

Steuerpolitik zwischen nationaler Souveränität und europäischer Integration :

Das Beispiel Harmonisierung der Umsatzsteuer

Verfasser: Martin Cyran

Teil A Einleitung, Problemstellung, Vorgehensweise und Bewertungsmuster

I. Kapitel Einleitung

Das Recht eines jeden Mitgliedstaates der Europäischen Gemeinschaft, Steuern zu erheben und damit auch die Steuerhoheit auszuüben, ist ein wichtiges Merkmal seiner staatlichen Souveränität.

Bereits bei den Verhandlungen über die Römischen Verträge von 1957 zur Gründung der Gemeinschaft und damit auch zur Steuerharmonisierung stellte sich für die einzelnen Mitgliedstaaten die Frage nach der Bereitschaft zur Aufgabe von Kontrollmöglichkeiten über die nationale Steuerpolitik.

Seitdem sind die Bemühungen, die nationalen Steuerpolitiken zu harmonisieren, ein fester Bestandteil des europäischen Einigungsprozesses.

Die Europäische Gemeinschaft hat keine eigene Steuerhoheit. Die Steuerpolitik der EG¹ basiert auf ihrem Charakter als Wirtschaftsgemeinschaft. Eine der wichtigsten Aufgaben der Gemeinschaft war es, einen Gemeinsamen Markt zu errichten, in dessen Grenzen Wettbewerbsneutralität durch staatliche Vorgaben herrscht (allokationspolitische Neutralität). Die Besteuerung der Unternehmen in den Mitgliedstaaten der Gemeinschaft hat entscheidende Auswirkungen auf den Wettbewerb zwischen den europäischen Unternehmen. Die nationalen Steuergesetze der Mitgliedstaaten dürfen den Wettbewerb des Warenhandels innerhalb der Gemeinschaft nicht verzerren. Neben dem Diskriminierungsverbot (Art. 95 - 98 EWG - Vertrag) besteht für die indirekten Steuern das Harmonisierungsgebot des Artikels 99 EWG - Vertrag. Nur eine Anpassung der nationalen Steuerpolitik an die Gemeinschaft erzielt Fortschritte für die europäische Integration. Daraus resultiert, daß die steuerpolitische Aufgabe der EG im Kern aus der Angleichung der nationalen Steuerregelungen besteht. Die europäische Steuerpolitik konzentriert sich damit auf wettbewerbspolitische Ziele.

¹ Der Oberbegriff "Europäische Gemeinschaft" (EG) faßt die rechtlich selbständigen Gemeinschaften : "Europäische Wirtschaftsgemeinschaft" (EWG), "Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl" (EGKS) und die "Europäische Atomgemeinschaft" (EURATOM) zusammen. Die Begriffe EG und EWG werden in dieser Arbeit, der einschlägigen Fachliteratur folgend, synonym verwendet.

Die Regelungen der Gemeinschaft zur Angleichung des Steuerrechts beeinflussen die nationale Steuerpolitik der Mitgliedstaaten. Die von der Gemeinschaft verabschiedeten Richtlinien zur Steuerpolitik schränken die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten immer mehr ein. Ohne Rechtsangleichung können die Ziele der Integration nicht erreicht werden. Jede Rechtsangleichung schränkt aber die Souveränität der Mitgliedstaaten ein. Die Mitgliedstaaten befinden sich also in dem Dilemma, Integrationsfortschritte nur dann zu erreichen, wenn sie bereit sind, Einschränkungen ihrer Kontrollmöglichkeiten hinzunehmen.

Der Entscheidungsprozeß der europäischen Integration befindet sich damit in dem Spannungsverhältnis zwischen der nationalen Souveränität der Mitgliedstaaten einerseits und den europäischen Integrationszielen andererseits.

Die Steuerharmonisierung war eine wichtige Komponente der europäischen Integration.

Nachdem die Mitgliedstaaten der Gemeinschaft bis 1973 als Erstes eine Allphasen-Nettoumsatzsteuer realisiert hatten, kam der Harmonisierungsprozeß zum Stillstand. Erst die Änderungen des EWG - Vertrags durch die " Einheitliche Europäische Akte " 1986 setzten den Europäischen Rat in Zugzwang, die für die Realisierung des Binnenmarktes zum 01.01.1993 erforderliche Harmonisierung der Umsatzsteuern zu verwirklichen. Auch die Steuersysteme und -strukturen sollten angeglichen werden, um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden. Aufgrund der enormen budgetären Auswirkungen ist aber mit einer vollständigen Anpassung der Steuersätze und -strukturen zwischen den Mitgliedstaaten in den nächsten Jahren nicht zu rechnen.

II. Kapitel Problemstellung

Der seit 1993 eingeführte Binnenmarkt beschränkt sich aus steuerlicher Sicht auf einen Raum ohne für den Verbraucher sichtbare Steuerschranken. Die hierfür gefundene Übergangsregelung ist aus integrationspolitischer Sicht nur ein unzureichender Kompromiß zwischen den Mitgliedstaaten. Die Übergangsregelung sollte nur vier Jahre, bis zum 31.12.1996, angewandt werden. Die Mitgliedstaaten haben sich jedoch bis heute noch nicht auf eine "endgültige" Regelung für den Binnenmarkt geeinigt. Der Harmonisierungsprozeß kann sich aber nur weiterentwickeln, wenn die Gemeinschaft der Mitgliedstaaten die für die Integration immanenten Probleme, wie zum Beispiel die Gestaltung eines zukünftigen gemeinsamen Besteuerungsprinzips, löst.

In dieser Phase der Stagnation offenbaren sich konzeptionelle Probleme der Steuerharmonisierung. Dieser Schwebezustand der europäischen Steuerharmonisierung bildet den Anlaß und den Ausgangspunkt für diese Arbeit.

III. Kapitel Vorgehensweise

Die Arbeit soll einen Beitrag zur Klärung der Frage leisten, wie die Gemeinschaft das Spannungsverhältnis zwischen nationaler Steuersouveränität und europäischer Steuerharmonisierung bewältigt hat. Anhand von normativen Grundlagen wird in dieser Arbeit ein Bewertungsmuster entwickelt, mit dem der Verlauf der tatsächlichen Integration im Spannungsfeld zwischen europäischer Harmonisierung und dem Erhalt nationaler Souveränität beurteilt werden kann.

Diese Arbeit beschäftigt sich im Politikfeld der Mehrwertsteuerharmonisierung insbesondere mit den Fragen:

- welche Prinzipien der Umsatzbesteuerung von den Mitgliedstaaten verwendet und warum sie jeweils in ihrer spezifischen Art ausgestaltet wurden,
- warum im Prozeß der Integration diese Prinzipien verändert wurden und
- wie diese Prinzipien und ihre Veränderungen zu bewerten sind,
- wann und warum dominierten die nationalen Einzelinteressen der Mitgliedstaaten bzw. wurden diese für die integrationspolitischen Ziele aufgegeben,
- welche Faktoren beeinflussten nachhaltig den politischen Entscheidungsprozeß im Bereich der nationalen Steuerpolitik und
- welche Verfahren stehen zur Diskussion, wenn durch Veränderungen der Bedingungen im Binnenmarkt das (Umsatz-) Steueraufkommen ausgeglichen werden soll ?

