

Geschäftsführung

RA Dr. Andreas Richter
P+P Pöllath + Partners
Potsdamer Platz 5
10785 Berlin
Tel. (030) 253 53 653
Fax (030) 253 53 800
berliner.steuergespraech@pplaw.com

RA Berthold Welling
BDI e.V.
Breite Straße 29
10178 Berlin
Tel. (030) 2028 1507
Fax (030) 2028 2507
b.welling@bdi.eu

Berlin, den 25.09.2006

20. Berliner Steuergespräch

„Reverse-Charge-Verfahren“ – Reformperspektive im Umsatzsteuerrecht?

- Tagungsbericht -

von *Berthold Welling*, Berlin und *Dr. Andreas Richter LL.M.*, Berlin¹

Das 20. Berliner Steuergespräch befasste sich unter der Moderation von Herrn *Prof. Dr. Claus Lambrecht, LL.M.*² mit Reformplänen zur Umsatzsteuer, insbesondere mit dem Reverse-Charge-Verfahren.

Neben den Referenten Herrn *MinDirig Werner Widmann*³ und Herrn *Prof. Dr. Wolfram Reiß*⁴ haben Herr *Stefan Groß*⁵ und Herr *Alexander Wiedow*⁶ als Podiumsgäste mitgewirkt.

Lambrecht führte in den Gesprächsabend mit einem Kurzüberblick über die Entwicklung des Umsatzsteueraufkommens ein. In der Bundesrepublik Deutschland betrage das Umsatzsteueraufkommen jährlich ca. 140 Milliarden Euro. In den letzten Jahren sei jedoch das Steueraufkommen bei der Umsatzsteuer zurückgegangen, was sich besonders deutlich bei dem Vergleich des Aufkommens der Jahre 2005 und 2000 zeige. Dieser Rückgang des Steueraufkommens bei leichter Inflation und gesteigertem Konsumverhalten rechtfertige die Diskussion zu Reformperspektiven im Umsatzsteuerrecht mit Blick auf Möglichkeiten der Missbrauchsbekämpfung, einschließlich der Vorschläge zur Einführung eines Reverse-Charge-Verfahrens.

A. Kernfragen zur Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens

Reiß hob eingangs hervor, dass es bei den Überlegungen zur Einführung eines Reverse-Charge-Verfahrens in erster Linie um praktische Fragen ginge. Zu untersuchen seien einerseits die europarechtlichen Voraussetzungen für die Einführung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft. Andererseits müsse man sich die Frage stellen, ob die Vorschläge, namentlich das Reverse-Charge-Verfahren, systembedingte Insolvenzausfälle verhindern könne. Zwar seien die Vorschläge gemacht worden, um gegenwärtige Betrugsfälle, wie den sog. Karussellbetrug, zu unterbinden. Es sei jedoch ebenso wichtig,

Berliner Steuergespräche e.V., eingetragen im Vereinsregister beim Amtsgericht Charlottenburg unter VR 22430 Nz; als gemeinnützig anerkannt gemäß Freistellungsbescheid des Finanzamts für Körperschaften I Berlin vom 19. September 2007.

Vorstand: Prof. Dr. Dieter Birk (Vors.), Präsident des FG Berlin-Brandenburg Prof. Dr. Claus Lambrecht, Richter am BFH Michael Wendt.
Vorsitzende des Beirats: Richter des BVerfG Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff, MinDirig Gert Müller-Gatemann.

Kontoverbindung: HypoVereinsbank,
Kontonummer: 2485990, BLZ: 700 202 70.

Internet:
www.steuergespraech.de

Insolvenzausfälle zu reduzieren, die nicht durch Schwarzgeschäfte oder Ähnliches entstehen, da die Höhe dieser Insolvenzausfälle nicht zu verachten sei. Drittens müssten Vor- und Nachteile einer Umkehrung der Steuerschuld erwogen werden.

Zunächst ging *Reiß* auf die europarechtlichen Voraussetzungen für die Einführung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft ein. Die Anträge Österreichs und Deutschlands auf Ermächtigung zur Einführung einer von Art. 21 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie⁷ abweichenden Regelung, namentlich zur Einführung einer generellen Umkehrung der Steuerschuldnerschaft vom bisherigen Steuerschuldner (= Leistender) auf den Leistungsempfänger, seien von der EU-Kommission abgelehnt worden. Die Kommission begründe dies im Wesentlichen damit, dass auf Art. 27 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie eine derart weit reichende Umkehrung der Steuerschuldnerschaft nicht gestützt werden könne. Zwar erfasse die geplante Regelung nicht alle Fälle, aber auch bei einer Rechnungsbetragsgrenze ab 5.000 Euro würde weiterhin ein bedeutender Teil einer Sonderregelung unterliegen. Es handle sich somit nicht mehr um eine spezifische Sondermaßnahme, sondern vielmehr um eine grundlegende Änderung, die nicht auf Art. 27 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie gestützt werden könne. Die EU-Kommission sehe vielmehr Art. 93 EG-Vertrag als zutreffende Rechtsgrundlage an und wolle in diesem Zusammenhang prüfen, ob eine Änderung der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie in Frage kommen könnte.

Reiß stimmte dieser Begründung der Kommission weitgehend zu. Er ist der Ansicht, die 6. Mehrwertsteuerrichtlinie beinhalte eine abschließende Regelung zur Steuerschuldnerschaft. Grundsätzlich sei der Leistende der Steuerschuldner und nur für grenzüberschreitende Umsätze und für bestimmte Ausnahmefälle sei eine Umkehrung der Steuerschuld vorgesehen. Eine Umkehrung der Steuerschuldnerschaft sei daher nicht durch Art. 27 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie gedeckt, so dass die Bundesrepublik Deutschland eine Änderung der gesamten Richtlinie anstreben müsse. Schließlich habe auch der EuGH⁸ in der Entscheidung vom 11. Mai 2006 zur Frage der Einführung eines zusätzlichen Schuldners durch die Mitgliedstaaten Stellung bezogen. Dabei sei es um die Frage der Einführung einer gesamtschuldnerischen Haftung für die Zahlung der Mehrwertsteuer gegangen. In dem Urteil habe der EuGH völlig zu Recht festgestellt, dass Art. 21 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie eine abschließende Regelung zur Steuerschuldnerschaft enthalte.

