

Unterrichtung

durch den Bundesrechnungshof

Bericht nach § 99 der Bundeshaushaltsordnung über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen

Inhaltsverzeichnis

	Seite
0 Zusammenfassung	5
1 Neue Herausforderungen bei der Bekämpfung von Umsatzsteuerbetrug und Umsatzsteuerhinterziehung	8
1.1 Steuerausfälle in Milliardenhöhe	8
1.2 Betrugsanfälligkeit der Umsatzsteuer und klassische Umsatzsteuerkarusselle	8
1.3 Bisherige Berichterstattung des Bundesrechnungshofes	9
1.4 Digitale Entwicklungen beim Umsatzsteuerbetrug	10
1.5 Defizite bei der Betrugsbekämpfung	12
2 Versagen der klassischen Betrugsbekämpfungsinstrumente ...	13
2.1 Sicherheitsleistungen nicht eingefordert	13
2.2 Haftungsregelung nicht praktikabel	14
2.3 Umsatzsteuer-Nachschau nicht gezielt eingesetzt	14
3 Rückschritte in der Betrugsbekämpfung	16
3.1 Abschaffung der monatlichen Erklärungsspflicht für Neugründer	16
3.2 Rückgang der Prüfungsquote bei der Umsatzsteuer-Sonderprüfung	16

	Seite
4	Lücken beim Reverse-Charge-Verfahren 18
4.1	Reverse-Charge-Verfahren zu unflexibel bei Umsatzsteuerkarussellen in neuen Geschäftsfeldern..... 18
4.2	Innereuropäische Verlagerungstendenzen bergen zusätzliche Risiken für Deutschland 18
4.3	Betrugsmodelle im Dienstleistungssektor nicht einbezogen 19
4.4	Position Deutschlands bei Diskussion über generelles Reverse-Charge-Verfahren nicht klar..... 19
5	IT-Unterstützung bei der Umsatzsteuerkontrolle unzureichend 21
5.1	Zentrale IT-Systeme VIES und USLO nicht zeitgemäß 21
5.2	TNA-Tool für europäisches Frühwarnsystem EUROFISC noch nicht entwickelt 21
5.3	Automatisierter Datenaustausch der Zentralstellen für die Betrugsbekämpfung nicht möglich 22
6	„Steuroase Internet“ noch nicht ausgetrocknet 23
6.1	Keine systematische Suche nach ausländischen Internetanbietern..... 23
6.2	Internet-Suchmaschine der Finanzverwaltung bietet keine ausreichende Unterstützung 24
6.3	Kontrollmechanismen bei Social-Media-Akteuren fehlen 24
6.4	Vorhandenes Potenzial für die Suche im Netz nicht genutzt 25
7	Weitere Maßnahmen gegen Umsatzsteuerausfälle im Netz notwendig 27
7.1	Schwachstellen beim Mini-One-Stop-Shop-Verfahren abstellen..... 27
7.2	Haftungsregelung für Online-Plattformen nachbessern 28
7.3	Fiskalvertretung für Unternehmer aus Drittländern erweitern 29
7.4	Neue EU-Instrumente rechtzeitig umsetzen 30
8	Digitale Technologien zur Betrugsbekämpfung in den Fokus rücken 32
8.1	Elektronische Echtzeitüberwachung von Umsätzen bringt Zeitgewinn 33
8.2	Blockchain-Technologie als Schlüssel für effiziente Betrugsbekämpfung 33
8.3	Zahlungsdienstleister als Informationsquelle nutzen 34
9	Parlament regelmäßig über Umsatzsteuerbetrug informieren 36

	Seite
10 Würdigung und Empfehlungen	37
11 Stellungnahme des Bundesministeriums der Finanzen	38
12 Fazit und abschließende Würdigung	40

Abkürzungsverzeichnis**B**

BHO	Bundeshaushaltsordnung
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern

C

CESOP	Central Electronic System of Payment Information
-------	--

F

FVG	Finanzverwaltungsgesetz
-----	-------------------------

K

KUSS	Koordinierungsstelle für Umsatzsteuer-Sonderprüfungen und Steuerfahndungsprüfungen
------	--

M

MOSS	Mini-One-Stop-Shop
------	--------------------

O

OSS	One-Stop-Shop
-----	---------------

T

TNA	Transaction Network Analysis
-----	------------------------------

U

USLO	Umsatzsteuer Länder Online
UStG	Umsatzsteuergesetz

V

VIES	Value Added Tax Information Exchange System
VoIP	Voice over Internet Protocol

0 Zusammenfassung

- 0.1 Systematischer Steuerbetrug und Steuervermeidung bei der Umsatzsteuer führen seit Jahren zu Steuerausfällen in Milliardenhöhe. Dies belastet nicht nur die Haushalte von Bund und Ländern, sondern benachteiligt auch steuerehrliche Unternehmer. Trotz der bisherigen Anstrengungen des Gesetzgebers und der Verwaltung bei der Betrugsbekämpfung ist bis heute keine Trendwende erkennbar. Dies liegt daran, dass sich die Betrugslandschaft in den letzten Jahren verändert und immer wieder an neue Rahmenbedingungen angepasst hat. Die klassischen Fallgruppen werden zunehmend durch digitale Betrugsmodelle abgelöst. Der Bundesrechnungshof führte in den letzten Jahren eine Vielzahl von Prüfungen zu aktuellen Entwicklungen beim Umsatzsteuerbetrug, zu Steuergestaltungen im Internet sowie zur Wirksamkeit der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung durch. Dabei stellte er neben Vollzugsmängeln auch strukturelle Defizite sowie Rückschritte bei der Betrugsbekämpfung fest. Der Bundesrechnungshof fasst seine Prüfungserkenntnisse in diesem Bericht zusammen. (Tz. 1)
- 0.2 Der Gesetzgeber verabschiedete im Jahr 2002 ein Maßnahmenpaket zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs, insbesondere durch grenzüberschreitende Karussellgeschäfte. Wesentliche Instrumente dieses Paketes brachten bis heute nicht den gewünschten Erfolg. Sie wurden von den Finanzbehörden nicht oder nicht gezielt angewendet. Selbst wenn sie teilweise eine gewisse präventive Bedeutung erlangt haben sollten, erfüllten sie nicht ihren eigentlichen Zweck, Steuerbetrug wirksam zu bekämpfen. Der Gesetzgeber schärfte einzelne Regelungen nach, eine deutliche Verbesserung blieb aber aus. (Tz. 2)
- 0.3 Die ebenfalls im Jahr 2002 eingeführte monatliche Erklärungspflicht für Unternehmensgründer und der Einsatz der Umsatzsteuer-Sonderprüfung haben sich zwar als effektive Instrumente zur Betrugsbekämpfung bewährt. Jedoch hat der Gesetzgeber die monatliche Erklärungspflicht für mehrere Jahre ausgesetzt. Darüber hinaus weist die Umsatzsteuer-Sonderprüfung seit Jahren kontinuierlich sinkende Prüfquoten auf. Beides bewertet der Bundesrechnungshof als schweren Rückschritt im Kampf gegen den Umsatzsteuerbetrug. (Tz. 3)
- 0.4 Auch das Reverse-Charge-Verfahren, das die Umsatzsteuerschuld auf den Empfänger der Leistung verlagert, ist ein grundsätzlich erfolgreiches Instrument zur Betrugsbekämpfung. Da es allerdings nur auf bestimmte Umsätze anwendbar ist, verschieben sich die kriminellen Aktivitäten in andere Bereiche. Zwar hat der Gesetzgeber den Anwendungsbereich des Reverse-Charge-Verfahrens mehrfach erweitert, löste damit jedoch neue Verlagerungstendenzen aus. Hinzu kamen grenzüberschreitende Ausweichbewegungen und Betrugsmodelle im Dienstleistungssektor. Diese Lücken müssen schnellstens geschlossen werden. (Tz. 4)
- 0.5 Die IT-Unterstützung bei der Betrugsbekämpfung reicht nicht aus. Zentrale nationale Systeme für die umsatzsteuerliche Kontrolle sind veraltet. Ein nationales IT-Tool für das europäische Frühwarnsystem EUROFISC ist noch nicht entwickelt. Zudem fehlt den Zentralstellen für die Betrugsbekämpfung die technische Infrastruktur für einen automatisierten Datenaustausch. Dies behindert eine effiziente Zusammenarbeit der Zentralstellen. (Tz. 5)
- 0.6 Die Betrugsmodelle der Zukunft liegen im Internet. Angesichts des hohen Umsatzvolumens ist das Steuerausfallrisiko beträchtlich. Die „Steueroase Internet“ muss schnellstens ausgetrocknet werden, um das deutsche Steueraufkommen aus Internetgeschäften zu sichern. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat hierfür noch kein umfassendes Konzept vorgelegt. Nach wie vor sucht die Finanzverwaltung weder systematisch nach ausländischen Internetanbietern noch verfügt sie über Kontrollmechanismen zur steuerlichen Erfassung von Social-Media-Akteuren. Eine spezielle Internet-Suchmaschine leistet nicht die notwendige Unterstützung. Um das vorhandene Potenzial bei der Kontrolle der Internetumsätze besser zu nutzen, könnte die Rolle der zentralen Koordinierungsstelle für die Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung beim Bundeszentralamt für Steuern gestärkt werden. (Tz. 6)
- 0.7 Mit dem EU-weiten Besteuerungsverfahren für elektronische Dienstleistungen (Mini-One-Stop-Shop – MOSS) und einer Haftungsregelung für Betreiber von Online-Plattformen stehen der Finanzverwaltung inzwischen Instrumente zur Verfügung, um das Umsatzsteueraufkommen im Onlinehandel zu sichern. Die Instrumente weisen jedoch Schwachstellen auf und müssen dringend nachgebessert werden. Insbesondere sollte die Haftungsregelung nicht länger an eine Papierbescheinigung gekoppelt sein, sondern einen elektronischen Nachweis ermöglichen. Zudem sollten ausländische Unternehmer mit Umsätzen in Deutschland den Finanzämtern einen inländischen Ansprechpartner benennen müssen

- (sogenannte „große Fiskalvertretung“). Darüber hinaus kommen ab dem Jahr 2021 neue EU-Regelungen zur Besteuerung des Internethandels hinzu. So wird das MOSS-Verfahren auf alle Dienstleistungen und Warenlieferungen ausgedehnt (One-Stop-Shop-Verfahren – OSS-Verfahren). Außerdem werden die Betreiber von Handelsplattformen im Internet verpflichtet, die Umsatzsteuer für die auf ihren Plattformen tätigen Händler an die Finanzämter abzuführen. Beide Änderungen muss Deutschland fristgerecht umsetzen. Das BMF hat hierzu im Juli 2020 einen Gesetzentwurf vorgelegt. Nach Einschätzung des Bundesrechnungshofes ist die Zeit für eine rechtzeitige Umsetzung damit sehr knapp bemessen. (Tz. 7)
- 0.8 Das BMF hat bislang kein Konzept entwickelt, wie Zukunftstechnologien zur Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung genutzt werden können. Es gibt weder konzeptionelle Ansätze zur Einführung einer elektronischen Echtzeitüberwachung noch zum Einsatz der Blockchain-Technologie. Deutschland läuft hier Gefahr, den Anschluss zu verpassen. Auch die unionsweit geplante Datenbank zur Einbeziehung von Zahlungsdienstleistern in die Informationsgewinnung im Onlinehandel sollte das BMF entsprechend hoch priorisieren. Es sollte entsprechende Überlegungen zur digitalen Neuausrichtung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung außerdem in die Digitalstrategie der Bundesregierung einbringen. (Tz. 8)
- 0.9 Das BMF verfügt über keine eigenen Zahlen, wie hoch die betrugsbedingten Umsatzsteuerausfälle sind. Es hat diese Frage bis heute nicht empirisch untersucht. Es sollte zumindest vorhandene Daten über aufgedeckte Betrugsfälle auswerten, um sich ein besseres Bild über das Ausmaß der Steuerausfälle machen zu können. Zudem sollte es dem Deutschen Bundestag alle zwei Jahre über den Stand der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung in Deutschland berichten. (Tz. 9)
- 0.10 Der Bundesrechnungshof fordert, steuerschädliche Praktiken wirksam zu bekämpfen. Mit den vorhandenen Instrumenten und einer veralteten technischen Infrastruktur können die Finanzbehörden aber weder dem „klassischen“ Umsatzsteuerbetrug noch den neuen „digitalen“ Betrugsmodellen die Stirn bieten. Deshalb müssen die analogen Instrumente verbessert werden und neue Technologien und Methoden zum Einsatz kommen. Zusammenfassend empfiehlt der Bundesrechnungshof
- zu prüfen, ob und wenn ja, inwieweit eine digitale Betrugsbekämpfung unter Nutzung von Blockchain-Technologie und Echtzeitkontrolle auf den Weg gebracht werden könnte und wie sie in der Digitalstrategie der Bundesregierung zu verankern wäre,
 - die ab dem Jahr 2021 verfügbaren neuen EU-Instrumente zur Bekämpfung der Steueroase Internet fristgerecht umzusetzen,
 - Schwachstellen beim EU-weiten Besteuerungsverfahren für elektronische Dienstleistungen MOSS und der Haftungsregelung für Betreiber von Online-Plattformen zu beseitigen,
 - die Einführung einer großen Fiskalvertretung für Drittlandsunternehmer zu prüfen,
 - systematisch nach ausländischen und inländischen Internethändlern zu suchen und dabei effektive Recherche-Werkzeuge einzusetzen,
 - die klassischen Betrugsbekämpfungsinstrumente zu stärken und in den digitalen Prozess einzubinden,
 - Lücken beim Reverse-Charge-Verfahren zu schließen,
 - die monatliche Erklärungspflicht für Neugründer wieder einzuführen,
 - zentrale IT-Systeme für die Umsatzsteuerkontrolle endlich zu modernisieren,

- das nationale IT-Tool für das europäische Frühwarnsystem EUROFISC schnellstens zu entwickeln und
- die Zusammenarbeit mit den anderen Mitgliedstaaten bei der Betrugsbekämpfung zu verbessern.

Der Bundesrechnungshof hält es außerdem für angezeigt, verfügbare Daten über aufgedeckte Betrugsfälle auszuwerten und dem Deutschen Bundestag alle zwei Jahre über den Stand der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung in Deutschland zu berichten. (Tz. 10)

- 0.11 Das BMF hat in seiner Stellungnahme die Kritik des Bundesrechnungshofes zurück-gewiesen, dass bei der Betrugsbekämpfung bis heute keine Trendwende erkennbar sei. Gesetzgeber und Verwaltung hätten in den vergangenen Jahren zahlreiche gesetzliche und organisatorische Maßnahmen eingeführt, die für die Betrugsbekämpfung geeignet und erforderlich gewesen seien. Auch die vom Bundesrechnungshof empfohlene Kombination analoger und digitaler Betrugsbekämpfungsmaßnahmen entspreche der bisherigen Vorgehensweise der Finanzverwaltung bei der Bekämpfung von Umsatzsteuerbetrug. Das BMF bestreitet nicht, dass der Einsatz von Zukunftstechnologien, wie Echtzeit-Datenkontrolle und Blockchain, Vorteile für die Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung bringe. Allerdings seien damit auch erhebliche Bürokratiepflichten verbunden. Dies stünde nicht im Einklang mit dem Ziel der Bundesregierung, Unternehmen von diesen Pflichten zu entlasten. Außerdem genügten die bisher vorliegenden Kenntnisse noch nicht, um dazu bereits konzeptionelle Arbeiten aufzunehmen. (Tz. 11)
- 0.12 Der Bundesrechnungshof bekräftigt seine Auffassung, dass die herkömmlichen Betrugsbekämpfungsinstrumente nicht ausreichen, um analogen und digitalen Betrugsmodellen beizukommen. Es gilt, die vorhandenen Instrumente zu verbessern und die Finanzverwaltung digital aufzurüsten. Das BMF bleibt deshalb zum Handeln aufgefordert. Eine digitale Neuausrichtung der Betrugsbekämpfung ist sicher nicht von heute auf morgen realisierbar. Aufgrund des hohen Schadens, den Betrug und Hinterziehung für den Fiskus und für steuerehrliche Unternehmer verursachen, duldet ihre Umsetzung aber keinen weiteren Aufschub. Das BMF sollte die Chancen der Digitalisierung nutzen und gemeinsam mit den Ländern die Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung zukunftsfähig machen. (Tz. 12)

1 Neue Herausforderungen bei der Bekämpfung von Umsatzsteuerbetrug und Umsatzsteuerhinterziehung

1.1 Steuerausfälle in Milliardenhöhe

Die Umsatzsteuer ist eine der aufkommensstärksten Steuern in Deutschland.¹ Gleichzeitig ist sie aber auch sehr betrugsanfällig. Systematischer Steuerbetrug und Steuervermeidung führen seit Jahren zu beträchtlichen Steuerausfällen für den deutschen Fiskus. So schätzte die Europäische Kommission (Kommission) im Jahr 2017, dass den Mitgliedstaaten allein durch innergemeinschaftlichen Umsatzsteuerbetrug Steuereinnahmen von 50 Mrd. Euro entgehen.² Ein erheblicher Teil der Steuerausfälle entfällt dabei auf Deutschland. Auch das Institut für Weltwirtschaft in Kiel und das ifo-Institut München gehen in ihrem Bericht vom Januar 2020 bezogen auf das Jahr 2018 von einem milliardenschweren Umsatzsteuerbetrug aus.³ Trotz der bisherigen Anstrengungen bei der Betrugsbekämpfung auf Seiten des Gesetzgebers und der Verwaltung ist bis heute keine Trendwende erkennbar.

1.2 Betrugsanfälligkeit der Umsatzsteuer und klassische Umsatzsteuerkarusselle

Die Betrugsanfälligkeit der Umsatzsteuer basiert auf dem System einer Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug. Danach fällt die Umsatzsteuer auf jeder Handelsstufe auf den Nettobetrag des Entgelts an und ist an das Finanzamt zu zahlen. Zugleich kann der Unternehmer die an seine Vorlieferanten gezahlte Umsatzsteuer für Einkäufe von Waren und Dienstleistungen oder Investitionen als Vorsteuer davon abziehen, soweit diese in einer Rechnung ausgewiesen ist. Im Ergebnis ist nur die Differenz an das Finanzamt zu überweisen. Sind die Vorsteuerbeträge höher als die zu zahlende Umsatzsteuer, erhält der Unternehmer vom Finanzamt das Guthaben erstattet. Das Wechselspiel aus Umsatzsteuer und Vorsteuer birgt aus Sicht des Fiskus zwei Ansatzpunkte für betrügerische Steuerausfälle: zum einen durch nicht abgeführte Umsatzsteuerbeträge, zum anderen durch zu Unrecht vergütete Vorsteuerbeträge.

¹ Das Umsatzsteueraufkommen betrug im Jahr 2019 rund 183 Mrd. Euro. Vgl. DESTATIS, Fachserie 14 Reihe 4, Finanzen und Steuern 2019, vom 7. April 2020, S. 10, abrufbar unter <https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Steuereinnahmen/Publikationen/Downloads-Steuerhaushalt/steuerhaushalt-jahr-2140400197004.html>.

