

ARCHIVES HISTORIQUES DE LA COMMISSION

COLLECTION RELIEE DES
DOCUMENTS "COM"

COM (83) 748

Vol. 1983/0264

Disclaimer

Conformément au règlement (CEE, Euratom) n° 354/83 du Conseil du 1er février 1983 concernant l'ouverture au public des archives historiques de la Communauté économique européenne et de la Communauté européenne de l'énergie atomique (JO L 43 du 15.2.1983, p. 1), tel que modifié par le règlement (CE, Euratom) n° 1700/2003 du 22 septembre 2003 (JO L 243 du 27.9.2003, p. 1), ce dossier est ouvert au public. Le cas échéant, les documents classifiés présents dans ce dossier ont été déclassifiés conformément à l'article 5 dudit règlement.

In accordance with Council Regulation (EEC, Euratom) No 354/83 of 1 February 1983 concerning the opening to the public of the historical archives of the European Economic Community and the European Atomic Energy Community (OJ L 43, 15.2.1983, p. 1), as amended by Regulation (EC, Euratom) No 1700/2003 of 22 September 2003 (OJ L 243, 27.9.2003, p. 1), this file is open to the public. Where necessary, classified documents in this file have been declassified in conformity with Article 5 of the aforementioned regulation.

In Übereinstimmung mit der Verordnung (EWG, Euratom) Nr. 354/83 des Rates vom 1. Februar 1983 über die Freigabe der historischen Archive der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und der Europäischen Atomgemeinschaft (ABl. L 43 vom 15.2.1983, S. 1), geändert durch die Verordnung (EG, Euratom) Nr. 1700/2003 vom 22. September 2003 (ABl. L 243 vom 27.9.2003, S. 1), ist diese Datei der Öffentlichkeit zugänglich. Soweit erforderlich, wurden die Verschlussachen in dieser Datei in Übereinstimmung mit Artikel 5 der genannten Verordnung freigegeben.

KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN

KOM(83) 748 endg.

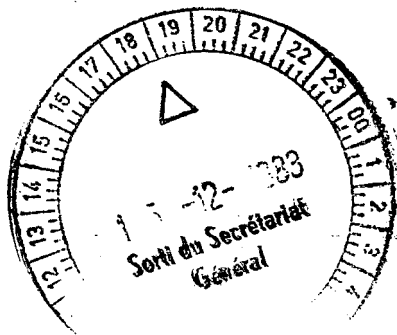
Brüssel, den 15. Dezember 1983

BERICHT DER KOMMISSION AN DEN RAT

gemäss Artikel 24 Absatz 8 der 6. Richtlinie
des Rates vom 17.5.1977

(Harmonisierung des Mehrwertsteuersystems)

Beschreibung, Analyse und Vorschläge zur Harmonisierung
der nationalen Regelungen für Kleinunternehmen
(Stand zum 31.12.1982)



KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN

KOM(83) 748 endg.

Brüssel, den 15. Dezember 1983

BERICHT DER KOMMISSION AN DEN RAT

gemäss Artikel 24 Absatz 8 der 6. Richtlinie
des Rates vom 17.5.1977

(Harmonisierung des Mehrwertsteuersystems)

Beschreibung, Analyse und Vorschläge zur Harmonisierung
der nationalen Regelungen für Kleinunternehmen
(Stand zum 31.12.1982)

KOM(83) 748 endg.

I. Teil: Analyse der verschiedenen Steuerbefreiungsregelungen in den Mitgliedstaaten

1. Die Steuerfreigrenzen in den Mitgliedstaaten variieren erheblich. S. 4
2. Die Fakturierung und das Vorsteuerabzugsrecht werden in den auf den Umsatz oder auf den geschuldeten Steuerbetrag bezogenen Steuerbefreiungsregelungen unterschiedlich behandelt S. 9

II. Teil: Analyse der verschiedenen Pauschalregelungen in den Mitgliedstaaten

1. Die kollektiven Pauschalregelungen S. 11
2. Die individuellen Pauschalregelungen S. 17

III. Teil: Schlußfolgerungen und Vorschläge zur Harmonisierung der Sonderregelung für Kleinunternehmen

1. Schlußfolgerungen bezüglich der bestehenden Regelungen S. 19
2. Vorschlag einer gemeinschaftlichen Freigrenze S. 20
3. Vorschlag einer tatsächlich vereinfachten Regelung für Kleinunternehmen S. 20

Anlagen: Beschreibung der Sonderregelungen in den Mitgliedstaaten

- I. Die Steuerbefreiungsregelungen S. 25
- II. Die Pauschalregelungen:
 - A. Die kollektiven Pauschalregelungen S. 33
 - B. Die individuellen Pauschalregelungen S. 42

Tabellen:

- I. Vergleichende Tabelle der Freigrenzen und der degressiven Steuerermäßigung in den einzelnen Mitgliedstaaten
- II. Vergleichende Tabelle der Entwicklung der seit Inkrafttreten eines Mehrwertsteuersystems für die Sonderregelungen für Kleinunternehmen festgesetzten Höchstgrenzen
- III. Übersichtstabelle über die Nichtberücksichtigung der Unternehmen mit einem Umsatz von weniger als 10.000 ECU für die Erhebung der Eigenmittel
- IV. Die belgische Regelung
- V. Vergleichende Tabelle der verschiedenen Pauschalregelungen in den Mitgliedstaaten
 - die kollektiven Pauschalregelungen
 - die individuellen Pauschalregelungen

EINLEITUNG

Nach Artikel 24 Absatz 8 der 6. Richtlinie (1) "erstattet die Kommission dem Rat nach Konsultierung der Mitgliedstaaten alle vier Jahre, erstmals am 1. Januar 1982, über die Anwendung der Bestimmungen dieses Artikels Bericht", wobei sie Vorschläge zur Verbesserung und Anpassung der nationalen Regelungen unterbreitet.

Der vorliegende Bericht soll über den derzeitigen Stand der nationalen Regelungen für Kleinunternehmen Aufschluß geben und Maßnahmen vorschlagen, die die Konvergenz dieser Regelungen sicherstellen.

In der Anlage werden die einzelnen Sonderregelungen für Kleinunternehmen beschrieben: Steuerbefreiungsregelungen - außer in Italien und Belgien, die eine solche Regelung nicht anwenden; Pauschalregelungen - außer im Vereinigten Königreich, in Luxemburg, in den Niederlanden und in Dänemark, die derartige Regelungen nicht anwenden.

Eine Analyse der verschiedenen Steuerbefreiungsregelungen sowie der Pauschalregelungen ist Gegenstand der beiden ersten Teile.

Die Vorschläge zur Verbesserung und Harmonisierung, die sich auf die um Vereinfachung bemühten Schlußfolgerungen stützen, werden im dritten Teil behandelt. Sie wurden unter dem Gesichtspunkt erarbeitet, eine Vereinfachung des Verfahrens der Verwaltung und der Steuerpflichtigen selbst sowie eine Vereinfachung der Kontrolle und der Steuererhebung zu erreichen; dabei soll die wirtschaftliche Neutralität der spezifischen Regelungen für die Kleinunternehmen beibehalten werden.

(1) Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer). ABL. Nr. L 145 vom 13.6.1977, S.1.

I. TEIL

ANALYSE DER VERSCHIEDENEN STEUERBEFREIUNGSREGELUNGEN IN DEN MITGLIEDSTAATEN

Diese Regelungen sind in Anlage I beschrieben (S.25 - 32)

Es sei daran erinnert, daß sieben Mitgliedstaaten (Deutschland, Dänemark, Frankreich, Vereinigtes Königreich, Irland, Luxemburg, Niederlande) Steuerbefreiungsregelungen eingeführt haben, während Belgien und Italien nur Pauschalregelungen anwenden. Die vergleichende Analyse der verschiedenen Regelungen führt zu folgenden Bemerkungen:

1. Die Steuerfreigrenzen in den Mitgliedstaaten variieren erheblich

- a) Die Beurteilung ist leicht, wenn sich die Begrenzung nach dem Umsatz richtet. So wendet Dänemark die restriktivste Steuerbefreiung (1.220 ECU)(1) an, die im übrigen weder mit einer degressiven Steuerermäßigung noch mit einer Pauschalregelung für Kleinunternehmen einhergeht. Die Zahl der betreffenden Unternehmen und die Höhe ihres Umsatzes sind der dänischen Verwaltung nicht bekannt, doch ist der Umsatz derart gering, daß seine Auswirkung in der Praxis nahezu unbedeutend ist, wenn die Tätigkeiten nicht den Charakter von reinen Nebentätigkeiten haben.

Demgegenüber wird in Irland die großzügigste Steuerbefreiung für Unternehmer, deren Aktivität zu mindestens 90% im Verkauf von steuerpflichtigen Gütern besteht, gewährt (43.760 ECU). Die Zahl der steuerbefreiten Unternehmen beläuft sich auf 9.000, was bei einer Anzahl von 78.500 eingetragenen Unternehmen (2) mehr als 10 % der Steuerpflichtigen entspricht. Der Umsatz der Dienstleistungserbringer, der das Recht auf die Steuerbefreiung ermöglicht, ist weitaus niedriger (21.880 ECU). Zugrundegelegt wird der Umsatz der laufenden Periode.

Auch im Vereinigten Königreich wird eine sehr großzügige Steuerbefreiung (30.700 ECU) gewährt, auch wenn sie beträchtlich geringer ist als die irische Steuerbefreiung. Anzahl und Umsatz der betreffenden Unternehmen sind nicht genau bekannt. Die Gesamtzahl von 1.383.000 eingetragenen Unternehmen umfaßt etwa 350.000 Unternehmen, deren Umsatz niedriger ist als der Freibetrag (17.000 £) und die für die Eintragung optiert haben. Diese Unternehmen machen 25 % der Steuerpflichtigen aus. Die britische Steuerbefreiungsregelung geht weder mit einer degressiven Steuerermäßigung noch mit einer Pauschalregelung einher. Der Umsatzfreibetrag ist für Lieferungen von Gegenständen,

(1) Im vorliegenden Dokument wurde die Umrechnung des ECU zum Kurs vom 1.7.1982 vorgenommen.

(2) Unternehmen, die der normalen Mehrwertsteuerregelung unterliegen.

Anfertigungen oder die Erbringung von Dienstleistungen identisch.

Sodann folgen zwei Mitgliedstaaten, deren Umsatzfreibetrag annähernd der in Artikel 24 der 6. Richtlinie festgesetzten Grenze von 5.000 ECU entspricht:

Luxemburg wendet einen Freibetrag von 200.000 Flux ohne Steuer an (4.000 ECU) und unterscheidet nicht zwischen den Lieferungen von Gegenständen und der Erbringung von Dienstleistungen. Die auf eine Million Flux (20.000 ECU) begrenzte degressive Steuerermäßigung bewirkt jedoch nur eine Steuerermäßigung von höchstens 8.000 Flux.

350 Unternehmen nehmen die Steuerbefreiung und 1.700 die degressive Steuerermäßigung in Anspruch, was insgesamt zu Mindereinnahmen von 7 Millionen Flux führt, das sind 0,1 % der Mehrwertsteuereinnahmen von 1980.

Für die Festlegung der Höchstgrenze wird der pro rata temporis berechnete Umsatz des Vorjahres zugrundegelegt.

Deutschland ist das einzige Land, das die Umsatzfreigrenze einschließlich Mehrwertsteuer festgesetzt hat (20.000 DM = 8.400 ECU). Bei Zugrundelegung des allgemeinen Mehrwertsteuersatzes von 13 % entspricht dies einem Betrag ohne Steuer von 7.500 ECU. Zugrundegelegt wird der (ggf. pro rata temporis berechnete) Umsatz des Vorjahres, wenn ermittelt werden soll, ob ein Unternehmen die Steuerbefreiung in Anspruch nehmen kann. Der voraussichtliche Umsatz des Unternehmens, das diese Bedingung im Vorjahr erfüllt hat, darf auch im laufenden Jahr 100.000 DM (42.300 ECU) nicht übersteigen. Die Umsatzgrenze für die degressive Steuerermäßigung beträgt 60.000 DM ohne Mehrwertsteuer (25.400 ECU). Sie entspricht praktisch der in Luxemburg eingeführten Grenze (1.000.000 Flux oder 20.000 ECU).

9.000 Kleinunternehmen (1) kommen in den Genuß der Steuerbefreiung, was bei Mehrwertsteuereinnahmen von insgesamt 93.448 Mio DM Mindereinnahmen von 2.000.000 DM entspricht. 359.000 Kleinunternehmen (1) wenden die degressive Steuerermäßigung an, die mit Mindereinnahmen von 305.000.000 DM verbunden ist; das entspricht 0,3 % der gesamten Mehrwertsteuereinnahmen von 1980 (2).

- b) Die beiden Steuerbefreiungssysteme, bei denen die Steuerbefreiung auf die geschuldete Netto-Jahressteuer bezogen wird, angewandt von Frankreich und den Niederlanden, eignen sich nicht für einen direkten Vergleich mit den anderen Mitgliedstaaten.

(1) Ohne Berücksichtigung der Unternehmen mit einem Umsatz von weniger als 12.000 DM, die nicht bekannt sind.

(2) Vorläufige Schätzungen für 1980. Nach den noch unvollständigen Mehrwertsteuerstatistiken für 1980, wird der Verlust deutlich geringer sein.

Die Zugrundelegung der geschuldeten Jahressteuer macht praktisch die Rekonstruierung des entsprechenden Umsatzes unmöglich, es sei denn, daß Informationen vorliegen, die sich auf eine spezifische Aufgliederung in den Erklärungen der betreffenden Unternehmen stützen.

Man kann jedoch versuchen, den der Steuerfreigrenze entsprechenden Umsatz ausgehend von unterstellten Gewinnspannen und der Netto-Mehrwertsteuer annähernd zu rekonstruieren.

Wenn beispielsweise ein Unternehmen in FRANKREICH in den Genuß der jährlichen Steuerbefreiung von höchstens 1.350 FF (200 ECU) kommt, bedeutet dies, daß die Steuer auf seine steuerbare Wertschöpfung 1.350 FF beträgt.

- 1) Angenommen, die Tätigkeiten des Unternehmens unterliegen dem normalen Mehrwertsteuersatz von 18,60 %, so beträgt die rekonstruierte Wertschöpfung:

$$\frac{1.350 \times 100}{18,6} = 7.260 \text{ FF.}$$

Angenommen, die Wertschöpfung des Unternehmens macht 30 % seines Umsatzes aus, so beläuft sich der Umsatz auf:

$$\frac{7.260 \times 100}{30} = 24.200 \text{ FF (3.700 ECU)}$$

- 2) Die gleiche Berechnung unter Zugrundelegung eines ermäßigten Satzes von 5,5 % ergibt folgende Wertschöpfung:

$$\frac{1.350 \times 100}{5,5} = 24.545 \text{ FF}$$

Beträgt die Wertschöpfung 30 % des Umsatzes, so beläuft sich der Umsatz auf:

$$\frac{24.545 \times 100}{30} = 81.800 \text{ FF (12.500 ECU)}$$

Um ganz genau zu sein, müßte berücksichtigt werden, daß die Steuerfreigrenze von 1.350 FF vor Abzug der die Investitionen des betreffenden Kleinunternehmens belastenden Vorsteuern festgesetzt ist. Die Zahlen stellen jedoch für einen Vergleich mit den Mitgliedstaaten, die eine auf den Umsatz bezogene Steuerbefreiung anwenden, eine akzeptable Größenordnung dar.