¹ Herr RA *Berthold Welling* ist Leiter der Steuerabteilung des Bundesverbandes der Deutschen Industrie e.V. (BDI); Herr Dr. *Andreas Richter, LL.M. (Yale)* ist Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht in der Kanzlei P+P Pöllath + Partners, Berlin. Beide sind Geschäftsführer des Berliner Steuergespräche e.V.

² Herr Prof. Dr. *Claus Lambrecht, LL.M.* ist Präsident des Finanzgerichts Brandenburg, Cottbus.

³ Herr *MinDirig Werner Widmann* ist Leiter der Steuerabteilung des Finanzministeriums Rheinland-Pfalz in Mainz.

⁴ Herr Prof. Dr. *Wolfram Reiß* ist Inhaber des Lehrstuhls für Deutsches und Internationales Steuerrecht, Finanz- und Haushaltsrecht an der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg.

⁵ Herr *Stefan Groß* ist Steuerberater und Partner der Beratungsgesellschaft Peters, Schöneberger & Partner in München.

⁶ Herr *Alexander Wiedow* ist Direktor der GD TAXUD/D, Indirekte Steuern und Steuerverwaltung bei der Europäischen Kommission in Brüssel.

⁷ Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG), ABl. L 145 vom 13. Juni 1977.

⁸ EuGH- Urteil vom 11. Mai 2006 – C 384/04 (Fed. Of Technological Industries), DB 2006, S. 1196.

Andererseits warf *Reiß* die Frage auf, ob es den Mitgliedstaaten versagt sein könne, im innerstaatlichen Bereich eine Regelung zur Steuerschuldumkehr einzuführen. Sie betreffe lediglich inländische Umsätze und soweit es um grenzüberschreitende Umsätze gehe, sei eine Umkehrung der Steuerschuldnerschaft im weitesten Sinne ohnehin gegeben. Es sei zwar richtig, dass die 6. Mehrwertsteuerrichtlinie etwas anderes regle. Es sei jedoch zu hinterfragen, ob sie die Grundlage für die Mitgliedstaaten bilde, wie die Steuerschuldnerschaft in concreto ausgestaltet werden müsse. Bei einer indirekten Steuer wie der Umsatzsteuer sei nicht der Unternehmer, sondern grundsätzlich der Endverbraucher der steuerlichen Belastung ausgesetzt. Es könne daher nicht darauf ankommen, ob der zu belastende Steuerschuldner der leistende Unternehmer oder der Leistungsempfänger sei.

Die Grundlage für die Harmonisierung der Umsatzsteuer, Art. 93 EG-Vertrag nenne als Ziele die Harmonisierung zum Zwecke der Aufrechterhaltung und Funktionsfähigkeit des Binnenmarktes. Nach Ansicht von *Reiß* werde der Binnenmarkt jedoch nicht durch eine Umkehrung der Steuerschuldnerschaft beeinträchtigt.

Besonderer Berücksichtigung bedürfe auch Art. 5 EG-Vertrag, wonach die Gemeinschaft in den Fällen, die nicht in ihre ausschließliche Zuständigkeit und damit in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, nur subsidiär tätig werden dürfe. Was das Umsatzsteuerrecht betreffe, liege die Zuständigkeit zur Harmonisierung nach wie vor bei den Mitgliedstaaten. Die Richtlinie sei lediglich hinsichtlich der Ziele, die sie vorschreibe, verbindlich, nicht jedoch bezüglich der Form und Mittel. Es müsse somit den Mitgliedstaaten überlassen bleiben, auf welche Art und Weise sie die Ziele der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie verwirklichen könnten, solange die Erreichung dieser Ziele nicht beeinträchtigt werde.

Anschließend schilderte *Reiß* die sachlichen Einwände der EU-Kommission zur Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens. Die EU-Kommission habe darauf hingewiesen, dass es bei einer Genehmigung des Reverse-Charge-Verfahrens drei unterschiedliche Steuersysteme gäbe: das klassische Umsatzsteuersystem, die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft und das innergemeinschaftliche System. Nach *Reiß* laufe es bei dem innergemeinschaftlichen System durch die Steuerbefreiung auf der einen Seite und die Erwerbsbesteuerung auf der anderen Seite bereits jetzt auf eine gewisse Umkehrung der Steuerschuldnerschaft hinaus, so dass im Grunde keine divergierenden Steuersysteme bestünden. Ein weiterer Einwand der Kommission sei, dass entgegen der Auffassung von deutscher Seite das Betrugsrisiko erhöht und eben nicht vermindert werde. Aus Sicht der Kommission verringere gerade die fraktionierte Zahlung, die abgeschafft werden solle, das Risiko der Steuerausfälle.

Im Folgenden nahm *Reiß* zu der Frage Stellung, ob das Reverse-Charge-Verfahren systembedingte Insolvenzausfälle verhindere. Im gegenwärtigen System gebe es zwei Quellen von Insolvenzausfällen: zum einen der Ausfall von geschuldeten Ausgangssteuern und zum anderen der Ausfall von zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorsteuervergütungen. Die Wirkungsweise der Umsatzsteuer sei so konzipiert, dass auch Betrugereien die Insolvenz von Unternehmen fördern können. Aus Sicht *Reiß'* könnten sowohl die Umkehrung einer Steuerschuld als auch eine Vorstufenbefreiung, eine Einzelhandelssteuer und die Erhebung der Steuer im Wege des Abzugsverfahrens zur Verhinderung systembedingter Insolvenzausfälle führen.