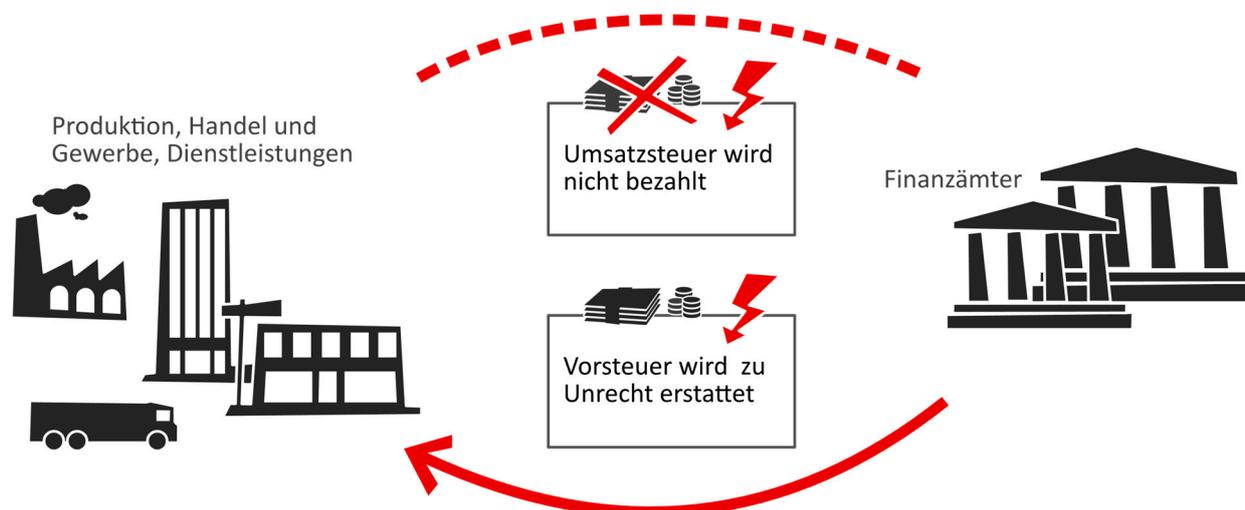
² Pressemitteilung der Kommission vom 28. September 2017, IP 17/3441. Das europäische Journalismus Projekt „Grand Theft Europe“ unter der Leitung des Recherchezentrums „Correctiv“ kommt in seiner im Mai 2019 veröffentlichten Studie zu ähnlichen Ergebnissen. Es beziffert den mutmaßlichen Schaden durch Umsatzsteuerbetrug allein in Deutschland auf einen zweistelligen Milliardenbetrag. Abrufbar unter <https://correctiv.org/top-stories/2019/05/06/grand-theft-europe/>, abgerufen am 27. November 2019.

³ <https://www.ifw-kiel.de/de/publikationen/mediinformationen/2020/eu-hat-hohen-handelsueberschuss-mit-sich-selbst-ein-grund-offenbar-umsatzsteuerbetrug-im-grossen-stil/>, abgerufen am 8. Januar 2020 und Kiel institute for the world economy, working paper No 2146: The EU Self-Surplus Puzzle: An Indication of VAT Fraud?

Abbildung 1

Zwei Ansätze für Umsatzsteuerbetrug

Die schlichte Nicht-Zahlung der Umsatzsteuer oder die unberechtigte Geltendmachung der Vorsteuer bieten Ansätze für betrügerische Steuerausfälle.



Grafik: Bundesrechnungshof

Bei der Vereinnahmung der Umsatzsteuer ist das Finanzamt zunächst von der Mitwirkung der beteiligten Unternehmer abhängig. Diese müssen ihre Umsätze gegenüber dem Finanzamt erklären. Soweit Unternehmer Umsätze verschweigen, muss das Finanzamt wirksame Mittel haben, um nicht erklärte Umsätze zu erkennen und aufzuklären. Soweit die Umsätze bekannt sind, muss sichergestellt werden, dass die Unternehmer die darauf entfallende Steuer tatsächlich an das Finanzamt zahlen.

Im Zusammenhang mit der Vorsteuererstattung besteht das Risiko, dass Unternehmer Vorsteuern für Umsätze geltend machen, die tatsächlich nicht oder nicht in dieser Höhe stattgefunden haben. Grundlage dafür können z. B. Scheinrechnungen oder manipulierte Rechnungen sein. Für eine wirksame Betrugsbekämpfung kommt es daher darauf an, dass das Finanzamt herausfinden kann, welche Umsätze tatsächlich stattgefunden haben.

Ein klassisches Betrugsmodell ist das sogenannte Umsatzsteuerkarussell. Seit der Einführung des europäischen Binnenmarktes im Jahr 1993 spielt vor allem die grenzüberschreitende Variante eine große Rolle. Bei dieser Betrugsmaschine täuschen organisierte Banden grenzüberschreitende Warenverkäufe vor, um sich Vorsteuern vom Finanzamt erstatten zu lassen, ohne dass die entsprechende Umsatzsteuer gezahlt wird. Die erschlichenen Erstattungen

behalten die Beteiligten teilweise für sich, teilweise setzen sie sie ein, um die Endverbrauchspreise zu reduzieren. Zusätzlich zum Steuerschaden entsteht so eine Wettbewerbsverzerrung zulasten steuerehrlicher Unternehmer.

1.3 Bisherige Berichterstattung des Bundesrechnungshofes

Der Bundesrechnungshof wies bereits in seinen Bemerkungen 2000 auf den wachsenden Umsatzsteuerbetrug, insbesondere durch grenzüberschreitende Karussellgeschäfte, hin.⁴ Im Jahr 2002 führte der Gesetzgeber ein Paket von gesetzlichen Regelungen ein, um dem Umsatzsteuerbetrug, insbesondere durch grenzüberschreitende Karussellgeschäfte, entgegenzuwirken.⁵ Im Jahr 2003 veröffentlichte der Bundesrechnungshof einen Bericht nach § 99 Bundeshaushaltsordnung (BHO) zum Thema Steuerausfälle bei der Umsatzsteuer durch Steuerbetrug

⁴ Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2000 Nummer 68, Bundestagsdrucksache 14/4226.

⁵ Gesetz zur Bekämpfung von Steuerverkürzungen bei der Umsatzsteuer und zur Änderung anderer Steuergesetze (Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz) vom 19. Dezember 2001, BGBl. I S. 3922.

und Steuervermeidung.⁶ Darin setzte er sich mit verschiedenen Gestaltungen auseinander, die zu wachsenden Umsatzsteuerausfällen führten. Er zeigte auch Nachbesserungsbedarf für einzelne gesetzliche Regelungen des Maßnahmenpakets aus dem Jahr 2002 auf und schlug Handlungsoptionen mit unterschiedlicher Tragweite vor.

Daraufhin verabschiedete der Gesetzgeber weitere Regelungen, die die Finanzämter im Kampf gegen den Umsatzsteuerbetrug unterstützen sollten. Zudem intensivierte die Verwaltung ihre Maßnahmen zur Betrugsbekämpfung. Im Ergebnis konnten zwar Erfolge bei der Aufdeckung von Betrugsfällen erzielt werden. Sie reichten aber nicht aus, um den Steuerbetrug, insbesondere durch Umsatzsteuerkarusselle, nachhaltig zu bekämpfen. Dies zeigte sich auch bei dem öffentlichen Fachgespräch zum Thema „Maßnahmen gegen sogenannte Umsatzsteuerkarusselle“, das am 15. Januar 2020 im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages stattfand.⁷

1.4 Digitale Entwicklungen beim Umsatzsteuerbetrug

Einer der Gründe für die nach wie vor enormen Umsatzsteuerausfälle durch Steuerbetrug und Steuerhinterziehung ist, dass sich die Betrugslandschaft in den letzten Jahren sehr verändert hat. Der klassische Umsatzsteuerbetrug ist nicht mehr auf ausgewählte Waren beschränkt und wird auch als Kettenbetrug anstatt in Form eines Karussells organisiert. Die Betrüger installieren nach Belieben zusätzliche Beteiligte, um Waren- und Dienstleistungsströme zu verschleiern.

Hatte es die Verwaltung in den 1990er-Jahren noch mit überschaubaren Tätergruppen zu tun, steht sie heute professionellen, international organisierten Tätergruppen gegenüber, für die Staatsgrenzen keine Rolle spielen.

Die Betrüger stellen sich zudem schnell auf neue Regelungen und eine verstärkte Kontrolle der Verwaltung ein. Sie reagieren flexibel, wenn es darum geht, neue Betrugsmodelle zu entwickeln. Dabei spielt es ihnen in die Hände, dass das Wirtschaftsleben in den letzten Jahren starke Veränderungen erfahren hat. Der zunehmende Internethandel mit Waren und mit elektronischen Dienstleistungen bringt für Betrüger völlig neue Möglichkeiten, Umsatzsteuer zu hinterziehen. Der Kampf gegen Steuerbetrug und Steuervermeidung ist dadurch insgesamt schwieriger geworden und stellt die Finanzbehörden vor enorme Herausforderungen. Es gilt, schnell auf veränderte Betrugsmodelle zu reagieren, vorhandene Instrumente zu verbessern und neue, digitale Methoden der Betrugsbekämpfung zu entwickeln.

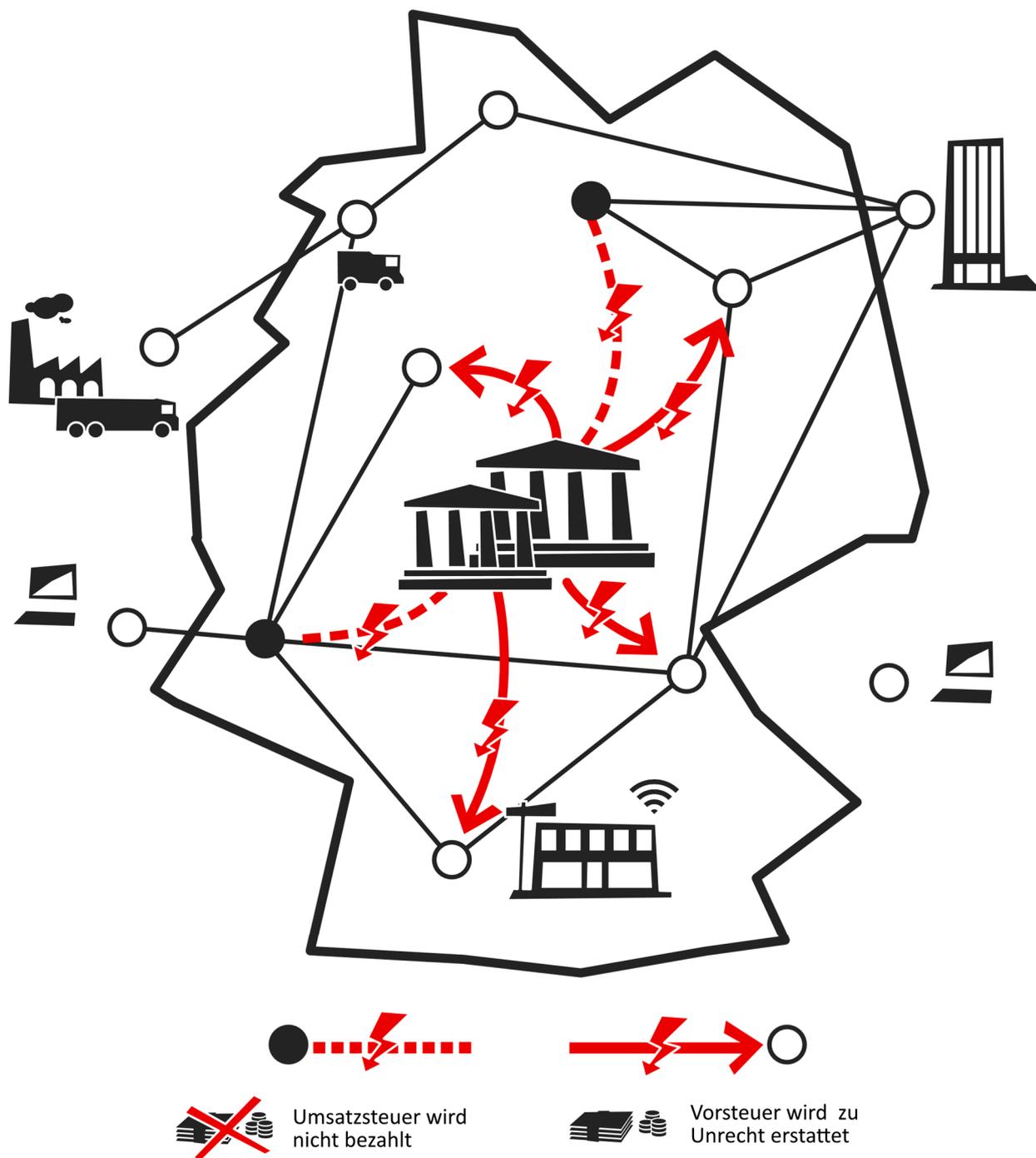
⁶ Bericht nach § 99 BHO über Steuerausfälle bei der Umsatzsteuer durch Steuerbetrug und Steuervermeidung – Vorschläge an den Gesetzgeber – vom 3. September 2003, Bundestagsdrucksache 15/1495.

⁷ Vgl. 68. Sitzung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages, Kurzprotokoll Nummer 19/68.

Abbildung 2

Komplexe Betrugsmodelle und Digitalisierung führen zu immer mehr Steuerausfall

Die Betrüger installieren nach Belieben zusätzliche Beteiligte, Staatsgrenzen spielen keine Rolle mehr. Internethandel und elektronische Dienstleistungen eröffnen neue Möglichkeiten.



Grafik: Bundesrechnungshof

1.5 Defizite bei der Betrugsbekämpfung

Der Bundesrechnungshof hat in den letzten Jahren zahlreiche Prüfungen zu aktuellen Entwicklungen beim Umsatzsteuerbetrug, zu Steuergestaltungen im Internet sowie zur Wirksamkeit der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung und der dazugehörigen Kontrollverfahren durchgeführt. Er stellte dabei neben Vollzugsmängeln auch strukturelle Defizite sowie Rückschritte bei der Betrugsbekämpfung fest. Vor diesem Hintergrund berichtet der Bundesrechnungshof nach § 99 BHO an den Deutschen Bundestag und den Bundesrat, wie die Betrugsbekämpfung verbessert werden kann und welche Maßnahmen dazu notwendig sind. Gleichzeitig unterrichtet er die Bundesregierung.

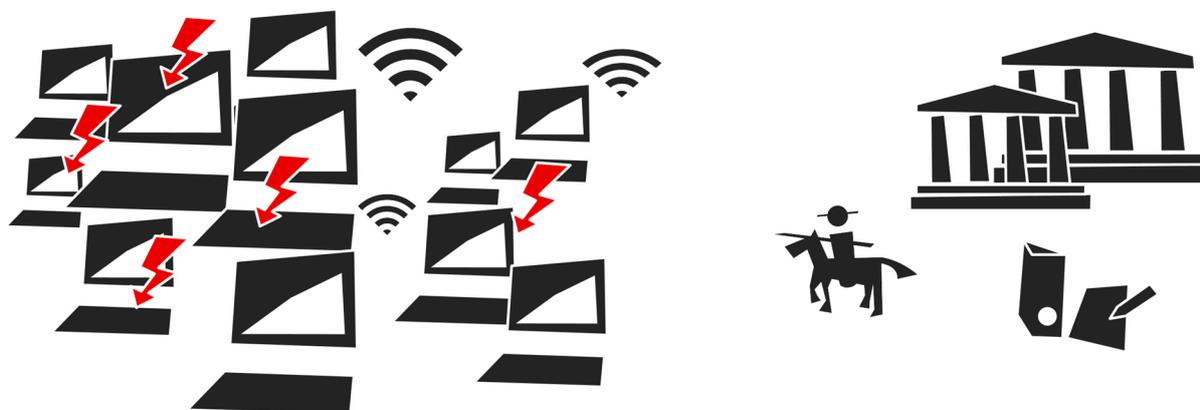
2 Versagen der klassischen Betrugsbekämpfungsinstrumente

Wesentliche Bestandteile des Maßnahmenpakets aus dem Jahr 2002 (vgl. Tz. 1.3) waren die Einführung von Sicherheitsleistungen nach § 18f Umsatzsteuergesetz (UStG), ein neuer Haftungstatbestand nach § 25d UStG und die Durchführung von Umsatzsteuer-Nachschau nach § 27b UStG. Darüber hinaus erhielt das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) neue Aufgaben bei der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung und richtete dafür eine zentrale Koordinierungsstelle (KUSS) ein.⁸ Hierdurch konnten zwar Vollzugsdefizite aufgrund des Föderalismus vermindert werden. Die materiell-rechtlichen Instrumente brachten aber aus den nachfolgend dargestellten Gründen nicht den gewünschten Erfolg.

Abbildung 3

Kampf gegen Windmühlen – Analoge Betrugsbekämpfungsinstrumente reichen nicht aus

Die Prüfungsergebnisse belegen, dass die analogen Betrugsbekämpfungsinstrumente nicht ausreichen, um den digitalen Umsatzsteuerbetrug wirksam zu bekämpfen.



Grafik: Bundesrechnungshof

2.1 Sicherheitsleistungen nicht eingefordert

Das Steueraufkommen ist insbesondere bei missbräuchlicher Anwendung des Vorsteuerabzuges gefährdet. Die Finanzämter können die Auszahlung von Erstattungsbeträgen deshalb von Sicherheitsleistungen abhängig machen, wenn sie Zweifel an der Richtigkeit einer Umsatzsteueranmeldung haben.⁹ Die Festsetzung der Sicherheitsleistung hängt jedoch von der Zustimmung des Unternehmers ab. Weil diese regelmäßig nicht zustimmen, konnten die Finanzämter die Regelung kaum anwenden. Nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes wurde in den Jahren 2002 bis 2017 bundesweit lediglich in neun Fällen eine Sicherheitsleistung festgesetzt. Selbst Risikofälle, z. B. Firmenneugründungen, blieben bei der Anwendung außen vor. Somit leistet die Regelung zurzeit keinen nennenswerten Beitrag zur Betrugsbekämpfung. Der Bundesrechnungshof hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) deshalb aufgefordert, die Vorschrift zu evaluieren und ihre Wirksamkeit zu erhöhen. Er hat u. a. empfohlen, die Sicherheitsleistung künftig nicht mehr von der Zustimmung des Unternehmers abhängig zu machen.

Das BMF lehnte eine Evaluierung ab. Es teilte mit, dass es § 18f UStG nach wie vor als ein wirksames Instrument zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetruges ansehe. Es wies insbesondere darauf hin, dass die Vorschrift über ihren ursprünglichen Einsatzzweck hinaus dazu diene, Einspruchs- und Klageverfahren zu vermeiden und so den Druck auf die Finanzämter zu reduzieren. Es komme häufig vor, dass Unternehmer von Einsprüchen und Klagen absehen, wenn die Finanzverwaltung keine Sicherheitsleistung festsetzt.