Für den Kontext dieser Arbeit erscheint es sinnvoll, sich insbesondere vor dem Hintergrund, daß die Steuerhoheit, die Steuersouveränität sowie die Finanzautonomie der einzelnen Mitgliedsstaaten wichtige nationale Themen darstellen, auf diese nationalen Interessen zu konzentrieren.

Die Arbeit gliedert sich in vier Teile:

Im ersten Teil wird ein Bewertungsmuster entwickelt, mit dem der Verlauf der Harmonisierung, die das Ziel verfolgte, einen angepaßten Binnenmarkt innerhalb der EG zu schaffen, theoretisch gemessen werden kann. Damit steht ein Maßstab zur Verfügung, anhand dessen sich die Entscheidungen der Akteure im tatsächlichen Verlauf der Harmonisierung beurteilen lassen.

Der zweite Teil stellt die normativen Grundlagen der Besteuerungsprinzipien vor, die für ein harmonisiertes Besteuerungssystem in der Europäischen Gemeinschaft zur Diskussion stehen.

Anhand der daraus entwickelten pragmatischen Maßstäbe werden die Vor- bzw. Nachteile der zum Teil komplizierten Besteuerungsprinzipien untersucht und ihre Tauglichkeit im Bezug auf ein harmonisiertes Besteuerungssystem bewertet.

Ausgehend vom politischen Umfeld bei der Gründung der Gemeinschaft wird im dritten Teil der Verlauf und die dabei zu überwindenden Hindernisse der Integration und die Probleme bei der Schaffung der gemeinsamen Richtlinien mit dem Bewertungsmuster aus dem ersten Teil verglichen.

Im vierten Teil wird der aktuelle Stand der diffizilen Umsatzbesteuerung im Binnenmarkt vorgestellt. Dies ist für das Verständnis der Entwicklung der Steuerharmonisierung, insbesondere für die Übergangslösung im Binnenmarkt, von besonderer Bedeutung. Ebenso wird die bisher erreichte Steuerharmonisierung anhand des Bewertungsmusters aus dem ersten Teil gemessen.

Der Untersuchungszeitraum erstreckt sich über zwei Phasen. Sie umfassen die Zeiträume von 1944 bis 1992 und von 1993 bis 1999. Der Beginn der zweiten Phase ist mit der Einführung des Binnenmarktes gekennzeichnet. Die an sachlichen Überlegungen ausgerichtete Untergliederung deckt sich im Wesentlichen mit dem zeitlichen Ablauf der Harmonisierungsschritte.

Die skizzierte Vorgehensweise ermöglicht eine Bewertung der tatsächlichen Entwicklung der europäischen Integration.

Hierbei werden die Spannungspunkte zwischen der nationalen Steuersouveränität und der europäischen Integration am Beispiel der Harmonisierung der Umsatzsteuer aufgezeigt, die für die Entwicklung der europäischen Integration exemplarisch sind.

IV. Kapitel Entwicklung eines Bewertungsmusters

Die Formulierung eines Bewertungsmusters dient im Kontext dieser Arbeit als ein Maßstab, mit dem der tatsächliche Verlauf der Harmonisierung der Umsatzbesteuerung innerhalb der Europäischen Gemeinschaft beurteilt werden kann.

Mit Hilfe dieses Maßstabes kann bewertet werden, ob die einzelnen Schritte der Entwicklung dem Ziel der europäischen Harmonisierung oder dem Erhalt der nationalen Souveränität des Mitgliedsstaates dienen.

Bevor die Werte und Inhalte eines Bewertungsmusters im 5. Abschnitt zusammengestellt werden können, wird der Begriff der Harmonisierung, die hierfür entscheidenden Faktoren und die von der Europäischen Gemeinschaft angestrebte "endgültige" Lösung für den Binnenmarkt untersucht. Eine Synopse der verschiedenen Vorschläge zur Harmonisierung wird im 4. Abschnitt vorangestellt.

1. Abschnitt Der Begriff Harmonisierung

Im Artikel 99 EWGV wird der Begriff "Harmonisierung" verwendet, aber nicht definiert. Entsprechend wird der Begriff in der Literatur unterschiedlich ausgelegt.

Das Fernziel "Abbau der Steuergrenzen" steht für Andel im Vordergrund und damit dem Grenzausgleich im Rahmen des Bestimmungslandprinzips gegenüber...Nach Auffassung von Wägenbaur versteht Artikel 99 unter Harmonisierung den Vorgang, wonach in einem geordneten Verfahren und mit dem Ziel der Schaffung des Binnenmarktes Gemeinschaftsrecht verabschiedet wird, das den Maßstab für die einschlägigen innerstaatlichen Steuervorschriften bildet.²

Nachdem die Auffassung von Wägenbaur von der ständigen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs bestätigt wurde, kommt Meyding zu Recht zur folgenden Definition des Begriffs Harmonisierung: " Harmonisierung bedeutet inhaltlich nichts Anderes als Koordinierung und (oder) Rechtsangleichung der die Transaktionen betreffenden nationalen Regelungen. Eine inhaltliche Begrenzung des der Gemeinschaft eingeräumten Spielraums für die Ausgestaltung der Umsatzsteuerharmonisierungsvorhaben läßt sich nicht entnehmen."³

² Siehe Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 113, m.w.N.

³ Siehe Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 114, m.w.N.

Nach Art. 99 EWG - Vertrag sollen nur die Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten harmonisiert werden und kein europäisches Umsatzsteuersystem geschaffen werden. Die Umsatzsteuer wird auch nach Einführung des Binnenmarktes durch die nationalen Gesetze der einzelnen Mitgliedstaaten festgesetzt.⁴

Die angestrebte Harmonisierungsmaßnahme muß für die Schaffung und das Funktionieren des Binnenmarktes eine unverzichtbare Voraussetzung sein. Die störenden Wirkungen, die aufgrund der unterschiedlichen Rechtsordnungen in den einzelnen Mitgliedstaaten entstehen, sollen im Hinblick auf die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes beseitigt werden.

Die Rechtsharmonisierung ist nicht auf Perfektion oder auf Vereinheitlichung ausgerichtet, da nach Art. 99 EWG - Vertrag die Rechtsharmonisierung auf das notwendige Maß beschränkt ist, das erforderlich ist, um das Ziel des Binnenmarktes zu erreichen.⁵

Die Rechtsangleichung ist als dynamischer Prozeß anzusehen, dessen Ziel es ist, die Störwirkungen, die aufgrund der unterschiedlichen nationalen Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten entstehen, zu verringern und wenn möglich zu beseitigen.

Die Angleichung der indirekten Steuern darf nicht darauf abzielen, die Steuersysteme zu vereinheitlichen. Die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes gem. Art. 7a EWG – Vertrages ist der Sinn und Zweck der Rechtsangleichung nach Art. 99 EWG - Vertrag und damit die Verwirklichung der vier Grundfreiheiten (freier Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital). Die Vorschrift des Art. 99 EWG - Vertrag weist darauf hin, daß die Gemeinschaft in der Gestaltung der nationalen Umsatzsteuer besonders große Störwirkungen für die Harmonisierung der Rechtsvorschriften und für den freien Verkehr von Waren in einem Raum ohne Binnengrenzen sah.⁶

Dies läßt die Schlußfolgerung zu, daß Harmonisierung im Wesentlichen bedeutet:

mit der Schaffung von Gemeinschaftsrecht, als Maßstab für die nationalen Steuervorschriften, die störenden Wirkungen, die aufgrund der unterschiedlichen Rechtsordnungen in den einzelnen Mitgliedstaaten entstehen, in einem geordneten dynamischen Prozeß zu beseitigen oder mindesten zu verringern; beschränkt auf das notwendige Maß und nicht auf Perfektion oder auf Vereinheitlichung

⁴ Vgl. Kohler, Richard, 1989, S. 325.

