

DIE MEHRWERTSTEUER IN DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND - SYSTEM UND ERFAHRUNGEN

Wolfgang JURETZEK

A. VORGESCHICHTE UND DURCHFÜHRUNG DER REFORM

I. Vom 1. Oktober 1916 bis Ende 1967, also länger als ein halbes Jahrhundert, wurde eine kumulative Umsatzsteuer mit wechselnden Steuersätzen (niedrigster 0,1 %, höchster 4 %) erhoben.

Ihre Nachteile hängen mit der Kumulation der steuerlichen Belastung zusammen. Die Kumulativwirkung trat ein, weil eine Ware auf ihrem Wege zum Verbraucher nicht nur einmal, sondern grundsätzlich auf allen Herstellungs- und Verteilungsstufen von der Steuer belastet wurde. Die auf den Vorstufen bereits versteuerten Preisbestandteile wurden auf den folgenden Stufen erneut der Steuer unterworfen. Da die effektive Belastung der einzelnen Waren von der jeweiligen Zahl der Umsatzakte abhing, kam es häufig vor, daß gleichartige Erzeugnisse ungleichmäßig belastet wurden. Ferner entstand der Anreiz, selbständige Wirtschaftsstufen auszuschalten oder mehrere Stufen in einem Unternehmen zusammenzufassen, um Steuern einzusparen. Die kumulative Umsatzsteuer hat mithin eine die vertikale Konzentration fördernde Wirkung ausgeübt. Auch hat sie eine volkswirtschaftlich erwünschte Arbeitsteilung gehemmt. Infolge der ungleichmäßigen Kumulierung war es nicht möglich, Ausführwaren genau von der Steuer zu entlasten und Einfuhrwaren in gleicher Höhe wie entsprechende heimische Erzeugnisse zu belasten. Der Wissenschaftliche Beirat beim BMF¹ hat schließlich darauf aufmerksam, daß infolge der Vorbelastung der Investitionsgüter mit Umsatzsteuer die Kumulativwirkung bei kapitalintensiven Unternehmen stärker ist als bei arbeitsintensiven. Das bedeute eine Benachteiligung der kapitalintensiven Produktionsverfahren hemme den technischen Fortschritt.

1) BMF = Bundesminister der Finanzen.

Schon in den Zwanziger Jahren wurden Reformpläne geprüft. Die deutschen Reichsfinanzminister vertraten damals die Auffassung, daß die beste Reform die Herabsetzung der Umsatzsteuersätze sei, und handelten auch entsprechend, solange es die Haushaltslage zuließ.

II. Als nach dem zweiten Kriege der allgemeine Steuersatz die früher nicht für möglich genaltene Höhe von 4 % erreicht hatte (1951), wurde die Forderung, die Steuer zu reformieren, erneut mit großem Nachdruck erhoben. Der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen hat schon im Jahre 1953 in seinem Bericht über die "Organische Steuerreform" den Übergang zu einem Mehrwersteuersystem empfohlen, und eine Reihe von Politikern, Praktikern, Wissenschaftlern und Wirtschaftlern hat sich dieser Empfehlung angeschlossen. Die Bundesregierung hat in zwei Denkschriften vom 6. Dezember 1955 und 20. Dezember 1958 zwar noch keine endgültigen Vorschläge für eine Neuregelung gebracht, in der Denkschrift vom 20. Dezember 1958 jedoch eine eingehende Prüfung in Aussicht gestellt, ob Änderungen im Rahmen der bestehenden Steuer ausreichend seien oder ob zu einem anderen System, und zwar entweder zu einer Einzelhandelsvorumsatzsteuer (schweizerisches System) oder zu einer Mehrwerststeuer mit Vorsteuerabzug (französisches System) übergegangen werden müsse.

III. Die Prüfungen sind in den Jahren 1959 bis 1962 in mehreren zu diesem Zweck einberufenen Kommissionen und in Beratungen mit den Verbänden der Wirtschaft vorgenommen worden. Das Ergebnis war: Ablehnung von weiteren Änderungen im Rahmen der bisherigen Umsatzsteuer und Ablehnung des Übergangs zu einer Einzelhandelsvorumsatzsteuer.

Die Einzelhandelsvorumsatzsteuer schweizerischer Prägung wurde in erster Linie wegen der in der Bundesrepublik benötigten hohen Steuersätze nicht für geeignet erachtet. Auch wurden politische Schwierigkeiten und ungerechtfertigte Preisauswirkungen befürchtet, wenn man die bisher besteuerten, dem Großhandel vorgelagerten Produktionsstufen aus der Steuerpflicht entließe.

IV. Die Bundesregierung hat auf Grund des Ergebnisses dieser Prüfungen dem Bundesrat am 1. Oktober 1963 und dem Bundestag am 30. Oktober 1963 den Entwurf eines Mehrwertsteuergesetzes mit Vorsteuerabzug vorgelegt. Das Gesetz wurde erst am 26. April 1967 vom Bundestag in dritter Lesung verabschiedet. Es trägt die Bezeichnung "Umsatzsteuergesetz - Mehrwertsteuer - (UStG 1967)" und das Datum vom 29. Mai 1967, ist am 2. Juni 1967 im Bundesgesetzblatt Teil I Seite 545 ff. verkündet worden und am 1. Januar 1968 in Kraft getreten.

Noch vor dem Inkrafttreten ist das UStG 1967 durch das Gesetz vom 18. Oktober 1967 (Bundesgesetzbl. I S. 991) geändert worden. Und zwar wurden ab 1. Juli 1968 die Steuersätze erhöht (von 10 % auf 11 % und von 5 % auf 5,5 %). Die Erhöhung wurde vorgenommen, um eine noch bessere Entlastung der Warenvorräte, die am 31. Dezember 1967 auf Lager waren (Altvoorräte), von der bisherigen Umsatzsteuer (§ 28 UStG 1967) finanzieren zu können. Diese Maßnahme war notwendig geworden, um eine für die Wirtschaftsentwicklung sehr ungünstige Kaufzurückhaltung vor dem Inkrafttreten des UStG 1967 (1. Januar 1968) zu verhindern.

B. SYSTEM DER MEHRWERTSTEUER

I. Rechtsquellen

Umsatzsteuergesetz - Mehrwertsteuer - 1967 (abgekürzt : UStG 1967),
7 Verordnungen zur Durchführung des Umsatzsteuergesetzes (abgekürzt : 1. UStDV, 2. UStDV usw.),

Erlasse des Bundesministers der Finanzen zur Auslegung des Gesetzes und der Verordnungen,
Urteile des Bundesfinanzhofs.