⁸ § 5 Absatz 1 Nummer 15, 16 und 17 Finanzverwaltungsgesetz (FVG).

⁹ § 18f UStG.

Angesichts von nicht einmal einem Anwendungsfall des § 18f UStG pro Jahr teilt der Bundesrechnungshof nicht die Einschätzung des BMF, dass die Vorschrift ein wirksames Mittel zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetruges darstelle. Er gibt zu bedenken, dass der Verzicht auf Einsprüche und Klagen der Unternehmer nicht der eigentliche Gesetzeszweck war. Außerdem dürfte eine präventive Wirkung bei organisiertem Karussellbetrug lediglich ein Wunschgedanke sein.

2.2 Haftungsregelung nicht praktikabel

Auch die im Jahr 2002 eingeführte Haftungsregelung des § 25d UStG erwies sich in der Praxis als wenig wirksam. Nach der Regelung haftete ein Unternehmer für die Umsatzsteuer, die sein Geschäftspartner schuldhaft nicht entrichtet hatte. Voraussetzung war, dass der Unternehmer von den Betrugsabsichten seines Geschäftspartners wusste oder hätte wissen müssen.

Der Bundesrechnungshof stellte fest, dass die Finanzämter große Schwierigkeiten hatten, die Norm anzuwenden, weil die Haftungsvoraussetzungen nur schwer nachweisbar waren. Eine Nachbesserung des Gesetzes im Jahr 2004 beseitigte die Anwendungsschwierigkeiten nicht. Infolge einer Bemerkung des Bundesrechnungshofes¹⁰ evaluierten Bund und Länder die Vorschrift und schlugen vor, sie durch eine alternative Regelung zu ersetzen.

Der Gesetzgeber hat daraufhin zum 1. Januar 2020 die bisherige Haftungsregelung des § 25d UStG gestrichen und durch eine neue Vorschrift zur Versagung des Vorsteuerabzugs und der Steuerbefreiung bei Beteiligung an einer Steuerhinterziehung ersetzt (§ 25f UStG).¹¹ Danach kann einem Unternehmer der Vorsteuerabzug beziehungsweise die Steuerbefreiung verwehrt werden, sofern er wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich an einem Umsatz beteiligt, bei dem ein Beteiligter auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe in eine Umsatzsteuerhinterziehung oder in die Erlangung eines nicht gerechtfertigten Vorsteuerabzugs einbezogen war.

Die Finanzämter haben die objektiven Umstände darzulegen, die für eine wissentliche Einbindung des Unternehmers sprechen. An einem vergleichbaren Nachweiserfordernis sind die Finanzämter bei der Vorgängervorschrift des § 25d UStG in der Praxis aber gerade gescheitert. Der Bundesrechnungshof geht davon aus, dass sie bei der neuen Vorschrift ähnliche Schwierigkeiten haben werden.¹² Es gilt daher, den Finanzämtern möglichst bald praxistaugliche Kriterien an die Hand zu geben, auf deren Grundlage sie im Einzelfall leicht über die Einbindung des Unternehmers in ein Umsatzsteuerkarussell entscheiden und den Vorsteuerabzug bzw. die Steuerbefreiung versagen können. Anderenfalls wird auch diese Regelung wirkungslos bleiben.

2.3 Umsatzsteuer-Nachschaue nicht gezielt eingesetzt

Die Umsatzsteuer-Nachschaue nach § 27b UStG soll den Finanzämtern ermöglichen, unangekündigt in den Geschäfts- oder Betriebsräumen zu erscheinen und so die tatsächlichen Verhältnisse des Unternehmens frühzeitig zu erkennen. Die Nachschaue unterscheidet sich damit von der Umsatzsteuer-Sonderprüfung, die schriftlich anzuordnen ist.

Nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes diente die Nachschaue in der Praxis jedoch nicht, wie vom Gesetzgeber vorgesehen, speziell zur Betrugsbekämpfung, sondern als allgemeines Kontrollinstrument. Sie wurde häufig aus präventiven Gründen durchgeführt, ohne dass konkrete Anhaltspunkte für Umsatzsteuerbetrug vorlagen. Die Finanzämter prüften im Rahmen einer Umsatzsteuer-Nachschaue regelmäßig nur einfache Sachverhalte und die bloße Existenz neu gegründeter Unternehmen. Zudem verzichteten sie in vielen Fällen darauf, Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden vor Ort einzusehen. Stattdessen werteten sie Unterlagen in ihren Diensträumen aus bzw. klärten Sachverhalte telefonisch oder schriftlich.

¹⁰ Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2015 Nummer 80, Bundestagsdrucksache 18/6600.

¹¹ Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12. Dezember 2019, BGBl. I S. 2451.

¹² Vgl. Wolfram Reiß, Die gesetzliche Neuregelung des § 25f UStG als umsatzsteuerrechtlich und strafrechtlich verfehlte Regelung, UR 2020, S. 408.

Der Bundesrechnungshof befürwortet die Verfahrensweise der Finanzämter, bei Unternehmensgründungen Umsatzsteuer-Nachschau durchzuführen, um Scheinunternehmen zu erkennen. Die Finanzämter müssen die Nachschau darüber hinaus aber auch gezielt einsetzen, um die tatsächlichen Verhältnisse des Unternehmens vor Ort zu ermitteln. Anderenfalls schöpfen sie ihre gesetzlichen Möglichkeiten nicht aus. In der praktizierten Form ist die Nachschau kein wirksames Mittel zur Betrugsbekämpfung.

Zwischenfazit

Einige der im Jahr 2002 neu eingeführten Betrugsbekämpfungsinstrumente brachten bis heute nicht den gewünschten Erfolg im Kampf gegen Umsatzsteuerbetrug. Die Finanzbehörden wendeten sie aus unterschiedlichen Gründen nicht oder nicht gezielt an. Sie hatten in der Praxis allenfalls eine präventive Bedeutung. Dies entspricht jedoch nicht dem eigentlichen Gesetzeszweck, Steuerbetrug wirksam zu bekämpfen. Der Gesetzgeber schärfte zwar einzelne Regelungen nach und ersetzte ein unwirksames Instrument durch eine alternative Regelung. Eine deutliche Verbesserung konnte bislang aber nicht erreicht werden.

3 Rückschritte in der Betrugsbekämpfung

3.1 Abschaffung der monatlichen Erklärungspflicht für Neugründer

Bei der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung spielt der zeitliche Faktor eine entscheidende Rolle. Nur das schnelle Erkennen von Betrugsauffälligkeiten ermöglicht der Finanzverwaltung, frühzeitig zu reagieren und die betreffenden Unternehmer einer näheren Prüfung zu unterziehen. Dadurch können insbesondere Erstattungen von unberechtigten Umsatzsteuer-Guthaben verhindert werden. Auch in Fällen der Nichtabgabe von Erklärungen können die Finanzämter eher eingreifen, weil ihnen dieses Fehlverhalten schneller bekannt wird.

Besonders wichtig ist die engmaschige Überwachung bei Unternehmensgründungen, da die Finanzämter mangels Daten noch keine Risikobewertung vornehmen können. Deshalb sieht das Gesetz im Jahr der Unternehmensgründung und im Folgejahr zwingend monatliche Umsatzsteuer-Voranmeldungen vor.¹³ Diese Verpflichtung wurde im Jahr 2002 eingeführt, damit den Finanzämtern möglichst schnell Informationen über neue Unternehmer vorliegen und sie Betrugsfällen zügig begegnen können.¹⁴ Unternehmer, die bereits länger aktiv sind, haben demgegenüber grundsätzlich nur jedes Vierteljahr eine Voranmeldung abzugeben. Erst wenn sie eine bestimmte Umsatzgrenze überschritten haben, gilt für sie die Pflicht zur Abgabe einer monatlichen Voranmeldung.

Im Jahr 2019 wurde die Pflicht zur monatlichen Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen für Unternehmensgründer zunächst für die Jahre 2021 bis 2026 ausgesetzt.¹⁵ Begründet wurde dies damit, dass die bisherige Regelung zu erheblichen Bürokratielasten für Existenzgründer geführt habe.¹⁶ Mittlerweile seien die Instrumente der Finanzverwaltung zur Sicherung des Steueraufkommens und zur Aufdeckung von Steuerstraftaten weiterentwickelt worden, sodass Betrugsfälle im Zusammenhang mit Neugründungen auch auf andere Weise aufgedeckt werden könnten.

Nach Einschätzung des Bundesrechnungshofes hat sich die monatliche Erklärungspflicht für Unternehmensgründer in den letzten 18 Jahren bewährt. Sie gilt – auch nach Auffassung des BMF – als eine der effektivsten Maßnahmen bei der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung. Mit dem Verzicht darauf wird die Betrugsbekämpfung deutlich geschwächt. Ihre Abschaffung ist daher als klarer Rückschritt im Kampf gegen Umsatzsteuerbetrug zu bewerten. Der Bundesrechnungshof verkennt nicht, dass die Regelung für steuererhliche Existenzgründer mit einem gewissen Bürokratieaufwand verbunden ist. Gemessen an den Folgen des Umsatzsteuerbetrugs hält er diesen Aufwand jedoch für gerechtfertigt. Der Bundesrechnungshof empfiehlt daher, in Neugründungsfällen weiterhin die Abgabe von monatlichen Voranmeldungen zu fordern.

3.2 Rückgang der Prüfungsquote bei der Umsatzsteuer-Sonderprüfung

Die Finanzämter überprüfen die Umsatzsteuer von Unternehmern anlassbezogen mit Umsatzsteuer-Sonderprüfungen. Sie sind wegen der Betrugsanfälligkeit der Umsatzsteuer oftmals eilbedürftig und dulden keinen Aufschub.

Trotz der unverändert hohen Umsatzsteuerausfälle ist die Prüfungsquote in den letzten Jahren kontinuierlich gesunken. Der Bundesrechnungshof wies bereits im Jahr 2007 darauf hin, dass von Sonderprüfungen durchschnittlich lediglich 2 Prozent der Unternehmer jährlich betroffen waren.¹⁷ Rechnerisch wurden Unternehmer danach nur alle 50 Jahre geprüft. Der Bundesrechnungshof beanstandete, dass eine derart niedrige Quote keinesfalls ausreicht, um nicht erklärte Umsatzsteuer flächendeckend zu ermitteln.

Das BMF sagte zu, sich für eine Verstärkung der Prüfungstätigkeit und eine Angleichung der Prüfungsquoten in den Ländern einzusetzen. Dennoch sank die Prüfungsquote in den Folgejahren weiter. Der Bundesrechnungshof wies in seinen Bemerkungen 2018 darauf hin, dass sie im Jahr 2017 im Bundesdurchschnitt nur noch

¹³ § 18 Absatz 2 Satz 4 UStG.

¹⁴ Artikel 1 Nummer 3 des Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetzes.

¹⁵ Drittes Gesetz zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie (Drittes Bürokratieentlastungsgesetz) vom 22. November 2019, BGBl. I S. 1746.

¹⁶ Begründung zu Artikel 7 des Entwurfs der Bundesregierung eines Dritten Bürokratieentlastungsgesetzes, Bundestagsdrucksache 19/13959, S. 36.

¹⁷ Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2006 Nummer 49, Bundestagsdrucksache 16/3200.

1,4 Prozent betrug.¹⁸ Unternehmer unterlagen damit rechnerisch lediglich alle 71 Jahre einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung. Eine derart niedrige Quote kann einen gleichmäßigen und den Erfordernissen der Betrugsbekämpfung genügenden Steuervollzug nicht gewährleisten.

Der Bundesrechnungshof empfahl dem BMF, mit den Ländern baldmöglichst verbindliche Vereinbarungen über eine angemessene Prüfungsquote für die Umsatzsteuer-Sonderprüfung zu treffen und dabei eine Mindestquote vorzugeben. Dazu sollte es das Steuerungsinstrument des § 21a Finanzverwaltungsgesetz (FVG) gezielt nutzen. Dieses sieht vor, dass das BMF bilaterale Vollzugsziele mit den Ländern vereinbart.

Das BMF hat zwar in Aussicht gestellt, eine Prüfungsquote als bilaterales Vollzugsziel aufzunehmen, um ab dem Jahr 2021 mit den Ländern entsprechende Zielvereinbarungen treffen zu können. Es ist aber keineswegs sicher, dass dieses Vorhaben tatsächlich realisiert wird, da die Länder Vereinbarungen über eine verbindliche Prüfungsquote bisher stets ablehnten. Sollte es dem BMF nicht gelingen, sich mit den Ländern in absehbarer Zeit auf verbindliche Vereinbarungen zur Prüfungsquote zu verständigen, regt der Bundesrechnungshof an, die aktuelle Regelung im FVG entsprechend zu erweitern und das Steuerungsinstrument für die Bundesaufsicht zu stärken.

Zwischenfazit

Die monatliche Erklärungspflicht für Unternehmensgründer und der Einsatz der Umsatzsteuer-Sonderprüfung haben sich in den letzten Jahren als effektive Betrugsbekämpfungsinstrumente bewährt. Es ist deshalb nicht nachvollziehbar, weshalb diese erfolgreichen Instrumente abgeschafft werden sollen bzw. seit Jahren geschwächt werden. Die Abschaffung der monatlichen Erklärungspflicht und der kontinuierliche Rückgang der Prüfungsquote bei der Umsatzsteuer-Sonderprüfung sind als schwerwiegende Rückschritte im Kampf gegen Umsatzsteuerbetrug zu bewerten.

¹⁸ Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2018 Nummer 32, Bundestagsdrucksache 19/5500. Im Jahr 2019 betrug die Prüfungsquote nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes nur noch 1,3 Prozent.

4 Lücken beim Reverse-Charge-Verfahren

4.1 Reverse-Charge-Verfahren zu unflexibel bei Umsatzsteuerkarussellen in neuen Geschäftsfeldern

Ein weiteres Instrument zur Bekämpfung von Umsatzsteuerbetrug und Umsatzsteuerhinterziehung ist das Reverse-Charge-Verfahren nach § 13b UStG. Es sieht für bestimmte Warengruppen und Dienstleistungen, z. B. Mobilfunkgeräte, Spielekonsolen, Emissionszertifikate und Bauleistungen, die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft vom Leistenden auf den Leistungsempfänger vor. Dadurch fallen im Ergebnis die Umsatzsteuerschuld und der Anspruch auf Vorsteuererstattung „in einer Hand“ beim Leistungsempfänger zusammen. Das Reverse-Charge-Verfahren ist damit grundsätzlich geeignet, dem Betrugsmodell des „Umsatzsteuerkarussells“ und der Geltendmachung von Vorsteuerbeträgen auf der Grundlage von Scheinrechnungen entgegenzuwirken.

Nach den Erfahrungen der Finanzverwaltung war in den Geschäftsfeldern, für die das Reverse-Charge-Verfahren eingeführt wurde, ein deutlicher Rückgang der Steuerausfälle zu verzeichnen. Dies zeigte sich bei den Betrugsfällen mit Emissionszertifikaten in den Jahren 2010 und 2011 sowie im Strom- und Gasgeschäft in den Jahren 2013 und 2014. Nach Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens für diese Geschäftsfelder verschwanden die Betrugsmodelle nahezu vollständig. Bund und Länder bewerteten die Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger daher überwiegend positiv. Der Bundesrechnungshof teilte diese positive Einschätzung und auch der Europäische Rechnungshof kam in seinem Bericht aus dem Jahr 2016 zu einem ähnlichen Ergebnis.¹⁹

Festzustellen war allerdings, dass sich die Betrüger meist schnell und flexibel an geänderte Rahmenbedingungen anpassten. Sie verlagerten ihre Aktivitäten auf Geschäftsfelder, die nicht dem Reverse-Charge-Verfahren unterfielen. Der Gesetzgeber reagierte auf erkannte Lücken und erweiterte das Reverse-Charge-Verfahren jeweils nachträglich, sodass sich eine Art „Hase und Igel-Spiel“ zwischen Gesetzgeber und Betrügern entwickelt hat.²⁰ Insofern hatten die nationalen Maßnahmen immer nur temporären Erfolg.

Waren zu Beginn vor allem Mobilfunkgeräte und Micro-Chips Gegenstand von Umsatzsteuerkarussellen, wechselte dies im Laufe der Jahre über Tablets und verschiedene Metallsorten hin zu Modellen mit immateriellen Wirtschaftsgütern wie beispielsweise Emissionszertifikaten. Nach den Erkenntnissen der Finanzverwaltung haben sich die Betrugsfälle zwischenzeitlich auch auf Gegenstände des täglichen Bedarfes, beispielsweise Getränke, Textilien, Rasierklingen oder Käse verlagert. Für diese Bereiche ist ein Reverse-Charge-Verfahren derzeit nicht vorgesehen.

Auch der Handel mit kabellosen Bluetooth-Kopfhörern unterliegt in Deutschland nicht dem Reverse-Charge-Verfahren, obwohl es für ähnliche Geräte wie Mobiltelefone, Tablets und Spielekonsolen angewendet wird. Um Steuerausfälle zu verhindern, wäre es nach Auffassung des Bundesrechnungshofes angezeigt, bei Bekanntwerden eines neuen Betrugsmodells systematisch zu prüfen, ob der Anwendungsbereich des Reverse-Charge-Verfahrens insoweit Lücken aufweist und ggf. erweitert werden kann, beispielsweise um den Handel mit kabellosen Bluetooth-Kopfhörern.

4.2 Innereuropäische Verlagerungstendenzen bergen zusätzliche Risiken für Deutschland

In der Europäischen Union wird das Reverse-Charge-Verfahren nicht einheitlich angewendet. Das Unionsrecht enthält einen Katalog von Warengruppen und Dienstleistungen, für die die Mitgliedstaaten das Reverse-Charge-Verfahren einführen können, aber nicht müssen.²¹ Von dieser Möglichkeit haben die Mitgliedstaaten in unterschiedlichem Umfang Gebrauch gemacht. Das führte dazu, dass sich Umsatzsteuerkarusselle von einem Mitgliedstaat, der das Reverse-Charge-Verfahren für den Handel mit einer bestimmten Warengruppe einführt, in einen anderen Mitgliedstaat verlagerten, der noch kein Reverse-Charge-Verfahren für diese Warengruppe vorsah.

¹⁹ Sonderbericht des Europäischen Rechnungshofes 2015 Nummer 24: Bekämpfung des innereuropäischen MwSt.-Betrugs: Weitere Maßnahmen sind erforderlich, veröffentlicht am 3. März 2016, abrufbar unter <https://www.eca.europa.eu/de/Pages/DocItem.aspx?did=%7BEEF979AD-4697-4CF6-948C-A559B611DD67%7D>.

²⁰ So Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer vom 13. Januar 2020, S. 5, zur öffentlichen Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages, vgl. Kurzprotokoll Nummer 19/68, S. 29.

²¹ Artikel 199a Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie.

