zu Informationen über Umsätze erleichtert die Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im internationalen Kontext und verhindert durch die Angleichung der Kenntnisse der verschie-

denen Verwaltungen, dass Mehrwertsteuerkarusselle in Ländern mit „schwächeren" Verwaltungen „verschoben" werden.

Ein für den Berichtszeitraum charakteristisches Phänomen waren die personellen Herausforderungen im Zusammenhang mit der Reform der polnischen Finanzverwaltung, insbesondere die Höhe der Personalfluktuation und die Zahl der offenen Stellen[1104]. Die vorliegende Analyse zeigt jedoch, dass sie sich nicht wesentlich auf die Wirksamkeit der polnischen Finanzverwaltung im Bereich der Bekämpfung der Steuerkriminalität oder der Verringerung der Schattenwirtschaft auswirkten, wobei die Gründe hierfür in der fortschreitenden Digitalisierung und Automatisierung von Analysen und operativen Tätigkeiten zu sehen sind. Sie wirkten sich jedoch auf die Zeit aus, die für die Durchführung von Steuerermittlungen benötigt wird, auf das Tempo der Umsetzung wichtiger organisatorischer Änderungen (z. B. die Einrichtung eines Dienstleistungszentrums für Großunternehmen) und auf die Ausweitung des Katalogs von Unternehmen, die unter eine neue partnerschaftliche Form der Zusammenarbeit zwischen der Verwaltung und dem Steuerpflichtigen - das Kooperationsprogramm - fallen[1105]. Um diese Herausforderungen zu bewältigen, muss eine langfristige Strategie zur Bereitstellung von hochqualifiziertem Personal entwickelt und umgesetzt werden.

Infolge der wirksamen Umsetzung der Strategie zur Verringerung der Mehrwertsteuerlücke gehört Polen nun zu den europäischen Ländern, in denen die Aktivitäten der Steuermafia am wenigsten profitabel sind. Die in Polen organisierten Mehrwertsteuerkarusselle erzielen aufgrund der weit verbreiteten Nutzung des Split-Payment geringere Gewinne als in jedem anderen Land der Europäischen Union. Dank des Einsatzes von Big-Data-Analysen werden Scheingeschäfte und Anträge auf ungerechtfertigte Mehrwertsteuer-Rückerstattungen sehr effizient aufgedeckt. Da der Kenntnisstand der Wirtschaftsbeteiligten über die Gefahren einer Zusammenarbeit mit Steuerkriminellen zugenommen hat, ist es für die MwSt.-Mafia schwieriger geworden, Ketten von Scheinhändlern zu etablieren und nach ihrer Identifizierung durch die Finanzverwaltung – zu rekonstruieren. Durch den Einsatz von Online-Registrierkassen ist es immer schwieriger geworden, die Gewinne aus dem Mehrwertsteuerbetrug zu „legalisieren", und dank des Zugangs zu Wissen und der zunehmenden Spezialisierung ist die Justiz immer wirksamer bei der Bestrafung und Beschlagnahme des Steuervermögens von Kriminellen.

Aufgrund des hohen Professionalisierungsgrades der Aktivitäten der Mehrwertsteuermafia und der enormen finanziellen Mittel, die ihr zur Verfügung stehen, hat

[1104] Siehe u.a. NIK, Informacja o wynikach kontroli. Prawidłowość i skuteczność postępowań kontrolnych, podatkowych i egzekucyjnych organów Krajowej Administracji Skarbowej, Warszawa 2023; NIK, Informacja o wynikach kontroli. Organizacja i polityka kadrowa służby celno-skarbowej, Warszawa 2024.

[1105] Die von der Leitung des Finanzministeriums ergriffenen Abhilfemaßnahmen waren nicht immer erfolgreich. Ein Beispiel für eine Initiative zur Deckung des wachsenden Personalbedarfs der KAS war der Vorschlag, die Nationale Hochschule für Steuern in eine Universität umzuwandeln. Die Rücknahme der Initiative, die das Finanzministerium im Juni 2021 vorgelegt hatte, wurde im Oktober 2022 bekannt gegeben. Siehe: DGP, Magisterium z uszczelniania. W MF zrodził się pomysł powołania uczelni wyższej, https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8170797,uczelnia-wyzsza-ministerstwo-finansow-kas.html; Krajowa Administracja Skarbowa, Powstanie uczelnia kształcąca kadry resortu finansów, https://shorturl.at/ZJKMx; Business Insider, Fiasko planów MF. Nie będzie magistrów z uszczelniania podatków, https://businessinsider.com.pl/finanse/fiasko-planow-mf-resort-nie-bedzie-mial-wlasnej-uczelni-wyzszej/ct7v5ph [Zugriff am 19.07.2024].

die polnische Finanzverwaltung eine zunehmende Komplexität der Methoden des Steuerbetrugs festgestellt. Dies bedeutet, dass die von der Verwaltung eingesetzten Instrumente zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten ständig verbessert werden müssen. Gleichzeitig kam es um die Jahreswende 2023/2024 aufgrund der politischen Veränderungen infolge der Parlamentswahlen zu einer deutlichen Verlangsamung der Aktivitäten zur Verringerung der Mehrwertsteuerlücke in Polen. Ein charakteristisches Merkmal dieses Zeitraums ist die Verschiebung oder der Verzicht auf die Umsetzung weiterer Lösungen (einschließlich der obligatorischen Verwendung der elektronischen Rechnung und des Zentralen Registers für verbrauchsteuerpflichtigen Waren). Die Umsetzung anderer Initiativen wurde ausgesetzt oder aufgegeben, wie z.B. das Projekt SLIM-VAT-4, das Steuersolidaritätsprogramm oder der Prozess der Erweiterung des Katalogs der vom Finanzministerium herausgegebenen Anwendungserlässe. Gleichzeitig stellt das Finanzministerium keine Lösungen vor, die eine Alternative zu diesen Initiativen darstellen könnten.

Die Beibehaltung des niedrigen Niveaus der Mehrwertsteuerlücke erfordert die kontinuierliche Einführung von weiteren Maßnahmen in allen drei Bereichen der Reduzierung der Mehrwertsteuerlücke. Die geringe Rentabilität von Steuerkarussellen sollte durch eine zyklische Überprüfung und Ergänzung des Katalogs sensibler Waren und Dienstleistungen, die im Rahmen des Split-Payment abgerechnet werden müssen, aufrecht erhalten werden. Die Steuerpflichtigen, die das Split Payment verwenden, sollten ein höheres Maß an Sicherheit und weitere Vereinfachungen genießen, einschließlich des Rechts, innerhalb eines noch kürzeren Zeitraums eine Mehrwertsteuer-Rückerstattung zu erhalten. Der Schlüssel zur schnelleren Aufdeckung von Mehrwertsteuerbetrug durch die polnische Finanzverwaltung liegt in der Verkürzung der Zeit, in der die Behörde über dem Umsatz des Unternehmens informiert wird. Daher ist die Einleitung eines obligatorischen Modells für elektronische Rechnungen in Polen (KSeF) von zentraler Bedeutung. Der Einführung dieser Regelung selbst sollte eine verstärkte Informations- und Schulungsarbeit vorausgehen, analog zu derjenigen, die bei der Einführung der Meldepflicht mit JPK_VAT-Dateien für Kleinstunternehmer stattgefunden hat. Es sollten auch Maßnahmen erwogen werden, die darauf abzielen, die Zahl der Steuerpflichtigen zu erhöhen, die das optionale Modell der elektronischen Rechnung nutzen.

Ein wichtiges Instrument zur Verringerung der Mehrwertsteuerlücke ist die Ersetzung aller auf dem Markt aktiven Registrierkassen durch Online-Registrierkassen (einschließlich virtueller Registrierkassen). Während es für Unternehmer nicht mehr möglich ist, neue Registrierkassen mit elektronischer oder Papieraufzeichnung zu installieren, liegt der Sättigungsgrad des Marktes mit einem modernen Registrierkassenmodell immer noch unter 50%. Der Gesetzgeber sollte in Erwägung ziehen, die Installierung von Online-Registrierkassen zu beschleunigen, indem er deren verpflichtenden Einsatz auf Branchen ausweitet, in denen die polnische Finanzverwaltung besonders häufig Unregelmäßigkeiten feststellt. Darüber hinaus sollte es Anreize für den freiwilligen Ersatz von Online-Registrierkassen geben: zusätzliche Steuervergünstigungen und eine Ermäßigung für die Kosten der Installation einer Online-Kasse für Unternehmer. Dazu sollte die Möglichkeit der Nutzung virtueller Registrierkassen (Online-Kassen in Form einer Anwendung) für weitere Kategorien und letztlich für alle Mehrwertsteuer-

pflichtigen geöffnet werden. Das Finanzministerium und die polnische Finanzverwaltung können das technologische Potenzial des CIRF und des Unternehmens Aplikacje krytyczne Sp. z o.o. nutzen, indem sie kleinen Steuerpflichtigen einen neuen E-Service in Form einer Steuerkasse in Form einer Anwendung zur Verfügung stellen, die kostenlos von der Website gov.pl heruntergeladen werden kann.

In Anbetracht der Anreize für die Schattenwirtschaft, die durch das Funktionieren der subjektiven Mehrwertsteuerbefreiung geschaffen werden, sollte eine Verpflichtung für ausgewählte Kategorien von Unternehmen, die unter diese Regelung fallen, in Betracht gezogen werden, ihre von der Mehrwertsteuer befreiten Umsätze zu registrieren. Dieser Prozess könnte dadurch erleichtert werden, dass das Finanzministerium ihnen die oben erwähnte Online-Registrierkasse in Form einer kostenlosen Anwendung zur Verfügung stellt. Ein zusätzliches Instrument zur Senkung der Anwendungskosten könnte die teilweise oder vollständige Übernahme der Kosten für den Träger, auf dem die virtuelle Registrierkasse installiert wird, durch den Staat sein.

Eine wesentliche Voraussetzung für die Wirksamkeit der für Mehrwertsteuerbetrug vorgesehenen Sanktionen ist die Entwicklung des Glaubens an ihre Unvermeidbarkeit. Diese wiederum ergibt sich aus der beruflichen Ausbildung und Erfahrung der Ermittler, Richter und Staatsanwälte. Ein Weg, um sicherzustellen, dass sie über den hohen Wissensstand verfügen, der für die Erfüllung ihrer Aufgaben im Zusammenhang mit der Bekämpfung der Steuerkriminalität erforderlich ist, besteht darin, ihnen Zugang zu aktuellen Informationen über die Arbeitsweise von Steuersündern zu gewähren. Es sollte daher eine noch engere Zusammenarbeit zwischen der Nationalen Steuerfahndungsschule und der Nationalen Schule für Justiz und Staatsanwaltschaft angestrebt werden, die es ermöglicht, den Akteuren des Justizsystems eine ständige inhaltliche Betreuung durch Experten des Finanzministeriums zu gewährleisten.

Ein attraktives Instrument zur Einbeziehung der Verbraucher in die Bemühungen um die Reduzierung der informellen Wirtschaft ist die ihnen zur Verfügung gestellte Anwendung e-Quittung. In Anbetracht der Rolle, die sie im Kampf gegen die Mehrwertsteuerlücke spielen kann, muss die Nutzung der App e-Quittung dem Steuerpflichtigen zusätzliche Vorteile bringen. Die Organisation von neuen Ausgaben der nationalen Quittungs-Lotterie, die diesem Instrument gewidmet ist, ist eine Aktivität, die die App e-Quittung bei den Verbrauchern populär machen kann.

