

Entwicklung des Umsatzsteueraufkommens und finanzielle Auswirkungen neuerer Modelle bei der Umsatzbesteuerung

28

Andrea Gebauer

Im Jahr 2001 fiel das Aufkommen der Umsatzsteuer trotz einer positiven Verlaufsrate des zugrunde liegenden Bruttosozialprodukts geringer als im Vorjahr aus. Diese Entwicklung kam selbst für Experten überraschend, denn sowohl der Arbeitskreis »Steuerschätzungen« beim Bundesministerium der Finanzen als auch die Gemeinschaftsdiagnose der führenden Wirtschaftsforschungsinstitute hatten im Frühjahr 2001 noch einen Aufkommenszuwachs erwartet. Die Ursachen dieser ungewöhnlichen Entwicklung konnten nicht auf Anhieb identifiziert werden. So wurden beispielsweise Veränderungen des privaten Konsums als Erklärung angeführt, aber auch strukturelle Verschiebungen bei den makroökonomischen Komponenten der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer. Außerdem wurde neben der »allgemeinen« Steuerhinterziehung im Mehrwertsteuerbereich auf die gestiegene Bedeutung der so genannten Karussellgeschäfte hingewiesen. Diese Argumente werden im Folgenden auf ihre tatsächliche Relevanz untersucht.

Zur Eindämmung der Ausfälle im Umsatzsteuerbereich werden derzeit in Deutschland mehrere Modelle: *Mittler-Modell (Vorstufenbefreiung)*, *Reverse-Charge-Modell/Vorsteuer verrechnung* und *Reverse-Charge-Modell mit Gesamtschuldnerhaftung* diskutiert, mit denen eine Umgestaltung bzw. Modifizierung des Umsatzsteuersystems angestrebt wird. Fraglich ist jedoch, ob die Umsetzung eines dieser möglichen Reformvorschläge tatsächlich das Umsatzsteueraufkommen sichern hilft oder ob die bisherige Schwachstelle im Rahmen der Vorsteuererstattung zwar beseitigt wird, sich dafür aber in den neuen Systemen andere Schwächen mit ähnlichen Folgen zeigen. Dieser Fragestellung ging der Bereich Öffentlicher Sektor des ifo Instituts kürzlich in einem Gutachten im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen nach (vgl. Dziadkowski und Gebauer 2002).

Die schwache Entwicklung des Umsatzsteueraufkommens im Jahr 2001

Obwohl das Bruttosozialprodukt im Jahr 2001 eine positive Verlaufsrate aufwies, stieg das Umsatzsteueraufkommen nicht wie erwartet um 2,5 Mrd. €, sondern fiel mit 138,9 Mrd. € (Kasse) im Vergleich zum Vorjahr sogar um knapp 2 Mrd. € geringer aus. Da diese Entwicklung für alle Seiten äußerst überraschend kam, verlief die öffentliche Diskussion hinsichtlich der Ursachen für das unerwartet niedrige Umsatzsteueraufkommen sehr kontrovers. So wurde sowohl auf mögliche strukturelle Verschiebungen beim privaten Konsum bzw. quantitative Veränderungen bestimmter Komponenten der Bemessungsgrundlage als auch auf den starken Anstieg der Schattenwirtschaft in der Vergangenheit hingewiesen (vgl. Nam, Parsche und Schaden 2001, S. 127 ff.). Zusätzlich wurde mit den so genannten »Karussellgeschäften«, d.h. Warenlieferungen mit dem Ziel betrügerischer Vorsteuererschleichung, ein neuer Aspekt in die Diskussion eingeführt (vgl. Mittler 2001, S. 385), welcher mit der Zeit immer

mehr Gewicht erhielt. Daneben wurden aber auch Insolvenzen und Rechtsprechungsänderungen für Umsatzsteuer ausfälle verantwortlich gemacht.

Im Folgenden sollen nun diese Argumente auf ihre tatsächliche Relevanz untersucht werden. Die Quantifizierung des Betrugs einflusses auf die beschriebene Entwicklung wird anhand eines Vergleichs von modellmäßig errechnetem und kassenmäßigem Umsatzsteueraufkommen vorgenommen. Im Anschluss erfolgt eine Analyse der vorgeschlagenen Modelle zur Eindämmung der Vorsteuererschleichung, wobei insbesondere auf die finanziellen Auswirkungen eingegangen wird.

Ursachen des unerwartet niedrigen Umsatzsteueraufkommens

Strukturelle Veränderungen der Bemessungsgrundlage

Zur Untersuchung des Einflusses struktureller Veränderungen der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer wurden die Anteile der wichtigsten Bereiche an

Tab. 1
Anteil der verschiedenen Bereiche an der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage in %

	1997	1998	1999	2000	2001
Private Haushalte	72,1	72,1	71,9	71,6	72,2
Öffentliche Verwaltung, Verteidigung, Sozialversicherung	4,2	4,2	4,3	4,2	4,1
Kreditinstitute	1,9	2,1	2,2	2,2	2,2
Versicherungen	2,5	2,6	2,7	2,7	2,9
Wohnungsvermietung	12,0	11,7	11,6	11,8	11,1
Post	0,4	0,4	0,5	0,5	0,5
Erziehung und Unterricht	1,5	1,4	1,4	1,4	1,4
Gesundheits-, Veterinär- und Sozialwesen	3,6	3,5	3,5	3,6	3,6
Erbringung von					
Entsorgungsleistungen	0,7	0,6	0,7	0,7	0,7
Private Organisationen ohne Erwerbszweck	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4
Kultur, Sport, Unterhaltung	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7
Sonstige Dienstleistungen	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Insgesamt	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Quelle: Berechnungen des ifo Instituts.

der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage aus den Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen für die Jahre 1997 bis 2001 abgeleitet.

Wie in Tabelle 1 zu erkennen ist, lassen sich für den Untersuchungszeitraum keine wesentlichen Unterschiede bei den Anteilen der verschiedenen Bereiche an der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage nachweisen. Insbesondere lässt sich an den Daten nicht erkennen, dass die Veränderungen der Vorleistungen und der Investitionen der Banken und Versicherungen als Ursache für den deutlichen Rückgang der Steuereinnahmen in 2001 angeführt werden könnten, wie teilweise in der Diskussion behauptet wird.