II. Grundzüge der Mehrwertsteuer

Ebenso wie die kumulative Allphasen - Umsatzsteuer wird Mehrwertsteuer auf allen Stufen der Uerzeugung, der Produktion und der Verteilung erhoben und erfaßt grundsätzlich alle Warenlieferungen und sonstigen Leistungen. Die Steuer wird vom Bruttoentgelt berechnet; jedoch gehört die Steuer selbst (anders als z.B. in Frankreich) nicht zum Entgelt. Durch den Abzug der Steuern, die auf den für das Unternehmen erworbenen Gegenständen oder beanspruchten Diensten lasten (Vorsteuerabzug), wird die Kumulation der Steuer beseitigt. Vertikal konzentrierte Unternehmen haben grundsätzlich keine steuerlichen Vorteile mehr. Jede Ware ist in jeder Produktion - und Handelsstufe genau in Höhe des für sie geltenden Steuersatzes belastet. Ein exakter Grenzausgleich ist daher möglich. Die Überwälzung der Steuer wird durch die offene Inrechnungstellung des Steuerbetrages neben dem Nettopreis erleichtert. Die Steuer ist, könnte man sagen, zum durchlaufenden Posten geworden; das gilt jedoch nicht mehr beim Verkauf an den letzten Ver-

braucher und an Körperschaften des öffentlichen Rechts für deren Hoheitsbereich. Die Mehrwertsteuer hat die Wirkung einer allgemeinen Verbrauchsteuer. Durch die offene Inrechnungstellung der Steuer soll auch die Nettokalkulation erleichtert werden. Der Vorsteuerabzug wird insoweit nicht gewährt, als ein Unternehmer steuerfreie Umsätze ausführt. Hiervon gibt es nur eine Ausnahme für den Bereich der Ausfuhr in weiterem Sinne. Bei der Ausfuhr, die steuerfrei bleibt (wie bisher), wird durch den zugelassenen Vorsteuerabzug eine völlige Entlastung der Waren von der Umsatzsteuer herbeigeführt. Eines komplizierten Vergütungsverfahrens (wie im bisherigen Recht der kumulativen Umsatzsteuer) bedarf es nicht mehr.

III. Kurze Darstellung des geltenden Mehrwertsteuerrechts

Im folgenden bedeuten Paragraphenbezeichnungen ohne Zusatz die Paragraphen des UStG 1967.

1. Objekt der Besteuerung und Geltungsbereich

Räumlicher Geltungsbereich der Mehrwertsteuer ist das Inland.

Nach § 1 unterliegen der Mehrwertsteuer¹ (sind Objekt der Besteuerung) die folgenden Umsätze :

a) Die *Lieferungen und sonstigen Leistungen*, die ein Unternehmer (§ 2) im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Lieferung ist die Verschaffung der Verfügungsmacht über einen Gegenstand (§ 3). Die Werklieferung (Herstellung eines Werkes aus vom Unternehmer selbst beschafften Stoffen) ist eine Lieferung im Sinne des Gesetzes.

Beispiel : Ein Schneider fertigt einen Maßanzug aus von ihm beschafftem Stoff.

Sonstige Leistungen sind Leistungen, die keine Lieferungen sind.

Beispiel für eine sonstige Leistung : Ein Schneider verarbeitet den Stoff seines Kunden.

Sonstige Leistungen erbringen z.B. Ärzte, Rechtsanwälte, Berufssportler, Vermieter, Agenten, Spediteure, Banken, Inhaber von Patenten bei

1) Das Gesetz spricht von "Umsatzsteuer". Umsatzsteuer und Mehrwertsteuer sind synonyme Begriffe.

Lizenzgewährung, Filmverleiher. Die einzelnen Modalitäten der Lieferungen und sonstigen Leistungen (z.B. Ort und Zeit, Reihen- und Versandungs- geschäft, tauschähnliche Umsätze) sind in § 3 geregelt.

b) Der Eigenverbrauch.

Darunter versteht das Gesetz die Entnahme von Gegenständen im Inland aus dem Unternehmen für außerhalb des Unternehmens liegende Zwecke, die Verwendung (Nutzung oder Benutzung) von Gegenständen, die dem Unternehmen dienen, im Inland für außerhalb des Unternehmens liegende Zwecke und Repräsentationsaufwendungen im Sinne des § 4 Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes im Inland (Geschenke im Wert von mehr als 100 DM, ausgenommen Geldgeschenke, Unterhaltung von Gästehäusern, Jagd, Fischerei, Segeljachten, Motorjachten und ähnliches).

c) Die *Einfuhr* von Gegenständen aus dem Ausland in das Zollgebiet. Diese Steuer wird vom Gesetz als "Einfuhrumsatzsteuer" bezeichnet.

Ein weiteres Objekt der Besteuerung, die Investitionstätigkeit (Selbstverbrauch), ist, da es nur in den Jahren 1968 bis 1972 der Besteuerung unterliegt, in den Übergangs- und Schlußvorschriften (§ 3j) geregelt. Siehe unten zu 14.

2. *Steuersubjekt und Steuerschuldner*

Lieferungen und sonstige Leistungen sind nur dann zu versteuern, wenn sie ein *Unternehmer* (im Rahmen seines Unternehmens) ausführt. Auch den Tatbestand des Eigenverbrauchs kann nur ein Unternehmer verwirklichen. Der Unternehmer ist bei Lieferungen, sonstigen Leistungen und dem Eigenverbrauch das Steuersubjekt. Er schuldet die Umsatzsteuer (§ 13 Abs. 2), darf sie aber auf den Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung im Preise überwälzen.

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt (§ 2 Abs. 1). Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt. Gewerbliche Tätigkeiten sind z.B. Land- und Forstwirtschaft, Bergbau, Industrie, Handwerk, Handel, Verkehr, Bankwesen, Vermietung und Verpachtung, berufliche z.B. die freie Berufstätigkeit (Arzt, Rechtsanwalt) sowie die wissenschaftliche, künstlerische und sportliche Betätigung.

Das *Unternehmen* umfaßt die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers; ein Unternehmer kann *mehrere Betriebe*, aber nur ein *Unternehmen* haben. Der Austausch von Waren und Leistungen zwischen mehreren Betrieben *eines* Unternehmers unterliegt daher nicht der Besteuerung, da niemand an sich selbst liefern oder leisten kann.

Ein wesentliches Merkmal der Unternehmertätigkeit ist die "Selbständigkeit". Das Gesetz gibt in § 2 Abs. 2 nur eine negative Abgrenzung. Die Angestellten und die Arbeiter versteuern nicht ihr Gehalt bzw. ihren Lohn, da sie unselbständig sind. Das gilt auch für Hausangestellte und Staatsbeamte.

Die Ausübung der öffentlichen Gewalt ist nach § 2 Abs. 3 grundsätzlich keine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit (Ausnahme: die Tätigkeit der Rundfunkanstalten).

3. Befreiungen

Sie sind in den §§ 4 bis 9 geregelt.

a) Ein Teil der Befreiungen (§ 4 Nrn. 1 bis 5: Ausfuhrlieferungen; Lohnveredelungen und bestimmte andere Leistungen für ausländische Auftraggeber; Lieferungen, Instandsetzungen, Vercharterungen und Vermietungen von Wasserfahrzeugen für die Seeschifffahrt; Beförderungen von Gegenständen im grenzüberschreitenden Beförderungsverkehr und die Besorgung dieser Leistungen) führt nicht zum Ausschluß des Vorsteuerabzuges. Dadurch wird eine vollständige Entlastung von Waren oder sonstigen Leistungen von der Mehrwertsteuer herbeigeführt. Ein kompliziertes Vergütungsverfahren für die Ausfuhr wie im früheren Recht erübrigt sich.

b) Bei den meisten Befreiungen (§ 4 Nrn. 6 bis 26, § 15 Abs. 2) ist der Grundsatz durchgeführt worden, daß der Unternehmer insoweit, als er steuerfreie Lieferungen oder sonstige Leistungen ausführt, keinen Vorsteuerabzug für den Erwerb von Gegenständen oder die Inanspruchnahme von Diensten erhält.

