

DIE ENTWICKLUNG DER TÜRKISCHEN UMSATZSTEUER

Von

M. Orhan DİKMEN

*Dozent für Finanzwissenschaft
an der Wirtschafts- u. Sozialwissenschaftlichen
Fakultät Istanbul*

Einleitung.

Die Umsatzsteuer kann erst auf eine verhältnismässig kurze Geschichte zurückblicken. Das gilt jedenfalls für die moderne Umsatzsteuer, als deren erste Erscheinungsform die deutsche Warenumsatzstempelabgabe von 1916 angesehen werden kann. Dennoch finden sich viele historische Vorbilder für diese Steuerform, die sich in der Tat, wie namentlich *Grabower* in tiefgreifenden Untersuchungen dargelegt hat (1), bis ins Altertum zurückverfolgen lässt.

Wenn wir uns hier auf die Entwicklung in den islamischen Ländern beschränken, so ist zu sagen, dass wir in diesen zunächst in Gestalt des sogenannten «*baç*» eine Art Umsatzsteuer antreffen (2). Der - gelegentlich auch als «*ihtisap resmi*» (Verkaufsabgabe) bezeichnete - «*baç*» war «eine alte Abgabe, die in Form von Stempelabgaben, Mass- und Gewichtsgebühren, Ladenumsatz- und Marktsteuer in Gross- und Kleinstädten sowie auf Messen und Märkten erhoben

1) Cf. *R. Grabower*: Die Geschichte der Umsatzsteuer und ihre gegenwärtige Gestaltung, Berlin 1925.

2) Angaben darüber finden sich schon in dem Werke des grossen Gelehrten *Ibni Haldun* («*Mukkaddeme*», Übersetzung v. Suphi Pascha, Istanbul 1275, S. 139 ff.).-Cf. auch über die Bedeutungen des Ausdrucks «*baç*» in der türkisch-islamischen

wurde» (3). Er wurde zu Zeit des zweiten Kalifen *Hazreti Omer* eingeführt und betrug anfänglich ein Vierzigstel, d. h. 2,5 %, ein Satz, der trotz gelegentlicher Aenderungen im allgemeinen aufrechterhalten wurde. Diese Abgabe fand sich in allen islamischen Ländern.

Auch im Osmanischen Reich erhielt sich die Steuer bis zur Reformzeit («Tanzimat»). Hier wurde sie offenbar zur Zeit des ersten Sultans *Osman* eingeführt (4). Auch in der Kodifikation *Fatihs* begegnen wir dem «baç» als einer «städtischen Kaufsteuer». «In diesem Gesetzeswerk wird angeordnet, dass von Immobilien wie Grundstücken, Häusern, Läden und Mühlen keine «baç» - Steuer erhoben wird, dass dieser auf offenen oder geschlossenen Märkten verkaufte Waren unterliegen, während in Dörfern getätigte Verkäufe gleichviel welcher Art steuerfrei bleiben; ferner ist die Höhe der «baç» - Abgabe für jede Art steuerpflichtiger Gegenstände sowie Verkäufe von Sklaven, die nach islamischem Recht als Waren gelten, einzeln festgelegt und bestimmt worden, dass in gewissen Fällen die Abgabe von Käufern und Verkäufern gesondert erhoben wird» (5). «Auch in der Gesetzesammlung *Süleymans* findet sich das Wort «baç» in der gleichen Bedeutung, die ihm im 15. Jahrh. zukam; gewisse auf den «baç» bezügliche Paragraphen wurden sogar wörtlich aus der Kodifikation *Fatihs* übernommen» (6). Die Verkaufsabgaben wurden zumeist mit Zoll- und anderen Verkaufsgebühren zusammen erhoben; ihr Satz betrug im allgemeinen 1 Para je Kuruş, d. h. 25 % (7). Im Osmanereich wurden sie nach und nach abgeschafft.

Anfang des 20. Jahrhunderts fanden sich, von gewissen Gemeindeabgaben abgesehen, in der ganzen Welt keine derartigen Umsatzsteuern mehr. Erst der Weltkrieg von 1914-18 gab Veranlassung zu einer «Wiederauferstehung» dieser Steuerform. Von Deutschland führte diese Entwicklung dazu, dass sich die moderne Umsatzsteuer rasch über eine grosse Anzahl von Staaten ausbreitete.

Die Türkei verhielt sich dieser Strömung gegenüber zunächst passiv. Als jedoch 1925 die Aufhebung des Zehnten erfolgte, fand die

3) *Abdurrahman Vefik* : Tekâlif kavaidi, Bd. I, Istanbul 1328 (1912), S. 43.

4) Cf. *Aşıkpaşazade tarihi*, Istanbul 1332 (1916), S. 19 - 20.

5) *M. Fuat Köprülü* : a. a. O., S. 189.

6) *M. Fuat Köprülü* : a. a. O., S. 190.

Umsatzsteuer auch bei uns wieder Eingang. Seither hat die türkische Umsatzbesteuerung verschiedentliche Abänderungen erfahren und eine interessante Entwicklung genommen, die wir im folgenden darzustellen suchen.

Diese Entwicklung lässt sich in zwei Abschnitte gliedern: Der erste Zeitabschnitt, der der «Allgemeinen Verbrauchsteuer und der Vergnügungs- und Sonderverbrauchsteuer», dauerte nur ein Jahr. Darauf folgt die Periode der Herstellersteuern. Nach einer Darstellung dieser beiden Entwicklungsabschnitte wenden wir uns einer Untersuchung der Grundzüge unserer heutigen Umsatzsteuer zu. Dabei haben wir uns auf eine deskriptive Darstellung beschränkt, eine kritische Analyse aber späteren Veröffentlichungen vorbehalten.

I. Die Allgemeine Verbrauchsteuer und die Vergnügungs- und Sonderverbrauchsteuer.

1- Vorbemerkung.