Solche Verlagerungstendenzen sind der deutschen Steuerverwaltung seit Längerem bekannt und waren zuletzt bei Umsatzsteuerkarussellen mit Ökostromzertifikaten festzustellen. Um sich gegen die neue Betrugsmasche zu wappnen, führten sechs Mitgliedstaaten (Österreich, Tschechien, Dänemark, Irland, Italien und Rumänien) in den Jahren 2013 bis 2016 das Reverse-Charge-Verfahren für den Handel mit Ökostromzertifikaten ein. Zu Beginn des Jahres 2019 tauchten vermehrt Hinweise auf, dass sich der Handel mit diesen Zertifikaten aus den anderen Mitgliedstaaten nach Deutschland verlagern und hier größere Umsatzsteuerausfälle verursachen könnte. Aufgrund des hohen Steuerausfallrisikos hat der Gesetzgeber reagiert und das Reverse-Charge-Verfahren zum 1. Januar 2020 für diesen Sektor eingeführt.²²

Um Ausweichbewegungen von Umsatzsteuerkarussellen nach Deutschland frühzeitig entgegenwirken zu können, ist es wichtig, den Reverse-Charge-Anwendungsbereich der anderen Mitgliedstaaten zu kennen und die dazu aus anderen Mitgliedstaaten verfügbaren Informationen systematisch auszuwerten. Stellt sich heraus, dass ein Mitgliedstaat einen neuen Bereich aufgenommen hat, sollte die Finanzverwaltung eine Risikoeinschätzung hierzu vornehmen und prüfen, ob das Reverse-Charge-Verfahren in Deutschland ebenfalls erweitert werden sollte.

4.3 Betrugsmodelle im Dienstleistungssektornicht einbezogen

Jüngster Trend sind nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes Betrugsmodelle im Dienstleistungsbereich, z. B. bei der Internet-Protokoll-Telefonie (Voice over Internet Protocol – VoIP).²³ Hierzu gab es in Deutschland bereits im Jahr 2013 Ermittlungserkenntnisse. In den Jahren 2016 und 2017 gingen aus Großbritannien und aus den Niederlanden Informationen über aufgedeckte Betrugsfälle ein. Beide Mitgliedstaaten haben für Telekommunikationsdienstleistungen das Reverse-Charge-Verfahren eingeführt.

Im Jahr 2019 teilten die Niederlande Erkenntnisse zu konkreten VoIP-Betrugsfällen mit, in die auch deutsche Firmen involviert waren. Die Umsatzsteuerausfälle für den deutschen Fiskus beliefen sich bis September 2019 bereits auf ca. 54 Mio. Euro. Der sprunghafte Anstieg der Umsätze der deutschen Firmen – insbesondere nach Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens in den Niederlanden – legte den Schluss nahe, dass die Betrüger ihre Aktivitäten nunmehr nach Deutschland verlagert hatten.

Zwischenzeitlich hat das BMF die Erweiterung des Reverse-Charge-Verfahrens um Telekommunikationsdienstleistungen in den Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 aufgenommen.²⁴ Bis zu einer gesetzlichen Anpassung ist allerdings mit weiteren Steuerausfällen zu rechnen.

Auch Dienstleistungen im Sicherheitsgewerbe unterliegen bislang nicht dem Reverse-Charge-Verfahren. Ähnlich wie bei Dienstleistungen im Baugewerbe, für die der Gesetzgeber die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers eingeführt hat²⁵, sind im Sicherheitsgewerbe ebenfalls Fälle bekannt geworden, in denen fingierte Rechnungsketten für Zwecke des Umsatzsteuerbetruges erstellt wurden. Erkenntnisse hierüber liegen Bund und Ländern seit dem Jahr 2016 vor. Erst im November 2019 gab es eine gemeinsame Aktion von Zoll- und Steuerbehörden, um derartigen Verdachtsfällen nachzugehen. Es gilt zu prüfen, ob eine Erweiterung des Anwendungsbereichs von Reverse-Charge möglich ist, um auch hier Steuerausfälle zu verhindern.

4.4 Position Deutschlands bei Diskussion über generelles Reverse-Charge-Verfahren nicht klar

Aus Sicht des BMF wäre eine generelle Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens auf alle Waren und Dienstleistungen grundsätzlich ein wirksames Mittel zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetruges. Voraussetzung sei jedoch eine Änderung der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie. Das Recht, die Initiative für eine Änderung des geltenden Rechtsrahmens zu ergreifen, liege allein bei der Kommission. Sollte diese von ihrem Initiativrecht Gebrauch machen, werde die Bundesregierung die entsprechenden Vorschläge prüfen.

²² Gesetz zur weiteren Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12. Dezember 2019, BGBl. I S. 2451.

²³ Unter VoIP versteht man das Telefonieren über das Internet. Dabei wird die analoge Sprache zunächst digitalisiert und dann in Form von Paketen in IP-Netzwerken jeglicher Art übertragen.

²⁴ Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020, Referentenentwurf des BMF vom 17. Juli 2020, Artikel 10 Nummer 11.

²⁵ § 13b Absatz 2 Nummer 4 UStG.

Der Bundesrechnungshof teilt die Einschätzung, dass ein generelles Reverse-Charge-Verfahren ein geeignetes Mittel gegen Umsatzsteuerkarusselle sein kann. Das BMF sollte deshalb nicht warten, bis die Kommission initiativ wird. Er hält eine aktivere Rolle Deutschlands bei der aktuellen Diskussion auf EU-Ebene um alternative Konzepte für die Betrugsbekämpfung für wünschenswert. Einige Mitgliedstaaten beabsichtigen, dieses System zeitlich befristet einzuführen.²⁶ Das BMF sollte den dortigen Anpassungsprozess aufmerksam verfolgen und ergebnisoffen prüfen, ob die Resultate auf Deutschland übertragbar sind.

Zwischenfazit

Ein erfolgreiches Instrument zur Bekämpfung von Umsatzsteuerbetrug und Umsatzsteuerhinterziehung ist das Reverse-Charge-Verfahren. Es gilt jedoch nur für bestimmte Warengruppen und Dienstleistungen und kann nicht flexibel genug auf neue Betrugsgefahren in anderen Bereichen reagieren. Mit jeder Erweiterung des Reverse-Charge-Anwendungsbereichs verlagerte sich der Betrug auf neue Bereiche. Hinzu kommen in-neroeuropäische Verlagerungstendenzen sowie Betrugsmodelle im Dienstleistungssektor. Diese Lücken müssen schnellstens geschlossen werden.

²⁶ Z. B. hat die Tschechische Republik die Zustimmung der Kommission erhalten, das generelle Reverse-Charge-Verfahren zum 1. Juli 2020 einzuführen.

5 IT-Unterstützung bei der Umsatzsteuerkontrolle unzureichend

5.1 Zentrale IT-Systeme VIES und USLO nicht zeitgemäß

Um die Umsatzbesteuerung des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs kontrollieren zu können, wurde in den 1990er-Jahren unionsweit das Value Added Tax Information Exchange System (VIES) eingerichtet. Mit diesem System tauschen die Mitgliedstaaten Daten aus den nationalen Steuererklärungen zu grenzüberschreitenden Lieferungen und Dienstleistungen aus. Das System ist ein Kernelement der Umsatzsteuerkontrolle und soll den Finanzverwaltungen der Mitgliedstaaten helfen, Steuerausfällen und Betrug entgegenzuwirken. Trotz dieser zentralen Bedeutung des IT-Systems ist der deutsche Teil von VIES seit Jahren veraltet und genügt nicht mehr den Ansprüchen an eine zeitgemäße Technik. Das BMF versucht seit dem Jahr 2006 vergeblich, das System zu modernisieren.

Der Bundesrechnungshof wies bereits in seinen Bemerkungen 2011 und 2014²⁷ auf den dringenden Handlungsbedarf hin und forderte, die Erneuerung des Systems endlich abzuschließen. Er kritisierte, dass sich die Modernisierung von VIES seit dem Jahr 2006 immer wieder verzögert hat. Der Bundesrechnungshof berichtete dem Rechnungsprüfungsausschuss des Haushaltsausschusses des Deutschen Bundestages (Rechnungsprüfungsausschuss) im Jahr 2019 über erneute Verzögerungen. Der Rechnungsprüfungsausschuss forderte das BMF daraufhin auf, alle Anstrengungen zu unternehmen, um die Bereitstellung dieses zentralen Bestandteils der Umsatzsteuerkontrolle im Jahr 2020 zu gewährleisten.

Das BMF teilte mit, dass alle Maßnahmen darauf ausgerichtet seien, die erste Version von VIES-neu zum 31. Oktober 2020 planmäßig fertigzustellen und freizugeben (Release 1.0) sowie die Termine für die nachfolgenden Releases in den Jahren 2021 und 2022 einzuhalten.

Der Bundesrechnungshof hält es für zwingend erforderlich, dass VIES-neu im Jahr 2020 startet, damit die Finanzbehörden den innergemeinschaftlichen Warenverkehr endlich wirksam kontrollieren können. Hinzu kommt, dass andere zentrale IT-Systeme wie USLO²⁸ erst dann weiterentwickelt werden können, wenn VIES-neu bereitgestellt worden ist. Solange VIES-neu nicht im Wirkbetrieb ist, liegen diese Projekte weiter auf Eis.

Das Dialogsystem USLO ist ebenso wie VIES ein wesentliches Element der Binnenmarkt-Kontrolle. Es ermöglicht den Bearbeitern in den Finanzämtern, auf die erklärten Daten der Unternehmer zu ihren grenzüberschreitenden Umsätzen zuzugreifen. Nach den Erkenntnissen des Bundesrechnungshofes ist das System jedoch ebenfalls veraltet und entspricht nicht den Anforderungen an ein modernes Abfrage-Tool. USLO ist lediglich für Einzelabfragen konzipiert. Es sieht keine Massendatenschnittstelle vor, über die den Ländern USLO-Daten für eigene Auswertungen zur Verfügung gestellt werden können und ist deshalb für ein systematisches Monitoring zum Zwecke der Betrugsbekämpfung ungeeignet. Es gilt, die IT-Unterstützung auch hier zu modernisieren und endlich auf einen zeitgemäßen Stand zu bringen.

5.2 TNA-Tool für europäisches Frühwarnsystem EUROFISC noch nicht entwickelt

Nationale Grenzen sind für Betrüger kein Hindernis. Betrugsbekämpfung ist daher auf eine wirksame internationale Zusammenarbeit angewiesen. Je eher die Steuerbehörden betrugsrelevante Informationen erhalten, desto früher können sie reagieren. Deshalb haben die Mitgliedstaaten das multilaterale Frühwarnsystems EUROFISC eingerichtet. Mit diesem System tauschen sie sich über verdächtige Unternehmer und deren Abnehmer aus.²⁹

Zwischenzeitlich haben die Mitgliedstaaten für EUROFISC ein spezielles TNA-Verfahren (Transaction Network Analysis-Verfahren) entwickelt. Damit können Netzwerke von Leistungsbeziehungen risikobehafteter Unternehmer erstellt, unter Risikogesichtspunkten analysiert und die Ergebnisse den Mitgliedstaaten zur Verfügung gestellt werden. Die jeweiligen Steuerbehörden sollen so Anhaltspunkte für Folgermittlungen erhalten. Das TNA-Verfahren baut auf Daten aus den VIES-Systemen der Mitgliedstaaten auf. Es ist seit Mai 2019 im

²⁷ Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2011 Nummer 85, Bundestagsdrucksache 17/7600 und Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2014 Nummer 70, Bundestagsdrucksache 18/3300.

²⁸ USLO = Umsatzsteuer Länder Online.

²⁹ Sonderbericht EUROFISC – ein multilaterales Frühwarnsystem der Mitgliedstaaten zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs vom 2. Oktober 2015, abrufbar unter https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/produkte/sonderberichte/archiv/copy_of_archiv-sonderberichte.

Echtzeit-Einsatz.³⁰ Aufgrund der lange Zeit fehlenden Rechtsgrundlage³¹ für eine gemeinsame Datenverarbeitung und -analyse hatte Deutschland zunächst nur eine Beobachterrolle eingenommen und sich erst im Juli 2019 entschieden, aktiv an dem TNA-Verfahren teilzunehmen.

Mit dieser Entscheidung ist aber noch keine vollumfängliche Nutzung des TNA-Verfahrens möglich. Sie erfordert in einem weiteren Schritt eine entsprechende IT-Entwicklung (Tool) auf nationaler Ebene, um Deutschland betreffende Informationen weiter aufbereiten und den notwendigen Informationsaustausch mit den Ländern durchführen zu können.

Nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes ist ein nationales TNA-Tool in Deutschland noch nicht im Einsatz. Ohne die technische Unterstützung durch ein derartiges Tool und die Bereitstellung einer Schnittstelle können die Abfrage- und Auswertungsmöglichkeiten des europäischen TNA-Verfahrens nur eingeschränkt genutzt und deutsche Daten nicht automatisiert eingespeist werden.

Die vollständig automatisierte Einspeisung der deutschen Daten hängt ferner von der Bereitstellung des neuen VIES-Systems ab. Erst wenn VIES-neu einsatzbereit ist, können dem TNA-System sämtliche angefragten Daten automatisiert zur Verfügung gestellt werden. Dies wird nach Auskunft des BZSt allerdings nicht schon mit dem Release 1.0, sondern frühestens mit dem Release 2.0 im Oktober 2021 möglich sein.

Das TNA-Tool selbst muss voraussichtlich noch komplett neu entwickelt und die Vergabe ausgeschrieben werden. Das BZSt geht in diesem Fall von einer Umsetzung des Tools frühestens in drei bis vier Jahren aus.

Der Bundesrechnungshof hält es für nicht akzeptabel, dass Deutschland ein wichtiges europäisches Betrugsbekämpfungsinstrument nur eingeschränkt nutzen kann. Das BMF sollte deshalb ausreichend Ressourcen zur Verfügung stellen, damit das nationale TNA-Tool schnellstmöglich im Kampf gegen Umsatzsteuerbetrug zum Einsatz kommen kann.

5.3 Automatisierter Datenaustausch der Zentralstellen für die Betrugsbekämpfung nicht möglich

Die Länder haben seit einigen Jahren spezielle Sondereinheiten eingerichtet, die sich mit der Bekämpfung des Umsatzsteuerbetruges befassen (Zentralstellen). Diese Zentralstellen sind überwiegend im Bereich der Steuerverwaltung angesiedelt. Daneben gibt es seit dem Jahr 2003 die KUSS beim BZSt. Eine wesentliche Aufgabe der KUSS ist es, die Prüfungsdienste der Länder beim Informationsaustausch zu unterstützen sowie notwendige Ermittlungsmaßnahmen zu koordinieren. Dies soll eine zielgerichtete Bekämpfung von grenzüberschreitenden und länderübergreifenden Umsatzsteuerbetrugsfällen gewährleisten. Die Zentralstellen der Länder haben die KUSS so früh wie möglich über vermuteten oder festgestellten Umsatzsteuerbetrug zu unterrichten.

Eine effiziente Zusammenarbeit der Zentralstellen setzt voraus, dass jede Zentralstelle ihre Daten zu Betrugsfällen allen anderen Zentralstellen schnell und standardisiert zugänglich machen kann. Nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes fehlt derzeit jedoch die technische Infrastruktur für einen automatisierten Datenaustausch. Eine Bund-Länder-Arbeitsgruppe arbeitet bereits seit einiger Zeit an einem einheitlichen Datenaustauschmodell. Dieses muss nach Fertigstellung aber noch fachlich mit allen Zentralstellen abgestimmt und technisch umgesetzt werden. Das BMF sollte darauf hinwirken, dass die technischen Voraussetzungen alsbald geschaffen werden, um einen gegenseitigen automatisierten Datenaustausch der Zentralstellen von Bund und Ländern endlich zu ermöglichen.

Zwischenfazit

Die IT-Unterstützung bei der Betrugsbekämpfung ist nicht ausreichend. Zentrale nationale Systeme für die umsatzsteuerliche Kontrolle sind veraltet. Ein nationales TNA-Tool für das europäische Frühwarnsystem EUROFISC ist noch nicht entwickelt. Zudem fehlt den Zentralstellen für die Betrugsbekämpfung die technische Infrastruktur für einen automatisierten Datenaustausch. Dies erschwert eine effiziente Zusammenarbeit der Zentralstellen.

³⁰ Vgl. Pressemitteilung der Kommission vom 15. Mai 2019 https://ec.europa.eu/germany/news/20190515-mehrwertsteuerbetrug_de.

³¹ Mit der Verordnung (EU) 2018/1541 vom 2. Oktober 2018 wurde die Rechtsgrundlage geschaffen.

6 „Steueroase Internet“ noch nicht ausgetrocknet

Das Internet hat sich in den letzten Jahren weltweit als virtueller Marktplatz mit Milliardenumsätzen etabliert. Die jährlichen Zuwachsraten der E-Commerce-Branche sind beträchtlich. Das gilt sowohl für Internetleistungen im engeren Sinne, wie elektronische Dienstleistungen (Online-Umsätze), als auch für Internetleistungen im weiteren Sinne, wie physische Warenlieferungen, bei denen lediglich der Bestellvorgang über das Internet abgewickelt wird (Offline-Umsätze). Im Jahr 2019 erreichte der Internethandel mit Waren in Deutschland einen Umsatz von 72,6 Mrd. Euro. Für das Jahr 2020 ist mit einem weiteren Wachstum des Internethandels zu rechnen.³²

Internetleistungen unterliegen ebenso wie Umsätze, die nicht über das Internet abgewickelt werden, der Umsatzsteuer. Mit den wachsenden Umsätzen ist folglich auch die Besteuerung des Internethandels in den Fokus gerückt. Die Aufdeckung nicht erklärter Umsätze verursacht hier einen beträchtlichen Ermittlungsaufwand. Denn bei Anbietern von Internetleistungen entfallen i. d. R. die klassischen Anknüpfungspunkte für eine steuerliche Prüfung wie ein Ladengeschäft oder ein Warenlager. Sie können ihre Leistungen von jedem Ort der Welt aus erbringen, ohne dass sie einen festen Unternehmenssitz oder eine feste Betriebsstätte benötigen. Damit bietet das Internet eine gewisse Anonymität, die Umsatzsteuerbetrug und -hinterziehung erleichtert. Um diesen Nachteil für die Finanzverwaltung auszugleichen, bedarf es neuer Strategien und geeigneter Werkzeuge, die bei der Suche im Netz helfen können.

6.1 Keine systematische Suche nach ausländischen Internetanbietern

Der Bundesrechnungshof wies schon frühzeitig auf Kontrolldefizite bei der „Steueroase Internet“ hin. Er kritisierte bereits in den Jahren 2013 und 2015, dass das deutsche Umsatzsteueraufkommen bei Online-Umsätzen ausländischer Internethändler an private Abnehmer nicht gesichert ist.³³ In diesen Fällen fand weder eine systematische steuerliche Kontrolle statt noch standen geeignete Recherchewerkzeuge für das Internet zur Verfügung. Die Finanzämter beschränkten sich regelmäßig darauf, bekannte Internetanbieter zu erfassen

und zu verwalten. Sie führten keine weitergehenden Ermittlungen durch, um unbekannte Steuerfälle aufzudecken. Es war für die ausländischen Internetanbieter deshalb einfach, Internetleistungen zu erbringen, ohne Umsatzsteuer zu entrichten.

