

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG
Breite Straße 29
10178 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE
Breite Straße 29
10178 Berlin

HAUPTVERBAND DES DEUTSCHEN
EINZELHANDELS
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE
Breite Straße 29
10178 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN
Burgstraße 28
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT
Friedrichstraße 191
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DES DEUTSCHEN
GROSS- UND AUSSENHANDELS
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
TOURISMUSWIRTSCHAFT
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

Berlin, 20. Oktober 2004

Bundesministerium der Finanzen
Herr Ministerialdirigent
Jörg Kraeusel
Wilhelmstraße 97

10117 Berlin

**Ihr Zeichen IV B 2 – S 7050 – 110/04, Ihr Schreiben vom 12. August 2004
Modell der Ist-Versteuerung mit Cross-Check, Expertengespräch am 31. August 2004**

Sehr geehrter Herr Kraeusel,

wir danken für die Einladung zum Expertengespräch vom 31. August 2004.

Im Anschluss an das Gespräch haben sich die unterzeichnenden Verbände untereinander abgestimmt. Dabei wurden einige bestehende Fragen beantwortet, es ergaben sich aber auch neue, bisher in ihrer Bedeutung nicht erkannte Probleme. Dieser Umstand hat uns erneut die Komplexität gezeigt, die mit der Umsetzung des Modells einer Ist-Versteuerung verbunden wäre.

Den Äußerungen der Mitarbeiter Ihres Hauses ist zu entnehmen, dass das Modell der Ist-Versteuerung nur *einschließlich* des Cross-Check-Verfahrens umgesetzt werden soll. Allerdings bedingen diese beiden Elemente des von Ihnen vorgelegten Modells sich nicht gegenseitig und werfen jeweils für sich

genommen eigene rechtliche und praktische Probleme auf. Im Folgenden haben wir daher beide Elemente in ihrer Wirkung für sich und zusammen beurteilt.

Unser Diskussionsstand lässt sich wie folgt zusammenfassen.

1. Offene Problemstellungen

Nach dem derzeitigen Erörterungsstand ergeben sich die folgenden offenen Problemstellungen und Fragen:

1.1 Umsatzsteuer- und abgabenrechtliche Fragestellungen und ihre Auswirkungen auf das Rechnungswesen

Da sich steuerrechtliche und abrechnungstechnische Fragestellungen überschneiden, werden diese nachfolgend zusammen dargestellt.

1.1.1 Ist-Versteuerung

Zum Modell der Ist-Versteuerung – hier zunächst vor Anbindung des Cross-Check-Verfahrens untersucht – ist auszuführen:

1.1.1.1 Vereinbarkeit der Ist-Versteuerung mit der 6. EG-Richtlinie

Das Bundesministerium der Finanzen vertritt die Auffassung, das Modell der Ist-Versteuerung mit Cross-Check sei mit der 6. EG-Richtlinie vereinbar, so dass es deren Änderung nicht bedürfe. Dies erstaunt, nachdem in der Antwort der Bundesregierung vom 24. Juli 2003 auf die Kleine Anfrage der Freien Demokratischen Partei vom 2. Juli 2003 die Auffassung vertreten worden war, dass *„die Berechnung der Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten ... nur eine eng auf bestimmte Unternehmer oder Umsätze begrenzte Ausnahme bleiben ...“* darf.¹

Es ist festzustellen, dass der eingangs dargestellten Rechtsauffassung in der Literatur nur teilweise gefolgt wird. Bei einem Wechsel würde die Ist-Versteuerung mit Cross-Check-Verfahren zum Regelsystem und die in der 6. EG-Richtlinie als Regelsystem verankerte Soliversteuerung würde auf die Zusammenfassende Meldung beschränkt. Ob die Erhebung der Ist-Versteuerung zum Regelsystem von den Absichten des EU-Richtliniengebers gedeckt ist, bleibt gegebenenfalls gesondert zu prüfen.

1.1.1.2 Systematische Anforderungen der Ist-Versteuerung an das Rechnungswesen

Das System der Ist-Versteuerung erfordert die Umbuchung des Umsatz- bzw. Vorsteueranteils aus den Ein- bzw. Ausgangsrechnungen im Moment der Verbuchung des Zahlungsvorgangs. Im Hinblick auf die buchhaltungstechnischen Bedingungen bestehen hier keine Differenzen zur Modellbeschreibung (s.u.), so dass diese einvernehmlich als Ausgangspunkt der Prüfung angenommen werden können.

¹ BT-Drucksache 15/1453, Ziffer 11

1.1.1.3 Abtretung und Verpfändung

Das Modell der Ist-Versteuerung erweist sich – ungeachtet der praktischen und systemtechnischen Schwierigkeiten, auf die weiter unten noch eingegangen wird – insbesondere im Hinblick auf die Tatbestände der Abtretung und der Verpfändung von Forderungen als problematisch. Die Fälle der Abtretung erfahren im Vergleich zur gesamtwirtschaftlichen Entwicklung einen überproportionalen Zuwachs, was ihre Bedeutung als Finanzierungs- und Besicherungsinstrument in einer arbeitsteiligen Wirtschaft unterstreicht.

§ 13 Abs.1 Nr. 1 lit. a) S. 4 UStG-E bestimmt, dass, soweit „*der leistende Unternehmer den Anspruch auf die Gegenleistung abtritt, (...) das Entgelt im Zeitpunkt der Abtretung, frühestens jedoch im Zeitpunkt der Entstehung des Anspruchs als in dieser Höhe vereinnahmt*“ gilt. Nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. a) S. 5 UStG-E gilt die Vorschrift entsprechend bei einer Verpfändung bzw. Pfändung des Anspruchs. Dies bedeutet nichts anderes, als dass im Falle der Abtretung und der Verpfändung bzw. der Pfändung unverändert die Vorschriften der Sollversteuerung zum Tragen kommen, während nach dem vorliegenden Gesetzentwurf auf der Ebene des Leistungsempfängers unverändert die Ist-Versteuerung gilt.

Aufgrund des sehr frühen Zeitpunktes der Entstehung der Steuer in Fällen der Abtretung/Verpfändung bzw. Pfändung (zivilrechtlicher Zeitpunkt der Forderungsentstehung) ergeben sich erhebliche Verkomplizierungen der buchhalterischen Abwicklung der Vorgänge im Rechnungswesen (Bsp.: Bei monatsübergreifenden Dauerschuldverhältnissen liegen die Rechnungsdaten erst mit Ende des vereinbarten Abrechnungszeitraumes vor, nicht aber taggenau zum Zeitpunkt der Abtretung bzw. der zivilrechtlichen Forderungsentstehung, so dass die zeitgerechte Abführung der – an § 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. a) S. 4 UStG-E anknüpfenden, mit Ablauf des jeweiligen Kalendermonats entstehenden – Umsatzsteuer nicht möglich ist).

Der Ausnahmetatbestand führt des Weiteren zu Komplikationen im Zusammenhang mit der Einzelmeldung nach § 20 UStG-E. Insoweit wird auf die Ausführungen zu 1.1.2.2. „Einzelmeldung, Grenzwert“ verwiesen.

Der Gesetzentwurf lässt ferner eine Regelung für den folgenden Fall vermissen: Eine Forderung wird lediglich zur Besicherung mit der Maßgabe abgetreten, dass die Erfüllung unverändert an den leistenden Unternehmer zu erfolgen hat. Damit hat die Abtretung bei vertragsgemäßer Erfüllung keinen Einfluss auf das durch den Leistungsempfänger geleistete Entgelt. Die danach erforderliche Ausnahme von der Ausnahme ist im Gesetzentwurf nicht vorgesehen.

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Ist-Versteuerung in vielfältiger Weise durch den Fortbestand der Prinzipien der Sollversteuerung durchbrochen wird, was systematisch bedenklich ist und für die Praxis mit ganz erheblichen Problemen verbunden sein wird.

Aus den dargestellten Gründen ist das Modell der Ist-Versteuerung insbesondere in Bezug auf die Abtretung als inkonsistent zu bewerten, so dass ihm auch insoweit nicht gefolgt werden kann.

1.1.1.4 Zusammenfassende Meldung

Zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung (§§ 18a, 6a UStG) ist jeder Unternehmer mit Ausnahme der Kleinunternehmer i. S. v. § 19 Abs. 1 UStG verpflichtet, der im Meldezeitraum innergemeinschaftliche Warenlieferungen ausführt. Die Systematik der Ist-Versteuerung weist die folgenden Diskontinuitäten in Bezug auf die Zusammenfassende Meldung auf:

a. Nach § 18a Abs. 1 UStG ist die Abgabe der Zusammenfassenden Meldung auf den Voranmeldungszeitraum der Ausführung der Lieferung abgestimmt. Daraus ergibt sich, dass sich die Erklärungspflichten des Unternehmers in der Ist-Versteuerung nach dem Zahlungsdatum bestimmen, in den der Zusammenfassenden Meldung unterliegenden Sachverhalten jedoch das Leistungsdatum maßgeblich ist, diese also unverändert vom Konzept der Sollversteuerung ausgeht, nachdem sie im vorliegenden Rechtsrahmen insoweit keine Änderung erfahren soll.