Zum Ende seines Vortrags ging er auf die Kernpunkte des Reverse-Charge-Verfahrens ein. Im gegenwärtigen System gelte der Grundsatz der fraktionierten Zahlung. Fraktionierte Zahlung bedeute, dass die dem Fiskus geschuldete Mehrwertsteuer in Teilbeträgen auf den verschiedenen Stufen der Unternehmerkette abgeführt werde. Das Reverse-Charge-Verfahren sehe vor, dass der Leistungserbringer dem Leistungsempfänger, also seinem Kunden, keine Umsatzsteuer in Rechnung stelle. Nicht mehr der Leistungserbringer führe die Umsatzsteuer an den Fiskus ab, sondern der Leistungsempfänger. Die Steuerschuldnerschaft verlagere sich somit auf den Leistungsempfänger, der dann die Umsatzsteuer mit seiner Vorsteuer verrechnen könne. Durch die Saldierung entstehe die Steuerschuld nicht mehr in der Unternehmerkette, sondern erst bei Leistungen an nicht Vorsteuerabzugsberechtigte. Dies sei aus Sicht *Reiß'* einer Vorstufenbefreiung gleichzusetzen. Vorteilhaft sei hierbei, dass auf den Vorstufen kein Ausfallrisiko mehr entstünde, weil auch keine Steuerschuld entstehe. Nachteilig könne es sich jedoch auswirken, wenn gegebenenfalls die Steuer auf der letzten Stufe, nämlich beim nicht vorsteuerabzugsberechtigten Endverbraucher ausfalle. Zudem umfasse der Ausfall bei Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens immer die auf den Ausgangsumsatz lautende Steuer. Auch müsse man festhalten, dass wenn der Steuerausfall auf der letzten Stufe eintritt, dieser nicht notwendigerweise auf die auf den Ausgangsumsatz lautende Steuer beschränkt sei, sondern gegebenenfalls zusätzlich auch die bis dahin angefallene Steuer, die dem ausfallenden letzten Unternehmer in Rechnung gestellt werde, umfasse. Dies beruhe darauf, dass bei einer Sollbesteuerung der Unternehmer die Vorsteuer abziehe. Wenn er sie abgezogen habe, die Steuer jedoch hinterher nicht bezahle und sie im letzten Zeitraum nicht saldiert werden könne, dann errechne sich die Höhe des Steuerausfalls bezogen auf die letzte Stufe aus der Steuer für den Ausgangsumsatz an den Endverbraucher zuzüglich sämtlicher vorheriger Wertschöpfungsstufen.

B. Reverse-Charge als Reformperspektive im Umsatzsteuerrecht

Widmann wies eingangs darauf hin, dass es bei der geplanten Diskussion zur Umsatzsteuerreform um die Sicherung des Mehrwertsteueraufkommens gehe. Die Diskussion zur Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens berühre nicht nur die Interessen des Fiskus, sondern auch die der Unternehmer, denn diese müssten ein großes Interesse daran haben, dass unehrlichen Mitbewerbern das Handwerk gelegt werde.

Die Anhebung des Umsatzsteuersatzes von 16 auf 19 Prozent ab dem 1. Januar 2007 führe im Erfolgsfall bei dem Steuerbetrüger zu einem erheblichen Gewinnzuwachs. Durch eine Änderung des Umsatzsteuerrechts würde die Grundlage für derartige Geschäfte genommen, die vor allem seit dem 1. Januar 1993 durch die Binnenmarktregelung mit den grenzüberschreitenden Karussellen hinreichend erprobt seien. Der hieraus resultierte Schaden werde auf ca. 3,3 Milliarden Euro taxiert. Diese Zahlen beruhen auf einem Planspiel, bei dem man externen Sachverstand herangezogen habe.

Im Weiteren merkte *Widmann* zu den systembedingten Insolvenzausfällen an, dass das Minderaufkommen auf 5,7 Milliarden Euro geschätzt werde. Diese Ausfälle blieben auch dann bestehen, wenn alle Unternehmer steuerehrlich wären. Es bestehe keine berechnete Hoffnung, dass diese Ausfälle erheblich verringert werden könnten. Das Planspiel habe gezeigt, dass durch das Reverse-Charge-Verfahren vom Ausfallvolumen lediglich 1,8 Milliarden Euro einbringbar seien.

Eine Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger werde bereits schon gemäß § 13b UStG vorgenommen, insbesondere bei steuerpflichtigen Grund-

stückumsätzen und bei Subunternehmerumsätzen im Baubereich. Bei einer Umkehrung der Steuerschuldnerschaft könne auch einer Fallkonstellation begegnet werden, wie sie beispielsweise dem BGH⁹ kürzlich zur Entscheidung vorlegen habe. In diesem Fall hätten Personen mittels 72 Rechnungen über Scheingeschäfte im Baubereich innerhalb von 4 Jahren einen Steuerschaden von 18 Millionen DM hervorgerufen. Sie hätten Scheinrechnungen erteilt und von demjenigen, dem sie die Rechnung zukommen ließen, ein Entgelt kassiert. Das LG Köln verurteilte diese Männer wegen Steuerhinterziehung zu zwei Jahren Freiheitsstrafe auf Bewährung. Der BGH habe dieses Urteil wegen unangemessener Milde aufgehoben. Nach *Widmann* könne man den Schaden durch eine erneute Verhandlung zwar nicht ausgleichen, aber unterbinde man den Vorsteuerabzug aus derartigen Scheinrechnungen, was nach derzeitiger Gesetzeslage bereits in § 15 UStG verboten und in § 14c UStG sanktioniert sei, dann würde einem solchen Fall ein Riegel vorgeschoben. Vorrangig sei, dass Mehrwertsteuersystem betrugsicherer zu machen. Es reiche nicht, bereits begangene Taten zu bestrafen.

