

Teil C. Steuerpolitik als wichtiger Schritt der europäischen Integration

I. Kapitel Verlauf und Hindernisse der europäischen Integration

1. Abschnitt Ursprung der Gemeinschaft

Der Blick auf den Ursprung der Gemeinschaft erfüllt im Kontext dieser Arbeit zwei Funktionen: zum einen sollen die politischen Umstände und Gegebenheiten der Mitgliedstaaten, die zur europäischen Integration führten, dargestellt werden, und zum zweiten steht die Bestimmung der entscheidenden Faktoren im Mittelpunkt der Untersuchung, die den politischen Entscheidungsprozeß nachhaltig verändert haben.

a. Supranationale Kooperationsform

aa. Zollunion

Nach dem Zweiten Weltkrieg suchten die westeuropäischen Staaten eine neue supranationale Kooperationsform, die die Kriegsgefahr bannen und geistiges, wirtschaftliches und technisches Potential zur gemeinsamen Nutzung eröffnen sollte.¹⁷⁵

In den westlichen Staaten Europas hatte sich die Auffassung verbreitet, daß ein dauerhafter Frieden nur durch eine enge Kooperation der Staaten gesichert werden könne.¹⁷⁶

Eine zwischenstaatliche Kooperationsform erschien angesichts der starken Einflüsse auf die Geldwertstabilität, Vollbeschäftigung und anderen ökonomischen Ziele der einzelnen Staaten notwendig, da sich die Volkswirtschaften rasch internationalisierten. Politische Integration durch wirtschaftliche Zusammenarbeit wurde zum gemeinsamen Ziel.¹⁷⁷

Die Verhandlungen der Exilregierungen (der drei Benelux - Staaten) während des Zweiten Weltkrieges führten zu dem 1944 in London geschlossenen Vertrag, der die Gründung einer Zollunion vorsah.

¹⁷⁵ Vgl. Weide, Klaus - Michael, Harmonisierung, 1996, S. 4; m. w. N.

¹⁷⁶ Vgl. Gerken, Lüder, Integration, 1993, S. 15.

¹⁷⁷ Vgl. Weide, Klaus - Michael, Harmonisierung, 1996, S. 4; m. w. N.

Er beinhaltete auch den Wunsch der beteiligten Staaten, auf den steuerlichen Grenzausgleich zu verzichten.

Die Umsatzsteuer wurde nicht explizit erwähnt.

Dies war nach Auffassung von Walter Hahn darauf zurückzuführen, daß die vertragschließenden Parteien noch gar nicht wissen konnten, ob überhaupt und gegebenenfalls wie der umsatzsteuerliche Grenzausgleich abgeschafft werden konnte. Während es beim Zoll auf die im politischen Raum einfach zu verstehende Lösung der Satzangleichung ankam, war bei der Umsatzsteuer die Arbeit von Fachleuten gefragt.

Die Finanzexperten schlugen 1949 vor, die Steuergrenzen abzuschaffen und die Brutto - Umsatzsteuer beizubehalten. Die Voraussetzungen hierfür wären gewesen, daß die Steuersätze vereinheitlicht werden und der steuerliche Grenzausgleich zwar innerhalb der Benelux - Union abgeschafft wird, nicht aber gegenüber Drittländern. Der Vorschlag der Finanzexperten setzte sich nicht durch. Belgien hätte durch eine Satzangleichung erhebliche Einnahmeausfälle hinnehmen müssen und verweigerte deshalb die Zustimmung.

Der Vorschlag wäre nach Meinung von Walter Hahn auch deshalb abgelehnt worden, weil er eine Umverteilung des Umsatzsteueraufkommens zu Lasten von Luxemburg ergeben hätte.

Belgien hätte die Umsatzsteuer für die vielen Rohstofflieferungen von Belgien nach Luxemburg vereinnahmt, und Luxemburg hätte die Umsatzsteuer erstatten müssen.¹⁷⁸

Dieses Problem ist bis heute erhalten geblieben und ist nach wie vor die Ursache dafür, daß es auch nach Einführung des Binnenmarktes noch immer nicht möglich ist, eine Lieferung innerhalb der Europäischen Union umsatzsteuerlich so zu behandeln wie eine Lieferung innerhalb eines Mitgliedstaates.

ab. Steuergrenzen als Schutz der nationalen Industrien

Die Benelux - Staaten hatten ihre Umsatzsteuer - Systeme nicht harmonisiert.

¹⁷⁸ Vgl. Hahn, Walter, Willensbildungsprozesse, 1988, S. 31; m. w. N.

Nachdem zum 1. Januar 1948 die Zollgrenzen innerhalb der Benelux - Union aufgehoben worden waren, setzten die einzelnen Regierungen als Schutz der nationalen Industrien die Steuergrenzen ein. Die Niederländer, später auch die Belgier, erhoben auf die Importe eine Zusatzsteuer, die innerhalb weniger Jahre erhöht wurde und sich der effektiven inländischen Umsatzsteuerbelastung näherte. Im Ergebnis wurde ein immer höherer Grenzausgleich praktiziert, anstatt die Steuergrenzen im Handel zwischen den Benelux - Staaten abzubauen.¹⁷⁹

Im September 1946 hatte Winston Churchill in einer Rede an der Zürcher Universität Frankreich und Deutschland aufgefordert, die Vereinigten Staaten von Europa zu gründen. Dieser Gedanke führte auf einem Europakongreß in Den Haag im Mai 1948 zur Forderung nach einer Politischen Union für Europa. Am 5. Mai 1949 wurde aufgrund dieses Manifestes der Europarat gegründet, mit dem Ziel, die Menschenrechte und den Frieden zu wahren.¹⁸⁰

Primär sollte die Europäische Gemeinschaft einen einheitlichen Wirtschaftsraum schaffen, in dem nicht nur der Handel liberalisiert wird. Darüber stand das Ziel nach weitergehender politischer und wirtschaftlicher Integration durch gemeinschaftliches einheitliches Auftreten.¹⁸¹

b. Ökonomische Aspekte

ba. Französische Konkurrenz

Um Deutschland nach dem Zweiten Weltkrieg die Kontrolle über die für eine Kriegführung wichtigen Schlüsselindustrien zu entziehen, propagierte der französische Außenminister Robert Schumann, unterstützt vom Leiter des französischen Amtes für wirtschaftliche Planung, Jean Monnet, im Mai 1950 seinen Plan, die nationalen Kohle- und Stahlindustrien zu vergemeinschaften. Die Benelux - Staaten, Italien, Frankreich und Deutschland verwirklichten den Schumann - Plan bereits am 18. April 1951 durch Unterzeichnung des Vertrages über die Gründung der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl (EGKS, Montan - Union).

Daß die Gründerstaaten mit dem Abschluß des EGKS - Vertrages "den ersten Grundstein für eine weitere und vertiefte Gemeinschaft" legten, ist in der Präambel des Vertrages verankert.¹⁸²

¹⁷⁹ Vgl. ebd.

¹⁸⁰ Vgl. Gerken, Lüder, Integration, 1993, S. 15.

¹⁸¹ Vgl. Weide, Klaus - Michael, Harmonisierung, 1996, S. 5; m. w. N.

¹⁸² Vgl. Gerken, Lüder, Integration, 1993, S. 16.

Die Umsatzsteuer wurde auch durch die Montan - Union nicht harmonisiert.

Die Ursachen für die ausgebliebene Steuerharmonisierung sieht Walter Hahn in der Beschränkung der Integration auf nur einige wenige Branchen - sogenannte Teilintegration und die Beschränkung auf die ökonomischen Aspekte der Umsatzsteuer, während die politischen und juristischen Aspekte in der Problemanalyse übersehen bzw. als vernachlässigbar betrachtet wurden.¹⁸³

Die deutsche Eisen - und Stahlindustrie sah sich gegenüber der französischen Konkurrenz benachteiligt. Die Franzosen erhoben einen nicht unerheblichen Grenzausgleich von neunzehn Prozent, während die Deutschen nur vier Prozent erhoben. Diese Differenz führte zu gravierenden Meinungsverschiedenheiten zwischen den beiden Ländern.

Die Wettbewerbsverzerrungen waren nach deutscher Argumentation nur dann zu vermeiden, wenn kein Grenzausgleich erhoben wird. Die Franzosen behaupteten, daß nur ein korrekt durchgeführter Grenzausgleich Wettbewerbsverzerrungen vermeidet.

Die Argumente der Kontrahenten befanden sich nicht zufällig im Einklang mit den wirtschaftlichen Interessen ihres Landes.¹⁸⁴

bb. Tinbergen - Bericht

In der Aufhebung des gesamten Grenzausgleiches sah man bereits die entscheidende Frage nach dem System: sollten zukünftig die Produkte des Montansektors (Kohle und Stahl) im grenzüberschreitenden Verkehr nach dem Ursprungslandprinzip oder dem Bestimmungslandprinzip¹⁸⁵ versteuert werden¹⁸⁶.

Die Hohe Behörde der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl setzte einen Expertenausschuß ein, der Abhilfe schaffen sollte. Der Niederländer Tinbergen, der den Ausschuß leitete, legte Anfang April seinen "Bericht über die durch die Umsatzsteuer aufgeworfenen Probleme auf dem Gemeinsamen Markt" (Tinbergen - Bericht) vor.

¹⁸³ Vgl. Hahn, Walter, Willensbildungsprozesse, 1988, S. 34 ff.

¹⁸⁴ Vgl. ebd.

¹⁸⁵ Ursprungsland - bzw. Bestimmungslandprinzip, siehe hierzu Kapitel B, I. und II. Kapitel dieser Arbeit.

¹⁸⁶ Vgl. Behrendt, Joachim, Steuerharmonisierung, 1993, S. 20.

Der Bericht konnte weder den Verzicht noch die Anwendung des Grenzausgleiches empfehlen. Eine Wettbewerbsverzerrung wäre nur zu verhindern gewesen, wenn der Grenzausgleich für alle Güter angewandt worden wäre, was aber bei der Teilintegration der Montan - Union nicht möglich war¹⁸⁷. Es blieb nach wie vor beim Bestimmungslandprinzip. Wäre es hier zur Einführung des Ursprungslandprinzips gekommen, wären davon nur die Produkte der Montan - Union betroffen gewesen, während die übrigen grenzüberschreitenden Warenbewegungen nach dem Bestimmungslandprinzip versteuert worden wären¹⁸⁸. Eine Lösung des Problems konnte der Ausschuß nicht erbringen, und die Standpunkte blieben unverändert¹⁸⁹.

Die Gründungsversuche einer Europäischen Politischen Gemeinschaft (EPG) kamen trotz großer Anstrengungen nicht über einen Satzungsentwurf hinaus, da im August 1954 die französische Nationalversammlung die Ratifizierung des Vertrages zur Gründung der Europäischen Verteidigungsgemeinschaft ablehnte, womit auch die Gründung der EPG ihrem Niedergang ausgesetzt war. Bereits zu diesem Zeitpunkt zeigte sich ein latentes Problem der europäischen Integration: die widerstreitenden Interessen der nationalen (hier der französischen) Politik, die Deutschland einerseits in gemeinsame Strukturen einbinden, aber andererseits ihre eigene Souveränität nicht einschränken wollte.

bc. Spaak - Bericht

Die Benelux - Staaten wollten, trotz des Rückschlags für die Schaffung einer politischen Gemeinschaft in Europa, die Integration wenigstens auf wirtschaftlicher Ebene vorantreiben und sorgten dafür, daß die Messina - Konferenz der sechs Staaten der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl (EGKS) den belgischen Außenminister Paul - Henri Spaak im Juni 1955 beauftragte, die Möglichkeiten zur Gründung eines einheitlichen Wirtschaftsgebietes zu prüfen. Bereits im April 1956 empfahl der Spaak - Bericht die Gründung einer Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWG) und einer Europäischen Atomgemeinschaft (EAG). Der Spaak - Bericht bildete die Grundlage für die Römischen Verträge, die die sechs EGKS - Staaten zur Gründung der EWG und EAG im März 1957 in Rom unterzeichneten.¹⁹⁰

¹⁸⁷ Vgl. Hahn, Walter, Willensbildungsprozesse, 1988, S. 37.

¹⁸⁸ Vgl. Tinbergen - Bericht, 1953, S.37; Schmolders, G., Wettbewerbsverzerrungen, 1962, S. 11.

¹⁸⁹ Vgl. Behrendt, Joachim, Steuerharmonisierung, 1993, S. 21, m.w.N.

¹⁹⁰ Vgl. Gerken, Lüder, Integration, 1993, S. 17.

2. Abschnitt Ausbau der Gemeinschaft

a. Spannungsbogen zur EWG

aa. Wettbewerbsneutralität

Bereits bei den Verhandlungen zum EWG - Vertrag standen wettbewerbspolitische Erwägungen im Mittelpunkt. Die grenzüberschreitenden Handelsströme sollten weder von privaten noch von staatlichen Eingriffen künstlich verzerrt werden. Mit dem Vertrag wollte man im wesentlichen den Wettbewerb zwischen den Regierungen vermindern und den Wettbewerb zwischen den Unternehmen verstärken. Alle beteiligten Staaten wollten ihre Kompetenzen in der Steuerpolitik so wenig wie möglich einschränken lassen. Um den Vertrag nicht zu gefährden, beschränkte man sich bei den Vertragsentwürfen auf ein Minimum an Regelungen, die die nationale Souveränität reduzieren. Für die indirekten Steuern und bei den Subventionen (beide Instrumente eignen sich hervorragend, um protektionistische Verzerrungen für einige spezifische Branchen einzuführen) waren gemeinsame Regelungen zur Wettbewerbsneutralität unausweichlich, zumal befürchtet wurde, daß nach Abbau der Zölle der umsatzsteuerliche Grenzausgleich der einzelnen Mitgliedstaaten gleichermaßen erhöht wird (tatsächlich haben die belgische und die niederländische Regierung zum Zeitpunkt der ersten Zollsenkung am 01.01.1959 ihren Grenzausgleich erhöht¹⁹¹).

Politische Lösungen für die Einführung völliger Wettbewerbsneutralität waren aufgrund der unterschiedlichen Interessenlagen (z.B.: hoher Anpassungsbedarf der einzelnen Volkswirtschaften, überbewerteter französischer Franc und Erhöhungen des umsatzsteuerlichen Grenzausgleichs - insbesondere der Benelux - Länder) nicht absehbar.¹⁹² Der Spaak - Bericht schlug deshalb vor, die Lösung der Probleme zur Wettbewerbsneutralität durch den Ministerrat nach Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft in Angriff nehmen zu lassen:

"Falls beträchtliche Wettbewerbsverzerrungen - durch Steuern oder andere staatliche Eingriffe - entdeckt werden, muß die Kommission dem Rat einen Vorschlag zu ihrer Beseitigung unterbreiten, der darüber einstimmig und nach einer Übergangszeit von vier Jahren mit qualifizierter Mehrheit beschließt."¹⁹³

¹⁹¹ Vgl. Mette, Stefan, Binnenmarkt, 1993, S. 41.

¹⁹² Vgl. Hahn, Walter, Willensbildungsprozesse, 1988, S. 42 ff.

¹⁹³ Vgl. Spaak - Bericht, 1956, S.67 ff.

Das Verschieben der Probleme in die Zukunft wurde von den Regierungsvertretern akzeptiert, die Einstimmigkeit der Entscheidungen in der Steuerpolitik jedoch nicht.

So wurde das Verfahren aus dem Spaak - Bericht im Art. 101 EWGV nur auf die durch "Rechts - und Verwaltungsvorschriften" verursachten Verzerrungen eingeschränkt, aber bei der Harmonisierung der indirekten Steuern schreibt Art. 99 EWGV einerseits die Einstimmigkeit vor und andererseits erweitert er die Ziele der Harmonisierung, indem er allgemein vom "Interesse des Gemeinsamen Marktes" spricht.¹⁹⁴

Damit zeichnete sich schon vor dem Abschluß des EWG - Vertrages ab, daß die sechs Gründerstaaten ihre Souveränität über ihre jeweilige nationale Steuerpolitik der Gemeinschaft nicht opfern wollten. Bereits hier wurde der Konflikt zwischen den einzelnen Staaten deutlich: auf der einen Seite wollten sie ihre Souveränität bewahren und auf der anderen Seite die Gemeinsamkeiten der Europäischen Politik durch die Schaffung einer Gemeinschaft stärken.

ab. Nationale Souveränität

Die Finanzexperten machten noch vor Abschluß der Verhandlungen auf die Notwendigkeit einer mehr oder weniger konkreten Regelung für die indirekten Steuern in der zeitlich unbestimmten Übergangszeit aufmerksam.

Die Verhandlungsführer einigten sich auf die Art. 95 - 97 EWGV, die, für die Mitgliedstaaten unmittelbar verbindlich, die nationale Steuergesetzgebung der einzelnen Mitgliedstaaten nur innerhalb des gemeinsam gefundenen Rahmens zulassen.

Diese begrenzte Aufgabe von nationaler Souveränität über die Steuerpolitik konnte den Abschluß des EWG - Vertrages nur dann nicht gefährden, wenn die Regelungen über das strenge ökonomische Konzept zur Wettbewerbsneutralität innerhalb des EWG - Vertrages gelockert wurden. Dies wurde erreicht, indem die Artikel 95 - 97 EWGV unpräzise formuliert wurden und inhaltlich nicht alle durch indirekte Steuern bedingte Verzerrungen verboten. Damit war ein Vertrag formuliert, der mit seinen Kompromissen den einzelnen Staaten den nötigen Freiraum ließ und dennoch als Basis für künftige Harmonisierungen der Steuersysteme diente.¹⁹⁵

¹⁹⁴ Vgl. Hahn, Walter, Willensbildungsprozesse, 1988, S. 46.

¹⁹⁵ Vgl. ebd.

Die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft wurde durch die Unterzeichnung des Vertrages am 25.03.1957 in Rom gegründet. Die Errichtung eines Gemeinsamen Marktes war wohl das bedeutendste Ziel.¹⁹⁶

ac. Probleme der Harmonisierung

Die Allphasen - Brutto - Umsatzsteuer, die in den meisten Mitgliedstaaten angewendet wurde, bereitete bei der Harmonisierung Probleme. Sie wurde auf den einzelnen Wirtschaftsstufen nach dem zu zahlenden Entgelt berechnet und steigerte dadurch von Stufe zu Stufe die Umsatzsteuerbelastung. Die Wirtschaftsunternehmen in den Mitgliedstaaten verminderten die Anzahl der einzelnen Stufen durch Bildung von Organschaften und konnten somit die Umsatzsteuerbelastung einschränken. Die Organschaften führten aber zu Wettbewerbsverzerrungen. Beim innergemeinschaftlichen Warenhandel wurden pauschalierte Durchschnittssätze eingeführt, um die Wettbewerbsverzerrungen auszugleichen. Die Durchschnittssätze waren aber nur eine unzureichende Lösung.

ad. Neumark - Ausschuß

Die EG - Kommission setzte zwei Ausschüsse ein, die die unterschiedlichen Möglichkeiten der Harmonisierung prüfen sollten. Zum einen wurde der Neumark - Ausschuß, unter Vorsitz von Fritz Neumark, und zum anderen die ABC - Arbeitsgruppe, die aus Regierungsexperten der einzelnen Mitgliedstaaten bestand, gebildet.

Der Neumark - Ausschuß untersuchte, "ob und in welchem Umfang bestehende Unterschiede in der öffentlichen Finanzwirtschaft der Mitgliedsländer die Errichtung des Gemeinsamen Marktes unter Herbeiführung und Sicherung binnenmarktähnlicher Bedingungen erschweren oder gar unmöglich machen" und "welche Möglichkeiten bestünden, um diejenigen Unterschiede zu beseitigen, die die Bildung und das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes in besonderem Maße stören."¹⁹⁷ Der Neumark - Ausschuß sollte kein "ideales Steuersystem" entwerfen, sondern die Bedingungen aufzeigen, unter denen es möglich ist, bei der Schaffung des Gemeinsamen Marktes, die Zoll - und Steuergrenzen abzuschaffen. Der Neumark - Ausschuß lehnte das Bestimmungslandprinzip ab und befürwortete in seinem Bericht das Ursprungslandprinzip, da es "auch aus psychologischen und politischen

¹⁹⁶ Vgl. Behrendt, Joachim, Steuerharmonisierung, 1993, S. 21.

¹⁹⁷ Vgl. Neumark - Bericht, 1962, Anlage A S. 97.

Gründen" für einen gemeinsamen Markt mit binnenmarktähnlichen Verhältnissen erforderlich ist, im Innenverhältnis neben den Zoll - auch die Steuergrenzen aufzuheben.¹⁹⁸

Die Allphasen - Brutto - Umsatzsteuer wurde vom Neumark - Ausschuß ebenfalls abgelehnt. Er empfahl die Allphasen - Netto - Umsatzsteuer (Mehrwertsteuersystem), wie sie in Frankreich angewendet wurde.¹⁹⁹

ae. ABC – Arbeitsgruppe

Die ABC - Arbeitsgruppe prüfte verschiedene Möglichkeiten der Steuerharmonisierung. Hier ist von Interesse der Themenkreis der Untergruppe A und C. Die Untergruppe A prüfte, ob "die gegenwärtig beim Warenaustausch zwischen den Mitgliedstaaten an den internen Grenzen wegen der Umsatzsteuer ausgeübten gegenständlichen Kontrollen aufzuheben sind, ohne daß eine Harmonisierung der Umsatzsteuersysteme durchgeführt wird."²⁰⁰

Die Untergruppe A kam zu dem Ergebnis, daß die Unternehmer, die eine Ware aus einem anderen Mitgliedstaat einführen, dies in einer periodisch abzugebenden Steuererklärung anzeigen und die (Einfuhr -) Umsatzsteuer darauf zu zahlen haben. Die Kontrollen an den Grenzen und die damit verbundene Erhebung der Einfuhr - Umsatzsteuer könnten dann aufgehoben werden. Die Finanzbehörde des Importlandes könnte die Steuererklärung in Verbindung mit der Buchführung des Erwerbers und ggf. mit Hilfe der Finanzbehörde des Exportlandes prüfen.

Ursprung dieses Systems war ein von den Niederlanden entworfener Mechanismus, nach ihrem geistigen Vater im Haager Finanzministerium kurz "System Tuk" genannt. Der Grenz- ausgleich würde beibehalten werden. Das System würde nur die notwendigen Kontrollen von den Grenzen in das Inland (Abgabe einer Steuererklärung) verlagern.²⁰¹

Aber nur die Belgier, die ähnliche Interessen wie ihre Nachbarn verfolgten, stimmten dem zu.

Der Unterausschuß A kam zu dem Ergebnis, daß auch bei diesem Modell die Steuergrenzen zwischen den Mitgliedstaaten nicht aufgehoben würden. Trotz Abschaffung der gegenständlichen Kon-

¹⁹⁸ Vgl. ebd., S.6.

¹⁹⁹ Vgl. Neumark - Bericht, 1962, S. 44.

²⁰⁰ Vgl. ABC - Bericht, 1962, S. 3.

²⁰¹ Vgl. Hahn, Walter, Willensbildungsprozesse, 1988, S. 94.

trollen an den Grenzen würden die Ausgleichsmaßnahmen bei Ein- und Ausfuhr unverändert bleiben.²⁰²

af . Nationale Gründe

Als Nachteile wurden die beträchtlich zunehmenden administrativen Verpflichtungen für die Importunternehmer und die stark ansteigende Steuerhinterziehung gesehen.²⁰³

Dagegen sieht Walter Hahn die Gründe für die Ablehnung der übrigen Mitgliedstaaten, abweichend von den offiziellen Begründungen, folgendermaßen:

"Italien, weil es mit der Abschaffung der Steuergrenzen sowieso nichts im Sinn hatte; die Anpassungskosten wären in jedem Falle hoch, der potentielle Nutzen in Form eines Wegfalls der Grenzkontrollen an der kurzen Grenze mit Frankreich jedoch gering gewesen.

Frankreich, weil es in erster Linie dem allgemeinen Spiel mit den Manipulationen am Grenzausgleich ein Ende setzen wollte; und die würden ja, auch nach einer Verwirklichung des System Tuk, in alter Weise weitergehen.

Deutschland, weil es über eine Angleichung der Steuersätze die wirtschaftliche und politische Integration voranbringen und die Franzosen zu einer Anhebung der direkten Steuern zwingen wollte.²⁰⁴

Die Untergruppe C hatte den Auftrag:

1. "eine gemeinsame Steuer auf der Produktionsstufe, kombiniert mit einer autonomen, auf der Verteilerstufe zu erhebenden Steuer und
2. eine gemeinsame Mehrwertsteuer, gegebenenfalls kombiniert mit einer auf der Verteilerstufe zu erhebenden Steuer im Hinblick auf den Gemeinsamen Markt zu überprüfen.²⁰⁵

Die Untergruppe C kam ebenfalls, wie der Neumark - Ausschuß, zu dem Ergebnis, daß nur eine Mehrwertsteuer als künftiges System der Umsatzbesteuerung für die Europäische Gemeinschaft passend sei.²⁰⁶

Nach Artikel 8 EWGV sollte die Schaffung des Gemeinsamen Marktes, nach einer Übergangszeit von zwölf Jahren (in drei Stufen von je vier Jahren), bis zum 31. Dezember 1969 verwirklicht sein.

²⁰² Vgl. ABC - Bericht, 1962, S. 18.

²⁰³ Vgl. ebd.

²⁰⁴ Siehe Hahn, Walter, Willensbildungsprozesse, 1988, S. 94.

²⁰⁵ Vgl. ABC - Bericht, 1962, S. 68.

²⁰⁶ Vgl. ebd., S. 132.

Die Integrationsbemühungen waren auf den verschiedenen Märkten unterschiedlich ausgeprägt. Bis zu diesem Zeitpunkt wurde der freie Warenverkehr, die Freizügigkeit von Arbeitskräften, ein Gemeinsamer Außenzolltarif für Industrieprodukte und der Gemeinsame Agrarmarkt eingeführt.²⁰⁷

Während die Liberalisierung der Kapitalmärkte schon in den sechziger Jahren erfolglos blieb und der Dienstleistungsmarkt überwiegend ausgespart wurde, funktionierte der Agrarmarkt nur mit Hilfe von administrativen Preisen und kostspieligen Interventionen.²⁰⁸ Damit blieb der Gemeinsame Markt noch unvollendet.

ag. Qualifizierte Mehrheit

In der dritten Stufe der Übergangszeit sollten Beschlüsse des Rates für Entscheidungen über die Landwirtschaft nur noch mit einer qualifizierten Mehrheit (und nicht mehr mit Einstimmigkeit) durchgesetzt werden können.²⁰⁹ Dies führte zu grundsätzlichen Auseinandersetzungen innerhalb der Gemeinschaft. Frankreich wollte seine Souveränität schützen, besonders in der für die Franzosen so wichtigen Agrarpolitik, und setzte sich am Ende der zweiten Stufe der Übergangszeit mit der Politik "des leeren Stuhles" gegen die Gemeinschaft durch. Im Januar 1966 einigte sich die Gemeinschaft auf den "Luxemburger Kompromiß". Entgegen den Vereinbarungen im EWGV konnte nun ein Staat, bei "sehr wichtigem Interesse", die Einstimmigkeit für die Beschlußfassung verlangen.²¹⁰

ah. Gemeinschaft versus Konkurrenz

Auf der Konferenz der Staats- und Regierungschefs im Dezember 1969 in Den Haag beschlossen die Mitgliedstaaten eine intensivere Absprache und regelmäßige gegenseitige Konsultationen auf dem Gebiet der Außenpolitik, was zur Europäischen Politischen Zusammenarbeit²¹¹ (EPZ) führte.

Nach dem Rücktritt de Gaulles erhob Frankreich keine Einwände mehr gegen eine Erweiterung der Gemeinschaft um Großbritannien. Somit konnte in Den Haag Großbritannien und anderen europäischen Staaten der Weg in die Gemeinschaft geebnet werden. Im Versuch, die Gemeinschaft zu stär-

²⁰⁷ Vgl. Pelkmans, J., *Liberalization*, 1987

²⁰⁸ Vgl. Herrmann, A., Ochel, W. u. Wegner, M., *Binnenmarkt '92*, 1989, S. 5. m. w. N.

²⁰⁹ Vgl. Artikel 43 Abs. 2 Satz 3 EWGV

²¹⁰ Vgl. Luxemburger Kompromiß, in *Europarecht*, Jg. 1966, S. 73 ff.

²¹¹ Die Aufgaben der EPZ wurden im Dezember 1974 dem Europäischen Rat übertragen.

ken, schufen die Staats- und Regierungschefs auf ihrer Konferenz in Paris (Dezember 1974) den Europäischen Rat, mit der Vereinbarung, sich kontinuierlich zu treffen. Hier bestätigten sie auch erneut den Willen zum Ausbau der Gemeinschaft zu einer Europäischen Union.²¹²

Doch bis dahin war es noch ein weiter Weg: der grenzüberschreitende Warenverkehr war noch immer durch Einfuhrkontingente und Exportsubventionen in seiner Freiheit eingeschränkt, die Mitgliedstaaten stritten heftig über Beitragszahlungen und über die ständig steigenden Kosten der gemeinsamen Agrarpolitik. Der Prozeß der Integration stagnierte.²¹³

Die Wachstumsraten der EWG lagen Anfang der achtziger Jahre im Vergleich zu denen von USA und Japan am Schluß. Die Cecchini - Studie schätzte die unmittelbaren volkswirtschaftlichen Kosten der "unvollendeten Gemeinschaft" auf ca. 400 Mrd. DM. Diese Verschwendung mußte beendet werden, wenn sich die Gemeinschaft gegen die Konkurrenten (insbesondere USA und Japan) durchsetzen und als Industrieregion weiterentwickeln wollte.²¹⁴

b. Die Politik der interventionistischen Krisenregulierung

ba. Integrationsdynamik

Im Juni 1983 bekräftigten die Staats- und Regierungschefs der Gemeinschaft (zum 1. Januar 1981 war Griechenland beigetreten) auf der Konferenz des Europäischen Rates in Stuttgart ihren Willen, die Europäischen Gemeinschaften in eine Europäische Union umzuwandeln. Sie verabschiedeten die Feierliche Deklaration zur Europäischen Union, die auf einem Entwurf zu einer Europäischen Akte der Außenminister Deutschlands und Italiens, Hans - Dietrich Genscher und Emilio Colombo, basierte. Aus diesem Entwurf ging die Einheitliche Europäische Akte hervor.²¹⁵

Mit der Einheitlichen Europäischen Akte sollte die Integrationsdynamik, die durch unpopuläre Maßnahmen der siebziger und achtziger Jahre z. B. in der Agrar - und Umweltpolitik verloren zu gehen drohte, wieder neu belebt werden. Deshalb bekräftigten die Mitgliedstaaten in der Einheitlichen Eu-

²¹² Vgl. Gerken, Lüder, Integration, 1993, S. 21 ff.