Es handelt sich um folgende steuerfreien Umsätze:

Beförderungen auf Wasserstraßen;

Umsätze des Bundes im Post- und Fernmeldeverkehr;

Kreditgewährungen und bestimmte andere Bankgeschäfte;

Umsätze, die unter bestimmte andere Verkehrsteuergesetze fallen;

Umsätze aus der Tätigkeit als Bausparkassenvertreter, Versicherungsvertreter und Versicherungsmakler;

Verpachtung und Vermietung von Grundstücken (ausgenommen Hotelbetriebe);

Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt (nicht Tierarzt), Zahnarzt, Heilpraktiker und aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit;

Umsätze der gesetzlichen Träger der Sozialversicherung, bestimmter Krankenanstalten und Altersheime;

Lieferungen von Blutkonserven und Frauenmilch;

Leistungen der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege;

Umsätze der Blinden;

Umsätze der öffentlichen Theater, Orchester, Museen, botanischen Gärten, zoologischen Gärten, Tierparks, Archive und Büchereien;

Leistungen der privaten Schulen sowie Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art;

bestimmte Leistungen an Jugendliche für Erziehungs-, Ausbildungs- oder Fortbildungszwecke oder für Zwecke der Säuglingspflege;

bestimmte Leistungen des Deutschen Jugendherbergswerks und förderungswürdiger Träger und Einrichtungen der freien Jugendhilfe und der Organe der öffentlichen Jugendhilfe;

die ehrenamtliche Tätigkeit.

Diese steuerfreien Umsätze sind überwiegend solche an den letzten Verbraucher. Infolge des Ausschlusses des Vorsteuerabzugs bleiben sie mit der Umsatzsteuer früherer Stufen belastet. Eine vollständige Entlastung dieser Leistungen von der Umsatzsteuer (wie die Ausfuhr, oben unter a) tritt also nicht ein. Es ist die gleiche Lage, wie sie unter der Herrschaft der früheren kumulativen Mehrphasensteuer bestanden hat.

c) Bei bestimmten befreiten Umsätzen kann, wenn sie an andere Unternehmer für deren Unternehmen ausgeführt werden, auf die Steuerfreiheit verzichtet werden oder, positiv ausgedrückt, *für die Besteuerung optiert* werden (§ 9). Das ist möglich

bei den Beförderungen auf Wasserstraßen (§ 4 Nr. 6),

bei den Kreditgewährungen und den anderen in § 4 Nr. 8 bezeichneten Umsätzen,

bei Umsätzen, die unter das Grunderwerbsteuergesetz, das Versicherungsteuergesetz und Teil I des Kapitalverkehrsteuergesetzes fallen (§ 4 Nr. 9 a),

bei der Verpachtung und Vermietung von Grundstücken, wozu auch Geschäftsräume gehören (§ 4 Nr. 12), und

bei den Umsätzen der Blinden (§ 4 Nr. 19).

Ein Unternehmer wird für die Steuerpflicht optieren, wenn sein Vertragspartner auf die offen in Rechnung gestellte Steuer Wert legt, um den Vorsteuerabzug vornehmen zu können. Der Vertragspartner weiß auch, daß der leistende Unternehmer bei Option den Vorsteuerabzug seinerseits geltend machen kann, so daß der Vertragspartner die Ware oder die Leistung ohne Mehrwertsteuerbelastung erhält.

Nicht möglich ist die Option für die Besteuerung bei Leistungen an Nichtunternehmer, z.B. bei der Vermietung von Wohnungen.

4. Bemessungsgrundlage

Als Bemessungsgrundlage wird der Wert bezeichnet, von dem die Steuer berechnet wird.

a) Trotz der Bezeichnung "Mehrwertsteuer", die aus dem Französischen übernommen worden ist (taxe sur la valeur ajoutée), ist Bemessungsgrundlage nicht der Mehrwert (valeur ajoutée, value added), auch als Wertschöpfung bezeichnet (= Wert des Umsatzes, vermindert um den Wert des Vorumsatzes), sondern das vereinbarte Entgelt (§ 10)².

Beispiel :

Verkauf einer Ware am 23. Februar 1970; Kaufpreis soll am 2. April 1970 entrichtet werden.

Preis ohne Steuer	100.— DM
+ Mehrwertsteuer 11 % =	11.— DM
Kaufpreis = Preis mit Steuer =	<hr/> 111.— DM

Die Steuer im Betrage von 11,— DM ist bis zum 15. März 1970 an das Finanzamt in einer Erklärung zu melden.

2) Im Ergebnis findet doch eine Besteuerung der Wertschöpfung (des Mehrwerts) statt, da von der Steuer für den Umsatz die auf den Vorumsätzen ruhende Steuer (die Vorsteuer) abgesetzt werden kann. Siehe unten zu 8.

Hat der Kaufmann im Februar 1970 Ware eingekauft für $60 + 6,60 = 66,60$ DM, so kann er von der geschuldeten Steuer in Höhe von 11,— DM den Betrag von 6,60 DM absetzen und muß an das Finanzamt bis zum 15. März 1970 4,40 DM entrichten. Den Betrag von 6,60 DM kann er auch dann absetzen, wenn er ihn erst im März oder April 1970 zu bezahlen hat.

Unter *Entgelt* ist alles zu verstehen, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung vereinbarungsgemäß aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer. In dem obigen Beispiel ist Entgelt der Preis ohne Steuer von 100,— DM. (Im französischen Mehrwertsteuerrecht wird die Steuer vom Preis einschließlich Steuer, im obigen Beispiel also von 111,— DM, erhoben. Bei dieser Bemessungsgrundlage kann der Steuersatz optisch niedriger sein: 9,999 oder abgerundet 10 %.)

Entgelt ist die *Roheinnahme*; Geschäftskosten, geschuldete Verbrauchsteuern, z.B. auf Bier, Tabak, Kaffee, Tee (Ausnahme: die Mehrwertsteuer, siehe oben) dürfen nicht abgesetzt werden.

Zum Entgelt gehören auch *Beträge*, die der Unternehmer *von dritter Seite*, z.B. von Wirtschaftsverbänden, erhält (§ 10 Abs. 1 Satz 3).

Nicht zum Entgelt gehören *durchlaufende Posten*, die in § 10 Abs. 1 Satz 4 definiert werden:

Beispiel :

Ein Rechtsanwalt, der für seinen Mandanten eine Forderung eingeklagt hat, erhält die eingeklagte Summe vom Beklagten auf sein Konto überwiesen. Der Betrag ist beim Rechtsanwalt durchlaufender Posten und gehört nicht zum Entgelt. Entgelt des Rechtsanwalts ist das Honorar, das er berechnet.

Das Finanzamt kann auf Antrag gestatten (§ 20), daß ein Unternehmer, dessen Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 250 000 DM betragen hat oder der von der Verpflichtung, Bücher zu führen und regelmäßige Abschlüsse zu machen, befreit ist, die Steuer nach vereinnahmten Entgelten berechnet. Hat ein Unternehmer diese Genehmigung erhalten, dann entrichtet er in dem obigen Beispiel die Steuer bis zum 15. Mai 1970, wenn er den Kaufpreis am 2. April 1970 erhalten hat.

b) Beim Eigenverbrauch (siehe oben zu 1 b) gibt es kein Entgelt. Bemessungsgrundlage ist daher (§ 10 Abs. 5)

aa) bei der Entnahme von Gegenständen (§ 1 Abs. 1 Nr. 2a) der Teilwert, wenn dieser nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften bei der Entnahme anzusetzen ist, im übrigen der gemeine Wert;

bb) bei der privaten Verwendung betrieblicher Gegenstände (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 b) die auf die Verwendung entfallenden Kosten;

cc) bei den Repräsentationsaufwendungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 2c) diese Aufwendungen.

Die Mehrwertsteuer selbst gehört auch beim Eigenverbrauch nicht zur Bemessungsgrundlage.

c) Bei der Einfuhr ist Bemessungsgrundlage der Zollwert (§ 11).