Die klassische Systemschwäche der Mehrwertsteuer werde, so *Widmann*, durch das Reverse-Charge-Verfahren im Ansatz beseitigt, weil dann die Steuerschuldnerschaft in einer Person mit dem Vorsteuerabzugsberechtigten zusammenfalle. Ähnlich werde es bereits im Binnenmarkt mit der Erwerbsbesteuerung gehandhabt. Zwar könne der Betrug durch das Reverse-Charge-Verfahren nicht vollständig vermieden werden, die Betrugsmöglichkeiten seien jedoch geringer. So werde zum Beispiel der klassische Umsatzsteuerbetrug durch fingierte Ausfuhren und vorheriges Geltendmachen von Vorsteuern aus angeblichen Bezügen unterbunden.

Im weiteren Verlauf seines Vortrags stellte *Widmann* kurz die bisherige Entwicklung des Umsatzsteuerrechts dar. Bis zum Ende der 90er Jahre des letzten Jahrhunderts habe man in Deutschland die Gefahr von enormen Umsatzsteuerausfällen nicht hinreichend wahrgenommen, weil das Umsatzsteueraufkommen stetig gestiegen sei. Erst als das Aufkommen zu stagnieren begonnen habe bzw. sogar im Jahre 2001 zurückgegangen sei, obwohl es aus konjunktureller Sicht hätte steigen müssen, habe die Politik reagiert. Als ersten Schritt habe der Gesetzgeber das sog. Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz vom 19. Dezember 2001 beschlossen. Dadurch habe man sich ein Mehraufkommen von 5 Milliarden DM erhofft; die Erwartungen seien jedoch nicht eingetreten. Dadurch sei man zu der Erkenntnis gekommen, dass dem Betrug und den insolvenzbedingten Ausfällen nicht mit administrativen Mitteln beizukommen sei. Aus dieser Erkenntnis seien schon im August 2001 im Zusammenhang mit dem Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz die sog. Mainzer Vorschläge (bzw. sog. Mittler-Modell) vorgelegt worden. Vorgeschlagen worden sei eine Vorstufenbefreiung für Lieferungen, weil es diese für manche Branchen in Deutschland schon gegeben habe und auch für bestimmte Ausfuhrumsätze in der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie verankert gewesen sei. Zunächst habe der Bundesrat dem sog. Mittler-Modell positiv gegenübergestanden. Als die Vorstufenbefreiung jedoch auch auf Leistungen ausgeweitet werden sollte, verbreitete sich die Ansicht, dass dies europarechtlich nur sehr schwer abzusichern sei. Man habe dann eine Regelung gesucht, die europarechtlich bestehen könne und das sog. Reverse-Charge-Verfahren entwickelt. In der Politik habe man erkannt, dass eine derartige Systemmodifikation – es sei kein Systemwechsel, denn die Mehrwertsteuer bleibe erhalten – durch sachliche Untersuchungen vorbereitet werden müsse, um die Praxiswirkungen und Risiken hinreichend bestimmen zu können. Aus diesem Grund habe man ein Planspiel angesetzt, welches durch ein Beratungsunternehmen durchgeführt wurde. In die-

⁹ BGH, Urteil vom 8. August 2006 – 5 StR 189/06, abrufbar unter www.bundesgerichtshof.de.

sem Planspiel sei die Erkenntnis gewonnen worden, dass durch den R-Check, der für die Reverse-Charge-Umsätze vorgesehen sei, eine zu verarbeitende Datenmenge entstünde, die kaum zu bewältigen sein würde. Daraufhin habe man entschieden, nur bei Rechnungen ab 5.000 Euro die Steuerschuld generell im zwischenunternehmerischen vorsteuerabzugsberechtigten Verkehr auf den Leistungsempfänger zu verlagern. Das Planspiel habe auch hervorgebracht, dass es neue Betrugsformen geben werde. Das habe man jedoch in die Schätzungen eingeplant.

Im Anschluss daran wies *Widmann* darauf hin, dass das BMF und auch die Bundesregierung erklärt hätten, an dem Alternativmodell der Ist-Versteuerung nicht festhalten zu wollen. Wesentlicher Grund seien die zu hohen Mindereinnahmen. Die finanziellen Auswirkungen, die im Zusammenhang mit der Abschaffung der Zwölfstel-Regelung der Dauerfristverlängerung hervorgerufen würden, wären die, dass zunächst eine einmalige Lücke entstünde und bei der Ist-Versteuerung auch die Umsatzsteuer auf die laufenden Umsätze später abgeführt werde.

Der nächste Schritt sei der gewesen, dass zunächst Österreich einen Antrag nach Art. 27 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie gestellt habe und um Ermächtigung der Einführung eines Reverse-Charge-Verfahrens für Rechnungen über 10.000 Euro gebeten habe. Im Nachgang habe Deutschland den Antrag gestellt, das Reverse-Charge-Verfahren bei Rechnungen ab 5.000 Euro anwenden zu dürfen. Die Kommission habe jedoch beide Anträge mit der aus Sicht *Widmanns* durchaus nachvollziehbaren Begründung abgelehnt, dass Art. 27 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie nicht die zutreffende Rechtsgrundlage sei. Da die Kommission von sich aus keinen Änderungsvorschlag vorgelegt habe, stünde es den Mitgliedstaaten auch nicht fakultativ offen, das Reverse-Charge-Verfahren einzuführen.