²¹³ Vgl. Mette, Stefan, Binnenmarkt, 1993, S. 22.

²¹⁴ Vgl. Schmidhuber, Peter M., Wirtschaftliche, 1990, S. 6 ff.

²¹⁵ Vgl. Gerken, Lüder, Integration, 1993, S. 24.

ropäischen Akte, daß die Inhalte und Zielvorstellungen der Europäischen Gemeinschaft eine unumkehrbare Entwicklung der europäischen Geschichte sind.²¹⁶

bb. Weißbuch

Der Europäische Rat folgte im Juni 1985 mit der Verabschiedung eines Weißbuches (mit dem pragmatischen Titel: ‚Vollendung des Binnenmarktes‘, das 279 Vorschläge zur Schaffung eines Gemeinsamen Marktes enthielt) dem Vorschlag der Kommission, die mit der Vorlage des Weißbuches die Verwirklichung des Binnenmarktes (so wurde der Gemeinsame Markt seitdem genannt) vorantreiben wollte.²¹⁷

"Genauso wie die Zollunion der wirtschaftlichen Integration vorangehen mußte, muß auch die Wirtschaftsintegration der Europäischen Einheit vorangehen."²¹⁸

Mit dem Weißbuch forderte die Kommission, die materiellen, technischen und steuerlichen Hindernisse zu beseitigen, die der Harmonisierung im Wege standen. Unter materiellen Hindernissen verstand das Weißbuch die zeit- und kostenintensiven Grenzkontrollen innerhalb der Gemeinschaft. Unter technischen Hindernissen faßte das Weißbuch die unterschiedlichsten Themenbereiche wie diverse Produktnormen in den einzelnen Staaten, das öffentliche Beschaffungswesen, den Kapitalverkehr aber auch das Gesellschaftsrecht zusammen.

Die Beseitigung von steuerlichen Hindernissen beinhaltete die Harmonisierung der Umsatz- und Verbrauchssteuern durch die Angleichung der Steuerstrukturen. Dies betraf insbesondere die Höhe und Anzahl der Steuersätze.²¹⁹

Das politische Umfeld war für die Verwirklichung der Ziele, die das Weißbuch verfolgte, günstig: Die Politik der interventionistischen Krisenregulierung in den siebziger Jahren hatte versagt. Die Rolle des Staates entwickelte sich hin zur angebotsorientierten Wirtschafts- und Finanzpolitik.

Die europäischen Staaten handelten seit Mitte der siebziger Jahre nach der Parole "weniger Staat - mehr Markt" und reduzierten die staatlichen Interventionen zugunsten marktwirtschaftlicher Steuerungsmechanismen. Die ordnungspolitischen Vorstellungen der westeuropäischen Staaten waren sich

²¹⁶ Vgl. Weide, Klaus - Michael, Harmonisierung, 1996, S. 127, m.w.N.

²¹⁷ Vgl. Mette, Stefan, Binnenmarkt, 1993, S. 22.

²¹⁸ Vgl. Europäische Gemeinschaft, Kommission, 1985, S. 52.

²¹⁹ Vgl. Mette, Stefan, Binnenmarkt, 1993, S. 24 ff.

näher gekommen, was eine wichtige Voraussetzung für die breite Unterstützung für das Binnenmarktprojekt durch die Regierungen der EG - Staaten war. Auch mußten die europäischen Staaten ihre Wettbewerbsfähigkeit gegenüber den asiatischen Staaten verbessern.²²⁰

bc. Änderung der Gründungsverträge

Die Einheitliche Europäische Akte (EEA) wurde am 17. Februar 1986 unterzeichnet und trat am 1. Juli 1987 in Kraft.

Mit ihrer Einführung wurde die erste große Änderung der Gründungsverträge (der EWG, der Europäischen Politischen Zusammenarbeit und des Europäischen Währungssystems) vorgenommen. In verschiedenen Artikeln wurde das Prinzip der qualifizierten Mehrheit an die Stelle der Einstimmigkeit gestellt. Im Kern strebt die EEA eine übergreifende Integration an. Aus diesem Grunde wurden die Europäische Politische Zusammenarbeit und der Europäische Rat in den Vertrag integriert und die Mitwirkungsrechte des Europäischen Parlaments ausgebaut.²²¹ So ist die Anhörung des Europäischen Parlaments erst seit der Einheitlichen Europäischen Akte in der neuen Fassung des Artikels 99 rechtlich verankert.²²²

Bei den Entscheidungen über die Steuern, die Rechte und die Freizügigkeit und die Interessen der Arbeitnehmer (Art. 100 a) bedarf es weiterhin der Einstimmigkeit der Abstimmenden. (Insoweit erachten Kritiker die Einheitliche Europäische Akte als Rückschritt.²²³)

bd. Steuerharmonisierung

Art. 100a Abs. 2 EWG - Vertrag schließt für die Mehrheitsentscheidungen die Vorschriften über die Steuern explizit aus. Auch bei Abschluß der Einheitlichen Europäischen Akte fanden sich die Mitgliedstaaten nicht bereit, in diesem empfindlichen Bereich die Mehrheitsentscheidung einzuführen und sich überstimmen zu lassen.

²²⁰ Vgl. ebd.

²²¹ Vgl. Gerken, Lüder, Integration, 1993, S. 25.

²²² Vgl. Wägenbaur, R., 1987, in Grabitz, Art. 99 RN 28.

²²³ Vgl. Weide, Klaus - Michael, Harmonisierung, 1996, S.14. m.w.N.

Die EEA brachte für die Steuerharmonisierung keine entscheidende Verbesserung des Verfahrens.²²⁴

Außerdem haben die Mitgliedstaaten die Möglichkeit, wenn " wichtige Erfordernisse " im Zusammenhang mit dem Schutz der Umwelt, der Arbeitsumwelt oder aus Gründen der Sicherheit und Ordnung dies rechtfertigen, von den beschlossenen Ministerratsentscheidungen abzuweichen.²²⁵

Der notwendige Schritt für die Einführung des Binnenmarktes bis Ende 1992 (die Aufhebung der Grenzkontrollen) wurde durch die Einheitliche Europäische Akte in den EWG - Vertrag (Art. 13 EEA => Art. 8a EWGV) als Intention aufgenommen. Die Steuerharmonisierung war hierbei eines der schwierigsten Probleme.²²⁶

be. Weitere Ziele

Besonders die Ziele, die bis 1969 nur unvollständig integriert waren, wurden von der EEA aufgegriffen. Dazu gehörten insbesondere

- die Aufhebung der Grenzkontrollen für den Personen - und Warenverkehr,
- die Liberalisierung des Kapitalverkehrs durch die Aufhebung von Kapitalverkehrskontrollen,
- die Aufhebung technischer Schranken beim Warenverkehr durch Rechtsangleichung und Einführung des Ursprungslandprinzips bei der Umsatzsteuer,
- die Errichtung eines freien Dienstleistungsverkehrs durch Abschaffung von Marktzutrittsregelungen,
- die Einführung eines freien Niederlassungsrechts durch die Anerkennung von Abschlußzeugnissen,
- die Öffnung der Telekommunikationsmärkte und
- die Angleichung des öffentlichen Auftragswesens.²²⁷

Durch die Einheitliche Europäische Akte (Art. 23 -25 EEA => Art.130 a - 130 t EWGV) erhielt die Europäische Gemeinschaft auf den Gebieten wirtschaftlicher und sozialer Zusammenarbeit, Forschung und technologische Entwicklung und Umwelt neue Kompetenzen. Die Strukturfonds wurden ausdrücklich im Vertrag festgeschrieben.²²⁸

²²⁴ Vgl. Ress, Georg, Überlegungen, 1988, S. 11

²²⁵ Vgl. Herrmann, A.,Ochel,W.,Wegner,M., Binnenmarkt 92, 1989, S.9

²²⁶ Vgl. BMF, Heft 52, S. 12.

²²⁷ Vgl. Gerken, Lüder, Integration, 1993, S. 25. m.w.N.

²²⁸ Vgl. ebd., S. 26.

Das Ziel, eine Währungsunion zu schaffen, wurde zwar nicht in den Vorschriften der EEA, dafür aber in der Präambel aufgenommen. Artikel 20 EEA nennt nur allgemein die Zusammenarbeit in der Wirtschafts- und Währungsunion.

Ein nicht minder bedeutsames Ergebnis der Einheitlichen Europäischen Akte war es, die Errichtung der Europäischen Union und der Währungsunion als gemeinsame Ziele in die Verträge der Gemeinschaft einzufügen, auch wenn dies im Schatten der Diskussion um die Schaffung des Binnenmarktes stand.²²⁹

bf. Währungsunion

Diese Ziele wurden vom Europäischen Rat während des Treffens am 27. und 28. Juni 1988 aufgegriffen und ein Ausschuß unter der Leitung des Kommissionspräsidenten Jacques Delors beauftragt, die Bedingungen für die Realisierung zu untersuchen. Nachdem Jacques Delors seinen Bericht im April 1989 vorgelegt hatte (der u.a. Ansätze einer Reform für die Europäische Agrarpolitik, eine neue Finanzierungsquelle für das Gemeinschaftsbudget und die Verdoppelung der Strukturfonds beinhaltet²³⁰), beschloß der Europäische Rat am 26. und 27. Juni 1989 in Madrid, die erste Stufe der Währungsunion zum 1. Juli 1990 einzuführen. Damit war auch die Liberalisierung des innergemeinschaftlichen Kapitalverkehrs beschlossen.²³¹

bg. Entscheidungsdruck

Um den im Weißbuch vorgegebenen Termin (Ende 1992) der Einführung des Binnenmarktes einzuhalten, verkürzte die EEA die bis dahin viel zu langen Entscheidungsprozesse in der EG mit der Einführung des qualifizierten Mehrheitsprinzips bei Ratsentscheidungen in einer Vielzahl von Politikfeldern (Art. 148 EWGV). Ein von der Kommission dem Weißbuch beigelegter Zeitplan sollte den Ministerrat unter einen andauernden Entscheidungsdruck setzen, um eine termingerechte Umsetzung der Ziele zu gewährleisten. Die Kommission versuchte zu diesem Zeitpunkt nicht mehr, die verschiedenen nationalen Normen der einzelnen Mitgliedstaaten zu vereinheitlichen,²³² sondern be-

²²⁹ Vgl. ebd.

²³⁰ Vgl. Herrmann, A., Ochel, W., Wegner, M., Binnenmarkt 92, 1989, S. 10

²³¹ Vgl. Gerken, Lüder, Integration, 1993, S. 26.

²³² Vgl. Mette, Stefan, Binnenmarkt, 1993, S. 23.

schränkte sich auf die gegenseitige Anerkennung der Normen und strebte eine Harmonisierung nur noch in den Bereichen an, wo diese "unerlässlich ist".²³³

Die Kommission vermied Widerstände gegen die Einführung des Binnenmarktes, indem sie das Weißbuch " as a purely technical execution of an already agreed priority" darstellte und die problematischen Themen wie mögliche Souveränitätsverluste, Finanzierungsprobleme oder die Reform der Agrarpolitik erst gar nicht ansprach: " The emphasis is on rules not on money".²³⁴

Im Ergebnis hat die Einheitliche Europäische Akte auf dem Gebiet der steuerlichen Absichtserklärungen nur die Beseitigung der steuerlichen Kontrollen beim Grenzüberschritt auf dem Gebiet der Umsatz - und Verbrauchsteuern vorgeschrieben.²³⁵

bh. Maastricht

Der Europäische Rat berief in Dublin im Juni 1990 eine Konferenz zur Europäischen Union, die zeitgleich mit der Einführung der Wirtschafts - und Währungsunion realisiert werden sollte, ein. Vom Dez. 1990 bis zum Dez. 1991 beschäftigten sich zwei Regierungskonferenzen mit der Einführung der Europäischen Union und mit der Einführung der Wirtschafts - und Währungsunion. Die Berichte dieser beiden Ausschüsse lagen zur Konferenz des Europäischen Rates in Maastricht im Dezember 1991 zur Beratung vor.

Auf dieser Grundlage kam es im Februar 1992 in Maastricht zur Unterzeichnung des Vertrages über die Europäische Union.²³⁶

c. Eine neue Entwicklungsstufe

ca. Europäische Union

In Maastricht wurde die Vereinigung der westeuropäischen Staaten vorangetrieben und beschlossen.

²³³ Vgl. Europäische Gemeinschaft, Kommission, 1985, S. 19.

²³⁴ Vgl. Mette, Stefan, Binnenmarkt, 1993, S. 25 (mit zwei Zitaten von Pelkmans, J. / Winters, A., 1989)

²³⁵ Vgl. Weide, Klaus - Michael, Harmonisierung, 1996, S.14. m.w.N.

²³⁶ Vgl. Gerken, Lüder, Integration, 1993, S. 27.

Es ging darum, nationale Handelshemmnisse zu beseitigen, die Europäische Union zu bilden, die Kompetenzen der Europäischen Gemeinschaften erheblich auszuweiten und die nationalen Währungen abzuschaffen. Die Maastrichter Vereinbarungen haben damit nicht nur in Deutschland grundsätzliche Diskussionen verursacht. Obwohl keine neuen Integrationskonzeptionen im Maastrichter Vertrag enthalten sind, führte er zu einer einschneidenden Veränderung der Gemeinschaft.²³⁷

Das Vertragswerk von Maastricht führte zu einer neuen Entwicklungsstufe, nämlich zum Einstieg in eine auch politische Union: eben die Europäische Union.

Die Europäische Union hat den Anspruch auf "Identität auf internationaler Ebene, insbesondere durch eine gemeinsame Außen - und Sicherheitspolitik" (Art. B Europäischer Unionsvertrag) formuliert und die Unionsbürgerschaft mit kommunalem Wahlrecht eingeführt.²³⁸

Die bis dahin zögerliche Entwicklung der politischen Zusammenarbeit in Europa ist nach Auffassung von K.E. Heinz auf eine sehr natürliche Ursache zurückzuführen: "im Unterschied zu den Zielsetzungen der europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl, der Wirtschafts - und der Atomgemeinschaft, die lediglich Lenkungsinteressen des Staates im privatwirtschaftlichen Bereich betrafen, handelt es sich bei der Außen -, der äußeren und der inneren Sicherheits - sowie der Währungspolitik um spezifisch staatliche Belange, die zu den "existentiellen" Interessen des Staates gehören. Folglich fällt es den einzelnen Mitgliedstaaten sehr schwer, hier auch nur eine Koordinationsbereitschaft, geschweige denn eine Bereitschaft zur Entscheidungsgemeinsamkeit zu zeigen. Daß in den zurückliegenden Jahren überhaupt Fortschritte in Richtung weitergehender politischer Integration erzielt wurden, ist nicht zuletzt auf die internationalen Erwartungen an eine weltpolitische Präsenz der Europäischen Gemeinschaften zurückzuführen."²³⁹

Zum ersten Mal wurden die Grundlagen einer Europäischen Union und einer Wirtschafts - und Währungsunion vertraglich festgehalten sowie die Kompetenzen der Europäischen Gemeinschaft erheblich ausgeweitet und das Subsidiaritätsprinzip prinzipiell eingeführt.²⁴⁰

²³⁷ Vgl. ebd., S. 14.

²³⁸ Vgl. Scholz, Rupert, Europäische Union, 1995, S. 115

²³⁹ Vgl. Heinz, Karl Eckhart, Maastricht, 1992 / 1993, S. 33 ff.

²⁴⁰ Vgl. Gerken, Lüder, Integration, 1993, S. 27.

Im Art. B des Europäischen Unionsvertrages wurde festgeschrieben, daß die Ziele der Union " unter Beachtung des Subsidiaritätsprinzips " im Sinne des Art. 3 b EG - Vertrages zu verwirklichen sind, wobei im Art. 3 b Absatz 1 EG - Vertrag das Prinzip der Einzelermächtigung, im Absatz 2 das Verhältnis zwischen der Gemeinschaft und den Mitgliedstaaten (insbesondere die Frage, ob die Gemeinschaft tätig werden soll) und im Absatz 3 der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit festgelegt wurde.²⁴¹

cb. Drei - Säulen - Konzept

Bei der Schaffung der Europäischen Union geht der Maastrichter Vertrag von einem "Drei - Säulen - Konzept" aus.

Die erste Säule besteht aus den Europäischen Gemeinschaften (Art. G für die Europäische Gemeinschaft, Art. H für die Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl und Art. I für die Europäische Atomgemeinschaft) mit der Wirtschafts - und Währungsunion, die zweite Säule aus der gemeinsamen Außen - und Sicherheitspolitik (Art. J) und die dritte Säule aus der Zusammenarbeit auf den Gebieten Justiz und Inneres (Art. K).

Für die gemeinsame Außen - und Sicherheitspolitik und für die Zusammenarbeit auf den Gebieten Justiz und Inneres beinhaltet der Maastrichter Vertrag nur ungenaue Formulierungen, während es für die Schaffung der Wirtschafts - und Währungsunion eindeutige Vorgaben mit einem genauen Zeitplan (EG - Vertrag) gibt.²⁴²

cc. Staatenverbund

Ungeachtet aller tiefgreifenden Veränderungen durch das Vertragswerk von Maastricht stellt die Europäische Union " eine im Prozeß fortschreitender Integration stehende Gemeinschaft eigener Art" dar.²⁴³

Das Vertragswerk von Maastricht wirft auch die Frage auf, ob sich die Europäische Union mehr in die Richtung eines Bundesstaates oder mehr in die Richtung eines Staatenbundes entwickelt.

²⁴¹ Vgl. Möschel, Wernhard, Subsidiaritätsprinzip, 1993, S.93-96.

²⁴² Vgl. Gerken, Lüder, Integration, 1993, S. 28.

²⁴³ Vgl. Scholz, Rupert, Europäische Union, 1995, S.115

Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Maastricht - Urteil von einem Staatenverbund gesprochen, womit die Besonderheiten der Europäischen Union und ihres föderativen Grundsystems treffend umschrieben sind.²⁴⁴

Michael Hüther vertritt die Ansicht, daß das Fernziel der europäischen Integration sich zwischen den Extremen Staatenbund und Bundesstaat bewegt. Er sieht in dieser Frage zwar primär ein verfassungsrechtliches Interesse, hält 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."²⁴⁵

Trotz erheblicher Kritik, insbesondere von Seiten der Wirtschafts - und Rechtswissenschaftler, wurde der Maastrichter Vertrag (mit seinen wesentlichen Teilen : Währungsunion, Subsidiaritätsprinzip, Industriepolitik und Sozialpolitik) von allen Mitgliedstaaten ratifiziert.²⁴⁶

d. Der Durchbruch

da. Raum ohne Binnengrenzen

Der Begriff Binnenmarkt, den Art. 99 EWG - Vertrag verwendet, wird vom Art. 7a EWG - Vertrag definiert. Die Legaldefinition lautet: "Der Binnenmarkt umfaßt einen Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gemäß den Bestimmungen dieses Vertrages gewährleistet ist."

²⁴⁴ Vgl. ebd., S.116

²⁴⁵ Vgl. Hüther, Michael, Umsatzsteuerharmonisierung, 1992 / 1993, S. 91.

²⁴⁶ Vgl. Gerken, Lüder, Integration, 1993, S. 33.

Der Binnenmarktplan war im Grunde nichts Neues. Im Wesentlichen griff er die ursprünglichen Ziele des Rom - Vertrages vom 25.03.1957 wieder auf.²⁴⁷

Bereits der EWG - Vertrag von 1957 (Art. 2 und 8) beinhaltete die Einführung des Gemeinsamen Marktes (Binnenmarktes) innerhalb von zwölf Jahren, also bis zum 31.12.1969. Dieses Ziel wurde jedoch nicht termingerecht umgesetzt.²⁴⁸

Der Binnenmarktplan war dennoch ein wichtiger Schritt für das Zusammenwachsen der europäischen Staaten. Der Durchbruch der Binnenmarktpolitik wurde 1984 durch diverse Ereignisse eingeleitet, z.B.: wurde nach langer Lkw - Blockade an den Grenzübergängen deutlich, daß die innergemeinschaftlichen Grenzen von den Bürgern als unnötiges Übel angesehen werden, das Europaparlament wollte nach der zweiten Direktwahl Ergebnisse vorweisen, die der Bürger deutlich vor Augen hatte, die Industrieverbände in der Gemeinschaft drängten die heimischen Regierungen auf Fortschritte in der Entwicklung eines Binnenmarktes und auch die für 1986 vorgesehene Süderweiterung der Gemeinschaft erforderte Maßnahmen in Richtung Binnenmarkt.²⁴⁹

Die Gemeinschaft mußte sich als Industrienation im Wettbewerb gegen die Konkurrenz der anderen großen Wirtschaftsregionen USA und Japan - inkl. den Randstaaten des pazifischen Raumes - behaupten, und die Arbeitslosigkeit in Europa war nach den beiden Ölkrisen stark gestiegen. Die internationale Wettbewerbsfähigkeit auf bedeutenden Gebieten der Hochtechnologie war verloren gegangen, und die Wachstumsraten der Gemeinschaft waren im Vergleich geringer als die der USA und Japan. Vor dem Hintergrund dieser Probleme brauchte die Gemeinschaft eine stärkere Wachstumsdynamik von innen heraus. Die Binnenmarktverwirklichung sollte hierbei für den nötigen Antrieb sorgen. Den entscheidenden Anfang hierfür bereitete das im Juni 1985 vorgelegte Weißbuch mit dem Titel "Vollendung des Binnenmarktes".²⁵⁰(siehe auch C.I.2.bb."Weißbuch", in dieser Arbeit)

Von der Einführung des Binnenmarktes erhofften sich die Regierungen der Mitgliedstaaten einen dynamischen Aufschwung ihrer Volkswirtschaften: steigende Unternehmensgewinne durch Kostensenkung und sinkende Verbraucherpreise aufgrund des verstärkten Wettbewerbs sollten hierfür der Motor sein.

²⁴⁷ Vgl. Herrmann, A., Ochel, W. u. Wegner, M., Binnenmarkt '92, 1989, S. 5.

²⁴⁸ Vgl. Mette, Stefan, Binnenmarkt, 1993, S. 22.

²⁴⁹ Vgl. Hahn, Walter, Willensbildungsprozesse, 1988, S. 233.

²⁵⁰ Vgl. Schmidhuber, Peter M., Wirtschaftliche, 1990, S. 6 ff.

db. Cecchini - Bericht

Dieser dynamische Aufschwung der Volkswirtschaften wurde vom Cecchini - Bericht²⁵¹ bestätigt, denn er schätzte eine Steigerung des Bruttoinlandsproduktes aller Mitgliedstaaten bereits zu Beginn des Binnenmarktes um 350 bis 500 Milliarden DM. Dies bedeutet eine Steigerungsrate von 4,3% bis 6,4% des Bruttoinlandsproduktes von 1988.

Auch einen wesentlichen Rückgang der Arbeitslosenquote in den Mitgliedstaaten sagte der Cecchini - Bericht voraus.

Anhänger einer neoliberalen, angebotsorientierten Wirtschaftspolitik sahen in der Verwirklichung des Binnenmarktprojektes eine Marktintegration, die einen verstärkten Wettbewerb, der die Wettbewerbsfähigkeit der westeuropäischen Volkswirtschaften langfristig sichern soll, mit sich bringt.²⁵²

Nach ihrer Auffassung ist der Binnenmarkt das "größte Deregulierungsprojekt der modernen Wirtschaftsgeschichte."²⁵³

Die Vertreter der Marktintegration waren gegen weitere Kompetenzverlagerungen auf die Gemeinschaftsinstitutionen und wollten die Politikintegration nicht intensivieren.

dc. Ziele der Kommission

Die Kommission betrieb eine Verknüpfung von Markt - und Politikintegration, um die Kosten des Binnenmarktprojektes nicht höher werden zu lassen als den Nutzen. Im Einzelfall können (in strukturschwachen Regionen oder in einigen Teilbereichen der Wirtschaft) hohe wirtschaftliche und soziale Kosten durch die Einführung des Binnenmarktes entstehen, wenn durch einen gesteigerten Wettbewerb Unternehmen Arbeitsplätze abbauen oder ganz vom Markt verdrängt werden. Hier steuerte die Kommission gezielt gegen, durch den Ausbau der Sozial -, Regional - und Technologiepolitik. Sie verbesserte damit die Anpassungsprozesse und vergrößerte gleichzeitig die gesellschaftliche Akzeptanz des Binnenmarktprojektes²⁵⁴.

Durch die Verringerung von nationalen Steuerungsressourcen in weiten Bereichen regulativer Politik und insbesondere in der Steuerpolitik entstanden in den Mitgliedstaaten politische Kosten, deren Auswirkungen aber bereits in den Vereinbarungen der EEA begrenzt wurden.

²⁵¹ Vgl. Cecchini, Paolo, 1988, S.15 -18.

²⁵² Vgl. Mette, Stefan, Binnenmarkt, 1993, S. 27.

²⁵³ Siehe Narjes 1987, zitiert nach Kreile 1989, S.29.

²⁵⁴ Vgl. Mette, Stefan, Binnenmarkt, 1993, S. 28.

Im besonders sensiblen Politikfeld der Steuerpolitik wurde das Einstimmigkeitsprinzip nie aufgehoben. Harmonisierungsmaßnahmen, die mit qualifizierter Mehrheit beschlossen wurden, können von den einzelnen Mitgliedstaaten durch nationale Regelungen ersetzt werden.²⁵⁵ Die nationalen Regelungen dürfen zu keiner willkürlichen Diskriminierung oder Einschränkung des Handels führen.²⁵⁶

dd. Definition Binnenmarkt

Über die Definition des Binnenmarktes aus steuerlicher Sicht gibt es konträre Meinungen.

Ist der Binnenmarkt als Raum ohne Binnengrenzen erst erreicht, wenn es keinen umsatzsteuerlichen Unterschied mehr gibt, ob eine Warenlieferung innergemeinschaftlich (also innerhalb der Mitgliedstaaten) oder innerhalb der Grenzen eines Mitgliedstaates durchgeführt wird, oder reicht es aus, wenn lediglich die steuerlichen Kontrollen innerhalb der Gemeinschaft aufgehoben werden ?

Beide von einander abweichende Ansichten werden vertreten.²⁵⁷

Für die Auslegung des Begriffes Binnenmarkt hilft vielleicht die Erklärung die in der Schlußakte der Einheitlichen Europäischen Akte zu Artikel 8a EWG - Vertrag abgegeben wurde. Die Regierungsvertreter einigten sich auf folgende Formulierung: "Die Konferenz möchte mit Artikel 8a den festen politischen Willen zum Ausdruck bringen, vor dem 1. Januar 1993 die Beschlüsse zu fassen, die zur Verwirklichung des in diesem Artikel beschriebenen Binnenmarktes erforderlich sind, und zwar insbesondere die Beschlüsse, die zur Ausführung des von der Kommission in dem Weißbuch über den Binnenmarkt aufgestellten Programms notwendig sind."²⁵⁸ Das Programm im Weißbuch beinhaltet umsatzsteuerlich die "Beseitigung der Grenzen und damit der Grenzkontrollen".²⁵⁹ Im Weißbuch heißt es weiter: "Wollen wir also die Grenzen und damit die Grenzkontrollen beseitigen, so müssen wir ein befriedigendes Gemeinschaftsverfahren finden, bei dem grenzüberschreitende Verkäufe und Käufe in genau der gleichen Weise behandelt werden wie ähnliche Verkäufe und Käufe innerhalb der Grenzen der Mitgliedstaaten".²⁶⁰

²⁵⁵ Vgl. ebd.

²⁵⁶ Vgl. Franzmeyer, 1987, S.146

²⁵⁷ Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 114.

²⁵⁸ Siehe Erklärung zu Artikel 8a EWGV in der Schlußakte der Einheitlichen Europäischen Akte.

²⁵⁹ Siehe Weißbuch, Tz. 172.

²⁶⁰ ebd., Tz.171.

Nach dem Weißbuch gilt also die Definition, daß der Begriff Binnenmarkt erst hinreichend umgesetzt ist, wenn es keinen umsatzsteuerlichen Unterschied mehr macht, ob Warenverkäufe innergemeinschaftlich oder innerhalb der Grenzen eines Mitgliedstaates durchgeführt werden. Nach Art. 99 EWG - Vertrag besteht die Verpflichtung, die Rechtsvorschriften der Umsatzsteuer anzupassen. Die Maßnahmen zur Harmonisierung, die kein Selbstzweck sind, bedingen eine Reduzierung der nationalen Steuerautonomie.²⁶¹

de. Kontrollen an den Binnengrenzen

Mit dem im Juni 1985 vorgelegten Weißbuch zur Einführung des Binnenmarktes schlug die Kommission vor, die Umsatzsteuer nicht mehr nach dem Bestimmungslandprinzip,²⁶² sondern nach dem Ursprungslandprinzip²⁶³ mit Vorsteuerabzug und damit nach dem Gemeinschaftsprinzip²⁶⁴ zu erheben. Durch diese einschneidende Veränderung sollte eine wichtige Voraussetzung geschaffen werden, um die Kontrollen an den Binnengrenzen der EU abzuschaffen.

Bei dieser Art der Umsatzsteuererhebung würden Umsätze über die Landesgrenzen der einzelnen Mitgliedstaaten hinaus aber innerhalb des Binnenmarktes (Exporte innerhalb der EU) genauso behandelt werden wie Umsätze innerhalb der Landesgrenzen. Voraussetzung hierfür ist, daß das Unternehmen im Importland die ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer (Vorsteuer) des Exportunternehmens (im Importland) abziehen darf. Im Ergebnis wäre dann die Umsatzbesteuerung der Exporte identisch mit den Warenlieferungen innerhalb des Landes²⁶⁵.

