



Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre
Quantitative Research in Taxation – Discussion Papers

Sebastian Eichfelder, Jonas Knaisch

**Betriebliche Bürokratiekosten der befristeten
Mehrwertsteuersenkung
durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz**

arqus Discussion Paper No. 259
September 2020

Betriebliche Bürokratiekosten der befristeten Mehrwertsteuersenkung durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz

Sebastian Eichfelder*

Otto-von-Guericke-Universität Magdeburg

Jonas Knaisch†

Otto-von-Guericke-Universität Magdeburg

September 2020

I. Einleitung

In Reaktion auf die existentielle gesundheitliche und ökonomische Krise der Bundesrepublik Deutschland im Rahmen der Covid-19-Pandemie hat der deutsche Gesetzgeber ein Zweites Corona-Steuerhilfegesetz mit einem anvisierten Entlastungsvolumen von etwa 130 Mrd. € auf den Weg gebracht.¹ Neben einer Vielzahl von weiteren Maßnahmen beinhaltet das Reformpaket auch eine auf den Zeitraum vom 01.07.2020 bis zum 31.12.2020 zeitlich befristete Senkung der Mehrwertsteuersätze von 19 % (Regeltarif) bzw. 7 % (ermäßigter Tarif) auf 16 % (Regeltarif) bzw. 5 % (ermäßigter Tarif).² Während das grundsätzlich sinnvolle Ziel dieser Maßnahme darin besteht, die Kaufkraft der Bevölkerung zu erhöhen und damit den Konsum zu fördern, erscheint es als fraglich, ob diese Maßnahme ausreichend zielgenau und effektiv ist, um als antizyklischer Impuls die deutsche Wirtschaft in der Krise zu stimulieren.³

Ein wesentlicher Kritikpunkt an der zeitlich befristeten Senkung der Mehrwertsteuersätze sind die damit verbundenen durchaus erheblichen Kostenbelastungen für die betroffenen Unternehmen, die dem mit der Maßnahme beabsichtigten konjunkturellen Impuls eindeutig zuwiderlaufen. Auch wenn auf den ersten Blick eine Anpassung von Mehrwertsteuersätzen für den Zeitraum eines halben Jahres als „einfache“ Maßnahme wirken mag, ergeben sich aus Perspektive der von uns befragten Expertinnen und Experten ganz beträchtliche Konsequenzen für die Praxis. Dies ist insbesondere auch dadurch bedingt, dass sich die Maßnahme nicht nur auf das Endkundengeschäft sondern auch auf das Business-to-Business-Geschäft erstreckt, in dem die Mehrwertsteuer

* Kontakt: sebastian.eichfelder@ovgu.de.

† Kontakt: jonas.knaisch@ovgu.de.

¹ Vgl. etwa Bach/Michelsen (2020), S. 1; Feldgen (2020).

² Vgl. Zweites Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz) Art. 3 Nr. 3, Drucksache 19/20058.

³ Positiv zur Effektivität der Maßnahme äußern sich allerdings Bach/Michelsen (2020), S. 4ff.

einen durchlaufenden Posten darstellt. Als Konsequenz führt die Maßnahme zu erheblichen Systemumstellungen der Buchhaltungen in praktisch allen umsatzsteuerpflichtigen deutschen Unternehmen.

Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre beschäftigt sich seit geraumer Zeit mit Fragen der Steuerkomplexität und der Steuervereinfachung⁴ sowie der Schätzung von steuerlichen Bürokratiekosten.⁵ Vor diesem Hintergrund ist die Frage, welche zusätzlichen Bürokratiekosten bei den betroffenen Unternehmen durch die temporäre Mehrwertsteuersenkung anfallen, von hohem Interesse für die Forschung aber auch für die Praxis. Die offizielle Schätzung des Erfüllungsaufwandes der Wirtschaft (der offizielle Begriff der Bürokratiekosten nach der Nomenklatur des Nationalen Normenkontrollrates) durch das Statistische Bundesamt beziffert diese Kosten auf 238,7 Mio. €, was 72,33 € pro Unternehmen entspricht.⁶ Vor dem Hintergrund der erheblichen Umsetzungsprobleme der Praxis⁷ erscheint es allerdings fragwürdig, ob diese Kostenschätzung eine realistische Einschätzung darstellt. Problematisch ist zudem, dass diese Kostenschätzung anscheinend nur unzureichend empirisch validiert ist.⁸

Der vorliegende Beitrag analysiert und quantifiziert die steuerlichen Bürokratiekosten, die aus der temporären Senkung der Mehrwertsteuer für die betroffenen Unternehmen resultieren. Er basiert in Teilen auf den Erkenntnissen aus 40 Experteninterviews, die im Rahmen von zwei Gutachten im Auftrag der Bundestagsfraktion der Freien Demokraten durchgeführt wurden,⁹ wobei die Auswertung in mehrfacher Hinsicht erweitert wird. So enthält der vorliegende Beitrag auch Angaben über die relative Belastung von Unternehmen und führt mehrere Validierungsrechnungen durch, um die Robustheit der Schätzergebnisse zu validieren. Weiterhin vergleicht der vorliegende Beitrag dieses Ergebnis mit der Schätzung des Statistischen Bundesamtes und macht

⁴ Vgl. etwa Wagner (2005); Niemann (2008); Knirsch et al. (2008); Eichfelder et al. (2010); Hoppe et al. (2017); Hoppe et al. (2019).

⁵ Vgl. Eichfelder (2011); Blaufus/Eichfelder/Hundsdoerfer (2014); Eichfelder/Vaillancourt (2014); Blaufus/Eichfelder/Hechtner (2019); Blaufus/Hoffmann (2019).

⁶ Vgl. Statistisches Bundesamt (2020a), S. 5.

⁷ Vgl. etwa Anochin, Roters & Kollegen (2020); Eichfelder (2020), S. 3ff.; Neufang/Schäfer (2020), S. 1440ff.

⁸ Wie auch in Kapitel IV Abschnitt 3 erläutert, macht das Statistische Bundesamt keine klaren Angaben, ob und inwieweit die Schätzung der Kosten aus der „Anpassung der Steuerkennzeichen mit dazugehörigen Konten“ empirisch validiert ist. Der Schätzwert zu „Anpassung von Rechnungen“ basiert auf Aussagen von zwei Unternehmen; vgl. Statistisches Bundesamt (2020a), S. 8ff.

⁹ Vgl. Eichfelder (2020a); Eichfelder/Knaisch (2020). Der vorliegende Beitrag beruht ebenso wie die entsprechenden Gutachten ausschließlich auf den Erkenntnissen der beiden Autoren sowie den Befragungen der Expertinnen und Experten. Er gibt an keiner Stelle den Standpunkt der FDP-Bundestagsfraktion wieder. Eine Kurzform des ersten Gutachtens wurde bereits in Eichfelder (2020b) veröffentlicht.

deutlich, aus welchen Gründen die Ergebnisse voneinander abweichen und welche potentiellen Schätzfehler des Statistischen Bundesamtes vorliegen könnten.

Insgesamt wurden in 2 Erhebungswellen 33 Expertinnen und Experten aus den Bereichen Steuerberatung, Rechnungslegung und Unternehmensführung befragt.¹⁰ Im Rahmen einer ersten Ex-ante-Kostenschätzung wurden 12 Personen mittels offener Interviews um eine Erläuterung der Belastungen von Unternehmen sowie eine Abschätzung der Kosten gebeten.¹¹ Im Rahmen einer zweiten Befragung wurde diese Schätzung von 28 Expertinnen und Experten evaluiert, wobei 7 Personen bereits an der ersten Schätzung teilgenommen hatten.¹² Diese auf dem Standardkostenmodell (SKM)¹³ beruhende finale Ex-post-Schätzung bildet die Basis des vorliegenden Beitrages, wobei wir die Schätzung um eine Validierung des Schätzwertes und weitere Analysen ergänzen.

Unter Berücksichtigung der Praxiserfahrungen identifizieren wir wesentliche Aktivitäten und Kosten, die für die betroffenen Unternehmen anfallen. Abweichend von der Schätzung durch das Statistische Bundesamt berücksichtigen wir in Übereinstimmung mit den Expertenaussagen unterschiedliche Belastungen für einzelne Unternehmensgrößenklassen und berücksichtigen bislang vernachlässigte Belastungen, die sich insbesondere aus dem mit den nötigen Systemumstellungen verbundenen Einarbeitungs-, Schulungs- und Kommunikationsaufwand, den Korrektur- und Kontrollkosten, den zusätzlichen Sach- und Beratungskosten sowie den voraussichtlichen Belastungen künftiger Betriebsprüfungen ergeben.

Der nach unserem Verfahren ermittelte Schätzwert in Höhe von 2,43 Mrd. liegt etwa bei dem 10,2-fachen des durch das Statistische Bundesamt ermittelten Erfüllungsaufwandes und entspricht 12,2 % des durch die temporäre Senkung der Mehrwertsteuersätze angestrebten Fördervo-

¹⁰ Wir bedanken uns herzlich bei allen Expertinnen und Experten, die uns im Rahmen von Interviews unterstützt haben. Insbesondere bedanken wir uns bei Anochin, Roters und Kollegen (Standort Magdeburg), der Steuerkanzlei Maik Arnhold (Magdeburg), Deloitte, Touche und Tohmatsu (Standort Magdeburg), Flick, Gocke, Schaumburg (Standort Berlin), der GSP Steuerberatungsgesellschaft Magdeburg GmbH, PricewaterhouseCoopers (Standorte Berlin und Hannover), der Steuerkanzlei Reck (Braunschweig), Schorn & Schorn Advisory Experts (Köln), der Toolmaker GmbH sowie folgenden Interviewpartnern Prof. Dr. StB Hagen Ackermann, StB Maik Arnhold, StB Michael Arndt, WP/StB Christian Böke, WP/StB Michael Bornkamp, Melissa Christ, Dr. Sandra Dreher, Christian Eichfelder, StB Grit Franke, StB René Freiberg, Josef Grünbichler, StB Annett Hein, Sabine Kramer, StB Benno L'habitant, RA/StB Götz Neuhahn, Betsy Peymann, Prof. Dr. RA/StB Reinhard Reck, StB Stefan Schäfer, Dr. Michael Schorn, Sybille Schorn, StB Nina Storck, StB Maik Tiedge, StB Julia Villinger und Dr. StB Martin Weiss sowie 9 weiteren Expertinnen und Experten, die insbesondere aus firmenpolitischen Gründen anonym bleiben wollen.

¹¹ Vgl. Eichfelder (2020), S. 3f.

¹² Vgl. Eichfelder/Knaisch (2020), S. 3f.

¹³ Vgl. hierzu Die Bundesregierung/Nationaler Normenkontrollrat/Statistisches Bundesamt (2018).

lumen von 20 Mrd. €.¹⁴ Im Verhältnis zu den laut WebSKM (der Bürokratiekosten-Datenbank des Statistischen Bundesamtes) ausgewiesenen Bürokratiekosten der gesamten Mehrwertsteuer von 9,6 Mrd. €¹⁵ impliziert unsere Schätzung einen temporären Anstieg der Bürokratiekosten des Mehrwertsteuersystems von 25,3 %. Unsere Schätzung ist mit der Vorgehensweise des Leitfadens zur Schätzung des Erfüllungsaufwandes im Rahmen des Standardkostenmodells vereinbar und hält bei Variation der unterstellten Arbeitskosten.¹⁶

Der Beitrag ist wie folgt aufgebaut. In Kapitel II erläutern wir kurz die Vorgehensweise der Befragungen und gehen insbesondere auf die wesentlichen bürokratischen Herausforderungen ein, die sich aus Sicht der befragten Expertinnen und Experten für die Unternehmen ergeben. Die quantitative Schätzung der Bürokratiekosten erfolgt in Kapitel III. In Kapitel IV validieren wir unsere Schätzung anhand des Standardkostenmodells und vergleichen unsere Vorgehensweise mit der des Statistischen Bundesamtes. Die Ergebnisse fassen wir in Kapitel V in einem abschließenden Fazit zusammen und geben einen kurzen Ausblick, welche Möglichkeiten bestehen könnten, um die zu erwartenden erheblichen Belastungen zu reduzieren. Der Anhang enthält unseren Leitfaden für die teilstrukturierten Interviews im Rahmen der zweiten Erhebungswelle.