Als nach Beendigung des Unabhängigkeitskrieges der Zehnte («aşar») aufgehoben wurde (8), führte man an seiner Stelle zunächst eine Abgabe von Bodenerzeugnissen («mahsulâtı arziye vergisi») ein. Diese in Geldform erhobene Abgabe traf alle Produkte, die in Provinzstädte («kasaba») oder Orte mit Landungsbrücken verbracht wurden. Die Ergebnisse dieser Abgabe entsprachen jedoch nicht den gehegten Erwartungen. Sie gab zu verschiedenen Missbräuchen Anlass und lieferte nur geringe Erträge. Infolgedessen wurde sie bereits nach einem Jahre wieder abgeschafft. Um den dadurch im Budget entstehenden Ausfall zu kompensieren, wurden verschiedene Massnahmen ergriffen: mehrere Steuern, wie unter anderem die Grundsteuer, wurden erhöht, und ferner wurden eine Reihe von besonderen Verbrauchsabgaben sowie schliesslich eine allgemeine Verbrauchsteuer eingeführt (9).

Bis dahin hatte es in unserem Lande lediglich verschiedene Sonderverbrauchsteuern, wie Abgaben auf alkoholische Getränke, Zigarettenpapier und Streichhölzer, gegeben.

8) Der Zehnte wurde durch das Gesetz No. 552 vom 17-2-1925 (Paragraph 1) aufgehoben.

9) Cf. *Ibrahim Fazıl Polin*: Finanzwissenschaft (Türkisch). 2. Aufl. Istanbul

Die neue Steuer, die als eine der deutschen Umsatzsteuer oder der französischen «Taxe sur le chiffre d'affaires» entsprechende Abgabe gedacht war, traf «den Kapitalverkehr und den gesamten Handels- und Industrieumsatz» (10). Waren jedoch, die nicht lebensnotwendigen Bedürfnissen dienten und keinen Gegenstand des Massenverbrauchs bildeten, blieben ausserhalb der allgemeinen Verbrauchsteuer und wurden einer mit höheren Sätzen ausgestatteten «Vergnügung- und Sonderverbrauchssteuer» unterworfen.

2- Die Allgemeine Verbrauchsteuer von 1926.

Nach Paragraph 1 des Gesetzes No. 735 über die allgemeine Verbrauchsteuer waren *Steuerobjekt* «die Entgelte aus Warenverkäufen in Läden, sonstigen Handelsgeschäften, Büros, Bergwerken, Steinbrüchen, Fabriken und Werkstätten sowie sonstigen Handel oder Gewerbe dienenden Örtlichkeiten, ferner die Entgelte für Fertigungen und Reparaturen und schliesslich die Entgelte für Dienstleistungen von Personen, die mit als Handelsgeschäfte aufzufassenden Tätigkeiten wie Bankgewerbe, Versicherung, Transport, Kommissionen und Makelei befasst sind». Die Steuer erstreckte sich also m.a.W. grundsätzlich auf sämtliche Verkäufe und sonstigen Umsätze.

Es waren jedoch verschiedene *Ausnahmen* vorgesehen. So waren Entgelte für Verkäufe, Fertigungen, Reparaturen usw., die von Handwerkern ausgeführt wurden, steuerfrei, und dasselbe galt für den Verkauf von Brot und staatlich monopolisierten Waren. Schliesslich wurden auch, im Interesse der Vermeidung einer Doppelbesteuerung, Gegenstände, die der Vergnügung- und Sonderverbrauchsteuer unterlagen, von der allgemeinen Umsatzsteuer freigestellt. U.E. war jedoch die Freiliste lückenhaft; so waren z.B. sämtliche Ausfuhrgeschäfte sowie alle Verkäufe und Umsätze von Ausfuhrartikeln der allgemeinen Umsatzsteuer unterworfen (11).

10) Protokolle der Beratungen des Budgetausschusses über das Allgemeine Verbrauchsteuer-Gesetz.

11) Daraus ergaben sich erhebliche Nachteile. So betonte auch die um ihre Ansicht über das neue Gesetz befragte Istanbuler Handels- und Gewerbekammer in ihrer Antwort, dass die allgemeine Umsatzsteuer den Interessen der Nationalwirtschaft abträglich und daher abzulehnen sei, dass aber, falls ihre Einführung aus budgetären Gründen unumgänglich erschiene, zumindest gewisse Milderungsmassnahmen ergriffen werden müssten, an deren Spitze die Steuerbefreiung der oben erwähnten Geschäfte

Bemesungsgrundlage der Steuer bildete die Summe der oben erwähnten Entgelte. Der Steuersatz wurde schliesslich, nach einigem Schwanken, entsprechend dem Vorschlage des Handelsausschusses des Parlaments, auf 2,5 % festgesetzt. Die Entrichtung der Steuer oblag, sofern zwischen den Parteien keine abweichende Regelung vereinbart war, dem Käufer.

Die bemerkenswerteste Seite der allgemeinen Umsatzsteuer jedoch bildete die *Zahlungsart*. Die Steuer wurde nämlich mittels Klebens von zweiteiligen Stempelmarken entrichtet; der Verkäufer übergab die eine Hälfte dem Käufer, während er die andere in seine Bücher einklebte. Jeder Verkäufer hatte ein allgemeines Umsatz- oder Verkaufsbuch zu führen, in das er jeden Verkauf oder Umsatz, gleichviel ob dieser gegen bar oder auf Kredit erfolgte, einzutragen hatte. Bei Grosshandelsumsätzen hatte der Verkäufer für jeden Umsatz in seine Bücher den ihm verbleibenden Teil der Stempelmarke einzukleben. Im Kleinhandel dagegen konnte sich der Verkäufer damit begnügen, abends die getätigten Umsätze und Verkäufe zu addieren und in einer dieser Summe entsprechenden Höhe Stempelmarken zu kleben. Alle Verkäufer hatten ihre Bücher drei Jahre zu verwahren.

3- Die Vergnügung- und Sonderverbrauchsteuer von 1926.

Wie schon erwähnt, wurden nicht lebensnotwendigen Bedürfnissen dienende Güter von der allgemeinen Umsatzsteuer freigestellt und einer Sonderverbrauchsteuer unterworfen. Diese stellte jedoch im Grunde nur einen Bestandteil der allgemeinen Umsatzsteuer dar. Ihren *Gegenstand* bildete einerseits derjenige Teil der Entgelte von Konsumationen in Restaurants und ähnlichen Lokalen, der diesen zuzurechnen war, andererseits das Eintrittsgeld von Vergnügungsstätten aller Art.