Gilt die Steuerbefreiung für Dienstleistungserbringer, deren Wertschöpfung größer ist (es seien 70 % unterstellt), so ist der entsprechende Umsatz bei einem Mehrwertsteuersatz von 18,6 % weitaus geringer:

$$\frac{7.260 \times 100}{70} = 10.350 \text{ FF (1.580 ECU)}$$

Bei einem Mehrwertsteuersatz von 5,5% beträgt er:

$$\frac{24.545 \times 100}{70} = 35.000 \text{ FF (5.350 ECU)}$$

98.000 Unternehmen kommen in den Genuß der Steuerbefreiung, das sind rund 4,5 % von 2.200.000 Steuerpflichtigen. 435.000 Unternehmen kommen in den Genuß der "decote" (1).

Sie machen rund 3 % des steuerpflichtigen Umsatzes in Frankreich aus und bewirken Mindereinnahmen von 8.5000 Millionen FF, das sind 5,5 % der Gesamteinnahmen von 1979.

In den NIEDERLANDEN beträgt die Steuerfreigrenze 2.050 Fl und der normale Mehrwertsteuersatz 18 %. Ausgehend von den gleichen Hypothesen beläuft sich der rekonstruierte Mehrwert auf:

$$\frac{2.050 \times 100}{18} = 11.390 \text{ Fl}$$

Macht die Wertschöpfung 30 % aus, so beträgt der entsprechende Umsatz:

$$\frac{11.390 \times 100}{30} = 37.960 \text{ Fl (14.550 ECU)}$$

Beim ermäßigten Satz von 4 % beträgt die Wertschöpfung:

$$\frac{2.050 \times 100}{4} = 51.250 \text{ Fl}$$

und der Umsatz:

$$\frac{51.250 \times 100}{30} = 170.830 \text{ Fl (65. 450 ECU)}$$

Im Fall der Dienstleistungserbringer, deren Wertschöpfung in unserer Hypothese 70 % beträgt, beläuft sich der rekonstruierte Umsatz (bei einem Mehrwertsteuersatz von 18 %) auf:

$$\frac{11.390 \times 100}{70} = 16.270 \text{ Fl (6.230 ECU)}$$

(1) degressive Steuerermäßigung

Dieser Ansatz zeigt, wie schwierig die Ermittlung des Umsatzes ist, wenn die Steuerbefreiungen auf die Steuerschuld bezogen sind. Zwar mag der der Steuerbefreiung in Frankreich entsprechende Höchstumsatz den Freibeträgen der anderen Mitgliedstaaten in etwa entsprechen, doch trifft dies nicht auf die niederländische Steuerbefreiung zu, die auf Kleinunternehmen anwendbar ist, welche dem Mehrwertsteuersatz von 4 % unterliegen und deren Wertschöpfung gering ist. Bei einer unterstellten Wertschöpfung von 30 % (1) würden einige einen Umsatz von 65.450 ECU erzielen (vgl. Frankreich, Seite 6: 12.500 ECU bei gleicher Wertschöpfung), was die höchsten Steuerfreigrenzen in Irland und im Vereinigten Königreich weit übersteigt.

Diese Beispiele zeigen im übrigen, wie groß die Unterschiede mangels Staffelung des Steuerfreibetrags entsprechend den ausgeübten Tätigkeiten sein können (Lieferungen mit mehr oder weniger großen Gewinnspannen, Verkäufer von Gegenständen oder Dienstleistungserbringer), wenn die Steuerbefreiung auf den geschuldeten Steuerbetrag bezogen wird. Die Größe der steuerbefreiten Unternehmen kann durch die Wirkung der Steuersätze ebenfalls sehr erheblich variieren: Im niederländischen Beispiel beträgt der Umsatz zwischen 16.000 FL (6.230 ECU) und 170.000 FL (65.450 ECU).

In den Niederlanden kommen 103.000 Unternehmen in den Genuß der auf den geschuldeten Steuerbetrag berechneten Steuerbefreiung oder der degressiven Steuerermäßigung. Von diesen Unternehmen erzielen 10.000 einen Umsatz von über 10.000 ECU. Die Gesamtzahl der Steuerpflichtigen in den Niederlanden beläuft sich auf 416.000.

Die sich aus diesen Regelungen ergebenden Mindereinnahmen wurden für 1979 auf 0,5 % der Mehrwertsteuereinnahmen geschätzt.

(1) des Betrages der Lieferungen

2. Die Fakturierung und das Vorsteuerabzugsrecht werden in den auf den Umsatz oder auf den geschuldeten Steuerbetrag bezogenen Steuerbefreiungsregelungen unterschiedlich behandelt.

Es gibt derzeit zwei Steuerbefreiungssysteme, die sich hinsichtlich der Bestimmungen über die Fakturierung und das Vorsteuerabzugsrecht für steuerbefreite Kleinunternehmen unterscheiden.

Bei den Regelungen, die die Steuerbefreiung nach Maßgabe des Umsatzes begrenzen, können die Kleinunternehmen weder die Mehrwertsteuer in Rechnung stellen noch die Vorsteuer abziehen. Dieses Verfahren entspricht Artikel 24 Absatz 5: Nach dem Grundsatz in Artikel 24 der 6. Richtlinie hat die Befreiung des Kleinunternehmens von der Mehrwertsteuer zur Folge, daß es kein Vorsteuerabzugsrecht hat und die Mehrwertsteuer seinen steuerpflichtigen Kunden nicht in Rechnung stellen darf. Durch die nicht abziehbaren Käufe dieser Steuerpflichtigen bei den Kleinunternehmen entsteht somit eine Steuerremanenz.

Bei den Regelungen, die die Steuerbefreiung nach Maßgabe des Steuerbetrags begrenzen (französisches und zum Teil niederländisches System), führt dagegen das Verfahren der Ermittlung der Steuerbefreiung nach Maßgabe der geschuldeten Netto-Jahressteuer zwangsläufig dazu, daß das Kleinunternehmen als ein Steuerpflichtiger angesehen wird, der die Mehrwertsteuer normalerweise in Rechnung stellt und die seine Käufe belastende Mehrwertsteuer abzieht. So kann das Unternehmen entsprechend der geschuldeten Nettosteuer (Unterschied zwischen der fakturierten Mehrwertsteuer (Ausgangsumsatz) und der abziehbaren Mehrwertsteuer (Eingangsumsatz) am Jahresende ermitteln, ob es in den Genuß der Steuerbefreiung (die dann einem vollständigen Erlaß der Steuer entspricht) oder der degressiven Steuerermäßigung (die einem teilweisen Steuererlaß entspricht) kommt.

In diesen beiden Mitgliedstaaten entsteht durch die Käufe der steuerbefreiten Unternehmen keine Steuerremanenz gegenüber ihren steuerpflichtigen Kunden, da die Kleinunternehmen die Mehrwertsteuer ihren steuerpflichtigen Kunden normalerweise in Rechnung stellen.

In Frankreich wird nämlich die Steuerbefreiung von 1.350 FF (200 ECU) auf die geschuldete Jahressteuer angewendet, indem die Vorsteuerbelastung, die sich ausschließlich auf die Gegenstände und Dienstleistungen mit Ausnahme der Investitionen bezieht, auf die Brutto-Ausgangsbelastung angerechnet wird. Im übrigen entfällt die Erstattung der die Investitionen belastenden Mehrwertsteuer bei Steuerbefreiung. Daraus folgt, daß das steuerbefreite Kleinunternehmen, dessen abziehbare Mehrwertsteuer auf Investitionen bis zu 1.350 FF (was dem Betrag seiner Steuerbefreiung entspricht) beträgt, den Vorteil der Steuerbefreiung verliert.

Demgegenüber kann das Kleinunternehmen, das keine Investitionen getätigt hat, die Netto-Mehrwertsteuer bis zu diesem Betrag vollständig abziehen.

In den Niederlanden erhält das Kleinunternehmen, das ein Steuerguthaben hat, nur dann eine Erstattung, wenn sie den Freibetrag übersteigt; das Kleinunternehmen verliert also diesen Vorteil. Wenn das Kleinunternehmen nicht buchführungs- und steuererklärungspflichtig ist, kann es die Mehrwertsteuer auf die Preise abwälzen, doch verliert es das Recht, die Mehrwertsteuer auf der Rechnung gesondert auszuweisen.

ZWEITER TEIL: ANALYSE DER VERSCHIEDENEN PAUSCHALREGELUNGEN IN DEN MITGLIEDSTAATEN

Diese Regelungen sind in Anhang II, S. 33 bis 46 beschrieben.

Die Prüfung der im Rahmen des Artikels 24 der sechsten Richtlinie eingeführten Pauschalregelungen zeigt, daß es zwei verschiedene Vereinfachungskonzepte gibt, die über einfache Unterschiede in den Durchführungsmodalitäten hinausgehen und eine kritische Beurteilung der spezifischen Pauschalregelungen in den Mitgliedstaaten erforderlich machen.

1. Das erste Konzept stützt sich auf den Gedanken, daß sich bestimmte Tätigkeiten mit hinreichender Homogenität in bezug auf die Zusammensetzung ihrer Eingangsumsätze oder ihrer gewöhnlichen Gewinnspannen aufgliedern lassen, um im Einvernehmen mit den Berufsvertretungen pauschale Prozentsätze oder Koeffizienten festzulegen, die eine Berechnung der Vorbelastung oder Ausgangsbelastung ohne besondere Anpassung des Pauschalbetrags an jedes Kleinunternehmen ermöglichen.

Hinsichtlich der Steuerhinterziehung könnte man theoretisch annehmen, daß die Risiken bei der Rekonstruktion des Umsatzes geringer sind, da von bekannten Einkäufen ("taxe d'égalisation") in Belgien oder eingetragenen Einkäufen ausgegangen wird. Demgegenüber werden bei der pauschalen Berechnung der abziehbaren Mehrwertsteuer die Lieferungen ohne systematische Kontrolle erklärt.

Diese kollektiven Pauschalregelungen werden zwangsläufig auf ziemlich begrenzte Tätigkeitsbereiche angewendet. Dazu gehören im allgemeinen der Einzelhandel und im Dienstleistungssektor die Handwerksbetriebe und die freien Berufe.

Unabhängig davon, ob es sich um eine kollektive Pauschalberechnung der abziehbaren Vorsteuer (Deutschland, Italien) oder des Umsatzes und der vereinnahmten Brutto-Mehrwertsteuer (Belgien) handelt, führen diese Regelungen sowohl materiell als auch psychologisch zu einer echten Vereinfachung, und zwar sowohl für die Verwaltung, die direkte Diskussionen mit jedem kleinen Steuerpflichtigen umgeht, als auch für das Kleinunternehmen, das in bezug auf die Verbuchung seiner Käufe oder seiner Einnahmen weniger Verpflichtungen hat, da die Anwendung eines Prozentsatzes oder eines Koeffizienten die Feststellung ermöglicht, was es abziehen kann oder was es für Rechnung des Fiskus vereinnahmt hat.

a) Allerdings ist zu beachten, daß die Regelungen mit kollektiver Pauschalberechnung des Umsatzes heikler zu handhaben sind. Diese Regelungen gibt es praktisch nur in BELGIEN, wo sie zwei ziemlich unterschiedliche Methoden sind: die Regelung der "taxe d'égalisation" (Ausgleichsteuer) und die Pauschalregelungen für einzelne Sektoren.

1) Die "taxe d'égalisation" (Ausgleichsteuer) für Kleinhändler hat den Vorteil, daß sie sowohl der Verwaltung als auch dem Kleinhändler jede Arbeit abnimmt (die allerdings dem Lieferanten übertragen wird). Soweit die Erhebung der Steuer die Verantwortung eines Dritten, nämlich des Lieferanten, impliziert, wird die zuweilen schwer nachweisbare "Steuerhinterziehung" des Kleinhändlers dadurch erschwert, - daß sie das Einverständnis des Lieferanten voraussetzt. Die Pauschale bezieht sich hier unmittelbar auf die Wertschöpfung des Kleinunternehmens und läßt die beiden Bestandteile ihrer Ermittlung, d.h. die Eingangs- und die Ausgangsumsätze, unberücksichtigt. Der Steuerbetrag (von dem unterstellt wird, daß er unmittelbar die Wertschöpfung (1) des betreffenden Unternehmens belastet) stellt in der Praxis einen einheitlichen Prozentsatz der Einkäufe dar. Dieses System ist folglich nur auf eine sehr kleine Anzahl von Einzelhandelsbranchen anwendbar, die merklich einheitliche Gewinnspannen haben und in die keine Dienstleistungen eingehen. Andernfalls wird die effektive Belastung durch die Ausgleichsteuer um so geringer, je höher die individuelle Gewinnspanne ist.

Der Hauptnachteil der "taxe d'égalisation" besteht darin, daß sie nicht genau nach der Wertschöpfung abgestuft ist, was zu einem außerordentlich restriktiven und dennoch heterogenen Anwendungsbereich führt. Sie wird beispielsweise auf die Lebensmittelbranche angewendet (2), allerdings unter Ausschluß des Fachhandels für Wild und Geflügel, Fische, Süßwaren, Obst und Gemüse, Weine, alkoholische und andere Getränke. Sie ist in keinem Fall auf die Dienstleistungs-

(1) Ohne Berücksichtigung der Investitionsgüter.

(2) Und auch auf den Einzelhandel mit Schuhen, Stoffen, Tisch- und Hauswäsche, Wirkwaren, Hüten, Aussteuer, Bekleidung, Möbelstoffen, Drogerieerzeugnissen, Büchern und Zeitungen.

erbringer noch auf Betriebe anwendbar, die die zu verkaufenden Waren verarbeiten, wie Bäcker, Konditoren, Fleischer, Damen- und Herrenschnneider usw.

Die "taxe d'égalisation" stützt sich daher auf die Annahme einheitlicher Gewinnspannen. Falls dies in Wirklichkeit nicht zutrifft, besteht die Gefahr, daß die dieser Regelung unterliegenden Unternehmen behandelt werden, als ob sie nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen und mit einer Sondersteuer belastet werden. Allerdings können sie jederzeit für die normale MwSt-Regelung optieren.

Die Regelung gilt für 14.000 Unternehmen, die weniger als 0,2 % der Mehrwertsteuereinnahmen aufbringen.

Abschließend kann man sagen, daß diese inhomogene Regelung als allgemeine Regelung für Kleinunternehmen ungeeignet ist. Sie ist im Übrigen lediglich als eine Übergangsregelung konzipiert worden, die den Kleinhändlern die notwendige Anpassung an die Mehrwertsteuer ermöglichen soll. Dieses Stadium dürfte nunmehr erreicht sein.