An dieser unzulänglichen Situation hat sich bis heute wenig geändert. Erkenntnisse des Bundesrechnungshofes aus dem Jahr 2017 zeigen zudem, dass die steuerliche Kontrolle des Internets auch im Bereich der Offline-Umsätze lückenhaft ist.³⁴ Die Finanzämter können hier ebenfalls nicht sicherstellen, dass Internethändler ihre Umsätze an private Abnehmer korrekt versteuern. Insbesondere Internethändler aus Nicht-EU-Staaten (Drittland) kommen ihrer Pflicht zur steuerlichen Erfassung und Zahlung der Umsatzsteuer in Deutschland vergleichsweise oft nicht nach. Die Finanzämter registrieren regelmäßig nur Internethändler, die sich freiwillig melden oder über die Kontrollmaterial vorliegt. Allerdings reichen selbst viele der bekannten Internethändler häufig keine Steuererklärung ein oder zahlen schlicht keine Umsatzsteuer. Dadurch entstehen Deutschland nicht nur erhebliche Steuerausfälle. Ausländische Internethändler, die keine Umsatzsteuer zahlen, verschaffen sich auch einen deutlichen Wettbewerbsvorteil gegenüber inländischen Unternehmern. Es darf daher nicht in das Belieben von Internethändlern gestellt sein, inwieweit sie ihre Umsätze versteuern.

³² So summierten sich die Umsätze im Internethandel mit Waren im ersten Halbjahr 2020 auf 36,7 Mrd. Euro und damit trotz der Corona-Krise um 9,2 Prozent mehr als im Vorjahreszeitraum. Die digitalen Dienstleistungen verzeichneten im 2. Quartal 2020 einen Umsatz von nur noch 1,3 Mrd. Euro gegenüber 4,8 Mrd. Euro im Vorjahreszeitraum und damit einen Corona bedingten Einbruch um 71,6 Prozent. Vgl. Pressemitteilung des Bundesverbandes E-Commerce und Versandhandel vom 5. Juli 2020, abrufbar unter <https://www.bevh.org/presse/pressemitteilungen/details/e-commerce-plus-von-92-prozent-im-1-halbjahr-2020-dauerhaft-mehr-e-commerce-beim-taeglichen-beda.html>.

³³ Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2013 Weitere Prüfungserkenntnisse Nummer 11, Bundestagsdrucksache 18/1220 und Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2015 Nummer 82, Bundestagsdrucksache 18/6600.

³⁴ Abschließende Prüfungsmitteilung an das Bundesministerium der Finanzen „Umsatzsteuerliche Behandlung des E-Commerce – Offline-Umsätze durch Internethändler aus dem Drittland vom 6. März 2018, Gz.: VIII 2 – 2016 – 1107/2, abrufbar unter <https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/produkte/pruefungsmittelungen/2018/e-commerce/2018-pm-umsatzsteuerliche-behandlung-des-e-commerce-offline-umsaetze-durch-internethaendler-aus-dem-drittland>.

Die meisten Länder haben zwar die Überwachung und Kontrolle des E-Commerce inzwischen als Prüffeld etabliert. Eine bundesweit systematische Suche nach ausländischen Internetanbietern ist damit jedoch nicht verbunden.

Als weitere Gegenmaßnahme führte der Gesetzgeber Anfang des Jahres 2019 eine steuerliche Haftungsregelung für Handelsplattformen ein.³⁵ Die Regelung gilt allerdings nur für Offline-Umsätze, nicht dagegen für Online-Umsätze. Für die Besteuerung der Online-Umsätze ausländischer Internetanbieter steht ein besonderes Besteuerungsverfahren zur Verfügung. Dieses Verfahren basiert jedoch auf dem System der freiwilligen Erfassung. Internetanbieter, die weiterhin unerkannt bleiben wollen, lassen sich damit nicht enttarnen.

Die mit der Haftungsregelung eingeleiteten Maßnahmen zeigen erste Erfolge, reichen nach Einschätzung des Bundesrechnungshofes aber nicht aus, um künftige Steuerausfälle im Internet zu verhindern. Es gilt nun, die Maßnahmen im Rahmen eines Gesamtkonzepts zu konsolidieren, weiterzuentwickeln und um weitere Instrumente zu ergänzen. Nur so kann es gelingen, die Besteuerung des Internethandels dauerhaft sicherzustellen. Ein wichtiger Aspekt ist dabei, dass die Finanzbehörden ihre Aktivitäten systematisch auf die Ermittlung unbekannter Steuerfälle ausrichten. Allein durch die „Verwaltung“ der bekannten Steuerfälle ist eine vollständige und zutreffende Besteuerung der internetbasierten Umsätze nicht zu erreichen.

Um die Besteuerungssituation zu verbessern, sind nach Auffassung des Bundesrechnungshofes auch strukturelle Veränderungen notwendig. Bislang sind für die Umsatzbesteuerung ausländischer Unternehmer Finanzämter mit zentralen Zuständigkeiten eingerichtet (Zentralfinanzämter).³⁶ Diese arbeiten teilweise am Limit und können die ausländischen Steuerfälle lediglich noch „verwalten“. Bund und Länder müssen die Zentralfinanzämter neu ausrichten und ihre Zuständigkeiten stärker bündeln. Der Bundesrechnungshof hat dies bereits in seinen Bemerkungen 2019 bemängelt und Reformvorschläge unterbreitet.³⁷

6.2 Internet-Suchmaschine der Finanzverwaltung bietet keine ausreichende Unterstützung

Schon im Jahr 2001 hatte der Gesetzgeber erkannt, dass das Internet mangels effektiver steuerlicher Kontrolle zur Steuerhinterziehung genutzt wird. Er schuf deshalb die gesetzlichen Grundlagen für eine umfassende Internetrecherche zur Aufdeckung nicht erklärter Umsätze. Hierzu richtete der Bund eine zentrale Internetstelle beim BZSt ein. Sie durchsucht seit dem Jahr 2003 mithilfe eines speziellen Programms (sogenannter Webcrawler) das Internet nach steuerlich nicht erfassten unternehmerischen Aktivitäten.

Der Bundesrechnungshof stellte bei seiner Prüfung zu den ausländischen Internetanbietern im Jahr 2015 fest, dass dieses Suchprogramm auch nach mehr als zehn Jahren nicht in der Lage war, ausländische Unternehmer zu identifizieren, die Internetleistungen in Deutschland anbieten.³⁸ Das Entdeckungsrisiko für ausländische Internetanbieter, die Umsätze nicht erklären, war weiterhin sehr gering. Der Bundesrechnungshof forderte das BMF auf, das Suchprogramm weiterzuentwickeln oder nach technischen Alternativen zu suchen und dabei auch auf die Erfahrungen anderer Mitgliedstaaten zurückzugreifen.

Bei einer erneuten Prüfung im Jahr 2019 konnte der Bundesrechnungshof keine Verbesserungen bei dem Programm feststellen: Es lieferte nach wie vor keine Ergebnisse für ausländische Anbieter. Das BZSt hat eine entsprechende Erweiterung des Programms zwar im Oktober 2019 beauftragt, die Umsetzung steht aber noch aus.

6.3 Kontrollmechanismen bei Social-Media-Akteuren fehlen

In den letzten Jahren hat Werbung in den sozialen Medien erheblich an Bedeutung gewonnen. Davon profitieren z. B. Social-Media-Akteure, die als Influencer verschiedenartige Werbeeinnahmen erzielen.

Der Bundesrechnungshof prüfte dieses Segment im Jahr 2019 und kam zu ähnlichen Ergebnissen wie beim Onlinehandel: Die Besteuerung der Influencer ist lückenhaft. Zwar befassen sich die Finanzämter bereits seit Längerem mit diesem Segment und sind auch entsprechend sensibilisiert. Dennoch haben sie häufig keinen Überblick, wer

³⁵ § 25e UStG, eingeführt durch Artikel 9 des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11. Dezember 2018, BGBl. I S. 2338.

³⁶ Derzeit gibt es insgesamt 24 Zentralfinanzämter. Einzelheiten sind in der Umsatzsteuerzuständigkeitsverordnung geregelt.

³⁷ Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2019 Ergänzungsband Nummer 14, Bundestagsdrucksache 19/18300.

³⁸ Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2015 Nummer 82, Bundestagsdrucksache 18/6600.

Umsätze auf diesem Geschäftsfeld erzielt und wie hoch die Umsätze sind. Oftmals erfahren sie nur durch Kontrollmaterial oder Zeitungsartikel von steuerlich relevanten Sachverhalten.

Auch die Internet-Suchmaschine wird bislang nicht gezielt für die Suche nach Umsätzen von Social-Media-Akteuren eingesetzt. Das Steueraufkommen ist folglich in diesem Segment nicht gesichert.

Der Bundesrechnungshof empfiehlt, die steuerliche Erfassung der Social-Media-Akteure durch geeignete Mechanismen zu verbessern. Dabei sollte auch eine gezielte Information über die steuerlichen Pflichten bei Werbetätigkeiten im Internet einbezogen werden. Das BMF hat diese Anregung zwischenzeitlich aufgegriffen und einen mit den Ländern abgestimmten steuerlichen Leitfaden für Social-Media-Akteure auf seiner Internetseite veröffentlicht.

Zu weiteren Steuerausfällen kam es nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes bei Online-Marketingleistungen. Hierzu zählen die Verlinkung zu Online-Shops und die Gestattung von Online-Werbung gegen Entgelt. Auch hier fehlte den Finanzämtern ein Überblick über die handelnden Personen (sogenannte Publisher) und deren Umsätze. Dies lag daran, dass Publisher oft keine Steuererklärungen beim Finanzamt einreichen oder ihre Marketing-Umsätze nicht oder nicht vollständig erklären.

Die bestehenden Ermittlungsmöglichkeiten des Fiskus sind begrenzt und sehr aufwendig, insbesondere dann, wenn die Auftraggeber im Ausland ansässig sind. Auskunftersuchen ins Ausland laufen regelmäßig ins Leere. Der Bundesrechnungshof hält es deshalb für wünschenswert, die Ermittlungsmöglichkeiten des Fiskus bei Auslandssachverhalten zu stärken. Er regt an zu prüfen, inwieweit die Werbendienstleister als Auftraggeber verpflichtet werden könnten, den Finanzämtern Informationen über ihre Zahlungen an die Publisher zu übermitteln.

6.4 Vorhandenes Potenzial für die Suche im Netz nicht genutzt

Der Internethandel unterliegt einem stetigen Wandel. Fortlaufend kommen neue Unternehmen mit neuen Geschäftsideen auf den Markt. Neben der Social-Media-Branche seien hier exemplarisch weitere Segmente genannt: Bildungsangebote, Partnervermittlungen, Sportmarketing (E-Sports), Gesundheitsmarketing (E-Health) oder elektronische Spiele (E-Games). Schätzungen gehen insoweit von einem Milliardenmarkt aus. Die Finanzverwaltung steht auch hier vor der Herausforderung, die Anbieter zu entdecken, deren Umsätze zu ermitteln und zutreffend zu besteuern. Will Deutschland nicht nennenswertes Steueraufkommen verlieren, ist eine permanente Beobachtung des Markts unerlässlich.

Verschiedene Steueraufsichtsstellen der Länder haben bereits einzelne betrugsanfällige Segmente identifiziert und die Bearbeitung auf mehrere Fahndungsstellen verteilt. Dass der Einsatz personeller und technischer Ressourcen hierfür sinnvoll ist, zeigen Schwerpunktermittlungen einer Steuerfahndungsstelle im Bereich Sportmarketing und Sportstreaming. Sie haben allein in einem Fall zu nachträglichen Umsatzsteuerfestsetzungen in Millionenhöhe geführt. Dieses Ergebnis untermauert die Forderung des Bundesrechnungshofes nach einer stärkeren Kontrolle der Internetumsätze und einer bundesweit systematischen Suche nach neuen Internetgeschäftsmodellen.

Der Bundesrechnungshof hält es für geboten, dass Bund und Länder bei der Kontrolle der Internetumsätze ihr vorhandenes Potenzial vollständig nutzen. So sollten die Steueraufsichtsstellen in größerem Umfang als bisher von einer Arbeitsteilung Gebrauch machen und gemeinsam an Recherchertools für das Internet arbeiten oder von einzelnen Ländern bereits entwickelte Tools bundesweit einsetzen. Zudem könnten die Länder die steuerliche Kontrolle effektiver wahrnehmen, indem sie die Zuständigkeit für Teilbereiche – nicht nur fallbezogen – auf einzelne Stellen übertragen, die dann für alle Länder tätig werden.

Angesichts der Bedeutung des Internets als Wachstumsmarkt der Zukunft empfiehlt der Bundesrechnungshof, die bundesweit systematische Suche nach unbekanntem Steuerfällen im Internet weiter zu forcieren. Er regt an, der KUSS beim BZSt eine stärkere Rolle zukommen zu lassen. Das sieht im Übrigen auch der Koalitionsvertrag der Bundesregierung vor.³⁹ Erforderlichenfalls sollte die KUSS über ihre koordinierende Funktion hinaus mit mehr Kompetenzen ausgestattet werden. Auch ihr Ausbau zu einer zentralen Internetfahndungseinheit sollte in Betracht gezogen werden. Das BZSt könnte dann qualifiziert nach unbekanntem Steuerfällen und neuen Geschäftsmodellen im Netz suchen und die Daten den Ländern zur Verfügung stellen.

³⁹ Siehe Ziffer VI.2. des Koalitionsvertrages von CDU/CSU und SPD vom 12. März 2018, S. 69.

Zwischenfazit

Die Betrugsmodelle der Zukunft finden zunehmend über das Internet statt. Das Steuerausfallrisiko ist in Anbetracht eines Umsatzvolumens von über 70 Mrd. Euro beträchtlich. Es ist daher erforderlich, das deutsche Steueraufkommen aus Internetgeschäften zu sichern und die „Steuroase Internet“ auszutrocknen. Das BMF hat hierfür noch kein umfassendes Konzept vorgelegt. Es findet nach wie vor keine systematische Suche nach ausländischen Internetanbietern statt. Ebenso fehlen Kontrollmechanismen für die steuerliche Erfassung von Social-Media-Akteuren. Auch eine Internet-Suchmaschine der Finanzverwaltung leistet nicht die notwendige Unterstützung. Um das vorhandene Potenzial bei der Kontrolle der Internetumsätze besser zu nutzen, könnte der KUSS beim BZSt eine stärkere Rolle zukommen als bisher.

7 Weitere Maßnahmen gegen Umsatzsteuerausfälle im Netz notwendig

7.1 Schwachstellen beim Mini-One-Stop-Shop-Verfahren abstellen

Um die Steueransprüche der Mitgliedstaaten aus Internetleistungen zu sichern, wurde im Jahr 2015 unionsweit ein neues Besteuerungsverfahren, der sogenannte Mini-One-Stop-Shop (MOSS), eingerichtet. Danach kann der Unternehmer sämtliche in der Europäischen Union erbrachten elektronischen Dienstleistungen⁴⁰ in dem Mitgliedstaat erklären, in dem er ansässig ist (Registrierungsstaat). Auf Grundlage der Erklärungsdaten verteilt der Registrierungsstaat die anteilige Umsatzsteuer an den jeweiligen Mitgliedstaat, in dem der Abnehmer ansässig ist (Verbrauchsstaat). Ist Deutschland Verbrauchsstaat, nimmt das BZSt die entsprechenden Daten aus den anderen Mitgliedstaaten entgegen und leitet sie an das für die Besteuerung zuständige Zentralfinanzamt weiter.

Bei der Prüfung des MOSS-Verfahrens im Jahr 2018 stellte der Bundesrechnungshof strukturelle Defizite fest, die eine zutreffende Besteuerung der Internetleistungen erschweren. Hierüber berichtete er dem BMF im Januar 2019.⁴¹ So findet weder eine hinreichende Kontrolle der MOSS-Umsätze statt noch steht eine leistungsfähige IT zur Verfügung. Auch die Zusammenarbeit mit den anderen Mitgliedstaaten gestaltet sich schwierig.

Die Finanzämter verwalteten die Steuerfälle lediglich. Inhaltliche Prüfungen nahmen sie nicht vor, weder im Innendienst noch im Außendienst. Systematische Kontrollen unterblieben selbst bei risikobehafteten Sachverhalten. Darüber hinaus waren die MOSS-Umsätze nicht in das Risikomanagement einbezogen. Der Bundesrechnungshof hat daher angeregt, die steuerliche Kontrolle zu verbessern.

Auch die IT-Unterstützung im MOSS-Verfahren ist fünf Jahre nach Einführung immer noch stark verbesserungsbedürftig. So müsste insbesondere die vorhandene Datenbank beim BZSt ausgewertet werden können. Zudem bedarf es einer Schnittstelle zwischen BZSt und Finanzämtern, die beiden Seiten jederzeit einen Überblick über die MOSS-Unternehmer ermöglicht. Ab dem Jahr 2021 werden die MOSS-Regelungen EU-weit auf alle Dienstleistungen und auf grenzüberschreitende Lieferungen ausgeweitet (One-Stop-Shop-Verfahren – OSS-Verfahren).⁴² Bund und Länder gehen davon aus, dass diese Erweiterung mit hohen Risiken für das deutsche Steueraufkommen verbunden ist. Umso wichtiger ist es, baldmöglichst eine leistungsfähige IT zur Verfügung zu stellen.

Eine weitere Schwachstelle ist in der Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten begründet. So muss sich der Unternehmer im Registrierungsstaat melden, dort Steuererklärungen abgeben und seine erklärten Steuern zahlen. Es ist daher für Deutschland als Verbrauchsstaat sehr zeitaufwendig, die von den Registrierungsstaaten übermittelten Daten zu überprüfen. Die Unterlagen zu den im Inland steuerpflichtigen Umsätzen befinden sich nämlich nicht in Deutschland, sondern im jeweiligen Registrierungsstaat des Unternehmers. Insoweit sind die Zentralfinanzämter auf die Zusammenarbeit mit den Behörden dieses Mitgliedstaates angewiesen.⁴³

Das Unionsrecht sieht hierzu neue Möglichkeiten auf EU-Ebene vor.⁴⁴ So können Registrierungs- und Verbrauchsstaat gemeinsam behördliche Ermittlungen durchführen. Nach Auffassung des Bundesrechnungshofes ließe sich die steuerliche Kontrolle deutlich verbessern, wenn die Mitgliedstaaten von den neuen Zusammenarbeitsinstrumenten konsequent Gebrauch machten.

⁴⁰ Zum Beispiel Downloads von Musik, Videos, E-Books und Software.

⁴¹ Bericht an das Bundesministerium der Finanzen nach § 88 Absatz 2 BHO über die Umsatzbesteuerung elektronischer Dienstleistungen in der Europäischen Union; Funktionsweise des Mini-One-Stop-Shops in der Praxis vom 14. Januar 2019, abrufbar unter <https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/produkte/beratungsberichte/2019/2019-bericht-umsatzbesteuerung-elektronischer-dienstleistungen-in-der-europaeischen-union-funktionsweise-des-mini-one-stop-shops-in-der-praxis>.