Diese Steuer wurde nicht im ganzen türkischen Staatsgebiet erhoben, sondern lediglich in Provinz- und Kreishauptstädten, ferner in Orten mit Schiffs- oder Eisenbahnhaltestellen sowie schliesslich auf Dampfern und in Zügen. Weiterhin war diese Steuer insofern differenziert, als die Hotels, Gaststätten usw. in mehrere Klassen eingeteilt waren, von denen auf jede ein besonderer Steuersatz Anwendung fand.

Steuerbemessungsgrundlage waren im allgemeinen die oben

Etablissements der Sonderklasse 30 %, in denen der ersten Klasse 20 %, denen der zweiten 15 % und denen der dritten Klasse 10 % der von den Gästen bezahlten, den betreffenden Lokalen zuzurechnenden Beträge.

Auch die Vergnügung- und Sonderverbrauchsteuer wurde grundsätzlich mittels *Stempelmarken* entrichtet. Eine *Ausnahme* in dieser Hinsicht bestand jedoch für Öffentliche Häuser. Da eine Nachprüfung der hier erfolgenden Ausgaben nicht möglich ist, wurde die Steuer für sie auf 75 % der effektiven Miete, wie sie sich aus beglaubigten Mietskontrakten ergab, festgesetzt; diese Abgabe war jährlich zu entrichten.

im allgemeinen begegnete die Vergnügung- und Sonderverbrauchsteuer keinen wesentlichen Einwänden. Es wurde lediglich eine gewisse Erweiterung der Freiliste, eine Verringerung der Steuersätze für Gasthäuser usw. sowie die Ausdehnung der Besteuerung nach dem Mietwert auf andere Unternehmen als Öffentliche Häuser gefordert.

4. Die praktische Durchführung.

Bei der Durchführung beider Steuer zeigten sich alsbald gewisse *Unzuträglichkeiten* und Missbräuche. So waren verschiedene Gruppen von Steuerpflichtigen faktisch ausser Stande, die vorgeschriebenen Bücher zu führen, und in anderen Fällen war die Buchführung derart mangelhaft, dass nicht einmal schätzungsweise festgestellt werden konnte, ob die vorgeschriebenen Markeneinklebungen und Umsatzeintragungen erfolgt waren oder nicht. Tatsächlich unterblieb die Verstempelung steuerpflichtiger Umsätze häufig, sodass die dem Fiskus zustehenden Beträge in den Händen der Verkäufer verblieben.

Aus diesen Gründen wurde es nötig, schon wenige Wochen nach Inkrafttreten der Steuer dem Parlament einen *neuen Gesetzentwurf* zu unterbreiten. Dieser sah im Interesse einer Abstellung der eben erwähnten Misstände vor, dass « in den Fällen, in denen das Kleben von Stempelmarken für jeden Einzelumsatz nicht möglich war, die Entrichtung der allgemeinen und speziellen Umsatzsteuer mittels eines monatlichen Pauschales erfolgen sollte ». Gemäss der Fassung des Gesetzes No. 924 konnte der Finanzminister eine solche *Pauschalsteuer* für steuerpflichtige Warenverkäufer und Handwerker

betreibende, die nicht zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet sind, berechtigt, eine Pauschalbesteuerung zu verlangen (12).

Die Pauschsteuer wurde gemäss der jährlichen Mindestumsatzmenge, die im einzelnen von dazu bestimmten Kommissionen ermittelt wurde, festgesetzt; allmonatlich war ein Zwölftel der so berechneten Steuer zu entrichten.

Auch die neue Steuer führte zu keinen befriedigenden Ergebnissen. Mängel bei der Durchführung hatten u. a. zur Folge, dass eine Reihe von kapitalschwachen Handwerkern ihre Läden schlossen, und überdies war auch der fiskalische Ertrag unzulänglich. Infolgedessen wurde schon nach weniger denn Jahresfrist eine abermalige Neuregelung erforderlich, die durch das Gesetz No. 1309 vom 21-5-1927 erfolgte.

II. Die Umsatzbesteuerung auf Grund der Gesetze No. 1039, 1860 und 2430.

1- Vorbemerkung.

Während die im vorhergehenden betrachteten Umsatzsteuerformen dem «Kaskadensteuer-Typ» angehören, verkörpern sämtliche seit dem Jahre 1927 in Kraft gesetzten türkischen Umsatzsteuern den «Herstellersteuer-Typ». Sie werden gelegentlich des ersten In-Verkehr-bringens gewerblicher Erzeugnisse erhoben; so bestimmt Paragraph 2 des Umsatzsteuergesetzes No. 1039, dass, sofern keine abweichenden vertraglichen u. ä. Abreden vorliegen, die Steuer zu Lasten des ersten Verbrauchers geht.

Die Vorteile, die eine derart auf eine einzige Wirtschaftsstufe und damit auf eine relativ kleine Anzahl grösserer Firmen konzentrierte Steuer besitzt, sind bekannt; sie bestehen hauptsächlich darin, dass diese Besteuerungsform die lästigen Buchführungs- und Markenklebe-Verpflichtungen der Steuerpflichtigen stark reduziert, Hinterziehungsmöglichkeiten erschwert und die Kontrolle erleichtert.

12) In den Parlamentsberatungen wurde die Ansicht vertreten, dass in derartigen Fällen das Finanzministerium verpflichtet sei, dem Antrag der Steuerpflichtigen zu entsprechen, während es bei Erwerbsteuerpflichtigen, die dem Deklarationssystem unterliegen, im Belieben des Ministeriums stände, ob es einem Gesuch um Pauschbe-

2- Die Umsatzsteuer auf Grund des Gesetzes No. 1039 (1927).

Im Hinblick auf die erwähnten Vorteile der Herstellersteuer machte das Gesetz No. 1039 vom 21-5-1927 nur eine bestimmte Wirtschaftsstufe steuerpflichtig und schrieb das Deklarationsverfahren vor.

Steuergegenstand waren: 1- Alle innerhalb der Türkei in Industriebetrieben mit Hilfe mechanischer Antriebskräfte erzeugten und im Inlande verbrauchten Gegenstände; 2- alle im Auslande hergestellten und in die Türkei eingeführten Gegenstände; 3- ins Ausland verbrachte Gegenstände; 4- Umsätze im Bank- und Versicherungswesen. Für alle diese vier Fälle war im einzelnen bestimmt, vom wem und in welcher Form *Erklärungen* über die steuerpflichtigen Tatbestände abzugeben waren.

