



INSTITUT FÜR
DIGITALISIERUNG
IM STEUERRECHT





IDSt-Publikation

Fachausschuss VI

„Distributed Ledger in Besteuerungsprozessen“

White Paper

Inhaltsverzeichnis

I. Problemstellung & Zielsetzung des Fachausschuss VI	2
II. Untersuchungsgegenstand	3
III. Arbeitsgruppen.....	5
A. Grundlagen & aktueller Einsatz der Blockchain-Technologie in Besteuerungsprozessen	5
1. Technische Grundlagen eines DLT	5
2. Rechtliche Aspekte im Bezug zum Steuerrecht.....	6
3. Marktanalyse der bestehenden Blockchain-Lösungen im Steuer- und Zollbereich.....	7
B. Standardisierung und Ökosystem	7
C. Use Cases	9
1. Use Case Radar	9
2. Ausarbeitung einzelner Use Cases im Detail	10
D. Gemeinsame Entwicklung eines Use Cases	13
IV. Fazit.....	14

I. Problemstellung & Zielsetzung des Fachausschuss VI

Der Austausch von steuerlichen und zollrechtlichen Informationen zwischen verschiedenen Steuerpflichtigen und den Behörden erfolgt derzeit in vielen Fällen noch papierbehaftet und verursacht dabei kontinuierlich Medienbrüche. Diese sind mit hohen administrativen Kosten und mit einer vermehrten Fehleranfälligkeit verbunden. Die aktuell analoge Austauschform von Steuer- und Zoll Daten ist darüber hinaus stark betrugsanfällig. Einzelne Bekämpfungsmaßnahmen führen regelmäßig „nur“ zu einem Mehraufwand bei den steuer- und zollrechtlichen Unternehmen durch erhöhte Compliance-Anforderungen, während unehrliche Unternehmen von neuen Schlupflöchern profitieren.

Aktuell gibt es beachtliche technologische Neuerungen, die zur Modernisierung der bestehenden Steuer- und Zollsysteme in Betracht gezogen werden sollten. Die Blockchain-Technologie ist dabei eine der meistdiskutierten Innovationen der digitalen Transformation von Wirtschaft und Gesellschaft.¹ Durch Eigenschaften wie Dezentralität, Zuverlässigkeit und Fälschungssicherheit eröffnet sie ein breites Feld an innovativen Anwendungsmöglichkeiten und neuen Kooperationsformen. Neben der Besteuerung von Kryptowährungen rückt zunehmend das Potential der Blockchain-Technologie in den Fokus des Steuer- und Zollrechts. Schließlich könnte die Technologie dazu genutzt werden, einen steuer- und zollrechtlichen Datenaustausch digital, sicher und im zertifizierten Original abzuwickeln.

Herausragender Technologievorteil der Blockchain ist, dass sie über die Schlüssel-eigenschaft des eindeutigen Nachweises eines unveränderten Originals verfügt. Dadurch können erstmals auch in der digitalen Welt Originaldokumente sicher übertragen werden. Im steuerlichen und zollrechtlichen Kontext ist die Originalität von Dokumenten sowie Daten zur steuerlichen Sachverhaltsbeurteilung essenziell. Sie kann mit Hilfe der Blockchain fälschungssicher abgebildet und nachgewiesen werden. Auch der Betrugsanfälligkeit im Steuer- und Zollbereich könnte durch den Einsatz von Blockchain-Technologie wirksam begegnet werden. So könnten Steuerstraftaten wie beispielweise der Mehrwertsteuerbetrug in der EU mit jährlichen Steuerausfällen im Bereich von geschätzten zwei bis dreistelligen Milliardenbeträgen oder die durch Cum-Ex-Deals begangene Steuerhinterziehung, welche die Fiskus ebenfalls (allerdings insgesamt, nicht jährlich) einen ähnlich hohen

¹ BMF/BMWi (2021): Blockchain-Strategie der Bundesregierung, S. 3.

Betrag gekostet hat, durch den Einsatz der Blockchain-Technologie zukünftig der Geschichte angehören.

Ziel des Fachausschusses VI des Instituts für Digitalisierung im Steuerrecht ist es, das Potential der Blockchain-Technologie für den Steuer- und Zollbereich zu untersuchen. Im Fokus der Betrachtung steht dabei der Einsatz von Blockchain-Technologien, die für Steuerpflichtige zur steuerlichen Compliance-Vereinfachung und für Finanzverwaltungen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung sowie vereinfachten Verifizierung steuer- und zollrechtlicher Sachverhalte genutzt werden sollten. Erste realisierte nationale Einsatzmöglichkeiten der Blockchain-Technologie im Steuer- und Zollbereich auf Ebene der Wirtschaft (die sog. taXchain) als auch auf Ebene der Steuerverwaltung (SSI-Konzept des Bayerischen Landesamt für Steuern) werden in die Betrachtung einfließen.

II. Untersuchungsgegenstand

Für die Blockchain-Technologie existieren Anwendungspotenziale über die Kryptowährung Bitcoin hinaus. Bitcoin ist nicht mit steuerlichen Blockchain-Anwendungen vergleichbar. Es gibt inzwischen in allen Branchen Anwendungsbeispiele, sog. Use Cases der Blockchain-Technologie.

