

Faltlhauser, Kurt

Article

Wege zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs - Grenzen und Risiken des geltenden Mehrwertsteuersystems

ifo Schnelldienst

Provided in Cooperation with:

Ifo Institute – Leibniz Institute for Economic Research at the University of Munich

Suggested Citation: Faltlhauser, Kurt (2004) : Wege zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs - Grenzen und Risiken des geltenden Mehrwertsteuersystems, ifo Schnelldienst, ISSN 0018-974X, ifo Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München, München, Vol. 57, Iss. 02, pp. 15-20

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/164007>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

Die Mehrwertsteuer ist gemessen an ihrem Aufkommen von etwa 140 Mrd. € jährlich neben der Lohnsteuer eine der tragenden Säulen der öffentlichen Haushalte. Es muss deshalb die Finanzminister alarmieren, wenn im Zusammenhang gerade mit dieser Steuer von Betrug und Hinterziehung in volkswirtschaftlichen Dimensionen die Rede ist.

Zuletzt hat das ifo Institut das Ausmaß der Steuerausfälle bei der Mehrwertsteuer durch Vergleich von Daten aus der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung mit den tatsächlichen Steuereinnahmen in einem Gutachten substantiiert nachgewiesen. Vorausgegangen waren Alarmmeldungen der Länderfinanzverwaltungen vor allem aus Baden-Württemberg, Bayern und Rheinland-Pfalz, der EU-Kommission und des Bundesrechnungshofes.

Das Risiko des Mehrwertsteuersystems

Besondere Aufmerksamkeit zieht eine Eigenheit des Erhebungsverfahrens der Mehrwertsteuer, nämlich die Zweiteilung zwischen Steuerschuld und Vorsteuerabzug, auf sich. Dieses intellektuell außerordentlich elegante System bewirkt, dass zur Besteuerung von Warenlieferungen oder Dienstleistungen jeweils alle Glieder der Unternehmerkette herangezogen werden, jeder einzelne Unternehmer aber nur die Steuer abführen muss, die auf seine Marge – dem von ihm erwirtschafteten Mehrwert – entfällt. Das systembedingte Risiko, das die Mehrwertsteuer von anderen Steuerarten unterscheidet, liegt im Vorsteuerabzug.

Das Recht zum Vorsteuerabzug hängt – von einigen formalen Voraussetzungen abgesehen – beim steuerpflichtigen Unternehmer ausschließlich davon ab, dass er eine steuerpflichtige Leistung und eine Rechnung mit Mehrwertsteuerausweis hierüber erhalten hat. Nicht Voraussetzung ist, dass der Unternehmer die Rechnung bezahlt und auch nicht, dass die ausgewiesene Mehrwertsteuer tatsächlich ans Finanzamt abgeführt wurde. Nur so kann der reibungslose Fluss von Wa-

ren und Dienstleistungen in der Wirtschaft gewährleistet werden.

Kommt aber einer der Beteiligten, insbesondere der jeweils leistende Unternehmer, seinen Pflichten gegenüber dem Finanzamt nicht nach, wird die von ihm ausgestellte Rechnung mit Mehrwertsteuerausweis in der Hand des Empfängers quasi zu einem ungedeckten Wechsel gezogen auf die Staatskasse. Der Staat kann die Anrechnung oder Erstattung der Vorsteuer auch dann nicht versagen, wenn er selbst die Steuer vom Rechnungsaussteller nie erhalten hat.

Das Mittler-Modell

Der Vorschlag Mittler – in der nunmehr auch der EU-Kommission unterbreiteten Variante (sog. Reverse-Charge-Modell) – setzt an diesem Schwachpunkt des Mehrwertsteuersystems an. Er ist vom Konzept her bestechend einfach und ähnlich elegant wie das Mehrwertsteuersystem selbst. In der Kette steuerpflichtiger Unternehmer fällt oberhalb einer Kleinbetragsgrenze keine Umsatzsteuer mehr an. Ein Vorsteueranspruch kann dabei nicht entstehen und folglich auch nicht erschlichen werden. Die Steuerpflicht tritt dann erst wieder beim letzten Umsatz gegenüber dem Endverbraucher ein.