2) Die (allgemeinen oder besonderen) kollektiven Pauschalregelungen kommen der Wirklichkeit näher. Bei diesen Regelungen wird der pauschale Umsatz durch Anwendung von Koeffizienten auf die Käufe rekonstruiert, wobei die Koeffizienten nach Tätigkeitsbereichen entsprechend der von den Kleinunternehmen erzielten Wertschöpfung gestaffelt werden. Die Gewinnspannen der betreffenden Bereiche müssen sehr homogen sein, damit die kollektiven Pauschalen zur Berechnung des Umsatzes ausgehend von den Einkäufen richtig angewendet werden. Daher fallen nur einige Bereiche unter diese Regelung, soweit die Steuerpflichtigen ihre Tätigkeit unter normalen und vergleichbaren Bedingungen ausüben. Die kollektiven Pauschalregelungen stützen sich entweder auf Gewinnspannen ("Gewinnspannenpauschale") oder auf den Erlös ("Erlöspauschale") oder auf eine Kombination der beiden. Bei der Gewinnspannenpauschale werden die gewöhnlich auf die Wareneinkaufspreise erhobenen Sätze der Gewinnspanne festgelegt. Bei der Erlöspauschale wird der anwendbare Koeffizient ausgehend vom Gestehungspreis der erbrachten Dienstleistungen bzw. hergestellten Erzeugnisse errechnet. Im übrigen muß das Kleinunternehmen seine abziehbare Vorsteuer selbst berechnen. Die Schätzung ist somit präziser als bei der "taxe d'égalisation", die unmittelbar die Wertschöpfung bestimmt, ohne individuell - wie bei der kollektiven Pauschalregelung - den unternehmensspezifischen Schwankungen der Vorsteuer Rechnung zu tragen.

Dieses Erfordernis der Homogenität bewirkt, daß

- diese Pauschalregelungen in Belgien nur auf eine kleine Anzahl von Tätigkeitsbereichen (1) (die zuweilen der "taxe d'égalisation" unterliegen, zuweilen davon ausgeschlossen sind), und zwar auf 69.000 Unternehmen (das sind 12,7 % der Steuerpflichtigen, die 1,5 % der Mehrwertsteuereinnahmen aufbringen) angewendet werden;
- gegebenenfalls die vorher festgelegten pauschalen Besteuerungsgrundlagen berichtigt werden, wenn sich die Bestandteile im Verlauf des Jahres spürbar verändern;
- vom Pauschalsteuerpflichtigen verlangt wird, daß er die zu besonderen Bedingungen getätigten Einkäufe gesondert ausweist, den entsprechenden Mehrgewinn ermittelt und die von ihm gewährten Rabatte abzieht.

(1) Dazu gehören Einzelhandelsbetriebe, die Lebensmittel allgemein, Milchwaren, Wild, Geflügel und Fische vertreiben sowie Fleischereien, Bäckereien, Konditoreien, Schuheinzelhändler, Textilwareneinzelhändler, Eisenwarenhandlungen, Drogerien, Apotheken, Ärzte mit Arzneimitteldepot, Zeitungshändler, Buchhändler, Kaffeehäuser, Friseure und Tabakwareneinzelhändler.

Sobald spezifische Betriebsbedingungen, selbst sekundärer Art, gelten, müssen besondere Anpassungen vorgenommen werden, ohne daß jedoch von einer individuellen Pauschalregelung gesprochen werden kann (vgl. das Formular in der Anlage zur Berechnung der Pauschale).

b) Die anderen kollektiven Pauschalregelungen zur Berechnung der abziehbaren Vorsteuerbeträge werden in DEUTSCHLAND und in ITALIEN angewendet

Der Hauptvorteil der Regelung besteht darin, daß der abziehbare Vorsteuerbetrag für das Kleinunternehmen leicht zu berechnen und für die Verwaltung leicht zu kontrollieren ist. Ausgehend von dem Grundsatz, daß alle Vorsteuerelemente (sowohl die Einkäufe als auch die allgemeinen Kosten und Investitionen) für die betreffenden Gewerbezweige einheitlich sind, können die Klein- händler, Handwerker und bestimmte Dienstleistungserbringer (508.000 Unternehmen unterliegen in Italien diesem Regime) den gesamten abziehbaren Vorsteuerbetrag berechnen. Allerdings gilt in Deutschland (1) für einige in Abschnitt B der Anlage zur Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung aufgeführte Berufszweige eine gemischte Regelung, da sie nicht die gleiche Homogenität aufweisen. Diese Berufszweige berechnen nur den abziehbaren Vorsteuerbetrag pauschal, der mit den Gemeinkosten und beweglichen Anlagegütern in Zusammenhang steht, und ziehen getrennt die tatsächlichen Vorsteuern für Aufwendungen ab, die je nach Art des Betriebs stärker variieren (zur Weiterveräußerung erworbene Gegenstände sowie Grundstückskosten einschließlich Mieten).

-
- (1) In Deutschland werden auf folgende Unternehmen Durchschnittssätze für die Berechnung sämtlicher Vorsteuerbeträge angewendet: Handwerksbetriebe des Bau- und Bekleidungsgewerbes, Bäckereien, Druckereien, Buchbindereien, Beschlag-, Kunst- und Reparaturschmieden, Friseure, Gärtnereien, Kraftfahrzeug-Reparaturwerkstätten, bestimmte Einzelhandelsbetriebe, die Nahrungsmittel, Oberbekleidung und Textilien sowie elektrotechnische Erzeugnisse vertreiben, Drogisten, Blumenhändler, Zeitungshändler, Taxis und Mietwagen, Gebäude- und Fensterreinigung, Gastwirtschaften, Eisdielen und einige freie Berufe wie Künstler, Hochschullehrer, Journalisten und Schriftsteller.

Für nachstehende Berufe gelten die Durchschnittssätze lediglich für die Berechnung eines Teils der Vorsteuerbeträge: Architekten, Rechtsanwälte, Notare, Patentanwälte und Unternehmensberater.

Diese Regelung zur pauschalen Berechnung der abziehbaren Vorsteuerbeträge weist eindeutige Vorteile auf: Sie erleichtert die Anwendung für den steuerpflichtigen Kleinunternehmer, der lediglich einen Prozentsatz anwenden muß, um ohne Fehlerrisiko seinen abziehbaren Vorsteuerbetrag zu ermitteln. Sie unterstellt keine einheitliche Wertschöpfung, da der steuerpflichtige Kleinunternehmer seine Einnahmen aufzeichnen muß, um die Mehrwertsteuer für seine Umsätze zu ermitteln. Das Ziel der Vereinfachung ohne Verzerrung der Mehrwertsteuermechanismen dürfte somit erreicht sein, zumal diese pauschale Berechnung in bestimmten Fällen mit einem effektiven Abzug für spezifische Vorsteuerbeträge (beispielsweise bestimmte Investitionen) verbunden werden kann, wie dies in Deutschland der Fall ist.

Dieses erste Pauschalregelungskonzept hat den großen Vorteil, daß es wirklich vereinfacht ist und die mit der Mehrwertsteuer zusammenhängenden Buchführungspflichten für den steuerpflichtigen Kleinunternehmer annehmbar macht. Der Verwaltung bleiben zahlreiche und kostspielige Kontrollen erspart. Demgegenüber ist diese Regelung zuweilen zu approximativ, wenn die Prozentsätze für die einzelnen Wirtschaftsbereiche nicht hinreichend differenziert sind.

2. Das zweite Pauschalregelungskonzept setzt demgegenüber eine individuelle Erörterung mit dem Steuerpflichtigen voraus, bei der versucht wird, der wirtschaftlichen Realität möglichst nahezukommen. Dieses Konzept stützt sich auf ziemlich präzise Unterlagen, die der Steuerpflichtige zu übermitteln hat. Die Verwaltung vergleicht diese Unterlagen mit den Berufsmonographien, die Durchschnittsnormen für den jeweiligen Gewerbebezweig liefern. Diese Regelung wird in FRANKREICH von Amts wegen auf alle Kleinunternehmen angewendet (mit Ausnahme sehr spezifischer Gewerbebezweige vgl. Anlage II, Seite 43). Die Berücksichtigung der unternehmersspezifischen Elemente zur Berechnung der Jahrespauschale erfordert eine ziemlich detaillierte Buchführung, um zumindest die Käufe und die entsprechende Vorsteuerbelastung sowie die Einnahmen und die Brutto-Mehrwertsteuer zu erfassen. In der Warenbestandsaufnahme müssen diese Daten nach Mehrwertsteuersätzen oder nach Art aufgegliedert werden. Schließlich ist eine Erklärung über die Investitionen und die entsprechende Mehrwertsteuer sowie über den Mehrwertsteuerbetrag abzugeben, der die allgemeinen Kosten belastet.

In BELGIEN wird die mit der Pauschalregelung in Frankreich vergleichbare individuelle Pauschalregelung nur ausnahmsweise angewendet, wenn die vorstehend aufgeführten kollektiven Pauschalregelungen für einen bestimmten Gewerbebezweig ungeeignet sind.

Die individuellen Pauschalregelungen ermöglichen es zweifellos, die in den kollektiven Verfahren verwendeten Element der Monographien zu verfeinern; sie haben eindeutig den Vorteil, daß sie der Realität am besten entsprechen. Ihr Nachteil ist ein beträchtlicher Arbeitsaufwand für die Verwaltung, die jedes Dossier individuell prüfen muß, um eine Pauschale mit dem Steuerpflichtigen in kontradiktorischer Form festzusetzen. Selbst wenn diese Diskussion, wie in Frankreich, nur alle zwei Jahre stattfindet, erfordert sie eine individuelle Behandlung von + 1.000.000 Dossiers. Für den steuerpflichtigen Kleinunternehmer ergibt sich nur bei Erledigung der Formalitäten eine Vereinfachung: er gibt nur eine jährliche Steuererklärung ab und leistet Vorauszahlungen, doch muß er praktisch wegen der von ihm in der jährlichen Steuererklärung geforderten Angaben eine echte Buchführung halten. Im Endeffekt muß er eine ähnliche Steuererklärung abgeben, wie sie im Rahmen der normalen Mehrwertsteuerregelung verlangt wird. Die Vereinfachung des Verwaltungsaufwands dürfte die Option des Steuerpflichtigen Kleinunternehmers für die Pauschalregelung nicht unbedingt entscheidend beeinflussen.

Die Präferenz für diese Regelung könnte damit zusammenhängen, daß der Steuerpflichtige angesichts der mit der Festsetzung einer selbst individuellen Pauschale stets verbundenen Annäherung glaubt, er könne weniger besteuert werden als im Rahmen der normalen Mehrwertsteuerregelung (ungeachtet der im Regelfall endgültigen Festsetzung der geschuldeten Mehrwertsteuer, denn eine spätere Kontrolle erfolgt nur bei Auftreten neuer wirtschaftlicher Umstände oder falls sich herausstellt, daß der Steuerpflichtige falsche Angaben gemacht hat).

Pauschale Gliederung der Einnahmen nach Sätzen

Die anderen in Tabelle V genannten individuellen Pauschalregelungen (Italien und Irland) stellen eigentlich keine Pauschalverfahren zur Berechnung der Vorsteuer, des Umsatzes oder direkt der beststeuerbaren Wertschöpfung dar. Im Rahmen dieser Regelungen kann das Kleinunternehmen, das mehreren Mehrwertsteuersätzen unterliegt, lediglich den gewogenen Durchschnittssatz seiner Vorsteuerbelastung (die nach den jeweils angegebenen Berechnungsmethoden zu ermitteln ist) auf seine Lieferungen anwenden. Dies stellt zwar offenbar eine Vereinfachung dar, doch beschränkt sie sich auf die Festsetzung der Grundlage des anwendbaren Mehrwertsteuersatzes. Diese Pauschalregelungen vereinfachen zwar die Ermittlung der Elemente für die Berechnung der Besteuerungsgrundlage, doch handelt es sich hier nicht um spezifische Regelungen für Kleinunternehmen, da die anderen Unternehmen in jedem Mitgliedstaat gleichwertige Verfahren (vorbehaltlich bestimmter Anpassungen) in Anspruch nehmen können, soweit diese durch die Existenz mehrerer Steuersätze erforderlich geworden sind.

III. TEIL

Schlußfolgerungen und Vorschläge zur Harmonisierung der Sonderregelung für Kleinunternehmen

1. Da die Steuerfreibeträge in den verschiedenen Mitgliedstaaten sehr unterschiedlich sind, bietet sich ein Vorschlag zur Angleichung dieser Steuerfreigrenzen an.

Es stellt sich jedoch die Frage, ob eine Steuerbefreiungsregelung überhaupt beibehalten werden soll, wenn es technisch möglich wäre, ein wirklich vereinfachtes System für Kleinunternehmen einzuführen. Rein steuerlich gesehen würden dann alle Unternehmen gegenüber dem Endverbraucher gleichgestellt sein; jede Steuerremanenz würde verschwinden, und die angestrebte Neutralität wäre hergestellt. Was die eigenen Mittel anbelangt, so würde es die Aufhebung der Steuerbefreiung ermöglichen, die schwierigen Probleme infolge der Nichtberücksichtigung von Kleinunternehmen mit einem Umsatz unter dem Plafond zu lösen und gleichzeitig die Grundlage der eigenen Mittel zu erweitern. Hinzu kommt in rein praktischer Hinsicht, daß die niedrigen Höchstgrenzen in Dänemark (1.220 ECU), Luxemburg (4.000 ECU), der Bundesrepublik Deutschland (7.500 ECU) und in Frankreich (200 ECU der geschuldeten Steuer) die Anwendung der Steuerbefreiung auf Nebentätigkeiten begrenzen. In den beiden Mitgliedstaaten (Vereinigtes Königreich und Irland) mit höheren Steuerfreigrenzen würde die Aufhebung der Steuerbefreiung jeden malthusschen Anreiz oder Steuerhinterziehung vermeiden, die wohl zwangsläufig entsteht, wenn sich der Umsatz den Steuerfreigrenzen nähert, was durch das Fehlen einer degressiven Steuerermäßigung noch verstärkt wird.

Trotz dieser grundsätzlichen Erwägungen würden sich jedoch für die nationalen Behörden Probleme bei der Bearbeitung einer sehr großen Anzahl von Unterlagen kleiner Steuerpflichtiger stellen, wobei die Kosten wahrscheinlich die durch die Aufhebung der Steuerbefreiung erzielten Einnahmen übersteigen würden. Um diese Klippe zu vermeiden, sollte eine untere Steuerfreigrenze beibehalten werden.

Was die gemeinsame Steuerbefreiungsregelung anbelangt, so dürfte es sowohl im Hinblick auf die angestrebte Vereinfachung für das Kleinunternehmen und die Verwaltung als auch hinsichtlich der Beseitigung der Verzerrungen bei den eigenen Mitteln günstiger sein, einen Umsatzfreibetrag festzusetzen, was zur Folge hätte, daß die Mehrwertsteuer nicht in Rechnung gestellt und die Vorsteuer nicht abgezogen werden kann, d.h. daß die Bestimmungen von Artikel 24 der sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie streng eingehalten würden.