Ziel der Untersuchung ist es, Potenziale, Herausforderungen sowie Rahmenbedingungen der Blockchain-Technologie für den Bereich des Steuerrechts zu identifizieren und Lösungsvorschläge für Stakeholder bereitzustellen. Gegenstand der Untersuchungen sind insbesondere transaktionsstarke Steuern, die in Massenverfahren ermittelt und geprüft werden. Dazu zählen im Bereich der indirekten Steuern die Mehrwertsteuer, Zölle sowie andere Verbrauchsteuern (z.B. Energiesteuer) und im Bereich der direkten Steuern Verrechnungspreise, Quellensteuern sowie Lohnsteuer.

Die Blockchain-Technologie hat bereits über Piloten und erste Anwendungen Einzug in das Steuerrecht gehalten.² Aus diesen Erfahrungen sollten unterschiedlichste Fragestellungen zufriedenstellend für den Gesetzgeber und Steuerpflichtige beantwortet werden. Ein wichtiger Anspruch des Fachausschusses geht über die Identifizierung von einzelnen Use Cases hinaus: In einer ganzheitlichen Betrachtung werden Rahmenbedingungen, Infrastrukturen und gesetzliche Aspekte

² Da Zölle gem. § 3 AO Steuern im Sinne des Gesetzes darstellen, werden nachfolgend bei der Verwendung des Begriffs Steuerrecht auch die zollrechtlichen Anwendungsfälle subsumiert.

diskutiert, die für die Etablierung eines steuerlichen Blockchain-Rahmens Use Case-unabhängig notwendig sind.

Fragestellungen für einen geeigneten Blockchain-Rahmen sind zum einen technischer und rechtlicher Natur, betrachtet werden darüber hinaus auch sozioökonomische sowie ökologische Aspekte. Zur Erarbeitung von Lösungskonzepten hat der Fachausschuss VI des IDSt drei Arbeitsgruppen mit ausgewiesenen Experten eingerichtet.

In der **ersten Arbeitsgruppe** werden grundsätzliche Fragestellungen adressiert und Grundlagen zum technischen Verständnis von Blockchain-Anwendungen im Steuerrecht gelegt. Blockchain-Anwendungen im Steuerrecht dürfen keine schwerwiegenden Folgen für die Umwelt und die Menschen verursachen. Die Verwendung geeigneter technischer Verfahren mit einem geringen ökologischen Fußabdruck ist Bedingung für deren Einführung. Parallel sollen rechtliche Fragestellungen sowie solche zur Skalierbarkeit, zur Privatsphäre und zum Datenschutz zufriedenstellend beantwortet werden. Die Blockchain-Technologie bietet über den Bereich des Steuerrechts hinaus weitere Potenziale. Das Ökosystem einer Blockchain im Steuer- und Zollbereich wird deshalb ebenfalls näher betrachtet, wobei Synergieeffekte zu anderen Branchen identifiziert und Rahmenbedingungen für ein geeignetes Identitäts- und Dokumentenmanagement erörtert werden.

In der **zweiten Arbeitsgruppe** stehen die Standardisierung und die Interoperabilität von Blockchain-Anwendungen im Vordergrund. Es sollen Standards der Blockchain-Technologie im Steuerrecht entwickelt werden. Ein modernes eGovernment muss Insellösungen und Datensilos von einzelnen Anwendungen vermeiden. Vielmehr ist es notwendig, durch die Einführung von rechtlichen und technischen Rahmenbedingungen die Innovationsfähigkeit zu erhalten, bevor Marktdominanz neue Standards schafft.

Auf diesen Grundlagen werden Einsatzbereiche der Blockchain-Technologie in der **dritten Arbeitsgruppe** identifiziert. Die Ergebnisse werden technologieoffen erhoben und nur nutzenstiftende Use Cases exemplarisch aufgenommen. Potenziale lassen sich dabei auch insbesondere in grenzüberschreitenden steuerlichen Sachverhalten in Europa heben. Für die Sammlung steuerlicher Praxisfälle werden nationale sowie internationale Erfahrungen und Anwendungen berücksichtigt.

Im Ergebnis eignet sich das Steuer- und Zollrecht für die Hebung von Potenzialen sowohl für Steuerpflichtige als auch für staatliche Stellen wie die Finanzverwaltung. Steuerpflichtige können ihre steuerlichen Prozesse effektiver umsetzen und für Finanzverwaltungen kann ein besseres Risikomanagement sowie die Hebung von Steuereinnahmen durch die wirksame Bekämpfung der Steuerhinterziehung erzielt werden.

III. Arbeitsgruppen

A. Grundlagen & aktueller Einsatz der Blockchain-Technologie in Besteuerungsprozessen

1. Technische Grundlagen eines DLT

Die technologische Grundlage der Blockchain wird als Distributed-Ledger-Technologie (DLT) bezeichnet. Distributed-Ledger-Technologie ist vereinfacht dargestellt eine „verteilte Datenbank“. Sie ist grundsätzlich als ein digitales Register zu verstehen, in welchem Dateneinträge unveränderbar und in chronologischer Reihenfolge innerhalb einer Datenbank festgeschrieben werden. Transaktionen werden hierbei auf sog. „Blocks“ geschrieben und von sog. „Minern“ zusammengefasst. Der Block wird dabei mit einem Zeitstempel versehen und verweist unmittelbar auf den vorherigen, sodass schließlich eine Kette von Blöcken – die Blockchain – entsteht. Das Betriebsmodell kann man mit der Funktionsweise einer Genossenschaft vergleichen. Nutzer sind gleichzeitig ihre Betreiber und halten in und mit sogenannten Knoten Infrastrukturen und Daten bereit. Ein solches System basiert auf einem rein additiven Verfahren. Informationen können hinzugefügt, jedoch nicht gelöscht werden.