Das Finanzministerium sollte weiterhin Projekte zur Vereinfachung der Steuervorschriften und zur Erleichterung ihrer Auslegung durchführen. Die Praxis der ständigen Überprüfung von Steuerlösungen auf ihre Rationalität und die sich daraus ergebende jährliche Umsetzung von weiteren Paketen von Vereinfachungen und Erleichterungen in der Mehrwertsteuerregelung, die von den Steuerpflichtigen angeregt und mit ihnen abgestimmt wurden, sind als besonders wertvoll zu betrachten.

Mit der Einführung von Anwendungserlässe nach deutschem Vorbild verfolgte der polnische Gesetzgeber das Ziel, die Bestimmungen des „Ministerialkommentars", der den Steuerpflichtigen im Kontakt mit der Verwaltung schützt, auf immer mehr Steuervorschriften auszudehnen, darunter auch auf solche, die die Mehrwertsteuer betreffen. Es wird daher dringend empfohlen, dass das Finanzministerium dieses Vorhaben wieder aufgreift, indem es insbesondere einen Zeitplan für die Herausgabe weiterer Anwendungserlässe vorlegt und die zyklische Aktualisierung der in der Vergan-

genheit herausgegebenen Erlässe gewährleistet. In Anbetracht des Umfangs der für die Umsetzung dieses Projekts erforderlichen Ressourcen sollte in Erwägung gezogen werden, einen Teil der konzeptionellen Arbeit aus den Legislativabteilungen des Finanzministeriums auszulagern, z. B. an eine Einheit des Finanzministeriums, wie das Finanzinstitut.

Mit der Einführung der umfangreichen Maßnahmen zur Reduzierung der Mehrwertsteuerlücke sammelt die polnische Finanzverwaltung immer mehr Daten über die Steuerpflichtigen und ihre Transaktionen. Diese Daten sollten genutzt werden, um die administrative Belastung der Steuerpflichtigen weiter zu verringern. Wie in Italien[1106] sollte die Einführung der obligatorischen elektronischen Rechnungsstellung in Polen mit der Arbeit an der Bereitstellung eines neuen elektronischen Dienstes der Verwaltung in Form einer vom Amt vorausgefüllten MwSt.-Erklärung für die Steuerpflichtigen zusammenfallen – nach dem Vorbild des den polnischen Steuerpflichtigen bereits bekannten Dienstes der vorausgefüllten Einkommenssteuererklärung[1107]. Das Finanzministerium hat Pläne für die Einführung dieses Dienstes im Herbst 2023 angekündigt.[1108]

Ein zentraler Aspekt beim Aufbau der Verwaltung 3.0 ist es, die Automatisierung der Steuerabrechnungen mit einer partnerschaftlichen Beziehung zwischen dem Steuerpflichtigen und der polnischen Finanzverwaltung zu verbinden. Ein unverzichtbares Instrument zum Erreichen dieses Ziels ist die Einbeziehung von mehr Unternehmern in das Kooperationsprogramm, das für die polnische Verwaltung innovativ, in anderen europäischen Ländern jedoch bereits weit verbreitet ist. Die polnische Finanzverwaltung sollte eine Roadmap für die Entwicklung dieses Programms vorlegen, darunter für die Einbeziehung der größten Steuerpflichtigen, d. h. aller Unternehmer, die derzeit vom Dienstleistungszentrum für Großunternehmen betreut werden, in diese moderne Form der Zusammenarbeit. Es sollte auch daran gearbeitet werden, das Kooperationsprogramm für KMU zu öffnen, die freiwillig daran teilnehmen wollen. Um ein hohes professionelles Niveau der polnischen Finanzverwaltung zu gewährleisten, sollte in Erwägung gezogen werden, der Nationalen Schule für Steuerangelegenheiten den Status einer Universität zu verleihen und einen organisatorischen und finanziellen Rahmen zu schaffen, der einen intensiveren Personalaustausch zwischen der polnischen Finanzverwaltung und der Steuerberatungsbranche ermöglicht.

Polen ist derzeit einer der europäischen Vorreiter der internationalen Zusammenarbeit im Bereich der Mehrwertsteuer. Um der Verwaltung Zugang zu Daten zu verschaffen, die eine effizientere Analysetätigkeit ermöglichen, wird empfohlen, dass die polnische Steuerdiplomatie als strategisches Ziel die Schaffung eines Netzes bilateraler Abkommen über den automatischen Austausch von Steuerinformationen an-

[1106] Die vorausgefüllte Mehrwertsteuererklärung hat eine strategische Rolle bei der Verwirklichung der Ziele des italienischen Nationalen Plans für Wiederaufbau und Widerstandsfähigkeit (it. Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza) gespielt, indem sie die Erfüllung der steuerlichen Pflichten erheblich vereinfacht hat. Siehe Governo Italiano Presidenza del Consiglio dei Ministri**,** Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza, https://www.governo.it/sites/governo.it/files/PNRR.pdf [Zugriff am 19.7.2024].

[1107] Podatki.gov.pl, Twój e-PIT, https://www.podatki.gov.pl/pit/twoj-e-pit/ [Zugriff am 19.7.2024].

[1108] Bankier.pl, Wiceminister finansów: Deklaracja podatkowa przedsiębiorców będzie wypełniana przed skarbówkę, https://www.bankier.pl/wiadomosc/Wiceminister-finansow-Deklaracja-podatkowa-przedsiebiorcow-bedzie-wypelniana-przed-skarbowke-8614681.html [Zugriff am 19.7.2024].

strebt, die einen Rahmen für eine verstärkte Zusammenarbeit zwischen Polen und seinen Nachbarn bilden. Vorrangig sollten die genannten Abkommen mit der Bundesrepublik Deutschland, den V4-Ländern, den baltischen Staaten und der Ukraine abgeschlossen werden. Ein Modell für den automatischen Informationsaustausch in Echtzeit könnte das zwischen Estland und Finnland geschlossene Abkommen sein.

In Anbetracht der bisherigen Erfolge bei der Verringerung der Mehrwertsteuerlücke sollte Polen seine Beteiligung an Programmen zur Unterstützung der Entwicklungsländer verstärken. Dies gilt sowohl für die Teilnahme an Projekten, die von den Vereinten Nationen, der OECD oder regional tätigen Organisationen koordiniert werden, als auch für die Durchführung von Aktivitäten auf bilateraler Basis zur Unterstützung von Initiativen, die vom Außenministerium, das die polnische Entwicklungshilfe verwaltet, im Rahmen des Programms Steuersolidarität angeregt wurden. Die Erfahrung der Gesetzgebungs- und Kontrollteams der polnischen Finanzverwaltung sowie der hohe technologische Entwicklungsstand der polnischen Verwaltung bieten Polen das Potenzial, seine Beteiligung an den genannten Programmen zur Entwicklung von Technologien und Kompetenzen im Steuerbereich auszubauen. Gleichzeitig wird auf diese Weise die polnische Wirtschaftsdiplomatie mit einem bedeutenden Steueraspekt gestärkt. Es sollte betont werden, dass Polen derzeit auch bei der Schaffung eines institutionellen Rahmens für eine solche Zusammenarbeit Pionierarbeit leistet.

Das Konzept eines Musterabkommens und des darauf basierenden Netzes bilateraler Abkommen ist ein bahnbrechendes Instrument zur Strukturierung des Prozesses der regionalen Integration von Staaten im Steuerbereich, der sich derzeit in einem frühen Entwicklungsstadium befindet. Als solches sollte dieses Musterabkommen mit Unterstützung der Europäischen Kommission einen empfohlenen Weg für die europäische Integration im Bereich der Besteuerung darstellen, der zur Entwicklung von Verfahren führt, die in Zukunft in der gesamten Europäischen Union umgesetzt werden können.

BIBLIOGRAPHIE

Rechtsakte

EU-Recht

Durchführungsverordnung (EU) Nr. 79/2012 der Kommission vom 31. Januar 2012 zur Regelung der Durchführung bestimmter Vorschriften der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer (Neufassung), ABl. EU. L. vom 1.2.2012, Nr. 29, S. 13.

Durchführungsverordnung (EU) 2018/1912 des Rates vom 4. Dezember 2018 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 hinsichtlich bestimmter Befreiungen bei innergemeinschaftlichen Umsätzen, ABl. EU. L. vom 7.12.2018, Nr. 311 S. 10.

Durchführungsverordnung (EU) 2022/1504 der Kommission vom 6. April 2022 mit Durchführungsvorschriften zur Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates hinsichtlich der Einrichtung eines zentralen elektronischen Zahlungsinformationssystems (CESOP) zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs, ABl. EU. L. vom 12.9.2022, Nr. 235, S. 19.

Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, ABl. 71, 14.4.1967, S. 1301.

Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Struktur und Anwendungsbedingungen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, ABl. 71 vom 14.4.1967, S. 1303.

Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, ABl. L 145 vom 13.6.1977, S. 1.

Richtlinie 2006/69/EG des Rates vom 24. Juli 2006 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG hinsichtlich bestimmter Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung oder -umgehung, zur Vereinfachung der Erhebung der Mehrwertsteuer sowie zur Aufhebung bestimmter Entscheidungen über die Genehmigung von Ausnahmeregelungen, ABl. EU. L. vom 12.8.2006, Nr. 221, S. 9.

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. EU. L. vom 11.12.2006, Nr. 347, S. 1.

Richtlinie 2013/42/EU des Rates vom 22. Juli 2013 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem im Hinblick auf den Anwendungszeitraum der fakultativen Umkehrung der Steuerschuldnerschaft bei Lieferungen bestimmter betrugsanfälliger Gegenstände und Dienstleistungen und des Schnellreaktionsmechanismus gegen Mehrwertsteuerbetrug, ABl. L. vom 26.7.2013, Nr. 201, S. 1.

Richtlinie (EU) 2014/40 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 3. April 2014 zur Angleichung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Herstellung,

die Aufmachung und den Verkauf von Tabakerzeugnissen und verwandten Erzeugnissen und zur Aufhebung der Richtlinie 2001/37/EG, ABl. EU. L. von 29.4.2014, Nr. 127, S. 1.

Richtlinie (EU) 2015/849 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Mai 2015 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche oder der Terrorismusfinanzierung, zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 648/2012 des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 2005/60/EG des Europäischen Parlaments und des Rates sowie der Richtlinie 2006/70/EG der Kommission (Text von Bedeutung für den EWR).

Richtlinie (EU) 2017/2455 des Rates vom 5. Dezember 2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. EU. L. vom 29.12.2017, Nr. 348, S. 7.

Richtlinie (EU) 2018/1695 des Rates vom 6. November 2018 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem im Hinblick auf den Anwendungszeitraum der fakultativen Umkehrung der Steuerschuldnerschaft bei Lieferungen bestimmter betrugsanfälliger Gegenstände und Dienstleistungen und des Schnellreaktionsmechanismus gegen Mehrwertsteuerbetrug, ABl. EU. L. vom 12.11.2018, Nr. 282, S. 5.