Das Verfahren, bei dem die Steuerbefreiung auf den geschuldeten Steuerbetrag bezogen wird, entspricht nicht der auf diesem Gebiet erforderlichen Vereinfachung, da es einerseits das Kleinunternehmen verpflichtet, über die bei den Käufen abzugsfähige Mehrwertsteuer und die bei den Einnahmen in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer Buch zu führen, und andererseits die Verwaltung zwingt, die erforderlichen Berechnungen zur Ermittlung der Nettosteuer durchführen, wobei letztere jedoch nicht erhoben wird, wenn sie die Steuerfreigrenze nicht erreicht.

2. Die Analyse der verschiedenen Pauschalssysteme in den Mitgliedstaaten zeigt, daß die Regelungen, bei denen der Umsatz entweder durch Anwendung sektoraler Prozentsätze auf die Käufe oder durch eigene Schätzung jedes Unternehmens pauschal rekonstruiert wird, den Nachteil haben, daß sie ungenau sind, weshalb ihre Tragweite erheblich eingeschränkt werden muß oder daß ihre Durchführung so schwerfällig ist, daß sie dadurch völlig uninteressant werden.

Demgegenüber dürften die Vorteile der kollektiven Regelungen, die eine Pauschalberechnung der abzugsfähigen Mehrwertsteuer vorsehen, den Vorteil einer größeren Wirklichkeitsnähe haben und sie dürften daher die Art der allgemein einzuführenden Regelung darstellen.

X

X X

3. Die bei der Verabschiedung der sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie getroffene politische Entscheidung über die Anwendung der Mehrwertsteuer auf kleine Steuerpflichtige und die Bemühungen um Vereinfachung der Verwaltung und der Kontrolle dieser Fälle durch die Behörden erfordern die Einführung einer Pauschalregelung und einer vereinfachten normalen Besteuerungsregelung, die den Erfahrungen der letzten 10 Jahre bei der Anwendung der Mehrwertsteuer in den Mitgliedstaaten Rechnung tragen.

Gestützt auf die Analyse der verschiedenen Steuerbefreiungs- und Pauschalregelungen in den Mitgliedstaaten und auf die obigen Schlußfolgerungen ist die Kommission der Auffassung, daß der Rat die folgenden Vorschläge genehmigen sollte:

1. Die Beibehaltung einer Steuerbefreiungsregelung, die unvermeidlich zu Wettbewerbsverzerrungen und steuerlicher Restbelastung führt, dürfte nur unter dem Gesichtspunkt der Abschaffung kleiner Steuerfälle gesehen werden, deren Bearbeitung die Steuerbehörden mehr kosten würde als eingenommen werden würde, falls die Steuerbefreiung abgeschafft werden würde. Deshalb sollte die Harmonisierung der Steuerbefreiung für alle Mitgliedstaaten auf einer einheitlichen Ebene erfolgen, die lediglich diesen Durchschnittskosten entspricht.

Dieser Betrag sollte in einem ersten Schritt auf 10.000 ECU festgesetzt werden, damit er dem vorgesehenen Betrag für die Erhebung der MwSt-Eigenmittel entspricht und damit die technischen Schwierigkeiten bei der Rekonstruktion einer harmonisierten Grundlage in diesem Bereich beseitigt werden. Seine Entwicklung könnte entsprechend den steigenden administrativen Bearbeitungskosten auf der Grundlage von noch festzulegenden Parametern vorgesehen werden. Die Anpassung an diesen Betrag von 10.000 ECU könnte nach Inkrafttreten dieser neuen Harmonisierungsbestimmung in den Mitgliedstaaten erfolgen, die keine Steuerbefreiungsregelung haben (Italien, Belgien) oder in Mitgliedstaaten mit einer Steuerfreigrenze von 10.000 ECU oder weniger (Bundesrepublik Deutschland, Dänemark, Frankreich, Luxemburg, Niederlande). Die Steuerbefreiungen der Mitgliedstaaten, die über diesen Betrag hinausgehen (Vereinigtes Königreich, Irland, Niederlande in einigen Fällen), könnten eingefroren werden, bis die gemeinschaftliche Höchstgrenze infolge der steigenden Verwaltungskosten ihr Niveau erreicht hat.

2. Die Anwendung einer solchen harmonisierten Steuerbefreiungsregelung müßte mit der Einführung einer vereinfachten normalen Regelung für Kleinunternehmen einhergehen, die sich mit dem Ziel der Vereinfachung und ohne Veränderung der Steuerstruktur auf eine große Anzahl von kleinen Steuerpflichtigen erstrecken sollte, ohne daß eine nennenswerte zusätzliche Belastung entstünde:

- So müßte sich die Festsetzung der MwSt auf die von den Kleinhändlern und Handwerkern laufend verwendeten Buchführungselemente stützen, d.h. auf die Kassenbuchführung, die die Ausgaben registriert, wenn sie den Kleinunternehmen in Rechnung gestellt werden, und die Einnahmen, wenn die Zahlungen eingehen.

Das bedeutet die Anpassung des MwSt-Tatbestandes für die Kleinunternehmen, wobei von der Anknüpfung an die Lieferung auf die Anknüpfung an Zahlung und Vereinnahmung gewechselt werden sollte.

Natürlich müßte diese Vereinfachung, um wirksam zu sein, mit ähnlichen Maßnahmen für die Bestimmung des steuerpflichtigen Gewinns und die Festsetzung der direkten Steuer einhergehen.

- Eine Vereinfachung der Vorsteuerabzugsregeln müßte angestrebt werden. Gewiß ist dies nur dann möglich, wenn die Bestimmungen über die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer nicht zahlreiche Ausnahmen enthalten, die einer schwierigen Auslegung und der Hinzuziehung eines Fachmannes bedürfen. Auch müßten im Rahmen dieser vereinfachten Regelung Bestimmungen wie die noch in einem Mitgliedstaat bestehende Regel der Verschiebung um einen Monat fortfallen. Unter dem Gesichtspunkt einer solchen Vereinfachung auf dieser Ebene könnte eine Pauschalregelung für Unternehmen mit verhältnis-

mäßig homogenen Tätigkeiten eingeführt werden, um direkt auf den Umsatz bezogen den abzugsfähigen Vorsteuerbetrag pauschal berechnen zu können.

- Auch sollten die Steuererklärungsmodalitäten vereinfacht werden. In diesem Sektor ist zum Beispiel die Abgabe einer jährlichen Steuererklärung mit einer Zusammenfassung der Umsätze des vergangenen Kalenderjahres denkbar, die selbst auf die Gefahr hin, daß einige statistische Angaben verloren gehen, nur die für die Berechnung der zu entrichtenden MwSt unbedingt notwendigen Elemente enthält (Umsatz, gegliedert nach Steuersätzen, die entsprechende vereinnahmte MwSt und die gesamte abzugsfähige Vorsteuer).
- Schließlich sollten die Modalitäten zur Entrichtung der Steuer vereinfacht werden. Da die Steuererklärung nur jährlich abgegeben wird, würden monatliche oder dreimonatliche Teilzahlungen, z.B. in Höhe von einem Zwölftel bzw. einem Viertel der im vorangegangenen Kalenderjahr gezahlten MwSt geleistet. Diese Zahlungen würden auf den in der jährlichen Steuererklärung berechneten Steuerbetrag angerechnet. In einigen Mitgliedstaaten könnte die dreimonatliche Zahlung der MwSt eventuell die kleinen Steuerpflichtigen begünstigen, die die für die Rechnung des Fiskus vereinnahmte MwSt über einen längeren Zeitraum hinweg einbehalten. Da es sich jedoch um geringe Beträge handelt, ist dieser Vorteil begrenzt.

X

X X

Die Untersuchung der verschiedenen Sonderregelungen für Kleinunternehmen in den Mitgliedstaaten hat gezeigt, daß sehr unterschiedliche Regelungen im Rahmen des den Mitgliedstaaten aufgrund von Artikel 24 der 6. Richtlinie eingeräumten großen Spielraums eingeführt worden sind.

Insbesondere ist festgestellt worden, daß das Fehlen einer gemeinschaftlichen Höchstgrenze für die Festsetzung der Steuerbefreiung in der 6. Richtlinie die Unterschiede in den Steuerfreigrenzen der einzelnen Mitgliedstaaten noch vergrößert hat.

Die Bedeutung der Harmonisierung der Sonderregelung für Kleinunternehmen für eine Angleichung ihrer Wettbewerbssituation und der Wille, den mit den derzeitigen Unterschieden zusammenhängenden Berichtigungsschwierigkeiten bei den Eigenmitteln ein Ende zu setzen, veranlassen die Kommission, die Anwendung von einheitlichen Verfahren für die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage der der MwSt unterliegenden Kleinunternehmen zu empfehlen.

Diese Harmonisierung wird im übrigen beim Beitritt der neuen Mitgliedstaaten, in denen der Sektor der Kleinunternehmen von großer Bedeutung ist, als unerläßliche Bezugsgrundlage dienen.

A N H Ä N G E

Beschreibung der nationalen Regelungen für Kleinunternehmen

ANHANG I - Die in der EWG geltenden Steuerbefreiungssysteme

ANHANG II - Die Pauschalregelungen

A. Kollektive Pauschalregelungen

B. Individuelle Pauschalregelungen

Beschreibung der von den Mitgliedstaaten im Rahmen der besonderen
Regelung für Kleinunternehmen nach Erlaß der 6. Richtlinie getroffenen
Maßnahmen

Diese Aufstellung behandelt die verschiedenen in den Mitgliedstaaten bestehenden Systeme entsprechend den drei spezifischen Besteuerungsmechanismen für Kleinunternehmen:

1. Steuerbefreiung; diese ist möglich
 - entweder nach Maßgabe der Höhe des Jahresumsatzes
 - oder nach Maßgabe der jährlichen Steuerschuld;
2. Kollektive Pauschalregelung
 - entweder als vereinfachte Methode der Rekonstruktion der abziehbaren Mehrwertsteuer
 - oder als vereinfachte Methode zur Ermittlung des tatsächlich bewirkten Umsatzes;
3. Individuelle Pauschalregelung, basierend auf individuellen Branchensatzungen, bei denen der Umsatz anhand der Warenkäufe oder der Arbeitsstunden ermittelt wird.

A N H A N G I

Die in der EWG geltenden Steuerbefreiungssysteme

Die einzelnen in den Mitgliedstaaten bestehenden Systeme lassen sich in zwei Gruppen einteilen:

A. Die Steuerbefreiung und/oder die degressive Steuerermäßigung werden entsprechend dem Umsatz der Kleinunternehmen plafondiert

Diese Situation finden wir in Deutschland, Dänemark, Großbritannien, Irland und Luxemburg.

DEUTSCHLAND (§ 19 Abs. 1 des Gesetzes)

STEUERBEFREIUNG gilt für Unternehmen, deren Jahresumsatz im Vorjahr 20.000 DM (8.400 ECU) nicht überstiegen hat und deren Jahresumsatz im laufenden Jahr 100.000 DM (42.300 ECU) voraussichtlich nicht übersteigen wird. Gegebenenfalls wird der Umsatz pro rata temporis umgerechnet. Es handelt sich um den Umsatz nach den vereinnahmten Entgelten einschließlich Steuer.

Der steuerbefreite Kleinunternehmer darf in seinen Rechnungen keine Mehrwertsteuer aufführen; er gibt somit an seine steuerpflichtigen Kunden nicht das Recht des Vorsteuerabzugs. Er kann auch seinerseits die Mehrwertsteuer, die seine Einkäufe belastet, nicht abziehen.

Seine Buchführung beschränkt sich auf die Führung eines Wareneingangsbuchs sowie auf die Aufzeichnung seiner Einnahmen und des Eigenverbrauchs. Die Mehrzahl der Kleinunternehmen ist nicht verpflichtet, eine Bilanz aufzustellen.

Kleinunternehmer, die keine Mehrwertsteuer zu entrichten haben, brauchen grundsätzlich auch keine Mehrwertsteuererklärung abzugeben.

Der steuerbefreite Kleinunternehmer kann (mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres) für die Regelbesteuerung optieren. Die Option gilt für mindestens fünf Jahre. Er kann in diesem Fall ggf. in den Genuß der degressiven Steuerermäßigung und der Pauschalregelung nach "Durchschnittssätzen" (Vorsteuer-Durchschnittssätzen) kommen, die weiter unten dargestellt wird (vgl. Anhang II).

Unter die Steuerbefreiung fallen 9.000 Unternehmer, wofür die nicht erhobene MwSt 2 Mio DM ausmacht (ohne Berücksichtigung der Unternehmer mit weniger als 12.000 DM Umsatz, für die keine Angaben vorhanden sind).

DIE DEGRESSIVE STEUERERMÄSSIGUNG gilt für Kleinunternehmen, deren Umsatz im laufenden Kalenderjahr nicht mehr als 60.000 DM ohne Steuer (25.400 ECU) beträgt und die nicht die Steuerbefreiung beanspruchen, weil sie für die Regelbesteuerung optiert haben. Dieser Bezug auf das laufende Jahr wird ermöglicht durch die Tatsache, daß das Unternehmen monatliche oder vierteljährliche Voranmeldungen und erst nach Jahresende eine endgültige Steuererklärung abgibt.

Von dem nach Abzug der Vorsteuer geschuldeten Steuerbetrag kann ein Abzug vorgenommen werden, und zwar in Höhe von

- 80 % bei einem Umsatz bis 20.500 DM (8.600 ECU)
- 80 % abzüglich 1 % je Teilbetrag von 500 DM (200 ECU) des 20.500 DM (8.600 ECU) übersteigenden Umsatzes.

Im Rahmen der degressiven Steuerermäßigung fakturiert das Kleinunternehmen die Mehrwertsteuer und verschafft seinen steuerpflichtigen Kunden die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs.

Ausgegangen wird von dem Umsatz, der die im Ausland getätigten Umsätze einschließt.

Alle Tätigkeiten kommen für diese Bestimmungen in Frage.

Steuererklärungen: Im allgemeinen geben die Kleinunternehmer, die für das Vorjahr nicht mehr als 6.000 DM Mehrwertsteuer entrichtet haben, vierteljährliche (und nicht monatliche) Erklärungen (Voranmeldungen) während des laufenden Jahres ab. Ist zu erwarten, daß die Mehrwertsteuer, die für das Kalenderjahr geschuldet wird, 600 DM nicht übersteigt, so braucht der Kleinunternehmer weder vierteljährliche Voranmeldungen abzugeben noch Vorauszahlungen zu leisten. Er gibt nur eine jährliche Erklärung ab und zahlt einen Einmalbetrag.

Die degressive Steuerermäßigung wird von 359.000 Kleinunternehmern in Anspruch genommen, was einen MWSt-Ausfall von 305 Mio DM = 0,3 % des MWSt-Gesamtaufkommens ausmacht (1).

