

II. Kapitel: Bedeutung der Umsatzsteuer für Unternehmen

A. Vorbemerkung

Zunächst ist der Unternehmerbegriff im Sinne des UStG zu betrachten. Gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 und 3 UStG ist Unternehmer, *wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt*. Der Begriff des Unternehmers im Bereich der USt unterscheidet sich vom BGB- oder HGB-Unternehmer. Dieser umfasst im Unterschied zum BGB nicht nur rechtsfähige Personen (natürliche, juristische Personen und Personengesellschaften), sondern auch nicht rechtsfähige Personen (z.B. Erbengemeinschaften, teilrechtsfähige GbR).⁴⁵ Auch ertragsteuerliche Liebhabereibetriebe, KSt-befreite Vereine und Betriebe gewerblicher Art der öffentlichen Hand können umsatzsteuerlich Unternehmer sein. Der in dieser Arbeit verwendete Unternehmerbegriff entspricht ausschließlich dem Begriff i.S.d. UStG. Kleinunternehmer i.S.d. § 19 UStG sind ausdrücklich ausgenommen. Die ertragsteuerliche Zuordnung zum Betriebs- oder Privatvermögen wirkt sich nicht aus auf die umsatzsteuerliche Unternehmenszuordnung,⁴⁶ weshalb im Folgenden der Begriff des Unternehmensvermögens für den unternehmerischen Tätigkeitsbereich eines Unternehmers im umsatzsteuerlichen Sinne steht.⁴⁷

B. Betriebswirtschaftliche Relevanz der Umsatzsteuer

In der traditionellen Betriebswirtschaftslehre gehören Unternehmensziele bzw. das unternehmerische Zielsystem zu den dispositiven Produktionsfaktoren eines Unternehmens.⁴⁸ **Unternehmensziele** beschreiben Zielsetzungen unternehmerischer Betätigung als Ausdruck eines individuellen Selbstverständnisses und Gestaltungsanspruchs.⁴⁹ Sie dienen der Verbesserung der Wirtschaftlichkeit, der Wettbewerbsfähigkeit und des Wachstums und setzen einen Maßstab für den Erfolg eines Unter-

⁴⁵ Siehe weiterführend UStAE zu § 2 Abs. 1 (2014)

⁴⁶ Siehe A 3.3. Abs. 1 S. 2 UStAE (2014).

⁴⁷ Siehe u.a. A 1.5. Abs. 4 S. 1, 3.4. Abs. 5 S. 2 UStAE (2014).

⁴⁸ Vgl. WÖHE (1973).

⁴⁹ HUNGENBERG/WULF (2006), S. 49.

nehmens.⁵⁰ Zielvorgaben sehen einen Zustand vor, der in einem überschaubaren zeitlichen Rahmen erreicht werden soll und beinhalten einen Umsetzungsplan mit wirtschaftlichen Eckdaten, der Nennung von Verantwortlichen und Terminsetzung.⁵¹ Aufgrund der umfangreichen Geschäftstätigkeit können sehr unterschiedliche Ausprägungen hinsichtlich der Bedeutung von einzelnen Unternehmenszielen festgehalten werden. Vor diesem Hintergrund beeinflussen insbesondere Branchen- und Größenmerkmale die Qualität und Quantität des unternehmerischen Zielsystems (Ziel-Pluralismus).⁵² Die **betriebswirtschaftliche Relevanz von Steuern** wird maßgeblich von drei Dimensionen skizziert: die **materielle Gewichtigkeit**, die **Gestaltungsabhängigkeit** hinsichtlich eigener Entscheidungen und die **Ungewissheit**, ausgelöst durch Komplexität und Unbestimmtheit steuerlicher Sachverhalte.⁵³ Die meisten Steuerarten sind als wertvernichtende Aufwendung⁵⁴ **materiell gewichtig** und daher nicht nur ein Kosten-, sondern auch ein negativer Liquiditätsfaktor⁵⁵ unternehmerischer Aktivität mit entsprechendem Risikopotenzial, das sich unmittelbar auf das unternehmerische Zielsystem auswirkt.

Die unterstellte Charaktereigenschaft der USt als erfolgs- und kostenneutraler **durchlaufender Posten** vernachlässigt die globale betriebswirtschaftliche Realität. Lange Wartezeiten oder unmöglich zu erreichende VoSt-Erstattungen⁵⁶ können für Unternehmen versteckte Steuererhöhungen oder zusätzliche Zollabgaben bedeuten, die als **Standortfaktor in strategische Absatzmarktanalysen** einzubeziehen sind. Darüber hinaus löst die USt für das Rechnungswesen und die Steuerabteilung aufgrund von wesentlichen Mitwirkungspflichten einen **erheblichen Verwaltungsaufwand** aus verbunden mit hohen administrativen und organisatorischen Herausforderungen. Daraus resultieren Risikopotenziale⁵⁷ und Befolgungskosten⁵⁸. Darüber hinaus entstehen durch die USt nicht zu vernachlässigende Kapitalbindungseffekte und Kapitalkosten und unerwünschte Nachfrageeffekte bezüglich der Preis-Absatz-Funktion. Diese entstehen bei Unternehmen, deren Produkte und Dienstleistungen nicht von Unterneh-

⁵⁰ Vgl. HÄUSLER (2013), S. 16, 28.

⁵¹ Vgl. HÄUSLER (2013), S. 31, 32.

⁵² Vgl. DOMSCHKE/SCHOLL (2005), S. 8.

⁵³ Vgl. ROSE (1985), S. 234 f.

⁵⁴ Vgl. GROTHERR (2003), S. 5; FREIDANK/MAMMEN (2008), S. 285.

⁵⁵ Vgl. KPMG (2012A), S. 5.

⁵⁶ PWC (2013), S. 6.

⁵⁷ Eine ausführliche Auflistung und Erläuterung von USt-Risiken erfolgt auf S. 30.

⁵⁸ Eine Definition der Befolgungskosten erfolgt im IV. Kapitel, Abschnitt B, S. 104 ff.

men (*B2B-Bereich*), sondern von privaten oder USt-befreiten Endverbrauchern abgenommen werden (u.a. *B2C-Bereich*). Für im Wettbewerb stehende Unternehmen dieses Bereichs hat die Höhe der USt gemessen am Nettopreis als USt-Bemessungsgrundlage einen direkten Einfluss auf den Bruttokaufpreis und somit auf das Kaufverhalten der Endverbraucher. Von diesem unerwünschten Nachfrageeffekt sind insbesondere KMU mit wenig Marktmacht erheblich betroffen.

Ein weiterer Bezug der USt zur Betriebswirtschaftslehre betrifft den **Bereich der Finanzwirtschaft** (Finanzierung und Investition) von Unternehmen. Dieser klassische BWL-Bereich umfasst die Planung, Steuerung und Kontrolle der finanziellen Mittel im Unternehmen. Funktionen der Finanzwirtschaft sind die Kapitalbeschaffung (Finanzierung), Kapitalverwendung (Investition) und die Kapitalverwaltung (Finanzplanung). Die USt ist aus betriebswirtschaftlicher Sicht zunächst kostenneutral, da abgeführte USt mit gezahlten VoSt durch die Abgabe der Voranmeldung verrechnet werden. Da sich die USt (regelmäßig 19%) aber direkt auf die Liquidität auswirkt und den laufenden Zahlungsverkehr beeinflusst, berührt sie unmittelbar die Ebene der Kapitalverwendung und Kapitalverwaltung im Unternehmen. DAX-Unternehmen beziffern die Höhe bilanzierter latenter Steuern, inklusive der USt, regelmäßig mit der Hälfte des Eigenkapitals, was erhebliche Auswirkungen auf den Cashflow hat.⁵⁹ Die materielle Gewichtigkeit der USt zeigt sich in den negativen Liquiditätseffekten, die aufgrund der Soll-Versteuerung entstehen. Die USt entsteht mit Rechnungstellung und ist daher vor Fälligkeit der entstandenen Kundenforderung und dem Forderungseingang abzuführen. Insbesondere bei grenzüberschreitenden Umsätzen wird die entrichtete USt durch EU-Mitgliedstaaten oftmals sehr spät erstattet, sodass hohe USt-Beträge zunächst zwischenfinanziert werden müssen. Je höher die Beträge der Eingangsrechnungen sind, desto stärker sind die Auswirkungen auf die Liquidität und desto bedeutsamer sind die Effekte auf die Finanzwirtschaft eines Unternehmens. Nicht gewährte oder nicht erhaltene VoSt-Erstattungen führen zu Kosten, die einen echten Aufwand darstellen und das Geldvermögen von Unternehmen unmittelbar verringern. Ein optimiertes USt-Management ist daher nicht zuletzt ein häufig unterschätztes Instrument der Innenfinanzierung.

Die USt beeinflusst unmittelbar den **Produktionsfaktor** des unternehmerischen Zielsystems. Finanzierungs- und Liquiditätsaspekte, Befolgungskosten und erhebliche

⁵⁹ Vgl. ERLE (2008), S. 207.

Risikopotenziale als zukünftige (mögliche) Kostenverursacher berühren die unternehmerische Kostenstruktur, den Cashflow und Gewinn- bzw. Rentabilitätsziele. Steuern vom Umsatz sind für Unternehmen niemals ein neutraler durchlaufender Posten. Zudem sind sie **international**, wenn Unternehmen internationale Umsätze tätigen, weil sie grds. länderspezifisch nach dem Bestimmungslandprinzip abzuführen sind.

C. Das Umsatzsteuermanagement

1. Begriffserklärung und innerbetriebliche Verortung

Administrative Forschungsansätze widmen sich seit über 150 Jahren Fragen der Führung von Unternehmenseinheiten. Vertreter wie Henri Fayol (1841–1925) und Max Weber (1864–1920) entwickelten schon früh Systematiken von Managementfunktionen, die bis heute das Fundament für die Führung und Organisation von Unternehmen bilden.⁶⁰ Auf dieser Grundlage untergliedert sich **Management** in die folgenden Funktionen: **Führung, Organisation, Koordination, Planung und (Erfolgs-)Kontrolle** betrieblicher Abläufe.⁶¹ Werden administrative Forschungsansätze der Unternehmensführung auf den Steuerbereich eines Unternehmens übertragen und angepasst, besteht das unternehmerische Steuer-Management allgemein aus den Managementfunktionen Steuerorganisation, Steuerplanung und Steuerüberwachung. Abgeleitet auf den Bereich der USt ist dies das Management des unternehmerischen Bereichs der USt, bestehend aus der betrieblichen Organisation der USt sowie der umsatzsteuerlichen Planung und Kontrolle (im Folgenden USt-Mangement, USt-Organisation, USt-Planung, USt-Kontrolle).

⁶⁰ Vgl. hierzu HUNGENBERG/WULF (2007), S. 39.

⁶¹ Siehe u.a. ROBBINS/DECENZO/COULTER (2011), S. 34, 468; WÖHE/DÖRING (2002), S. 142; STEINMANN/SCHREYÖGG (2000), S. 42 ff.