Bei der Einführung des Gemeinschaftsprinzips würde es aber zu einem Problem kommen, das die Annahme dieses Vorschlages durch die einzelnen Mitgliedstaaten bisher verhindert hat.

Während dem Exportland die Umsatzsteuer zufließt, müßte das Importland den Unternehmen die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer des Exportlandes erstatten. Daraus folgt eine gravierende Verschiebung des Umsatzsteueraufkommens zu Gunsten des Exportlandes.

²⁶¹ Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 116 ff., m.w.N.

²⁶² Bei der Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip fließt das Umsatzsteueraufkommen dem Bestimmungsland (dem Importland) zu.

²⁶³ Bei der Besteuerung nach dem Ursprungslandprinzip fließt das Umsatzsteueraufkommen dem Ursprungsland (dem Exportland) zu.

²⁶⁴ Bei der Besteuerung nach dem Gemeinschaftsprinzip wird zusätzlich zum Ursprungslandprinzip der Vorsteuerabzug beim Unternehmen im Importland zugelassen.

Den Mitgliedstaaten, in denen mehr Umsätze mit innergemeinschaftlichen Warenlieferungen getätigt werden als in anderen, würden mehr Steuereinnahmen zufließen, als ihnen nach den bisherigen Bestimmungslandprinzip zukommen. Selbst wenn die Handelsbilanzen zwischen verschiedenen Mitgliedstaaten ausgeglichen sind, können Verschiebungen des Umsatzsteueraufkommens auftreten, wenn die Mitgliedstaaten zu unterschiedlichen Steuersätzen exportieren (bei sonst gleichen Steuersätzen) oder wenn die Steuersätze unterschiedlich hoch sind.²⁶⁶

df. Verlagerung des Umsatzsteueraufkommens

Die Verschiebung des Umsatzsteueraufkommens durch die Einführung des Gemeinschaftsprinzips wurde von den Mitgliedstaaten nicht gebilligt.

Das Steueraufkommen der einzelnen Mitgliedstaaten sollte nicht verändert werden und die Umsatzsteuer, die eine Verbrauchssteuer ist, dem Staat des Verbrauchs, also dem Bestimmungsland, zufließen.

Um die systembedingte Verlagerung des Umsatzsteueraufkommens zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten auszugleichen, soll ein Clearing - Verfahren (ein Zahlungsausgleich) dafür sorgen, daß jeder Mitgliedstaat die Umsatzsteuer, die ihm bei Anwendung des Bestimmungslandprinzips zustünde, erhält. Die bisherigen Vorschläge der Kommission zum Clearing - Verfahren fanden bei den Mitgliedstaaten aber keine Mehrheit.

Im Mai 1990 unterbreitete die Kommission einen Richtlinienvorschlag zur Einführung einer Übergangsregelung und gleichzeitig einen Vorschlag zur Einführung eines Kontrollverfahrens.²⁶⁷ Die daraufhin eingesetzte Ad - hoc - Arbeitsgruppe²⁶⁸ legte in Zusammenarbeit mit der Kommission im Mai 1991 einen neuen vorläufigen Entwurf für eine Übergangsregelung vor,²⁶⁹ der im wesentlichen die Verhandlungsergebnisse des Ecofin²⁷⁰ - Rates vom 03.12.1990 zur Änderung der 6. EG - Richtlinie in Normenvorschriften umsetzte.

²⁶⁵ Vgl. Parsche, R., Steinherr, M., Waller, S., Ursprungslandprinzip, 1996, S. 1.

²⁶⁶ Vgl. ebd.

²⁶⁷ Vgl. EG - Kommission, 1990, 182 endg. und EG - Kommission, 1990, 183 endg.

²⁶⁸ Vgl. Langer, Michael, 1991, S 464.

²⁶⁹ Vgl. Rat der Europäischen Gemeinschaften, 1991.

²⁷⁰ Vgl. B.I.3.c.

Die Umsatzsteuersätze, die Sätze der spezifischen Verbrauchsteuern und die Strukturen der Steuern waren ebenfalls noch nicht angeglichen. Die oft historisch gewachsenen und auch sozialpolitisch bedeutsamen Steuerstrukturen im vorgegebenen Zeitrahmen zu harmonisieren, wäre ebenso ein Eingriff in die Steuerautonomie wie die Notwendigkeit, mögliche Steuerausfälle bei den indirekten Steuern durch Erhöhung der direkten Steuern ausgleichen zu müssen. Die Entscheidungen des Ecofin - Rates in 1991 berücksichtigten diese Probleme. Während der Verhandlungen wurde deutlich, daß für den zukünftigen Binnenmarkt eine wettbewerbsneutrale Besteuerungsform gefunden werden sollte.²⁷¹

dg. Übergangszeit

Der Ecofin - Rat verabschiedete die Richtlinien für die Übergangsregelung am 16.12.1991. Am 1. Januar 1993 wurde der europäische Binnenmarkt eingeführt.

Für die Umsatzsteuererhebung wurde weiterhin am Bestimmungslandprinzip festgehalten, und trotzdem wurden die Kontrollen an den Grenzen abgeschafft.

In einer so genannten Übergangszeit von vier Jahren (vom 01.01.1993 bis zum 31.12.1996, die sich aber automatisch verlängert, wenn bis zum Ablauf der Frist nicht eine endgültige Vereinbarung beschlossen wurde) erfolgt die Umsatzbesteuerung wie vor der Einführung des Binnenmarktes durch Befreiung im Exportland (und Vorsteuerabzug des Exporteurs) und Erhebung der (Einfuhr -) Umsatzsteuer im Importland. Nur die Einfuhrumsatzsteuer²⁷² wurde innerhalb der Gemeinschaft durch den neuen Steuertatbestand des "innergemeinschaftlichen Erwerbs" (§1 a UStG) ersetzt. Damit hat sich am System der Umsatzbesteuerung nichts geändert.

Die Kontrollfunktionen der (Binnen -) Grenzen wurden durch die Verordnung Nr. 218/92 vom 27.01.1992 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung (MWSt) (ABl. EG 1992 Nr. L 24 S.1) kurz : Zusammenarbeits - Verordnung, die nach Art. 189 Abs. 2 EWG - Vertrag unmittelbar wirksam ist, ersetzt.

²⁷¹ Vgl. Lesch, Hagen, 1992, Interdependenzen, S. 5.

²⁷² Die Einfuhrumsatzsteuer entspricht der Umsatzsteuer des Importlandes und wurde bis zum 31.12.1992 auch an den Binnengrenzen erhoben.

Wichtiger Bestandteil dieser Verordnung ist der EDV-gestützte Informationsaustausch zwischen den EU - Mitgliedstaaten, der über eine zentrale Behörde im jeweiligen EU - Mitgliedstaat abgewickelt wird (in Deutschland ist es das Bundesamt für Finanzen, Außenstelle Saarlouis).

Die zentralen Behörden der Mitgliedstaaten teilen sich gegenseitig mit, wer Empfänger von innergemeinschaftlichen Lieferungen im jeweiligen anderen Mitgliedstaat ist, und die Summe aller innergemeinschaftlichen Lieferungen. Außerdem muß jeder Unternehmer, der innergemeinschaftliche Lieferungen ausführt, vierteljährlich eine "Zusammenfassende Meldung"

(§ 18 a UStG) nach amtlich vorgeschriebenen Vordruck beim Bundesamt für Finanzen abgeben. In dieser Meldung müssen die o.g. Unternehmer alle Lieferungen an Abnehmer in anderen EU - Mitgliedstaaten angeben, die ihre innergemeinschaftlichen Erwerbe in diesen EU - Mitgliedstaaten besteuern. Die Meldung beinhaltet im Wesentlichen die Bezeichnung des liefernden Unternehmers, die Bezeichnung der Erwerber, die den innergemeinschaftlichen Erwerb im Importland (Bestimmungsland) versteuern müssen (unter Angabe der Umsatzsteuer - Identifikationsnummer - siehe unten), und für jeden Erwerber die Summe der Bemessungsgrundlagen der an ihn ausgeführten innergemeinschaftlichen Warenlieferungen. Der liefernde Unternehmer benötigt eine Unterscheidungsmöglichkeit, ob der Empfänger der Ware zu dem Personenkreis gehört, der den Erwerb im Importland (Bestimmungsland) versteuert (Unternehmerstatus) oder nicht.

Aus diesem Grund erhält jeder Unternehmer, der am innergemeinschaftlichen Warenverkehr teilnehmen möchte, eine Umsatzsteuer - Identifikationsnummer (§ 27 a UStG). Teilt der Abnehmer der Ware seine Umsatzsteuer - Identifikationsnummer dem liefernden Unternehmer mit (wichtige Voraussetzung für die Steuerbefreiung nach § 6 a UStG), ist die Lieferung im Exportland steuerfrei, weil der Lieferer nun unterstellen kann, daß der Abnehmer diesen Erwerb im Importland als "innergemeinschaftlichen Erwerb" versteuert. Bereits bei der Rechnungsausstellung über eine innergemeinschaftliche Lieferung hat der Unternehmer seine Umsatzsteuer - Identifikationsnummer und die des Erwerbers anzugeben. Die Umsatzsteuer - Identifikationsnummern werden in Deutschland vom Bundesamt für Finanzen, Außenstelle Saarlouis, vergeben.

dh. Ursprungsland und private Endverbraucher

Das Bestimmungslandprinzip wurde zwar bei den Warenlieferungen zwischen Unternehmern in verschiedenen EU - Mitgliedstaaten beibehalten, aber bei Warenlieferungen (innerhalb der EU - Mitgliedstaaten) an private Endverbraucher aus den EU - Mitgliedstaaten (so genannte Abholfälle) erfolgen seit dem 01.01.1993 grundsätzlich nach dem Ursprungslandprinzip.

Die Endverbraucher kaufen die Waren (gilt nicht für neue Fahrzeuge gem. § 1 b UStG) in einem EU - Mitgliedstaat mit der dort gültigen Umsatzsteuer und bringen diese Waren in ihr Heimatland, ohne (wie vor dem 01.01.1993) bei der Einreise Einfuhrumsatzsteuer zu zahlen und erhalten auch nicht die Umsatzsteuer des Ursprungslandes erstattet.

Durch die Aufhebung der Binnenkontrollen in Verbindung mit der Einführung des Ursprungslandprinzips für private Endverbraucher könnten sich Wettbewerbsverzerrungen ergeben. Deshalb wurden für den privaten Reiseverkehr zwischen den EU - Mitgliedstaaten

Höchstmengen eingeführt. Überschreitet der Reisende diese Mengen, wird eine gewerbliche Verwendung angenommen und führt zur Versteuerung im Bestimmungsland.

Um mögliche weitere Wettbewerbsverzerrungen zu verhindern, wurden für Lieferungen im Versandhandel und für Lieferungen neuer Fahrzeuge Sonderregelungen eingeführt. Für beide Lieferungsarten gilt danach das Bestimmungslandprinzip.

- Versandhandel : versendet oder befördert ein Unternehmer aus einem EU - Mitgliedstaat eine Ware an einen Endverbraucher aus einem anderen EU - Mitgliedstaat, so hat der Unternehmer diese Lieferung grundsätzlich (bis zu bestimmten Umsatzgrenzen hat er hier ein Wahlrecht, gem. § 3 c UStG) der Umsatzsteuer im Bestimmungsland zu unterwerfen.
- Lieferungen neuer Fahrzeuge : kauft ein privater Endverbraucher aus einem EU - Mitgliedstaat ein neues Fahrzeug (motorbetriebenes Landfahrzeug mit einem Hubraum von mehr als 48 Kubikzentimetern, Wasserfahrzeug mit einer Länge von mehr als 7,5 Metern und Luftfahrzeuge, deren Starthöchstmasse mehr als 1550 Kilogramm beträgt, gem. § 1 b UStG) in einem anderen EU - Mitgliedstaat, so muß er diesen Kauf wie ein Unternehmer im Bestimmungsland als innergemeinschaftlichen Erwerb versteuern.

Damit sind auch schon die Ausnahmen, in denen das Ursprungslandprinzip anzuwenden ist, aufgezählt. Das Ursprungslandprinzip wurde im Ergebnis auf die wenigen Bereiche begrenzt, in denen die Verbraucher direkt involviert sind. Hier scheint für die Bürger der Europäischen Union bereits eine starke Harmonisierung erreicht zu sein. Von einer vollständigen Harmonisierung kann aber erst nach Einführung des Gemeinschaftsprinzips gesprochen werden, wenn die Umsätze innerhalb des Binnenmarktes genauso behandelt werden wie Umsätze innerhalb der Landesgrenzen. Hierzu waren aber die EU - Mitgliedstaaten, die mehr aus den anderen EU - Mitgliedstaaten importieren als in diese exportieren, nicht bereit. Das Steueraufkommen soll nicht verändert werden, womit wieder die Frage nach einem Finanzausgleich (Clearing) zu klären ist. Diese Frage steht seit der Einführung des Binnenmarktes im Raum und beschäftigt viele Experten²⁷³. Ich werde diese Frage an anderer Stelle erörtern (siehe D.IV.).

di. Nationale Steuerhoheit

Die Steuerhoheit ist auch nach Einführung des Binnenmarktes bei den einzelnen Mitgliedstaaten verblieben. Die Mitgliedstaaten entscheiden nach wie vor souverän über alle Kriterien der Steuerpolitik.

Nach Art. 8 a EWG - Vertrag (1987) sollte mit der Einführung des Binnenmarktes ein Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gewährleistet ist, geschaffen werden.²⁷⁴ Zu den Binnengrenzen, die nach dem Weißbuch der Kommission zur Verwirklichung des Binnenmarktes entfallen müssen, zählen auch die materiellen Schranken und die Steuerschranken.²⁷⁵ Materielle Schranken sind die Waren - und Personenkontrollen und somit auch die steuerlichen Grenzkontrollen an den Grenzen der EU - Mitgliedstaaten.²⁷⁶ Diese Schranken sind seit der Einführung des Binnenmarktes zum 01.01.1993 beseitigt worden. Als Steuerschranken werden die unterschiedlichen steuerlichen Vorschriften in den EU - Mitgliedstaaten angesehen, soweit sie die Verwirklichung binnenmarktähnlicher Verhältnisse behindern.²⁷⁷

²⁷³ Vgl. Parsche, R., Steinherr, M., Waller, S., Ursprungslandprinzip, 1996, mit einem makroökonomischen Ansatz.

²⁷⁴ Vgl. Wägenbaur, R., 1980, S. 122.

²⁷⁵ Vgl. EG - Weißbuch, 1985, S. 5 ff.

²⁷⁶ Vgl. ebd., S. 6, S. 9 ff.

²⁷⁷ Vgl. ebd., S. 39ff.; Neumark - Bericht, 1962, S. 7; Kohler, R., 1989, S. 324.

Der Harmonisierungsauftrag im Art. 99 EWG - Vertrag begrenzt den erforderlichen Umfang der Harmonisierung explizit auf Maßnahmen, die für die Verwirklichung und das Funktionieren des Binnenmarktes notwendig sind.²⁷⁸ Eine komplette Anpassung aller Rechtsnormen und Vorschriften ist demnach nicht nötig.

e. Politikbewertung

Mit der Einführung der Übergangslösung wurden, durch den Abbau der Grenzkontrollen für den innergemeinschaftlichen Warenhandel, die Möglichkeiten, den bisherigen Grenzausgleich vorzunehmen, abgeschafft. Zu diesem Zeitpunkt bestand die Chance, eine endgültige Regelung für die grenzüberschreitenden Warenlieferungen innerhalb der Gemeinschaft zu schaffen. Aber die Mitgliedstaaten einigten sich nur auf den kleinsten gemeinsamen Nenner, nämlich das Bestimmungslandprinzip beizubehalten. Mit der Einführung der Übergangslösung und der Beibehaltung des Bestimmungslandprinzips wollten die Mitgliedsstaaten schwerwiegende Veränderungen bei der Umsatzbesteuerung verhindern. Die Steuerautonomie sollte unangetastet bleiben, das Steueraufkommen unverändert den jeweiligen Ländern zufließen und Wettbewerbsverzerrungen unter den Bedingungen des Bestimmungslandprinzips vermieden werden.

Die Mitgliedstaaten haben sich zwar mit der Einführung der Übergangsregelung auf den Abbau der Grenzkontrollen geeinigt, aber damit gleichzeitig ein Regelwerk mit vielen komplizierten Vorschriften geschaffen, die zum Teil auch zu Wettbewerbsverzerrungen führen. Seit der Einführung der Übergangslösung werden beim Versandhandel (Lieferungen, die von einem Unternehmer an EG - Endverbraucher in andere Mitgliedstaaten befördert oder versendet werden) und den Abholfällen (Lieferungen, die von EG - Endverbrauchern aus anderen Mitgliedstaaten abgeholt und anschließend in ihr jeweiliges Heimatland gebracht werden) das Ursprungslandprinzip angewandt.

Die Anwendung des Ursprungslandprinzips führt bei der steuerlichen Behandlung dieser Fälle zu zwei grundlegenden Veränderungen:

- Zum einen werden die Steueraufkommen der einzelnen Mitgliedstaaten verlagert (das Steueraufkommen fließt bei diesen Warenlieferungen nun nicht mehr dem Bestimmungs-

²⁷⁸ Vgl. Art. 99 EWG - Vertrag, in der Fassung nach EEA; Wägenbaur, R., 1987, S. 6.

land, sondern dem jeweiligen Ursprungsland zu, obwohl die Waren im Bestimmungsland verbraucht werden) und

- zum anderen kommt es, unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Steuersätze in den verschiedenen Mitgliedstaaten, zu Wettbewerbsverzerrungen.

Die Beibehaltung des Bestimmungslandprinzips ist ein Kompromiß, der den Verdacht aufkommen läßt, daß es sich bei der Übergangslösung nur um eine scheinbare Harmonisierung handelt. Die Verbraucher haben beim Grenzübertritt durch das Fehlen der Grenzschränken den Eindruck, daß die Integration vorangetrieben wurde. Dennoch stellt sich die Frage, ob die Einführung der Übergangslösung wirklich mehr Integration gebracht hat. Der innergemeinschaftliche Handel zwischen den Unternehmen in der Gemeinschaft wird im Ergebnis rechtlich genauso behandelt wie vor der Einführung der Übergangslösung. Lediglich die Kontrollen haben sich von der Grenze in die Unternehmen, durch mehr Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten, und in die Finanzverwaltungen verlagert. Diese Änderungen haben der Gemeinschaft keinen Zugewinn an Integration gebracht.

Die Mitgliedstaaten haben auf diesem Politikfeld keine Lösung gefunden, die zu mehr Integration geführt hätte.

Mehr Integration hätte nur die Einführung des Ursprungslandprinzips erzielt. Der Vorschlag der Kommission, das Ursprungslandprinzip einzuführen (zu diesem Zeitpunkt nur von der Bundesregierung Deutschlands unterstützt), was Zustände bewirkt hätte, die mit einem idealen Binnenmarkt vergleichbar gewesen wären, war in den Mitgliedstaaten nicht konsensfähig.

Der vom Ursprungslandprinzip hervorgerufene unerwünschte Effekt, die einzelnen Steueraufkommen zu verschieben, hätte durch ein Clearing - System ausgeglichen werden müssen. Das Clearing - System war aber den Importländern (im Gegensatz zu den Exportländern wie Deutschland), die erst einmal die Auszahlung der Vorsteuern verauslagten müßten, bevor sie mit einer Erstattung rechnen könnten, zu kompliziert und damit zu störanfällig.

Die aus dem Clearing - System drohenden Einnahmeverluste und der hohe Verwaltungsaufwand waren wohl die wichtigsten Gründe, die zur Ablehnung der Einführung des Ursprungslandprinzips führten.

Die Einführung des Ursprungslandprinzips zum 1.1.1993, basierend auf dem Vorschlag der Kommission, hätte zwar theoretisch zu mehr Integration geführt, aber war praktisch noch nicht umsetzbar.

Der ECOFIN - Rat traf in 1989 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".²⁷⁹

Die Unterschiede in den einzelnen Mitgliedstaaten, z.B. bei den Steuersätzen, waren so groß, daß die anderen Staaten nicht bereit waren, die enormen Anstrengungen in dem vorgegebenen Zeitrahmen aufzubringen, um diese Differenzen auszugleichen und damit die Voraussetzungen für die Einführung des Ursprungslandprinzips zu schaffen.

Die nationalen Interessen, insbesondere die Abwehr von drohenden Einnahmeverlusten, setzten sich zu diesem Zeitpunkt gegen den Integrationsgedanken durch. Die einzelnen Mitgliedstaaten waren nicht bereit, eine grundlegende Harmonisierung der Umsatzbesteuerung einzuleiten. Ebenso wurde ein steuerpolitischer Wettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten vermieden.

In der Fachliteratur wurde die Einführung der Übergangslösung übereinstimmend als Rückschritt kritisiert, da zwar die Grenzkontrollen aufgehoben, aber ohne gleichzeitige Harmonisierung der Steuersätze nicht kalkulierbare Risiken befürchtet wurden.

Einige Länder rechneten durch die Einführung der Übergangslösung mit erheblichen Haushaltsfinanzierungsproblemen und sahen sich schon vor der Einführung außerstande, den Wettbewerb der Umsatzsteuersätze abzufangen.²⁸⁰ Klaus - Michael Weide stellt in seiner Dissertation die Frage, ob die

²⁷⁹ Vgl. Rat der EG, 1989

²⁸⁰ Vgl. Weide, Klaus - Michael, Harmonisierung, 1996, S. 238, m.w.N.

Übergangsregelung im Einklang mit den Vorschriften des EWG - Vertrages steht.²⁸¹ Von einigen Autoren wird der Vorwurf erhoben, die Übergangslösung verstoße gegen Artikel 3 lit. f in Verbindung mit Artikel 8 a des EWG - Vertrages.

Im Ergebnis bedeutet die Übergangsregelung die Einführung eines Steuersystems, das Wettbewerbsverzerrungen zuläßt. Deren Abschaffung sollen die einzelnen Mitgliedstaaten erst nach dem 1.1.1993 schrittweise mit nationalen Vorschriften vornehmen.²⁸²

²⁸¹ Vgl. ebd. S. 238 - 239.

²⁸² Vgl. ebd. S. 239, m.w.N.

II. Kapitel Integration durch Steuerpolitik: Das Beispiel der Umsatzsteuer

1. Abschnitt Rechtsgrundlagen

a. EWG: vertraglich gebundene Integration

aa. Entwicklung und Konflikte

Die sechs Staaten der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl (die Benelux - Staaten, Italien, Frankreich und Deutschland) begannen bereits 1953 mit den Vorbereitungen zur Gründung einer Europäischen Politischen Gemeinschaft. Die französische Nationalversammlung verhinderte 1954 die Entstehung der Europäischen Verteidigungsgemeinschaft und beendete damit auch die Entwicklung zur Europäischen Politischen Gemeinschaft. Bereits hier zeigte sich der Interessenkonflikt der französischen Regierung: einerseits Deutschland in supranationale Organisationen einzugliedern und andererseits die eigene Souveränität nicht einzuschränken. Die Benelux - Staaten initiierten kurze Zeit danach einen neuen Versuch der Integration, der diese, durch die Bildung eines Gemeinsamen Marktes, wenigstens im wirtschaftlichen Sektor vorantreiben sollte. Der belgische Außenminister Paul - Henri Spaak wurde von der Messina - Konferenz der sechs Staaten der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl (EGKS) im Juni 1955 beauftragt, die Möglichkeiten zur Schaffung eines einheitlichen Wirtschaftsgebietes zu prüfen.²⁸³

In dem von Paul - Henri Spaak, Pierre Uri (Direktor bei der Hohen Behörde) und Hans von der Groeben (Leiter der Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl (EGKS) - Abteilung im Bundeswirtschaftsministerium) verfaßten Bericht wurde die Gründung eines auf marktwirtschaftlichen Prinzipien beruhenden Gemeinsamen Marktes und einer Europäischen Atomgemeinschaft (EAG) empfohlen. Dieser Bericht führte trotz vieler Meinungsverschiedenheiten in einigen Detailfragen zu den umfangreichen Römischen Verträgen, über die Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWG) und der EAG, die im März 1957 in Rom von den sechs EGKS - Staaten unterzeichnet wurden.²⁸⁴

²⁸³ Vgl. Gerken, Lüder, Integration, 1993, S. 17.

²⁸⁴ Vgl. Hahn, Walter, Willensbildungsprozesse, 1988, S. 42.

ab. Inhalte und allgemeine Ziele

In der Präambel des EWG - Vertrages ist die regionale Dimension des wirtschaftlichen Zusammenhaltes der EWG festgelegt. Die Vertragsparteien einigten sich darauf, eine "harmonische Entwicklung zu fördern, indem sie den Abstand zwischen den einzelnen Gebieten und den Rückstand weniger begünstigter Gebiete verringern".²⁸⁵

Besondere ökonomische Ziele finden sich in den Artikeln 2 und 3 EWG - Vertrag. Dort sind die übergeordneten Ziele verankert, eine beständige und ausgewogene Wirtschaftsausweitung, eine größere Stabilität, eine beschleunigte Anhebung der Lebenshaltung sowie engere Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten zu fördern. Um diese Integrationsziele zu verwirklichen, wollen die Mitgliedstaaten folgende Maßnahmen einleiten:

1. Die Errichtung eines Gemeinsamen Marktes mit binnenmarktähnlichem Charakter, auf der Grundlage eines freien Personen - ,Güter - , Dienstleistungs - und Kapitalverkehrs, sowie Schaffung von Regelungen, die gewährleisten, daß der Wettbewerb nicht verfälscht wird,²⁸⁶
2. die schrittweise Annäherung der Wirtschaftspolitik der Mitgliedstaaten,²⁸⁷
3. die Koordination nationaler Politiken, insbesondere in den Bereichen Außenhandel, Landwirtschaft, Verkehr, Energie und Umwelt.²⁸⁸

Die Römischen Verträge schreiben ein Gesetzgebungsverfahren vor, das den Entscheidungsprozeß auf dem Gebiet der Umsatzsteuerharmonisierung strukturiert. Nach Art. 145 EWG - Vertrag ist nur der Ministerrat berechtigt, Entscheidungen zu treffen. Gemäß Art. 155 EWG - Vertrag hat die Kommission das Initiativmonopol und kann damit Richtlinien und Verordnungen vorlegen, während das Europäische Parlament nur Stellungnahmen zu den Vorlagen der Kommission abgeben kann und somit nur eingeschränkte Mitwirkungsrechte hat.²⁸⁹ Der EWG - Vertrag, der am 1. Januar 1958 in Kraft trat, bezweckte die Integration der Volkswirtschaften.²⁹⁰

²⁸⁵ Vgl. Schmidhuber, Peter M., Wirtschaftliche, 1990, S. 8.

²⁸⁶ Vgl. Weide, Klaus - Michael, Harmonisierung, 1996, S. 6, m.w.N.

²⁸⁷ Vgl. Würzen von, Dieter, Wirtschaftliche, 1982, S. 708.

²⁸⁸ Vgl. Weide, Klaus - Michael, Harmonisierung, 1996, S. 7, m.w.N.

²⁸⁹ Vgl. Mette, Stefan, Binnenmarkt, 1993, S. 23.

²⁹⁰ Vgl. Grabitz, Eberhard, Kommentar, 1989, Art. 2 RN 11

So heißt es im Absatz V der Präambel des EWG - Vertrages: "...in dem Bestreben, ihre Volkswirtschaften zu einigen...". Im Ergebnis bedeutet dies die Schaffung eines "Gemeinsamen Marktes bzw. Binnenmarktes".²⁹¹

Anderer Meinung ist Pescatore, er " .. bestreitet, daß der Binnenmarkt die gleichen Ziele verfolgt wie der ursprünglich avisierte Gemeinsame Markt. Er schreibt: `Neben dem umfassenden Begriff des "Gemeinsamen Marktes" des Art. 2 EWGV wird hier der Sonderbegriff "Binnenmarkt" eingeführt, der durch den freien Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital charakterisiert sein soll. (...) (Das) ist nur eine bruchstückhafte Umschreibung der Zielsetzung des EWG - Vertrages, der den Gemeinsamen Markt durch ein sehr viel weiterreichendes Programm von Vorschriften charakterisiert, die man im einzelnen aus Art. 3 und aus der Systematik des Vertrages erschließen kann´ (Pescatore 1986: 107)."²⁹²

Die Mitgliedstaaten erstrebten mit dem Vertrag aber nicht nur die Schaffung eines Gemeinsamen Marktes, sondern sahen den Vertrag auch als Grundlage "für einen immer engeren Zusammenschluß der europäischen Völker" an. Dieser Vorsatz wurde ebenfalls in der Präambel verankert (die vor den wirtschaftlichen Zielen des Vertrages steht). Auch im Artikel 2 EWGV findet sich dieser Vorsatz wieder. Nach der Aufzählung der wirtschaftlichen Ziele²⁹³ des Vertrages - die harmonische Entwicklung des Wirtschaftslebens, die beständige und ausgewogene Wirtschaftsausweitung, eine größere Stabilität und eine beschleunigte Hebung der Lebensqualität - ergänzt er diese, im Sinne der Präambel, um das Ziel auf engere Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten.

Die vom Artikel 2 EWGV für die Verwirklichung der Ziele vorgegebenen Tätigkeitsfelder (Schaffung eines Gemeinsamen Marktes und Angleichung der Wirtschaftspolitiken) beinhalten mehr Aufgaben als für die Errichtung eines einheitlichen Wirtschaftsgebietes notwendig sind.

Der Vertrag beschränkt sich bei den Komponenten des Gemeinsamen Marktes nicht allein auf die so genannten vier Grundfreiheiten

- erstens der freie Handelsverkehr innerhalb der Gemeinschaft durch Abschaffung der Zölle (Art.12 -17 EWGV) und Mengenbeschränkungen (Art.30 - 37 EWGV) sowie durch Einführung eines

²⁹¹ Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 103.