DÄNEMARK

In Dänemark gibt es nur ein STEUERBEFREIUNGSSYSTEM, keine degressive Steuerermäßigung und keine Pauschalregelung.

Diese Steuerbefreiung gilt für Unternehmen, deren Umsatz je Zwölfmonatszeitraum 10.000 DKR (1.220 ECU) nicht übersteigt.

Der Begünstigte darf die Mehrwertsteuer weder in Rechnung stellen, noch kann er Vorsteuer abziehen.

(1) Vorläufige geschätzte Zahlen für 1980. Nach der - noch unvollständigen - Umsatzsteuerstatistik 1980 werden die Mindereinnahmen wesentlich geringer sein.

Für die Steuerbefreiung kommen alle Tätigkeiten (Lieferungen und Dienstleistungen) in Betracht. Die Option für die normale Regelung ist nicht vorgesehen.

Das steuerbefreite Unternehmen wird nicht als Steuerpflichtiger registriert. Es hat mithin keine Erklärung abzugeben. Es wird bei der Verwaltung nicht geführt, die die Anzahl der betreffenden Unternehmen, ihren Gesamtumsatz und die sich daraus ergebenden Mindereinnahmen ignoriert.

Was die Buchführungspflicht angeht, so muß das Kleinunternehmen seine Rechnung über Einkäufe und Umsätze fünf Jahre lang aufbewahren.

GROSSBRITANNIEN

In Großbritannien gibt es nur ein System der STEUERBEFREIUNG, keine degressive Ermäßigung und keine Pauschalregelung.

Die Steuerbefreiung gilt für alle Unternehmen, gleichgültig, welche Tätigkeit sie ausüben, sofern ihr Umsatz 17.000 £ (30.700 ECU) nicht übersteigt. Es handelt sich um den Umsatz ohne die voraussichtliche Steuer für das laufende Jahr.

Die Befreiung gilt auch für Unternehmen, die im Laufe des vorangegangenen Quartals oder von 4 vorangegangenen Quartalen einen Umsatz erzielt haben, der 6.000 £ (10.800 ECU) bzw. 17.000 £ (30.700 ECU) nicht übersteigt.

Diese Unternehmen sind nicht registriert; sie werden bei der Verwaltung nicht geführt.(*) Sie sind weder zur Buchführung verpflichtet noch müssen sie Steuererklärungen abgeben. Statistische Angaben über ihre Anzahl liegen nicht vor. Eine auf den Vergleich mit der Zahl der im Vereinigten Königreich registrierten Unternehmen (1.090.000) gestützte annähernde Schätzung läßt vermuten, daß es im Vereinigten Königreich etwa 1 Million nicht registrierte Unternehmen gibt.

Sie dürfen weder die Mehrwertsteuer in Rechnung stellen noch Vorsteuer abziehen.

Bei diesem Plafond wird die Gesamtsumme der bewirkten Umsätze einschließlich der Ausfuhren berücksichtigt.

(*) Bekannt ist nur, daß 1980 34.000 Unternehmen mit einem Umsatz von £ 6.500 bis £ 13.500 steuerbefreit waren, was MWSt-Mindereinnahmen von £ 15 Millionen, das sind 0,1 % des MWSt-Aufkommens, verursacht.

IRLAND

Irland besitzt eine Regelung zur STEUERBEFREIUNG, aber keine degressive Ermäßigung, sowie eine Pauschalregelung (abgehandelt in Anhang II).

Es gibt zwei Plafonds von Umsätzen, je nach der ausgeübten Tätigkeit, nämlich:

- 30.000 IRL Jahresumsatz (43.760 ECU) für Händler, die zu mindestens 90 % steuerpflichtige Güter umsetzen;
- 15.000 IRL Jahresumsatz (21.880 ECU) für andere Händler.

Von 87.000 Steuerpflichtigen fallen 9.000 Unternehmen unter diese Regelung. Da die Steuerfreigrenze kürzlich angehoben wurde, dürfte sich aber die Anzahl 1982 um 500 erhöht haben.

Die Plafonds verstehen sich als Umsatz ohne Steuer.

Die nichtregistrierten Unternehmen dürfen keine Mehrwertsteuer in Rechnung stellen und können auch keine Vorsteuer in Abzug bringen.

Sie können sich zu Beginn eines jeden zweimonatigen Steuerzeitraums für das Pauschalssystem oder die Regelbesteuerung entscheiden.

Die steuerbefreiten Unternehmen müssen sämtliche Rechnungen über ihre Einkäufe aufbewahren.

LUXEMBURG

Luxemburg gewährt den Kleinunternehmen eine Steuerbefreiung und eine degressive Steuerermäßigung. Es existiert gegenwärtig praktisch keine Pauschalregelung, wenngleich diese grundsätzlich im luxemburgischen Gesetz vorgesehen ist.

Die BEFREIUNG gilt für Unternehmen, deren Umsatz im Vorjahr 200.000 LFR (4.000 ECU) ohne die Steuer nicht überschritten hat.

Diese Unternehmen müssen keine regelmäßigen Steuererklärungen abgeben, doch sind sie zur Buchführung verpflichtet, die die Verwaltung gegebenenfalls überprüfen kann.

Alle Tätigkeiten (Verkäufe und Dienstleistungen) kommen für diese Regelung in Betracht (außer den landwirtschaftlichen Tätigkeiten).

Ggf. gilt die Pro-rata-temporis-Regelung.

Die befreiten Unternehmen können weder Mehrwertsteuer in Rechnung stellen noch Vorsteuer abziehen.

Sie können für die normale Steuerregelung optieren, wobei die Option außer in Sonderfällen mindestens 5 Jahre gilt.

Es gibt 550 steuerbefreite Kleinunternehmen, was 1980 einen Einnahmeausfall von 2,3 Millionen Flux bewirkt hat.

Die DEGRESSIVE STEUERERMÄSSIGUNG gilt für diejenigen Kleinunternehmen, deren Umsatz ohne Steuer zwischen 200.000 (4.000 ECU) und 1.000.000 LFR (20.000 ECU) liegt. Sie besteht in einem Abschlag von 1 % auf die Differenz zwischen 1.000.000 und dem tatsächlichen Umsatz. Der daraus resultierende Steuerachlaß darf 8.000 LFR (160 ECU) nicht übersteigen.

Diese Kleinunternehmen können die Mehrwertsteuer in Rechnung stellen und den Vorsteuerabzug vornehmen.

Die degressive Steuerermäßigung wird von 1.700 Kleinunternehmen in Anspruch genommen, was 1980 Mindereinnahmen von 4,7 Millionen Flux, das sind 0,07 % des MWSt-Aufkommens von 1980, verursacht hat.

B. Steuerbefreiung und degressive Ermäßigung werden begrenzt nach Maßgabe des von den Kleinunternehmen jährlich zu entrichtenden Steuerbetrags

Diese Rechtslage besteht in Frankreich und den Niederlanden.

FRANKREICH

Die Steuerbefreiung und die degressive Steuerermäßigung beschränkt sich auf die Kleinunternehmen, die der Pauschalregelung unterliegen. Das bedeutet, daß ihr Umsatz einschließlich Steuer 500.000 FF (76.300 ECU) im Falle von Warenverkäufen und Hotelleistungen und 150.000 FF (23.900 ECU) im Falle von Dienstleistungsbetrieben nicht übersteigen darf. Außerdem sind die Tätigkeiten Einfuhr, Immobilienhandel, Vermietung von Material und Gütern, Gelegenheitsgeschäfte von der Pauschalregelung und damit zugleich von der Steuerbefreiung und der degressiven Steuerermäßigung ausgeschlossen.

STEUERBEFREIUNG

Im französischen System besteht die Steuerbefreiung in einem Nachlaß auf die von dem Kleinunternehmen geschuldete Steuer. Das Unternehmen verhält sich somit wie ein voll Steuerpflichtiger, d.h. es stellt die Mehrwertsteuer bei seinen Verkäufen und Dienstleistungen normal in Rechnung und überträgt auf seine steuerpflichtigen Kunden das Recht, Vorsteuer in Abzug zu bringen, und bringt auch selbst seine Mehrwertsteuer in Abzug.

Übersteigt der jährliche Nettosteuerbetrag, wie er von der Verwaltung im Rahmen der Pauschalregelung ermittelt wird, vor Abzug der Vorsteuer bezüglich des Anlagevermögens 1.350 FF (200 ECU) nicht, so ist der Steuerpflichtige einer Zahlung entoben. Dabei erhält er eine Vorsteuer auf sein Anlagevermögen nur in dem Umfang zurück, soweit sie den Betrag der Steuerbefreiung, in dessen Genuß das Kleinunternehmen kommt, übersteigt.

Dieser Grenzbetrag verringert sich gegebenenfalls pro rata temporis, falls die Tätigkeit nur während eines Teils des Kalenderjahres ausgeübt wird. Unter die Steuerbefreiung fallen 98.000 Kleinunternehmen (4 % der Steuerpflichtigen), was 1979 einen MWSt-Ausfall von 81 Millionen (0,03 % des MWSt-Aufkommens) verursacht hat.

Die Option für das normale System (oder für das vereinfachte System) ist möglich, ist aber dann definitiv.

Die steuerbefreiten Kleinunternehmen haben die gleichen Buchführungspflichten wie die der Pauschalregelung unterliegenden (Führung eines Registers der Einkäufe und, bei Dienstleistungen, eines Registers der Einnahmen).

Das Kleinunternehmen muß eine jährliche Erklärung abgeben, in der der Betrag seiner Einkäufe ohne Steuer und einschließlich Steuer, sein Umsatz ohne Steuer und einschließlich Steuer sowie der Wert seines Vorratsvermögens ohne Steuer und einschließlich Steuer angegeben ist.

DEGRESSIVE STEUERERMÄSSIGUNG

Das französische System umfaßt zwei Mechanismen einer degressiven Steuerermässigung:

1. Die allgemeine gestaffelte Steuerbefreiung

Sie gilt für Kleinunternehmen, die die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung erfüllen (und unter die Pauschalregelung fallen, ausgenommen bestimmte Tätigkeiten).

Das Kleinunternehmen kommt in den Genuß eines teilweisen Nachlasses auf die normalerweise geschuldete jährliche Nettosteuer, wenn diese

vor Abzug der das Anlagevermögen belastenden Vorsteuer zwischen 1.350 FF (200 ECU) und 5.400 FF (820 ECU) liegt. Die tatsächlich zu entrichtende Steuer ist gleich:

$$\text{Nettojahressteuer} = \frac{5.400 - \text{Nettojahressteuer}}{3}$$

Die Pro-rata-temporis-Regelung gilt gegebenenfalls für den Grenzbetrag von 5.400 FF, wenn das Unternehmen seine Tätigkeit nur in einem Teil des Kalenderjahres ausgeübt hat.

2. Die besondere gestaffelte Steuerbefreiung für Handwerker

Diese Regelung ist auf die Handwerksbetriebe beschränkt, deren Umsatz zu mindestens 35 % durch die Entlohnung ihrer Arbeit gebildet wird.

Der kleine Handwerksbetrieb kommt in den Genuß eines teilweisen Nachlasses auf die jährlich geschuldete Steuer (vor Abzug der das Anlagekapital belastenden Vorsteuer), wenn diese zwischen 1.350 FF (200 ECU) und 20.000 FF (3.050 ECU) liegt. Die tatsächlich zu entrichtende Steuer ist gleich:

$$\text{Nettojahressteuer} = \frac{\text{Nettojahressteuer} - 1.350}{20.000 - 1.350}$$

Eine gestaffelte Steuerbefreiung erhalten 435.000 Unternehmen (18 % der Steuerpflichtigen), was 1979 Mindereinnahmen von 1.246 Millionen FF (0,5 % des MWSt-Aufkommens) verursacht hat.

Die in den Genuß der gestaffelten Steuerbefreiung kommenden Unternehmen müssen die Buchführungspflichten der Pauschalregelung erfüllen (siehe Anhang II).

Sie müssen eine jährliche Erklärung, in der sie ihren Umsatz einschließlich Steuer und ohne Steuer, ihr Anlagevermögen, ihre Gemeinkosten (hierfür Angabe der abziehbaren Mehrwertsteuer, die von den Lieferanten in Rechnung gestellt wurde) angeben.

NIEDERLANDE

Die Steuerbefreiung besteht in einem Nachlaß auf die geschuldete Jahressteuer, wenn diese unter 2.050 HFL (790 ECU) liegt. Das Kleinunternehmen verhält sich wie ein voll Steuerpflichtiger: Er stellt die Mehrwertsteuer auf seine Verkäufe und Dienstleistungen normal in Rechnung und überträgt somit ein Recht auf Vorsteuerabzug auf seine steuerpflichtigen Kunden, bringt die Vorsteuer auf seine eigenen Bezüge, auf seine Gemeinkosten und auf sein Anlagevermögen in Abzug. Es erhält jedoch die Vorsteuer nur insoweit zurückgezahlt, als diese den Betrag der Steuerbefreiung, in deren Genuß das Unternehmen kommt, übersteigt. Die Buchführungs- und Erklärungspflichten sind grundsätzlich die gleichen wie bei

der Normalregelung. Das steuerbefreite Kleinunternehmen kann indessen beantragen, nur die Eingangsrechnungen aufbewahren zu müssen. Es verliert dabei allerdings das Recht, in seinen Verkaufs- und Dienstleistungsrechnungen die Mehrwertsteuer auszuweisen und das Recht auf Rückzahlungen eventueller Guthaben.

Bei der degressiven Steuerermässigung vermindert sich der Jahresbetrag der geschuldeten Mehrwertsteuer um

- 2.050 HFL (790 ECU), wenn die Steuer zwischen 2.050 HFL (790 ECU) und 2.500 HFL (960 ECU) liegt;
- die Differenz zwischen dem Betrag der Steuer und 4.150 HFL (1.600 ECU), wenn die Steuer selbst über 2.500 HFL liegt.

Die Buchführungs- und Erklärungspflichten sind die gleichen wie für normal Steuerpflichtige.

28.000 Kleinunternehmen fallen unter die Befreiung (7 %) und 75.000 fallen unter die degressive Steuerermässigung (18 % der Steuerpflichtigen).

Diese Regelung gilt nur für Tätigkeiten, die von natürlichen Personen ausgeübt werden.

A N H A N G I I

Die in der EWG bestehenden Pauschalregelungen

Die in den Mitgliedstaaten bestehenden Systeme lassen sich in zwei Gruppen einteilen:

- a) die kollektiven Pauschalregelungen, mit denen entweder die abziehbare Vorsteuerbelastung rekonstituiert wird oder der von dem Steuerpflichtigen erzielte Umsatz aus den getätigten Käufen errechnet wird, wobei die für die Gesamtheit der betreffenden Tätigkeit ermittelten mittleren Gewinnspannenkoeffizienten angewendet werden;
- b) der individuelle Pauschalbetrag, mit dem der Umsatz aus den Elementen Vorsteuer und Gewinnspannen für jedes Kleinunternehmen individuell rekonstituiert wird, wobei von Branchenrichtsätzen ausgegangen wird.