Der Vorschlag verdient sorgsam geprüft zu werden. Die Finanzministerkonferenz hat deshalb einstimmig eine solche Prüfung beschlossen und Modellrechnungen sowie ein realitätsnahes Planspiel zur Erprobung des Modells in Auftrag gegeben.

Das – abgewandelte – Mittler-Modell zur Reform der Mehrwertsteuer hat aber von Anfang an nicht nur Zustimmung erfahren. Allen voran die EU-Kommission, der der BMF auf ausdrücklichen Wunsch der Finanzministerkonferenz den Vorschlag des Kollegen Mittler vorgetragen hatte, lehnt dieses Konzept bisher ab.

Die EU-Kommission anerkennt bestimmte Formen des Umsatzsteuerbetrugs, insbesondere die des so genannten Karussellbetrugs als systembedingt, will aber



Prof. Dr. Kurt Falthäuser
Bayerischer Staatsminister
der Finanzen

dennoch nicht das Konzept des Vorsteuerabzugs in Frage stellen. Sie sieht den Hauptvorteil des geltenden Mehrwertsteuerrechts in der so genannten fraktionierten Zahlung der Umsatzsteuer auf allen Stufen. Sie verweist auf Erhebungen, nach denen 80% des Umsatzsteueraufkommens in der Gemeinschaft von nur 4% der Unternehmen aufgebracht werden. Sie befürchtet, dass sich bei Realisierung der deutschen Vorschläge dieses Verhältnis deutlich verschieben werde, wenn die Last der Umsatzsteuer fast zur Gänze vom Einzelhandel getragen werden müsste.

Die EU-Kommission glaubt also, dass das Risiko von Steuerausfällen bei der vorgeschlagenen Systemänderung nicht geringer, sondern eher größer werden würde. Sie erinnert an die Probleme mit der so genannten Allphasen-Bruttoumsatzsteuer vor der Einführung der Mehrwertsteuer im Jahr 1968, an die ausufernden Versuche von Verbrauchern, mit Einkaufs- oder so genannten Großhandelsausweisen Waren umsatzsteuerfrei für den privaten Gebrauch zu beziehen.

Andere Mittel zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs

Angesichts der wohl nicht ganz von der Hand zu weisen Nachteile einer radikalen Systemänderung und des sich abzeichnenden Widerstandes der EU-Kommission war die Finanzministerkonferenz gut beraten, die Verwaltung nicht nur mit der Prüfung des Mittler-Vorschlags zu beauftragen, sondern auch mit der Fortsetzung der Suche nach anderen Wegen zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs.

Die Länder waren bis dahin nicht untätig geblieben. So hatte bereits vor drei Jahren die bayerische Steuerverwaltung auf meine Veranlassung in einer alle drei Ebenen (Finanzamt, Oberfinanzdirektion, Ministerium) umfassenden Arbeitsgruppe ein Maßnahmenpaket zusammengestellt, das fast ohne Abstriche vom Bund und den übrigen Ländern übernommen wurde. Soweit Gesetzesänderungen notwendig waren, sind diese mit dem Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz in das Umsatzsteuergesetz eingefügt worden.

Es handelte sich dabei um eine Vielzahl kleinerer und für sich genommen meist wenig spektakulärer Maßnahmen. Sie gegenüber Betroffenen und Verbänden durchzusetzen, war dennoch schwierig genug. So wurden etwa gegen die sehr milde konzipierte und bewusst nicht mit Zwangsmitteln ausgestattete unangemeldete Nachschau (§ 27 b UStG) sogar die Menschenrechte ins Feld geführt. Dabei hat sich gerade diese Bestimmung nach Berichten der Finanzämter außerordentlich bewährt, und zwar sowohl im Interesse der Finanzverwaltung als auch im Interesse der Unternehmen. Das Auftreten wirtschaftlich inaktiver Scheinfirmen konnte mit Hilfe der Nachschau frühzeitig aufgedeckt werden. Solche Firmen werden gern als »Missing Trader« eingesetzt, die

zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnungen ausstellen, aber die zugehörige Umsatzsteuer nicht an das Finanzamt abführen und so großen Schaden verursachen. Gleichzeitig konnten aber mit Hilfe der Nachschau strittige Sachverhalte rasch und ohne aufwendige Korrespondenz auch zu Gunsten des Steuerpflichtigen geklärt werden. Die Finanzämter berichten in diesem Zusammenhang von keinerlei größeren Konflikten, eher von positiven Reaktionen.