²⁹² Vgl. Mette, Stefan, Binnenmarkt, 1993, S. 23 (mit einem Zitat von Pescatore, P., Einheitliche, 1986)

²⁹³ Vgl. Müller - Graf, Peter - Christian, Verfassungsziele, 1993, Rd.Nr. 77ff.

gemeinsamen Zolltarifs (Art. 18 - 29 EWGV) und einer gemeinsamen Handelspolitik (Art. 110 - 116 EWGV),

- zweitens ein freier Personenverkehr, der die Freizügigkeit von Arbeitskräften und das freie Niederlassungsrecht umfaßt (Art. 48 -58 EWGV),
- drittens ein freier Dienstleistungsverkehr (Art. 59 - 66 EWGV) und
- viertens ein freier Kapitalverkehr (Art. 67 -73 EWGV),

sondern zählt auch eine gemeinsame Landwirtschaftspolitik (Art. 38 - 47 EWGV) und eine gemeinsame Verkehrspolitik (Art. 74 - 84 EWGV) zu den Komponenten des Gemeinsamen Marktes.

Ähnlich ist es bei der Gemeinsamen Wirtschaftspolitik. Auch hier zählt der EWG - Vertrag neben den erforderlichen Harmonisierungen :

- den Schutz des Wettbewerbs vor Verfälschung (Art. 85 - 94 EWGV),
- der Angleichung der Rechtsvorschriften (Art. 100 - 102 EWGV) und
- der Koordinierung der Wirtschaftspolitiken (Art. 103 - 116 EWGV)

mehr Aufgaben als für die Errichtung eines gemeinsamen Wirtschaftsgebietes notwendig sind, auf.

Eine gemeinsame Sozialpolitik (Art. 117 - 128 EWGV) und eine Europäische Investitionsbank (Art. 129 und 130 EWGV) sollen ebenfalls zu den Zielen der EWG gehören.

Die Einrichtung der EWG - Organe, das Europäische Parlament und der Europäische Gerichtshofs, impliziert ebenfalls einen über die Wirtschaftsgemeinschaft hinausgehenden Charakter des Zusammenschlusses.²⁹⁴

Der in Maastricht am 7. Februar 1992 unterzeichnete Vertrag zur Europäischen Union veränderte die Gemeinschaft nachhaltig. Nicht nur der Name der Gemeinschaft änderte sich zukünftig in Europäische Gemeinschaft, sondern es wurde auch die Schaffung der Wirtschafts- und Währungsunion, die Einführung des Subsidiaritätsprinzips, die Industriepolitik und eine neue Fassung²⁹⁵ des EWG - Vertrages, der eine bedeutsame Ausdehnung der Gemeinschaftskompetenzen beinhaltet, vereinbart. Die Zuständigkeiten im Katalog des Art. 3 EG - Vertrag wurden um einige wichtige Bereiche ergänzt. Hinzugefügt wurden Betätigungen auf den Gebieten Bildung und Kultur, Energie, Entwicklungszusammenarbeit, Forschung und Technologie, Gesundheit, Katastrophenschutz, Umwelt,

²⁹⁴ Vgl. Gerken, Lüder, Integration, 1993, S. 18 u.19.

²⁹⁵ Im folgenden bezeichnet EG - Vertrag die neue Fassung des EWG - Vertrages.

Verbraucherschutz, Verkehr und, nach starkem Intervenieren Frankreichs, die Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit der Industrie.²⁹⁶

Die Schaffung einer Währungsunion, geregelt in den Art. 102a bis 109m EG - Vertrag, stellt die wohl tiefgreifendsten Vertragsänderungen dar.

ac. Steuerliche Ziele

Bereits der Gründungsvertrag von Rom beinhaltet die Verpflichtung der Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft, u.a. ihre Steuersysteme anzugleichen. Ein wesentlicher Grund hierfür ist der Einfluß, den die Besteuerung der europäischen Unternehmen auf den Wettbewerb ausübt.²⁹⁷

Nach Artikel 7 EWGV sollte die Einführung des Gemeinsamen Marktes am Ende einer Übergangszeit von zwölf Jahren bis zum 31. Dezember 1969 verwirklicht sein, was jedoch in dieser Zeitspanne nicht erreicht wurde (die wichtigsten Änderungen waren die Abschaffung der Zölle innerhalb der Gemeinschaft der sechs Staaten zum 01.07.1968 und die Einführung eines Zolls an den Außengrenzen²⁹⁸).

Art. 99 EWG - Vertrag verpflichtet die Kommission zu prüfen, inwieweit die indirekten Steuern in der Gemeinschaft harmonisiert werden müssen, um einen Gemeinsamen Markt herzustellen. Die Frage der Steuerharmonisierung wurde insbesondere unter dem Aspekt der wettbewerbspolitischen Ziele betrachtet. Weder wettbewerbshemmende noch wettbewerbsverzerrende Maßnahmen sollten den innergemeinschaftlichen Warenhandel beeinflussen.²⁹⁹ Nach Walter Hahn erachtete es die Kommission "vielmehr als ihr primäres Ziel, das in der indirekten Besteuerung angelegte politische Konfliktpotential zu entschärfen. Die Dominanz des politischen über den ökonomischen Aspekt zeigt sich besonders deutlich daran, daß die Kommission die Harmonisierung der indirekten Steuern forcierte, während sie die Neutralität der direkten Abgaben als ein zweitrangiges Problem betrachtete und es zunächst vor sich herschob...Die Kommission kannte sehr wohl die von den direkten Abgaben aufgeworfenen Probleme, hielt sie aber aufgrund der folgenden Überlegungen für weniger dringlich: im Gegensatz zu den direkten Steuern können die indirekten, bedingt durch die Manipulations-

²⁹⁶ Vgl. Gerken, Lüder, Integration, 1993, S. 30.

²⁹⁷ Vgl. Weide, Klaus - Michael, Harmonisierung, 1996, S.1.

²⁹⁸ Vgl. Mette, Stefan, Binnenmarkt, 1993, S. 22.

²⁹⁹ Vgl. Hahn, Walter, Willensbildungsprozesse, 1988, S. 60.

möglichkeiten beim Grenzausgleich, erheblich zielgerichteter und auch offensichtlicher zur Protektion einzelner Branchen eingesetzt werden; der in ihnen angelegte politische Sprengstoff ist daher als bei weitem gefährlicher einzustufen.³⁰⁰

Langfristig wollte die Kommission auf dem Gebiet der Steuern binnenmarktähnliche Verhältnisse schaffen, obwohl dieser Begriff nicht im EWG - Vertrag genannt wurde.

Die Schaffung des Binnenmarktes (durch Aufhebung der Grenzkontrollen bis Ende 1992) wurde durch die Einheitliche Europäische Akte (in der Fassung vom 28. Februar 1986) als Vertragsziel in den EWG - Vertrag (Artikel 8a) aufgenommen.

Artikel 8a EWG - Vertrag schreibt vor: "Die Gemeinschaft trifft die erforderlichen Maßnahmen, um bis zum 31. Dezember 1992 ...den Binnenmarkt schrittweise zu verwirklichen. Der Binnenmarkt umfaßt einen Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gemäß den Bestimmungen dieses Vertrages gewährleistet ist."³⁰¹

ad. Steuerliche Rechtsgrundsätze

Für die Steuerharmonisierung sind seit dem Vertrag zur Europäischen Union in 1992 die Vorschriften des Art. 3b in den EG - Vertrag eingefügt worden, um eine, an bestimmten Grundsätzen orientierte, aber auch ausgewogene Kompetenzverteilung zu erreichen. Danach gelten folgende Grundsätze: nach Art. 3b Abs.1 EG - Vertrag gilt der Grundsatz der begrenzten Ermächtigung, nach Art. 3b Abs.2 EG - Vertrag das Subsidiaritätsprinzip und nach Art. 3b Abs.3 EG - Vertrag der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz.³⁰²

Die Europäische Gemeinschaft beruht auf einer eigenständigen Rechtsordnung, da die Mitgliedstaaten der Gemeinschaft eigene Handlungsbefugnisse übertragen haben, aber ohne dabei eigene Kompetenzen aufzugeben. Für die Steuergesetzgebung folgt daraus, daß die Befugnisse der Gemeinschaft zur Rechtsetzung auf diesem Politikfeld und die Kompetenzen der Mitgliedstaaten parallel bestehen können.³⁰³

³⁰⁰ siehe ebd., S. 61.

³⁰¹ Vgl. Art. 8a EWGV

³⁰² Vgl. Beermann, Albert, Steuerharmonisierung, 1995, S.177.

³⁰³ Vgl. ebd.

Der Grundsatz der begrenzten Ermächtigung (nach Art. 3b Abs.1 EG - Vertrag) bewirkt, daß die Gemeinschaft nur dann zuständig ist, wenn und soweit sich die Zuständigkeit aus dem EG-Vertrag ergibt. Damit ist eine generelle Kompetenz ausgeschlossen. Zur Harmonisierung des Steuerrechts darf die Gemeinschaft nur im Rahmen ihrer Kompetenz nach dem EG-Vertrag die Initiative ergreifen und damit nur Ziele anstreben, die durch den EG-Vertrag vorgesehen sind. Hierbei ist das Subsidiaritätsprinzip des Art. 3b Abs.2 EG-Vertrag zu berücksichtigen. Voraussetzung ist, daß die Gemeinschaft zur Handlung befugt ist, sie eine Kompetenz zur Handlung hat. Dadurch werden die Mitgliedstaaten davor geschützt, daß ihre Kompetenzen unterlaufen werden. Nach dem Subsidiaritätsprinzip darf die Gemeinschaft nur tätig werden, "sofern und soweit die Ziele der in Betracht gezogenen Maßnahmen von den Mitgliedstaaten nicht ausreichend erreicht werden können und die Gemeinschaft wegen ihres Umfangs und ihrer Wirkungen mehr erreichen kann."

Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nach Art. 3b Abs.3 EG - Vertrag verpflichtet die Gemeinschaft, keine Maßnahmen einzuleiten, die nicht unbedingt notwendig sind, um die Ziele des Vertrages zu erreichen. Dabei sind alle Vertragsziele, und nicht nur das mit dieser einzelnen Maßnahme angestrebte Ziel, zu beachten. Es muß abgewogen werden, ob das angestrebte Ziel auch mit anderen weniger einschränkenden Maßnahmen erreicht werden kann, damit den Mitgliedstaaten möglichst viel eigener Raum für ihre nationalen Entscheidungen verbleibt.³⁰⁴

ae. Die Artikel 95 - 99 im Überblick

Artikel 95 EWG - Vertrag beinhaltet das Verbot des steuerlichen Protektionismus. Danach dürfen die Mitgliedstaaten auf die innergemeinschaftlichen Wareneinfuhren keine Abgaben erheben, die über die ausgleichende Belastung vergleichbarer Waren im Inland hinausgehen oder andere Produktionen mittelbar schützen sollen.³⁰⁵

Artikel 96 EWG - Vertrag regelt bei innergemeinschaftlichen Lieferungen die Höhe der steuerlichen Rückvergütungen, die nicht höher sein dürfen als der Betrag, der auf die innergemeinschaftlich gelieferten Waren tatsächlich erhobenen inländischen Abgaben. Der Grenzausgleich ist durch diese beiden Artikel auf das Bestimmungslandprinzip eingeschränkt.³⁰⁶

³⁰⁴ Vgl. Beermann, Albert, Steuerharmonisierung, 1995, S.177.

³⁰⁵ Vgl. Weide, Klaus - Michael, Harmonisierung, 1996, S. 21,m.w.N.

³⁰⁶ Vgl. Andel, Norbert, Harmonisierung, 1972, S. 238.

Artikel 97 EWG - Vertrag ist überholt. Er wollte den Grenzausgleich mit Hilfe von Durchschnittssätzen vereinfachen. Diese konnten nur bei der kumulativen Mehrphasensteuer Anwendung finden, die von keinem Mitgliedstaat nach der Umsetzung der 1. und 2. EG - Richtlinie mehr verwendet wird. Artikel 98 EWG - Vertrag verbietet den mittelbaren steuerlichen Grenzausgleich für Abgaben, die nicht indirekte Steuern sind.³⁰⁷

Artikel 99 EWG - Vertrag formuliert ausdrücklich einen Harmonisierungsauftrag für die indirekten Steuern (insbesondere der Umsatzsteuer) und der besonderen Verbrauchsteuern.

af. Zu den Artikeln im Einzelnen

Artikel 95 Absatz 1 EWG - Vertrag verbietet den Mitgliedstaaten, auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten weder unmittelbar noch mittelbar höhere inländische Abgaben gleich welcher Art zu erheben als gleichartige inländische Waren unmittelbar oder mittelbar zu tragen haben. Gemäß Artikel 95 Absatz 2 EWG - Vertrag dürfen die Mitgliedstaaten auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten keine inländische Abgaben erheben, die geeignet sind, andere Produktionen zu schützen.³⁰⁸ Für den Import aus einem anderen Mitgliedstaat ist keine vollständige steuerliche Gleichbehandlung mit den vergleichbaren inländischen Waren festgelegt worden.³⁰⁹

Der Sinn und Zweck des Artikel 95 EWG - Vertrag ist, die inländischen und die importierten Waren im Wettbewerb steuerlich gleichzustellen.³¹⁰

Die Zweite Mehrwertsteuerrichtlinie³¹¹ hat den steuerlichen Spielraum für Importe aus anderen Mitgliedstaaten beseitigt. Sie schreibt zwingend vor, daß die Importe umsatzsteuerlich wie inländische Lieferungen behandelt werden müssen. Nach dieser Mehrwertsteuerrichtlinie unterliegt der Mehrwertsteuer der Import von Gegenständen.

Artikel 96 EWG - Vertrag schreibt vor, daß die Erstattung der inländischen Abgaben für Warenexporte in andere Mitgliedstaaten nicht höher sein darf als die auf die exportierten Waren mittelbar oder unmittelbar entrichteten inländischen Abgaben, wobei aber keine vollständige Entlastung der

³⁰⁷ Vgl. Weide, Klaus - Michael, Harmonisierung, 1996, S. 22, m.w.N.

³⁰⁸ Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 42.

³⁰⁹ Vgl. Wägenbaur, R., 1987, vor Art. 95 RN 6.

³¹⁰ Vgl. Andel, N., 1983, Band 1, Art. 95 RN 11.

³¹¹ Vgl. Zweite Richtlinie, 1967, S. 1303 ff.

exportierten Ware von der indirekten Steuer (Umsatzsteuer) erfolgen muß.³¹² Damit soll Artikel 96 EWG - Vertrag verdeckte Subventionen an die Exportwirtschaft verhindern.³¹³ Artikel 95 und 96 sollen Wettbewerbsverzerrungen verhindern, die entstehen würden, wenn ein Mitgliedstaat seinen inländischen Unternehmen legale Vorteile einräumen würde, hingegen Unternehmen in anderen Mitgliedstaaten aber nicht.³¹⁴

Beide Artikel verfolgen somit das gleiche Ziel, wobei Artikel 96 EWG - Vertrag die Exporte und Artikel 95 EWG - Vertrag die Importe abhandelt. Sie gelten als Richtschnur für die Steuerharmonisierung.³¹⁵ Auch schreiben beide Artikel das fakultative Bestimmungslandprinzip vor.

Artikel 97 EWG - Vertrag regelt die Anwendung von Durchschnittssätzen auf Waren oder Warengruppen, die für inländische Abgaben oder Erstattungen beim innergemeinschaftlichen Warenhandel erhoben werden, sofern die kumulative Allphasen - Brutto - Umsatzsteuer erhoben wird. Die kumulative Allphasen - Brutto - Umsatzsteuer wird in keinem Mitgliedstaat mehr erhoben.³¹⁶ Artikel 97 EWG - Vertrag ist auf die jetzt in jedem Mitgliedstaat vertretene Allphasen - Netto - Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug nicht anwendbar.³¹⁷

Art. 98 EWG - Vertrag wurde nie angewandt und hat dadurch keine Bedeutung erlangt. Seine Bestimmung, einen steuerlichen Grenzausgleich für direkte Steuern nur in Ausnahmefällen für eine festgesetzte Frist zuzulassen, geht auf den Kompromiß zwischen Adenauer und Mollet zurück : die Franzosen hatten auf ihre Forderung verzichtet, die künftigen Sozialkosten der Gemeinschaft zu harmonisieren. Als Gegenleistung durfte Frankreich seinen Grenzausgleich, der über den Höchstgrenzen der Art. 95 - 97 lag, vorübergehend beibehalten, Mit dieser Maßnahme stützte Deutschland den damals schwachen Franc. Nachdem de Gaulle im November 1958 den Franc deutlich abgewertet hatte, war dieses Problem erledigt.³¹⁸

Mit Art. 99 enthält der EWG - Vertrag eine spezifische Vorschrift zur Harmonisierung der indirekten Steuern (insbesondere der Umsatzsteuer) und der besonderen Verbrauchsteuern (für die direkten

³¹² Vgl. Andel, N., 1983, Band 1, Art. 96 RN 2.

³¹³ Vgl. Wägenbaur, R., 1987, Art. 96 RN 1.

³¹⁴ Vgl. Andel, N., 1983, Band 1, Art. 96 RN 4.

³¹⁵ Vgl. Wägenbaur, R., 1987, Art. 95 RN 72.

³¹⁶ Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 42.

³¹⁷ Vgl. Wägenbaur, R., 1987, Art. 97 RN 2.

³¹⁸ Vgl. Hahn, Walter, Willensbildungsprozesse, 1988, S. 50, m.w.N.

Steuern gibt es keine vergleichbare Vorschrift).³¹⁹ Er schreibt vor, daß der Ministerrat Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern und die Sonderverbrauchssteuern beschließt, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes notwendig ist.³²⁰

"Nach Artikel 99 EWG - Vertrag erläßt der Rat auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments einstimmig die Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes innerhalb der in Artikel 8 a gesetzten Frist notwendig ist."³²¹

Die Kommission nutzte ihre auf Art. 99 EWG - Vertrag gestützten Harmonisierungsvorschläge von Beginn an nicht nur, um Wettbewerbsverzerrungen zu beseitigen, sondern auch, um die politische Integration Europas zu fördern.³²²

ag. Die Art. 100 - 101 EWG - Vertrag

Für die direkten Steuern lassen sich ähnliche Harmonisierungsziele, wie sie für die indirekten Steuern nach Art. 99 EWG - Vertrag anzustreben sind, aus Art. 100 EWG - Vertrag ablesen. Art. 100 EWG - Vertrag nennt zwar die direkten Steuern nicht explizit, schließt aber ihre Harmonisierung auch nicht aus. Das Ziel ist auch hier, die Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten anzupassen, um die hier störenden Differenzen zu verringern und nach Möglichkeit ganz zu beseitigen. Die Intensität der Harmonisierung im Einzelfall ist abhängig von dem Bedarf des Binnenmarktes, nach dem jeweils realisierten Integrationsstand.³²³

Art. 100 EWG - Vertrag schreibt vor, daß die Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten harmonisiert werden müssen, die unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarktes Einfluß haben. Art. 101 EWG - Vertrag will durch Angleichung der Rechtsvorschriften Differenzen aufheben, die durch Wettbewerbsverzerrungen entstanden sind.³²⁴

³¹⁹ Vgl. ebd.

³²⁰ Vgl. Lesch, Hagen, Interdependenzen, 1992, S.22.

³²¹ Siehe Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 44.

³²² Vgl. Hahn, Walter, Willensbildungsprozesse, 1988, S. 51.

³²³ Vgl. Beermann, Albert, Steuerharmonisierung, 1995, S.180.

³²⁴ Vgl. Weide, Klaus - Michael, Harmonisierung, 1996, S. 23, m.w.N.

ah. Interpretationen

Der Anteil zur Harmonisierung der steuerlichen Vorschriften im EWG - Vertrag wird in der Literatur meistens als "dürftig" bezeichnet. Damit ist in erster Linie die geringe Anzahl und die unscharfen Formulierungen der reinen steuerlichen Bestimmungen gemeint.³²⁵

Die Steuergrenzen sollten überwunden werden. Hierbei stand die Frage im Mittelpunkt, auf welches Besteuerungsprinzip sich die Mitgliedstaaten einigen konnten.

Die Artikel 95 und 96 EWG - Vertrag, die sich mit dem steuerlichen Grenzausgleich befassen, legen das fakultative Bestimmungslandprinzip für die Umsatzbesteuerung als derzeitiges Besteuerungsprinzip fest, während Artikel 99 EWG - Vertrag ausdrücklich klarstellt, daß die aktuelle Regelung nicht das endgültige Besteuerungsprinzip für den Gemeinsamen Markt sein muß. Bereits am Wortlaut des Artikel 99 EWG - Vertrag ist erkennbar, daß durch die Steuerharmonisierung andere Lösungen der Besteuerung möglich sind.³²⁶ Denn bereits seit der Montanunion sind sich die Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft über die Zweckmäßigkeit der Besteuerung des grenzüberschreitenden Warenhandels nach dem Bestimmungslandprinzip nicht einig.³²⁷

Nach Ansicht von Bernhard Meyding waren zum Zeitpunkt der Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft die Bestimmungen der Artikel 95 - 97 EWG - Vertrag gleich in mehrfacher Hinsicht unzulänglich. Sie enthielten keine Untergrenze für den Grenzausgleich. Mit der inländischen Steuerbelastung bestimmten die Artikel 95 - 97 EWG - Vertrag nur eine Obergrenze für den Grenzausgleich. Das Fehlen einer Untergrenze verursachte, daß ein vollständiger Grenzausgleich nach dem Bestimmungslandprinzip zwar erlaubt, aber nicht zwingend vorgeschrieben war. Die Mitgliedstaaten konnten den dadurch gewonnenen Spielraum nutzen, die Wettbewerbsverhältnisse einzelner Branchen zu verzerren.³²⁸

³²⁵ Vgl. Hellinger, Franz, EWG - Vertrag, 1976, S.363.

³²⁶ Vgl. Wägenbaur, R., 1987, Art. 95 RN 7.

³²⁷ Vgl. Jahrmarkt, Manfred, 1969, S. 67.

³²⁸ Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 4, auch Hahn, Walter, Willensbildungsprozesse, 1988, S. 54.

Die Artikel 95 - 97 EWG - Vertrag beinhalten das Verbot, ausländische Waren im Vergleich zu inländischen Waren zu diskriminieren. Voraussetzung für die Anwendung der Artikel 95 - 97 EWG - Vertrag ist, daß die steuerliche Belastung vergleichbarer inländischer Waren genau berechnet werden kann.³²⁹ Die steuerliche Belastung war aber bei der Allphasen - Brutto - Umsatzsteuer, die zu dieser Zeit (Gründung der EWG) in den meisten EG - Mitgliedstaaten verwendet wurde, nicht exakt zu berechnen, da die Umsatzsteuer bei diesem System nach dem Entgelt jeder einzelnen Wirtschaftsstufe errechnet wird³³⁰ und die Umsatzsteuerbelastung von Stufe zu Stufe anwächst.³³¹ Selbst auf den einzelnen nationalen Märkten waren die steuerlichen Belastungen unterschiedlich.³³² In den einzelnen Mitgliedstaaten bildeten sich Organschaften, um die Umsatzbesteuerung auf den einzelnen Stufen zu verhindern. Beim grenzüberschreitenden Warenverkehr wurden im Einklang mit Artikel 97 Absatz 1 EWG - Vertrag sowohl bei der Einfuhr - Belastung als auch bei der Ausfuhr - Entlastung pauschale Durchschnittsätze angewandt.³³³ Jeder Mitgliedstaat konnte sich das für ihn beste Verfahren aussuchen, da Artikel 97 EWG - Vertrag keine Vorschriften über die Berechnung eines solchen Verfahrens beinhaltete.³³⁴ Diese Behelfslösungen gefährdeten die Wettbewerbsbedingungen und komplizierten die Anwendung der Artikel 95 und 96 EWG - Vertrag.³³⁵ Es war nicht möglich, die Umsatzbesteuerung des innergemeinschaftlichen Warenhandels wettbewerbsneutral wirken zu lassen, da die Allphasen - Brutto - Umsatzsteuer auf den Märkten der einzelnen Mitgliedstaaten gleiche Produkte unterschiedlich belastete.³³⁶

Nach Einführung der Allphasen - Netto Umsatzsteuer gab es diese Probleme nicht mehr.

Art. 95 EWG - Vertrag schreibt vor, daß kein Mitgliedstaat auf Waren, die aus einem anderen Mitgliedstaat importiert werden, höhere Abgaben festsetzen darf als er von den inländischen Waren beansprucht. Die Warenimporte aus anderen Mitgliedstaaten dürfen durch den Steuerlichen Grenzgleich nicht beeinträchtigt werden. Viele Urteile des Europäischen Gerichtshofs beweisen inzwischen, daß das steuerliche Diskriminierungsverbot dieses Artikels direkt umgesetzt werden kann.

³²⁹ Vgl. Grabitz, Eberhard, Kommentar, 1989, Art. 97, RN 21.

³³⁰ Vgl. Tipke, K. / Lang, Bruttoentgelt, S. 411.

³³¹ sog. Kumulativwirkung oder Kaskadeneffekt

³³² Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 4.

³³³ Vgl. ebd., S. 5.

³³⁴ Vgl. Wägenbaur, R., 1987, Art. 97 RN 19.

³³⁵ Vgl. Kommission, 1981, ABL. EG 1981 Nr. C 244 / 5

³³⁶ Vgl. Andel, Norbert, 1983, Art. 97 RN 1

Der Europäische Gerichtshof entwickelt mit seinen Urteilen, die auf ein umfassendes Verständnis des Diskriminierungsverbotes beruhen, den Artikel 95 EWG - Vertrag fort, um die vollkommene Wettbewerbsneutralität der Besteuerung von Im - und Exporten innerhalb der Gemeinschaft zu erreichen.³³⁷

Das Diskriminierungsverbot nach Art. 95 - 97 EWG - Vertrag hat nicht dazu geführt, daß alle Wettbewerbsverzerrungen im innergemeinschaftlichen Warenverkehr aufgrund der steuerlichen Vorschriften vollständig abgebaut wurden. Auch handelt es sich hierbei nicht um eindeutige Rechtsvorschriften. Beides begründet sich auf politisch durchsetzbare Kompromisse bei den Verhandlungen zum EWG - Vertrag. Eindeutige Vorschriften, die eine klare Lösung der indirekten Besteuerung der Warenströme in der Gemeinschaft vorgeschrieben hätten, waren zum Zeitpunkt der Verhandlungen politisch nicht durchsetzbar.³³⁸

Das Besondere an der steuerlichen Harmonisierungsvorschrift des Art. 99 EWG - Vertrag ist seine einseitige Ausrichtung auf die indirekten Steuern. Er nennt explizit die Umsatzsteuer. Der wichtigste Grund hierfür liegt in der Betrachtung der Steuern als Kostenfaktor. Bei der steuerlichen Konzeption des EWG - Vertrages wurde die klassische Differenzierung der indirekten und der direkten Steuern berücksichtigt.³³⁹ Zur Kostenwirksamkeit und zur Inzidenz der Steuern, die eine wichtige Rolle für den Inhalt der Harmonisierungsvorschrift des Art. 99 EWG - Vertrag spielen, gibt es in der Literatur differenzierte Meinungen.³⁴⁰ Die "Geistigen Väter" des EWG - Vertrages gingen davon aus, daß Wettbewerbsverzerrungen durch Preiswirksamkeit insbesondere von den indirekten Steuern ausgehen. Hierfür spricht auch die Angleichung des innergemeinschaftlichen Waren - und Dienstleistungsverkehrs, die in der ersten Phase des Binnenmarktes Priorität hatte.³⁴¹

Der Begriff Harmonisierung in Artikel 99 EWG - Vertrag wird differenziert ausgelegt.

Meyding vergleicht die Interpretationen von Andel und Wägenbaur: " Andel will den Begriff Harmonisierung in einem weiten und in einem engeren Sinne verstanden wissen. Im weiteren Sinne seien alle Maßnahmen zu subsumieren, die darauf abstellen, die steuerlichen Vorschriften und Praktiken einzelner Mitgliedstaaten mit den Zielen des EWG - Vertrages kompatibler zu gestalten. Im engeren Sinne

³³⁷ Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 109 ff., m.w.N.

³³⁸ Vgl. Hahn, Walter, Willensbildungsprozesse, 1988, S. 53 - 54.

³³⁹ Vgl. Weide, Klaus - Michael, Harmonisierung, 1996, S. 24 ff., m.w.N.

³⁴⁰ Vgl. Schöne, Wolf - Dieter, Inzidenz, 1982, S. 386.

stehe das Fernziel "Abbau der Steuergrenzen" 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. Wägenbaur betont, daß es in diesem Zusammenhang mißverständlich sei, bei der Beseitigung von Diskriminierungen auf Grund der Artikel 95 - 98 von Harmonisierung zu sprechen. Beide Begriffe seien unbedingt zu trennen.¹⁶⁴²

Nachdem die Auffassung von Wägenbaur von der ständigen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs bestätigt wurde, kommt Meyding zum Problem der Definition des Begriffs Harmonisierung zur folgender Schlußfolgerung : "Eine Aufteilung des Begriffes der Harmonisierung, wie Andel es vornimmt, entspricht nicht der Systematik des EWG - Vertrages. 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."³⁴³

Den Begriff Rechtsangleichung interpretierte Lothar Müller wie folgt: "Er verlangt nicht, die sachlichen Rechtsgebiete gestaltungsgleich zu regeln, er fordert aber mehr, als sie lediglich aufeinander abzustimmen. Allerdings ist festzustellen, daß der EG - Vertrag diese Rechtsvereinheitlichung auch nirgends ausschließt"³⁴⁴

Diese Auslegung spiegelt auch die Mindermeinung wider, daß die Artikel 99 bis 102 EWG - Vertrages als Rechtsgrundlage für ein gemeinsames einheitliches Steuersystem der Mitgliedstaaten genutzt werden könnten. Diese Interpretation geht aber unter anderen Klaus - Michael Weide zu weit, "da der Gemeinschaft das wichtigste Merkmal eines in sich geschlossenen Steuersystems, nämlich eine eigene Steuerverfassung, fehlt."³⁴⁵

³⁴¹ Vgl. Weide, Klaus - Michael, Harmonisierung, 1996, S. 25 ff., m.w.N.

³⁴² Siehe Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 113, m.w.N.

³⁴³ Siehe ebd., S. 114, m.w.N.