Der *Steuersatz* betrug für Hersteller- und Einfuhrgeschäfte 6 %, für Ausfuhrgeschäfte sowie die Umsätze im Bank- und Versicherungsgewerbe 2,5 %.

Die *Ausnahmebestimmungen* bezogen sich hauptsächlich auf Ein- und Ausfuhrgeschäfte und bezweckten in erster Linie, einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung vorzubeugen. Da sie fast unverändert auch in den späteren Gesetzen enthalten sind, erübrigt sich ihre nähere Betrachtung an dieser Stelle. Nur auf folgende charakteristische Bestimmung des Gesetzes sei hier hingewiesen: gemäss Paragraph 4 wird « die Umsatzsteuer von im Inlande seitens gewerblicher Unternehmungen hergestellten Erzeugnissen nach Abzug derjenigen Steuerbeträge bemessen, die auf die zur Herstellung jener Erzeugnisse erforderlichen Rohstoffe entfallen und zuvor gelegentlich der Einfuhr oder inländischen Produktion derselben entrichtet sind ».

Auch die auf dem Gesetz No. 1039 beruhende Umsatzsteuer hatte in der Praxis manche nachteiligen Wirkungen. So schafften zahlreiche Kleinbetriebe im Interesse einer Steuervermeidung ihre Motore wieder ab, wodurch eine technisch rückläufige Entwicklung eingeleitet wurde, die höchst ungünstige Rückwirkungen auf die Volkswirtschaft hatte. Später führte dann der Ausbruch der Wirtschaftskrise von 1929 dazu, dass die Nachteile der Steuer sich in verschärftem Masse bemerkbar machten.

Ein Verzicht auf die Umsatzsteuer war dem Fiskus jedoch nicht

zu unternehmen, ihre ungünstigen Wirkungen abzuschwächen. Zu diesem Behufe wurde dem Parlament ein Entwurf vorgelegt, der zu dem neuen Gesetz No. 1860 vom 31-7-1931 führte.

3- Die Umsatzsteuer auf Grund des Gesetzes No. 1360 von 1931.

Die *Änderungen*, die dieses neue, den wirtschaftlichen Bedürfnissen des Landes besser angepasste Gesetz mit sich brachte, waren ziemlich bedeutsam. Es versteht sich, dass dabei im Vordergrund diejenigen Bestimmungen des alten Gesetzes standen, die zu Beschwerden Anlass gegeben hatten. Infolgedessen liess sich die neue Umsatzsteuer hauptsächlich von folgenden Gesichtspunkten leiten: 1- Man wollte, ohne die Steuersätze zu ändern, die Freigrenzen erweitern, um auf diese Weise den auf der Wirtschaft lastenden Steuerdruck in etwas abzuschwächen. 2-Die insbesondere für den Export, darüber hinaus aber für die Gesamtwirtschaft schädliche Ausfuhr-Umsatzsteuer sollte abgeschafft werden. 3- Doppelbesteuerungen sollten nach Möglichkeit beseitigt werden. 4- Man beabsichtigte eine Reform der Durchführungsmethoden.

Im Interesse der Verwirklichung dieser Ziele wurden folgende Bestimmungen getroffen:

a) *Erweiterung der Freigrenzen.* Für die der Steuer unterliegenden gewerblichen Unternehmungen wurden zwei Ausnahmegestimmungen vorgesehen. Nach der ersten genossen derartige Unternehmungen Steuerfreiheit, soweit ihr *Jahresumsatz 10000 TL. nicht überschritt*. Die zweite bezog sich auf kleingewerbliche und handwerkliche Betriebe *mit bis zu 5 PS. installierter Kraftleistung*, soweit sie nicht ohnehin auf Grund von Absatz R des Paragraphen 2 steuerbefreit waren. Aus der Wahl *zweier verschiedener Kriterien* folgte, dass z. B. auch Betriebe mit mehr als 5 PS. steuerfrei blieben, sofern nur ihr Umsatz 100000 TL. nicht überstieg.

Im Zusammenhang mit diesen Vorschriften erfolgte eine *Erweiterung der Ausnahmeliste des Paragraphen 2*, eine Massnahmen, auf Grund deren neuerdings eine ganze Reihe gewerblicher

Steuer ausgenommen wurden (13). Dabei wurde auch Warengattungen, die bei der Einfuhr Zollfreiheit genossen, Umsatzsteuerfreiheit gewährt, sofern sie im Inlande erzeugt wurden.

b) Die Rückwirkungen der Weltwirtschafts - Krise von 1929 machten sich in erster Linie auf dem Gebiete des *Exports* fühlbar und trafen damit vor allem landwirtschaftliche Produkte und Rohstoffe, aus denen sich die türkische Ausfuhr nahezu zur Gänze zusammensetzt. Die weitere Besteuerung dieser Gegenstände hätte zu einem vollständigen Zusammenbruch unserer Exporte geführt ; infolgedessen entschloss man sich, die Ausfuhr - Umsatzsteuer aufzuheben, was für den Fiskus einen Ausfall von rund 2 Mill. TL. bedeutete.

c) Das neue Gesetz brachte eine Erweiterung der Vorschriften, die eine *Hintanhaltung von Doppelbesteuerungen* bezwecken. Abgesehen von neuen Steuerbefreiungsvorschriften wurde die in dem früheren Gesetz vorgesehene Regelung zur Bestimmung des Steueranteils, der auf Rohstoffe entfällt, die in den verarbeiteten Produkten stecken, abgeändert. Nunmehr wurde an Stelle des bisherigen Verfahrens, das eine Steuerrückerstattung für derartige Rohstoffe auf Grund von Fakturen und dgl. vorsah, die Anwendung von « Rohstoff - Steuermässigungstabellen » eingeführt. Diese enthielten für jeden Gewerbebeweis den Prozentsatz der Rohstoffe, die in den Fertigerzeugnissen enthalten sind ; seit 1932 erfolgte die Festsetzung dieser Sätze im Rahmen des Haushaltgesetzes.