Eine andere Neuregelung zur Betrugsbekämpfung, die Verpflichtung neu gegründeter Unternehmen, zwei Jahre lang unabhängig von der Höhe ihrer Umsätze monatlich Umsatzsteuervoranmeldungen abzugeben, hat sich ebenfalls bewährt, allerdings auch häufiger Unmut bei den Betroffenen ausgelöst.

Diese Regelung beleuchtet ein Problem bei vielen Maßnahmen zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs. Können die Finanzämter bei der Nachschau die betroffenen Unternehmen noch nach sinnvollen Kriterien auswählen, wie z.B. nach einem besonderen Risiko oder nach Ungereimtheiten in den Erklärungen, so trifft die Pflicht zu monatlichen Voranmeldungen alle, Gerechte wie Ungerechte. Kleine Unternehmer oder Selbständige im Nebenerwerb sind so u.U. gezwungen, monatelang Null-Erklärungen abzugeben und empfinden dies als überzogenen Bürokratismus. Andererseits verhindert die Vorschrift bisher, dass neu gegründete Unternehmen über ein Jahr und länger Rechnungen ausstellen können, ohne ins Visier der Finanzämter zu geraten.

Das Wort »bisher« weist auf ein weiteres allgemeines Problem bei der Betrugsbekämpfung hin: Sie stellt ein Hase- und Igel-Spiel zwischen Tätern und Verwaltung dar. Jede Maßnahme der Verwaltung löst neue Versuche zur Steuervermeidung aus. So berichten die Ämter von Unternehmensgründungen »auf Vorrat« im Bereich der organisierten Kriminalität. Diese Unternehmen sollen erst nach Ablauf der Zweijahresfrist aktiviert und ihrer eigentlichen Bestimmung, etwa als »Missing Trader« zugeführt oder auch als Firmenmantel an Interessenten verkauft werden. Die Finanzverwaltung wird gezwungen sein, auch solche inaktiven Hüllen aufwendig zu überwachen und wenn irgend möglich – etwa durch Löschung im Handelsregister – aus dem Verkehr zu ziehen.

Keinen unmittelbar messbaren Erfolg hat bisher die Einführung eines neuen Haftungstatbestandes (§ 25 d UStG) gebracht, der speziell darauf abzielt, Umsatzsteuerkarusselle zu erschweren. Mit ihm sollte im Ergebnis verhindert werden, dass Vorsteuern aus Rechnungen geltend gemacht werden können, bei denen die Steuer zuvor planmäßig nicht abgeführt worden ist.

Sorgen bei Wirtschaft und Beratern, diese Regelung könnte ein zu hohes Risiko auch für redliche Unternehmer mit

sich bringen, haben im Gesetzgebungsverfahren zu einer so weitgehenden Einschränkung der Vorschrift geführt, dass sie bisher nicht wirksam werden konnte. Nur wenn dem Rechnungsempfänger positiv nachgewiesen werden kann, dass er in die betrügerischen Absichten des Rechnungsausstellers eingeweiht war, soll ihm der Vorsteuerabzug aus der Rechnung versagt werden können. Der Nachweis, dass der Unternehmer nach den Umständen des Sachverhalts vom Betrug hätte wissen müssen, genügt – anders als im ursprünglichen Gesetzentwurf vorgesehen – nicht.

Bezeichnender Weise haben aber die Niederlande und Großbritannien diesen ursprünglichen Entwurf übernommen und wenden ihn dem Vernehmen nach mit Erfolg an.