5. *Steuersätze*

Es gibt nur zwei Steuersätze: 11 % und 5,5 (§ 12). Dem ermäßigten Steuersatz von 5,5 % unterliegen neben bestimmten sonstigen Leistungen (z.B. der Angehörigen eines freien Berufs, der Rundfunkanstalten, der Filmvorführungen, bestimmter Beförderungen von Personen im Nahverkehr) die Lieferungen, der Eigenverbrauch und die Einfuhr von Lebensmitteln (ausgenommen Austern, Hummern, Kaviar, Langusten, Schnecken und Verabreichung von Speisen in Gastwirtschaften), von Milch, Milchmischgetränken und Wasser (nicht Mineralwasser), land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnissen, Büchern, Zeitungen, Zeitschriften, Noten, orthopädischer Vorrichtungen für Menschen, von Kunstgegenständen und Sammlungsstücken.

Alle übrigen Umsätze unterliegen dem Steuersatz von 11 %, insbesondere Speisen und Getränke, die zum Verzehr an Ort und Stelle geliefert werden, Beherbergung in Hotels und Pensionen, alkoholische Getränke.

6. *Entstehung der Steuerschuld*

Sie ist in § 13 geregelt.

Die *Steuerschuld entsteht* nicht für jeden einzelnen Umsatz gesondert, sondern *mit Ablauf des sogenannten Voranmeldungszeitraums*. Voranmeldungszeitraum ist der Kalendermonat oder, wenn die Steuerschuld für das vorangegangene Kalenderjahr weniger als 1200 DM betragen hat, das Kalendervierteljahr (§ 18 Abs. 2).

a) Bei der Besteuerung nach *vereinbarten Entgelten* — das ist die Regel — entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die *Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt* worden sind. Das gilt auch für Teilleistungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1a). Auf den Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts kommt es nicht an. Siehe das Beispiel oben zu 4.

Die *Fälligkeit* der Steuerschuld ist in § 18 Abs. 2 geregelt. Siehe unten zu 9.

b) Bei der Besteuerung nach *vereinnahmten Entgelten* (§ 20) entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die *Entgelte vereinnahmt* worden sind § 13 Abs. 1 Nr. 1b).

c) Für den *Eigenverbrauch* entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem der Unternehmer Gegenstände für Zwecke außerhalb des Unternehmens entnommen oder verwendet oder Repräsentationsaufwendungen vorgenommen hat (§ 13 Abs. 1 Nr. 2).

d) Bei der *Einfuhrumsatzsteuer* richtet sich die Entstehung der Steuerschuld nach dem Zollrecht (§ 13 Abs. 3, § 21 Abs. 2).

7. Ausstellung von Rechnungen

Ein Unternehmer, der an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen Umsätze ausführt, ist auf Verlangen des anderen verpflichtet, Rechnungen auszustellen, in denen Steuer offen ausgewiesen ist (§ 14). Durch die offene Inrechnungstellung des Steuerbetrages neben dem Nettopreis wird dem anderen Unternehmer der Vorsteuerabzug erst ermöglicht (§ 15) und die Überwälzung der Steuer auf den anderen Unternehmer erleichtert. Das gilt jedoch nicht mehr beim Verkauf an die letzten Verbraucher, zu denen auch der Hoheitsbereich der Körperschaften des öffentlichen Rechts gehört. Diesen steht kein Vorsteuerabzug mehr zu. Sie sind die Träger der Steuer. Beim Verkauf an den letzten Verbraucher ist es den Unternehmern freigestellt, ob sie die Mehrwertsteuer offen in Rechnung stellen oder nicht. Nach den (nichtsteuerlichen) Vorschriften über die Auszeichnungspflicht im Einzelhandel muß der volle zivilrechtliche Kaufpreis (Nettopreis plus Mehrwertsteuer) in den Schaufenstern angegeben werden.

§ 14 Abs. 1 führt die Angaben auf, die die Rechnungen enthalten müssen.

Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen höheren Steuerbetrag, als er nach dem UStG 1967

für den Umsatz schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er auch den Mehrbetrag. Er darf jedoch den Steuerbetrag gegenüber seinem Vertragspartner berichtigen (§ 14 Abs. 2).

Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder zum gesonderten Ausweis der Steuer nicht berechtigt ist, schuldet diesen Betrag, auch wenn er nicht Unternehmer ist (§ 14 Abs. 3).

8. Vorsteuerabzug

Durch den Vorsteuerabzug, d.h. den Abzug der Mehrwertsteuern, die auf den für das Unternehmen erworbenen oder eingeführten Gegenständen oder auf den beanspruchten Diensten lasten, von der eigenen Steuerschuld des Unternehmers (§ 15), wird die Kumulation der Steuer beseitigt. Vertikal konzentrierte Unternehmen haben grundsätzlich keine steuerlichen Vorteile mehr. Jede Ware ist in jeder Produktions- und Handelsstufe genau in Höhe des für sie geltenden Steuersatzes belastet. Ein genauer Grenzausgleich ist daher möglich.

Eine Ausnahmeregelung gilt bis Ende 1972 für die Anschaffung von Investitionsgütern im Hinblick darauf, daß die sogen. Altinvestitionen (die bereits Ende 1967 bei den Firmen zu Buche standen) nicht von der kumulativen Umsatzsteuer, die auf ihnen ruht, entlastet worden sind (im Gegensatz zu den Altvorräten, für die eine großzügige Entlastung nach § 28 vorgenommen wurde). Siehe unten zu 14.

§ 15 Abs. 1 bestimmt :

“Der Unternehmer, der im Inland oder in einem Zollfreigebiet Lieferungen oder sonstige Leistungen ausführt oder in diesen Gebieten seinen Sitz oder eine Betriebsstätte hat, kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. Die ihm von anderen Unternehmern gesondert in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind;
2. die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind.”

Der Vorsteuerabzug wird grundsätzlich insoweit nicht gewährt, als ein Unternehmer steuerfreie Umsätze ausführt (§ 15 Abs. 2). Hiervon

gibt es nur eine Ausnahme für den Bereich der Ausfuhr im weiteren Sinne (§ 15 Abs. 2 letzter Satz, § 4 Nrn. 1 bis 4). Bei der Ausfuhr, die (wie bisher) steuerfrei bleibt, soll durch den zugelassenen Vorsteuerabzug eine möglichst volle Entlastung der Ausfuhrwaren von der Umsatzsteuer herbeigeführt werden.

Führt ein Unternehmer steuerpflichtige Umsätze und solche steuerfreie Umsätze aus, bei denen der Vorsteuerabzug versagt ist (§ 4 Nrn. 6 bis 26), so müssen die Vorsteuern in einen abzugsfähigen und einen nichtabzugsfähigen Teil aufgeteilt werden, wofür mehrere Verfahren vorgesehen sind (§ 15 Abs. 3 bis 6).

1. *Verfahren* : Die Vorsteuerbeträge sind nach dem Verhältnis der zum Ausschluß vom Vorsteuerabzug führenden Umsätze zu den ganzen Umsätzen in nichtabziehbare und abziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen (§ 15 Abs. 3).

Beispiel :

a) steuerpflichtige Lieferungen	160 000 DM
b) steuerfreie Rusfuhrlieferungen	110 000 DM
c) steuerfreie Vermietungen	30 000 DM
	<hr/>
Summe der Umsätze	300 000 DM

Anteil der Umsätze, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen (c): 30 000 DM
= 1/10.