Richtlinie (EU) 2018/1910 des Rates vom 4. Dezember 2018 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG hinsichtlich der Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems zur Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten, ABl. EU. L. vom 7.12.2018, Nr. 311, S. 3.

Richtlinie (EU) 2018/2057 des Rates vom 20. Dezember 2018 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem im Hinblick auf die befristete generelle Umkehrung der Steuerschuldnerschaft auf Lieferungen bestimmter Gegenstände und Dienstleistungen oberhalb eines bestimmten Schwellenwertes, ABl. L. vom 27.12.2018, Nr. 329, S. 3.

Richtlinie (EU) 2019/1995 des Rates vom 21. November 2019 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf Vorschriften für Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte inländische Lieferungen von Gegenständen, ABl. EU. L. von 2.12.2019, Nr. 310, S. 1.

Richtlinie (EU) 2020/284 des Rates vom 18. Februar 2020 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG im Hinblick auf die Einführung bestimmter Anforderungen für Zahlungsdienstleister, ABl. EU. L. von 2.3.2020, Nr. 62, S. 7.

Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl. EU. L. von 25.3.2021, Nr. 104, S. 1.

Richtlinie (EU) 2022/542 des Rates vom 5. April 2022 zur Änderung der Richtlinien 2006/112/EG und (EU) 2020/285 in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze, ABl. EU. L. vom 6.4.2022, Nr. 107, S. 1.

Verordnung (EG) Nr. 1925/2004 der Kommission vom 29. Oktober 2004 zur Regelung der Durchführung bestimmter Vorschriften der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, ABl. EU. L. vom 5.11.2004, Nr. 331, S. 13.

Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates vom 7. Oktober 2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, ABl. EU. L. vom 12.10.2010, Nr. 268, S. 1.

Verordnung (EU) Nr. 2017/1939 des Rates vom 12. Oktober 2017 zur Durchführung einer Verstärkten Zusammenarbeit zur Errichtung der Europäischen Staatsanwaltschaft (EUStA), ABl. EU. L. vom 31.10.2017, Nr. 283, S. 1-71.

Verordnung (EU) 2018/1541 des Rates vom 2. Oktober 2018 zur Änderung der Verordnungen (EU) Nr. 904/2010 und (EU) 2017/2454 zur Stärkung der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, ABl. EU. L. vom 16.10.2018, Nr. 259, S. 1.

Verordnung (EU) 2018/1727 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. November 2018 betreffend die Agentur der Europäischen Union für justizielle Zusammenarbeit in Strafsachen (Eurojust) und zur Ersetzung und Aufhebung des Beschlusses 2002/187/JI des Rates, ABl. EU. L. vom 21.11.2018, Nr. 295, S. 138.

Verordnung (EU) 2018/1909 des Rates vom 4. Dezember 2018 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 hinsichtlich des Informationsaustauschs zur Überwachung der ordnungsgemäßen Anwendung von Konsignationslagerregelungen, ABl. EU. L. vom 7.12.2018, Nr. 311, S. 11.

Vertrag vom 25. März 1957 zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (konsolidierte Fassung), (ABl. vom 24.12.2002 C 325).
Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (konsolidierte Fassung), (ABl. vom 26.10.2012 C 326/47).
Vertrag über die Europäische Union (konsolidierte Fassung), (ABl. vom 26.10.2012 C 326/01)

Polnisches Recht

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. z 1991 r. nr 80 poz. 350.
Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. z 1992 r. nr 21 poz. 86.
Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeks karny, Dz. U. z 1997 r. nr 88 poz. 553.
Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 1997 r. nr 137 poz. 926.
Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe, Dz. U. z 1997 r. nr 140 poz. 939.
Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, Dz. U. z 1998 r. nr 137 poz. 887.
Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, Dz. U. z 1999 r. nr 83 poz. 930.
Ustawa z dnia 14 kwietnia 2000 r. o umowach międzynarodowych, Dz. U. z 2000 r. nr 39 poz. 443.
Ustawa z dnia 6 września 2001 r. Prawo farmaceutyczne, Dz. U. z 2019 r. poz. 499.
Ustawa z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę, Dz. U. z 2020 r. poz. 2207.
Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o organizacji niektórych rynków rolnych, Dz. U. z 2004 r. nr 42 poz. 386.
Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. z 2004 r. nr 54 poz. 535.
Ustawa z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy, Dz. U. z 2004 r. nr 99 poz. 1001.
Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, Dz. U. z 2004 r. nr 173 poz. 1807.
Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, Dz. U. z 2005 r. nr 183 poz. 1538.
Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych, Dz. U. z 2005 r. nr 184 poz. 1539.
Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, Dz. U. z 2004 r. nr 210 poz. 2135.
Ustawa z dnia 10 lipca 2007 r. o nawozach i nawożeniu, Dz. U. z 2007 r. nr 147 poz. 1033.
Ustawa a dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, Dz. U. z 2008 r. nr 209 poz. 1320.
Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, Dz. U. z 2009 r. nr 3 poz. 11.
Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz. U. z 2009 r. nr 157 poz. 1240.
Ustawa z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo o miarach, Dz. U. z 2011 r. nr 64, poz. 332.
Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, Dz. U. z 2011 r. nr 112 poz. 654.
Ustawa z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych, Dz. U. z 2011 r. nr 199 poz. 1175.
Ustawa z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2013 r. poz. 1027.
Ustawa z dnia 14 marca 2014 r. o zasadach prowadzenia zbiórek publicznych, Dz. U. z 2014 r. poz. 498.
Ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo zamówień publicznych, Dz. U. z 2015 r. poz. 605.
Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2015 r. poz. 1649.
Ustawa z dnia 9 października 2015 r. o produktach biobójczych, Dz. U. z 2018 r. poz. 2231.
Ustawa z dnia 28 stycznia 2016 r. Prawo o prokuraturze, Dz. U. z 2016 r. poz. 177.
Ustawa z dnia 13 kwietnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, Dz. U. z 2016 r. poz. 780.

Ustawa z dnia 29 kwietnia 2016 r. o szczególnych zasadach wykonywania niektórych zadań dotyczących informatyzacji w zakresie działów administracji rządowej budżet i finanse publiczne, Dz. U. z 2016 r. poz. 781.
Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2016 r. poz. 846.
Ustawa z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2016 r. poz. 1052.
Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, Dz. U. z 2016 r. poz. 1947.
Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2016 r. poz. 2024.
Ustawa z dnia 14 grudnia 2016 r. Prawo oświatowe, Dz. U. z 2017 r. poz. 59.
Ustawa z dnia 16 grudnia 2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców, Dz. U. z 2016 r. poz. 2255.
Ustawa z dnia 10 lutego 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2017 r. poz. 244.
Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi, Dz. U. z 2017 r. poz. 708.
Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, Dz. U. z 2017 r. poz. 648.
Ustawa z dnia 23 marca 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2017 r. poz. 768.
Ustawa z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy o organizacji niektórych rynków rolnych, Dz. U. z 2017 r. poz. 2216.
Ustawa z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2017 r. poz. 2169.
Ustawa z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych, Dz. U. z 2017 r. poz. 2491.
Ustawa z dnia 15 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2018 r. poz. 62.
Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców, Dz.U. z 2018 r. poz. 646.
Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji, Dz. U. z 2020 r. poz. 1752.
Ustawa z dnia 5 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2018 r. poz. 1039.
Ustawa z dnia 15 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów, Dz. U. z 2018 r. poz. 1539.
Ustawa z dnia 5 lipca 2018 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2018 r. poz. 1499.
Ustawa z dnia 9 listopada 2018 r. o elektronicznym fakturowaniu w zamówieniach publicznych, koncesjach na roboty budowlane lub usługi oraz partnerstwie publiczno-prywatnym, Dz.U. z 2020 poz. 1666.
Ustawa z dnia 22 lutego 2019 r. o zmianie ustawy o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych, Dz.U. z 2019 r. poz. 638.
Ustawa z dnia 15 marca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo o miarach, Dz. U. z 2019 r. poz. 675.
Ustawa z dnia 12 kwietnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2019 r. poz. 1018.
Ustawa z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2019 r. poz. 1520.
Ustawa z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2019 r. poz. 1556.
Ustawa z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2019 r. poz. 1751.
Ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych, Dz. U. z 2019 r. poz. 2200.
Ustawa z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2020 r. poz. 568.

Ustawa z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych, Dz. U. z 2020 r. poz. 2320.
Ustawa z dnia 27 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2020 r. poz. 2419.
Ustawa z dnia 10 grudnia 2020 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2021 r. poz. 72.
Ustawa z dnia 30 marca 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2021 r. poz. 694.
Ustawa z dnia 20 maja 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2021 r. poz. 1163.
Ustawa z dnia 11 sierpnia 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo bankowe, Dz. U. z 2021 r. poz. 1626.
Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2021 r. poz. 2076.
Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2021 r. poz. 2313.
Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2021 r. poz. 2105.
Ustawa z dnia 9 grudnia 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2021 r. poz. 2427.
Ustawa z dnia 9 grudnia 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2021 r. poz. 2349.
Ustawa z dnia 13 stycznia 2022 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, Dz. U. z 2022 r. poz. 196.
Ustawa z dnia 8 czerwca 2022 r. o zmianie niektórych ustaw w celu automatyzacji załatwiania niektórych spraw przez Krajową Administrację Skarbową, Dz. U. z 2022 r. poz. 1301.
Ustawa z dnia 1 grudnia 2022 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2022 r. poz. 2707.
Ustawa z dnia 9 marca 2023 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2023 r. poz. 556.
Ustawa z dnia 14 kwietnia 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2023 r. poz. 996.
Ustawa z dnia 16 czerwca 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2023 r. poz. 1598.
Ustawa z dnia 26 maja 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2023 r. poz. 1059.
Ustawa z dnia 16 czerwca 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2023 r. poz. 1598.
Ustawa z dnia 16 czerwca 2023 r. zmieniająca ustawę o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw oraz ustawę o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz. U. z 2023 r. poz. 1414.
Ustawa z dnia 12 kwietnia 2024 r. o zmianie ustawy o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych, Dz. U. z 2024 r. poz. 649.
Ustawa z dnia 9 maja 2024 r. zmieniająca ustawę o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2024 r. poz. 852.
Ustawa z dnia 23 maja 2024 r. o zmianie ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2024 r. poz. 879.
Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych, Dz.U. z 1999 r. nr 112 poz. 1316.
Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Nomenklatury Scalonej z dnia 24 grudnia 2010 r. Dz.U. z 2010 r. nr 258 poz. 1749.
Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług, Dz. U. z 2015 r. poz. 1676.
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych, Dz. U. z 2005 r. nr 165 poz. 1371.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2013 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych, Dz. U. z 2018 r. poz. 2350.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 października 2015 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych od nagród otrzymanych w „Loterii Paragonowej", Dz. U. z 2015 r. poz. 1773.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 marca 2019 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie niektórych podatników i płatników, w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo, Dz. U. z 2019 r. poz. 550.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2019 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie właściwości organów podatkowych, Dz. U. z 2019 r. poz. 601.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 marca 2020 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych, Dz. U. z 2020 r. poz. 527, 715 i 736.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 maja 2020 r. w sprawie grup podatników lub rodzajów czynności, w odniesieniu do których możliwe jest używanie kas rejestrujących mających postać oprogramowania, Dz. U. z 2020 r. poz. 95.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 czerwca 2020 r. w sprawie przedłużenia terminów prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii, Dz.U. z 2020 r. poz. 1059.

Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 28 grudnia 2020 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie właściwości organów podatkowych, Dz. U. z 2020 r. poz. 2410.

Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 28 grudnia 2020 r. w sprawie niektórych podatników i płatników, w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo, Dz. U. z 2020 r. poz. 2456.

Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 17 czerwca 2021 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie wystawiania faktur, Dz.U. z 2021 r. poz. 1105.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 stycznia 2022 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie towarów, których przewóz jest objęty systemem monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi, Dz. U. z 2022 r. poz. 178.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 marca 2022 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych, Dz.U. z 2022 r. poz. 531.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 kwietnia 2022 r. w sprawie towarów, których przewóz jest objęty systemem monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi, Dz. U. z 2022 r. poz. 898.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 czerwca 2022 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych, Dz.U. z 2022 r. poz. 1379.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2022 r. w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług w roku 2023, Dz.U. z 2022 r. poz. 2495.

Rozporządzenie Ministra Finansów z 20 kwietnia 2023 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie towarów, których przewóz jest objęty systemem monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi, Dz. U. z 2023 r. poz. 750.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 czerwca 2023 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług w roku 2023, Dz. U. z 2023 r. poz. 1224.

Rozporządzenie Ministra Finansów z 9 października 2023 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie towarów, których przewóz jest objęty systemem monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi, Dz. U. z 2023 r. poz. 2185.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 listopada 2023 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących, Dz. U. z 2023 r. poz. 2605.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 grudnia 2023 r. w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług, Dz. U. z 2023 r. poz. 2670.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2023 r. w sprawie rodzajów podatków, opłat lub niepodatkowych należności budżetowych, których wpłata jest realizowana przy użyciu mikrorachunku podatkowego, Dz. U. z 2023 r. poz. 2802.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2023 r. w sprawie ewidencji, dokumentacji i protokołów dotyczących wyrobów akcyzowych i znaków akcyzy, Dz. U. z 2023 r. poz. 2817.
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2024 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących, Dz.U. z 2024 r. poz. 1902.
Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 grudnia 2016 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od nagród otrzymanych w „Loterii Paragonowej 2 edycja", Dz. U. z 2016 r. poz. 2000.
Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 24 lutego 2017 r. w sprawie niektórych podatników i płatników, w odniesieniu do których zadania wykonywane są przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo, Dz. U. z 2020 r. poz. 700.
Rozporządzenie Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z dnia 12 września 2021 r. w sprawie wymagań technicznych dla kas rejestrujących, Dz. U. z 2021 r. poz. 1759.
Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 7 kwietnia 2016 r. Regulamin wewnętrznego urzędowania powszechnych jednostek organizacyjnych prokuratury, tekst jedn. Dz. U. z 2017 r. poz. 1206.

Deutsches Recht

Gesetz vom 19.12.2001 - BGBl. I 2001, Nr. 74 vom 27.12.2001, S. 3922; Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2001 - StÄndG 2001), Gesetz vom 20.12.2001 - BGBl. I 2001, Nr. 72 vom 22.12.2001, S. 3794 (Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz).
Gesetz zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen vom 16. Juni 2011, BGBl. I 2011 S. 1090.
Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften - KroatienG - vom 25. Juli 2014, BGBl 2014 I S. 1266.
Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21.02.2005 (BGBl. I S. 386), zuletzt geändert durch Gesetz vom 27.03.2024 (BGBl. I S. 108) m.W.v. 01.04.2024.

Rechtsprechung

Urteil des EuGH vom 14.2.1985 in der Rechtssache C-268/83, *D.A. Rompelman und E.A. Rompelman-Van Deelen gegen Minister van Financiën* (Slg. 1985, S. 655).
Urteil des EuGH vom 11.5.2006 in der Rechtssache C-384/04, *Commissioners of Customs & Excise und Attorney General gegen Federation of Technological Industries u. a.*, ECLI:EU:C:2006:309.
Urteil des EuGH vom 15.1.2009 in der Rechtssache C-502/07, *K-1 sp. z o.o. gegen Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy*, ECLI:EU:C:2009:11
Urteil des EuGH vom 15.4. 2021 in der Rechtssache C-935/19, *Grupa Warzywna Sp. z o.o. gegen Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu*, ECLI:EU:C:2021:287
Urteil des EuGH vom 9.9. 2021 in der Rechtssache C-855/19, *G. Sp. z o.o. gegen Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy*, ECLI:EU:C:2021:714
Urteil des EuGH vom 29.9.2022 in der Rechtssache C-235/21*, Raiffeisen Leasing gegen Republika Slovenija*, ECLI:EU:C:2022:739
Wyrok NSA z 14.4.2023 r., sygn. I FSK 517/20.
Wyrok NSA z 18.9.2020 r., sygn. akt I FSK 30/20.

Studien

Alicka D., Żurek M., Żygadło M., Andrzejewska A., Cieszko P., *Zmiany podatkowe wynikające z tarczy antykryzysowej*, Przegląd Podatkowy 6/2020, S. 7.
Alm J.*, Does an uncertain tax system encourage "aggressive tax planning"?, Economic Analysis and Policy Volume 44, Issue 1*, March 2014.
Almares, *Poland Market Survey Report – Empty Discarded Pack Collection*, April 2015, http://www.kspt.org.pl/img/zdjecia/Poland%20Q2%202015%20EPS%20ReportSC1_280.pdf [Zugriff am 11.05.2024].
Amand Ch., *European Union - The 2016 European Commission VAT Action Plan: Weaknesses of a Clearing System and Possible Alternatives*, International VAT Monitor, 2016 (Volume 27), No. 4.

Amand Ch., *European Union - VAT in the Digital Age Proposal: Can DRR Tackle VAT Fraud?*, Issue: International VAT Monitor, 2023 (Volume 34), No. 5.
Annacondia F. (red.), *VAT Options Exercised by the Member States*, IBFD 2023.
Arak P., Kutwa K., Sarnowski J., Selera P., *Efekty uszczelniania systemu podatkowego w Polsce w latach 2016-2018*, Policy Paper 1/2019, Polski Instytut Ekonomiczny 2019.
Arak P., Michalski K., Piechula T., Sarnowski J., Selera P., *Krótka historia VAT w Polsce*, Policy Paper 3/2019, Polski Instytut Ekonomiczny 2019.
Argentiero A., Chiarini B., Marzano E., *Tax Evasion and Economic Crime. Empirical Evidence for Italy*, CESifo Working Paper No. 5497, Munich 2015.
Baer K., Benon O. P., Toro J. R., *Improving Large Taxpayers' Compliance: A Review of Country Experience*, IMF 2002;
Barcz J., Górka M., Wyrozumska A., *Instytucje i Prawo Unii Europejskiej*, Warszawa 2015.
Bartosiewicz A., *Czarna lista podatników*, Przegląd Podatkowy 4/2018, S. 9.
Bayer R. C., Sutter M., *The excess burden of tax evasion—An experimental detection–concealment contest*, European Economic Review, 53(5)/2009, S. 527.
Becker S., *Der Zweite Teilchritt zum endgültigen Mehrwertsteuersystem für den grenzüberschreitenden Handel*, MwStR 2018, S. 685.
Bełdzikowski M., *Proces uszczelniania podatku VAT w Polsce*, Warszawa 2023.
Bischoff A., *Znaczenie podatku VAT jako źródła dochodów budżetowych w krajach OECD*, Zarządzanie finansami i rachunkowość, 2 (3) 2014, S. 55:
Bitner M., *Dochody z podatku od towarów i usług oraz luka w VAT – znaczenie dla polskiego systemu fiskalnego*, BISP 9/2023, S. 40.
Bodył M. R., *Szara strefa w branży tytoniowej*, Roczniki Ekonomii i Zarządzania, tom 10(46), 2/2018, S. 117.
Borcuch A., *Wpływ rynku płatności elektronicznych na ograniczanie szarej strefy*, Finanse 1/2012, S. 67.
Borselli F., Petroni C., *Italy/European Union - Towards an Automated VAT System in Italy: Obligations and Opportunities for Taxable Persons*, International VAT Monitor, IBFD Amsterdam, 2021 (Volume 32), No. 6.
Brzeziński B., Nowak I., *„Pisma behawioralne" a kwestia podstaw prawnych działania Krajowej Administracji Skarbowej*, Studia Prawniczo-Ekonomiczne, 131/2024, S. 29.
Buczkowski K., Ostaszewski P., *Criminal Policy Response – motives for criminalisation and the statistic picture*, [in:] Gajewski D. J. (Hgb.), VAT gap in Poland: Policy Problem and Policy Response, Peter Lang 2024.
Burg P., *VAT E-Invoicing and E-Reporting will be Mandatory as From 1 July 2024*, IBFD 2023.
Cerioni L., *The Possible Introduction of Common Consolidated Base Taxation via Enhanced Cooperation: Some Open Issues*, European Taxation, 2006 (Volume 46), No. 5.
Coolidge J., Yilmaz F., *Does e-Filing reduce Tax Compliance Costs in Developing Countries?*, Investment Climate in Practice 21/2014.
Dmoch W., *Matryca stawek VAT*, Przegląd Podatkowy 3/2020, S. 43.
Dmoch W., *Wiążąca informacja stawkowa – nowe rozwiązanie prawne w VAT*, Przegląd Podatkowy 10/2019, S. 28.
Ecker T., *A VAT/GST Model Convention*, Amsterdam 2013.
Etel L. (red.), Ordynacja podatkowa, LEX/el. 2023.
de la Feria R., *The New VAT General Reverse-Charge Mechanism*, EC Tax Review 2019, Nr. 4.
Filipczyk H., *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego - prawo i praktyka*, Oficyna Prawa Polskiego 2011.
Frunza M. C., *The use of tax frauds - including VAT or carousel fraud - to finance terrorism*, European Parliament 2018, http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/150594/20180628%20-%20Mr%20Frunza%20presentation%20VAT_TER_EP.pdf [Zugriff am 4.7.2024].
Frunza M. C., *Value Added Tax Fraud*, New York 2019.
Gilowska Z., Izdebski H., Raczkowski K. (Hgb.) *Efektywna administracja skarbowa, Krajowa Administracja Skarbowa; t. 1*, Warszawa 2007.
Glumińska-Pawlic J., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jako instrument uszczelniania systemu podatkowego* [in:] Gajewski D. J. (Hgb.), *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, Warszawa 2020.

