

Bundesrepublik Deutschland  
Der Bundeskanzler  
6 — 52210 — 3500/55

Bonn, den 6. Dezember 1955

An den Herrn  
Präsidenten des Deutschen Bundestages

**Betr.: Überprüfung des Umsatzsteuerrechts**

**Bezug: Entschließung des Deutschen Bundestages vom  
19. November 1954  
— Drucksachen 963 Nr. 2, 483 —**

Die auf Grund der Entschließung des Deutschen Bundestages vom  
19. November 1954 vom Herrn Bundesminister der Finanzen aus-  
gearbeitete

Denkschrift über eine Änderung des Umsatzsteuergesetzes  
wird hiermit in der Anlage überreicht.

Der Stellvertreter des Bundeskanzlers  
**Dr. h. c. Blücher**

# Denkschrift über eine Änderung des Umsatzsteuergesetzes

	Seite
A. Auftrag des Deutschen Bundestages an die Bundesregierung . . . . .	4
B. Das geltende Umsatzsteuersystem und die Vorschläge zu seiner Änderung . . . . .	5
I. Das deutsche Umsatzsteuersystem und seine geschichtliche Entwicklung . . . . .	5
1. Entwicklung der deutschen Umsatzsteuer . . . . .	5
2. Vorteile des deutschen Systems . . . . .	6
3. Nachteile des deutschen Systems . . . . .	6
II. Die Umsatzbesteuerung im Ausland . . . . .	7
1. In Belgien . . . . .	7
2. In Frankreich . . . . .	8
3. In Großbritannien . . . . .	8
4. In Italien . . . . .	8
5. In Luxemburg . . . . .	8
6. In den Niederlanden . . . . .	8
7. In Österreich . . . . .	9
8. In der Schweiz . . . . .	9

	Seite
III. Vorschläge zur Änderung des Systems . . . . .	9
1. Frühere Vorschläge . . . . .	9
2. Neue Vorschläge . . . . .	9
3. Stellungnahme zu den neuen Vorschlägen . . . . .	10
C. Änderungsmöglichkeiten im Rahmen des geltenden Systems . . . . .	16
I. Allgemeine Grundsätze . . . . .	16
II. Steuersätze . . . . .	18
1. Allgemeine Senkung der Steuersätze . . . . .	18
2. Herabsetzung der Steuersätze in besonderen Fällen . . . . .	18
III. Großhandel . . . . .	20
1. Entwicklung der Großhandelsbegünstigungen . . . . .	20
2. Die derzeitige Rechtslage . . . . .	21
3. Ausgangspunkte für eine unter grundsätzlicher Wahrung der Sonderstellung des Großhandels mögliche Änderung der derzeitigen Umsatzbesteuerung . . . . .	22
4. Auflockerung des Bearbeitungsverbots bei Einführung von Zwischensätzen . . . . .	24
5. Sonderfrage des sogenannten Seehafenprivilegs . . . . .	25
IV. Organschaft . . . . .	27
1. Begriff und Entwicklung . . . . .	27
2. Stellungnahme zu der Frage der Wiedereinführung der Organschaft . . . . .	27
V. Freie Berufe . . . . .	29
1. Geschichtliche Entwicklung . . . . .	29
2. Die derzeitige Rechtslage . . . . .	30
3. Stellungnahme zu der Frage der Umsatzsteuerbefreiung der freien Berufe . . . . .	30
4. Zur Frage der Einbeziehung der freien Berufe in die Regelung des § 4 Ziff. 17 UStG . . . . .	31
VI. Land- und Forstwirtschaft . . . . .	32
1. Die bisherige Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft . . . . .	32
2. Stellungnahme zu den Vorschlägen auf weitere Begünstigungen der Land- und Forstwirtschaft . . . . .	32
VII. Soziale und der Jugendpflege gewidmete Einrichtungen . . . . .	33
VIII. Zusatzsteuer . . . . .	33
1. Geschichtliche Entwicklung der Zusatzsteuer . . . . .	33
2. Die derzeitige Rechtslage . . . . .	34
3. Stellungnahme zur Zusatzsteuer . . . . .	35
4. Änderungsmöglichkeiten . . . . .	35
IX. Ausfuhr und Vergütungen wegen Ausfuhr . . . . .	36
1. Die derzeitige Rechtslage und ihre Entwicklung . . . . .	36
2. Stellungnahme zu Änderungswünschen . . . . .	37

## **A. Auftrag des Deutschen Bundestages an die Bundesregierung**

Der Deutsche Bundestag hat in seiner 57. Sitzung am 19. November 1954 — Drucksache 963 — folgende EntschlieÙung angenommen:

„Um das rechtzeitige Zustandekommen der Steuerreform nicht in Frage zu stellen, sieht der Bundestag davon ab, über die große Zahl der ihm vorliegenden Anregungen und Vorschläge auf Änderung und Aufhebung umsatzsteuerlicher Vorschriften im gegenwärtigen Zeitpunkt zu beschließen. Er hält jedoch eine Prüfung der Bestimmungen des Umsatzsteuerrechts für unerläÙlich.

Dies gilt namentlich für die Stellung der freien und ihnen verwandten Berufe, für die Behandlung sozialer oder der Jugendpflege gewidmeter Einrichtungen und für die Fragen der Zusatzbesteuerung.

Die Bundesregierung wird ersucht, nach Verabschiedung der Steuerreform 1954 Untersuchungen darüber anzustellen, ob und in welcher Weise eine Änderung des derzeitigen Umsatzsteuerrechts erforderlich ist, und das Ergebnis dieser Untersuchungen dem Bundestag vorzulegen.“

Wie sich aus der EntschlieÙung und aus dem Kurzprotokoll über die 36. Sitzung des Ausschusses für Finanz- und Steuerfragen des Bundestages vom 18. Oktober 1954 ergibt, ging der Wunsch des Bundestages dahin, daß zunächst Untersuchungen über etwa erforderliche Änderungen des geltenden Umsatzsteuerrechts angestellt werden sollten. Er war dabei der Ansicht, daß die Frage der Systemänderung in einer kurzen Zeitspanne nicht abschließend geklärt werden könnte.

Die Denkschrift gibt einleitend Aufschluß über das bis jetzt vorliegende Ergebnis der Untersuchungen über eine Systemänderung und befaÙt sich in der Hauptsache mit den Änderungsmöglichkeiten auf der Grundlage des geltenden Systems.

## B. Das geltende Umsatzsteuersystem und die Vorschläge zu seiner Änderung

### I. Das deutsche Umsatzsteuersystem und seine geschichtliche Entwicklung

#### 1. Entwicklung der deutschen Umsatzsteuer

Die Umsatzbesteuerung in Deutschland geht zurück auf das Gesetz über den Warenumsatzstempel vom 26. Juni 1916. Bereits dieses Gesetz enthielt den Grundgedanken, daß der Warenumsatz auf *jeder* Wirtschaftsstufe mit einem gleichen nach der Höhe des Entgelts bemessenen Steuersatz besteuert wird. Während anfangs die Umsatzsteuer noch einen Teil des Reichsstempelgesetzes bildete, wurde sie durch das Umsatzsteuergesetz vom 26. Juli 1918 zur selbständigen Reichssteuer. Dieses Gesetz beschränkte sich jedoch nicht mehr auf die Besteuerung von *Waren*-lieferungen. Man ging vielmehr schon damals von der richtigen Erwägung aus, daß die Umsatzsteuer als die allgemeine Verbrauchsteuer des Reiches alle *Leistungen* auf wirtschaftlichem Gebiet erfassen müßte und daß eine Nichtbesteuerung der sonstigen Leistungen nicht gerechtfertigt wäre, ganz abgesehen von der schwierigen rechtlichen Abgrenzung der Lieferungen von den sonstigen Leistungen. Es ist weder vom Standpunkt des Unternehmers noch vom Standpunkt des Verbrauchers ein Unterschied, ob die Leistung, die gegen Entgelt ausgeführt wird, sich in einer Ware verkörpert oder sich in Arbeitsaufwendungen erschöpft. So ist z. B. nicht einzusehen, warum ein Schneider, der einen Anzug aus von ihm selbst beschafftem Stoff herstellt (Werklieferung), Umsatzsteuer entrichten soll, während der Schneider, dem der Kunde den Stoff zur Fertigung des Anzugs hingibt (Werkleistung), umsatzsteuerfrei sein soll. Es gibt sehr viele Zweige des gewerblichen Lebens, deren Arbeitsergebnis sich nicht in einem lieferbaren Gegenstand verkörpert (man denke z. B. an das Beförderungs-, Beherbergungs- oder Vergnügungsgewerbe oder an den unübersehbaren Kreis der Werkleistungen in Industrie und Handwerk), denen aber ihre Kunden genau so als „Verbraucher“ gegenüberstehen wie dem einen Gegenstand liefernden Unternehmer.

Für die Umwandlung der Warenumsatzsteuer in eine allgemeine Leistungsteuer war 1918

auch die Erkenntnis bestimmend, daß eine Umsatzsteuer, die Lieferungen *und* sonstige Leistungen umfaßt, sich mit niedrigeren Steuersätzen begnügen kann als eine Umsatzsteuer, die lediglich den *Warenumsatz* besteuert. Dieser Grund trifft auch heute noch in vollem Umfang zu.

Das Gesetz vom 26. Juli 1918 hat daher die Steuerpflicht grundsätzlich auf alle Arten von Leistungen ausgedehnt, die im Wirtschaftsleben von Selbständigen gegen Entgelt ausgeführt werden. Es bildet daher die eigentliche Grundlage der allgemeinen Umsatzbesteuerung in Deutschland. In der Folgezeit hat das Umsatzsteuergesetz mannigfache Wandlungen erfahren. Die beiden genannten Grundprinzipien, Besteuerung des Bruttoumsatzes auf jeder Wirtschaftsstufe und Erfassung aller Leistungen im Wirtschaftsleben, sind jedoch bis heute nahezu unverändert erhalten geblieben.

Welche Bedeutung die deutsche Umsatzsteuer erlangt hat, ergibt sich aus der Entwicklung ihres Aufkommens. Während sie im Rechnungsjahr 1937/38 mit einem Aufkommen von 2754 Millionen RM zu etwa 20 v. H. an dem Gesamtaufkommen des Reiches aus Steuern, Zöllen und Abgaben beteiligt war, betrug ihr Aufkommen im Rechnungsjahr 1954/55 9425 Millionen DM. Das sind etwa 30 v. H. der Gesamteinnahmen aus Bundes- und Landessteuern und etwa 43 v. H. der gesamten Steuereinnahmen des Bundes.

Die Entwicklung der Steuersätze war je nach dem öffentlichen Finanzbedarf starken Schwankungen unterworfen. Nach der folgenden Tabelle betrug der allgemeine Steuersatz:

vom 1. Oktober 1916 bis 30. Juli 1918	1 v. T.
vom 1. August 1918 bis 31. Dezember 1919	5 v. T.
vom 1. Januar 1920 bis 31. Dezember 1921	1,5 v. H.
vom 1. Januar 1922 bis 31. Dezember 1923	2 v. H.
vom 1. Januar 1924 bis 30. September 1924	2,5 v. H.
vom 1. Oktober 1924 bis 31. Dezember 1924	2 v. H.

vom 1. Januar 1925 bis 30. September 1925	1,5 v. H.
vom 1. Oktober 1925 bis 31. März 1926	1 v. H.
vom 1. April 1926 bis 31. März 1930	0,75 v. H.
vom 1. April 1930 bis 31. Dezember 1931	0,85 v. H.
vom 1. Januar 1932 bis 31. Dezember 1945	2 v. H.
vom 1. Januar 1946 bis 30. Juni 1951	3 v. H.
ab 1. Juli 1951	4 v. H.

Wegen der ermäßigten Steuersätze vergleiche Abschnitt C, II, 2.

## 2. Vorteile des deutschen Systems

Nicht zuletzt ist es auf die oben erwähnten Grundprinzipien zurückzuführen, daß die Umsatzsteuer neben der Einkommensteuer zur wichtigsten Steuer des Reiches und, seitdem die Einkommensteuer zum größeren Teil den Ländern zufließt, zur tragenden Säule des Bundeshaushalts geworden ist. Ihre außerordentliche fiskalische Ergiebigkeit beruht in erster Linie auf ihrer großen Breitenwirkung, der Schwierigkeit ihr auszuweichen und ihrer Unmerklichkeit. Der Verbraucher kann sich bei der allgemeinen Umsatzsteuer der Belastung grundsätzlich nicht entziehen. Da sie auf jeder Wirtschaftsstufe erhoben wird und grundsätzlich alle Arten der Bedarfsdeckung erfaßt, kann sie sich, um das gewünschte Aufkommen zu erzielen, mit relativ niedrigen Steuersätzen begnügen. Niedrige Steuersätze verleihen der Umsatzsteuer zusammen mit ihrer verdeckten Überwälzung eine gewisse Unmerklichkeit. Die Steuer fällt bei der einzelnen Leistung nicht allzu sehr ins Gewicht. Der Käufer wird sich in der Regel gar nicht dessen bewußt, daß und wieviel Umsatzsteuer er bei einem einzelnen Geschäft zu tragen hat. Dem Unternehmer, der die Steuer als Steuerschuldner zu zahlen — aber nicht zu tragen — hat, bietet sie andererseits wenig Anreiz zu Hinterziehungen, und die Ausfälle des Staates als Steuergläubiger halten sich bei Illiquidität einzelner Unternehmen in erträglichen Grenzen. Diese Eigenschaften des Systems der deutschen Umsatzsteuer gewährleisten somit ein stetes und gleichmäßiges Fließen dieser Abgabe und sind der Grund

für ihre außerordentliche Krisenfestigkeit. Ferner bereitet ihre Durchführung, von Einzelfällen abgesehen, weder den Steuerpflichtigen noch der Verwaltung erhebliche Schwierigkeiten. Die Kosten ihrer Erhebung sind im Verhältnis zu ihrem Aufkommen außerordentlich gering.

## 3. Nachteile des deutschen Systems

a) Daß diesen Vorzügen des deutschen Umsatzsteuersystems auch eine Reihe von Nachteilen gegenübersteht, ist schon frühzeitig erkannt worden. Die Ursache dieser Mängel liegt vor allem in der Kumulativwirkung der deutschen Umsatzsteuer. Diese beruht darin, daß die Steuer dem Prinzip der Überwälzung folgend überall da, wo ein Wirtschaftsgut von der Herstellung bis zum Verbrauch mehrere Wirtschaftsstufen durchläuft, mit dem Preis von Stufe zu Stufe weitergetragen wird. Da die Steuer auf jeder Stufe neu erhoben wird, wächst die Belastung einer Ware auf ihrem Wege zum Verbraucher ständig an. Dazu kommt, daß Umsatzsteuer von der Umsatzsteuer erhoben wird, weil die Steuer in den Preis eingerechnet wird. Man hat in diesem Zusammenhang von der sog. Lawinenwirkung der deutschen Allphasensteuer gesprochen und damit die Vorstellung einer außerordentlich schnell anschwellenden und unkontrollierbaren Steuerbelastung verbunden. Die Nachteile aus der kumulativen Wirkung dürfen aber auf keinen Fall übertrieben werden. Zunächst sind die Erhebung der Steuer auf mehreren Stufen und ihre Auswirkung auf die nächste Stufe keineswegs ein auf die deutsche Umsatzsteuer beschränkter Vorgang. Diese Wirkung ergibt sich in gewissem Grade auch bei den direkten Steuern und ist insbesondere bei Verkehrssteuern als durchaus natürlich anzusehen, soweit sie sich in Grenzen hält. Es handelt sich bei dieser Wirkung der als Verkehrssteuer gestalteten allgemeinen Umsatzsteuer im übrigen nicht um einen Vorgang, der auf das Steuergebiet beschränkt ist, sondern der sich auch bei allen anderen nach Prozentsätzen berechneten Zuschlägen findet, also beispielsweise bei der Berechnung von prozentualen Handelsspannen, Gewinnspannen und dergleichen. Weiter ist darauf hinzuweisen, daß auch bei einem allgemeinen Steuersatz von 4 v. H. die Auswirkungen der Umsatzsteuer auf die einzelnen Warengattungen, gemessen am Verbraucherpreis, nicht annähernd so hoch sind

wie es von interessierter Seite behauptet wird.

b) Hält sich also die Gesamtbelastung durch die Umsatzsteuer in überschaubaren Grenzen, so wirkt das deutsche System sich doch insofern nachteilig aus, als innerhalb der einzelnen Wirtschaftszweige die Höhe der Gesamtbelastung des einzelnen Wirtschaftsgutes von der Zahl der Wirtschaftsstufen abhängt, die es auf seinem Wege vom Hersteller zum Verbraucher durchläuft. Je öfter eine Ware umgesetzt wird, um so öfter wird nach dem Allphasensystem Umsatzsteuer erhoben, und um so größer ist die Gesamtbelastung. Dadurch kann ein gewisser Anreiz entstehen, die Zahl der Wirtschaftsstufen willkürlich durch Betriebskonzentration zu vermindern. Unternehmen, die mehrere Wirtschaftsstufen in sich vereinigen, haben weniger Umsatzsteuer zu zahlen als die entsprechenden einstufigen Unternehmen zusammen. Den ersteren erwächst daraus ein wettbewerbsmäßiger Vorteil, weil die von ihnen abgesetzten Waren geringer mit Umsatzsteuer belastet sind als die der letzteren. Dem deutschen Umsatzsteuersystem müßte also eine gewisse Konzentrationsfördernde Wirkung innewohnen. Die Wirklichkeit zeigt indes ein anderes Bild. Konzentrierte Unternehmen gab es in Deutschland schon vor der Einführung der Umsatzsteuer. Sie sind auch in Staaten vorhanden, die keine kumulative Umsatzsteuer haben. Auch nach Einführung der Umsatzsteuer in Deutschland hat sich ein verstärkter Zug zur Konzentration aus umsatzsteuerlichen Gründen nicht feststellen lassen. Das ist auch durchaus erklärlich, weil für die Zusammenfassung von Betrieben vor allem andere wirtschaftliche Beweggründe maßgebend sind, neben denen die Frage, ob Umsatzsteuer eingespart wird, an Bedeutung zurücktritt. Der Zug zur Konzentration, insbesondere zur Verbundwirtschaft, liegt in der modernen Wirtschaftsentwicklung.

c) Der kumulativen Allphasensteuer wird ferner vorgeworfen, daß sie gewisse Nachteile im Handelsverkehr mit dem Ausland mit sich bringe. Es entspricht der internationalen Übung — ihrer Anwendung auf einem gemeinsamen Markt stehen erhebliche Bedenken entgegen —, Ausfuhrwaren vor der Ausfuhr von ihrer umsatzsteuerlichen Vorbelastung ganz oder teilweise zu befreien. Entsprechend ist es üblich, Einfuhrwaren nach der Einfuhr mit einer Steuer zu belegen, die sich nach der Vorbelastung der ent-

sprechenden inländischen Erzeugnisse mit Umsatzsteuer richtet. Da nun aber die umsatzsteuerliche Belastung einer Ware sich beim kumulativen Allphasensystem nach dem Fabrikations- und Verteilungswege richtet, kann nicht von vornherein festgestellt werden, wie hoch die Belastung eines Erzeugnisses ist. Gleichartige Waren können verschieden belastet sein, je nachdem, wie viele Wirtschaftsstufen sie im Einzelfall durchlaufen haben. Aus diesem Grund können die erwähnten Maßnahmen zum Belastungsausgleich zwischen ausländischen und inländischen Erzeugnissen bei der deutschen Umsatzsteuer nur pauschal durchgeführt werden, d. h. die auf die Einfuhrwaren zu legenden Umsatzausgleichsteuern und die bei der Ausfuhr zu gewährenden Vergütungen können nur nach einer durchschnittlichen Belastung bemessen werden. Auch diese Auswirkung der deutschen Umsatzsteuer darf jedoch nicht überschätzt werden. Die Wettbewerbsfähigkeit einer Ware gegenüber der Ware eines anderen Landes hängt nicht allein von der auf ihr lastenden Umsatzsteuer ab. Sie wird vielmehr noch von einer Reihe anderer Kostenfaktoren beeinflusst, die auf der Ware lasten, und die ein größeres Gewicht haben als die Umsatzsteuer. Zu erwähnen sind hier z. B. die Aufwendungen für Löhne, für die Sozialversicherung und für den Einkauf der Rohstoffe, die in den einzelnen Ländern verschieden hoch sind. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang auch die seit langem erkannte Tatsache, daß auch die direkten Steuern im Preise überwältigt werden. Im übrigen zeigt die günstige Entwicklung der deutschen Ausfuhr in den letzten Jahren, daß die Gewährung der Ausfuhrvergütung nach Durchschnittssätzen sich nicht hemmend ausgewirkt haben kann.

## II. Die Umsatzbesteuerung im Ausland

In den europäischen Staaten ist die Umsatzsteuer zu einem festen Bestandteil der Steuergesetzgebung geworden und trägt überall in beträchtlichem Umfang zur Aufbringung der Haushaltsmittel bei, wie der nachstehende Überblick über eine Reihe von Staaten zeigt.

1. In *Belgien* setzt sich die Umsatzbesteuerung aus einer Reihe von Einzelsteuern zusammen, die in erster Linie nach dem Mehrphasensystem und zum Teil nach einem Pauschalssystem gestaltet sind. Die Warenumsatzsteuer (*taxe de transmission*) ist im

Rahmen dieses Systems die bedeutendste Steuer. Sie wird durch eine Luxussteuer (taxe de luxe) zur höheren Belastung von Gütern des gehobenen Bedarfs und von Luxusgegenständen sowie durch eine Reihe anderer, insbesondere die sonstigen Leistungen erfassen der Steuern ergänzt. Die Warenumsatzsteuer ist eine Mehrphasensteuer mit kumulativer Wirkung, die nur den Einzelhandel nicht erfaßt. Der allgemeine Steuersatz beträgt 4,5 v. H. des Entgelts. Die Luxussteuer ist eine Einphasensteuer mit Steuersätzen von 10 bis 12 v. H. des Entgelts. Bei den Steuern, die sonstige Leistungen erfassen, beläuft sich der Steuersatz im allgemeinen auf 4,5 v. H. des Entgelts, nur die Vermietung von Bankfächern unterliegt einer Abgabe in Höhe von 12 v. H. des Mietpreises.