II. Expertenbefragungen und Qualitative Analyse

1. Expertenbefragungen

Im Juni, Juli und August 2020 wurden 40 Experteninterviews durchgeführt, um die aus der temporären Mehrwertsteuersenkung resultierenden Anpassungsprobleme und Bürokratiekosten von Unternehmen zu identifizieren. Die Experteninterviews wurden je nach Präferenz der befragten Personen entweder telefonisch, per Videokonferenz oder auch schriftlich per E-Mail durchgeführt. Insgesamt wurden 33 Expertinnen und Experten in zwei Erhebungsrounds befragt. In einer ersten Ex-ante-Befragung im Juni 2020 wurden 12 Personen befragt, die in den Bereichen Steuerberatung, Rechnungslegung sowie Unternehmensführung tätig sind.¹⁷ Im Rahmen dieser offenen Interviews (kein explizierter Leitfaden oder Fragebogen) wurden zwei Ziele verfolgt. Zum einen sollte evaluiert werden, welche Probleme und Belastungen sich qualitativ aus der temporären

¹⁴ Vgl. zum anvisierten Fördervolumen Bach/Michelsen (2020), S. 5.

¹⁵ Eigene Auswertung auf Basis von <https://www-skm.destatis.de/webskm/online> (Abfrage vom 17.08.2020).

¹⁶ Vgl. Die Bundesregierung/ Nationaler Normenkontrollrat/ Statistisches Bundesamt (2018)

¹⁷ Vgl. Eichfelder (2020). im Einzelnen wurden folgende Personen befragt: StB Michael Arndt, StB Maik Arnhold, Melissa Christ, Christian Eichfelder, StB Annett Hein, Sabine Kramer, RA/StB Götz Neuhahn, Betsy Peymann, Prof. Dr. RA/StB Reinhard Reck, StB Nina Storck, StB Maik Tiedge und StB Julia Villinger.

ren Senkung der Mehrwertsteuersätze für die Administration der Unternehmen ergeben. Zum anderen sollten die aus diesen Problemen resultierenden (Standard-)Aktivitäten identifiziert und die entsprechenden Bürokratiekosten (ex ante) geschätzt werden. Im Grunde entspricht diese Vorgehensweise dem Leitfaden der Bundesregierung zum Standardkostenmodell, wobei die Anzahl von 12 Experteninterviews als relativ hoch einzustufen ist.¹⁸ Dabei wurde insbesondere auf Berater zurückgegriffen, die als „Multiplikatoren“ die Verhältnisse in sehr unterschiedlichen Branchen und Unternehmensgrößen beurteilen können. Es wurden bewusst Berater aus unterschiedlichen Bereichen (2 Partner eines internationalen Beratungsunternehmens, mehrere Berater und Angestellte einer mittelgroßen Einheit und selbständige Steuerberater) herangezogen. Zudem wurden eine selbständige Unternehmerin aus dem Einzelhandel und ein Mitarbeiter eines Unternehmens im Rechnungswesen befragt. Auf Basis dieser Ex-ante-Befragung ergaben sich geschätzte Bürokratiekosten von 2,25 Mrd €.

In einer zweiten Erhebungswelle vom 23.07.2020 bis zum 05.08.2020 wurden nach der Einführung der Steuersatzsenkung weitere 28 teilstrukturierte Interviews mit Expertinnen und Experten durchgeführt.¹⁹ Davon hatten 7 Personen bereits an der ersten Erhebungswelle teilgenommen. Die Ziele der zweiten Erhebungswelle lagen insbesondere darin, die bisherigen Erfahrungen der Praxis zu berücksichtigen und die bisherige Methodik der Schätzung durch Expertinnen und Experten evaluieren zu lassen. Zu diesem Zweck wurde ein Leitfaden entwickelt, der einerseits die Schätzmethodik des ersten Gutachtens erläutert und andererseits auf dieser Basis Fragen entwickelt, die im zweiten Gutachten beantwortet werden sollten. Der entsprechende Leitfaden inklusive der Fragen ist im Anhang dieses Beitrages enthalten.

Die befragten Personen waren in unterschiedlichen Branchen und unterschiedlich großen Einheiten tätig, wobei Berater ebenso wie in der ersten Befragung wiederum den Schwerpunkt bildeten. Es wurde aber in stärkerem Ausmaß auch auf leitende Angestellte aus der Steuerabteilung oder dem Rechnungswesen von Unternehmen zurückgegriffen, die allerdings in der Regel aus Ver-

¹⁸ Vgl. Die Bundesregierung/Nationaler Normenkontrollrat/Statistisches Bundesamt (2018); Statistisches Bundesamt (2020a).

¹⁹ Vgl. Eichfelder/Knaisch (2020); im Einzelnen wurden folgende Personen befragt: Prof. Dr. StB Hagen Ackermann, StB Maik Arnhold, WP/StB Christian Böke, WP/StB Michael Bornkampf, Melissa Christ, Dr. Sandra Dreher, Christian Eichfelder, StB Grit Franke, StB René Freiberg, Josef Grünbichler, StB Benno L'habitant, RA/StB Götz Neuhahn, Betsy Peymann, Prof. Dr. RA/StB Reinhard Reck, StB Stefan Schäfer, Dr. Michael Schorn, Sybille Schorn, StB Nina Storeck, Dr. StB Martin Weiss sowie 9 weitere Expertinnen und Experten, die insbesondere aus firmenpolitischen Gründen anonym bleiben wollen.

traulichkeitsgründen anonym bleiben wollten. Soweit sich die Informationen auf das Beratungsunternehmen selbst bezogen, bestanden auch die befragten Berater auf Anonymität. An der Befragung beteiligt waren mehrere Partner und leitende Angestellte von international aufgestellten Steuerberatungsunternehmen (z.B. PwC, Deloitte), Leiter der Steuerabteilung und der Geschäftsführung von Unternehmen, selbständige Steuerberater und deren Angestellte, selbständige Unternehmer sowie (leitende) Angestellte im Rechnungswesen. Aus regionaler Sicht waren die Befragten insbesondere in Berlin, Braunschweig, Hannover, Köln und Magdeburg, aber auch in anderen Orten tätig (z.B. Halle, Kaufering, Stuttgart, München). Insgesamt ergaben die Befragungen aus regionaler wie auch aus branchenspezifischer Sicht ein breites Spektrum der möglichen Belastungen von Unternehmen.

2. Qualitative Analyse der Belastungen für Unternehmen

Alle befragten Personen waren sich einig, dass die mit der Maßnahme verbundenen Belastungen für die Unternehmen erheblich sind.²⁰ Dies ist zum Teil dadurch bedingt, dass die erforderlichen Umstellungen der Systeme ohne die übliche Vorbereitungszeit in großer Eile durchgeführt werden mussten. Dementsprechend ist die Wahrscheinlichkeit von Fehlern gestiegen, was den künftigen Korrekturaufwand vergrößert. Da Rechnungslegungsprozesse, der Zahlungsverkehr und weitere entsprechende Abläufe bereits stark digitalisiert sind, sind externe Berater und Dienstleister (etwa für die Anpassung der Software) derzeit zudem vollkommen überlastet.

Zunächst mussten sich sämtliche Unternehmen in die Materie einarbeiten und ihr Buchungssystem umstellen. Dabei gibt es zum einen die Möglichkeit, die komplette Buchhaltung auf Steuersätze von 5 % bzw. 16 % anzupassen. Alternativ können Preisauszeichnungen auch zunächst beibehalten und erst bei Zahlung ein pauschaler Rabatt gewährt werden. Ein zentraler Konstruktionsfehler des Reformpaketes liegt darin begründet, dass sich die Regelung auf das komplette Business-to-Business-Geschäft erstreckt, obwohl die Mehrwertsteuer hier einen durchlaufenden Posten darstellt. Hieraus ergeben sich erhebliche bürokratische Belastungen für die gesamte Wertschöpfungskette inklusive des Vorsteuerabzugs, obwohl die steuerliche Entlastung letztlich wohl ausschließlich der letzten Wertschöpfungsstufe zu Gute kommen dürfte. Entsprechende Probleme hätten sich durchaus vermeiden lassen, wenn etwa ein Optionsrecht auf einen Mehr-

²⁰ Vgl. zu den Detailfragen insbesondere auch Bundesministerium der Finanzen (2020). Einen interessanten Überblick über Problembereiche der temporären Anpassung von Mehrwertsteuersätzen aus praktischer Perspektive bieten etwa auch Anochin, Roters & Kollegen (2020), Feldgen (2020) oder Neufang/Schäfer (2020).

wertsteuersatz von 16 % bzw. 5% eingeführt worden wäre, da diese Option wohl ausschließlich von Unternehmen im Endkundengeschäft ausgeübt worden wäre. Probleme hätten sich aber auch bereits dadurch vermeiden lassen, dass die Übergangsregelung, nach der auf eine Rechnungskorrektur nach § 14c UStG verzichtet und für eine falsch ausgewiesene Mehrwertsteuer der volle Vorsteuerabzug gewährt wird, auf den kompletten Zeitraum der Maßnahme ausgedehnt worden wäre.²¹

Generell sind die mit der Reform verbundenen Belastungen von Unternehmen ausgesprochen heterogen. Für Unternehmen mit einfachen Warenwirtschaftssystemen, die pauschal Rabatte einräumen, statt sämtliche Preise anzupassen (eher kleinere Unternehmen und Unternehmen mit einfachen Produkt- und Leistungsangeboten), hält sich der Umstellungsaufwand in Grenzen. Dies gilt insbesondere auch dann, wenn der erforderliche interne und externe Kommunikationsaufwand vergleichsweise gering ist und parametrische Buchhaltungssysteme vorliegen, bei denen sich der Steuersatz relativ leicht anpassen lässt.

Hohe Belastungen ergeben sich demgegenüber bei Unternehmen, die Dauerleistungen erbringen und dabei keine Teilleistungen abrechnen. Hierbei können sich die Steuersätze sämtlicher bisheriger Zahlungen und Leistungen im Nachhinein ändern, wenn der endgültige Zeitpunkt der Leistungserbringung in die 2. Jahreshälfte 2020 fällt.²² Kommen dann noch unterschiedliche Warenwirtschaftssysteme zur Anwendung, die zahlreiche Schnittstellen aufweisen und deren steuerliche Parameter sich nicht einfach anpassen lassen (sog. nichtparametrische Systeme), dann potenziert sich diese Problematik noch deutlich. Überproportionale Belastungen ergeben sich auch bei internationalen Unternehmen, da in diesen Fällen eine Vielzahl von neuen Steuerkennzeichen anzulegen ist (z.B. für innergemeinschaftliche Erwerbe oder sog. Reverse-Charge-Verfahren). Bei internationalen Unternehmen kommt es zudem leicht zu mehrfachen Belastungen, da sowohl die deutsche Gesellschaft als auch die internationale Holding die Umstellungen im Rahmen ihrer Systeme berücksichtigen müssen.

Eine aus Sicht der Expertinnen und Experten entscheidende Frage ist der erforderliche interne und externe Schulungs- und Kommunikationsaufwand. Müssen zahlreiche Mitarbeiter oder Kunden über die Anpassungen informiert werden (etwa Mitarbeiter im Außendienst), kann das einen immensen Aufwand darstellen, der unter Umständen hunderte von Mitarbeiterstunden erfordert.

²¹ Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2020), Rz. 46.

²² Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2020), Rz. 23ff.

So wurden etwa bei einem großen Beratungsunternehmen für eine einzige Schulung 500 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter eine Stunde lang abgestellt, was mit einem entsprechend hohen Personalaufwand verbunden war. Auch Korrekturen von Rechnungen oder Verträgen (z.B. bei Netovereinbarungen) können einen immensen Mehraufwand bedeuten. Ein befragtes Unternehmen ging davon aus, dass mehr als 90 % der bisherigen Rechnungen zu korrigieren wären und hat bei der Finanzverwaltung nun beantragt, auf eine entsprechende Korrektur zu verzichten.²³ In einem weiteren Fall verzichtete ein Unternehmen auf nicht unerhebliche Umsatzerlöse, da sich eine Anpassung von 2.000 einzelnen Mietverträgen für Parkplätze nicht realisieren ließ.

Relevant für die Kostenbelastung ist wie bereits erwähnt weiterhin, ob die IT-Systeme der betreffenden Unternehmen parametrisiert sind, also ob sich eine Änderung des anzuwendenden Mehrwertsteuersatzes leicht als Variable in das System einpflegen lässt, und wie viele Schnittstellen es zwischen den einzelnen Systemen gibt, die angepasst werden müssen. In einem praktischen Fall wurde von einem Unternehmen mit Dauerleistungen berichtet, das über 185 Einzelsysteme sowie ein übergeordnetes SAP-System verfügt. Diese Kombination aus umfassenden umsatzsteuerlichen Korrekturen bei Dauerleistungen und einer extrem hohen Anzahl an Schnittstellen ließ eine rechtzeitige Anpassung der Systeme unter dem immensen Zeitdruck als regelrecht aussichtslos erscheinen. Scheidet eine Anpassung der Systeme aus, bleibt betroffenen Unternehmen nichts weiter übrig, als mit den alten Steuersätzen von 19 % bzw. 7 % zu arbeiten, wobei sie im Business-to-Business-Geschäft für den überschüssigen Betrag gem. § 14c Abs. 1 UStG haftbar sind, Kunden aber nur 16 % bzw. 5 % als Vorsteuer geltend machen können.

