

Nikola Mijatović, Šime Jozipović

Die Bedeutung des neuen kroatischen Finanzrechts für die Angleichung an die fiskalischen Standards der EU

I. Einleitung

Seit dem 1.7.2013 ist die Republik Kroatien das 28. Mitglied der Europäischen Union. Kroatiens EU-Beitritt ist jedoch nicht gleichbedeutend mit der sofortigen universellen Integration in alle Aspekte der EU.¹ Neben dem Beitritt zum Schengen-Raum sieht Kroatien insbesondere die Einführung des Euro und eine umfassende Eingliederung in alle Finanzintegrationen innerhalb der EU als strategische Ziele an.² Das Erreichen dieser Ziele steht jedoch in direkter Korrelation zur finanziellen Lage des Landes. Trotz eines äußerst langwierigen Beitrittsverfahrens, in dem steuerrechtliche und verwaltungsrechtliche Problemstellungen intensiv angegangen wurden, hat die Republik Kroatien lange gezögert, einen Schritt in Richtung eines nachhaltigen Steuersystems zu machen. Die zahlreichen Steuerreformen, die seit 2006 viele Bereiche des kroatischen Steuerrechts umformten, waren vielmehr lediglich Ausdruck der Angleichung an den Wortlaut der Vorschriften der EU, und nicht auf die Behebung faktischer Probleme ausgerichtet.³

Insbesondere der Verlauf der Finanzkrise in Europa zeigte schmerzhaft die ohnehin schon offensichtliche Tatsache auf, dass gerade der sehr eingeschränkte Einfluss der EU auf die mitgliedstaatlichen Steuer- und Finanzpolitiken keineswegs ein Garant für eine Stabilität der nationalen Finanzlagen ist.⁴ Auch in Kroatien stellte die staatliche Finanzlage immer mehr die zentrale Hürde für die wirtschaftliche Entwicklung dar. So erlitt Kroatien alleine im Jahr 2009 parallel mit der Entwicklung der Wirtschafts- und Finanzkrise einen Fall seines BIP um 6,9%. Der Trend der wirtschaftlichen Stagnation setzte sich auch in den folgenden Jahren gemeinsam mit der Kumulierung des finanziellen Drucks auf den Staat fort.⁵ Als wesentliche Gründe für die finanzielle Schieflage des

¹ Siehe unter anderem Teil B, Kapitel IV des Vertrages über den Beitritt der Republik Kroatien zur EU.

² Kroatiens Zentralbankchef *Boris Vujčić* setzt sich intensiv für eine schnelle Übernahme des Euro ein. Dies begründet er darin, dass die Einführung des Euro lediglich eine Institutionalisierung der ohnehin bestehenden faktischen Lage darstelle. Für Kroatien seien mit der Übernahme des Euro wenig Kosten verbunden. Schon heute könne man den Wechselkurs nicht als unabhängiges Instrument der Geldpolitik nutzen, da 80% der Bankeinlagen in ausländischer Währung, davon 90% in Euro seien. Daher gäben die Banken auch ihre Kredite an den Euro indexiert aus, um das Währungsrisiko an die Kreditnehmer zu transferieren. Der einzige Weg, dieses Risiko zu eliminieren, sei die Übernahme des Euro. Dann wären die Ersparnisse im einzigen gesetzlichen Zahlungsmittel definiert und ebenso die Kredite. Neue Zürcher Zeitung, Interview v. 1.7.2013, ebenso *Jutamji List*, Interview v. 2.7.2013.

³ Vgl. hierzu z. B. das Gesetz über die Änderung des Gesetzes über die Umsatzsteuer vom 1.1.2010 – *Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost*, Narodne novine (Amtsblatt der Republik Kroatien, im weiteren Text NN) 87/09, welches an die Richtlinien 2006/112/EZ, 86/560/EEZ, 83/181/EEZ, 2007/74/EZ und 2006/79/EZ angepasst wurde; oder das Gesetz über die Änderung des Körperschaftsteuergesetzes – *Zakonom o dopunama Zakona o porezu na dobit* NN 146/08, welches an die Richtlinien 90/434/EEZ, 2005/19/EZ, 90/434/EEZ und 2003/49/EZ angepasst wurde.

⁴ Vgl. *Mestmäcker*: Herausforderungen der Wirtschafts- und Währungsunion. EuR- 2011 S. 17ff; *Horn*: Die Reform der Europäischen Währungsunion und die Zukunft des Euro, NJW 2011, S. 1401.

⁵ Siehe S. 10 Leitlinien der Wirtschafts- und Fiskalpolitik 2013-2015 des Ministeriums für Finanzen, <http://www.mfin.hr/adminmax/docs/Smjernice%20ekonomске%20i%20fiskalne%20politike%202013.%20-%202015.pdf>.

Landes wurden das ineffiziente Steuersystem und die damit verbundenen Steuerausfälle identifiziert⁶.

Mit dieser Ausgangslage konfrontiert und unter zeitlichem Druck des bevorstehenden EU-Beitritts setzte die kroatische Regierung einen neuen Reformzyklus des kroatischen Finanz- und Steuerrechts in Gang, welcher jedoch weniger auf Änderungen des Steuersystems an sich ausgerichtet war, sondern vielmehr gezielt solche Ergänzungen einführen sollte, die eine bessere Zahlungsdisziplin der Steuersubjekte förderten und vor allem offenkundige Steuerhinterziehung bekämpften.⁷ Die Reform umfasste ein umfangreiches Paket von Maßnahmen, die aufeinander aufbauen sollten und als letzliches Ziel die Schaffung von steuerlichen Mehreinnahmen und dadurch eine Annäherung an den materiellen Haushaltsausgleich erzielen sollten. Da diese Maßnahmen jedoch innerhalb kurzer Zeit, weitestgehend unabhängig voneinander, erlassen wurden, und gleichzeitig primär auf die Erzielung bestimmter Einzelergebnisse ausgerichtet waren, stellen sich zahlreiche Fragen sowohl bezüglich ihrer Wechselwirkungen mit dem vorgefundenen Steuersystem und untereinander als auch im Hinblick auf die Einhaltung verfassungsrechtlicher bzw. steuerrechtlicher Grundsätze. Im Folgenden werden zuerst die Entwicklungen dargestellt, die die aktuelle kroatische Fiskalpolitik definieren, woraufhin die wesentlichsten Aspekte der Reform anhand der durch sie zu erreichenden Ziele, der angewandten Methoden und der rechtlichen Wirkungen einzeln analysiert werden, um abschließend eine kritische Wertung der Reform in Hinblick auf ihre steuersystematische, verfassungsrechtliche und wirtschaftsrechtliche Kompatibilität mit dem allgemeinen kroatischen Rechtsrahmen vorzunehmen.

II. Die Leitlinien der Fiskalreform

Um die Vorgehensweise des kroatischen Gesetzgebers verstehen und eine Wertung der staatlichen Maßnahmen vornehmen zu können, sind vorab die Rahmenbedingungen der Reform zu definieren. Hierfür werden im Folgenden einerseits die europarechtlichen Vorgaben dargestellt, welche die Grundlage zur weiteren Integration Kroatiens in bestimmte Aspekte der Europäischen Union bilden, um anschließend auf den rechtlichen Rahmen für die kroatische Fiskalpolitik einzugehen. Während die Erfüllung der europäischen Vorgaben das angestrebte Ziel Kroatiens darstellt, welches es sowohl aus wirtschaftlichen als auch rein rechtlichen Beweggründen zu erreichen gilt, definieren die Normen des kroatischen Finanzrechts die Leitlinien der Fiskalpolitik und den Verlauf des Angleichungsprozesses an sich.