Głębocki K., *Bezpośrednia skuteczność dyrektyw wspólnotowych*, Studia Europejskie 3/1999, S. 67.
Govers M., *Belgium Proposes Mandatory B2B E-Invoicing as of 1 January 2026*, IBFD 2024.
Górski F., *Zasady międzynarodowej polityki handlowej kształtowane przez WTO*, Studia Ekonomiczne, Prawne i Administracyjne, 2023, 2(1), S. 16.
Grambeck H. M., *Germany - Electronic Marketplaces May Be Held Liable for German VAT – New Rules Entered into Effect on 1 January 2019*, Issue: International VAT Monitor, 2019 (Volume 30), No. 1.
Grądalski F*., System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Warszawa 2006.
Gryszczyńska A., Klawikowski A., *Nowe wyzwania dla Prokuratury związane ze zwalczaniem przestępczości gospodarczej i cyberprzestępczości*, Prokuratura i Prawo 7-8/2022.
Gryziak B., *Mechanizm podzielonej płatności (split payment) jako narzędzie przeciwdziałania oszustwom podatkowym w zakresie VAT – podsumowanie pierwszego roku funkcjonowania w Polsce na tle doświadczeń europejskich*, BISP 8/2019, S. 8.
Harrison G., Krelove R., *VAT Refunds: A Review of Country Experience*, IMF Working Paper, WP/05/218, IMF 2005, https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/VAT-Refunds-A-Review-of-Country-Experience-18646 [Zugriff am 11.05.2024].
Hernandez M. i in., *Zastosowanie technik behawioralnych w celu poprawy ściągalności podatków. Wyniki badań empirycznych przeprowadzonych w Polsce*, International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank 2017, https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=0b69a813-fdec-4f09-86b3-171618a2a5a4&groupId=764034 [Zugriff am 10.10.2024].
HJI Panayi Ch., *United Kingdom - The EU's Financial Transaction Tax,* Enhanced Cooperation *and the UK's challenge*, European Taxation, 2013 (Volume 53), No. 8.
Homburg S., *Allgemeine Steuerlehre*, München 1997.
Huibregtse S., Ottoni P., Muñoz Rodríguez S. C., *OECD/International - How Technology Is Changing Taxation in Latin America*, Bulletin for International Taxation, 2019 (Volume 73), No. 3.
Huiskers-Stoop E., Gribnau H., *Cooperative Compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Model*, Journal of Tax Administration Vol 5, 1/2019.
Jankowiak J., *Karty płatnicze visa a podstawowe wielkości makroekonomiczne*, Warszawa 2004.
Jun Jie W., *Singapore's Smart Nation Initiative – A Policy and Organisational Perspective*, Lee Kuan Yew School of Public Policy, National Univeristy of Singapore, https://lkyspp.nus.edu.sg/ [Zugriff am 11.5.2024].
docs/default-source/case-studies/singapores_smart_nation_initiative [Zugriff am 11.5.2024].
Keen M., *Some International Issues in Commodity Taxation*, „IMF Working Paper" 2002, Nr. 12.
Keen M., Smith S., *The Future of Value Added Tax in the European Union*, Economic Policy, October 1996.
Keen M., Smith S., *VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?*, IMF Working Paper, WP/07/31, IMF 2007, https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/VAT-Fraud-and-Evasion-What-Do-We-Know-and-What-Can-be-Done-20215 [Zugriff am 6.7.2024].
Kiełczewska A., Kośny M., Sawulski J., *Skala płacenia pod stołem w Polsce*, Warszawa 2021.
Kiełczewska A., Kośny M., Baszczak Ł., *Skala płacenia pod stołem w Polsce i jej zmiany w czasie*, Warszawa 2023.
Kiełczewska A., Sawulski J., *Postawy Polaków wobec płacenia podatków i roli państwa w gospodarce*, Warszawa 2021.
Kołodziej B., *Rewolucja VAT w e-handlu. Unijny pakiet VAT e-commerce i rola platform elektronicznych*, Przegląd Podatkowy, 9/2020, S. 21.
Konopczak K., *Zmiany luki VAT w Polsce: rola czynników koniunkturalnych i strukturalnych*, The Polish Journal of Economics 1/2022 vol. 309, S. 44, https://gnpje.sgh.waw.pl/Zmiany-luki-VAT-w-Polsce-rola-czynnikow-koniunkturalnych-i-strukturalnych,145539,0,1.html [Zugriff am 4.7.2024].
Kowal A., *Split payment mechanism in the economy of small and medium-sized enterprises*, Zeszyty Naukowe Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie, t. 44, nr 4/2019, S. 39.
Kubin T., *Wzmocniona współpraca w Unii Europejskiej po raz trzeci. Postępujące zróżnicowanie integracji oraz rozwój wzmocnionej współpracy i jej znaczenie dla funkcjonowania UE*, Rocznik Integracji Europejskiej 9/2015.
Krysztofiak A., Strugliński D., *Procedura celna 42 a oszustwa w zakresie VAT* [in:] E. Małecka-Ziembińska (Hgb.), *Prawo i ryzyko celne,* Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2024.

Lamensch M., *European Union - Trust: A Sustainable Option for the Future of the EU VAT System?*, International VAT Monitor, 2019 (Volume 30), No. 2.

Lamensch M., Ceci E., *VAT fraud: economic impact, challenges and policy issues*, Study Requested by the TAX3 Committee, Bruksela 2018, http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/156408/VAT%20Fraud%20Study%20publication.pdf [Zugriff am 5.7.2024].

Lejeune I., *Is ViDA a Diva Deserving a Big Applause from 37.5 Million Unpaid Tax Collectors?*, Issue: International VAT Monitor, 2023 (Volume 34), No. 6.

Lewandowski K., Fałkowski P., *Dyrektywa VAT 2006/112. Komentarz*, Warszawa 2012.

Lipniewicz R., *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej. Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzwspólnotowych*, Warszawa 2010.

Lodin S. O., Gammie M., *Home State Taxation*, Amsterdam 2001.

Lundstøl O., *Tax in Development: Towards a Strategic Aid Approach 2018*, ICT Working Paper 77/2018, https://www.ictd.ac/publication/tax-in-development-towards-a-strategic-aid-approach/ [Zugriff am 11.5.2024].

Łożykowski A., Sarnowski J., *GovTech, czyli nowe technologie w sektorze publicznym*, Warszawa 2019.

Magdoń A., *Płatności bezgotówkowe w jednostkach administracji publicznej*, Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy, nr 56 (4/2018), S. 188.

Malinowski M., *Obowiązkowy KSeF przesunięty na 1 lipca 2024 r.* https://www.lex.pl/obowiazkowy-ksef-przesuniety-na-1-lipca-2024-r,24127.html [Zugriff am 11.05.2024].

Majdanska A., Dziwinski K., *European Union - The Potential of a Standard Audit File – Tax in the European Union: A Chance for Coordinated VAT Administration?*, Bulletin for International Taxation, 2018 (Volume 72), No. 10.

Marchewka-Bartkowiak K., *Regulacyjne środowisko testowe (regulatory sandbox) – doświadczenia i perspektywy*, Studia BAS, Nr 1(57) 2019.

Mazur T., Bach D., Juźwik A., Czechowicz I., Bieńkowska J., *Raport na temat wielkości luki podatkowej w podatku VAT w Polsce w latach 2004–2017*, Ministerstwo Finansów – Opracowania i Analizy, Warszawa 2019.

Mc Carten W., *Focusing on the Few: the Role of Large Taxpayer Units in the Revenue Strategies of Developing Countries*, World Bank 2004.

Michalik T., *Jak Komisja Europejska i kraje europejskie walczą z oszustwami VAT*, Zeszyty mBank – CASE Nr 147/2017, http://www.case-research.eu/uploads/zalacznik/2017-06-27/How_the_European_Commission_and_European_countries_fight_VAT_fraud.pdf [Zugriff am 5.7.2024].

Michalik T., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2021.

Mik C., Europejskie prawo wspólnotowe. Zagadnienia teorii i praktyki. Tom 1, Warszawa 2000.

Militz M., Dominik-Ogińska D., Bącal M., Siennicki T., *Zasady prawa unijnego w VAT*, Warszawa 2013.

Modzelewski W. (Hgb.), *Komentarz do ustawy o podatku od towarów i usług*, Warszawa 2020.

Modzelewski W., *Mechanizm podzielonej płatności w podatku od towarów i usług. Problematyka prawna*, Warszawa 2020.

Modzelewski W., *Przesyłanie ksiąg podatkowych przez podatników podatku od towarów i usług – próba oceny*, BISP 6/2023, S. 23.

de Mooj R., Keen M., *Fiscal Devaluation and Fiscal Consolidation: the VAT in Troubled Times*, WP/12/85, IMF, Washington 2012.

Nowak K., *Wybrane zagadnienia dotyczące działalności tzw. słupów w ramach zorganizowanych grup przestępczych dopuszczających się oszustw podatkowych w związku z obrotem wyrobami stalowymi*, Przegląd Bezpieczeństwa Wewnętrznego 10/2014, S. 172.

Obuchowski Sz., Sarnowski J., *Kalendarium wdrożenia podatkowej części Polskiego Ładu (cz. 3)*, BISP 1/2022, S. 27.

Olczyk A., *Instytucja indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego wobec uszczelniania systemu podatkowego* [in:] Gajewski D. J. (Hgb.), Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce, Warszawa 2020.

Ożóg I. (Hgb.) *Karuzele i inne oszustwa podatkowe*, Warszawa 2021.

Pastuszka Ł., Strugliński D., *Oszustwa związane z VAT. Ewolucja oszustwa typu MTIC* [in:] E. Małecka-Ziembińska (Hgb.) Oszustwa związane z VAT w dobie pandemii, Poznań 2023.

Pawelec S. (Hgb.), *Karuzele VAT. Wybrane regulacje prawa karnego materialnego i procesowego*, Warszawa 2020.