Große Probleme können sich auch für Energieversorger ergeben, die ebenfalls Dauerleistungen anbieten. Für die Höhe des Steuersatzes ist dabei entscheidend, wann Energieverbräuche abgelesen werden und es zu einer Endabrechnung kommt. Auch in diesen Fällen kommt es zu einer Anpassungsnotwendigkeit von Anzahlungen bzw. Vorausleistungen, was Rechnungskorrekturen in womöglich millionenfachem Umfang nach sich ziehen kann. Massive Probleme können sich auch bei Verkehrsunternehmen ergeben, da Jahreskarten üblicherweise Dauerleistungen darstellen, was ebenfalls massenhafte Rechnungskorrekturen erforderlich machen kann. Zudem müssen bei derartigen Unternehmen Fahrkartenautomaten und Kassensysteme oft noch händisch umgestellt werden, was ebenfalls hohe Aufwendungen nach sich zieht.

²³ Vgl. Toolmaker GmbH (2020).

Zusammenfassend lässt sich auf Grundlage der Experteninterviews sagen, dass gerade bei Dauerleistungen mit regelmäßigen Abschlagszahlungen durch die temporäre Änderung der Steuersätze große Probleme auftreten. Probleme ergeben sich zudem durch die Anpassung von ERP- bzw. Warenwirtschaftssystemen, wobei die erforderlichen externen IT-Experten oft über Monate ausgebucht sind. Problematisch sind des Weiteren nachträgliche Preisanpassungen (etwa Skonti, Boni, Leasingsonderzahlungen), da in diesen Fällen für ein und dieselbe Transaktion unterschiedliche Steuersätze zur Anwendung kommen. In derartigen Fällen mussten die Prozesse für alle relevanten Konstellationen und Produkte angepasst werden. Da Fehler dabei nicht ausbleiben, sind mehrfache Anpassungen und Korrekturen quasi unvermeidbar, in jedem Falle aber sehr wahrscheinlich. Da sich die Anwendung der unterschiedlichen Steuersysteme zudem nach dem Zeitpunkt der Leistungserbringung (Sollbesteuerung) und nicht nach dem Zeitpunkt der Zahlung (Istbesteuerung) richtet,²⁴ können weiterhin Schwierigkeiten bei der Frage auftreten, welche Leistungen nun mit Steuersätzen von 7 % bzw. 19 % und welche Leistungen mit Steuersätzen von 5 % bzw. 16 % abzurechnen sind.

Schließlich ist aufgrund des extremen Zeitdrucks, unter dem die Anpassungen erfolgen mussten, anzunehmen, dass es zu zahlreichen fehlerhaften Buchungen kam und kommen wird, die einen hohen Kontrollaufwand in den folgenden Monaten erforderlich machen. Die Verbuchungen am Jahresende sowie die Vorbereitung der Umsatzsteuerjahreserklärungen werden das noch deutlich machen. Da vertragliche Kosten- und Erlösteilungsvereinbarungen zum Teil über mehrere Jahre hinweg vereinbart werden, können sich entsprechende Probleme im schlimmsten Fall auf einen größeren Zeitraum als ein Jahr auswirken. Weiterhin ist anzunehmen, dass zahlreiche Fehler erst bei künftigen Betriebsprüfungen aufgedeckt werden, was einerseits den Aufwand dieser Prüfungen erhöhen wird und andererseits das Risiko erheblicher Steuernachzahlungen, inklusive Zinsen, für die betroffenen Unternehmen impliziert. Diese Steuernachzahlungen und Zinsen sind zwar keine Bürokratiekosten als solche, entfalten jedoch eine hohe Relevanz, da sie aus Sicht der Befragten leicht in Milliardenhöhe anfallen können und ein Liquiditätsrisiko darstellen. Insgesamt zeigen die qualitativen Aussagen der Expertinnen und Experten, dass es durch die temporäre Mehrwertsteuersenkung zu erheblichen Umstellungsbelastungen der Unternehmen kommt.

III. Quantitative Schätzung der Bürokratiekosten

²⁴ Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2020), Rz. 2f.

1. Annahmen der quantitativen Schätzung

Methodisch orientieren wir uns im Folgenden an der bisherigen empirischen Literatur,²⁵ dem Standardkostenmodell (SKM)²⁶ sowie einem Gutachten im Auftrag des BMWi, das ex ante potentielle Kostenersparnisse aus mehreren potentiellen steuerlichen Vereinfachungsmaßnahmen ermittelt hatte.²⁷ Wie bereits erläutert, basiert unsere Schätzung insbesondere auf 40 Experteninterviews, wobei wir zunächst die erforderlichen Aktivitäten (Standardaktivitäten) identifizieren.²⁸ Der diesen Aktivitäten zugeordnete Zeitaufwand wird dann mit den Arbeitskosten bewertet und um weitere Kosten (in unserem Fall insbesondere Beratungskosten sowie weitere Sachkosten wie Portokosten) ergänzt. Im Anschluss werden die Kosten anhand der Fallzahl der betroffenen Unternehmen hochgerechnet.

Im Verhältnis zum üblichen Vorgehen des Statistischen Bundesamtes weist unsere Vorgehensweise einige Besonderheiten auf. Abweichend vom üblichen Vorgehen²⁹ ermitteln wir unseren Schätzwert in Abhängigkeit von der Größe der beteiligten Unternehmen. Wir gehen also entsprechend unseres Interviewmaterials wie auch in Übereinstimmung mit der Literatur zu steuerlichen Bürokratiekosten³⁰ davon aus, dass die Kosten stark mit der Unternehmensgröße zunehmen. Weiterhin erfolgte die Kostenschätzung zweistufig. In einer ersten Ex-ante-Schätzung wurden zunächst 12 Expertinnen und Experten befragt, wobei sich nach Hochrechnung Kosten von 2,25 Mrd. € ergaben. Die Annahmen für diese Kostenschätzung dokumentieren wir in Tabelle A1 im Anhang dieses Beitrags.³¹ In einer zweiten Erhebungsrunde wurde diese Kostenschätzung noch einmal mit Hilfe von 28 Experteninterviews validiert. Zu diesem Zweck wurden den befragten Personen die Annahmen der Ex-ante-Kostenschätzung erläutert und diese wurden gebeten, dazu Stellung zu nehmen.³² Dabei sprach sich die Mehrzahl der Expertinnen und Experten (12) für eine Erhöhung der Schätzwerte insbesondere für mittlere bis große Unternehmen aus. 10 Expertinnen und Experten bestätigten die erste Kostenschätzung oder standen dieser neutral gegenüber. 6 Expertinnen und Experten sprachen sich für eine Reduktion der geschätzten Kosten insbeson-

²⁵ Vgl. hierzu den Literaturüberblick von Eichfelder (2011) sowie Eichfelder/Vaillancourt (2014).

²⁶ Vgl. Die Bundesregierung/Nationaler Normenkontrollrat/Statistisches Bundesamt (2018).

²⁷ Vgl. Eichfelder et al. (2010); Eichfelder/Evers (2011).

²⁸ Vgl. hierzu detailliert Die Bundesregierung/Nationaler Normenkontrollrat/Statistisches Bundesamt (2018).

²⁹ Vgl. ebenda sowie Statistisches Bundesamt (2018a).

³⁰ Vgl. Eichfelder/Vaillancourt (2014), S. 121ff.; Blaufus/Hoffmann (2019), S. 187.

³¹ Vgl. Eichfelder (2020), S. 3f, 6ff.

³² Vgl. Eichfelder/Knaisch (2020), S.3f, 8ff sowie der Leitfaden zur Ex-Post-Kostenschätzung im Anhang dieses Beitrags.

dere für kleine bis sehr kleine Unternehmen aus. In Reaktion auf diese Erhebung haben wir die geschätzten Kosten für mittlere bis große Unternehmen noch einmal deutlich erhöht (insbesondere in den Bereichen Schulung und Kommunikation), während wir die geschätzten Kosten für sehr kleine und kleine Unternehmen leicht gesenkt haben. Auf dieser aktualisierten Kostenschätzung basieren unsere weiteren Ausführungen.

Wir konzentrieren uns auf Basis der erläuterten Kostenschätzungen grundsätzlich auf folgende Arbeitsschritte und Belastungen für Unternehmen: (1) „Einarbeitung, Schulung und Kommunikation“, (2) „Umstellung der Rechnungslegung und des ERP-Systems“ (3) „Kontrollen und Korrekturen“. Zudem berücksichtigen wir weitere Beratungskosten (Steuerberater aber auch externe IT-Dienstleister) und Sachkosten (etwa Portokosten für Rechnungskorrekturen), sowie zusätzliche Kosten für künftige Betriebsprüfungen.

Wesentliche Aktivitäten im Bereich „Einarbeitung, Schulung und Kommunikation“ sind die Einarbeitung in die Informationspflicht, die Kommunikation von Änderungen gegenüber den eigenen Mitarbeitern, Kunden und Lieferanten, die Schulung von Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern, interne und externe Sitzungen (etwa mit dem Steuerberater oder IT-Dienstleistern) und entsprechende Aktivitäten. Insbesondere der Kommunikationsaufwand wurde von den befragten Unternehmen als ausgesprochen hoch eingeschätzt und nahm mit der Größe der Unternehmen stark zu. Gleiches galt für den Schulungsbedarf, da gegebenenfalls auch Außendienstmitarbeiter in der Lage sein mussten, den Kunden Änderungen in der Abrechnung zu erklären.

Der Aufwand für die „Umstellung der Rechnungslegung und des ERP-Systems“ hing insbesondere von der Qualität der Systeme sowie von der Anzahl der Schnittstellen ab. Bei qualitativ hochwertigen Systemen und einer geringen Anzahl von Schnittstellen (etwa bei kleinen Unternehmen, die mit hochwertiger IT arbeiten), hielt sich dieser Aufwand in Grenzen. Hier mussten Updates aufgespielt, Standardvorlagen angepasst und das System noch einmal überprüft werden. Soweit allerdings nichtparametrische Systeme vorlagen, mussten die Systeme (gegebenenfalls mit Hilfe externer Dienstleister) auch geändert bzw. umprogrammiert oder neuartige Sachverhalte definiert werden (etwa unterschiedliche Steuersätze für Anzahlungen und Endabrechnungen). Zudem mussten sämtliche Schnittstellen der Systeme geprüft und gegebenenfalls angepasst werden.

Der Aufwand für „Kontrollen und Korrekturen“ hängt zum einen vom Geschäftsmodell und zum anderen von der Qualität der Rechnungslegung ab. Bei einem hochwertigen System und einem einfachen Modell sollte sich die Zahl der Korrekturen noch eher in Grenzen halten, wobei auch hier Kontrollen notwendig sind. Zudem werden bereits dann Korrekturen von Rechnungen erforderlich, wenn Anzahlungen oder Preisänderungen (Boni, Sonderzahlungen) verbucht werden. Durch die große Eile der Reform ist zudem mit Fehlern und damit mit Korrekturbuchungen am Jahresende zu rechnen. Bei Unternehmen mit Dauerleistungen ist von zahlreichen Rechnungsanpassungen auszugehen, woraus sich wiederum zahlreiche Einzelaktivitäten ergeben (also beispielsweise neue Buchung, neue Berechnung, Korrektur von Zahlungen etc.).

Bei sehr kleinen und kleinen Unternehmen mit typischerweise einfachen Prozessen, die ihre Arbeiten im Wesentlichen auf Berater ausgelagert haben, dürfte sich der interne Aufwand noch in Grenzen halten und etwa einen halben bis einen Arbeitstag betragen, wobei der größte Aufwand auf den Bereich „Einarbeitung, Schulung und Kommunikation“ entfällt und die Bereiche „Umstellung der Rechnungslegung und des ERP-Systems“ sowie „Kontrollen und Korrekturen“ beide ebenfalls relevant sind. Hinzu kommen noch zusätzliche Beratungs- und Sachkosten (inkl. Umstellung von Kassensystemen), die allerdings mangels der Möglichkeit der Berater, diesen Mandanten hohe zusätzliche Rechnungsbeträge zu stellen, relativ überschaubar sein dürften (ca. 50 bis 200 €).