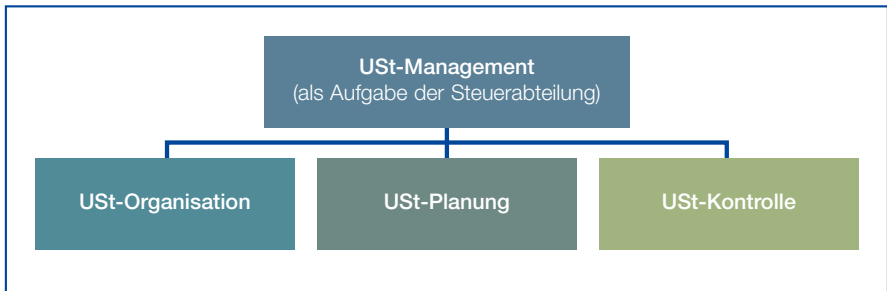


Abbildung 2: Aufgabenbereiche des Umsatzsteuermanagements
Quelle: Eigene Darstellung.

Der Begriff der **Organisation** ist abhängig vom spezifisch zugrunde gelegten Themenbereich und lässt sich nicht eindeutig definieren. In der vorliegenden Arbeit umfasst die Begriffslegung das „formale Regelwerk eines arbeitsteiligen Systems“, das sich in **Spezialisierungsarten** einerseits und **Koordinationsformen** andererseits unterscheidet. Die Spezialisierung bestimmt in diesem Zusammenhang, wie eine Aufgabe effektiv und arbeitsteilig erledigt werden kann. Koordination umschreibt, wie arbeitsteilige Prozesse zur Aufgabenerfüllung effizient zu strukturieren sind.⁶² Organisation schafft Strukturen (Ordnungsrahmen), zu deren Umsetzung Verantwortliche bestimmt werden, und definiert gestalterische Maßnahmen.⁶³ Alle arbeitsteiligen Koordinations- und Spezialisierungsaufgaben innerhalb des Steuerbereichs einer Unternehmenseinheit gehören zur unternehmerischen **Steuerorganisation**. Folglich befasst sich die Steuerorganisation mit der Zuordnung von Aufgaben, Rechten und Pflichten auf Grundlage steuerlicher Gesetze und Richtlinien. Sie ist gekennzeichnet von festen Abläufen innerhalb einer Organisationsstruktur. Die **USt-Organisation** ist auf die massenhafte Abwicklung umsatzsteuerlicher Vorgänge im Unternehmen ausgerichtet mit dem **Ziel** der betriebsorganisatorischen Optimierung und Steuerung betrieblicher USt-Aufgaben, der Befolgung aller umsatzsteuerlich relevanten Gesetzes- oder gesetzesähnlichen Pflichten (im Folgenden USt-Compliance) sowie der Implementierung, Anwendung, Koordination und Verbesserung von USt-Prozessen. Hinter der USt-

⁶² Siehe u.a. ROBBINS/DECENZO/COULTER (2011), S. 34, 468; WÖHE/DÖRING (2002), S. 142; STEINMANN/SCHREYÖGG (2000), S. 42 ff.

⁶³ Vgl. HAMMER/KALTENBRUNNER (2009), S. 184 ff.; HAMMER (2015), S. 53; WÖHE/DÖRING (2002), S. 142.

Organisation verbergen sich verschiedene **Aufgaben und Funktionen**. Hierzu gehören z.B. die USt-Compliance, die Identifikation umsatzsteuerlich relevanter Sachverhalte, Erfüllung formal-gesetzlicher Anforderungen, USt-Veranlagung und Abführung von USt, VoSt-Management, Beratungsleistungen und der Technologieeinsatz.⁶⁴ Die Dimensionen der Ungewissheit, Gestaltungsabhängigkeit und globaler Bedeutung sind in diesen Bereichen unterschiedlich ausgeprägt.

Im Zusammenhang mit Management und Organisation bedeutet **Planung** die Vorstellung von Modalitäten zur Erreichung von Zielen.⁶⁵ Anhand realistischer Vorgehensweisen werden dabei Strategien und Maßnahmen für eine konkrete Realisierung erarbeitet.⁶⁶ Übertragen auf den unternehmerischen Steuerbereich umfasst die betriebliche **Steuerplanung** die zielorientierte Beeinflussung von Steuerwirkungen und Einflüssen der Besteuerung auf unternehmerisches Handeln. Sie kann dabei als die zielgerichtete, d.h. planmäßige Ausnutzung steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten verstanden werden, basierend auf steuerlichen Wahlrechten, steuerlichen Ermessensspielräumen und steuerlich orientierter Sachverhaltsgestaltung.⁶⁷ Die **USt-Planung** baut als Bestandteil des USt-Managements auf die unternehmerischen Ergebnisse der USt-Organisation auf. Es wird auf interne und externe umsatzsteuerlich relevante Informationen und Erfahrungen der USt-Organisation zurückgegriffen, um Zielvorgaben zu definieren und wertbildende Maßnahmen einzuleiten.

Eine weitere Managementfunktion ist die **(Erfolgs-) Kontrolle**. In dieser Arbeit erfolgt eine Differenzierung zwischen der unternehmensinternen und unternehmensexternen Kontrolle. Die unternehmensinterne USt-Kontrolle des USt-Managements wird von der Steuerabteilung durchgeführt, unterstützt und begleitet von externen Beratern, überprüft von der Internen Revision. Die Kontrolle und Überwachung der Einhaltung von USt-Vorschriften (USt-Compliance) vollzieht sich in der Regel parallel zu der Bearbeitung USt-relevanter Sachverhalte. Da diese Art der USt-Kontrolle einzel-fallbezogen ist, ist sie in dieser Arbeit innerhalb der USt-**Organisation** angesiedelt. Die Erfolgskontrolle der gesamten USt-Organisation hingegen wird in dieser Arbeit the-

⁶⁴ Eine detaillierte Auflistung erfolgt im II. Kapitel, Abschnitt C unter 2., S. 23

⁶⁵ Vgl. HAMMER (2015), S. 42.

⁶⁶ Vgl. HAMMER (2012), S. 101 f.; HAMMER/KALTENBRUNNER (2009), S. 305 f.; STEINMANN/SCHREYÖGG (2013), S. 10 f.

⁶⁷ Die Begriffe „Steuerpolitik“ und „Steuerplanung“ werden im Schrifttum nicht von allen Autoren synonym verwendet. Die Begriffsabgrenzungen weichen teilweise erheblich voneinander ab. Im Einzelnen vgl. HEINHOLD (1979), S. 20 ff.; RÖDDER (1988), S. 3; SCHNEELOCH (2002), S. 3 f.

matisch dem Bereich der **USt-Planung** zugerechnet. Die Durchführung unternehmensexterner USt-Kontrollen findet außerhalb des Unternehmens durch Abschlussprüfer und die Finanzverwaltung in Form von Außenprüfungen bzw. USt-Sonderprüfungen statt. Die Aufgabe der Steuerabteilung in Form einer systematischen Auswertung umsatzsteuerlicher Prüfungsergebnisse wird in dieser Arbeit thematisch dem Bereich der USt-Planung zugeteilt. Weitere externe Kontrollen finden von der Öffentlichkeit statt, z.B. durch mediale Berichterstattungen über steuerliche Geschäftspraktiken oder über die unternehmerische Steuerpolitik.

Der Begriff der Effizienz wird in dieser Arbeit als **betriebswirtschaftlicher Erfolgsfaktor** von Aufgaben und Funktionen des USt-Managements verwendet. Dabei besteht die Effizienz in der Regel aus den messbaren Komponenten Qualität, Zeit, Kosten und Arbeit.⁶⁸

2. Aufgaben und Funktionen

Ziel des USt-Managements ist die Senkung von Risikopotenzialen und Befolgungskosten sowie die permanente Untersuchung und Implementierung von Optimierungsmöglichkeiten, indem die Steuerung aller relevanten Vorgänge und Maßnahmen, die auf eine Reduzierung von Fehlern ausgerichtet ist, sichergestellt wird und die USt so ihr Wesen einer neutralen Steuer für Unternehmen beibehält. Dies erfolgt unter Zusammenwirkung und Harmonisierung der Bereiche USt-Organisation, USt-Planung und USt-Kontrolle. Die Kosten des USt-Managements sind die sogenannten **umsatzsteuerlichen Befolgungskosten** (im Folgenden USt-Befolgungskosten).⁶⁹ Hieraus lässt sich ableiten, dass die optimierte Ausgestaltung des USt-Managements Wettbewerbsvorteile generiert und sich positiv auf den **Unternehmenswert** ausübt.⁷⁰

In Tabelle 1 werden **Aufgaben und Funktionen** des USt-Managements aufgelistet und zwischen den Bereichen USt-Organisation und USt-Planung aufgeteilt. Die Inhalte entstammen aus den Untersuchungsergebnissen der Umfrage unter Steuerexperten aus Unternehmen, Beratungsgesellschaften und der Finanzverwaltung.⁷¹

⁶⁸ Vgl. UNGERICH (2012), S. 114 f.

⁶⁹ Siehe Ausführungen im IV. Kapitel, Abschnitt B, S. 104 ff.

⁷⁰ Zum Einfluss des USt-Managements auf den Unternehmenswert siehe KPMG (2001), S. 1, 3 f.

⁷¹ Gem. den Untersuchungsergebnissen, S. 51 ff. und Antworten der Steuerexperten, Wortprotokolle (Anhang 6 und 7).

Die Auflistung gibt einen detaillierten Überblick über die Vielfalt der Aufgaben im USt-Bereich.

Eine strikte Trennung von USt-Aufgaben und -Funktionen ist innerhalb des USt-Managements nicht möglich. Sie können sich überschneiden, ergänzen und aufeinander aufbauen. Dabei sind sie stets **unternehmensspezifisch** und aus einem globalen Kontext heraus zu betrachten.

USt-Management Aufgaben und Funktionen	Umfang u. Ausprägung (Bsp.)
USt-Organisation	
USt-Compliance	Gesetzesbefolgung Identifikation, Ermittlung u. Organisation von USt-Sachverhalten (länderbezogen) Mitwirkungs- u. Informationspflichten ⁷² Deklaration: Vorbereitung, Ermittlung, BMG, Steuersatz, Abgabe der USt-Voranmeldung, ZM USt-Zahlung: Überwachung, Überblick, Fristenkontrolle Berichts-/Aufzeichnungspflichten: Dokumentation von Buchungs-/Belegnachweisen, Archivierung Anpassungen bei Gesetzesänderungen Bekämpfung von USt-Betrug
VoSt-Management	Vorbereitung, Anmeldung, Überwachung, Aufteilung (länderbezogen)
USt-Prozesse	Integration der USt in Unternehmens- u. Geschäftsabläufe Koordination, Überwachung abteilungsübergreifender Schnittstellen Verfahren für Informationsweitergaben (<i>wall crossing</i>) Koordination abteilungsübergreifender Kommunikation über USt-Sachverhalte Aufbau, Integration, Koordination, Pflege von USt-Inhalten im Intranet Überwachung ausgegliederte Prozesse (externer Dienstleister) Anpassungen bei Gesetzesänderungen Anpassung bei veränderten Geschäftsaktivitäten u. neuer Unternehmenspolitik
Technologie-Management	Entwicklung, Implementierung, Überwachung, Kontrolle, Wartung, Pflege von IT-Systemen, Software, Infrastruktur u. Tools, Einsatz von Spezial-Software Stichprobenauswertungen, Plausibilitätskontrollen Koordination, abteilungsübergreifende Begleitung von Softwarelösungen Durchführung von Anpassungen

⁷² Siehe Aufführung der Informationspflichten im UStG in Anhang 8 dieser Arbeit.