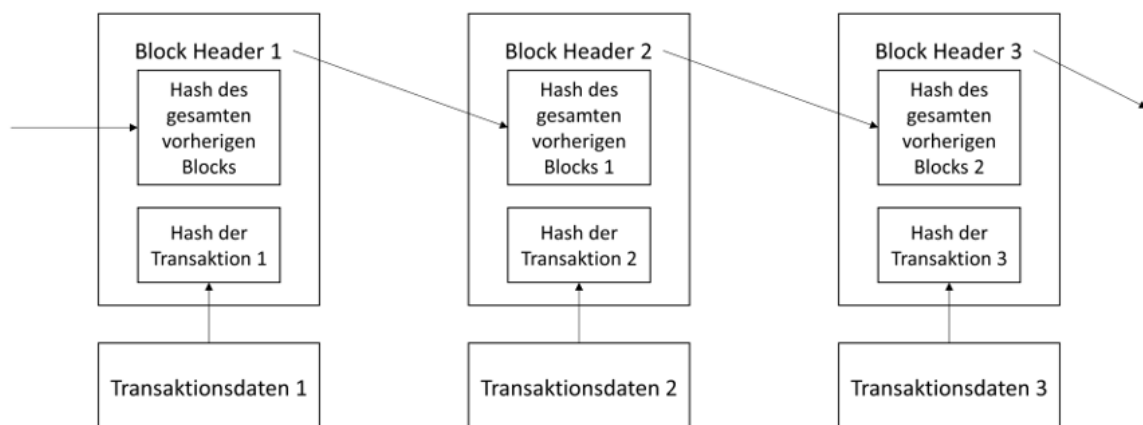


Abbildung 1: Allgemeiner Aufbau einer Blockchain

Als dezentrales System unterstützt die Technologie mit ihrem revisionssicheren Ansatz und einfachen Standards die Nachweisbarkeit von gesendeten Informationen. Die Datenhaltung auf einer verteilten Struktur erhöht zusätzlich die Verfügbarkeit und stellt einen hohen Schutz vor Verlust, wie z.B. durch unautorisierte Löschung von Daten dar. Um Daten sicher und validiert zu speichern, bedient sich die Technologie sogenannter Konsensmechanismen. Dabei ermöglichen neuere Konsensmechanismen wie z.B. Proof of Authority oder Proof of Stake den Einsatz von Blockchain-Technologie im eGovernment und damit auch im Steuerbereich mit einem sehr geringen ökologischen Fußabdruck.³

Die Kombination aus additiven Einträgen und einer hohen Sicherheit der dort gespeicherten Daten unterstützt sowohl die rechtliche als auch die steuerliche Compliance. Eine Blockchain kann so zur immanenten Prozess- und Datendokumentation genutzt werden. Der Nachweis von Originaldokumenten im Steuer- und Zollrecht ist essenziell. Die Blockchain-Technologie stellt eben dies auch für die digitale Welt durch die einmalige Eigenschaft der Sicherstellung eines fälschungssicheren Originalitäts-Nachweises sicher. Aufgrund der Betrugsanfälligkeit jeglicher Steuer- und Zollsysteme könnte sich die Technologie als sog. Game-Changer für den Fiskus, die Behörden sowie die steuerehrlichen Unternehmen erweisen. Deshalb hat sich der Fachausschuss zum Ziel gesetzt, die technischen Gegebenheiten zu untersuchen und aufzuzeigen.

2. Rechtliche Aspekte im Bezug zum Steuerrecht

Neben den technischen Aspekten der DLT hat sich der Fachausschuss auch die Erarbeitung der rechtlichen Aspekte vorgenommen. Beispielsweise erlegt das Steuergeheimnis nach § 30 AO der Finanzverwaltung die Pflicht auf, mit den Daten und Erhebungen sowie dem diesbezüglichen Steuerverfahren des Steuerpflichtigen so sorgsam umzugehen, dass keinem Dritten unberechtigt Informationen offenbart werden.⁴ Das gilt auch für automatisierte bzw. automationsgestützte Verfahren und ist über die Blockchain realisierbar. Der Fachausschuss VI untersucht die rechtlichen Aspekte beim Einsatz einer Blockchain im Steuer- und Zollbereich und zeigt entsprechend Änderungsbedarf auf. Neben steuerrechtlichen Aspekten

³ Da Zölle gem. § 3 AO Steuern im Sinne des Gesetzes darstellen, werden nachfolgend bei der Verwendung des Begriffs Steuerrecht auch die zollrechtlichen Anwendungsfälle subsumiert. dazu: Müller, Energieverbrauch von steuerlichen Blockchain-Anwendungen – Steuerliche Blockchain-Anwendungen sind keine Bitcoin-Stromfresser!“, beck.digital 1/2022, S. 59.

⁴ Koenig/Pätz, 4. Aufl. 2021, AO § 30 Rn. 16

sind auch u.a. Bereiche wie Datenschutz- oder Wettbewerbsrecht zu berücksichtigen.