Risikoanalyse

Die Risikoanalyse stellt ein weiteres, immer wieder diskutiertes Konzept zur Aufspürung und Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs dar. Es beruht auf der Erkenntnis, dass der Umsatzsteuerbetrug regelmäßig in bestimmten Erscheinungsformen, oft mit einer Vielzahl von Beteiligten und im Umfeld der organisierten Kriminalität auftritt. Registriert werden bei der Risikoanalyse – möglichst mit EDV-Unterstützung – auffällige und typische Sachverhalte, die für sich gesehen noch nichts Unrechtes darstellen. Das kann z.B. die Adresse eines Büroserviceunternehmens als Firmensitz sein, die aber zusammen mit weiteren Anhaltspunkten Anlass zur Prüfung des Unternehmens bieten kann. Auch die mit umfangreicher Datentechnik verstärkte Risikoanalyse ist aber kein Zaubermittel. Sie ist allenfalls vergleichbar mit der »Nase« und dem Gedächtnis eines ganz besonders erfahrenen Steuerprüfers. Sie hält im Idealfall gewissermaßen die Erfahrung und das Wissen der gesamten Verwaltung für jeden einzelnen Bearbeiter zur Verfügung. Bayern hat auch hier eine Vorreiterrolle übernommen und mit der Entwicklung eines entsprechenden EDV-Systems begonnen. Der Bund und andere Bundesländer haben sich inzwischen an dieser Arbeit, die weitgehend Neuland darstellt, beteiligt.

Zum Thema hat sich vor einigen Monaten auch die EU-Kommission zu Wort gemeldet und den Bericht einer Sonderarbeitsgruppe des »Ständigen Ausschusses für die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden (SCAO)« vorgelegt. Auch hier ging es um den Karussellbetrug. Die im Bericht enthaltenen Vorschläge decken sich im Ansatz ebenfalls weitgehend mit denen der Bayerischen Finanzverwaltung aus dem Jahr 2000 und darauf aufbauend der einschlägigen Bund-Länder-Arbeitsgruppe: Risikoanalyse, unangekündigte Nachschau, monatliche MWSt-Erklärungen bei »Risikounternehmen«, Sicherheitsleistungen, Blockierung der MWSt-Erstattung an Rechnungsempfänger bei Betrugsverdacht.

Auffallend bei diesem Bericht ist allerdings die Rigorosität, mit dem die vorgeschlagenen Maßnahmen umgesetzt werden sollen und die in Deutschland nicht nur Steuerpflichtige, sondern wohl auch manchen Richter erblaffen lassen würde. Da ist von einem umfassenden Austausch von Informationen über »potentielle Missing Trader« und »verdächtige innergemeinschaftliche Umsätze« zwischen den zuständigen Behörden die Rede oder gar der Information der Geschäftspartner über Missing Trader. Auch die Löschung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer bei Verdacht auf Betrug wird empfohlen. Für die Blockierung des Vorsteuerabzugs – der wie dargelegt nach dem Mehrwertsteuersystem nicht davon abhängt, dass die Steuer zuvor gezahlt wurde – soll schon der bloße Betrugsverdacht genügen. In Deutschland muss das betrügerische Zusammenwirken der Beteiligten positiv nachgewiesen werden.

Bericht des Bundesrechnungshofs

Schlagzeilen hat dieser Tage ein neuer Bericht des Bundesrechnungshofs zum selben Thema gemacht. Auch dieser Bericht enthält jedoch keine neuen Gedanken, keinen der nicht schon in Bund und Ländern bis hin zur Finanzministerkonferenz geprüft und erörtert worden wäre.

Interessant sind aber einige Schwerpunkte, die der Rechnungshof setzt. So möchte der Rechnungshof den bereits erwähnten Haftungstatbestand des § 25 d UStG, der den Vorsteuerabzug aus betrügerischen Rechnungen blockieren soll, wieder verschärfen und ausdehnen auf die Fälle, in denen ein Unternehmer, der Vorsteuerabzug beansprucht, den Umständen nach hätte wissen müssen, dass der Rechnungsaussteller planmäßig die Umsatzsteuer nicht bezahlt hat. Der Bundesrechnungshof beruft sich dabei ausdrücklich auf das Vorbild von Großbritannien und der Niederlande, die den Grundgedanken aus dem deutschen Entwurf in dessen ursprünglicher Fassung übernommen hatten.

Mit einem weiteren Schwerpunkt empfiehlt der Bundesrechnungshof – wie vor ihm die Finanzministerkonferenz –, eine österreichische Regelung zu übernehmen, die ihren Ursprung in den Vorschlägen des Kollegen Mittler hat.