Vom Gesamtsteueraufkommen des Staates entfallen auf die Umsatzsteuer reichlich 25 v. H.

2. In *Frankreich* werden nach der Umsatzsteuerreform 1954 und 1955 die Mehrwertsteuer (taxe sur la valeur ajoutée) und die lokale Umsatzsteuer (taxe locale) erhoben. Die Mehrwertsteuer, die eine Mehrphasensteuer ohne kumulativen Charakter ist, trifft nur den sogenannten Mehrwert, die Wertschöpfung. In ihren Bereich fallen nicht die Umsätze im Kleinhandel, und die Umsätze der Landwirtschaft. Der Großhandel gehört grundsätzlich in den Bereich der Mehrwertsteuer, kann sich aber auch für die lokale Umsatzsteuer entscheiden, der die Besteuerung der Umsätze des Kleinhandels vorbehalten ist. Der Steuersatz der Mehrwertsteuer beträgt für Warenlieferungen 19,5 v. H. des Mehrwerts und für Dienstleistungen 8,5 v. H. Der lokalen Umsatzsteuer sind die Umsätze im Einzelhandel unterworfen, aber auch die Umsätze des steuerbegünstigten Kleinhandwerks, des Baugewerbes, des Vergnügungs-, Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes, des Dienstleistungsgewerbes jeder Art sowie der Handelsvertreter. Der Steuersatz der lokalen Umsatzsteuer beträgt 2,65 v. H. des Entgelts (für Umsätze des Vergnügungs-, Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes 8,5 v. H.). Die Gemeinden können einen Zuschlag zu der Lokalsteuer, der den Departements zugute kommt, erheben.

Vom Steueraufkommen des Staates und der staatlichen Unterverbände entfallen rund 43 v. H. auf die Umsatzsteuer.

3. *Großbritannien* erhebt seit dem letzten Weltkrieg eine Kaufsteuer (Purchase Tax), die als Kleinhandelsvorumsatzsteuer (Einphasensteuer) gestaltet ist und die Waren, je nachdem ob es sich um Gegenstände des gehobenen oder des einfacheren Bedarfs handelt, mit verschiedenen Steuersätzen erfaßt. Bemessungsgrundlage ist der Großhandelspreis ausschließlich Kaufsteuer. Die Steuersätze sind nach dem Grad der Entbehrlichkeit des besteuerten Gutes gestaffelt. Durch das Nachtragsbudget vom Oktober 1955 wurden sie auf 30 v. H., 60 v. H. und 90 v. H. erhöht. Auch viele Waren, die bisher steuerfrei waren, sind jetzt in die Steuerpflicht einbezogen worden, wenn auch mit ermäßigten Sätzen.

Die Purchase Tax erbringt rund 8 v. H. des Gesamtsteueraufkommens des Staates.

4. Die *italienische* Umsatzsteuer ist eine Mehrphasensteuer mit kumulativer Wirkung. Sämtliche Wirtschaftsbereiche werden in die Umsatzsteuer einbezogen, u. a. Landwirtschaft, nichtlandwirtschaftliche Urproduktion, Industrie, Handwerk, Großhandel, Einzelhandel, Dienstleistungsgewerbe, freie Berufe. Jedoch bestehen Unterschiede in der Belastung; ermäßigte Steuersätze zahlen z. B. Handwerker, Dienstgewerbe, freie Berufe, Unternehmungen der Personenbeförderung mit Motorfahrzeugen, Spediteure, Börsenagenten, Betriebe des Schank- und Gasthofgewerbes und der Einzelhandel. Der Hauptsteuersatz beträgt 3 v. H. Daneben gibt es differenzierte Steuersätze für alle Umsatzphasen von 0,5 bis 8 v. H. Pauschalsteuersätze von 2 bis 20 v. H. sowie absolute Steuerbeträge.

Vom Gesamtsteueraufkommen des Staates erbringt die Umsatzsteuer rd. 23 v. H.

5. In *Luxemburg* wird eine kumulative Mehrphasensteuer, die der deutschen Umsatzsteuer sehr stark ähnelt, mit einem allgemeinen Steuersatz von 2 v. H. erhoben.

6. Die *Niederlande* haben durch die Umsatzsteuerreform vom 16. Dezember 1954 eine Angleichung ihres Steuerrechts an das Recht der anderen Benelux-Staaten angestrebt. Bei der jetzt geltenden Umsatzsteuer handelt es sich um eine Mehrphasensteuer mit kumulativer Wirkung. Durch Sonderregelungen, die mit der deutschen Zusatzsteuer verwandt sind, und Pauschalierungen werden die Kumulativwirkungen gemildert. Die Landwirt-



schaft ist grundsätzlich steuerpflichtig, aber durch steuerliche Befreiung der Lieferungen einer Reihe landwirtschaftlicher Erzeugnisse wird der Umfang der Besteuerung wieder eingengt. Umsätze im Einzelhandel unterliegen seit der Reform nicht mehr der Umsatzsteuer. Dafür wurde der allgemeine Steuersatz auf 5 v. H. erhöht. Dienstleistungen zum Nutzen privater Verbraucher, in der Hauptsache solche der Handwerker und freien Berufe, werden mit 4 v. H. versteuert. Diesem ermäßigten Steuersatz unterliegen auch unmittelbare Lieferungen der Hersteller an Privatpersonen. Für Güter des unentbehrlichen Bedarfs gelten weitgehend Steuerbefreiungen, dagegen für solche des gehobenen Bedarfs sowie des Luxusaufwandes erhöhte Steuersätze (8 bis 15 v. H.).

Vom Gesamtaufkommen des Staates entfallen auf die Umsatzsteuer reichlich 20 v. H.

7. *Österreich* hat die deutsche kumulative Allphasensteuer bis heute beibehalten. Der allgemeine Steuersatz beträgt mit Zuschlägen 5 v. H.

8. Die von der *Schweiz* erhobene Warenumsatzsteuer ähnelt in ihrem organisatorischen Aufbau der britischen Purchase Tax. Sie ist ebenfalls eine Einzelhandelsvorumsatzsteuer auf *Warenlieferung* durch „Großisten“, die in einem Steuerregister eingetragen sind. Teilweise enthält diese Steuer auch Elemente einer Luxusbesteuerung. Die Steuersätze betragen 2 v. H., 2,5 v. H., 4 v. H. und 6 v. H.

Vom Gesamtsteueraufkommen des Bundes entfallen auf die Umsatzsteuer rund 30 v. H. Dabei ist jedoch zu beachten, daß das Schwergewicht der schweizerischen Steuerbelastung bei den Steuern der Kantone liegt, die in dem vorhergenannten Steueraufkommen des Bundes nicht enthalten sind.

### III. Vorschläge zur Änderung des Systems

#### 1. Frühere Vorschläge

Schon in der Vergangenheit hat es an Vorschlägen zur Verbesserung oder zur Ände-

rung des Umsatzsteuersystems nicht gefehlt. Erinnert sei hier an die Vorschläge zur Einführung einer Einphasensteuer, entweder in Form einer Produktionssteuer, einer Einzelhandelsvorumsatzsteuer in der Art der später in England eingeführten Purchase Tax oder einer Kleinhandelsteuer, entsprechend der Gestaltung einzelner Luxussteuern in verschiedenen Staaten. Angeregt wurde auch die Übernahme des alten österreichischen Systems der Phasenpauschalierung (vgl. zu C, VIII, 1) oder der von Wilhelm von Siemens bereits im Jahre 1919 vorgeschlagenen „veredelten Umsatzsteuer“. Der Gedanke der „veredelten Umsatzsteuer“ ist in letzter Zeit durch verschiedene Vorschläge auf Einführung einer sogenannten Mehrwertsteuer wiederaufgenommen worden. Die früheren Reformvorschläge sind im Laufe der Geschichte der deutschen Umsatzsteuer vom Parlament und der Reichsregierung immer wieder eingehend geprüft worden. Die Untersuchungen erbrachten in allen Fällen das Ergebnis, daß eine Umstellung des Systems der Umsatzsteuer nicht in Betracht gezogen wurde, weil den anderen Systemen noch größere Nachteile innewohnten und daher kein Anlaß bestand, das mit einer Systemänderung verbundene Wagnis einer Beunruhigung der Wirtschaft und des Preisgefüges sowie einer Gefährdung des öffentlichen Haushalts einzugehen. Erwähnt seien in diesem Zusammenhang die Denkschrift der Reichsregierung über eine Abänderung der Umsatzbesteuerung vom 27. September 1924 (Reichstagsdrucksache Nr. 558/24) und die amtliche Begründung zum Umsatzsteuergesetz 1934 (Reichssteuerblatt 1934 S. 1549).

#### 2. Neue Vorschläge

Nachdem der allgemeine Steuersatz im Jahre 1951 auf 4 v. H. angestiegen ist, sind auch in neuester Zeit die Rufe nach einer Reform des deutschen Umsatzsteuersystems wieder laut geworden. Die Vorschläge kommen vor allem aus Kreisen der Wissenschaft und gehen in erster Linie darauf aus, den Mangel der verschiedenen Belastung der einstufigen und der mehrstufigen Unternehmen zu beseitigen. Um dieses Ziel zu erreichen, wird, wie bereits

oben erwähnt, die Einführung der sog. Mehrwertsteuer\*) empfohlen. Es handelt sich dabei um eine Besteuerungsform, bei der auf jeder Wirtschaftsstufe nur die zusätzliche Wertschöpfung, der dem Wirtschaftsgut zugefügte Mehrwert (valeur ajoutée, added value), besteuert wird. Dadurch soll erreicht werden, daß jede Ware zwar auf jeder Stufe, insgesamt jedoch immer nur in der aus dem gesetzlich festgesetzten Steuersatz ersichtlichen Höhe belastet wird. Die Belastung wäre also nicht mehr abhängig von der Zahl der durchlaufenen Wirtschaftsstufen, was zur Folge haben würde, daß ein Anreiz zur Ausschaltung von Stufen beseitigt werden würde.

Für die praktische Verwirklichung der Umsatzsteuer vom Mehrwert werden zwei Methoden vorgeschlagen:

Nach der einen wird der von der Steuer zu erfassende Mehrwert dadurch ermittelt, daß in jedem Besteuerungszeitraum von der Summe der vereinnahmten oder vereinbarten Entgelte die Summe der beim Einkauf verausgabten oder vereinbarten (geschuldeten) Entgelte, die bereits auf der Vorstufe der Umsatzsteuer unterlegen haben, abgesetzt wird. Von dem verbleibenden Nettoumsatz wird dann die Steuer nach dem gesetzlich festgelegten Steuersatz berechnet. Diese Nettoumsatzsteuer wird von Schmölders und mit gewissen Einschränkungen hinsichtlich der zum Abzug zuzulassenden Ausgaben von Ritschl und von dem Wissenschaftlichen Beirat beim Bundesministerium der Finanzen vorgeschlagen.

Nach der anderen Methode wird der Mehrwert in der Weise besteuert, daß zunächst die Steuerschuld vom Bruttoumsatz ermittelt und von diesem Steuerbetrag die Summe der-

jenigen Umsatzsteuerbeträge abgezogen wird, die laut offenem Ausweis auf den Einkaufsrechnungen beim Einkauf bereits bezahlt worden sind. Diese Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug wird gegenwärtig in Frankreich in der Form der „taxe sur la valeur ajoutée“ von der Produktion und vom Großhandel erhoben. Sie wird in ähnlicher Form von Zierold-Pritsch als sog. „optimale Umsatzsteuer“ für alle Stufen des Wirtschaftsablaufs vorgeschlagen.

### 3. Stellungnahme zu den neuen Vorschlägen

a) Die beiden Formen einer Mehrwertsteuer haben den Vorteil, daß sie die Kumulativwirkung und damit den Anreiz zur Betriebskonzentration, wenn auch nicht ganz vermeiden, so doch weitgehend abschwächen. Auch mag die steuerliche Entlastung der Ausfuhrwaren bei dieser Besteuerungsart in der Regel besser gelingen als nach dem jetzigen Verfahren. Ob aber ein Übergang zur Mehrwertsteuer in Betracht gezogen werden kann, hängt von eingehenden Untersuchungen darüber ab, welche Schwierigkeiten und Nachteile eine solche Maßnahme neben den zu erwartenden Vorteilen mit sich bringen würde; denn jedes System ist, besonders wenn es ein so hohes Aufkommen erbringen soll wie die deutsche Umsatzsteuer, mit Schwächen behaftet.

b) In den bisherigen Erörterungen und in der Literatur sind folgende Gedankengänge und Bedenken gegen eine Einführung der Mehrwertsteuer in einer der beiden Formen in der nächsten Zeit zum Ausdruck gekommen, die wegen des großen Interesses dieser Frage im folgenden zusammengefaßt werden sollen:

---

#### \*) Schrifttum über die Mehrwertsteuer

Bundesverband der Deutschen Industrie: Schreiben an den Bundesminister der Finanzen vom 31. Oktober 1955 betr. Umsatzsteuerreform

Diskussionsbeiträge des Arbeitsausschusses für die große Steuerreform, ein Bericht an den Finanzausschuß des Bundesrates, Stuttgart, 1954

Eckhardt: Ausblick auf 1955 — Die Aussichten der Umsatzsteuerreform, Umsatzsteuerrundschau 1955 S. 1

Herting: Gedanken zur „Optimalen Umsatzsteuer“, Betriebsberater 1955 S. 389

Hübschmann: Die Entwicklung der Umsatzsteuer in Deutschland aus der Sicht ihrer heutigen Gestaltung, Finanzrundschau 1954, S. 529

Ifo-Institut für Wirtschaftsforschung, München: Untersuchungen zur großen Steuerreform, München 1953

Malitzky: Empfiehlt sich die Ablösung der geltenden Umsatzsteuer durch eine Mehrwertsteuer? Deutsche Steuerzeitung A 1955 S. 23

Mesenberg: Zu den preislichen Fragen eines Übergangs vom Bruttoumsatzsteuersystem zum Nettoumsatzsteuersystem, Umsatzsteuerrundschau 1955 S. 141

Ritschl: Die große Steuerreform, Hamburg 1953

Schettler: Umsatzsteuerreform, Umsatzsteuerrundschau 1955 S. 9

Schmölders: Organische Steuerreform (Grundlagen, Vorarbeiten, Gesetzentwürfe), Köln 1953

Schmölders: Die Umsatzsteuern, Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Aufl., Tübingen 1955, S. 565 ff.

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Organische Steuerreform, Bonn 1953

Zierold-Pritsch: Die optimale Umsatzsteuer, Köln 1954

aa) Wenn man von der Voraussetzung sonst gleichbleibender Verhältnisse, insbesondere eines unveränderten Steueraufkommens ausgeht, so ergibt sich aus dem Umstand, daß bei der Mehrwertsteuer die Steuerbelastungen weit mehr als bei der heutigen Umsatzsteuer in den Produktionsstufen liegen, also vorverlagert sind, als Schlußfolgerung:

Eine Mehrwertsteuer muß

a) höhere Kapitalbereitstellungskosten auf einer früheren Produktionsstufe und  
β) dementsprechend im Laufe des Produktions- und Verteilungsprozesses höhere Generalunkosten- und Gewinnzuschläge verursachen. Sie ist im ganzen also teurer als die heutige Umsatzsteuer; sie muß es der Natur der Sache nach sein, denn kumulativ wirkt nicht nur die Mehrphasenumsatzsteuer, an der diese Eigenschaft allgemein gerügt wird, sondern auch jeder andere prozentual berechnete Zuschlag, insbesondere also die Generalunkosten- und Gewinnzuschläge. Außerdem muß man sich vergegenwärtigen, daß die Umsatzsteuer bei Umwandlung in eine Mehrwertsteuer im Grunde genommen zu einer Steuer auf die Leistung von Mensch + Kapital wird, vorzugsweise zu einer Steuer auf den Lohn, während sie sich heute auf jeden verkehrswirtschaftlichen Vorgang bezieht. Die Hinordnung der Steuer auf die personenbezogene Leistung ist bedenklich, in einem Lande, dessen Steuersystem als Kernpunkt eine Einkommensteuer aufweist. Zu befriedigenden Ergebnissen kann nur ein Steuersystem führen, das sich auf eine Vielheit steuerlicher Bemessungsgrundlagen stützt, so daß die Mängel der einen Bemessungsgrundlage durch die Vorzüge einer anderen ausgeglichen werden. Würde man überall das Einkommen als ausschlaggebende Bemessungsgrundlage wählen, so entstünde die Gefahr, daß Fehler in der Steuerbemessung sich nicht ausgleichen, sondern addieren würden.

bb) Sehr schwierig ist die Frage zu beantworten, wie hoch bei einer Mehrwertsteuer der Steuersatz sein müßte, damit das gleiche Aufkommen erzielt wird. Darüber besteht bei den Befürwortern des neuen Systems keineswegs Einigkeit. Da nicht mehr wie bisher das volle Entgelt (Bruttoumsatz), sondern nur der Mehrwert (Nettoumsatz) Besteuerungsgrundlage wäre, müßte der Steuersatz zweifellos erheblich höher sein als bei der heutigen Umsatzsteuer. Übereinstimmung besteht darüber, daß er mindestens 10 v. H. betragen müßte. Wahrscheinlich

wird dieser Satz aber nicht ausreichen, um das gleiche Aufkommen wie bisher zu erzielen. (In Frankreich beträgt der allgemeine Steuersatz 19,5 v. H.). Abgesehen von der psychologisch ungünstigen Wirkung hoher Steuersätze wäre mit einem vermehrten Anreiz zur Hinterziehung sicher zu rechnen. Die genaue Ermittlung der erforderlichen Höhe des Steuersatzes bereitet größte Schwierigkeiten, ganz abgesehen davon, daß sie endgültig erst festgestellt werden könnte, wenn bekannt wäre, welche Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen gewährt werden sollen. Ohne solche würde auch eine Mehrwertsteuer nicht auskommen. So müßten z. B. wahrscheinlich für die sonstigen Leistungen und für die Urerzeugung ermäßigte Steuersätze festgesetzt werden, da in diesen Fällen nur geringe Vorumsätze bzw. Vorumsatzsteuern zum Abzug vorhanden wären. Für die sonstigen Leistungen wird daher die Beibehaltung der Bruttobesteuerung vorgeschlagen. Je niedriger die Sondersteuersätze wären und je mehr Steuerbefreiungen eingeführt würden, um so höher müßte der allgemeine Steuersatz sein. Seine Höhe hängt außerdem davon ab, welche Vorumsätze bzw. Vorsteuern zum Abzug zugelassen werden sollen. Auch hierüber gehen die Ansichten auseinander. Während die einen grundsätzlich alle Aufwendungen, die mit Umsatzsteuer belastet sind, zum Abzug zulassen wollen, tritt die Mehrzahl dafür ein, die Ausgaben für Investitionen und Gemeinkosten vom Abzug auszuschließen. Die erste Lösung würde die Festsetzung eines besonders hohen Steuersatzes erforderlich machen. Die zweite Lösung ließe einen etwas niedrigeren Steuersatz zu.

cc) Infolge der Änderung der Bemessungsgrundlage müßten manche Unternehmen mehr und manche weniger als bisher an Umsatzsteuer bezahlen. Es würde sich also eine völlige Verlagerung der Steuerzahllast innerhalb der deutschen Wirtschaft ergeben. Besonders die lohnintensiven Unternehmen hätten eine höhere Steuer zu bezahlen als bisher, da die Löhne nicht mit Umsatzsteuer belastet sind und daher nicht zum Abzug zugelassen werden können.

Aus tatsächlichen und psychologischen Gründen ist nun anzunehmen, daß die Weitergabe der Umsatzsteueränderung an den Abnehmer und letzten Endes den Verbraucher bei nicht preisgebundenen Waren in verschiedener Weise erfolgt, je nachdem, ob es sich um

eine Umsatzsteuererhöhung oder eine Umsatzsteuerermäßigung handelt. Der Unternehmer wird mit Recht bestrebt sein, jede Erhöhung des Unkostenfaktors „Umsatzsteuer“ im Preise wieder hereinzubekommen. Auf der anderen Seite ist es außerordentlich zweifelhaft, ob bei einer Ermäßigung der Umsatzsteuer eine Herabsetzung der Preise erfolgt. In der Praxis werden die Unternehmer, soweit nicht gebundene Preise bestehen, geneigt sein, die Minderung der Umsatzsteuer ihrem Gewinn zuzuschlagen. Diese Folge wird besonders dann eintreten, wenn die Weitergabe an den Verbraucher technisch deshalb auf Schwierigkeiten stößt, weil die Minderung im Einzelfall nur Bruchteile von Pfennigen beträgt. Diejenigen Unternehmer, die nach dem neuen System mehr Umsatzsteuer zu zahlen hätten, würden also ihre Preise entsprechend erhöhen und u. U. sogar aufrunden, während die weniger belasteten ihre Preise im allgemeinen nur dann ermäßigen würden, wenn sie durch den Wettbewerb dazu gezwungen würden. Besonders in Zeiten starker Nachfrage würde der Übergang zur Mehrwertsteuer also die Gefahr einer Preiserhöhung mit sich bringen.