Auch wenn die dargestellten unterschiedlichen Orientierungen ohne unmittelbare Konsequenzen sind, führt die Differenzierung doch zu einer weiteren Beeinträchtigung der Systematik des Umsatzsteuerrechts.

b. Nach § 18a Abs. 1 S. 6 UStG sind auch nichtselbständige juristische Personen i. S. d. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG (Organgesellschaften) bei Ausführung innergemeinschaftlicher Lieferungen zur Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung verpflichtet. Sie benötigen für diesen Fall eine eigene Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (§ 27a Abs. 1 S. 4 UStG), die sie in ihren Ausgangsrechnungen anzugeben haben, Abschn. 245a Abs. 3 UStR. Dies ist insofern eine Besonderheit, als bei Vorliegen einer Organschaft nur der Organträger umsatzsteuerlicher Unternehmer ist und umsatzsteuerliche Pflichten zu erfüllen hat. Einzelumsatzmeldung und Zusammenfassende Meldung einerseits sowie Umsatzsteuervoranmeldung und Umsatzsteuererklärung folgen damit unterschiedlichen Ordnungsbegriffen. Insofern wird auf die nachfolgenden Ausführungen zu Punkt 1.1.3.3 „*Organschaft und Einzelumsatzmeldung*“ verwiesen.

c. Meldezeitraum nach § 18a Abs. 1 S. 1 UStG ist grundsätzlich das Kalendervierteljahr. Für Unternehmer, die keine Umsatzsteuervoranmeldung abzugeben haben (§ 18 Abs. 2 S. 3 UStG), besteht die Möglichkeit zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung für das Kalenderjahr nach § 18a Abs. 6 UStG. Nach § 18a Abs. 1 S. 2 UStG gilt die sich aus der Dauerfristverlängerung nach § 18 Abs. 6 UStG ergebende Fristerstreckung auch für die Zusammenfassende Meldung. Auf den Zusammenhang der Fristen wurde im Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zur Einführung der zum 1. Januar 1996 geänderten Vorschrift des § 18a UStG ausdrücklich hingewiesen². Mithin besteht ein durch den Gesetzgeber gewollter Zusammenhang, der durch eine einseitige Abschaffung der Dauerfristverlängerung aufgehoben würde (siehe die nachfolgenden Ausführungen zu 1.1.3.5 Voranmeldungszeitraum, Dauerfristverlängerung). Es wurde bereits darauf hingewiesen, dass die Einführung der Ist-Versteuerung in Kombination mit dem Cross-Check-Verfahren u. a. mit der Bekämpfung von Umsatzsteuerdelikten aus Karussellgeschäften begründet wird. Vor diesem Hintergrund erstaunt es, dass die Fristen von drei bzw. zwölf Monaten für die Zusammenfassende Meldung, die vorrangig Karussellgeschäfte erreichen könnten, im Vergleich zur Einmonatsfrist der Einzelumsatzmeldung in der Ist-Versteuerung unverändert bleiben sollen.

d. Die Zusammenfassende Meldung wird in der Literatur als Steuererklärung im Sinne der Abgabenordnung gewertet.³

In diesem Zusammenhang wird auf die Ausführungen zu 1.1.2.5 „*Rechtscharakter der Einzelmeldung*“ verwiesen.

² Widmann in: Plückerbaum/Malitzky, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Köln 2004, § 18a, Schrifttum

³ Winter in: Rau/Dürrwächter, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Köln 2004, Länderanhang Deutschland, Rz 29

1.1.2 Cross-Check-Verfahren

1.1.2.1 Systematische Verbindung zwischen Ist-Versteuerung und Cross-Check, materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug

Die Ist-Versteuerung ist systematisch nicht zwingend mit dem Cross-Check-Verfahren verbunden. Das Bundesministerium der Finanzen sieht aber gerade im Cross-Check-Verfahren das primäre Kontrollinstrument zur Bekämpfung von Umsatzsteuerdelikten und will deshalb auf die Verbindung beider Elemente nicht verzichten. Dabei wird grundsätzlich klargestellt, dass die erfolgreiche Durchführung des Cross-Check-Verfahrens nicht materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist. Der Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers besteht also auch in dem Fall, in dem der Leistungserbringer den Umsatz gleich aus welchem Grunde nicht gemeldet hat. Damit erübrigt sich insoweit ein weiteres Eingehen auf diese Fragestellung.

1.1.2.2 Einzelmeldung, Grenzwert

Bei Überschreiten des Grenzwertes von EUR 5 000 pro Zahlungsvorgang ist eine Einzelmeldung an die zuständige Behörde abzugeben, die durch das Finanzbuchhaltungssystem ausgelöst werden soll, und zwar bei einem Zahlungsausgang eine Einzelumsatzmeldung (§ 20 Abs. 1 bis 3 UStG-E) und bei einem Zahlungseingang eine Einzelbezugsmeldung (§ 20 Abs. 4 UStG-E). In diesem Zusammenhang sind die folgenden Fragen noch nicht hinreichend geklärt:

a. Bezieht sich der Grenzwert von EUR 5 000 netto ohne Umsatzsteuer auf den jeweiligen Entgeltfluss oder auf umsatzsteuerlich einheitlich zu beurteilende Einzelpositionen bzw. deren Zwischensummen, also mit 16 bzw. 7 % steuerpflichtige oder mit 0 % steuerfreie bzw. nichtsteuerbare Leistungen? Insoweit wird auch auf die nachfolgenden Ausführungen zu 1.1.3.1 „*Finanzbuchhaltung und Jahresabschluss, Erfordernis einer zusätzlichen Zwischenbuchungsebene sowie differenzierte Ausweise*“ verwiesen, die insoweit noch nicht ausreichend berücksichtigt erscheinen.

b. Wie ist der Grenzwert im Falle einer nachträglichen Teilzahlungsvereinbarung zu beurteilen, wie sie unter Vollkaufleuten häufig vorkommt (Beispiel: A liefert an B im Wert von EUR 20 000 und trifft nachträglich mit B eine Teilzahlungsvereinbarung über fünf Teilzahlungen zu je EUR 4 000, jeweils netto ohne Umsatzsteuer). Welche Dokumentationsanforderungen bestehen an eine solche Vereinbarung?

c. Wie ist der Grenzwert bei fraktionierten Zahlungen durch den Leistungsempfänger zu beurteilen, wenn dieser ohne Vorliegen einer Vereinbarung Zahlungen leistet? Welche Dokumentationsanforderungen bestehen an einen solchen Vorgang?

d. Die zu 1.1.1.3. dargestellten Fragestellungen bei Abtretung und Verpfändung von Forderungen stellen sich erneut hinsichtlich des Grenzwertes. Im Falle der Abtretung dürfte für die Bemessung des Grenzwertes der Wert der ursprünglichen Forderung massgeblich sein, was durch die Formulierungen des vorliegenden Gesetzentwurfes aber zumindest unklar bleibt.

Nachdem gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. a) S. 4 und 5 UStG-E eine Fiktion hinsichtlich der Vereinnahmung des Entgeltes auf den Zeitpunkt der Abtretung bzw. Verpfändung besteht, eine solche auf der Seite des Leistungsempfängers aber fehlt, ist es möglich, dass die Einzelumsatzmeldung nach § 20 Abs. 1 bis 3 UStG-E und die Einzelbezugsmeldung nach § 20 Abs. 4 UStG-E nicht in der gleichen Periode erfolgen. Die Regelung steht damit dem Prüfungsanspruch der Finanzverwaltung entgegen.

Unabhängig von der Frage der Periodizität bleibt die Ausgangsproblematik bestehen, wenn der leistende Unternehmer die Sollversteuerung und der Leistungsempfänger die Ist-Versteuerung anwendet. Auch dies steht dem Prüfungsanspruch der Finanzverwaltung entgegen.

e. Nach § 20 Abs. 4 lit. b) UStG-E entfällt die Verpflichtung zur Abgabe der Einzelbezugsmeldung auch bei einem Zahlungsbetrag von mehr als EUR 5 000, „... wenn der Unternehmer ausschließlich Umsätze erbringt, die den Vorsteuerabzug ausschließen ...“. Nach dieser Regelung besteht die Meldepflicht auch, wenn der Steuerpflichtige nur zu einem sehr geringen Teil, z.B. zu 1 %, Umsätze ausführt, die keine Ausschlussumsätze i. S. v. § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG sind. Insoweit wird auf die nachfolgenden Ausführungen zu 1.1.3.2 „Anteiliger Vorsteuerabzug“ verwiesen.

f. Wie ist der Grenzwert im Falle des Skontoabzugs definiert, wenn der Zahlungsbetrag vor Skontoabzug mehr als EUR 5 000 ausmacht, nach Abzug aber einen geringeren Betrag?

1.1.2.3 Kontrollfunktion des Cross-Checks

Der Kontrolleffekt des Cross-Check-Verfahrens ist nach Auffassung des BMF nur dann gegeben, wenn die Kontrolle zeitnah, d.h. unmittelbar für den vorangegangenen Monat durchgeführt wird. Das BMF lässt sich dabei von der Erfahrung leiten, dass für Karussellgeschäfte Unternehmen eigens gegründet bzw. erworben und nach wenigen Wochen wieder geschlossen wurden, so dass zum Zeitpunkt der Außenprüfung das Unternehmen und seine Vertreter nicht mehr aufzufinden waren und mögliche Erstattungsforderungen ins Leere liefen.

Deshalb sei es erforderlich, dass sich die beiden Einzelmeldungen des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers nicht nur auf den gleichen Voranmeldungszeitraum bezögen, sondern auch zum 10. des Folgemonats einheitlich abgegeben würden, da sonst ein voranmeldungszeitraumübergreifender Abgleich mit dem damit verbundenen Zeitverlust um einen Monat durchgeführt werden müsse (siehe S. 3, II.1. der Modellbeschreibung). Aufgrund dieser Anforderung sieht der Gesetzentwurf des BMF vor, dass bei unbaren Entgeltabflüssen mit Ausnahme der Forderungsabtretung ab dem drittletzten Werktag des Monats das Recht des Leistungsempfängers auf Vorsteuerabzug frühestens im Folgemonat entsteht (§ 15 Abs. 1 S. 2 UStG, Modellbeschreibung S. 3, II.1.).

1.1.2.4 Aussagefähigkeit des Cross-Check-Verfahrens

a. Kontrollfunktionen des Cross-Check-Verfahrens

Die Prüfung durch das Cross-Check-Verfahren wird aus der Perspektive des Leistungsempfängers vorgenommen. Es wird der binnenstaatliche Leistungsaustausch zwischen Unternehmen beidseitig erfasst, d. h. soweit eine Rechnungsstellung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis i. S. v. § 14 UStG, § 20 Abs. 1 S. 1 UStG-E und eine Einzelbezugsmeldung gem. § 20 Abs. 4 UStG-E vorliegen.

b. Nach § 20 UStG-E geregelte Sachverhalte zur Einzelmeldung

Die redaktionelle Fassung von § 20 Abs. 2 und Abs. 4 UStG-E erstaunt zunächst insoweit, als dass in § 20 Abs. 4 UStG-E die Ausnahmen von der Vorschrift einzeln genannt sind, bei § 20 Abs. 2 UStG-E jedoch nicht bzw. sich diese lediglich aus den Fußnoten ergeben oder ihr Ausscheiden aufgrund fehlender Voraussetzungen zu erschließen ist. Die vorliegende Fassung dürfte selbst für den kaufmännisch vorgebildeten Rechtsanwender in der vorliegenden Form nur schwer zu erfassen sein.

aa. Nach dem Gesetzentwurf nicht durch das Cross-Check-Verfahren erfasste Tatbestände bei der Einzelumsatzmeldung

Aus § 20 Abs. 1 UStG-E ergibt sich, dass die folgenden Leistungen nicht vom Cross-Check-Verfahren erfasst werden, da es an einer Rechnungsstellung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis bzw. an der Einzelbezugsmeldung fehlt, § 20 Abs. 1 S. 1 i. V. m. Abs. 4 UStG-E, vgl. Anmerkung 19 zu Abs. 1 S. 1:

- die Leistungserbringung von Unternehmen an Private,
- die innergemeinschaftlichen Lieferungen (§ 6a UStG), die Ausfuhrlieferungen (§ 6 UStG) und die Lohnveredelungen an Gegenständen der Ausfuhr (§ 7 UStG),
- der innergemeinschaftliche Erwerb (§ 1a UStG),
- das innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäft nach § 25b Abs. 2 UStG,
- die der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers unterfallenden Sachverhalte, § 13b Abs. 2 UStG,
- die Leistungserbringung nach § 19 Abs. 1 UStG (Besteuerung der Kleinunternehmer),
- die Leistungserbringungen nach §§ 25 und 25a UStG (Margenbesteuerung der Reiseleistungen und Differenzbesteuerung),
- die Entnahmetatbestände (§ 3 Abs. 1b und 9a UStG).

bb. Nach dem Gesetzentwurf nicht durch das Cross-Check-Verfahren erfasste Tatbestände bei der Einzelbezugsmeldung

Aus § 20 Abs. 4 UStG (Einzelbezugsmeldung) des Gesetzentwurfs ergeben sich die folgenden Ausnahmen von der Erfassung durch das Cross-Check-Verfahren:

- bei ausschließlicher Erbringung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen,
- bei Vorsteuerabzug im Wege des Vergütungsverfahrens nach § 18 Abs. 9 UStG (im Ausland ansässige Unternehmer),
- bei Leistungsbezug nach § 19 Abs. 1 UStG (Besteuerung der Kleinunternehmer),
- bei Berechnung der Vorsteuer nach Durchschnittssätzen, §§ 23 und 24 UStG (bestimmte Unternehmen, land- und forstwirtschaftliche Betriebe),
- bei Ausschluss des Vorsteuerabzugs nach §§ 25 und 25a UStG (Margenbesteuerung der Reiseleistungen und Differenzbesteuerung).

Zum ersten Punkt siehe die nachfolgenden Ausführungen zu 1.1.3.2 „*Anteiliger Vorsteuerabzug*“.

c. Konzeptionelle Aussagefähigkeit des Cross-Check-Verfahrens

Nach dem vorstehend vorgenommenen Vergleich der Regelungsinhalte zur Einzelumsatzmeldung nach § 20 Abs. 1 bis 3 UStG-E und zur Einzelbezugsmeldung nach § 20 Abs. 4 UStG-E ist die konzeptionelle Aussagefähigkeit des Cross-Check-Verfahrens wie folgt zu bewerten:

- Das Cross-Check-Verfahren erweist sich als unvollständig, da es durch zahlreiche Ausnahmetatbestände durchbrochen ist. Dies ergibt sich nicht nur aus dem Abgleich der oben zu ba. und bb. dargestellten Sachverhalte, sondern auch aus den Ausführungen zu 1.1.1.3 „Abtretung, Verkauf und Verpfändung von Forderungen“ bzw. zu 1.1.2.2 „Einzelmeldung, Grenzwert“ zur Periodenverschiebung aufgrund einer einseitigen Fiktion des Vereinnahmungszeitpunktes.
- Das Cross-Check-Verfahren leistet keinen eigenen Beitrag zur Bekämpfung der Schattenwirtschaft. Der an einen privaten Abnehmer leistende Unternehmer ist nicht der Kontrolle durch das Cross-Check-Verfahren ausgesetzt. Eine mögliche Aufdeckung erfolgt unverändert nur im Rahmen der bestehenden Prüfungsmechanismen.
- Das Cross-Check-Verfahren wird unter anderem mit der Bekämpfung von Umsatzsteuerdelikten begründet. Diese bestehen häufig bei grenzüberschreitenden Karussellgeschäften. Insoweit ergibt sich die folgende Differenzierung in der Beurteilung des Modells:
 - Das Cross-Check-Verfahren kann durch Aufdeckung des unberechtigten inländischen Vorsteuerabzugs einen Beitrag zur Bekämpfung von Umsatzsteuerdelikten leisten. Dabei muss im Moment dahingestellt bleiben, ob die mit ihm verbundenen Eingriffe als verhältnismäßig zu beurteilen sind, und ob es in Anbetracht der schon heute erkennbaren Komplexität überhaupt zu in der Praxis brauchbaren Aussagen führt.
 - Umsatzsteuerdelikte im Bereich von Karussellgeschäften bestehen aber nicht nur in der Form unberechtigten inländischen Vorsteuerabzugs, sondern auch in dem Fall, in dem sich ein Scheinunternehmer mit dem erhaltenen Erlös einschließlich Umsatzsteuer – die Vorsteuer beim Leistungsempfänger darstellt – ins Ausland absetzt und die Umsatzsteuer dazu verwendet, den Preis des Produktes zu ermäßigen, um einen Wettbewerbsvorteil zu erlangen.⁴ Das Cross-Check-Verfahren erreicht den dargestellten Sachverhalt nicht, da es aufgrund der dargestellten Ausnahmen den grenzüberschreitenden Leistungsaustausch nicht erfasst.

Mithin ist das Cross-Check-Verfahren zu einer Bekämpfung von Umsatzsteuerdelikten aus Karussellgeschäften geeignet, trifft aber nicht alle Sachverhalte, die sich aus dem zitierten Bericht des Bundesrechnungshofes ergeben. Es ist deshalb anzunehmen, dass sich der Innovationsgeist der kriminellen Marktteilnehmer auf die Geschäftsstrukturen verlagert, die durch das Cross-Check-Verfahren nicht aufgedeckt werden.

- Das Cross-Check-Verfahren erfasst nicht die Fälle der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers. Dies ist soweit unproblematisch, wie die Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers tatsächlich besteht. Auch das Cross-Check-Verfahren erfasst jedoch nicht denjenigen, der sich zu Unrecht als vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer ausgibt.
- Das Cross-Check-Verfahren führt aus Sicht der Finanzverwaltung zu einer Fehlbeurteilung des Vorsteueraufkommens, und zwar im Hinblick auf die Regelung aus § 20 Abs. 4 lit. b) UStG-E.

⁴ Bericht des Bundesrechnungshofes vom 3. September 2003, BT-Drucksache 15/1495, Punkt 1. Karussellgeschäfte, Unterpunkt 1.1. Frühere Feststellungen

Nach dieser Vorschrift sind Einzelbezugsmeldungen nicht abzugeben, soweit der Unternehmer **ausschließlich** Ausschlussumsätze i. S. d. § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG ausführt. Daraus ergibt sich, dass bei gemischten Umsätzen auch dann eine Einzelbezugsmeldung abzugeben ist, wenn der Ausschlussumsatz den ganz überwiegenden Anteil an den Gesamtumsätzen ausmacht, z. B. 99 %. Nach § 20 Abs. 5 Nr. 5 und 6 UStG-E sind in der Einzelbezugsmeldung das (Teil-)Entgelt und der auf dieses entfallende Steuerbetrag anzugeben. Dies bedeutet, dass der Vorsteuerbetrag aus der Eingangsrechnung insgesamt und nicht nur in der Höhe anzugeben ist, in der dem Steuerpflichtigen der Abzug zusteht. Zwischen dem Vorsteueraufkommen aus den Einzelbezugsmeldungen einerseits und demjenigen aus den Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. Umsatzsteuerjahreserklärungen andererseits wird sich deshalb eine Differenz ergeben, die einer erneuten Abstimmung bedarf. Insoweit wird auch auf die nachfolgenden Ausführungen zu 1.1.2.5 „*Rechtscharakter der Einzelmeldungen*“ verwiesen.

1.1.2.5 Rechtscharakter der Einzelmeldungen nach § 20 UStG-E, Rechtsgrundlage in der 6. EG-Richtlinie

Mit § 20 UStG-E wird die Pflicht zur Abgabe der oben bereits zu Punkt 1.1.2.4 „*Aussagefähigkeit des Cross-Check-Verfahrens*“ dargestellten Einzelumsatz- und Einzelbezugsmeldungen begründet. Der Gesetzestext verwendet damit den Terminus der Meldung. Nach § 20 Abs. 8 S. 1 UStG-E sind auf die Einzelmeldung „*ergänzend ... die für die Steuererklärungen geltenden Vorschriften der Abgabenordnung anzuwenden. ...*“. Daraus ergibt sich, dass der Gesetzentwurf die Einzelmeldung als Steuererklärung i. S. der Abgabenordnung bewertet.

a. Rechtscharakter aus der Sicht des deutschen Rechts

Zum Anmeldungs- und Erklärungsverfahren in der Umsatzsteuer wird in der Kommentierung in Rau/Dürnwächter ausgeführt:

*„(11) In § 18 Abs. 3 S. 1 UStG bestimmt die Vorschrift, dass der Unternehmer für das Kalenderjahr oder für den kürzeren Besteuerungszeitraum eine Steuererklärung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben habe, in der er die zu entrichtende Steuer oder den Überschuss, der sich zu seinen Gunsten ergeben würde, nach § 16 Abs. 1 und 4 UStG und § 17 UStG selbst zu berechnen habe; dieser Vorgang wird vom Gesetz als **Steueranmeldung** bezeichnet. Diese Steueranmeldung ist eine **Steuererklärung** i. S. d. § 150 AO. Bei der Steueranmeldung beschränkt sich also die Steuererklärung inhaltlich nicht auf die vollständige Angabe der für die Besteuerung erheblichen Tatsachen und sonstigen Umstände. ...*

(12) Das UStG schaltet in § 18 Abs. 1 UStG der Jahreserklärung ein Voranmeldungs- und Vorauszahlungsverfahren vor, das den Zweck hat, dem Fiskus möglichst rasch und zutreffend die vom Unternehmer mit dem Warenpreis berechnete Steuer zuzuführen. Im Gegensatz zu § 18 Abs. 3 UStG bezeichnet es diese Voranmeldungen nicht ausdrücklich als Steueranmeldungen. Sie sind es aber gem. § 150 Abs. 1 S. 2 AO, da die Steuer für die Vorauszahlung selbst zu berechnen ist. ...“⁵

Die zitierte Kommentierung gibt die allgemeine Rechtsauffassung zum Rechtscharakter der Umsatzsteuererklärung wieder. Hieraus ergibt sich:

⁵ Schuhmann in: Rau/Dürnwächter, aaO., § 18 Rz 11 und 12

- Eine Steuererklärung ist die Zusammenfassung aller nach bestimmten Kriterien relevanter Geschäftsvorfälle innerhalb eines Zeitraums mit dem Ziel der Bestimmung der gesetzlichen Steuerschuld.
- Die Umsatzsteuererklärung, die Umsatzsteuervoranmeldung und die Zusammenfassende Meldung sind im Hinblick auf ihren Rechtscharakter als Steueranmeldungen zu bewerten, die Steuererklärungen i. S. v. § 150 AO sind.
- Die Umsatzsteuererklärung beschränkt sich nicht „auf die vollständige Angabe der für die Besteuerung erheblichen Tatsachen und sonstigen Umstände“ (s. o.), vielmehr sind die Umsatzsteuerschuld bzw. ein eventuelles Vorsteuerguthaben durch den Steuerpflichtigen selbst zu berechnen.
- Die Steuererklärung, hier in Form der Anmeldung, ist grundsätzlich auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben. Aus dem Vordruck ergeben sich die Abfragekriterien, anhand derer die Steuerschuld begründet und berechnet wird.
- Ihrem Rechtscharakter nach sind Steuererklärungen *Wissenserklärungen*. Die Steuererklärung enthält häufig nicht nur reine Tatsachenangaben, sondern über diese hinaus rechtliche Subsumtionen oder Wertungen. Daneben sind Steuererklärungen *Willenserklärungen*, mit denen eine materielle steuerrechtliche Rechtsfolge ausgelöst werden soll.⁶ Voraussetzung für die Abgabe der Erklärung ist ein subjektiver Erklärungswille.
- „In Steuererklärungen enthaltene Willenserklärungen binden den Steuerpflichtigen in Fällen, in denen die erstrebte Rechtsfolge ohne Verwaltungsakt eintritt, sobald die Erklärung der Behörde zugegangen ist.“⁷

Wie sind die vorliegenden Kriterien im Hinblick auf die Einzelmeldung nach § 20 UStG-E zu beurteilen?

- Die Einzelmeldung kann bereits ihrer Konzeption nach keine „vollständige Angabe der für die Besteuerung erheblichen Tatsachen und sonstigen Umstände“ sein. Weder ergibt sich aus der Einzelumsatzmeldung die Steuerschuld, da es ihr an dem gegenüberzustellenden Vorsteuerabzug fehlt, noch ergibt sich aus der Einzelbezugsmeldung der Vorsteuerabzug, da es diesem an der gegenüberzustellenden Umsatzsteuerschuld fehlt. Aus der Einzelmeldung ist die Steuer deshalb bedingt zwar dem Grunde, aber nicht der Höhe nach abzuleiten.
- Mit der Einzelmeldung wird eine *Berechnung* der Steuer nicht vorgenommen. Gegenstand der Meldung ist *eine* Angabe unter vielen, die in der Gesamtheit aller Angaben zur Berechnung der Steuer beiträgt, sie selbst stellt aber keine Steuerberechnung, sondern höchstens die Voraussetzung für eine spätere Steuerberechnung dar.
- Dies gilt im besonderen Maße dann, wenn der Steuerpflichtige anteilig Ausschlussumsätze nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG ausführt und ihm deshalb der Vorsteuerabzug nur in dem Umfang zusteht, wie die ausgeführten Umsätze keine Ausschlussumsätze im Sinne der genannten Vorschrift sind.

Nach § 20 Abs. 5 Nr. 5 und 6 UStG-E sind in der Einzelbezugsmeldung das (Teil-)Entgelt und der auf dieses entfallende Steuerbetrag anzugeben. Dies bedeutet, dass der Vorsteuerbetrag aus der Eingangsrechnung insgesamt und nicht nur in der Höhe anzugeben ist, in der dem Steuerpflichtigen der Abzug zusteht. Bei teilweiser Bewirkung von Ausschlussumsätzen würde der Steuerpflichtige mit der Umsatzsteuervoranmeldung und der Umsatzsteuererklärung zu einem späteren Zeitpunkt eine im Verhältnis zur Einzelbezugsmeldung abweichende Erklärung abgeben. Im Hinblick auf den dargestellten Sachverhalt wird mit der Einzelbezugsmeldung deshalb weder „eine vollständige Angabe der für die Besteuerung erheblichen Tatsachen und sons-

⁶ Tipke in Tipke/Kruse, Kommentar zur Abgabenordnung, Köln 2004, Vor § 149 Rz 3

⁷ ebenda, Rz 5

tigen Umstände“ abgegeben, noch die Steuerschuld zutreffend berechnet. Vielmehr würde der Sachverhalt mit der Einzelbezugsmeldung verkürzt und damit unzutreffend dargestellt. Dies kann auch nicht damit gerechtfertigt werden, dass mit der Einzelbezugsmeldung nicht die „vollständige Angabe der für die Besteuerung erheblichen Tatsachen und sonstigen Umstände“ erfolge sowie der Vorsteuerbetrag nicht *als solcher* geltend gemacht werde. Zum Ersten müsste sich die Finanzverwaltung auf diesen Einwand hin erneut fragen lassen, ob die Einzelbezugsmeldung in diesem Falle noch zutreffend als Steuererklärung bewertet werden kann. Zum Zweiten ist im Rahmen einer teleologischen Betrachtung des Gesetzentwurfes festzustellen, dass das Cross-Check-Verfahren u. a. der Prüfung des Vorsteuerabzugs dient. Im vorliegenden Sachverhalt besteht aber weder ein vollumfänglicher Vorsteuerabzug noch wird ein solcher durch den Steuerpflichtigen auch nur behauptet. Bereits aus begrifflichen Gründen besteht keine Veranlassung zur Prüfung, da ein solcher Anspruch gar nicht gegeben ist.

Für den vorliegenden Sachverhalt erweist sich die Einzelbezugsmeldung damit als mindestens hochgradig missverständlich, wenn nicht gar als materiell falsch. Eine Verpflichtung zur Abgabe von offensichtlich unzutreffenden Erklärungen ist aber bereits aus rechtsgrundsätzlichen Erwägungen nicht hinnehmbar.

- Der Einzelmeldung fehlt es am Merkmal der *Vollständigkeit der Verzeichnung aller Geschäftsvorfälle*, das für eine Steuererklärung im Hinblick auf den jeweiligen Besteuerungszeitraum konstitutiv ist. Wie sich aus § 20 Abs. 1 S. 1 UStG-E sowie den obigen Ausführungen zu 1.1.2.4 „*Aussagefähigkeit des Cross-Check-Verfahrens*“ ergibt, bleiben wesentliche Geschäftsvorfälle, die in die Berechnung der Steuerschuld eingehen, bei der Einzelmeldung außer Betracht. Daraus ergibt sich, dass nicht einmal die Summe aller Einzelmeldungen zur korrekten Berechnung der Steuerschuld führte.
- Weiter ist festzustellen: Die Einzelmeldung soll nach dem vorliegenden Entwurf im Moment der Verbuchung des Entgelts automatisch durch das Finanzbuchhaltungssystem generiert werden. Vom Steuerpflichtigen wird erwartet, dass er im Moment der Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung und der Umsatzsteuererklärung die diesen zugrunde liegenden Sachverhalte auf ihre Richtigkeit und Vollständigkeit prüft. Diese Prüfung kann jedoch nicht im Moment der Verbuchung des Einzelvorgangs auf den dafür zuständigen Mitarbeiter delegiert werden, der im Regelfall weder die entsprechenden Kompetenzen, noch die erforderlichen Kenntnisse für die Abgabe einer Steuererklärung hat. Schließlich ist für die Abgabe einer Steuererklärung ein Erklärungswille erforderlich. Es erscheint weit überzogen, der Verbuchung einer Zahlung quasi als Nebenprodukt einen externen Erklärungswillen zuzuordnen. Die Verbuchung einer Zahlung ist ein auf das interne Rechnungswesen gerichteter Vorgang, der später für das externe Berichtswesen verwendet wird, sie ist aber nicht bereits selbst Teil des externen Berichtswesens.

b. Rechtsgrundlage in der 6. EG-Richtlinie

Die Umsatzsteuererklärung und die Umsatzsteuervoranmeldung haben ihre Rechtsgrundlage in Art. 22 Abs. 4 bis 11 der 6. EG-Richtlinie. Es ist festzustellen, dass eine dritte Meldeebene *vor* der Umsatzsteuervoranmeldung und *vor* der Umsatzsteuererklärung dort nicht vorgesehen ist, unabhängig davon, welchen rechtlichen Charakter diese zusätzliche Meldeebene haben könnte. Anders verhält sich dies im Hinblick auf die Zusammenfassende Meldung, die sich aus Art. 22 Abs. 6 Buchstabe b der 6. EG-Richtlinie ergibt.

c. Ergebnis

Der Gesetzentwurf verwendet den Terminus der „Einzelmeldung“. Der Terminus der Meldung ist im Hinblick auf die Steueranmeldung als Form der Steuererklärung gesetzlich bestimmt.

Nach den obigen Ausführungen kann es sich aus formellen und materiellen Gründen weder um eine Steueranmeldung, noch um eine Steuererklärung i. S. v. §§ 149 ff. AO handeln. Es fehlt an einer Vielzahl der Kriterien, die für eine Steuererklärung, gegebenenfalls in Form einer Steueranmeldung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes in Verbindung mit der Abgabenordnung, erforderlich sind. Wenn es sich bei den Einzelmeldungen jedoch nicht um Meldungen i. S. v. §§ 149, 150 AO handelt, ist zu prüfen, welcher Rechtscharakter im Sinne der Abgabenordnung dieser „Meldung“ zukommt. Schließlich fehlt es an einer Rechtsgrundlage für die Einzelmeldung i. S. d. § 20 UStG-E in der 6. EG-Richtlinie.

1.1.3 Auswirkungen der Ist-Versteuerung in Verbindung mit dem Cross-Check-Verfahren auf das Rechnungswesen, systembedingte Mehraufwendungen und Problemstellungen

Durch die Verknüpfung der dargestellten systembedingten (Ist-Versteuerung) bzw. gewollten (Cross-Check) Elemente ergeben sich für den Steuerpflichtigen die folgenden Mehr- und Umstellungsaufwendungen sowie Unklarheiten.