Die Regelung soll gezielt die in der Bauwirtschaft verbreitete Schwarzarbeit durch als Subunternehmer getarnte Scheinfirmen unterbinden. Dies geschieht dadurch, dass bei Bauleistungen die Umsatzsteuerschuld anders als sonst im Mehrwertsteuersystem auf den Leistungsempfänger übergeht, sofern dieser ebenfalls Unternehmer ist (»reverse charge«). Steuerschuld und Vorsteuererstattungsanspruch fallen damit in einer Person zusammen und heben sich auf. Der Leistungserbringer dagegen schuldet

keine Umsatzsteuer. Beschränkt auf Bauleistungen würden wie beim Modell des Kollegen Mittler zwischen Unternehmern keine Steuern anfallen und könnten somit auch nicht zu betrügerischen Manipulationen genutzt werden. Für diese auf eine erfahrungsgemäß besonders betrugsanfällige Branche beschränkte Reverse-Charge-Regelung hat die Kommission die erforderliche Genehmigung nach Artikel 27 der 6. EG-Richtlinie in Aussicht gestellt.

Der Bundesfinanzminister hat deshalb diese Regelung auch bereits in den Entwurf des Haushaltsbegleitgesetzes aufgenommen. Leider ist er dabei aber ein wenig übers Ziel hinausgeschossen. Anders als beim österreichischen Vorbild, das die Übertragung der Steuerschuld nur auf Bauleistungen von Subunternehmern an andere Bauunternehmer anwendet, erfasst der Entwurf des Bundesfinanzministers alle Leistungsempfänger, die Unternehmer sind und Bauleistungen für ihren unternehmerischen Bereich beziehen.

»Mehr« bedeutet hier aber aller Voraussicht nach »weniger« und zeigt zugleich exemplarisch, wie schwierig es ist, gesetzliche Instrumente gegen den Umsatzsteuerbetrug zu schaffen.

Im Subunternehmerbereich hat es die Finanzverwaltung mit einer überschaubaren Zahl von Leistungsempfängern zu tun. Dies sind regelmäßig größere Bauunternehmen, die selbst ausnahmslos steuerlich erfasst sind. Wird die Steuerschuld über »reverse charge« auf einen solchen Unternehmer übertragen, ist die steuerliche Kontrolle auf jeden Fall gewährleistet. Werden dagegen, wie vom BMF vorgesehen, alle Unternehmer, die Bauleistungen beziehen, zum Steuerschuldner für diese Leistungen bestimmt, würde das auch für Kleinunternehmer oder selbständig nebenberuflich Tätige gelten, die meist gar nicht umsatzsteuerlich erfasst sind. Deren steuerliche Kontrolle ist aber u.U. noch schwieriger als die selbst kleiner Bauunternehmen. Die Übertragung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger würde hier die Besteuerung wohl eher gefährden als sichern.

Betrugsrisiko konzentriert sich auf bestimmte Branchen

Das Beispiel macht auch deutlich, dass es regelmäßig bestimmte Branchen oder Geschäftszweige sind, auf die sich der Umsatzsteuerbetrug besonders konzentriert. Waren es hier Bauleistungen, ist es beim Karussellbetrug der Handel mit bestimmten hochpreisigen Waren wie Computerteilen, Mobiltelefonen u.Ä.

Ein weiterer Vorschlag des Bundesrechnungshofs für eine Gesetzesänderung betrifft u.a. in besonderem Maße den

Handel mit Gebrauchtwagen über die Grenzen innerhalb der Europäischen Gemeinschaft.

Nach den Binnenmarktregeln können Waren steuerlich unbelastet in das Gebiet der übrigen Gemeinschaft geliefert werden, vorausgesetzt, der Empfänger in einem anderen Mitgliedstaat ist Unternehmer und seinerseits im eigenen Land zur Besteuerung des Erwerbs verpflichtet. Als Beleg für seine Unternehmereigenschaft dient die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Empfängers, die elektronisch über ein europaweit eingeführtes Bestätigungsverfahren (MIAS) überprüfbar ist.

Das Vertrauen des Lieferers in die Angaben seines Kunden wird durch eine besondere Vorschrift, die es nur im deutschen und im österreichischen Umsatzsteuergesetz gibt (§ 6 a Abs. 4), geschützt. Die Lieferung bleibt dadurch auch steuerfrei, wenn der Kunde seine Unternehmereigenschaft nur vorgetäuscht und der Lieferer dies trotz Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkannt hat.