Die eingehende Prüfung der geltenden Regelungen nach Ländern wird es gestatten, die konvergierenden und divergierenden Punkte herauszustellen.

A. KOLLEKTIVE PAUSCHALREGELUNGEN

Drei Mitgliedstaaten (Deutschland, Italien und Belgien) verfügen über kollektive Pauschalregelungen. Diese haben zum Ziel:

- die abziehbare Vorsteuer pauschal zu ermitteln;
- den Umsatz und die von dem Steuerpflichtigen angesammelte Bruttomehrwertsteuer pauschal festzustellen.

I. Die Pauschalen zur Bestimmung der abzieharen Vorsteuerbelastung

DEUTSCHLAND (§ 23 des Gesetzes, §§ 69 und 70 der Durchführungsverordnung)

1. Verfahren

Die kollektive Pauschale erlaubt es bestimmten Gruppen von Steuerpflichtigen (Kleinbetrieben, die eine homogene Tätigkeit ausüben), die abziehbare Vorsteuer durch Anwendung eines Prozentsatzes auf ihren Umsatz zu berechnen.

Diese "Vorsteuer-Durchschnittssätze" schließen schließen in den meisten Fällen jeden weiteren Vorsteuerabzug aus (z.B. bei den Handwerks-, Einzelhandels-, Reinigungs- und Personenbeförderungsbetrieben sowie bei einigen freien Berufen).

Bei anderen Unternehmern (Architekten, Patentanwälten, Rechtsanwälten, Notaren, wirtschaftlichen Unternehmensberatern, Wirtschaftsprüfern, Hausbandwebern und Schornsteinfegern) sind mit den Vorsteuer-Durchschnittssätzen nicht alle Vorsteuern abgegolten. Diese Unternehmer können die Vorsteuern für Waren, die zum Weiterverkauf bestimmt sind, sowie Grundstückskosten (einschl. Miete) neben den Vorsteuerpauschalen gesondert abziehen.

2. Geltungsbereich

Die Regelung wird auf Antrag angewandt. Wird der Antrag widerrufen, ist eine erneute Anwendung der Durchschnittsätze erst nach Ablauf von fünf Jahren möglich.

Dieses System der Pauschalberechnung der Vorsteuer gilt nicht für Unternehmen, deren Umsatz im Vorjahr 100.000 DM überstiegen hat.

3. Berechnungsgrundlage der Pauschale

Als Grundlage für die Berechnung der Vorsteuerpauschale dient der Umsatz (ohne Steuer).

4. Pflichten des Steuerpflichtigen

- Buchführung

Soweit ein Unternehmer die abziehbaren Vorsteuern nach einem Durchschnittssatz berechnet, braucht er seine Vorumsätze und Vorsteuern nicht aufzuzeichnen.

- Mehrwertsteuererklärung

Die der Pauschalregelung unterliegenden Unternehmen geben die gleichen Erklärungen ab wie die normal Steuerpflichtigen.

- Entrichtung der Steuer

Die Modalitäten sind die gleichen wie beim normalen System.

- Rechnungserteilung

Die Mehrwertsteuer wird normal in Rechnung gestellt und auf den Rechnungen ausgewiesen.

Die Regelung der "Vorsteuer-Durchschnittsätze" ist die einzige Pauschalregelung für Kleinunternehmen, die in Deutschland gilt.

ITALIEN

Die Pauschalregelung für Kleinunternehmen betrifft in dieser Gruppe hauptsächlich die pauschale Bestimmung der Vorsteuerbelastung. Es besteht auch eine vereinfachte Regelung zur Auffächerung der Umsätze, die es kleinen Einzelhändlern gestattet, die Ausgangsmehrwertsteuer zu bestimmen, wenn Pluralität der Sätze beim Verkauf vorliegt. Dieser Typ der vereinfachten Aufgliederung der Einnahmen existiert auch für die übrigen Steuerpflichtigen, deren Umsätze verschiedenen Sätzen mit unterschiedlichen Modalitäten unterliegen. Die spezifische Aufgliederungsregelung für Kleinunternehmen wird mit der Pauschalbestimmung der Ausgangsmehrwertsteuer in Punkt II behandelt. Es handelt sich übrigens um eine vereinfachte Rechnungsführung und nicht eigentlich um eine Pauschalregelung für Kleinunternehmen.

1) Verfahren

Der Abzug der Vorsteuerbelastung wird pauschal berechnet, indem auf den Umsatz ohne Steuer folgende Prozentwerte angewendet werden:

- a) Handwerksbetriebe allgemein, Verkehrsunternehmen und zugehörige Tätigkeiten, Dienstleistungen im Hotelbereich, Verabreichung von Nahrungs- und Genußmitteln an öffentlichen Plätzen und in Werkskantinen, Seefischerei 50 %
- b) Einzelhändler einschließlich ambulanter Handel 70 %

- c) Zwischenpersonen und Handelsvertreter 25 %
- d) Künstler und Freiberufler 20 %

Jeder weitere Abzug ist damit ausgeschlossen.

2) Geltungsbereich (Art. 31 des Dekrets vom 26.10.1972 Nr. 633 und spätere Änderungen)

In den Genuß der Pauschalregelung kommen von Amts wegen Handwerksbetriebe, Betriebe, die berechtigt sind, die Tätigkeiten des Einzelhändlers auszuüben, Dienstleistungen im Hotelbereich zu erbringen und Nahrungs- und Genußmittel an öffentlichen Plätzen und in Werkskantinen zu verteilen, Mittelpersonen und Handelsvertreter mit Ausnahme von Kommissionären, Seefischer, Künstler und Freiberufler, deren Umsatz 6 Millionen Lire (4.520 ECU) nicht übersteigt.

Die Unternehmen können für die normale Mehrwertsteuerregelung optieren und aus diesem Pauschalssystem der Vorsteuerberechnung ausscheiden.

3) Vereinfachte Pflichten im Pauschalssystem

- Die Buchführungspflichten dieser Kleinunternehmen sind vereinfacht:

- . Sie müssen ein Register der Umsätze aus Verkäufen und erbrachten Dienstleistungen führen.
- . Sie dürfen keine Mehrwertsteuer in ihren Rechnungen ausweisen.
- . Sie müssen kein Register ihrer Einkäufe führen.

Außer diesen Vereinfachungen für Kleinunternehmen, deren Umsatz 6 Millionen Lire (4.520 ECU) nicht übersteigt, können Unternehmen, deren Umsatz 480 Millionen Lire nicht übersteigt, anstatt der Registrierung der Rechnungen ein Register in Form von Durchschriften oder Abschnitten führen.

- Abrechnung und Zahlung

Unternehmen, deren Umsatz 480 Millionen Lire nicht überschritten hat, können vierteljährlich zahlen, und wenn die geschuldete Steuer

50.000 Lire nicht übersteigt, kann die Zahlung mit derjenigen des darauffolgenden Quartals zusammen erfolgen.

- Fakturierung der Mehrwertsteuer

Wie gesagt dürfen die Kleinunternehmen, die diesem System des Abzugs nach einem Prozentsatz ihres Umsatzes unterliegen, keine Rechnungen mit Ausweis der Mehrwertsteuer ausstellen, selbst wenn sie an Steuerpflichtige verkaufen.

508.000 Unternehmen mit einem Umsatz von weniger als 10.000 ECU fallen unter diese Regelung des Pauschalabzugs.

II. Kollektive Pauschalregelung zur Ermittlung der zu entrichtenden Mehrwertsteuer

Es gibt einen anderen Typ kollektiver Pauschalen, der darin besteht, ausgehend von den zu registrierenden Einkäufen den fälligen Nettomehrwertsteuerbetrag zu ermitteln. Diese Pauschalregelung existiert in BELGIEN in zwei Formen: der Ausgleichsteuer (taxe d'égalisation) und der allgemeinen und besonderen Pauschalen.

a) Das System der Ausgleichsteuer:

(Art. 56 Abs. 2 des MWSt-Kodex, Königl. Erlaß Nr. 19 vom 20.7.1970)

1) Verfahren

Die von kleinen Einzelhändlern geschuldete Mehrwertsteuer wird pauschal bei den Lieferanten erhoben, die ihnen zusätzlich zu der normalerweise für ihre Lieferungen fakturierten Mehrwertsteuer eine "Ausgleichsteuer" in Rechnung stellen, die für die Nettomehrwertsteuer steht, die die kleinen Einzelhändler dem Fiskus zu entrichten hätten. Dadurch werden sie von den meisten Pflichten der Steuerpflichtigen entlastet. Die Erhebung der Mehrwertsteuer der kleinen Einzelhändler ist somit auf die Vorstufe verlagert, und sie ist pauschalisiert. Die Ausgleichsteuer stellt einen Prozentsatz des Mehrwertsteuerbetrages dar, zu dem gegebenenfalls die besondere Luxussteuer hinzukommt, die normalerweise vom Lieferanten des kleinen Einzelhändlers in Rechnung gestellt wird:

- 15 % für Güter, die der Mehrwertsteuer zum Satz von 6 % unterliegen, für Margarine und Getränke (1) mit Ausnahme von Spirituosen (Steuersatz je nach Erzeugnis 17 bzw. 25 %)
- 33 % für andere Güter.

Diese Ausgleichsteuer gilt für alle Einkäufe und Einfuhren, die der kleine Einzelhändler vornimmt, sowie für alle Bezüge entsprechend den Gemeinkosten, mit Ausnahme der Dienstleistungen und der Einkäufe von Investitionsgütern.

Infolge dieser Erhebung der Nettomehrwertsteuer "an der Quelle" hat der kleine Einzelhändler kein anderes Recht zum Abzug außer bei der Vorsteuer, die seine Investitionen belastet; diese wird ihm auf Antrag alle drei Monate zurückgezahlt.

2) Geltungsbereich

Die Ausgleichsteuer gilt für natürliche Personen und Personengesellschaften (einschließlich Gesellschaften mit beschränkter Haftung), deren Tätigkeit im Verkauf von Gütern in unverändertem Zustand und im Einzelhandel besteht. Durch bestimmte im Einzelhandel übliche **Vorgänge** (Abschneiden usw.) und Gelegenheitsverkäufe an Professionelle (Gastwirte, Kantinen usw.) wird diese Regelung nicht hinfällig.

Als Einzelhändler gelten diejenigen Händler, deren Wiederverkauf bestimmte jährliche Einkäufe ohne Steuer im Vorjahr 4.500.000 BFR (91.600 ECU) (allgemeiner Lebensmittelhändler) bzw. 2.500.000 BFR (50.900 ECU) in den anderen Sektoren nicht übersteigen.

Diese Regelung gilt übrigens nur für beschränkte Sektoren des Einzelhandels, nämlich:

- allgemeiner Lebensmittelhandel,
- Schuhe
- Stoffe, Tisch- und Haushaltswäsche, Kurzwaren, Hüte, Haushaltswaren, Konfektion und Möbeltextilien
- Drogerieerzeugnisse
- Bücher und Zeitungen.

(1) einschließlich Obst- und Gemüsesäfte und Mineralwasser in Flaschen.

Es ist jedoch zulässig, daß der kleine Einzelhändler eine ergänzende andere Tätigkeit ausübt, vorausgesetzt, die dafür getätigten Käufe überschreiten nicht 30 % seiner Gesamteinkäufe.

3) Buchführungs- und Erklärungspflichten

Da die Ausgleichsteuer als gleichwertig der Steuer gilt, die der kleine Einzelhändler auf den von ihm realisierten Mehrwert hätte entrichten müssen, ist er der Buchführungspflicht, der Mehrwertsteuer-Erklärungspflicht und der Zahlung der Steuer enthoben.

- Die einzigen Formalitäten, die ihm verbleiben, sind folgende:

Er muß eine Identifizierungsnummer auf seinen Rechnungen anbringen (Buchstabe E, der es erlaubt, festzustellen, daß er dieser Steuer unterliegt, wenn er bei einem Steuerpflichtigen kauft, der ihm dann die Ausgleichsteuer in Rechnung stellen muß). Er muß einen Antrag auf Rückzahlung stellen, um die Mehrwertsteuer auf seine Investitionen zurückzuerhalten.

- Rechnungstellung: Die kleinen Einzelhändler können ihren steuerpflichtigen Kunden jedoch die Mehrwertsteuer normal in Rechnung stellen und schaffen damit keine Steuerremanenz.

Der kleine Einzelhändler kann für die kollektive Pauschalregelung optieren, wenn es diese in seinem Tätigkeitssektor gibt, oder für das normale System. Diese Option ist unwiderruflich.

Etwa 14.000 Kleinunternehmer unterliegen der Ausgleichsteuerregelung (etwa 2,6 % der Steuerpflichtigen); ihre Zahl nimmt alljährlich ab.

Neben diesem spezifischen System der Ausgleichsteuer besteht in Belgien einerseits für bestimmte Tätigkeitssektoren eine Regelung allgemeiner Pauschalen und andererseits eine Regelung besonderer Pauschalen für einige spezifische Tätigkeiten.

b) Die allgemeinen Pauschalen nach Tätigkeitssektoren

(Art. 56 Abs. 1 des Mehrwertsteuerekodex,
Königl. Erlaß Nr. 2 vom 7.11.1969)

Diese Mechanismen zur Aufstellung der Steuergrundlage der kleinen Unternehmen werden in einigen Tätigkeitssektoren, wo dies möglich geworden ist, da Homogenität der Gewinnspannen vorliegt, von Amts wegen angewandt.

1) Mechanismus der kollektiven Pauschalen für die Feststellung der Besteuerungsgrundlage

Die belgische Regelung unterscheidet zwei Arten von kollektiven Pauschalen, die sogenannten "allgemeinen" und die "speziellen" Pauschalen, je nach der Spezifität der ausgeübten Tätigkeit.

Die Verwaltung legt im Einvernehmen mit den betroffenen Berufsverbänden jährlich die Grundpauschalen für jede Tätigkeit fest, die sowohl für die Mehrwertsteuer als auch für die Einkommensteuer gelten. Diese Pauschalen liegen nicht ein für allemal fest, sie können im Gefolge spürbarer Veränderungen im Laufe des Anwendungsjahres (mehr als 2 % des anfangs zugrunde gelegten pauschalen Umsatzes) angepaßt werden.

Die Aufstellung solcher "Branchen-Richtsätze" besteht, ausgehend von den Käufen und den Bruttogewinnspannen ohne Steuer, darin, den Umsatz zu rekonstituieren. Zum Beispiel beliefen sich die auf die Käufe angewendeten Gewinnspannen-Koeffizienten für 1979 auf folgende Werte:

- Lebensmittelsektor	1,212
- Textilien, Stoffe, Kurzwaren	1,52
- Drogeriewaren	1,52
- Bücher, Zeitschriften.....	1,41

Eine Schätzung der durchschnittlich verkauften Mengen bzw. der gearbeiteten Stunden im Dienstleistungsbereich gestattet die Aufstellung des pauschalen Umsatzes, ausgehend von den Käufen und Gewinnspannen.