Bei kleinen Unternehmen dürfte allein die Information des Mandanten 3 bis 4 Stunden in Anspruch nehmen, wobei insgesamt mit Kosten für „Einarbeitung, Kommunikation und Schulung“ von 6 bis 12 Stunden zu rechnen ist. Der Umstellungsaufwand in der Rechnungslegung wird mit etwa 5 bis 10 Stunden beziffert. Hinzu kommen zusätzliche Kontrollkosten von ca. 1 bis 2 Stunden pro Monat sowie weitere Beratungs- und Sachkosten von ca. 500 bis 1.000 € (inkl. Umstellung von Kassensystemen).

Bei mittelständischen Mandanten sollte der Aufwand in relativ einfach gelagerten Fällen bei ca. 2 bis 5 Arbeitstagen liegen. In komplexen Fällen kann sich unter Umständen aus der massenhaften Korrektur von Rechnungen und ähnlichen Konstellationen jedoch auch ein Mehrfaches an Aufwand ergeben. Beispielsweise ging ein Unternehmen im Softwarebereich (Dauerleistungen) davon aus, dass neben den üblichen Aufwendungen für „Einarbeitung, Kommunikation und Schulung“ sowie „Umstellung der Rechnungslegung und des ERP-Systems“ (ca. 25 Stunden) etwa

300 Rechnungen korrigiert werden müssen, wobei pro Rechnung ein Aufwand von 5 bis 10 Minuten unterstellt wurde. Allein hieraus würde sich ein zusätzlicher Zeitaufwand von ca. 25 bis 50 Stunden ergeben. Ein weiteres mittelständisches Unternehmen (etwa 25 Mio. € Umsatzerlöse) gibt an, bislang 65 Stunden allein für Schulungen aufgewendet zu haben. Weitere Sach- und Beratungskosten haben wir in Übereinstimmung mit den Expertenaussagen in Höhe von 1.200 € bis 6.000 € für diese Unternehmen angesetzt.

Bei großen mittelständischen Unternehmen mit komplexen Prozessen, Dauerleistungen und ähnlichen Problembereichen kann der zeitliche Aufwand bei 500 Stunden und mehr liegen. So veranschlagt etwa ein großes Unternehmen (500 Mio. € bis 1.000 Mio. € Umsatzerlöse) alleine für die Schulung und Einarbeitung der Mitarbeiter 200 Stunden. Bei Unternehmen mit über einer Mrd. € Umsatzerlösen können Schulungen auch einen weit größeren Zeitaufwand erforderlich machen. So wurde auf eine einstündige Schulung eines großen Beratungsunternehmens verwiesen, an der 500 Personen beteiligt waren. Hinzu kommen hohe Sach- und Beratungskosten. Allein für die Information von Kunden bezüglich der erfolgten Anpassungen habe beispielsweise ein großes Unternehmen (500 Mio. € bis 1 Mrd. € Umsatzerlöse) 20.000 € Portokosten aufwenden müssen. Hinzu kämen noch Beratungskosten von 15.000 € und weitere Sachkosten.

Die befragten Expertinnen und Experten wiesen zudem darauf hin, dass die zusätzlichen Kosten für spätere Betriebsprüfungen ein wesentliches Risiko darstellen, da aufgrund der begrenzten Zeit, die für die notwendigen Umstellungen zur Verfügung stand, die Fehlerwahrscheinlichkeit wesentlich angestiegen ist. Dies spricht dafür, diese Kosten nicht pauschal zu berechnen. Die Kosten für Betriebsprüfungen werden daher als Zuschlag zu den anderweitigen Kosten berechnet, soweit es zu einer Betriebsprüfung kommt. Wir gehen davon aus, dass sich die zusätzlichen Bürokratiekosten der temporären Senkung der Mehrwertsteuersätze im Falle einer Betriebsprüfung um weitere 25 % erhöhen. Für die Häufigkeit von Betriebsprüfungen greifen wir auf die Betriebsprüfungsstatistik des Bundesministeriums der Finanzen zurück. Die letzte verfügbare Statistik liegt für 2018 vor³³ und weist folgende Prüfungswahrscheinlichkeiten für Unternehmen aus: 1,1 % für sehr kleine Unternehmen, 3,2 % für kleine Unternehmen, 6,3 % für mittelgroße Unternehmen und 21,6 % für große Unternehmen. Allerdings vernachlässigen diese Werte, dass pro Unternehmen mehr als ein Geschäftsjahr geprüft wird. Folglich wird das Risiko erhöhter Kosten

³³ Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2019), S. 29ff.

durch Betriebsprüfungen noch mehrere Jahre bestehen bleiben. Wir berücksichtigen dies, indem wir die oben erläuterten Wahrscheinlichkeiten mit der durchschnittlichen Zahl der geprüften Jahre von 3,3 multiplizieren. Vernachlässigt werden in diesen Zahlen weiterhin Umsatzsteuer-Sonderprüfungen. Allerdings berücksichtigen die Zahlen auch nicht, dass die Umsatzsteuer nicht bei allen Prüfungen den Schwerpunkt der Prüfungshandlungen ausmacht. Dementsprechend wird es auch künftig Fälle geben, bei denen die temporäre Anpassung der Mehrwertsteuersätze keinen wesentlichen Einfluss auf die Kosten einer Betriebsprüfung hat. Wir gehen vereinfachend davon aus, dass sich beide Effekte (Vernachlässigung von Umsatzsteuer-Sonderprüfungen sowie Überschätzung der Relevanz der Umsatzsteuer bei regulären Betriebsprüfungen) näherungsweise ausgleichen und beschränken unsere Analyse auf die in der Statistik der Betriebsprüfungen genannten Fälle.

Die Arbeitsstunde setzen wir in Übereinstimmung mit der Schätzung des Erfüllungsaufwandes durch das Statistische Bundesamt (2020a) mit 34,50 € an, was den durchschnittlichen Arbeitskosten über alle Branchen in Deutschland bei einem mittleren Qualifikationsniveau entspricht.³⁴ Diese Vorgehensweise vernachlässigt zwar, dass Arbeitskosten von der Branche, dem Qualifikationsniveau der Mitarbeiter und der Unternehmensgröße abhängen. Da wir aber nicht an einer Ermittlung der exakten Kosten für jede Einzelbranche und -kategorie sondern an einer Ermittlung der Belastung für die gesamte Volkswirtschaft interessiert sind und sich Unterschiede über die gesamte Stichprobe ausgleichen, erscheint die Verwendung der durchschnittlichen Arbeitskosten für die gesamte Stichprobe dennoch als zweckmäßig.³⁵ Wir zeigen zudem in Abschnitt 4.2 dieser Studie, dass die so erfolgte Kostenschätzung auch bei Variation des Arbeitskostensatzes nach Qualifikationsniveau der Beschäftigten und nach Branche robust ist. Tabelle 1 dokumentiert die beschriebenen Annahmen für die Kostenschätzung im Detail.

³⁴ Vgl. Statistisches Bundesamt (2020a), S. 8. Das Statistische Bundesamt verwendet diesen Kostensatz für diejenigen Informationspflichten, die in sämtlichen Branchen anfallen.

³⁵ Vgl. Die Bundesregierung/Nationaler Normenkontrollrat/Statistisches Bundesamt (2018), S. 55.

Tabelle 1: Annahmen der Kostenschätzung

Umsatzkategorie (T€)	Annahmen der Kostenschätzung
17,5 – 50	Zeitaufwand von 2 Stunden; weitere Sach- und Beratungskosten von 50 € (inklusive Umstellung von Kassensystemen); Kostenzuschlag für BP von 25 % für 3,6 % der Unternehmen
50 – 100	Zeitaufwand von 4 Stunden; weitere Sach- und Beratungskosten von 100 € (inklusive Umstellung von Kassensystemen); Kostenzuschlag für BP von 25 % für 3,6 % der Unternehmen
100 – 250	Zeitaufwand von 8 Stunden; weitere Sach- und Beratungskosten von 200 € (inklusive Umstellung von Kassensystemen); Kostenzuschlag für BP von 25 % für 3,6 % der Unternehmen
250 – 500	Zeitaufwand von 12 Stunden; weitere Sach- und Beratungskosten von 400 € (inklusive Umstellung von Kassensystemen); Kostenzuschlag für BP von 25 % für 10,6 % der Unternehmen
500 – 1.000	Zeitaufwand von 16 Stunden für Einarbeitung, Schulung und Kommunikation (6), Umstellung der Rechnungslegung und des ERP-Systems (5), Kontrollen und Korrekturen (5); weitere Sach- und Beratungskosten von 600 € (inklusive Umstellung von Kassensystemen); Kostenzuschlag für BP von 25 % für 10,6 % der Unternehmen
1.000 – 2.000	Zeitaufwand von 20 Stunden für Einarbeitung, Schulung und Kommunikation (8), Umstellung der Rechnungslegung und des ERP-Systems (6), Kontrollen und Korrekturen (6); weitere Sach- und Beratungskosten von 800 € (inklusive Umstellung von Kassensystemen); Kostenzuschlag für BP von 25 % für 20,8 % der Unternehmen
2.000 – 5.000	Zeitaufwand von 30 Stunden für Einarbeitung, Schulung und Kommunikation (12), Umstellung der Rechnungslegung und des ERP-Systems (9), Kontrollen und Korrekturen (9); weitere Sach- und Beratungskosten von 1.000 € (inklusive Umstellung von Kassensystemen); Kostenzuschlag für BP von 25 % für 20,8 % der Unternehmen
5.000 – 10.000	Zeitaufwand von 50 Stunden für Einarbeitung, Schulung und Kommunikation (20), Umstellung der Rechnungslegung und des ERP-Systems (15), Kontrollen und Korrekturen (15); weitere Sach- und Beratungskosten von 1.200 € (inklusive Umstellung von Kassensystemen); Kostenzuschlag für BP von 25 % für 20,8 % der Unternehmen
10.000 – 25.000	Zeitaufwand von 75 Stunden für Einarbeitung, Schulung und Kommunikation (35), Umstellung der Rechnungslegung und des ERP-Systems (20), Kontrollen und Korrekturen (20); weitere Sach- und Beratungskosten von 1.500 € (inklusive Umstellung von Kassensystemen); Kostenzuschlag für BP von 25 % für 71,3 % der Unternehmen
25.000 – 50.000	Zeitaufwand von 100 Stunden für Einarbeitung, Schulung und Kommunikation (50), Umstellung der Rechnungslegung und des ERP-Systems (25), Kontrollen und Korrekturen (25); weitere Sach- und Beratungskosten von 2.000 € (inklusive Umstellung von Kassensystemen); Kostenzuschlag für BP von 25 % für 71,3 % der Unternehmen
50.000 – 100.000	Zeitaufwand von 150 Stunden für Einarbeitung, Schulung und Kommunikation (90), Umstellung der Rechnungslegung und des ERP-Systems (30), Kontrollen und Korrekturen (30); weitere Sach- und Beratungskosten von 3.000 € (inklusive Umstellung von Kassensystemen); Kostenzuschlag für BP von 25 % für 71,3 % der Unternehmen
100.000 – 250.000	Zeitaufwand von 200 Stunden für Einarbeitung, Schulung und Kommunikation (100), Umstellung der Rechnungslegung und des ERP-Systems (50), Kontrollen und Korrekturen (50); weitere Sach- und Beratungskosten von 6.000 € (inklusive Umstellung von Kassensystemen); Kostenzuschlag für BP von 25 % für 71,3 % der Unternehmen
250.000 – 500.000	Zeitaufwand von 250 Stunden für Einarbeitung, Schulung und Kommunikation (125), Umstellung der Rechnungslegung und des ERP-Systems (62,5), Kontrollen und Korrekturen (62,5); weitere Sach- und Beratungskosten von 12.500 € (inklusive Umstellung von Kassensystemen); Kostenzuschlag für BP von 25 % für 71,3 % der Unternehmen
500.000 – 1.000.000	Zeitaufwand von 500 Stunden für Einarbeitung, Schulung und Kommunikation (250), Umstellung der Rechnungslegung und des ERP-Systems (125), Kontrollen und Korrekturen (125); weitere Sach- und Beratungskosten von 25.000 € (inklusive Umstellung von Kassensystemen); Kostenzuschlag für BP von 25 % für 71,3 % der Unternehmen
> 1.000.000	Zeitaufwand von 1.000 Stunden für Einarbeitung, Schulung und Kommunikation (500), Umstellung der Rechnungslegung und des ERP-Systems (250), Kontrollen und Korrekturen (250); weitere Sach- und Beratungskosten von 50.000 € (inklusive Umstellung von Kassensystemen); Kostenzuschlag für BP von 25 % für 71,3 % der Unternehmen

Auf Basis von Tabelle 1 berechnen wir zunächst die zusätzlichen durchschnittlichen Bürokratiekosten pro Unternehmen in der entsprechenden Kategorie. Diese Kosten werden dann anhand der Fallzahlen der Umsatzsteuerstatistik 2018 (die aktuellste derzeit verfügbare Umsatzsteuerstatistik) in den jeweiligen Umsatzgrößenkategorien auf die Gesamtkosten hochgerechnet. Für die Hochrechnung greifen wir ebenfalls auf die Umsatzsteuerstatistik des Jahres 2018 zurück.³⁶

2. Ergebnisse

Auf Basis der Vorgehensweise des vorangegangenen Abschnittes ermitteln wir Gesamtkosten von 2,43 Mrd. €. Es ist wichtig zu erwähnen, dass es sich dabei um eine Schätzung der reinen Bürokratiekosten ohne Berücksichtigung von zusätzlichen Compliance-Risiken bei Betriebsprüfungen für die Unternehmen (Steuernachzahlungen inklusive Zinsen, Versagung des Vorsteuerabzugs aufgrund fehlerhafter Rechnungen, etc.) handelt. Nicht enthalten sind zudem die bürokratischen Belastungen innerhalb der Finanzverwaltung (Verwaltungskosten), sowie Folgekosten, die sich dadurch ergeben können, dass Unternehmen aufgrund falscher Prioritäten Investitionen und Reorganisationen verzögern, da sie mit steuerlichen Umstellungsprozessen beschäftigt sind.