Widmann wies darauf hin, dass noch viel Überzeugungsarbeit geleistet werden müsse, insbesondere im Hinblick auf die Abschaffung der fraktionierten Zahlung. Hierzu zitierte er aus der Presseerklärung der Kommission vom 19. Juli diesen Jahres: „Würde die Kommission diese Maßnahme genehmigen, hätte dies eine radikale Änderung des Mehrwertsteuersystems zur Folge, bei der auch eines seiner Hauptmerkmale, die fraktionierte Zahlung, aufgegeben werde. Fraktionierte Zahlung bedeutet, dass die dem Fiskus geschuldete Mehrwertsteuer in Teilbeträgen auf den verschiedenen Stufen der Unternehmernetz abgeführt wird.“ Dieser Einwand, so *Widmann*, beruhe auf einem Verständnis, welches unterstelle, dass der Fiskus im zwischenunternehmerischen Verkehr irgendetwas behalten dürfe und dass sich der fiskalische Erfolg der Umsatzsteuer zusammensetzte aus der auf den einzelnen Stufen erhobenen Steuer auf den jeweiligen Mehrwert. So sei es jedoch gerade nicht. Es falle die Mehrwertsteuer aus dem Einkauf und dem Verkauf nicht in einem Monat zeitlich zusammen. Es werde zwar immer nur ein Saldo abgeführt, aber typischerweise nicht als Differenz zwischen Einkaufspreis und Verkaufspreis, sondern dieser beinhalte auch alle anderen Umsatzsteuern aus Vorgängen und Vorsteuern.

Abschließend wies *Widmann* auf eine mögliche Entlastungswirkung mit Blick auf den administrativen Aufwand des bestehenden Umsatzsteuerverfahrens hin. Es werde zum Beispiel nicht mehr darauf ankommen, welche Rechnungsmerkmale zu erfüllen seien und somit könnte die Streit anfälligkeit in diesem Bereich vermindert werden.

C. Diskussion

Im Mittelpunkt der Diskussion standen die Vor- und Nachteile, die europarechtlichen Fragen und die Fragen aus Sicht des Planspiels zur Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens.

I. Anmerkungen aus europarechtlicher Sicht

Wiedow stellte seinem Vortrag voran, dass die Kommission zu Recht die Ausnahmeanträge Österreichs und Deutschlands in erster Linie aus dem Grund abgelehnt habe, weil Art. 27 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie aus rechtlicher Sicht nicht die richtige Rechtsgrundlage für eine so weit reichende Regelung sei. Die Kommission habe jedoch auch deutlich gemacht, dass sie bisher keine Entscheidung dazu getroffen habe, ob sie die 6. Mehrwertsteuerrichtlinie ändern werde.

Anschließend schilderte er Beweggründe der Ablehnung durch die Kommission: Es stehe fest, dass grundlegende Elemente des Umsatzsteuerrechts harmonisiert werden müssten. So müsse zum Beispiel der grenzüberschreitende Verkehr so geregelt werden, dass keine Steuerüberhänge im Verkehr bestehen blieben und dass die Steuer nach gleichen Regeln kalkuliert und festgelegt werde. Die Harmonisierung der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie sei auf diese Überlegung zurückzuführen. Insoweit komme dem Steuerpflichtigen bzw. dem Steuerschuldner in der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie besondere Bedeutung zu, denn an diesen werden alle Verpflichtungen, wie Berichterstattungspflichten usw., im Hinblick auf bestimmte Transaktionen geknüpft. Dies habe eine gewisse Bedeutung in einem Binnenmarkt, wo Unternehmen nicht nur am eigenen Markt, sondern auch in anderen Mitgliedstaaten tätig werden und daher wissen müssen, welche Verpflichtungen und Risiken auf sie zukommen.

Wiedow wies darauf hin, dass es ohnehin bei der Steuerschuldnerschaft schon eine Reihe Ausnahmen gebe, bei denen das Reverse-Charge-Verfahren angewandt werde, so zum Beispiel bei innergemeinschaftlichen Lieferungen oder bei Bauleistungen. Vom Grunde her sei das Reverse-Charge-Verfahren deshalb keine nachteilige Regelung, jedoch bestünden Bedenken mit Blick auf die Vielzahl von Umsätzen. Bisher werde es nur in einzelnen Sektoren angewandt, weil dort bestimmte Schwierigkeiten und Risiken aufgetreten seien, so dass noch nicht abzuschätzen sei, in welchem Umfang ein generelles Reverse-Charge-Verfahren zusätzliche Risiken mit sich bringe. Zwar beseitige es einzelne Steuerausfallrisiken und Steuerhinterziehungsrisiken, insbesondere im Zusammenhang mit Vorsteuerbetrügereien, andererseits bringe das Verfahren selbst neue Einfallstore für Steuerbetrügereien mit sich. Die Kommission müsse daher selbst davon überzeugt sein, dass das Reverse-Charge-Verfahren die richtige Lösung für die Betrugsbekämpfung sei, denn schließlich trage sie als Initiativberechtigte im Mehrwertsteuerbereich die Verantwortung.

Aus diesem Blickwinkel bestünden aus Sicht der Kommission folgende offene Fragen im Zusammenhang mit der Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens:

Die Kommission sei noch damit beschäftigt, das von deutscher Seite zur Verfügung gestellte Material auszuwerten, um sich ein Bild davon machen zu können, ob das Reverse-Charge-Verfahren betrugssicherer sei als das gegenwärtige System. Problematisch sei zudem, dass zusätzlich zu den bestehenden Umsatzsteuersystemen (klassisches Umsatzsteuersystem und innergemeinschaftliches System) noch ein weiteres System,

nämlich das der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft, hinzukomme. Dies könne sich aus Unternehmersicht als problematisch darstellen, da auf den Unternehmer weitere Verpflichtungen, Kosten und eventuell auch Nachteile zukommen könnten. Im Ausnahmeantrag habe Deutschland deutlich gemacht, dass mit der Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens zugleich umfangreiche Kontrollmechanismen eingeführt werden müssten, um neuen Betrugsszenarien entgegenzutreten. Dies sei aus Sicht der Kommission mit einer Reihe von Kosten und Erschwernissen verbunden, auch für ausländische Unternehmer.