⁴² Richtlinie EU 2017/2455 des Rates vom 5. Dezember 2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl EU vom 29. Dezember 2017, Nummer L 348 S. 7.

⁴³ Den rechtlichen Rahmen bildet die Verordnung (EU) Nummer 904/2010 des Rates vom 7. Oktober 2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer.

⁴⁴ Artikel 7, 47i und 47j der Verordnung (EU) Nummer 904/2010 des Rates vom 7. Oktober 2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer.

7.2 Haftungsregelung für Online-Plattformen nachbessern

Beim Handel von Waren über Online-Plattformen im Internet bestehen hohe Risiken für das Umsatzsteueraufkommen (vgl. Tz. 6.1).⁴⁵ Dies gilt insbesondere dann, wenn die Waren aus dem Drittland geliefert werden. Der Bundesrechnungshof kritisierte, dass die Plattformen ausländischen Internethändlern den Zugang zum inländischen Absatzmarkt eröffnen und davon wirtschaftlich profitieren, selbst aber keinerlei Haftungsrisiken für deren steuerliche Pflichten befürchten müssen.⁴⁶ Er begrüßte die im Dezember 2017 auf EU-Ebene beschlossenen Maßnahmen, wonach die Online-Plattformen stärker in die Verantwortung genommen werden sollen, um das Steueraufkommen im Internethandel zu sichern.⁴⁷ Die Plattformbetreiber werden danach verpflichtet, die Umsatzsteuer für die auf ihren Plattformen agierenden Händler aus Drittländern an die Finanzbehörden abzuführen. Der Bundesrechnungshof wies darauf hin, dass die neuen EU-Regelungen allerdings erst im Jahr 2021 in Kraft treten und vorher noch in nationales Recht umgesetzt werden müssen.

Um das Ausmaß der Steuerausfälle für den deutschen Fiskus und die erheblichen Wettbewerbsverzerrungen zulasten inländischer Unternehmer schon vor dem Jahr 2021 zu begrenzen, führte der Gesetzgeber zum 1. Januar 2019 eine nationale steuerliche Haftungsregelung für Online-Plattformen ein.⁴⁸ Danach haftet ein Plattformbetreiber für die Umsatzsteuer auf Waren, die Unternehmer über die bereitgestellte Plattform verkaufen. Sollte der Unternehmer die Umsatzsteuer nicht zahlen, kann sich der Fiskus an den Plattformbetreiber halten und diesen dafür in Haftung nehmen. Die Regelung ist aus Sicht des Bundesrechnungshofes grundsätzlich geeignet, um Steueransprüche gegen Internetanbieter aus Nicht-EU-Staaten durchzusetzen. Sie zeigte bereits im ersten Jahr Wirkung: So waren beispielsweise Ende Dezember 2019 rund 29 000 Internethändler aus China (einschließlich Hongkong, Macao und Taiwan) registriert. Ende des Jahres 2018 lag die Zahl der Registrierungen noch bei rund 7 500 Unternehmern.⁴⁹ Die gleiche Tendenz zeigte sich bei Neuregistrierungen von Unternehmern aus europäischen Ländern (z. B. Spanien, Portugal und Kroatien).⁵⁰ Die Zunahme der steuerlichen Erfassungen ist zweifelsohne eine Folge der gesetzlichen Änderungen und positiv zu bewerten, da den Finanzämtern die ausländischen Internetanbieter nunmehr immerhin bekannt sind.

Allerdings garantiert die steuerliche Erfassung noch keine Zahlung der Steuer. So dürfte es für Internethändler leicht sein, sich durch geringfügige Änderungen ihres Namens erneut steuerlich erfassen zu lassen und damit Prüfungs- und Vollstreckungsmaßnahmen der Finanzämter zu unterlaufen. Der KUSS im BZSt liegen bereits erste Hinweise auf derartige Praktiken vor. Entscheidend wird daher sein, inwieweit es den Finanzämtern gelingt, über die steuerliche Erfassung hinaus ein Mindestmaß an steuerlicher Kontrolle zu gewährleisten.

Zudem haftet der Plattformbetreiber nicht, wenn ihm eine Bescheinigung – derzeit noch auf Papier – vorliegt, in der das Finanzamt die steuerliche Erfassung des auf seiner Plattform tätigen Internethändlers bestätigt.⁵¹ Zwar ist vorgesehen, die Papierbescheinigung durch eine elektronische Bescheinigung zu ersetzen. Bis zur Einführung eines entsprechenden automatisierten Datenabrufverfahrens ist die Bescheinigung jedoch weiterhin in Papierform zu erteilen.⁵² Die Bearbeitung der Anträge auf Erteilung der Bescheinigung ist mit einem hohen personellen Aufwand für die zuständigen Finanzämter verbunden. Wann das vorgesehene Datenabrufverfahren zur Verfügung stehen wird, ist derzeit nicht absehbar. Nach Mitteilung des BMF werde dessen Umsetzung mit

⁴⁵ Meldungen über Umsatzsteuerausfälle bei Warenlieferungen über Handelsplattformen im Internet waren in jüngster Zeit auch Gegenstand der medialen Berichterstattung. Die Mindereinnahmen für den deutschen Fiskus wurden in diesem Zusammenhang auf 800 Mio. Euro jährlich geschätzt. Vgl. Handelsblatt vom 6. Dezember 2016, Tatort Amazon, <https://www.handelsblatt.com/unternehmen/handel-konsumgueter/online-marktplatz-als-steueroase-tatort-amazon/14938330.html?ticket=ST-5019208-t1m5II-dUqGzVJsa3khDv-ap2>.

⁴⁶ Abschließende Prüfungsmitteilung an das Bundesministerium der Finanzen „Umsatzsteuerliche Behandlung des E-Commerce – Offline-Umsätze durch Internethändler aus dem Drittland vom 6. März 2018, Gz.: VIII 2 – 2016 – 1107/2, abrufbar unter <https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/produkte/pruefungsmitteilungen/2018/e-commerce/2018-pm-umsatzsteuerliche-behandlung-des-e-commerce-offline-umsaetze-durch-internethaendler-aus-dem-drittland>.

⁴⁷ Richtlinie EU 2017/2455 des Rates vom 5. Dezember 2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl EU vom 29. Dezember 2017, Nummer L 348 S. 7.

⁴⁸ § 25e UStG, eingeführt durch Artikel 9 des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11. Dezember 2018, BGBl. I S. 2338.

⁴⁹ Senatsverwaltung für Finanzen Berlin, Pressemitteilung Nummer 19-025 vom 30. Dezember 2019.

⁵⁰ Hessisches Ministerium der Finanzen, Pressemitteilung vom 26. Februar 2019, „Aktuelle Zahlen zeigen: Gesetz für mehr Steuererechtigkeit im Onlinehandel wirkt!“.

⁵¹ §§ 22f, 25e Absatz 2 Satz 1, 27 Absatz 25 UStG.

⁵² § 27 Absatz 25 Satz 3 UStG.

hoher Priorität verfolgt. Aus Sicht des Bundesrechnungshofes ist die Ausstellung der Bescheinigungen in Papierform weder zeitgemäß noch praktikabel. Er hält eine Ablösung der Papierbescheinigungen durch ein elektronisches Abrufverfahren bis spätestens Ende des Jahres 2020 für dringend geboten.

Nach Auffassung der Kommission verstößt die Verpflichtung zur Vorlage der Papierbescheinigung überdies gegen Unionsrecht, da sie den Zugang europäischer Unternehmer zum deutschen Markt behindere. Die Kommission hat deshalb ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland eingeleitet. Das BMF hat der Auffassung der Kommission widersprochen und sieht in der Papierbescheinigung keine Benachteiligung europäischer Unternehmer.

Der Bundesrechnungshof empfiehlt, insoweit Rechtssicherheit zu schaffen und die Papierbescheinigung schnellstmöglich durch einen anderen Nachweis zu ersetzen. Der Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 sieht hierzu eine entsprechende Regelung vor. Danach ist künftig keine Papierbescheinigung mehr erforderlich, um den Plattformbetreiber von der Haftung freizustellen. Vielmehr reicht es aus, wenn der liefernde Unternehmer über eine ihm vom BZSt erteilte gültige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verfügt.⁵³ Der Bundesrechnungshof begrüßt die Nachbesserung, da sie den unionsrechtlichen Bedenken Rechnung trägt und zu einer spürbaren Entlastung in den Finanzämtern führen dürfte.

7.3 Fiskalvertretung für Unternehmer aus Drittländern erweitern

Ein im Ausland ansässiger Unternehmer kann sich gegenüber den deutschen Steuerbehörden durch einen Fiskalvertreter vertreten lassen. Dieser übernimmt für ihn die steuerlichen Erklärungs- und Aufzeichnungspflichten und steht der Finanzverwaltung als inländischer Ansprechpartner zur Verfügung. Die Finanzämter können somit Steuerbescheide leichter bekanntgeben und Sachverhaltsfragen im Besteuerungsverfahren schneller klären. Nach dem deutschen UStG ist eine Fiskalvertretung aber nicht verpflichtend. Sie ist zudem nur vorgesehen, wenn der Unternehmer im Inland ausschließlich steuerfreie Umsätze erbringt und keine Vorsteuern abziehen kann (kleine Fiskalvertretung).⁵⁴ In fast allen anderen Mitgliedstaaten können im Ausland ansässige Unternehmer dagegen auch dann einen Fiskalvertreter bestellen, wenn sie steuerpflichtige Umsätze im Inland erbringen (große Fiskalvertretung). Dies gilt auch für den Internethandel.

Der Bundesrechnungshof kritisiert, dass Internethändler aus dem Drittland in Deutschland – anders als in einigen anderen Mitgliedstaaten – keinen Fiskalvertreter bestellen müssen, wenn sie steuerpflichtige Umsätze hier erbringen. Mit der steuerlichen Haftungsregelung für Online-Plattformen⁵⁵ hat sich die Situation für den deutschen Fiskus zwar potenziell verbessert, weil sich eine Vielzahl bislang unbekannter Unternehmer steuerlich erfassen lässt. Die Durchsetzung von Steueransprüchen gegenüber ausländischen Internethändlern hängt jedoch stark von den Ermittlungsmöglichkeiten der Finanzämter ab. Diese sind – mangels inländischen Ansprechpartners – aber nach wie vor eingeschränkt.

Der Bundesrechnungshof empfiehlt daher, eine obligatorische große Fiskalvertretung für Drittlandsunternehmer einzuführen. Eine solche Maßnahme könnte der deutsche Gesetzgeber kurzfristig umsetzen. Damit stünde den Finanzämtern ein weiteres Instrument zur Verfügung, um die Steueransprüche tatsächlich durchzusetzen. Dieses wäre insbesondere dann von Bedeutung, wenn es sich um Internetanbieter aus Nicht-EU-Staaten handelt, mit denen kein Abkommen über gegenseitige Amtshilfe besteht.

Durch die im Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 vorgesehene Einführung einer Steuerschuldnerschaft der Plattformbetreiber wird sich die Situation für den deutschen Fiskus weiter verbessern, weil die Plattformbetreiber die Steuerschuld der ausländischen Unternehmer übernehmen (vgl. Tz. 7.4).⁵⁶ Die Regelung erfasst jedoch nicht alle Unternehmer aus Drittländern. Das BMF sollte deshalb prüfen, ob für die verbleibenden Fälle die Einführung einer großen Fiskalvertretung sinnvoll ist.

⁵³ Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020, Referentenentwurf des BMF vom 17. Juli 2020, Artikel 10, Nummer 24 (§ 22f Absatz 1 UStG-neu).

⁵⁴ § 22a UStG.

⁵⁵ § 25e UStG.

⁵⁶ Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020, Referentenentwurf des BMF vom 17. Juli 2020, Artikel 10, Nummer 3 (§ 3 Absatz 3a UStG-neu).

7.4 Neue EU-Instrumente rechtzeitig umsetzen

Im Jahr 2021 treten neue EU-Regelungen für die Besteuerung des Internethandels in Kraft.⁵⁷

- Das MOSS-Verfahren wird zum OSS-Verfahren. Ausländische Unternehmer können über dieses System dann nicht mehr nur elektronische Dienstleistungen, sondern auch alle anderen Dienstleistungen und Warenlieferungen an private Abnehmer erklären (vgl. Tz. 7.1).
- Plattformbetreiber werden zu Steuerschuldnern bei Warenlieferungen aus Nicht-EU-Staaten. Sie werden – im Vergleich zur bestehenden nationalen Haftungsregelung (vgl. Tz. 7.2) – noch stärker in die Verantwortung genommen. Künftig sind sie verpflichtet, die Umsatzsteuer für die auf ihren Online-Plattformen agierenden Händler aus Drittländern an die Finanzämter abzuführen.

Am OSS-Verfahren werden deutlich mehr Unternehmer teilnehmen als am MOSS-Verfahren. Die Umsatzvolumina werden entsprechend steigen. Diese Faktoren erhöhen die Risiken für das deutsche Umsatzsteueraufkommen. Zudem kommen damit auf die Zentralfinanzämter erhebliche Mehrbelastungen zu. Die neuen OSS-Regelungen stellen die Finanzverwaltungen von Bund und Ländern vor enorme Herausforderungen hinsichtlich des Verwaltungsvollzugs, der IT-Systeme und der Kontrolle.

In Anbetracht dieser Situation erhält die rechtzeitige Bereitstellung des OSS-Verfahrens zusätzliches Gewicht. Hierauf hatte der Bundesrechnungshof das BMF bereits im Januar 2019 hingewiesen.⁵⁸ Er mahnte an, die Arbeiten zur Umsetzung des OSS-Verfahrens zügig voranzubringen und notwendige Vorkehrungen zu treffen, damit das Verfahren mit einer leistungsfähigen IT-Unterstützung rechtzeitig zur Verfügung steht.

Mit der neuen Regelung zur Steuerschuldnerschaft der Plattformbetreiber erhalten die Finanzämter ein qualitativ neues Instrument, das in der praktischen Anwendung deutlich unkomplizierter als eine Haftungsregelung ist. Es verbessert ihre Ermittlungs- und Vollstreckungsmöglichkeiten erheblich und erleichtert die Durchsetzung deutscher Steueransprüche. Der Bundesrechnungshof hält es deshalb für wichtig, die Regelung fristgerecht in nationales Recht umzusetzen.

Die unionsrechtliche Steuerschuldnerschaft gilt allerdings nur für Anbieter aus Drittländern. Die nationale Haftungsregelung umfasst dagegen alle Unternehmer, unabhängig von ihrer Ansässigkeit. Sie sollte nach Auffassung des Bundesrechnungshofes beibehalten werden, damit die Plattformbetreiber weiterhin auch für Anbieter aus der Europäischen Union und dem Inland in der Verantwortung bleiben.

Mit den Regelungen zum OSS-Verfahren und der Steuerschuldnerschaft für die Plattformbetreiber erhalten die Mitgliedstaaten zwei wichtige Instrumente, um den Umsatzsteuerbetrug im Internethandel effektiver bekämpfen zu können und Wettbewerbsnachteile für inländische Unternehmer zu beseitigen. Der Bundesrechnungshof fordert das BMF auf, beide Instrumente rechtzeitig umzusetzen. Sie sollten ursprünglich zum 1. Januar 2021 in Kraft treten.

Die Kommission hat im Mai 2020 vorgeschlagen, das Inkrafttreten um sechs Monate auf den 1. Juli 2021 zu verschieben.⁵⁹ Sie reagiert damit auf die Schwierigkeiten, mit denen Unternehmer und Mitgliedstaaten derzeit aufgrund der Corona-Krise konfrontiert sind. Das BMF sollte die gewonnene Zeit nutzen, um bisher eingetretene Verzögerungen bei der Umsetzung aufzuholen und alle Anstrengungen unternehmen, um den neuen Termin einhalten zu können.

⁵⁷ Richtlinie EU 2017/2455 des Rates vom 5. Dezember 2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl EU vom 29. Dezember 2017, Nummer L 348 S. 7.

⁵⁸ Bericht an das Bundesministerium der Finanzen nach § 88 Absatz 2 BHO über die Umsatzbesteuerung elektronischer Dienstleistungen in der Europäischen Union; Funktionsweise des Mini-One-Stop-Shops in der Praxis vom 14. Januar 2019, abrufbar unter <https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/produkte/beratungsberichte/2019/2019-bericht-umsatzbesteuerung-elektronischer-dienstleistungen-in-der-europaeischen-union-funktionsweise-des-mini-one-stop-shops-in-der-praxis>.

⁵⁹ Pressemitteilung der Kommission vom 11. Mai 2020, https://ec.europa.eu/germany/news/corona-pandemie-kommission-schl%C3%A4gt-verschiebung-von-bestuerungsregeln-vor_de, abgerufen am 19. Mai 2020.

Zwischenzeitlich hat das BMF die materiell-rechtlichen Regelungen in den Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 aufgenommen.⁶⁰ Das Gesetz ist jedoch noch nicht verabschiedet. Darüber hinaus ist fraglich, ob die notwendige IT-Unterstützung für das neue OSS-Verfahren fristgerecht zur Verfügung stehen wird.

Zwischenfazit

Mit dem MOSS-Verfahren und der Haftungsregelung für Betreiber von Online-Plattformen stehen der Finanzverwaltung Instrumente zur Verfügung, um das Umsatzsteueraufkommen im Onlinehandel zu sichern. Die Instrumente weisen jedoch Schwachstellen auf und müssen dringend nachgebessert werden. Insbesondere sollte die Haftungsregelung nicht länger an eine Papierbescheinigung gekoppelt sein, sondern einen Nachweis auf elektronischem Weg ermöglichen. Zudem sollte die Einführung einer erweiterten Fiskalvertreterregelung geprüft werden. Darüber hinaus kommen ab dem Jahr 2021 mit dem OSS-Verfahren und der Steuerschuldnerschaft der Plattformbetreiber neue EU-Regelungen zur Besteuerung des Internethandels hinzu. Diese muss Deutschland fristgerecht umsetzen. Das BMF hat hierzu erst im Juli 2020 einen Gesetzesentwurf vorgelegt. Nach Einschätzung des Bundesrechnungshofes ist die Zeit für eine rechtzeitige Umsetzung damit sehr knapp bemessen.

⁶⁰ Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020, Referentenentwurf des BMF vom 17. Juli 2020, Artikel 9 Nummer 2 (§§ 18i, 18j, 18k UStG-neu); Artikel 10, Nummer 3 (§ 3 Absatz 3a UStG-neu).