⁵ Vgl. Beermann, Albert, Steuerharmonisierung, 1995, S.177 ff.

⁶ Vgl. ebd., S.179 ff.

ausgerichtet. Das Ziel ist es, die Steuergrenzen abzubauen, um die Errichtung eines Binnenmarktes zu erreichen, ohne dabei ein europäisches Umsatzsteuersystem zu schaffen.

2. Abschnitt Faktoren für die Harmonisierung

Die Entwicklung der Steuerharmonisierung ist einerseits abhängig von der Gestaltung der gesamten europäischen Steuerpolitik, die wiederum von der konkreten Zielsetzung der Integration der Mitgliedstaaten in Europa abhängt, andererseits von der Frage, wie das vereinte Europa funktionieren soll.⁷

Dem geht jedoch die Klärung der Frage voraus, welche staatsrechtliche Form die Europäische Gemeinschaft bildet. Grundsätzlich sind zwei Ansätze möglich: zum einen die Entwicklung der Europäischen Union in Richtung eines Bundesstaates oder zum anderen die Entwicklung in Richtung eines Staatenbundes. Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Maastricht - Urteil von einem Staatenverbund gesprochen, womit die Besonderheiten der Europäischen Union und ihres föderativen Grundsystems treffend umschrieben sind.⁸

Nach Auffassung von Michael Hüther bewegt sich das Fernziel der europäischen Integration zwischen den Extremen eines Staatenbundes und eines Bundesstaats. Auch wenn diese Frage eher ein verfassungsrechtliches Problem beinhaltet, ist aber ihre Lösung bestimmend für den Gestaltungsraum einzelner Politikbereiche. Er schreibt : "In einer bundesstaatlichen Lösung wird weniger Raum bleiben für nationale Besonderheiten; die Zentrale als eigenständige Kraft wird permanent versuchen, Entscheidungskompetenzen an sich zu ziehen und in Form entsprechender Behörden zu institutionalisieren. Bleibt es bei dem bescheideneren Ziel des Staatenbundes, so verbleiben die Entscheidungskompetenzen in der Regel auf der nationalen Ebene; die europäische Integration ist dann stets von konkreten Verhandlungen zwischen den Mitgliedern abhängig. Die vorliegenden Grundsatzdokumente zur europäischen Einigung lassen im einzelnen nicht klar erkennen, welche Vision konkret angesteuert wird."⁹

⁷ Vgl. Hüther, Michael, Umsatzsteuerharmonisierung, 1992 / 1993, S. 91.

⁸ Vgl. Scholz, Rupert, Europäische Union, 1995, S.116

⁹ Vgl. Hüther, Michael, Umsatzsteuerharmonisierung, 1992 / 1993, S. 91.

Wenn die Grundsatzdokumente keine klare Entscheidung vorgeben, kann nur anhand der tatsächlich beschlossenen Regelungen untersucht werden, in welchem Zustand sich das Gebilde Europäische Gemeinschaft befindet.

Die Auffassung des Bundesverfassungsgerichts, daß sich die Gemeinschaft zwischen den beiden Extremen Staatenbund und Bundesstaat entwickelt, wird durch die zahlreichen Einschränkungen unterstrichen, die von den Mitgliedern akzeptiert werden, obwohl sie diese nicht eingehen müßten, wenn es sich lediglich um einen Staatenbund handeln würde. Aber die Entscheidungskompetenzen für die wichtigsten Politikfelder (wie zum Beispiel für die Steuerpolitik) liegen auf der nationalen Ebene.

Die einzelnen Ergebnisse werden nicht selten nach langen zähen Verhandlungen zwischen den Mitgliedern errungen. In diesen Politikfeldern verbleibt den Mitgliedsländern Raum für die Gestaltung und Berücksichtigung nationaler Besonderheiten. Auch sprechen ökonomische Gründe für ein Harmonisierungskonzept, was sich an den Effizienzkriterien des "fiscal federalism"¹⁰ orientiert, womit grundsätzlich eine Präferenz für die Staatenbundlösung verbunden ist.¹¹

Dies läßt den Schluß zu, daß sich die Föderation Europäische Gemeinschaft in Richtung Staatenbund entwickelt, jedoch mit der Besonderheit, einzelne bundesstaatliche Einschränkungen zu akzeptieren. Eine Entwicklung zu einem Bundesstaat ist schon wegen der geplanten Ausweitung der Gemeinschaft auf weitere Mitgliedstaaten für unwahrscheinlich.

3. Abschnitt Endgültige Lösung

Seit dem 1.1.1993 wurde, mit der am 16.12.1991 beschlossenen Richtlinie, die so genannte Übergangslösung für den innergemeinschaftlichen Warenhandel eingeführt. Die Dauer war von vornherein auf vier Jahre begrenzt, verlängert sich aber automatisch bis zur Einführung einer endgültigen Regelung. Mit der Übergangslösung wurden Regelungen für den innergemeinschaftlichen Warenverkehr verabschiedet, die grundsätzlich (von einigen Ausnahmen abgesehen) dem Bestimmungslandprinzip entsprechen. Aber die komplizierten Regelungen, die Wettbewerbsverzerrungen verhindern sollen, sind mit einem Binnenmarkt nicht zu vereinbaren, weil das Bestimmungslandprinzip keine vollständige

¹⁰ Vgl. Biehl, D., Die Reform, 1988, S. 63 - 84.

¹¹ Vgl. Hüther, Michael, Umsatzsteuerharmonisierung, 1992 / 1993, S. 93.

Gleichbehandlung der innergemeinschaftlichen mit den innerstaatlichen Warenlieferungen erreicht. Allein die Erfassung des Tatbestandes "Grenzübertritt der Ware" hebt die innergemeinschaftlichen Warenlieferungen stets von den inländischen Warenlieferungen ab und führt zu einem niedrigen Integrationsniveau.

Um die Inhalte einer endgültigen Regelung bei der Umsatzsteuer für den innergemeinschaftlichen Warenhandel zu definieren, stellt sich die Frage nach dem Ziel einer solchen Lösung. Der Ministerrat hat schon in der am 11. April 1967 verabschiedeten Ersten Richtlinie 67/227/ EWG über die Umsatzsteuern das Grundprinzip festgelegt, daß die Belastung der Ware mit Umsatzsteuern dort erfolgen sollte, wo die Ware auch tatsächlich verbraucht wird.¹² Der Artikel 28 I Abs. 2 der 6. EG - Richtlinie schreibt für ein endgültiges Besteuerungssystem den Grundsatz vor, "daß die gelieferten Gegenstände und die erbrachten Dienstleistungen im Ursprungsmitgliedstaat zu besteuern sind". Allein mit dieser Aussage über den Ort der Besteuerung ist eine Definition der endgültigen Lösung nicht möglich. Die Umsatzsteuer ist eine allgemeine Verbrauchsteuer, die dort erhoben werden soll, wo die Leistungen an den Verbraucher gelangen. Damit soll sie auch dem Mitgliedstaat des Verbrauchs zufließen.¹³

4. Abschnitt Vorschläge zur Harmonisierung

a. Die Kommission

Im Weißbuch der Kommission von 1985¹⁴ (mit dem Titel: Vollendung des Binnenmarktes, das 279 Vorschläge zur Schaffung eines Gemeinsamen Marktes enthält) wurden die Eckpfeiler der Harmonisierung aus der Sicht der Kommission vorgestellt.