1.1.3.1 Finanzbuchhaltung und Jahresabschluss, Erfordernis einer zusätzlichen Zwischenbuchungsebene sowie differenzierte Ausweise

Aus Sicht der Wirtschaft sind die umsatzsteuerrechtlichen Anforderungen, die an Rechnungswesen, Dokumentation und Prüfung gestellt werden, klar und unmissverständlich festzulegen, auch um Nachteile für den Steuerpflichtigen, die dieser nicht zu vertreten hat, zu vermeiden. Dies bedeutet, dass die Vorgaben im Hinblick auf die Einzelumsatzmeldung, die Umsatzsteuervoranmeldung und die Umsatzsteuererklärung miteinander abzustimmen sind.

a. Umbuchung von Vor- und Umsatzsteuer beim Zahlungsvorgang, Rückgriff auf den Ausgangsachverhalt

Die in Bezug auf die Ist-Versteuerung oben dargestellten Voraussetzungen führen beim Rechnungsausgleich zu je einem Umbuchungsvorgang pro umsatzsteuerlich definiertem Posten – 0 %, 7 % und 16 % Umsatz- bzw. Vorsteuer – und nicht nur pro Rechnungsbetrag insgesamt. Von Bedeutung ist hierbei, dass der Betrag des Zahlungseingangs nicht einfach um den Steuerschlüssel erhöht oder vermindert umgebucht werden kann, da die Zahlung nebeneinander zum Regel- oder zum ermäßigten Steuersatz steuerpflichtige oder steuerbefreite bzw. nicht steuerbare Leistungen umfassen kann.

Daraus ergibt sich, dass im Moment des Rechnungsausgleichs auf die umsatzsteuerlichen Ausgangsachverhalte der Rechnungsbuchung zurückzugreifen ist. Eine solche Verknüpfung besteht nach Auffassung der befragten Fachleute aus den EDV-Abteilungen bisher nur mit Blick auf den Skontoabzug und müsste deshalb in allgemeiner Form hergestellt werden, was mit erheblichen Aufwendungen verbunden ist.

b. Differenzierung nach Grenzwert

Weiterhin fordert der Entwurf im Hinblick auf das Cross-Check-Verfahren einen gesonderten Ausweis der Aus- und Eingangsrechnungen bis zum und oberhalb des Grenzwertes von EUR 5 000, damit der Prüfungskreis des Cross-Checks mit dem Meldekreis aus der Umsatzsteuervoranmeldung übereinstimmt. Aus dieser Festlegung ergeben sich mehrere Folgerungen, die in ihren Auswirkungen noch nicht vollständig abgestimmt sind:

- Soweit in einer Zahlung nebeneinander steuerbefreite bzw. nicht steuerbare und zum ermäßigten oder zum Regelsteuersatz steuerpflichtige Anteile enthalten sind (siehe oben 1.1.2.2 a. „*Einzelmeldung, Grenzwert*“), ist eine eindeutige Zuordnung nur möglich, wenn sich der Grenzwert nicht auf den Entgeltbetrag insgesamt, sondern auf die umsatzsteuerlich einheitlichen Einzelposten bzw. deren Zwischensummen (0 %, 7 % und 16 % Umsatz- und Vorsteuer) bezieht, da andernfalls die Meldekreise nicht mehr mit den Umsatz- und Vorsteuerkonten abgestimmt werden könnten, wenn die Zahlung nebeneinander auf Posten aus beiden Meldekreisen erfolgte.
- Die Aufgliederung nach Grenzwerten führt zu dem Erfordernis, die Umsatz- und Vorsteuerkonten für den Regel- und den ermäßigten Steuersatz von jeweils 7 % und 16 % entsprechend aufzugliedern, so dass anstelle von bisher je 3 Steuerschlüsseln für Erlös- und Aufwandskonten (0 %, 7 % und 16 % jeweils für Umsatz- und Vorsteuer) nunmehr je 6 bestehen müssen.
- Daraus ergibt sich, dass nicht nur die Umsatz- und Vorsteuerkonten im Hinblick auf den Grenzwert aufzugliedern sind, sondern auch die Erlöskonten.

c. Entwicklung der umsatzsteuerlich zu erfassenden Sachverhalte

Das Modell der Ist-Versteuerung führt zu der folgenden Entwicklung der umsatzsteuerlich zu erfassenden Sachverhalte:

Erlöse:

Erlöse	16 %
Erlöse	7 %
Erlöse bei Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers	0 %
Erlöse bei Steuerbefr. (nach den einzelnen Befr.Tatbeständen aufzugliedern)	0 %
Erlöse bei Nichtsteuerbarkeit	0 %

Umsatzsteuer:

Umsatzsteuer nicht fällig	16 %
Umsatzsteuer fällig	16 %
Umsatzsteuer nicht fällig	7 %
Umsatzsteuer fällig	7 %

Vorsteuer:	
Vorsteuer nicht fällig	16 %
Vorsteuer fällig	16 %
Vorsteuer nicht fällig	7 %
Vorsteuer fällig	7 %

Im Ergebnis erfährt die Anzahl der umsatzsteuerlichen Sachverhalte durch das Erfordernis der Umbuchung im Moment des Entgeltflusses eine Verdoppelung gegenüber dem System der Sollversteuerung.

Die Kombination der Faktoren führt dazu, dass nicht nur der Zahlungsverkehr mit der dargestellten Umbuchung von Umsatz- und Vorsteuer belastet wird, sondern dass auch die Rechnungsstellung an sich insoweit verändert wird, als dass unter einem Offenen Posten nicht mehr wie bisher Teilbeträge mit unterschiedlichen Steuersätzen (0 %, 7 % und 16 %) erfasst werden, sondern nur noch umsatzsteuerlich einheitliche Sachverhalte, also Vorgänge mit jeweils 0 %, 7 % und 16 %.

d. Umsatzsteuerverprobung

Die Umsatzsteuerverprobung anlässlich der Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung und der Umsatzsteuererklärung gehört zum kleinen Einmaleins in Rechnungswesen und Steuerberatung. Sie stellt ein einfaches und wirksames Mittel zur Prüfung der rechnerischen und inhaltlichen Stimmigkeit des Buchhaltungswerkes dar. Im Modell der Ist-Versteuerung ist die Umsatzsteuerverprobung nicht mehr möglich. Aus den Erlöskonten kann nicht mehr auf die Umsatzsteuer geschlossen werden, da der Entstehungszeitpunkt beider Werte nicht mehr derselbe ist.

Damit führt das Modell der Ist-Versteuerung zur Beseitigung eines weitverbreiteten Instruments zur Aufdeckung von Alltagsfehlern im Rechnungswesen. Es sei deshalb die Aussage gewagt, dass Umsatzsteuererklärungen in der Zukunft in der Summe nicht richtiger, sondern fehlerhafter werden.

e. Zusammenfassung

Es ergeben sich zusammengefasst die folgenden Mehraufwendungen:

- Einführung einer zusätzlichen Zwischenbuchungsebene im Hinblick auf die Umbuchungen von nicht fälliger auf fällige Umsatz- und Vorsteuer;
- Duplizierung der Anzahl der Vor- und Umsatzsteuerkonten;
- Abgabe der Einzelmeldung in Entsprechung zum Grenzwert, abhängig von dessen endgültiger Definition (Umsätze, Entgelte, Summe der nicht steuerbaren, steuerbefreiten und steuerpflichtigen Leistungen oder einzelner Offener Posten);
- Untergliederung der Ausgangsrechnungen nach Steuersatz (0 %, 7 % und 16 %) mit getrennten Offenen Posten pro Steuersatz;
- Wegfall der Umsatzsteuerverprobung, auch aus Sicht der Finanzverwaltung bei Umsatzsteuererklärungen und Betriebsprüfungen.

1.1.3.2 Anteiliger Vorsteuerabzug

Nach § 20 Abs. 4 S. 3 lit. b) UStG-E ist der Steuerpflichtige zur Abgabe einer Einzelbezugsmeldung u. a. dann nicht verpflichtet, „wenn er ausschließlich Umsätze erbringt, die den Vorsteuerabzug ausschließen.“ Dies bedeutet, dass bereits bei einem geringfügigen Anteil von Nicht-Ausschlussumsätzen i. S. v. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG Einzelbezugsmeldungen auch von den Unternehmern abgegeben werden müssen, die ganz überwiegend steuerfreie Umsätze erbringen. Dies dürfte im Bereich von Kreditinstituten, Versicherungsunternehmen, aber auch bei Krankenhäusern bereits durch das Kantinenessen entstehen. Bei der Abgabe von Mahlzeiten durch den Unternehmer (Arbeitgeber) an seine Arbeitnehmer liegen unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 9 S. 5 UStG sonstige Leistungen vor, § 3 Abs. 9 S. 4 UStG, Abschn. 25a Abs. 1 S. 3 UStR. Diese erfolgen unentgeltlich für den privaten Bedarf des Personals und sind keine Aufmerksamkeit, so dass sie nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt sind analog zu Abschn. 24b Abs. 7 UStR. Sie sind gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar und steuerpflichtig. Bemessungsgrundlage wären grundsätzlich gem. § 10 Abs. 4 Nr. 3 UStG die Selbstkosten des Unternehmers.

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Pflicht zur Abgabe der Einzelbezugsmeldung aufgrund des Wortes „ausschließlich“ auch eine relevante Anzahl der Unternehmer treffen wird, die ganz überwiegend steuerfreie Umsätze tätigen. Die Vorschrift scheint zumindest in der vorliegenden Fassung damit gegen das Übermaßverbot zu verstoßen.

Es wird auf die Ausführungen zu 1.1.2.4 c. „Aussagefähigkeit des Cross-Check-Verfahrens“, letzter Spiegelstrich verwiesen.

1.1.3.3 Organschaft und Einzelumsatzmeldung

Nach geltendem Recht gibt bei umsatzsteuerlicher Organschaft der Organträger eine Umsatzsteuervoranmeldung für die Organgesellschaften unter seiner Steuernummer ab. Die Einzelumsatzmeldungen sollen demgegenüber unter Angabe der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erfolgen. Damit werden zwei unterschiedliche Ordnungsbegriffe verfolgt, die zu Fehlermeldungen führen können. Das Erfordernis einer manuellen Zuordnung bleibt damit erhalten. Zudem ergibt sich aus dem Gesetzentwurf nicht, ob die Einzelmeldung durch den Organträger oder die Organgesellschaft abzugeben ist.