Betragen die Vorsteuern insgesamt 20 000 DM,
so sind $9/10 = 18 000$ DM abziehbar.

Dieses Verfahren wird als *Aufteilung nach dem Umsatzschlüssel* bezeichnet. Es kann zu Ergebnissen führen, die einer sachgerechten Zuordnung der Vorsteuerbeträge zu den Umsätzen, zu denen sie wirtschaftlich ganz oder teilweise gehören, nicht entsprechen.

Beispiel :

Lebensmittelhändler

steuerpflichtige Verkäufe von Lebensmitteln	90 000 DM
steuerfreie Vermietung von Wohnungen	10 000 DM
	<hr/>
Gesamtumsatz	100 000 DM

Vorumsätze (nur Einkauf von
Lebensmitteln) 60 000 DM

Nach dem Umsatzschlüssel wären $1/10$ von 60 000 DM = 6 000 DM nicht abziehbar. Das ist nicht gerechtfertigt, da sämtliche Vorumsätze (Einkäufe) Lebensmittel betrafen, die in den steuerpflichtigen Umsatz von 90 000 DM eingegangen sind.

Das Finanzamt kann, um diese unrichtigen Ergebnisse zu vermeiden, auf Antrag des Unternehmers eins der beiden im folgenden dargestellten verfeinerten Verfahren zulassen.

2. *Verfahren* : Der Unternehmer teilt nur die Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze auf, die den zum Ausschluß vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen oder den übrigen Umsätzen nicht ausschließlich zuzurechnen sind (§ 15 Abs. 4 Nr. 1).

Beispiel :

Steuerpflichtige Lieferungen	480 000 DM
steuerfreier Grundstücksverkauf	20 000 DM
	<hr/>
Gesamtumsatz	500 000 DM
Vorsteuern insgesamt	30 000 DM

Den steuerpflichtigen Umsätzen (480 000 DM) ausschließlich zurechenbare Vorsteuern 28 000 DM, den steuerfreien Umsätzen (20 000 DM) ausschließlich zurechenbare Vorsteuern 200 DM, nicht ausschließlich zurechenbare Vorsteuern 200 DM, nicht ausschließlich zurechenbare Vorsteuern somit 1 800 DM. Von diesen Vorsteuern sind entsprechend dem Verhältnis der Umsätze ($480\,000 : 20\,000$) $96 = 1\,728$ DM abziehbar. Die gesamten abziehbaren Vorsteuern betragen infolgedessen $28\,000 + 1\,728 = 29\,728$ DM.

Es ergibt sich folgende Steuerberechnung :

11 v.H. von 480 000 DM = 52 800 DM

11 v.H. von 29 728 DM = 29 728 DM

An das Finanzamt abzuführen 23 072 DM

3. *Verfahren* : Die gesamten Vorsteuern werden nicht nach dem Verhältnis der Umsätze, sondern danach aufgeteilt, wie diese Beträge den zum Ausschluß vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen und den übrigen Umsätzen ganz oder teilweise zuzurechnen sind (§ 15 Abs. 4 Nr. 2).

Als geeigneter Anhaltspunkt können beim 3. Verfahren die betriebliche Kostenrechnung (Betriebsabrechnungsbogen, Kostenträgerrechnung) oder die Aufwands- und Ertragsrechnung herangezogen werden.

Die nicht ausschließlich zurechenbaren Vorsteuerbeträge können auch schätzungsweise aufgeteilt werden.

Beispiel :

In dem vorhergehenden Beispiel betragen die nicht ausschließlich zurechenbaren Vorsteuerbeträge 1 800 DM. Von diesen entfallen auf den steuerfreien Umsatz (geschätzt) 30 DM. Die abziehbaren Vorsteuern machen somit $28\,000 + 1\,770 = 29\,770$ DM aus.

Führt die Aufteilung nach dem Umsatzschlüssel (1. Verfahren) zu ungerechtfertigten Steuervorteilen, so kann das Finanzamt verlangen, daß der Unternehmer die Vorsteuerbeträge nach dem 2. oder 3. Verfahren aufteilt (§ 15 Abs. 5).

9. Technische Vorschriften

a) Veranlagungszeitraum und Einzelbesteuerung

Bei der Berechnung der Steuer für die Lieferungen und sonstigen Leistungen sowie den Eigenverbrauch ist von der Summe der Umsätze auszugehen, die der Unternehmer in einem Kalenderjahr ausgeführt hat (§ 16 Abs. 1). Das Kalenderjahr ist der sogenannte Veranlagungszeitraum³. Von der berechneten Steuer sind die in den Veranlagungszeitraum fallenden, nach § 15 abziehbaren Vorsteuerbeträge abzusetzen. Die Einfuhrumsatzsteuer ist von der Steuer für den Veranlagungszeitraum abzusetzen, in dem sie entrichtet worden ist (§ 16 Abs. 2).

Außer dieser "Abschnittsbesteuerung" gibt es noch die "Einzelbesteuerung", d.h. die Heranziehung jedes einzelnen Umsatzes zur Steuer bei bestimmten Beförderungen von Personen durch ausländische Beförderer (§ 16 Abs. 5) und bei der Einfuhrumsatzsteuer (§ 16 Abs. 7).

b) Änderung der Bemessungsgrundlage

Hat sich die Bemessungsgrundlage für steuerpflichtige Lieferungen oder sonstige Leistungen (Entgelt, § 10 Abs. 1) oder für den Eigenverbrauch (Wert oder Kosten, § 10 Abs. 5) geändert, so haben

3) Über die vorläufigen monatlichen oder vierteljährlichen Vorauszahlungen siehe unten zu c.

aa) der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag und

bb) der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgelts eingetreten ist (§ 17 Abs. 1).

Diese Regelung gilt sinngemäß, wenn das vereinbarte Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden ist. Wird das Entgelt nachträglich vereinnahmt, sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug erneut zu berichtigen (§ 17 Abs. 2).

Ist Einfuhrumsatzsteuer, die als Vorsteuer abgezogen worden ist, herabgesetzt, erlassen oder erstattet worden, so hat der Unternehmer den Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen (§ 17 Abs. 3).

c) *Voranmeldung und Vorauszahlung, Veranlagung*

aa) *Voranmeldung und Vorauszahlung*

Soweit nicht die Einzelbesteuerung gilt (oben zu a, letzter Absatz) hat der Unternehmer binnen 15 Tagen nach Ablauf eines jeden Kalendermonats (das ist der Voranmeldungszeitraum) eine Voranmeldung nach einem Muster, das der Bundesminister der Finanzen bestimmt hat, abzugeben, in der er die Steuer für den Voranmeldungszeitraum, die sogenannte Vorauszahlung, selbst zu berechnen hat. § 16 Abs. 1 (siehe oben zu a) und § 17 (siehe oben zu b) sind entsprechend anzuwenden. Der Unternehmer hat gleichzeitig die Vorauszahlung zu entrichten. Ergibt sich in der Voranmeldung ein Überschuß zugunsten des Unternehmers, wird er in den folgenden Voranmeldungszeitraum vorgetragen. Ein Überschuß von mehr als 1 000 Deutsche Mark ist auf Antrag zurückzuzahlen (§ 18 Abs. 2 Sätze 1 bis 5).