3. Marktanalyse der bestehenden Blockchain-Lösungen im Steuer- und Zollbereich

Die Blockchain-Technologie ist in aller Munde, allerdings sind reelle und bereits umgesetzte Anwendungsfälle der Blockchain-Technologie in der Praxis selten zu finden. Im Steuer- und Zollbereich befinden wir uns insbesondere in Europa bzw. noch spezieller in Deutschland beim Einsatz der Blockchain-Technologie noch in den Kinderschuhen. Nichtsdestotrotz gibt es in der Praxis bereits national einen ersten praktischen Anwendungsfall aus der Privatwirtschaft („taXchain“⁵ – als Blockchain-Lösung im Steuer- und Zollbereich) sowie eine erste Machbarkeitsstudie (proof of concept) in Kooperation mit dem Bayerischen Landesamt für Steuern bzgl. eines modernen sowie digitalen Identitätsmanagementsystems (SSI-Konzept@LFSt) basierend auf der Blockchain-Technologie. Beide Initiativen sind aus Sicht des IDSt zu unterstützen und bedürfen u.a. der Einbindung aller notwendigen Stakeholder (z.B. der Steuer- und Zollverwaltung), um medienbruchfreie und digitale Steuer- und Zollprozesse entstehen zu lassen.

Im internationalen Vergleich hängt Deutschland der Entwicklung um die DLT-Technologie hinterher.⁶ Der Fachausschuss möchte sich dem Umstand annehmen und dazu auch die verschiedenen nationalen sowie internationalen Entwicklungen im Bereich der DLT im Steuerumfeld aufzeigen.

B. Standardisierung und Ökosystem

Die Standardisierung von Blockchain-Anwendungen nimmt international eine immer stärkere Bedeutung ein. Standardisierungen haben den Vorteil, dass die Interoperabilität unterschiedlicher technischer Systeme erleichtert wird und

⁵ taXchain ist eine non-profit Blockchain-Plattform für den Steuer- und Zollbereich aus der Wirtschaft, welche das Ziel verfolgt, durch einen Zusammenschluss der Steuerpflichtigen die Digitalisierung steuerliche Prozesse gemeinsam anzugehen. Hierbei werden unterschiedliche Anwendungsfälle (Use Cases) im Steuer- und Zollbereich entwickelt, welche ermöglichen die steuerlichen Prozesse digital, sicher und im zertifizierten Original abzuwickeln. Vgl. www.siemens.com/taxchain.

⁶ Zu den Entwicklungen in Asian und speziell China: Müller, Blockchain Applications in Asian Tax Administrations, Asian-Pacific Tax Bulletin 2020 Vol. 26 No. 2.

Anwendungen leichter an eine bestehende Infrastruktur angebunden werden können. Die technische Umsetzung erfolgt über Schnittstellen. Sind Schnittstellen oder ein Rahmen für die Etablierung einer Interoperabilität definiert, können darüber Entwicklungskosten gesenkt und langfristig vom Markt unterschiedlichste Anwendungen entwickelt werden. Dadurch eröffnen sich erst die vollen Potenziale der Blockchain-Technologie für das Steuerrecht und Synergieeffekte zu anderen Anwendungsfeldern. Ein modernes eGovernment, das die Vorteile der Digitalisierung ausschöpfen und End-to-End-Prozesse bürgerfreundlich abbilden soll, muss bereits frühzeitig auf die Standardisierung technischer Instrumente für steuerliche Blockchain-Anwendungen ausgerichtet werden.

Elementare technische Standardisierungen für die Etablierung einer Blockchain-Infrastruktur liegen im Bereich von Smart Contracts sowie von Blockchain-basierten selbstverwalteten digitalen Identitäten (Self-Sovereign Identity). Während Smart Contracts auf der Blockchain Rechte und Pflichten von zwei Parteien als ausführbare Anweisungen für Maschinen umsetzen, bieten digitale Identitäten (Self-Sovereign Identity) ein modernes sowie selbstbestimmtes Identitäts- und Dokumentenmanagement. Insgesamt bilden die Standardisierung von digitalen Identitäten und Smart Contracts Grundlagen für eine moderne Blockchain-basierte Steuerverwaltung, die Einführung von Use Cases sowie die Etablierung eines steuerlichen Blockchain-Ökosystems.⁷

Der Fachausschuss hat sich aus diesem Grund mit der Standardisierung im Bereich der DLT-Technologie zum Ziel gesetzt, die Funktionsweise und Nutzungsmöglichkeiten von Smart Contracts und digitalen Identitäten zu untersuchen und an deren Standardisierung im Steuer- und Zollbereich aktiv mitzuwirken.

Bei einer Blockchain im Steuer- und Zollbereich wird es sich regelmäßig, bzgl. der Zugriffsberechtigung von Nutzern, nicht um eine öffentliche Blockchain (wie z.B. dem Bitcoin), sondern von einer privaten Blockchain (Permissioned Ledger) handeln. Die Teilnahme am System hängt insofern von einer speziellen Berechtigung ab, welche durch eine Legitimationsstelle vergeben wird. Dadurch ist im Gegensatz zum Bitcoin der Energieverbrauch bei einer Steuer- und Zoll-Blockchain sehr

⁷ Müller, Blockchain Tax Infrastructure: Building a Framework for Verified Tax Identity and Tax Document Management Exemplified by VAT Using Blockchain Technology, erschienen in: Lang/Risse, Tax Law and Digization: How to Combine Legal Tech and Tax Tech, Wolters Kluwer (2022).

niedrig, da bei einem Permissioned Ledger der Konsensmechanismus des sog. Proof of Authority (PoA) genutzt wird.