Veränderungen der Struktur des privaten Konsums

Auch die Struktur des privaten Konsums als die wichtigste Komponente der Bemessungsgrundlage hat sich in den untersuchten Jahren nicht deutlich verändert. Zwar ist der private Verbrauch an flüssigen Brennstoffen in 2000 gegenüber dem Vorjahr um fast 50% angestiegen, was im Jahr 2001 aufgrund der Nachzahlungen für Heizöl aus der Abrechnungsperiode 2000 wohl einen gewissen Effekt in Richtung eines geringeren Zuwachses beim Steueraufkommen zur Folge hatte. Dieser Effekt ist jedoch zu gering, um die Steuerausfälle allein mit dem durch die Nachzahlungen geringeren Konsum in 2001 erklären zu können. Somit lässt sich das häufig benutzte Argument der Veränderung des privaten Konsums angesichts

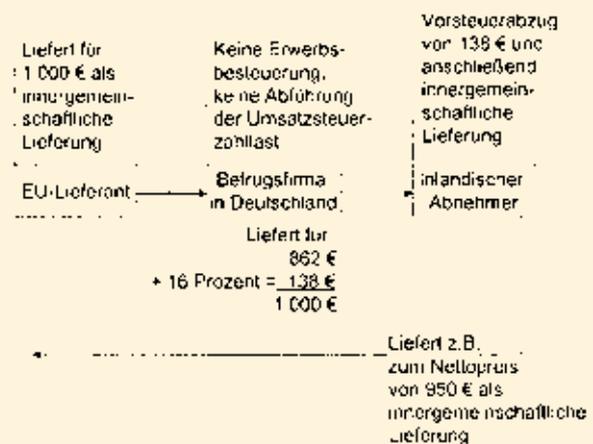
der Datenlage bzw. der geringen Schwankungen ebenfalls nicht als Hauptursache für den deutlichen Aufkommensrückgang anführen.

(Quantitative) Bedeutung der Steuerhinterziehung

Als eine weitere mögliche Ursache für den Rückgang des Umsatzsteueraufkommens bei gleichzeitigem Wachstum des Bruttosozialproduktes sind die verschiedenen Formen der Steuerhinterziehung zu nennen. Neben Geschäften ohne Rechnung zählen auch Vorsteuererschleichungen aus Scheinrechnungen und Karussellgeschäften dazu.

Bei Karussellgeschäften folgen in der Regel auf umsatzsteuerlich unbelastete innergemeinschaftliche Erwerbe durch Zwischenschaltung von Schein- bzw. Betrugsfirmen (»Missing Trader«) vorsteuerabzugberechtigende Inlandslieferungen, die eine Vorsteuererschleichung ermöglichen. Dieser Kreislauf mit innergemeinschaftlichen Erwerben, zwischengeschalteter inländischer Betrugsfirma und späterer Lieferung in ein anderes EU-Land kann sich mehrfach wiederholen (vgl. Klawikowski, Leitmeier und Zühlke, StBp 2002, S.122). Bis die Steuerbehörden den Schwindel aufdecken, ist die Betrugsfirma zumeist aufgelöst und dem Staat somit ein Schaden in Höhe der an den inländischen Unternehmer ausgezahlten Vorsteuer entstanden (vgl. Übersicht 1). Daneben besteht die Gefahr, dass der

Übersicht 1
Karussellgeschäfte



Quelle: ifo Institut, basierend auf Kuhn (2001, S. 478) und Merk (2001 S. 57).

Tab. 2
Quantifizierung des Mehrwertsteueraufkommens in Deutschland 1997 – 2001 (in Mrd. EUR)

	1997		1998		1999		2000		2001 ¹	
	BMG *	quantif. Aufkommen	BMG *	quantif. Aufkommen						
Private Haushalte	938,0	85,8	960,4	91,1	989,8	95,0	1.017,5	97,2	1.049,7	99,9
Öffentl. Verw., Verteidigung, Sozialversicherung	54,7	7,2	56,5	7,7	58,9	8,0	59,2	8,0	59,4	8,0
Kreditinstitute	24,8	2,1	27,9	2,4	29,8	2,5	30,8	2,6	32,6	2,7
Versicherungen	33,1	3,6	34,6	4,0	36,8	4,2	38,6	4,5	41,4	4,8
Wohnungsvermietung	156,4	23,2	156,1	23,5	159,2	24,0	167,6	25,1	161,9	24,2
Post	4,8	0,7	5,1	0,7	6,7	1,0	7,4	1,1	7,5	1,1
Erziehung und Unterricht	19,0	2,5	18,8	2,5	19,3	2,6	20,0	2,7	20,0	2,7
Gesundheits- Veterinär- u. Sozialwesen	46,2	5,8	46,6	6,0	48,8	6,4	51,8	6,8	52,2	6,8
Erbringung von Versorgungsleistungen	8,6	1,2	8,4	1,2	9,0	1,3	9,5	1,4	9,6	1,4
Private Organisationen ohne Erwerbszweck	5,6	0,5	5,7	0,5	6,0	0,6	6,3	0,6	6,5	0,6
Kultur, Sport, Unterhaltung	8,6	1,0	9,4	1,1	10,1	1,2	10,6	1,2	10,7	1,2
Sonst. Dienstleistungen	1,5	0,2	1,5	0,2	1,6	0,2	1,7	0,2	1,7	0,2
Korrektur: Zuschläge durch StEntlG** 1999, 2000, 2002						1,6		2,3		2,3
Korrektur: Abschläge für Konkurse u.Ä. 1,5% des Ist-Aufkommens		1,8		1,9		2,1		2,1		2,1
Insgesamt	1.301,4	133,8	1.331,3	140,9	1.376,1	147,0	1.421,1	151,4	1.453,2	153,7
Insgesamt mit Korrektur		132,0		139,0		146,6		151,5		153,8
Ist-Aufkommen (Kasse)		123,2		127,9		137,2		140,9		138,9
Ist-Aufkommen (VGR)		122,7		129,3		138,0		140,3		139,2
Erfassungsquote mit Korrektur (%)		93		93		94		93		90
Steuerhinterziehungsquote (%)		7		7		6		7		10

¹ Bei den Berechnungen für 2001 sind Veränderungen der Korrekturzuschläge durch die teilweise Aufhebung des Vorsteuerabzugsverbots sowie die im Vergleich zum Vorjahr zu verzeichnende Zunahme der Konkurse in 2001 nicht berücksichtigt worden. Setzt man für diese Effekte einen Abschlag von 1 bis 1,5 Mrd. EUR an, so wäre immer noch ein Anstieg der Steuerhinterziehungsquote auf 9% zu verzeichnen.