Ihre Vorschläge setzen für eine Aufhebung der Grenzkontrollen zwischen den Mitgliedstaaten voraus, daß keine "bedeutenden Steuer - und Preisunterschiede bestehen".

Die Kommission strebt keine komplette Harmonisierung an. Sie will mit ihren Vorschlägen in erster Linie Wettbewerbsverzerrungen und Störungen des Handels aufgrund von nationalen Steuerpolitiken verhindern.

¹² Vgl. BMF, Heft 52, 1994, S. 11.

¹³ Vgl. ebd.

¹⁴ Vgl. Weißbuch, Vollendung, Teil III, Beseitigung der Steuerschranken.

Hierfür sollte die Höhe der Steuersätze innerhalb einer Bandbreite, die Anzahl der Steuersätze und die Steuerbemessungsgrundlage bis 1987 angeglichen werden. Die enge zeitliche Zielsetzung konnte aber von der Kommission selbst nicht eingehalten werden. Die Vorschläge im Weißbuch sahen bereits vor, daß nach Schaffung des Binnenmarktes der innergemeinschaftliche Warenhandel mit dem innerhalb eines Mitgliedstaates umsatzsteuerlich gleichgestellt sein sollte.

Die Abschaffung der Grenzkontrollen innerhalb der Gemeinschaft beinhaltete die Aufhebung der Einfuhrumsatzsteuer für den innergemeinschaftlichen Handel. Die Kommission schlug deshalb vor, die Besteuerung nach dem Ursprungslandprinzip mit Vorsteuerabzug und damit im Ergebnis nach dem Gemeinsamer - Markt - Prinzip vorzunehmen.

Da die Anzahl und die Höhe der verwendeten Steuersätze in den Mitgliedstaaten stark divergieren (1987 betrug die Bandbreite der Steuersätze 13 Prozentpunkte: von 12 v.H. in Spanien und Luxemburg bis 25 % in Irland), sah der Vorschlag der Kommission vor, für alle Mitgliedsstaaten nur zwei Steuersätze einzuführen. Die Steuersätze sollten auf einen Normalsatz, mit einer Bandbreite von 14 bis 20 v.H., und einen ermäßigten Steuersatz, mit einer Bandbreite von 4 bis 9 v.H., reduziert werden. Mit dem ermäßigten Steuersatz sollten insbesondere Nahrungsmittel, Medikamente, Verlagserzeugnisse, Energie und Personenbeförderungen begünstigt werden. Die Null - und Luxussteuersätze sollten abgeschafft werden.¹⁵

Das Steueraufkommen aus der Umsatzsteuer wird bei Anwendung des Gemeinsamer - Markt - Prinzips¹⁶ anders verteilt als beim Bestimmungslandprinzip. Die distributiven Effekte sollten durch Einführung eines Clearing - Systems kompensiert werden, da die Kommission aus haushaltspolitischen und steuerpolitischen Gründen¹⁷ das Steueraufkommen mit ihrem Vorschlag nicht anders als bei dem Bestimmungslandprinzip verteilen wollte.

Mit dem Clearingverfahren (ein Zahlungsausgleich zwischen den Mitgliedstaaten mit einem mikroökonomischen Ansatz) sollten konkret die Verschiebungen des Umsatzsteueraufkommens (im Sinne des Bestimmungslandprinzips) rückgängig gemacht werden. Das Clearingverfahren hätte mit einer monatlichen Auflistung der Umsatzsteuer - und Vorsteuerbeträge aus dem Warenhandel zwischen den Mitgliedstaaten nicht nur für sehr viel mehr administrativen Aufwand gesorgt, sondern die Mit-

¹⁵ Vgl. Kommission, 1987, 320, S. 6.

¹⁶ Vgl. hierzu die Kapitel Ursprungslandprinzip und Gemeinsamer - Markt - Prinzip, Teil B, in dieser Arbeit.

¹⁷ Vgl. Kommission, 1987, 323, Ziffer 1.1.

gliedstaaten konnten sich auch nicht auf ein gemeinsames Clearing - System einigen und fürchteten Einbußen bei den Umsatzsteuereinnahmen.¹⁸

Die Probleme, die zur Ablehnung des Clearingverfahren führten, werden ausführlich an anderer Stelle dieser Arbeit untersucht.¹⁹ Auch überzeugte die Kommission mit den Vorschlägen zu den Steuersätzen nicht. Deshalb überarbeitete sie ihren Vorschlag und gestaltete ihn pragmatischer.²⁰ Die Steuersätze sollen anstelle der Bandbreite mit Hilfe eines Mindeststeuersatzes angepaßt werden. Der mikroökonomische Ansatz beim Clearingverfahren wurde gegen einen makroökonomischen Ansatz auf der Basis der Intrahandelsstatistiken eingetauscht, und die Umsätze von steuerbefreiten Unternehmen sollten einbezogen werden, um die innergemeinschaftlichen Warenströme vollständig zu erfassen. Diverse Sonderregelungen, insbesondere für den Versandhandel, sollten das Bestimmungslandprinzip einführen und damit Wettbewerbsverzerrungen vermeiden. Aber auch der überarbeitete Vorschlag konnte mit seinen pragmatischen Ansätzen keine Mehrheit finden.

b. ECOFIN - Rat

Ende 1989 traf der ECOFIN - Rat eine Entscheidung zur Beseitigung der Steuergrenzen im EG - Binnenmarkt. In den am 9. Oktober 1989 veröffentlichten Schlußfolgerungen: "vertritt der Rat die Auffassung, daß die Einführung eines Besteuerungssystems im Herkunftsland, wie sie die Kommission vorgeschlagen hat, an Voraussetzungen gebunden ist, die bis zum 1. Januar 1993 nicht erfüllt werden können. Daher hält der Rat es für notwendig, für die zu diesem Termin vorgesehene Verwirklichung einer wirksamen, Unternehmen wie Privatpersonen zugute kommenden Beseitigung der Grenzen unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Neutralität des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems die Mehrwertsteuer und die Verbrauchsteuern für eine Übergangszeit weiterhin im Verbrauchsland zu erheben".²¹

Der Vorschlag des ECOFIN - Rats zeichnet sich besonders dadurch aus, daß er auf die Einführung eines Clearingverfahrens verzichtet, indem er das Bestimmungslandprinzip für Warenlieferungen an umsatzsteuerpflichtige und umsatzsteuerbefreite Unternehmen vorsieht.

¹⁸ Vgl. Hüther, Michael, Umsatzsteuerharmonisierung, 1992 / 1993, S. 89.

¹⁹ Vgl. Teil B., 4. Kapitel: GMP und Clearing, in dieser Arbeit.

²⁰ Vgl. Kommission, 1989, 260, S. 2.