Der Fachausschuss VI hat sich im Rahmen des Aufbaus eines Ökosystems für eine Steuer- und Zoll-Blockchain zum Ziel gesetzt, Struktur, Rollen, sog. Rules of Engagement, die technische Konzeptionierung sowie gewisse Rahmenbedingungen näher zu beleuchten.

C. Use Cases

1. Use Case Radar

Häufig müssen sich (potenzielle) steuerliche Use Cases des Vorwurfs erwehren, dass deren Umsetzung auch ohne Blockchain-Technologie, also unter Verwendung moderner Datenbank- und Schnittstellentechnologien möglich bzw. sogar effizienter sei. Im Rahmen der Untersuchung der vorgeschlagenen steuerlichen Use Cases muss Fachausschuss VI daher nicht nur deren Umsetzbarkeit mit Blockchain-Technologien evaluieren, sondern auch die Frage stellen, ob nicht andere (ggf. etabliertere) Technologien den Use Case besser zu lösen in der Lage sind. Grundsätzlich gilt, dass der Einsatz von Blockchain-Technologie immer erst dann sinnvoll ist, wenn mehrere, einander fremde Beteiligte mit gegensätzlichen Interessen interagieren wollen. Die Abbildung von Steuer- und Zollprozessen innerhalb eines Unternehmens im Rahmen einer Blockchain-Anwendung ist daher technologisch nicht zu empfehlen. Insofern fokussieren sich die nachfolgenden Use Cases im Steuer- und Zollbereich auf den Datenaustausch zwischen unterschiedlichen Unternehmen sowie mit den Behörden.

Im Steuerrecht liegt der Schwerpunkt der Anwendungsfälle für den Einsatz der Blockchain-Technologie insbesondere bei transaktionsstarken Steuern wie der Mehrwertsteuer, dem Zoll und bei Verrechnungspreisen durch die Blockchain-immanente manipulationssichere und vertrauenswürdige Übermittlung von Daten zwischen unbekanntem Akteuren. Durch den Einsatz der Blockchain-Technologie soll als angestrebtes Ziel für Steuerpflichtige eine Compliance-Vereinfachung und für Finanzverwaltungen die Bekämpfung der Steuerhinterziehung sowie vereinfachte Verifizierung steuerlicher Sachverhalte erzielt werden. In nachfolgender Darstellung sind beispielhaft eine Vielzahl potenzieller Use Cases für den Steuer- und Zollbereich bereits identifiziert worden:

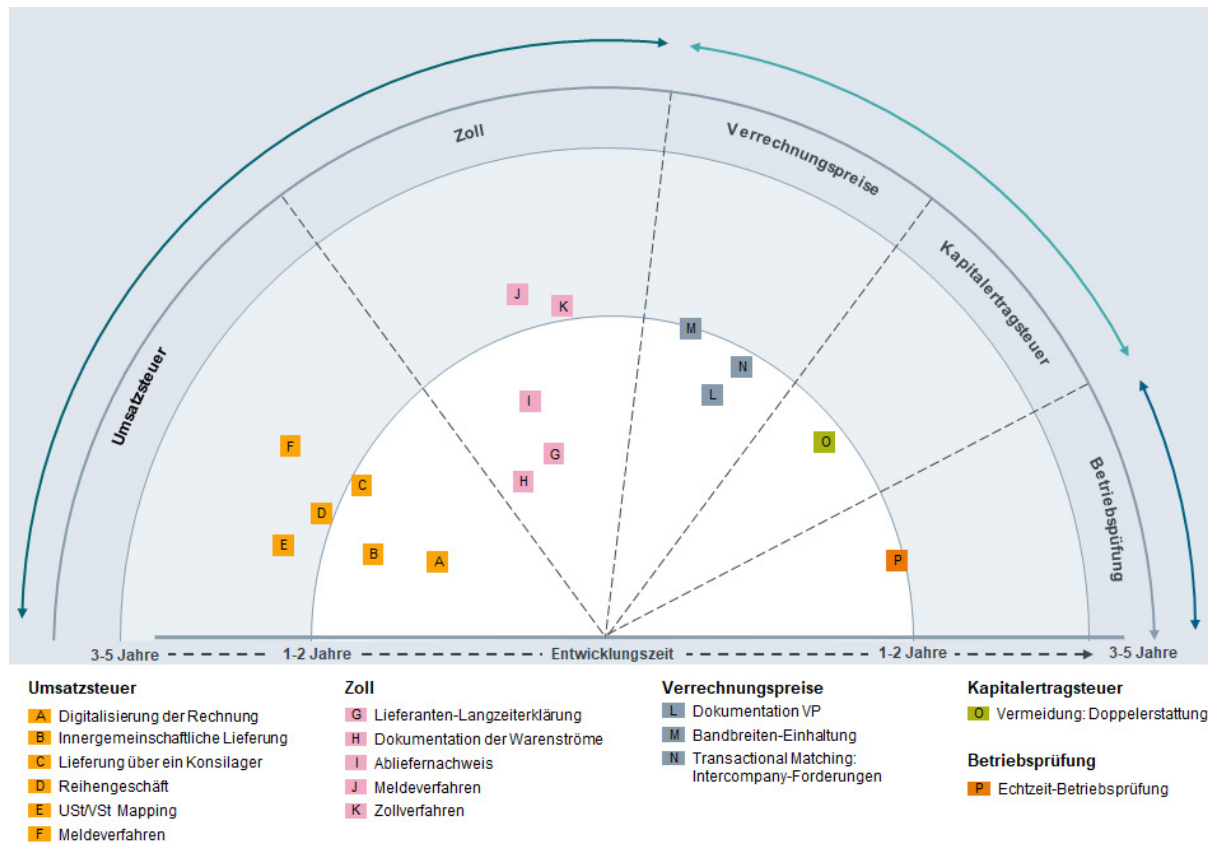


Abbildung 2: Einsatzmöglichkeiten der Blockchain-Technologie in der Steuer- und Zollfunktion⁸