Beträgt die Steuerschuld für das vorangegangene Kalenderjahr weniger als 1 200 DM, ist das Kalendervierteljahr Voranmeldungszeitraum (§ 18 Abs. 2 Satz 6).

bb) *Veranlagung*

Nach Ablauf des Kalenderjahrs wird der Unternehmer zur Steuer veranlagt. Er hat nach Ablauf des Kalenderjahres eine Steuererklärung nach einem vom Bundesminister der Finanzen bestimmten Muster abzugeben, in der er die Steuer nach §§ 16, 17 selbst zu berechnen hat. Das

Finanzamt erteilt dem Unternehmer einen Steuerbescheid. Das geschieht nicht, wenn der Unternehmer auf den Steuerbescheid unter der Voraussetzung verzichtet hat, daß die Steuer nicht abweichend von der Steuererklärung festgesetzt wird (§ 18 Abs. 1).

Übersteigt die vom Unternehmer für den Veranlagungszeitraum berechnete Steuer oder die vom Finanzamt durch Steuerbescheid festgesetzte Steuer die Summe der monatlichen oder vierteljährlichen Vorauszahlungen, so ist der Unterschiedsbetrag binnen einem Monat nach Abgabe der Steuererklärung beziehungsweise nach Bekanntgabe des Steuerbescheids zu entrichten. Ergibt sich durch die Veranlagung ein Überschuß zugunsten des Unternehmers, wird er an ihn zurückgezahlt (§ 18 Abs. 4).

Die Veranlagung bei der Einzelbesteuerung (§ 16 Abs. 5) ist in § 18 Abs. 5 geregelt.

10. Aufzeichnungspflichten

Der Unternehmer ist verpflichtet, zur Feststellung der Steuer und der Grundlagen ihrer Berechnung Aufzeichnungen (§ 22) zu machen.

Aus den Aufzeichnungen müssen nach § 22 Abs. 2 zu ersehen sein

(1.) die vereinbarten Entgelte für die vom Unternehmer ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen; dabei ist ersichtlich zu machen, wie sich die Entgelte auf die steuerpflichtigen Umsätze, getrennt nach Steuersätzen, und auf die steuerfreien Umsätze verteilen;

(2.) die Bemessungsgrundlagen für den Eigenverbrauch;

(3.) die Entgelte für steuerpflichtige Lieferungen und sonstige Leistungen, die an den Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, und die auf diese Umsätze entfallende Steuer;

(4.) die eingeführten Gegenstände nach ihrer Menge, die Bemessungsgrundlage (§ 11) und die für die Einfuhr entrichtete oder im Falle des Zahlungsaufschubs zu entrichtende Einfuhrumsatzsteuer.

In den Fällen des § 15 Abs. 4 muß aus den Aufzeichnungen des Unternehmers eindeutig und leicht nachprüfbar hervorgehen, welche Vorsteuerbeträge den zum Ausschluß vom Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 führenden Umsätzen zuzurechnen sind (§ 22 Abs. 3).

II. Sondervorschriften

a) Kleinunternehmer

Kleinunternehmer, deren Gesamtumsatz zuzüglich Steuer im Vorjahr 60 000,— DM nicht überstiegen hat, bleiben der bisherigen kumulativen Umsatzsteuer (Steuersatz 4 %) unterworfen (§ 19). Sie versteuern nach vereinnahmten Entgelten.

Ein Vorsteuerabzug steht ihnen nicht zu. Sie können einen Umsatzfreibetrag von jährlich 12 000,— DM absetzen. Bei einem Gesamtumsatz zuzüglich Steuer von mehr als 40 000,— DM verringert sich der Freibetrag allmählich, bis er bei 60 000,— DM ganz aufhört. Bei Erteilung von Rechnungen dürfen die Kleinunternehmer einen Steuerbetrag nicht offen ausweisen, und ihr Vertragspartner darf keinen Vorsteuerabzug vornehmen. Die Kleinunternehmer können für die Mehrwertsteuer optieren. Die Besteuerung nach dem bisherigen Recht wird für Unternehmer mit hoher Wertschöpfung (Friseure, Wäschereien, Schornsteinfeger) günstiger sein als nach Mehrwertsteuerrecht.

b) Ist - Versteuerung

Das Finanzamt kann aus Antrag gestatten, daß ein Unternehmer,

1. dessen Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 250 000 Deutsche Mark betragen hat, oder

2. der von der Verpflichtung, Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen, nach § 161 Abs. 2 der Reichsabgabenordnung befreit ist,

die Steuer nicht nach den vereinbarten Entgelten für die ausgeführten Umsätze (Solleinnahmen), sondern nach den vereinnahmten Entgelten (Isteinnahmen) berechnet (§ 20 Abs. 1).

Was unter "Gesamtumsatz" zu verstehen ist, regelt § 19 Abs 3.

Von der Verpflichtung, Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen, sind z.B. die Angehörigen der freien Berufe (Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure und andere) befreit.

Unternehmer, die die Steuer nach den Isteinnahmen berechnen dürfen, können den Abzug der Vorsteuern gleichwohl nach dem Soll vornehmen (§ 15 Abs. 1 Nr. 1).

c) *Einfuhrumsatzsteuer*

Diese Form der Mehrwertsteuer wird von den Zollbehörden gleichzeitig mit dem Zoll nach Zollrecht erhoben (§ 21).

d) *Besteuerung nach Durchschnittssätzen*

Der Bundesfinanzminister hat zur Erleichterung auf Grund der Ermächtigung in § 23 für Gruppen von Unternehmern, die zur Buchführung und zum Jahresabschluß auf der Basis von Bestandsaufnahmen nicht verpflichtet sind (§ 160 Abs. 1, § 161 Abs. 1 Nr. 1 der Reichsabgabenordnung), Durchschnittssätze für alle oder einen Teil der nach § 15 abziehbaren Vorsteuerbeträge festgesetzt. Die Regelung ist für 85 Gewerbebezweige und Sparten freier Berufe ergangen, z.B. für Bäckereien, Zimmereien, Stukkateuere, Hoch- und Ingenieurhochbau, verschiedene Einzelhandelssparten, Journalisten, Schriftsteller, Hochschullehrer, Rechtsanwälte und Notare, Güterbeförderungen mit Kraftfahrzeugen, Wäscherainen, Schornsteinfeger.

*Beispiele :*1. **Bäckerei**

Umsatz	100 000 DM
	<hr/>
Steuer 5,5 %	5 500 DM
./.. Durchschnittssatz 3,9 % vom Umsatz, der für alle nach § 15 abziehbaren Vorsteuerbeträge gilt =	— 3 900 DM
an das Finanzamt zu entrichten	<hr/> <u>1 600 DM</u>

2. **Dekorateur**

Umsatz	100 000 DM
	<hr/>
Steuer 11 %	11 000 DM
./.. Einkauf von Möbelstoffen aut Buchführung 50 000 DM = 5 500 DM Steuer	— 5 500 DM
./.. 0,7 v.H. des Umsatzes für sonstige Vorsteuern	— 700 DM
an das Finanzamt zu entrichten	<hr/> <u>4 800 DM</u>

e) *Durchschnittssätze für land- und forstwirtschaftliche Betriebe*aa) *Rechtslage vor dem 1.1.1970*

Während im gewerblichen und freiberuflichen Bereich nur die abziehbaren Vorsteuerbeträge ganz oder teilweise pauschaliert werden, die

Umsätze jedoch genau aufgezeichnet werden müssen, sind für die Land- und Forstwirtschaft sowohl die Umsätze als auch die abziehbaren Vorsteuern gesetzlich pauschaliert worden. § 24 setzt die Steuer für Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs wie folgt fest:

— für die Lieferungen und den Eigenverbrauch von forstwirtschaftlichen Erzeugnissen, ausgenommen Sägewerkserzeugnisse, auf 3 % und

— für die übrigen Umsätze auf 5 %

der Bemessungsgrundlage (Entgelt). Die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge werden in gleicher Höhe festgesetzt. Das bedeutet, daß sich geschuldete Steuern und abziehbare Vorsteuern gegenseitig aufheben und die Land- und Forstwirte keine Zahlungen an das Finanzamt zu entrichten haben. In ihren Rechnungen können Land- und Forstwirte die Steuer in Höhe von 3 % bzw. 5 % offen ausweisen. Die Land- und Forstwirte können für die exakte Anwendung der Vorschriften des UStG 1967 optieren. Das werden sie tun, wenn sie entweder hohe steuerfreie Ausfuhrlieferungen haben, oder wenn ihre Vorsteuern aus anderen Gründen die von ihnen geschuldeten Steuern übersteigen.