* BMG: Bemessungsgrundlage.
** StEntlG: Steuerentlastungsgesetz

Quelle: Berechnungen des ifo Instituts.

Wettbewerb durch unlautere Preisvorteile verzerrt wird, wenn die künstlich verbilligte Karussellware schließlich doch an Endverbraucher verkauft wird.

Im Weiteren soll überprüft werden, ob die Lücke zwischen dem hypothetischen Umsatzsteueraufkommen, abgeleitet aus der volkswirtschaftlichen Bemessungsgrundlage, und dem tatsächlichen kassenmäßigen Steueraufkommen in den untersuchten Jahren im Vergleich zu früher weiter gestiegen ist bzw. ob im Zeitablauf wesentliche Veränderungen festzustellen sind.

Die Analyse des Verlaufs der aus den makroökonomischen Daten (vgl. Tab. 2) abgeleiteten Steuerhinterziehungsquote lässt darauf schließen, dass die Zunahme der Steuerhinterziehung tatsächlich maßgeblichen Einfluss auf die Entwicklung des Umsatzsteueraufkommens hatte. Dabei dürfte allerdings die »normale« Entwicklung der Schattenwirtschaft und die damit verbundene Steuerhinterziehung im Umsatzsteuerbereich nur einen so genannten Basiseffekt geliefert haben. Zwar hat eine normale Zunahme der Schattenwirtschaft negative Auswirkungen auf das Umsatzsteueraufkommen und kann die Zunahme des Aufkommens bremsen, doch ist ein Umkippeffekt, d.h. ein absoluter Rückgang des Aufkommens bei noch steigender Bemessungsgrundlage auf diese Weise nicht erklärbar. Hierfür hätten von einem Jahr zum anderen deutliche Verschiebungen beim steuerlichen Verhalten der Unternehmen und Konsumenten auftreten müssen. Vielmehr spricht vieles dafür, neben dem in den letzten Jahren normalen Anstieg der Schattenwirtschaft die im Jahr 2001 verstärkt aufgetretenen so genannten Karussellgeschäfte als Erklärung für die ungewöhnliche Entwicklung heranzuziehen.

Versucht man diese beiden Effekte quantitativ zu bestimmen, so dürfte für die normale Steuerhinterziehung auch weiterhin von einem steigenden Trend auszugehen sein, dem allerdings eine bescheidenere Rate als in der Vergangenheit zugrunde liegt. Die berechneten Steuerhinterziehungsquoten betragen für die ersten beiden Jahre des Untersuchungszeitraums 7% (1997) und 8% (1998). Um die Steuerausfälle durch Karussellgeschäfte zu quantifizieren, wird unterstellt, dass die über diese Basiswerte hinausgehenden Differenzen der quantifizierten Quoten (1999 bis 2001) vorwiegend diesen Betrugsfällen zuzuordnen sind.

Ausgehend von diesen Quantifizierungen wären für das Jahr 2001 Umsatzsteuerausfälle von rund 14 Mrd. € zu unterstellen, die mit etwa 10 Mrd. €, d.h. zu einem großen Teil, auf die normale Steuerhinterziehung zurückzuführen wären, während etwa 4 Mrd. € den Karussellgeschäften zugeordnet werden. Diese Berechnungen sind als vorsichtige Schätzung anzusehen.

Der Verlauf der Steuerhinterziehungsquote lässt darauf schließen, dass Steuerhinterziehung tatsächlich die wesentliche Ursache für den deutlichen Rückgang des Umsatzsteueraufkommens im Jahr 2001 war. Dabei hatten neben der auf hohem Niveau befindlichen »normalen« Steuerhinterziehung insbesondere die so genannten Karussellgeschäfte einen erheblichen Einfluss auf die Ausfälle.

Angesichts dieser Ergebnisse ist sowohl die Schaffung der Haftungsvorschrift § 25 d UStG zur Bekämpfung von Karussellgeschäften im Rahmen des Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetzes im Dezember 2001 als auch die laufende Auseinandersetzung über eine Modifizierung des Umsatzsteuersystems verständlich. Wie bereits erwähnt, werden hierzu drei Modellansätze (Mittler-Modell (Vorstufenbefreiung), Reverse-Charge-Modell/Vorsteuer verrechnung und Reverse-Charge-Modell mit Gesamtschuldnerhaftung) diskutiert.

Die Modelle zur Modifizierung des Umsatzsteuersystems

Das Mittler-Modell (Vorstufenbefreiung)

Im Rahmen des so genannten Mittler-Modells¹ soll zur Lösung der Umsatzsteuerproblematik (vor allem zur Betrugsbekämpfung) eine Vorstufensteuerbefreiung im zwischenunternehmerischen Bereich mit Vorsteuerabzugsberechtigung eingeführt werden. Während es derartige Befreiungen seit 1968 für Umsätze an Unternehmer der Seeschifffahrt und der Luftfahrt (§ 4 Nr. 2 i.V.m. § 8 UStG entsprechend der 6. EG-Richtlinie) gibt, soll die Steuerbefreiung künftig für Lieferungen auf allen Produktions- und Handelsstufen eingeführt werden, für welche die Abnehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt sind (vgl. Übersicht 2).