Diese Gefahr würde noch dadurch vergrößert werden, daß die Steuerzahllast sich in erster Linie auf die Produktion, also auf die ersten Stufen des Wirtschaftsablaufs, verlagern würde, da dort im allgemeinen große Mehrwerte erzielt werden. Die Industrie würde also, weil sie höhere Umsatzsteuerbeträge zu zahlen hätte, ihre Preise erhöhen. Es besteht die Gefahr, daß der Handel, der zum großen Teil mit festen prozentualen Spannen vom Einkaufspreis arbeitet, diese Spannen auch auf die neuen höheren Einkaufspreise anwendet. An die Stelle der Kumulation der Steuer würde also bei der Mehrwertsteuer eine Kumulativwirkung der Handelsspannen treten. Wie groß diese Gefahr gerade in Zeiten steigenden Bedarfs ist, zeigt das Beispiel der Niederlande. Das neue niederländische Umsatzsteuergesetz von 1954 hat u. a. die Lieferungen des Einzelhandels von der Umsatzsteuer befreit. Um einen Ausgleich für den dadurch eintretenden Steuerausfall zu erhalten, wurde gleichzeitig der Umsatzsteuersatz für die Lieferungen vom Erzeuger an den Händler von bisher 4 v. H. auf 5 v. H. erhöht. Diese Neuregelung hätte an sich die Endpreise für die Verbraucher nicht zu verändern brauchen. Der Einzelhandel zog jedoch zum großen Teil nicht die Folgerung,

im Hinblick auf seine Befreiung von der Umsatzsteuer seine Spannen zu ermäßigen. Die niederländische Regierung sah sich daher veranlaßt, durch die Verordnung Nr. 5919 vom 3. März 1955 die Anpassung der Spannen an die neue Umsatzsteuerregelung zwingend vorzuschreiben. Eine solche Maßnahme wäre in der Bundesrepublik vom Standpunkt der sozialen Marktwirtschaft schwer zu vertreten, ganz abgesehen davon, daß es ungewiß ist, ob sie den erwünschten Erfolg haben würde.

Auch der deutsche Einfuhrhandel wäre gezwungen, seine Preise zu erhöhen, da er nach dem System der Mehrwertsteuer auch bei den in der heutigen Freiliste 2 aufgeführten Waren Umsatzsteuer nach dem hohen Satz der Mehrwertsteuer zu entrichten hätte. Die bisherigen Begünstigungen nach § 4 Ziff. 2 des Umsatzsteuergesetzes hätten in der Mehrwertsteuer keinen Platz. Hier besteht die Gefahr, daß die Wirtschaft, um die Gewinnspannen des Einfuhrhandels zu ersparen, dazu übergehen würde, unmittelbar vom ausländischen Exporteur zu beziehen.

In Zeiten rückläufiger Konjunktur hätten gerade die Unternehmer der Produktionsstufe Mühe, die Beträge für die hohen Umsatzsteuerzahlungen aufzubringen; denn je mehr sie ihre Einkäufe an Roh- und Hilfsstoffen einschränken müßten, um so höher würde ihr Nettoumsatz und damit die zu entrichtende Umsatzsteuer werden. Bei fehlenden Mitteln zum Einkauf von Rohstoffen und zu Investitionen könnte die Umsatzsteuerbelastung mangels genügend hoher abzugsfähiger Ausgaben u. U. so hoch werden, daß die Bezahlung der Steuer sie in ernste Schwierigkeiten bringen könnte. Auf die dadurch möglicherweise entstehende Gefahr für die Wirtschaftszweige mit hohen „Formungskoeffizienten“,\*) zu denen außer der Industrie insbesondere auch das nicht sehr kapitalkräftige Handwerk gehört, hat schon der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen in seinem Gutachten zur organischen Steuerreform hingewiesen.

Soweit es der Industrie gelingen würde, die Mehrwertsteuer voll zu überwälzen, müßte der Großhandel die höheren Einkaufspreise auf den Einzelhandel weiter überwälzen, was die Gefahr seiner Ausschaltung vergrößern würde. Ob man hier noch von absoluter

\*) Hohe Formungskoeffizienten liegen vor, wenn Arbeits- oder Kapitaleistungen mit hohem Anteil am Preis beteiligt sind.

Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer sprechen kann, erscheint mindestens fraglich. In diesem Zusammenhang sei auf bekanntgewordene Klagen des französischen Handels hingewiesen, die dieser vor einiger Zeit gegen die französische Mehrwertsteuer vorgebracht hat.

Die aus Vorstehendem ersichtliche Wirkung der Mehrwertsteuer, daß die Unternehmer in guten Zeiten, d. h. bei starker Einkaufstätigkeit wenig und in schlechten Zeiten bei rückläufigen Einkäufen um so mehr Steuer zu zahlen hätten, würde auch für den Fiskus die Gefahr höherer Steuerausfälle mit sich bringen. Völlig unklar ist z. B., wie der Fiskus von einem in Liquidation befindlichen Unternehmen, bei dem die Einkaufstätigkeit völlig aufgehört hat, eine Steuer von 10 bis 15 v. H. hereinbringen soll. Die Mehrwertsteuer wäre also viel krisenempfindlicher als die heutige Umsatzsteuer.

dd) Von den betriebswirtschaftlichen Auswirkungen, die ein Übergang zum Mehrwertssystem hätte, ist vor allem der Einfluß auf das Kalkulationswesen zu beachten. Nach dem Grundgedanken der Mehrwertsteuer soll die gleichmäßige Belastung aller Wirtschaftsgüter in Höhe des nominellen Steuersatzes dadurch erreicht werden, daß zu jedem einzelnen Umsatz die dazu gehörigen Vorumsätze bzw. die auf diesen Vorumsätzen lastenden Steuerbeträge ermittelt und bei der Steuerberechnung berücksichtigt werden. Daß dieser Zusammenhang zwischen den einzelnen Umsätzen und ihren Vorumsätzen in der Praxis kaum gewahrt werden kann, leuchtet ein, wenn man überlegt, wie sich z. B. die in großer Menge eingekauften Hilfsstoffe (etwa Kohle oder Elektrizität) auf die einzelnen Erzeugnisse verteilen. Aus diesen Gründen wird in allen Vorschlägen zur Einführung einer Mehrwertsteuer für die Steuererhebung auf diesen Einzelzusammenhang verzichtet. Es werden vielmehr den in einem bestimmten Zeitraum (Vor anmeldungszeitraum) erzielten Einnahmen die in demselben Zeitraum getätigten mit Umsatzsteuer belasteten Ausgaben gegenübergestellt, und aus dem Unterschied zwischen diesen Beträgen bzw. zwischen den auf diese Beträge entfallenden Steuern wird die zu entrichtende Umsatzsteuer errechnet. Daß die in einem Voranmeldungszeitraum angefallenen Vorumsätze oft gar nicht mit den in diesem Zeitraum ausgeführten Umsätzen unmittelbar zusammenhängen (z. B. bei großen Vorrats-

einkäufen auf Grund eines günstigen Angebots), wird dabei bewußt unberücksichtigt gelassen, da sich ja im Laufe eines Jahres oder mehrerer Jahre ein Ausgleich ergibt. Diese Tatsache zeigt, wie sehr die Mehrwertsteuer sich von einer Verkehrssteuer entfernt. Sie knüpft nicht mehr an einzelne Verkehrsvorgänge an, sondern besteuert eine Art Rohertrag, der in einem bestimmten Zeitraum erzielt ist. Bei der Kalkulation müßte für jedes einzelne Wirtschaftsgut der Wertzuwachs ermittelt werden. Dazu müßten bei jeder Einzelkalkulation zunächst die Einkaufspreise der Güter, die in das umzusetzende Wirtschaftsgut eingehen, um die in ihnen enthaltene Umsatzsteuer gekürzt werden. Auf den so bereinigten Nettoeinkaufspreis wären die anteiligen Löhne und sonstigen Unkosten sowie der Gewinnaufschlag aufzuschlagen und dem Gesamtbetrag der Umsatzsteuer hinzuzurechnen. Daß eine solche Kalkulation nur bei Betrieben mit gut organisierter Buchhaltung möglich wäre, liegt auf der Hand. Wie die vielen Unternehmer, insbesondere Einzelhändler und Handwerker, die ihre Preise nur überschläglich kalkulieren, sich zu der notwendigen Änderung der Kalkulationsmethode einstellen würden, läßt sich nicht vorhersagen. Mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit kann man aber annehmen, daß sie in der Unsicherheit, in der sie sich zumindest in der Übergangszeit befinden würden, sehr vorsichtig kalkulieren würden, was wiederum die Gefahr von Preiserhöhungen zur Folge hätte.

Ganz allgemein kann gesagt werden, daß die Buchhaltung, bisher zugeschnitten auf die jährliche Gewinnermittlung, für die Zwecke der Mehrwertsteuer erweitert werden müßte. Sie müßte die allmonatlich für die Umsatzsteuervoranmeldung notwendige schnelle Zusammenstellung aller zum Abzug zugelassenen Posten garantieren. Personalvermehrungen wären daher bei größeren Betrieben unvermeidlich.

ee) Die Qualität einer Steuer und ihre Bedeutung für den öffentlichen Haushalt hängen nicht zuletzt davon ab, welche Kosten ihre Verwaltung verursacht, d. h. ob sie mit möglichst geringem Aufwand einen möglichst hohen Ertrag erzielt. In dieser Hinsicht sind die Verhältnisse bei der deutschen Umsatzsteuer, wie schon eingangs erwähnt, besonders günstig. Sie ist seit mehr als 30 Jahren in Wirtschaft und Verwaltung eingespielt. Die ebenfalls seit langer Zeit außerordentlich

bewährte Organisation der Finanzämter ist so gestaltet, daß die Festsetzung der großen Veranlagungssteuern, nämlich der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer, der Gewerbesteuer, der Vermögensteuer und der Umsatzsteuer in der Hand eines Mannes, des Sachbearbeiters, zusammengefaßt ist. Der Anteil seiner Arbeitskraft, den er auf die Bearbeitung der Umsatzsteuer verwendet, läßt sich rechnerisch nicht feststellen. Er dürfte aber sehr klein sein, da die Ermittlung des Bruttoumsatzes als Besteuerungsgrundlage verhältnismäßig einfach ist. Dazu kommt, daß ein Teil dieser Arbeit den Steuern vom Einkommen und vom Ertrag zugute kommt; denn die Höhe der Roheinnahmen bildet insbesondere bei den nicht buchführenden Steuerpflichtigen die Grundlage für die Ermittlung des Gewinns. Vor allem diese Eigenschaft der Umsatzsteuer als sogenannte Materialsteuer, d. h. eine Steuer, deren Verwaltung zugleich Material für die Erfassung anderer Steuern schafft, war der Anlaß, daß ihre Bearbeitung denselben Beamten übertragen wurde, die auch die anderen Veranlagungssteuern verwalten.

Nach Einführung einer Mehrwertsteuer wäre die Verwaltung der Umsatzsteuer erheblich schwieriger. Bei diesem System richtet sich die Höhe der zu entrichtenden Steuer nicht allein nach den Bruttoeinnahmen, sondern auch nach der Höhe der für den Abzug zugelassenen Vorumsätze bzw. der auf diese Vorumsätze entfallenden Umsatzsteuern. Ebenso wie der Unternehmer müßte das Finanzamt mindestens in einer nicht zu kurzen Anlaufzeit bei jeder Umsatzsteuervoranmeldung — und später immer wieder stichprobenweise — nachprüfen, ob und in welcher Höhe Vorumsätze berücksichtigt werden können. Die Tätigkeit, die bei den Steuern vom Einkommen und Ertrag einmal im Jahr anfällt, müßte bei der Umsatzsteuer in jedem Voranmeldungszeitraum, also 12mal im Jahr — bei Vierteljahreszahlern 4mal im Jahr — vorgenommen werden. Diese Arbeit könnte aber dem Sachbearbeiter des Finanzamts neben seiner übrigen reichlichen Belastung nicht auch noch aufgebürdet werden. Es würden sich daher drei Möglichkeiten eröffnen: entweder die Zügel bei der Umsatzsteuer schleifen zu lassen oder die bisher bestehenden Sachgebiete zu verstärken oder die Bearbeitung der Umsatzsteuer besonderen Behörden anzuvertrauen. Die erste Möglichkeit scheidet von vornherein aus, da sie mit

den Grundsätzen der gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen und der Steuergerechtigkeit nicht vereinbar wäre und überdies den Haushalt in Gefahr brächte. Die beiden anderen Möglichkeiten begegnen großen Schwierigkeiten, wenn man sich vor Augen hält, daß die Zahl der Umsatzsteuerpflichtigen etwa 3,5 Millionen beträgt. Der Mehrbedarf an geschulten Kräften würde sich daher sicher auf mehrere Tausend belaufen. Bei der dritten Möglichkeit, die bei einer solchen Ausgestaltung der Umsatzsteuer die beste wäre, würde die Umsatzsteuer im übrigen auch nicht mehr unmittelbar als Materialsteuer verwendet werden können. Daß die dritte Möglichkeit nahe liegt, beweist das Beispiel Frankreichs, wo für die Verwaltung der Einkommensteuer und der „taxe sur la valeur ajoutée“ jeweils besondere Behörden bestehen.

ff) Es stellt sich schließlich die Frage, ob die Einführung einer Mehrwertsteuer in Deutschland im Hinblick auf das besonders nach der Schaffung des Gemeinsamen Marktes für Kohle und Stahl in den Vordergrund gerückte Ziel der Herbeiführung eines einheitlichen Steuersystems in Europa empfehlenswert erscheint. Hier muß zunächst darauf hingewiesen werden, daß es bei den im Rahmen des Gemeinsamen Marktes aufgetauchten Problemen im Grunde genommen nicht um die Umsatzsteuer allein geht, sondern um die Frage der verschiedenen Gesamtbelastung gleichartiger Güter in den einzelnen Ländern. Dabei spielt die Tatsache eine Rolle, daß nicht nur die Umsatzsteuer, sondern alle Steuerarten eine Belastung der Wirtschaft eines Landes darstellen. Dies gilt z. B. auch für die Steuern vom Einkommen und Ertrag, die zumindest zu einem Teil im Preise überwälzt werden. Auf die Störung der Wettbewerbsverhältnisse im gemeinsamen Markt durch fixierte Wechselkurse soll in diesem Zusammenhang nur kurz hingewiesen werden. Mit der Schaffung eines einheitlichen Umsatzsteuersystems wären die Probleme also noch keineswegs gelöst. Ganz abgesehen davon bietet die Entwicklung der Umsatzsteuer in den anderen europäischen Ländern noch keinen Anhalt dafür, daß gerade das Mehrwertsystem das europäische Umsatzsteuersystem werden wird. Der einzige Staat, der bis jetzt eine solche Steuer eingeführt hat, ist Frankreich. Dabei ist jedoch zu beachten, daß die „taxe sur la valeur ajoutée“ auf die große Masse der Einzelhändler und Hand-

werker nicht angewandt wird. Diese Unternehmer unterliegen vielmehr der lokalen Umsatzsteuer. Die italienische und die belgische Umsatzsteuer sind kumulative Mehrphasensteuern, die allerdings viele Differenzierungen nach Warengattungen und Wirtschaftsstufen enthalten. Die Niederlande, Luxemburg und Österreich, die seinerzeit das deutsche Umsatzsteuersystem übernommen haben, sind Anhänger dieses Systems geworden. Die Niederlande haben bei der im Jahre 1954 durchgeführten Änderung ihres Umsatzsteuergesetzes den Übergang zum Mehrwertsystem mit eingehender Begründung abgelehnt. Auch in Österreich, wo der allgemeine Steuersatz mit 5 v. H. sogar höher ist als in Deutschland, denkt niemand daran, das System zu ändern.

c) Die vorstehend erwähnten Bedenken gegen die Einführung einer Mehrwertsteuer beruhen auf dem bis jetzt vorliegenden Ergebnis von Erörterungen, die sich auch in der Literatur niedergeschlagen haben. Es bedarf aber noch umfangreicher Prüfungen, vor allem hinsichtlich der Verschiebung der Steuerzahl-lasten in den einzelnen Branchen und der zu erwartenden Preisänderungen bei einzelnen Waren. Außerdem muß eingehend geprüft werden, welche Maßnahmen bei der Einführung einer Mehrwertsteuer für die Verwaltung besonders im Hinblick auf die Personallage im Veranlagungs- und im Betriebsprüfungsdienst erforderlich sein würden. Hier

wird man sich so bald wie möglich die Erfahrungen zunutze machen, die im Saargebiet bei der Verwaltung der französischen Mehrwertsteuer gesammelt wurden. Die dort tätigen Beamten haben früher die deutsche Umsatzsteuer verwaltet und können deshalb am besten die Unterschiede in der praktischen Durchführung beurteilen. Ein abschließendes Urteil über die Frage, ob das deutsche Umsatzsteuersystem durch das System einer Mehrwertsteuer abgelöst werden soll, kann somit heute noch nicht gefällt werden. Auch die Kreise der Wirtschaft vertreten, soweit sie die Mehrwertsteuer nicht bereits abgelehnt haben, die Auffassung, daß ein Systemwechsel gründlicher und gewissenhafter Vorarbeiten bedürfe. Dieser Standpunkt kommt insbesondere in dem Schreiben des Bundesverbandes der Deutschen Industrie an den Bundesminister der Finanzen vom 31. Oktober 1955 zum Ausdruck. Dieses enthält auf Seite 16 folgende Schlußfolgerung:

„Unter Abwägung und Würdigung aller Momente, die bei einer so entscheidenden Frage ganz besonders sorgfältig geprüft wurden, glauben wir, die Einführung eines nichtkumulativen Allphasenumsatzsteuersystems im gegenwärtigen Zeitpunkt nicht empfehlen zu sollen.“

Der Bundesverband der Deutschen Industrie empfiehlt im übrigen, die mit einem Systemwechsel verbundenen Fragen in grundsätzlicher und technischer Art weiter zu vertiefen.

## C. Änderungsmöglichkeiten im Rahmen des geltenden Systems

### I. Allgemeine Grundsätze

Die im folgenden zu II bis IX erörterten Fragen, die sich mit Änderungsmöglichkeiten im Rahmen des geltenden Systems befassen, beruhen auf Anregungen und Wünschen verschiedener Wirtschaftskreise, die beim Bundestag oder bei der Bundesregierung eingebracht worden sind, und auf den in der Verwaltung gemachten Erfahrungen. Für die Beurteilung von Änderungsmöglichkeiten einer Steuer ergeben sich aus ihrer Wesensart und aus ihrer Stellung im gesamten Steuersystem gewisse allgemeine Grundsätze, die beachtet werden sollten. Bei der Umsatzsteuer handelt es sich um folgende Grundsätze:

1. Aufgabe jeder Steuer ist die Aufbringung der zur Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs erforderlichen Mittel. Gerade die Umsatzsteuer hat hierbei einen sehr wesentlichen Beitrag zu leisten. Mit ihrem im Haushaltsplan für das Rechnungsjahr 1955 veranschlagten Aufkommen von 10,1 Milliarden DM hat sie etwa 43 v. H. des Gesamtsteueraufkommens des Bundes zu erbringen. Sie ist damit das Fundament des Bundeshaushalts. Ein Verzicht auf einen erheblichen Teil des veranschlagten Aufkommens könnte daher nur in Erwägung gezogen werden, wenn ein Ausgleich bei anderen Steuern oder eine entsprechende Senkung des Steuerbedarfs der öffentlichen Wirtschaft möglich wäre. Beide Wege sind zur Zeit im Hinblick auf die immer noch verhältnismäßig hohe Anspannung der direkten Steuern und auf die jetzigen und in Zukunft zu erwartenden finanziellen Verpflichtungen des Bundes nicht gangbar. Änderungen bei der Umsatzsteuer, die ihr veranschlagtes Aufkommen ernstlich gefährden, können daher nicht in Betracht kommen. Soweit es sich um die Verwendung etwa zu erwartender, das Haushaltssoll übersteigender Mehrerträge handelt, können die haushaltsmäßigen Auswirkungen der bei der Umsatzsteuer vorzuschlagenden Änderungen nur im Zusammenhang mit den bei den anderen Steuern, insbesondere bei den gleichfalls voll dem Bund zufließenden Verbrauchsteuern, oder auf der Ausgabenseite des Bundeshaushalts geplanten Maßnahmen betrachtet werden.

2. Die Umsatzsteuer als *die* allgemeine Verbrauchsteuer wird grundsätzlich im Preise überwältigt und damit vom Verbraucher getragen. Die Überwälzung ist, wie Popitz sagt, eine „vorausgesetzte Funktion“ der Umsatzsteuer. Daraus ergibt sich die Forderung, daß alle Änderungsvorschläge in erster Linie im Hinblick auf ihre Wirkung für den Verbraucher geprüft werden müssen. Ebenso wie die Umsatzsteuer auf den Verbraucher überwältigt wird, ebenso müssen auch alle neuen Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen an den Verbraucher weitergegeben werden und dürfen nicht den Gewinn des Unternehmers erhöhen. Der Verbraucher hat nach dem Wesen der Umsatzsteuer ein Recht darauf, daß sich neugewährte Steuervergünstigungen in den Preisen, die er zu zahlen hat, auswirken. Jeder Verstoß gegen diese Grundsätze ist ein Verstoß gegen die steuerliche Gerechtigkeit und stellt eine Benachteiligung des Verbrauchers dar. Es dürfen daher nur solche steuerlichen Entlastungsmaßnahmen getroffen werden, bei denen die volle Gewähr besteht, daß sie ihren Niederschlag im Preise finden und damit dem Verbraucher zugute kommen. Diesem Punkt wird ganz besondere Beachtung zu schenken sein, da gerade die gegenwärtige Marktsituation in hohem Maße die Gefahr in sich birgt, daß Steuerermäßigungen und Steuerbefreiungen von dem Unternehmer nicht weitergegeben werden.

Umsatzsteuervergünstigungen können nicht damit begründet werden, daß bestimmte Produzenten- oder Verteilergruppen einen höheren Preis fordern und daher zwecks Vermeidung einer Erhöhung des Gesamtpreises auf die Umsatzsteuer verzichtet werden müsse. Die Umsatzsteuer wird vom Produzenten oder Verteiler nur *gezahlt*, getragen wird sie aber vom Verbraucher. Ein Verzicht auf die Umsatzsteuer kann deshalb nicht gegenüber dem Produzenten oder Verteiler sondern nur gegenüber dem Verbraucher wirksam werden; d. h. ein Verzicht auf die Umsatzsteuer muß zu einer Verbilligung der Verbraucherpreise führen. Hält man den Preis fest und läßt die Umsatzsteuer fortfallen, so entsteht eine mittelbare Subvention, da der Staat sein allgemeines Deckungsmittel, Umsatzsteuer, zur Preisstützung einsetzt. Dieser Weg ist bedenklich, weil er gegen die Spielregeln



- a) der Marktwirtschaft verstößt, die fordern, daß im Sinne echter Preiswahrheit höhere Ansprüche eines Wirtschaftszweiges sich in erhöhten Preisen auswirken und so im Viereck Kosten—Angebot—Nachfrage—Preise ein neues echtes Gleichgewicht entsteht;
- b) der Demokratie, welche fordern, daß Preisstützungen allgemein vom Parlament bewilligt werden, und daß über sie regelmäßig Rechenschaft abgelegt wird.