Wiedow führte zudem an, dass die anderen Mitgliedstaaten Vorbehalte hätten über eventuelle Auswirkungen, die die Einführung eines solchen Systems mit sich bringe. Es sei zu befürchten, dass ohne eine ausreichende Kontrolldichte ein Einfallstor für Betrugsgereien auch bei ihnen geschaffen würde, was zu Steuerausfällen und Benachteiligungen ihrer Wirtschaftsbeteiligten führen könne. Wenn die Kommission die Schlussfolgerung ziehe, die Einführung eines Reverse-Charge-Verfahrens im Rahmen der nächsten Richtlinie zuzulassen und zugleich als optionales Verfahren einzuführen, d.h. der Mitgliedstaat habe die Wahlmöglichkeit das Reverse-Charge-Verfahren zu implementieren, dann müssten hinreichende Voraussetzungen hinsichtlich der Durchführung sowie Kontrollmaßnahmen geschaffen werden, um den Bedenken der Mitgliedstaaten begegnen und entsprechend Rechnung tragen zu können.

Ein weiteres Problem sei, dass die Kommission verpflichtet sei, die Auswirkungen eines solchen Vorschlages genau festzustellen. Sie müsse genau beziffern, welche Vor- und Nachteile und welche wirtschaftlichen und sozialen Auswirkungen sich ergeben. Wenn man nur Rechnungen oberhalb von 5.000 Euro erfasse, dann könnten eventuell Benachteiligungen für kleinere Unternehmen gegenüber größeren Unternehmen entstehen. Darüber hinaus könne der Unternehmer, der steuerpflichtig einkaufen müsse, einer größeren Kostenbelastung ausgesetzt sein, als derjenige, der steuerfrei einkaufen könne. Allen diesen Fragen müsse sich die Kommission stellen und entscheiden, ob sie einen Richtlinienvorschlag vorlege oder nicht.

Reiß merkte zu den Ausführungen *Wiedows* an, dass der Steuerschuldner eine zentrale Stellung einnehme, dies jedoch seiner Ansicht nach nicht uneingeschränkt im Umsatzsteuerrecht gelte; hier sei vielmehr der Steuerschuldner ein Mittel zur Erhebung der Steuer, was grundsätzlich in den Aufgabenbereich der Mitgliedstaaten falle.

Zu den Befürchtungen anderer Mitgliedstaaten, es könne auch negative Auswirkungen in ihrem Wirtschaftsgebiet geben, meinte *Widmann*, dass diese Gefahren schon seit der Einführung des Binnenmarktes mit grenzüberschreitendem Verkehr bestünden. Die Betrugsszenarien seien aus Sicht der Steuerunehrlichen sogar mit der Erhöhung der Steuersätze attraktiver geworden. Umso mehr müsse der Dialog mit den Mitgliedstaaten gesucht werden, um Österreich und Deutschland die Möglichkeit zu geben, das Reverse-Charge-Verfahren einzuführen. Wenn das System sich bewähre, könnten die Vorbehalte der Mitgliedstaaten zerstreut werden – sollte sich die Systemänderung andererseits nicht bewähren, werde Deutschland nicht am Reverse-Charge-Verfahren festhalten.

II. Anmerkungen zum Planspiel

Groß erläuterte im Anschluss daran, wie man sich das Planspiel, welches zum einen für das Reverse-Charge-Verfahren und zum anderen für eine generelle Ist-Versteuerung mit Cross-Check durchgeführt wurde, vorstellen müsse. In diesem Planspiel seien der

Waren- und Dienstleistungsaustausch simuliert worden. Die Beteiligten hätten über einen Zeitraum von 12 Monaten die Rolle von Unternehmen unterschiedlichster Branchen und Größenklassen, Konsumenten und Investoren eingenommen. Bei diesem Planspiel seien zum einen die Betrugsanfälligkeit und zum anderen die Funktionsfähigkeit des Reverse-Charge-Verfahrens untersucht worden. Aus der Finanzverwaltung seien drei Vertreter der Finanzverwaltung aus den Bereichen der Umsatzsteuerveranlagung, ein Umsatzsteuersonderprüfung und ein Steuerfahndung eingebunden worden.

Im Rahmen des Planspiels habe man dann versucht, auf der einen Seite Umsatzsteuer zu hinterziehen und auf der anderen Seite habe der Fiskus Möglichkeiten gesucht, diese Betrügereien nach dem neuen System zu unterbinden. Den Akteuren habe man eine entsprechende Planspielinfrastruktur zur Verfügung gestellt, die es erlaubte, alle Transaktionen im Detail nachzuvollziehen und nach der neuen Systematik Buchungen vornehmen und Umsatzsteuervoranmeldungen abgeben zu können. Der Finanzverwaltung habe man ein fertiges Kontrollverfahren zur Verfügung gestellt. Während des Planspiels habe jeder Spieler versucht, im Rahmen seines Unternehmensgegenstandes (z. B. Bauunternehmer, Autohändler, Großunternehmer) so gut wie möglich zu wirtschaften und das neue System hinsichtlich der Betrugsanfälligkeit und der Funktionsfähigkeit an seine Grenzen zu bringen. Dabei sei man insbesondere der Frage der Betrugsanfälligkeit des Reverse-Charge-Verfahrens nachgegangen. Hierbei seien gegenwärtige Betrugsszenarien ausgetestet und auch neue mögliche Betrugsszenarien zu Tage gefördert worden.

Anschließend äußerte sich *Groß* zum Thema der administrativen Belastung durch das Reverse-Charge-Verfahren. Die Umsatzsteuer sei gegenwärtig von vielen Bürokratismen durchsetzt. Ein Reverse-Charge-Verfahren bringe natürlich gewisse neue administrative Mehrbelastungen, gleichwohl biete es an anderer Stelle Möglichkeiten, Bürokratismen abzubauen, wie zum Beispiel hinsichtlich der Rechnungsvorschriften des § 14 UStG.