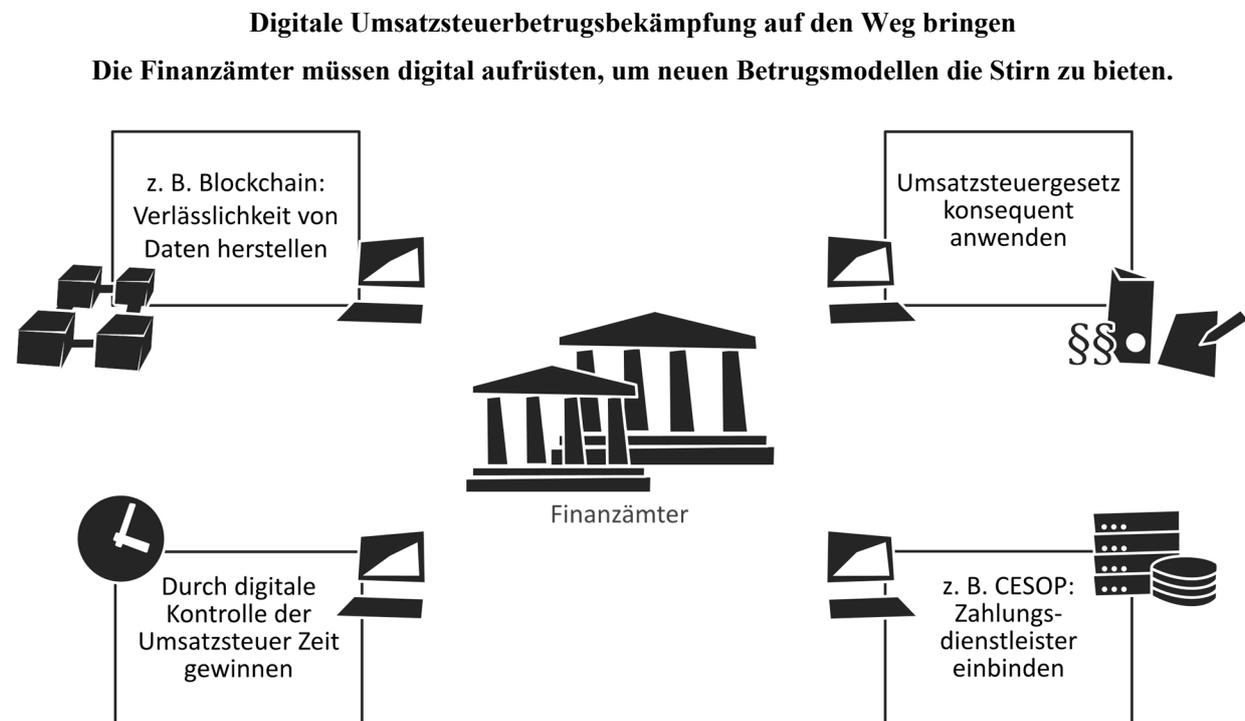
8 Digitale Technologien zur Betrugsbekämpfung in den Fokus rücken

Die Bundesregierung hat zur Gestaltung des digitalen Wandels der Gesellschaft eine Digitalstrategie vorgelegt.⁶¹ Darin befasst sie sich auch mit der Digitalisierung der Finanzverwaltung. Erklärtes Ziel ist es, die Erledigung steuerlicher Verpflichtungen für Bürgerinnen und Bürger sowie für Unternehmen zu beschleunigen und zu vereinfachen. Überlegungen zur digitalen Neuausrichtung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung sind bislang nicht Bestandteil der Strategie.

Die Prüfungserkenntnisse des Bundesrechnungshofes belegen, dass die analogen Betrugsbekämpfungsinstrumente nicht ausreichen, um den klassischen Umsatzsteuerkarussellbetrug oder die simple Scheinrechnung, mit der Vorsteuern erschlichen werden, wirksam zu bekämpfen (vgl. Tz. 2).

Mittlerweile sind mit dem Internet neue Geschäftsmodelle und damit auch neue Betrugsfelder entstanden (vgl. Tzn. 6 und 7). Diesen ist mit dem herkömmlichen Instrumentarium nicht beizukommen. Die Finanzverwaltung muss deshalb bei der Betrugsbekämpfung digital „aufrüsten“. Sie benötigt neue Instrumente wie beispielsweise die Echtzeitkontrolle von Umsätzen, die am besten noch mit einer Blockchain-Technologie verbunden sein sollte. Außerdem sollte sie auf neue Informationsquellen wie beispielsweise die Daten von Zahlungsplattformen zugreifen können.

Abbildung 4



Grafik: Bundesrechnungshof

⁶¹ Vgl. Digitalisierung gestalten, Umsetzungsstrategie der Bundesregierung, <https://www.bundesregierung.de/breg-de/service/publikationen/digitalisierung-gestalten-1605002>.

8.1 Elektronische Echtzeitüberwachung von Umsätzen bringt Zeitgewinn

Einige Mitgliedstaaten nutzen bereits die Möglichkeiten der digitalen Umsatzsteuerkontrolle.⁶² Sie haben Maßnahmen ergriffen, um Umsatzdaten in Echtzeit zu erhalten (sogenanntes real-time reporting). So sind Unternehmer in Spanien seit dem 1. Juli 2017 grundsätzlich verpflichtet, die Daten zu Eingangs- und Ausgangsrechnungen innerhalb von vier Tagen auf einer speziell dafür eingerichteten Seite der Finanzverwaltung hochzuladen. Verstöße gegen diese Übermittlungspflicht werden mit empfindlichen Bußgeldern geahndet. Gegebenenfalls verliert der Unternehmer den Anspruch auf Vorsteuererstattung.⁶³

Nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes gibt es in Deutschland derzeit keine Überlegungen zur Einführung einer elektronischen Echtzeitüberwachung zum Zwecke der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung.⁶⁴ Das BMF hat noch kein Konzept entwickelt, das sich mit den Möglichkeiten und Chancen eines schnelleren Informationsgewinns durch Echtzeitkontrolle auseinandersetzt. Angesichts der zunehmenden Komplexität steuerlicher Sachverhalte und der knappen personellen Ressourcen der Finanzverwaltung hält es der Bundesrechnungshof für geboten, dass das BMF hier schnellstens aktiv wird.

Die Echtzeitüberwachung bringt der Finanzverwaltung einen großen Vorteil: Sie kann jederzeit einen tagesaktuellen Datenabgleich zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger vornehmen. Dies reduziert den zeitlichen Vorsprung krimineller Akteure nahezu auf null. Außerdem müssen die Finanzämter durch den elektronischen Abgleich keine Rechnungen mehr anfordern, um die Rechtmäßigkeit von Vorsteuererstattungen zu prüfen.

Ein Abgleich der Rechnungsdaten in Echtzeit kann betrugsbehaftete Sachverhalte, wie beispielsweise Scheinrechnungen und unberechtigte Vorsteuererstattungen, wesentlich schneller sichtbar machen und viele der bekannten Betrugsszenarien verhindern. Das BMF sollte daher zügig ein Konzept für den Einsatz dieser Technologie entwickeln.

Voraussetzung für die Nutzung der Echtzeittechnologie ist die Verwendung von elektronischen Rechnungen. Diese sind zwar in Deutschland schon im Einsatz, zurzeit aber auf den Bereich der öffentlichen Verwaltung beschränkt.⁶⁵ Um der elektronischen Echtzeitüberwachung von Umsätzen zum Durchbruch zu verhelfen, müsste die Verpflichtung zur elektronischen Rechnungsstellung ausgeweitet werden. Ein erster Schritt könnte sein, sie zunächst für besonders betrugsanfällige Branchen einzuführen.

8.2 Blockchain-Technologie als Schlüssel für effiziente Betrugsbekämpfung

Neben der Echtzeitüberwachung kommt der Blockchain-Technologie bei der Digitalisierung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung eine bedeutende Rolle zu. Unter einer Blockchain versteht man eine kontinuierlich erweiterbare Liste von Datensätzen, die miteinander verkettet sind und aufeinander aufbauen.⁶⁶ Entscheidend ist, dass die Informationen unveränderbar aufgezeichnet werden.

In der Fachliteratur werden Modelle diskutiert, Echtzeitkontrolle und Blockchain miteinander zu kombinieren.⁶⁷ Der Vorteil eines solchen Modells besteht darin, dass neben der schnellen Verfügbarkeit auch die Echtheit der Daten gesichert wäre. So ließe sich durch eine taggenaue Übermittlung der Daten feststellen, wer wann welche Rechnungen ausgestellt hat und wieviel Umsatzsteuer zu zahlen ist. Diese Informationen ließen sich mit den Daten des Rechnungsempfängers und damit des Vorsteuerabzugsberechtigten verknüpfen. Vorsteuererstattun-

⁶² Z. B. Italien, vgl. Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage vom 27. August 2019, Bundestagsdrucksache 19/13748 vom 4. Oktober 2019, zu Fragen 1 bis 3. Z. B. Spanien, Ungarn, vgl. psp München, Europa setzt bei der Umsatzsteuer zunehmend auf Clearance und Tax Reporting – Version 1.0 vom 26. März 2018.

⁶³ <https://www.psp.eu/artikel/272/spanien-setzt-auf-real-time-umsatzsteuer/>, abgerufen am 21. April 2020.

⁶⁴ Vgl. Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage vom 24. Mai 2019, Bundestagsdrucksache 19/11067 vom 25. Juni 2019, zu Fragen 25 und 26.

⁶⁵ Vgl. Alexander Klenk, Entwicklungen im E-Government bei der Rechnungsstellung im öffentlichen Auftragswesen, NWB Nummer 25 vom 14. Juni 2019, S. 1831.

⁶⁶ <https://de.wikipedia.org/wiki/Blockchain>, abgerufen am 24. April 2020.

⁶⁷ <https://www.psp.eu/artikel/272/spanien-setzt-auf-real-time-umsatzsteuer/> und https://www.ey.com/de_de/tax/wie-blockchain-die-mehrwertsteuer-zukunftsfahig-macht, beide abgerufen am 21. April 2020.

gen würden sich dann unmittelbar aus den in der Blockchain gespeicherten Daten ergeben. Die Risikomanagementsysteme der Finanzverwaltung sollten Abweichungen und Unregelmäßigkeiten zeitnah erkennen können, sodass die Umsatzsteuer-Sonderprüfung die Sachverhalte umgehend und punktgenau prüfen könnte.

Für die Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung wäre das ein großer Schritt nach vorn: Neben dem Zeitgewinn stünde auf der Haben-Seite die Verlässlichkeit der Daten. Zeitaufwendige nachgelagerte Prüfungen zur Nachverfolgung betrügerischer Lieferketten würden damit der Vergangenheit angehören.

Das BMF hat derzeit allerdings noch keine Überlegungen angestellt, wie das Potenzial der Blockchain-Technologie zur Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung genutzt werden kann.⁶⁸ Der Bundesrechnungshof geht davon aus, dass sich Mitgliedstaaten, die eine elektronische Rechnung flächendeckend eingeführt haben⁶⁹, in einem zweiten Schritt mit diesen Fragen auseinandersetzen werden. Deutschland darf den Anschluss bei solchen Zukunftstechnologien nicht verpassen. Das BMF sollte deshalb in seine weiteren Überlegungen zur Digitalisierung der Finanzverwaltung auch die Nutzung der Blockchain-Technologie einbeziehen.

8.3 Zahlungsdienstleister als Informationsquelle nutzen

Der Bundesrechnungshof geht davon aus, dass den Beteiligten im Onlinehandel, wie Plattformbetreibern und Zahlungsdienstleistern künftig eine Schlüsselrolle zukommt, wenn es darum geht, unbekannte Internetanbieter zu ermitteln und deren Umsätze zu prüfen. Denn private Abnehmer unterliegen keinen Aufzeichnungspflichten, sodass der Finanzverwaltung eine wesentliche Informationsquelle für die Besteuerung fehlt. Sie ist ausschließlich auf die Informationen angewiesen, die der Onlinehändler freiwillig übermittelt.

Herkömmliche Instrumente des Besteuerungsverfahrens wie Auskunftersuchen an die Finanzverwaltungen anderer Mitgliedstaaten erwiesen sich für Ermittlungen der Steueraufsichtsstellen als extrem zeitaufwendig und wenig effektiv. Dieses Manko hat der Gesetzgeber zumindest für den Bereich der Warenlieferungen erkannt und die Handelsplattformen in die Besteuerung der Onlinehändler eingebunden (vgl. Tz. 7.2). Ähnlich wie Handelsplattformen verfügen auch Zahlungsdienstleister über relevante Informationen Dritter, die die Finanzverwaltung für die Besteuerung auswerten könnte. Nach Auffassung des Bundesrechnungshofes könnten die Zahlungsdienstleister deshalb ebenfalls einen Beitrag zur Sicherung des Steueraufkommens leisten.

Auf europäischer Ebene wurde diese Idee bereits aufgegriffen. Danach sollen die Finanzverwaltungen der Mitgliedstaaten ab 1. Januar 2024 einen breiten Zugang zu Zahlungsdaten erhalten.⁷⁰ Zahlungsdienstleister werden verpflichtet, grenzüberschreitende Zahlungsvorgänge aufzuzeichnen und diese über die zuständigen Stellen in den Mitgliedstaaten an eine zentrale europäische Datenbank zu übermitteln. Dort werden Informationen über die

Empfänger von Zahlungen gespeichert und zusammengeführt. Daraus lassen sich Anhaltspunkte für deren steuerlich relevante Aktivitäten gewinnen und damit letztendlich unbekannte Steuerfälle aufdecken. Auf die Datenbank, die von der Kommission unter dem Namen CESOP⁷¹ betrieben wird, können alle Mitgliedstaaten zugreifen.⁷² Den Finanzverwaltungen stünden damit erstmals umfassende Daten zur Verfügung, ohne dass sie hierfür aufwendige Verfahren des herkömmlichen Informationsaustausches bemühen müssten.

Damit sie CESOP vollumfänglich nutzen können, müssen die Mitgliedstaaten, also auch Deutschland, die notwendigen rechtlichen und technischen Voraussetzungen schaffen. Basierend auf den Erfahrungen der Vergangenheit, hält es der Bundesrechnungshof für dringend erforderlich, mit den Arbeiten zu diesem Projekt umgehend zu beginnen und hierfür ausreichend Ressourcen bereitzustellen.

⁶⁸ Vgl. Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage vom 24. Mai 2019, Bundestagsdrucksache 19/11067 vom 25. Juni 2019, zu Fragen 26 und 27. Vgl. auch Blockchain-Strategie der Bundesregierung „Wir stellen die Weichen für die Token-Ökonomie“, Bundestagsdrucksache 19/13433 vom 19. September 2019.

⁶⁹ Z. B. Italien, vgl. <https://www.verband-e-rechnung.org/archiv/fachartikel/italien-macht-die-e-rechnung-zur-pflicht/>, abgerufen am 15. Mai 2020.

⁷⁰ Pressemitteilung 74/20 des Rates der Europäischen Union vom 18. Februar 2020.

⁷¹ CESOP = Central Electronic System of Payment Information; Rat der Europäischen Union, Dokument 14128/19 vom 7. Februar 2020.

⁷² Vgl. Robert Müller, Digitalisierte Bekämpfung der Mehrwertsteuerhinterziehung im E-Commerce, UR 2019, S. 797.

Darüber hinaus stellt sich die Frage, ob es angesichts des hohen Nutzens für die Betrugsbekämpfung nicht gerechtfertigt ist, eine entsprechende nationale Maßnahme schon früher einzuführen, ähnlich wie die Haftungsregelung für Handelsplattformen. Der Bundesrechnungshof regt deshalb an zu prüfen, ob Zahlungsdienstleister bereits vor dem Jahr 2024 in das Besteuerungsverfahren eingebunden und zur Übermittlung von Daten an die Finanzverwaltung verpflichtet werden können. Ein solches Vorhaben müsste allerdings eng mit der Kommission abgestimmt werden, um ein Vertragsverletzungsverfahren zu vermeiden.

Zwischenfazit

Das BMF hat bislang kein Konzept entwickelt, wie Zukunftstechnologien zur Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung genutzt werden können. Es gibt weder konzeptionelle Ansätze zur Einführung einer elektronischen Echtzeitüberwachung noch zum Einsatz einer Blockchain-Technologie. Deutschland läuft hier Gefahr, den Anschluss zu verpassen. Auch die unionsweit geplante Datenbank CESOP zur Einbeziehung von Zahlungsdienstleistern in die Informationsgewinnung im Onlinehandel sollte das BMF entsprechend hoch priorisieren. Es sollte entsprechende Überlegungen zur digitalen Neuausrichtung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung in die Digitalstrategie der Bundesregierung einbringen.

9 Parlament regelmäßig über Umsatzsteuerbetrug informieren

Umsatzsteuerbetrug ist nicht nur auf nationaler Ebene, sondern auch auf europäischer Ebene ein zentrales Thema. Die Kommission legte im April 2016 einen Aktionsplan zur Modernisierung des EU-Mehrwertsteuersystems mit dem Ziel vor, den Mehrwertsteuerbetrug zu bekämpfen. Bereits im März 2016 hatte der Europäische Rechnungshof einen Sonderbericht zur Bekämpfung des innergemeinschaftlichen Mehrwertsteuerbetrugs veröffentlicht.⁷³ Außerdem erhebt die Kommission regelmäßig Daten zur Mehrwertsteuerlücke in der Europäischen Union und weist auf die damit verbundenen Steuerausfälle für die Mitgliedstaaten hin (vgl. Tz. 1.1). Das BMF zweifelt die Zahlen der Kommission an, ohne eigene empirische Untersuchungen über die durch Umsatzsteuerbetrug verursachten Steuerausfälle anzustellen. Selbst wenn die konkreten Zahlen wenig belastbar sein sollten, bestätigen sie im Ergebnis die Dimension, die Umsatzsteuerbetrug auch für Deutschland hat.

Ungeachtet der durchaus nachvollziehbaren Kritik an der Berechnungsmethode der Mehrwertsteuerlücke hält es der Bundesrechnungshof für angezeigt, dass sich das BMF inhaltlich mit den Ursachen der Steuerlücke auseinandersetzt und eigene Daten über die durch Umsatzsteuerbetrug verursachten Steuerausfälle in Deutschland ermittelt. Nur so ist es möglich, die Relevanz der auf Deutschland entfallenden Mehrwertsteuerlücke hinreichend zu beurteilen und Ressourcen für die Betrugsbekämpfung zielgerichtet einzusetzen. Es liegt zwar in der Natur der Sache, dass Umsatzsteuerbetrug nicht mit absolut exakten Zahlen belegt werden kann. Dennoch sollte das BMF verfügbare Daten über festgestellte Umsatzsteuerausfälle auswerten. Die Länder sollten den Bund bei dieser Aufgabe unterstützen.

Das BMF lässt sich bereits einen jährlichen Erfahrungsbericht zum Umsatzsteuerbetrug vom BZSt erstellen. Dieser enthält u. a. statistische Angaben und Hinweise zu Fallmeldungen aus den Ländern und aus dem europäischen Frühwarnsystem EUROFISC, zu betrugsbehafteten Leistungsketten einzelner Branchen, zu multilateralen Prüfungen sowie zu aktuellen Entwicklungen. Schlussfolgerungen aus den Erfahrungsberichten hat das BMF bislang nicht gezogen. Es hat die Berichte auch nicht zum Anlass genommen, das Parlament über aktuelle Entwicklungen, etwa zu neuen Tendenzen bei Umsatzsteuerkarussellen oder zu Steuerausfällen im Onlinehandel, sowie über Maßnahmen und Strategien zur Betrugsbekämpfung zu informieren.