Petrosino N., *European Union - Are You Ready for the Tax Technology?*, International VAT Monitor, 2019 (Volume 30), No. 2.
Piotrowski J., *Podatek od transakcji finansowych. Dylematy wyboru między rozwiązaniem fiskalnym a antykryzysowym*, Unia Europejska.pl Nr 3 (244) 2017.
Piwowarski R., *Czynniki determinujące występowanie luk podatkowych*, Folia Oeconomica, Acta Universitatis Lodziensis, FOE 2(359) 2022.
Poniatowski G., *Problem nieściągalności VAT w Polsce pod lupą*, 2016 r. „Zeszyty mBank – CASE", Nr. 142.
Prätzler R. C., *European Union - Split Payments in VAT Systems – Is This the Future?*, Issue: International VAT Monitor, 2018 (Volume 29), No. 2.
Prokop D. (red.), *Mechanizm podzielonej płatności. «Split payment»*, Warszawa 2018.
Raczkowski K., Mróz B., *Tax gap in the global economy*, Journal of Money Laundering Control, Vol. 21, Issue: 4/2018, S. 567.
Raczkowski K., Schneider F., Węgrzyn J., *Ekonomia Systemu Podatkowego*, Warszawa 2020.
Radło M., *Pieniądz gotówkowy i bezgotówkowy a rozwój polskiej gospodarki*, Warszawa 2014.
Rogowska-Rajda B., *Elektronizacja wiążących informacji – pierwszy krok w kierunku pełnej elektronizacji procedur podatkowych w działalności gospodarczej*, Przegląd Podatkowy 2/2024, S. 21.
Rogowska-Rajda B., *Konsolidacja systemu wiążących informacji*, Monitor Prawa Celnego i Podatkowego 9/2022, S. 277.
Romero Flor L. M., *The New Spanish Immediate Information Supply System*, International VAT Monitor, 2018 (Volume 29), No. 6.
Rutkowski K., *Pakiet paliwowy – kamień milowy w uszczelnianiu systemu VAT od paliw silnikowych* [in:] B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski (Hgb.), Poprawa efektywności systemu podatkowego. Nowe narzędzia prawne w VAT i akcyzie, Warszawa 2018, LEX pkt 3.
Sachs K., Namysłowski R. (Hgb.), *Dyrektywa VAT. Komentarz*, Warszawa 2008.
Salter D., Oats L. (Hgb.), *Contemporary Issues in Tax Research (Volume 2)*, Birmingham 2016.
Sarnowski J., Lewandowski M., *Kamienie milowe poprawy ściągalności podatku akcyzowego w latach 2016-2021*, BISP 3/2021, S. 57.
Sarnowski J., Selera P., *„Cashless Taxpayer" – An Innovative Tool to Stimulate Reduction of the Shadow Economy in Poland*, International VAT Monitor, Volume 33 No. 1, IBFD 2022.
Sarnowski J., Selera P., *Dwa lata obowiązywania w Polsce mechanizmu podzielonej płatności w VAT – doświadczenia i wnioski*, BISP 10/2020, S. 4.
Sarnowski J., Selera P., *European compact against tax fraud—VAT solidarity and new dimension of effective and coherent tax data transfer*, ERA Forum. Journal of the Academy of European Law, Volume 21, Nr 1, September 2020, S. 81.
Sarnowski J., Selera P., *Grupa podatkowa - analiza prawno-porównawcza oraz koncepcje reformy polskiego prawa podatkowego*, Przegląd Podatkowy 10/2019, S. 48.
Sarnowski J., Selera P., *Grupy VAT – nowe narzędzie wspierania inwestycji i rozwoju*, Przegląd Podatkowy 6/2021, S. 40.
Sarnowski J., Selera P., *Grupy VAT – tło europejskie a propozycje w ramach Polskiego Ładu*, BISP 9/2021, S. 30.
Sarnowski J., Selera P., *Narzędzia informatyczne wykorzystywane w administracji skarbowej i ich wpływ na szczelność systemu podatkowego w Polsce w latach 2015–2019*, Studia BAS, 4(64), S. 29.
Sarnowski J., Selera P., *Oszustwa związane z VAT z udziałem platform cyfrowych* [in:] Małecka-Ziembińska E. (Hgb.), Oszustwa związane z VAT w dobie pandemii i cyfryzacji gospodarki, Poznań 2023, S. 73.
Sarnowski J., Selera P., *Regionalne pilotaże jako sposób usprawnienia współpracy wewnątrz UE. Część I*, Polski Przegląd Dyplomatyczny 3/2020, S. 133.
Sarnowski J., Selera P., *Regionalne pilotaże jako sposób usprawnienia współpracy wewnątrz UE. Część II*, Polski Przegląd Dyplomatyczny 1/2021, S. 116.
Sarnowski J., Selera P., *SLIM VAT 3 – w kierunku dalszego uproszczenia i unowocześnienia rozliczeń VAT*, BISP 2/2022, S. 4.
Sarnowski J., Selera P., *Zmniejszenie luki VAT w Polsce w latach 2016-2017*, Polski Instytut Ekonomiczny, Warszawa 2018.
Sarnowski J., Selera P., Rogowski K., *E-Faktury w Polsce – międzynarodowe uwarunkowania prawne i wybrane aspekty technologiczne*, Rachunkowość nr 1/2022, S. 27.

Schneider, F., Kearney, A. T., *The shadow economy in Europe. Using payment systems to combat the shadow economy*, ATKearney 2013.

Sęk M., *Metodyka oceny należytej staranności: ułatwienie czy utrudnienie dla podatników?*, Przegląd Podatkowy 10/2018, S. 30.

Silverentand E., Dutch Horizontal Tax Monitoring: will others follow where this historic leader is heading? https://globaltaxnews.ey.com/news/2022-5391-dutch-horizontal-tax-monitoring-will-others-follow-where-this-historic-leader-is-heading [Zugriff am 11.5.2024].

Skierś A., *Opodatkowanie towarów i usług w obliczu cyfryzacji gospodarki i społeczeństwa,* [in:] Małecka-Ziembińska E. (Hgb.), Podatki w ujęciu retrospektywnym i perspektywicznym, Poznań 2022, S. 44.

Sobiecki G., Szwed-Ziemichód M., *Wykorzystanie technologii blockchain do eliminacji wybranych problemów systemu podatkowego*, Analizy i Studia CASP, Nr 1 (7) | 28 maja 2019 r., S. 6.

Stevens L., Pheijffer M., Van den Broek H., Keijzer T., Van der Hel-van Dijk L., *Tax supervision – Made to measure. Flexible when possible, strict where necessary*, Haga 2012.

Stolarski P., *Nabycie sprawdzające jako nowy instrument weryfikacji przestrzeni rzeczywistej w praktyce organów KAS*, Przegląd Podatkowy 8/2023, S. 46.

Strugliński D., *Dochowanie należytej staranności na gruncie VAT w dobie cyfryzacji*, [in:] Małecka-Ziębińska E. (Hgb.), Oszustwa związane z VAT w dobie pandemii i cyfryzacji gospodarki, Poznań 2023, S. 136.

Sung M. J., Awasthi R., Chul Lee H., *Can Tax Incentives for Electronic Payments Reduce the Shadow Economy? Korea's Attempt to Reduce Underreporting in Retail Businesses*, WBG, Policy Research Working Paper 7936, https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/25945/WPS7936.pdf?sequence=1&isAllowed=y [Zugriff am 11.5.2024].

Szabó Barna B., *Grouping of Misconduct Types in Case of VAT Fraud*, Magyar Rendészet 1/2019, S. 108.

Szachoń-Pszenny A., *Granice strefy Schengen a granice Unii Europejskiej – uwarunkowania normatywne*, 2018, Pogranicze. Polish Borderlands Studies, TOM 6 Nr 1.

Szatmari Z., *Hungary - Value Added Tax, 11.2.8. Electronic invoicing and real-time reporting*, Amsterdam 2023.

Szlęzak-Matusewicz J., *Odwrotne obciążenie VAT jako mechanizm przeciwdziałający oszustwom podatkowym*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 864 Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 76, t. 1 (2015), S. 272.

Terra B., Kajus J., *Commentary on European VAT*, Amsterdam 2018.

Tipke K., Lang J., Steuerrecht, wyd. 25, Verlag Dr. Otto Schmidt 2024.

Tomczyk M., *Prokuratura Europejska. Geneza ewolucja koncepcji oraz kluczowe kontrowersje w perspektywie funkcjonowania organu*, Warszawa 2018.

Toro J., Jensen A., Thackeray M., Kidd M., Russel B., *Administracja podatkowa – wyzwania modernizacyjne i priorytety strategiczne*, MFW 2015.

Trubalski A., *Prawne aspekty implementacji prawa UE do systemu prawnego RP*, C.H. Beck 2016.

Weimann R., *Neues Merkblatt zum Umsatzsteuer-Missbrauch: Mandanten vor übereilten Statements warnen!*, http://www.iww.de/gstb/schwerpunktthema/umsatzsteuer-neues-merkblatt-zum-umsatzsteuer-missbrauch-mandanten-vor-uebereilten-statements-warnen-f82664 [Zugriff am 11.5.2024].

Wersand F., *Luxembourg - Value Added Tax*, IBFD 2023.

Wiatrak L., *Reforma aparatu skarbowego – utworzenie Krajowej Administracji Skarbowej*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2019 r., nr 1 (544).

De Widt D., Oats L., *Imagining cooperative tax regulation: Common origins, divergent paths*, Critical Perspectives on Accounting, 99/2024.

Woodward C., *The New UK Approach to Carousel Fraud*, International VAT Monitor 240/2006.

Yeroshenko X., *Slovak Republic Approves Changes to VAT Reporting Obligations*, IBFD 2021.

Zandi M., Singh V., Irving J., *The Impact of Electronic Payments on Economic Growth,* Moody's Analytics 2013.

Zawiejska-Rataj J., Sekulski J., *Polski Ład a ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej w procesie zmian*, Przegląd Podatkowy 1/2022, S. 27.

Zblewska K., *Luka podatkowa w podatku VAT w Polsce oraz innych krajach Unii Europejskiej w latach 2014-2018*, Przedsiębiorstwo we współczesnej gospodarce, Half-yearly published journal – No 2/2019 (29), Zielona Góra 2019.

Zubeldia G. E., *European Union - Definitive VAT Regime … Really?*, International VAT Monitor, 2018 (Volume 29), No. 4.

OECD

OECD, Consumption Tax Trends 2010: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues, Paris 2010, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2010_ctt-2010-en#page1 [Zugriff am 7.7.2024].
OECD, Consumption Tax Trends 2016. VAT/GST and excise rates, trends and policy issues, Paris 2016, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2016_ctt-2016-en [Zugriff am 6.7.2024].
OECD, Consumption Tax Trends 2022, Paris 2022, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2022_6525a942-en [Zugriff am 3.7.2024].
OECD, Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, Paris 2008, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters_9789264041042-en [Zugriff am 11.05.2024].
OECD, Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance, Paris 2013, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/co-operative-compliance-a-framework_9789264200852-en [Zugriff am 11.05.2024].
OECD, Estonia – Finland Real-time exchange of information, Paris 2022, https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/database/b.2.3-finland-real-time-exchanges-with-estonia.pdf [Zugriff am 11.05.2024].
OECD, Guidance for the Standard Audit File – Tax Version 2.0, Paris 2010, https://www.oecd.org/ctp/administration/45045602.pdf [Zugriff am 11.05.2024].
OECD, Guidance Note: Guidance and Specifications for Tax Compliance of Business and Accounting Software, Paris 2010, https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/technologies/45045404.pdf [Zugriff am 11.05.2024].
OECD, Guidance Note: Guidance on Tax Compliance for Business and Accounting Software, Paris 2005, https://www.oecd.org/tax/administration/34910263.pdf [Zugriff am 11.05.2024].
OECD, Improving Co-operation Between Tax and Anti-Money Laundering Authorities in Combating Tax Crime and Corruption, Paris 2018, https://www.calert.info/details.php?id=515 [Zugriff am 11.05.2024].
OECD, International VAT/GST Guidelines 2014, Paris 2014, https://drtp.ca/wp-content/uploads/2015/09/oecd-international-vat-gst-guidelines.pdf [Zugriff am 7.7.2024]
OECD, Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST, Paris 2017, https://web-archive.oecd.org/temp/2017-10-24/452945-mechanisms-for-the-effective-collection-of-vat-gst.htm [Zugriff am 3.7.2024].
OECD, Study into the role of tax intermediaries, Paris 2008, https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264041813-en.pdf?expires=1720652508&id=id&accname=guest&checksum=C82B88C7B5C6DCEAE49BB692CEF9C664 [Zugriff am 3.7.2024].
OECD, Tax Administration 2013, Paris 2013, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2013_9789264200814-en#page176 [Zugriff am 11.05.2024].
OECD, Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, Paris 2015, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2015_tax_admin-2015-en#page1 [Zugriff am 11.05.2024].
OECD, Tax Administration 2023. Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies, Paris 2023, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2023_0d09309f-en [Zugriff am 11.05.2024].
OECD, Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration, Paris 2022, https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/3ab1789a-en.pdf?expires=1720652356&id=id&accname=guest&checksum=87E2D9639D8A9C8FAFAAEF028B063405 [Zugriff am 11.05.2024].

