

**Betriebliche Bürokratiekosten
der befristeten Mehrwertsteuersenkung des Corona-Konjunkturpaketes**

**Wissenschaftliches Gutachten im Auftrag der Fraktion der
Freien Demokraten im Deutschen Bundestag**

Prof. Dr. Sebastian Eichfelder*

Magdeburg, 26.06.2020

1. Einleitung

In Reaktion auf die existentielle gesundheitliche und ökonomische Krise der Bundesrepublik Deutschland im Rahmen der Covid-19-Pandemie hat die deutsche Bundesregierung ein sogenanntes Corona-Reformpaket mit einem Volumen von etwa 130 Mrd. € auf den Weg gebracht. 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). Während das grundsätzlich sinnvolle Ziel dieser Maßnahme darin besteht, die Kaufkraft der deutschen Bevölkerung zu erhöhen und damit den Konsum fördern, erscheint es als zweifelhaft, ob diese Maßnahme ausreichend zielgenau und effektiv ist, um als antizyklischer Impuls die deutsche Wirtschaft in der Krise „anzukurbeln“.

Insbesondere entfaltet diese (im Sinne der erwarteten Steuerausfälle teure) Maßnahme nur relativ geringe Anreize, zusätzliche Konsumausgaben oder Investitionen zu tätigen. Zielgerichtete Maßnahmen, die sich direkt auf Investitionen von Unternehmen oder auch privaten Haushalten konzentrieren, wären aller Wahrscheinlichkeit eher geeignet, um zusätzliche Konsum- und Investitionsausgaben zu generieren. Hier bieten sich insbesondere Zuschüsse oder Sonderabschreibungen an, wobei gerade Sonderabschreibungen für den deutschen Fiskus aufgrund der niedrigen Zinssätze mit geringen Kosten verbunden wären. Im besten Fall würden sich derartige Maßnahmen auf Bereiche konzentrieren, in denen die deutsche Volkswirtschaft

* Prof. Dr. Sebastian Eichfelder ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Otto-von-Guericke-Universität Magdeburg. Ich bedanke mich herzlich bei allen Praxispartnern, die mich im Rahmen von Interviews bei dieser Studie unterstützt haben. Insbesondere bedanke ich mich bei der GSP Steuerberatungsgesellschaft Magdeburg GmbH, PricewaterhouseCoopers (Standorte Berlin und Hannover), StB Michael Arndt, StB Maik Arnhold, Melissa Christ, Christian Eichfelder, StB Annett Hein, Sabine Kramer, RA StB Götz Neuhahn, Betsy Peymann, RA StB Reinhard Reck, StB Nina Storck, StB Maik Tiedge und StB Julia Villinger.

ohnehin Nachholbedarf hat (Digitalisierung, Dekarbonisierung). So erscheint etwa unverständlich, aus welchem Grund es bislang keine Sonderabschreibungen zur Förderung von Investitionen in die digitale Infrastruktur gibt.

Ein wesentlicher Kritikpunkt an der zeitlich befristeten Senkung der Mehrwertsteuersätze sind die damit verbundenen und durchaus erheblichen Kostenbelastungen für die betroffenen deutschen Unternehmen, die dem mit der Maßnahme beabsichtigten konjunkturellen Impuls ganz 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 mir befragten Experten ganz beträchtliche Konsequenzen für die Praxis. Die zu erwartenden zusätzlichen Bürokratiekosten für die deutsche Wirtschaft sind dementsprechend beträchtlich und wirken diametral zu den angestrebten Zielen der Maßnahme.

Aus Perspektive der befragten Praktiker ist es unverständlich, warum anstelle der gewählten sehr bürokratiekostenträchtigen Maßnahme nicht alternative Wege beschritten worden sind. Hier hätte sich etwa die Zahlung einer „Corona-Geldes“ an alle in Deutschland wohnhaften Personen angeboten (etwa 250 € pro Kopf). Aus sozialpolitischen Gründen hätte sich eine derartige Maßnahme auch auf besonders bedürftige Gruppen beschränken lassen (etwa Personen unter dem Medianeinkommen), die aufgrund niedriger Sparquoten besonders stark zum Konsum beitragen.