USt-Management Aufgaben und Funktionen	Umfang u. Ausprägung (Bsp.)
USt-Beratung	Adressaten: eigene Geschäftsführung, Entscheidungsträger
Zusammenarbeit mit externen Beratern	Beauftragung, Koordination, Zuarbeit, betriebliche Umsetzung
Zusammenarbeit mit Finanzverwaltung	Kontakt, Koordination, verbindliche Auskünfte, Abfrage von USt-IdNr., MOSS
Begleitung von USt-Prüfungen	Zuarbeit, Aufbereitung vergangener USt-Sachverhalte
Mitarbeit in Verbänden	Interessensgruppen, USt-Arbeitsgruppen in Unternehmensverbänden
USt-Planung	
USt-Strategie	Strategien zur Erreichung von Zielen u. Handlungsgrundlage der USt-Planung Entwicklung, Implementierung, Kontrolle, Anpassung (länderbezogen)
USt-Planung allgemein	Option zur Steuerpflicht u. Optimierung des VoSt-Abzugs Implementierung von USt-günstigen Betriebsstrukturen, Überwachung
Liquiditätsmanagement	Überblick, Überwachung, Optimierung (länderbezogen) Kontrolle der Steuerzahllast, ggf. Reduzierung, Finanzierungen Optimierung des VoSt-Abzugs, Kostenüberlegungen
Erfolgskontrolle der USt-Organisation	Überwachung von Erfolgsfaktoren Überprüfung von USt-Prozessen, Betriebsprüfungssimulation Stichprobenkontrollen im Rechnungswesen: z.B. Eingangs-/Ausgangsrechnungen
USt-Risikomanagement	Aufbau, Implementierung, Überwachung, Pflege Management von zutreffenden USt-Risiken Überwachung der USt-Tax-Compliance
Auswertung von USt-Prüfungen	Fehler-Analyse, Schlussfolgerungen, Entwicklungen, Implementierung von Verbesserungen
Kommunikation u. Berichtswesen	ständige Versorgung von Entscheidungsträgern mit USt-relevanten Informationen Auswahl der Adressaten, Zeitabstände, Inhalte (länderbezogen) Zusammenarbeit mit interner Revision
Wissensmanagement	E-Learning, Trainings, Intranet-Pflege Mitarbeiterschulung u. -qualifikation: Planung u. Durchführung, Ausbildung, Sensibilisierung

Tabelle 1: USt-Management: Aufgaben und Funktionen

Quelle: Eigene Darstellung.

D. Das Umsatzsteuerrisiko: Arten und Ausprägung umsatzsteuerlicher Risiken

Aufgrund komplexer und ausgedehnter unternehmerischer Geschäftstätigkeit, zum Teil über staatliche Grenzen hinaus, treten Steuerrisiken auf.⁷³ Diese sind **Gefahrenpotenziale**, hervorgehend aus unrichtigen, verspäteten bzw. unterlassenen Angaben steuerlicher Sachverhalte oder der Verletzung von Mitwirkungspflichten.⁷⁴ Im Falle des Schadenseintritts werden finanzielle, steuerstrafrechtliche oder reputative Konsequenzen ausgelöst.⁷⁵ Diese potenziell steuerlichen Mehrbelastungen aufgrund nicht vorhersehbarer Ereignisse sind Teil allgemeiner Unternehmensrisiken.⁷⁶

Steuerliche Risiken umfassen **Wahrscheinlichkeiten**, dass ein steuerliches Ergebnis von dem abweicht, das vom Steuerpflichtigen erwartet wurde und das die Höhe der Steuerbelastung beeinflusst.⁷⁷ Dies beinhaltet keine Steuerrisiken bezüglich eines vorsätzlichen Steuerbetrugs oder -täuschung, daraus resultierende Aufdeckungswahrscheinlichkeiten oder andere Straftaten, deren Ursprünge im bewussten Verschweigen steuerlich relevanter Sachverhalte liegen.

In der Praxis gilt der Grundsatz, dass ungewöhnliche und selten auftretende Sachverhalte einem erheblich höheren steuerlichen Gefahrenpotenzial ausgesetzt sind als häufig auftretende. Damit ist das inhärente Steuerrisiko bei komplexen und eher ungewöhnlichen Transaktionen tendenziell höher.⁷⁸

Im Bereich steuerlicher Risiken nehmen **umsatzsteuerliche Risiken** (USt-Risiken) eine besondere Rolle ein: Die zunehmende Internationalisierung der Wertschöpfung, Formalisierungen und die europäische Rechtsprechung verkomplizieren USt-relevante Sachverhalte. Die USt ist aufgrund ihrer Fehleranfälligkeit in fast allen Außenprüfungen Schwerpunktgebiet mit teilweise erheblichen Nacherhebungsrisiken. Kurze Fristen im Rahmen der Steuerveranlagung sowie hohe monetäre und strafrechtliche Konsequenzen bei Verstößen oder Unregelmäßigkeiten verschärfen das Risikopotenzial. USt-Risiken können in Unternehmen an sehr unterschiedlichen Stellen und Ebenen auftreten. Betroffen können operative oder unterstützende Unter-

⁷³ Vgl. CLOPÄTH (2000), S. 661.

⁷⁴ Vgl. OBERMAYR (2004), S. 85; FREIDANK/MAMMEN (2008), S. 286; MAMMEN (2011), S. 503.

⁷⁵ Vgl. FREIDANK/MAMMEN (2008), S. 287; RÖTHLISBERGER/ZITTER (2005), S. 298.

⁷⁶ Vgl. CLOPÄTH (2000), S. 661.

⁷⁷ Vgl. OBERMAYR (2004), S. 85; RISSE (2012), S. 170.

⁷⁸ Siehe Untersuchungsergebnisse zu Frage 3, S. 73 f. und Wortprotokoll zu Frage 3 (Anhang 6), außerdem PWC (2004), S. 4;

nehmens- und Geschäftseinheiten, Tochtergesellschaften und sonstige funktionale Bereiche sein.⁷⁹

In der Literatur wird zwischen permanenten, temporären und bilanziellen sowie internen und externen Steuerrisiken unterschieden. Während **permanente** steuerliche Risiken aus regelmäßigen Unsicherheiten in Bezug auf die grds. Würdigung eines USt-relevanten Sachverhalts resultieren, geht es bei **temporären** Steuerrisiken um unregelmäßige Aufwands- und Gewinnverlagerungen. Dabei werden die vom Steuerpflichtigen beeinflussbaren als interne, nicht beeinflussbare steuerliche Risiken hingegen als externe beschrieben.⁸⁰

Diese Klassifizierung wird im Folgenden **auf USt-Risiken übertragen**. Oftmals ist jedoch keine eindeutige Abgrenzung der unterschiedlichen Risikoarten im USt-Bereich möglich. USt-Risiken überschneiden und ergänzen sich und bauen aufeinander auf. An dieser Stelle werden USt-Risiken anhand von Klassifizierungsmerkmalen allgemeiner Steuerrisiken und von Untersuchungsergebnissen der Umfrage unter Steuerexperten, Vertretern der Finanzverwaltung und externen Beratern⁸¹ operationalisiert, eingeordnet und analysiert. Ausprägung und Umfang der USt-Risiken sind **unternehmensspezifisch** und aus einem globalen Kontext heraus zu beurteilen. Anpassungen an Branchen, Geschäftsaktivitäten, Unternehmensgröße, Organisationsstruktur, den Grad der internationalen Ausrichtung sowie länderspezifische Regelungen stehen ebenfalls aus. Die folgende Darstellung orientiert sich daher an einer dynamischen Perspektive. Im weiteren Verlauf dieser Arbeit wird auf die Übersicht zurückgegriffen. Die Auflistung der USt-Risiken erfolgt in alphabetischer Reihenfolge.

⁷⁹ Siehe Untersuchungsergebnisse zu Frage 3, S. 73.

⁸⁰ Vgl. KRÖNER/BECKENHAUB (2007), S. 137, 129; FREIDANK/MAMMEN (2008), S. 286.

⁸¹ Siehe Untersuchungsobjekte und Teilnehmer der Umfrage, S. 52 ff.

Arten von USt-Risiken	Bereich	
	Intern	Extern
Permanent	Administrative Risiken u. Managementrisiken Managementfehler, menschliches Versagen u. Kommunikationsdefizite in Steuerabteilung u. operativen Abteilungen Bsp.: Wissenslücken des Personals u. Managementfehler beim Erkennen u. Einordnen von USt-Sachverhalten Compliance-Verstöße von Führungskräften u. Mitarbeitern mangelnde Kommunikation USt-relevanter Sachverhalte zw. Steuerabteilung, Akteuren, Geschäftsleitung Fehler in Prozessen der Entscheidungsfindung	Administrative Risiken Probleme bzgl. der Bürokratie u. einzuhaltender Formalitäten in nationalen USt-Systemen Bsp.: Erhebliche administrative Anstrengungen für VoSt-Erstattungen zeitlich stark versetzte VoSt-Erstattungen Kosten- u. zeitintensive USt-Registrierungen
	Compliance-Risiken Fehler in der Befolgung aller gesetzlichen u. rechtlichen Vorschriften des jeweiligen Staates bei operativen Geschäftsaktivitäten Im Einzelnen: VoSt Bsp.: VoSt-Aufteilung, -Korrektur, Vergütungsverfahren Abgrenzungsfragen u. Qualifizierung von Leistungen Bsp.: Nicht standardisierte Leistungen, unentgeltliche Wertabgaben Überlassung von Gegenständen, Geschenke, Sponsoring Rechnungsstellung, fehlerhafte Dokumentation Fragen der Rechtsanwendung u. -beurteilung Bsp.: Abgabe der USt-Voranmeldung, USt-Erklärung, Mindest-BMG Innergem. Lieferungen u. Reihengeschäfte Bsp.: Lieferschwelen, Buch- u. Belegnachweise, Gelangensbestätigung, Verbringung	