Die geschätzten Gesamtkosten von 2,43 Mrd. € liegen somit etwa bei dem 10,2-fachen des durch das Statistische Bundesamt ermittelten Erfüllungsaufwandes in Höhe von 238,7 Mio. € für die zeitlich befristete Senkung der Mehrwertsteuer³⁷ und entsprechen 12,2 % des durch die Maßnahme angestrebten Fördervolumens von 20 Mrd. €. ³⁸ Im Verhältnis zu den laut WebSKM (der Bürokratiekosten-Datenbank des Statistischen Bundesamtes) ausgewiesenen Bürokratiekosten der gesamten Mehrwertsteuer von 9,6 Mrd. €³⁹ (die allerdings ihrerseits vermutlich eine eher konservative Schätzung der gesamten Bürokratiekosten der Mehrwertsteuer sind) impliziert diese Kostenschätzung einen temporären Anstieg der Bürokratiekosten des Mehrwertsteuersystems von 25,3 %. Dies weist darauf hin, dass die mit der temporären Anpassung der Mehrwertsteuersätze verbundenen zusätzlichen Kostenbelastungen für die Wirtschaft hoch sind und vom Statistischen Bundesamt stark unterschätzt werden.

Einen Überblick über die Verteilung der Kosten nach Größenkategorien der Unternehmen bietet Tabelle 2. Wir dokumentieren sowohl die Kosten pro Unternehmen in € als auch die Kosten pro

³⁶ Vgl. Statistisches Bundesamt (2020b), Tabelle 2.2.

³⁷ Vgl. Statistisches Bundesamt (2020a), S. 8.

³⁸ Vgl. Bach/Michelsen (2020), S. 5.

³⁹ Eigene Auswertung auf Basis von <https://www-skm.destatis.de/webskm/online> (Abfrage vom 17.08.2020).

Umsatz in %, wobei wir die Angaben zu den Umsatzerlösen der einzelnen Kategorien wiederum der Umsatzsteuerstatistik 2018 entnommen haben.⁴⁰ Die Tabelle dokumentiert, dass die absoluten Kosten mit der Unternehmensgröße stark ansteigen und für sehr große Unternehmen bis etwa 100.000 € liegen. Bezogen auf den Umsatz bestätigt sich allerdings der allgemeine Befund der Literatur,⁴¹ dass kleine Unternehmen relativ betrachtet deutlich stärker durch steuerliche Bürokratiekosten belastet werden als große und sehr große Unternehmen.

Tabelle 2: Relative Kostenbelastungen

Umsatzkategorie (T€)	Kosten pro Unternehmen (in €)	Kosten pro Umsatz (in %)
17,5 – 50	120,08	0,3761
50 – 100	240,16	0,3340
100 – 250	480,32	0,2998
250 – 500	835,49	0,2362
500 – 1.000	1.182,41	0,1679
1.000 – 2.000	1.567,44	0,1119
2.000 – 5.000	2.140,77	0,0692
5.000 – 10.000	3.077,03	0,0441
10.000 – 25.000	4.815,89	0,0313
25.000 – 50.000	6.421,19	0,0184
50.000 – 100.000	9.631,79	0,0138
100.000 – 250.000	15.198,78	0,0100
250.000 – 500.000	26.921,87	0,0077
500.000 – 1.000.000	49.778,95	0,0072
> 1.000.000	99.557,90	0,0026

Zur Validierung der Kostenschätzung in Kapitel IV greifen wir auf das Standardkostenmodell (SKM) zurück. Dabei konzentrieren wir uns auf zwei Aspekte. Zum einen enthält der Leitfaden zur Schätzung des Erfüllungsaufwandes Angaben zu durchschnittlichen zeitlichen Aufwendungen für die jeweiligen Standardaktivitäten (Zeitwerttabelle Wirtschaft). Wir verwenden diese Angaben, um unsere Schätzwerte über den Zeitaufwand zu plausibilisieren. Zum anderen enthält der Leitfaden detaillierte Angaben über Arbeitskosten für einzelne Branchen und für unterschiedliche Qualifikationsniveaus. Wir verwenden diese Angaben, um die Robustheit unserer gesamtwirtschaftlichen Kostenschätzung, die bislang auf einem einheitlichen Durchschnittswert der Arbeitskosten von 34,50 € über sämtliche Betriebsgrößen beruht, zu evaluieren. Abschließend vergleichen wir unsere Schätzung mit derjenigen des Statistischen Bundesamtes.

⁴⁰ Vgl. Statistisches Bundesamt (2020b), Tabelle 2.2.

⁴¹ Vgl. Eichfelder/Vaillancourt (2014), S. 121ff.

IV. Validierung und Vergleich der Kostenschätzung

1. Validierung des Zeitaufwands mit der Zeitwerttabelle Wirtschaft

Zunächst konzentrieren wir uns auf einen Vergleich unserer Annahmen zu den zeitlichen Aufwendungen von Unternehmen mit den Angaben der Zeitwerttabelle Wirtschaft im SKM-Leitfaden, die sowohl von der Aktivität an sich als auch vom Komplexitätsniveau abhängen.⁴² So liegt etwa der unterstellte Aufwand für die „Beschaffung von Daten“ je nach Komplexitätsniveau bei durchschnittlich 2 Minuten (einfach), 10 Minuten (mittel) oder 60 Minuten (komplex). Der Aufwand für die „Einarbeitung in die Informationspflicht“ liegt zwischen 3 Minuten (einfach und mittel) und 60 Minuten (komplex) sowie bei „Fortbildungs- und Schulungsmaßnahmen“ zwischen 2 Minuten (einfach), 30 Minuten (mittel) und 480 Minuten (komplex). Deutlich wird hier zunächst, dass die Abweichungen je nach Komplexität hoch sind, und dass sich „einfach“ in dieser Kategorisierung auf starr schematische Standardaktivitäten bezieht, die kaum Vorkenntnisse erfordern und deren Schulung daher nur 2 Minuten benötigt. Unter Berücksichtigung der nicht trivialen Abgrenzungsprobleme bei der Anwendung unterschiedlicher Umsatzsteuersätze (Anwendung der Sollbesteuerung, nachträgliche Änderungen von Steuersätzen bei Anzahlungen sowie bei Preisanpassungen wie Boni und Skonti, Korrekturen bei Dauerleistungen, etc.) erscheint es vor diesem Hintergrund angemessen, das Komplexitätsniveau im vorliegenden Fall mit mittel bis komplex anzusetzen. Unser Fokus liegt insbesondere auf kleinen Unternehmen, bei denen der Aufwand noch übersichtlicher zu ermitteln ist als bei größeren Einheiten.

Bei kleinen Unternehmen mit Umsätzen von 500.000 bis 1 Mio. € unterstellen wir insgesamt 16 Stunden Zeitaufwand, von denen 6 Stunden auf „Einarbeitung, Schulung und Kommunikation“, 6 Stunden auf die technische „Umstellung der Rechnungslegung und des ERP-Systems“ sowie 6 Stunden auf „Kontrollen und Korrekturen“ entfallen sollen. Dem Bereich „Einarbeitung, Schulung und Kommunikation“ lassen sich die Informationspflichten „Einarbeitung in die Informationspflicht“, „Interne Sitzungen“ (Teambesprechung), „Externe Sitzungen“ (Treffen mit Steuerberater) sowie „Fortbildungs- und Schulungsteilnahmen“ zuordnen. Geht man für diese Aktivitäten von einem mittleren Komplexitätsniveau aus,⁴³ dann wären pro betroffenem Mitarbeiter bei *einmaligem* Anfallen dieser Aktivitäten bereits zeitliche Aufwendungen von 153 Minuten zu be-

⁴² Vgl. Die Bundesregierung/Nationaler Normenkontrollrat/Statistisches Bundesamt (2018), S. 53f.

⁴³ Bei kleinen Unternehmen dürfte sich der Kommunikationsbedarf im Verhältnis zu größeren Einheiten noch eher in Grenzen halten.

rücksichtigen (bei *mehrmaligem* Anfallen erhöht sich der Aufwand entsprechend). Bei 2 betroffenen Mitarbeitern wäre also der geschätzte Zeitaufwand bereits annähernd erreicht, bei 3 Mitarbeitern bereits deutlich überschritten. Dabei ist zu berücksichtigen, dass sich zumindest der Leiter des Unternehmens sowie ein Mitarbeiter üblicherweise mit den Themen beschäftigen müssen.

Dem Bereich „Umstellung der Rechnungslegung und des ERP-Systems“ lassen sich insbesondere folgende Standardaktivitäten zuordnen: „Beschaffung von Daten“ und „Aufbereitung der Daten“. Geht man hier angesichts der zahlreichen bereits erläuterten Detailfragen und -probleme einer Systemumstellung der Buchhaltung von einem mittleren bis hohen Komplexitätsniveau aus, dann ergibt sich für eine einfache Systemumstellung bereits ein Aufwand von 3 Stunden und 15 Minuten. Da allerdings der Aufwand mehrfach anfällt (wobei die 2. Umstellung am Jahresende etwas einfacher sein dürfte), scheint es durchaus plausibel, insgesamt mit einem Zeitaufwand von 5 Stunden zu rechnen.

Als Standardaktivitäten für „Kontrollen und Korrekturen“ kommen insbesondere „Überprüfung der Daten und Eingaben“ sowie „Fehlerkorrektur“ in Frage, die nach Angaben des SKM bei mittlerem bis hohem Komplexitätsniveau mit jeweils einem Aufwand von etwa einer halben Stunde (34 bis 35 Minuten) zu Buche schlagen. Geht man nun davon aus, dass dieser Aufwand monatlich anfällt, so liegt man bei einem Zeitraum von 6 Monaten recht nah an unserem unterstellten Aufwand für „Kontrollen und Korrekturen“ von 5 Stunden.

Ähnliche Überlegungen lassen sich auch für größere Unternehmen anstellen, wobei davon auszugehen ist, dass das Komplexitätsniveau weiter zunimmt (was entsprechend der Zeitwerttabelle zu deutlich höheren Aufwendungen führen würde) und Aufwendungen mehrfach anfallen. Berücksichtigt man etwa, dass „Interne Sitzungen“ und „Externe Sitzungen“ laut Zeitwerttabelle in komplexen Fällen 600 Minuten (10 Stunden) bzw. 480 Minuten (8 Stunden) erfordern und derartige Sitzungen mehr als einmal anfallen und auch große Gruppen von Mitarbeitern betreffen können, dann erscheinen die hohen Zeitaufwendungen für große Unternehmen (etwa 500 Stunden bei Unternehmen mit 500 Mio. € bis 1 Mrd. € Umsatz) durchaus plausibel. Dabei ist weiterhin zu

berücksichtigen, dass Schulungen laut Zeitwertabelle in komplexen Fällen ebenfalls 480 Minuten (8 Stunden) in Anspruch nehmen.⁴⁴

4.2 Alternative Annahmen zur Bewertung des Zeitaufwands

In unserer Berechnung der gesamtwirtschaftlichen Bürokratiekosten gehen wir vereinfachend davon aus, dass die Arbeitsstunde bei Unternehmen durchschnittlich mit 34,50 € anzusetzen ist. Diese Annahme vernachlässigt, dass sich Arbeitskosten je nach Größe und Branche der Unternehmen voneinander unterscheiden. So dürften die Arbeitskosten von sehr kleinen Unternehmen durch diese Annahme über- und für große Unternehmen unterschätzt werden. Die Annahme lässt sich damit rechtfertigen, dass unser Ziel in der Schätzung der gesamtwirtschaftlichen Bürokratiekosten und nicht in der exakten Schätzung der Kostenbelastung für einzelne Branchen oder Größenklassen liegt. Dennoch wäre ein möglicher Einwand, dass es aufgrund der ungenauen Berücksichtigung der Verteilung der Arbeitskosten auch zu Schätzfehlern im Hinblick auf die gesamtwirtschaftlichen Bürokratiekosten kommen könnte.