Ziel des vorliegenden Gutachtens ist es, die damit verbundenen Bürokratiekosten für die deutschen Unternehmen im Rahmen einer ex-ante-Schätzung zu quantifizieren. Dass es sich dabei nur um Schätzwerte handeln kann, liegt auf der Hand. Aufgrund der nach wie vor nicht vorliegenden Umsetzungsbestimmungen des Gesetzentwurfes sind die praktischen Auswirkungen der temporären Steuersatzsenkungen auch zum gegenwärtigen Zeitpunkt und somit nur wenige Tage vor deren Einführung nur in Ansätzen nachvollziehbar. Es bleibt zu hoffen, dass die in Teilen befürchteten drastischen Auswirkungen für Unternehmen durch pragmatische Pauschalisierungsregelungen noch abgemildert werden. Das weitere Vorgehen dieses Gutachtens ist wie folgt. In Kapitel 2 erläutere ich kurz das methodische Vorgehen und gehe insbesondere auf die mit der Maßnahme verbundenen erheblichen bürokratischen Herausforderungen für die deutschen Unternehmen ein. Die quantitative Schätzung der Bürokratiekosten erfolgt in Kapitel 3.

2. Belastungen für Unternehmen

Die folgenden Aussagen und Erkenntnisse beruhen insbesondere auf Experteninterviews, die entweder telefonisch oder per Videokonferenz durchgeführt worden sind.¹ Insgesamt wurden im Rahmen dieser Befragungen 12 Experten befragt, die in den Bereichen Steuerberatung, Rechnungslegung Unternehmensberatung sowie Unternehmensführung tätig sind.² Die Zahl der befragten Personen ist angesichts der sehr begrenzten Zeit, die für Recherchen zur Verfügung stand, durchaus bemerkenswert. Die Personen sind in unterschiedlichen Branchen und unterschiedlich großen Einheiten angesiedelt, wobei vor allem auf Berater zurückgegriffen wurde, die als „Multiplikatoren“ die Verhältnisse in sehr unterschiedlichen Branchen und Unternehmensgrößen beurteilen können. An der Befragung beteiligt waren zwei Partner eines international aufgestellten Steuerberatungsunternehmens, mehrere Berater in einer kleineren Einheit, selbständige Steuerberater und deren Angestellte, eine selbständige Unternehmerin sowie Angestellte im Rechnungswesen.

Alle befragten Personen waren sich einig, dass die mit der Maßnahme verbundenen Belastungen für die Unternehmen ausgesprochen erheblich sind. Dies ist zum Teil auch dadurch bedingt, dass die Umstellungen ohne die übliche Vorbereitungszeit in großer Eile durchgeführt werden müssen. Dementsprechend steigt die Wahrscheinlichkeit von Fehlern, was den künftigen Korrekturaufwand vergrößert. Da Rechnungslegungsprozesse, Kassensysteme, der Zahlungsverkehr und weitere entsprechende Abläufe bereits stark digitalisiert sind, sind externe Berater und Dienstleister (etwa für die Anpassung der Software) derzeit vollkommen überlastet. Es erscheint somit mehr als zweifelhaft, dass alle Unternehmen die vorgesehenen Anpassungen in der Kürze der Zeit noch vollständig umsetzen können.

Zunächst ist davon auszugehen, dass sämtliche befragten Unternehmen sich in die Materie einarbeiten und ihr Buchungssystem umstellen müssen. Dabei gibt es zum einen die Möglichkeit, die komplette Buchhaltung auf Steuersätze von 5 % bzw. 16 % anzupassen. Alternativ können Preisauszeichnungen auch zunächst beibehalten und bei Zahlung ein pauschaler Rabatt gewährt

¹ Einen interessanten Überblick über Problembereiche der temporären Anpassung von Mehrwertsteuersätzen aus praktischer Perspektive bieten etwa Anochin, Roters & Kollegen (ARK), Info-Schreiben Nr. 8 v. 19.06.2020 zur befristeten Senkung der Umsatzsteuersätze, ARK Magdeburg.

² Im Einzelnen wurden folgende Personen befragt: StB Michael Arndt (GSP), StB Maik Arnhold, Melissa Christ, Christian Eichfelder, StB Annett Hein (GSP), Sabine Kramer (GSP), RA StB Götz Neuhahn (PwC Berlin), Betsy Peymann, RA StB Reinhard Reck, StB Nina Storck (PwC Hannover), StB Maik Tiedge (GSP) und StB Julia Villinger (GSP).

werden. Wie bereits erläutert, liegt ein zentraler Konstruktionsfehler des Reformpaketes darin begründet, dass sich die Regelung auf das komplette Business-to-Business-Geschäft erstreckt, obwohl die Mehrwertsteuer hier einen durchlaufenden Posten darstellt. Entsprechende Probleme hätten sich durchaus vermeiden lassen, wenn etwa ein Optionsrecht auf einen Mehrwertsteuersatz 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 falsch ausgewiesene Mehrwertsteuer der volle Vorsteuerabzug gewährt wird, auf den kompletten Zeitraum der Maßnahme ausgedehnt worden wäre.³