Hierzu erhalten diese Unternehmer (so genannte freie Erwerber) eine F-Nummer.² Durch Verwendung dieser Nummer beim Bezug von Leistungen zeigen sie dem Lieferanten an, dass sie freie Erwerber sind, d.h. zum Vorsteuerabzug berechtigt wären und daher der Umsatz steuerfrei bleibt. Wenn dem Leistenden im Rahmen eines elektronischen Meldesystems die Erteilung sowie Gültigkeit der F-Nummer bestätigt wird, stellt er lediglich eine Nettoabrechnung aus und meldet den Umsatz zu Nettopreisen online unter Angabe der jeweiligen F-Nummern.

Auf diese Weise schuldet der Leistende keine Umsatzsteuer und der Leistungsempfänger hat keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug. Während der Leistende in seiner Umsatzsteuervoranmeldung weiterhin neben seinen steuerpflichtigen Umsätzen die steuerfreien in einer Summe angibt, muss

¹ Basierend auf Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz (2001).

² Das F steht für »frei/free«.

Übersicht 2
Regelfall im Mittler-Modell/Vorstufenbefreiung

Leistungsgeber (LG)	Umsatz (steuerfrei)	Leistungsempfänger (LE)
Keine Umsatzsteuerschuld	Nettozahlung	Kein Vorsteuerabzug
<u>Rechnung an LE:</u> Entgelt (netto) 2.000 EUR Umsatzsteuerfrei nach § X*		<u>Zahlung an LG:</u> 2.000 EUR
<u>Zahlung an Finanzamt:</u> 0 EUR		<u>Erstattung vom Finanzamt:</u> 0 EUR
<u>Pflichten:</u>		<u>Pflichten:</u>
<ul style="list-style-type: none"> • Online-Abfrage der F-Nummer • Gesonderte Meldung eines jeden Umsatzes unter Angabe der F-Nummer des LE • Aufzeichnung des Umsatzes unter Angabe der F-Nummer des LE • Erklärung des Umsatzes in der Umsatzsteuervoranmeldung (keine zusätzliche Sammelmeldung) 		<ul style="list-style-type: none"> • Verwendung der F-Nummer nur für Leistungsbezüge, die zum Vorsteuerabzug berechtigen • Aufzeichnung des Leistungsbezuges unter Angabe der F-Nummer des LG • Erklärung des Eingangsumsatzes in der Umsatzsteuervoranmeldung (keine zusätzliche Sammelmeldung)

* Diese Vorschrift müsste erst noch geschaffen werden.

Quelle: Bericht der Arbeitsgruppe „Änderungen bei der Umsatzbesteuerung“ an die Abteilungsleiter (Steuer) des Bundes und der Länder über Modellvorschläge systembezogener Änderungen bei der Umsatzsteuer zur Verhinderung von Vorsteuerbetrug und Steuerausfällen (2002, S. 9).

der freie Erwerber neben seinen Vorsteuern auch die steuerfreien F-Eingangsumsätze erklären.

Auf diese Weise können Lieferungen zum Nettopreis bezogen werden.³ Hingegen sollen sonstige Leistungen, die erfahrungsgemäß nicht für den Umsatzsteuerkarussellbetrug genutzt werden, zunächst ausgenommen werden. Jedoch sprechen vor allem die Abgrenzungsprobleme zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen für eine Einbindung.

Das Reverse-Charge-Modell/Vorsteuerverrechnung

Nach geltendem Recht muss ein Unternehmer, der eine Rechnung bekommt, dem Rechnungsaussteller die durch die Transaktion anfallende Umsatzsteuer zwar bezahlen, doch kann er zumeist den gleichen Betrag als Vorsteuer geltend machen. Dieser Vorgang soll beim Reverse-Charge-Modell/Vorsteuerverrechnung durch eine Vorsteuerüberrechnung ersetzt werden. Statt die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer tatsächlich an den Rechnungsaussteller zu erstatten, verrechnet der Empfänger seinen Vorsteueranspruch taggenau und online mit der Umsatzsteuerschuld des Rechnungsausstellers. De facto bleibt die Lieferung in der Unternehmerkette steuerfrei (vgl. Übersicht 3).

³ Vgl. Deutscher Industrie und Handelskammertag und Umsatzsteuer Forum e.V. (2002, S. 1 f.).

Grundsätzlich soll bei Lieferungen und sonstigen Leistungen zwischen Unternehmen der Leistungsempfänger Steuerschuldner sein. Tatsächlich ist er dies in allen Fällen, in denen er beim unbaren Bezug einer Leistung seine Ident-Nr. verwendet, auch wenn die bezogene Leistung nicht für das Unternehmen gedacht ist, und in allen Fällen, in welchen der Leistungsempfänger ohne Verwendung der Ident-Nr. eine Leistung für das Unternehmen bezieht.

Das Reverse-Charge-Modell mit Gesamtschuldnerhaftung

Beim Reverse-Charge-Modell mit Gesamtschuldnerhaftung soll bei gleichzeitiger Einführung einer Verpflichtung des Leistungsempfängers zur Einbe-

haltung und Abführung der Steuer des Vorunternehmers die Steuerpflicht der Umsätze in der Unternehmenskette erhalten bleiben. Allerdings bekommt der Unternehmer die Möglichkeit, die eigenen Vorsteueransprüche gegen die abzuführende Steuer aufzurechnen. Somit wird der Leistungsempfänger Steuerschuldner und der leistende Unternehmer bleibt Haftungsschuldner im Sinne einer Gesamtschuldnerhaftung gemäß Artikel 21 Absatz 3 der 6. EG-Richtlinie.

Beim Leistungsaustausch sind Umsätze an andere Unternehmer unter Angabe der Umsatzsteueridentifikationsnummer (USt-IdNr.) und Umsätze an Leistungsempfänger ohne eine solche Nummer zu unterscheiden. Für steuerfreie Umsätze ist der Leistungserbringer weiterhin aufzeichnungs- und erklärungs-pflichtig, wobei in der Rechnung auf die Steuerbefreiung hingewiesen werden muss. Die weiteren Aufzeichnungs- und Kontrollpflichten können Übersicht 4 entnommen werden.