In der Praxis hat sich dies Verfahren nicht sehr bewährt, u. a. deshalb, weil die in den Tabellen enthaltenen Sätze nicht ausreichend zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung waren. So wurde der Rohstoffanteil für Säcke, Konfektionsanzüge und dergl. auf nur 20 % bemessen, während er in Wirklichkeit mehr als 60 % betrug. Auf der anderen Seite wurde der Satz für Mehl auf 20 % festgesetzt, während im Mehl in Wirklichkeit steuerpflichtige Rohstoffe in diesem Masse nicht enthalten sind. Weitere Ungereimtheiten bestanden im Hinblick auf Traubenkisten, Baumwollgewebe usw. ; obwohl in diesen Fällen die zur Fabrikation dieser Gegenstände erforderlichen Roh-

13) Vgl. *I. H. Ülkmen* : Muamele ve istihlak vergileri (Umsatz- und Verbrauchssteuern), Istanbul 1939, S. 42.-Dieses Buch enthält eine eingehende Darstellung der Entwicklung unserer Umsatzsteuer sowie des Gesetzes No. 2330. Der gegenwärtige

stoffe gar nicht umsatzsteuerpflichtig waren, wurden jene in die fraglichen Ermässigungs-Tabellen aufgenommen (14).

d) Was schliesslich die vom neuen Gesetz angestrebte Beseitigung von Mängeln in der Durchführung der Steuer betrifft, so wurde beispielsweise durch Präzisierung gewisser Begriffe, deren zu weite Fassung im alten Gesetz Anlass zu Misständen gegeben hatte, eine den Absichten des Gesetzgebers entsprechende Anwendung ermöglicht.

Damit sind die Aenderungen, die das Gesetz von 1931 brachte, erschöpft. Auch dieses Gesetz erwies sich bald als unvollkommen, zumal nachdem das Gesetz No. 1995 vom 29-5-1932 den Satz für Umsätze von Inlandsfabrikaten und Einfuhrwaren von 6 % auf 10 % erhöht hatte. Abgesehen von den schon erwähnten Unzuträglichkeiten, die die neue Methode der Festsetzung der Rückerstattungen von auf Rohstoffe entfallenden Umsatzsteuerbeträgen mit sich brachte, führte die Umsatz-Freigrenze von 10000 TL. für gewerbliche Betriebe dazu, dass diese sich der Steuerpflicht mittels gewisser Machenschaften zu entziehen trachteten. Schliesslich hatte die allmähliche Besserung der Wirtschaftslage zur Folge, dass zahlreiche Industriebetriebe, die von den Ausnahmebestimmungen Vorteil zogen, eines Schutzes nicht mehr bedürftig waren, während auf der anderen Seite der Fiskus einen ständig wachsenden Einnahmebedarf hatte.

Aus allen diesen Gründen ergab sich bereits 3 Jahre nach Inkrafttreten des Gesetzes No. 1860 die Notwendigkeit, abermals zu einer Reform zu schreiten. Diese erfolgte durch das Gesetz No. 2430 vom 10-5-1934.

4- Das Umsatzsteuergesetz No. 2430 von 1934.

Die wichtigsten Neuerungen, die dieses Gesetz brachte, lassen sich wie folgt zusammenfassen (15) :

a) In den früheren Gesetzen waren lediglich gewerbliche Betriebe mit Verwendung motorischer Kraft als steuerpflichtig erklärt worden. Demgegenüber unterwarf das neue Gesetz *sämtliche Gewer-*

14) Eingehende Ausführungen über diese Frage finden sich in *meiner* demnächst erscheinenden Monographie über die türkische Umsatzsteuer.

betriebe, gleichviel ob sie motorische Kraft verwenden oder nicht, der Besteuerung. Auf diese Weise sollte einmal dem Fiskus eine Mehreinnahme erschlossen, zum andern der bisherige Dualismus, der in dieser Beziehung zwischen den Betrieben bestand und zu ständigen Beschwerden Anlass gab, beseitigt werden. Daher bestimmte auch Paragraph 1 des neuen Gesetzes, der die Steuerpflicht für sämtliche Gewerbebetriebe statuierte, dass unter diese auch die Betriebe im Sinne des Paragraphen 1 des Industrieförderungsgesetzes fielen (16).

b) Die Vorschrift des letzten Gesetzes, kraft deren an sich steuerpflichtige Gewerbebetriebe bei Umsätzen von nicht mehr als 10000 TL Steuerfreiheit genossen, wurde beseitigt. Zur Begründung wurde angeführt, dass die bisherige Steuerbefreiungsvorschrift eine Progression zu Ungunsten der grösseren Betriebe bewirkt habe. Mag diese Ansicht auch einen richtigen Kern enthalten, so war u. E. das entscheidende Motiv für die *Beseitigung der Steuerfreiheit der Umsätze bis 10000 TL* doch fiskalischer Natur.

c) Auch im übrigen wurden verschiedene *Ausnahmen* von der subjektiven und objektiven Steuerpflicht *aufgehoben*, die sich im alten Gesetze fanden, wie z. B. die Freistellung von Betrieben der Eisen-, Reis-, Textilindustrie usw., während andere *eingeschränkt* wurden.

d) Das frühere Gesetz setzte den «*Verkaufswert*» als Steuerbemessungsgrundlage fest, was in der Praxis zu zahlreichen Meinungsverschiedenheiten Anlass gab. So war es z. B. strittig, was bei Reparaturwerkstätten, Färbereien u. dgl. als Verkaufspreis zu gelten habe, da derartige Betriebe bekanntlich gegen einen Leistungsentgelt arbeiten, nicht aber irgendwelche Gegenstände verkaufen. Das neue Gesetz liess daher in gewissen Fällen den *Leistungsentgelt* («*ücret*») als Bemessungsgrundlage zu.

e) Wie erwähnt, wurden früher für jeden Gewerbebezweig alljährlich «*Rohstoff- Steuerermässigungstabellen*» aufgestellt. Wegen der Schwierigkeiten, die sich bei der Anwendung dieser Tabellen in

16) Paragraph 1 des - inzwischen aufgehobenen - Industrieförderungsgesetzes No. 1055 lautete: «Als Industriebetriebe gelten Betriebstätten, in denen dauernd oder vorübergehend irgendwelche Stoffe oder Kräfte mittels Maschinen, Werkzeugen oder

der Praxis ergaben, erschien deren Aufhebung geboten. An ihrer Stelle wurde, soweit nicht eine vollkommene Aufhebung der Steuer-rückvergütungen erfolgte, die jährliche Aufstellung vereinfachter Listen, die einen Globalsatz für die Rückvergütungen vorsahen, angeordnet.

f) Schliesslich brachte das neue Gesetz gewisse *Erleichterungen der Steuerentrichtung*. So wurde der Steuersatz für Agio-Geschäfte auf 1 % ermässigt, die Vorschriften über Rechtsmittel wurden klarer und bestimmter gefasst, es wurden besondere Bestimmungen über die Verjährungsfristen - die bisher fehlten - getroffen, und dergl. mehr.