³⁴⁴ Vgl. Müller, Lothar, Gedanken, 1976/1977, S. 459 ff., m.w.N.

³⁴⁵ Vgl. Weide, Klaus - Michael, Harmonisierung, 1996, S. 49, m.w.N.

Nur die Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten sollen nach Art. 99 EWG - Vertrag harmonisiert werden. In Art. 99 ist kein Auftrag enthalten, der die Schaffung eines europäischen Umsatzsteuersystems fordert. Die Umsatzsteuer wird auch nach dem 01.01.1993 (Einführung des Binnenmarktes) durch die nationalen Gesetze der einzelnen Mitgliedstaaten festgesetzt.³⁴⁶

Die Harmonisierung muß für die Schaffung und das Funktionieren des Binnenmarktes notwendig sein, um die Harmonisierungskompetenz zu besitzen (Art. 99 EWG - Vertrag, der der Gemeinschaft die Kompetenz zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften für die indirekten Steuern verleiht). Die störenden Wirkungen, die aufgrund der unterschiedlichen Rechtsordnungen in den einzelnen Mitgliedstaaten entstehen, sollen im Hinblick auf das zu verfolgende Ziel nach Art. 99 EWG - Vertrag (die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes) beseitigt werden. Die hierfür zur Verfügung stehenden Mittel der Gemeinschaft sind Maßnahmen, die nach Art. 99 EWG - Vertrag als "Bestimmungen" bezeichnet werden. Mit diesen Bestimmungen, die auf dem Gebiet der Harmonisierung der indirekten Steuern überwiegend aus Richtlinien gemäß Art. 189 EWG - Vertrag bestehen, werden Rechtsvorschriften erlassen, die als Gemeinschaftsrecht alle Mitgliedstaaten binden und die Unterschiede in den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten überwinden sollen.

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.³⁴⁷

Die Grenzen der Harmonisierung hängen davon ab, wie intensiv die Harmonisierung nach den Vorschriften des EWG - Vertrages betrieben werden darf. 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. Hier stellt sich die Frage nach dem Harmonisierungsbedürfnis der Gemeinschaft. Das Bedürfnis hängt davon ab, inwieweit die in den Harmonisierungsvorschriften des EWG - Vertrages festgeschriebenen Ziele eine Harmonisierung zu ihrer Realisierung benötigen. 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.

³⁴⁶ Vgl. Kohler, Richard, 1989, S. 325.

³⁴⁷ Vgl. Beermann, Albert, Steuerharmonisierung, 1995, S.177 ff.

Art. 7a EWG - Vertrag definiert den Binnenmarkt als Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital nach den Vorschriften des EWG - Vertrages gewährleistet ist. Das Ziel der Steuerharmonisierung muß es also sein, die vier Grundfreiheiten zu verwirklichen. Die Vorschrift des Art. 99 EWG - Vertrag weist darauf hin, daß die Gemeinschaft in der Gestaltung der nationalen Umsatzsteuer besonders große Störfwirkungen für die Harmonisierung der Rechtsvorschriften und für den freien Verkehr von Waren in einem Raum ohne Binnengrenzen sah.³⁴⁸

Gleichwohl der Art. 99 EWG - Vertrag explizit einen Harmonisierungsauftrag nur für die indirekten Steuern formuliert, ist nach herrschender Meinung dem EWG - Vertrag auch ein Harmonisierungsauftrag für die direkten Steuern zu entnehmen. Es gibt aber über die Herleitung der rechtlichen Grundlage hierzu in der Literatur differenzierte Meinungen. Einerseits ist die Preiswirksamkeit und damit verbunden auch die dadurch verursachten Wettbewerbsverzerrungen der direkten Steuern heute nicht mehr umstritten, und eine Harmonisierung der direkten Steuern ist unumgänglich.³⁴⁹ Andererseits steht im Art. 99 Abs. 2 EWG - Vertrag eine Einschränkung zugunsten der Artikel 100 und 101 EWG - Vertrag, die als allgemeine Rechtsangleichungsvorschriften eine Harmonisierung der Rechts - und Verwaltungsvorschriften verlangen, die unmittelbar einen Einfluß auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarktes haben. Daraus folgt, daß die Artikel 100 und 101 EWG - Vertrag einen eigenen Auftrag zur Harmonisierung der direkten Steuern beinhalten und sich auch auf die indirekten Steuern beziehen, für die es bereits eine spezielle Harmonisierungsvorschrift gibt.³⁵⁰ Daß mit den Rechts - und Verwaltungsvorschriften, die im Harmonisierungsauftrag genannt sind, auch das Steuerrecht gemeint ist, wird heute nicht mehr bezweifelt.³⁵¹

Die Steuerautonomie gehört zu den wichtigsten und damit am stärksten behüteten Merkmalen staatlicher Souveränität. Gleichzeitig erfordert die Integration der Volkswirtschaften nationale Anpassung an die Gemeinschaftskompetenz. Diese Gegensätze spiegeln sich in den steuerlichen Vorschriften des EWG - Vertrages wider.

³⁴⁸ Vgl. Beermann, Albert, Steuerharmonisierung, 1995, S.179 ff.

³⁴⁹ Vgl. Hellinger, Franz, EWG - Vertrag, 1976, S.363.

³⁵⁰ Vgl. Weide, Klaus - Michael, Harmonisierung, 1996, S. 27 ff., m.w.N.

³⁵¹ Vgl. Bengs, Wolf - Rüdiger, Harmonisierungsbestrebungen, 1977, S. 626.

Die Mitgliedstaaten werden nur durch Mindestanforderungen in den Artikeln 95 - 98 EWG - Vertrag unmittelbar zur Harmonisierung bindend festgelegt.³⁵² Nur diese Artikel sollen mit ihren Mindestanforderungen den Warenhandel zwischen den Mitgliedstaaten so regeln, daß die Waren bei dem Export nicht mit der Steuer des Ursprungslandes belastet, aber bei dem Import mit der Umsatzsteuer des Bestimmungslandes belastet werden (Bestimmungslandprinzip).

Das im EWG - Vertrag festgelegte Bestimmungslandprinzip tastet die Steuerautonomie der einzelnen Mitgliedstaaten nicht an.

Aber für die Anwendung des Bestimmungslandprinzips sind Kontrollen und komplizierte Sonderregelungen notwendig, die zu einer unterschiedlichen Behandlung des innergemeinschaftlichen und des inländischen Güterverkehrs führen. Diese Wirkungen sind für die Integration der Gemeinschaft nicht förderlich, denn damit wird lediglich ein geringes Integrationsniveau erreicht.³⁵³

Die Kommission benutzt für ihre Harmonisierungsvorschläge in der Regel die Rechtsform der Richtlinie, obwohl Art. 99 EWG - Vertrag dies nicht vorschreibt. Der Vorteil der Richtlinie ist, daß das von ihr vorgegebene Ziel für jeden Mitgliedstaat verbindlich ist, aber die Regierungen der Mitgliedstaaten selbst entscheiden können, mit welcher Rechtsform sie die Richtlinie in ihrem Staat umsetzen wollen. Damit reduziert die Kommission Probleme gesetzes- technischer Art, die bei der Angleichung der nationalen Vorschriften an das Gemeinschaftsrecht entstehen können.³⁵⁴

Obwohl in den Verträgen von Rom der Auftrag enthalten ist, die Wirtschaftspolitik der Mitgliedstaaten schrittweise anzunähern, sind die Vorschriften über die hierbei anzuwendenden Mittel und Wege zur Koordinierung der globalen Wirtschaftspolitik eher dürftig. Art. 104 EWG - Vertrag beinhaltet eine Zielbeschreibung und Art. 105 EWG - Vertrag lediglich allgemeine Prozeduren. Daran hat auch die erste Überarbeitung der Römischen Verträge durch die Einheitliche Europäische Akte (EEA) in 1987 grundsätzlich nichts geändert, bis auf den Hinweis: " die im Rahmen des EWS gesammelten Erfahrungen bei der für die Weiterentwicklung der Gemeinschaft erforderlichen Konvergenz der Wirtschafts - und Währungspolitiken...zu berücksichtigen."³⁵⁵

³⁵² Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 108, m.w.N.

³⁵³ Siehe hierzu Teil B, V. Kapitel dieser Arbeit.

³⁵⁴ Vgl. Hahn, Walter, Willensbildungsprozesse, 1988, S. 52.

³⁵⁵ Vgl. Herrmann, A., Ochel, W. u. Wegner, M., Binnenmarkt '92, 1989, S. 165.

Nach Art. 189 EWG - Vertrag haben Richtlinien im Vergleich zu Verordnungen den Vorteil, nur den Gesetzgeber des jeweiligen Mitgliedstaates zu verpflichten, aber die Rechtsbeziehungen zwischen den Mitgliedstaaten und ihren Bürgern unangetastet zu lassen.

Trotzdem hat der Europäische Gerichtshof in seiner Rechtsprechung die Lehre der unmittelbaren Wirkung einzelner Vorschriften einer Richtlinie entwickelt. Danach kann sich jeder Bürger eines Mitgliedstaates, auch wenn die Richtlinie noch nicht in nationales Recht umgesetzt wurde, vor nationalen Gerichten auf diese Bestimmung berufen, wenn sie dem Mitgliedstaat kein materielles Wahlrecht einräumt. Die Lehre der unmittelbaren Wirkung einzelner Vorschriften des Europäischen Gerichtshofes beschleunigt die Übernahme der Richtlinien in den einzelnen Mitgliedstaaten. Gleichzeitig hat sie die Mitgliedstaaten bei der Zustimmung zu einer Richtlinie im Ministerrat vorsichtiger werden lassen.³⁵⁶

b. Souveränität kontra Steuergesetzgebungshoheit

ba. Finanzverfassung

Eine Finanzverfassung der Gemeinschaft, die ihr die Legitimation einer eigenen Steuergesetzgebung geben würde, gibt es nicht. Nur die Mitgliedstaaten verfügen über nationale Finanzverfassungen. Die Römischen Verträge legitimieren die Gemeinschaft nicht zur Steuergesetzgebungshoheit. Auch der in Maastricht neu entworfene Unionsvertrag unterstreicht, daß die Gemeinschaft hierfür im Gegensatz zu den Mitgliedstaaten keine eigene Kompetenz besitzt. Die Gemeinschaft ist rechtlich auf die ihr vom Vertrag zugewiesenen Befugnisse beschränkt. Dieser Grundsatz ist verfassungspolitisch entscheidend, beweist er doch, daß die Zulässigkeit für Hoheitsakte der Gemeinschaft in jedem Fall auf Vertragsinhalte, die von den Mitgliedstaaten geschaffen werden, basieren muß.³⁵⁷

³⁵⁶ Vgl. Hahn, Walter, Willensbildungsprozesse, 1988, S. 53, m.w.N.

³⁵⁷ Vgl. Möschel, Wernhard, Subsidiaritätsprinzip, 1993, S. 94.

bb. Bindungswirkung

Andererseits bindet der EWG - Vertrag die Mitgliedstaaten in ihrer Gesetzgebungshoheit im Rahmen der Steuerharmonisierung (z. B.: Beachtung der Artikel 95 - 99 EWG - Vertrag bei Änderungen der Steuergesetze). Im Verlauf des Integrationsprozesses hat sich gezeigt, daß die Mitgliedstaaten ihre Steuergesetzgebung den Harmonisierungsvorschriften des EWG - Vertrages anpassen müssen, wenn sie nicht riskieren wollen, daß der Europäische Gerichtshof (EuGH) sie hierzu verpflichtet. Der EuGH prüft in zahllosen Fällen u.a., ob von den nationalen Steuergesetzen der Mitgliedstaaten das Diskriminierungsverbot beachtet wurde oder ob die Mitgliedstaaten unerlaubte Beihilfen zahlen und trägt mit seinen Urteilen zur Auslegung der Mehrwertsteuerrichtlinien bei. Daraus resultiert, daß dem EWG - Vertrag eine gewisse Bindungswirkung zukommt, die sich mehr am Stadium des Integrationsprozesses als an einer geschriebenen Finanzverfassung orientiert. "Das geschriebene Recht ist insoweit spärlich, so daß die Abgabenverfassung der Gemeinschaft mehr an ihrer Verfassungswirklichkeit als am geschriebenen Recht abzulesen ist."³⁵⁸ Auch die Mehrwertsteuerrichtlinien der Gemeinschaft ergänzen die Bindungswirkung des EWG - Vertrages. Die Bindungswirkung verleiht der Gemeinschaft in einem gewissen Maß de facto die Gesetzgebungshoheit für die Steuergesetzgebung. Die aktuelle Entwicklungsstufe wird vom BMF mit dem Terminus "gemeinschaftsrechtlich determiniertes Steuerrecht der Mitgliedstaaten"³⁵⁹ beschrieben.

Die Gemeinschaft hat, um ihre Ausgaben zu finanzieren, die Ertragshoheit über die Agrarabschöpfung und die Zölle. Daneben steht der Gemeinschaft zwar noch ein gewisser Anteil von der gemeinsamen Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer zu, aber dies begründet noch keine eigene Steuerertragshoheit.³⁶⁰

Auch auf den Gebieten der Verwaltung und Steuerpolitik fehlt es der Gemeinschaft an Zuständigkeit. Diese Aufgaben werden, wie auch die Steuergesetzgebung, in den Mitgliedstaaten bewältigt und führen nicht selten zu Meinungsverschiedenheiten in der Gemeinschaft. Die Souveränität jedes einzelnen Mitgliedstaates wird hier gewahrt, und daran wird sich vermutlich so bald nichts ändern.³⁶¹

³⁵⁸ Vgl. BMF, Steuerharmonisierung, 1985, S. 15.

³⁵⁹ Vgl. BMF, Steuerharmonisierung, 1985, S. 16.

³⁶⁰ Vgl. Weide, Klaus - Michael, Harmonisierung, 1996, S. 19, m.w.N.

³⁶¹ Vgl. Uelner, Adalbert, Probleme, 1987, S. 475.

Eine Finanzverfassung der Gemeinschaft wurde auch nicht vom "Entwurf eines Unionsvertrages", der vom Europäischen Parlament vorgelegt wurde, gefordert. Nach diesem Entwurf sollte der Union ein nicht näher differenziertes Recht auf den Ertrag eigener Steuern und auch ein Intervenieren in die Steuersysteme der Mitgliedstaaten ermöglicht werden, ohne diese Rechte aber in einer Finanzverfassung rechtlich zu verankern.³⁶² Auch nach der Vorlage dieses Entwurfs bleibt es bei der Herleitung finanzverfassungsrechtlicher Grundsätze aus dem EWG- Vertrag.

Ob die Gemeinschaft langfristig ohne eine eigene Steuergesetzgebungshoheit auskommen wird, ist fraglich. Einige Autoren sind der Meinung, daß die Gemeinschaft für den angestrebten Zustand langfristig nicht auf eine Finanzverfassung verzichten kann.³⁶³

bc. Verfassungsentwurf

Die Europäische Union (und damit ist auch das Europäische Parlament gemeint) besitzt keine verfassungsgebende Verhandlungsvollmacht. Die verfassungspolitischen Bemühungen des Europäischen Parlaments, mit denen das vorhandene institutionelle - staatsorganisatorische Defizit der Europäischen Union überwunden werden soll, können nicht mehr als Anregungen und Empfehlungen darstellen.³⁶⁴

Ein vom Europäischen Parlament in Auftrag gegebener Verfassungsentwurf, der im Januar 1994 vom Institutionellen Ausschuß als Entschließungsantrag angenommen wurde (BT - Drucksache 12/7074),³⁶⁵ führte in der Europäischen Union bisher auch nicht zur Schaffung einer Verfassung, in deren Rahmen eine Finanzverfassung³⁶⁶ denkbar wäre.

Weil das Europäischen Parlament nicht als Verfassungsgeber handeln kann, bedarf es für eine Verfassung der Europäischen Union und damit auch für eine integrierte Finanzverfassung des gemeinsamen Handelns der Mitgliedstaaten. "Dies gilt zumindest in derjenigen Richtung und mit derjenigen legitimierenden Ausgangsorientierung, daß erst über ein solches gemeinschafts- bzw. völkerrechtliches Zusammenwirken der Mitgliedstaaten der Europäischen Union die maßgebende institutionelle

³⁶² Vgl. Weide, Klaus - Michael, Harmonisierung, 1996, S. 20, m.w.N.

³⁶³ Vgl.ebd., S. 21, m.w.N.

³⁶⁴ Vgl. Scholz, Rupert, Europäische Union, 1995, S.113.

³⁶⁵ Vgl. ebd., S.114.

³⁶⁶ Mit Finanzverfassung ist die Legitimation zur Steuergesetzgebung und - ertragshoheit, nicht aber die Finanzverfassung zur Währungsunion, gemeint.

Voraussetzung für die Initiierung eines Prozesses von supranationaler Verfassungsgebung zu schaffen wäre.³⁶⁷

c. Gemeinschaftsrecht

Die Europäische Gemeinschaft kann mit Hilfe von Verordnungen "einheitliches, unmittelbar anwendbares Gemeinschaftsrecht" schaffen, "das entgegenstehendes nationales Recht verdrängt."³⁶⁸ Als zweites Rechtsinstrument zur Realisierung der Umsatzsteuer -Harmonisierung steht der Gemeinschaft die Richtlinie zur Verfügung, die auf dem Gebiet der Rechtsangleichung favorisiert wird. Sie schreibt den Mitgliedstaaten vor, "ihre Rechtsordnung so umzuformen, daß die auftretende Funktionsstörung nach Maßgabe des angegebenen Richtlinienziels beseitigt oder verringert wird."³⁶⁹

ca. Entwicklung und Strategie der Kommission

1957, als der EWG - Vertrag von den sechs Mitgliedstaaten unterzeichnet wurde, verwendete nur Frankreich das System einer Mehrwertsteuer. Die fünf anderen Staaten erhoben die Umsatzsteuer nach dem System der Allphasen - bzw. Mehrphasen - Brutto - Umsatzsteuer.³⁷⁰ Um den Harmonisierungsauftrag des Art. 99 EWG - Vertrag zu erfüllen, beauftragte die Kommission zwei Ausschüsse, die die unterschiedlichen Möglichkeiten der Harmonisierung prüfen sollten.

Zum einen wurde der aus Wissenschaftlern zusammengesetzte Neumark - Ausschuß, unter Vorsitz von Fritz Neumark, und zum anderen die ABC - Arbeitsgruppe, die aus Regierungsexperten der einzelnen Mitgliedstaaten bestand, gebildet.³⁷¹ Beide Ausschüsse empfahlen in ihren in 1962 unabhängig voneinander vorgelegten Berichten die Abschaffung der Allphasen - bzw. Mehrphasen - Bruttoumsatzsteuer und die Einführung der Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug als gemeinschaftliche Umsatzsteuer.³⁷²

³⁶⁷ Siehe Scholz, Rupert, Europäische Union, 1995, S.114.

³⁶⁸ Vgl. Beutler, B., Bieber, R., Piepkorn, J., Streil, J., 1982, S. 346.

³⁶⁹ Vgl. ebd.

³⁷⁰ Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 3, m. w. N.

³⁷¹ Vgl. Behrendt, Joachim, Steuerharmonisierung, 1993, S. 21.

³⁷² Vgl. BMF, Heft 52, 1994, S. 11.

Der Begriff Mehrwertsteuer bedeutet nicht, daß nur der Mehrwert die Steuerbemessungsgrundlage bildet, sondern vielmehr, daß im Ergebnis nur der auf jeder Stufe entstandene Mehrwert versteuert wird. Die Steuerbemessungsgrundlage ist bei jedem Umsatz das gesamte Entgelt. Der kumulative Effekt wird durch den Vorsteuerabzug beseitigt.³⁷³

Mit der Harmonisierung der Umsatzsteuersysteme verfolgte die Kommission zwei Ziele: kurzfristig wollte sie für Wettbewerbsneutralität in der Gemeinschaft sorgen, und langfristig sollten die Steuer-
grenzen innerhalb der EWG abgeschafft werden.

Als Strategie zur Verwirklichung dieser Ziele entwickelte die Kommission ein Vier - Stufenprogramm zur Harmonisierung der Umsatzsteuer.

Das Vier - Stufenprogramm der Kommission sah folgende Schritte vor:

- | | |
|---|---|
| 1.Schritt: Einführung einer nicht kumulativen USt | / Ziel: Wettbewerbsneutralität |
| 2.Schritt: Einführung einer MWSt | / Ziel: 1. Voraussetzung für die Abschaffung der Steuergrenzen |
| 3.Schritt: Angleichung der Steuersätze | / Ziel: 2. Voraussetzung für die Abschaffung der Steuergrenzen |
| 4.Schritt: Verzicht a. d. steuerlichen Grenzausgleich | / Ziel: Abschaffung der Steuergrenzen ³⁷⁴ |

cb. Wechselwirkungen zwischen nationaler Politik und EG - Steuerharmonisierung

Bei der Untersuchung der Entwicklung der Steuerharmonisierung stellt sich die Frage:
welche Bestimmungsfaktoren führten die Mitgliedstaaten zu Fortschritten in der Umsatzsteuerharmo-
nisierung, und welche Gründe beeinflussten die Entscheidungen ?

Die aktuelle nationale Politik der einzelnen Mitgliedstaaten spielte oft eine entscheidende Rolle für die Steuerharmonisierung in der Gemeinschaft.

Der Richtlinienentwurf³⁷⁵ der Kommission, der die Mehrwertsteuer als gemeinsame Umsatzsteuer bis zum 1. Januar 1970 einführen sollte und als ausgeglichen galt, da die Kommission wesentliche Ein-

³⁷³ Vgl. Weide, Klaus - Michael, Harmonisierung, 1996, S. 76, m.w.N.

³⁷⁴ Vgl. Hahn, Walter, Willensbildungsprozesse, 1988, S. 69, m. w. N.

zelinteressen der Mitgliedstaaten nach enger Zusammenarbeit mit den nationalen Finanzbehörden berücksichtigt hatte, wurde überraschend vom Ministerrat, mit Ausnahme von Frankreich und Luxemburg, abgelehnt.

Italien befürchtete administrative Schwierigkeiten bei der Umsetzung der Mehrwertsteuer.³⁷⁶

Die niederländische Regierung hielt an der erst einige Jahre vorher eingeführten Brutto - Umsatzsteuer fest und gab ihre ablehnende Haltung gegenüber der neuen Mehrwertsteuer erst 1967 auf.³⁷⁷ Die belgische Regierung hielt sich zurück und wartete auf die Zustimmung der niederländischen und der deutschen Regierung.³⁷⁸

Die Kommission wurde in ihren Bemühungen zur Steuerharmonisierung, für die sie bis dahin keinen Rückhalt bei den einflußreichen Mitgliedstaaten fand, erst 1964 unterstützt, nachdem die Bundesregierung ihre Position zur Mehrwertsteuer verändert hatte.³⁷⁹ Lobbyisten wie der Bundesverband der Deutschen Industrie trugen mit dazu bei, daß der Vorsatz der Bundesregierung aus den fünfziger Jahren,³⁸⁰ die Mehrwertsteuer einzuführen, verhindert wurde. Das System der Brutto - Umsatzsteuer war für große Industrieunternehmen von Vorteil, weil keine Umsatzsteuer anfiel, wenn das Erzeugnis verschiedene Produktionsstufen des selben Unternehmens durchlief. Erst wenn das Produkt verkauft wurde, entstand Umsatzsteuer. Aber auch in der Bevölkerung gab es gegen die Einführung der Mehrwertsteuer Widerstände, weil Waren des täglichen Bedarfs wie z. B.: Lebensmittel, die bisher nur gering oder gar nicht besteuert wurden, von der Mehrwertsteuer erfaßt werden sollten. Volkswirte befürchteten einen starken Anstieg der Inflationsrate. Gegen diese Widerstände konnte sich die Bundesregierung nicht durchsetzen. Erst als die Kommission dem Ministerrat die Richtlinienentwürfe vorgelegt hatte, wurde die nationale innenpolitische Diskussion auf eine europäische Ebene gehoben.³⁸¹

Puchala führt hierzu aus:

"For many, supporting integration symbolized 'good Germanness', 'good Europeaness', and the other varieties of goodness that Germans believed brought the Federal Republic acceptance in the

³⁷⁵ EG - Kommission, 1962.

³⁷⁶ Vgl. Puchala, D., 1984, S. 30.

³⁷⁷ Vgl. Hahn, Walter, Willensbildungsprozesse, 1988, S. 160, m. w. N.

³⁷⁸ Vgl. Mette, Stefan, Binnenmarkt, 1993, S. 42, m.w.N.

³⁷⁹ Vgl. ebd., S. 42 - 43.

³⁸⁰ Vgl. Puchala, D., 1984, S. 30 - 31.

³⁸¹ Vgl. Mette, Stefan, Binnenmarkt, 1993, S. 42, m.w.N.

eyes of their partners (...) Naturally, to be against a Value Added Tax for Germany could now be interpreted as rejecting Europe and all rest of the 'goods'.³⁸²

Die Einführung der Mehrwertsteuer wurde aus europapolitischen Gründen nun auch von denen, die sie vorher ablehnten, akzeptiert. Die Lobbyisten verringerten ihren Widerstand, und Befürworter der europäischen Politik im Finanzministerium und im Kanzleramt setzten sich durch.

Auch in Italien und den Niederlanden änderten sich die Einstellungen gegenüber der Einführung der Mehrwertsteuer. Die Finanzminister der Mitgliedstaaten einigten sich im April 1965 grundsätzlich auf die Einführung des im Juni 1964 erneut von der Kommission vorgelegten Richtlinienentwurfs.³⁸³

Mette schreibt zum Politikverlauf: "...daß der Harmonisierungsprozeß nur deshalb erfolgreich vorangetrieben werden konnte, weil die Durchsetzungschancen sich durch eine enge Kooperation zwischen Kommission und Bundesregierung deutlich erhöhten. In der Bundesrepublik entwickelten sich durch die zusätzliche europäische Dimension in bezug auf die Mehrwertsteuer neue innenpolitische Koalitionen, die ihre Einführung letztlich durchsetzten. Dies war gleichzeitig eine wesentliche Voraussetzung für den Verhandlungsforgang auf supranationaler Ebene, da die Position der Kommission somit zumindest von einem großen Mitgliedstaat aktiv mitgetragen wurde."³⁸⁴

Die Verhandlungen in Brüssel zur Harmonisierung der Umsatzsteuer standen in einer engen Wechselbeziehung zu der deutschen Steuerrdiskussion. Der deutsche Finanzminister Eitzel unterstützte aus innenpolitischen Motiven die Ziele der Kommission zur Mehrwertsteuer.

Damit trug die Einführung der Mehrwertsteuer in die Gemeinschaft entscheidend dazu bei, festgefahrene Bereiche nationaler Innenpolitik wieder in Bewegung zu bringen.³⁸⁵

Die von den Finanzministern im April 1965 akzeptierten Richtlinien konnten aber erst 1967 verabschiedet werden, da bis dahin die niederländische Regierung ihre Zustimmung verweigerte. Sie befürchtete durch die Einführung der Mehrwertsteuer die Reduzierung ihrer Steuerhoheit und damit verbunden Einschränkungen bei finanzpolitischen Entscheidungen.

³⁸² Vgl. Puchala, D., 1984, S. 30 - 31 und 44 - 63.

³⁸³ Vgl. Mette, Stefan, Binnenmarkt, 1993, S. 44, m.w.N.

³⁸⁴ Vgl. ebd.

³⁸⁵ Vgl. Hahn, Walter, Willensbildungsprozesse, 1988, S. 148, m. w. N.

Aber die niederländische Industrie befürchtete, den Anschluß an die übrigen fünf Mitgliedstaaten in Europa zu verpassen und drängte auf die Zustimmung der Regierung zu den von der Kommission vorgelegten Richtlinien. Als nach einem Regierungswechsel in 1966 auch Entscheidungsträger im Finanzministerium ausgewechselt wurden, entschied sich der Ministerpräsident, der als Professor der Wirtschaftswissenschaften dem europäischen Harmonisierungsprozeß aufgeschlossen gegenüber stand, für den Richtlinienentwurf.³⁸⁶

cc. Die Erste und die Zweite Mehrwertsteuerrichtlinie

Nachdem sich die Verhandlungen über die Einführung einer gemeinsamen Umsatzsteuer etwa zehn Jahre hingezogen hatten, konnte der Ministerrat am 11. April 1967 die Erste Richtlinie 67/227/EWG und die Zweite Richtlinie 67/228/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Abl. EG 1967 S.1301 und 1303) verabschieden. Die Richtlinien konkretisierten das Ziel der Harmonisierung: der steuerliche Grenzausgleich, mit der Steuerbefreiung beim Export und der Besteuerung beim Import, sollte entfallen.

cd. Die Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug

Mit der Ersten Richtlinie wurden die Mitgliedstaaten verpflichtet, als gemeinschaftliches System der Umsatzsteuer eine Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug (gleichzusetzen mit der Allphasen - Netto - Umsatzsteuer) zum 1. Januar 1970 einzuführen.