Die Bruttomehrwertsteuer wird sodann vom pauschalen Umsatz berechnet.

Die Vorsteuer wird angerechnet, um die zu zahlende Nettomehrwertsteuer zu bestimmen..

2) Geltungsbereich der kollektiven Pauschalregelung

Diese Regelung gilt für bestimmte Tätigkeitssektoren (Einzelhandel und Dienstleistungen), deren Umsatz 15 Millionen BFR ohne Steuer (305.400 ECU) nicht übersteigt und die in erster Linie an Private verkaufen (mindestens 75 % des Umsatzes), also ohne daß die Pflicht besteht, Rechnungen auszustellen.

Diese Regelung kann sowohl von den Einzelunternehmen als auch von den Personengesellschaften (einschließlich Personengesellschaften mit beschränkter Haftung), nicht aber von den Kapitalgesellschaften in Anspruch genommen werden.

Ist eine der genannten Voraussetzungen nicht mehr gegeben, so kehrt der Unternehmer automatisch in das normale Steuersystem zurück.

Ein dem Pauschalssystem Unterworfener kann sich für das normale System entscheiden; diese Option wird für mindestens 2 Jahre getroffen.

Nur die Besteuerungsgrundlage wird pauschal berechnet. Der pauschal Steuerpflichtige verhält sich aber wie ein normal Steuerpflichtiger, was die Fakturierung der Mehrwertsteuer seinen steuerpflichtigen Kunden gegenüber angeht (die- wie bereits gesagt - nicht mehr als 25 % seines Umsatzes ausmachen dürfen).

Es bringt seine abziehbare Vorsteuer bei der Berechnung der anhand seines pauschalen Umsatzes errechneten Bruttomehrwertsteuer in Anrechnung.

Bei der Pauschalregelung wird davon ausgegangen, daß der Steuerpflichtige am Ende des Geschäftsjahres alle gekauften Güter geliefert hat. Es wird also bei der Aufstellung des Pauschalsatzes kein Vorratsbestand berücksichtigt. Der Steuerpflichtige kann jedoch eine Inventur seines Eingangslagers und seines Ausgangslagers vornehmen und beantragen, daß die eingesetzten Einkäufe bei der Berechnung des Pauschalumsatzes berücksichtigt werden.

3) Pflichten der Pauschal-Steuerpflichtigen

- Buchführung: Der Pauschal-Steuerpflichtige muß ein standardisiertes Rechnungseingangsbuch führen und bei Verkäufen an Steuerpflichtige auch ein Rechnungsausgangsbuch. Er muß eine Aufstellung seines zusätzlichen Gewinns vorlegen, wenn er unter anderen als den bei der Festsetzung der pauschalen Gewinnspanne zugrundegelegten Bedingungen einkauft.
- Erklärung: Der Pauschal-Steuerpflichtige gibt eine vierteljährliche Erklärung ab, der er ein ausgefülltes Formular für die Pauschalberechnung beifügt. Auf diesem Formular ist der Umsatz zu berechnen, und zwar ausgehend von den Käufen, auf die die für den jeweiligen Tätigkeitsbereich geltenden Koeffizienten angewandt werden.

- Zahlung: Die Pauschal-Steuerpflichtigen zahlen monatlich eine Vorauszahlung in Höhe von $\frac{1}{3}$ der im letzten Quartal gezahlten Mehrwertsteuer und gleichen ihr Konto zu dem Zeitpunkt aus, in dem sie ihre Quartalerklärung abgeben.
- Fakturierung: Der Pauschal-Steuerpflichtige muß seinen steuerpflichtigen Kunden Rechnungen unter Angabe seiner Verkäufe an Steuerpflichtige und der in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer vorlegen und muß ein Rechnungsausgangsbuch führen.

In Belgien gibt es 69.000 Pauschal-Steuerpflichtige (etwa 12,7 % der Steuerpflichtigen).

B. INDIVIDUELLE PAUSCHALREGELUNGEN

In vier Mitgliedstaaten gelten individuelle Pauschalregelungen.

- Entweder wird der Umsatz, den das einzelne Kleinunternehmen bewirkt, pauschal errechnet (Belgien, Frankreich),
- oder, bei Pluralität der Sätze, wird eine vereinfachte und pauschalierte Aufstellung des Umsatzes nach Sätzen vorgenommen (Italien, Irland).

I. Individuelle Pauschalen zur Rekonstitution des Umsatzes der Kleinunternehmen

BELGIEN

Einige Kleinunternehmen, deren Tätigkeit normalerweise dem System der kollektiven Pauschalregelung unterliegen würde, die aber diese Tätigkeit unter besonderen Bedingungen ausüben, die die Anwendung des kollektiven Pauschalsystems unmöglich machen, werden nach einem System individueller Pauschalen besteuert, das vom Steuerpflichtigen beantragt wird. Der Betreffende kann jederzeit für die Regelbesteuerung optieren.

Die pauschalen Besteuerungsgrundlagen werden von der Verwaltung nach einer Erklärung der einzelnen Elemente (Käufe, Betrag der Verkäufe), die der Steuerpflichtige nach einem dem französischen System ähnlichen Verfahren abgibt, bestimmt.

Die Voraussetzungen für die Anwendung dieser Regelung sind die gleichen, wie sie für die kollektive Pauschalregelung gelten (Umsatz nicht über 15 Millionen BFR ohne Steuer, Verkäufe hauptsächlich an Private).

FRANKREICH

Die individuelle Pauschalregelung gilt von Amts wegen für Kleinunternehmen mit einem Jahresumsatz einschließlich Steuer von weniger als

- 500.000 FF (76.300 ECU) für Verkaufstätigkeiten und Wohnungsdienstleistungen;
- 150.000 FF (22.900 ECU) für sonstige Dienstleistungen;
- 175.000 FF (26.700 ECU) für Angehörige der freien Berufe. Hiervon ausgeschlossen und der normalen Steuerregelung unterliegen die Immobilientätigkeiten, die Vermietung von Gegenständen und Material und alle Tätigkeiten von körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaften und von Angehörigen der freien Berufe, die eine Einkommensteuererklärung abzugeben haben.

1) Mechanismus zur Festsetzung des Pauschalbetrags

Bei der individuellen Pauschalregelung wird die zu zahlende Nettomehrwertsteuer auf der Grundlage der Fakten (Betrag der Käufe, Betrag der Verkäufe), wie sie vom Steuerpflichtigen erklärt werden, nach Erörterung des Pauschalbetrags mit der Steuerverwaltung für zwei Jahre in ggf. unterschiedlicher Höhe festgelegt. Bei der Ermittlung der zu zahlenden Mehrwertsteuer wird die normalerweise abziehbare Vorsteuerbelastung berücksichtigt.

Wenn nach dieser Pauschalberechnung die jährliche zu zahlende Nettomehrwertsteuer die Freigrenze (1.350 FF = 220 ECU) nicht übersteigt, so ist der Steuerpflichtige der Steuerentrichtung enthoben. Die degressive Ermäßigung wird angewandt, wenn die Steuer zwischen 1.350 und 5.400 FF (20.000 FF bei Handwerkern) (1) liegt. Darüber hinaus ist die im Rahmen der Pauschalregelung errechnete Mehrwertsteuer von dem pauschal besteuerten Steuerpflichtigen in normaler Höhe geschuldet.

Der Steuerpflichtige kann sich zu Beginn des Jahres für das vereinfachte Verfahren oder das normale System entscheiden. Diese Option ist endgültig.

Er stellt seinen steuerpflichtigen Kunden die Mehrwertsteuer normal in Rechnung, ohne eine Steuerremanenz zu verursachen.

(1) Einzelheiten siehe Teil 1, Steuerbefreiung.

2) Pflichten

- Buchführung: Die pauschal Steuerpflichtigen müssen
 - ihre Rechnung aufbewahren,
 - ein Register der Käufe führen, wenn sie Waren verkaufen,
 - ein Tagebuch der Einnahmen führen, wenn sie Dienstleistungen erbringen,
 - ein Inventarverzeichnis führen.
- Erklärung: Der pauschal Steuerpflichtige muß eine jährliche Erklärung über seinen Umsatz, über den zugehörigen Mehrwertsteuerbetrag, seine Käufe und seine Vorsteuerbelastung und seine Gemeinkosten und die zugehörige Mehrwertsteuervorbelastung abgeben. Diese Erklärung dient zugleich als Einkommensteuererklärung.
- Zahlung: Er muß monatlich ein Zwölftel der pauschal errechneten Steuer entrichten (bzw. vierteljährliche Zahlung, wenn der monatliche Betrag unter 800 FF liegt).

- 3) Zahl der betroffenen Unternehmen: Es gibt rund 931.000 pauschal Steuerpflichtige in Frankreich bei insgesamt 2.350.000 Steuerpflichtigen (40% der Steuerpflichtigen). Sie bringen 4 % des Gesamtmehrwertsteueraufkommens auf, die meisten von ihnen haben einen Jahresumsatz von unter 10.000 ECU.

II. Die pauschalen Methoden der Aufgliederung der Einnahmen von Kleinunternehmen, die mehreren Steuersätzen unterliegen

Praktisch hat jeder Staat Methoden für die empirische Aufgliederung der Einnahmen nach Sätzen entwickelt, die im allgemeinen nicht mit der Größe des Unternehmens selbst zusammenhängen. Diese wurden notwendig für die Einzelhandelsverkäufe an Private, bei denen also keine Rechnung ausgestellt werden muß.

Wir erwähnen indessen hier einige dieser Methoden, denn zwei Mitgliedstaaten haben Verfahren zur Aufgliederung entwickelt, die für Kleinunternehmen spezifisch sind, wobei daneben übrigens pauschale Methoden auch für die anderen größeren Einzelhandelsunternehmen bestehen.

Die besonderen Systeme in Italien und Irland werden also nachstehend beschrieben, um diese Ausführungen über die Mehrwertsteuerregelungen für Kleinunternehmen vollständig zu machen; es handelt sich aber faktisch mehr um Anwendungsvorschriften im Bereich der Buchführung als um Grundsatzmaßnahmen, die die Regelung für Kleinunternehmen vom normalen, für die Gesamtheit der Steuerpflichtigen geltenden Mehrwertsteuersystem unterscheiden.

ITALIEN

Kleinunternehmen, die berechtigt sind, die Tätigkeit des Einzelhandels auszuüben, und deren Verkäufe verschiedenen Steuersätzen unterliegen, können die zu zahlende Mehrwertsteuer berechnen, indem sie auf die Gesamteinnahmen einen mittleren gewogenen Steuersatz anwenden, der sich nach der die Einkäufe belastenden Mehrwertsteuer bemißt.

Dieser mittlere Satz wird bestimmt, indem man das Verhältnis zwischen der auf die Käufe gezahlten Mehrwertsteuervorbelastung und den Käufen selbst errechnet.

Dieser Satz gestattet die Ermittlung der Bruttomehrwertsteuer. Die Nettomehrwertsteuer ergibt sich aus der Anrechnung des pauschalen Abzugs in Höhe von 70 % der bei den Einzelhändlern üblichen Bruttomehrwertsteuer (nähere Einzelheiten siehe das italienische Pauschalsystem unter Punkt A.I.).

IRLAND

Es bestehen vereinfachte Aufgliederungsverfahren für die Einnahmen der kleinen Einzelhändler, die je nach der Höhe des Umsatzes zu verschiedenen Sätzen besteuert werden.

- 1) Liegt der Umsatz unter 100.000 irische Pfund, so werden die Einnahmen entsprechend der Aufgliederung der Käufe nach den verschiedenen Sätzen aufgeschlüsselt, ohne daß die unterschiedlichen Gewinnspannen, die bei verschiedenen Erzeugnissen bestehen können, berücksichtigt werden.

Dieses Verfahren ist identisch mit dem in Italien für kleine Einzelhändler üblichen.

- 2) Beträgt der Umsatz zwischen 100.000 und 300.000 irische Pfund, erfolgt die Aufschlüsselung der Einnahmen nach dem Nullsatz und dem ermäßigten Satz auf der Grundlage der den gleichen Sätzen unterliegenden Einkäufe zuzüglich der auf diese Erzeugnisse erhobenen durchschnittlichen Gewinnspanne;

Diese Methoden sind vereinfacht, denn entgegen dem System der Aufgliederung der Einnahmen bei Unternehmen, deren Umsatz 300.000 irische Pfund übersteigt (Methode 4) werden die Lagerbestandsveränderungen nicht berücksichtigt. Selbst für diese Unternehmen aber ist es möglich, eine Methode anzuwenden, die diesem Punkt nicht Rechnung trägt.

Bei diesen Buchführungsmethoden für den Einzelhandel handelt es sich somit eigentlich nicht um für die Kleinunternehmen spezifische Mechanismen.