Aber trotz alledem zeitigte auch das neue Gesetz in der Praxis keine voll befriedigenden Ergebnisse, so dass in kurzen Zeitabständen *Novellen* notwendig wurden, von denen die Gesetze No. 3257 und 3535 die wichtigsten waren. Indessen schliesslich erwies sich diese Flickarbeit als unzulänglich, und es wurde eine *grundsätzliche Neuordnung* der Umsatzbesteuerung beschlossen.

In der Tat wiesen, wie *Nihad Ali Üçüncü* (17) zutreffend bemerkt, « unsere verschiedenen Umsatzsteuergesetze, die in dem vierzehnjährigen Zeitraum von 1926 bis 1940 ergingen, gewisse Misstände auf, die, weil sie aus den Prinzipien, auf denen die Besteuerung beruhte, resultierten, nicht abgestellt werden konnten ». Nach Ansicht dieses hervorragenden Finanzpraktikers handelt es sich bei jenen - freilich fast ausschliesslich vom Standpunkte des Fiskus aus gesehenen - Misständen hauptsächlich um folgendes :

«1- Der Begriff der Erzeugung, der eine der Grundlagen der Steuer bildet, ist auf die Definition des Paragraphen 1 des Industrieförderung-Gesetzes abgestellt worden. Jedoch wurde ein ständiges Bedürfnis empfunden, diesen Begriff in einer klaren und dem Zweck und Wesen der Umsatzsteuer entsprechenden Art und Weise zu definieren.

2- Obgleich als Steuergegenstand die Produktion galt, war die Steuererhebung an die Verwirklichung des Verkaufsaktes gebunden. Demgegenüber erscheint es notwendig, zwischen dem die Steuerpflicht begründenden Tatbestand einer-, dem der Feststellung der Steuerbemes-

17) N. A. Üçüncü - *Muamela Vergesi ve tathikatı ile serh ve izahları* (Kommentar

sungsgrundlage dienenden Tatbestände andererseits einen eindeutigen Zusammenhang festzustellen, um gewisse, in der Praxis auftauchende Schwierigkeiten zu beseitigen.

3- Der Begriff des die Steuerbemessungsgrundlage bildenden Verkaufswertes ist im Gesetz nicht klar herausgearbeitet worden. Infolgedessen war es nicht möglich, der in der Praxis sich ständig ausbreitenden Steuerhinterziehung in Gestalt von falschen Wertangaben entgegenzutreten. Geheime Abmachungen gaben zur Entstehung einer Reihe von unnatürlichen Geschäftsgebilden Anlass, die in Wirklichkeit anderen Industriebetrieben, die ihnen ihre Erzeugnisse zu Unterpreisen verkauften, gehörten, und führten so zu einer Steuerhinterziehung unter dem Schutze des Gesetzes.

4- Das Gesetz schweigt sich aus über die Umsätze in Fällen, in denen Industriebetriebe ihre Erzeugnisse nicht auf Grundlage eines Kaufvertrages in den Verkehr bringen. Diese Sachlage erleichtert eine Steuerhinterziehung, indem für gewisse Erzeugnisse einfach keine Bemessungsgrundlage zu ermitteln ist.

5- Die Vorschriften betreffend die Steuerfreiheit kleingewerblicher Betriebe führen zu Ergebnissen, die mit dem beabsichtigten Schutzgedanken unvereinbar sind, und bewirkt, dass zahlreiche Unternehmungen lediglich aus Gründen der Steuerersparnis in unlauterer Weise aufgeteilt werden.

6- Die Vorschriften über die Verpflichtungen der Steuerpflichtigen sind lückenhaft, und ferner besteht zwischen jenen Verpflichtungen und den Strafen im Falle ihrer Nichterfüllung keine Entsprechung. Diese Sachlage begünstigt Zuwiderhandlungen gegen das Gesetz.»

Nahezu alle diese im vorhergehenden aufgeführten Nachteile sind durch das neue Gesetz beseitigt worden.

III. Grundzüge der gegenwärtigen Umsatzsteuer.

1- Vorbemerkungen.

Wie oben dargelegt, haben sämtliche früheren Umsatzsteuergesetze, trotz zahlreicher Abänderungen, nicht die gewünschten Ergebnisse gezeitigt und sowohl differenzierende Wirkungen auf das Wirtschaftsleben ausgeübt, als auch geringere als die erwarteten Erträge

einer den finanziellen und ökonomischen Bedingungen des Landes gemässen Art und Weise neu zu ordnen.

In der Tat unterscheidet sich das neue Gesetz in formeller und inhaltlicher Hinsicht von seinen Vorgängern, wie im folgenden näher dargelegt werden wird,

2- Formelle Neuerungen.

Obwohl die hier zunächst zu betrachtenden Neuregelungen äusserlich nur in formeller Beziehung bedeutsam zu sein scheinen, üben sie tatsächlich doch tiefgreifende Wirkungen auch im materieller Hinsicht aus, eine Tatsache, die uns zu ihrer eingehenderen Würdigung an dieser Stelle bewogen hat. Es handelt sich dabei um folgendes :

1- Das neue Gesetz unterscheidet drei sozusagen *von einander unabhängige, besondere Formen der Umsatzsteuer* ; es sind das die *Hersteller-Umsatzsteuer* («imalât muamele vergisi»), die *Steuer auf Bank- und Versicherungs-Geschäfte* und die *Einfuhr-Umsatzsteuer*. «Diese Dreiteilung ist dadurch begründet, dass die Umsatzsteuer auf jenen drei Gebieten des Wirtschaftslebens sowohl hinsichtlich der Steuergrundlagen als auch bezüglich der Steuertechnik vollkommen verschieden ist. In der Tat würde eine Zusammenpressung der Vorschriften für wesensmässig völlig verschiedene Umsatzarten in einem und demselben Gesetzesabschnitt der Klarheit abträglich sein und in der Praxis zu einer Reihe von Schwierigkeiten Anlass geben (18)».