Zwischenergebnisse und Schlussfolgerungen aus der Modellevaluierung

Im Allgemeinen weisen die vorliegenden Modellvorschläge ähnliche Vor- und Nachteile auf, die sich je nach den konkret vorgesehenen Melde- sowie Kontrollpflichten, Ausnahmeregelungen, Anwendungsbereichen etc. unterschiedlich stark

Übersicht 3
Regelfall im Reverse-Charge-Modell/Vorsteuerverrechnung

Leistungsgeber (LG)	Umsatz (steuerpflichtig)	Leistungsempfänger (LE)
	←	
	Nettozahlung (unbar)	
Keine Umsatzsteuerschuld		Umsatzsteuerschuld und Vorsteuerabzug
<u>Rechnung an LE:</u>		
Entgelt netto 2.000 EUR		
Steuersatz		
Ident-Nr. LG		<u>Zahlung an LG:</u> 2.000 EUR
Ident-Nr. LE		
<u>Zahlung an Finanzamt:</u> 0 EUR		<u>Zahlung an / Erstattung vom Finanzamt:</u> 0 EUR
<u>Pflichten:</u>		<u>Pflichten:</u>
<ul style="list-style-type: none"> • Online-Abfrage der Ident-Nr. des LE • Aufzeichnung des Umsatzes unter Angabe der Ident-Nr. des LE • Erklärung des Umsatzes in der Umsatzsteuervoranmeldung, dabei auch Sammelmeldung der vereinnahmten Entgelte je LE 		<ul style="list-style-type: none"> • Verwendung der Ident-Nr. für unbare Leistungsbezüge • Aufzeichnung des Leistungsbezuges unter Angabe der Ident-Nr. des LG • Erklärung der Umsatzsteuerschuld und des Vorsteuerabzuges aus dem Leistungsbezug in der Umsatzsteuervoranmeldung, dabei auch Sammelmeldung der entrichteten Entgelte je LG

Quelle: Bericht der Arbeitsgruppe „Änderungen bei der Umsatzbesteuerung“ an die Abteilungsleiter (Steuer) des Bundes und der Länder über Modellvorschläge systembezogener Änderungen bei der Umsatzsteuer zur Verhinderung von Vorsteuerbetrug und Steuerausfällen (2002, S. 11).

Übersicht 4
Regelfall im Reverse-Charge-Modell mit Gesamtschuldnerhaftung

Leistungsgeber (LG)	Umsatz (steuerpflichtig)	Leistungsempfänger (LE)
	←	
	Nettozahlung	
Keine Umsatzsteuerschuld, gegebenenfalls Haftung		Umsatzsteuerschuld und Vorsteuerabzug
<u>Rechnung an LE:</u>		
Entgelt netto 2.000 EUR		
Steuersatz		
USt-IdNr. LG		<u>Zahlung an LE:</u> 2.000 EUR
USt-IdNr. LE		
<u>Zahlung an Finanzamt:</u> 0 EUR		<u>Zahlung an / Erstattung vom Finanzamt:</u> 0 EUR
<u>Pflichten:</u>		<u>Pflichten:</u>
<ul style="list-style-type: none"> • Online-Abfrage der USt-IdNr. des LE • Aufzeichnung des Umsatzes unter Angabe der USt-IdNr. des LE • Erklärung des Umsatzes in der Umsatzsteuervoranmeldung (keine zusätzliche Sammelmeldung) 		<ul style="list-style-type: none"> • Verwendung der USt-IdNr. nur für unternehmerische Leistungsbezüge • Aufzeichnung des Leistungsbezuges unter Angabe der USt-IdNr. des LG • Erklärung der Umsatzsteuerschuld und des Vorsteuerabzuges aus dem Leistungsbezug in der Umsatzsteuervoranmeldung (keine weitere Sammelmeldung)

Quelle: Bericht der Arbeitsgruppe „Änderungen bei der Umsatzbesteuerung“ an die Abteilungsleiter (Steuer) des Bundes und der Länder über Modellvorschläge systembezogener Änderungen bei der Umsatzsteuer zur Verhinderung von Vorsteuerbetrug und Steuerausfällen (2002, S. 13).

auswirken. Insbesondere spielen die in allen Reformvorschlägen verwendeten Identifikations- und Berechtigungsnummern (IBN)⁴ eine wichtige Rolle. Daher ist die Erteilungspflicht, aber auch das Erteilungsverbot, von großer Bedeutung. Weiterhin ist die Einrichtung eines zentralen Registers für diese Nummern erforderlich, und ihr Fortbestehen muss überwacht werden.

Letzendlich ist wohl jedes der Modelle geeignet, den *Vorsteuerbetrug* weitgehend zu vermeiden. Ebenso scheinen alle Modelle *Steuerausfälle durch Insolvenzen* zu verringern, die sich derzeit in Insolvenzfällen aus der Berichtigung eines vom insolvent Gewordenen vor Bezahlung der Rechnung in Anspruch genommenen Vorsteuerabzugs ergeben. Demgegenüber stehen jedoch vor allem zu befürchtende Ausfälle durch eine missbräuchliche Verwendung der IBN.⁵ Zudem ist zu beachten, dass die Modelle

⁴ IBN wird im Folgenden als allgemeine Bezeichnung für die F-Nummer, die Ident-Nr. und die USt-IdNr. verwendet.

⁵ Steuerausfälle durch eine missbräuchliche Verwendung der IBN ergeben sich vor allem dann, wenn Haushalte den Vorsteuerabzug zu Unrecht geltend machen können, indem sie private Lebensführung in die betriebliche Sphäre verlagern. Außerdem besteht die Gefahr, dass die IBN auch von unberechtigten Dritten verwendet werden kann. Insgesamt ist zu erwarten, dass die Änderung des steuerlichen Verfahrens (Einkauf zu Nettopreisen statt steuerbelasteter Einkauf mit anschließend bewusst falschem Antrag auf Vorsteuererstattung) zu erhöhten Steuerausfällen gegenüber dem Status quo führen wird.

nicht alle Betrügereien unterbinden können, insbesondere nicht solche im Rahmen der Differenzbesteuerung.