Unter Berücksichtigung des SKM führen wir daher zwei Robustheitstests durch, um dieses Problem zu adressieren. Der Leitfaden zur Schätzung des Erfüllungsaufwandes weist die Arbeitskosten nach Branchen sowie nach Qualifikationsniveaus der Mitarbeiter aus. In einem ersten Test ermitteln wir die durchschnittlichen Arbeitskosten für die einzelnen Unternehmensgrößenklassen allein in Abhängigkeit der Branchenstruktur, die wir aus der Umsatzsteuerstatistik 2018 entnehmen, wobei wir jeweils von den durchschnittlichen Arbeitskosten der jeweiligen Branche ausgehen. Diese Vorgehensweise führt zu einer Variation der Arbeitskosten in einzelnen Größenklassen zwischen 31,57 € und 36,23 €. Die geschätzten Gesamtkosten sinken auf 2,37 Mrd. €.

In einem zweiten Test gehen wir weiterhin davon aus, dass das durchschnittliche Qualifikationsniveau der mit Steuern und Rechnungslegung befassten Mitarbeiter mit der Unternehmensgröße ansteigt.⁴⁵ Diese Vorgehensweise führt zu einer deutlich stärkeren Bandbreite der Arbeitskosten von 20,31 € bis 61,37 €, wobei die Arbeitskosten nun mit der Unternehmensgröße zunehmen. Die geschätzten gesamten Bürokratiekosten der Unternehmen steigen bei dieser Vorgehensweise leicht auf 2,47 Mrd. € an. Abschließend zeigt sich, dass eine Variation der Annahmen über die

⁴⁴ Vgl. ebenda, S. 54.

⁴⁵ Bei Unternehmen mit bis zu 250.000 € Umsatz unterstellen wir ein geringes Qualifikationsniveau, bei Unternehmen zwischen 250.000 bis 5 Mio. Umsatz ein mittleres Qualifikationsniveau und bei Unternehmen mit über 5 Mio. € Umsatz ein hohes Qualifikationsniveau.

Verteilung der durchschnittlichen Arbeitskosten nur einen relativ geringen Einfluss auf die gesamtwirtschaftlich geschätzten Bürokratiekosten entfaltet. Insbesondere bleibt das Hauptergebnis der vorliegenden Studie, dass der Erfüllungsaufwand durch das Statistische Bundesamt stark unterschätzt wird, unberührt.

4.3 Vergleich mit der offiziellen Kostenschätzung

Wie bereits erläutert, liegt unsere Schätzung der aus der temporären Senkung der Mehrwertsteuer resultierenden Bürokratiekosten beim 10,2-fachen der entsprechenden Schätzung des Erfüllungsaufwandes durch das Statistische Bundesamt.⁴⁶ Es stellt sich die Frage, woraus diese hohe Abweichung resultiert und wie sie sich erklären lässt. Die Vorgehensweise des Statistischen Bundesamtes zur Schätzung des Erfüllungsaufwandes unterscheidet sich in einigen Aspekten gravierend vom Vorgehen des vorliegenden Beitrags. Insbesondere vernachlässigt das Statistische Bundesamt Unterschiede zwischen verschiedenen Größenklassen und geht implizit davon aus, dass in jeder Größenklasse näherungsweise ein identischer Aufwand anfällt.⁴⁷ Diese Annahme widerspricht den Erfahrungen aller Expertinnen und Experten, die wir im Rahmen unserer Studien befragt haben. Sie widerspricht zudem der Literatur zu steuerlichen Bürokratiekosten, nach der diese Kosten stark von der Unternehmensgröße abhängig sind.⁴⁸

Kaum relevant dürften hingegen Unterschiede im Kostenbegriff sein. Während der vorliegende Beitrag in Übereinstimmung mit weiten Teilen der Literatur den Begriff der „Bürokratiekosten“ verwendet, geht das Statistische Bundesamt in Übereinstimmung mit der Nomenklatur des Nationalen Normenkontrollrates vom Begriff des „Erfüllungsaufwandes“ aus. Dieser umfasst gem. § 2 Abs. 1 NKRG den gesamten messbaren Zeitaufwand und die Kosten, die durch die Befolgung einer bundesrechtlichen Vorschrift bei Bürgerinnen und Bürgern, der Wirtschaft sowie der öffentlichen Verwaltung entstehen, wobei rein kalkulatorische Kosten nicht mit berücksichtigt werden.⁴⁹ Da wir uns im Vergleich allein auf die Erfüllungskosten der Wirtschaft beziehen, ist dieser Begriff annähernd deckungsgleich mit unserem Kostenbegriff.

Es fällt auf, dass das Statistische Bundesamt nur eine sehr begrenzte Anzahl von Aktivitäten und Kosten berücksichtigt, die für Unternehmen aus der temporären Senkung der Mehrwertsteuer

⁴⁶ Vgl. Statistisches Bundesamt (2020a), S. 8ff.

⁴⁷ Vgl. ebenda.

⁴⁸ Vgl. Eichfelder (2011), S. 41f.; Eichfelder/Vaillancourt (2014), S. 121ff.; Blaufus/Hoffmann (2019), S. 187.

⁴⁹ Vgl. Die Bundesregierung/Nationaler Normenkontrollrat/Statistisches Bundesamt (2018), S. 5.

anfallen. Für die Gesamtzahl der Unternehmen berücksichtigt das Statistische Bundesamt nur die Aktivität „Anpassung der Steuerkennzeichen mit dazugehörigen Konten“ mit einem Zeitaufwand von 75 Minuten.⁵⁰ Für Unternehmen mit Kassensystemen (Einzelhandel, Gastronomie, sonstige Dienstleistungen; insgesamt 714.050 Unternehmen) berücksichtigt das Statistische Bundesamt zudem den Aufwand für die Umstellung der Registrierkassen. Für weitere 2,5 Mio. Unternehmen berücksichtigt es den Aufwand für die „Anpassung der Rechnungen“, wobei pro Unternehmen 10 Minuten veranschlagt werden. Auffällig sind bereits an dieser Stelle einige unplausible Annahmen. So liegt die Summe aus 2,5 Mio. und 714.050 unter 3,3 Mio. Damit bleibt unklar, ob oder inwieweit die Kosten der fehlenden 85.950 Unternehmen berücksichtigt werden.⁵¹ Weiterhin stellt sich die Frage, ob Unternehmen im Einzelhandel, in der Gastronomie und bei sonstigen Dienstleistungen zur Anpassung der Rechnungen wirklich nur die Registrierkassen anpassen und sonst keine Änderungen in Rechnungen vornehmen müssen.⁵² Abgesehen von den erläuterten Positionen werden keine weiteren relevanten Kostenbelastungen durch das Statistische Bundesamt erfasst.⁵³ Die Kosten pro betroffenem Unternehmen liegen durchschnittlich bei 72,33 €.

Es wird deutlich, dass die Schätzung durch das Statistische Bundesamt eine ganze Reihe von gravierenden Problemen beinhaltet, was im Ergebnis zu einer massiven Unterschätzung der Kostenbelastung der Unternehmen führt. Mag ein Anpassungsaufwand der Rechnungslegung von 85 Minuten pro Unternehmen („Anpassung der Steuerkennzeichen mit zugehörigen Konten“ sowie „Anpassung der Rechnungen“) bei sehr kleinen Unternehmen noch realistisch sein, so ist es kaum vorstellbar, dass größere Unternehmen ihre Systeme mit derart geringem Aufwand anpassen können. Explizit vernachlässigt werden die Kosten einer neuen Auszeichnung von Preisen im Einzelhandel (es wird davon ausgegangen, dass diese schlicht nicht erfolgt), der Anpassung von Verträgen oder der Rechnungskorrekturen bei Dauerleistungen, ohne dass dies überzeugend be-

⁵⁰ Vgl. hierzu und im Folgenden Statistisches Bundesamt (2020a), S. 8, 10.

⁵¹ Das Statistische Bundesamt berücksichtigt hier weitere 60.000 „Betriebe“ und kommt so auf 774.000 „Betriebe“, die Registrierkassen umstellen müssten (vgl. ebenda, S. 10). Allerdings geht die als Quelle für die Hochrechnung verwendete Umsatzsteuerstatistik von Unternehmen und nicht von Betrieben aus. Nichtselbständige Filialen (Betriebe) und Tochtergesellschaften von Einzelunternehmen dürften im Rahmen einer umsatzsteuerlichen Organschaft regelmäßig dem Mutterunternehmen hinzugerechnet werden. Insofern bleibt unklar, inwieweit die fehlenden 85.950 Unternehmen in dieser Rechnung berücksichtigt werden.

⁵² Faktisch unterstellt das Statistische Bundesamt damit, dass bei 714.050 Unternehmen Ausgangsumsätze ausschließlich über die Registrierkassen verbucht werden.

⁵³ Das Statistische Bundesamt schätzt zudem die Kosten, die aus der Anpassung von Buchungssystemen für die Hersteller solcher Systeme entstehen. Dies ist insofern fragwürdig, dass es zielführender wäre, die Kosten zu bestimmen, die hieraus für alle Unternehmen entstehen. Für die Ermittlung der Gesamtkosten haben diese Kosten praktisch keine Relevanz (insgesamt 8 Mio. €); vgl. Statistisches Bundesamt (2020a), S. 8.

gründet würde.⁵⁴ Bemerkenswert ist zudem, dass das Statistische Bundesamt die Kosten für das Aufstellen von Hinweisschildern nur bei Filialen von Einzelhandelsunternehmen, nicht aber bei anderen Handelsunternehmen oder in der Gastronomie berücksichtigt. Problematisch erscheint zudem die empirische Validierung. Der Schätzwert für die „Anpassung von Rechnungen“ basiert auf Aussagen von 2 Unternehmen, während bei der „Anpassung der Steuerkennzeichen mit dazugehörigen Konten“ die Zahl der befragten Firmen nicht genannt wird. Letztlich bleibt vollkommen unklar, ob die unterstellten zeitlichen Aufwendungen in diesem Bereich überhaupt empirisch validiert sind. Dies ist umso bemerkenswerter, als auf diese beiden Positionen 65,6 % des durch das Statistische Bundesamt geschätzten Erfüllungsaufwandes entfallen.⁵⁵

Vollkommen vernachlässigt werden die laut Aussage von Expertinnen und Experten extrem hohen Belastungen aus der „Einarbeitung, Kommunikation und Schulung“, auf die nach Einschätzung der von uns befragten Personen ca. 40 % bis 50 % des internen Zeitaufwandes von Unternehmen entfallen. So fielen bei einem großen Beratungsunternehmen allein durch eine Mitarbeiterschulung bereits Aufwendungen von 500 Stunden an. Ebenfalls vollkommen vernachlässigt werden die Kosten aus „Kontrollen und Korrekturen“. Dabei erfordern Anzahlungen, nachträgliche Preisänderungen (Boni, Skonti), Dauerleistungen und ähnliche Sachverhalte bereits dann Korrekturbuchungen und Rechnungskorrekturen mit abweichenden Steuersätzen, wenn keine fehlerhaften Buchungen erfolgt sind. Die Notwendigkeit von Kontrollen aufgrund der nicht trivialen Abgrenzungsprobleme sowie die daraus resultierenden Kosten von Korrekturbuchungen werden vom Statistischen Bundesamt ebenso wenig berücksichtigt wie die gerade bei großen Unternehmen ausgesprochen erheblichen Beratungskosten, zusätzlichen Sachkosten (etwa Portokosten für Rechnungskorrekturen) oder Kosten für Softwareumstellungen und externe Dienstleister. Ebenfalls vernachlässigt werden die zusätzlichen Kosten künftiger Betriebsprüfungen.

Die bisherigen Ausführungen sowie der Vergleich mit den Aussagen der Expertinnen und Experten macht deutlich, dass das Statistische Bundesamt nur einen kleinen Ausschnitt der tatsächlichen Kostenbelastungen berücksichtigt, die aus der temporären Senkung der Mehrwertsteuersätze resultieren. Die starke Abweichung zum Schätzwert der vorliegenden Untersuchung erscheint somit nachvollziehbar und ist insbesondere durch die massive Unterschätzung der Kostenbelastungen durch das Statistische Bundesamt bedingt.