1. Die fiskalischen Kriterien für den vollwertigen Eintritt in den Euroraum

Einen wesentlichen Anstoß zur Umformung des kroatischen Finanzrechts stellte in der jüngeren Vergangenheit Kroatiens die Angleichung an europäische Rechts- und Wirtschaftsstandards dar. Während zahlreiche Reformmaßnahmen im Bereich des Finanz-

⁶ Vgl. S. 2ff des Entwurfes des Gesetzes über das Verbot des Betriebens nicht registrierter Tätigkeiten – Prijedlog zakona o zabrani i sprječavanju obavljanja neregistrirane djelatnosti, nicht in der Amtlichen Sammlung veröffentlicht, zu finden unter: <http://www.poslovniforum.hr/zakon-o-zabrani/zakon-o-zabrani-obavljanja-neregistrirane-djelatnosti.pdf>.

⁷ Vgl. hierzu S. 6 der Strategie des Finanzamts für den Zeitraum 2011-2015 – Strategija porezne uprave za razdoblje 2011-2015, zu finden unter: http://www.porezna-uprava.hr/HR_o_nama/Strategije/Strategija_pu.pdf.

rechts bereits Beitrittsvoraussetzungen darstellten, wurden andere, entsprechend der EU-Politik und den faktischen Möglichkeiten des Landes, für den Zeitraum nach dem EU-Beitritt vorgesehen. So hat sich Kroatien unter anderem im Rahmen der Beitrittsverhandlungen dazu verpflichtet, aktiv darauf hinzuwirken, dem Euro-Raum beizutreten.⁸ Die Voraussetzung hierfür ist die Erfüllung der EU-Konvergenzkriterien. Diese in Art. 140 AEUV niedergelegten Kriterien sollen sicherstellen, dass die zur Realisierung der Wirtschafts- und Währungsunion notwendige dauerhafte Konvergenz gewährleistet wird.⁹ Die vier Kriterien umfassen die Sicherung der Preisstabilität, die Einhaltung der normalen Bandbreiten des Wechselkursmechanismus des europäischen Währungssystems, die Vorgaben für den durchschnittlichen langfristigen Nominalzinssatz und Grenzen der staatlichen Verschuldung.¹⁰ Die fiskalischen Grenzen der Neuverschuldung und Gesamtverschuldung, auf welche in Art. 140 AEUV verwiesen wird, sind nicht nur wesentlich für die Festlegung der anzustrebenden Ziele der kroatischen Fiskalpolitik, sondern stellen im Verhältnis zu Kroatiens Finanz- und Wirtschaftspolitik die zentrale Hürde für die Erfüllung der Konvergenzkriterien insgesamt dar.

Die fiskalischen Referenzkriterien wurden bereits Anfang der neunziger Jahre¹¹ im Protokoll über das Verfahren bei einem übermäßigen Defizit definiert.¹² Die Referenzwerte sind entsprechend Art. 1 des Protokolls: a) 3% für das Verhältnis zwischen dem geplanten oder tatsächlichen öffentlichen Defizit und dem Bruttoinlandsprodukt zu Marktpreisen, b) 60% für das Verhältnis zwischen dem öffentlichen Schuldenstand und dem Bruttoinlandsprodukt zu Marktpreisen.

Während diese Referenzwerte zu Beginn der Beitrittsverhandlungen zwischen Kroatien und der EU kein größeres Problem dargestellt hätten,¹³ verschlechterte sich die Fiskalsituation des Staates aufgrund der Einwirkungen der Wirtschaftskrise enorm.¹⁴ Insbesondere der Rückgang der Fiskaleinnahmen stellte eine ernste Gefährdung für die Stabilität des Staatshaushaltes dar. Um auf diese Umstände adäquat reagieren zu können und die Vorgaben der EU in einer angemessenen Zeitspanne einhalten zu können, setzte Kroatien eine Konsolidierungsstrategie fest und reformierte umfassend den gesetzlichen Rahmen für die Erstellung seines Finanzrechts.

2. Die verfassungsrechtlichen Vorgaben der Fiskalpolitik

Das definierte Hauptziel der Fiskalreform in Kroatien war unstreitig die Schaffung eines nachhaltigen Steuersystems, welches die Erhebung und Einziehung von Steuern effizienter gestalten sollte, um dadurch zur Erreichung eines materiellen Haushaltsausgleiches beizutragen. Schaut man sich das geltende deutsche Finanzverfassungsrecht an, sind hier

⁸ Kroatien gilt als Mitgliedstaat, für den eine Ausnahmeregelung gilt entsprechend Art. 5. Kapitel I Vertrag über den Beitritt der Republik Kroatien zur EU i. V. m. Art. 139 Abs. 1 AEUV.

⁹ Vgl. *Palm in Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Das Recht der Europäischen Union: EU-Arbeitsweisevertrag Art. 140 Aufhebung der Ausnahmeregelung, Konvergenzkriterien Rn. 1 ff.

¹⁰ Art. 140 Abs. 1 Alt. 1 bis 4 AEUV.

¹¹ In Kraft m. W. v. 1.11.1993 durch Art. 52 Abs. 2 Vertrag über die Europäische Union.

¹² Protokoll über das Verfahren bei einem übermäßigen Defizit vom 7.2.1992 ABl. Nr. C 191 S. 84, zuletzt geändert durch Art. 1 Abs. 4 Buchst. c, Abs. 5 Buchst. b, Abs. 6 Buchst. b, Abs. 24 Protokoll Nr. 1 zum Vertrag von Lissabon vom 13.12.2007 (ABl. Nr. C 306 S. 165).

¹³ Im Jahr 2008 betrug die öffentliche Staatsverschuldung lediglich 29,3% – Leitlinien der Wirtschafts- und Fiskalpolitik 2011-2013, S. 7.

¹⁴ Nach 2008 erhöhte sich die Staatsverschuldung in Höhe von nahezu 5% des BIP pro Jahr. Vgl. Leitlinien der Wirtschafts- und Fiskalpolitik 2013, S. 36.

zahlreiche Vorgaben für den Gesetzgeber vorgesehen, welche bei der Modellierung der Fiskalpolitik mitberücksichtigt werden müssen. So sieht das deutsche Grundgesetz unter anderem eine Neuverschuldungshöchstgrenze vor.¹⁵ Die kroatische Verfassung sieht hingegen keine direkten Einschränkungen für den Gesetzgeber vor.¹⁶ In Bezug auf Kroatiens geopolitisches Umfeld und historische Entwicklungen stellt eine solch eingeschränkte Kontrolle der Fiskalpolitik eher den Regelfall dar. Anders als die ehemalige Republik Jugoslawien, welche zumindest einen formellen Haushaltsausgleich und bestimmte Einschränkungen für die Aufnahme von Krediten in der Verfassung vorsah,¹⁷ haben viele Staaten, die aus dem Zerfall Jugoslawiens entstanden sind, keine Vorgaben dieser Art in ihre Verfassungen aufgenommen.¹⁸ Der Verzicht auf eine Einschränkung der Fiskalpolitik durch Normen von Verfassungsrang kann vor allem durch die Umstände des Zusammenbruchs von Jugoslawien und die daraus folgende Unmöglichkeit der Führung einer für heutige Verhältnisse nachhaltigen Fiskalpolitik zurückgeführt werden.