2- Das neue Gesetz bringt *für nahezu jeden Begriff eine Definition*. So sind für die Umsatzsteuerpraxis so bedeutsame Begriffe wie «Herstellung, Erzeugnis und Industriebetrieb» sowie «Lieferung» in Paragraph 5 definiert worden. Auch der Begriff des «Grosshandelsbetriebs» und der der «Filialunternehmung» haben eine Definition gefunden. Bemerkenswerterweise sind über die steuerlichen Grundbegriffe hinaus auch Begriffe definiert worden, die dem allgemeinen Steuerverwaltungsrecht (z. B. «Finanzamt», «zuständiger Beamter») oder dem allgemeinen Zivilrecht (z. B. «Verwandter») zugehören.

3- Das neue Gesetz bringt eine *Unterscheidung zwischen Ausnahmen von der sachlichen und der persönlichen Steuerpflicht*. Das ist umso beachtlicher, als bislang ein solcher Unterschied

seitens der Pflichtigen, aber auch seitens des Gesetzgebers und der Praxis kaum gemacht wurde, was dazu führte, dass bei verschiedenen türkischen Steuergesetzen sich Schwierigkeiten in der Praxis ergeben, dass Ausnahmen von der objektiven und der subjektiven Steuerpflicht verwechselt wurden und infolge falscher Anwendung der darauf bezüglichen Bestimmungen irrige Urteile ergingen. Die fragliche Unterscheidung ist beispielsweise in der deutschen Steuertheorie seit langem üblich. Bei uns fand sie, wie erwähnt, erstmals in dem gegenwärtig in Kraft befindlichen Umsatzsteuergesetz Anwendung, indem hier zwischen «sachlichen Befreiungen» (istisnalar), die sich auf ein Erzeugnis als solches, gleichviel wo und wie es hergestellt wird, beziehen, und «persönlichen Befreiungen» (muafiyetler), die unmittelbar das Unternehmen als solches betreffen, klar unterschieden wird.

3- Materielle Neuerungen.

Es handelt sich dabei hauptsächlich um folgendes:

1- *Das Anwendungsgebiet der Steuer ist durch das neue Gesetz erweitert worden*, und zwar deshalb, weil die Beschränkung der Steuerpflicht auf Industriebetriebe wegen gewisser Besonderheiten unserer Industrie zu allen möglichen Steuerhinterziehungen Anlass gab.

Ein grosser Teil der türkischen Privatindustrie ist eng mit dem *Grosshandelsverkauf* ihrer Erzeugnisse verbunden. Das hat seinen Grund darin, dass viele Fabriken von Grossisten, die sich früher mit der Einfuhr derselben Waren befassten, gegründet wurden und sich heute noch in den Händen dieser Kaufleute befinden. Daher steht die Privatindustrie unseres Landes unter dem beherrschenden Einfluss des Grosshandels, und die Scheidung zwischen Industriellen und Grossisten ist nur eine scheinbare, häufig auf unlautere Machenschaften zurückgehende.

In der Tat «ist ein erheblicher Teil der Industrieunternehmungen des Landes, statt den Verkauf ihrer Erzeugnisse mittels einer besonderen Verkaufsabteilung zu bewerkstelligen, mit einem scheinbar formell selbständigen, meist nur aus einem Büro bestehenden Handelsunternehmen, dem jener Verkauf obliegt, verbunden und setzt seine Waren ausschliesslich oder überwiegend auf diese Weise ab (19)».

Die Tatsache, dass der Grosshandel fast die ganze Privatindustrie beherrscht, bringt erhebliche Schwierigkeiten für die Umsatzbesteuerung mit sich. Erweist sich doch der Grosshandel - namentlich in der Türkei - seit je als ein Tummelplatz für Schwindler, Spekulanten und Steuerdefraudanten.

Aus den angedeuteten Gründen hat sich eine «*Kombination von Industrie- und Grosshandels - Betrieben*» gebildet, die es «gestattet, Erzeugung und Verkauf künstlich von einander zu trennen und auf diese Weise die erwerb- und umsatzsteuerpflichtigen Geschäfte der Industrieunternehmen mittels falscher Wertangaben sowie eines Systems interner Verrechnungspreise dem Werte und selbst der Menge nach leicht zu verschleiern. Derartige Machenschaften werden vor allem dadurch erleichtert, dass im Gegensatz zu den steuergesetzlich buchführungspflichtigen Industriebetrieben eine steuerliche Buchführungspflicht für Grosshändler grundsätzlich nicht besteht und so mittels einer «*Industrie-Grosshandels-Kombination*» die Verkaufsgeschäfte von Industrieunternehmen verheimlicht werden können (20)».

Aus diesen Erwägungen heraus sind neben Staatsunternehmern mit Grosshändlercharakter und En gros-Verkauf-Zweigstellen von Industrieunternehmen auch Grosshandelsbetriebe, die ihre Waren bei bestimmten Industriebetrieben herstellen lassen, ferner Gross- und Kleinhandelsfilialen von Staatsunternehmern, Grosshandelsbetriebe, die ihre Waren direkt oder durch Vermittler von Industrieunternehmen oder deren Zweigstellen und Verkaufstellen beziehen, sowie schliesslich ausschliesslich dem Grosshandel gewidmete Filialen und Verkaufstellen von Staatsunternehmern für steuerpflichtig erklärt worden.