Abschließend sprach *Groß* das Problem des Vertrauensschutzes an. Es sei dringend erforderlich, innerhalb des Reverse-Charge-Verfahrens eine akzeptable Vertrauensschutzregelung für Unternehmen auszugestalten. Ein steuerehrlicher Unternehmer werde nur dann seinen Abfrage- und Meldepflichten nachkommen, wenn eine Haftung seinerseits ausgeschlossen werde.

Zum Thema Vertrauensschutz merkte *Widmann* an, dass eine derartige Vertrauensschutzregelung bisher weder im Gesetz noch in der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie verankert sei. Eine solche sehe aber der EuGH als ein Systemelement vor dem Hintergrund an, dass es dem Gutgläubigen nicht zum Nachteil ausgelegt werden dürfe, wenn er betrogen werde. Eine solche Vertrauensschutzregelung könne man in Deutschland verfassungsrechtlich absichern. Der EuGH werde in einem solchen Fall auch zugunsten des betrogenen Unternehmers Vertrauensschutz gewähren, denn er halte es für ein Anliegen der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie, dass Unternehmer nicht übermäßig belastet werden.

III. Weitere Anmerkungen aus dem Publikum

*Möllenkamp*¹⁰ merkte an, dass die Unternehmer in der Praxis eher dazu bereit wären, alle Vorschriften zu erfüllen, die ein System ihnen auferlege, je einfacher das Steuersystem und je geringer der administrative Aufwand sei. Durch die Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens müsste nunmehr der Unternehmer zwei Systeme beachten. Für Beträge unter 5.000 Euro gelte das klassische Umsatzsteuersystem weiter und für Beträge über 5.000 Euro müsse man dann das Reverse-Charge-Verfahren anwenden. In diesem Zusammenhang müsste berücksichtigt werden, inwieweit Unternehmen davor scheuen, sich ordnungsgemäß in Deutschland registrieren zu lassen und alle zusätzlichen Verpflichtungen zu erfüllen. Es sei bisher nicht angesprochen worden, dass mehr administrativer Aufwand per se zu Vermeidungsstrategien führe, so dass die Umsätze nicht steuerlich korrekt eingeordnet würden.

Widmann bestritt nicht, dass das Reverse-Charge-Verfahren zunächst einen größeren administrativen Aufwand mit sich bringe, insoweit, als man das Gesetz und die daraus resultierenden Pflichten und Ausnahmen kennen müsse. Mit dem Reverse-Charge-Verfahren gingen aber auch Erleichterungen einher, indem zum Beispiel die Zahlungsvorgänge wegfielen. Die Unternehmer würden auch nicht mehr mit dem Vorfinanzierungseffekt belastet, der sie gegenwärtig dazu zwingt, die Umsatzsteuer erstmal zu zahlen und im Weiteren zu warten, ob Ihnen gegebenenfalls nach einer Sonderprüfung die Vorsteuern anerkannt würden. Es sei sicherlich mit administrativen Erschwernissen zu rechnen, was im Ergebnis auch das Planspiel ergeben habe, jedoch gebe es überwiegend Vorteile, die durch eine systematische Bereinigung des Umsatzsteuersystems hervorgerufen würden.

Reiß erwiderte zur Anmerkung *Möllenkamp*s, dass der ausländische Unternehmer sich ohnehin in Deutschland registrieren lassen müsse, wenn er hier Umsätze tätigen wolle. Auch wenn ein deutscher Unternehmer im Ausland Umsätze tätigen wolle, die nicht in den grenzüberschreitenden Verkehr fallen, müsse dieser auch das ausländische Umsatzsteuerrecht kennen. Insofern seien dies aus seiner Sicht keine zusätzlichen Erschwernisse.

Im Anschluss daran stellte *Welling* die Frage, ob das Reverse-Charge-Verfahren, insbesondere der Rechnungsbetrag in Höhe von 5.000 Euro, so praktikabel ausgestaltet werden könnten, dass es auch in einen Harmonisierungsprozess überführt werden könne und in der Folge andere EU-Länder bereit seien, sich einer Systemumstellung, mithin der Parallelität zweier Umsatzsteuersysteme, zuzustimmen. Zum zweiten interessiere ihn im Hinblick auf das Risikomanagement, ob eine Umstellung des Umsatzsteuersystems in Relation dazu stehe, was mit der Umstellung an Steuerausfällen einbringbar sei.

Zur 5.000 Euro Grenze meinte *Wiedow*, dass es weniger um den Betrag an sich gehe, sondern vielmehr um die Frage einer generellen Grenze. In der bisherigen Diskussion sei deutlich geworden, dass ein Reverse-Charge-Verfahren ohne entsprechende Grenzen für alle inakzeptabel sei. Es müsse ein vernünftiger Ausgleich zwischen normalen Umsätzen an den Endverbraucher und in der Regel höheren Umsätzen zwischen Unternehmern geschaffen werden.

¹⁰ Frau Dr. Karen Möllenkamp ist Rechtsanwältin und in der Steuerabteilung des Bundesverbandes der Deutschen Industrie e. V. tätig.

Aus den Reihen der Teilnehmer wurde zum Thema Bürokratieabbau eingewandt, dass sich aus einem Bericht des IFU-Instituts aus dem Jahre 2002 ergebe, dass bei der Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens bis zu 4.000 neue Stellen in der Finanzverwaltung benötigt würden. Zudem habe das BMF hierzu mal geäußert, dass es sogar 8.400 neuer Verwaltungsbedienstete bedürfe. Zu einer Vertrauensschutzregelung wurde zudem eingewandt, dass § 25d UStG, der auch eine Vertrauensschutzregelung beinhalte, ins Leere gelaufen sei und ob es nicht zu befürchten sei, dass es bei einer Vertrauensschutzregelung im Rahmen des Reverse-Charge-Verfahrens ebenso verlaufe.