In beider Hinsicht können versteckte Subventionen nicht befriedigen.

3. Aus den unter 2 dargelegten Grundsätzen ergibt sich zwangsläufig, daß alle Vergünstigungen, die mit Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse bestimmter Unternehmer, etwa ihre wirtschaftliche Bedrängnis, gefordert werden, in der Umsatzsteuer keinen Platz haben. Die Berücksichtigung solcher Gesichtspunkte würde dazu führen, daß je nach dem finanziellen Stande eines Unternehmens die ihrer Bestimmung nach in die Preise eingehende Umsatzsteuer geändert und damit unmittelbar in den Wettbewerb und die Preisbildung eingegriffen würde. Würde der Gesetzgeber sich eine solche Begründung für eine Steuerermäßigung oder Steuerbefreiung zu eigen machen, so käme das einer Aufforderung an alle Unternehmer gleich, jede Steuervergünstigung entgegen dem bei allen Verbrauchsteuern herrschenden Grundsatz nicht an den Verbraucher weiterzugeben, sondern für sich zu behalten. Ein solches Zugeständnis könnte u. U. schwerwiegende Rückwirkungen haben, wenn einmal eine allgemeine Senkung des Umsatzsteuersatzes vorgenommen wird.

4. Trotzdem werden Anträge auf Umsatzsteuerbefreiung für bestimmte Wirtschaftszweige oft auch damit begründet, daß der Staat diese Kreise ohnehin oder mindestens dann, wenn die steuerliche Vergünstigung nicht gewährt werde, subventionieren müsse. Die Befreiung von der Umsatzsteuer soll also als zusätzliche Subvention oder als Ersatz für eine an sich erforderliche Subvention dienen. Gegen ein solches Verfahren spricht einmal der Grundsatz der Haushaltswahrheit und Haushaltsklarheit. Wenn ein Wirtschaftszweig der Unterstützung des Staates bedarf, dann soll diese Unterstützung offen erfolgen, und die dafür erforderlichen Mittel sollen auf der Ausgabenseite des Haushalts ausgewiesen werden. Nach diesem Grundsatz

wird z. B. auch bei der Subventionierung der Milcherzeuger verfahren. Außerdem ist die Umsatzsteuer infolge ihres allgemeinen Charakters zur Subventionierung denkbar ungeeignet. Umsatzsteuervergünstigungen würden allen Angehörigen des betreffenden Wirtschaftszweiges, den bedürftigen und den nichtbedürftigen, den Gewinnbetrieben und den Verlustbetrieben unterschiedslos zugute kommen. Die Starken hätten infolge ihrer größeren Umsätze auch den größeren Vorteil und könnten ihn u. U. zum Schaden der Schwachen ausnutzen. Eine gezielte Hilfe könnte daher durch Umsatzsteuervergünstigungen nicht geleistet werden. Ein großer Teil der aufgewandten Mittel würde dem beabsichtigten Zwecke gar nicht zugute kommen, sondern einem Teil der Unternehmer einen unberechtigten Vorteil bringen, den die Allgemeinheit durch Steuern wieder aufbringen müßte.

5. Die Umsatzsteuer, die steuertechnisch als Verkehrsteuer gestaltet ist, muß in ihrem Aufbau einfach sein. Nur dann kann sie von den Steuerpflichtigen und der Verwaltung ohne größere Schwierigkeiten durchgeführt werden. Der nie verstummende, aber leider auch nie genügend beachtete Ruf nach Steuervereinfachung gilt auch für die Umsatzsteuer; denn auch sie ist durch die in den letzten Jahren durchgeführten Änderungen, vor allem durch die Gewährung zahlreicher Begünstigungen, immer komplizierter geworden. Eine Steuer, die wie die Umsatzsteuer sich so eng an die vielfältigen Vorgänge im Wirtschaftsleben anschließt, kann nicht jedem Sondertatbestand gerecht werden, wenn sie nicht praktisch undurchführbar werden soll. Jede Sondervergünstigung schafft Abgrenzungsschwierigkeiten und damit in der Regel neues Unrecht.

6. Aber die Komplizierung des Umsatzsteuerrechts und die damit verbundenen Schwierigkeiten sind nicht der einzige Nachteil, den die immer weiterschreitende Gewährung von Einzelbegünstigungen mit sich bringt. Es ist wohl nicht zu bestreiten, daß im Rahmen des geltenden Umsatzsteuersystems die beste Steuerreform die allgemeine Senkung der Steuersätze wäre (vgl. hierzu unter II, 1). Man muß sich jedoch darüber klar sein, daß die Gewährung von immer neuen Sonderbegünstigungen durch den damit verbundenen Ausfall an Aufkommen die Durchführung einer solchen Steuerreform in immer weitere Ferne rückt, wenn nicht gar auf absehbare

Zeit gänzlich verbaut. Es hat sich immer wieder gezeigt, daß einmal gewährte Begünstigungen kaum zu beseitigen sind.

## II. Steuersätze

Von den einzelnen Problemen soll zunächst die Frage der Senkung der Steuersätze im allgemeinen und in besonderen Fällen behandelt werden.

### 1. Allgemeine Senkung der Steuersätze

Die Bedenken gegen die kumulative Allphasensteuer mehrten sich immer dann, wenn hohe Steuersätze gelten. Mit der letzten Anhebung im Jahre 1951 auf 4 v. H. hat der allgemeine Steuersatz seinen bisher höchsten Stand erreicht. Trotzdem kann festgestellt werden, daß auch diese Erhöhung reibungslos und ohne nennenswerte volkswirtschaftliche oder soziale Schäden durchgeführt worden ist. Andererseits soll nicht verkannt werden, daß alle beanstandeten Mängel der Umsatzsteuer ihre Hauptursache in der Höhe des Steuersatzes haben. Diese Nachteile könnten daher am einfachsten und wirksamsten gemildert werden, wenn es möglich wäre, die Steuersätze allgemein fühlbar zu senken. Würde damit ein Abbau der bestehenden Sondervergünstigungen verbunden, so könnte gleichzeitig dem Gesichtspunkt der Steuervereinfachung Rechnung getragen werden. Hierbei kann es sich aber aus den folgenden beiden Gründen im Augenblick nur um ein Fernziel handeln.

a) Bei der derzeitigen Marktlage könnte nicht damit gerechnet werden, daß eine allgemeine Senkung der Steuersätze durch entsprechende Preisherabsetzung an die Verbraucher weitergegeben würde. Die Grundvoraussetzung für jede Verbrauchsteuersenkung wäre daher nicht erfüllt.

b) Eine fühlbare Steuersenkung könnte im gegenwärtigen Zeitpunkt haushaltsmäßig nicht getragen werden und zwar selbst dann nicht, wenn es wider Erwarten gelingen würde, alle Vergünstigungen zu beseitigen.

### 2. Herabsetzung der Steuersätze in besonderen Fällen

Die Einführung ermäßigter Steuersätze für bestimmte Fälle wird immer wieder aus sozialen Gründen gefordert. Es fragt sich jedoch, inwieweit dies im Rahmen der Umsatzbesteuerung möglich und angebracht ist.

#### a) Herabsetzung der Steuersätze für bestimmte Personenkreise

Hier gelten allgemein die Grundsätze unter I, 3 und 4.

aa) Was die vereinzelt gewünschte allgemeine Ermäßigung des Steuersatzes für kleinere und mittlere Unternehmer betrifft, so muß wiederholt darauf hingewiesen werden, daß eine solche Maßnahme mit dem Wesen der Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer nicht vereinbar ist. Solche Anregungen wollen die erstrebte Steuerermäßigung nicht etwa dem Verbraucher zugute kommen lassen, sondern sie bezwecken die Verbesserung der Ertragslage der kleineren und mittleren Unternehmer. Sie übersehen dabei, daß nicht der Unternehmer, dem nur die Inkassoaufgabe zufällt, die Umsatzsteuer trägt, sondern der Verbraucher, auf den sie im Preis überwälzt worden ist.

bb) Diese Überlegungen gelten auch für solche Anträge, die eine Begünstigung bei der Umsatzsteuer von der Überschreitung einer Altersgrenze abhängig machen wollen. Soziale Maßnahmen zugunsten der Unternehmer können nur bei der Einkommensteuer, die auf die persönliche Leistungsfähigkeit abstellt, nicht aber bei der Umsatzsteuer getroffen werden.

cc) In manchen Anregungen wird als Grenze gegenüber den größeren, vollsteuerpflichtigen Unternehmern eine bestimmte Höhe entweder des Umsatzes oder des Einkommens vorgeschlagen. Ganz abgesehen davon, daß solche Verfahren eine große Härte für diejenigen bedeuten würden, bei denen die Grenze nur geringfügig überschritten wird, kann aber die Einführung solcher Begünstigungen auch schon deswegen nicht in Betracht kommen, weil sie für den Haushalt untragbar wäre. Eine Ermäßigung des Steuersatzes auf 2 v. H. z. B. für Steuerpflichtige mit einem Gesamtumsatz bis zu 100 000 DM hätte einen Steuerausfall von mehr als 1 Milliarde DM zur Folge.

dd) Die allgemeinen Grundsätze gelten auch für eine Steuerbefreiung der Angehörigen der freien Berufe, der Land- und Forstwirte und der Jugendorganisationen. Vgl. hierzu unter V bis VII.

#### b) Herabsetzung der Steuersätze für bestimmte Gegenstände

Es liegen ferner Anregungen vor, die Umsatzsteuer für die Lieferungen bestimmter Gegenstände zu ermäßigen. Soweit diese

Wünsche darauf zurückzuführen sind, daß sich die Lage gewisser Wirtschaftszweige infolge einer Verlagerung des Konsums oder aus anderen Gründen verschlechtert hat, sind sie ebenfalls aus den unter a) genannten Gründen abzulehnen. Eine Umsatzsteuervergünstigung darf nicht dazu führen, den Unternehmergewinn zu erhöhen.

Schwieriger ist jedoch die Frage zu beantworten, ob nicht die Steuersätze für die Lieferungen gewisser Wirtschaftsgüter, insbesondere notwendiger Bedarfsgegenstände, deshalb mit einem ermäßigten Steuersatz belegt oder ganz befreit werden sollten, damit die Preise für die Endverbraucher gesenkt werden. Einige andere Staaten sind in dieser Hinsicht verhältnismäßig weit gegangen. So haben z. B. die Niederlande und Belgien eine Reihe von Bedarfsgegenständen, insbesondere von Lebensmitteln, völlig von der Umsatzsteuer freigestellt. Zu beachten ist jedoch, daß diese Länder daneben eine Luxussteuer mit Steuersätzen von 10 bis 15 v. H. für Güter des gehobenen Bedarfs haben. In Frankreich, wo der allgemeine Steuersatz bei der Mehrwertsteuer zur Zeit 19,5 v. H. beträgt, unterliegen die Lieferungen gewisser Rohstoffe einem ermäßigten Satz von 10 v. H. und die Lieferungen einer Reihe von Lebensmitteln einem solchen von 12 v. H. Auch in Deutschland ist schon frühzeitig die Frage erörtert worden, ob eine Belastung des notwendigen Verbrauchs dadurch gemildert werden kann, daß man die Lieferungen wichtiger Bedarfsgegenstände mit einem ermäßigten Satz besteuert oder von der Umsatzsteuer ganz freistellt. Man entschied sich aber in den ersten Jahren immer wieder dafür, den allgemeinen Charakter der Verbrauchsbelastung durch die Umsatzsteuer aufrechtzuerhalten. Erst das Umsatzsteuergesetz 1932 enthielt einen ermäßigten Steuersatz für die Lieferungen und den Eigenverbrauch von Getreide, Mehl, Schrot oder Kleie aus Getreide und von daraus hergestellten Backwaren. Der allgemeine Steuersatz war damals von 0,85 v. H. auf 2 v. H. erhöht worden. Um eine Verteuerung des Brotes zu vermeiden, behielt man für dieses wichtige Nahrungsmittel und seine Vorprodukte den alten Steuersatz von 0,85 v. H. bei. Dieser Sondersteuersatz wurde im Rahmen der in den späteren Jahren durchgeführten Erhöhungen der Umsatzsteuer bis auf 1½ v. H. heraufgesetzt (vgl. § 7 Abs. 2 Ziff. 2 b UStG 1951). Einen weiteren Sondersteuersatz brachte das Gesetz zur Änderung des Um-

satzsteuergesetzes und des Beförderungsteuergesetzes vom 28. Juni 1951. Damals wurde der allgemeine Steuersatz auf 4 v. H. erhöht. Für die Lieferungen und den Eigenverbrauch von Frischmilch, Nahrungsfetten, Zucker, Gries und Teigwaren wurde jedoch der bisherige Steuersatz von 3 v. H. beibehalten (vgl. § 7 Abs. 2 Ziff. 1 UStG 1951). Die durch diese Vorschrift begünstigten sog. sozial kalkulierten Artikel sollten von einer durch die allgemeine Umsatzsteuererhöhung etwa eintretenden Preiserhöhung ausgenommen werden. In diesem Zusammenhang sind noch zu erwähnen: der ermäßigte Steuersatz von 1½ v. H. für die Lieferungen und den Eigenverbrauch von landwirtschaftlichen Erzeugnissen auf der Erzeugerstufe (§ 7 Abs. 2 Ziff. 2 a UStG 1951) und die Befreiung verschiedener Rohstoffe und Lebensmittel beim Großhandel (§ 4 Ziff. 4 UStG 1951). Auch diesen Vorschriften liegt wenigstens zum Teil die Absicht zugrunde, die Belastung für den Verbraucher zu mildern. Das Umsatzsteuergesetz enthält also bereits eine weitgehende Differenzierung unter dem Gesichtspunkt des notwendigen Bedarfs.

Gegen die Vorschläge einer weiteren Differenzierung der Steuersätze für die Lieferungen bestimmter Waren bestehen indessen erhebliche Bedenken.

aa) Zunächst ist auf die allgemeinen Grundsätze zu I, 2 zu verweisen. Man hat in aller Regel nicht die Gewähr dafür, daß derartige Umsatzsteuervergünstigungen auf einer oder mehreren Wirtschaftsstufen zu einer Preisermäßigung für den letzten Verbraucher führen. Gerade in Zeiten starker Nachfrage, wie zur Zeit, müßte damit gerechnet werden, daß die als soziale Maßnahme für den letzten Verbraucher gedachte Vergünstigung als Gewinn bei einem der Unternehmer hängenbliebe. In diesen Fällen würde die Umsatzsteuerbegünstigung nicht als soziale Hilfe für den Verbraucher, sondern als verdeckte Subventionierung bestimmter Unternehmer wirken. Man muß deshalb bezweifeln, ob die Umsatzsteuer ein geeignetes Mittel ist, Sozialpolitik zu treiben.

bb) Auch mit Rücksicht auf den Haushalt können solche Maßnahmen nicht befürwortet werden. Welche Steuerausfälle eintreten würden, wenn man z. B. alle Lebensmittellieferungen einem ermäßigten Steuersatz unterwerfen oder ganz befreien würde, wird klar, wenn man sich vergegenwärtigt, daß das Umsatzsteueraufkommen des Jahres 1954 allein

zu etwa  $\frac{1}{4}$  auf den Lieferungen von Lebensmitteln beruht.

cc) Bei einer Begünstigung *aller* Lebensmittel würde sicher mit Recht eingewendet werden, daß die Begünstigung mancher Lebensmittel viel weniger notwendig sei als die anderer für breite Volksschichten noch wichtigerer Bedarfsgüter. Man müßte also unter den Lebensmitteln und den anderen Bedarfsgütern eine Auswahl treffen. Welche Schwierigkeiten sich dabei ergeben würden, zeigen die Erfahrungen, die seit der Einführung ermäßigter Steuersätze für Getreide, Mehl und Brot sowie für sozial kalkulierte Artikel gemacht wurden. Jeder Wirtschaftszweig hätte das Bestreben, daß die von ihm erzeugten oder umgesetzten Waren der Vergünstigung teilhaftig würden. Jede Entscheidung zugunsten einer Ware würde eine Reihe von Berufungen zugunsten ähnlicher Waren auslösen. Dazu kommt, daß die Auffassungen, welche Güter zum lebensnotwendigen Bedarf rechnen, keineswegs einheitlich sind.

dd) Für Verwaltung und Steuerpflichtige würde das Besteuerungsverfahren durch die Einführung weiterer derartiger Differenzierungen immer schwieriger. Bereits heute haben z. B. die Lebensmitteleinzelhändler mit drei verschiedenen Steuersätzen zu arbeiten. Eine reinliche Trennung der Entgelte nach den verschiedenen Steuersätzen ist im Einzelhandel kaum möglich. Hier mußte bereits mit Durchschnittssätzen und gewissen Pauschalierungen geholfen werden. Kämen hierzu noch weitere ermäßigte Sätze oder Befreiungen, so wäre eine ordnungsmäßige und gerechte Besteuerung nicht mehr gewährleistet. Bei fehlenden Aufzeichnungen wären Schätzungen besonders schwierig. Der Forderung nach Vereinfachung des Steuerrechts wäre damit keineswegs gedient. Außerdem besteht bei Unternehmern, die verschiedene Steuersätze anzuwenden haben, immer die Versuchung, die Summe der begünstigten Umsätze auf Kosten der nicht begünstigten möglichst hoch anzugeben. Eine ausreichende Kontrolle wäre angesichts der großen Zahl der in Betracht kommenden Betriebe nicht möglich.

Weder die Einführung weiterer ermäßigter Steuersätze für die Lieferungen bestimmter Gegenstände noch die Einreihung weiterer Waren unter bereits bestehende ermäßigte Steuersätze noch die völlige Befreiung der Lieferungen einzelner Waren von der Umsatzsteuer kann daher befürwortet werden.

### III. Großhandel

#### 1. Entwicklung der Großhandelsbegünstigungen

Der der Umsatzsteuer innewohnende Grundsatz der Erfassung jeden Umsatzes ohne Rücksicht auf die Zahl der aufeinanderfolgenden Umsätze und ohne Rücksicht darauf, daß eine Ware gewisse Umsatzstufen ohne Veränderung durchläuft, mußte frühzeitig zu einer Auseinandersetzung mit der Frage führen, ob die Durchführung einer solchen Besteuerung nicht zu einer unerwünschten Ausschaltung des Großhandels führen könnte. Seit dem Bestehen der deutschen Umsatzsteuer wurde diese Frage bejaht mit der Folge, daß das deutsche Umsatzsteuerrecht von Anfang an Sondervorschriften enthält, die der besonderen Lage des Großhandels gerecht zu werden versuchen.

Bereits das *Gesetz über den Warenumsatzstempel* sah vor, daß in den Fällen, in denen bei Abwicklung mehrerer Geschäfte zwischen verschiedenen Personen über die gleiche Ware diese nur einmal in Natur übertragen wurde, dies nur als *eine* Warenlieferung desjenigen zu gelten habe, der die Ware in Natur übertragen hat. Zweck dieser Vorschrift war eine Befreiung des nichtlagerhaltenden Zwischenhandels. Da indessen diese Vorschrift nicht die beabsichtigte wirtschaftliche Wirkung hatte, wurde sie später dahin abgeändert, daß bei der Lieferung desselben Gegenstandes durch mehrere Unternehmer nur der Unternehmer die Umsatzsteuer zu entrichten hatte, der den unmittelbaren Besitz übertrug. Aber auch diese Änderung erreichte nicht vollständig das erstrebte Ziel einer Begünstigung des Großhandels, da der lagerhaltende Großhandel, der ja immer den unmittelbaren Besitz überträgt, auch weiterhin der Umsatzsteuer unterlag. Die letzte, noch jetzt gültige Regelung fand diese Frage in dem Umsatzsteuergesetz 1934, das den Großhandel mit erworbenen Gegenständen begünstigt ohne Rücksicht darauf, ob der Großhändler die Gegenstände auf Lager nimmt oder nicht.

Für den Importgroßhandel galten — auch schon seit Einführung der Umsatzsteuer — noch gewisse Sonderregelungen, die zum Teil recht komplizierter Art waren. Sie wurden deshalb — ebenfalls durch das Umsatzsteuergesetz 1934 — auf eine vereinfachte Grundlage gestellt.

## 2. Die derzeitige Rechtslage

Das derzeit geltende Umsatzsteuergesetz 1951, das für die hier zu behandelnde Frage die Regelung des Umsatzsteuergesetzes 1934 im wesentlichen übernommen hat, sieht im einzelnen drei Gruppen von Sondervorschriften für den Großhandel (begünstigter Großhandel) vor:

- a) Großhandelslieferungen von Gegenständen der Freiliste 2 (notwendige Rohstoffe, Halberzeugnisse, Lebens- und Futtermittel) im Anschluß an eine Einfuhr (§ 4 Ziff. 2 UStG) und zwar
  - aa) die verlängerte Einfuhr in Seehafenplätzen (sog. Seehafenprivileg),
  - bb) die erste Lieferung außerhalb eines Seehafenplatzes;
- b) Großhandelslieferungen von Gegenständen des Katalogs in § 29 Abs. 2 UStDB (notwendige Rohstoffe und Halberzeugnisse [§ 4 Ziff. 4 UStG]);
- c) Großhandelslieferungen von allen Gegenständen, die nicht in dem Katalog des § 29 Abs. 2 UStDB aufgeführt sind (§ 7 Abs. 3 UStG).

Bei den Vorschriften zu a) handelt es sich um eine Sonderregelung für den Einfuhrgroßhandel, während die Vorschriften zu b) und c) den Großhandel allgemein, also den Binnengroßhandel und den Einfuhrgroßhandel, betreffen.