⁵⁴ Vgl. Statistisches Bundesamt (2020a), S. 9.

⁵⁵ Vgl. ebenda, S. 8, 10, 13.

V. Fazit und Ausblick

Wie aus dem vorliegenden Beitrag hervorgeht, sind die auf Grundlage von Experteninterviews und dem Standardkostenmodell geschätzten Bürokratiekosten der temporären Mehrwertsteuersenkung erheblich. Die geschätzten Gesamtkosten von 2,43 Mrd. € liegen etwa bei dem 10,2-fachen des durch das Statistische Bundesamt ermittelten Erfüllungsaufwandes in Höhe von 238,7 Mio. €⁵⁶ und entsprechen 12,2 % des durch die temporäre Senkung der Mehrwertsteuersätze angestrebten Fördervolumens von 20 Mrd. €.⁵⁷ Im Verhältnis zu den laut WebSKM ausgewiesenen Bürokratiekosten der gesamten Mehrwertsteuer von 9,6 Mrd. €⁵⁸ impliziert diese Kostenschätzung einen temporären Anstieg der Bürokratiekosten des Mehrwertsteuersystems von 25,3 %. Die erfolgte Kostenschätzung ist konsistent mit den Annahmen und der Vorgehensweise des Standardkostenmodells gemäß dem Leitfaden zur Ermittlung des Erfüllungsaufwandes und hält für verschiedene unterstellte Arbeitskostensätze. Es wird deutlich, dass die zusätzlichen Kostenbelastungen vom Statistischen Bundesamt massiv unterschätzt werden. Diese Unterschätzung lässt sich hauptsächlich durch das Auslassen wesentlicher Aufwendungen, wie dem Schulungs-, Kommunikations-, Beratungs- und Prüfungsaufwand sowie der nicht in ausreichendem Maße erfolgten empirischen Validierung der Annahmen durch das Statistische Bundesamt begründen. Die von uns geschätzten erheblichen Belastungen laufen dem mit der temporären Maßnahme des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes angestrebten Ziel einer antizyklischen Stimulation der Volkswirtschaft eindeutig zuwider.

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, wie diese negativen Aspekte durch die Politik und die Finanzverwaltung noch abgemildert werden könnten. Aus Sicht der Befragten bestehen durchaus noch Möglichkeiten, die zusätzlichen Kostenbelastungen in Grenzen zu halten. Aus finanzpolitischer Sicht sind Rechnungskorrekturen zunächst unvermeidbar, wenn es anderenfalls zu einer Verkürzung von Steueraufkommen käme. Dies ist im vorliegenden Fall allerdings eher nicht zu erwarten, da Steuersätze gesenkt worden sind und somit eine Entlastung, die notwendigerweise mit einem Verlust von Steueraufkommen einhergeht, angestrebt wird. Das wesentliche Problem der temporären Mehrwertsteuersenkung liegt insbesondere im Einbezug des Business-to-Business-Geschäfts begründet. So kritisiert etwa die Toolmaker GmbH, dass die Regelungen

⁵⁶ Vgl. Statistisches Bundesamt (2020a), S. 5.

⁵⁷ Vgl. Bach/Michelsen (2020), S. 5,

⁵⁸ Eigene Auswertung auf Basis von <https://www-skm.destatis.de/webskm/online> (Abfrage vom 17.08.2020)

für Dauerleistungen dazu führen, dass etwa 90 % ihrer bisherigen Rechnungen (inkl. Anzahlungen) korrigiert werden müssten.⁵⁹

Sinnvoll erscheinen daher folgende Maßnahmen: 1) eine Verlängerung der Sonderregelung eines Verzichtes auf § 14c Abs. 1 UStG für den kompletten Zeitraum der Maßnahme, da die Mehrwertsteuer im Business-to-Business-Geschäft ohnehin einen durchlaufenden Posten darstellt. Entsprechend sollten sich Kontrollen und Korrekturen nur auf Fälle beziehen, in denen es zu einer echten Verkürzung von Steueraufkommen kommen kann oder gekommen ist; 2) Regelungen, die Rechenkorrekturen bei bereits abgeschlossenen Umsatzsteuervoranmeldungen auf das absolut notwendige Maß beschränken und insbesondere den Business-to-Business-Bereich davon ausnehmen; 3) Regelungen, die künftige Betriebsprüfungen auf Fallkonstellationen beschränken, bei denen das Risiko einer echten Verkürzung von Steueraufkommen (unter Einbeziehung des Vorsteuerabzugsrechtes) besteht.

Zusätzlich zu den reinen Bürokratiekosten lassen die Aussagen der befragten Expertinnen und Experten vor allem bei großen Unternehmen Definitivbelastungen durch künftige Betriebsprüfungen in Milliardenhöhe befürchten, sodass nicht nur das Bürokratiekostenargument für eine Vereinfachung in diesem Bereich spricht. Die beschriebenen Maßnahmen würden dazu beitragen, das eigentliche Regelungsziel der temporären Mehrwertsteuersenkung nicht durch erhebliche Bürokratiekosten bei den betroffenen Unternehmen zu gefährden.

⁵⁹ Vgl. auch Feldgen (2020); Toolmaker GmbH (2020).

VI. Anhang: Leitfaden zu Ex-Post-Kostenschätzung

Leitfaden zur Studie:

Betriebliche Bürokratiekosten der befristeten Mehrwertsteuersenkung des Corona-Konjunkturpaketes: Ex-post Kostenschätzung und Vereinfachungsmöglichkeiten

Prof. Dr. Sebastian Eichfelder und Jonas Knaisch*

Im Rahmen des vorliegenden Projektes untersuchen wir im Auftrag der Bundestagsfraktion der FDP die Bürokratiekosten, die aus der temporären Senkung der Mehrwertsteuersätze im Rahmen des 2. Corona-Steuerhilfegesetzes resultieren, sowie potentielle Vereinfachungsmöglichkeiten. Das Projekt ist eine Fortsetzung der Studie „Betriebliche Bürokratiekosten der befristeten Mehrwertsteuersenkung des Corona-Konjunkturpaketes“, die auf Basis von 12 Experteninterviews eine erste Ex-ante-Kostenschätzung vorgenommen hat⁶⁰ und die Kosten auf 2,25 Mrd. € beziffert.⁶¹ Zudem soll eruiert werden, welche Möglichkeiten es gibt, Unternehmen auf dem Verwaltungswege von weiteren Kosten zu entlasten. Wir erläutern im Folgenden zunächst, auf welcher Basis die Kosten der Vorläuferstudie ermittelt wurden. Dies stellt dann die Grundlage für die Fragen der vorliegenden Folgestudie dar.

Es ließ sich festhalten, dass die von den befragten Expertinnen und Experten ermittelten Schätzwerte heterogen sind und insbesondere von der Betriebsgröße abhängen:

- Bei sehr kleinen Unternehmen und Betrieben sowie bei Unternehmen mit einfachen Prozessen, die ihre Arbeiten im Wesentlichen auf Berater ausgelagert haben, dürfte sich der Aufwand in Grenzen halten und etwa einen halben bis einen Arbeitstag betragen. Für die Umstellung von Kassensystemen sollten zudem etwa 500 € pro Unternehmen anfallen, das davon betroffen ist (10 % der Unternehmen).
- Bei kleinen Unternehmen dürfte allein die Information des Mandanten 3 bis 4 Stunden in Anspruch nehmen. Der Umstellungsaufwand in der Rechnungslegung wird mit etwa 8 Stunden geschätzt. Hinzu kommen zusätzliche Kontrollkosten von 2 Stunden pro Monat (über den kompletten Zeitraum also weitere 12 Stunden), Sachkosten von 500 bis 1.000 €

* Prof. Dr. Sebastian Eichfelder ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Otto-von-Guericke-Universität Magdeburg. Jonas Knaisch ist Wissenschaftlicher Mitarbeiter an diesem Lehrstuhl.

⁶⁰ Wir bedanken uns herzlich bei allen Praxispartnern, die uns im Rahmen von Interviews bei dieser Studie unterstützt haben. Insbesondere bedanken wir uns bei der GSP Steuerberatungsgesellschaft Magdeburg GmbH, PricewaterhouseCoopers (Standorte Berlin und Hannover), StB Michael Arndt, StB Maik Arnhold, Melissa Christ, Christian Eichfelder, StB Anett Hein, Sabine Kramer, RA StB Götz Neuhahn, Betsy Peymann, RA StB Reinhard Reck, StB Nina Storek, StB Maik Tiedge und StB Julia Villingner

⁶¹ Vgl. Eichfelder (2020).

sowie zusätzliche Kosten für künftige Betriebsprüfungen von 500 bis 700 €, soweit diese anfallen (ca. 10 % der Fälle).

- Bei mittelständischen Mandanten ist anzunehmen, dass der Umstellungsaufwand bei zwei bis fünf Tagen (also 16 bis 24 Stunden zuzüglich Kontrollkosten und Einarbeitungszeit) liegt. Hinzu kommen noch die Kosten der Umstellung von Registerkassen sowie unter Umständen ein erhöhter Aufwand von Betriebsprüfungen, der 5 % bis 10 % der Unternehmen betreffen dürfte.
- Bei großen mittelständischen Unternehmen mit komplexen Prozessen, Dauerleistungen und ähnlichen Problemkreisen kann der zeitliche Aufwand bei 240 Stunden und mehr liegen. Das entsprechende Projektvolumen einer doppelten Systemumstellung bei derartigen Unternehmen wurde auf etwa 50.000 € geschätzt. Die befragten Personen gingen davon aus, dass sich die durch die Mehrwertsteuer bedingten Bürokratiekosten für derartig stark belastete Großunternehmen sogar verdoppeln könnten.

Für die Hochrechnung der gesamtwirtschaftlichen Bürokratiekosten wurde in der vorangegangenen Studie auf die Umsatzsteuerstatistik des Jahres 2018 zurückgegriffen (die aktuellste derzeit verfügbare Umsatzsteuerstatistik), wobei die Berechnung auf Basis von unterschiedlichen Betriebsgrößenklassen durchgeführt und dabei berücksichtigt worden ist, dass die Komplexität mit der Größe der Unternehmen sukzessive ansteigt.⁶² Dabei wurde analog zu den Aussagen der befragten Expertinnen und Experten von den folgenden Annahmen für die jeweiligen Größenklassen ausgegangen, wobei die Arbeitsstunde in Übereinstimmung mit der offiziellen Kostenschätzung des Statistischen Bundesamtes grundsätzlich mit dem durchschnittlichen Kostensatz von 34,50 € bewertet und die Unternehmensgröße anhand der Umsatzerlöse bestimmt wurde.⁶³ Bei Unternehmen mit Umsätzen über 100 Mio. € wurde die Mitarbeiterstunde mit 56,40 € angesetzt, was dem durchschnittlichen SKM-Wert für hohe Gehälter entspricht.⁶⁴ Auf Basis dieser Annahmen wurden unter Verwendung der erläuterten Kostensätze für eine Arbeitsstunde zunächst die zusätzlichen durchschnittlichen Bürokratiekosten pro Unternehmen in der entsprechenden Kategorie berechnet. Diese Kosten wurden dann anhand der Fallzahlen der Umsatzsteuerstatistik 2018 in den jeweiligen Umsatzgrößenkategorien auf die Gesamtkosten hochgerechnet, wobei sich für alle Unternehmen ein Wert von 2,25 Mrd. € ergab.

⁶² Vgl. Statistisches Bundesamt (2020b), Tabelle 2.2.

⁶³ Vgl. Statistisches Bundesamt (2020a), S. 8.

⁶⁴ Vgl. Die Bundesregierung/Nationaler Normenkontrollrat/Statistisches Bundesamt (2018), S. 55.