Wichtige Dokumente der EU-Institutionen

Eurojust, *Jahresbericht 2018*, http://eurojust.europa.eu/doclibrary/corporate/eurojust%20Annual%20Reports/Annual%20Report%202018/AR2018_DE.pdf [Zugriff am 6.7.2024].
Eurojust, *Jahresbericht 2022*, https://www.eurojust.europa.eu/annual-report-2022 [Zugriff am 5.7.2024].

Europäische Kommission, *Aggressive tax planning indicators*, WORKING PAPER No 71 – 2017, Luxemburg 2017.

Europäische Kommission, *Annual Report on Taxation 2023, Directorate-General for Taxation and Customs Union, European Commission*, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2023 https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/283669ce-33aa-49dc-ba2e-fd8d669a4482_en [Zugriff am 6.7.2024].

Europäische Kommission, *Annual Report on Taxation 2024, Directorate-General for Taxation and Customs Union, European Commission*, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2024, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/economic-analysis/annual-report-taxation_en#annual-report-on-taxation-2024 [Zugriff am 6.7.2024].

Europäische Kommission, *Assessment of the application and impact of the optional 'Reverse Charge Mechanism' within the EU VAT system*, https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/kp_07_14_060_en.pdf [Zugriff am 7.7.2024].

Europäische Kommission, *Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament Dritter Bericht gemäß Artikel 14 über die Anwendung der Verordnung (EWG) Nr. 218/92 des Rates vom 27. Januar 1992 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf der indirekten Besteuerung (MWsT) und Vierter Bericht gemäß Artikel 12 der Verordnung (EWG, EURATOM) Nr. 1553/89 über Verfahren zur Erhebung und Kontrolle der MwSt*, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52000DC0028&from=en [Zugriff am 7.7.2024].

Europäische Kommission, *Bericht der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat, über Barzahlungsbeschränkungen*, COM/2018/483 final, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX%3A52018DC0483 [Zugriff am 11.5.2024].

Europäische Kommission, *Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament über den Einsatz der Instrumente für die Verwaltungszusammenarbeit bei der Bekämpfung des MwSt-Betrugs*, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/ALL/?uri=CELEX%3A52004DC0260 [Zugriff am 7.7.2024].

Europäische Kommission, *Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament über die Auswirkungen der Artikel 199a und 199b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates auf die Betrugsbekämpfung*, COM/2018/0118 final, Brüssel 8.3.2018, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018DC0118&from=pl [Zugriff am 11.05.2024].

Europäische Kommission, *Bericht der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat, über die Bewertung der Rechnungsstellungsvorschriften der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem*, COM(2020) 47 final, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52020DC0047&from=NL [Zugriff am 11.05.2024].

Europäische Kommission, *GRÜNBUCH über die Zukunft der Mehrwertsteuer Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren MwSt-System,* KOM/2010/0695, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX:52010DC0695 [Zugriff am 11.5.2024].

Europäische Kommission, *Commission Staff Working Document Impact Assessment, Generalised reverse charge mechanism Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the temporary application of the generalised reverse charge mechanism in relation to supplies of goods and services above a certain threshold*, Brussels, 21.12.2016, SWD(2016) 457 final, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX:52016SC0457#footnoteref39 [Zugriff am 11.05.2024].

Europäische Kommission, *EU VAT rules for e-commerce two years on: Updated revenue figures point again to a successful implementation*, https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/eu-vat-rules-e-commerce-two-years-updated-revenue-figures-point-again-successful-implementation-2023-06-30_en [Zugriff am 11.5.2024].

Europäische Kommission, *Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen Aktionsplan für eine wettbewerbsfähige und nachhaltige Stahlindustrie in Europa*, Brüssel 2013, https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0407:FIN:DE:PDF [Zugriff am 7.7.2024].

Europäische Kommission*, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum: Zeit für Reformen*, KOM(2016) 148 endg., https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016DC0148&from=en [Zugriff am 11.5.2024].

Europäische Kommission, *Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss zur Zukunft der Mehrwertsteuer Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren MwSt-System, das auf den Binnenmarkt zugeschnitten ist*, KOM(2011) 851 endg., http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2011/PL/1-2011-851-PL-F1-1.Pdf [Zugriff am 11.05.2024].

Europäische Kommission, *Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, die Europäische Zentralbank, den Europäischen Wirtschafts- Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen FinTech-Aktionsplan: Für einen wettbewerbsfähigeren und innovativeren EU-Finanzsektor*, COM/2018/0109 final, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/ALL/?uri=CELEX:52018DC0109 [Zugriff am 7.7.2024].

Europäische Kommission, *Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat Aktionsplan für eine faire und einfache Besteuerung zur Unterstützung der Aufbaustrategie*, COM(2020) 312 final, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX%3A52020DC0312 [Zugriff am 7.7.2024].

Europäische Kommission, *Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über eine koordinierte Strategie zur wirksameren Bekämpfung des MwSt-Betrugs in der Europäischen Union*, KOM(2008) 807 endg., http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2008/PL/1-2008-807-PL-F1-1.Pdf [Zugriff am 11.5.2024].

Europäische Kommission, *New EU VAT rules for e-commerce: Updated revenue figures point to a successful implementation*. https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/new-eu-vat-rules-e-commerce-updated-revenue-figures-point-successful-implementation-2022-05-23_pl [Zugriff am 11.5.2024].

Europäische Kommission, *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report*, TAXUD/2015/CC/13, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2018_vat_gap_report_en.pdf [Zugriff am 11.5.2024].

Europäische Kommission, *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report*, TAXUD/2015/CC/131, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2019_en.pdf [Zugriff am 11.5.2024].

Europäische Kommission, *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2020 Final Report*, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2020_en.pdf [Zugriff am 11.05.2024].

Europäische Kommission, *Study on Tax Compliance Costs for SMEs*, Final Report, Brüssel 2018.

Europäische Kommission, *VAT in Digital Age, Final Report, Volume 1, Digital Reporting Requirements*, Brüssel 2023, https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-12/VAT%20in%20the%20Digital%20Age_Final%20Report%20Volume%201.pdf [Zugriff am 6.7.2024].

Europäische Kommission, CASE, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A., Sojka, A., *VAT gap in the EU – Report 2023*, Publications Office of the European Union, Luxembourg 2023, https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/84ba1bdf-7230-11ee-9220-01aa75ed71a1/language-en [Zugriff am 3.7.2024].

Europäische Staatsanwaltschaft, *Jahresbericht 2022*, https://www.eppo.europa.eu/sites/default/files/2023-02/EPPO_2022_Annual_Report_DE_WEB.pdf [Zugriff am 4.7.2024].

Europäische Staatsanwaltschaft, *Jahresbericht 2023*, https://www.eppo.europa.eu/sites/default/files/2024-06/EPPO_Annual_Report_2023_PDF_DE.pdf [Zugriff am 6.7.2024].

Europäischer Rechnungshof, *Bekämpfung des innergemeinschaftlichen MwSt.-Betrugs: Weitere Maßnahmen sind erforderlich*, https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_DE.pdf [Zugriff am 5.7.2024].

Europäischer Rechnungshof, *Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden*; https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR19_12/SR_E-COMMERCE_VULNERABILITY_TO_TAX_FRAUD_DE.pdf [Zugriff am 11.5.2024].

Europäisches Parlament, *Options for a definitive VAT system*, Working Papers 1995, Economic affairs series E-5089, http://www.europarl.europa.eu/workingpapers/econ/pdf/e5en_en.pdf [Zugriff am 24.7.2024].

Europäisches Parlament, *Simplifying and Modernising VAT in the Digital Single Market*, https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/2341c560-e41e-4cf5-9bc4-4ab18aeaa199. [Zugriff am 24.7.2024].

Europäische Zentralbank, *Card fraud in Europe declined notably in 2021 amid the implementation of regulatory measures*, https://www.ecb.europa.eu/pub/cardfraud/html/ecb.cardfraudreport202305~5d832d6515.en.html#toc4 [Zugriff am 11.5.2024].
Kommission der Europäischen Gemeinschaften, *Ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem ein Programm für den Binnenmarkt*, KOM (96) 328 endg.

Polnischer Landesrechnungshof (pol. Najwyższa Izba Kontroli)

NIK, *Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne*, Warszawa 2016.
NIK, *Zapobieganie nielegalnemu obrotowi paliwami ciekłymi, Informacja o wynikach kontroli*, Warszawa 2017
NIK, *Przeciwdziałanie wyłudzeniom podatku VAT*, Warszawa 2018.
NIK, *Nadzór Ministra Finansów nad poborem podatku od towarów i usług*, Warszawa 2019.
NIK, *Odzyskiwanie mienia pochodzącego z przestępstw*, Warszawa 2019.
NIK, *Stan organizacji Krajowej Administracji Skarbowej*, Warszawa 2019.
NIK, *Wykorzystanie jednolitego pliku kontrolnego w postępowaniach i kontrolach podatkowych*, Warszawa 2019.
NIK, *Nadzór nad przywozem spoza UE przesyłek pocztowych i kurierskich o niskich wartościach*, Warszawa 2020.
NIK, *Skuteczność działań w zakresie usprawnienia poboru podatku VAT*, Warszawa 2022.
NIK, *Prawidłowość i skuteczność postępowań kontrolnych, podatkowych i egzekucyjnych organów Krajowej Administracji Skarbowej*, Warszawa 2023.
NIK, *Działania Krajowej Administracji Skarbowej w celu ograniczenia szarej strefy w Internecie*, Warszawa 2023.
NIK, *Organizacja i polityka kadrowa służby celno-skarbowej*, Warszawa 2024.