²¹ Vgl. Rat der EG, 1989

Eine Verschiebung des Steueraufkommens wird dadurch an dieser Stelle vermieden. Zu einer geringfügigen Verschiebung des Steueraufkommens kommt es nur beim Warenhandel an private Endabnehmer im innergemeinschaftlichen Reiseverkehr, weil hier das Ursprungslandprinzip eingeführt wird, was aber die Einführung eines Clearingverfahrens nicht notwendig macht. Sonderregelungen für den Versandhandel und für Lieferungen neuer Fahrzeuge, die das Bestimmungslandprinzip aufrechterhalten, sollen weitere durch das Ursprungslandprinzip mögliche Wettbewerbsverzerrungen vermeiden. Der ECOFIN - Rat veröffentlichte ebenfalls am 9. Oktober 1989 in den Schlußfolgerungen zur Beseitigung der Steuergrenzen : "Umsätze, die von den Steuerpflichtigen und von steuerbefreiten oder nicht steuerpflichtigen Organisationen erzielt werden, ... im Bestimmungsland zum Steuersatz und zu den Bedingungen dieses Landes steuerlich belastet" (werden sollen).²²

Die Einführung des Gemeinsamer - Markt - Prinzips wurde nicht aufgegeben, aber zeitlich verschoben, bis die vorgeschlagene Übergangslösung durch eine endgültige Lösung ersetzt wird. Der daraufhin im Mai 1990 von der Kommission vorgelegte Vorschlag²³ für eine Richtlinie zur Einführung der Übergangslösung wurde in Zusammenarbeit mit der dafür eingesetzten Ad - hoc - Gruppe²⁴ überarbeitet. Sie sollte insbesondere die einzelnen Fragen weiterbehandeln und "besonders dafür Sorge tragen, daß das vorgeschlagene System reibungslos funktioniert und daß wirksame Kontrollmaßnahmen getroffen werden, um die Gefahren des Steuerbetrugs zu vermindern, ohne daß es zu Wettbewerbsverzerrungen und einer Behinderung des freien Verkehrs kommt".²⁵

Der ECOFIN - Rat verabschiedete am 16.12.1991 die Änderungsrichtlinien, die im wesentlichen seine Vorstellungen berücksichtigten und von den Mitgliedstaaten akzeptiert wurden. Die Änderung der 6. EG - Richtlinie führte am 01.01.1993 zur Einführung der zeitlich auf vier Jahre begrenzten Übergangslösung, deren Regelungen grundsätzlich (von einigen Ausnahmen abgesehen) dem Bestimmungslandprinzip entsprechen.

Im Wesentlichen beinhaltet die Übergangslösung²⁶:

Die Grenzkontrollen zwischen den Mitgliedstaaten werden abgeschafft. Als Ersatz der Besteuerung der Einfuhren an den innergemeinschaftlichen Grenzen müssen die Unternehmen ihre Einfuhren (die

²² Vgl. Parsche, Rüdiger, Meyer-Scharenberg, Dirk, Ochel, Wolfgang, Umsatzsteuern, 1990, S. 106.

²³ Vgl. Kommission, 1990, 182.

²⁴ Vgl. Langer, Michael, 1991, Umsatzsteuer und Binnenmarkt, S. 464.

²⁵ Vgl. Parsche, Rüdiger, Meyer-Scharenberg, Dirk, Ochel, Wolfgang, Umsatzsteuern, 1990, S. 107.

²⁶ Vgl. Hüther, Michael, Umsatzsteuerharmonisierung, 1992 / 1993, S. 107.

innerhalb der Gemeinschaft nun innergemeinschaftliche Erwerbe genannt werden) und ihre Ausfuhren (die innerhalb der Gemeinschaft nun innergemeinschaftliche Lieferungen genannt werden) in ihre Umsatzsteuererklärungen und in vierteljährlich einzureichende "Zusammenfassende Meldungen" aufnehmen.

An die Stelle der Erhebung der Einfuhr - Umsatzsteuer an der Grenze tritt die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs durch den Erwerber. Der Ort (und damit die Steuerbarkeit) für den innergemeinschaftlichen Erwerb befindet sich am Ende der Beförderung oder Versendung und damit im Bestimmungsland. Die innergemeinschaftliche Lieferung bleibt im Ursprungsland steuerfrei. Beim innerbetrieblichen Verbringen von Gegenständen von einem Mitgliedstaat in einen anderen wird dieses System ebenfalls angewendet, wenn die Gegenstände nicht nur vorübergehend verbracht werden. Das System der Besteuerung der Einfuhr und die steuerliche Befreiung der Ausfuhr wird dadurch materiell nicht geändert. Weiterhin wird ein Nachweis für die gegenständliche Ausfuhr gefordert. Der erstmals geforderte Nachweis, daß der Abnehmer ein Unternehmer ist, wird mit Hilfe der neu eingeführten Umsatzsteuer - Identifikationsnummern (siehe unten) erfüllt.

Für die Wareneinfuhren aus Drittländern in das Gemeinschaftsgebiet wird unverändert die Einfuhr - Umsatzsteuer an der Grenze erhoben. Hier werden auch die Begriffe Einfuhr und Ausfuhr weiterhin verwendet.

Bei Lieferungen an Endverbraucher im innergemeinschaftlichen Reiseverkehr gilt das Ursprungslandprinzip, wenn diese die Lieferung im Ursprungsland abholen. Versenden Unternehmer Waren an Endverbraucher in anderen Mitgliedstaaten, greift das Bestimmungslandprinzip, wenn die Umsätze wirtschaftlich bedeutend sind. Sind sie wirtschaftlich unbedeutend, haben die Unternehmer ein Optionsrecht, wo sie diese Lieferungen versteuern wollen. Von dieser Regelung ausgenommen sind Lieferungen von neuen Fahrzeugen, die immer im Bestimmungsland versteuert werden.

Die Kontrollaufgaben an den abgeschafften Grenzen, werden auf die nationalen Finanzbehörden verlagert. Zentrale Behörden in den Mitgliedsländern vergeben im Rahmen eines Kontrollverfahrens Umsatzsteuer - Identifikationsnummern (UI - Nr.) an die Unternehmen, die am innergemeinschaftlichen Warenhandel teilnehmen wollen. Mit Hilfe dieser Nummern und den einzureichenden "Zusammenfassenden Meldungen", führen die zentralen Behörden im jeweiligen EU - Mitgliedstaat einen EDV gestützten Informationsaustausch durch, mit dem sie den innergemeinschaftlichen Warenhandel

zwischen den Unternehmen überwachen. Keine Regelungen enthält die Richtlinie für die Lösung der Reihengeschäfte, die besonders dann kompliziert sind, wenn Drittländer und Mitgliedsländer involviert sind.

Die Übergangslösung beläßt das Bestimmungslandprinzip bei Leistungen zwischen Unternehmern innerhalb der Gemeinschaft und begrenzt die Integration auf die Einführung der Mindeststeuersätze. Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen an Nichtunternehmer kommt es zur Anwendung des Ursprungslandprinzips, während Lieferungen von Kraftfahrzeugen immer nach dem Bestimmungslandprinzip erfaßt werden.