2. Ausarbeitung einzelner Use Cases im Detail

Der Fachausschuss VI des IDSt hat sich zum Ziel gesetzt einzelne Use Cases zu untersuchen. Zu Beginn sollen aus der Vielzahl von Use Cases diejenigen ausgewählt werden, welche der Betrugsbekämpfung dienen und damit auf gesetzgeberischer und behördlicher Seite von großem Interesse sind sowie Use Cases, die zu einem Bürokratieabbau im zwischenunternehmerischen Datenaustausch führen.

Aus diesem Grund wurden aus dem abgebildeten Use Case-Portfolio drei Gruppen von Use Cases ausgewählt, welche den vorgenannten Kriterien entsprechen. Zwei dieser zu betrachtenden Anwendungsfälle kommen aus der umsatzsteuerlichen und einer aus der ertragsteuerlichen Praxis:

- Ertragsteuer:

1. Vermeidung Doppelerstattung von Kapitalertragsteuer (O)

⁸ Vgl. auch Risse/Gries, Der Einsatz von Blockchain-Technologie in der Steuer- und Zollfunktion - Entwicklung eines ersten Anwendungsfalles: Langzeit-Lieferantenerklärung, beck.digitax 2020, S. 393.

- Umsatzsteuer:
 - 2. Digitalisierung der Rechnung/Umsatzsteuer-/Vorsteuer-Mapping (A, E)**
 - 3. Innergemeinschaftliche Lieferung/Lieferung über ein Konsignationslager/ Reihengeschäfte (B, C, D)**
 - 4. Vermeidung Doppelerstattung (O)**

Im Zuge des Koalitionsvertrags für die 20. Legislaturperiode des deutschen Bundestags vom 24.11.2021 haben sich die Regierungsparteien zum Ziel gesetzt, missbräuchliche Gestaltungen zur Umgehung der Besteuerung von Dividendenzahlungen (z.B. Cum-Ex) zu unterbinden.⁹ Hierfür hat sich die neue Regierung als Ziel gesetzt, neue technische Möglichkeiten, wie z. B. Blockchain, stärker in den Fokus zu rücken.¹⁰ Die Untersuchung der Missbrauchsverhinderung des Cum-Ex-Falls hat sich der Fachausschuss VI basierend auf einer DLT-Lösung als Ziel gesetzt.

5. Digitalisierung der Rechnung/Umsatzsteuer-/Vorsteuer-Mapping (A, E)

Im Zuge des Koalitionsvertrags haben sich die Regierungsparteien darüber hinaus zum Ziel gesetzt schnellstmöglich ein elektronisches Meldesystem bundesweit einheitlich einzuführen, das für die Erstellung, Prüfung und Weiterleitung von Rechnungen verwendet wird. Damit will die Regierung die Betrugsanfälligkeit des Mehrwertsteuersystems erheblich senken und gleichzeitig soll damit die Schnittstelle zwischen der Verwaltung und den Betrieben modernisiert und entbürokratisiert werden. Hierzu kann ein Blick in Richtung des europäischen Auslands geworfen werden und im Sinne eines Best-Practice-Vergleichs innerhalb Europas beispielweise zwischen dem bereits bestehenden italienischen Modell (X-Modell) und dem geplanten französischen Modell (Y-Modell) gewählt werden.

Unabhängig vom gewählten E-Rechnungs-Modell erwirkt die reine Umstellung auf eine elektronische Austauschform der Rechnung noch keine Betrugsbekämpfung im Mehrwertsteuersystem. Um den organisierten Betrug tatsächlich verhindern zu können, (wodurch die EU-Mitgliedstaaten im Durchschnitt der letzten Jahre

⁹ Vgl. <https://www.bundesregierung.de/re-source/blob/974430/1990812/04221173eef9a6720059cc353d759a2b/2021-12-10-koav2021-data.pdf?download=1>, S. 167 (zuletzt abgerufen: 28.09.2022).

¹⁰ Vgl. <https://www.bundesregierung.de/re-source/blob/974430/1990812/04221173eef9a6720059cc353d759a2b/2021-12-10-koav2021-data.pdf?download=1>, S. 167 (zuletzt abgerufen: 28.09.2022).