Arten von USt-Risiken	Bereich	
	Intern	Extern
	Drittlandsumsätze Bsp.: Einfuhr-, Ausfuhr-, Zollrisiken, VoSt Spezialbereiche Bsp.: Tauschgeschäfte, Seeschifffahrt, Freihäfen Financial-Accounting- u. Dokumentationsrisiken Gefahrenpotenziale aufgrund buchhalterischer Fehler im Rechnungswesen u. unvollständiger Dokumentation Bsp.: Fehlerhafte Dokumentation von USt-IdNr., unvollständige Buch- u. Belegnachweise falsche Lieferrnachweise (z.B. Gelangensbestätigung)	
	Haftungs- u. Nachzahlungsrisiken USt-relevante Vorgänge lösen ggf. Nachzahlungen aus für etwaige USt-Ausfälle bestehen Haftungsrisiken für Dritte Bsp.: Forderungsabtretung (§ 13c UStG), Verpfändung u. Pfändung von Forderungen (§ 13c Abs. 3 UStG) falsche USt-BMGs Fehlerhaft ausgestellte Rechnungen u. unberechtigter Steuerausweis (§ 14c Abs. 1 u. Abs. 2 UStG) Eigenverbrauchstatbestände nicht abgeführte Steuern, Karussellgeschäfte (§ 25d UStG) Haftung des Organträgers für Organgesellschaften (§ 73 AO) Geschäftsführer-Haftung (§ 75 AO) Informationsrisiken: Gefahrenpotenziale aufgrund Informationsdefizite, unvollständiger Sachverhaltsübermittlung Informationsverluste im Unternehmen	Umfeldrisiken Rechtsunsicherheit, Veränderung der Interpretation u. Rechtsauslegung von USt-Gesetzen durch Gerichte bzw. Finanzverwaltung, weltweite USt-Satzänderungen. Bsp.: Änderung der Rechtsprechung durch neue Grundsatzurteile oder verfassungsrechtliche Überprüfung, rückwirkende Prüfungsergebnisse z.B. aufgrund anderer Rechtsauffassung, abweichende Gesetzesinterpretationen

Arten von USt-Risiken	Bereich	
	Intern	Extern
	Bsp.: Fehlerhafte Einschätzung USt-relevanter Geschäftsvorfälle, Änderungen von Geschäftsaktivitäten u. interner Organisation mangelnde Einbindung der Steuerabteilung Konzentrierungsrisiken Gesamtrechnungen sind fehlerhaft, weil Einzelrechnungen fehlerhaft sind Bsp.: Unterschiedliche Steuersätze, fehlerhafte Länder- u. Produktschlüssel, Währungsumrechnungen, Zuordnungsfehler bei Lieferorten Portfoliorisiken Risiken, die aus Kombination der dargestellten Risiken entstehen Bsp.: Compliance-Risiken begründen Betriebsprüfungs- u. Nachzahlungsrisiken, die wiederum Zins- u. Haftungsrisiken auslösen können Risiken des Technologieeinsatzes⁸² Gefahrenpotenziale in Software- u. Serversystemen des Rechnungswesen zur korrekten Informations- u. Datenverarbeitung, Datenarchivierung u. Lesbarmachung Bsp.: Fehlerhafte Dokumentation USt-relevanter Sachverhalte Programmierfehler von Steuerschlüsseln Buchhaltungsfehler durch das Personal Unvollständige Archivierung USt-relevanter Nachweise keine ordnungsgemäße Buchführung u. Gefahr der USt-Schätzung fehlerhafte Implikation von Gesetzesanwendungen u. -änderungen	

⁸² Siehe Definition des USt-Technologieeinsatzes im IV. Kapitel, Abschnitt I. 1, S. 173.

Arten von USt-Risiken	Bereich	
	Intern	Extern
Temporär (zeitbezogen)	Haftungs- u. Nachzahlungsrisiken verspätete Abgabe oder unrichtige Angaben in der USt-Voranmeldung Bsp.: Auslösung einer Steuerhinterziehung gem. § 370 AO	Betriebsprüfungs- u. Nachzahlungsrisiken alle Unternehmen sind Außenprüfungen ausgesetzt Mittelgroße u. große Unternehmen unterliegen der lückenlosen Betriebsprüfung Bsp.: Außenprüfungen mit USt-Schwerpunkt, USt-Sonder-, Zollprüfung bei Ein- u. Ausfuhr, USt-Nachschau, BaFin-Prüfung
	Implementierungsrisiken Probleme in der Umsetzung von Gesetzes- oder Rechtsprechungsänderungen BSP: Gesetzes- oder Rechtsprechungsänderungen werden gar nicht oder zu spät erkannt u. somit nicht in der Betriebsorganisation berücksichtigt	
	Inkonsistenzrisiken Abweichungen in der Aufbereitung bzw. Bearbeitung zwischen ähnlichen oder gleichen umsatzsteuerlichen Sachverhalten Bsp.: Einheitliche Erklärung eines Umsatzes in USt-Voranmeldungen zweier Länder, in denen nicht einheitliche UStGe gelten	Reputationsrisiken Reputationsverlust bei Lieferanten, Kunden, Finanzverwaltung durch negative mediale Berichterstattung über unternehmerische USt-Sachverhalte Bsp.: (Un)wissentliche Teilnahme an USt-Betrug u. somit Auslösung von Inanspruchnahmen von eigenen Lieferanten u. Kunden unwissentlicher Handel mit Fehlerwaren mögliche Folgen: Belastung des Verhältnisses zum Finanzamt Vertrauensverlust bei Stakeholdern u. Reputationsschäden
	Planungsrisiken Gefahrenpotenziale in der Planung unternehmerischer Entscheidungen mit umsatzsteuerlichen Auswirkungen Bsp.: Risiken in der Steuergestaltung grenzüberschreitender Sachverhalte oder in der Einschätzung internationaler umsatzsteuerlicher Sachverhalte	
	Prozessrisiken Gefahrenpotenziale Rechtsdurchführung u. korrekte Abwicklung verschiedener Sachverhalte u. Transaktionen, Dokumentation	Umfeldrisiken Rechtsunsicherheit, Veränderungen von UStGen u. Formalitäten in Staaten Bsp.: Durch Regierungswechsel oder veränderten ökonomische Bedingungen werden schärfere USt-Vorschriften für (nicht einheimische) Unternehmen erlas-
	Transaktionsrisiken Gefahrenpotenziale aufgrund spezifischer bzw. einmaliger, nicht standardisierter Vorgänge bei Unternehmenstransaktionen fehlende Strukturen u. Prozesse aufgrund der	

Arten von USt-Risiken	Bereich	
	Intern	Extern
	Seltenheit besonders hohe Risiken bei Transaktion unter rein steuerlichen Gesichtspunkten Bsp.: Erwerb von Unternehmen/Anteilen, Fusion von Unternehmen i.Z.m. Belastung u. Übertragung von Eigentumsrechten, Konzernbildung, Umstrukturierungen, Verschmelzungen, Übernahme, Umwandlung, <i>squeeze out</i>, Finanzierung des Unternehmenserwerbes	sen oder bestehende Vorschriften zum Nachteil von Unternehmen ausgesetzt
Bilanziell	Bewertungsrisiken Neubewertung bei Steuersatz (0, 7, 19%) u. Bemessungsgrundlagenänderungen Bsp.: Teilwertberichtigungen im Umlaufvermögen, wenn der Markt keine Weiterberechnung akzeptiert	Kapitalmarktrisiken nicht vorhersehbare Reaktionen des Kapital- oder Absatzmarktes steuerinduzierter Umsatzrückgang bei Konsumprodukten u. damit Ertragsverluste Bsp.: Produkte werden teurer u. die damit verbundene USt-Erhöhung kann nicht voll an den Endverbraucher weitergegeben werden
	Informationsrisiken Risiken, die aufgrund von Informationsasymmetrien entstehen können Bsp.: Kalkulation von Herstellungskosten bei retrograder Bewertung, bei Verbrauchsfolge-Bewertungsverfahren	Zinsrisiken Gesetzesverstöße können zu zusätzlichen finanziellen Belastungen oder Sanktionen führen Bsp.: Entstehung von Unterschiedsbeträgen bei der Festsetzung der USt (§§ 233a ff. AO) unrichtige Erstellung u. Einreichung von USt-Erklärungen ab 15 Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres entstehen nachträgliche Korrekturen eingereicher Umsätze

Tabelle 2: USt-Risiken – Arten, Ausprägung und Bereiche
Quelle: Eigene Darstellung.

Die USt-bezogene Kategorisierung wurde teilweise in Anlehnung an allgemeine Steuerrisiken vorgenommen. Siehe hierzu u.a. KRÖNER/BECKENHAUB (2007), S. 137, RÖTHLISBERGER/ZITTER (2005), S. 297; PWC (2004), S. 4-7; KPMG (2004), S. 5.

Die tabellarische Darstellung verschiedener Arten umsatzsteuerlicher Risiken ist nicht schnittmengenfrei. Dies betrifft z.B. umsatzsteuerliche Haftungsrisiken, weil Ursachen sowohl unternehmensintern als auch -extern auftreten können. Des Weiteren überschneiden sich USt-Risiken wie **Portfoliorisiken** teilweise und gehen ineinander über. So können umsatzsteuerliche Compliance-Risiken Prüfungsrisiken auslösen, die wiederum Nachzahlungs-, Zins- und Haftungsrisiken bewirken können. Gleiches gilt für Dokumentations- und Financial-Accounting-Risiken, die ebenfalls Prüfungsrisiken verursachen.

Eintretende USt-Risiken können in Unternehmen weltweit kostenintensive **Sanktionen und andere Folgen** auslösen. Hierzu gehören finanzielle Schäden (z.B. Nachzahlungen oder versagter VoSt-Abzug), Haftungstatbestände (z.B. Steuerhinterziehung) und immaterielle Nachteile (z.B. Reputationsverlust).⁸³

Diese Risiken untermauern die hohe betriebswirtschaftliche Relevanz der USt aufgrund eintretender USt-Risiken als erfolgswirksame Gefahrenpotenziale und begründen die Notwendigkeit einer Einbindung in das unternehmensweite Überwachungssystem der Steuerabteilung als fester Bestandteil des steuerlichen Risikomanagementsystems (RMS).

E. Die Umsatzsteuer in empirischen Untersuchungen und Forschungsstand im Bereich des Umsatzsteuermanagements

An dieser Stelle erfolgt eine tabellarische Aufstellung von Studien und Publikationen, die thematisch u.a. im betriebsorganisatorischen oder planerischen Bereich der USt im weitesten Sinne anzusiedeln sind. Dies umfasst die Bedeutung der USt im Allgemeinen, Aspekte des USt-Managements (z.B. den Technologieeinsatz, USt-Risiken o.Ä.) und der Steuerplanung sowie den Bereich des USt-Betrugs.

Die folgende Auflistung erfolgt anhand der zeitlichen Reihenfolge der Veröffentlichungen. Neben Herausgebern, Erscheinungsjahr und Titel wird in der vierten Spalte auf die zugrunde gelegte Datenbasis eingegangen. In der fünften Spalte werden die Art der Veröffentlichung, Untersuchungsmethodik, -schwerpunkte und -ergebnisse vorgestellt. Die Untersuchungsergebnisse werden nur beispielhaft und in verkürzter Ausführung wiedergegeben.