Diese Vertrauensschutzregelung hat keine Grundlage in der maßgeblichen EG-Mehrwertsteuer-Richtlinie. Sie war bei der Einführung des Europäischen Binnenmarktes vor zehn Jahren geschaffen worden, um die Akzeptanz der neuen Regeln über den innergemeinschaftlichen Handel zu verbessern.

(Grund war eine zentrale Schwäche der noch immer geltenden so genannten Übergangsregelung für die Mehrwertsteuer im Binnenmarkt. Die Mitgliedstaaten hatten sich nicht entschließen können, ein Ursprungslandssystem mit Besteuerung auch über die innergemeinschaftlichen Grenzen einzuführen. Nur deshalb – letztlich aus Sorge der Mitgliedstaaten um das eigene Steueraufkommen – ist es bei der Entlastung innergemeinschaftlicher Lieferungen geblieben.)

Inzwischen erweist sich die Vertrauensschutzregelung zunehmend als Einfallstor für Umsatzsteuerbetrug. Es werden zunehmend Scheinunternehmen gegründet nur zu dem Zweck, eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu erhalten, die Lieferanten aus anderen Mitgliedstaaten präsentiert werden kann. Diese Unternehmen werden nicht selbst aktiv und »verschwinden« wieder, bevor sie für Steuern in Anspruch genommen werden können. Ihren Initiatoren dienen sie lediglich dazu, den eigenen Inlandsmarkt mit steuerlich unbelasteten Waren – insbesondere Fahrzeugen – zu versorgen.

Den Lieferanten in Deutschland, denen natürlich nicht verborgen bleibt, dass sie einen durch Steuervermeidung begünstigten Markt bedienen, berufen sich dennoch im Einzelfall auf die Vertrauensschutzregelung und die vom auto-

matischen Auskunftssystem MIAS bestätigte Umsatzsteuer-Identifikations-Nummer des Abnehmers. Der Bundesrechnungshof fordert deshalb die Aufhebung der Vertrauensschutzregelung.

Risiko und Chancen der Mehrwertsteuer

Gerade der Konflikt um den Vertrauensschutz offenbart eine wichtige Grenze für die Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs:

Die Umsatzsteuer ist eine Massensteuer, die an täglich millionenfach anfallende Sachverhalte anknüpft, von denen jeder einzelne falsch oder richtig behandelt werden kann. Darin liegen Chance und Risiko zugleich. Die Chance manifestiert sich darin, dass die Umsatzsteuer eine wesentliche und verlässliche Finanzierungsquelle der öffentlichen Haushalte bildet, das Risiko in Mindereinnahmen u.a. aufgrund von Betrug.

Keinesfalls aber sollten Anwendung und Vollzug der Umsatzsteuer die Wirtschaftsabläufe mehr als unvermeidlich behindern oder womöglich zum Stillstand bringen. Ein zu engmaschiges Netz von Kontrollen und Erklärungspflichten, das wirtschaftliche Aktivitäten zu ersticken droht, wäre ebenso kontraproduktiv wie falsche Großzügigkeit gegenüber Betrug, die den Wettbewerb gegenüber steuererhlichen Unternehmern verzerren und die öffentlichen Finanzen gefährden würde.

Der Staat kann schließlich auch nicht alle systembedingten Risiken der Besteuerung dem Unternehmer überbürden. Ebenso wenig aber darf er zulassen, dass Unternehmer ihr Marktrisiko auf die Allgemeinheit abwälzen. Für die Vertrauensschutzregelung bedeutet das, dass die Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Einzelfall erhalten bleibt, wenn der Unternehmer trotz aller – nachgewiesenen – Sorgfalt vom Abnehmer getäuscht worden ist. Dasselbe kann jedoch nicht gelten, wenn ein Unternehmer geltend macht, mehrfach und immer wieder auf die gleiche Weise von seinen Abnehmern getäuscht worden zu sein.