1.1.3.4 Differenzierung des Periodenbegriffs

Der Periodenbegriff ist ein tragendes Element des Umsatzsteuerrechts, und zwar sowohl in rechtlicher wie auch in organisatorischer Hinsicht.

a. Definition nach dem Entwurf des BMF

Mit dem vorliegenden Gesetzentwurf wird neben der Definition des Kalendermonats in umsatzsteuer-, ertragsteuer- und handelsrechtlicher Hinsicht eine abweichende Definition des Voranmeldungszeitraums im Hinblick auf den Vorsteuerabzug eingeführt, indem bei unbaren Entgeltabflüssen, jedoch mit Ausnahme der Abtretung, dieser bei Zahlungen in den letzten drei Werktagen des Kalendermonats dem Folgemonat zugeschlagen wird (§ 15 Abs. 1 S. 2 UStG-E). Die dazu befragten Systementwickler vermögen einen parametrisierten Ansatz für eine Verbuchungsregel nicht zu erkennen. Dies bedeutet, dass aufgrund der jährlich kalendarischen Verschiebung und der variablen Feiertage für jedes Kalenderjahr und für jeden Kalendermonat eine eigene Tabelle anzulegen ist, ab welchem Tag Vorsteuerab-

züge in den Folgemonat fallen. Fehlbuchungen und „Missbrauch“ – ob letztere Bezeichnung bei einer so komplexen Anforderung noch angemessen ist, sei dahingestellt – sind vorprogrammiert.

b. Grundlage in der 6. EG-Richtlinie

Art. 22 Abs. 4 S. 1 lit. a) der 6. EG-Richtlinie spricht vom Monat als Besteuerungszeitraum. Nach dem Sinn der Vorschrift ist mit dem Terminus „Monat“ der „Kalendermonat“ gemeint. Es muss deshalb bezweifelt werden, dass die Zurechnung der letzten drei Werktage des Kalendermonats nach § 15 Abs. 1 S. 3 UStG dem Begriff des Kalendermonats als Voranmeldungszeitraum nach Art. 22 Abs. 4 S. 1 lit. a) der 6. EG-Richtlinie entspricht.

c. Gewerbesteuerrechtliche Anforderungen

Die Berechnung der Dauerschuldzinsen im Hinblick auf die Gewerbesteuer führt zu der Anforderung der Verbuchung des Zahlungsverkehrs nach Wertstellungs- und nicht nach Tagesdatum. Unter diesem Aspekt ist die umsatzsteuerliche Dreitagesfrist nochmals differenzierend aufzugliedern, und zwar in die Rechnungsbuchung (Rechnungsein- und -ausgang) und den Zahlungsverkehr. Ersterer ist nach Rechnungsdatum zu buchen, letzterer nach Wertstellungsdatum.

1.1.3.5 Voranmeldungszeitraum, Dauerfristverlängerung

Das Erfordernis der Zeitnähe aufgrund des Cross-Check-Verfahrens führt zu zwei für die Praxis fundamentalen Einschränkungen gegenüber dem geltenden Recht:

- Zunächst soll nach dem vorliegenden Gesetzentwurf zu § 18 Abs. 2 S. 1 UStG-E künftig der Voranmeldungszeitraum der Kalendermonat sein. Davon soll nur abgewichen werden, wenn die Umsatzsteuer für das vorangegangene Kalenderjahr nicht mehr als EUR 512 p. a. beträgt (steuerpflichtige Umsatzerlöse von EUR 3 200 p. a.). Damit entfielen gegenüber dem geltenden Recht das Kalendervierteljahr als Voranmeldungszeitraum für den Fall, dass die Umsatzsteuer für das vorangegangene Jahr nicht mehr als EUR 6 136 ausmacht (§ 18 Abs. 2 S. 2 UStG 2000).

Zum Zweiten soll die Möglichkeit der Dauerfristverlängerung, § 18 Abs. 6 UStG, §§ 46 bis 48 UStDV, Abschn. 228 UStR, entfallen, siehe vorliegender Entwurf zu § 18 Abs. 6 UStG-E. Es ist festzustellen, dass 95 % aller DATEV-Mandanten die Dauerfristverlängerung in Anspruch nehmen. Ohne diese werden die steuerberatenden Berufe ihren Aufgaben, soweit sie sich auf die Erstellung von Buchführungen erstrecken, nicht mehr nachkommen können. Die Dauerfristverlängerung ist die gesetzliche Voraussetzung für die Möglichkeit der gleichmäßigen Verteilung der Buchführungsaufgaben auf den gesamten Kalendermonat. Bei einem Wegfall der Dauerfristverlängerung müssten sämtliche Buchführungsaufgaben innerhalb von neun Kalendertagen zwischen Ultimo und dem 9. des Folgemonats erledigt werden. Je nach Lage von Wochenenden sowie variablen Feiertagen kann sich diese Frist auf bis zu 4 Arbeitstage verkürzen, damit am 10. des Folgemonats die Umsatzsteuervoranmeldung für den vorangegangenen Monat abgegeben werden kann. Dies kann nur als unrealistisch bezeichnet werden.

Wenn die Dauerfristverlängerung von 95 % der Mandanten der DATEV in Anspruch genommen wird – das Bundesministerium der Finanzen wird um Mitteilung gebeten, in welchem Umfang die Dauerfristverlängerung durch die Gesamtheit der Steuerpflichtigen in Anspruch genommen wird –, dann ist diese eine unverzichtbare Grundlage für die Buchführung und die sich aus dieser ergebenden Ableitungen. Es ist zu prüfen, ob die Abschaffung einer gesetzlichen Möglich-

keit mit einer so hohen praktischen Bedeutung für den Wirtschaftsalltag dem Gebot der Verhältnismäßigkeit entspricht.

1.1.3.6 Mehraufwendungen für Programmierleistungen

Der Gesetzentwurf erfordert eine Umstellung der Finanzbuchhaltungsprogramme hinsichtlich der dargestellten Umbuchungen von Umsatz- und Vorsteuer bei den entsprechenden Zahlungsein- und -ausgängen.

Die Vertreter des BMF argumentieren, dass die Schwierigkeiten nicht unüberwindbar seien, nachdem diese Anforderungen bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (§ 20 UStG) bereits heute bestünden. Diese Auffassung wird von den befragten Unternehmen nicht geteilt. Die bestehenden Finanzbuchhaltungssysteme sehen anbieterübergreifend zum heutigen Zeitpunkt keinen generellen Rückgriff auf die umsatzsteuerlichen Bedingungen des Sachverhaltes in der Rechnungsbuchung vor. Insoweit ist eine generelle Umorientierung der Systemlandschaften im Hinblick auf die umsatzsteuerlichen Sachverhalte im Zahlungsverkehr erforderlich.

Die Kombination der Faktoren zwischen Ist-Versteuerung und Cross-Check-Verfahren führt nicht nur zu einer überaus komplexen Programmieranforderung, sondern wird auch erhebliche laufende Aufwendungen der Systempflege erforderlich machen.

Die voraussichtlichen Kosten der Systemumstellung konnten in der Kürze der Zeit, die für die vorliegende Stellungnahme zur Verfügung stand, nicht ermittelt werden. Sie sollten Gegenstand einer weiteren sorgfältigen Abklärung in Zusammenarbeit mit den Systemanbietern und den betroffenen Unternehmen werden.

1.1.3.7 Mehraufwendungen für manuelle Buchungsvorgänge im Bereich Zahlungsverkehr

Ein offener Dissens besteht hinsichtlich der Mehrkosten für manuelle Buchungsvorgänge im Bereich Zahlungsverkehr. Insoweit ist von Bedeutung, dass insbesondere in größeren Unternehmen die personellen Zuständigkeiten für die Verbuchung von Rechnungen (Ein- und Ausgangsrechnungen) sowie den Zahlungsverkehr aufgrund unterschiedlicher Kompetenzen und Einarbeitungen getrennt sind. Es ergaben sich die folgenden Sachverhalte, die zu einer manuellen Verbuchung führen:

a. Die Verbuchung ist dann unproblematisch, wenn die Zahlung auf einen vorhandenen Offenen Posten trifft und mit diesem in allen Merkmalen übereinstimmt (Personenkonto-Nummer, Belegnummer, Betrag).

b. Probleme treten auf, wenn dies nicht der Fall ist. Dies ist in den folgenden Zusammenhängen gegeben:

aa. Die Zahlung wird ohne Zahlungsbestimmung (§ 366 Abs. 2 BGB) geleistet oder die Zahlungsbestimmung ist unwirksam oder streitig, und auf dem Personenkonto stehen mehrere Offene Posten mit unterschiedlichen Steuersätzen (Null-, ermäßigter und Regelsteuersatz). Hier bestehen die folgenden Möglichkeiten:

- Der Mitarbeiter im Zahlungsverkehr bucht die Zahlung auf das betreffende Personenkonto oder ein Bilanzkonto wie Fehlerkonto, Durchlaufende Posten etc. und weist die Abteilung Rechnungsaus/-

eingang an, die entsprechende Rechnungsbuchung unter Berücksichtigung der umsatzsteuerlichen Regelungen vorzunehmen.

- Der Mitarbeiter im Zahlungsverkehr bucht die Zahlung auf ein Aufwands- oder Ertragskonto. In diesem Falle muss er notwendigerweise selbst eine Prüfung im Hinblick auf Umsatz- und Vorsteuer vornehmen. Aus betriebsorganisatorischer Sicht sind die dafür erforderlichen Kompetenzen und deren Voraussetzungen zu prüfen.

bb. Die Zahlung stimmt mit dem vorhandenen Offenen Posten nicht in allen Merkmalen überein. Hier bestehen mehrere denkbare Gründe:

- Der Leistende hat seinerseits einen Abzug vorgenommen, der nicht ein Skontoabzug (und damit parametrisiert erfassbar) ist, z.B. für verauslagte Zustellkosten, Mängelrügen etc.
- Es werden Bankspesen in Abzug gebracht.
- Die Zahlung erfolgt nicht durch den Leistenden, sondern durch einen Dritten.
- Es werden Tageszinsen geleistet, die nach dem effektiven Wertstellungsdatum berechnet werden.
- Es werden infolge einer nachträglichen Vereinbarung Teilzahlungen geleistet.

Das BMF hält diesen Einwendungen – zu Recht – entgegen, dass die dargestellten Sachverhalte auch in der Sollversteuerung einer manuellen Nachforschung bedürften. Darauf ist zu erwidern, dass der Einwand den Sachverhalt nicht vollumfänglich erfasst, weil im Rahmen der Sollversteuerung die Zuordnung von Zahlungen nur eindimensional zu den Offenen Posten erfolgte, aber keine umsatzsteuerliche Relevanz hatte. Die umsatzsteuerliche Relevanz im Rahmen der Ist-Versteuerung führt nun dazu, dass auch die Mitarbeiter im Bereich Zahlungsverkehr entsprechende Einarbeitungen und Schulungen erhalten müssen, mindestens um zu erkennen, was sie im Falle der Nichtübereinstimmung zwischen Zahlung und Offenem Posten zu veranlassen haben.