Das Mehrwertsteuersystem beruht nach der Richtlinie: "auf dem Grundsatz, daß auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions - und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist. "Der geschuldete Zahlbetrag setzt sich hierbei aus der proportional berechneten Umsatzsteuer abzüglich der Umsatzsteuer, die "die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belasten" (Vorsteuerabzug), zusammen. In den Erwägungsgründen heißt es, daß dies die Voraussetzung für die Verwirklichung des Zieles war, "einen gemeinsamen Markt zu schaffen, auf dem ein gesunder Wettbewerb herrscht und der ähnliche Merkmale wie ein Binnenmarkt" aufweist. Hierbei müssen, wie die Erwägungsgründe weiter

³⁸⁶ Vgl. Mette, Stefan, Binnenmarkt, 1993, S. 45, m.w.N.

ausführen, "in den Mitgliedstaaten zuvor Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuer angewandt werden, durch welche die Wettbewerbsbedingungen nicht verfälscht und der freie Waren - und Dienstleistungsverkehr im gemeinsamen Markt nicht behindert werden." Die Waren sollten also innerhalb der Mitgliedstaaten, egal wie lang der Produktions - und Vertriebsweg war, steuerlich gleich stark belastet werden ³⁸⁷

ce. Das Grundprinzip der Besteuerung

Mit der Zweiten Richtlinie legte der Ministerrat das Bestimmungslandprinzip fest. Damit war das Grundprinzip der Besteuerung ebenfalls vorgegeben: die Ware sollte dort mit Umsatzsteuer belastet werden, wo sie tatsächlich verbraucht wird. Bei innergemeinschaftlichen Warenlieferungen sollte im Exportland eine Entlastung der Ware erfolgen und im Importland die Umsatzsteuer erhoben werden. ³⁸⁸

Der den Mitgliedstaaten durch Art. 95 EWG - Vertrag zugestandene Spielraum für die Einfuhr wurde durch diese Richtlinie aufgehoben. Der Import von Waren (Einfuhr) aus anderen Mitgliedstaaten mußte von der Umsatzsteuer mit dem selben Steuersatz erfaßt werden, wie gleichartige Warenlieferungen im Inland. ³⁸⁹ Für die Rückerstattung von Steuern beim Export von Waren in andere Mitgliedstaaten wurde der Spielraum ebenfalls beseitigt. Für diese Warenlieferungen sieht Artikel 10 Absatz 1 Ziffer a der Zweiten Richtlinie die Befreiung von der Umsatzsteuer vor, und Artikel 11 Absatz 2 derselben Richtlinie gewährt hierbei den Vorsteuerabzug.

Die Richtlinien bewirkten einen Übergang von dem im EWG - Vertrag vorgeschriebenen fakultativen Bestimmungslandprinzip zum obligatorischen Bestimmungslandprinzip. ³⁹⁰

Außerdem definierte die Zweite Richtlinie elementare Begriffe wie Steuergegenstand (Lieferungen, Dienstleistungen, Einfuhr), Besteuerungsgrundlage, Steuersatz (durch Festlegung eines Vomhundertsatzes der Besteuerungsgrundlage) und Vorsteuerabzug, ließ erhöhte und ermäßigte Steuersätze zu und erlaubte Sonderrechte für Kleinunternehmer und Landwirte. ³⁹¹

³⁸⁷ Vgl. Beermann, Albert, Steuerharmonisierung, 1995, S.167 und 168.

³⁸⁸ Vgl. BMF, Heft 52, 1994, S. 11.

³⁸⁹ Vgl. Zweite Richtlinie 67/228/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Abl. EG 1967, Nr. 71, S.1306.

³⁹⁰ Vgl. Andel, Norbert, 1983, Band I, Art. 95, RN 6 und Art. 96, RN 3.

³⁹¹ Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 9, m. w. N. und Beermann, Albert,

cf. Probleme bei der Einführung der Mehrwertsteuer

Der vorgesehene Termin zur Einführung der gemeinsamen Umsatzsteuer am 1. Januar 1970 konnte nicht eingehalten werden. Italien bekam mehrmals Fristverlängerungen für die Umsetzung der Richtlinien in nationale Gesetze.

Vor der Verabschiedung der Ersten und der Zweiten Mehrwertsteuerrichtlinie gab es in Italien keine ausreichende Diskussion zu diesem Thema. Die neun Regierungen und fünf Finanzminister, die von 1968 bis 1973 regierten, waren den steuerpolitischen Problemen aus dem Weg gegangen, um sich ihr Amt zu erhalten. Die Widerstände der unterschiedlichsten Interessengruppen in Italien konnten erst in 1972 überwunden werden.³⁹²

Aber auch in Großbritannien gab es Widerstände gegen die Einführung der gemeinsamen Mehrwertsteuer. Edward Heath, der in 1970 die Wahlen mit nur geringer Mehrheit gewonnen hatte, wollte die Mehrwertsteuer möglichst lange vor der nächsten Parlamentswahl einführen. Er rechnete mit Widerständen aus den großen Wirtschaftsunternehmen, verließ sich aber darauf, daß die Wirtschaft bereit war, die Mehrwertsteuer als Preis für den Beitritt zur EWG zu zahlen. Mit großem Eifer bereitete die britische Finanzverwaltung, der die Einführung der Mehrwertsteuer ca. 6000 zusätzliche Personalstellen einbrachte, den Übergang zur Mehrwertsteuer vor. Die Widerstände gegen die Mehrwertsteuer stützten sich insbesondere auf folgende Argumente:

- der sprunghafte Anstieg der Anzahl der Steuerpflichtigen würde ein Chaos in der Verwaltung verursachen; deshalb versprachen die Konservativen, die unkomplizierteste Mehrwertsteuer der Gemeinschaft zu konzipieren,
- die Kleinunternehmer fürchteten eine mit der Einführung der Mehrwertsteuer im Zusammenhang stehende aufwendige und teure Buchführung. Dies führte zur Festlegung des größten Freibetrages in der Gemeinschaft für die Kleinunternehmer und damit zu einer umfangreichen Befreiung von der Mehrwertsteuer,
- die Grundbedarfsgüter, so forderten die Labour Party und andere Interessengruppen, sollten von der Mehrwertsteuer freigestellt werden. Die Regierung unter E. Heath sah sich vor den Wahlen

Steuerharmonisierung, 1995, S.168.

³⁹² Vgl. Mette, Stefan, Binnenmarkt, 1993, S. 46, m.w.N.

gezwungen, Lebensmittel, Bücher, Zeitschriften, Medikamente und Kinderkleidung von der Mehrwertsteuer zu befreien.

Zum 1. Januar 1973 schafften es die sechs Gründungsstaaten der EWG und die drei neuen Mitgliedstaaten Dänemark, Großbritannien und Irland, ihre Umsatzsteuersysteme auf die Mehrwertsteuer (Allphasen - Netto - Umsatzsteuer) umzustellen.

Das Ziel eine wettbewerbsneutrale Besteuerung einzuführen, war insofern erreicht worden als der Grenzausgleich nun feststand.

Aber die vielen Sonderregelungen und Befreiungen verursachten nach wie vor Verzerrungen, die mit dem Prinzip der Mehrwertsteuer nicht zu vereinbaren waren. Die Regierungen der Mitgliedstaaten schöpften die Gestaltungsmöglichkeiten voll aus, um die Implementierung in nationales Recht zu erleichtern. Ohne diese systemwidrigen Kompromisse wäre es aber vermutlich nicht zur Verabschiedung und Umsetzung der Ersten und Zweiten Richtlinie gekommen.

Die Zweite Richtlinie wurde zwar von der Sechsten Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer aufgehoben, dennoch war die Einführung der beiden Richtlinien der erste und wohl größte Erfolg für die Harmonisierung der Umsatzsteuersysteme in der Gemeinschaft.

cg. Die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie

Der Ministerrat beschloß in 1970, die Ausgaben der Gemeinschaft ab 01.01.1975 u.a. auch aus Umsatzsteuereinnahmen zu finanzieren.

"Ab 1. Januar 1975 wird der Haushalt der Gemeinschaft vollständig aus eigenen Mitteln der Gemeinschaften gedeckt. Diese Mittel umfassen die in Artikel 2 genannten Einnahmen sowie die Mehrwertsteuereinnahmen, die sich aus der Anwendung eines Satzes ergeben, der 1% einer steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage nicht überschreiten darf, welche einheitlich für die Mitgliedstaaten nach Gemeinschaftsvorschriften bestimmt wird."

³⁹³ Vgl. Hahn, Walter, Willensbildungsprozesse, 1988, S. 179 - 182, m. w. N.

³⁹⁴ Vgl. ebd., S. 185.

³⁹⁵ Vgl. Wägenbaur, R., 1987, vor Art. 95 RN 31.

³⁹⁶ Vgl. Beschluß 70/243/EGKS, EWG, EAG.

³⁹⁷ Siehe Art. 4 Abs. 1 S. 1 und 2 des "Beschluß des Rates über die Ersetzung der Finanzbeiträge der Mitgliedstaaten durch eigene Mittel der Gemeinschaften", AB 1970/L 94, S. 19 ff.

Dieser Beschluß zur Eigenmittelfinanzierung beeinflusste die Harmonisierung der Umsatzsteuer nachhaltig.

Die Angleichung der Umsatzsteuer in der Gemeinschaft aus Gründen des Wettbewerbs wurde nun auch aus fiskalischen Gründen vorangetrieben._

Für die Umsetzung des Beschlusses war die vollständige Angleichung der Bemessungsgrundlage zur Umsatzsteuer in den einzelnen Mitgliedstaaten notwendig. Die Bemessungsgrundlage wurde zwar in den Mitgliedstaaten bereits vom vereinbarten Entgelt einschließlich aller Nebenkosten ohne Umsatzsteuer bemessen, aber es gab unterschiedliche Steuersätze, Steuerbefreiungen und diverse Sonderregelungen.

Der Beschluß zur Eigenmittelfinanzierung trug dazu bei, daß es am 17. Mai 1977 zur Verabschiedung und Einführung der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Abl. EG 1977 Nr. L 145 S. 1), kurz Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie, kam.

Die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie, inzwischen mehrfach geändert, war für die Harmonisierung der Umsatzsteuer in der Gemeinschaft von besonderem Gewicht. Sie hat viele (wenn auch nicht alle) nationale Sonderregelungen und die Bemessungsgrundlage zur Umsatzsteuer vereinheitlicht. Um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung in den einzelnen Mitgliedstaaten, insbesondere beim innergemeinschaftlichen Warenhandel, sicherzustellen, wurde in der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie die Notwendigkeit der Abgabe von periodischen Steuererklärungen hervorgehoben.

ch . Ziele der Kommission mit der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie

³⁹⁸ Eigenmittel sind die Einnahmen, die der Gemeinschaft zur Finanzierung ihrer Budgets zur Verfügung stehen, ohne daß über diese Mittel die nationalen Parlamente oder Regierungen noch entscheiden müssen. Es gibt drei

Arten von Eigenmittel: 1. die traditionellen Eigenmittel: dies sind Agrarabschöpfungen, Zucker - und Isoglukose Abgaben und die Zölle, 2. die Mehrwertsteuer Eigenmittel (siehe oben) und 3. die Bruttosozialprodukt (BSP) Eigenmittel, die seit 1988 zusätzlich als Restfinanzierung erhoben werden. Der nicht gedeckte Teil des gemeinsamen Haushalts wird ins Verhältnis zum gemeinschaftlichen BSP gesetzt und prozentual auf die nationalen BSP umgerechnet.

³⁹⁹ Vgl. Komar, Andrzej, 1983, S. 5.

⁴⁰⁰ Vgl. Art. 8 der 2. Mehrwertsteuerrichtlinie

⁴⁰¹ Vgl. Mennel, Annemarie, 1973, S. 4.

⁴⁰² Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 13, m. w. N.

Als politisches Ziel verfolgte die Kommission bereits mit der ursprünglichen Fassung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie, die "effektive Freizügigkeit der Personen" und die "effektive Liberalisierung des Güter -, Dienstleistungs - und Kapitalverkehrs" einzuführen. Hierfür enthielt bereits die ursprüngliche Fassung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie Vorschriften zu den Begriffen: Steuerpflichtiger, steuerbarer Umsatz, Ort des Umsatzes, Steuertatbestand, Steueranspruch, Besteuerungsgrundlage, Steuersätze, Steuerbefreiungen, Vorsteuerabzug und Steuerschuldner.

Das Ziel, den steuerlichen Grenzausgleich entfallen zu lassen, wurde bei Einführung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie vom Ministerrat in den Erwägungsgründen bestätigt. Dort heißt es: "Dabei ist das Ziel im Auge zu behalten, die Besteuerung der Einfuhr und die steuerliche Entlastung der Ausfuhr im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten zu beseitigen und zugleich die Neutralität des gemeinsamen Umsatzsteuersystems in Bezug auf den Ursprung der Gegenstände und Dienstleistungen zu wahren, damit schließlich ein gemeinsamer Markt verwirklicht wird, auf dem ein gesunder Wettbewerb herrscht und der mit einem echten Binnenmarkt vergleichbare Merkmale aufweist." Die Besteuerung der innergemeinschaftlichen Importe und die steuerliche Entlastung bei den innergemeinschaftlichen Exporten aufzuheben, hatte sich als langfristiges Ziel der Harmonisierung herausgebildet.

ci. Widerstände bei der Angleichung der Bemessungsgrundlage

Der Ministerrat hatte 1969 in Den Haag beschlossen, die Europäische Gemeinschaft mit einem Prozent des nationalen Mehrwertsteueraufkommens zu finanzieren. Um eine gerechte Verteilung der nationalen Beitragszahlungen zu gewährleisten, war es unbedingt notwendig, die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer in den einzelnen Mitgliedstaaten zu vereinheitlichen.

Die im Juli 1973 im Rat versammelten Steuerbeamten der Mitgliedstaaten weigerten sich, ihre Umsatzsteuersysteme nach einem so kurzen Zeitraum erneut einschneidend zu verändern. Sie sahen auch mittelfristig keine Notwendigkeit einer Veränderung, zumal sie mit der nationalen Umsatzsteuer sehr zufrieden waren: die Dänen waren der Meinung, die einfachste Umsatzsteuer in Europa zu haben, die

⁴⁰³ Vgl. Beermann, Albert, Steuerharmonisierung, 1995, S.168 und 169.

⁴⁰⁴ Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 13, m. w. N.

⁴⁰⁵ Es handelt sich um die Steuerbeamten, die an der Ausarbeitung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie beteiligt waren.

Briten glaubten dies von ihrer Umsatzsteuer, und die Deutschen hielten ihre Umsatzsteuer für die "sauberste und eleganteste".

Aber auch der Vorschlag der Kommission, verschiedene Steuerbefreiungen abzuschaffen, traf bei den Interessenvertretern in den Mitgliedstaaten auf wenig Zuspruch.

In Dänemark wollte die Regierung z.B. unbedingt die Befreiung für den Personenverkehr erhalten, in Deutschland bestand der Postminister auf den Erhalt der traditionellen Befreiung des Post- und Fernmeldewesens und die französische Finanzbehörde hätte die in der französischen Nationalversammlung überdurchschnittlich stark vertretenen Rechtsanwälte von der Befreiung ausnehmen müssen. Die von der Kommission geforderte teilweise Besteuerung der Immobilienumsätze verursachte in den meisten Mitgliedstaaten Widerstand.

Die Besteuerung der Immobilienumsätze hätte in Deutschland die Grunderwerbsteuer an dieser Stelle verdrängt. Die Grunderwerbsteuer steht nach Art. 106 Grundgesetz nur den Ländern zu, im Gegensatz zur Umsatzsteuer, die auf Bund und Länder verteilt wird.

In Deutschland hätte die Besteuerung der Immobilienumsätze somit eine grundlegende Veränderung des Finanzausgleichs zwischen dem Bund und den Ländern nach sich gezogen, wenn nicht sogar eine Verfassungsänderung. Bonn scheute diesen Aufwand und machte sich deshalb in Brüssel für die Beibehaltung der bisherigen Vorschriften stark.

Die Regierungen in Deutschland und Frankreich unterstützten die von der Kommission mit der Einführung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie zeitgleich geforderten Abschaffung der Nullsätze in Großbritannien. Sie befürchteten eine unkontrollierte Ausweitung der Nullsätze. 1974 und 1975 bestätigte sich diese Befürchtung: im Wahlkampf versprachen die französischen Sozialisten Nullsätze für die Grundbedarfsgüter, und die deutschen Herausgeber der Presse forderten, für ihre Verlagsprodukte Nullsätze einzuführen. Die französische Finanzverwaltung war strikt gegen die Nullsätze: "C'est la negation de l'impôt et surcroît dangereuse car par contamination elle tue toute forme de taxation."

⁴⁰⁶ Vgl. Hahn, Walter, Willensbildungsprozesse, 1988, S. 200, m. w. N.

⁴⁰⁷ Vgl. ebd., S. 203, m.w.N.

⁴⁰⁸ Vgl. Hahn, Walter, Willensbildungsprozesse, 1988, S. 198, mit einem Zitat von Lebrun, 1979.

Bei den Verhandlungen über die Nullsätze kam es im Ministerrat 1974 zu Problemen. Die britische Labour Regierung weigerte sich, weitere Einschränkungen ihrer Souveränität in Kernbereichen der Finanz- und Steuerpolitik hinzunehmen und die Harmonisierung der Umsatzsteuer mit der Einführung der Eigenmittelfinanzierung zu fördern. Die in 1974 gewählten Vertreter der Labour Regierung waren nicht bereit, die einschneidenden Veränderungen der Mehrwertsteuer innenpolitisch zu verantworten,⁴⁰⁹ zumal die Nullsätze in Großbritannien eine wichtige distributive Rolle in der Sozialpolitik spielten und bereits eine lange Tradition im Steuersystem hatten.

Hinzu kam, daß die Einstellung der britischen Öffentlichkeit zur Europäischen Gemeinschaft zu diesem Zeitpunkt sehr kritisch war. Die britische Regierung fürchtete, daß ein Nachgeben in Großbritannien als eine Niederlage gegenüber der Kommission gewertet werden würde. Der Widerstand der britischen Regierung konnte erst überwunden werden, als die Kommission ihre ablehnende Haltung gegen die Nullsätze überdachte.

Die Staats- und Regierungschefs einigten sich im März 1975 auf das vom Europäischen Gipfel verabschiedete Dublin - Agreement. Den Briten wurde darin versprochen, daß direkte Beitragsrückzahlungen ihre finanziellen Nachteile durch die Eigenmittelfinanzierung ausgeglichen werden. Die britischen Wähler gaben sich mit diesem Kompromiß zufrieden und stimmten in einer Umfrage für den Verbleib Großbritanniens in der EWG. Auf dieser Grundlage stellte sich auch die britische Regierung der Eigenmittelfinanzierung nicht mehr in den Weg. Aber die Finanzminister der Gemeinschaft wurden erst aktiv, als das Europäische Parlament in Straßburg den fehlenden politischen Elan mit der Drohung einforderte, den Ministerrat vor dem Europäischen Gerichtshof wegen permanenter Untätigkeit nach Art. 175 zu verklagen und notfalls einen Haushaltsplan der Gemeinschaft in vollem Umfang abzulehnen.

Auf der eigens für die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie einberufene Ministerratsitzung im November 1975 klärten die Vertreter der Mitgliedstaaten die noch strittigen Probleme, die die Einführung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie bislang verhindert hatten.⁴¹⁰ Unter Zeitdruck fand die Kommission einen konsensfähigen Kompromiß für die Umsetzung der bereits beschlossenen Eigenmittelfinanzierung und ebnete damit den Weg für erneute Gespräche im Ministerrat. Die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer wurde grundsätzlich vereinheitlicht, aber Ausnahmeregelungen ließen die strittigen

⁴⁰⁹ Vgl. Mette, Stefan, Binnenmarkt, 1993, S. 47, m.w.N.

⁴¹⁰ Vgl. Hahn, Walter, Willensbildungsprozesse, 1988, S. 206 ff.

Bereiche außen vor, und Sonderregelungen wurden vereinbart. Die Kommission schlug vor, die hieraus entstehenden Differenzen bei den Beitragszahlungen durch direkte Ausgleichszahlungen zu kompensieren. Das Zugeständnis, die Nullsätze in einer unbegrenzten Übergangszeit nicht abschaffen zu müssen, versetzte die britische Regierung in die Lage, der Sechsten MWSt - Richtlinie zuzustimmen,⁴¹¹ zumal die Briten für sich das Recht in Anspruch nahmen, weitere Nullsätze einzuführen.

"...pragmatists claim that tax harmonization is in effect a dead issue for the rest of the decade and therefore there is no problem."⁴¹²

Die Kommission drohte, bei Einführung neuer Nullsätze, die Briten vor dem Luxemburger Gerichtshof nach Art. 17 der Zweite MWSt - Richtlinie zu verklagen. Die Kontrahenten einigten sich, ohne die unterschiedlichen Interpretationen des genannten Artikels untereinander abzugleichen, die o.g. Vorschrift in Art. 28 der Sechsten MWSt - Richtlinie zu übernehmen.⁴¹³

Die Politiker waren davon überzeugt, daß sich mit der Methode der direkten Ausgleichszahlungen alle politischen Probleme bei der Einführung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie lösen lassen. Aber die Steuerexperten in der Gruppe Finanzfragen des Rates, die immer noch nicht von der Notwendigkeit eines einheitlichen Umsatzsteuergesetzes in der Gemeinschaft überzeugt waren, ließen sich viel Zeit bei ihren Diskussionen über die große Anzahl der komplexen technischen Detailfragen. Als die Außen- und Finanzminister der Gemeinschaft auf einer gemeinsamen Tagung beschlossen, die Eigenmittelfinanzierung zum 1. Januar 1978 einzuführen, verstärkte sich der Druck auf die Steuerexperten von Seiten ihrer Kollegen in den Europaabteilungen der Finanz -, Wirtschafts- und Außenministerien und auch von der Kommission, so daß die Experten zur Kompromißbereitschaft gezwungen waren.

Zu einem Kompromiß wollte auch der junge niederländische Finanzminister Duisenberg kommen. Die Niederländer hatten 1976 die Präsidentschaft im Rat übernommen und versuchten, wie schon seit langem, die Position des Europäischen Parlaments zu stärken. Sie versprachen, sich für die Einführung von Direktwahlen und der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie einzusetzen.⁴¹⁴

Die EWG - Partner achteten gegenseitig auf die Sonderregelungen der anderen Mitgliedstaaten, die zu Abweichungen von der gemeinsamen Bemessungsgrundlage führten.

⁴¹¹ Vgl. Mette, Stefan, Binnenmarkt, 1993, S. 48, m.w.N.

⁴¹² Siehe Times vom 13.03.1975.

⁴¹³ Vgl. Hahn, Walter, Willensbildungsprozesse, 1988, S. 211 und S. 212.

⁴¹⁴ Vgl. Hahn, Walter, Willensbildungsprozesse, 1988, S. 208 ff.

Zum Beispiel hielten die Briten ihren Wunsch nach einer gemeinsamen Sonderregelung für die Landwirtschaft, die insbesondere die Subventionen an die deutschen Bauern einschränken sollte, zurück, weil sie die Zustimmung der Deutschen für ihre umfangreichen Befreiung der britischen Kleinunternehmer (größter Freibetrages in der Gemeinschaft - siehe oben) von der Mehrwertsteuer benötigten; und die Niederländer verzichteten auf die Ausweitung ihres Besteuerungsverfahrens der Importe auf die gesamte EWG, weil sie an anderer Stelle auf die Unterstützung der übrigen Mitgliedstaaten hofften.

Duisenberg brachte, nach langer harter Verhandlungsführung, die Delegationen der Mitgliedstaaten auf der Ministerratsitzung im Dezember 1976 dazu, daß sie ihre Vorbehalte gegen die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie im Wesentlichen aufgaben und sich auf einen für alle annehmbaren Kompromiß einigten. Die Implementierung sollte zum 1. Januar 1978 erfolgen.⁴¹⁵ Die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie wurde am 17. Mai 1977 vom Ministerrat formal beschlossen. Die für 1975 geplante Eigenmittelfinanzierung der Europäischen Gemeinschaft konnte aber erst zum 01. Januar 1980 umgesetzt werden. Der Termin zur Implementierung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie wurde auf Vorschlag der Kommission mit der Neunten Umsatzsteuerrichtlinie um ein Jahr hinausgeschoben.

Die Umsetzung in den einzelnen Mitgliedstaaten stieß auf diverse Probleme; so verzögerte sich die Implementierung z.B. in Frankreich durch unerwartete Attacken des Gaullistenführers Chirac als Gegner der Europapolitik von Giscard d'Estaing, in Italien durch häufig wechselnde Regierungen und der umständlich arbeitenden Bürokraten und in Deutschland durch eine vom bayerischen Ministerpräsidenten ausgelöste lang anhaltende Debatte über die Deutschland - Politik des Kanzlers und politischen Gegners Schmidt.⁴¹⁶

⁴¹⁵ Vgl. ebd., S. 211 - 212, m.w.N.

⁴¹⁶ Vgl. ebd., S. 216 - 217, m.w.N.

cj. Weitere Richtlinien

Eine Fülle von weiteren Richtlinien wurde zu Harmonisierung der Umsatzsteuer erlassen, die sich aber mit Einzelfragen zu bestimmten Gütern und anderen Sonderregelungen befaßten und keine entscheidenden Fortschritte in der Harmonisierung erzielten.⁴¹⁷

Die Kommission unterbreitete dem Ministerrat zwischen 1978 und 1984 sechzehn Richtlinienentwürfe zur Harmonisierung der Mehrwertsteuer, von denen der Ministerrat nur fünf als Ergänzung zur Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie verabschiedete. Die Kommission wollte mit ihren Vorschlägen insbesondere die Ausnahmeregelungen beseitigen und die Grenzkontrollen abbauen, durch Erhöhung der Freimengen für Waren, die private Endverbraucher auf ihren Reisen in anderen Mitgliedstaaten erworben hatten.⁴¹⁸

Der Vorschlag der Kommission zur 14. EG - Richtlinie, das Modell eines Zahlungsaufschubverfahrens, wie es sich in den Benelux-Staaten bewährt hatte, auch für den Handel der übrigen Mitgliedstaaten einzuführen, wurde zurückgenommen. Insbesondere Frankreich wollte sich nicht für diesen Vorschlag entscheiden, da er einen Steuerausfall von ca. 75 Milliarden Franc (das ist ein Sechstel des gesamten Umsatzsteueraufkommens) verursacht hätte.⁴¹⁹

Zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG erließ der Rat, mit Blick auf die Aufhebung der Steuerkontrollen (Abl. EG 1991 Nr. L 376 S. 1), im Dez. 1991 die Richtlinie 91/680/EWG. Der Rat ergänzte seine Richtlinie mit der Verordnung Nr. 218/92 vom 27. Januar 1992 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung (Mehrwertsteuer) (Abl. EG 1992 Nr. L 24 S. 1).⁴²⁰ Die Verordnung führte einen Informationsaustausch zwischen den Zentralbehörden der Mitgliedstaaten ein, der von der EDV der einzelnen Behörden unterstützt wird. Der Informationsaustausch ersetzt im Ergebnis die ab 01. Januar 1993 aufgehobenen innergemeinschaftlichen Grenzkontrollen. Die innergemeinschaftlichen Warenbewegungen können seit diesem Zeitpunkt nur noch auf diese Weise von den Finanzbehörden kontrolliert werden. Die Finanzbehörden erhoffen sich hierdurch die Sicherung

⁴¹⁷ Vgl. Behrendt, Joachim, Steuerharmonisierung, 1993, S. 22, m.w.N.

⁴¹⁸ Vgl. Mette, Stefan, Binnenmarkt, 1993, S. 49, m.w.N.

⁴¹⁹ Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 12, m. w. N.

⁴²⁰ Vgl. BMF, Heft 52, 1994, S. 15.

der korrekten umsatzsteuerlichen Erfassung aller innergemeinschaftlichen Warenlieferungen im Bestimmungsland.

ck. Die Binnenmarktrichtlinie

Zur Verwirklichung des Binnenmarktes, die die Einheitliche Europäische Akte als Ergänzung zum EWG - Vertrag vorschreibt, wurde die "Binnenmarktrichtlinie" eingeführt. Wichtigstes Ziel dieser Richtlinie ist die endgültige Abschaffung der Besteuerung der Importe und die Steuerbefreiung der Exporte beim innergemeinschaftlichen Warenverkehr.

Diese Ziele sind als wichtige Voraussetzung für die Verwirklichung des Binnenmarktes und der dafür notwendigen Abschaffung der Steuergrenzen zwischen den Mitgliedstaaten in den Erwägungsgründen der Richtlinie bestätigt worden. Die Besteuerung des Warenverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sollte "auf dem Prinzip der Besteuerung der gelieferten Gegenstände und erbrachten Dienstleistungen im Ursprungsmitgliedstaat" beruhen.

Bei der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Warenhandels sollte also das Ursprungslandprinzip zur Anwendung kommen, ohne aber das Steueraufkommen der einzelnen Mitgliedstaaten zu verändern. Dieser Anspruch ließ sich aber nicht ohne weitere Maßnahmen zur Harmonisierung verwirklichen. Deshalb wurde eine bis zum 31.12.1996 befristete Übergangszeit⁴²¹, in der durch bestimmte Vorschriften der "Wechsel auf das endgültige System der Besteuerung des Handelsverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten" (das Ursprungslandprinzip) erleichtert werden sollte, eingeführt. Bis zum Ende der Übergangszeit ist der innergemeinschaftliche Warenhandel grundsätzlich nach dem Bestimmungslandprinzip zu versteuern.⁴²² Der Warenverkauf im privaten Reiseverkehr ist von der Übergangsregelung nicht betroffen. Seit Beginn der Übergangszeit (01.01.1993) gilt hierfür bereits als Ausnahme das Ursprungslandprinzip. Das Bestimmungslandprinzip wurde grundsätzlich nur für den innergemeinschaftlichen Warenhandel zwischen den Unternehmern eingeführt, dennoch gilt das Prinzip beim Kauf neuer Fahrzeuge, auch wenn sie von Privatpersonen erworben werden.

Bestimmte Unternehmer (die sog. "Exoten", z.B. Kleinunternehmer) sind hingegen unter bestimmten Umständen vom Bestimmungslandprinzip ausgenommen. Für sie gilt dann auch das Ursprungslandprinzip.

⁴²¹ siehe zur Übergangszeit auch den Teil D, I. Kap.: "Die Übergangslösung", in dieser Arbeit.

⁴²² Vgl. Beermann, Albert, Steuerharmonisierung, 1995, S. 169 und 170.

cl. Steuersatzrichtlinie

Als weitere Voraussetzung für die Einführung des Binnenmarktes und damit auch die Abschaffung der Steuergrenzen innerhalb der Gemeinschaft mußten die Steuersätze angeglichen werden. Die Mitgliedstaaten verpflichteten sich mit der Richtlinie 92/77/EWG vom 19. Oktober 1992 (Abl. EG 1992 Nr. L 316 S. 1), ab 01. Januar 1993 den Normalsatz der Umsatzsteuer auf mindestens 15 Prozent von der Bemessungsgrundlage festzusetzen. Bis zu zwei ermäßigte Steuersätze, die jeweils nicht unter 5 Prozent der Bemessungsgrundlage betragen dürfen, wurden zusätzlich akzeptiert.⁴²³ Die ermäßigten Steuersätze werden hauptsächlich auf bestimmte Lieferungen des täglichen Bedarfs wie z. B.: Lebensmittel und land- und forstwirtschaftliche Erzeugnisse, aber auch für bestimmte Dienstleistungen wie z. B.: von Theatern, Orchester, Chöre und Museen erhoben. Die Richtlinie 92/77/EWG läßt auch befristete Ausnahmen für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten zu.