jährlich zwei- bis dreistellige Mrd.-Euro-Beträge an Umsatzsteuer verlieren) benötigt es einen Prozess, welcher ein Umsatzsteuer-Vorsteuer-Mapping durch den Fiskus ermöglicht. Eine in diesem Sinne digitale Betrugsbekämpfung durch das Mapping wäre mittels Anwendung der Blockchain-Technologie möglich. Eine vor diesem Hintergrund eingeführte digitale Rechnung könnte den Umsatzsteuerbetrug durch eine in Echtzeit ablaufende Prüfung einer eindeutigen Transaktions-ID, die von beiden Transaktionspartnern anhand eines Konsensmechanismus bestätigt werden muss und dann auf der Blockchain als sogenannter Smart Contract abgeschlossen wird, vermeiden. Durch die Anwendung eines Smart Contracts zwischen den beiden Transaktionsparteien ist es so auch für die Finanzverwaltung aufgrund der dezentralen Speicherung und der Unveränderlichkeit der Vertragsdaten und somit der Distribution auf der Blockchain sicher und effizient, die gezahlte Vorsteuer mit der Umsatzsteuer zu matchen und nur zu verrechnen, wenn die festgehaltenen Vertragsdetails von allen Seiten eingehalten werden. Aus diesen Gründen untersucht der Fachausschuss VI den zuvor skizzierten Anwendungsfall und möchte hier eine weitere Perspektive zur Diskussion um das E-Rechnungsmodell – mit gleichzeitig höchstem Betrugsbekämpfungspotential – aufzeigen.

6. Innergemeinschaftliche Lieferung/Lieferung über ein Konsignationslager/ Reihengeschäfte (B, C, D)

Unternehmen, die Waren an Unternehmer in andere EU-Staaten liefern, können die Lieferungen grundsätzlich als innergemeinschaftliche Lieferungen gem. Art. 138 und Art. 273 MwStSystRL (§ 4 Nr. 1b i. V. m. § 6a UstG) steuerfrei behandeln. Als Voraussetzungen zur Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung muss der liefernde Unternehmer einen Belegnachweis erbringen, dass die Ware auch tatsächlich in das europäische Ausland gelangt ist. Das gilt z.B. auch im Falle eines Reihengeschäfts oder bei Lieferungen über ein Konsignationslager. Neuerdings muss zur Nachweisführung gem. Art. 45a MwSt-DVO (§ 17a-d UstDV) der liefernde Unternehmer sich nicht widersprechende Dokumente unabhängiger Parteien vorlegen können. Mit der Nachweisführung ist ein enormer administrativer Aufwand verbunden, um die erforderlichen Dokumente von den Transaktionsbeteiligten (u.a. unbekannte Parteien; Stichwort Zwischenhändler) zu erhalten.

Zur Aufzeigung der Relevanz des skizzierten Use Cases wird auf das Intra-EU Gesamtvolumen der Lieferungen von 2018 hingewiesen, welches 3.964 Mrd. Euro (ca. 4 Bill. Euro) beträgt. Die Regel(umsatz-)steuersätze divergieren innerhalb der

EU zwischen 17% (LU) und 27 % (HU), wobei sich ein durchschnittlicher Standard EU VAT Satz von 20.79% ergibt. Können die Unternehmen die Belegnachweisführung nicht ordentlich erbringen, wird der Umsatz steuerpflichtig und führt zu einer durchschnittlichen Umsatzsteuerzahllast von $[3.964 \text{ Mrd. Euro} * (20,79/120,79) =]$ 682,2 Mrd. Euro. Die Nachweisführung ist heutzutage sehr kostenintensiv, voller Medienbrüche und oftmals – aufgrund der fehlenden direkten Geschäftsbeziehung zum Warenempfänger – überhaupt nicht möglich. Um diese Schwäche des gemeinsamen Umsatzsteuersystems im europäischen Binnenmarkt zu beheben, soll die Nachweisführung innerhalb Europas mittels der Blockchain digitalisiert werden. Um dies zu erreichen, hat sich der Fachausschuss VI zum Ziel gesetzt, diesen Use Case zu untersuchen.

D. Gemeinsame Entwicklung eines Use Cases

Aufbauend auf den Ergebnissen aus den Arbeitsprogrammen A-C verfolgt der Fachausschuss VI das Ziel, die dort entwickelten theoretischen Grundlagen in die Praxis zu transferieren.

Als erster vom IDSt zu entwickelnder Use Case wurde die Belegnachweisführung zur Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung (s.o. Nr. 3) von den Mitgliedern ausgewählt. Dieser soll als zweiter Use Case auf der non-profit Blockchain im Steuerbereich – der sog. taXchain – etabliert werden. Hierzu wird eine Projektgruppe gegründet, welche sich u.a. aus Vertretern der Finanzverwaltung, der Wirtschaft und der Wissenschaft zusammensetzt. Beginnend mit der Umsetzung anhand der nationalen Bestimmungen soll der Use Case auf die komplette EU ausgeweitet werden. Die Entwicklung ist zweistufig geplant. Die Projektgruppe wird zuerst eine Machbarkeitsstudie vornehmen und dazu einen Mock-Up entwickeln, bevor die endgültige Programmierung des Use Cases vorgenommen wird. Dabei sollen möglichst aktuelle Probleme der Belegnachweisführung (wie z.B. aufwendiger und oftmals stark manueller Prozess, die Informationsdiskrepanz im Reihengeschäft etc.) beseitigt sowie nachteilige Konsequenzen (wie z.B. Umsatzsteuerpflicht, Verzinsung, Strafzahlung, Beschädigung der Kunden/Lieferanten-Beziehung etc.) vermieden werden.