* *

*

TABELLE I

STEUERBEFREIUNG UND DEGRESSIVE ERWÄSSIGUNG

* Länder, die keine Pauschalregelung haben

A. UMSATZPLAFONDS											
	Steuerbefreiung	Degressive Steuerermäßigung	Betroffene Tätigkeiten	Recht auf Vorsteuerabzug	Übertragung des Abzugs auf stempfpflichtige Kunden	Option für die Regelbesteuerung	Fakturierung der Mehrwertsteuer	Buchführungs-pflichten	Erklärungen	Zahl der Kleinbetriebe	Zahl der Unternehmen im allgemeinen System
REPUBLIK DEUTSCHLAND	20.000 DM (8.400 ECU) Jahresumsatz einschl. Steuer im Vorjahr (7.500 ECU ohne Steuer) und 100.000 DM (42.300 ECU) voraussichtlicher Umsatz einschl. Steuer im laufenden Jahr.	Bis 60.000 DM (25.400 ECU) Jahresumsatz im laufenden Jahr.	Alle Tätigkeiten: Lieferungen und Dienstleistungen	Bei Steuerbefreiung: Nein Bei degressiver Steuerermäßigung: Ja	Bei Steuerbefreiung: Nein Bei degressiver Steuerermäßigung: Ja	Ja, für mindestens 5 Jahre.	Bei Steuerbefreiung: Nein Bei degressiver Steuerermäßigung: Ja	Bei Steuerbefreiung: Aufzeichnung der Einnahmen. Bei degressiver Steuerermäßigung: normale Aufzeichnungspflichten.	Monatlich, vierteljährlich oder jährlich je nach Steuerbetrag ermäßigungsnormale Aufzeichnungspflichten.	Steuerbefreiung: 9.000 (ohne Unternehmer mit weniger als 12.000 DM Jahresumsatz). Degressive Steuerermäßigung: 359.000	1.690.000 (ohne Pauschalregelung). (ohne landwirte).
DÄNEMARK *	10.000 Kr (1.220 ECU) ohne Steuer je 12-Monatszeitraum	-	Alle Tätigkeiten: Lieferungen und Dienstleistungen	Nein	Nein	Nein	Nein	Aufbewahrung der Ein- und Ausgangsrechnungen während 5 Jahren	entfällt	Steuerbefreiung: unbekannt	215.000
GROßBRITANNIEN *	17.000 £ (30.700 ECU) ohne Steuer voraussichtlicher Umsatz im laufenden Jahr	-	Lieferungen von Gegenständen und steuerpflichtige Dienstleistungen	Nein	Nein	Ja	Nein	entfällt	entfällt	Steuerbefreiung: unbekannt	1.093.000
IRLAND	Je nach Tätigkeit: 30.000 £ ohne Steuer (43.750 ECU) 15.000 £ ohne Steuer (21.880 ECU) Umsatz im laufenden Steuerzeitraum	-	- Verkauf von Waren zum Nullsatz bzw. ermäßigten Satz - Dienstleistungen	Nein	Nein	Ja	Nein	Aufbewahrung der Eingangsrechnungen	entfällt	Steuerbefreiung: 9.000 = 11 % davon 3.400 unter 10.000 ECU	87.000
LUXEMBURG *	200.000 Lux.F. (4.000 ECU) ohne Steuer Jahresumsatz im Vorjahr	Zwischen 200.000 und 1.000.000 Lux.F. (4.000 und 20.000 ECU) mit einem Maximum von 8.000 Lux.F. Steuerermäßigung	Alle Tätigkeiten: Lieferungen und Dienstleistungen, auch landwirtschaftlicher Art	Bei Steuerbefreiung: Nein Bei degressiver Steuerermäßigung: Ja	Bei Steuerbefreiung: Nein Bei degressiver Ermäßigung: Ja	Ja, für 5 Jahre	Bei Steuerbefreiung: Nein Bei degressiver Steuerermäßigung: Ja	Normale Buchführungs-pflicht	Bei Steuerbefreiung: entfällt. Bei degressiver Steuerermäßigung: Ja, jährlich	Steuerbefreiung: 500 = 3,5 % Degressive. Steuerermäßigung: 1735 = 11 %	13.770
B. PLAFONDS DER GESCHULDETEN STEUER											
FRANKREICH	1.350 FF pro Jahr (200 ECU) vor Anrechnung der Mehrwertsteuer auf das Anlagevermögen	- Allgemeine Ermäßigung: Zwischen 1.350 und 5.400 FF fälliger Steuer (200 und 820 ECU) - Besondere Ermäßigung: Zwischen 1.350 und 20.000 FF (200 und 3.050 ECU) fälliger Steuer vor Anrechnung der Mehrwertsteuer auf das Anlagevermögen	Der Pauschalregelung unterliegende Tätigkeiten: Anschluß Immobilien-tätigkeiten, Vermietung von Material und Gütern, Einfuhr, Gelegenheitsgeschäfte und die Tätigkeiten von Gesellschaften, die der Körperschaftsteuer unterliegen	Ja	Ja	Ja	Ja	wie Pauschalregelung	wie Pauschalregelung	Steuerbefreiung: 98.000 Ermäßigung: 436.000	1.900.000
NIEDERLANDE	2.050 HPL pro Jahr (790 ECU)	Zwischen 2.050 und 4.150 HPL (790 und 1.600 ECU)	Alle Tätigkeiten: Lieferungen und Dienstleistungen von natürlichen Personen	Ja	Ja	Ja	Ja, jedoch Befreiung hiervon mit der Folge, daß das Recht auf Fakturierung der MWST entfällt	Normale Buchführungs-pflicht, jedoch Befreiung hiervon mit der Folge, daß das Recht der Fakturierung der Mehrwert-entfällt	wie normales System, jedoch Befreiung hiervon mit der Folge, daß die Fakturierung der MWST entfällt	Steuerbefreiung: 28.000 = 6 % Degressive Ermäßigung: 75.000 = 18 %	416.000

ENTWICKLUNG DER SEIT INKRAFTTRETEN EINES MEHRWERTSTEUERSYSTEMS FÜR DIE SONDERREGELUNGEN
FÜR KLEINUNTERNEHMEN FESTGESETZTEN HÖCHSTGRENZEN

TABELLE II

	Zeitpunkt der Änderung	Höchstgrenze der Steuerbefreiung	Höchstgrenze der degressiven Steuermäßigung	Höchstgrenze der Pauschalregelung
DEUTSCHLAND	1.1.68 1.1.80 (Inkrafttreten der 6. Richtlinie)	12.000 DM (kumulatives Steuersystem) 20.000 DM (Vorjahresumsatz einschl. Steuer)	Umsatzhöchstgrenzen: 60.000 DM (kumulatives Steuersystem; Steuersatz 4 %) 60.000 DM (Umsatz des laufenden Jahres)	100.000 DM (Vorjahresumsatz) für bestimmte Berufs- und Gewerbezeige
BELGIEN	1.4.73 1.4.78 1.1.76 1.4.78	entfällt	entfällt 1.350 bis 3.500 oder 13.500 FF (bezogen auf die Steuer)	"Taxe d'égalsation": 2 oder 3 Millionen FB je nach Tätigkeit 2,5 oder 4,5 Millionen FB Pauschalregelung: 10 Millionen FB 15 Millionen FB
FRANKREICH	vor dem 1.1.78 1.1.78 unverändert	1.350 FF bezogen auf die Steuer	1.350 bis 5.400 oder 20.000 FF bezogen auf die Steuer je nach Tätigkeit	150.000 FF, 175.000 FF oder 500.000 FF je nach Tätigkeit
IRLAND	3.9.73 1.3.79 (6. Richtlinie) 1.1.82	12.000 - 6.000 oder 1.800 £ je nach Tätigkeit 18.000 - 9.000 oder 3.000 £ je nach Tätigkeit 30.000 - 15.000 £ je n.T.	entfällt	entfällt
VEREINIGTES KÖNIGREICH	vor der 6. Richtlinie 1.4.78 (6. Richtlinie) 12.4.78 23.3.80 11.3.81 10.3.82	£ 7.500 £ 7.500 £ 10.000 £ 13.500 £ 15.000 £ 17.000	entfällt	entfällt
LUXEMBURG	1.1.72 1.1.80 (6. Richtlinie)	100.000 Flux 200.000 Flux	100.000 bis 1.000.000 200.000 bis 1.000.000	entfällt
NIEDERLANDE	1.1.77 1.1.79 (6. Richtlinie)	2.050 Fl bezogen auf die Steuer unverändert	2.050 bis 4.150 Fl unverändert	entfällt
DÄNEMARK	1.7.73 1.10.78 (6. Richtlinie)	5.000 Dkr 10.000 Dkr	entfällt	entfällt
ITALIEN	1.1.78 1.1.79 (6. Richtlinie)	entfällt	entfällt	6. Millionen Lire unverändert

TABELLE III

NICHTBERÜCKSICHTIGUNG DER UNTERNEHMEN MIT EINEM UMSATZ VON WENIGER ALS 10.000 ERE FÜR DIE
ERHEBUNG DER EIGENMITTEL: ANWENDUNG DIESES KRITERIUMS IN DEN MITGLIEDSTAATEN

MITGLIEDSTAATEN, DIE KEINE STEUERBEFREIUNG ANWENDEN

BELGIEN ITALIEN	ALLE KLEINUNTERNEHMEN SIND STEUERPFLICHTIGE (PAUSCHALREGELUNG ODER AUSGLEICHSTEUER). AUSSCHLUSS DER UNTERNEHMEN, DIE LIEFERUNGEN AN DEN ENDVERBRAUCHER FÜR < ALS 10.000 ERE (NIVEAU DER EINNAHMEN) BEWIRKEN.
MITGLIEDSTAAT, DER EINE AUF DEN UMSATZ BEZOGENE STEUERBEFREIUNG VON < ALS 10.000 ERE ANWENDET	
DÄNEMARK	DIE AUSWIRKUNG DER REMANENZ AUF DIE STEUERBEFREIUNG VON < ALS 10.000 ERE WURDE NICHT BERÜCKSICHTIGT. FÜR DEN DIE STEUERBEFREIUNG ÜBERSTEIGENDEN TEIL BIS ZU 10.000 ERE: ABZUG DER MEHRWERTSTEUER, DIE DEN LIEFERUNGEN AN STEUERPFLICHTIGE ENTSPRICHT.
MITGLIEDSTAATEN, DIE EINE AUF DEN STEUERBETRAG BEZOGENE STEUERBEFREIUNG ANWENDEN	
FRANKREICH	ES WURDE UNTERSTELLT, DASS DIE STEUERBEFREIUNG 10.000 ERE ENTSPRICHT - KEINE REMANENZ - BERICHTIGUNG ENTFÄLLT
NIEDERLANDE	STEUERBEFREIUNG MIT ABZUGSMÖGLICHKEIT UND INRECHNUNGSTELLUNG DER MEHRWERTSTEUER: KEINE REMANENZ - DIE KLEINUNTERNEHMEN MIT EINEM UMSATZ VON < ALS 10.000 ERE SIND ERMITTELT WORDEN - ABZUG DER MEHRWERTSTEUER, DIE DEN LIEFERUNGEN AN NICHTSTEUERPFLICHTIGE ENTSPRICHT STEUERBEFREIUNG OHNE ABZUGSMÖGLICHKEIT UND OHNE INRECHNUNGSTELLUNG DER MEHRWERTSTEUER = EINFLUSS DER RESTMEHRWERTSTEUER WIRD VERNACHLÄSSIGT
MITGLIEDSTAATEN, DIE EINE STEUERBEFREIUNG > ALS 10.000 ERE ANWENDEN	
VEREINIGTES KÖNIGREICH	AUSGLEICH FÜR DIE STEUERBEFREIUNG, DIE 10.000 ERE ÜBERSTEIGT - WIEDEREINBEZIEHUNG IN DIE BEMESSUNGS- GRUNDLAGE DER MEHRWERTSTEUER, DIE DEN LIEFERUNGEN AN NICHTSTEUERPFLICHTIGE ENTSPRICHT - ABZÜGLICH DER DURCH DIE LIEFERUNGEN AN STEUERPFLICHTIGE ENTSTANDENEN REMANENZ.
IRLAND	DIE AUSWIRKUNG DER REMANENZ AUF DIE STEUERBEFREIUNG VON < ALS 10.000 ERE WURDE NICHT BERÜCKSICHTIGT.
DEUTSCHLAND LUXEMBURG	Für den die Steuerfreigrenze übersteigenden Umsatz bis zu 10.000 ECU: Verzicht auf den Ausgleich. DIE AUSWIRKUNG DER REMANENZ AUF DIE STEUERBEFREIUNG VON < ALS 10.000 ERE WURDE NICHT BERÜCKSICHTIGT.

P.S. Stand der Übersichten über die Eigenmittel von 1979; für Deutschland, Luxemburg und Irland Übersichten von 1980

Pauschalregelung in Belgien
Administrative Anweisungen

TABELLE IV

Die Einzelhändler, die der Pauschalregelung unterliegen, müssen folgende Unterlagen führen:

1. ein Rechnungseingangsbuch entsprechend dem Muster in der Anlage zu den "Sonderbestimmungen";

Die Wareneinkaufspreise sind darin aufzugliedern und in die Spalten zu übertragen, die den in den "Sonderbestimmungen" vorgesehenen Warengruppen entsprechen. Die Summen dieser Spalten werden nach Steuererklärungsperioden in Spalte 3 des Berechnungsformulars übertragen;

2. gegebenenfalls eine detaillierte Übersicht über die durch besondere Einkaufsbedingungen erzielten Mehrgewinne;
3. gegebenenfalls ein Rechnungsausgangsbuch für Lieferungen, für die eine Rechnung ausgestellt wird. Die auf diesen Rechnungen ausgewiesenen Rabatte sind in einer gesonderten Spalte entsprechend den Warengruppen anzugeben, die dem gleichen Satz unterliegen;
4. gegebenenfalls Kundenbücher oder andere Dokumente, die die Aufstellung einer jährlichen Übersicht über die Lieferungen an andere Steuerpflichtige (Mehrwertsteuergesetz Artikel 50 § 1 Nr. 5) ermöglichen;
5. gegebenenfalls ein Einnahmebuch über die nicht unter die Pauschalregelung fallenden Lieferungen und Leistungen an Private.

Ein Berechnungsformular (Formblatt bei der Verwaltung erhältlich - vgl. Anlage II) muß der periodischen Steuererklärung beigelegt werden. Es ist entsprechend den Angaben in den "Allgemeinen Bestimmungen/73" und den für den jeweiligen Wirtschaftszweig des Steuerpflichtigen geltenden "Sonderbestimmungen" auszufüllen.

Detaillierte Übersicht über die durch besondere Einkaufsbedingungen erzielten Mehrgewinne

Zeitpunkt	Nr. der Eintragung im Rechnungseingangsbuch	Art der besonderen Einkaufsbedingungen	Einkaufspreis	Steuerpflichtiger Mehrgewinn zum Satz von:		
				6 %	17 %	25 % + 8% (1)

1) Sonderluxussteuer

(Hier Identifizierungsmarke aufkleben)

BELGIEN

Name:

Anschrift:

Mehrwertsteuer-Nr.:

FORMULAR FÜR DIE PAUSCHALBERECHNUNG

Anlage zur Steuererklärung vom Quartal 19..

		Einkaufs- preis	Koeffizien- ten	Pauschaler Umsatz (Spalten 3x4)	Summe nach Sätzen	Besondere Einkaufsbe- dingungen	Umsätze ohne pau- schale Be- steuerungs- grundlage	abzüglich Rabatte	Summe (Spalten 6+7+8 - Spalte 9)	Steuerpflichtige Beträge	Sätze	Geschuldete Mehrwertsteuer (Spalten 11x12)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	
Mehr- wert- steuer- satz von 6 %	11				in Feld 01 der Steuer- erklärung zu übertragen								
	12												
	13										x 6%	A	
	14												
Mehr- wert- steuer- satz von 17 %	31				in Feld 03 der Steuer- erklärung zu übertragen								
	32												
	33										x 17%	B	
	34												
Mehr- wert- steuer- satz von 25 %	41				in Feld 04 der Steuer- erklärung zu übertragen								
	42												
	43										x 25%	C	
	44												
Spe- zielle Steuer	49				D x 8 %								
					Summe von A + B + C								
in Feld 12 der Steuer- erklärung zu übertragen in Feld 11 der Steuererklärung zu übertragen													

Vor Ausfüllen dieses Formulars sind die wichtigen Anmerkungen auf der Rückseite zu beachten.

TABELLE V

KOLLEKTIVE PAUSCHALREGELUNGEN

- 52 -

	ART	TÄTIGKEITEN	PLAFOND	OPTION	BUCHFÜHRUNG	ERKLÄRUNG	ZAHLUNG DER STEUER	RECHT AUF ABZUG	FAKTURIERUNG DER MEHRWERTSTEUER	RECHTSSTATUS DES BERÜCKSICHTIG
--	-----	-------------	---------	--------	-------------	-----------	--------------------	-----------------	---------------------------------	---