Gemeinsame Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Vergünstigung ist die Erfüllung der besonderen Merkmale des umsatzsteuerrechtlichen Großhandelsbegriffs bei der Ausführung der einzelnen Lieferung. Nach § 11 UStDB liegt eine Lieferung im Großhandel vor, wenn ein Unternehmer einen Gegenstand an einen anderen Unternehmer zur Verwendung in dessen Unternehmen liefert. Diese weite Fassung des Begriffs der Großhandelslieferung, die auch Lieferungen des herstellenden Unternehmers erfaßt, macht, um den Zweck der Begünstigung zu erreichen, beim Binnengroßhandel eine Abgrenzung gegenüber dem Urproduzenten (der begünstigte Großhändler muß den Gegenstand *erworben* haben) und gegenüber dem Fabrikanten und Handwerker (der begünstigte Großhändler darf den erworbenen Gegenstand *nicht be- oder verarbeitet* haben) notwendig. Beim Einfuhrgroßhandel tritt an die Stelle des Erwerbs die Einfuhr des Gegenstandes. Weitere gemeinsame Voraussetzung

ist die Erfüllung eines vorgeschriebenen buchmäßigen Nachweises, der jedoch im Nachstehenden außer Betracht bleiben kann.

Zu a)

Großhandelslieferungen im Anschluß an die Einfuhr

- aa) Die verlängerte Einfuhr (Seehafenprivileg) — § 4 Ziff. 2a UStG —

Großhandelslieferungen in einem Seehafenplatz sind von der Umsatzsteuer befreit, wenn sie im Anschluß an eine Einfuhr erfolgen und es sich um Rohstoffe, Halberzeugnisse, Lebens- und Futtermittel handelt, die in der Freiliste 2 (Anlage 1 zu § 20 UStDB) aufgeführt sind. Die Gegenstände dürfen im Inland nicht oder nur in einem von der Bundesregierung bestimmten Umfang bearbeitet oder verarbeitet worden sein. In der Anlage 2 zu § 22 UStDB ist eine Reihe von Bearbeitungsvorgängen zugelassen worden. Seehafenplätze im Sinne dieser Vorschrift sind die Gebiete bestimmter mit Seeschiffen erreichbarer Gemeinden, die im einzelnen in § 20 Abs. 4 UStDB aufgeführt sind, z. B. Hamburg, Bremen, Bremerhaven, Kiel, Lübeck. Die Befreiung erfaßt nicht nur die erste Lieferung in einem Seehafenplatz nach der Einfuhr, sondern auch mehrere aufeinanderfolgende Großhandelslieferungen in Seehafenplätzen.

- bb) Die erste Lieferung außerhalb eines Seehafenplatzes — § 4 Ziff. 2 b UStG —

Steuerbefreit ist die erste Großhandelslieferung von eingeführten Gegenständen der Freiliste 2 außerhalb eines Seehafenplatzes unabhängig davon, ob der Gegenstand einen Seehafenplatz durchlaufen hat oder nicht. Die Steuerbefreiung hat daher in weitem Umfang Bedeutung für die binnenländischen Importplätze. Hinsichtlich des Bearbeitungsverbots und der zugelassenen Bearbeitungen und Verarbeitungen gilt das gleiche wie bei der verlängerten Einfuhr.

Zu b)

Großhandelslieferungen mit Gegenständen des Katalogs in § 29 Abs. 2 UStDB (§ 4 Ziff. 4 UStDB)

Steuerbefreit sind ohne Rücksicht auf eine etwaige vorherige Einfuhr die Großhandelslieferungen der in § 29 Abs. 2 UStDB genannten notwendigen Rohstoffe und Halberzeugnisse, wenn der Unternehmer die Gegenstände erworben und sie weder bearbeitet

noch verarbeitet hat. Die in § 30 Abs. 1 UStDB durch die Bundesregierung besonders zugelassenen Bearbeitungen und Verarbeitungen schließen die Steuerbefreiung nicht aus. Unter den als unschädlich zugelassenen Bearbeitungsvorgängen befinden sich z. T. recht erhebliche Bearbeitungen, z. B. die Herstellung von Kraft- und Schmierstoffen und flüssigen Heiz- und Leuchtstoffen aus Erdöl, Kohle, Ölschiefer oder Torf (§ 30 Abs. 1 Ziff. 3 UStDB), die Verarbeitung von Edelmetallen und Edelmetalllegierungen zu Halberzeugnissen (§ 30 Abs. 1 Ziff. 5 UStDB) oder die Verhüttung von Verhüttungsmaterialien auf technische Nichteisenmetalle oder auf Legierungen aus diesen Metallen (§ 30 Abs. 1 Ziff. 9 UStDB). Um die Inanspruchnahme der Befreiungsvorschrift durch Einzelhändler, die gelegentlich auch im Großhandel liefern, auszuschließen, enthält § 4 Ziff. 4 UStG eine Sperrklausel, nach der die Steuerfreiheit bei einem Unternehmer, der Gegenstände auch außerhalb des Großhandels umsetzt, nur eintritt, wenn im letzten vorangegangenen Kalenderjahr entweder

die Lieferungen im Einzelhandel nicht mehr als 75 v. H. seines Gesamtumsatzes betragen

oder

die Lieferungen im Großhandel eine Million DM überschritten haben.

Zu c)

Großhandelslieferungen mit Gegenständen, die nicht in dem Katalog des § 29 Abs. 2 UStDB aufgeführt sind (§ 7 Abs. 3 UStG)

§ 7 Abs. 3 UStG erfaßt die Großhandelslieferungen der großen Masse von Gegenständen, die nicht in § 29 Abs. 2 UStDB genannt sind, und belegt diese Lieferungen mit dem ermäßigten Steuersatz von 1 v. H. Auch diese Begünstigung ist unabhängig von einer vorherigen Einfuhr und kommt dem importierenden ebenso wie dem binnenländischen Großhändler zugute. Voraussetzung für die Inanspruchnahme ist der Erwerb sowie die Weiterlieferung im Großhandel ohne Bearbeitung oder Verarbeitung. Besondere die Großhandelsbegünstigung nicht ausschließende Bearbeitungen oder Verarbeitungen waren bis zum 1. April 1954 nicht zugelassen. Erst durch das Vierte Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes vom 21. Juli 1954 erhielt die Bundesregierung die Ermächtigung, geringfügige und auf der Großhandelsstufe übliche Bearbeitungen und Ver-

arbeitungen bestimmter Gegenstände zuzulassen, wenn es zur Vermeidung schwerwiegender Nachteile für den betroffenen Wirtschaftszweig erforderlich ist. Von dieser Ermächtigung hat die Bundesregierung Gebrauch gemacht und durch die Sechste Verordnung zur Änderung der Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz vom 14. August 1954 gewisse Bearbeitungen und Verarbeitungen von Gegenständen der landwirtschaftlichen Erzeugung als unschädlich zugelassen (§ 57 Abs. 2 UStDB). Auch diese Großhandelsbegünstigung enthält die gleiche Sperrklausel wie § 4 Ziff. 4 UStG (s. unter b) zur Vermeidung einer Anwendung der Begünstigung auf nur gelegentlich im Großhandel liefernde Einzelhändler.

Nach Steuersätzen geordnet beträgt also die Umsatzsteuer für Lieferungen im Großhandel 0 v. H. für den Einfuhrgroßhandel (§ 4 Ziff. 2 UStG) bei Lieferungen von Gegenständen der Freiliste 2, wenn die Gegenstände

im Inland nicht bearbeitet oder verarbeitet

oder

in einer besonders zugelassenen Weise (Anlage 2 zu § 22 UStDB) bearbeitet oder verarbeitet werden;

0 v. H. für den Großhandel (§ 4 Ziff. 4 UStG) bei Lieferungen von Gegenständen des Katalogs in § 29 Abs. 2 UStDB, wenn die Gegenstände

nicht bearbeitet oder verarbeitet

oder

in einer besonders zugelassenen Weise (§ 30 Abs. 1 UStDB) bearbeitet oder verarbeitet werden;

1 v. H. für den Großhandel bei Lieferungen der nicht unter § 4 Ziff. 4 UStG fallenden Gegenstände, wenn die Gegenstände

nicht bearbeitet oder verarbeitet

oder

in einer besonders zugelassenen Weise (§ 57 Abs. 2 UStDB) bearbeitet oder verarbeitet werden.

### **3. Ausgangspunkte für eine unter grundsätzlicher Wahrung der Sonderstellung des Großhandels mögliche Änderung der derzeitigen Umsatzbesteuerung**

a) Wie oben ausgeführt, enthielt das deutsche Umsatzsteuerrecht von Anfang an Vorschrif-

ten über eine Sonderbehandlung des Großhandels. Die Notwendigkeit solcher Vorschriften ergibt sich aus der Systematik der deutschen Umsatzsteuer als einer kumulativen Allphasensteuer. Die umsatzsteuerliche Erfassung einer Ware auf allen Stufen führt zwangsläufig zu dem Bestreben nach Einsparung von Wirtschaftsstufen. Dieses Bestreben ist umso größer, je höher der Steuersatz ist. Geht man davon aus, daß es nicht Aufgabe der Umsatzsteuer ist, den ohne sie vorhandenen, im freien Spiel wirtschaftlicher Kräfte entstandenen Aufbau der Wirtschaft zu verändern, so darf die Umsatzsteuer auf keiner Stufe das bestehende Gleichgewicht zwischen dem volkswirtschaftlichen Vorteil, den diese Stufe gewährt, und den Kosten, die sie verursacht, stören. Jede Störung dieses Gleichgewichts bedingt die Gefahr der Ausschaltung der betreffenden Stufe. Wenn demgegenüber darauf hingewiesen wird, daß ausländische Einphasen-Umsatzsteuern, wie die schweizerische Warenumsatzsteuer oder die britische Purchase Tax die Erhebung der gesamten Umsatzsteuer gerade auf die Großhandelsstufe gelegt haben, ohne daß dadurch eine nennenswerte Ausschaltung dieser Stufe eingetreten sei, so wird verkannt, daß — abgesehen von der Unvergleichbarkeit verschiedener Systeme — in beiden Fällen eine Steuerersparnis durch unmittelbaren Bezug beim Hersteller deswegen nicht erzielt werden kann, weil bei Umgehung des Großhandels nach den Vorschriften dieser Länder die Steuer vom Hersteller gezahlt werden muß. Andererseits enthält z. B. das niederländische Umsatzsteuergesetz (Gesetz vom 9. Dezember 1954 betreffend die Neuregelung der Umsatzsteuer — Staatsblatt 1954 Nr. 533 — in der Fassung des Gesetzes vom 16. Dezember 1954 — Staatsblatt 1954 Nr. 558), dessen Gestaltung der Umsatzsteuer im wesentlichen der deutschen Systematik entspricht, ebenfalls umfangreiche Begünstigungsvorschriften für den Großhandel.

Die *generelle* Berechtigung einer Sonderbehandlung des Großhandels wird daher unter besonderer Berücksichtigung der Höhe des allgemeinen Steuersatzes von 4 v. H. zu behaupten sein.

b) Bei der Betrachtung der einzelnen Vergünstigungen für den Großhandel zeigt sich indes eine ins Auge fallende Unabgestimmtheit. Es liegt auf der Hand, daß der volkswirtschaftliche Vorteil, den eine Wirtschaftsstufe gewährt, um so größer ist, je höher die

Wertschöpfung auf dieser Stufe ist. In demselben Umfang, in dem sich die Wertschöpfung auf einer Wirtschaftsstufe erhöht, verringert sich die Gefahr einer möglichen Ausschaltung der Stufe durch eine umsatzsteuerliche Belastung. Die Wertschöpfung auf der Großhandelsstufe ist am geringsten in den Fällen, in denen sich der Großhandel auf die ihm eigentümliche Verteilerfunktion (einschließlich der Lagerhaltung) beschränkt. Sie steigt in dem Augenblick, in dem der Großhandel neben seiner Verteilertätigkeit andere Funktionen wahrnimmt, insbesondere die Waren bearbeitet oder verarbeitet. Sämtliche Großhandelsbegünstigungen gehen daher auch im Grundsatz zutreffend von der Voraussetzung aus, daß nur der nicht bearbeitende Unternehmer die Vergünstigung in Anspruch nehmen darf. Andererseits bestehen im Rahmen aller Begünstigungsvorschriften für den Großhandel sog. Unschädlichkeitslisten, durch die eine Anzahl von Bearbeitungen und Verarbeitungen zugelassen wird mit der Wirkung, daß ihre Vornahme die Inanspruchnahme der Großhandelsbegünstigung nicht ausschließt. Es sind dies die Verzeichnisse der besonders zugelassenen Bearbeitungen und Verarbeitungen in Anlage 2 zu § 22 UStDB für den Einfuhrgroßhandel, in § 30 Abs. 1 UStDB für den steuerfreien Großhandel und in § 57 Abs. 2 UStDB für den steuerermäßigten Großhandel. Davon enthalten die beiden erstgenannten Listen z. T. ganz erhebliche Bearbeitungsvorgänge mit ausgesprochen industriellem Charakter. Es dürfte außer Frage stehen, daß in allen Fällen von zugelassenen Bearbeitungen eine Wertschöpfung vorliegt, die größer ist als in den Fällen des nicht bearbeitenden Großhandels und die in vielen Fällen entsprechend der Intensität der zugelassenen Bearbeitung besonders hoch ist. Das geltende Recht zieht aus dieser Tatsache keine Folgerungen und behandelt den nicht bearbeitenden und den in zulässiger Weise bearbeitenden Großhandel gleich.

c) Dieses Ergebnis ist um so auffallender, als das Umsatzsteuerrecht in allen anderen Fällen, in denen Bearbeitungsvorgänge nicht zugelassen sind, das Bearbeitungsverbot besonders streng anwendet. Nach § 12 UStDB liegt eine Bearbeitung oder Verarbeitung vor, wenn die Wesensart eines Gegenstandes geändert wird. Dies ist der Fall, wenn durch eine Behandlung des Gegenstandes nach der Verkehrsauffassung ein neues Verkehrsgut (ein Gegenstand anderer Marktgängigkeit)

entsteht. Lediglich das Kennzeichnen, Umpacken, Umfüllen und das Anbringen von Steuerzeichen gelten nicht als Bearbeitung oder Verarbeitung, selbst wenn durch diese Behandlung die Marktgängigkeit des Gegenstandes geändert wird. Geringfügige Vorgänge, z. B. das Anbringen von Zubehörteilen oder das Zusammenstellen mehrerer Gegenstände zu einer Sachgesamtheit, können die Marktgängigkeit des Gegenstandes ändern. Die Änderung der Marktgängigkeit hat zur Folge, daß der Unternehmer die Großhandelsbegünstigung (Steuerfreiheit oder ermäßigten Steuersatz von 1 v. H.) verliert und die Lieferung zum allgemeinen Steuersatz versteuern muß. Der Verlust der Großhandelsbegünstigung wirkt sich empfindlich aus, wenn der allgemeine Steuersatz hoch ist, weil dann der Unterschied zwischen dem allgemeinen Steuersatz und dem ermäßigten Satz bzw. dem 0-Satz groß ist. Die Strenge des Bearbeitungsverbots zeigt sich besonders bei dem steuerermäßigten Großhandel (§ 7 Abs. 3 UStG), weil hier eine unübersehbare Zahl von Gegenständen in Betracht kommt, die nicht unter den Katalog des § 29 Abs. 2 UStDB fallen.

#### **4. Auflockerung des Bearbeitungsverbots bei Einführung von Zwischensätzen**

a) Die vorstehende Betrachtung legt den Gedanken nahe, durch korrespondierende Maßnahmen einerseits die völlige steuerliche Gleichbehandlung des nichtbearbeitenden und des in besonders zugelassener Weise bearbeitenden Großhandels zu beseitigen und andererseits das strenge Bearbeitungsverbot durch eine Änderung des § 12 UStDB und Einzelzulassungen von Bearbeitungsvorgängen, insbesondere in § 57 Abs. 2 UStDB, aufzulockern. Dagegen sollte an den bisherigen Begünstigungen für den seine eigentliche Großhandelsfunktion als reiner Warenverteiler (einschließlich der Lagerhaltung) ausübenden Großhandel, der seine Waren unbearbeitet oder nach einer Behandlung, die nach § 12 UStDB nicht als Bearbeitung oder Verarbeitung gilt, weiterveräußert, nichts geändert werden.

b) Aus diesen Grundsätzen würden sich im einzelnen folgende Maßnahmen ergeben:

aa) Für Unternehmer, die ihre Waren in einer bisher bereits besonders zugelassenen oder noch zuzulassenden Weise bearbeiten oder verarbeiten, sollten Steuersätze eingeführt werden, die um ein Geringes über den

für nicht bearbeitende Unternehmer geltenden Sätzen liegen. Soweit es sich um die Vorschriften des § 4 Ziff. 2 und 4 UStG handelt, käme ein Steuersatz zwischen 0 und 1 v. H. (etwa 0,5 v. H.) und, soweit es sich um die Vorschrift des § 7 Abs. 3 UStG handelt, ein Steuersatz zwischen 1 und 4 v. H. (etwa 1,5 v. H.) in Betracht. Zu dieser Maßnahme wäre eine Gesetzesänderung erforderlich. Gleichzeitig würde die Bundesregierung auf Grund der ihr erteilten Ermächtigung die Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz in folgender Weise ändern: Bearbeitungsvorgänge, die in vielen Großhandelszweigen vorkommen und Berücksichtigung verdienen, sollen in § 12 Abs. 1 Satz 3 UStDB aufgenommen werden mit der Wirkung, daß sie überhaupt nicht als Bearbeitungen oder Verarbeitungen gelten; begründete Einzelfälle sollen durch Sonderzulassungen von Bearbeitungen oder Verarbeitungen in den jeweiligen Unschädlichkeitslisten, insbesondere in § 57 Abs. 2 UStDB, bereinigt werden.

bb) Soweit hiernach eine Behandlung in § 12 UStDB unter die Gruppe derjenigen Tätigkeiten aufgenommen wird, die nicht als Bearbeitungen oder Verarbeitungen gelten, werden die Zwischensteuersätze nicht ausgelöst; es verbleibt vielmehr bei der Steuerfreiheit (§ 4 Ziff. 2 und 4 UStG) oder der Steuerermäßigung nach § 7 Abs. 3 UStG; darüber hinaus würde in Zukunft in solchen Fällen bei Vorliegen vergütungsfähiger Vorgänge Ausfuhrhändlervergütung zu zahlen sein, deren Gewährung ebenfalls u. a. davon abhängig ist, daß ein Gegenstand im Inland nicht bearbeitet oder verarbeitet worden ist. Gedacht ist bei der Erweiterung des § 12 UStDB an Vorgänge, die im Umsatzsteuerrecht ihre begriffliche Begrenzung unter der Bezeichnung „Zusammenstellen erworbener Gegenstände zu Sachgesamtheiten“ gefunden haben. Es handelt sich hier um Tätigkeiten, die in vielen Sparten des Großhandels vorkommen und eine große Anzahl von Gegenständen betreffen (z. B. Zusammenstellen von Gesamtanlagen, Aggregaten, Möbeln, Garnituren, sanitären Anlagen).

cc) Im Rahmen der speziellen Auflockerung des Bearbeitungsbegriffs durch Erweiterung der bereits bestehenden Unschädlichkeitslisten ist neben einer Reihe weniger ins Gewicht fallender Maßnahmen daran gedacht, in § 57 Abs. 2 UStDB das Anbringen von Zubehörteilen an Kraftfahrzeuge, das bisher



den Steuersatz von 4 v. H. auslöst, in größerem Umfange als unschädliche Bearbeitung zuzulassen. Eine ähnliche Regelung kommt für den Landmaschinenhandel in Betracht.

Insgesamt könnten Zulassungen von Bearbeitungsvorgängen in einem solchen Umfang vorgenommen werden, daß der dadurch entstehende Ausfall das Mehraufkommen aus der Einführung der Zwischensätze erreicht.

c) Bei Durchführung dieses Vorschlages ergäbe sich für die Umsatzbesteuerung der Lieferungen im Großhandel künftig folgendes Bild:

Steuersatz:

0 v. H. für den Einfuhrgroßhandel (§ 4 Ziff. 2 UStG) bei Lieferungen von Gegenständen der Freiliste 2, wenn die Gegenstände nicht bearbeitet oder verarbeitet werden;

0,5 v. H. für den Einfuhrgroßhandel (§ 4 Ziff. 2 UStG) bei Lieferungen von Gegenständen der Freiliste 2, wenn die Gegenstände in einer besonders zugelassenen oder noch zuzulassenden Weise (Anlage 2 zu § 22 UStDB) bearbeitet oder verarbeitet werden;

0 v. H. für den Großhandel (§ 4 Ziff. 4 UStG) bei Lieferungen von Gegenständen des Katalogs in § 29 Abs. 2 UStDB, wenn die Gegenstände nicht bearbeitet oder verarbeitet werden;

0,5 v. H. für den Großhandel (§ 4 Ziff. 4 UStG) bei Lieferungen von Gegenständen des Katalogs in § 29 Abs. 2 UStDB, wenn die Gegenstände in einer besonders zugelassenen oder noch zuzulassenden Weise (§ 30 Abs. 1 UStDB) bearbeitet oder verarbeitet werden;

1 v. H. für den Großhandel bei Lieferungen der nicht unter § 4 Ziff. 4 UStG fallenden Gegenstände, wenn diese nicht bearbeitet oder verarbeitet werden;

1,5 v. H. für den Großhandel bei Lieferungen der nicht unter § 4 Ziff. 4 UStG fallenden Gegenstände, wenn die Gegenstände in einer besonders zugelassenen oder noch zuzulassenden Weise (§ 57 Abs. 2 UStDB) bearbeitet werden.

(Vgl. hierzu die Übersicht nach dem geltenden Recht auf Seite 22).

d) Die vorgeschlagene Regelung würde gegenüber der bisherigen Behandlung des Großhandels eine Reihe von Vorteilen enthalten:

aa) Die wirtschaftlich nicht gerechtfertigte Gleichbehandlung des nicht bearbeitenden mit dem in zugelassener Weise bearbeitenden Großhandel wird beseitigt.

bb) Die Spanne in der Umsatzbesteuerung zwischen dem zulässig bearbeitenden und dem in schädlicher Weise bearbeitenden Unternehmer wird um 0,5 v. H. verringert.

cc) Die Regelung erleichtert die Zulassung neuer Bearbeitungsvorgänge, da der Steuerausfall bei eventueller Neuzulassung um 0,5 v. H. verringert wird.