ABBILDUNGSVERZEICHNIS

Karten

Karte 1: Gesamtschuldnerische Haftung des Leistungsempfängers in den EU-Ländern 82
Karte 2: Digitalisierung der steuerlichen Pflichten 102
Karte 3: Anwendung der *Umkehrung der Steuerschuldnerschaft* auf den Verkauf von Mobiltelefonen 136
Karte 4: Beschränkungen für Barzahlungen 286

Tabellen

Tabelle 1: Simulation der Verteilung der Mehrwertsteuereinnahmen [Besteuerung im Ursprungsland] 43
Tabelle 2: EUROFISC-Kooperationsbereiche 90
Tabelle 3: Mehrwertsteuereinnahmen 2015-2022 126
Tabelle 4: Befristete Senkung der Mehrwertsteuersätze zwischen 2021 und 2023 127
Tabelle 5: Verwendung des Split Payment von 7.2018 bis 12.2022 165
Tabelle 6: Daten des KOWR 2017-2020 [Teil 1] 265
Tabelle 7: Daten des KOWR 2017-2020 [Teil 2] 266
Tabelle 8: Einnahmen aus EU-, Nicht-EU-Verfahren (OSS) und Importen (IOSS) 283

Abbildungen

Abbildung 1: Funktionsweise des Clearing-Mechanismus bei erheblichen Unterschieden bei den MwSt.-Sätzen 44
Abbildung 2: Illustration von Beispiel 1 47
Abbildung 3: Karussell-Betrugsmechanismus 52
Abbildung 4: Contra-trading Fraud 54
Abbildung 5: Cross-invoicing 55
Abbildung 6: Entwicklung der *VAT Total Tax Liability* und VAT *revenue* in Milliarden Euro [EU-27] 63
Abbildung 7: Mehrwertsteuerlücke in der EU-27 [% VTTL]. 64
Abbildung 8: VAT rate gap [%] 65
Abbildung 9: Karussellbetrug und sein Anteil an der gesamten Mehrwertsteuerlücke 66
Abbildung 10: Vierteljährlicher Umsatz der Zwischenhändler: Q1 2005 – Q3 2020 67
Abbildung 11: Anzahl der Zwischenhändler im Zeitraum 2005-2022 68
Abbildung 12: Informationsaustausch auf Ersuchen zwischen 2020 und 2022 86
Abbildung 13: Spontaner Austausch von Informationen zwischen 2020 und 2022 87

Abbildung 14: Finanzielle Auswirkungen des MwSt.-Informationsaustauschs in Polen [in PLN] .. 88
Abbildung 15: Aktive Ermittlungen der EPPO wegen Mehrwertsteuerbetrugs 96
Abbildung 16: Geschätzte Gesamtverluste für den Haushalt [Millionen EUR] 96
Abbildung 17: Fälle von MwSt.-Betrug [% aller Fälle in den jeweiligen EPPO-Ländern] 97
Abbildung 18: Mehrwertsteuerlücke in Polen im Jahr 2021 im Vergleich zu den EU-Ländern [% VTTL] 123
Abbildung 19: Mehrwertsteuerlücke in Polen in % des VTTL [EG-Daten] 124
Abbildung 20: Veränderung der Mehrwertsteuerlücke zwischen 2016 und 2021 [Prozentpunkte] 125
Abbildung 21: Split-Payment-Mechanismus 151
Abbildung 22: Anzahl der Verweigerungen der Freigabe von Mitteln auf dem MwSt.-Konto 158
Abbildung 23: Betrag der Mittel, deren Freigabe abgelehnt wurde [PLN] 159
Abbildung 24: Zahl der Anträge auf Erstattung der Mehrwertsteuer auf ein MwSt.-Konto 160
Abbildung 25: Wert der Erstattungen auf ein MwSt.-Konto [Millionen PLN] 160
Abbildung 26: Anteil des Split Payments am Gesamtbetrag der Mehrwertsteuer [%] 166
Abbildung 27: Bruttowert der Transaktionen unter Verwendung des Split Payments [Mio. PLN] 166
Abbildung 28: Anteil des Split Payments am Gesamtbetrag der Mehrwertsteuer [%] 167
Abbildung 29: Anzahl der Transaktionen unter Verwendung des Split Payments 168
Abbildung 30: Bruttowert der Transaktionen unter Verwendung des Split Payments [in Mio. PLN] 168
Abbildung 31: Thematische Struktur der Anfragen an die KIS im Zeitraum 2.1.-30.4.2018 173
Abbildung 32: Prozentualer Anteil der Unternehmen, die im ersten Halbjahr 2018 keine JPK_VAT eingereicht haben [%] 174
Abbildung 33: CAiPAP-Datenaustauschverfahren ab April 2017 176
Abbildung 34: Anzahl der analysierten Transaktionen [in Milliarden] 179
Abbildung 35: Aus den JPK_VAT-Dateien ermittelter und zur Überprüfung vorgelegter MwSt.-Betrag [Mrd. PLN] 179
Abbildung 36: Höhe der Mehrwertsteuer im Bereich ausgewählter Unregelmäßigkeiten [Millionen PLN] 181
Abbildung 37: Anzahl der Steuerpflichtigen mit ausgewählten Arten von Unregelmäßigkeiten ... 181
Abbildung 38: Von nicht für MwSt.-Zwecke registrierten Unternehmen ausgestellte Rechnungen [in Tausend] 182
Abbildung 39: Anzahl der „Verhaltensmeldungen“ 184
Abbildung 40: Ausstellen von elektronischen Rechnungen 189
Abbildung 41: Zugang zu elektronischen Rechnungen 189
Abbildung 42: Umfang der mit STIR durchgeführten Analysen 200
Abbildung 43: Anzahl der an STIR gemeldeten Transaktionen [Mio.] 201
Abbildung 44: Anzahl der in höhere Risikogruppen eingestuften Steuerpflichtigen 201
Abbildung 45: Zahl der Anfragen an Banken im Rahmen von STIR www(ognivo) 202
Abbildung 46: Sperrung von Bankkonten 2018-2020. 203
Abbildung 47: Sperrung von Bankkonten 2018-2020 [Wert]. 203
Abbildung 48: Anzahl der im CRK registrierten Quittungen [Millionen] 210
Abbildung 49: Anteil der Online-Kassen an der Zahl aller in Polen genutzten Kassen 210
Abbildung 50: Anzahl der aus dem Register der aktiven Mehrwertsteuerpflichtigen gelöschten Unternehmen 218
Abbildung 51: Streichungen aus dem Register der aktiven Mehrwertsteuerpflichtigen [ausgenommen Einstellung der Geschäftstätigkeit] 219
Abbildung 52: Scheinrechnungskriminalität 244
Abbildung 53: Eingeleitete Verfahren wegen Scheinrechnungsdelikten 245
Abbildung 54: Identifizierte Straftaten 245
Abbildung 55: Aufgedeckte Straftaten 246
Abbildung 56: Verdächtige in Fällen von Scheinrechnungsdelikten 246
Abbildung 57: Anzahl der Personen, die von Gerichten erster Instanz wegen Scheinrechnungsdelikten verurteilt wurden 247

Abbildung 58: Vereinfachtes Modell eines typischen Mehrwertsteuerbetrugs im Kraftstoffsektor [Missing Trader Intra-Community, MTIC] 248
Abbildung 59: Funktionsweise der „schnellen Mehrwertsteuer“ 252
Abbildung 60: IGE von Dieselkraftstoff [Tausend Litern] 253
Abbildung 61: IGE von E430, durchgeführt von registrierten Kunden [Tausend Hektoliter] 254
Abbildung 62: Dieselverbrauch 2013-2023 [Tausend m³] 255
Abbildung 63: Inlandsverbrauch an Flüssigbrennstoffen [Tausend m³] 256
Abbildung 64: Anzahl der Anmeldungen im SENT 259
Abbildung 65: Anzahl der SENT-Kontrollen 260
Abbildung 66: Mit SENT festgestellte Unregelmäßigkeiten 261
Abbildung 67: Geschätzter Anteil der Schattenwirtschaft am nationalen Zigarettenmarkt [%] 267
Abbildung 68: Auswirkungen der Behandlung von Plattformen als „deemed supplier“ 280
Abbildung 69: Barzahlungslimits bei B2B- und B2C-Transaktionen [EUR] 287
Abbildung 70: Anzahl der Teilnehmer und Terminals im Programm Bargeldloses Polen 298
Abbildung 71: Anteil der von der Stiftung Bargeldloses Polen installierten POS-Terminals an allen im Markt eingesetzten Terminals 298
Abbildung 72: Neue Teilnehmer und Terminals im Programm zur Unterstützung des bargeldlosen Zahlungsverkehrs 299
Abbildung 73: Anteil der Zahlungsarten an der Zahl der Transaktionen im Einzelhandel [% der Transaktionen] 301
Abbildung 74: Anteil bargeldloser Zahlungen vs. Vertrauensrate bei der Zahlungsakzeptanz [%] 301
Abbildung 75: Anträge auf individuelle Steuerauslegungen 304
Abbildung 76: Anteil der Anträge auf Mehrwertsteuerauslegung an der Gesamtzahl der Anträge auf individuelle Steuerauslegungen [%] 305
Abbildung 77: Rechtliche und steuerliche Anwendungserlässe des Finanzministers 309
Abbildung 78: Ersuchen um verbindliche Steuersatzinformationen 312
Abbildung 79: Anteil der IT-Ausgaben an den Gesamtausgaben der Finanzverwaltung [%] 324
Abbildung 80: Brutto-IT-Ausgaben nach Finanzministerium und der Finanzverwaltung von 2015 bis 2020 [Mio. PLN] 325
Abbildung 81: Zufriedenheit der Steuerpflichtigen nach einem Besuch im Finanzamt 335
Abbildung 82: Anzahl der Steuerpflichtigen, die dem Kooperationsprogramm beitraten 343
Abbildung 83: Anzahl der abgeschlossenen Steuerkontrollen sowie Zoll- und Fiskalkontrollen ... 348
Abbildung 84: Anzahl der Kontrolltätigkeiten [Tausend] 349
Abbildung 85: Zahl des eingeleiteten Vorverfahrens wegen ungerechtfertigter Mehrwertsteuererstattung 350
Abbildung 86: Betrag der Haushaltsverluste durch ungerechtfertigte Mehrwertsteuererstattungen [PLN] 351
Abbildung 87: Wert der einbehaltenen Mehrwertsteuererstattungen [Mio. PLN]. 351
Abbildung 88: Zahl des initiierten Vorverfahrens in Fällen von Karussellbetrug 352
Abbildung 89: Betrag der Haushaltsverluste infolge des festgestellten Karussellbetrugs [PLN] ... 353
Abbildung 90: Durchschnittliche Wartezeit auf die Mehrwertsteuererstattung [Tage] 355
Abbildung 91: Durchschnittliche Wartezeit auf die Mehrwertsteuererstattung, erstes Halbjahr [Tage] 356
Abbildung 92: Anteil der beschleunigten Erstattungen [25 Tage] an der Gesamtzahl der Mehrwertsteuererstattungen 356



JAN SARNOWSKI

LL.M. Steuerberater. Nach langjähriger Tätigkeit im Bereich Rechts- und Steuerberatung für internationale Anwaltskanzleien in Berlin und Warschau war er von 2016 bis 2018 als Berater des polnischen Finanzministers tätig, verantwortlich für die Entwicklung legislativer, administrativer und IT-Instrumente zur Verbesserung der Effizienz des polnischen Mehrwertsteuersystems. 2019-2022 Unterstaatssekretär, zuständig für die Steuergesetzgebung in Polen, sowie Sonderbevollmächtigter des Finanzministers für Internationale Kooperation im Bereich der Mehrwertsteuer. Hochschullehrer, Geschäftsführender Direktor des Zentrums für Finanzstudien der Warsaw School of Economics. Mitglied der VAT Expert Group der EU-Kommission.

DR PAWEŁ SELERA



LL.M. Steuerberater. Seine Berufserfahrung sammelte Paweł in internationalen Steuerberatungsgesellschaften in Deutschland und in Polen. In den Jahren 2018-2024 Mitarbeiter des Finanzministeriums der Republik Polen. Von 2019 bis 2023 Direktor der Abteilung für Waren- und Dienstleistungssteuer (MwSt.) des Finanzministeriums, zuständig für die Mehrwertsteuergesetzgebung. Akademischer Dozent, Assistenzprofessor am Sozial- und Rechtsinstitut der Angelus-Silesius-Universität in Walbrzych. Autor zahlreicher Veröffentlichungen auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer und des europäischen Steuerrechts.

AKADEMIA NAUK STOSOWANYCH
ANGELUSA SILESIUSA

Wydawnictwo Naukowe
Akademii Nauk Stosowanych Angelusa Silesiusa

ISBN: 978-83-63839-93-2