Generell sind die mit der Reform verbundenen Belastungen von Unternehmen ausgesprochen heterogen. Für Unternehmen mit einfachen Warenwirtschaftssystemen, die einfach pauschal Rabatte einräumen statt sämtliche Preise anzupassen, hält sich der Umstellungsaufwand in Grenzen. Für Unternehmen, die Dauerleistungen erbringen und dabei keine Teilleistungen abrechnen (etwa ein großer internationaler Wissenschaftsverlag mit Abonnementverträgen von über 1 bis 5 Jahren Laufzeit), können sich die Steuersätze sämtlicher Vorleistungen im Nachhinein ändern. Dies wäre beispielsweise der Fall, wenn das Ende der Laufzeit des Vertrages in die Periode mit dem gesenkten Steuersatz fällt, wobei hier neben dem Regeltarif auch der ermäßigte Tarif zur Anwendung kommen kann. Faktisch wird die Wahl der Steuersätze in derartigen Fällen zu einer Art „Lotterie“. Kommen dann noch unterschiedliche Warenwirtschaftssysteme zur Anwendung (185 Einzelsysteme im Rahmen des internationalen Wissenschaftsverlages, deren Daten in einem übergeordneten SAP-System weiterverarbeitet werden), dann können Situationen entstehen in denen eine korrekte Anpassung der Steuersätze nur mit zeitlichen Verzögerungen von 8 Monaten und mehr möglich ist. Faktisch lässt sich in diesen Fällen eine Anpassung der Steuersätze nicht mehr korrekt umsetzen, selbst wenn alle zur Verfügung stehenden Ressourcen dafür eingesetzt werden. Scheidet eine Anpassung der Systeme aus, bleibt betroffenen Unternehmen nichts weiter übrig als mit dem alten Steuersatz von 19 % zu arbeiten, wobei sie im Business-to-Business-Geschäft für den überschüssigen Betrag gem. § 14c Abs. 1 UStG haftbar sind, Kunden aber nur 16 % als Vorsteuer geltend machen können.

³ Vgl. BMF-Schreiben vom 30.06.2020 – III C 2 – S
7030/20/10009:004,VA1338517, Rz. 46.

Derartige Konstellationen würden nach Aussage der befragten Berater die Leiter der Steuerabteilungen bei Mandanten regelrecht in die Verzweiflung treiben.

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 Korrektur von Anzahlungen bzw. Vorauszahlungen, was Rechnungskorrekturen in millionenfachem Umfang nach sich ziehen kann. Generell lässt sich somit festhalten, dass gerade bei Dauerleistungen mit regelmäßigen Abschlagszahlungen durch die temporäre Änderung der Steuersätze massive Probleme auftreten können. Große Probleme ergeben sich zudem durch Anpassung von EAP- und Warenwirtschaftssystemen, wobei die erforderlichen IT-Experten oft bereits über Monate ausgebucht sind. Große Probleme können sich zudem für nachträgliche Preisanpassungen ergeben (etwa Skonti, Boni), da in diesen Fällen für ein und dieselbe Transaktion unterschiedliche Steuersätze zur Anwendung kommen können. Da sich die Anwendung der unterschiedlichen Steuersysteme zudem nach dem Zeitpunkt der Leistungserbringung (Sollbesteuerung) und nicht nach dem Zeitpunkt der Zahlung (Istbesteuerung) richtet, können zudem erhebliche 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. Aufgrund des extremen Zeitdrucks unter dem die Anpassungen erfolgen müssen, ist anzunehmen, dass es zu zahlreichen fehlerhaften Buchungen kommt, die einen hohen Kontrollaufwand in den Folgemonaten erforderlich machen. Weiterhin ist anzunehmen, dass zahlreiche Fehler erst bei künftigen Betriebsprüfungen (BP) aufgedeckt werden, was einerseits den Aufwand dieser Prüfungen künftig erhöhen wird und andererseits das Risiko erheblicher Steuernachzahlungen inklusive Zinsen für die betroffenen Unternehmen bietet.