Die unterschiedlichen Steuersätze in den Mitgliedstaaten konnten somit zu einem großen Anteil für die Übergangszeit beibehalten werden.

Im Ergebnis hat die Kommission mit ihrer Strategie zur Harmonisierung der Umsatzsteuer mit dem Vier-Stufenprogramm große Erfolge erzielt. Als Voraussetzung für die Verwirklichung des Zieles einen gemeinsamen Markt zu schaffen, wurde mit Inkrafttreten der Ersten Richtlinie als gemeinschaftliches System der Umsatzsteuer die Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug (also die Allphasen - Netto - Umsatzsteuer) eingeführt.

Mit der Zweiten Richtlinie wurde das obligatorische Bestimmungslandprinzip eingeführt und damit auch das Grundprinzip der Besteuerung. Sie definierte elementare Begriffe, ließ erhöhte und ermäßigte Steuersätze zu und erlaubte Sonderrechte für Kleinunternehmer und Landwirte.

Mit der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie wurden viele nationale Sonderregelungen vereinheitlicht. Insbesondere wurde die Angleichung der Bemessungsgrundlage zur Umsatzsteuer in den einzelnen Mitgliedstaaten erreicht.

Die Binnenmarktrichtlinie sollte die Besteuerung der Importe und die Steuerbefreiung der Exporte beim innergemeinschaftlichen Warenverkehr endgültig abschaffen. Das Ursprungslandprinzip konnte aber nicht ohne Veränderung der Steueraufkommen der Mitgliedstaaten zur Anwendung kommen.

In der befristeten Übergangszeit wird deshalb weiterhin grundsätzlich das Bestimmungslandprinzip angewandt.

Die Steuersatzrichtlinie führte ab 01. Januar 1993 zu einer teilweisen Angleichung der Steuersätze.

Die Mehrwertsteuerrichtlinien erreichten insgesamt eine komplette Harmonisierung des Umsatzsteuersystems⁴²⁴ und eine beträchtliche Anpassung der Steuerstrukturen.⁴²⁵ Trotzdem war es nicht (und ist bis heute nicht) gelungen, die sich in Anzahl und Höhe stark unterscheidenden Steuersätze völlig anzugleichen.

2. Abschnitt Clearing - Vorschläge der Kommission

Für einen Binnenmarkt, der den innergemeinschaftlichen Warenverkehr nach dem Gemeinsamen - Markt - Prinzip besteuert, schlug die Kommission zwei verschiedene Clearing - Verfahren vor, die dem Bestimmungsland (Verbrauchsland) das Steueraufkommen aus der Umsatzsteuer zufließen lassen sollten. Im Wesentlichen müßten die Ursprungsländer, die den Export der Güter in die übrigen Mitgliedstaaten besteuern, den Bestimmungsländern das Umsatzsteueraufkommen erstatten.

⁴²³ Vgl. BMF, Heft 52, 1994, S. 15.

⁴²⁴ Vgl. Clemens, Paulini, 1991, S. 4.

⁴²⁵ Vgl. Parsche, Rüdiger, 1987, S. 39.

a. Vorschlag der Kommission aus 1987

aa. Richtlinienvorschlag

Im August 1987 unterbreitete die Europäische Kommission dem Rat die ihrer Meinung nach wichtigen Punkte für die Harmonisierung der indirekten Steuern. Die entsprechenden Richtlinienvorschläge im Arbeitspapier "Vollendung des Binnenmarktes: Einführung eines Clearing- Mechanismus für die Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Handelsverkehr"⁴²⁶ gingen davon aus, daß innergemeinschaftliche und inländische Transaktionen gleich behandelt werden. Um die Gleichbehandlung zu erreichen, sollten nach den Vorstellungen der Kommission folgende Maßnahmen für die Besteuerung der innergemeinschaftlichen Transaktionen mit Umsatzsteuer eingeführt werden:

- alle grenzüberschreitenden Warenlieferungen im Ursprungsmitgliedstaat zu besteuern,
- die Steuersätze anzunähern (mit einer Beschränkung auf zwei Steuersätze mit Bandbreiten von 4 v.H. bis 9 v.H. beim ermäßigten und von 14 v.H. bis 20 v.H. beim allgemeinen Steuersatz)
- ein Clearing - Verfahren einzuführen, um das Umsatzsteueraufkommen weiterhin dem Bestimmungsland zufließen zu lassen.⁴²⁷

ab. Einschätzung der Kommission

Bei der Anwendung dieser Methode auf den innergemeinschaftlichen Warenverkehr, die nach Meinung der Kommission dem Ursprungsland entspricht, aber genau genommen das Gemeinsamer - Markt - Prinzip verwirklicht, wird dem ausländischen Erwerber vom Verkäufer die Umsatzsteuer des Ursprungslandes in Rechnung gestellt. Die Güter gelangen ohne Kontrolle über die Binnengrenzen. Wenn es sich bei dem Erwerber um ein vorsteuerabzugsberechtigtes Unternehmen handelt, wird ihm mit der Abgabe seiner Umsatzsteuererklärung die ausländische Umsatzsteuer als Vorsteuer von seiner zuständigen Finanzverwaltung erstattet. Die Umsatzsteuer auf Direktimporte von nicht vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmen und Institutionen des öffentlichen Rechts würde nach diesem Kommissionsvorschlag dem jeweiligen Ursprungsland (Exportland) verbleiben.⁴²⁸

⁴²⁶ Vgl. Kommission, 1987b, Tz. 1.2.

⁴²⁷ Vgl. BMF, Heft 52, 1994, S. 13, m.w.N.

⁴²⁸ Vgl. Parsche, Seidel, Teichmann, Beseitigung, 1988, S. 432.

Der Vorschlag der Kommission sah ein Clearing - Verfahren mit mikroökonomischen Ansatz vor. Dabei sollten die Grundlagen für die beim Clearing - Verfahren zu berechnenden Zahlungsströme von den Steuererklärungen der Unternehmen abgeleitet werden. Die steuerpflichtigen Unternehmen hätten in ihren Umsatzsteuererklärungen zwei zusätzliche Positionen erklären müssen:

1. die auf innergemeinschaftliche Lieferungen entstandene Umsatzsteuer und
2. die grenzüberschreitende Vorsteuer.

Die Ausgleichszahlungen nach dem Clearingverfahren sollten nicht mehr, wie noch im Weißbuch vorgesehen, auf der Grundlage von bilateralen Überweisungen ausgeführt werden.

"Es kann einfach auf der Grundlage von Schulden gegenüber oder Guthaben bei einem zentralen Clearingkonto funktionieren."⁴²⁹

Der Vorteil hierbei besteht in dem psychologischen Aspekt, daß die Nettoimportländer ihre Steuern nicht direkt bei den Nettoexportländern beantragen müssen.

Eine zentrale Clearing - Behörde hätte die von den nationalen Finanzverwaltungen aufgearbeiteten Daten erhalten und das Ergebnis (Verbindlichkeit oder Forderung) gegenüber dem Clearing - Konto in ECU verwaltet. Ein monatlicher Ausgleich des Clearing - Kontos sollte eventuelle finanzielle Nachteile der Mitgliedstaaten verhindern, die Forderungen an das Konto hätten. Die Kommission sah in ihrem Lösungsansatz eine unkomplizierte Methode, die sowohl die Unternehmen als auch die Finanzverwaltungen nur gering belastet.⁴³⁰

Die Kommission versuchte, mit diesem Vorschlag konsequent von der Basis her die Abweichungen zur Distribution nach dem Bestimmungslandprinzip zu ermitteln und mit Hilfe der Finanzverwaltungen aufzuaddieren.⁴³¹

⁴²⁹ Vgl. Kommission, 1987b

⁴³⁰ Vgl. Kommission, 1987b, Tz. 4.1.

⁴³¹ Vgl. Parsche, Seidel, Teichmann, Beseitigung, 1988, S. 432.

ac. Notwendiges Kontrollsystem

Aufgrund der außerordentlichen finanz - und haushaltspolitischen Bedeutung der Clearing - Zahlungsströme für die Mitgliedstaaten schlug die Kommission auch ein Kontrollsystem vor, das im Wesentlichen folgende Forderungen beinhaltet:

- eindeutige Buchprüfungsvorschriften,
- eine verstärkte administrative Zusammenarbeit der nationalen Finanzverwaltungen in den Mitgliedstaaten,
- intensiver Einsatz von Stichprobentechniken und Glaubwürdigkeitsprüfungen im Rahmen des innergemeinschaftlichen Handels und
- eine zentrale Koordinierung zwischen den Mitgliedstaaten.⁴³²

Es galt insbesondere, mögliche Steuerhinterziehungen zu verhindern. Dabei mußte die Kommission darauf achten, daß die Maßnahmen einerseits zu genauen Kontrollen führen, auch um glaubwürdig zu sein, und andererseits sollte der dafür notwendige bürokratische Aufwand weder die Unternehmen noch die Verwaltungen unnötig belasten.

b. Kommissionsvorschlag aus 1987 in der Kritik

ba. Gründe der Ablehnung

Bis auf Deutschland lehnten die Mitgliedstaaten den Vorschlag mit dem mikroökonomischen Ansatz der Kommission ab.

Die Mehrheit der Mitgliedsländer war bereit, die Grenzkontrollen in der Gemeinschaft abzubauen und befürworteten zumindest prinzipiell den Vorschlag der Kommission.

Für die konkrete Umsetzung der vorgelegten Richtlinienentwürfe bestanden aber eine große Anzahl von detaillierten Änderungswünschen. Die betroffenen Mitgliedstaaten wollten mit ihnen ihre steuerrechtlichen und haushaltspolitischen Anpassungsleistungen minimieren.⁴³³

Das Clearing - Verfahren sollte nach Auffassung der Vertreter der Mitgliedstaaten garantieren, daß jedem anspruchsberechtigten Mitgliedstaat die Summe seiner Clearingzahlung in korrekter Höhe bei Fälligkeit zur Verfügung steht. Dabei muß das Verfahren jederzeit nachprüfbar sein, und weitere

⁴³² Vgl. Kommission, 1987b, Tz. 9.1.

⁴³³ Vgl. Mette, Stefan, Binnenmarkt, 1993, S. 132.

Möglichkeiten zur Steuerhinterziehung sollen ausgeschlossen werden. Der bürokratische Aufwand für die Wirtschaft und die Verwaltung darf dabei nicht das bereits erreichte Maß (bei der Anwendung des Bestimmungslandprinzips mit dem damit zusammenhängenden Grenzausgleich) übersteigen.⁴³⁴

Die Mitgliedstaaten hatten u.a. folgende Einwände:

Im Ergebnis wäre den Gläubiger - Ländern (die Mitgliedstaaten, die per Saldo mehr importieren als exportieren) zeitweise Liquidität entzogen worden, und den Schuldner - Ländern (die Mitgliedstaaten, die per Saldo mehr exportieren als importieren) würde zeitweise zusätzliche Liquidität zufließen. Daß dieses Problem nur technischer Art sein soll,⁴³⁵ ist zu bezweifeln.⁴³⁶

Zumindest hätten die Liquiditätseffekte mittels monatlicher oder vierteljährlicher Abschlagszahlungen abgeschwächt werden müssen. Das Gleiche gilt für das Problem der Wechselkursänderungen. Auch diese Effekte würden mit monatlichen oder vierteljährlichen Abschlagszahlungen abzumildern sein.⁴³⁷

Die Mitgliedstaaten kritisierten auch die finanz - und wirtschaftspolitische Auswirkungen des Kommissionsvorschlages. Es wurde explizit hervorgehoben, daß die Harmonisierung der Umsatzsteuer den nationalen Handlungsspielraum der einzelnen Regierungen in der Finanz - und Wirtschaftspolitik erheblich einschränkt.⁴³⁸

"Da der Spielraum für Steuererhöhungen bzw. -senkungen durch die Einführung von Bandbreiten vermindert wird, muß man im Hinblick auf die Ausweitung der Steuereinnahmen zur Finanzierung öffentlicher Aufgaben in verstärktem Maße auf den Bereich der direkten Steuern bzw. der Beiträge zur sozialen Sicherheit zurückgreifen. Dies kann in einigen Fällen ernsthafte Probleme schaffen. Eine solche Entwicklung wird jedoch als nicht wünschenswert angesehen, da sie im Gegensatz zu der seit Beginn der achtziger Jahre in allen westlichen Industriestaaten verfolgten Politik der Senkung direkter Steuern steht."⁴³⁹

Die Mitgliedstaaten müßten das ihnen nach dem Bestimmungslandprinzip bisher unmittelbar zufließende Umsatzsteueraufkommen erst von der Clearing - Behörde beantragen. Die Clearing - Forderungen müßten verzinst werden, um einen Zinsverlust bei Zahlungsverzug auszugleichen.⁴⁴⁰

⁴³⁴ Vgl. ebd., S. 128.

⁴³⁵ Vgl. Parsche, Seidel, Teichmann, Beseitigung, 1988, S. 433.

⁴³⁶ Vgl. Lesch, Hagen, 1992, S.33.

⁴³⁷ Vgl. Parsche, Seidel, Teichmann, Beseitigung, 1988, S. 433.

⁴³⁸ Vgl. Mette, Stefan, Binnenmarkt, 1993, S. 131.

⁴³⁹ ebd., mit einem Zitat vom Ausschuß für Wirtschaftspolitik, 1988.

bb. Reaktionen der Mitgliedsländer

Dänemark und Luxemburg waren wie Großbritannien grundsätzlich gegen den vorgelegten Entwurf der Kommission. Die britische Regierung vertrat die Auffassung, daß die Verwirklichung des Binnenmarktes nach Artikel 8 a EWGV bereits mit der Beibehaltung des Bestimmungslandprinzips unter Anwendung eines vereinfachten Grenzabfertigungsverfahrens zu erreichen sei. Gleichzeitig lehnte sie die vorgeschlagene Anpassung der Steuerstrukturen als dirigistisch ab.⁴⁴¹

Der französische Entscheidungsprozeß bei der Umsatzsteuerharmonisierung wurde insbesondere von der Exekutive bestimmt, wobei Präsident Mitterrand die Grundsätze der Steuerpolitik formulierte. Zunächst unterstützte Frankreich grundsätzlich die Einführung des von der Kommission vorgeschlagenen Gemeinsamer - Markt - Prinzips. Aber die französische Regierung hielt den Vorschlag der Kommission nur langfristig für realisierbar und plädierte deshalb für die Fortführung des Bestimmungslandprinzips während der Übergangszeit ab dem

1. Januar 1993. Gleichzeitig sollten die Grenzkontrollverfahren in das Binnenland verlagert werden. Die Übergangszeit sollte nach französischer Auffassung für eine schrittweise Harmonisierung der Steuerstrukturen genutzt werden. Die Bandbreite von 6 v.H. für den Regelsteuersatz hielt die Regierung in Paris, bei Anwendung auf den innergemeinschaftlichen Handel, für wettbewerbsverzerrend. Die Differenz zwischen dem damaligen Regelsteuersatz in der Bundesrepublik Deutschland und des französischen betrug 4,8 v.H.

Die Franzosen befürchteten deshalb insbesondere eine Kaufkraftverschiebung in Richtung der Bundesrepublik Deutschland.⁴⁴²

Insgesamt wurde der Clearing - Vorschlag der Kommission (mit mikroökonomischen Ansatz) von den Mitgliedstaaten sowohl für die Wirtschaft als auch für die Finanzverwaltungen "zu kompliziert, zu bürokratisch und zu kostspielig" eingestuft.⁴⁴³ Das Clearing - Verfahren sei ohne Zweifel die Schwachstelle, wofür bisher noch kein überzeugendes Konzept vorgelegt worden sei.⁴⁴⁴

⁴⁴⁰ Vgl. Lesch, Hagen, 1992, S.33.

⁴⁴¹ Vgl. Mette, Stefan, Binnenmarkt, 1993, S. 132.

⁴⁴² Vgl. ebd., S. 133.

⁴⁴³ Vgl. Forst, Christian, Binnenmarkt, 1992, S. 74.

⁴⁴⁴ Vgl. ebd., S. 75

Der britische Finanzminister lehnte den Vorschlag der Kommission ebenfalls ab. Er hielt ihn mit den Wahlversprechen seiner Regierung von 1987, die Umsatzsteuer nicht mehr zu erhöhen, für unvereinbar und bezweifelte erneut, daß eine Angleichung der Steuerstrukturen für die Verwirklichung des Binnenmarktes unbedingt erforderlich ist.⁴⁴⁵

Meyding weist auf die interne Notiz der englischen Delegation hin, die die wichtigsten Fragen, die vom Kommissionsvorschlag aufgeworfen worden waren, zusammengefaßt hat.⁴⁴⁶

Das Modell der Kommission verhindere nicht in genügendem Maße die Möglichkeit zum Steuerbetrug. Auch die ungeklärte Frage der Währungsumrechnung könnte zu schwer aufdeckbaren Betrügereien in großem Stil führen. Kontrollrichtlinien wurden gefordert, die sicher stellen sollten, daß die von den einzelnen Mitgliedstaaten errechneten Nettositionen gegenüber dem Clearingkonto im Interesse der anderen Mitgliedstaaten nachprüfbar wären.

Die englische Delegation sah rechtliche Schwierigkeiten in den Fällen, in denen Betrügereien in verschiedenen Mitgliedstaaten durchgeführt würden. Das derzeit gültige Gemeinschaftsrecht würde eine Strafverfolgung nur dem Mitgliedstaat bieten, in dessen Territorium der Betrug begangen wurde. Die wohl entscheidende Schwachstelle des Kommissionsvorschlages war nach Auffassung der englischen Delegation der Umstand, daß die nationalen Finanzverwaltungen keinen Anreiz hätten, die von den Unternehmen geltend gemachte Vorsteuer, die diese aufgrund von Lieferungen anderer Unternehmen aus anderen Mitgliedstaaten in Rechnung gestellt bekämen, nachzuprüfen. Denn diese Vorsteuerbeträge könnten von den nationalen Finanzverwaltungen vom Clearingkonto zurückgefordert werden. Bei Aufdeckung eines Betruges würde der Gewinn unter allen Mitgliedstaaten verteilt. Mit dieser Maßnahme sinkt das Interesse der Mitgliedstaaten, Betrügereien aufzudecken. Damit fehle dem vorgeschlagenen Clearing - Verfahren der für die Mehrwertsteuer typische Selbstkontrolleffekt.⁴⁴⁷

Die britische Regierung begründete ihre ablehnende Haltung gegenüber dem Vorschlag der Kommission zur Umsatzsteuerharmonisierung nach dessen Bekanntwerden mit der von der Kommission vorgeschlagenen Einschränkung der Steuersouveränität.

⁴⁴⁵ Vgl. Mette, Stefan, Binnenmarkt, 1993, S. 127 - 128.

⁴⁴⁶ Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 170, m.w.N.

⁴⁴⁷ Vgl. ebd.

Europakritische Abgeordnete im Unterhaus beklagten die zunehmende Reduzierung der Parlaments-souveränität durch die Befugnisse der Gemeinschaft. Denn nach britischer Auffassung hat nur das Parlament das Recht, die Einführung von Steuern zu beschließen und deren Höhe festzusetzen.⁴⁴⁸

Nachdem die Kommission ihren Vorschlag konkretisiert hatte, führte die britische Regierung zwei weitere Gründe für ihre Ablehnung an:

- die im Vorschlag der Kommission geforderte Aufhebung der britischen Nullsätze und Steuerbefreiungen widerspricht der Steuertradition in Großbritannien,
- die Harmonisierung der Umsatzsteuer steht im Widerspruch zu ihren wirtschaftspolitischen Interessen.⁴⁴⁹

bc. Stellungnahmen

Der Ausschuß für Wirtschaft, Währung und Industriepolitik prüfte das von der Kommission 1987 vorgeschlagene mikroökonomische Clearing - Verfahren intensiv.⁴⁵⁰ Den Vorschlag der Ad - hoc - Arbeitsgruppe, die Warenströme von den Verwaltungen strenger überwachen zu lassen, betrachtete der Ausschuß äußerst kritisch.⁴⁵¹

"Eine solche systematische Kontrolle, die das Clearingsystem nicht komplizierter machen würde als es die heutigen Grenzformalitäten sind und die z.B. Klein - und Mittelbetriebe in ihrem innergemeinschaftlichen Handel ganz erheblich behindern würde, kann das Parlament nicht billigen."⁴⁵² Der Ausschuß forderte, daß das Clearing - Verfahren auf Stichprobenkontrollen und gegenseitigem Vertrauen der nationalen Verwaltungen basieren sollte. Das Einfuhrland muß sich bei der Durchführung der Stichprobenkontrollen auf die zügige Mitarbeit des Ausfuhrlandes verlassen können.⁴⁵³ In der Sitzung vom 02.12.1988 betonte der Ausschuß explizit, daß der grundlegende Faktor für die Bewertung der

⁴⁴⁸ Vgl. Mette, Stefan, Binnenmarkt, 1993, S. 148.

⁴⁴⁹ Vgl. ebd.

⁴⁵⁰ Vgl. Sitzungsdokument des Europäischen Parlaments vom 22.05.1987, Bericht im Namen des Ausschusses für Wirtschaft, Währung und Industriepolitik über die Beseitigung der Steuerschranken in der EG, Dok. A2 - 63/87.

⁴⁵¹ Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 172.

⁴⁵² Vgl. Sitzungsdokument des Europäischen Parlaments vom 22.05.1987, Bericht im Namen des Ausschusses für Wirtschaft, Währung und Industriepolitik über die Beseitigung der Steuerschranken in der EG, Dok. A2 - 63/87, Tz. 13.

⁴⁵³ Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 172.

Kommissionsvorschläge politischer Natur sei.⁴⁵⁴ Im Ergebnis gehe es darum, wie die Vorschläge die Steuerhoheit der Regierungen und Parlamente der Mitgliedstaaten beeinträchtigen. Der Ausschuß sah eine definitive Lösung des Problems der Aufhebung der Steuergrenzen darin, daß man die Mehrwertsteuer (wie auch die Verbrauchsteuern) zu "Gemeinschaftssteuern" im wahrsten Sinne des Wortes umforme. Dann würde das gesamte europäische Umsatzsteueraufkommen der Mitgliedsländer in den gemeinsamen Haushalt fließen. Aber eine solche radikale Lösung wurde zugunsten einer anderen Regelung aufgegeben.⁴⁵⁵

Der Wirtschafts - und Sozialausschuß der Europäischen Gemeinschaften gab in seiner Stellungnahme vom Juli 1988 zu dem Kommissionsvorschlag für das Clearing - Verfahren zu bedenken, daß bei der Durchführung des Verfahrens eine äußerst korrekte Anwendung von seiten aller Mitgliedstaaten und ein hohes Maß an gegenseitigem Vertrauen notwendig sei.⁴⁵⁶ Fehler oder Unstimmigkeiten würden ein Schaden auf dem Zentralkonto verursachen, der schwierige Nachforschungen und Kontrollen gegenüber allen Mitgliedstaaten nach sich ziehen würde.⁴⁵⁷ Die Mitglieder des Wirtschafts - und Sozialausschusses hielten für das korrekte Funktionieren des vorgeschlagenen Clearing - Verfahrens die Einrichtung einer umfangreichen und dementsprechend kostspieligen Gemeinschaftsdienststelle für nötig.⁴⁵⁸ Das vorgeschlagene Verfahren sei nämlich nur scheinbar einfach, beinhalte aber sehr genaue Kontrollen auf Seiten der einzelnen Verwaltungen.⁴⁵⁹ Die Einführung des Clearing - Verfahrens ist deshalb mit einem zusätzlichen administrativen Aufwand für die Mitgliedstaaten verbunden.

Der Wirtschafts - und Sozialausschuß befürwortete deshalb den Kommissionsvorschlag nur unter Vorbehalten.⁴⁶⁰ Aber dessen Stellungnahme wurde von der Kommission nicht beachtet.

"Dem Wirtschafts - und Sozialausschuß und den Interessengruppen ist gemeinsam, daß ihr Einfluß auf den gemeinschaftlichen Willensbildungsprozeß auch in der Phase 'Agenda - Setting' marginal ist. Die Stellungnahmen des WSA werden von Kommission und Rat weitgehend ignoriert. Immerhin informiert der zuständige Kommissar den Wirtschafts - und Sozialausschuß regelmäßig persönlich über den Fortgang der Verhandlungen. (...) Im Gegensatz dazu ist der Zugang der Interessengruppen

⁴⁵⁴ Vgl. Sitzungsdokument des Europäischen Parlaments vom 3.01.1989, Bericht im Namen des Ausschusses für Wirtschaft, Währung und Industriepolitik über die Vollendung des Binnenmarktes, Dok. A2 - 315/88, S.5.

⁴⁵⁵ Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 173.

⁴⁵⁶ Vgl. Stellungnahme zum Arbeitspapier zur Einführung einer Mehrwertsteuer - Clearing - Mechanismus..., UR 1989, S. 49 ff., vgl. auch Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 171.

⁴⁵⁷ Vgl. ebd. Tz. 3.12.

⁴⁵⁸ Vgl. ebd. Tz. 3.14.

⁴⁵⁹ Vgl. ebd. Tz. 3.1.

⁴⁶⁰ Vgl. ebd. Tz. 4.

zum Rat außerordentlich schwierig. Da die Verhandlungen in der zweiten Phase des Willensbildungsprozesses stark durch den Ministerrat bestimmt werden, verlagern die Interessengruppen ihren Handlungsschwerpunkt zurück in die Mitgliedstaaten, weil sie hier über eingespielte Kontakte zu den Regierungen verfügen.⁴⁶¹

Der Bundesrat äußerte in seiner Stellungnahme zu dem Vorschlag der Kommission von 1987 die Hoffnung, daß der Verwaltungsaufwand der vorgesehenen zentralen Clearingstelle die Unternehmen und die Finanzverwaltung nicht mit zusätzlichen administrativen Aufgaben und daraus resultierenden Kosten belastet und den gemeinsamen Markt nicht noch mehr bürokratisiert.⁴⁶²

In seiner Stellungnahme weist Meyding auf die Frage der Praktikabilität hin: "Die Frage, wie das Ausgleichsverfahren ausgestaltet ist, ist dagegen primär eine Frage der Praktikabilität. Unter diesen Gesichtspunkten zeigen beide Kommissionsmodelle - sowohl der mikroökonomische als auch der makroökonomische Ansatz - gewichtige Nachteile. Das mikroökonomische Clearing (1987) mag zwar gewisse zusätzliche bürokratische Verpflichtungen mit sich bringen. Auf der anderen Seite fallen die unmittelbaren Kosten der EG - weiten Grenzkontrollen weg. Dies macht für die Unternehmen insofern internen Verwaltungsaufwand und Wartezeiten an der Grenze überflüssig."⁴⁶³

Mette weist daraufhin, daß es über den Ausgleichsmechanismus zu keinem Konsens zwischen den beteiligten Akteuren kam: "Dabei sind nicht nur inhaltliche Meinungsunterschiede zwischen Kommission und Rat zu beobachten, sondern auch ein tiefsitzendes Mißtrauen der Finanzbeamten untereinander hinsichtlich der Effizienz und Zuverlässigkeit der Verwaltungen in den anderen EG - Staaten."⁴⁶⁴

Die von der französischen Regierung eingesetzte Arbeitsgruppe zur Analyse des Binnenmarktprojektes errechnete für den Fall der Verwirklichung der Kommissionsvorschläge erhebliche Einnahmeausfälle im Bereich der französischen indirekten Steuern, die nur mit einer Erhöhung der direkten Steuern aufzufangen wäre. Die hieraus befürchteten Wettbewerbsnachteile, die für die französische

⁴⁶¹ Mette, Stefan, Binnenmarkt, 1993, S. 147, m.w.N.

⁴⁶² Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 174.

⁴⁶³ Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 175, m.w.N.

⁴⁶⁴ Mette, Stefan, Binnenmarkt, 1993, S. 129.

Industrie entstehenden könnten, veranlaßten den Premierminister Rocard, den Kommissionsvorschlag abzulehnen.⁴⁶⁵

bd. Weder Konsens noch Kompromiß

Der Vorschlag der Kommission ist mit nicht unerheblichen zusätzlichen bürokratischen Kosten für die Unternehmen und die Verwaltung verbunden. Das angestrebte Ziel, mit der Einführung des Binnenmarktes und der damit verbundenen Aufhebung der Grenzkontrollen, die Kosten für die exportierenden Unternehmen und für die Mitgliedstaaten deutlich zu senken, schien damit nur teilweise erreicht.⁴⁶⁶

Ein Konsens zwischen den Akteuren war nicht zu erzielen. Auch war ein Kompromiß, dem sowohl die Kommission als auch die Mitgliedstaaten zustimmen könnten, nicht in Sicht.

Nach der Auffassung von Mette sind drei Gründe für das Scheitern der Beratungen über den Vorschlag der Kommission zur Umsatzsteuerharmonisierung ausschlaggebend:

- es fehlte der politische Wille der Finanzminister, den Fachbeamten konkrete zeitliche und inhaltliche Vorgaben für die Beratungen aufzugeben,
- die Realisierung der Kommissionsvorschläge hätte zu einer erheblichen Einschränkung der finanz- und wirtschaftspolitischen Steuerungsressourcen der nationalen Finanzadministrationen geführt. Die Verwaltungen sind aber nicht bereit, ihren Status quo aufzugeben und gegen ihre eigenen Interessen zu handeln, insbesondere nicht, wenn konkrete politische Vorgaben fehlen und ihnen damit ein beträchtlicher Verhandlungsspielraum eingeräumt wird,
- nach Artikel 99 EWGV hat der Rat die alleinige Entscheidungskompetenz bei der Harmonisierung der indirekten Steuern. Der Willensbildungsprozeß im Bereich der Steuerharmonisierung wird nur in begrenztem Ausmaß durch die Kommission, das Europäischen Parlament, den Wirtschafts- und Sozialausschuß und transnationale Interessengruppen beeinflusst. Die nationalen Interessen dominieren und bestimmen damit den politischen Prozeß. Die meisten Delegationen versuchten entweder, die aufgrund der Harmonisierung notwendige Anpassung in ihren Staaten zu

⁴⁶⁵ Vgl. ebd., S. 138.