Die Nichtimplementierung von Normen zur Regulierung der nationalen Fiskalpolitik in die Verfassung schließt jedoch keineswegs die Regulierung dieses Bereiches an sich aus. Vielmehr ist an zahlreichen Beispielen sowohl in Kroatien¹⁹ als auch anderen Staaten²⁰ zu sehen, dass versucht wird, auf einfachgesetzlicher Ebene das Fundament für eine verantwortungsbewusste Fiskalpolitik zu schaffen. Ein Beispiel hierfür ist auch das Gesetz über fiskalische Verantwortung, welches im Folgenden dargestellt werden wird. Vorab ist jedoch noch auf die unterschiedliche Stellung der Normen mit Gesetzesrang gegenüber Normen mit Verfassungsrang einzugehen. Diese ist einerseits durch die begrenzte Beständigkeit einfachgesetzlicher Normen bestimmt, da diese grundsätzlich auf demselben oder sogar einfacheren Wege wie der Haushalt selbst umgestaltet werden können. Weitaus interessanter ist jedoch im Kontext dieses Beitrags die Frage nach der verfassungsmäßigen Bedeutung von finanzrechtlichen Vorgaben mit Verfassungsrang. Sieht man diese als zwingenden Rahmen für die Haushaltspolitik des Parlaments, so kommt man zu dem Schluss, dass man sie zumindest als legitimes Kriterium der Abwägung zwischen der Beschränkung der Rechte einzelner (Steuerzahler) und dem Allgemeinwohl, welches aus beispielsweise einem materiellen Haushaltsausgleich folgen würde, heranziehen kann. Sind sie jedoch, wie im kroatischen Recht, nicht Teil des Verfassungsrechts, können sie nur indirekt als Element des Wirkungsbereichs anderer verfassungsrechtlicher Normen²¹ herangezogen werden. Ausgehend von diesem Gedanken ist die Verhältnismäßigkeit zwischen den Zielen und Methoden der Reform zu betrachten.

¹⁵ Vgl. Art. 115 Abs. 2 GG.

¹⁶ Lediglich in Art. 90 der Verfassung wird auf den Haushalt Bezug genommen. Jedoch ergehen hieraus keinerlei Einschränkungen oder Vorgaben in Bezug auf die Ausgestaltung des Haushaltes selbst. Siehe Art. 90 Verfassung der Republik Kroatien – Ustav Republike Hrvatske – NN 56/90, 135/97, 8/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10.

¹⁷ Vgl. Art. 279 Abs. 2. Verfassung der Sozialistischen Föderativen Republik Jugoslawien aus dem Jahr 1974 – Ustav SFRJ 1974.

¹⁸ Vgl. z. B. Art. 8 Verfassung der Republik Bosnien und Herzegowina – Ustav Bosne i Hercegovine – oder Art. 91 ff der Verfassung der Republik Serbien – Ustav republike Srbije.

¹⁹ Zakon o Proračunu NN 87/08, 136/12.

²⁰ Vgl. z. B. Art 93 Abs. 2 Verfassung der Republik Serbien: „Die Art und der Umfang der Verschuldung der Republik Serbien, der autonomen Gebiete und sonstigen Gebietskörperschaften werden durch Gesetz reguliert.“

²¹ Beispielsweise der generellen Autonomie des Parlaments zur Modellierung der Wirtschaftspolitik, Art. 2 Abs. 4 Nr. 3 Verfassung/Kroatien.

3. Das Gesetz über den Haushalt

Das Gesetz über den Haushalt²² enthält die eigentlichen Vorgaben für die Erstellung des Haushaltes. Grundsätzlich ist der Gesetzestext dadurch geprägt, dass er sich in zwei Teile von divergierender systematischer Bedeutung zergliedern lässt. Einerseits ist das Gesetz über den Haushalt ein umfassendes Verfahrensgesetz, welches zahlreiche Fragen der Haushaltsstellung detailliert regelt.²³ Andererseits enthält der erste Teil des Gesetzes die Haushaltsgrundsätze, deren Bedeutung weit über das Gesetz selbst hinausgeht.²⁴ Da die verfahrensrechtlichen Vorschriften des Gesetzes Elemente der Umsetzung der Fiskalreform sind, und lediglich die Haushaltsgrundsätze den Gesamtrahmen der Reform beeinflussen, sind an dieser Stelle lediglich die Haushaltsgrundsätze zu thematisieren. Folgende Haushaltsgrundsätze sind durch das Gesetz über den Haushalt vorgesehen: Der Haushaltsgrundsatz der Einheit und Vollständigkeit des Haushaltsplans, der Jährlichkeit, des Haushaltsausgleichs, der Abrechnungseinheit, des guten fiskalischen Wirtschaftens (Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit), der Spezifizierung (sachliche Spezialisierung), der Universalität (Gesamtdeckung) und der Transparenz (Öffentlichkeit/Haushaltswahrheit und Haushaltsklarheit).^{25, 26} Im Wesentlichen sind die kroatischen Haushaltsgrundsätze mit denen des deutschen Rechts vergleichbar. Unterschiede bestehen jedoch in der Kategorisierung und dem Umfang einzelner Institute.

Von besonderer Bedeutung für den Reformprozess sind der Grundsatz des Haushaltsausgleichs und der Grundsatz des guten fiskalischen Wirtschaftens. Der Grundsatz des Haushaltsausgleichs sieht eine vorsichtige Fiskalpolitik vor, die dahingehend flexibel zu gestalten ist, dass mögliche Abweichungen vom Haushaltsplan ausgeglichen werden können. Der Grundsatz des guten fiskalischen Wirtschaftens setzt eine effektive und ökonomische Nutzung der zur Verfügung stehenden Mittel vor. Gemeinsam bilden diese Grundsätze eine bedeutende Stütze für die andauernden Reformprozesse.

4. Das Gesetz über fiskalische Verantwortung

Einer der ersten Schritte zur Bekämpfung der fiskalischen Schieflage war das Gesetz über fiskalische Verantwortung.²⁷ Dieses im Jahre 2010 erlassene Gesetz sollte als Grundlage für die Schaffung einer verantwortungsbewussteren und nachhaltigen Fiskalpolitik dienen.²⁸ Die primäre Vorgabe des Gesetzes ist die Schaffung eines nachhaltigen Finanzhaushaltes in zwei Phasen. In der ersten Phase sah das Gesetz vor, dass die Staatsausgaben jährlich um einen „Prozentpunkt“ – also in Höhe eines Prozents des nationalen BIP – zu senken sind.²⁹ Gleichzeitig wurde durch den offensichtlich sehr optimistischen

²² Zakon o proračunu, Anmerkung: Das Gesetz über den Haushalt ist nicht mit einem „Haushaltsgesetz“ nach deutschem Begriffsverständnis zu verwechseln. Es stellt vielmehr das Pendant zum deutschen Haushaltsgrundsätzegesetz dar.

²³ Vgl. §13ff Zakon o proračunu.

²⁴ Vgl. § 4-12 Zakon o proračunu.

²⁵ § 4 Zakon o proračunu.

²⁶ Anzumerken ist, dass bis zum Zeitpunkt der gesetzlichen Neuregelung des kroatischen Haushaltsgesetzes die Haushaltsgrundsätze in etwas anderer Form und ohne nominale Nennung entsprechend dem damaligen Haushaltsgesetz – Zakon o proračunu NN 96/03 – vorgeschrieben waren.

²⁷ Zakon o fiskalnoj odgovornosti NN 139/10.

²⁸ Vgl. § 2 Abs. 1 Zakon o fiskalnoj odgovornosti.

²⁹ § 5 Abs.1 Zakon o fiskalnoj odgovornosti.