Der Versandhandel bildet eine Ausnahme, bei der es sowohl zur Anwendung des Bestimmungsland- oder Ursprungslandprinzips kommen kann. Ein Kontrollverfahren zwischen den Zentralbehörden der Mitgliedsländer ersetzt die Grenzkontrollen.

c. Diverse Meinungen aus der Literatur

Ergänzend zu den Vorstellungen der offiziell beteiligten Akteure sollen hier exemplarisch einige Meinungen als Querschnitt aus der Literatur zu diesem Thema vorgestellt werden.

Parsche, Seidel und Teichmann²⁷ schreiben in ihrer Untersuchung über die Beseitigung von Steuer- grenzen in der Europäischen Gemeinschaft, daß sich die Harmonisierung der Steuern sowohl auf die Struktur als auch auf die Tarife erstreckt. Der Umfang der Angleichung hängt für sie vom wesentlichen Kriterium des Maßes der Beeinträchtigung des Handels - und Dienstleistungsverkehrs durch die Unterschiede in der Besteuerung ab.

Wenn die Grenzkontrollen endgültig beseitigt und die mehrwertsteuerpflichtigen Lieferungen ins EG - Ausland wie Inlandslieferungen behandelt werden sollen, fordern sie die Aufgabe des Bestimmungslandprinzips und schlagen vor, entweder auf das Ursprungslandprinzip oder - bedingt durch die in allen Ländern geltende Vorsteuerabzugsregelung - auf das Gemeinschaftsprinzip überzugehen.

Beim Ursprungslandprinzip bleibt die Steuerbelastung des Ursprungslands erhalten, weil an der Grenze keine Entlastung erfolgt. Durch die geltenden Vorsteuerabzugsregeln bei den Mehrwertsteuersystemen im EG - Raum stellt das Gemeinschaftsprinzip ein modifiziertes Ursprungslandprinzip dar,

denn sie sind der Meinung, daß die Steuerbelastung der von normalsteuerpflichtigen Unternehmen importierten und weiterverkauften Waren bei unterschiedlichen Steuersätzen in den Ländern letztlich wieder von den Steuervorschriften des Bestimmungslandes bestimmt wird. Sie halten dann aber eine weitgehende Harmonisierung der Bemessungsgrundlage und eine Abstimmung der Vorsteuerabzugsregelungen sowie der Sonderregelung für die Kleinunternehmen und insbesondere für die Landwirtschaft für erforderlich, um steuerbedingte Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden.

Die Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlagen und einiger Sonderregelungen dürfte ihrer Meinung nach nicht das Problem bei der Harmonisierung der Mehrwertsteuer im EG - Raum darstellen, obwohl auch einige EG - Mitgliedsländer ihre vertrauten Sonderregelungen modifizieren oder aufheben müßten. Im Mittelpunkt der erforderlichen Angleichung der Mehrwertsteuer steht für sie die Harmonisierung der sehr unterschiedlichen Steuersätze in den Mitgliedsländern. Betroffen davon sind Zahl und Niveau der jeweiligen Sätze sowie die entsprechende Zuordnung der Waren und Dienstleistungen zu den Steuersätzen.

Als Kompromiß schlagen sie ein EG - System mit zwei Sätzen vor, halten aber zumindest eine Annäherung der Sätze aus wettbewerbspolitischen Aspekten für notwendig. Die von der EG - Kommission vorgeschlagene Bandbreite von fünf Prozentpunkten für den Normalsteuersatz, die mit dem Hinweis auf den US - Markt begründet wurde, halten sie jedoch aufgrund der strukturellen Differenzen zwischen den zwei Märkten für nicht ohne weiteres auf die EG übertragbar. Die Bandbreiten der Steuersätze sollten wegen der großen Ballungsräume in der EG deutlich geringer gehalten werden, um steuerbedingte Wettbewerbsverzerrungen auch beim Versandhandel zu vermeiden. Je weiter die Bandbreite der Steuersätze ist, um so größer sind die Auswirkungen der Mehrwertsteuer, die nach dem Gemeinschaftsprinzip erhoben wird.

Das Steueraufkommen würde sich bei Anwendung des Gemeinschaftsprinzips zugunsten der Länder mit Exportüberschüssen im Warenverkehr verschieben. Wenn dies nicht hingenommen werden soll, halten sie ein Clearingsystem für erforderlich, das das Territorialitätsprinzip, wie beim derzeitigen Bestimmungslandprinzip, sicherstellt.

Hierfür sehen sie zwei verschiedene Ansätze:

²⁷ Vgl. Parsche, Rüdiger, Seidel, Bernhard, Teichmann, Dieter, Beseitigung, 1988, S. 446 ff.

Die erste Möglichkeit ist, das Clearingsystem nach einem mikroökonomischen Konzept aufzubauen. Der von ihnen zitierte revidierte Vorschlag der EG - Kommission²⁸ sieht hierbei vor, daß monatlich alle einzelnen innergemeinschaftlichen Geschäfte erfaßt und die Gesamtbeträge der entsprechenden Vor - und Bruttoumsatzsteuer den Dienststellen der Kommission mitgeteilt werden. Diese Informationen dienen als Basis für den multilateralen Ausgleich der jeweiligen Steueraufkommen.

Die zweite Möglichkeit sehen sie darin, das Clearingsystem nach einem makroökonomischen Konzept aufzubauen. Hierbei bieten sie zwei verschiedene Verfahren an. Das erste Verfahren basiert auf den Außenhandelsstatistiken, weil sich bei diesem Ansatz die Clearingbeträge relativ einfach und ausreichend exakt quantifizieren lassen. Das zweite Verfahren baut auf die volkswirtschaftliche Gesamtrechnung auf. Im Rahmen dieses Verfahrens werden anhand von Input - Output - Tabellen, Sonderstatistiken und ähnlichen Informationen die Bemessungsgrundlagen für die Mehrwertsteuer in den einzelnen Ländern ermittelt und mit Hilfe der jeweils geltenden Steuersätze das fiktive Steueraufkommen für jedes einzelne Land quantifiziert. Die nationalen Anteile am fiktiven Gesamtaufkommen bilden die Schlüsselgröße für das Clearing.

Parsche, Seidel und Teichmann sehen in ihren Ausführungen einen großen Vorteil beim Clearingverfahren nach der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungsmethode, denn es erfüllt zwei Aufgaben in einem Schritt: das Clearing und die Quantifizierung der EG - Eigenmittel auf der Basis der Mehrwertsteuer - Bemessungsgrundlage, was ihrer Meinung nach dazu führen könnte, daß die Experten, die gegenwärtig für die Eigenmittelerhebung und -kontrolle eingesetzt sind, künftig das Clearingverfahren durchführen. Der Ausgleich zwischen den jeweils betroffenen Ländern könnte vom Clearing - Verfahren unabhängig bilateral oder multilateral von einer Clearing - Behörde vorgenommen werden. Weiterhin halten sie eine Verstärkung der Zusammenarbeit zwischen den Finanzverwaltungen für erforderlich, um generell die Effizienz der Steuererhebung, auch im Hinblick auf die Vermeidung von Steuerhinterziehung, zu verbessern.

Joachim Behrendt schlägt in seiner Dissertation zur Steuerharmonisierung im EG - Binnenmarkt²⁹ vor, als Ziel einer internationalen Harmonisierung der fiskalischen Systeme den entsprechenden Saldo - die fiskalische Nettolast - für die privaten Haushalte auf der einen und für die Unternehmen auf der

²⁸ Vgl. Parsche, Rüdiger, Seidel, Bernhard, Teichmann, Dieter, Beseitigung, 1988, S. 458 ff.