Angesichts der Belastung des Bundeshaushaltes durch Umsatzsteuerbetrug und Umsatzsteuerhinterziehung hält es der Bundesrechnungshof für geboten, das Parlament regelmäßig und umfassend hierüber zu informieren. Es muss die betrugsbedingten Steuerausfälle und die Wirksamkeit vorhandener Instrumente zur Betrugsbekämpfung kennen, um hieraus notwendige Schlussfolgerungen und Konsequenzen ziehen sowie gegebenenfalls über gesetzgeberische Maßnahmen zur Sicherung des Steueraufkommens entscheiden zu können. Das Informationsinteresse des Parlaments ist groß. Allein im Zeitraum Mai 2019 bis Februar 2020 gab es mehrere Kleine Anfragen⁷⁴ zum Steuerbetrug durch Umsatzsteuerkarusselle und ein öffentliches Fachgespräch⁷⁵ zu diesem Thema.

Der Bundesrechnungshof regt deshalb an, dass das BMF dem Deutschen Bundestag alle zwei Jahre einen Lagebericht über den Stand der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung in Deutschland vorlegt. Dieser sollte nicht nur die Entwicklung der Steuerausfälle aufzeigen, sondern auch die vorhandenen Instrumente der Finanzverwaltung bewerten und ggf. Verbesserungsvorschläge enthalten.

Zwischenfazit

Das BMF hat bis heute keine eigenen empirischen Untersuchungen über die durch Umsatzsteuerbetrug verursachten Umsatzsteuerausfälle angestellt. Es sollte verfügbare Daten über aufgedeckte Betrugsfälle auswerten, um sich ein besseres Bild über das Ausmaß der betrugsbedingten Steuerausfälle machen zu können. Zudem sollte es dem Deutschen Bundestag alle zwei Jahre einen Lagebericht über den Stand der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung in Deutschland vorlegen.

⁷³ Sonderbericht des Europäischen Rechnungshofes 2015 Nummer 24: Bekämpfung des innergemeinschaftlichen MwSt.-Betruges: Weitere Maßnahmen sind erforderlich, veröffentlicht am 3. März 2016, abrufbar unter <https://www.eca.europa.eu/de/Pages/DocItem.aspx?did=%7BEEF979AD-4697-4CF6-948C-A559B611DD67%7D>.

⁷⁴ Kleine Anfrage vom 24. Mai 2019, Bundestagsdrucksache 19/10449, Kleine Anfrage vom 16. August 2019, Bundestagsdrucksache 19/12442, Kleine Anfrage vom 10. Januar 2020, Bundestagsdrucksache 19/16432, Kleine Anfrage vom 13. Februar 2020, Bundestagsdrucksache 19/17941.

⁷⁵ 68. Sitzung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages, Kurzprotokoll Nummer 19/68.

10 Würdigung und Empfehlungen

Es ist unbefriedigend, dass Umsatzsteuerbetrug und Umsatzsteuerhinterziehung nach wie vor Steuerausfälle in Milliardenhöhe verursachen. Dies gefährdet die Haushalte von Bund und Ländern und benachteiligt auch steuererhrliche Unternehmer. Deshalb gilt es, steuerschädliche Praktiken mit allen Mitteln wirksam zu bekämpfen. Mit den vorhandenen Betrugsbekämpfungsinstrumenten und einer veralteten technischen Infrastruktur können die Finanzbehörden aber weder den „klassischen“ Umsatzsteuerkarussellen noch dem „digitalen“ Umsatzsteuerbetrug im Netz die Stirn bieten.

Dies kann nur gelingen, wenn die analogen Instrumente verbessert werden und zusätzlich neue Technologien und Methoden zum Einsatz kommen. Ziel muss eine digitale Betrugsbekämpfung 4.0 sein. Bund und Länder sollten ihre Betrugsbekämpfungsstrategie an dieser Maxime ausrichten, um das Steueraufkommen nachhaltig zu sichern. Die Digitalisierung bietet die Chance, den technologischen Vorsprung der Betrüger zu verringern und die Finanzverwaltung schlagkräftiger zu machen.

Der Bundesrechnungshof sieht aufgrund der festgestellten Defizite auf mehreren Ebenen Handlungsbedarf für Gesetzgeber und Verwaltung. Zusammenfassend empfiehlt er insbesondere

- zu prüfen, ob und wenn ja, inwieweit eine digitale Betrugsbekämpfung unter Einsatz von Blockchain-Technologie und Echtzeitkontrolle auf den Weg gebracht werden könnte und wie sie in der Digitalstrategie der Bundesregierung zu verankern wäre,
- die ab dem Jahr 2021 verfügbaren neuen EU-Instrumente zur Bekämpfung der Steueroase Internet (OSS-Verfahren und Steuerschuldnerschaft der Betreiber von Online-Plattformen) fristgerecht umzusetzen,
- Schwachstellen beim MOSS-Verfahren und der Haftungsregelung für Betreiber von Online-Plattformen zu beseitigen,
- die Einführung einer großen Fiskalvertretung für Drittlandsunternehmer zu prüfen,
- bundesweit systematisch nach ausländischen und inländischen Internethändlern zu suchen und dabei effektive Recherche-Werkzeuge einzusetzen,
- die klassischen Betrugsbekämpfungsinstrumente, wie Umsatzsteuer-Nachschau, Umsatzsteuer-Sonderprüfung und Sicherheitsleistung, zu stärken und in den digitalen Prozess einzubinden,
- Lücken beim Reverse-Charge-Verfahren zu schließen,
- die monatliche Erklärungspflicht für Neugründer wieder einzuführen,
- zentrale IT-Systeme für die Umsatzsteuerkontrolle endlich zu modernisieren,
- das nationale TNA-Tool für das europäische Frühwarnsystem EUROFISC schnellstens zu entwickeln und
- die Zusammenarbeit mit anderen Mitgliedstaaten bei der Betrugsbekämpfung zu verbessern.

Der Bundesrechnungshof hält es außerdem für angezeigt, verfügbare Daten über aufgedeckte Betrugsfälle auszuwerten. Zudem sollte das BMF dem Deutschen Bundestag alle zwei Jahre über den Stand der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung in Deutschland berichten.

11 Stellungnahme des Bundesministeriums der Finanzen

Das BMF weist die Kritik des Bundesrechnungshofes, dass bei der Betrugsbekämpfung bis heute keine Trendwende erkennbar sei, zurück. Gesetzgeber und Verwaltung hätten in den vergangenen Jahren zahlreiche gesetzliche und organisatorische Maßnahmen eingeführt und umgesetzt, die jeweils für die Betrugsbekämpfung geeignet und erforderlich waren. Beispielhaft nennt das BMF die Einführung der Umsatzsteuer-Nachschau, die Verbesserung der Koordinierung und Zusammenarbeit zwischen den Ländern durch die Einrichtung der KUSS beim BZSt, die Einführung der besonderen Pflichten für Betreiber elektronischer Marktplätze sowie die Erweiterung des Reverse-Charge-Verfahrens.

Zu Tzn. 1 bis 3

Nach Ansicht des BMF komme der Aufdeckung unbekannter Steuerfälle und neuer Betrugsmethoden und -modelle eine wesentliche Funktion zu. Erfolge in diesem Bereich seien quantifizier- und damit sichtbar. Das BMF geht jedoch nicht darauf ein, dass die klassischen Betrugsbekämpfungsinstrumente nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes bislang nicht den gewünschten Erfolg brachten. Es verweist in diesem Zusammenhang lediglich auf die präventive Wirkung gesetzlicher oder verwaltungsseitiger Maßnahmen, die nicht zu unterschätzen sei. Das BMF geht auch nicht auf die in diesem Bericht aufgezeigten Rückschritte bei der Betrugsbekämpfung ein. Es thematisiert insbesondere nicht die vom Bundesrechnungshof empfohlene Wiedereinführung der monatlichen Erklärungspflicht für Neugründer.

Zu Tz. 4

Das BMF vertritt die Auffassung, dass Deutschland die unionsrechtlichen Möglichkeiten zur Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens nach Artikel 199a Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie bereits umfassend ausgenutzt habe, zuletzt durch Ausweitung auf den Handel mit Stromzertifikaten. Im Entwurf für ein Jahressteuergesetz 2020 sei zudem vorgesehen, es auf Telekommunikationsdienstleistungen zu erweitern. Entwicklungen in anderen Mitgliedstaaten und damit einhergehende Ausweichbewegungen würden ebenso berücksichtigt wie die Etablierung neuer Betrugsmodelle.

Zu Tz. 5

Zur Sicherung des Steueraufkommens würden die bereits bestehenden Verfahren zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs laufend modernisiert und ergänzt. Soweit erforderlich, würden neue Verfahren installiert. Zusätzlich müssten die Vorgaben zur Informationstechnik aus EU-Rechtsakten innerhalb kurzer Fristen umgesetzt werden. Nach Aussage des BMF stehen hierfür nur in einem bestimmten Umfang personelle Kapazitäten zur Verfügung. Diese würden jeweils für die dringendsten Projekte eingesetzt. Die Frage, wann die Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung künftig durch leistungsfähige IT-Komponenten (z. B. das neue TNA-Tool) unterstützt werden kann, hat das BMF nicht beantwortet.

Zu Tz. 6

Das BMF stimmt der Auffassung des Bundesrechnungshofes zu, dass die Betrugsgestaltungen vielfältig seien und die betroffenen Waren- und Dienstleistungsgruppen einem steten Wandel unterlägen. Die Forderung des Bundesrechnungshofes nach einem Gesamtkonzept für die Betrugsbekämpfung berücksichtige aber nicht, dass auch Einzelmaßnahmen in das Gesamtgefüge eingepasst würden und so Teil einer abgestimmten, zweckgerichteten und damit konzipierten Vorgehensweise seien.

Zu Tz. 7

Zur Umsetzung des OSS-Verfahrens und der Steuerschuldnerschaft der Plattformbetreiber verweist das BMF auf das laufende Gesetzgebungsverfahren für ein Jahressteuergesetz 2020. Parallel dazu sei die erforderliche IT-Umsetzung in Arbeit. Der Gesetzentwurf enthalte außerdem eine Regelung zur Ablösung des Papierverfahrens beim Nachweis der steuerlichen Registrierung von auf elektronischen Marktplätzen tätigen Unternehmern.

Zu Tz. 8

Das BMF führt aus, dass der Bundesrechnungshof ausschließlich die Vorteile aufzeige, die der Einsatz von Zukunftstechnologien für die Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung bringt. Es wendet jedoch ein, dass Echtzeit-Datenkontrolle und Blockchain zu erheblichen Bürokratiepflichten und Investitionsaufwand für Unternehmen führen würden. Dies stünde nicht im Einklang mit dem Ziel der Bundesregierung, Unternehmen von diesen Pflichten zu entlasten.

Zwar würden sich Betrugsbekämpfung und zusätzliche Bürokratiepflichten nicht grundsätzlich ausschließen. Sie müssten jedoch in einem angemessenen Verhältnis zueinander stehen. Außerdem seien Datenschutz- und Datensicherheitsaspekte zu berücksichtigen. Schließlich lägen noch keine verwertbaren Ergebnisse von den EU-Mitgliedstaaten vor, in denen entsprechende Verfahren und Technologien bereits eingeführt bzw. genutzt werden. Insofern genügen die bisher vorliegenden Kenntnisse noch nicht, um bereits konzeptionelle Arbeiten aufzunehmen.

Hinsichtlich des Projekts CESOP weist das BMF darauf hin, dass es sich an der rechtlichen und technischen Ausgestaltung beteilige. Allerdings werde CESOP erst im Jahr 2024 starten. Überlegungen hierzu sollten zunächst zurückgestellt werden, um die Fertigstellung laufender Vorhaben nicht zu verzögern.

Zu Tz. 9

Das BMF bezweifelt auch die Nützlichkeit eigener Zahlen zu Steuerausfällen durch Umsatzsteuerbetrug. Naturgemäß würden sich die durch Umsatzsteuerbetrug verursachten Einnahmeausfälle einer validen empirischen Ermittlung verschließen. Eine Erhebung zu betrugsbedingten Steuerausfällen könnte sich nur auf aufgedeckte Betrugsfälle stützen. Das BMF führt jedoch nicht aus, weshalb es verfügbare Daten über festgestellte Umsatzsteuerausfälle nicht auswertet und diese dem Parlament regelmäßig zur Verfügung stellt.

Zu Tz. 10

Die vom Bundesrechnungshof empfohlene Kombination analoger und digitaler Betrugsbekämpfungsmaßnahmen entspreche nach Darstellung des BMF der bisherigen Vorgehensweise der Finanzverwaltung bei der Bekämpfung von Umsatzsteuerbetrug. Entsprechend den sich stetig verändernden tatsächlichen und technischen Rahmenbedingungen würden die jeweiligen Maßnahmen zur Sicherung des Umsatzsteueraufkommens laufend evaluiert und bedarfsgerecht angepasst.

12 Fazit und abschließende Würdigung

Mit dem vorliegenden Bericht hat der Bundesrechnungshof eine Reihe konkreter Handlungsmöglichkeiten aufgezeigt, wie die Betrugsbekämpfung verbessert werden kann und welche Maßnahmen dazu notwendig sind. Er bekräftigt seine Auffassung, dass die herkömmlichen Betrugsbekämpfungsinstrumente nicht ausreichen, um analogen und digitalen Betrugsmodellen beizukommen. Es gilt, die vorhandenen Instrumente zu stärken und die Finanzverwaltung digital aufzurüsten. Das BMF bleibt deshalb zum Handeln aufgefordert.

Zu der Stellungnahme des BMF merkt der Bundesrechnungshof Folgendes an: Er bewertet es positiv, dass im Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 einige der in diesem Bericht empfohlenen Maßnahmen zur Betrugsbekämpfung enthalten sind. Der Bundesrechnungshof kritisiert allerdings, dass das BMF darüber hinaus keinen weiteren Handlungsbedarf sieht.

Auffällig ist, dass sich das BMF nicht zur Wiedereinführung der monatlichen Erklärungspflicht für Neugründer geäußert hat und den Einstieg in eine digitale Betrugsbekämpfungsstrategie 4.0 ablehnt. Beide Elemente sind jedoch aus Sicht des Bundesrechnungshofes essenziell, um das Umsatzsteueraufkommen nachhaltig zu sichern. Das BMF stellt bei der Bewertung bestehender Instrumente zudem sehr stark auf deren präventive Wirkung ab. Es verkennt dabei, dass solche Gesichtspunkte zwar wertvoll sind, eine aktive Betrugsbekämpfung aber nicht ersetzen können.

Zu den Betrugsbekämpfungsinstrumenten mit einer aktiven Wirkung zählt das Reverse-Charge-Verfahren. Der Bundesrechnungshof unterstützt daher die im Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 vorgesehene Erweiterung des Verfahrens für Telekommunikationsdienstleistungen. Diese wird allerdings frühestens zum 1. Januar 2021 in Kraft treten, sodass auch im Jahr 2020 mit Steuerausfällen zu rechnen ist. Die Anpassung der Regelung zu einem früheren Zeitpunkt hätte die Steuerausfälle insoweit begrenzen können.

Der Bundesrechnungshof begrüßt auch, dass das BMF die neuen EU-Regelungen zum OSS-Verfahren und zur Steuerschuldnerschaft der Plattformbetreiber in den Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 aufgenommen hat. Er gibt aber zu bedenken, dass derzeit nicht absehbar ist, wann mit der Verabschiedung des Gesetzentwurfs zu rechnen ist. Nach Einschätzung des Bundesrechnungshofes ist die Zeit für eine rechtzeitige Umsetzung der Regelungen in jedem Fall sehr knapp bemessen. Im Übrigen bedürfen derart umfängliche gesetzliche Änderungen einer ausreichenden Vorlaufzeit für Unternehmer und Verwaltung, damit sie sich innerhalb ihrer Organisation darauf einstellen können. Dies dürfte hier wohl kaum gewährleistet sein.

Neben wirkungsvollen gesetzlichen Regelungen zur Betrugsbekämpfung hält der Bundesrechnungshof eine zeitgemäße IT-Ausstattung für unerlässlich. Es ist daher unverständlich, dass die personellen Kapazitäten seit Jahren nicht ausreichen, um vorhandene IT-Systeme zu modernisieren und notwendige neue IT-Verfahren zu entwickeln. Dies gilt insbesondere für zentrale Systeme der Umsatzsteuerkontrolle wie VIES und das neue TNA-Tool für das europäische Frühwarnsystem EUROFISC. Das BMF muss dafür Sorge tragen, dass für diese Aufgaben ausreichend Ressourcen zur Verfügung stehen.

In Anbetracht des enormen Steuerausfallpotenzials im Internet ist es zudem erforderlich, das deutsche Steueraufkommen aus Internetgeschäften umfassend zu sichern. Die Finanzverwaltung muss systematisch nach Internetanbietern suchen und dabei auf verbesserte Kontrollmechanismen und ein effektives Suchprogramm zurückgreifen können. Dabei sollte auch eine stärkere Rolle der KUSS beim BZSt in Betracht gezogen werden, um die Länder bei der Aufdeckung unbekannter Steuerfälle im Internet zu unterstützen. Hierzu bedarf es nicht zuletzt eines zukunftsweisenden Gesamtkonzepts. Einzelmaßnahmen allein können ein solches Konzept nicht ersetzen, selbst wenn sie in das Gesamtgefüge eingepasst sind.

Der Bundesrechnungshof nimmt zur Kenntnis, dass das BMF den Nutzen digitaler Technologien, wie Echtzeitüberwachung und Blockchain, für die Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung nicht bestreitet, konzeptionelle Arbeiten hierzu aber noch nicht aufgenommen hat. Andere Mitgliedstaaten sind an dieser Stelle schon einen Schritt weiter und haben sich mit dem Einsatz solcher Zukunftstechnologien auseinandergesetzt. Wenn Deutschland hier den Anschluss nicht verpassen will, muss das BMF handeln.

Dem Bundesrechnungshof ist bewusst, dass eine digitale Neuausrichtung der Betrugsbekämpfung nicht von heute auf morgen realisierbar ist. Aufgrund des hohen Schadens, den Betrug und Hinterziehung für den Fiskus und für steuererhörliche Unternehmer verursachen, duldet ihre Umsetzung aber keinen weiteren Aufschub. Das BMF sollte die Chancen der Digitalisierung deshalb jetzt nutzen und gemeinsam mit den Ländern die Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung zukunftsfähig machen.

Über die erzielten Fortschritte sowie die Entwicklung der betrugsbedingten Steuerausfälle in Deutschland sollte das BMF den Deutschen Bundestag in einem zweijährlichen Lagebericht beginnend ab dem Jahr 2022 informieren.

Der Große Senat des Bundesrechnungshofes hat diesen Bericht am 25. September 2020 beschlossen.

Bonn, den 29. Oktober 2020

Kay Scheller

Präsident