⁸³ Hierzu folgen Ausführungen im V. Kapitel, Abschnitt H, S. 274 ff.

Die in Tabelle 3 zitierten, überwiegend englischsprachigen Veröffentlichungen werden zusätzlich im Literaturverzeichnis ausgewiesen.

Quelle	Jahr	Thema / Titel	Untersuchungsobjekte (UO)	Beschreibung der Arbeit Form Untersuchungsmethoden Zentrale Ergebnisse im Hinblick auf das USt-Management
IW Consult	2008	Hand- u. Spanndienste Zu den Bürokratie- u. Verwaltungskosten der LSt, USt u. Sozialabgaben	1.023 UO Mitarbeiter u. Leiter von Steuerabteilungen deutscher Unternehmen	Umfrage Untersuchungsmethode Quantitativ-empirische Befragung mit standardisiertem Onlinefragebogen. Untersuchungsschwerpunkt Bürokratiekosten für Unternehmen im Bereich USt, LSt u. Sozialabgaben Ergebnis Befolgungskosten der USt für Unternehmen liegen in Deutschland jährlich bei 8,6 Mrd. Euro, zzgl. Haftungs- u. Prüfungsrisiken. Sie verteilen sich auf Personal-, Sachmittel- u. sonstige Kosten. Große Unternehmen u. KMU sind hier von unterschiedlich stark betroffen. Online verfügbar unter http://bdi.eu/download_content/KonjunkturStandortUndWettbewerb/02_Buerokratie_Hand-und_Spanndienste.pdf (Juni 2015)
PWC	2010	The impact of VAT compliance on business	184 UO Staaten mit USt (VAT/GST)	Studie u. Publikation Untersuchungsmethode Vergleichsanalyse anhand von Daten der Weltbank Untersuchungsschwerpunkt Länderspezifische Unterschiede zwischen USt-Systemen, insb. Formalitäten, Compliance u. VoSt-Erstattung Ergebnis Die Anforderungen der USt übersteigen die der Unternehmensteuern deutlich, mit Auswirkungen auf Befolgungskosten.

Quelle	Jahr	Thema / Titel	Untersuchungsobjekte (UO)	Beschreibung der Arbeit Form Untersuchungsmethoden Zentrale Ergebnisse im Hinblick auf das USt-Management
				Grenzüberschreitende Umsätze lösen einen erheblichen organisatorischen u. zeitlichen Mehraufwand aus. Bei den EU-Mitgliedstaaten besteht eine Relation zwischen zeitlichem USt-Befolgungsaufwand u. der Dauer von VoSt-Erstattungen. Online verfügbar unter http://www.pwc.com/gx/en/tax/pdf/im-pact-of-vat.pdf (Juni 2015)
Deloitte	2011	Betriebsprüfung Belastungstest	588 UO Vertreter von Steuerabteilungen von Unternehmen über 10 Mio. € Umsatz oder mehr als 250 MA	Umfrage u. Publikation Untersuchungsmethode Quantitativ-empirische Befragung mit standardisiertem Onlinefragebogen im Zeitraum 2005-2009 Untersuchungsschwerpunkt Betriebsprüfungsergebnisse u.a. bzgl. der USt Geprüfte Steuerarten u. Zeiträume Geprüfte Themen u. verursachte Mehrbelastungen Ergebnis Steuerl. Mehrbelastungen der USt steigen analog zur Unternehmensgröße. 30% haben USt-Mehrbelastungen nach BP, insb. bei VoSt-Aufteilungen, Buch- u. Belegnachweisen, Rechnungsvorschriften gem. § 14 UStG. Online verfügbar unter http://www.deloitte-tax-news.de/steuern/unternehmensteuer/files/studie-betriebspruefung-komplett-301111.pdf (Juni 2015)
KPMG	2011	The Benchmark Survey on VAT/GST	124 UO Unternehmen aus 27 Ländern 24% der UO mit mehr als 20 Mrd. USD Umsatz, 35% der Befragten sind USt-Verantwortliche	Umfrage u. Publikation Untersuchungsmethode Quantitativ-empirische Befragung mit standardisiertem Online-Fragebogen.

Quelle	Jahr	Thema / Titel	Untersuchungsobjekte (UO)	Beschreibung der Arbeit Form Untersuchungsmethoden Zentrale Ergebnisse im Hinblick auf das USt-Management
				Untersuchungsschwerpunkt Kriterien der Erfolgsmessung des USt-Managements Umsatzsteuerliche Zielvorgaben in Unternehmen Ergebnis 66% der UO haben keinen globalen USt-Verantwortlichen. Nur 20% der UO verfolgen strategische USt-Ziele, anhand derer Effizienz u. Effektivität des USt-Managements messbar ist. 54% haben keine USt-Strategie (Europa). Ziele der USt-Strategie sind u.a. die Vermeidung von Zinsen, Strafen u. Reputationsschäden. Ein effektives u. effizientes USt-Management hat einen positiven Effekt auf den Unternehmenswert. Online verfügbar unter http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/The-Benchmark-Survey-on-VAT-GST.pdf (Juni 2015)
Bundesrechnungshof	2012	Gemeinsamer Bericht der Rechnungshöfe über die Kontrollprüfung zum innergemeinschaftlichen USt-Betrug	-	Publikation Untersuchungsschwerpunkt Bekämpfung von USt-Betrug durch EU-Finanzverwaltungen Ergebnis USt-Ausfall betrug in 2006 ca. 106,7 Mrd. Euro. Zersplitterung des EU-USt-Systems ist größtes Hindernis für effizienten EU-Handel. Mangelnde Harmonisierung führt zu hoher Komplexität u. Befolgungskosten. KMU sind zurückhaltender bei innergem. Geschäfte. Online verfügbar unter https://www.bundesrechnungshof.de/de

Quelle	Jahr	Thema / Titel	Untersuchungsobjekte (UO)	Beschreibung der Arbeit Form Untersuchungsmethoden Zentrale Ergebnisse im Hinblick auf das USt-Management
				/veroeffentlichungen/sonderberichte/landfassungen/2012-sonderbericht-kontrollpruefung-zum-inneregemeinschaftlichen-umsatzsteuerbetrug (Juni 2015)
KPMG	2012	Corporate and Indirect Tax Survey 2012	130 UO (Staaten)	Studie Untersuchungsmethode Vergleichsanalyse Untersuchungsschwerpunkt Vergleich zwischen weltweiten USt-Sätzen u. nationalen Steueraufkommen Ergebnis Der weltweite Trend von Staaten zur Priorisierung der USt ggü. KSt erfordert Investitionen in die Steuerabteilungen u. die Zentralisierung von USt-Funktionen. Unternehmerische Entscheidungen sollten verstärkt auf USt-Aspekte abgestimmt werden um Befolgungskosten zu senken u. Wettbewerbsvorteile zu schaffen. Online verfügbar unter http://www.kpmg.com/DE/de/Documents/Corporate_and_Indirect_Tax_Survey_2012.pdf (Juni 2015).
KPMG	2012	The 2012 Benchmark Survey on VAT/GST	225 UO Leiter von Steuerabteilungen u. USt-Spezialisten aus 24 Ländern Davon 24% aus dem Bereich Kredit- u. Finanzierung Davon 73% mit USt-Umsätzen von mehr als 1 Mrd. Euro 35% der Befragten sind USt-Experten	Umfrage u. Publikation Untersuchungsmethode Quantitativ-empirische Befragung mit standardisiertem Online-Fragebogen Untersuchungsschwerpunkt Liquiditätseffekte, Zielvorgaben, Struktur u. Organisation im USt-Bereich Zukünftige Investitionen Ergebnis Bedeutungsanstieg der USt im Vergleich zu 2011. Spürbarer Anstieg von UO mit USt-Strategie. 51% benennen einen neg. Einfluss der USt auf Liquidität.

Quelle	Jahr	Thema / Titel	Untersuchungsobjekte (UO)	Beschreibung der Arbeit Form Untersuchungsmethoden Zentrale Ergebnisse im Hinblick auf das USt-Management
				37% haben regionale/globale USt-Verantwortliche. 38% sehen USt im Bereich der Finanzierung u. nicht im Steuerbereich. Wichtigste Maßnahme der USt-Organisation ist für 72% die Integration von USt-Funktionen in ERP-Systeme. 39% investieren in Prozessoptimierung, 35% in Technologie, 26% in neue USt-Mitarbeiter. Online verfügbar unter http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Lists/Expired/vat-gst-benchmark-2012v2.pdf (Juni 2015)
KPMG	2013	The 2013 Benchmark Survey on VAT/GST	249 UO Leiter von Steuerabteilungen u. USt-Spezialisten aus 24 Ländern	Umfrage u. Publikation Untersuchungsmethode Quantitativ-empirische Befragung mit standardisiertem Online-Fragebogen Untersuchungsschwerpunkt Liquiditätseffekte, Zielvorgaben Struktur u. Organisation im USt-Bereich von Unternehmen Zukünftige Investitionen Ergebnis 51% benennen einen neg. Einfluss der USt auf Liquidität. Erhöhung der Komplexität der USt im Vergleich zu 2012. Spürbarer Anstieg von UO mit USt-Strategie. Nur 34% haben regionale/globale USt-Verantwortliche 70% verfolgen eine USt-Strategie. Wichtigste Maßnahme der USt-Organisation ist für 69% der Ausbau des Technologieeinsatzes. 47% investieren in Prozessoptimierung, 29% in Technologie, 25% in neue USt-Mitarbeiter.