«Für einzelne Waren, bei denen neben der Verbrauchsteuer eine hohe Herstellersteuer erhoben wird, ermöglicht die «*Industrie-Grosshandels-Kombination*» den betreffenden Betrieben erhebliche Vorteile. In dem Masse, wie sich die Umsatzsteuerkontrolle verschärft, gewinnen derartige Kombinationen, deren Feststellung sehr schwer, ja oft völlig unmöglich ist, fiskalisch an Umfang und Bedeutung. Daraus ergeben sich, abgesehen von den Verlusten, die für die Finanzverwaltung entstehen, nachteilige Rückwirkungen auf unsere heimische,

derzeit im Aufbau oder in der Entwicklung begriffene Industrie, Der Dualismus zwischen Unternehmungen, die sich derartiger Kombinationen bedienen können, und solchen, denen das nicht möglich ist, wirkt sich zum Nachteil derjenigen Betriebe aus, die normal und ehrlich arbeiten bzw. arbeiten müssen (21)».

Es lässt sich auch nicht behaupten, dass die Ausdehnung der Umsatzsteuerpflicht auf den Grosshandel einen übermässigen Steuerdruck für diesen bedeutet. Denn erstens müssen Grosshandelsunternehmen ihren eigenen Betriebserfordernissen entsprechend Bücher führen und ihre Verkäufe auf Grund von Fakturen u. dgl. tätigen, so dass diesbezügliche steuerrechtliche Verpflichtungen kaum eine Mehrbelastung mit sich bringen. Zum anderen kann man, wenn auch der Grosshandel nunmehr formell steuerpflichtig gemacht worden ist, nicht davon ausgehen, dass ihm die Steuer tatsächlich voll zur Last fällt. Denn Grosshandelsunternehmungen unterliegen der Steuer mit dem Unterschiedsbetrag zwischen dem um 5 % (Kleinhandelsbetriebe : 20 %) verminderten Verkaufswerte und dem Einkaufswerte ; der Normalgewinn kann daher für den Grosshandel mit 5 %, für den Kleinhandel mit 20 % angenommen werden. Die vom Handel zu entrichtende Umsatzsteuer bezieht sich demnach lediglich auf den, den Normalgewinn übersteigenden Teil des Rohgewinns. Demgemäss werden Händler, die sich mit unlauteren oder Spekulationsgeschäften abgeben, im Verhältnis zu ihren *übernormalen Gewinnen* besteuert werden, was durchaus berechtigt erscheint.

2- Das neue Gesetz hat statt des Verkaufs die « *Lieferung* » («teslim») als Grundlage gewählt und Modalitäten, die an die Stelle von Lieferungen treten können, in allen Einzelheiten geregelt. Die Vorteile und Nachteile jeder dieser beiden Methoden können hier nicht näher betrachtet werden ; wir begnügen uns damit zu erwähnen, dass der Verkauf ein Rechtsgeschäft darstellt, das mit der Übereinstimmung der Beteiligten zustandekommt, dass dieses Rechtsgeschäft mit der eigentlichen Warenlieferung zeitlich nicht zusammenzufallen braucht und dass ein Verkaufsgeschäft, ohne dass die Übergabe (Lieferung) der Ware stattgefunden hätte, aufgelöst werden kann und daher die Wahl des Verkaufs als Umsatzsteuergrundlage Nachteile mit sich bringt.

Das neue Gesetz sucht diese Nachteile zu vermeiden, indem es die materielle, tatsächliche Lieferung als Grundlage bestimmt, übrigens

ohne den Begriff der Lieferung positiv und negativ genau abzugrenzen. Trotzdem bildet auch die «Lieferung» keine absolut einwandfreie Steuergrundlage, doch lassen sich gewisse Nachteile durch bestimmte Erhebungsmodalitäten beseitigen.

3- Das neue Gesetz enthält eine *klare und vollständige Regelung der Verpflichtungen der Steuersubjekte und der diesbezüglichen Sanktionen*, wie aus folgenden, der Begründung zum Gesetzentwurf entnommenen Ausführungen hervorgeht: «Da die Verpflichtungen der Steuerpflichtigen gelegentlich der Steuerfestsetzung und -kontrolle in den früheren Umsatzsteuer-Gesetzen nicht vollständig und genau geregelt waren, entstanden in der Praxis erhebliche Schwierigkeiten, ja in zahlreichen Fällen waren eingehende und exakte Kontrollen überhaupt nicht möglich, und den Pflichtigen erwuchs daher aus Formverstößen grosse Unannehmlichkeiten.- Es ist offensichtlich, dass bei einer so umfassenden Abgabe wie der Umsatzsteuer die Formen der Buchführung, der Eintragung von Urkunden aller Art usw., die für Festsetzung und Kontrolle der Steuer wesentlich sind, bestimmten Grundsätzen entsprechen und im Gesetz eindeutig geregelt werden müssen. Infolgedessen ist im Gesetzentwurf bei der Festsetzung der Obliegenheiten der Pflichtigen in Bezug auf die Führung von Büchern und die Verwendung von Unterlagen besonders in Betracht gezogen worden, dass diese Bücher und Unterlagen für die Betriebs auch in kommerzieller und industrieller Hinsicht zweckentsprechend sind und die Eintragungsmodalitäten den Erfordernissen des Betriebes sowie den Buchhaltungsprinzipien entsprechen. Auf diese Weise ist zwischen den steuerrechtlichen Formalitäten und den wirtschaftlichen Erfordernissen eine Harmonie und die Möglichkeit dafür geschaffen worden, dass Steuerfestsetzung und -kontrolle sich auf reguläre und zusammenhängende Bücher und Eintragungen stützen, die einen Bestandteil der normalen Buchführung des Betriebs bilden».

4- Schlussbemerkungen.

Wenn auch das Umsatzsteuergesetz No. 3843 durch die Gesetze No. 3973 und 4040 gewisse Veränderungen erfahren hat, so sind seine *Grundlagen doch unangetastet geblieben*. Bedeutsamer jedenfalls als die auf gewisse Einzelheiten bezüglichen Änderungen waren die

Bank- und Versicherungsgeschäfte durch das Gesetz No. 4040 mit einem Zuschlag belegt, der durch das Gesetz No. 4226 verdoppelt wurde. Ferner wurde durch dasselbe Gesetz der Satz der Hersteller- und Einfuhr-Steuer auf 12,5 % erhöht. Schliesslich steigerte das am 25-5-1943 in Kraft getretene Gesetz No. 4415 den letzterwähnten Satz auf 15 % und erhöhte gleichzeitig den Satz der Steuer auf Bank- und Versicherungsgeschäfte von 7,5 auf 10 %. Diese Sätze sind heute noch in Kraft.