3. Abschätzung der Bürokratiekosten

Für die Schätzung der Bürokratiekosten greife ich auf unterschiedliche Ansätze zurück, wobei die Ergebnisse der Befragungen von Experten meine wichtigste Quelle darstellen. Es lässt sich festhalten, dass die von den befragten Praktikern ermittelten Schätzwerte heterogen sind und insbesondere auch stark 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 noch 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 beziffert. Hinzu kommen zusätzliche Kontrollkosten von 2 Stunden pro Monat (über den kompletten Zeitraum also weitere 12 Stunden), Sachkosten von 500 bis 1.000 € 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 Kontrollkosten sowie unter Umständen ein erhöhter Aufwand von Betriebsprüfungen, der 5 % bis 10 % der Unternehmen betreffen dürfte und einen zusätzlichen Zeitaufwand von etwa 8 Stunden umfasst
- 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 befragte Person ging davon aus, dass die durch die Mehrwertsteuer bedingten Bürokratiekosten sich für derartig stark belastete Großunternehmen sogar verdoppeln könnten.

Zur Validierung der Angaben der befragten Praktiker bietet sich das sogenannte Standardkostenmodell (SKM) des Normenkontrollrates bzw. des Statistischen Bundesamtes an, nach dem Bürokratiekosten von Unternehmen durch den Zeitaufwand ermittelt werden, der für einzelne Standardaktivitäten anfällt. Da allerdings die Komplexität der Prozesse mit der Unternehmensgröße erheblich ansteigt und eine Vielzahl von Aktivitäten erfordert, erscheint ein entsprechender Ansatz vor allem bei den überschaubaren Prozessen von kleineren Betrieben als zielführend. Der Zeitaufwand von einzelnen Standardaktivitäten wird in einer Zeitwerttabelle des

Leitfadens zur Ermittlung von Erfüllungskosten (der im SKM verwendete Begriff für Bürokratiekosten) abgebildet.⁴

Es ist davon auszugehen, dass die temporäre Anpassung der Mehrwertsteuersätze zumindest folgende Standardaktivitäten erforderlich machen wird:⁵ 1) „Einarbeitung in die Informationspflicht“, 2) „Beschaffung von Daten“, 3) „Überprüfung der Daten und Eingaben“, 4) „Fehlerkorrektur“. Geht man davon aus, dass es sich hier um komplexe Aktivitäten handelt (allein die Frage der Abgrenzbarkeit von Leistungen ist nicht banal und die Mehrwertsteuer als solche ist ausgesprochen komplex), würde sich aus diesen Aktivitäten allein bereits ein Zeitaufwand von 5 Stunden ergeben.

Je nach Komplexität des Rechnungslegungssystems und der praktischen Fragen (vgl. auch Kapitel 2 dieses Gutachtens), können aber auch zahlreiche weitere Aktivitäten erforderlich werden, wie „Berechnungen durchführen“ (Zeitaufwand in komplexen Fällen 185 Minuten, z.B. bei Korrekturen von Rechnungen), „Aufbereitung der Daten“ (Zeitaufwand in komplexen Fällen 240 Minuten), „Interne Sitzungen“ (Zeitaufwand in komplexen Fällen 600 Minuten), „Externe Sitzungen“ (Zeitaufwand in komplexen Fällen 480 Minuten), „Prüfung durch öffentliche Stellen“ (etwa Betriebsprüfungen; Zeitaufwand in komplexen Fällen 540 Minuten), „Korrekturen, die aufgrund von Prüfungen durchgeführt werden müssen“ (Zeitaufwand in komplexen Fällen 480 Minuten), „Weitere Informationsbeschaffung, im Falle von Schwierigkeiten mit den zuständigen Stellen“ (etwa bei Rechnungskorrekturen, Zeitaufwand in komplexen Fällen 120 Minuten) oder „Fortbildungs- und Schulungsteilnahmen“ (Zeitaufwand in komplexen Fällen 480 Minuten).⁶ Es lässt sich letztlich festhalten, dass die von Seiten der Praktiker prognostizierten zeitlichen Belastungen vor dem Hintergrund des SKM durchaus realistisch erscheinen, wenn man unterstellt, dass gerade bei großen Betrieben Aktivitäten auch mehrfach anfallen können.

Für die Hochrechnung der gesamtwirtschaftlichen Bürokratiekosten greife ich auf die Umsatzsteuerstatistik des Jahres 2018 zurück (die aktuellste derzeit verfügbare Umsatzsteuerstatistik), wobei ich die Berechnung auf Basis von unterschiedlichen Betriebsgrößenklassen durchführe und dabei berücksichtige, dass die Komplexität mit der Größe

⁴ Vgl. Die Bundesregierung/Nationaler Normenkontrollrat/Statistisches Bundesamt, Leitfaden zur Ermittlung und Darstellung des Erfüllungsaufwands in Regelungsvorhaben der Bundesregierung, Berlin 2018, S. 28ff. sowie S. 51ff.

⁵ Vgl. ebenda, S. 53f.