²⁹ Vgl. Behrendt, Joachim, Steuerharmonisierung, 1993, S. 232 ff.

anderen Seite international anzugleichen. Er sieht in der Einführung des Ursprungslandprinzips die einzige Möglichkeit, die Umsatzsteuer beizubehalten und nicht durch eine andere Steuer zu ersetzen. Dabei gibt er aber folgendes zu bedenken: Das Ursprungslandprinzip setzt seiner Meinung nach die Anwendung des Vorumsatzverfahrens voraus, was wiederum die Anwendung eines einheitlichen Steuersatzes, auf den sich die Mitgliedstaaten einigen müßten, bedingt. Im grenzüberschreitenden Handel soll vom Vorsteuer - auf den Vorumsatzabzug übergegangen werden.

Das Ursprungslandprinzip soll, wenn es eingeführt wird, im gesamten internationalen Warenverkehr angewendet werden, also nicht nur innerhalb des EG - Binnenmarktes, sondern auch gegenüber Drittländern, um internationale Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden. Er fordert, auf jede Art von internationalem Clearing zu verzichten. Seine Vorschläge gleichen in weiten Teilen den Vorschlägen des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium für Wirtschaft und des Kieler Weltwirtschaftsinstitutes.

Michael Hüther formuliert in seinen Ausführungen zur Strategie einer optimalen Harmonisierung,³⁰ die einerseits auf den Ergebnissen der Wirkungsanalyse und andererseits auf deren Vergleich mit den normativen Überlegungen beruht, daß, sowohl aus allokativer Sicht als auch aus fiskalischen Gründen, wenig für den vollständigen Übergang zum Vorumsatzabzug spricht. Im Gegensatz zum Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit Vorsteuerabzug treten beim Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit Vorumsatzabzug beachtliche allokativen Effekte, wie zum Beispiel: Handelsumlenkungen innerhalb der Gemeinschaft, ein "Zollkrieg", Verschiebungen zwischen dem tradeable und dem non - tradeable - Bereich und ineffiziente Sektorstrukturen, auf. Dagegen führt das Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit Vorsteuerabzug nur beim Direktverkauf zu wirtschaftlich unbedeutenden Verzerrungen der Wettbewerbsbedingungen und der Verteilung des Steueraufkommens.

Hüther hält beim Vorumsatzabzug einen wesentlich größeren und verwaltungsaufwendigeren Finanzausgleich, der die Umverteilung der nationalen Umsatzsteueraufkommen kompensieren muß, für notwendig, während beim Vorsteuerabzug im Wesentlichen nur der Besteuerungsmengen - und der Steuersatzeffekt zu einer Allokation führt, die mit wesentlich weniger Aufwand zu kompensieren wäre.

³⁰ Vgl. Hüther, Michael, Umsatzsteuerharmonisierung, 1992 / 1993, S. 107.

Zusammenfassend ist er der Meinung, daß der konsequente Übergang zum Ursprungslandprinzip sowohl die Forderung nach allokativer Handelsneutralität wie die Bedingungen einer quantitativen und qualitativen Neutralität in bezug auf die nationale Steuerpolitik deutlich verletzt. Das derzeit gültige Übergangssystem hat aber seiner Meinung nach den Nachteil, daß eine zusätzliche Administration geschaffen werden soll, die sich in ihrer Weiterentwicklung zu einem Selbstläufer entwickeln könnte. Außerdem ist für ihn die Übergangslösung mit einem nahezu unerträglichen bürokratischen Aufwand verbunden, der sowohl die Unternehmen als auch die nationalen Finanzbehörden stark belasten. Der entlastende Effekt, der durch die Aufhebung der Grenzkontrollen eingetreten ist, wird durch die Belastung in erheblichem Maße kompensiert.

Für Hütter spricht sehr viel für ein Harmonisierungsmodell, das sich durch die Einführung eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs weitgehend am Bestimmungslandprinzip orientiert und keinen zusätzlichen Verwaltungsaufwand hervorruft.³¹

Er interpretiert das Bestimmungslandprinzip nicht traditionell, sondern in einer modifizierten Weise, die auch die Ausnahmen wie den Versandhandel und den Verbrauch im EG - Ausland beinhaltet, wenn auf der Basis dieses Prinzips gefordert wird, daß die Besteuerung nach den Regeln des Landes durchgeführt wird, in dem der Endverbrauch erfolgt. Seine Konzeption einer optimalen Harmonisierung plädiert für das Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit grenzüberschreitendem Vorsteuerabzug. Als dominierende Gestaltungsregel für die indirekten Steuern verbleibt damit das Bestimmungslandprinzip, das auch einen maximalen steuerpolitischen Gestaltungsspielraum für die Mitgliedstaaten sichert. Auch wenn die Umverteilungseffekte der nationalen Umsatzsteueraufkommen hierbei sehr gering sind, bedarf diese Lösung seiner Meinung nach einer korrigierenden Maßnahme, um die Aufkommensneutralität zu sichern. Ein Harmonisierungsmodell, das Unternehmen und Finanzbehörden zusätzliche Verwaltungsarbeit aufbürdet, wie es bei der Übergangslösung der Fall ist, oder eine neue EG -zentrale Administration schafft, wie bei einer Lösung mit mikroökonomisch fundiertem Clearing, lehnt er ab.

Als eine mögliche Lösung schlägt er vor, daß Differenzbeträge auf der Basis der Intrahandelsstatistik ermittelt werden, die den fiskalischen Effekt des Vorsteuerabzugs berücksichtigen, die von den abzuführenden Mehrwertsteuer - Eigenmitteln der Mitgliedstaaten abzuziehen wären.

Aber auf längere Sicht hält er es für denkbar, daß das gesamte Umsatzsteueraufkommen in der Gemeinschaft analog dem bundesdeutschen Verfahren verteilt werden könnte. Systemgerecht steht dem

Land des Konsums das Steueraufkommen zu, da es sich bei der Umsatzsteuer um eine allgemeine Steuer auf den Konsum handelt. Als möglichen Verteilerschlüssel schlägt er vor, das gesamteuropäische Umsatzsteueraufkommen nach gewichteten Pro - Kopf - Zahlen auf die einzelnen Staaten zu verteilen, wobei ein möglicher Gewichtungsfaktor anhand des privaten Verbrauchs ermittelt werden könnte.

Um das System strategieunanfällig zu machen, hält er Mindeststeuersätze, wie in der Übergangslösung, für notwendig. Sonst bestünde für kleinere Länder ein Anreiz, ihre Steuersätze zu senken (im Sinne eines "moral hazard – Verhaltens") und damit die größeren auszubeuten.

Weide möchte den Steuerharmonisierungsauftrag der Rom - Verträge nicht isoliert betrachten.³² Er weist darauf hin, daß der Harmonisierungsauftrag durch die allgemeinen Ziele des Binnenmarktes und dessen Gestaltungselemente bestimmt wird. Nach seiner Meinung wird das "Idealbild des Binnenmarktes" durch seine funktionalen Zusammenhänge und komplexen Strukturen in vielfacher Hinsicht relativiert.