Gesetzgeber auch der zweite Schritt vorgegeben. Danach sollte ab dem Zeitpunkt, an dem ein materieller Haushaltsausgleich erreicht wird, ein zyklisch angepasster Haushaltssaldo geschaffen werden, welcher einen Einnahmenüberschuss innerhalb des definierten Zyklus aufweist oder gegen null tendiert, um eine Stabilisierung bzw. einen Abbau der Staatsverschuldung zu bewirken.³⁰ Um diese Ziele zu erreichen, wurden zwei primäre Maßnahmen vorgesehen. Vorab sollte zur besseren Übersicht über die Ausgaben und zum Zwecke der Angleichung an europäische Standards die Transparenz auf Seite der Staatsausgaben gefördert werden.³¹ Außerdem sollte eine gezieltere und intensivere Kontrolle durch das Finanzministerium ermöglicht werden.³² Insbesondere durch die Einführung der regelmäßigen Berichte über die Nutzung finanzieller Mittel in Verbindung mit der direkten Haftung des Leiters der betroffenen Institution für die Richtigkeit der Berichte erhoffte man sich eine schnelle Effizienzsteigerung.³³

Auch wenn die Vorgaben des Gesetzes an sich sicherlich im Sinne der ausgewogenen Haushaltspolitik waren, stellten sie sich bereits im selben Jahr als minderwertig heraus. Trotz bestimmter Erfolge auf Seiten der Ausgaben mussten die vorgesehenen staatlichen Einnahmen noch im selben Jahr revidiert werden, da das anvisierte Ziel von 112 Milliarden Kuna nicht erreicht werden konnte.³⁴ Der Trend fallender Einnahmen setzte sich auch im Folgejahr fort.³⁵ Aufgrund dieser Entwicklungen wurde der Schwerpunkt der Fiskalreform immer mehr auf die Sicherung der staatlichen Einnahmen gerichtet.

III. Die Maßnahmen zur Sicherung ausreichender Steuereinnahmen

Aufbauend auf den vorgegebenen Zielen der Fiskalreform und nunmehr eingeschränkt durch die begrenzten Einsparmöglichkeiten innerhalb des Haushaltes selbst entstanden erste Pläne zu einer auf Einnahmenoptimierung und Lastausgleich ausgerichteten Reform des Steuerrechts. Da Kroatien ohnehin seinen Steuerzahlern bereits eine relativ hohe Gesamtsteuerbelastung zumutete und sich Versuche der Einführung neuer Steuern als kontraproduktiv erwiesen,³⁶ rückte die Strategie einer Effizienzoptimierung des Steuersystems immer stärker in den Vordergrund. Insbesondere bestehende Probleme der Steuereintreibung und des Abbaus der akkumulierten Steuerschuld im Land stellten zentrale Themen der Reform dar.

³⁰ § 5 Abs. 3 Zakon o fiskalnoj odgovornosti.

³¹ Vgl. § 5 i. V. m. § 6 und § 7 Zakon o fiskalnoj odgovornosti.

³² § 6 Zakon o fiskalnoj odgovornosti.

³³ § 7 Zakon o fiskalnoj odgovornosti.

³⁴ S. 1 der Einnahmen und Ausgabenrechnung des Finanzministeriums für das Jahr 2010, zu finden unter www.mfin.hr/adminmax/docs/2Prikaz%20ukupnih%20prihoda%20i%20primitaka%20te%20rashoda%20i%20izdataka.xls.

³⁵ S. 1 Einnahmen und Ausgabenrechnung des Finanzministeriums für das Jahr 2010.

³⁶ Hierbei ist nur an den sog. „Harač“ – eine verfassungsrechtlich äußerst fragwürdige, zeitlich begrenzte Zusatzsteuer zur Einkommenssteuer – zu denken, definiert im: Gesetz über die Sondersteuer auf Lohn, Rente und andere Einnahmen – Zakon o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke NN 94/09; die Besteuerung von Grundstücken, deren Einführung ein wesentliches Ziel der aktuellen Regierung war, scheiterte bereits am öffentlichen Widerstand.

1. Die Veröffentlichung von Steuerschuldnerlisten

Einer der wichtigsten Schritte zur „Ordnung des Steuersystems“³⁷ war die Veröffentlichung einer Liste aller Steuersubjekte, die ihre Steuerschuld nicht rechtzeitig beglichen hatten und eine gewisse Mindestgrenze überschritten. Diese kontrovers diskutierte Maßnahme wurde durch das Änderungsgesetz des Allgemeinen Steuergesetzes eingeführt,³⁸ welches somit die Geheimhaltungspflicht des Finanzamtes relativierte.³⁹ Als Hauptargument für die Veröffentlichung dieser Liste führte man eine insgesamt akkumulierte Steuerschuld von über 50 Milliarden Kuna, verteilt auf mehr als 700 000 Steuerschuldner, an.⁴⁰ Bedenkt man, dass dies ungefähr der Hälfte der jährlichen Gesamteinnahmen des Staates und gut 80% der reinen Steuereinnahmen entspricht ist, so ist die Bedeutung der Steuerschulden im Gesamtsystem der Staatsfinanzierung unverkennbar.

Im Wesentlichen realisierte sich die Maßnahme durch die Schaffung eines öffentlichen Verzeichnisses von Steuerschuldern,⁴¹ welches drei Kategorien von Steuerschuldern unterscheidet. Die erste Kategorie setzt sich aus allen juristischen Personen zusammen. Dabei ist es irrelevant, in welcher Form die juristischen Personen tätig sind und ob sie unter direkter oder indirekter staatlicher Kontrolle stehen.⁴² Die zweite Kategorie enthält natürliche Personen, die ein Unternehmen betreiben. Unter diese Kategorie fallen gleichermaßen Gewerbetreibende, Freiberufler sowie Land- oder Forstwirte. Die dritte Kategorie umfasst alle sonstigen Steuerschuldner und wird im Verzeichnis selbst durch den Begriff „Bürger“ ergänzt, wodurch darauf hingewiesen wird, dass sich diese Kategorie hauptsächlich aus natürlichen Personen zusammensetzt, deren Steuerschuld nicht im Rahmen ihrer selbstständigen wirtschaftlichen Tätigkeit entstanden ist.

Das Register umfasst Steuerschulden für die Umsatz-, Körperschafts-, Einkommens-, Mineralöl-, Tabak-, Bier-, Kaffee- und Grunderwerbssteuer, sowie Sozialversicherungspflichten, Zölle und die Steuer auf alkoholfreie Getränke. Es zeigt jeweils die Steuerschulden im Einzelnen⁴³ und die Gesamtschuld der Steuerzahler. Es ist möglich, die Steuerschuldner nach Namen bzw. Firma zu suchen oder sich die komplette Liste, rangiert anhand der Gesamtschuld, anzuschauen. Aus Gründen der Effizienz, aber wohl auch aus Verhältnismäßigkeitserwägungen, wurde für drei Kategorien jeweils eine Mindestgesamtschuld festgelegt. Diese beträgt für juristische Personen 300 000,00 Kuna, für natürliche Personen, die ein Unternehmen betreiben, 100 000,00 Kuna und für sonstige Steuerschuldner 15 000,00 Kuna.⁴⁴

³⁷ Der exakte Begriff, den das Finanzministerium in diesem Kontext nutzt, ist „Uvođenje reda u porezni sustav i pomaganje gospodarstvu“ – also „die Schaffung von Ordnung im Steuerrecht und Unterstützung der Wirtschaft“.

³⁸ Zakon o izmjenama Općeg poreznog zakona NN 78/12.

³⁹ Kritisch gegenüber der allumfassenden Veröffentlichung von Informationen, die bisher als Steuergeheimnis galten: *Mijatović*: (Ne)opravdanost objave porezne tajne, *Racunovodstvo, revizija i financije*, RRiF-plus, 6/2012, S. 82-85.