Quelle	Jahr	Thema / Titel	Untersuchungsobjekte (UO)	Beschreibung der Arbeit Form Untersuchungsmethoden Zentrale Ergebnisse im Hinblick auf das USt-Management
				Online verfügbar unter http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/benchmark-survey-vat-gst/Documents/benchmark-survey-vat-gst-2013-v1.pdf (Juni 2015)
PWC	2013	Shifting the balance from direct to indirect taxes: bringing new challenges	10 UO (Staaten) Die 10 wichtigsten Volkswirtschaften der Welt	Studie u. Publikation Untersuchungsmethode Vergleichsanalyse Untersuchungsschwerpunkt Globale USt-Herausforderungen für Unternehmen bzgl. Erhebungsformen, VoSt-Erstattung, Befolgungskosten Ergebnis Weltweiter Trend zu indirekten Steuern. Indirekte Steuern tragen einen erheblichen Anteil am weltweiten Steueraufkommen. Ggü. Neuseeland/Singapur schneiden die EU-Mitgliedstaaten hinsichtlich effektiver Erhebung, schneller VoSt-Erstattungen u. Befolgungskosten für Unternehmen schlecht ab. Online verfügbar unter http://www.pwc.com/en_GX/gx/tax/assets/pwc-shifting-the-balance-from-direct-to-indirect-taxes-bringing-new-challenges.pdf (Juni 2015)
Wohlfahrt	2013	Umsatzbesteuerung u. Umsatzsteuerausfall in der EU – Eine rechtliche u. ökonomische Analyse	-	Dissertation Universität Mannheim. Schwerpunkt: USt-Betrug u. Maßnahmen der Bekämpfung seitens Gesetzgeber u. Finanzverwaltung
EY	2014	Indirect Tax in 2014 – A review of global indirect tax developments and issues	Alle Staaten der Welt mit Veränderungen im Bereich der USt (VAT/GST)	Studie u. Publikation Untersuchungsmethode Vergleichsanalyse

Quelle	Jahr	Thema / Titel	Untersuchungsobjekte (UO)	Beschreibung der Arbeit Form Untersuchungsmethoden Zentrale Ergebnisse im Hinblick auf das USt-Management
				Untersuchungsschwerpunkt Weltweite Veränderungen der USt-Gesetze u. USt-Sätze Ergebnis Weltweiter Trend von direkten zu indirekten Steuern. Steuerbehörden verstärken weltweit die Zusammenarbeit u. den Datenaustausch. Tlw. drastische Erhöhung von Strafen u. Sanktionen. Online verfügbar unter http://www.ey.com/Publication/vwLUAs/sets/EY-PDF-Indirect-tax-2014/\$FILE/EY-Indirect_Tax_2014.pdf (Juni 2015)
EY	2014	Indirect Tax Briefing – A review of global indirect tax developments and issues	50 UO (Staaten) Vorstellung von USt-Gesetzesänderungen 4 EY-USt-Experten werden zu Gesetzesänderungen in der EU befragt	Experteninterview u. Publikation Untersuchungsmethode Experteninterview u. Vergleichsanalyse Untersuchungsschwerpunkt Weltweite Veränderungen der USt-Gesetze u. USt-Sätze. USt-Veränderungen innerhalb der EU Ergebnis Feststellung eines allgemeinen Trends zur Erhöhung der USt-Sätze sowie zu verschärften Außenprüfungen. Immer mehr Staaten verlangen Umstellung auf elektronische USt-Anmeldungen. Online verfügbar unter http://emergingmarkets.ey.com/wp-content/uploads/downloads/2014/04/61.-EY-ITB-Issue-9.pdf (Juni 2015)
EY	2014	VAT/GST electronic filing and data extraction	86 UO (Staaten)	Studie u. Publikation Untersuchungsmethode Vergleichsanalyse

Quelle	Jahr	Thema / Titel	Untersuchungsobjekte (UO)	Beschreibung der Arbeit Form Untersuchungsmethoden Zentrale Ergebnisse im Hinblick auf das USt-Management
				Untersuchungsschwerpunkt Unterschiede, Problemaufriss u. elektronische Neuerungen in UStGen bzgl. Datensammlung, Dokumentation, Rechnungen u. Archivierung Ergebnis In 66 Ländern ist elektronische Archivierung von USt-Voranmeldungen möglich. In 23 Ländern müssen neben elektronischer USt-Voranmeldung alle Zahlungsnachweise eingereicht werden. Elektronische Rechnungen sind in 72 Ländern anerkannt. Nur 4 Länder erlauben keine elektronische Archivierung von Rechnungen Online verfügbar unter http://www.ey.com/Publication/vwLUAs/sets/EY_-_VAT-GST_electronic_filing_and_data_extraction/\$FILE/EY-vat-gst-electronic-filing-and-data-extraction.pdf (Juni 2015)
Deloitte	2014	Indirect Tax Client Survey 2014	104 UO Steuerexperten für indirekte Steuern aus Großbritannien Kleine, mittlere u. große Unternehmen aller Branchen, einige NGOs	Umfrage u. Publikation Untersuchungsmethode Quantitativ-empirische Befragung mit standardisiertem Online-Fragebogen Untersuchungsschwerpunkt Verhältnis zur Finanzverwaltung (HMRC) Bedeutung der USt innerhalb des Unternehmens Ergebnisse Die Studie bescheinigt einen internationalen Bedeutungsanstieg der USt (VAT/GST). 56% bezeichnen das Verhältnis zur HMRC als „gut“. Bei 65% war die USt Thema in der Geschäftsführung. 55% wurden von Stakeholdern zur USt-Strategie des Unternehmens gefragt. 69% sehen die USt als genügend integriert im Geschäftsalltag. Erfolgsindikatoren der USt-Strategie sind die rechtzeitige u. korrekte Abgabe der

Quelle	Jahr	Thema / Titel	Untersuchungsobjekte (UO)	Beschreibung der Arbeit Form Untersuchungsmethoden Zentrale Ergebnisse im Hinblick auf das USt-Management
				USt-Erklärung, genaue Kenntnis der USt-Schuld u. VoSt-Erstattungen Online verfügbar unter http://www.ukbudget.com/files/uk-services-tax-indirect-tax-client-survey-2014.pdf (Juni 2015)
KPMG	2014	Corporate and Indirect Tax Rate Survey 2014	130 UO (Staaten)	Studie u. Publikation Untersuchungsmethode Vergleichsanalyse Untersuchungsschwerpunkt Vergleich weltweiter USt-Sätze u. landesspezifischer Gesetzesänderungen Ergebnisse Weltweite Verschiebung der Bedeutung von direkten zu indirekten Steuern. Mit zunehmender Komplexität der USt steigt auch der Zeitaufwand im USt-Management. Eindeutiger Trend zur Zentralisierung von USt-Funktionen im Unternehmen. Risikominimierung erfolgt durch ein effektives Aufzeichnungs- u. Überwachungssystem. Online verfügbar unter http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/corporate-indirect-tax-rate-survey-2014.pdf (Juni 2015)
KPMG	2014	VAT/GST Refunds Survey 2014	65 UO (Staaten) Ökonomisch wichtigsten Staaten der Welt	Umfrage, Studie u. Publikation Untersuchungsmethode Vergleichsanalyse anhand Rückmeldungen von Unternehmen Untersuchungsschwerpunkt VoSt-Erstattungssystem von Staaten Ausgestaltung u. Ablauf von VoSt-Erstattungen Ergebnis Eine effiziente Bearbeitung von Anträgen zu VoSt-Erstattungen erfolgt bei 40% der

Quelle	Jahr	Thema / Titel	Untersuchungsobjekte (UO)	Beschreibung der Arbeit Form Untersuchungsmethoden Zentrale Ergebnisse im Hinblick auf das USt-Management
				UO, bei 15% erfolgt diese nur unter sehr erschwerten Bedingungen. Bei 34% der UO erfolgt eine schnelle Bearbeitung auch für nicht ansässige Unternehmen, bei 29% erfolgt die Bearbeitung für diese Gruppe gar nicht. Es besteht ein Zusammenhang zwischen effizienter Bearbeitung u. der ökonomischen Situation des UO. Online verfügbar unter http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/vat-gst-refunds-survey-2014-v2.pdf (Juni 2015)

Tabelle 3: Forschungsstand im USt-Bereich und Bezug zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

Quelle: Eigene Darstellung.

Besonders auffällig erscheint, dass fast alle Veröffentlichungen in diesem Bereich von den sogenannten **Big-Four-Gesellschaften**⁸⁴ durchgeführt wurden. Im Bereich des USt-Managements zeigt sich die Wissenschaft bislang eher zurückhaltend, trotz der hohen finanziellen und administrativen Belastungen für Unternehmen.

Die Problemaufrisse, Datenerhebungen, Empfehlungen und Lösungsansätze der Big-Four-Publikationen orientieren sich fast ausschließlich an der Bedeutung für die praktische Beratung. Da die Besteuerung allgemein von real-wirtschaftlichen Sachverhalten ausgeht, ist die Nutzung des betriebswirtschaftlichen Wissens aus Publikationen der Big-Four-Beratungsgesellschaften für die Beurteilung und Bewertung der Beziehung zwischen tatsächlichen steuerlichen Herausforderungen und dem Umsatzsteuerrecht wesentlich.⁸⁵ Darüber hinaus verfügen die Big-Four-Gesellschaften hinsichtlich internationaler Besteuerungsprobleme, Beratungsbedarf und Problembereiche der steuerlichen Praxis über ein erhebliches Informations- und Wissensvolumen. In

⁸⁴ Deloitte, EY, KPMG, PWC.

⁸⁵ Vgl. hierzu Ausführungen von SCHNEIDER/BAREIS/SIEGEL (2013), S. 1145, 1151, zu empirischer Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre und den Rückgriff auf Praktikerveröffentlichungen.

wissenschaftliche Arbeiten müssen entsprechende Informationen daher Beachtung finden und einer kritischen Würdigung unterzogen werden.

Alle Artikel erscheinen in englischer Sprache, Adressaten sind Unternehmen und externe Berater weltweit. Dies unterstreicht eine hohe internationale Relevanz indirekter Steuern.

Insgesamt ist die Mehrheit der Publikationen international ausgerichtet. Inwieweit sich Unternehmen als Untersuchungsobjekte (UO) auf die verschiedenen Länder oder auf die Kontinente verteilen wird nicht erwähnt. Aufgrund vieler Hinweise ist allerdings anzunehmen, dass die teilnehmenden Unternehmen **überwiegend aus dem anglo-amerikanischen Raum** stammen.

Zudem wurde bei den oben aufgeführten Studien mehrheitlich auf **quantitative** Untersuchungsmethoden mit standardisierten Onlinefragebögen zurückgegriffen. Dies eröffnet einerseits die Möglichkeit, eine hohe Anzahl von Unternehmen bzw. von Steuerverantwortlichen zu erreichen. Andererseits ermöglichen Befragungen aus der Ferne eine bequeme Art der Beantwortung von tiefgründigen oder herausfordernden Fragen, die elektronisch ausgewertet werden können. Dies birgt allerdings die Gefahr, dass sich UO für die Beantwortung der Fragen wenig Zeit nehmen oder die Bearbeitung nicht auf Ebene des USt-Verantwortlichen erfolgt. Dadurch könnten komplizierte Fragestellungen flüchtig, oberflächlich oder nicht aus einer umsatzsteuerlichen Gesamtperspektive heraus beantwortet werden. Zusätzlich leiden Untersuchungen im Steuerbereich implizit an Problemen ethischer Komponenten, die möglicherweise „unternehmenspolitisch korrekte“ Antworten der Befragten hervorrufen können. Dies ist besonders häufig der Fall, wenn UO der versprochenen Anonymisierung kein Vertrauen schenken. Onlinebefragungen können nie anonym sein. Die Untersuchungsmethode des qualitativen Experteninterviews wurde nur einmal angewandt. Zu Wort kamen allerdings nur eigene Experten aus dem Beratungsunternehmen.