Tabelle A1: Annahmen der Ex-Ante-Kostenschätzung

Umsatzkategorie (T€)	Annahmen der Kostenschätzung
17,5 – 50	Zeitaufwand von 4 Stunden
50 – 100	Zeitaufwand von 8 Stunden
100 – 250	Zeitaufwand von 12 Stunden; Kosten von 500 € für die Umstellung der Registerkasse für 10% der Betriebe
250 – 500	Zeitaufwand von 16 Stunden; Kosten von je 500 € für die Umstellung der Registerkasse und künftige Betriebsprüfungen für 10% der Betriebe; weitere Sach- und Beratungskosten 250 €
500 – 1.000	Zeitaufwand von 24 Stunden für Einarbeitung (4), Umstellung der Rechnungslegung (8), Kontrollkosten (12); Kosten von je 500 € für die Umstellung der Registerkasse und künftige Betriebsprüfungen für 10% der Betriebe; weitere Sach- und Beratungskosten 500 €
1.000 – 2.000	Zeitaufwand von 28 Stunden für Einarbeitung (4), Umstellung der Rechnungslegung (12), Kontrollkosten (12); Kosten von je 500 € für die Umstellung der Registerkasse und künftige Betriebsprüfungen für 10% der Betriebe; weitere Sach- und Beratungskosten 600 €
2.000 – 5.000	Zeitaufwand von 32 Stunden für Einarbeitung (4), Umstellung der Rechnungslegung (16), Kontrollkosten (12); Kosten von je 500 € für die Umstellung der Registerkasse und künftige Betriebsprüfungen für 10% der Betriebe; weitere Sach- und Beratungskosten 700 €
5.000 – 10.000	Zeitaufwand von 40 Stunden für Einarbeitung (4), Umstellung der Rechnungslegung (24), Kontrollkosten (12); Kosten von je 500 € für die Umstellung der Registerkasse und künftige Betriebsprüfungen für 10% der Betriebe; weitere Sach- und Beratungskosten 800 €
10.000 – 25.000	Zeitaufwand von 48 Stunden für Einarbeitung (4), Umstellung der Rechnungslegung (32), Kontrollkosten (12); Kosten von je 500 € für die Umstellung der Registerkasse und künftige Betriebsprüfungen für 10% der Betriebe; weitere Sach- und Beratungskosten 900 €
25.000 – 50.000	Zeitaufwand von 56 Stunden für Einarbeitung (4), Umstellung der Rechnungslegung (40), Kontrollkosten (12); Kosten von je 500 € für die Umstellung der Registerkasse und künftige Betriebsprüfungen für 10% der Betriebe; weitere Sach- und Beratungskosten 1.000 €
50.000 – 100.000	Zeitaufwand von 64 Stunden für Einarbeitung (4), Umstellung der Rechnungslegung (48), Kontrollkosten (12); Kosten von je 500 € für die Umstellung der Registerkasse und künftige Betriebsprüfungen für 10% der Betriebe; weitere Sach- und Beratungskosten 1.200 €
100.000 – 250.000	Zeitaufwand von 80 Stunden für Einarbeitung und Schulung (10), Umstellung der Rechnungslegung und des ERP-Systems (50), Kontrollen und Korrekturen (20); weitere Sach- und Beratungskosten 2.500 € (inklusive Umstellung von Kassensystemen sowie zukünftige Betriebsprüfungen)
250.000 – 500.000	Zeitaufwand von 120 Stunden für Einarbeitung und Schulung (15), Umstellung der Rechnungslegung und des ERP-Systems (75), Kontrollen und Korrekturen (30); weitere Sach- und Beratungskosten 5.000 € (inklusive Umstellung von Kassensystemen sowie zukünftige Betriebsprüfungen)
500.000 – 1.000.000	Zeitaufwand von 240 Stunden für Einarbeitung und Schulung (30), Umstellung der Rechnungslegung und des ERP-Systems (150), Kontrollen und Korrekturen (60); weitere Sach- und Beratungskosten 10.000 € (inklusive Umstellung von Kassensystemen sowie zukünftige Betriebsprüfungen)
> 1.000.000	Zeitaufwand von 480 Stunden für Einarbeitung und Schulung (60), Umstellung der Rechnungslegung und des ERP-Systems (300), Kontrollen und Korrekturen (120); weitere Sach- und Beratungskosten 20.000 € (inklusive Umstellung von Kassensystemen sowie zukünftige Betriebsprüfungen)

Im Hinblick auf die 2. Studie und insbesondere eine Ex-post-Schätzung der durch die temporäre Senkung der Mehrwertsteuersätze bedingten Bürokratiekosten ergeben sich folgende Fragen:

1. Sind in der oben erläuterten Kostenschätzung alle notwendigen Aktivitäten und Kostenarten enthalten, die sich aus der temporären Senkung der Mehrwertsteuersätze ergeben? Falls nicht, welche Aktivitäten/Kostenarten wurden noch nicht berücksichtigt?
2. Erscheint die vorliegende Kostenschätzung aus Ihrer Perspektive realistisch? Falls nicht, müsste die Schätzung eher nach oben oder nach unten angepasst werden? Berücksichtigen Sie bitte, dass die bisherige Kostenschätzung möglichst den kompletten Mehraufwand, der Unternehmen aus der Anpassung der Mehrwertsteuersätze entsteht, berücksichtigen sollte (also Absenkung im Juli und Erhöhung im Januar) inklusive der damit verbundenen Folgekosten (Schulungskosten, Umbuchungen, Korrekturen und Nachbereitungen, erhöhte Kosten von Steuerklärungen, Mehraufwendungen von Betriebsprüfungen, Steuerplanung).
3. Falls es zu einer Anpassung der Schätzwerte nach oben oder unten kommen sollte, können Sie den Umfang quantifizieren? Welche Kosten wurden aus Ihrer Perspektive bislang vernachlässigt oder fehlerhaft bewertet?
4. Sehen Sie Möglichkeiten die betroffenen Unternehmen im Rahmen der vorliegenden Maßnahme auf dem Verwaltungswege zu entlasten (etwa über Vereinfachungen bei Betriebsprüfungen)?

Begriff der Bürokratiekosten:

Der Begriff der Bürokratiekosten der vorliegenden Studie umfasst sämtliche Kosten, die aus der temporären Senkung der Mehrwertsteuersätze resultieren (Vollkostenbegriff). Dies umfasst im Einzelnen Personalkosten (inklusive des Zeitaufwandes der Unternehmerin bzw. des Unternehmers), Beratungskosten und sonstige Sachkosten (etwa für Software, Hardware, Kosten externer Dienstleister). Berücksichtigt werden sollten sämtliche Aktivitäten, die direkt oder indirekt durch die temporäre Senkung der Mehrwertsteuersätze bedingt sind.

VII. Literaturverzeichnis

- Anochin, Roters & Kollegen (2020): Info-Schreiben Nr. 8 v. 19.06.2020 zur befristeten Senkung der Mehrwertsteuersätze, ARK Magdeburg, <https://anochin-roters-kollegen.de/wp-content/uploads/2020/06/200619-Info-Schreiben-Nr-8.pdf>.
- Bach, S./ Michelsen, C. (2020): Zweites Corona-Steuerhilfegesetz ist eine richtige Antwort auf die Corona-Krise – Stellungnahme Öffentliche Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages, 22. Juni 2020, Berlin.
- Blaufus, K./ Eichfelder, S./ Hundsdoerfer, J. (2014): Income Tax Compliance Costs of Working Individuals: Empirical Evidence from Germany, *Public Finance Review* 42, S. 800-829.
- Blaufus, K./ Hechtner, F./ Jarzembki, J. K. (2019): The Income Tax Compliance Costs of Private Households: Empirical Evidence from Germany, *Public Finance Review* 47, S. 925-966.
- Blaufus, K./ Hoffmann, F. (2019): The effect of simplified cash accounting on tax and financial accounting compliance costs, *Journal of Business Economics* 90, S. 173-205.
- Bundesministerium der Finanzen (2019): Ergebnisse der steuerlichen Betriebsprüfung 2018, Monatsbericht des BMF, Oktober 2019, S. 29-32.
- Bundesministerium der Finanzen (2020): Umsatzsteuer: Befristete Absenkung des allgemeinen und des ermäßigten Steuersatzes zum 1. Juli 2020, BMF-Schreiben vom 30.06.2020 – III C 2 – S 7030/20/10009:004,VA1338517.
- Die Bundesregierung/ Nationaler Normenkontrollrat/ Statistisches Bundesamt (2018): Leitfaden zur Ermittlung und Darstellung des Erfüllungsaufwands in Regelungsvorhaben der Bundesregierung, Berlin.
- Eichfelder, S. (2011): Bürokratiekosten der Besteuerung: Eine Analyse der empirischen Literatur, *Steuer und Wirtschaft* 88, S. 38-48.
- Eichfelder, S. (2020a): Betriebliche Bürokratiekosten der befristeten Mehrwertsteuersenkung des Corona-Konjunkturpaketes – Wissenschaftliches Gutachten im Auftrag der Fraktion der Freien Demokraten im Deutschen Bundestag, Magdeburg.
- Eichfelder, S. (2020b): Betriebliche Bürokratiekosten der befristeten Mehrwertsteuersenkung des Corona-Konjunkturpakets, *Der Betrieb* 73, S. 1649-1652.
- Eichfelder, S./ Evers, L. (2011): Der Mannheimer Katalog für eine Vereinfachung des Steuerrechts und das Steuervereinfachungsgesetz 2011, *Steuer und Wirtschaft* 88, S. 224-235.
- Eichfelder, S./ Evers, L./ Gläser, S.C./ Heinemann, F./ Jenzen, H./ Kalb, G./ Misch, F. (2010): Auswirkungen von Steuervereinfachungen, Abschlussbericht, Forschungsprojekt I C 4 – 18/10 im Auftrag des Bundesministeriums für Wirtschaft und Technologie, ZEW Mannheim.
- Eichfelder, S./ Vaillancourt, F. (2014): Tax compliance costs: A review of cost burdens and cost structures, *Hacienda Pública Española/Review of Public Economics* 210, S. 111-148.

- Eichfelder, S./ Knaisch, J., (2020): Betriebliche Bürokratiekosten der befristeten Mehrwertsteuersenkung des Corona-Konjunkturpaketes: Ex-post-Kostenschätzung und Vereinfachungsmöglichkeiten – Wissenschaftliches Gutachten im Auftrag der Fraktion der Freien Demokraten im Deutschen Bundestag, Magdeburg.
- Feldgen, R. (2020): Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur Umsetzung steuerrechtlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz): Darstellung des Regierungsentwurfs für ein Zweites Corona-Steuerhilfegesetz, Deutsche Steuer-Zeitung 108, S. 519-525.
- Hoppe, T./ Schanz, D./ Sturm, S./ Sureth-Sloane, C. (2019): Measuring tax complexity across countries: A survey study on MNCs, arqus-Working Paper Nr. 245, Berlin.
- Hoppe, T./ Schanz, D./ Sturm, S./ Sureth-Sloane, C. (2017): What are the drivers of tax complexity for multinational corporations? Evidence from 108 countries, arqus Working Paper Nr. 223, Berlin.
- Knirsch, D./ Müller, H./ Blaufus, K./ Hundsdoerfer, J./ Kiesewetter, D./ König, R./ Kruschwitz, L./ Löffler, A./ Maiterth, R./ Niemann, R./ Sureth, C./ Treisch, C. (2008): arqus-Stellungnahme: Das BilMoG - Eine Chance zur Steuervereinfachung? Deutsches Steuerrecht 46, 1844-1846.
- Neufang, B./ Schäfer, M. (2020): Plädoyer für eine pragmatische Umsetzung der temporären Senkung des Mehrwertsteuersatzes, Betriebs-Berater 75, S. 1440-1442.
- Niemann, R. (2008): Steuervereinfachung durch mehr Gesetzesbestimmungen?, politicum 105, 35-38.
- Statistisches Bundesamt (2020a): Ex-ante-Schätzung zur Bestimmung des Erfüllungsaufwandes für das Zweite Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise, Berlin.
- Statistisches Bundesamt (2020b): Finanzen und Steuern: Mehrwertsteuerstatistik (Voranmeldungen) 2018, Fachserie 14 Reihe A8.1, Berlin.
- Toolmaker GmbH (2020): Toolmaker verweigert Rechnungskorrektur bei Jahresrechnungen, <https://www.toolmaker.de/toolmaker/mehrwertsteuer-corona/> (Abfrage vom 15.08.2020).
- Wagner, F.W. (2005): Steuervereinfachung und Entscheidungsneutralität – konkurrierende oder komplementäre Leitbilder für Steuerreformen? Steuer und Wirtschaft 82, S. 93-108.

Impressum:

Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre, arqus, e.V.

Vorstand: Prof. Dr. Ralf Maiterth (Vorsitzender),
Prof. Dr. Kay Blaufus, Prof. Dr. Dr. Andreas Löffler
Sitz des Vereins: Berlin

Herausgeber: Kay Blaufus, Jochen Hundsdoerfer,
Martin Jacob, Dirk Kiesewetter, Rolf J. König,
Lutz Kruschwitz, Andreas Löffler, Ralf Maiterth,
Heiko Müller, Jens Müller, Rainer Niemann,
Deborah Schanz, Sebastian Schanz, Caren Sureth-
Sloane, Corinna Treisch

Kontaktadresse:

Prof. Dr. Caren Sureth-Sloane, Universität Paderborn,
Fakultät für Wirtschaftswissenschaften,
Warburger Str. 100, 33098 Paderborn,
www.arqus.info, Email: info@arqus.info

ISSN 1861-8944