⁴⁰ Vgl. hierzu insbesondere die Mitteilung des Finanzministeriums v. 27.4.2012, zu finden unter <http://www.mfin.hr/hr/novosti/vlada-omogucuje-objavu-popisa-poreznih-duznika-2012-04-30-13-11-38>.

⁴¹ Zu finden unter: <http://duznici.porezna-uprava.hr/>.

⁴² Vgl. hierzu die generelle Vorschrift des § 8 Abs. 7, welche lediglich im Hinblick auf bestimmte Steuerarten sowie die Kategorisierung der Liste selbst Beschränkungen vorsieht. Dies wurde auch entsprechend durch das Finanzministerium umgesetzt, sodass sich zahlreiche staatliche Unternehmen wie beispielsweise das Staatsfernsehen HRT an der Spitze der Liste wiederfanden.

⁴³ Bis auf die Mineralöl-, Tabak-, Bier- und Kaffeesteuer sowie die Steuer auf alkoholfreie Getränke, welche zusammengefasst dargestellt werden.

⁴⁴ § 8 Abs. 7 Alt. 1 bis 3 Allgemeines Steuergesetz – Opći porezni zakon NN 147/08, 18/11, 78/12, 136/12, 73/13.

Während bestimmte fiskalische Erfolge der Maßnahme nicht geleugnet werden können,⁴⁵ eröffnen sich doch zahlreiche Fragen im Hinblick auf die Entwicklungen der kroatischen Steuerdogmatik und des Schutzes der Grundrechte der Steuerzahler. Bisher galt die Geheimhaltungspflicht in Anlehnung an das deutsche System als wesentlicher Faktor für die Rechtfertigung einer sehr umfangreichen Pflicht zur Zusammenarbeit der Steuersubjekte mit dem Finanzamt.⁴⁶ Während die Pflichten des Steuerzahlers durch den Reformprozess unberührt bleiben, wird der Schutz dieser höchst sensiblen Informationen durch die Gesetzesreform ausgeklammert. Somit besteht ein genereller Grundsatz der Geheimhaltungspflicht, welcher bisher sehr weitreichende Bedeutung im kroatischen Steuerrecht hatte, und eine Ausnahme, die die Identität dieses Grundsatzes selbst aushöhlt. Generell ist die Einführung der Steuerschuldnerlisten an sich wohl nicht mit dem kroatischen Steuersystem unvereinbar, sie bewirkt jedoch weitreichende Verschiebungen innerhalb der Steuerrechtsdogmatik selbst. So wird die Geheimhaltungspflicht des Finanzamtes von einem Wesensmerkmal des kroatischen Steuerrechts zu einer Schutznorm für „sonstige Privatinformationen des Steuerpflichtigen“ degradiert. Diese Degeneration der Geheimhaltungspflicht wirkt sich auch indirekt auf andere Grundsätze des Steuerrechts aus.⁴⁷

Betrachtet man diese Entwicklungen innerhalb des Steuerrechts, so stellt sich die Frage nach der verfassungsmäßigen Rechtfertigung eines so scharfen Eingriffs in die bisherigen Rechte der Steuerpflichtigen. Wie bereits angeführt wurde, basiert die vorgenommene Maßnahme primär auf fiskalischen Erwägungen. Demgegenüber sind die Auswirkungen der Maßnahme in der Sphäre mehrerer Grundrechte der Steuerzahler zu spüren. So ist der Schuldenstand einer natürlichen Person eine sehr persönliche Information, deren Veröffentlichung die meisten Personen als unangemessenes Eindringen in ihre Privatsphäre bewerten würden. Für Unternehmer hingegen kann eine Veröffentlichung solcher Informationen gleich in mehrfacher Hinsicht geschäftsschädigende Auswirkungen haben. Einerseits ist die allgemeine Rufschädigung bzw. Schwächung der Marktposition zu bedenken, die durch die Veröffentlichung des Schuldenstandes entstehen können. Andererseits ist zu bedenken, dass die Steuerschulden meistens nur einen Teil der Gesamtverschuldung vieler Steuerzahler darstellen. Während Steuerschulden nun jedoch öffentlich jedermann zu Verfügung stehen, sind andere Schulden nicht so leicht einsehbar.⁴⁸ Hieraus erfolgt eine Verzerrung der wirklichen wirtschaftlichen Lage

⁴⁵ Zu den Details des Abbaus der Steuerschuld siehe die Mitteilung des Finanzministeriums v. 30.4.2013, zu finden unter: <http://www.mfin.hr/hr/novosti/uvodenje-reda-u-porezni-sustav-i-pomaganje-gospodarstvu-u-2012-i-2013-a-ne->.

⁴⁶ Das Institut des Steuergeheimnisses dient als Garant für die Sicherung der Geheimhaltung von Informationen, die ein Steuersubjekt im Rahmen der Mitwirkungspflicht während des Verfahrens vor dem Finanzamt preisgeben musste. Das Steuergeheimnis war somit eine zusätzliche Anregung dazu, dass Steuersubjekte im Verfahren mitwirkten und wahrheitsgemäße und vollständige Angaben zum entsprechenden Sachverhalt geben. Hierdurch wurde die Aufgabe des Finanzministeriums erleichtert und eine effizientere und gerechtere Steuererhebung möglich. Dass das Institut des Steuergeheimnisses von besonderer Bedeutung für das kroatische Steuersystem ist, kann auch daran erkannt werden, dass wegen eines Verstoßes gegen das Steuergeheimnis nicht nur interne Disziplinarmaßnahmen vorgesehen sind, sondern dies auch durch strafrechtliche Maßnahmen sanktioniert wird. Siehe § 8 Opći porezni zakon i. V. m. § 5ff – Gesetz über den Schutz privater Informationen – Zakon o zaštiti osobnih podataka NN 103/03, 118/06, 41/08, 130/11, 106/12 u. § 300 Abs. 1 Strafgesetz – Kazneni Zakon NN 125/11, 144/12.

⁴⁷ Es ist zu erkennen, dass sich das kroatische Steuerrecht insbesondere durch diese Abweichungen immer mehr von der Idee eines auf Treu und Glauben basierenden Kooperationsverhältnisses entfernt und intensiver auf Repression und Einschüchterung der Steuerzahler setzt.

⁴⁸ Siehe z. B. § 168ff Gesetz über Kreditinstitutionen – Zakon o kreditnim institucijama NN 117/08, 74/09, 153/09, 108/12.

bestimmter Schuldner, durch welche solche Schuldner schlechter gestellt werden, deren Schulden in höherem Maße gegenüber dem Staat bestehen. Außerdem sichert sich der Staat hierdurch ein Monopol auf ein zusätzliches Druckmittel gegenüber seinen Schuldnern.

Die kroatische Verfassung sichert jedermann den Schutz und Geheimhaltung persönlicher Informationen zu. Diese kann grundsätzlich durch Gesetz eingeschränkt werden, sodass das Sammeln, die Bearbeitung und Nutzung solcher Informationen unter den gesetzlichen Voraussetzungen gestattet wird.⁴⁹ Insbesondere wird im Verfassungstext darauf hingewiesen, dass es strikt verboten ist, persönliche Informationen für andere Zwecke zu nutzen als die, für die sie vorab gesammelt wurden.⁵⁰ Das ausdrückliche Verbot des Missbrauchs gesammelter Informationen ist nicht zuletzt aufgrund der Erfahrungen mit totalitären Regimen als bedeutender Baustein der Sicherung demokratischer Standards zu werten. Entsprechend ist die Norm auch so auszulegen, dass Informationen nur zu vorab definierten gesetzlich geregelten Zwecken genutzt werden können.