Viele der vorgestellten Publikationen beschäftigen sich mit **globalen Unterschieden** von nationalen USt-Systemen, VoSt-Erstattungssystemen und länderspezifischen gesetzlichen Neuerungen. Dabei wird nur vereinzelt auf Aspekte des betrieblichen USt-Managements wie z.B. USt-Strategien oder USt-Risiken eingegangen. Weitere Themen der Publikationen sind USt-Betrug (Karussellgeschäfte), Außenprüfungen, Liquidität und Technologieeinsatz im Bereich der USt und Neuerungen bei elektronischen

Veranlagungsformen. Die Herausgeber empirischer Untersuchungen im USt-Bereich weisen einheitlich und ohne Ausnahme auf den weltweiten **Trend** einer Verlagerung von der direkten zur indirekten Besteuerung hin. Gleichzeitig zum **Bedeutungsanstieg** der USt erfahren immer mehr Unternehmen die Folgen dieser Entwicklung: intensivierte USt-Prüfungen, mehr Verwaltungsaufwand, höhere Befolgungskosten, steigende USt-Risiken und die Notwendigkeit des verstärkten Einsatzes von Technologie. Wesentliche Unterschiede in den Umfragen bestehen hinsichtlich der Anzahl der Untersuchungsobjekte, der Erhebungsform und –methodik sowie den Untersuchungsschwerpunkten. Einige Umfragen betrachten verstärkt konkrete betriebliche Bereiche des USt-Managements, während andere Umfragen die internationale Entwicklung der Umsatzbesteuerung verbunden mit Befolgungskosten für Unternehmen analysieren.

Die **schwache Resonanz** bei einigen der aufgeführten Umfragen ist an dieser Stelle ebenfalls hervorzuheben. So beteiligten sich vor allem an den quantitativen Befragungen mittels standardisiertem Fragebogen nur zwischen 12% und 48% der angefragten Unternehmen. Die Gründe können sehr vielschichtig sein: mangelndes betriebliches Interesse, keine freien Ressourcen aufgrund des hohen Arbeitsaufwands, grds. Desinteresse an Umfragen oder Aspekte des Steuergeheimnisses. Diese Schwäche tritt bei fast allen quantitativ-empirischen Methoden mit Onlinefragebogen auf.

Die Entwicklung des internationalen Bedeutungsanstiegs der USt fordert eine Neuausrichtung des betrieblichen USt-Managements. Außerhalb der Big-Four-Gesellschaften gibt es hierzu noch keine Untersuchungen, weswegen sich diese Forschungsarbeit diesem Themengebiet widmet. Mehrheitlich sind die Publikationen Praktikerhilfen, die auf rein informativen Daten für Unternehmen basieren und den Beratungsbedarf aufzeigen. Vertriebsgedanken können hierbei eine Rolle spielen, weswegen Aspekte der Neutralität und Vollständigkeit zunächst fraglich sind. Vor diesem Hintergrund erfolgt im III. Kapitel eine **eigene empirische Umfrage**, die sich kritisch mit der USt-Situation von Unternehmen auseinandersetzt. Hierbei wird auf die Methode des Experteninterviews zurückgegriffen. Entgegen der Umfragen der Big-Four-Gesellschaften steht insbesondere das betriebliche USt-Management großer deutscher Unternehmen und die persönliche Wahrnehmung von Führungskräften hinsichtlich aktueller umsatzsteuerlicher Probleme im Mittelpunkt.

F. Die Umsatzsteuer in der öffentlichen Wahrnehmung

1. Untersuchungsergebnisse der Datenerhebung

Die öffentliche Wahrnehmung und das öffentliche Meinungsbild werden in Deutschland maßgeblich von überregionalen Zeitungen und Magazinen (Leitmedien) geprägt. Hier sind verschiedene USt-Themen in den letzten Jahren präsent. Um einen Eindruck für die Bedeutung der USt in der Berichterstattung von Massenmedien zu gewinnen, wurden für den Zeitraum 2011 bis 2014 alle USt-Artikel einschlägiger Leitmedien untersucht.⁸⁶ Die Ergebnisse werden in Tabelle 4 wiedergegeben.

Tabelle 4 zeigt die Anzahl von Artikeln über USt-Themen in großen überregionalen deutschen Zeitungsmedien. Insgesamt sind **228 Artikel** von 2011 bis 2014 erschienen. Die Auswahl erfolgte anhand der verkauften Auflagen. Diese Leitmedien sind als Tageszeitungen die *Bild* und *Die Süddeutsche*, als führende Wirtschafts- und Finanzzeitung das *Handelsblatt* und das Wochenmagazin *Der Spiegel*.⁸⁷

Zur praktischen Einordnung der umsatzsteuerlichen Berichterstattung wurden vier thematische Kategorien gebildet. Dies sind USt-Satz, USt-Reform, Bedeutung der USt (national und international) sowie USt-Betrug.

⁸⁶ Siehe Auflistung von USt-Artikeln deutscher Leitmedien in Anhang 9.

⁸⁷ Nach Angaben der Informationsgemeinschaft zur Feststellung der Verbreitung von Werbemitteln, online verfügbar unter <http://www.ivw.eu/print/quartersauflagen/quartersauflagen> (Stand April 2015).

Untersuchungsobjekt (UO)	2011	2012	2013	2014	Σ
Bild					
USt-Satz 7 oder 19%	4	6	1	0	11
USt-Reform	0	3	1	1	5
Bedeutung der USt (nat. und int.)	3	6	4	2	15
USt-Betrug	7	11	7	2	27
Σ Bild	14	26	13	5	58
Die Süddeutsche					
USt-Satz 7 oder 19%	1	3	3	4	11
USt-Reform	5	1	2	3	11
Bedeutung der USt (nat. und int.)	3	6	6	7	22
USt-Betrug	2	3	2	4	11
Σ Die Süddeutsche	11	13	13	18	55
Handelsblatt					
USt-Satz 7 oder 19%	2	2	4	4	12
USt-Reform	3	1	3	3	10
Bedeutung der USt (nat. und int.)	3	4	6	12	25
USt-Betrug	3	4	0	4	11
Σ Handelsblatt	11	11	13	23	58
Der Spiegel					
USt-Satz 7 oder 19%	3	6	2	0	11
USt-Reform	4	1	0	2	7
Bedeutung der USt (nat. und int.)	3	7	10	6	26
USt-Betrug	5	5	2	2	14
Σ Der Spiegel	15	19	14	10	57

Tabelle 4: USt-Berichterstattung deutscher Leitmedien

Quelle: Eigene Darstellung; Angaben zur Datenerhebung und Datenaufbereitung in Anhang 9 und 10.

Legende:

Die roten Zahlen sind die zahlenmäßigen Höchstwerte (*peaks*) der jeweiligen Kategorie bzw. des jeweiligen Jahres.

In der Berichterstattung aller untersuchten Leitmedien sind USt-Themen im untersuchten Zeitraum präsent. Die *Bild* übernimmt hier eher eine plakative Berichterstattung, mehrheitlich zu Themen des USt-Betrugs, zu Karussellgeschäften oder zu USt-Hinterziehung. Bei den anderen Medien liegt der Schwerpunkt eindeutig bei der nationalen und internationalen Bedeutung der USt.

In der Zeitung *Die Süddeutsche* und dem *Handelsblatt* ist ein starker Anstieg umsatzsteuerlicher Berichterstattung zu erkennen. Beide Zeitungen verfügen über personell gut ausgestattete Wirtschafts- und Finanzredaktionen, deren Berichterstattung sich gezielt an unternehmerische bzw. wirtschaftsorientierte Zielgruppen richtet. Dieses Ereignis ist ein Anzeichen für den Trend des Bedeutungsanstiegs der USt für Unternehmen und den Fiskus.

Die mediale Präsenz der USt ist zwischen 2011 und 2014 bei allen Untersuchungsobjekten (UO) konstant. Bei den beiden wirtschafts- bzw. finanzorientierten UO kann eindeutig ein überproportionaler Anstieg festgestellt werden. Dieser Trend kann als Indiz für eine zunehmend USt-sensibilisierte Öffentlichkeit⁸⁸ gewertet werden. Aufgrund der Limitationen dieser Untersuchung ist dies jedoch kein endgültiger Nachweis.

Der im II. Kapitel, Abschnitt E zur USt in empirischen Untersuchungen festgestellte globale Trend eines **Bedeutungsanstiegs** der USt für Staaten und Unternehmen sowie die weltweite Verlagerung von direkten zu indirekten Steuern spiegelt sich auch in der Berichterstattung wirtschafts- und finanzorientierter deutscher Leitmedien wider. USt-Themen genießen eine zunehmende **öffentliche Wahrnehmung** und sind in der **öffentlichen Diskussion** präsent.

2. Untersuchungsdesign der Datenerhebung

Mithilfe der vorliegenden Untersuchung wurde die Bedeutung der USt in der öffentlichen Wahrnehmung und deren Veränderung innerhalb eines bestimmten Zeitraums untersucht.

Nachfolgend soll das Untersuchungsdesign kurz vorgestellt werden.

⁸⁸ U.a. HARDECK (2011), S. 938 ff.; ERLE (2008), S. 206 ff.; SALZBERGER (2008), S. 555 ff.; RÖTHLISBERGER/ZITTER (2005), S. 298 ff.

Als Untersuchungsmethode kam die Autopsie-Methode zum Einsatz, indem innerhalb eines standardisierten Verfahrens eine explorative, qualitative Datenerhebung durchgeführt wurde.

Um die mediale Wahrnehmung der USt in Deutschland im Zeithorizont 2011-2014 zu analysieren, wurden als UO vier große überregionale deutsche Zeitungsmedien ausgewählt. Die Auswahl der Medien erfolgte aufgrund ihres Einflusses auf das öffentliche Meinungsbild und ihrer Bedeutung für die öffentliche Wahrnehmung. Bestimmt wurde dies anhand der verkauften Auflagen. Diese Leitmedien sind als Tageszeitungen die *Bild* und *Die Süddeutsche*, als führende Wirtschafts- und Finanzzeitung das *Handelsblatt* und als Wochenmagazin *Der Spiegel*.⁸⁹

Die aufgeführte Datenmenge wurde durch eine Primärerhebung gewonnen. Die eingegebenen Suchbegriffe in den Onlinedatenbanken der ausgewählten Leitmedien waren „Umsatzsteuer“ und „Mehrwertsteuer“. Innerhalb des vierjährigen Untersuchungszeitraums (2011-2014) wurden **insgesamt 228 Artikel** zu USt-Themen ermittelt und anschließend analysiert. Gezählt wurden jeweils nur der jeweilige Erstartikel eines Sachverhalts, über den mehrmals im Medium berichtet wurde. Mehrfachzählungen gab es nur bei Berichten zu neuen und sachverhaltserheblichen Tatsachen in Folgeartikeln.