Wirtschaftlich dürften die Zwischensätze insbesondere im Hinblick auf den durch die zugelassenen Bearbeitungen entstehenden Mehrwert und die sich regelmäßig hieraus ergebenden Auswirkungen auf die Kalkulation nicht zu Schwierigkeiten führen. Auch eine größere Komplizierung ist weder für die Wirtschaft noch für die Verwaltung mit dieser Regelung verbunden, da sie an die bereits vorhandenen Unschädlichkeitslisten anknüpft und in der Praxis in den meisten Fällen neue Erhebungen zur Feststellung des Steuertatbestandes nicht erfordert, sondern lediglich besondere Folgerungen aus bereits bisher festgestellten Tatbeständen zieht.

Auch der Wissenschaftliche Beirat des Bundesministeriums der Finanzen hat sich in seiner Tagung am 9./10. September 1955 für diese Regelung ausgesprochen.

### 5. Sonderfrage des sogenannten Seehafenprivilegs

Die Bestrebungen, das umsatzsteuerliche Seehafenprivileg auf verschiedene binnenländische Importplätze auszudehnen, machen eine Auseinandersetzung mit diesen Wünschen und mit der Frage der grundsätzlichen Berechtigung dieser den deutschen Seehafenplätzen eingeräumten Sonderstellung erforderlich.

a) Das umsatzsteuerliche Seehafenprivileg bedeutet die Gewährung von Steuerfreiheit für alle im Anschluß an eine Einfuhr bewirkten Großhandelslieferungen von Waren der Freiliste 2 *in einem Seehafenplatz*, wenn die Gegenstände nicht oder nur in einem von der Bundesregierung bestimmten Umfang bearbeitet oder verarbeitet worden sind (§ 4 Ziff. 2 a UStG). Seine volle Bedeutung zeigt sich jedoch erst im Zusammenhang mit der weiteren Begünstigungsvorschrift für den

Einfuhrgroßhandel, der Steuerfreiheit der ersten Lieferung *außerhalb* eines Seehafenplatzes (§ 4 Ziff. 2 b UStG). Da bei Lieferungen aus einem Seehafenplatz in das Binnenland durch Versendung der Ware Ort der Lieferung der Seehafenplatz ist, ist diese Lieferung nach § 4 Ziff. 2 a UStG steuerfrei. Der binnenländische Abnehmer seinerseits kann für seine Weiterlieferung der Ware ebenfalls Steuerfreiheit und zwar nach § 4 Ziff. 2 b UStG (erste Lieferung außerhalb eines Seehafenplatzes) in Anspruch nehmen. Ein Importeur, der seinen Sitz nicht in einem Seehafenplatz, sondern im Binnenland hat und dem daher die Vergünstigung des § 4 Ziff. 2 a UStG nicht zusteht, kann zwar nach der Einfuhr für die Weiterlieferung von Waren der Freiliste 2, deren Lieferung an ihn im Ausland erfolgt ist, ebenfalls Steuerfreiheit beanspruchen; seine eigene Lieferung ist aber bereits die erste Lieferung außerhalb eines Seehafenplatzes (§ 4 Ziff. 2 b UStG); die Weiterlieferung durch seinen Abnehmer ist die zweite Lieferung außerhalb eines Seehafenplatzes und als solche nicht mehr steuerfrei, wenn auch unter den übrigen Voraussetzungen des § 7 Abs. 3 UStG steuerbegünstigt (Steuersatz 1 v. H.). Das Seehafenprivileg hat also eine doppelte Auswirkung, nämlich:

- aa) Steuerfreiheit für beliebig viele aufeinanderfolgende Großhandelslieferungen in Seehafenplätzen;
- bb) die Möglichkeit, die Steuerfreiheit nach § 4 Ziff. 2 b UStG um eine Stufe vorwärts zu verlagern und damit weitere 1 v. H. Umsatzsteuer einzusparen.

Der Grund für die Begünstigungsvorschrift liegt auch hier wie bei allen Großhandelsbegünstigungen in dem Bestreben, die Ausschaltung des Großhandels, und zwar in diesem besonderen Falle des in den Seehafenplätzen ansässigen Importgroßhandels, zu verhindern. Hinzu kommt die wirtschaftspolitische Überlegung, daß mit einer solchen Ausschaltung gleichzeitig eine Verlagerung der seewärtigen Einfuhr von den deutschen Seehäfen auf ausländische, insbesondere auf die frachtgünstig gelegenen Beneluxhäfen, verbunden wäre. Diese Verlagerung des Umschlages in die Beneluxhäfen wäre um so eher zu erwarten, als das belgische Umsatzsteuerrecht den Transithandel von der Umsatzsteuer freistellt und im niederländischen Umsatzsteuerrecht das Seehafenprivileg in ähnlicher Weise gestaltet ist wie im deutschen Steuerrecht. Das Ergebnis einer solchen Ab-

wanderung des Umschlages wäre eine weitgehende Nichtausnutzung und Entwertung der in den deutschen Seehäfen vorhandenen Be- und Entladeeinrichtungen, der Lageräume (Stapelung unentbehrlicher Rohstoffe und Halberzeugnisse) sowie der sonstigen Hafenanlagen. Diese Auswirkungen wiegen um so schwerer, als sie nicht nur unter dem Gesichtspunkt einer Schädigung der Seehafenplätze selbst, sondern besonders auch im Hinblick auf die den Seehafenplätzen obliegende gesamtdeutsche Aufgabe gesehen werden müssen. Die Erfüllung dieser Aufgabe verlangt daher die den deutschen Seehafenplätzen durch das Seehafenprivileg gegenüber den anderen (binnenländischen) Importplätzen durch das Seehafenprivileg gegenstellung. Erreicht wird dadurch eine für die deutschen Seehäfen annähernd gleiche Ausgangslage im Verhältnis zu den Beneluxhäfen.

b) Die Bestrebungen, das Seehafenprivileg insbesondere auf die Niederrheinhäfen auszudehnen, rühren an den Bestand dieser Begünstigung überhaupt. Eine solche Ausdehnung würde das Seehafenprivileg zum großen Teil entwerten, weil damit in weitem Umfang der Umschlag von Gegenständen der Freiliste 2 auf die Beneluxhäfen verlagert und die Einfuhr von dort über die Niederrheinhäfen erfolgen würde. Dadurch wäre aber gerade ein Ergebnis erreicht, das durch die Schaffung des Seehafenprivilegs vermieden werden sollte. Es wäre im übrigen schwer, eine solche Ausdehnung nur auf die Niederrheinhäfen zu beschränken, zumal schon andere binnenländische Importplätze (z. B. Oberrheinhäfen, Stuttgart, München) gleiche Wünsche geäußert haben; jede weitere Ausdehnung wäre aber wiederum mit einer fortschreitenden Entwertung des Privilegs verbunden. Dem derzeitigen Rechtszustand kann daher als Alternative nicht entgegengestellt werden die Möglichkeit einer etwaigen Ausdehnung des Privilegs auf andere Importplätze, sondern allenfalls die vollständige Aufhebung des Seehafenprivilegs.

c) Im Hinblick auf die oben aufgeführten Gründe und unter besonderer Berücksichtigung der Tatsache, daß die wirtschaftliche Lage der deutschen Seehafenplätze durch den Verlust eines Teils ihres Hinterlandes, soweit dieser im Bereich der sowjetischen Besatzungszone liegt, beeinträchtigt wird, erscheint es auch unter den heutigen Verhältnissen angebracht, grundsätzlich die bisherige Regelung

— unbeschadet der Erwägungen unter 4 — beizubehalten. Andererseits muß bei der Behandlung von Anträgen auf Erweiterung der Freiliste 2 und des Verzeichnisses der besonders zugelassenen Bearbeitungen und Verarbeitungen nach der Einfuhr (Anlage 2 zu § 22 UStDB) in besonderem Maße dem Gedanken Rechnung getragen werden, daß jede Erweiterung dieser Listen die im Grundsatz berechnete Vorzugsstellung der Seehafenplätze weiter verstärkt und daß solche Erweiterungen auch im Interesse der Seehafenplätze nur nach sorgfältiger Abwägung der verschiedenen Interessenlage aus übergeordneten wirtschaftspolitischen Erwägungen in Betracht gezogen werden können.

#### IV. Organschaft

##### 1. Begriff und Entwicklung

Als Organschaft bezeichnet man im Umsatzsteuerrecht ein bestimmtes Abhängigkeits- (Unterordnungs-) Verhältnis tatsächlicher Art juristischer Personen zu einem Unternehmer mit der Folge, daß die so abhängigen Gesellschaften — ohne Rücksicht auf ihre bürgerlich-rechtliche Selbständigkeit — ihre umsatzsteuerrechtliche Selbständigkeit verlieren und daher zu dem Unternehmen des beherrschenden Unternehmers gehören. Die Organlehre ist nach anfänglich schwankender Rechtsprechung vom Reichsfinanzhof aus dem Begriff der Selbständigkeit des § 1 Ziff. 1 UStG entwickelt worden und hat schließlich im Umsatzsteuergesetz 1934 in § 2 Abs. 2 Ziff. 2 ihren gesetzlichen Niederschlag gefunden. Sie geht nach dem allgemeinen steuerrechtlichen Grundsatz einer wirtschaftlichen Betrachtung von Tatbeständen davon aus, daß juristische Personen, die dem Willen eines Unternehmers derart untergeordnet sind, daß sie keinen eigenen Willen haben, ihrer wirtschaftlichen Selbständigkeit entbehren. Eine solche Unterordnung liegt dann vor, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des beherrschenden Unternehmers eingegliedert ist. Innerhalb eines Organkreises sind steuerbare Umsätze begrifflich ausgeschlossen, weil der gesamte Organkreis *ein* Unternehmen darstellt.

Durch Art. II des Kontrollratsgesetzes (KRG) Nr. 15 vom 11. Februar 1946, der noch heute

in Kraft ist, wurde angeordnet, daß alle zwischen einer Muttergesellschaft und ihren Tochtergesellschaften oder zwischen mehreren Tochtergesellschaften derselben Muttergesellschaft getätigten Transaktionen der Umsatzsteuer in allen Fällen unterliegen, in denen sie umsatzsteuerpflichtig wären, wenn es sich um unabhängige Unternehmen gehandelt hätte. Gleichzeitig wurde bestimmt, daß alle dieser Regelung entgegenstehenden umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften außer Kraft gesetzt bzw. nach Maßgabe dieser Regelung geändert werden. Nach anfänglichen Meinungsverschiedenheiten über die Auslegung dieser Vorschrift ergibt sich heute — im wesentlichen bestätigt durch die höchstgerichtliche Rechtsprechung — folgende Rechtslage:

a) Durch das KRG Nr. 15 sind die umsatzsteuerrechtlichen Wirkungen der Organschaft zwischen Muttergesellschaft und Tochtergesellschaft und zwischen mehreren Tochtergesellschaften derselben Muttergesellschaft beseitigt worden. Die betroffenen Gesellschaften sind umsatzsteuerrechtlich jede für sich als Unternehmen zu behandeln (Urteil des Bundesfinanzhofs vom 17. Juli 1952 — V 17/52 S — BStBl. III S. 234).

b) Nicht berührt werden durch das KRG Nr. 15 Organkreise, in denen beherrschender Unternehmer nicht eine Muttergesellschaft, sondern eine natürliche Person (Urteil des Bundesfinanzhofs vom 16. Mai 1955 — V 104/54 — BStBl. III S. 234) oder eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist.

Diese unterschiedliche Behandlung wirtschaftlich gleicher Sachverhalte, die es entscheidend nur auf die Rechtsform des beherrschenden Unternehmers abstellt, ist unbefriedigend. Die Deutsche Bundesrepublik hat seit der Wiedererlangung der Souveränität die Möglichkeit, eine echte Lösung zu finden. Sie kann durch gesetzgeberische Maßnahmen entweder Art. II KRG Nr. 15 nach vorheriger Konsultation der Drei Mächte (Art. 1 Abs. 2 des Vertrages zur Regelung aus Krieg und Besatzung entstandener Fragen) aufheben und den vor Inkrafttreten des KRG Nr. 15 vorhandenen Rechtszustand der vollen Organschaft wiederherstellen oder die Organschaft in vollem Umfange aufheben. Die Unhaltbarkeit der augenblicklichen Rechtslage zwingt zu einer Entscheidung in der einen oder anderen Richtung.

## 2. Stellungnahme zu der Frage der Wiedereinführung der Organschaft

Der wirtschaftspolitische Grund für die Aufhebung der Organschaft durch Art. II KRG Nr. 15 war die Erwägung, daß die Organschaft geeignet sei, vertikale Betriebszusammenschlüsse zu fördern. Auch der Wissenschaftliche Beirat bei dem Bundesministerium der Finanzen hat auf seiner Tagung vom 9./10. September 1955 unter Betonung volkswirtschaftlicher Gesichtspunkte die Auffassung vertreten, daß durch die Organschaft ein starker Anreiz zur vertikalen Konzentration geschaffen werde.

Dazu ist folgendes zu bemerken:

a) Die Organschaft hat als solche zunächst unmittelbar mit der Frage der Betriebskonzentration nichts zu tun. Sie bedeutet, nach der ständigen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs, die dem Gedanken der wirtschaftlichen Betrachtungsweise entsprach, nur die rechtliche Anerkennung einer tatsächlich bestehenden Unselbständigkeit. Diese Anerkennung war, da das Umsatzsteuerrecht entscheidend auf die *Selbständigkeit* des Unternehmers abstellt, aus rechtssystematischen Gründen erforderlich, falls man nicht mit der Unterstellung arbeiten will, daß juristische Personen ohne Rücksicht auf ihre mögliche wirtschaftliche Abhängigkeit umsatzsteuerrechtlich stets als selbständig zu gelten haben. Wie oben (S. 7) ausgeführt, ist die bei einer kumulativen Umsatzsteuer vorhandene Möglichkeit, Umsatzsteuer durch Zusammenfassung mehrerer Stufen einzusparen, nicht von entscheidender Bedeutung für die Bildung konzentrierter Unternehmen. Aber selbst wenn dies der Fall wäre, so würde es sich insoweit um eine Auswirkung des Systems nicht jedoch der Organschaft handeln. Im Rahmen der Organschaftslehre wird der Unternehmer, der eine oder mehrere juristische Personen beherrscht, umsatzsteuerlich lediglich dem Einzelunternehmer mit mehreren Betrieben und dem fusionierten Unternehmen gleichgestellt; jede dieser drei Unternehmergruppen kann aber auch horizontale Wirtschaftsstufen in sich vereinigen. Umsatzsteuerrechtlich ist diese Gleichstellung natürlich und berechtigt. Will man der vertikalen Betriebskonzentration den umsatzsteuerlichen Vorsprung nehmen, dann müßte man für alle drei Unternehmergruppen (Einzelunternehmer, Organgebilde, fusionierte Unternehmen) Zusatzsteuern einführen. Der Bundesfinanzhof geht in seinem grundlegenden Ur-

teil vom 17. Juli 1952 (V 17/52 S — BStBl. III S. 234) über diesen Gedankengang noch hinaus und kommt zu dem Ergebnis, daß die Organtheorie in das Gesetz übernommen sei, nicht um Betriebszusammenschlüsse zu begünstigen, sondern gerade im Gegenteil, um sie hintanzuhalten, weil bei Anerkennung der Organschaft der Drang zur Fusionierung, also zum höchsten Grade des Zusammenschlusses, abgeschwächt wird.

b) Seit Aufhebung der Organschaft durch das KRG Nr. 15 machen sich in zunehmendem Maße Ausweichversuche bemerkbar, die vielfach zu erheblichen Schwierigkeiten zwischen Verwaltung und Steuerpflichtigen führen. Organschaftlich mit einer Herstellerfirma verbundene Vertriebsgesellschaften nehmen als Großhändler Steuerfreiheit oder den ermäßigten Großhandelssteuersatz in Anspruch und erhalten bei der Ausfuhr die Ausfuhrhändlervergütung, erwerben aber die Waren von den Herstellerfirmen zu einem (manipulierten) billigen Preis, ein Ergebnis, das lediglich auf der Nichtanerkennung der Organschaft beruht und ebenso ungerechtfertigt ist wie es der Gleichmäßigkeit der Besteuerung widerspricht. Außerdem werden häufig Agentur- und Werklohnverhältnisse geschaffen, die an die Stelle früherer Lieferungsverhältnisse treten. Auch kommt hier den sog. Unternehmereinheiten Bedeutung zu. Nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 8. Februar 1955 (V 162/52 S — BStBl. III S. 113) ist eine Unternehmereinheit auch bei juristischen Personen möglich. Obwohl die Voraussetzungen einer Unternehmereinheit (gleiche Beteiligung derselben Gesellschafter an mehreren Gesellschaften und einheitliche Willensbildung) andere sind als die der Organschaft, führt die Unternehmereinheit doch insoweit zu demselben Ergebnis, als die Gesellschaften ein einheitliches Unternehmen bilden, so daß Umsätze zwischen den einzelnen Gesellschaften nicht möglich sind. Solange die Organschaft aufgehoben ist, versucht die Wirtschaft, den Begriff der Unternehmereinheit entgegen den in dem genannten BFH-Urteil festgelegten Voraussetzungen auszuweiten, was zu dauernden Streitigkeiten zwischen den Steuerpflichtigen und der Verwaltung führt.

c) Besondere Härten ergeben sich durch die Nichtanerkennung der Organschaft bei den im Zuge der nicht immer wirtschaftsgerechten Entflechtung entstandenen kleineren Organkreisen der Nachfolgegesellschaften der IG

Farbenindustrie AG und in der Kohle- und Stahlindustrie. In Erkenntnis dieser Tatsache hat der Deutsche Bundestag der Bundesregierung bereits im Jahre 1951 in § 18 Abs. 1 Ziff. 4 UStG die Ermächtigung gegeben, eine von Art. II KRG Nr. 15 abweichende Regelung zu treffen, wenn die wirtschaftlichen und organisatorischen Verhältnisse von einzelnen Unternehmen es in begründeten Einzelfällen erfordern. Es ist beabsichtigt, auf Grund dieser Ermächtigung in Kürze durch Rechtsverordnung die Organschaft für die Organkreise der Nachfolgesellschaften der IG Farbenindustrie AG, deren Entflechtung und Neuorganisation im wesentlichen erst in diesem Jahre in lockerer Form (anstelle von Fusionierungen) im Hinblick auf die Möglichkeiten des § 18 Abs. 1 Ziff. 4 UStG durchgeführt wurde, zuzulassen. Auch im Fall der Stahlindustrie mußte bereits — allerdings unter Berufung auf die umfassendere Ermächtigung des § 18 Abs. 1 Ziff. 3 UStG — durch die Verordnung betreffend die Besteuerung der entflochtenen Unternehmen der Stahl- und Eisenindustrie auf dem Gebiet der Umsatzsteuer, vom 10. Februar 1953 (BGBl. I S. 17) eingegriffen werden, um Härten, die sich aus der Entflechtung einerseits und der Nichtanerkennung der Organschaft andererseits ergeben, zu beseitigen. Der von dieser Verordnung erfaßte Kreis von Unternehmen deckt sich allerdings nicht völlig mit dem durch Aufhebung der Organschaft betroffenen Kreis.

d) Das Nebeneinander von Organschaftsfällen mit beherrschenden Einzelunternehmen und Körperschaften des öffentlichen Rechts und der grundsätzlichen Nichtanerkennung von Organschaftsverhältnissen in allen anderen Fällen, das Bestehen der Institution der Unternehmereinheit mit organschaftsgleichen Wirkungen, die aus dieser Situation in Verbindung mit der Entflechtung sich ergebende Notwendigkeit von Sonderregelungen (Stahlindustrie, IG Farben) lassen erkennen, daß die augenblickliche Rechtslage auf die Dauer nicht aufrechtzuerhalten ist. Bei Wiedereinführung der Organschaft würde sich ein Steuerausfall ergeben, dessen Umfang nur schwer zu ermitteln ist. Nur wenn ein solcher Ausfall haushaltsmäßig ausgeglichen werden kann, ist zu überlegen, ob nicht von den sich bietenden Möglichkeiten der völligen Aufhebung der Organschaft, mit der gleichzeitig auch die Unternehmereinheit aus dem Umsatzsteuergesetz zu beseitigen wäre,

und der Herstellung des Rechtszustandes vor Inkrafttreten des Art. II KRG Nr. 15 der letzteren Möglichkeit der Vorzug zu geben wäre, wenn damit gleichzeitig eine Beseitigung von Sonderregelungen (z. B. für die Stahlindustrie) verbunden würde.

e) Als geeigneter Zeitpunkt für die Wiedereinführung der Organschaft käme mit Rücksicht auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, insbesondere auf dem Stahlsektor, nur ein in der Zukunft liegender Termin in Betracht, bis zu dem die Reorganisation der Unternehmen als im wesentlichen abgeschlossen angesehen werden kann.

## V. Freie Berufe

Die Frage, ob es richtig ist, die freien Berufe in die Umsatzsteuerpflicht einzubeziehen, ist schon mehrfach Gegenstand eingehender Erörterungen gewesen. Auch der Deutsche Bundestag hat in seiner Entschließung gefordert, daß die umsatzsteuerrechtliche Behandlung der „freien und ihnen verwandten Berufe“ überprüft werde.

### 1. Geschichtliche Entwicklung

Der Entwurf des Umsatzsteuergesetzes 1918, das die Umsatzbesteuerung auf die sonstigen Leistungen ausgedehnt hat, wollte ausdrücklich auch die Leistungen der freien Berufe einbeziehen. Wenn sich auch der Reichstag damals noch dagegen aussprach, so wich bereits die Nationalversammlung bei der Beratung des Umsatzsteuergesetzes 1919 von dieser Auffassung des Reichstages ab und unterwarf auch die freien Berufe der Umsatzsteuer. Sie stellte den Grundsatz der Allgemeinheit dieser Steuer für alle Selbständigen in den Vordergrund und hob hervor, daß auch der mit wissenschaftlichen und künstlerischen Mitteln Arbeitende grundsätzlich wie der Kaufmann oder der Fabrikant auf Erwerb ausgehe. Seit 1919 erfaßt daher die deutsche Umsatzsteuer alle Einnahmen, die aus „gewerblicher und beruflicher“ Tätigkeit erzielt werden. Das Umsatzsteuergesetz 1919 brachte gleichzeitig eine Ausnahme von dem Verbot der offenen Überwälzung der Umsatzsteuer für die Fälle, in denen das Entgelt in gesetzlich bemessenen Gebühren besteht. Man hatte damals vor allem die Rechtsanwälte im Auge, deren Einnahmen in erster Linie sich aus solchen Gebühren zusammensetzen.