Die *Kontrolldichte und -möglichkeiten* erscheinen im Mittler-Modell durch die Online-Meldung jedes Umsatzes am besten vorbereitet. In den beiden Reverse-Charge-Modellen sind wirksame Kontrollen erst später und teilweise nur unter Einschaltung der Kreditinstitute möglich. Letztendlich bedingen jedoch alle Modelle umfangreiche zusätzliche Verfahrenspflichten des Leistenden und des Leistungsempfängers (insbesondere zusätzliche Bestätigungs-, Melde-, Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten).

Darüber hinaus führen die Modelle in allen Anwendungsfällen der Bagatellregelung⁶ und im Falle der Beteiligung von Kleinunternehmern, Unternehmern mit ausschließlich unecht befreiten Umsätzen, pauschalierenden Landwirten (§ 24 UStG) und Vorsteuerpauschalierern (§ 23 UStG) zu einem *Nebeneinander des bisherigen und des neuen Rechts*, weil bisherige Vorschriften in einzelnen Modellen unverändert weiter gelten und es daneben Parallelregelungen geben wird. Allein das Nebeneinander von zwei Rechtskreisen führt zu Unüber-

sichtlichkeit und Kompliziertheit des Umsatzsteuerrechts. Dies wird noch durch den in allen Modellen erforderlichen erheblichen *Umfang an Neuregelungen* verstärkt.

Insgesamt erscheint es unstrittig, dass keines der Modelle ohne *Änderung der 6. MwSt-Richtlinie oder Genehmigungen nach Artikel 27* dieser Richtlinie verwirklicht werden kann.

Finanzielle Implikationen der Modellvorschläge

Im Folgenden werden mögliche finanzielle Auswirkungen der verschiedenen Modellvorschläge (vgl. Tab. 3) und der damit verbundenen Systemumstellungsphase im Einzelnen diskutiert und soweit als möglich auch quantifiziert.

Alle drei Modelle sind darauf ausgerichtet, den Betrug bei den Vorsteuererstattungen weitgehend auszuschließen. Unter dem Gesichtspunkt der Verhinderung von Karussellgeschäften ergäben sich daher bei allen Vorschlägen Umsatzsteuermehreinnahmen von jeweils bis zu 1,5 Mrd. €. Hinzu käme die Reduzierung von Steuerausfällen aufgrund von Insolvenzen und anderen erfolglosen Beitreibungen in Höhe von circa 1,0 Mrd. €.

Demgegenüber stehen vor allem die Steuermindereinnahmen durch eine missbräuchliche Verwendung der IBN. Im

⁶ Lediglich das Reverse-Charge-Modell mit Gesamtschuldnerhaftung sieht in diesem Zusammenhang eine Optionsmöglichkeit vor. Außerdem ist zu beachten, dass in den einzelnen Modellen unterschiedliche Regelungen für Bargeschäfte und Leistungsbezüge für ausschließlich unecht befreite Umsätze vorgesehen sind.

Tab. 3
Finanzielle Auswirkungen der Modellvorschläge

Geschätzte Steuer mehr- bzw. -mindereinnahmen in Mrd. EUR ¹				
	Kurzbezeichnung des Sachverhaltes	Mittler-Modell (Vorstufenbefreiung)	Reverse-Charge-Modell / Vorsteuer- verrechnung	Reverse-Charge-Modell mit Gesamt- schuldnerhaftung
Dauereffekte				
1	Verhinderung von Karussellbetrug und sonstigem Vorsteuerbetrug	1,5	tendenziell geringere Mehreinnahmen	vergleichbar
2	Reduzierung von Steuerausfällen aufgrund von Insolvenzen und anderen erfolglosen Beitreibungen	1,0	vergleichbar	vergleichbar
3	Missbräuchliche Verwendung der F-Nr, Ident-Nr. bzw. USt-IdNr. (anfängliche jährliche Auswirkungen)	-1,5 bis -5	tendenziell kleinere Ausfälle	tendenziell größere Ausfälle
Einmaleffekte				
4	Temporäre Steuerausfälle wegen Wegfall der Sonderzahlungen nach § 47 UStDV* (Dauerfristverlängerung) ohne Übergangsregelung	(-7,4) ²	vergleichbar	vergleichbar
5	Steuerausfälle wegen monatsüberschreitender Rechnungen	-0,5	vergleichbar	vergleichbar
6	Wegfall der bisherigen Ist-Besteuerung (§ 20 UStG)	0,2	vergleichbar	vergleichbar
¹ Die Kommentare in den Spalten Reverse-Charge-Modell / Vorsteuerrechnung und Reverse-Charge-Modell mit Gesamtschuldnerhaftung beziehen sich immer auf die finanziellen Auswirkungen bei Einführung des Mittler-Modells. - ² Bei diesem Verlust handelt es sich lediglich um einen temporären Ausfall. - * UStDV = Umsatzsteuerdurchführungsverordnung.				

Quelle: Überlegungen des ifo Instituts; basierend auf Ergebnissen der Bund/Länder Arbeitsgruppe „Finanzielle Auswirkungen der Vorschläge für Änderungen bei der Umsatzbesteuerung“ (2002) (vgl. Bericht der genannten Arbeitsgruppe S. 4).

Rahmen der Abschätzung der damit möglicherweise verbundenen Steuerausfälle werden als Untergrenze beim Mittler-Modell knapp 1,5 Mrd. € angesehen. Bei zu geringem Kontrolldruck ist jedoch nicht auszuschließen, dass dieser Betrag sich auch auf 3 bis 5 Mrd. € erhöhen kann. Dazu kommt die Möglichkeit einer mehrfachen Verwendung von jedermann zugänglichen Nummern durch unberechtigte Dritte, wodurch weitere Steuerausfälle entstehen können.

Auch wird es bei allen drei Modellen durch die Systemumstellung je nach Reaktion der steuerpflichtigen Unternehmen zu einem temporären Ausfall der bislang auf die Vorlieferanten entfallenden Sondervorauszahlungen in Höhe von circa 7,4 Mrd. € kommen.⁷ Die weiteren möglichen Steuerausfälle aufgrund monatsüberschreitender Rechnungen bzw. Mehreinnahmen durch Wegfall der Ist-Besteuerung werden bei allen Modellen mit – 0,5 bzw. + 0,2 Mrd. € gleich hoch angesetzt.