1.1.4 Auswirkungen des Cross-Check-Verfahrens auf die Finanzverwaltung

Nach der Modellbeschreibung sind die sich ergebenden Änderungen von geringem Umfang, da sie sich im Wesentlichen auf die Frage des Zeitpunktes der Entstehung der Steuer beschränken. Aus den Ausführungen ergibt sich jedoch, dass einer solchen Bewertung in Bezug auf das Cross-Check-Verfahren bereits aus rechtlicher Sicht nicht zuzustimmen ist. Über die rechtlichen Änderungen hinaus ergeben sich weitreichende Folgen im Bereich des Rechnungswesens. Im Hinblick auf eine Bewertung des Vorhabens ist auf dieser Ebene auszuführen:

a. Im Expertengespräch vom 31. August 2004 gab der Vertreter der DATEV e.G. einen Bestand von 20 Mio. Zahlungsvorgängen p. a. mit einem Wert von mehr als EUR 5 000 für die Unternehmen an, deren Finanzbuchhaltung über DATEV abgewickelt wird, der durch die neue Zentralbehörde im Wege des Cross-Checks zu prüfen wäre. Nimmt man unter Zugrundelegung des Grenzwertes von EUR 5 000 pro Offenem Posten für die gesamte deutsche Wirtschaft einen Bestand von 50 Mio. Vorgängen p. a. und eine Ausweisquote im Cross-Check von nur 10 % an – die Grundannahme bewegt sich am untersten Rand aller bekannten Schätzungen, die Fehlerquote erscheint zumindest für den Einführungszeitraum noch sehr optimistisch –, wären durch die neue Behörde 5 Mio. Vorgänge p. a. oder arbeitstäglich 20 000 Vorgänge zu prüfen.

Selbst wenn 75 % der Fälle im Wege einfacher Abklärungen erledigt werden können – Verschiebungen der Einzelumsatzmeldung um einen Monat zwischen Zahlendem und Zahlungsempfänger, fehlerhafte Belegnummer etc. –, verbliebe ein Restbestand von 5 000 Fällen pro Arbeitstag.

Bei einer unterstellten Bearbeitungsdauer von einer Stunde pro Vorgang ergäbe sich ein Bearbeitungsaufwand von 5 000 Mannstunden, der bei einer Tagesarbeitszeit von acht Stunden einem Personalvolumen von 625 Sachbearbeitern entspräche. Die neue Behörde dürfte einschließlich der Leitungsebenen und der internen Dienstleistungen damit auf einen Personalbestand von ca. 1.000 Personen anwachsen.

b. Bei der Evaluierung der Wahrscheinlichkeit der genannten Zahl sind die folgenden Umstände zu berücksichtigen:

Zu 1.1.3.1 „*Finanzbuchhaltung und Jahresabschluss, Erfordernis einer zusätzlichen Zwischenbuchungsebene sowie differenzierte Ausweise*“ wurde bereits das Umsatzsteuer-Verprobungsverfahren angesprochen. Dieses kommt in einer Vielzahl von Unternehmen im Zusammenhang mit der Umsatzsteuervoranmeldung und der -erklärung zum Einsatz. Die Anwendung durch Mitarbeiter der steuerberatenden Berufe garantiert eine wichtige Filterfunktion für die Richtigkeit und die Stimmigkeit der Umsatzsteuervoranmeldungen und -erklärungen. Die Finanzverwaltung arbeitet auf dieser Basis mit (extern) geprüften, abgestimmten Zahlen.

Das Cross-Check-Verfahren begibt sich demgegenüber qualitativ auf die Ebene des Rohmaterials. Die Anforderung der Zeitnähe führt dazu, dass die Einzelumsatzmeldungen **vor** der unternehmensinternen Abstimmung bzw. vor derjenigen durch den Berater und **vor** der Abstimmung anlässlich der Umsatzsteuervoranmeldung und der -erklärung, gegebenenfalls wiederum durch den Berater, abgegeben und deshalb notwendigerweise in einem viel weiteren Umfang fehlerhaft sein werden. Wie ausgeführt wurde, führt die Ist-Versteuerung zum Wegfall der Umsatzsteuerprobung. Die oben dargestellte Differenzierung des Kontenrahmens, die Differenzierung des Periodenbegriffs, der Wegfall des Kalendervierteljahres als Voranmeldungszeitraum und der Dauerfristverlängerung, der Wegfall der Umsatzsteuerprobung sowie die dargestellten Probleme in der Verbuchung des Zahlungsverkehrs werden zu einem signifikanten Anstieg der Fehlerquote führen, die über das Cross-Check-Verfahren unmittelbar und ohne Filter in die Finanzverwaltung gespült wird. Es ist zu prüfen, ob dieser Prozess wirklich sinnvoll ist.

c. Es ist zu unterstreichen, dass der Auswurf der Problemfälle im Wege des Cross-Checks weder deren Bearbeitung, noch deren Erledigung bedeutet. Der Auswurf hat überhaupt nur Sinn, wenn sich an diesen eine Bearbeitungskette anschließt, die notwendigerweise manuell und im Einzelfall erfolgen muss. Das Cross-Check-Verfahren ist deshalb von seinem Ende her zu sehen. Die Finanzverwaltung hat sich die Frage zu stellen, wie die Bearbeitungskette, die sich an das Cross-Check-Verfahren anschließt, strukturiert werden soll und welche Personal- und Sachmittel für ihre Funktionsfähigkeit erforderlich sind.

1.2 Handelsrechtliche und ertragsteuerrechtliche Fragestellungen

Das BMF vertrat zunächst die Ansicht, dass das Modell der Ist-Versteuerung Änderungen des HGB nicht erfordere. In der Sitzung wurde deutlich, dass diese Auffassung selbst von den Vertretern der Finanzverwaltung nicht geteilt wird. Die Entstehung von Forderungen und Verbindlichkeiten erfolgt in

handelsrechtlicher und ertragsteuerrechtlicher Hinsicht mit der Rechnungsstellung bzw. deren Eingang, § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 EStG. Die Umsatzsteuerschuld und der Vorsteuerabzug entstehen in der Ist-Versteuerung demgegenüber wie ausgeführt erst im Moment der Zahlung.

Die Prüfung ergibt, dass die dargestellten unterschiedlichen Entstehungszeitpunkte in handelsrechtlicher Hinsicht und über das Prinzip der Maßgeblichkeit damit auch in ertragsteuerlicher Hinsicht zu Problemen beim Bilanzausweis im Vergleich zum von Umsatzsteuerschuld und Vorsteuerabzug in der Ist-Versteuerung führen.

- Die Aufgabe ist relativ einfach zu lösen im Hinblick auf Ausgangsrechnungen, aus denen sich eine Umsatzsteuerschuld des leistenden Unternehmers ergibt, die im Moment der Rechnungsstellung nicht fällig ist. Insofern bietet § 249 Abs. 1 HGB die handelsrechtliche und ertragsteuerliche Grundlage für die Bildung einer Rückstellung.
- Für den Fall des Rechnungseingangs besteht jedoch keine handelsrechtliche Grundlage für die Aktivierung des nicht fälligen Vorsteuerabzugs. Nach § 252 Abs. 1 HGB ist die Verbindlichkeit einschließlich Umsatzsteuer zu erfassen, die auf der Aktivseite als Vorsteuer abgesetzt wird. Für den Forderungsausweis besteht aber keine gesetzliche Grundlage, da der Vorsteuerabzug im Modell der Ist-Versteuerung erst im Moment der Zahlung entsteht, nicht aber bereits beim Rechnungseingang.

Auf den Sachverhalt sind auch nicht die Vorschriften zum Rechnungsabgrenzungsposten nach § 250 HGB, § 5 Abs. 5 S. 1 EStG anwendbar, da sich diese nach deren Wortlaut auf Aufwendungen und Erträge beziehen, die nach dem Bilanzstichtag anfallen, der nicht fällige Vorsteuerabzug aber weder Aufwand, noch Ertrag darstellt, sondern definitionsgemäß erfolgsneutral ist. Die Regelungen aus § 5 Abs. 5 S. 2 EStG entsprechen gleichfalls nicht dem zugrundeliegenden Sachverhalt. Mithin bedarf es einer speziellen Rechtsgrundlage für den Ausweis eines Aktivpostens aus nicht fälliger Vorsteuer in handelsrechtlicher und ertragsteuerrechtlicher Hinsicht.

2. Beurteilung des Vorhabens

Die Verbände erkennen das Bemühen des Bundesministeriums der Finanzen um eine Bekämpfung von Umsatzsteuerdelikten an. Fraglich ist jedoch, in welchem Umfang mit den vom Bundesministerium der Finanzen im Einzelnen vorgeschlagenen Maßnahmen der Umsatzsteuerbetrug wirksam bekämpft werden kann. Aufgrund der bei dem Expertengespräch am 31. August 2004 gewonnenen Erkenntnisse und der oben dargestellten Erwägungen wird das Modell einer generellen Ist-Versteuerung mit Cross-Checks wie folgt bewertet:

a. Vorsteuerüberhänge

Die Ist-Versteuerung führt weder zu einem Wegfall des Status des so genannten Nettorückerstatters an sich, also des Steuerpflichtigen, der nur oder ganz überwiegend steuerfreie Umsätze erbringt, aber zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und dem deshalb regelmäßig Vorsteuer in Geld erstattet wird, noch

überschüssiger Vorsteuerforderungen bei Unternehmen mit saisonalem Geschäftsgang, die die jeweilige Umsatzsteuerschuld übersteigen und deshalb gleichfalls zu einer Vorsteuererstattung in Geld führen. Beide Phänomene werden durch das Cross-Check-Verfahren nicht tangiert und bedürfen unverändert der Einzelfallprüfung durch das zuständige Finanzamt.

b. Insolvenzbedingte Umsatzsteuerausfälle

Die Ist-Versteuerung wird mit insolvenzbedingten Umsatzsteuerausfällen begründet.⁸ Dem ist soweit zu folgen, wie nicht die Insolvenz den leistenden Unternehmer nach Erhalt der Zahlung durch den Leistungsempfänger trifft (A liefert an B, der zahlt, A geht in die Insolvenz). In diesem Falle ergibt sich ein Umsatzsteuerausfall auch im System der Ist-Versteuerung. Mithin ist zu quantifizieren, welcher Anteil des insolvenzbedingten Umsatzsteuerausfalls auf diesen Teilsachverhalt entfällt. Grundsätzlich ist der Ist-Versteuerung aus der Sicht wirtschaftlicher Interessen insoweit nicht zu widersprechen. Sie führt aber nicht zu einem Wegfall der insolvenzbedingten Umsatzsteuerausfälle, sondern nur zu einer teilweisen Lösung.

c. Betrugsbekämpfung

Im Hinblick auf Umsatzsteuerdelikte sind die Ausgangssachverhalte und die Problemlösungskompetenz der Ansätze im Interesse einer abgewogenen Gesamtbeurteilung nochmals gegenüberzustellen.