Im Jahre 1925 wurde dann eine Befreiungsvorschrift für Privatgelehrte, Künstler und Schriftsteller mit einem Gesamtumsatz von nicht mehr als 6000 RM in das Umsatzsteuergesetz eingefügt. Grund für diese Regelung war die Notlage der Angehörigen dieser Berufe, die gerade damals um ihre Existenz zu kämpfen hatten, was freilich auch bei vielen Gewerbetreibenden der Fall war. Die Vorschrift wurde im Jahre 1934 mit der für Handlungsagenten und Makler geltenden entsprechenden Bestimmung in dem § 4 Ziff. 13 des Umsatzsteuergesetzes 1934 vereinigt. Durch das Gesetz vom 28. Juni 1951 wurden die Journalisten in den Kreis der begünstigten Personen aufgenommen (§ 4 Ziff. 17 UStG 1951). Das Gesetz vom 26. Dezember 1954 hat dann die Befreiung auf die Bildberichterstatter ausgedehnt. Die Umsatzgrenze, bis zu der die genannten Berufe von der Umsatzsteuer befreit sind, ist im Laufe der Jahre mehrfach geändert worden. Am 1. Januar 1925 betrug sie, wie erwähnt, 6000 RM. Sie wurde dann auf 18 000 RM erhöht, bald darauf wieder auf 6000 RM herabgesetzt, um später wieder über 12 000 DM auf die jetzige Höhe von 18 000 DM angehoben zu werden.

## 2. Die derzeitige Rechtslage

Grundsätzlich unterliegen die Angehörigen der freien Berufe mit ihren Leistungen der Umsatzsteuer. Soweit sie gesetzlich bemessene Gebühren in Rechnung stellen, können sie abweichend von der Regel die Umsatzsteuer offen überwälzen. Nur die Umsätze aus der Tätigkeit als Schriftsteller, Journalist oder Bildberichterstatter, auch soweit sie für den Rundfunk oder Fernsehfunk ausgeübt wird, und die Umsätze aus der Tätigkeit als Privatgelehrter und Künstler (sowie als Handelsvertreter oder Makler) sind von der Umsatzsteuer befreit, wenn der Gesamtumsatz im Kalenderjahr 18 000 DM nicht übersteigt. Beträgt er im Kalenderjahr mehr als 18 000 DM, so wird die Steuer für die genannten Umsätze (aus der Tätigkeit als Schriftsteller usw.) nur insoweit erhoben, als sie aus 10 v. H. des 18 000 DM übersteigenden Betrags gedeckt werden kann (§ 4 Ziff. 17 UStG). Außerdem sind die Leistungen der Ärzte, nach § 4 Ziff. 11 UStG steuerfrei, soweit es sich um ihre Kassenpraxis handelt.

## 3. Stellungnahme zu der Frage der Umsatzsteuerbefreiung der freien Berufe

a) Von interessierten Kreisen wird immer wieder gefordert, die freien Berufe aus der Umsatzbesteuerung herauszunehmen. Zur Begründung dafür wird vor allem angeführt, die Angehörigen der freien Berufe seien keine „Unternehmer“ und sie bewirkten keine „Umsätze“, da man eine geistige Leistung nicht umsetzen könne. Durch die Unterstellung der freien Berufe unter die Umsatzsteuerpflicht würden die geistigen Leistungen und Schöpfungen zu einer Ware erniedrigt. Die Umsatzsteuer wirke sich außerdem bei den freien Berufen funktionswidrig aus, denn bei den meisten freien Berufen seien die Entgelte an Gebührenordnungen gebunden. Die Steuer könne daher nicht überwälzt werden.

b) Dem ist folgendes entgegenzuhalten:

aa) Mag man sich vielleicht, ausgehend vom allgemeinen Sprachgebrauch, unter dem Begriff „Umsatz“ in erster Linie die Lieferung von Waren vorstellen, so ergibt sich doch aus dem Wesen der Umsatzsteuer, daß dieser Begriff für diese Steuer viel weiter zu fassen ist. Die Quelle, aus der die Umsatzsteuer schöpft, ist nicht etwa das Gewerbe oder das Kapital eines Unternehmers, die Umsatzsteuer will vielmehr die wirtschaftliche Kraft erfassen, die sich überall da äußert, wo ein Verbraucher ein Bedürfnis befriedigt, d. h. wo ein Abnehmer etwas aufwendet, um eine Leistung zu erlangen. Diese wirtschaftliche Kraft als Steuerquelle äußert sich in gleicher Weise da, wo die für einen Abnehmer bewirkte Leistung sich lediglich als Arbeit darstellt, wie da, wo sie sich in einer lieferbaren Ware verkörpert (siehe dazu auch die Ausführungen unter B, I). Besteht sonach kein Grund dafür, nur die Warenlieferungen zu besteuern und die sonstigen Leistungen auszunehmen, so ist ebensowenig einzusehen, warum innerhalb der sonstigen Leistungen ein Unterschied danach gemacht werden soll, mit welchen Mitteln oder aus welchen Beweggründen die einzelne Leistung erbracht wird. Gerade vom Gesichtspunkt des Abnehmers aus spielt es keine Rolle, ob die Leistung, die er haben will und für die er zahlen muß, mehr mit geistigen oder mehr mit körperlichen Kräften vollbracht wird, oder ob der Leistende mehr aus einem Streben nach Gewinn oder mehr aus ideellen Motiven handelt. Der Leistungsempfänger tritt dem Handwerksmeister, der ihm mit

seiner Hände Arbeit eine Maschine inandersetzt, ebenso als „Verbraucher“ entgegen, wie etwa dem Steuerberater, der ihn auf Grund seiner Kenntnisse steuerlich berät. In beiden Fällen muß der Leistungsempfänger etwas aufwenden, um die Leistung zu erhalten. Es stehen sich also Leistung und Gegenleistung gegenüber, und gerade dieser Leistungsaustausch soll besteuert werden ohne Rücksicht darauf, welcher ideelle Wert der einzelnen Leistung innewohnt.

bb) Eine Befreiung der freien Berufe von der Umsatzsteuer mit der Begründung, daß sie geistige Arbeit leisteten, würde aber außerdem eine Diskriminierung anderer Steuerpflichtiger bedeuten, die mit Recht behaupten, in gleicher Weise geistig tätig zu sein wie mancher Angehörige eines freien Berufes. Ist etwa die geistige Arbeit eines freiberuflich tätigen Ingenieurs, der eine Maschine lediglich entwirft, größer als die eines anderen Ingenieurs, der darüber hinaus die Herstellung und den Verkauf der Maschine organisiert? Oder ist die geistige Leistung eines Prozeßagenten oder eines Masseurs höher einzuschätzen als die eines Exportkaufmanns? Es ist kein Grund ersichtlich, warum diese Fälle umsatzsteuerlich verschieden behandelt werden sollen. Entscheidend für die Umsatzsteuerpflicht kann nicht die Art einer Leistung sein, sondern allein die Frage, ob sie von einem selbständig Planenden und Handelnden, also von einem Unternehmer, ausgeführt wird. So betrachtet ist aber der Arzt oder Künstler ebenso Unternehmer wie jeder Kaufmann oder Fabrikant.

cc) Diesen allgemeinen Charakter der Umsatzsteuer durch gesetzgeberische Maßnahmen einzuschränken, verbietet sich aus dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der steuerlichen Gerechtigkeit sowie mit Rücksicht auf die Bedeutung der Umsatzsteuer für den Bundeshaushalt. Gerade der Tatsache, daß die Umsatzsteuer alle Selbständigen mit ihren Leistungen erfaßt, verdankt sie ihre große Ergiebigkeit. Die Verteilung der Steuerlast auf möglichst viele Schultern läßt sie mit verhältnismäßig niedrigen Steuersätzen auskommen und vermeidet größere Schwankungen im Aufkommen.

dd) Was nun die Behauptung betrifft, die freien Berufe könnten die Umsatzsteuer nicht überwälzen, so kann auch sie nicht als Grund für eine Befreiung anerkannt werden. Soweit das Entgelt in gesetzlich bemessenen Gebüh-

ren besteht, gewährleistet das Gesetz die Überwälzung dadurch, daß es die offene Inrechnungstellung der Umsatzsteuer zuläßt (vgl. § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG). Enthält eine Gebührenordnung Rahmensätze, so hat der freiberuflich Tätige die Möglichkeit, innerhalb des Rahmens das Entgelt so zu wählen, daß es die von ihm zu entrichtende Umsatzsteuer enthält. Hier wird mitunter eingewendet, viele freien Berufe seien durch die Standesauffassung gebunden, das richtige Honorar zu berechnen. So müsse z. B. ein Arzt außer der Schwierigkeit seiner Leistung auch die wirtschaftlichen Verhältnisse seines Patienten berücksichtigen. Dies kann jedoch nicht bedeuten, daß es einem Arzt bei der Festsetzung des Honorars für die Behandlung eines Privatpatienten — hinsichtlich der Kassenpraxis ist er von der Umsatzsteuer befreit — verwehrt sein soll, von dem ihm gesetzlich zustehenden Recht der Einrechnung der Umsatzsteuer in das Entgelt Gebrauch zu machen. Ein Verstoß gegen die Standesordnung kann hierin nicht erblickt werden. Soweit die freien Berufe ihre Honorare frei vereinbaren, wird man erst recht davon ausgehen müssen, daß sie grundsätzlich die Umsatzsteuer einrechnen können. So ist nicht einzusehen, warum z. B. ein Wirtschaftsprüfer weniger in der Lage sein sollte, bei der Vereinbarung einer Pauschalvergütung die Umsatzsteuer zu berücksichtigen als etwa ein Handwerker bei der Bemessung seines Entgelts. Sollte aber im Einzelfall die Überwälzung tatsächlich nicht möglich sein, so geht es dem freiberuflich Tätigen nicht anders als manchen Angehörigen anderer Wirtschaftszweige, die deshalb auch nicht von der Steuer befreit werden können.

c) Rechtfertigt sonach auch eine im Einzelfall sich zeigende Unmöglichkeit der Steuerüberwälzung nicht die allgemeine Befreiung der freien Berufe von der Umsatzsteuer oder eine Senkung des Steuersatzes für sie, so könnte man erwägen, um die Überwälzung in allen Fällen sicherzustellen, für diesen Berufszweig ausnahmslos, also nicht nur bei gesetzlich bemessenen Gebühren, die offene Inrechnungstellung der Umsatzsteuer zuzulassen.

#### 4. Zur Frage der Einbeziehung der freien Berufe in die Regelung des § 4 Ziff. 17 UStG

Es ist der Antrag gestellt worden, die Befreiungsvorschrift des § 4 Ziff. 17 UStG 1951,

die für Schriftsteller, Journalisten, Bildberichterstatler, Privatgelehrte und Künstler mit einem Gesamtumsatz bis 18 000 DM gilt, auf alle freien Berufe auszudehnen. Hiergegen bestehen erhebliche Bedenken. Wie bereits ausgeführt, beruht diese Vorschrift auf der Überlegung, daß die in ihr genannten Berufe im allgemeinen wirtschaftlich schlecht gestellt seien. Es kann aber gerechterweise nicht behauptet werden, daß alle freien Berufe sich in einer solchen Lage befinden. Ist die Befreiungsvorschrift schon in ihrer jetzigen Form insbesondere wegen der hohen Freigrenze von 18 000 DM mit dem Grundsatz einer gleichmäßigen Besteuerung kaum zu vereinbaren, so würde ihre Ausdehnung auf alle freien Berufe eine durch nichts zu rechtfertigende steuerliche Bevorzugung eines einzelnen Berufszweiges gegenüber anderen Wirtschaftszweigen darstellen. Mit demselben Recht könnten alle anderen Unternehmer die Befreiung von der Umsatzsteuer bis zur Umsatzgrenze von 18 000 DM beanspruchen. Mehrere Vorschläge auf Befreiung der Kleinhandwerker und Kleingewerbetreibenden nehmen bereits ausdrücklich auf den für die freien Berufe gestellten Antrag Bezug. Die Einführung einer Freigrenze für alle Unternehmer wäre aber nicht nur mit dem Wesen der Umsatzsteuer als allgemeiner Verbrauchsteuer unvereinbar, sondern würde auch das Aufkommen ernsthaft gefährden.

## **VI. Land- und Forstwirtschaft**

### **1. Die bisherige Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft**

Die Umsätze der Land- und Forstwirtschaft sind seit jeher von der Umsatzsteuer erfaßt worden. Der Steuersatz ist bis zum Jahre 1931 für die Umsätze der Land- und Forstwirte jeweils ebenso hoch gewesen wie für die der anderen Wirtschaftszweige. Ab 1. Januar 1932 sind zunächst die Getreideumsätze einem stark ermäßigten Steuersatz von 0,85 v. H. (statt 2 v. H.) unterworfen worden. Seit dem 1. Oktober 1933 ist der Umsatzsteuersatz für die Lieferungen und den Eigenverbrauch der Land- und Forstwirtschaft niedriger als der allgemeine Umsatzsteuersatz, wenn es sich um Gegenstände handelt, die innerhalb eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs im Inland erzeugt werden, vorausgesetzt, daß der Erzeuger die Gegenstände selbst liefert. Der Steuersatz für

solche Lieferungen der Land- und Forstwirtschaft hat bis zum Jahre 1951 stets die Hälfte des allgemeinen Steuersatzes betragen. Als im Jahre 1951 der allgemeine Steuersatz von 3 auf 4 v. H. erhöht werden mußte, wurde der Steuersatz für die Land- und Forstwirtschaft mit 1,5 v. H. unverändert gelassen, so daß seit dem 1. Juli 1951 der Steuersatz für die Land- und Forstwirtschaft nicht mehr wie vorher um 50 v. H., sondern um 62,5 v. H. niedriger als der allgemeine Umsatzsteuersatz ist. Außerdem ist der Eigenverbrauch bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben im Gegensatz zu der Regelung bei gewerblichen Unternehmen nach § 4 Ziff. 19 UStG steuerfrei, wenn in den land- und forstwirtschaftlichen Betrieben die Umsätze einschließlich des Eigenverbrauchs im letzten vorangegangenen Kalenderjahr 10 000 DM nicht überstiegen haben. Auch sind Land- und Forstwirte von der Aufzeichnungspflicht nach § 15 Abs. 3 UStDB befreit, wenn ihre Umsätze aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb im letzten vorangegangenen Kalenderjahr nicht höher als 20 000 DM gewesen sind.

Darüber hinaus gibt es weitere Umsatzsteuervergünstigungen für den Großhandel mit Düngemitteln, Mischfuttermitteln, Schrot und Kleie aus Getreide, Ölfrüchten und mit landwirtschaftlichem Saatgut und Gemüse-saatgut, die der Landwirtschaft ebenfalls zugeute kommen.

Mit diesen Maßnahmen ist auf dem Gebiet der Umsatzsteuer bereits den Forderungen des § 1 des Landwirtschaftsgesetzes vom 5. September 1955 (BGBl. I S. 565) weitgehend Rechnung getragen worden.

### **2. Stellungnahme zu den Vorschlägen auf weitere Begünstigungen der Land- und Forstwirtschaft**

Die von verschiedener Seite geforderte gänzliche Befreiung der Land- und Forstwirtschaft von der Umsatzsteuer, die ja die allgemeine Verbrauchsteuer ist, würde die Grundsätze der Gerechtigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung verletzen. Es wäre ungerecht und eine ungleichmäßige Behandlung der Steuerpflichtigen, wenn auf dem Dorfe der Bauer und der Großgrundbesitzer umsatzsteuerfrei, der Schmied, Stellmacher, Schuhmacher, Schneider, Friseur, Lohnschlächter, Händler und Gastwirt sowie die Hausnäherin umsatzsteuerpflichtig wären. Die nicht zu vermeidende Umsatzsteuerpflicht des einen erfor-



dert die Umsatzsteuerpflicht des anderen. Die gewünschte gänzliche Freistellung der Land- und Forstwirtschaft von der Umsatzsteuer kann um so weniger in Betracht kommen, als die ersparte Umsatzsteuer offenbar nicht in niedrigeren Preisen dem Verbraucher zugute kommen soll, worauf dieser nach Wesen und Sinn der Umsatzsteuer ein Recht hat, sondern der Verbesserung der Ertragslage der Land- und Forstwirtschaft dienen soll. Damit würde die Befreiung eine Subventionierung bedeuten. Eine solche sollte jedoch nach den Grundsätzen der Haushaltswahrheit und Haushaltsklarheit nicht in verschleierter Form, sondern offen geschehen. Außerdem ist gerade die Umsatzsteuer, wie schon oben unter C, I bemerkt, für eine Subventionierung denkbar ungeeignet, da mit ihr eine gezielte Hilfe nicht möglich ist; denn sie gibt dem wirtschaftlich Schwachen zu wenig, dem wirtschaftlich Starken aber — auf Kosten der Allgemeinheit — etwas, was er nicht benötigt, da er der Unterstützung überhaupt nicht bedarf. Das würde sich bei der Landwirtschaft besonders zeigen, da bei ihr nach der Umsatzsteuerstatistik für 1950 von 2 011 000 Unternehmern mit land- und forstwirtschaftlichen Umsätzen 1 089 000 bereits auf Grund des geltenden Rechts von der Umsatzsteuer befreit waren. Schließlich würden sich auf eine gänzliche Befreiung der Land- und Forstwirtschaft andere Wirtschaftszweige berufen können. Eine solche Entwicklung würde die allmähliche Auflösung der Umsatzsteuer als der allgemeinen Verbrauchsteuer einleiten.

Dagegen ließen sich andere Wünsche der Landwirtschaft befriedigen. Mit Rücksicht auf die in den letzten Jahren gestiegenen Preise für landwirtschaftliche Erzeugnisse könnten die Grenzen für den steuerfreien Eigenverbrauch und für die Befreiung von der Aufzeichnungspflicht heraufgesetzt werden.

## VII. Soziale und der Jugendpflege gewidmete Einrichtungen

In der Entschließung des Deutschen Bundestages vom 19. November 1954 sind auch die sozialen und der Jugendpflege gewidmeten Einrichtungen angesprochen. Wenngleich die Berücksichtigung der Förderungswürdigkeit bestimmter Unternehmen dem Wesen der Umsatzsteuer widerspricht, finden sich doch

im Umsatzsteuergesetz Ausnahmen von diesem Grundsatz. So sind die Umsätze der sozialen Einrichtungen bereits jetzt in weitem Umfang ganz oder teilweise von der Umsatzsteuer befreit. Siehe § 4 Ziff. 11, 15, 16, 18 UStG. Gewisse Korrekturen könnten hier insoweit erwogen werden, als die Kinderheime und die Heil- und Pflegeanstalten den Krankenanstalten gleichzustellen wären. Auch für Leistungen im Rahmen der Jugendpflege enthält das Gesetz bereits Befreiungsvorschriften in § 4 Ziff. 13, 13a und 14. Neben diesen schon befreiten Tatbeständen gibt es bei der Jugendpflege noch eine Reihe ähnlicher, bei denen eine Steuerbegünstigung in demselben Umfang gerechtfertigt sein dürfte, z. B. Veranstaltung von Lehrgängen, Jugendfreizeiten, Zeltlagern, Jugendfahrten. Jede Begünstigung muß aber dort ihre Grenze finden, wo ein Wettbewerb mit der gewerblichen Wirtschaft stattfindet, wie z. B. bei dem Verkauf von Sportartikeln und Sportkleidung. Aus dem gleichen Grunde dürfte auch eine Befreiung kultureller Veranstaltungen im Rahmen der Jugendpflege nur soweit in Betracht kommen, als die Einnahmen zur Deckung der Unkosten verwendet werden.

## VIII. Zusatzsteuer

### 1. Geschichtliche Entwicklung der Zusatzsteuer

Wie bereits oben unter B, I dargestellt wurde, unterliegt *jeder* Unternehmer der Umsatzsteuer, wenn im Wirtschaftsablauf bei der Herstellung und Verteilung ein Gegenstand mehrmals umgesetzt wird. Faßt ein Unternehmer aber mehrere Herstellungsvorgänge oder Herstellungs- und Verteilungsvorgänge, die sonst verschiedene Unternehmer hintereinander durchführen, in seinem Unternehmen zusammen, dann unterliegt nur dieser *eine* Unternehmer bei der Lieferung des Gegenstandes an einen Dritten der Umsatzsteuer, da der Austausch von Gegenständen und Leistungen *zwischen mehreren Betrieben eines* Unternehmers grundsätzlich keinen steuerbaren Umsatz darstellt. Die Umsatzsteuer, die der Unternehmer eines solchen mehrstufigen Unternehmens zu zahlen hat, ist geringer als die Summe der Umsatzsteuern, die anfällt, wenn mehrere Unternehmer hintereinander in den Herstellungs- und Verteilungsprozeß eingeschaltet sind. Das wirkt

sich am stärksten aus, wenn jeder dieser hintereinandergeschalteten Unternehmer ein einstufiges Unternehmen besitzt. Diese Tatsache bildet einen gewissen Anreiz zur Betriebskonzentration, wie bereits frühzeitig erkannt worden ist.

Schon im Jahre 1918 ist in der Begründung zum Entwurf des Umsatzsteuergesetzes, durch das der Steuersatz von 0,1 v. H. auf 0,5 v. H. erhöht worden ist, hervorgehoben worden, daß eine Erhöhung der Umsatzsteuer die Zusammenfassung der Betriebe fördern könnte. Dieselben Überlegungen haben immer dann stattgefunden, wenn der Steuersatz weiter erhöht werden mußte, zuletzt bei der Beratung des Entwurfs des Gesetzes vom 28. Juni 1951, durch das der allgemeine Steuersatz von 3 v. H. auf 4 v. H. erhöht worden ist (s. Verhandlungen des Deutschen Bundestags 1. Wahlperiode Stenographische Berichte Band 8 S. 5843 bis 5844, 5861 bis 5864, 5967 bis 5971).