Zu den Bedenken, dass es einer Vielzahl neuer Stellen in der Finanzverwaltung bedürfe, wandte *Groß* ein, dass das Planspiel lediglich das Erfordernis von etwa zwischen 300 und 700 neuer Stellen ergeben habe. Im Gegensatz zum Planspiel habe das IFU-Institut damals zum einen eine sehr viel niedrigere Bagatellgrenze unterstellt, was dazu führe, dass die Umsätze, die unter ein Reverse-Charge-Verfahren fallen, ansteigen. Zum anderen habe das Institut ihren Schätzungen eine ganz andere IT-Ausstattung zugrunde gelegt. Bei einer Bagatellgrenze von 5.000 Euro seien es letzten Endes 200 Millionen Rechnungen, die unter die Systemumstellung fallen würden, mithin „nur“ 1 Prozent aller Rechnungen innerhalb eines Jahres.

Der Frage, ob nicht auch eine Vertrauensschutzregelung beim Reverse-Charge-Verfahren ins Leere lief, entgegnete *Widmann*, dass es kaum einen Zusammenhang zwischen der Regelung in § 25d UStG und einer künftigen Vertrauensschutzregelung gebe, da es sich um ganz unterschiedliche Sachverhalte handle, auf die diese Regelungen zur Anwendung kämen. Aus diesem Grund könne man nicht annehmen, dass eine zukünftige Vertrauensschutzregelung ins Leere lief.

Aus dem Publikum wurde von *Lohse*¹¹ zu Bedenken gegeben, dass das Reverse-Charge-Verfahren zu einer Zweiteiligkeit von Preisen, d. h. Netto- und Bruttopreiseffekten, führen könne. Entscheidend für die Abgrenzung sei der Rechnungsbetrag. Das hieße, wenn der Rechnungsbetrag die 5.000 Euro überschreite, komme das Nettopreissystem zur Anwendung, andernfalls bleibe es beim Bruttopreissystem. Dieses Durcheinander müsse in der EU vermieden werden. Aus seiner Sicht sei der nationale Gesetzgeber gefragt, eine europarechtlich adäquate Lösung zu schaffen, welche vor allem von den Mitgliedstaaten angenommen werden könnte. Eine Ist-Versteuerung sei bereits zu Beginn der Reformdiskussion zu gestanden. So sei in diesem Zusammenhang die Haltung der EU-Kommission von besonderem Interesse, ob die Möglichkeit bestünde, zum Vorschlag der Ist-Versteuerung überzugehen.

Wiedow führte aus, dass keine ausdrücklichen Vorbehalte gegen die Ist-Versteuerung bestünden, da sie kein artfremdes Element in der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie sei. Seiner Ansicht nach sei die Ist-Versteuerung sicherlich eine Alternative, aber kein grundlegendes Konzept, um den Steuerbetrug für die Zukunft einzudämmen.

D. Abschließende Statements

Lambrecht beendete die Diskussionsrunde mit der Frage an alle Podiumsgäste, was den politischen nationalen Entscheidungsträgern zu raten sei.

¹¹ Herr Prof. Dr. Wieland-Christian Lohse ist Honorarprofessor an der Juristischen Fakultät der Universität Regensburg und Vors. Richter am Finanzgericht München.

Groß vertrat die Position, künftige Gesetzesvorhaben nicht nur theoretisch zu durchdenken, sondern die praktischen Auswirkungen über Planspiele sichtbar zu machen. Über diesen Ansatz gelinge es auch, die teuren Korrekturausnahmen schon von vornherein durchdenken zu können.

Widmann sprach sich für eine Entschließung des deutschen Bundestages an die europäische Kommission mit Blick auf den Umsatzsteuerbetrug aus. Die Bundesregierung werde gefordert sein, für das Reverse-Charge-Verfahren in Brüssel zu werben und Überzeugungsarbeit zu leisten. Er vertraue darauf, dass die europäische Kommission dabei die erforderliche Aufgeschlossenheit zeige, auch wenn sich aus der Presseerklärung der europäischen Kommission ein anderes Bild ergeben habe.

Reiß sah in der Einführung der Ist-Versteuerung eine bessere Alternative, da diese gerechter ausgestaltet sei. Zudem sei die Umstellung seines Erachtens leichter möglich als die Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens. Letzteres würde ein entsprechendes Risikomanagement erfordern.

Wiedow sah aus Sicht der EU-Kommission noch zahlreiche offenen Fragen zum Reverse-Charge-Verfahren. Die Herausforderung sowohl für die Bundesregierung als auch für die Verfechter des Reverse-Charge-Verfahrens sei es, den Informationsbedürfnissen der Beteiligten auf EU-Ebene entsprechen zu können. Im Hinblick auf die notwendige Rechtssicherheit würden bei einigen Mitgliedstaaten offene Diskussionspunkte bestehen, so insbesondere zur Parallelität mehrerer Systeme. Wenn ein erhöhter Aufwand betrieben werden müsse, um neue Betrügereien in dem neuen System auszuschalten, müsse man sich damit anfreunden, dass die Harmonisierungsbemühungen der Gemeinschaft sehr viel weiter in die Administration hineinreichen, um auf diese Art und Weise sicher zustellen, dass auch ein Schutz zu Gunsten der anderen Mitgliedstaaten erreicht werde. Es stelle sich in diesem Zusammenhang auch die Frage, ob zusätzlichen Meldepflichten und die Verstärkungen der Kontrollmaßnahmen, die es im gegenwärtigen System gebe, im ersten Schritt nicht ebenso viel versprechend wären wie eine Umstellung des Umsatzsteuersystems, mit den zuvor erörterten Risiken.

E. 21. Berliner Steuergespräch

Thema des 21. Berliner Steuergesprächs ist die Reform des Steuervollzugs und findet am 13. November 2006 im Haus der deutschen Wirtschaft in Berlin statt.
(siehe Homepage: www.steuergespraech.de)