Tendenziell erscheint das Ausfallrisiko beim Reverse-Charge-Modell/Vorsteuerverrechnung mit dem beim Mittler-Modell vergleichbar, während es beim Reverse-Charge-Modell mit Gesamtschuldnerhaftung vor allem wegen der unzureichenden Kontrollmöglichkeiten wohl höher liegt. Letztendlich ist es jedoch bei keinem der Modellvorschläge klar, ob mittelfristig die positiven fiskalischen Wirkungen die negativen übertreffen oder umgekehrt. Entscheidend hängt dies von der effektiven Gestaltung der Kontrollmechanismen ab, denn sonst kann der Fall eintreten, dass die derzeitigen Steuerausfälle (vor allem resultierend aus Karussellgeschäften) lediglich durch solche ersetzt werden, welche durch eine missbräuchliche Verwendung der IBN entstehen. Schließlich besteht das Problem, dass viele kleine Betrugsfälle (»Ameisenkriminalität«) in der Summe einen genauso großen Schaden anrichten wie einige wenige große Fälle, jedoch kontrolltechnisch weit schwieriger in den Griff zu bekommen sind. Hinzu kommen noch Ausfallgefahren durch Kleinunternehmer, Abhofälle sowie gemischte Umsätze. Auch kann die Schwarzarbeit unter Umständen durch die Möglichkeit, zu Nettopreisen einkaufen zu können, weiteren Auftrieb erhalten.

⁷ Um eine Dauerfristverlängerung in Anspruch nehmen zu können, muss zu Jahresbeginn eine Sondervorauszahlung geleistet werden. Künftig wird eine Dauerfristverlängerung für Vorlieferanten jedoch aufgrund der entfallenden Umsatzsteuerzahlungen in der Lieferkette wirtschaftlich uninteressant, weshalb ihre Sondervorauszahlungen weitgehend entfallen werden. Demgegenüber werden Sondervorauszahlungen für an Endverbraucher liefernde Unternehmer weiterhin sinnvoll und daher zunächst unverändert erhalten bleiben. In späteren Jahren wird wohl das Sondervorauszahlungsvolumen des Handels, sofern er es zahlen kann und will, steigen, weshalb letztendlich lediglich ein temporärer Ausfall vorliegt.

Hinzu kommt, dass bei den bisherigen finanziellen Überlegungen die durch einen Systemwechsel entstehenden Verwaltungskosten (vor allem durch eine notwendige Personalaufstockung sowie eine bessere technische Ausstattung) und die zu erwartenden enormen Kontrollkosten (weitgehend nicht berücksichtigt wurden. Beides darf jedoch nicht unterschätzt werden. Genauso wäre es ein großer Fehler, die Kontrollmöglichkeiten zu überschätzen. Sowohl Einzelmeldungen als auch Periodenaufstellungen (beispielsweise bezogen auf einen Monat oder ein Vierteljahr) werden wohl nicht hundertprozentig verifizierbar sein. Wenn die daher notwendigen Toleranzgrenzen von den Betroffenen antizipiert und zu deren Vorteil ausgenutzt werden, kann erneut durch viele kleine Betrugsfälle ein erheblicher Schaden entstehen.

Untersuchungsergebnisse und Beurteilung

Auf den ersten Blick sind die Ideen bezüglich einer Änderung des Umsatzsteuersystems sehr vielversprechend, doch scheint wie so häufig »der Teufel im Detail« zu stecken. Schließlich dürfen nicht zur Beseitigung von derzeit bestehenden Problemen bei der Umsatzsteuererhebung neue (eventuell genauso große oder gar noch größere) Missbrauchsmöglichkeiten geschaffen werden.

Die Hauptprobleme nach einer Systemänderung (vgl. Übersicht 5) scheinen in dem künftigen Nebeneinander von zwei Umsatzsteuersystemen, die aufgrund der fließenden Übergänge (wie beispielsweise Bagatellregelung, Umsätze mit Kleinunternehmern) für die meisten Unternehmen beide relevant sind, und dem Missbrauchspotential der IBN zu liegen. Vorsteuererstattungen werden derzeit in erster Linie vom Inhaber einer Rechnung erschlichen, wohingegen der mehrfache Einsatz einer Rechnung zum Zwecke des Betrugs wohl

Übersicht 5 Nachteile der Reformvorschläge

- Nebeneinander von zwei Systemen ohne eindeutige Abgrenzung der betroffenen Unternehmen;
- Vergrößerung der bereits bestehenden Gefahr eines un versteuerten Endverbrauchs durch Missbrauch der IBN;
- Erweiterung der Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten der Unternehmer;
- Der Leistende hat Sorgfaltspflichten in Bezug auf den IBN-Inhaber zu erfüllen;
- Schaffung der organisatorischen und technischen Voraussetzungen auf Seiten der Wirtschaft, damit vor allem die Überprüfung des Leistungsempfängers funktioniert;
- Personeller und technischer Mehraufwand durch Einrichtung sowie Bestandspflege der erforderlichen Datenbanken, Verarbeitung sowie Auswertung der Informationen und Kontrollmaßnahmen;
- Unsichere Realisierbarkeit neuer EDV-gestützter Kontrollsysteme auf Seiten der Verwaltung.

Quelle: Eigene Darstellung; basierend auf Überlegungen der Unterarbeitsgruppen zur Untersuchung der einzelnen Reformvorschläge.

keine allzu große Rolle spielt. Künftig kann jedoch die Möglichkeit einer mehrfachen Verwendung von jedermann zugänglichen Nummern durch unberechtigte Dritte durchaus zu gehäuften Steuerausfällen führen. Dabei ist zu beachten, dass viele kleine Betrugsfälle ebenfalls einen enormen Schaden anrichten können, jedoch kontrolltechnisch noch schwieriger in den Griff zu bekommen sind als wenige große Fälle.

Außerdem dürfen der Verwaltungsaufwand und die aus ihm resultierenden Kosten bezüglich Personal sowie Technik genauso wenig wie die Kontrollkosten und die Notwendigkeit von Kontrollen unterschätzt werden. Auch wäre es ein großer Fehler, die Kontrollmöglichkeiten zu überschätzen.