In der Geschichte der Umsatzsteuer ist mehrfach der Versuch gemacht worden, eine gleichmäßige Behandlung der einstufigen und mehrstufigen Unternehmen herbeizuführen. So gab § 7 des Umsatzsteuergesetzes vom 26. Juli 1918 dem Bundesrat die Ermächtigung, Umsätze zwischen verschiedenartigen Betrieben desselben Unternehmens zu besteuern. Von dieser Ermächtigung ist wegen nicht zu überwindender Schwierigkeiten kein Gebrauch gemacht worden. Sie ist deshalb auch in spätere Gesetze nicht übernommen worden. Auch der Versuch, das Problem durch die sog. Phasenpauschalierung für bestimmte Wirtschaftszweige zu lösen, scheiterte, da die Phasenpauschalierung sich für die vielgestaltige deutsche Wirtschaft als ungeeignet erwies. Die in dem Gesetz vom 30. Januar 1932 enthaltene Ermächtigung zur Phasenpauschalierung ist daher in spätere Gesetze ebenfalls nicht wieder aufgenommen worden. Nachdem sich diese Lösungsversuche als undurchführbar erwiesen hatten, beschritt der Gesetzgeber im Jahre 1934 einen neuen Weg. Durch § 8 des Umsatzsteuergesetzes 1934 wurde der Reichsminister der Finanzen ermächtigt, Maßnahmen zum Ausgleich zwischen einstufigen und mehrstufigen Unternehmen zu treffen. Auf Grund dieser Ermächtigung wurde in den Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz für die Textilwirtschaft ein Ausgleich in der Weise durchgeführt, daß die mehrstufigen Unternehmen (Spinnwebereien) einer Zusatzsteuer

unterworfen und zum Schutz der einstufigen Textilveredler Begünstigungen (Anrechnungsverfahren und Steuerermäßigung für Eigenveredler) gewährt wurden. Diese Vorschriften gelten noch heute (§§ 59 bis 62 UStDB). Sie wurden im Jahre 1934 auf andere Wirtschaftszweige nicht ausgedehnt, weil in diesen die Wettbewerbsverschiedenheiten zwischen einstufigen und mehrstufigen Unternehmen nicht so stark hervortraten und sie außerdem durch verbandsmäßige Ausgleiche gemildert werden konnten. Der erste Deutsche Bundestag hat im Jahre 1951 den Zusatzsteuergedanken bejaht und die Bundesregierung in Entschlüssen am 7. und 8. Juni 1951 aufgefordert, insbesondere Unternehmer, die ihre selbstergestellten Gegenstände im Einzelhandel liefern, einer Zusatzsteuer zu unterwerfen. Auf Grund dieser Entschlüsse hat die Bundesregierung die entsprechenden Maßnahmen getroffen (§§ 58 bis 58b UStDB). Allerdings hat der Bundestag gleichzeitig die erhöhte Umsatzsteuer für Großunternehmer des Einzelhandels mit mehr als 1 Million DM Umsatz aufgehoben, obwohl diese besondere Steuer auch die Wirkung einer Zusatzsteuer hatte, wenn man davon ausgeht, daß Einzelhandelsunternehmer dieser Größe in der Regel die Großhandelsstufe überspringen.

## 2. Die derzeitige Rechtslage

Das jetzige Recht unterscheidet demnach zwei Arten von Zusatzsteuern:

- a) Die allgemeine Zusatzsteuer bei Verbindung von Herstellung mit Einzelhandel (§§ 58 bis 58b UStDB),
- b) die Zusatzsteuer in der Textilwirtschaft (§§ 59 bis 62 UStDB).

Zu a)

Die allgemeine Zusatzsteuer gilt grundsätzlich für alle Wirtschaftszweige. Sie unterwirft Lieferungen von Gegenständen im Einzelhandel durch einen Unternehmer, der die Gegenstände hergestellt hat, einer zusätzlichen Besteuerung, weil in diesen Fällen die Einzelhandelsstufe und in vielen Fällen auch die Großhandelsstufe übersprungen und dadurch Umsatzsteuern erspart werden. Die ersparten Steuern sind pauschal mit 3 v. H. vom Einzelhandelsverkaufspreis der Gegenstände festgelegt worden. Dieser Steuersatz entspricht einem Satz von 4 v. H. eines durchschnittlichen Einkaufspreises (75 v. H. des

Verkaufspreises). Diese Zusatzsteuer soll aber nur solche Unternehmen treffen, die nach der Verkehrsauffassung als typisch mehrstufig angesehen werden. Deshalb ist das Handwerk grundsätzlich insoweit ausgenommen worden, als es von jeher nicht als mehrstufig angesehen wird (§ 58 Abs. 3 Ziff. 3, § 58b Abs. 2 UStDB). Die gleichen Gründe und außerdem soziale Erwägungen waren dafür bestimmend, weitere Ausnahmen von der Zusatzsteuer zuzulassen (§ 58a UStDB).

Zu b)

Die Zusatzsteuer in der Textilwirtschaft ist anders gestaltet. Sie besteuert zwar auch die mehrstufigen Spinnwebereien zusätzlich (§ 59 UStDB), entlastet aber auf der anderen Seite steuerlich die einstufigen Textilveredelungsunternehmen, z. B. Appreturanstalten, Färbereien, Zwirnereien u. a. (§ 60 UStDB), und gewährt Eigenveredlern und Ausrüstergroßhändlern einen ermäßigten Steuersatz (§ 61 UStDB).

Die Belastungs- und Entlastungsmaßnahmen für die Textilwirtschaft sind so ausgewogen worden, daß sie sich etwa ausgleichen. Dieses Ziel ist auch annähernd, besonders in letzter Zeit, erreicht worden; früher war der Saldo zu Ungunsten des Haushalts etwas größer.

### 3. Stellungnahme zur Zusatzsteuer

Die Gegner der Zusatzsteuer werfen ihr vor, daß sie systemwidrig und nicht gestaltbar sei, auch fordern sie, daß die Zusatzsteuer, wenn überhaupt, in *allen* den Fällen durchgeführt werden müßte, in denen mehrstufige und einstufige Unternehmen in Wettbewerb treten. Der Vorwurf der Systemwidrigkeit kann nicht anerkannt werden. Wenn es richtig ist, daß die Allphasensteuer die mehrstufigen Unternehmen begünstigt, so ist grundsätzlich der Versuch, diesen Vorsprung durch eine zusätzliche Besteuerung der mehrstufigen Unternehmen auszugleichen, um auf diese Weise einstufige und mehrstufige Unternehmen gleichzustellen, nicht als systemwidrig zu bezeichnen.

Die Meinung, daß die Zusatzsteuer nicht gestaltbar sei, ist jedenfalls in dieser Allgemeinheit nicht richtig. Wie die Tatsachen beweisen, werden sowohl die Textilzusatzsteuer als auch die allgemeine Zusatzsteuer nach Überwindung der Anlaufzeit ohne größere Schwierigkeiten für Wirtschaft und Verwaltung durchgeführt.

Was schließlich die Auffassung, daß die Zusatzbesteuerung in *allen* Fällen durchgeführt werden müßte, anbetrifft, so ist dazu folgendes zu sagen. Das bloße Nebeneinanderbestehen von einstufigen und mehrstufigen Unternehmen in einem Wirtschaftszweig macht noch nicht die Einführung einer Zusatzsteuer notwendig. Die Umsatzsteuer ist nur einer von vielen Kostenfaktoren. Oft können einstufige Unternehmen die umsatzsteuerliche Mehrbelastung beim Einkauf der Rohstoffe oder durch Einsparung anderer Kosten ausgleichen. Nur dort, wo gerade die Umsatzsteuer als Grund dafür erkannt wird, daß die einstufigen Unternehmen in die Gefahr geraten, von den mehrstufigen aus dem Markt verdrängt zu werden, kommt die Einführung einer Zusatzbesteuerung in Betracht. Diese Gründe haben seinerzeit zur Einführung der Textilsatzsteuer geführt.

### 4. Änderungsmöglichkeiten

Nach den Ausführungen unter 3 besteht keine zwingende Notwendigkeit, die geltenden Zusatzsteuervorschriften grundlegend zu ändern. Das schließt nicht aus, daß gewisse Erweiterungen dort vorgenommen werden, wo sie sich als notwendig herausstellen.

a) Die allgemeine Zusatzsteuer weist insofern Mängel auf, als sie eine große Anzahl von Befreiungen enthält. Dies besagt aber nichts gegen ihre grundsätzliche Berechtigung. Auch verwaltungsmäßige Bedenken dürften gegen ihr Fortbestehen nicht mehr zu erheben sein. Bei der allgemeinen Zusatzsteuer steht im übrigen die Frage zur Entscheidung, ob nicht Kaffeeröstereien, die unter Ausschaltung des Handels den Verbraucher unmittelbar, insbesondere im Versandwege, beliefern, der Zusatzsteuer unterworfen werden sollen. Diejenigen Kaffeeröstereien, die an den Einzelhandel liefern, haben darauf hingewiesen, daß die unmittelbar an den Verbraucher liefernden Kaffeeröster die Umsatzsteuerersparnis dazu benutzen, um sie allmählich aus dem Geschäft zu drängen. Diese Befürchtung ist nicht von der Hand zu weisen. Auch in anderen Fällen werden gewisse Unebenheiten zu beseitigen sein, wobei z. B. zu überlegen sein dürfte, ob nicht die Lieferungen alkoholischer und nichtalkoholischer Getränke durch Gaststätten, Konditoreien und Kaffeehäuser gleichmäßig behandelt werden sollten (§ 58a Ziff. 8 UStDB). Jedoch wird man sich allgemein vor zu großen Ver-

feinerungen wegen der damit zwangsläufig verbundenen Komplizierungen hüten müssen.

b) Auch die Textilizusatzsteuer sollte, wie schon oben gesagt, in ihrer bisherigen Gestaltung aufrechterhalten bleiben. Den Wünschen der Spinnweber auf Aufhebung der Textilizusatzsteuer steht die Besorgnis einer Vielzahl einstufiger Textilveredler gegenüber, daß die Aufhebung der als eine Einheit anzusehenden Vorschriften (über die Zusatzsteuer, das Anrechnungsverfahren und die ermäßigte Steuer für Eigenveredler) eine Gefährdung ihrer Existenz bedeuten könnte. Aus dem gleichen Grund wird die Anregung, die Zusatzsteuer für Spinnwebereien und die Begünstigungen für die Textilveredler schrittweise im gleichen Ausmaß abzubauen, nicht verwirklicht werden können. Aber auch bei der Textilizusatzsteuer werden einzelne Korrekturen der geltenden Vorschriften nach den Erfahrungen der letzten Jahre angebracht sein. So erscheint es z. B. gerechtfertigt, solche Erzeugnisse von der Zusatzbesteuerung auszunehmen, die nur von mehrstufigen Unternehmen hergestellt werden. Andererseits sollte das Anrechnungsverfahren auch den von der Zusatzsteuer befreiten Handspinnereien und Handwebereien gewährt werden, da das Anrechnungsverfahren nicht zugunsten der Handspinner und Handweber sondern der Textilveredler wirkt. In den letzten Jahren haben sich Weber und Spinnweber eine Konfektionsabteilung angegliedert, in der sie aus selbsthergestellten Geweben u. a. Sporthemden, Schürzen, Schlafanzüge und gestickte Bettbezüge herstellen. Hier besteht die Gefahr, daß sie ihre einstufige Konkurrenz mit Hilfe der Umsatzsteuerersparnis im Laufe der Zeit in ihrer Existenz gefährden, so daß insoweit eine Erweiterung der Zusatzbesteuerung am Platze sein dürfte.

Für die Einführung einer Zusatzbesteuerung nach Art der Spinnweberzusatzsteuer auf die Vereinigung mehrerer Herstellungsstufen in einem Unternehmen hat sich bei anderen Wirtschaftszweigen eine zwingende Notwendigkeit bisher nicht ergeben.

## IX. Ausfuhr und Vergütungen wegen Ausfuhr

### 1. Die derzeitige Rechtslage und ihre Entwicklung

Die umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften über die Ausfuhr bestehen gegenwärtig in

einer Umsatzsteuerbefreiung der Ausfuhrlieferungen (§ 4 Ziff. 3 UStG in Verbindung mit §§ 23 bis 26 UStDB und § 7 Abs. 1 AusfFördG), ferner in einer Umsatzsteuerbefreiung der Lohnveredelung für ausländische Rechnung (§ 27 UStDB) und in einer Entlastung ausgeführter Gegenstände von der Umsatzsteuervorbelastung durch Gewährung von Umsatzsteuervergütungen (§ 16 UStG in Verbindung mit §§ 70 bis 80 UStDB und § 7 Abs. 2 und 3 AusfFördG).

Von den genannten Maßnahmen besteht die Befreiung der Ausfuhrlieferungen schon seit langer Zeit.

Die Befreiung der Lohnveredelung für ausländische Rechnung hat sich anfangs auf bestimmte Veredelungsvorgänge, die in den UStDB 1934 und in den UStDB 1938 im einzelnen aufgeführt waren, beschränkt. In den UStDB 1951 ist die Befreiung auf alle Lohnveredelungsvorgänge für ausländische Rechnung erweitert worden (§ 27 UStDB 1951). Neben der Lohnveredelung für ausländische Rechnung sind sonstige Leistungen für ausländische Auftraggeber nicht begünstigt.

Hinsichtlich der Gewährung von Vergütungen wegen Ausfuhr hat das Umsatzsteuerrecht bis zum 30. November 1932 lediglich die Gewährung der sogenannten *Ausfuhrhändlervergütung* enthalten. Durch diese Vergütung sollte die auf dem Umsatz des Fabrikanten an den Ausfuhrhändler lastende Umsatzsteuer zurückgewährt werden, um den Ausfuhrhändler dem unmittelbar ausführenden Fabrikanten wettbewerbsmäßig gleichzustellen.

Seit dem 1. Dezember 1932 wird zum Ausgleich der auf den Vorstufen entrichteten Umsatzsteuer sowohl dem ausführenden Fabrikanten als auch dem Ausfuhrhändler eine sogenannte *Ausfuhrvergütung* gewährt und zwar dem Ausfuhrhändler neben der Ausfuhrhändlervergütung. Wegen der Schwierigkeit der genauen Ermittlung der Umsatzsteuerbelastung auf den Vorstufen konnte bei der Ausfuhrvergütung nur die Gewährung eines pauschalen Vergütungssatzes in Betracht kommen. Dieser hat bis zum 31. Dezember 1945 0,5 v. H. der Bemessungsgrundlage (Entgelt) betragen und ist bei der Erhöhung des allgemeinen Steuersatzes von 2 v. H. auf 3 v. H. ab 1. Januar 1946 auf 0,75 v. H. erhöht worden. Gelegentlich der nochmaligen Erhöhung des allgemeinen

Steuersatzes von 3 v. H. auf 4 v. H. ab 1. Juli 1951 wurde mit Rücksicht darauf, daß die auf den Vorstufen entrichtete Umsatzsteuer je nach dem Fertigungsgrad der ausgeführten Gegenstände verschieden hoch ist, die Ausfuhrvergütung geändert. An die Stelle des bisherigen einheitlichen Pauschsatzes für alle Gegenstände trat eine Staffelung der Vergütungssätze (0,5 v. H., 1 v. H. und 2,5 v. H.). Für die Einordnung der Ausfuhrgegenstände in die verschiedenen Vergütungsstufen wurde in Anlehnung an das Warenverzeichnis für die Außenhandelsstatistik eine Vergütungsliste geschaffen. Auf Ersuchen des Bundestages wurde später der für die Ausfuhr von Fertigwaren vorgesehene höchste Vergütungssatz von 2,5 v. H. nochmals in zwei Vergütungssätze aufgeteilt, und zwar in 2 v. H. für Fertigwaren-Vorzeugnisse und 3 v. H. für Fertigwaren-Enderzeugnisse. Die Bezeichnung als Halberzeugnisse, Fertigwaren-Vorzeugnisse und Fertigwaren-Enderzeugnisse wurde aber fallengelassen. Die Einordnung der Ausfuhrgegenstände in die Vergütungsstufen wurde entsprechend ihrer Umsatzsteuervorbelastung auf Grund besonderer Feststellungen des Bundeswirtschaftsministeriums vorgenommen.

## 2. Stellungnahme zu Änderungswünschen

a) Die Forderung, bestimmte sonstige *Leistungen* für das Ausland, insbesondere die Leistungen der beratenden Ingenieure und der Ausländerhotels, von der Umsatzsteuer zu befreien, war bereits bei den Beratungen über das Ausfuhrförderungsgesetz im Sommer 1953 vom Ausschuß für Finanz- und Steuerfragen abgelehnt worden (vgl. Nachtrag zu Drucksache Nr. 4536 des Deutschen Bundestages 1. Wahlperiode 1949). Gegen eine allgemeine Freistellung von Dienstleistungen für ausländische Auftraggeber von der Umsatzsteuer sprechen die folgenden Erwägungen. Die sonstigen Leistungen, bei denen ein Wettbewerbsdruck ausländischer Wettbewerbsunternehmen tatsächlich vorhanden ist, z. B. bei der Lohnveredelung, sind bereits begünstigt. Die Mehrzahl der bisher nicht begünstigten sonstigen Leistungen ist einem solchen Wettbewerbsdruck im allgemeinen nicht ausgesetzt, weil entweder die persönliche Qualifikation des Unternehmers (z. B. bei Ärzten, Rechtsanwälten, Architekten, Ingenieuren) oder örtliche Gegebenheiten (Reiseverkehr) für die Inanspruchnahme der Leistungen entscheidend sind.

b) Unter Beibehaltung der bestehenden umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften über die Ausfuhr wird deshalb nur an eine Verfeinerung der bestehenden Regelung gedacht werden können. Insbesondere erscheint eine Überprüfung der Zuordnung der Ausfuhrgegenstände zu den Vergütungssätzen zweckmäßig. Es könnte auch bestimmten Wünschen der Ausfuhrwirtschaft auf Erweiterung der Liste der zulässigen Bearbeitungen und Verarbeitungen bei der Ausfuhrhändlervergütung in ähnlicher Weise, wie es beim Großhandel erwogen wird, in begründeten Fällen Rechnung getragen werden.

c) Grundlegende Erweiterungen dürften jedoch nicht in Betracht kommen. Zu diesem Ergebnis kommen auch die Wissenschaftlichen Beiräte der Bundesministerien der Finanzen und für Wirtschaft, die in ihrer Entschließung vom 11. Oktober 1955 auf dem Gebiete der Steuerpolitik unter anderem empfohlen haben: „Verzicht auf Verlängerung der ohnehin auslaufenden steuerlichen Exportvergünstigungen auf dem Gebiete der Gewinnbesteuerung; keine Duldung von Maßnahmen, die einen Ersatz für sie bieten sollen“ (Bulletin des Presse- und Informationsamtes der Bundesregierung 1955 Nr. 194 S. 1617, 1618). Es kommen also auch nicht etwa Erhöhungen der Ausfuhrvergütungssätze als Ersatz für die fortfallenden einkommensteuerlichen Vergünstigungen in Betracht.

d) Unabhängig hiervon wird geltend gemacht, daß es notwendig sei, die Ausfuhrvergütungssätze so weit anzuheben, daß sie der wirklichen Vorbelastung entsprechen. Für eine solche Maßnahme sind die rechnerischen Voraussetzungen noch nicht gegeben. Es bedarf noch eingehender Prüfungen, um festzustellen, wie hoch die durchschnittliche umsatzsteuerliche Vorbelastung für die einzelnen Warengruppen ist, wobei auch die Umsatzsteuerbefreiungen bei der Durchschnittsrechnung berücksichtigt werden müßten. Erwägungen dieser Art müssen also in jedem Falle auf einen späteren Zeitpunkt verschoben werden und müßten zudem gleichzeitig die Ausgleichsteuer betreffen.

Auch wenn die Ergebnisse der noch vorzunehmenden Berechnungen schon vorlägen, wäre es aus mehreren Gründen zweifelhaft, ob eine Anhebung der Ausfuhrvergütungssätze und der Ausgleichsteuersätze im Augenblick zweckmäßig wäre.

aa) Die Erhöhung der Ausfuhrvergütungssätze würde höchstwahrscheinlich, da es sich

hier um offensichtliche Kostenelemente handelt, nicht dem Exporteur, sondern dem ausländischen Abnehmer, der eine Preissenkung verlangen würde, zugute kommen. Nur auf den Gebieten, auf denen eine Preissenkung für exportierte Güter aus Konkurrenzgründen erforderlich ist, würde sich ein unmittelbarer wirtschaftlicher Nutzen ergeben. Hier wäre wieder zu beachten, ob nicht im Augenblick eine daraus hervorgehende Ausfuhrsteigerung aus konjunkturellen Gründen unerwünscht wäre.

bb) Die Import- und Exportpreise haben sich mit den bestehenden Ausgleichsteuer- und Ausfuhrvergütungssätzen eingespielt. Es ist fraglich, ob die Auswirkung einer allgemeinen Änderung dieser Sätze im Augenblick volkswirtschaftlich erwünscht wäre.

cc) Im Rahmen der Montangemeinschaft werden die Fragen der Zulässigkeit der Aus-

fuhrvergütungen und Ausgleichsteuern für den gemeinsamen Markt behandelt. Dabei ist von deutscher Seite die These vertreten worden, daß diese Sondermaßnahmen rechtlich dort nicht zulässig seien. Wirtschaftlich macht ihr Abbau im Hinblick auf die Beschränkung des gemeinsamen Marktes auf einzelne Erzeugnisse (Kohle und Stahl) Schwierigkeiten. Von deutscher Seite ist der tatsächliche Zustand mit rechtlichem Vorbehalt toleriert worden, wobei aber geltend gemacht wurde, daß jede grundlegende Änderung auf dem Gebiet des Vergütungs- und Ausgleichsteuerrechts Störungen hervorrufen könne.

dd) Schließlich ist darauf hinzuweisen, daß die Anhebung der Vergütungssätze, wie sie einigen vorliegenden Anträgen entspräche, einen Haushaltsausfall von weit über 500 Millionen DM jährlich verursachen würde, der zusätzlich nicht getragen werden kann.