Liefern Land- und Forstwirte Wein, Most, Obstsaft, Mineralwasser oder andere Getränke, die dem Steuersatz von 11 % unterliegen, so haben sei eine zusätzliche Steuer von 6 % vom Entgelt für diese Lieferungen an das Finanzamt abzuführen.

bb) Rechtslage ab 1.1.1970

Die Verluste, die der Landwirtschaft infolge der Aufwertung der Deutschen Mark entstanden sind, werden zum Teil durch direkte Geldzuwendungen und zum Teil durch umsatzsteuerliche Vergünstigungen ausgeglichen. Letztere bestehen darin, daß ab 1.1.1970 alle Land- und Forstwirte für bestimmte Umsätze einen Kürzungsbetrag auf Grund des Gesetzes über einen Ausgleich für die Folgen der Aufwertung der Deutschen Mark auf dem Gebiete der Landwirtschaft (abgekürzt: AufWAG) vom 23.12.1969 (Bundesgesetzblatt I Seite 2381) erhalten. Den Kürzungsbetrag können sie von dem Umsatzsteuerbetrag, den sie an das Finanzamt zu entrichten haben, absetzen, und für sich verwenden.

Während die Vorschriften des UStG 1967 für solche Land- und Forstwirte nicht geändert worden sind, die für die Anwendung der allgemeinen Vorschriften des Gesetzes optiert haben (auf die also § 24 nicht anzuwenden ist, siehe oben zu aa), hat § 24 durch das AufWAG

beträchtliche Änderungen erfahren, die aus der folgenden Übersicht ersichtlich sind :

Umsatz	Steuer-	Vorsteuer-	An Finanz-	
	satz	pauschale	Kürzung	amt zu
	in %	in %	in %	zahlen
				in %
1. Forstwirtschaftliche Erzeugnisse ohne Sägewerkserzeugnisse	3	3	0	0
2. Bestimmte Sägewerkserzeugnisse (Anlage 1 zum UStG) und sonstige Leistungen, z B Fuhrleistungen	5	5	0	0
3. Andere Sägewerkserzeugnisse (nicht in Anlage 1 zum UStG weiter verarbeitet)	11	5	0	6
4. Umsätze zu 3 im Ausland oder Ausfuhrlieferungen	5	5	0	0
5. Alkoholische Flüssigkeiten und Getränke (nicht in Anlage 1 zum UStG)	11	5	3	3
6. Umsätze zu 5 im Ausland oder Ausfuhrlieferungen	8	5	3	0
7. Alle übrigen Umsätze (betrifft die wichtigsten landwirtschaftlichen Produkte)	8	5	3	0

12. Entlastung der Altvorräte (Stand : 31.12.1967)

Nach dem Übergang auf das Mehrwertsteuersystem sind Waren, die noch mit der alten Bruttoumsatzsteuer belastet waren, mit solchen Waren in Wettbewerb getreten, die nur der neuen Besteuerung unterliegen haben. Für beide Arten von Waren entsteht beim Verkauf an den Letztverbraucher die Mehrwertsteuer. Um eine größere Wettbewerbsgleichheit herbeizuführen und eine größere Gefahr eines Preisauftriebs aus der doppelten Besteuerung der Altvorräte zu vermeiden, hat der Bundestag eine globale Entlastung der Altvorräte um etwa 85 v.H. von der auf ihnen ruhenden Bruttoumsatzsteuer beschlossen. Die Regelung findet sich in § 28.

13. *Umstellung langfristiger Verträge*

In § 29 Abs. I wird bestimmt :

“Beruht die Leistung auf einem Vertrag, der vor dem 1. Oktober 1967 abgeschlossen worden ist, so kann, falls auf Grund der Vorschriften dieses Gesetzes die umsatzsteuerliche Belastung der Leistung sich nicht unwesentlich erhöht oder vermindert, der eine Vertragsteil von dem anderen einen angemessenen Ausgleich verlangen.”

Das gilt nicht, soweit die Parteien etwas anderes vereinbart haben. Bei Streit entscheiden die Zivilgerichte.

14. *Besteuerung des Selbstverbrauchs (der Investitionen)*

Im Gegensatz zu den Altvorräten, für die eine großzügige Entlastung nach § 28 vorgenommen worden ist (siehe oben zu 12), sind die beim Übergang zur Mehrwertsteuer vorhandenen Altinvestitionen nicht von der auf ihnen ruhenden kumulativen Umsatzsteuer entlastet worden. Deshalb wird für eine Übergangszeit von fünf Jahren der Vorsteuerabzug für nach dem 31.12.1967 angeschaffte Investitionsgüter teilweise ausgeschlossen. Um dieses Ziel zu erreichen, wird dem Unternehmer auf alle Anschaffungen (seien es fertige Investitionsgüter, sei es Material für die Herstellung solcher) zunächst der sofortige volle Vorsteuerabzug (§ 15) gewährt und sodann die Zuführung des Wirtschaftsgutes zur Verwendung oder Nutzung als Anlagevermögen als Selbstverbrauch besteuert (§ 30). Die in den Jahren 1968 bis 1972 angeschafften Investitionsgüter bleiben nach der Regelung in § 30 wie folgt belastet :

Investitionsgüter

angeschafft 1968 bleiben mit 8 % belastet,

”	1969	”	”	7 %	”	,
”	1970	”	”	6 %	”	,
”	1971	”	”	4 %	”	,
”	1972	”	”	4 %	”	.

Erst für Investitionsgüter, die nach dem 31. Dezember 1972 angeschafft werden, wird der volle Vorsteuerabzug im Zeitpunkt der Anschaffung gewährt werden.

15. *Steuergläubiger; Verwaltung der Mehrwertsteuer*

a) *Steuergläubiger*

Die Bundesrepublik Deutschland ist ein Bundesstaat, der aus dem Bund und den Ländern (z.B. Bayern, Baden - Württemberg usw.) besteht.

Bis zum 31.12.1969 floß das Aufkommen der Mehrwertsteuer in voller Höhe dem Bunde zu. Ab 1.1.1970 gehört die Mehrwertsteuer (ebenso wie die Einkommensteuer) zu den Gemeinschaftssteuern. Vom Aufkommen der Mehrwertsteuer stehen für die Jahre 1970 und 1971 dem Bunde 70 % und den Ländern 30 % zu. Der Länderanteil wird zu 75 % im Verhältnis der Einwohnerzahl und zu 25 % nach einem gesetzlich geregelten Verfahren (§ 2 Abs. 2 bis 4 des Finanzausgleichsgesetzes vom 28.8.1969, BGBl. Seite 1432) verteilt.

b) *Verwaltung der Mehrwertsteuer*

Nach Artikel 108 des Grundgesetzes (Verfassung) wird die Mehrwertsteuer durch Finanzbehörden der Länder verwaltet.