⁶ Vgl. ebenda, S. 53f.

der Unternehmen sukzessive ansteigt.⁷ Dabei gehe ich analog zu den Aussagen der befragten Praktiker von den folgenden Annahmen für die jeweiligen Größenklassen aus, wobei die Arbeitsstunde in Übereinstimmung mit der im Gesetzentwurf des zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes grundsätzlich mit dem durchschnittlichen Kostensatz von 34,50 € bewertet wird und die Unternehmensgröße anhand der Umsatzerlöse bestimmt wird.⁸ Bei Unternehmen mit Umsätzen über 100 Mio. € wird die Mitarbeiterstunde 56,40 € angesetzt, was dem durchschnittlichen SKM-Wert für hohe Gehälter entspricht.⁹

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 €

⁷ Vgl. Statistisches Bundesamt, Finanzen und Steuern: Umsatzsteuerstatistik (Vorankündigungen) 2018, Fachserie 14 Reihe A8.1, Berlin 2020, Tabelle 2.2.

⁸ Vgl. Statistisches Bundesamt, Ex-ante-Schätzung zur Bestimmung des Erfüllungsaufwandes für das Zweite Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise, Berlin 2020, S. 8.

⁹ Vgl. Die Bundesregierung/Nationaler Normenkontrollrat/Statistisches Bundesamt, Leitfaden zur Ermittlung und Darstellung des Erfüllungsaufwands in Regelungsvorhaben der Bundesregierung, Berlin 2018, S. 55.

100.000 – 250.000	Zeitaufwand von 80 Stunden für Einarbeitung und Schulung (10), Umstellung der Rechnungslegung und des EAP-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 EAP-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 EAP-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 EAP-Systems (300), Kontrollen und Korrekturen (120); weitere Sach- und Beratungskosten 20.000 € (inklusive Umstellung von Kassensystemen sowie zukünftige Betriebsprüfungen)

Auf Basis dieser Annahmen berechne ich unter Verwendung der erläuterten Kostensätze für eine Arbeitsstunde zunächst die zusätzlichen durchschnittlichen Bürokratiekosten pro Unternehmen in der entsprechenden Kategorie. Diese Kosten werden dann anhand der Fallzahlen der Umsatzsteuerstatistik in den jeweiligen Umsatzgrößenkategorien auf die Gesamtkosten hochgerechnet, wobei sich für alle deutschen Unternehmen ein Wert von 2,25 Mrd. € ergibt. Dabei handelt es sich 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.) oder zusätzlicher Aktivitäten in der Steuerplanung. Nicht enthalten sind zudem die durchaus hohen zu erwartenden bürokratischen Belastungen innerhalb der Finanzverwaltung (Verwaltungskosten) sowie etwaige Bürokratiekosten für Kunden, die sich aufgrund von Unklarheiten und Fehlern in Rechnungen ergeben. Nicht enthalten sind zudem Folgekosten, die sich dadurch ergeben können, dass Unternehmen aufgrund falscher Prioritäten Investitionen und Reorganisationen verzögern, da sie mit steuerlichen Umstellungsprozessen beschäftigt sind.

Die berechneten Gesamtkosten von 2,25 Mrd. € liegen etwa bei dem 9,4-fachen des durch das Statistische Bundesamt ermittelten Erfüllungsaufwandes in Höhe von 238,7 Mio. € für die zeitlich befristete Senkung der Mehrwertsteuer¹⁰ und entsprechen 11,2 % des durch die temporäre Senkung der Mehrwertsteuersätze angestrebten Fördervolumens von 20 Mrd. €. Im Verhältnis zu den laut webskm ausgewiesenen Bürokratiekosten der gesamten Mehrwertsteuer von 9,6 Mrd. € (die allerdings vermutlich eine eher konservative Schätzung der gesamten Bürokratiekosten der Mehrwertsteuer sind) impliziert diese Kostenschätzung einen temporären Anstieg der Bürokratiekosten des Mehrwertsteuersystems von 23,4 %. Alle diese Vergleichsgrößen machen deutlich, dass die mit der temporären Anpassung der Mehrwertsteuersätze verbundenen zusätzlichen Kostenbelastungen ausgesprochen erheblich sind, wobei der hier vorliegende Ansatz eine Untergrenze der gesamtwirtschaftlichen Belastungen ermittelt, da etwa Kosten von Finanzverwaltung und Haushalten nicht enthalten sind.

¹⁰ Vgl. Statistisches Bundesamt, Ex-ante-Schätzung zur Bestimmung des Erfüllungsaufwandes für das Zweite Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise, Berlin 2020, S. 8.