- Ein betrügerisches Zusammenwirken von mehreren Unternehmen ist bereits bisher für Karussellgeschäfte kennzeichnend. Es ist deshalb keineswegs ausgeschlossen, dass sich die kriminellen Praktiken auf den Rechnungsausgleich durch zusammenwirkende Unternehmen oder auf dessen Fälschung verlagern, und die Umsatzsteuerdelikte dann auf dieser neuen Basis fortgeführt werden. Die Verlagerung des Vorsteuerabzugs auf den Moment des Rechnungsausgleichs erhöht die Hürde für Karussellgeschäfte, macht sie aber nicht unmöglich.

Zu 1.1.2.4 „Aussagefähigkeit des Cross-Check-Verfahrens“ wurde bereits ausgeführt, dass Ist-Versteuerung und Cross-Check-Verfahren die Karussellgeschäfte nur hinsichtlich des unberechtigt geltend gemachten inländischen Vorsteuerabzugs, nicht aber die übrigen grenzüberschreitenden Formen erreichen und Karussellgeschäfte ihrer Form nach nicht aufzudecken vermögen. Mithin dürfte der Beitrag des Cross-Check-Verfahrens zur Eindämmung von Umsatzsteuerdelikten aus Karussellgeschäften – unabhängig von den abzuwartenden praktischen Erfahrungen – nur ein teilweiser sein.

- Die Umsatzsteuerverkürzung ist zum Teil auf Schwarzarbeit zurückzuführen. Die Veranlassung zur Schwarzarbeit liegt aber nicht nur in „ersparten“ Abgaben und Steuern, sondern auch in Vorschriften mit einem Komplikationsgrad, der für Kleinunternehmer nicht mehr zu erfassen ist. Die Einführung des Cross-Check-Verfahrens weist insoweit in die falsche Richtung. Sie führt zu mehr Bürokratie und komplexeren Anforderungen an die Finanzbuchhaltung. Im Hinblick auf die Anforderung der Zeitnähe führte sie zum Wegfall des Quartals als Voranmeldungszeitraum in der Umsatzsteuer und stellte damit eine wesentliche Mehrbelastung gerade für kleinere Unternehmen und Handwerksbetriebe dar. Sie würde deshalb der Schattenwirtschaft tendenziell Auftrieb geben, anstelle zu einer Vereinfachung des Steuerrechts beizutragen.

Beide dargestellten Umstände – Umsatzsteuerverkürzung durch Karussellgeschäfte und Schwarzarbeit – sind illegale Praktiken. Die Verschärfung gesetzlicher Vorschriften erreicht diese Praktiken nicht einmal und vermag sie deshalb auch nicht zu ändern. Die Verschärfung trifft

⁸ Bericht des Bundesrechnungshofes, aaO., Ziffer 4

nur die Unternehmen, die im Rahmen der bestehenden Bestimmungen arbeiten. Diese wehren sich zu Recht, höhere Lasten aufgrund illegaler Praktiken Dritter tragen zu sollen.

d. Systematische Überlegungen

Die Ist-Versteuerung steht mit ihrem Bezug auf das Erfüllungsgeschäft (Zahlungszeitpunkt) nicht mit den bestehenden Bilanzierungsgrundsätzen im Handels- und Ertragsteuerrecht im Einklang, das mit Ausnahme der Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG vom Verpflichtungsgeschäft als dem maßgeblichen Entstehungszeitpunkt für Forderungen und Verbindlichkeiten geprägt ist. Aus der Literatur ergibt sich, dass diese Erwägungen bei der Einführung des Umsatzsteuergesetzes in der heutigen Form und der 6. EG-Richtlinie mitbestimmend für die Einführung der Sollversteuerung waren.

Wenn nunmehr eine Kehrtwende vollzogen werden soll, dann muss diese dem Gebot der Verhältnismäßigkeit genügen. Der angestrebte Erfolg darf nicht auch durch Maßnahmen erreichbar sein, die mit geringeren Eingriffen herbeigeführt werden können.

e. Administrative Lasten

Glaubwürdigkeit und Effizienz der Politik hängen unter anderem von der Konsistenz ihrer Konzepte ab. Zum erklärten Ziel der Bundesregierung zählt der Bürokratieabbau, und zwar sowohl im Hinblick auf die Gründung neuer Unternehmen als auch die Förderung von Handwerk und Mittelstand. Die Abschaffung des Kalendervierteljahres als Voranmeldungszeitraum und der Dauerfristverlängerung im Interesse des Cross-Check sind Maßnahmen mit allergrößter Breitenwirkung, die dieser Absicht entgegenstehen.

f. Auswirkungen auf den Zahlungsverkehr, Liquiditätssteuerung der Unternehmen

In den letzten drei Werktagen vor Ultimo werden nach Auskunft des Bundesverbands Deutscher Banken e.V. zwischen 50 und 100 % mehr Zahlungsverkehrstransaktionen ausgeführt als an gewöhnlichen Werktagen. Der überproportional hohe Anteil geht insbesondere auf die monatlichen Lohn- und Gehaltszahlungen zurück, weshalb die Liquiditätslage vieler Unternehmen gerade in diesem Zeitraum schlechter ist als im Monatsdurchschnitt.

Die vorgesehene Regelung ist deshalb strukturell zur Herbeiführung von Liquiditätskrisen geeignet. Es bedarf wohl keiner Erläuterung, dass solche herbeizuführen, nicht der Auftrag gesetzgeberischen Handelns ist. Bereits der Versuch einer solchen Regelung ist hochgradig risikobehaftet.

g. Praktische Umsetzbarkeit

Das Bundesministerium der Finanzen hat dafür Sorge zu tragen, seine Autorität und sein Ansehen in Wirtschaft und Öffentlichkeit nicht selbst durch Vorgaben zu beschädigen, die sich in der Realität als unhaltbar erweisen. Die Faktoren – zeitparalleles Tätigwerden zu demjenigen der steuerberatenden Berufe im Hinblick auf die Anforderung der Zeitnähe im Cross-Check, Arbeiten mit nicht einmal unternehmensintern abgestimmtem Rohmaterial, Wegfall der Dauerfristverlängerung, Umdefinition des Periodenbegriffs im Hinblick auf den Vorsteuerabzug, Eingriff in den Zahlungsverkehr unmittelbar vor Ultimo – sind in ihrer Kombination hinsichtlich ihrer Wirkung kaum vorhersehbar und bergen das Risiko des Scheiterns des Projekts in einem unvermeidbaren Umfang.

h. Alternativen

Die Parlamentarische Staatssekretärin im Bundesfinanzministerium der Finanzen, Frau Dr. Hendricks, hat in ihrem Positionspapier zum Aufbau einer Bundesfinanzverwaltung vom 11. Mai 2004 eingeräumt, dass der Erhebung der Umsatzsteuer nicht die erforderlichen Personal- und Sachressourcen zu Gute kommen. Rückmeldungen aus der Finanzverwaltung bestätigen diese Feststellung. Oben wurde darauf hingewiesen, dass das Projekt der Ist-Versteuerung mit Cross-Check notwendigerweise von seinem Ende her zu sehen ist. Sein Beitrag zur Bekämpfung von Umsatzsteuerdelikten kann nur beurteilt werden, wenn für die Bearbeitung der sich anschließenden Maßnahmen Personal- und Sachmittel in einem angemessenen Umfang zur Verfügung stehen. Wenn die derzeitigen Ressourcen bereits heute für eine sachgerechte Erhebung und Prüfung der Umsatzsteuer nicht ausreichen, kann berechtigterweise wohl kaum angenommen werden, dass ein Systemwechsel mit den damit verbundenen Anforderungen die für die Überprüfung einzelner Vorgänge erforderlichen Arbeitskapazitäten freisetzt. Die Erfahrung lehrt, dass das Gegenteil der Fall ist.

Vorliegend wird deshalb unverändert die Auffassung vertreten, dass Umsatzsteuerdelikten nicht ausschließlich durch Gesetzesänderungen, sondern auch durch Maßnahmen des Gesetzesvollzugs zu begegnen ist. Die Betrachtung des Projekts der Ist-Versteuerung mit Cross-Checks erweist sich deshalb als Einbahnstraße. Auch dieses Vorhaben führt wiederum nur zu der Eingangsfeststellung zurück, dass die vorhandenen Personal- und Sachressourcen die Erhebung des Steueraufkommens nicht in ausreichendem Maße sicherstellen. Aus Sicht der Wirtschaft besteht deshalb verständlicherweise keine Bereitschaft, zusätzliche Lasten zu übernehmen, soweit Bund und Länder die für die Realisierung des Steueraufkommens geeigneten Maßnahmen nicht ergreifen.

Die der Finanzverwaltung zur Verfügung stehenden Personal- und Sachmittel dürften im Falle einer Systemumstellung keineswegs zu einer Verbesserung der Einzelfallprüfung führen. Die Einführung eines Cross-Check-Verfahrens hat überhaupt nur Sinn, wenn die für die Abarbeitung der angezeigten Fälle erforderlichen Kapazitäten bereitstehen. Die Weiterverfolgung des Projektes hat – neben den dargestellten Problemen in der Organisation der Unternehmen – überhaupt nur Sinn, soweit diese Voraussetzung uneingeschränkt bejaht werden kann.

Es wurde bereits dargestellt, dass vonseiten der Wirtschaftsverbände die Veranlassung zur Eindämmung der Umsatzsteuerdelikte erkannt und mitgetragen wird. Jedoch wird die ausschließliche Fokussierung auf Gesetzesänderungen als zu einseitig und nicht sachgerecht bewertet. Es wird deshalb die Weiterführung der gemeinsamen Gespräche angeregt, deren Aufgabe parallel zu den gesetzlichen Maßnahmen die Optimierung des Gesetzesvollzuges ist. Von Seiten der Wirtschaftsverbände besteht hier die Bereitschaft zur Mitwirkung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG



HAUPTVERBAND DES DEUTSCHEN
EINZELHANDELS



BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE



BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE



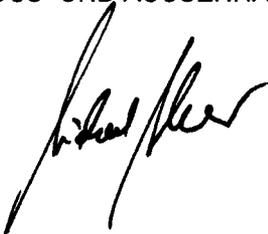
BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN

Handwritten signature in black ink, appearing to read 'Schreyer'.

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT

Handwritten signature in black ink, appearing to read 'Wapner'.

BUNDESVERBAND DES DEUTSCHEN
GROSS- UND AUSSENHANDELS

Handwritten signature in black ink, appearing to read 'Fischer'.

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
TOURISMUSWIRTSCHAFT

Handwritten signature in black ink, appearing to read 'Kellner'.