Vor einer leichtfertigen Übertragung des komplizierten Binnenmarktpinzips eines steuerfreien innergemeinschaftlichen Handels, an welchem lediglich einige 100 000 Unternehmen teilnehmen, auf Millionen von Unternehmen sollte berücksichtigt werden, dass dieses System auch im Kleinen nicht problemlos funktioniert. So beklagt die Europäische Kommission beispielsweise immer wieder die mangelnde Zusammenarbeit der einzelnen Staaten (Europäische Kommission 2001).

Aus all diesen Gründen sollten vor einer radikalen Änderung des Umsatzsteuersystems mit unvorhersehbaren Folgen alle zur Verfügung stehenden Möglichkeiten ausgeschöpft werden, um das derzeitige System betrugssicherer zu machen. Schließlich ist nicht einzusehen, warum die Mittel, welche bei einer Systemveränderung für die aufwendigen Kontrollmechanismen zwingend erforderlich sind, nicht auch im derzeitigen System eingesetzt werden können.

Beispielsweise könnte das jetzige System durch die folgenden Maßnahmen verbessert und Betrugsmöglichkeiten eingedämmt werden:

- Aufstockung der Verwaltung;
- Verbesserung der technischen Ausstattung;
- Förderung der Behördenzusammenarbeit und Aufbau von gemeinsamen Datenbanken;
- Ermöglichung eines gegenseitigen, unbürokratischen Zugriffs auf Daten der einzelnen Behörden und Anpassung der Computersysteme;
- Schaffung einer Steuerfahndungsmöglichkeit auf Bundesebene statt alleiniger Länderzuständigkeit;
- Bundeseinheitlicher Aufbau der Steuernummern;
- Bessere Kontrollmöglichkeiten durch die Einrichtung neuer Datenbanken für Umsatzsteuerzwecke beim Bundesamt für Finanzen;
- Verstärkung der Kontrolltätigkeit und Durchführung nicht angekündigter Betriebsprüfungen;

- Neuregelung des Vorsteuerabzugs und Einschränkungen bei der Erstattung von abzugsfähigen Steuern;
- Verschärfte Strafvorschriften.

Sollten die vorgeschlagenen Maßnahmen in Bezug auf die derzeit zu beklagenden Steuerausfälle immer noch nicht den gewünschten Erfolg bringen, ist eine andere Lösung zu finden. Gerade wegen der österreichischen Erfahrungen⁸ und auch aus Praktikabilitätsgründen dürfte aber wohl letztendlich eine rein nationale Umsetzung eines der Reformvorschläge nicht möglich sein. Daher sollte nach Möglichkeit eine gesamt europäische Lösung angestrebt werden. Vor einer Konsultation der Europäischen Kommission erscheint jedoch die Konzentration auf ein Modell sinnvoll, welches durch die vielversprechendsten Elemente aller Reformvorschläge optimiert werden müsste, statt einer längerfristigen parallelen Verfolgung mehrerer Modellansätze.

Literatur

- Bund/Länder Arbeitsgruppe »Änderungen bei der Umsatzbesteuerung« an die Abteilungsleiter (Steuer) des Bundes und der Länder über Modellvorschläge systembezogener Änderungen bei der Umsatzsteuer zur Verhinderung von Vorsteuerbetrug und Steuerausfällen (2002), Bericht, Berlin.
- Deutscher Industrie und Handelskammertag und Umsatzsteuer Forum e.V. (2002), Standort Deutschland – Stark machen für die Zukunft, Umsatzsteuerbetrug eindämmen – Überlegungen zur Reformierung des Umsatzsteuersystems, Tagungsunterlagen, Berlin (enthält unter anderem: Berichte der Bund/Länder-Arbeitsgruppen über die Prüfung von Modellen für eine Systemänderung zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs: Arbeitsgruppe »Änderung bei der Umsatzsteuer« – Bericht der Unterarbeitsgruppe 1: »Mittler-Modell«; Bericht zu Vorschlägen für Änderungen bei der Umsatzbesteuerung – Unterarbeitsgruppe 2: »Reverse-Charge-Modell/Vorsteuerrechnung«; Arbeitsgruppe »Vorschläge für Änderungen bei der Umsatzsteuer« – Bericht der Unterarbeitsgruppe: »Reverse-Charge-Modell mit Gesamtschuldnerhaftung«).
- Dziadkowski, D., A. Gebauer et al. (2002), Entwicklung des Umsatzsteueraufkommens und finanzielle Auswirkungen neuerer Modelle bei der Umsatzbesteuerung, ifo Forschungsberichte Nr. 13, München: ifo Institut für Wirtschaftsforschung.
- Europäische Kommission (2001), Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlamentes und des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlamentes und des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/799/EWG des Rates über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten und indirekten Steuern (von der Kommission vorgelegt), KOM(294) endgültig, Brüssel.
- Finanzministerium des Landes Rheinland-Pfalz (2001), Mainzer Vorschläge zur Umsatzsteuer, Mainz.
- Klawikowski, P., S. Leitmeier und R. Zühlke (2002), »Umsatzsteuerkarussellgeschäfte, Nationale Ohnmacht – internationaler Umsatzsteuerbetrug«, StBp, 121–134.
- Kühn, A. und M. Winter (2001), »Bekämpfung der Umsatzsteuerverkürzung: Ist der Gesetzgeber das richtige Mittel?«, UR, 478–480.
- Merk, L. (2001), »Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs im EG-Binnenmarkt«, UR, 97–99.
- Nam, C. W., R. Parsche und B. Schaden (2001), »Measurement of Value Added Tax Evasion in Selected EU Countries on the Basis of National Accounts Data«, ifo Studien 47, 127–144.
- Wenning, J. (2002), »Karussellgeschäfte – Von Exporteuren, Pufferfirmen, Missing Traders«, UStB, 265–270.
- Widmann, W. (2002), »Zu den Mainzer Vorschlägen zur Umsatzsteuer«, UR, 14–20.

⁸ In Österreich war für das Jahr 2002 die Einführung eines ähnlichen Vorsteuerrechnungsverfahrens geplant. Diese scheiterte jedoch am Widerstand der Europäischen Kommission.