Er geht von den folgenden vier Hauptkomponenten in der Gesamtproblematik der Steuerharmonisierung in der Gemeinschaft aus, die den Harmonisierungsprozeß entscheidend beeinflussen:

- " Während die indirekten Steuern den Gemeinsamen Markt unmittelbar beeinflussen, können die direkten Steuern ebenfalls das Funktionieren des Binnenmarktes behindern. Die Integrationsaufgabe der Gemeinschaft verlangt daher, die dadurch bedingten Steuergrenzen und Behinderungen zu beseitigen (integrative Komponente).
- Disparitäten in der Steuerrechtsgestaltung sowie unterschiedliche Erhebungsformen können zu Wettbewerbsverzerrungen in der Gemeinschaft führen. Artikel 101 und 102 des EWG - Vertrages verlangen daher die Beseitigung von Wettbewerbsverzerrungen (Wettbewerbskomponente).
- Die Finanzstruktur der Gemeinschaft basiert noch nicht auf einer eigenen Steuerverfassung; sie ist daher noch von den Steuereinnahmen der nationalen Haushalte abhängig. Der wachsende Finanzbedarf der Gemeinschaft muß langfristig durch eigene Gemeinschaftssteuern oder durch eine begrenzte Zugriffsmöglichkeit auf das Steueraufkommen der Mitgliedstaaten gedeckt werden (Finanzierungskomponente).

³¹ Vgl. Hüther, Michael, Umsatzsteuerharmonisierung, 1992 / 1993, S. 108.

³² Vgl. Weide, K.-M., Harmonisierung, 1996, S. 52.

- Die Integrationsfortschritte werfen langfristig die Frage nach einer eigenen Steuerverfassung der Gemeinschaft auf, die die derzeitige nationale Souveränität überwindet. Eine solche Verfassung muß der Gemeinschaft Gesetzgebungshoheit, Aufkommenshoheit und Verwaltungshoheit für den Bereich der Steuern verleihen (Verfassungskomponente)."

Mit diesen vier Hauptkomponenten steckt er den theoretischen Rahmen der Europäischen Steuerharmonisierung weitgehend ab. Nach seiner Meinung könnte eine Angleichung durch schrittweise Maßnahmen auf allen Steuerebenen unternommen werden und die Steuersouveränität im wesentlichen noch bei den Mitgliedstaaten verbleiben. Aber auch die Möglichkeit, die Gemeinschaft mit einer eigenen Steuerverfassung auszustatten, um die Steuergesetzgebungskompetenz nach Brüssel zu verlagern, hält er für denkbar.³³

5. Abschnitt Das Bewertungsmuster

Die Ausgestaltung eines Bewertungsmusters hängt eng mit der Vorstellung von der grundsätzlichen Zielsetzung der Integration in Europa zusammen, mit der Definition des Begriffs Harmonisierung und mit den Zielsetzungen bei den Überlegungen zur sogenannten endgültigen Regelung für den innergemeinschaftlichen Warenhandel.

Aber auch die Wahrung von bestimmten Neutralitäten spielt bei einem Bewertungsmuster eine wichtige Rolle.

a. Grundsätze

Zum Rahmen des Bewertungsmusters gehört inhaltlich die bereits getroffene Feststellung über die tatsächliche Entwicklung der Europäischen Gemeinschaft in Richtung Staatenbund, mit der Besonderheit, bundesstaatliche Einschränkungen zu akzeptieren. Ebenso fließt hier die Definition des in Artikel 99 EWGV verwendeten Begriffs Harmonisierung in die Überlegungen mit ein, wonach durch Gemeinschaftsrecht, als Maßstab für die nationalen Steuervorschriften, die störenden Wirkungen in einem geordneten dynamischen Prozeß zu beseitigen oder mindestens zu verringern sind; beschränkt auf das notwendige Maß und nicht auf Perfektion oder auf Vereinheitlichung ausgerichtet.

Das Ziel ist, die Errichtung eines Binnenmarktes zu erreichen, ohne dabei ein europäisches Umsatzsteuersystem zu schaffen.

Aber auch die Überlegungen zu einer sogenannten endgültigen Regelung für den innergemeinschaftlichen Warenverkehr gehören zum Inhalt des Bewertungsmusters. Hierbei soll das Grundprinzip, daß die Umsatzsteuer eine allgemeine Verbrauchsteuer ist, die dort erhoben werden soll, wo die Leistungen an den Verbraucher gelangen, beachtet werden. Daraus folgt, daß dem Mitgliedstaat des Verbrauchs das Steueraufkommen aus der Umsatzsteuer zufließen soll.

b. Neutralitäten

Bei der konkreten Gestaltung der Harmonisierung ist zu beachten, daß sie auf verschiedenen Ebenen neutral wirkt.³⁴

Aus steuerpolitischen und ökonomischen Gründen sollte die Harmonisierung den Wettbewerb in der Gemeinschaft weder verzerren noch behindern und damit die allokatonspolitische Neutralität wahren. Die Handelsströme dürfen nicht aus steuerlichen Gründen umgelenkt werden (allokative Handelsneutralität).

Eine Beeinträchtigung der fiskalischen Neutralität durch die Harmonisierung ist zu vermeiden. So dürfen sich zum einen die nationalen Steueraufkommen nicht wesentlich verändern (quantitative Neutralität), und zum anderen sollen die nationalen steuerpolitischen Gestaltungsspielräume nicht eingeschränkt werden (qualitative Neutralität).

Zur Schaffung des Binnenmarktes sollten die Steuergrenzen endgültig beseitigt und die innergemeinschaftlichen wie inländische Warenlieferungen behandelt werden. Für dieses Ziel ist das Bestimmungslandprinzip aufzugeben und auf das Gemeinschaftsprinzip (modifiziertes Ursprungslandprinzip mit Vorsteuerabzug) überzugehen.

³³ Vgl. ebd. S. 54.

³⁴ Vgl. Hüther, Michael, Umsatzsteuerharmonisierung, 1992 / 1993, S. 94 - 95.

Im Idealfall bedeutet dies, daß die Grenzschränken abgeschafft werden und damit auch der umsatzsteuerliche Grenzausgleich beim Passieren der Grenze. Für die Gleichstellung der innergemeinschaftlichen mit den inländischen Warenlieferungen wird die Steuerbefreiung für die innergemeinschaftlichen Lieferungen (Ausfuhren innerhalb der Gemeinschaft) aufgehoben. Ebenfalls aufgehoben wird die Besteuerung der Einfuhren aus anderen Mitgliedsländern bzw. der innergemeinschaftlichen Erwerbe. Die umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen im Bestimmungsland dürfen den ihnen in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbetrag aus dem Ursprungsland im Bestimmungsland von ihrer Umsatzsteuerschuld als grenzüberschreitende Vorsteuer abziehen. Damit ist der Übergang vom Bestimmungslandprinzip zum Gemeinsamer - Markt - Prinzip (auch Gemeinschaftsprinzip genannt) vollzogen.

Die durch den Vorsteuerabzug bedingte Verschiebung des Umsatzsteueraufkommens der beteiligten Mitgliedsstaaten (vom netto - importierenden zum netto - exportierenden Mitgliedsland) wird durch ein Clearing - System, im Sinne der durch das Bestimmungslandprinzip vorgegebenen Aufkommensverteilung, neutralisiert.