Ziel des Projekts ist es dabei eine vollkommen digitale Belegnachweisführung zu etablieren, bei welcher der Datenaustausch im Rahmen der Belegnachweisführung möglichst automatisiert stattfindet. Durch eine geplante Verknüpfung der

Belegnachweisführung mit dem GPS-Tracking der Ware soll ein eindeutiger Verbringensnachweis als Tatbestandsvoraussetzung für die Steuerfreiheit geschaffen werden. Im Idealfall sollen die Finanzverwaltungen in den verschiedenen Mitgliedsstaaten eine Leseberechtigung der Transaktionen bekommen (mit Datenbeschränkung auf einer Need-to-know-Basis entsprechend den gesetzlichen Anforderungen), um eine Versagung der Steuerfreiheit bei nachgelagerter Betriebsprüfung frühzeitig zu vermeiden. Erste mögliche Umsetzungsideen sind wie folgt zusammengefasst:

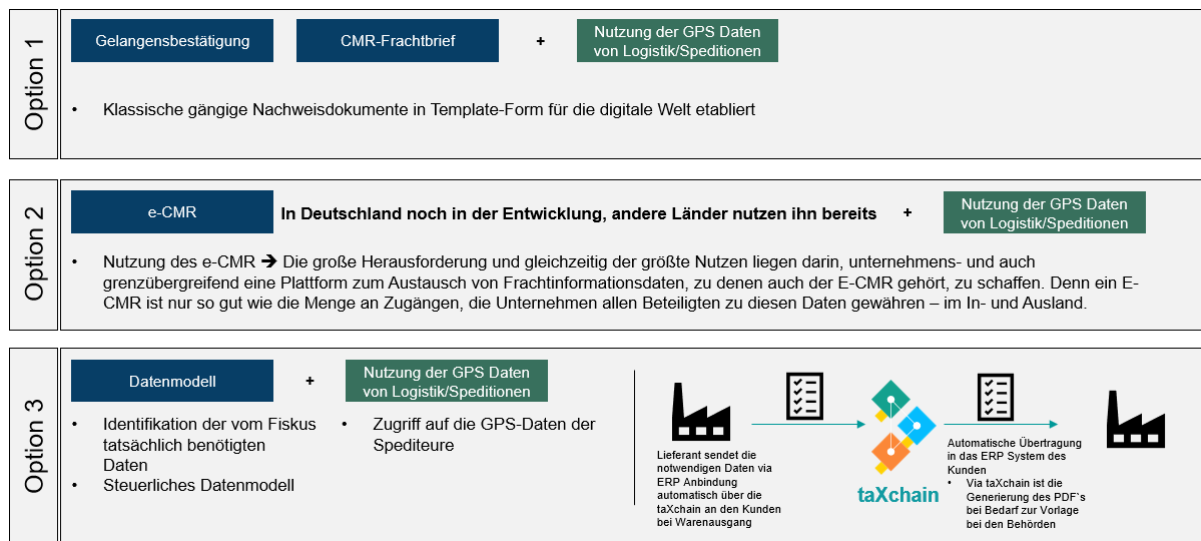


Abbildung 3: Mögliche Umsetzungsoptionen bei der ersten Use Case Entwicklung des IDSt

IV.Fazit

Blockchain als neue steuerliche Compliance Funktion

Steuerliche Compliance hat viele Elemente. Verfahrensrechtlich geht es immer um eine transparente und durch ein Gesetz vorgegebene zielgerichtete Ausführung von Tatbestandsmerkmalen, die die gewünschte Rechtsfolge der steuerlichen Vorschrift bewirken. Die Finanzverwaltung „validiert“ sodann die korrekte Umsetzung der Gesetze; dies sollte möglichst zielgerichtet und kosteneffizient erfolgen. Dazu bedarf es einer Interaktion zwischen den Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung. Im Rahmen der Digitalisierung der steuerlichen Compliance wird diese Interaktion zunehmend kooperativ erfolgen. Die sogenannten Distributed Ledger Technology (DLT) ist hervorragend geeignet, diese erweiterte Interaktion wesentlich voranzutreiben.

In diesem „Positionspapier / Whitepaper“ wird das Arbeitsprogramm des Fachausschusses VI zur Blockchain-Technologie beschrieben. Ziel des Whitepapers ist nicht die Beschreibung der Blockchain-Technologie im computertechnischen Sinne, sondern die Darstellung der Anwendbarkeit im Steuer- und Zollrecht. International bestehen bereits sowohl eine Vielzahl an wissenschaftlichen Studien als auch Anwendungsfälle für die Blockchain-Technologien. Die Anwendungsideen für das Steuerrecht sind einerseits vielfach theoretischer Natur, haben aber andererseits international erste Erfolge in konkreten Anwendungen. Ziel des Fachausschusses VI ist es, auch in Deutschland wissenschaftlich, politisch und faktisch Anwendungsfälle, sogenannte Use Cases, in eine Umsetzungsphase zu bringen. Von der politischen Seite betrachtet geht es um die Anwendbarkeit der Technologien, insbesondere um die Akzeptanz in der deutschen Finanzverwaltung. Die Blockchain Technologien an sich haben keine besonders hohen Komplexitätsstufen. Entscheidend ist die operative Umsetzung der technischen Möglichkeiten aus und um die Distributed Ledgers Technologie. Wie der Ausdruck „distributed ledgers“ übersetzt als „verteilte Hauptbücher“ bereits suggeriert, bedarf es mehrerer Personen bzw. Partner, die gemeinsam die Anwendungen mit der Blockchain-Technologie zu Umsetzung bringen. Damit rückt das Ziel einer digitalen kooperativen Umsetzung von steuerlicher Compliance zum Vorteil aller im Besteuerungsverfahren näher.