Betrachtet man vorerst nur die konkrete Art der Nutzung der Informationen, erkennt man, dass diese durch die allgemeine, frei zugängliche und faktisch ungeschützte⁵¹ Veröffentlichung zu ihrem vollsten möglichen Umfang genutzt wird. Dies wirft trotz der verfassungsrechtlich vorgesehenen Möglichkeit der einfachgesetzlichen Beschränkung des Informationsschutzes gleich mehrere Probleme auf. Einerseits sind Grundrechte zwar einschränkbar, aber nicht auf einfachgesetzlicher Ebene aufhebbar. Somit stellt sich erstens die Frage, ob ein Mindestmaß an Steuerschuldnerschutz noch gewährleistet wird und, wenn dies zu bejahen wäre, ob zwischen der Einschränkung der Rechte der Steuerschuldner und dem zu erreichenden Zweck überhaupt noch von Verhältnismäßigkeit gesprochen werden kann. In Bezug auf die erste Frage ist wohl in Ansicht der Tatsache, dass lediglich solche Informationen, die die Steuerschuld selbst betreffen, und keine sonstigen Informationen, die dem Finanzamt zur Verfügung stehen, veröffentlicht werden, davon auszugehen, dass das Grundrecht nicht absolut aufgehoben wird. In Bezug auf die Verhältnismäßigkeit ist jedoch kritisch zu bewerten, dass nicht einmal versucht wurde, dem Prozess ein für das Finanzamt verpflichtendes Verfahren zur vorherigen gütlichen Einigung beizufügen. Durch die Regelung des aktuellen Gesetzestextes wird das Finanzamt natürlich in eine komfortablere Lage gebracht, bedenkt man jedoch den potenziellen Schaden für die Steuerschuldner, ist die geltende Rechtslage als absolut nicht verhältnismäßig und somit verfassungswidrig anzusehen.

Neben der Art der Nutzung der Informationen ist auch die Frage der verfassungsrechtlich zwingend vorgeschriebenen Zweckmäßigkeit der Nutzung zu betrachten. Bedenkt man, dass die Steuerschulden größtenteils vor Einführung der Steuerschuldnerlisten entstanden, konnte somit die Legitimation durch das Änderungsgesetz des Allgemeinen Steuergesetzes zwar grundsätzlich als Legitimationsnorm für die Voraussetzung einer gesetzlichen Grundlage zur Nutzung der Informationen herangezogen werden, eine Zweckentfremdung der Informationen kann hierdurch jedoch nicht legalisiert werden. Somit ist in diesem Kontext die Frage nach der Wesenseinheit der unterschiedlichen Anwendungen der Informationen zu stellen. Nur wenn der Zweck des Sammelns der Informationen mit dem Zweck der Veröffentlichung übereinstimmt, entspricht die Maßnahme den Vorgaben der Zweckmäßigkeit der Nutzung. In der vorliegenden Situation

⁴⁹ Art. 37 Abs. 1 Ustav Republike Hrvatske.

⁵⁰ Art. 37 Abs. 3 Ustav Republike Hrvatske.

⁵¹ Aber nicht auch formaljuristisch. Grundsätzlich ist die weitere Bearbeitung und Veröffentlichung der Informationen innerhalb der Datenbank aufgrund § 7 Abs. 1 Nr. 2 Gesetz über den Schutz persönlicher Informationen – Zakona o zaštiti osobnih podataka NN 103/03, 118/06, 41/08, 130/11, 106/12 – i. V. m. § 8 Abs. 7 Allgemeines Steuergesetz nur dem Finanzamt selbst gestattet.

werden die Informationen jeweils für Zwecke der Steuereintreibung genutzt. Eine Zweckentfremdung liegt somit grundsätzlich nicht vor.

2. Steuerstundungsmodelle

Parallel zu dem Aufbauen von Druck auf die Steuerschuldner durch eine intensiviertere Arbeit des Finanzamtes und die Schaffung der Steuerschuldnerlisten wurden ebenfalls Maßnahmen vorgesehen, die es Steuerschuldnern erleichtern sollten, ihre Steuerschuld zu begleichen. Insbesondere die Regelung, dass Steuerschuldner, die einen Vergleich mit dem Finanzamt trafen, von der Liste der Steuerschuldner entfernt wurden,⁵² sollte motivierend auf die Einigungswilligkeit der Steuerschuldner wirken und somit zu stetigen Steuereinnahmen aus dem Abbau von Altschulden führen. In Verbindung mit der Eröffnung von neuen Steuerstundungsmöglichkeiten sollten die Voraussetzungen geschaffen werden, um erste fiskalische Resultate zu erzielen. Problematisch war die Umsetzung hingegen insbesondere daher, dass die neue Regelung im direkten Gegensatz zur bisherigen Steuerdogmatik stand.

Kroatien verfolgte immer eine Politik förmlicher unmittelbarer Steuereintreibung, welche vor allem dadurch gekennzeichnet war, dass der Finanzverwaltung nur ein enger legaler Spielraum für die Anwendung von Steuerstundungsmodellen und sonstigen Verfahren zur flexibleren Zahlung der Steuerschuld gegeben war.⁵³ In Verbindung mit der Überlastung der kroatischen Finanzbehörden resultierte diese Politik lange Jahre in einem selektiven Be- und Entlasten bestimmter Steuerzahler sowie Steuerausfällen in Milliardenhöhe. Somit wurden, anstelle einer strikten Einnahmesicherung, gegenteilige Ergebnisse erzielt und eine aus gleichheitsrechtlicher Sicht äußerst problematische Gesamtsituation kreiert. Nachdem die Gesamtsteuerschuld im Jahr 2011 auf mehr als 50 Milliarden Kuna angewachsen war und eine Welle von Unternehmensinsolvenzen im Land zu der Liquidierung zahlreicher Steuerschuldner führte, entschloss man sich, gezielt die Problematik der kumulierten Steuerschulden anzugehen.⁵⁴

Der Zweck des neuen Programms zum Abbau der kumulierten Steuerschuld war es, einerseits dazu beizutragen, das Steuersystem zu ordnen, und andererseits auch die dringend benötigte Generierung von Fiskaleinnahmen zu fördern. Der Verlust der potentiellen Einnahmen, der durch diese Maßnahme entstand, wurde durch die staatliche Pflicht der Durchführung einer effektiven Fiskalpolitik gerechtfertigt, was auch sinnvoll ist, wenn man die Fiskalpolitik auf die Grundsätze des Haushaltsausgleichs und des guten fiskalischen Wirtschaftens zurückführt. Die erste konkrete Maßnahme hierfür wurde 2011 im Gesetz über besondere Methoden zur Steuereintreibung von Steuerschulden, die durch die Wirtschaftskrise verursacht wurden,⁵⁵ eingeführt. Die Maßnahme ermöglichte

⁵² § 8 Abs. 11 Allgemeines Steuergesetz.

⁵³ Vgl. hierzu u. A. M. Budić, *Opći porezni zakon s komentarom*, Institut za javne financije, Zagreb 2001, S. 23-25, Z. Šinković, *Problem sukoba prava na pristup informacijama i zaštite čuvanja porezne tajne*, Zbornik radova znanstvenog skupa «Pravo na pristup informacijama» Novafja, 2008, S. 143-158.