Da die Datenerhebung nur innerhalb eines festgelegten Zeitraums und nur bei bestimmten UO erfolgte, entspricht die Datenerhebung nur einer Teilerhebung der Grundgesamtheit aller Artikel zum Thema USt. Die vorliegende Datenerhebung basiert auf 4 UO und beschränkt sich auf einen festdefinierten Zeitraum. Die Repräsentativität dieser Teilerhebung ist daher gegeben. Aufgrund der genauen Dokumentation der Datenmenge und der Fundstelle ist die eindeutige Identifikation und Überprüfbarkeit der Quellenlage ebenfalls gegeben.⁹⁰

Um die mediale Themenvielfalt zu beschränken und gezielt USt-zentrierte Artikel zu suchen, wurden vier thematische Inhaltskategorien für die Datenerhebung gebildet, unter denen gezielt bei den UO gesucht wurde. Die Inhaltskategorien waren: die Bedeutung der USt im Allgemeinen, USt-Satz von 7 oder 19%, USt-Reformvorhaben so-

⁸⁹ Nach Angaben der Informationsgemeinschaft zur Feststellung der Verbreitung von Werbemitteln, online verfügbar unter <http://www.ivw.eu/print/quartalsauflagen/quartalsauflagen> (Stand April 2015).

⁹⁰ Zu elektronischen Quellen und Informationsformen siehe THEISEN (2013), S. 79 ff.

wie Themen zum USt-Betrug (Karussellgeschäften). Die Kategorisierung erfolgte zudem aus Praktikabilitätsgründen für anschließende Vergleichsanalysen.

Alle gefundenen USt-Artikel wurden nach Medium sortiert und Kategorie chronologisch in eine Tabelle aufgenommen.

Die vorliegende Untersuchung unterliegt Limitationen, die an dieser Stelle kurz benannt werden sollen. Im Mittelpunkt empirischen Datenerhebung stehen nur vier deutsche Leitmedien. Andere Leitmedien, die ebenfalls über hohe Verkaufsauflagen verfügen, waren nicht Bestandteil der Untersuchung. Da nur deutschsprachige Medien untersucht wurden, die sich überwiegend an eine Leserschaft in Deutschland wenden, ist die Aussagekraft der USt-Artikel zu internationalen Themen und globalen Trends teilweise eingeschränkt.

Hinsichtlich der Quantität von Artikeln zu USt-Themen gibt es immer dann Verzerrungen, wenn bekannte Persönlichkeiten oder sehr große Unternehmen im Mittelpunkt von Untersuchungen oder Betrugsvorwürfen stehen oder ein anderes öffentliche Informationsbedürfnis besteht.

Weitere Limitationen liegen in der sehr oberflächlichen und stark verkürzten Berichterstattung über komplizierte USt-Themen, deren Ursache regelmäßig im mangelnden steuerspezifischem Fachwissen von Journalisten und Leserschaft liegt. Weiterhin sind Steuerthemen allgemein eher unpopulär. Daher ist anzunehmen, dass einige Leitmedien ihre Leserschaft nur bei Ereignissen von besonderer Tragweite informieren.

Ein großes Hindernis für die mediale Berichterstattung ist das deutsche Steuergeheimnis, wenn keine Informationen nicht auf anderen Wegen in die Öffentlichkeit gelangen. Während im angelsächsischen Raum steuerliches Fehlverhalten von Unternehmen schnell in die interessierte Öffentlichkeit gelangen kann, hemmt das geltende Steuergeheimnis eine nicht gewünschte Verbreitung. Daher ist anzunehmen, dass die mediale Berichterstattung in ihrem Zugang zu Informationen und somit in ihrem Urteilsvermögen beschränkt ist.

Technische Limitationen dieser Untersuchung liegen eindeutig bei den Online-Datenbanken der Leitmedien. Die Einstellungen der Suchfunktion und zugehörige Algorithmen sind für außenstehende Benutzer nicht einsehbar. Zudem ist nicht nachprüfbar, ob alle USt-Artikel der Printmedien auch in den Onlinedatenbanken hinterlegt bzw. abrufbar sind.

Abschließend wird auf die bekannte Problematiken von Sekundärquellen hingewiesen⁹¹, weil Leitmedien in Artikeln oftmals einander zitieren oder einander wiedergeben. Dies ist auch für den geübten Leser nicht immer erkennbar.

G. Die Umsatzsteuer in der Steuerliteratur

Die folgenden Ausführungen betreffen weiter den Forschungsstand. In der **Steuerfachliteratur** stehen überwiegend steuerjuristische Betrachtungsweisen einzelner USt-Probleme und die Rechtsprechung im Vordergrund, nicht aber betriebswirtschaftliche Aspekte des USt-Managements. Im Folgenden werden die wichtigsten USt-Themen in der Literatur mit Angaben zu Artikeln aufgeführt, die sich im weitesten Sinne mit dem Thema USt-Management für Unternehmen befassen. Für die Quellenangaben wurde nur eine Auswahl für den Zeitraum von 2010-2015 getroffen.

Allgemein diskutierte **Probleme** sind dabei u.a. der VoSt-Abzug bzw. die VoSt-Vergütung⁹², umsatzsteuerliche Zuordnungsfragen (VoSt-Aufteilung)⁹³, Leistungsort⁹⁴, innergemeinschaftliche Lieferungen und Reihengeschäften⁹⁵, USt-Organschaft⁹⁶, Option zur USt-Pflicht⁹⁷, Bemessungsgrundlagen⁹⁸ und USt-Befreiung⁹⁹.

Viele Artikel im USt-Bereich setzen sich mit umsatzsteuerlichen **Spezialfragen** wie z.B. zum sogenannten Reverse-Charge-Verfahren¹⁰⁰, zu Differenzgeschäften¹⁰¹, Bauträger-

⁹¹ Siehe RUSSELL/KANE (2008), S. 422-425; ANDERMANN/DEGKWITZ (2006), S. 221-229.

⁹² Vgl. STERZINGER (2014B), S. 832 ff.; KÜFFNER (2013), S. 134 ff.; WÄGER (2013), S. 102, 107 f.; RADEISEN (2011), S. 53 ff.; ENGLISCH (2008), S. 489 ff.

⁹³ Vgl. WÄGER (2014), S. 724 ff.; SCHOLZ (2014), S. 764 ff.; HEUERMANN (2014), S. 505 ff.; FLITZINGER (2014), S. 293 ff.; WÄGER (2013), S. 106 ff.; BECKER (2011), S. 611 ff.

⁹⁴ Vgl. LUDÄSCHER/HOPPLER (2012), S. 311 ff.; FISCHER/KLEINEIDAM/WARNEKE (2005), S. 73 ff.

⁹⁵ Vgl. KETTISCH (2014), S. 593 ff.; NIESKENS/HEINRICHSHOFEN/MATHEIS (2014), S. 513 ff.; FRYE (2014), S. 753 ff.; STERZINGER (2014A), S. 133 ff.; BEISER (2012), S. 222 ff.; LANG-HORGAN (2012), S. 628 ff.; NIESKENS (2012), S. 17 ff.; PRÄTZLER (2012), S. 2654 ff.

⁹⁶ Vgl. SAUER/GISSEL (2014), S. 918 ff.; BIRKENFELD (2014), S. 120 ff.; DODENHOFF (2014), S. 337 ff.; GRUNE/MÖNCKEDIECK (2012), S. 541 ff.; MAUNZ/KÜFFNER (2013), S. 221 ff.; KORF (2010), S. 558 ff.

⁹⁷ Vgl. FRIEDRICH-VACHE (2014), S. 646 ff.; PRÄTZLER (2013), S. 959 ff.

⁹⁸ Vgl. HUMMEL (2015), S. 213 ff.

⁹⁹ Vgl. z.B. HÜTTEMANN (2014), S. 45 ff.; AMMANN (2013), S. 111 f.

¹⁰⁰ Vgl. STANGE (2013), S. 12 ff.; LUDÄSCHER/HOPPLER (2012), S. 303 ff.

¹⁰¹ Vgl. WÄGER (2013), S. 110 ff.; DAHM/HAMACHER (2012), S. 2409 ff.

tätigkeiten, Freihafenregelungen, Immobilientransaktionen¹⁰², zum Gutgläubenschutz¹⁰³ und mit USt-Voranmeldungen¹⁰⁴ auseinander.

Viele Autoren beteiligen sich auch an der **Systemdebatte**¹⁰⁵ zur USt im europäischen Binnenmarkt¹⁰⁶. In diesem Zusammenhang wird immer wieder die allgemeine **Reformbedürftigkeit** des USt-Systems anhand struktureller Schwächen aufgezeigt. Gesetzgeber und Finanzverwaltung werden vorgehalten, aufgrund Reformunwillens im USt-System erhebliche Steuerausfälle¹⁰⁷, unangemessenen Verwaltungsaufwand und hohe EU-Strafzahlungen in Kauf zu nehmen.

Viele Beiträge bietet der Bereich **USt-Betrug** und dessen Bekämpfung.¹⁰⁸ Die Autoren bewerten fast ausschließlich die von der Finanzverwaltung angestrebten Maßnahmen. Veröffentlichungen über konkrete betriebsorganisatorische Präventionsmaßnahmen für Unternehmen zur Verhinderung der unwissentlichen Teilnahme an USt-Betrug fehlen.

Nicht selten wird die Finanzverwaltung hinsichtlich der USt-Anwendung der **Regelungswut** bezichtigt¹⁰⁹. Innerhalb des Gemeinschaftsgebiets sehen sich Unternehmen

¹⁰² Vgl. FULL (2013), S. 881 ff.; SALDER (2012), S. 2422 ff.; EISELE (2012), S. 2416 ff.

¹⁰³ Vgl. HÖINK/ADICK (2014), S. 2928 f.; STAPPERFEND (2013), S. 321 ff.; FRITSCH (2013), S. 225; STREIT (2013), S. 97; RADEISEN (2011), S. 54; DRÜEN (2010), S. 1849; ACHATZ (2009), S. 484; NIESKENS (2008), S. 813.

¹⁰⁴ ZUGMAIER/KAISER (2013), S. 17-19.

¹⁰⁵ Vgl. KUBE (2013), S. 489 ff.; MELLINGHOFF (2013), S. 5 ff.; ENGELS (2013), S. 188 ff.; KIRCHHOFF (2011).

¹⁰⁶ Vgl. LISTL/BAUMGARTNER (2014), S. 913 ff.; ALEFS (2012), S. M01 ff.; FELDERHOFF (2013), S. 24 ff.; WIDMANN (2013), S. 15 ff.

¹⁰⁷ Vgl. BUNDESRECHNUNGSHOF (2012B), S. 4 ff.

¹⁰⁸ Vgl. WÄGER (2015), S. 81 ff.; KAISER (2014), S. 365 ff.; HUMMEL (2014), S. 256 ff.; WÄGER (2013), S. 105 ff.; HUSCHENS (2012), S. 479 f.; ENGLISH (2008), S. 489 ff.

¹⁰⁹ Vgl. WIDMANN (2012), S. 419 ff.

¹¹⁰ Vgl. BDI (2013), S. 12 ff.

¹¹¹ Vgl. KEMPER (2014), S. 642 ff.; FLITZINGER (2013), S. 145 f.; ISMER/PULL/ENDRES (2013), S. 263 ff.

Umsatzsteuer und Steuerplanung

Die Umsatzsteuer unter organisatorischen und
planerischen Gesichtspunkten

Langhein, D.N.

2017, XXV, 410 S. 19 Abb., 4 Abb. in Farbe., Softcover

ISBN: 978-3-658-18219-9