Neuer Vorschlag: Konsequente Ist-Besteuerung

Eine Schwäche des geltenden Mehrwertsteuersystems, die möglicherweise ohne Gefahr für den reibungslosen Ablauf des Wirtschaftsgeschehens korrigiert werden könnte ist bisher noch nicht intensiv diskutiert worden. Es handelt sich um das Prinzip der Soll-Besteuerung.

Die Steuer ist danach regelmäßig nach *vereinbarten* Entgelten zu berechnen. Sie entsteht unabhängig davon,

ob der leistende Unternehmer das Entgelt bereits erhalten hat oder nicht. Sie ist in dem auf die Leistung folgenden Voranmeldungszeitraum zu entrichten. Voranmeldungszeitraum ist je nach Umfang der Zahllast des Unternehmers im Vorjahr der Kalendermonat oder das Vierteljahr.

Der Leistungsempfänger kann nach Erhalt der Leistung den Vorsteuerabzug aus der Rechnung auch dann geltend machen, wenn er die Rechnung noch nicht bezahlt hat.

Aus der Sicht des Finanzamts können damit die Zahlung der Umsatzsteuer und der entsprechende Vorsteuerabzug durch den Leistungsempfänger zeitlich deutlich auseinander fallen.

Es gehört zu den Wesensmerkmalen des Mehrwertsteuersystems, dass der Vorsteuerabzug nicht davon abhängig gemacht werden darf, dass zuvor die Steuer entrichtet worden ist. Dies erklärt sich daraus, dass der Unternehmer, der den Vorsteuerabzug geltend macht, keine Kontrolle über das Verhalten dessen hat, von dem er Leistungen bezieht. Wenn aber erreicht werden kann, dass Entrichtung der Steuer und Vorsteuerabzug aus demselben Umsatz stets zeitlich zusammenfallen, würde bei der Finanzverwaltung die Kontrolle betrugsanfälliger Leistungsbeziehungen wesentlich erleichtert. Erreicht werden könnte dies u.U. durch die Einführung der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten für alle Umsätze bei gleichzeitiger Zulassung des Vorsteuerabzugs erst nach Zahlung des Entgelts und Einführung des Kalendermonats als einheitlichen Voranmeldungszeitraum.

Perfektioniert werden könnte das Kontrollinstrument noch, wenn man aus dem Modell des Kollegen Mittler das so genannte Cross-Check-Verfahren und die Verpflichtung, bestimmte Umsätze elektronisch (mit der Rechnungserstellung) zu melden, entleiht. Dieses Verfahren wäre zwar technisch und administrativ sehr aufwendig, aber möglicherweise geeignet, den Karussellbetrug zu verhindern. Die unversteuerten Umsätze eines Missing Traders würden hier sofort und nicht erst nach langwierigen Prüfungen in der Unternehmerkette auffallen.

EU-rechtlich wäre für die Einführung der Besteuerung von vereinnahmten Entgelten als Regel eine Änderung der sechsten EG-Richtlinie erforderlich. Der Eingriff in das Mehrwertsteuersystem wäre aber weniger einschneidend als beim Reverse-Charge-System, da das Prinzip der fraktionierten Besteuerung auf allen Stufen der Unternehmerkette erhalten bliebe.

Natürlich kann der zuletzt genannte Vorschlag nur eine grobe Gedankenskizze sein. Auch dieses Modell müsste in-

tensiv geprüft werden, bevor es ernsthaft dem geltenden Mehrwertsteuersystem gegenübergestellt werden könnte. Auch das Umsatzsteuerrecht ist mittlerweile so komplex geworden, dass man ohne umfangreiche Modellrechnungen, Planspiele und Fachgutachten die Auswirkungen struktureller Eingriffe, wie sie heute vorgeschlagen wurden, nicht mehr abschätzen kann.

Spätestens hier drängt sich wieder der Ruf nach Vereinfachung auf – eine Sisyphus-Arbeit –, die bei der Mehrwertsteuer womöglich noch schwerer ist als bei den Ertragsteuern. Hier besteht mit der Europäischen Union noch eine weitere Entscheidungsebene und der Zwang zur Einigung mit künftig 25 Mitgliedstaaten. So gesehen wird der Kampf gegen den Umsatzsteuerbetrug wohl eine Daueraufgabe für die Europäische Union, die Regierungen und die Verwaltung bleiben.