⁵⁴ Gerade im Hinblick auf Unternehmen in Schwierigkeiten versuchte man neue Methoden einzuführen, um die Steuerschuld zu begleichen, ohne die Unternehmen in die Insolvenz zu drängen. Hierbei sind von besonderer Bedeutung: Die Verordnung über die Kriterien, die Art und das Verfahren der Kompensation zwischen Forderungen gegenüber dem Staatshaushalt mit Steuerschulden – *Pravilnik o uvjetima, načinu i postupku prijetoja potraživanja prema državnom proračunu s poreznim dugom* (NN 15/13) sowie die Verordnung über die Bedingungen, die Art und das Verfahren bezüglich der Disposition mit Steuerschulden im Vorinsolvenzverfahren – *Uredba o uvjetima, načinu i postupku raspolaganja tražbina s naslova poreznog duga u postupku predstečajne nagodbe* (NN 3/13).

⁵⁵ *Zakon o posebnim mjerama naplate poreznog duga uzrokovanog gospodarskom krizom* NN 45/11.

Steuerschuldern, in 30 Monatsraten⁵⁶ die angesammelte Steuerschuld zu zahlen, oder sie direkt in voller Höhe zu begleichen, und dabei gleichzeitig von den akkumulierten Zinsen befreit zu werden.⁵⁷ Die Maßnahme erzielte nur bedingt Erfolge, was vor allem darauf zurückgeführt wurde, dass sie unzureichend bekannt gemacht wurde und ein zu kurzer Zeitraum für die Anmeldung (90 Tage ab Inkrafttreten des Gesetzes) und Umsetzung (30-60 Tage ab Erhalt eines positiven Verwaltungsbescheids) vorgesehen wurde.⁵⁸ Bedenkt man die fiskalische Lage des Staates, so ist nachvollziehbar, dass die Maßnahme darauf ausgerichtet war, schnelle Ergebnisse zu liefern. Da aber ein wesentliches Ziel dieser Maßnahmen auch die Schaffung von mehr Ordnung und die Entlastung des Finanzministeriums durch Abbau der Altschulden sein sollte, ist sie in dieser Hinsicht als mangelhaft zu bewerten. Auch die Steuereinnahmen durch die Maßnahme hielten sich in Grenzen. Da aber grundsätzlich positive Tendenzen der Maßnahme ersichtlich waren, entschloss man sich, das Verfahren in Verbindung mit einer besseren Vorbereitung zu wiederholen. Dies geschah auch durch zwei Gesetzesnovellen im Jahr 2012.⁵⁹ Die Maßnahme wurde in ähnlicher Form auch 2013 für Nichtunternehmer eingeführt.⁶⁰

Auch wenn die Maßnahmen grundsätzlich wirtschaftlich sinnvoll waren, stellt sich ähnlich wie beispielsweise auf internationaler Ebene in Fällen der „Bankenrettung“ die Frage nach dem Recht auf Gleichbehandlung unter den Steuerzahlern. Während ordentliche Steuerzahler ihre Steuerschuld rechtzeitig beglichen, wurden Steuerschuldner durch den staatlichen Verzicht auf die angefallenen Zinsen kostenlos kreditiert. Auch wenn der Gesetzgeber intensiv auf die wirtschaftlichen Vorzüge einer solchen Lösung hinweist, ist unbestreitbar, dass diese Maßnahme eine klare Diskriminierung ordentlicher Steuerzahler darstellt, welche die zeitweilige Machtlosigkeit des Staates zum Ausdruck bringt und eine negative Botschaft an alle bisherigen ordentlichen Steuerzahler sendet.

3. Einführung digitaler Rechnungszertifikate

Ein wesentliches Problem in Bezug auf die Sicherung der Steuereinnahmen stellte seit jeher in Kroatien die Steuerhinterziehung im Bereich des Bargeldverkehrs dar. Hohe Steuersätze im Bereich der Umsatzsteuer⁶¹ und ineffiziente Kontrollen durch das Finanzamt trugen dazu bei, dass ein wesentlicher Teil der Einnahmen nicht umsatzsteuerrechtlich angemeldet wurde. Um gegen diese Lage aktiv vorzugehen, erlies man im Rahmen des Fiskalisierungsgesetzes⁶² eine Reihe von Maßnahmen, die im Wesentlichen eine äußere Kontrolle der Steuerpflichtigen durch Verbindung des Rechnungsausgabeprozesses

⁵⁶ Später abgeändert durch § 6 der Gesetzesnovelle NN 25/12 in 36 Monatsraten.

⁵⁷ § 10 im Gesetz über besondere Methoden zur Steuereintreibung von Steuerschulden, die durch die Wirtschaftskrise verursacht wurden.

⁵⁸ *Mahović Komljenović*, Reprogram naplate poreznog duga ili otpis duga s osnove kamata nastalog do 31. siječnja 2012 – Računovodstvo i Financije, Nr. 4, 2012, S. 83.

⁵⁹ Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o posebnoj mjeri naplate poreznog duga uzrokovanoga gospodarskom krizom NN 25/12 vom 28.2.2012 und Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o posebnoj mjeri naplate poreznog duga uzrokovanoga gospodarskom krizom NN 25/12 vom 28.2.2012 und Zakon o dopuni Zakona o mjerama naplate poreznog duga uzrokovanoga gospodarskom krizom NN 78/12 vom 13.7.2012.

⁶⁰ Gesetz über die Steuereintreibung in Bezug auf natürliche Personen – Zakon o naplati poreznog duga fizičkih osoba NN 55/13.

⁶¹ Derzeit beträgt der allgemeine Steuersatz 25% – § 38 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz – Zakon o porezu na dodanu vrijednost NN 73/13.

⁶² Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom NN 133/12.

ses mit einer vom Rechnungsgeber unabhängigen Zentrale bewerkstelligten. Für die Durchführung der Gesetzesvorgaben sind gewisse technische Voraussetzungen notwendig, insbesondere Zugang zu einer Internetverbindung, die innerhalb einer zumutbaren Zeitspanne Daten übermitteln kann.⁶³ Entsprechend diesen Anforderungen und in Anbetracht der Möglichkeiten bestimmter Steuersubjekte entschloss man sich für eine stufenweise Einführung des Gesetzes. Die erste Anwendungsphase begann am 1.1.2013. In dieser Phase war die Anwendung des Fiskalisierungsgesetzes bis auf sehr beschränkte Ausnahmen auf große und mittelständige Unternehmen eingeschränkt. Ab dem 1.4.2013 wurde die Anwendung auf alle Freiberufler, Händler und Automechaniker ausgeweitet. Seit dem 1.7.2013 wird das Gesetz auf alle Einkommens- bzw. Körperschaftssteuerpflichtigen, die mit Bargeld arbeiten, angewandt.⁶⁴

Während des Prozesses stellten die faktischen Bedingungen vor Ort meistens die größten Schwierigkeiten dar. Für Unternehmer, die an Orten tätig sind, wo es keine Möglichkeit gibt, einen entsprechenden Internetanschluss zu nutzen, sowie für besonders kleine Unternehmer wurden Ausnahmeregelungen vorgesehen, die ein ähnliches Niveau an Sicherheit gewährleisten sollten.⁶⁵ Der einzige ernsthafte Konflikt entstand aus der Ablehnung des Systems von Seiten der kroatischen Anwaltskammer. Diese sah den Schutz des besonderen Vertrauensverhältnisses zwischen Anwalt und Klient gefährdet. Dieser werde vor allem dadurch gefährdet, dass ein staatliches Organ Einblick in die Struktur der gewährten Leistungen gewinnen könne. Außerdem sind Anwälte nach kroatischem Rechtsverständnis als spezifischer Teil des Justizwesens anzusehen, woraus das Argument gebildet wurde, dass Anwälte ohnehin nicht unter den subjektiven Anwendungsbereich des Gesetzes fallen können. Entgegen der Kritik der kroatischen Anwaltskammer trat das Gesetz jedoch planmäßig in Kraft. Hierbei berief sich das Finanzministerium zu Recht darauf, dass entsprechend der Struktur der Rechnung weder Namen von Klienten noch eine genaue Bezeichnung der erbrachten Leistung anzugeben waren. Außerdem würden die Besonderheiten der Anwaltschaft durch das Finanzministerium weiter respektiert werden.⁶⁶