C. ERFAHRUNGEN

I. **Kurze Vorbereitungszeit zwischen Verkündung und Inkrafttreten des UStG 1967**

Die Zeit der Umstellung (7 Monate: Juni bis Dezember 1967) war verhältnismäßig kurz bemessen. Allerdings war das Thema Reform vorher schon eingehend in der Öffentlichkeit erörtert worden. Die verwaltungsmäßigen Probleme der Umstellung auf das neue Recht wurden von Wirtschaft und Verwaltung befriedigend bewältigt. Hier zahlte sich die sehr intensive Aufklärungsarbeit aus, die durch die Verbände der Wirtschaft in Form von Seminaren und Rundschreiben geleistet wurde. Die Verwaltung hatte zudem eine besondere Mehrwertsteuerfibel für die Wirtschaft herausgegeben. Außerdem sind bis heute sieben Durchführungsverordnungen und weit über hundert Erlasse ergangen, die nähere Anweisungen für die Handhabung des Gesetzes geben. Das Thema Mehrwertsteuer beunruhigt heute die deutsche Öffentlichkeit nicht mehr.

Interessante Ergebnisse zeigten sich bei einer repräsentativen Erhebung, die im Frühjahr 1968 in 173 Betrieben im Bereich einer Ober-

finanzdirektion durchgeführt wurde. Danach waren 96 v.H. der Unternehmer über das neue Steuersystem hinreichend und nur 4 v.H. nicht oder nicht ausreichend informiert. In rund 96 v.H. der Fälle waren die erforderlichen buchtechnischen Vorkehrungen für die neue Steuer getroffen worden. Rund 84 v.H. der befragten Unternehmer hatten ihre Kalkulation dem neuen Recht angepaßt. Nur 7 v. H. hatten Ende März 1968 die Kalkulation noch nicht umgestellt. Vorbereitungen zur Entlastung der Altvorräte wurden bei 97 v. H. der Unternehmer getroffen. In 94 v. H. der Fälle waren die buchtechnischen Voraussetzungen für die zutreffende Ermittlung der Umsatzsteuervorauszahlung für die Zeit vom 1. Januar 1968 an geschaffen worden.

In der Zeitschrift "Industrie- und Handels-Kurier der Deutsch-Niederländischen Handelskammer", 18. Jahrgang, Heft Nr. 12 vom Dezember 1968, Seite 8, schreibt Steuerberater Reinhold Geist: "Die Umsatzsteuerreform hat sich in der Bundesrepublik nahezu reibungslos vollzogen." Diese Feststellung deckt sich mit den Erhebungen der Verwaltung.

Das Bundesministerium der Finanzen hat in der Fragestunde des Deutschen Bundestages am 19. Februar 1970 erklärt:

"Die Anwendung der Mehrwertsteuer seit über zwei Jahren hat gezeigt, daß die Erwartungen, die man mit der Umsatzsteuerreform verbunden hatte, erfüllt worden sind. Auch das Aufkommen hat sich trotz der mit einer solchen Systemumstellung notwendig verbundenen großen Schätzungsrisiken unter Berücksichtigung der konjunkturellen Lage erwartungsgemäß entwickelt. In steuertechnischer Hinsicht waren Wirtschaft und Verwaltung durch die Systemumstellung zwar vor besondere Anforderungen gestellt. Das war wegen der tiefgreifenden Auswirkungen des Reformwerks aber unvermeidbar und wurde auch von Anfang an gesehen. Selbstverständlich läßt sich das Gesetz noch in einigen Punkten verbessern. Das wird nach Auswertung der inzwischen gewonnenen Erfahrungen in einem Änderungsgesetz geschehen, das nach den gegenwärtigen Planungen dem Hohen Hause im Laufe dieses Jahres vorgelegt werden soll."

II. Auswirkungen auf die Preise

Der Grund für die knappe Umstellungszeit (7 Monate) war die Notwendigkeit, aus preispolitischen Gründen schon zum 1. Januar 1968 zur

neuen Steuer überzugehen. Das preispolitische Risiko des Übergangs war außerordentlich hoch. Der Übergang zu einem grundlegend anderen Steuersystem brachte eine Umverteilung des Aufkommens in einer Größenordnung von rd. 25 Mrd. DM mit sich. Dadurch ergab sich zwangsläufig eine tiefgreifende Verschiebung der Preis- und Kostenstrukturen in der Wirtschaft. Die politische Entscheidung, den 1. Januar 1968 als maßgeblichen Stichtag des Übergangs zu wählen, war richtig, wie jetzt allgemein anerkannt wird. Die Konjunkturlage zur Jahreswende 1967/68 zwang die Unternehmer, die Preise vollständig oder weitgehend von der alten Umsatzsteuer zu entlasten und die neue Steuer kalkulatorisch erst bei den so bereinigten Preisen zu berücksichtigen. Erleichtert wurde dieses Marktverhalten der Unternehmer durch eine sehr großzügige Entlastung der am 31. Dezember 1967 in der Wirtschaft vorhandenen Vorräte, der sogenannten Altvorräte. Es kam hinzu, daß die Verbraucher auf Grund einer breiten Aufklärung der Öffentlichkeit (Verbraucherfibel) durch den Staat sowie durch Presse, Fernsehen und Funk sehr empfindlich auf ungerechtfertigte Preiserhöhungen reagierten, die es am Jahresbeginn 1968 vor allem im Hotel- und Gaststättengewerbe sowie bei einigen handwerklichen Dienstleistungen gab. Diese Umstände führten dazu, daß das Verbraucherpreisniveau über Erwarten stabil geblieben ist. Nach den Feststellungen des Bundesministeriums für Wirtschaft ist das Preisniveau der Lebenshaltungskosten einer mittleren Verbrauchergruppe von Dezember 1967 bis März 1968 nur um rund 1,3 v. H. gestiegen. In dieser Steigerungsrate sind aber etwa 0,6 v.H. mit Sicherheit nicht dem Übergang zur Mehrwertsteuer anzulasten; hier handelt es sich um durch die Mehrwertsteuer nicht veranlaßte Preiserhöhungen bei Mieten und saisonabhängigen Nahrungsmitteln. Einer genauen Feststellung entzieht sich, inwieweit der verbleibende Freisanstieg von 0,7 v.H. auf die Umstellung des Steuersystems zurückzuführen ist.

Am 27. September 1968 schrieb die Stuttgarter Zeitung unter der Überschrift "Fast preisneutral": "Die befürchtete Preisauftrieb blieb aus. Insgesamt sind die Preise in den ersten acht Monaten dieses Jahres nur um ein Prozent gestiegen. Dieser Zuwachs ist im Vergleich zu den entsprechenden Raten früherer Jahre außerordentlich niedrig Selbst die Erhöhung des Steuersatzes von 10 auf 11 % zum 1. Juli blieb gerade noch preisneutral."

III. Entwicklung des Steueraufkommens

Die Tabelle zeigt die Entwicklung des Steueraufkommens für die Jahre 1966 bis 1969.

Steuereinnahmen in Millionen DM	1966 ¹	1967 ¹	1968 ²	1969 ^{2,3}
des Bundes	62 253,6	63 117,2	66 180,1	81 414,5
der Länder	34 866,8	36 177,1	39 403,6	46 684,4
des Bundes und der Länder	97 120,4	99 294,3	105 583,7	128 098,9

- 1) kumulative Umsatzsteuer
- 2) Mehrwertsteuer
- 3) Vorläufige Angaben