Auch wenn die Einführung des neuen Systems allgemein auf Widerstände traf, wurde sie doch weitestgehend umgesetzt. Hierdurch war ein wichtiger Schritt in Richtung der Prävention von Steuerhinterziehung getan. Wenn auch das neue System Steuerhinterziehung erschwerte, wies es doch praktische Lücken auf, die nur durch eine adäquate Kontrolle gefüllt werden konnten. Durch die beschränkten Kapazitäten des Finanzministeriums limitiert, entschloss man sich dazu, hier eine weitere Innovation in das kroatische Steuerrecht zu implementieren. Man Versuchte, die Bürger durch verschiedene Anreize und die Eröffnung der direkten Interaktion mit dem Finanzamt in die Aufsicht der Steuerzahler miteinzubinden. So wurden finanzielle Anreize geschaffen (die kostenlose Teilnahme an einem Auslosungsverfahren mit 20 000 Kuna als Hauptgewinn), Rechnungen, die nach dem neuen System ausgestellt wurden, an das Finanzamt zu senden. Außerdem konnte jedermann eine erhaltene Rechnung per Anruf oder SMS

⁶³ Vgl. Art. 17 Abs. 1 Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom in Verbindung mit § 22ff der „Fiskalisierungsrichtlinien“ des Finanzministeriums – Pravilnik o fiskalizaciji u prometu gotovinom NN 132/12.

⁶⁴ § 37 Abs. 1 bis 3 Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom.

⁶⁵ Hierbei nutzte man besondere, von den Finanzämtern für die Steuersubjekte zur Verfügung gestellte Rechnungsbücher. Siehe § 20 Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom.

⁶⁶ Vgl. hierzu: Mitteilung der Kroatischen Anwaltskammer über die Resultate der Konsultationen mit dem kroatischen Finanzministerium v. 25.03.2013, zu finden unter: <http://www.hok-cba.hr/Default.aspx?art=935&sec=16>.

daraufhin prüfen, ob sie entsprechend den Vorgaben des neuen Systems erstellt wurde.⁶⁷ Hierdurch erlangte das Finanzministerium alleine im ersten Anlauf bereits eine Millionen Rechnungen, welche es daraufhin prüfen konnte, ob sie auch im zentralen System vermerkt wurden. Diese Maßnahme sollte als Ergänzung zur traditionellen Kontrolle durch Finanzbeamte dienen, um eine bessere und unberechenbare Kontrolle der Steuersubjekte zu ermöglichen. Während in Deutschland die Legitimität des Abkaufens von Steuer-CDs diskutiert wird, wurde somit in Kroatien bereits der Bürger selbst als Agent für das Finanzamt rekrutiert.

Schaut man sich nun dieses System im Ganzen an und vergleicht es mit den vorangegangenen Lösungen, ist klar zu erkennen, dass sich die Bekämpfung der Steuerhinterziehung weiterentwickelt hat. Auch erste Erfolge zeigen, dass das neue System seinen Zweck besser erfüllt als es das vorangegangene vermochte.⁶⁸ Die Entscheidung, die Bürger in das System zu integrieren, ist vorab als mutige Innovation einzustufen. Bedenkt man jedoch, dass Bürger unabhängig, ohne Aufsicht oder Kontrolle handeln und diese Handlungen faktische Folgen für die Steuerzahler haben können,⁶⁹ bleibt es äußerst fragwürdig, ob dieser Faktor eine neutrale Bewertung der Steuersubjekte noch gewährleistet. Da das genaue Vorgehen nicht durch Gesetz geregelt ist⁷⁰ und auf internen Vorschriften und den allgemeinen Handlungsschemata des Finanzministeriums beruhen wird, kann auf diese Frage wohl erst nach einer umfassenden Auswertung der Verfahrenspraxis eine Antwort gegeben werden. Somit werden die bevorstehenden Entwicklungen in diesem Bereich aufgrund ihrer Implikationen einen wesentlichen Faktor der Bewertung des neuen Systems darstellen.

⁶⁷ § 27 Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom.

⁶⁸ Das Finanzministerium geht derzeit von Mehreinnahmen in Höhe von einer Milliarde Kuna aus. Bedenkt man, dass als direkter Ausgleich durch die Vorschriften des neuen Umsatzsteuergesetzes (Art. 38 Abs. 3 b Zakon o porezu na dodanu vrijednost NN 73/13) die Umsatzsteuer auf Bewirtungsdienstleistungen auf nun 10% gesenkt wurde, was voraussichtlich die Senkung der Einnahmen um eine Milliarde Kuna bewirken wird, ist sowohl der Ordnungswille des Gesetzgebers als auch die Miteinbeziehung des Wirtschaftlichkeitsgrundsatzes und Unternehmenschutzes klar erkennbar.

⁶⁹ Man bedenke beispielsweise den Einfluss mehrfacher intensiver Steuerprüfungen gerade für kleine und mittelständische Unternehmen.

⁷⁰ § 27 Abs. 4 Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom.

IV. Ergebnisse

Im Rahmen der Analyse der Fiskalpolitik ist anzuerkennen, dass der Schwerpunkt der Fiskalpolitik in Kroatien sich in den letzten Jahren immer mehr auf die Erreichung eines nachhaltigen Steuersystems fokussiert hat. Dieses Ziel ist in Anbetracht der sonstigen Entwicklungen innerhalb des Landes als an sich positiv zu werten. Der aufgrund der beschränkten Erfolge der Sparmaßnahmen notwendige Steuerreformprozess stellte eine seit Langem überfällige Behebung systemimmanenter Fehler dar. Die Bekämpfung von Steuerhinterziehung und die Verbesserung des Systems der Steuereintreibung sind zu Recht als essenzielle Elemente der Steuerpolitik des Landes identifiziert worden. Fraglich ist hingegen, inwieweit die richtigen Ziele durch unangemessene Mittel erreicht werden sollten. So wurde in zahlreichen Fällen der Konflikt zwischen legitimen fiskalischen Zielen und Verfassungsrechten erkennbar.

Betrachtet man somit abschließend die Gesamtheit aller dargestellten Maßnahmen, so ist eine klare Tendenz des kroatischen Finanzrechts erkennbar. Die Gesetzgebung entfernt sich in bestimmten Bereichen des Finanzrechts immer weiter von angestammten dogmatischen Ansichten und beschließt Maßnahmen, die gezielt gegen bestehende Missstände vorgehen. Während die Bekämpfung von Steuerhinterziehung und die Verbesserung der Funktionsweise des Finanzministeriums als äußerst positiv zu bewerten sind, kann dies jedoch nicht die im Einzelfall verfassungsrechtlich bedenkliche bzw. steuersystemwidrige Umsetzung legitimieren. Vielmehr ist danach zu fragen, wie sich das kroatische Steuerrecht weiter zu entwickeln hat. Auch wenn die umgesetzten Maßnahmen in nicht zu vernachlässigender Art und Weise zur Stabilisierung des kroatischen Fiskalsystems beigetragen haben, sind sie doch nicht mehr als partielle Versuche, ein allumfassendes Problem zu lösen. Somit wird ihr Erfolg oder Scheitern im Endeffekt davon abhängen, ob der Gesetzgeber in der Lage sein wird, die Einzelmaßnahmen durch die Schaffung eines stabilen Gesamtkonzepts zu stützen.