⁴⁶⁶ Vgl. Parsche, Seidel, Teichmann, Beseitigung, 1988, S. 435.

reduzieren oder die Harmonisierung mit den Zielen der nationalen Finanz - und Wirtschaftspolitik in Einklang zu bringen.⁴⁶⁷

be. Britische Alternative, ein Kompromiß ?

Auf dem informellen Treffen der Finanzminister im Mai 1988 in Travemünde wurde der Vorschlag der Kommission ausführlich beraten. Inhaltliche Fortschritte wurden aber nicht erreicht, da Dänemark und Großbritannien ihre grundsätzlichen Vorbehalte aufrecht erhielten.

Die britische Regierung ließ durchblicken, daß sie einer Harmonisierung der Umsatzsteuer nur zustimmen würde, wenn sie ihre Nullsätze beibehalten könnte. Sie wiederholte ihre Ansicht, daß eine Rechtsangleichung bei den indirekten Steuern nicht als notwendige Voraussetzung für die Verwirklichung des Binnenmarktes angesehen wird.⁴⁶⁸

Auch in Deutschland wird bis heute öffentlich über die Möglichkeit diskutiert, ein modifiziertes Bestimmungslandprinzip als Alternative einzuführen. Die Frankfurter Allgemeine Zeitung schrieb zu diesem Thema: "Es stellt sich die Frage, ob es anstelle der Steuerharmonisierung nicht ausreicht, die bisherigen Kontrollen im gewerblichen Verkehr an den Grenzen abzuschaffen oder erheblich zu vermindern."⁴⁶⁹

Die Thatcher - Administration, die ihre Ablehnung der Kommissionsvorschläge in den ECOFIN - Beratungen immer wieder betont hatte, übermittelte der Kommission im September 1988 einen alternativen Vorschlag mit dem Titel: "Besteuerung im Einheitlichen Binnenmarkt - ein marktorientiertes Konzept". Mit diesem Konzept sollten die neo - liberalen wirtschaftspolitischen Prämissen der Thatcher - Administration mit der Harmonisierung der Umsatzsteuer verbunden werden.⁴⁷⁰

Der Vorschlag wollte mit einem modifizierten Abrechnungsverfahren eine substantielle Reduzierung der Grenzkontrollen erreichen, aber das Bestimmungslandprinzip auch nach Einführung der Übergangszeit beibehalten. Die britische Regierung erhoffte sich von diesem Verfahren Kosteneinsparungen von bis zu 50 v.H.⁴⁷¹

⁴⁶⁷ Vgl. Mette, Stefan, Binnenmarkt, 1993, S. 155.

⁴⁶⁸ Vgl. ebd., S. 134.

⁴⁶⁹ Vgl. Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 13. Juli 1988.

⁴⁷⁰ Vgl. Mette, Stefan, Binnenmarkt, 1993, S. 135.

⁴⁷¹ Vgl. ebd.

"Diese Reduzierung von Handelskosten und vermehrte Vergünstigungen für Reisende würden den Wettbewerbsdruck auf Mitgliedstaaten verstärken, wenn sie indirekte Steuersätze festsetzen. Länder mit hohen Steuersätzen würden zwangsläufig Einnahmen verlieren, wenn ihre Staatsbürger in anderen Mitgliedstaaten kauften, und würden sich verstärktem Wettbewerb seitens ausländischer Erzeuger gegenüber sehen. Das Umgekehrte wäre bei niedrigen Steuersätzen der Fall. Die Regierungen müßten sich für ein System der indirekten Besteuerung entscheiden, das zwischen diesen Wettbewerbsdrücken und nationalen Präferenzen ein Gleichgewicht schüfe."⁴⁷²

Nach der Auffassung von Mette waren die Meinungsverschiedenheiten zwischen der britischen Regierung und der Kommission tiefgreifend.⁴⁷³ Er begründet dies mit den unterschiedlichen Interpretationen von Artikel 8 a EWGV, insbesondere folgender Textstelle: "Die Gemeinschaft trifft die erforderlichen Maßnahmen, um bis zum 31. Dezember 1992 ... den Binnenmarkt schrittweise zu verwirklichen. Der Binnenmarkt umfaßt einen Raum ohne Binnengrenzen." Nach seiner Meinung beziehen sich die Interpretationsunterschiede auf zwei Gesichtspunkte: zum einen wird der Begriff "erforderlich" und zum anderen der Terminus "Raum ohne Binnengrenzen" unterschiedlich ausgelegt.

"HM Customs & Excise" hält im Gegensatz zur Kommission eine Mehrwertsteuer-Harmonisierung für die Schaffung des Binnenmarktes nicht für "erforderlich". Zu recht weist Mette hier kritisch auf die Ansicht der britischen Regierung hin, die die potentiellen Wettbewerbsverzerrungen bei unterschiedlichen Steuersätzen offensichtlich nur gering einschätzte.⁴⁷⁴ Für die Verwirklichung des zweiten Punktes, den "Raum ohne Binnengrenzen", hielt es die Kommission für zwingend notwendig, die Grenzkontrollen abzuschaffen. Dagegen hielt es die britische Regierung bereits für völlig ausreichend, die Grenzkontrollen deutlich zu vermindern.⁴⁷⁵

Die meisten Mitgliedstaaten und die Kommission lehnten den britischen Vorschlag ab.

c. Vorschlag der Kommission aus 1989

Die Kommission konnte sich mit dem Vorschlag von 1987 nicht durchsetzen.

⁴⁷² Vgl. Britische Botschaft, 1988, S. 9 - 10.

⁴⁷³ Vgl. Mette, Stefan, Binnenmarkt, 1993, S. 136 - 137.

⁴⁷⁴ Vgl. ebd., S. 137.

⁴⁷⁵ Vgl. ebd.

Einer der wohl wichtigsten Gründe hierfür war die Befürchtung der Mitgliedstaaten, bei Umsetzung des Vorschlages eine weitgehende Einschränkung der Souveränität über ihre nationale Steuerpolitik hinnehmen zu müssen. Welche Relevanz dieses Argument für die Verhandlungsführung der Regierungen hatte, wird am Beispiel des regierungsinternen Disputs zwischen dem britischen Außen- und dem Schatzministerium deutlich.

"Im 'Foreign Office' befürchtet man Mitte 1989 eine zunehmende Isolierung der britischen Regierung in den Verhandlungen des Rates. Die neue Kommissarin Mme. Scrivener gibt zu erkennen, daß sie britische Einwände bei der Ausarbeitung der angekündigten modifizierten Vorschläge der Kommission berücksichtigen wird, um damit die Basis für einen Kompromiß zu schaffen. Das Außenamt reagiert auf diese Hinweise der Kommission positiv und setzt sich für eine flexiblere britische Verhandlungsführung ein. Der 'Treasury' bleibt dagegen bei seiner kompromißlosen Ablehnung jedweder Harmonisierung durch die Gemeinschaft. (...) Da der regierungsinterne Konflikt innerhalb der zuständigen Kabinettsausschüsse (...) nicht beigelegt werden kann, entscheidet die Premierministerin selbst. Sie befürwortet die kompromißlose Linie der 'Treasury' mit dem Argument, daß die Einschränkung britischer Steuersouveränität in jedem Fall zu weitgehend ist."⁴⁷⁶

ca. Modifizierter Richtlinienvorschlag

Die Kommission legte im Mai 1989 dem Rat und dem Europäischen Parlament folgende modifizierte Vorschläge zur Besteuerung der innergemeinschaftlichen Warenbewegungen mit Umsatzsteuer vor:

- der allgemeine Steuersatz sollte nun mit der Einführung eines Mindeststeuersatzes festgelegt werden, während es bei der Bandbreitenregelung für den ermäßigten Steuersatz bleiben sollte,
- die Nullsteuersätze dürfen, wenn es zu keinen Wettbewerbsverzerrungen kommt, befristet angewendet werden,
- Sonderregelungen für Lieferungen von neuen Kraftfahrzeugen, Versandhandelumsätze und Lieferungen an steuerbefreite Unternehmer und Privatpersonen sollten für die Beibehaltung der Besteuerung im Bestimmungsland (um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden) sorgen,
- ein makroökonomisches Clearing - Verfahren auf der Basis statistischer Daten sollte eingeführt werden.⁴⁷⁷

⁴⁷⁶ Mette, Stefan, Binnenmarkt, 1993, S. 149, m.w.N.

⁴⁷⁷ Vgl. BMF, Heft 52, S. 13 - 14.

Der modifizierte Vorschlag der Kommission wird stark von den Zielen der Mme. Scrivener geprägt, die unter allen Umständen erreichen will, daß die steuerlichen Hindernisse für den Abbau der Steuer-
grenzen bis zum 1. Januar 1993 rechtzeitig beseitigt sind.⁴⁷⁸

cb. Das makroökonomische Verfahren

Der makroökonomische Ansatz bietet sich als Alternative zum mikroökonomischen Vorgehen beim innergemeinschaftlichen Warenverkehr an. Das Clearing - Verfahren mit makroökonomischen Ansatz kann auf der Basis der Außenhandelsstatistiken angewandt werden. Beim Außenhandel gilt es grundsätzlich zwei verschiedene Formen zu unterscheiden, den Generalhandel und den Spezialhandel. Der Generalhandel ist für die Globaldaten zu empfehlen. Er erfaßt die Summe aller Einfuhren und Ausfuhren. Aus der Sicht der Globaldaten eignet sich das Konzept steuerlich besser als das Konzept des Spezialhandels, das beim Clearing - Verfahren zu Verzerrungen führen kann.⁴⁷⁹

Der makroökonomische Ansatz des Clearing - Verfahrens kann aber auch auf der Basis der nationalen Mehrwertsteuerbemessungsgrundlagen angewandt werden. Eine Ableitung dieser Bemessungsgrundlagen erfolgt aus den Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen, Input - Output - Tabellen, Geschäftsberichten sowie Sonderstatistiken. Dies wäre eine praktikable Lösung, wenn die Außenhandelsstatistiken nicht mehr in ausreichendem Maße als zuverlässig anzusehen wären.⁴⁸⁰

Ein ökonomischer Aspekt spricht insbesondere für ein Clearing - Verfahren unter Anwendung der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen. Diese Methode hat den Vorteil, daß sie gleich zwei Aufgaben in einem Schritt erledigen kann, zum einen die Berechnung für das Clearing - Verfahren und zum anderen die Quantifizierung der EG - Eigenmittel auf der Basis der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage.

Im Ergebnis ermöglicht ein mikroökonomischer Ansatz das genaueste Clearing - Verfahren, während ein makroökonomischer Ansatz auf der Basis von Außenhandelsstatistiken der einfachste Weg zur Quantifizierung der Clearingbeträge darstellt. Ein makroökonomischer Ansatz auf der Basis der Ge-

⁴⁷⁸ Vgl. Mette, Stefan, Binnenmarkt, 1993, S. 157.

⁴⁷⁹ Vgl. Parsche, Seidel, Teichmann, Beseitigung, 1988, S. 437.

⁴⁸⁰ Vgl. ebd., S. 441.

samtrechnungen ermöglicht einen ökonomischen Einsatz des bisherigen Personalaufwands für die Ermittlung der EG - Eigenmittel.⁴⁸¹

cc. Vertrauen in das Clearing - Verfahren

Die Kommission war der Ansicht, daß das makroökonomische Clearing - Verfahren keine größeren Probleme und auch nur einen geringen zusätzlichen bürokratischen Aufwand bei der praktischen Durchführung verursacht hätte. Das Clearing - Verfahren sollte auf Erhebungen der einzelnen Mitgliedstaaten auf der Basis der Handelsstatistiken beruhen.

Jeder Mitgliedstaat sollte den Dienststellen der Kommission eine monatliche Auflistung der Gesamtbeträge der Vor - und Bruttoumsatzsteuer zur Verfügung stellen, die im innergemeinschaftlichen Warenverkehr für den jeweiligen Monat angefallen sind.

Eine wesentliche Vereinfachung des revidierten Kommissionsvorschlages lag darin, daß die Beträge der Vor - und Bruttoumsatzsteuer nicht mehr aufgeschlüsselt werden mußten. Die im Kommissionsvorschlag von 1987 vorgesehene Aufschlüsselung war von allen Mitgliedstaaten als sehr aufwendig für die Wirtschaft und die Verwaltung eingestuft worden.⁴⁸²

Der revidierte Vorschlag führte nach Meinung der Kommission einerseits für die Unternehmen und andererseits für die Finanzverwaltung zu beachtlichen Vereinfachungen, denn die Berechnungen der Forderungen und Verbindlichkeiten der Mitgliedstaaten gegenüber dem Clearingkonto würden nun nicht mehr aufgrund der Angaben der steuerpflichtigen Unternehmen in ihren Umsatzsteuer - Erklärungen ermittelt werden, sondern auf der Grundlage der Handelsstatistiken. Es bedarf keiner neuen Behörde für die aufwendige Methode der Berechnungen, da sie nicht komplizierter wäre als die für die Eigenmittel verwendete.⁴⁸³

Die Kommission war der Meinung, jeder Mitgliedstaat kann "dem Clearingmechanismus genauso vertrauen wie seinen eigenen Mehrwertsteuererhebungsverfahren."⁴⁸⁴

⁴⁸¹ Vgl. ebd., S. 443 - 445.

⁴⁸² Vgl. ebd., S. 433.

⁴⁸³ Vgl. EG - Kommission, 1989, Ziff. 20.

⁴⁸⁴ Vgl. EG - Kommission, 1987, S. 5.

"Ein wesentlicher und zudem sehr sensibler Punkt beim Clearing - Verfahren dürfte das gegenseitige Vertrauen der einzelnen nationalen Verwaltungen in die jeweiligen Berechnungen der Nettositionen gegenüber dem Clearing - Konto darstellen. Dieses Vertrauen dürfte aber im gemeinsamen Binnenmarkt mit intensiver administrativer Zusammenarbeit, Stichprobenverfahren, gemeinsamen Buchführungs - und - prüfungsvorschriften u.ä. wachsen und stellt zudem auch bei den alternativen Clearing - Ansätzen einen wesentlichen Aspekt dar."⁴⁸⁵

Das Deutsche Institut für Wirtschaftsforschung betont die Notwendigkeit völliger Offenheit der Mitgliedstaaten untereinander bei der Quantifizierung der Ausgleichsbeträge, um die notwendige Vertrauensbasis zu schaffen: "Da es für die einzelnen Mitgliedstaaten um beachtliche Teile des Steueraufkommens geht, muß als Voraussetzung für das Funktionieren des Clearing - Verfahrens völlige Offenheit hinsichtlich der Quantifizierungen der nationalen Stellen und der Abstimmungsvorgänge auf EG - Ebene gegeben sein. Jedes Land muß Einsicht in die Quantifizierungen der anderen Länder nehmen können. Nur durch eine solche Offenheit kann u.E. die notwendige Vertrauensbasis für das mit dem EG - Binnenmarkt verbundene Clearing - System geschaffen werden."⁴⁸⁶

Ein Binnenmarkt ohne Grenzkontrollen wird mit großer Wahrscheinlichkeit auch Steuerbetrüger zu neuen Hinterziehungsmöglichkeiten verhelfen.

Nationale Warengeschäfte lassen sich steuerlich nicht so aufwendig kontrollieren, wie die internationalen Transaktionen zwischen den Mitgliedstaaten. Die Schaffung des Binnenmarktes setzt daher voraus, unabhängig für welches Clearing - Verfahren sich die Akteure entscheiden werden, daß eine bedeutend intensivere Zusammenarbeit als bisher zwischen den nationalen Finanzverwaltungen eingeführt wird.⁴⁸⁷

Ein wichtiger Vertrauensfaktor bei der Zusammenarbeit der nationalen Finanzverwaltungen ist das möglicherweise unterschiedliche Niveau der Verwaltungseffizienz in den Mitgliedsstaaten. In früheren Untersuchungen wurden gewisse Differenzen zwischen den Mitgliedstaaten vermutet, während das ifo - Institut aufgrund der Forschungsergebnisse in seiner Untersuchung zu der Ansicht gelangt ist,

⁴⁸⁵ Parsche, Seidel, Teichmann, Beseitigung, 1988, S. 435.

⁴⁸⁶ ebd., S. 443.

⁴⁸⁷ Vgl. Biehl, Dieter, Beseitigung, S. 522.

"daß zumindest die Mehrwertsteuer bereits heute hinsichtlich ihres Aufkommens eine relativ vertrauenswürdige Steuer darstellt".⁴⁸⁸

Das Clearing - Verfahren sollte die durch die Anwendung des Gemeinsamen - Markt - Prinzips verursachten Verschiebungen der Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten wieder im Sinne des Bestimmungslandprinzips zurückrechnen und den Mitgliedstaaten zufließen lassen.

Auch der Kommissionsvorschlag von 1989 beinhaltet ein Kontrollsystem, um die korrekte Berechnung der Clearingbeträge der einzelnen Mitgliedstaaten überprüfen und bei Bedarf jederzeit im nachhinein berichtigen zu können.

d. Innergemeinschaftliche Auswirkungen

Der revidierte Kommissionsvorschlag sollte nun auch die innergemeinschaftlichen Versandhandelsumsätze mit einbeziehen. Ebenfalls sollte die Umsatzsteuer, die bei dem innergemeinschaftlichen Warenverkehr an von der Umsatzsteuer befreite Unternehmen und private Endverbraucher entsteht, in der Weise einbezogen werden, daß sie nach einem noch zu regelnden Verfahren zwischen den Mitgliedstaaten verteilt wird.⁴⁸⁹

da. Schätzung der Zahlungsströme

Die Kommission hatte den Bedarf der auszugleichenden Zahlungsströme für 1986 berechnet, der sich bei Anwendung des Gemeinsamen - Markt - Prinzips mit grenzüberschreitender Vorsteuer ergeben würde. Die Schätzung ging von bereits harmonisierten Steuersätzen der Umsatzsteuer aus (Normalsatz von 16,5 v.H. und ein ermäßigter Satz von 6,5 v.H.).

Die Verschiebungen der Umsatzsteueraufkommen ergaben sich ausschließlich aus den Handelsströmen.

Zusätzliche Berechnungen der Kommission, die unterschiedliche Umsatzsteuersätze berücksichtigten, ergaben gravierende Abweichungen von den Berechnungen mit harmonisierten Steuersätzen.

db. Gravierende Unterschiede

⁴⁸⁸ Parsche, Seidel, Teichmann, Beseitigung, 1988, S. 436.

⁴⁸⁹ Vgl. ebd., S. 434.

Der Vergleich zwischen den beiden Kalkulationen ergab, daß die Berechnungen der Kommission unter Berücksichtigung der tatsächlich verwendeten unterschiedlichen Umsatzsteuersätze eine bedeutende Veränderung der Zahlungsströme aufzeigte. Frankreichs Ausgleichsforderungen würden sich bei der modifizierten Berechnung aufgrund der hohen französischen Umsatzsteuersätze drastisch verringern, während sich die Forderungen von Großbritannien aufgrund niedriger nationaler Steuersätze beträchtlich erhöhen würden. Die Clearing - Verbindlichkeit von Deutschland würde sich auf weit weniger als die Hälfte reduzieren. Länder wie Italien und Irland, die nach der ersten Berechnungsmethode Forderungen gegenüber dem Clearingkonto hatten, haben nach der erweiterten Berechnungsmethode nun Verbindlichkeiten zu erfüllen.⁴⁹⁰

Diese gravierenden Unterschiede, die sich bei den verschiedenen Berechnungsmethoden ergaben, waren nicht geeignet, Vertrauen bei den Mitgliedstaaten für ein Clearing - Verfahren zu erwecken. Auch war die Frage nach der technischen Durchführung noch nicht endgültig geklärt. Außerdem würde durch die weitreichende Annäherung der Umsatzsteuersätze und deren Festschreibung die Gestaltungsfreiheit und damit ein wichtiger Teil der Souveränität der Mitgliedstaaten erheblich eingeschränkt werden.

dc. Sonderregelungen

Der modifizierte Vorschlag der Kommission beinhaltete nicht nur ein Clearing - Verfahren mit einem makroökonomischen Ansatz, auf der Basis statistischer Daten, sondern sollte außerdem mit einer Reihe von Sonderregelungen für den nicht steuerpflichtigen Personenkreis mögliche Wettbewerbsverzerrungen verhindern. Insbesondere sollte der innergemeinschaftliche Versandhandel und der Verkauf von Personenkraftwagen nach dem Bestimmungslandprinzip versteuert werden.

Dieser Vorschlag der Kommission sollte den Umfang der nach dem Gemeinsamer - Markt - Prinzip zu besteuerten innergemeinschaftlichen Warenlieferungen verringern und damit auch die Zahlungsströme.⁴⁹¹ Bei dem Vorschlag von 1989 beabsichtigte die Kommission, die Umsatzsteuer der Direktkäufe von nicht steuerpflichtigen Personen dem Verbrauchsland (Bestimmungsland) zuzuführen.

⁴⁹⁰ Vgl. Lesch, Hagen, 1992, S. 25 - 27.

⁴⁹¹ Vgl. Haufler, Andreas, Abschaffung, 1989, S. 22.

Nach wie vor hätte der Wechsel des Besteuerungsprinzips vom Bestimmungslandprinzip zum Gemeinsamer - Markt - Prinzip gravierende Verschiebungen des Umsatzsteueraufkommens der Mitgliedstaaten zur Folge gehabt.

Alle Mitgliedstaaten mit Exportüberschüssen würden bei Anwendung des Gemeinsamer - Markt - Prinzips (ohne Clearing - Verfahren) von der Verteilung des Umsatzsteueraufkommens profitieren. Die netto exportierenden Länder erhöhen durch die Besteuerung der Exporte ihr Umsatzsteueraufkommen, während die netto importierenden Länder durch den grenzüberschreitenden Vorsteuerabzug ihr Umsatzsteueraufkommen verringern, im Vergleich zum Bestimmungslandprinzip.⁴⁹²

dd. Fiskalische Auswirkungen

Das Deutsche Institut für Wirtschaftsforschung (DIW) hat in Zusammenarbeit mit dem ifo - Institut für Wirtschaftsforschung die fiskalischen Auswirkungen der Steuerharmonisierung quantifiziert⁴⁹³. Bei den Modellrechnungen wird ein einheitlicher Durchschnittssteuersatz von 13 v.H. zugrundegelegt. Bei einigen Mitgliedstaaten würde die Steuerharmonisierung zu beträchtlichen Veränderungen des Mehrwertsteueraufkommens und damit auf das gesamte Steueraufkommen führen.

Dies betrifft vor allem Länder wie z.B.

- Luxemburg, dessen Mehrwertsteueraufkommen um 79,6 % und damit um 10,5 Mrd. steigen würde, was eine Auswirkung auf das gesamte Steueraufkommen von Luxemburg von plus 13,7 % bedeutete oder
- Dänemark, dessen Mehrwertsteueraufkommen um 39,5 % und damit um 24,3 Mrd. sinken würde, was eine Auswirkung auf das gesamte Steueraufkommen von Dänemark in Höhe von minus 10,7 % bedeutete.

Die von der Kommission geforderte Anpassung der Umsatzsteuersätze hätte beträchtliche haushaltspolitische Auswirkungen, die eine Einschränkung der nationalen Finanzpolitiken der einzelnen Mitgliedstaaten verursacht hätte. Eine Kompensation der Veränderungen über die direkten Steuern trifft bei Ländern wie Dänemark, das bereits über 63 v.H. seiner Gesamteinnahmen aus den direkten Steuern bezieht, auf Grenzen, die politisch nur schwer überwunden werden könnten. Der Anreiz zur

⁴⁹² Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 156.

⁴⁹³ Vgl. Parsche, Seidel, Teichmann, Beseitigung, 1988, S. 420.

Schattenwirtschaft und Steuerhinterziehung wächst und die Leistungsbereitschaft der Bürger sinkt, wenn die Belastung mit direkten Steuern zu groß wird.⁴⁹⁴

e. Gründe der Ablehnung

Auch diese Vorstellungen der Europäischen Kommission zur Harmonisierung der Umsatzsteuer fanden bei den meisten Mitgliedstaaten keine Zustimmung. Das größte Problem war das Clearing - Verfahren.

Offenbar bestand gegen jede Art von Clearing - Verfahren ein tiefes Mißtrauen,⁴⁹⁵ obwohl der revidierte Ansatz der Kommission, im Vergleich zu dem ursprünglichen Vorschlag, weitaus weniger zusätzliche Belastung für die Exportwirtschaft und der Verwaltung verursacht hätte.

ea. Mangelnde Kompetenz

Die Kommission verlor damit in der wichtigen Phase der Politikformulierung die politische Initiative, weil sich die Kommissarin Mme. Scivener mit ihrem Vorschlag nicht durchsetzen konnte, obwohl sie ein beachtliches Maß an Kompromißbereitschaft erkennen ließ. Das verdeutlicht erneut, daß die Kommission zwar Vorschläge formulieren, sie aber aufgrund mangelnder Kompetenz nicht realisieren kann.⁴⁹⁶

"Stattdessen wird der politische Prozeß weitgehend durch intergouvernementales Bargaining, insbesondere in der Ad - hoc - Arbeitsgruppe des Rates, bestimmt.

Das Verhandlungsergebnis liegt in der Logik des Entscheidungsverfahrens gemäß Art. 99 EWGV. Die Notwendigkeit, des Rates einstimmig zu entscheiden, ermöglicht letztlich nur eine Kompromißlösung auf der Grundlage des kleinsten gemeinsamen Nenners. Der Handlungsspielraum der Beamten aus den nationalen Finanzministerien wird dabei kaum durch konkrete politische Vorgaben der Finanzminister eingeschränkt. Auch der Ausschuß der ständigen Vertreter spielt keine entscheidende Rolle.⁴⁹⁷

eb. Bürokratische Eigeninteressen

⁴⁹⁴ Vgl. Lesch, Hagen, 1992, S.31.

⁴⁹⁵ Vgl. Klezath, Peter, S. 175.

⁴⁹⁶ Vgl. Mette, Stefan, Binnenmarkt, 1993, S. 182 ff.

⁴⁹⁷ Mette, Stefan, Binnenmarkt, 1993, S. 183.

Für Mette haben die Ministerialverwaltungen die Dominanz im Entscheidungsprozeß:

"Zum einen garantiert die Beibehaltung des Bestimmungslandprinzips in der Übergangsphase die Schlüsselstellung der Finanzverwaltungen im innenpolitischen Kräftespiel. Zum zweiten ermöglicht es der im Rahmen des Übergangsverfahrens notwendige Aufbau eines Kontrollapparates sogar, neue Verwaltungsstrukturen aufzubauen bzw. bestehende zu erweitern. Die Beispiele zeigen, daß bürokratische Eigeninteressen durchaus ein Maßstab bei der Suche nach einem Kompromiß gewesen sind."⁴⁹⁸

ec. Nationale Freiheit

Alle Mitgliedstaaten, bis auf die deutsche Delegation, lehnten das vorgeschlagene Verfahren ab, weil sie ein zu großes Risiko in dem komplizierten Mechanismus sahen, der zu gravierenden Finanz- und Haushaltsproblemen bei den einzelnen Ländern führen könnte.⁴⁹⁹ Sie fürchteten außerdem eine Einschränkung ihrer steuerlichen Souveränität durch die vorgeschlagene Harmonisierung der Umsatzsteuersätze. Die Möglichkeit eines weiteren Schrittes in die Richtung der europäischen Integration zu gehen, wurde von den Mitgliedstaaten für die nationale Freiheit in der Gestaltung der Umsatzeinnahmen aufgegeben. Die Mitgliedstaaten hätten für den Schritt in Richtung europäische Integration enorme Einnahmeverluste aus dem Umsatzsteueraufkommen in Kauf nehmen müssen.

⁴⁹⁸ ebd.

⁴⁹⁹ Vgl. BMF, Heft 52, 1994, S. 13

ed. Stellungnahmen

Der Bundesrat, der zu dem Kommissionsvorschlag von 1989 Stellung nahm, wies darauf hin, daß bei einer bloßen Verlagerung der administrativen Kontrollen von der Grenze in das Hinterland unter Beibehaltung des vorhandenen Systems von Ausfuhrbefreiung und Einfuhrbesteuerung das Ziel des gemeinsamen Binnenmarktes nicht verfehlt und die Kostensituation nicht verschlechtert werden sollte.⁵⁰⁰ Der Verwaltungsaufwand, der bisher an den Binnengrenzen entstanden sei, würde auch durch andere von der Kommission vorgeschlagene Kontrollen lediglich auf nachgeordnete Stellen verlagert werden.⁵⁰¹

Meyding weist in seinen Ausführungen zum Kommissionsvorschlag von 1989 zu recht auf die Haushaltsrisiken und den Umstand hin, daß bei diesem Modell die Mitgliedstaaten kein Eigeninteresse an der Kontrolle des Vorsteuerabzuges entwickeln, wenn sie die Beträge vom Clearingkonto zurückfordern können : " Eine Schwachstelle des Kommissionsvorschlages besteht darin, daß das Clearing - Verfahren nicht ohne vertretbare Haushaltsrisiken funktioniert. Dieses System überträgt jedem einzelnen Mitgliedstaat die Verantwortung für die Ermittlung seiner eigenen Nettoposition gegenüber dem Clearingkonto...Wie das Institute for Fiscal Studies zutreffend anführt, haben die Mitgliedstaaten kein Interesse an der Nachprüfung der Vorsteuerforderung ihrer Unternehmer aus Lieferungen von Unternehmern anderer EG - Mitgliedstaaten. Denn sie können diese Beträge vom EG - Clearingkonto zurückfordern. Um das Steueraufkommen der einzelnen EG - Mitgliedstaaten zu sichern, müßte man zusätzliche, auch über die Vorstellung der EG -Kommission hinausgehende Regelungen einführen. Diese würden aber zwangsläufig Verwaltung und Wirtschaft in erheblichem Umfang belasten.⁵⁰²

Zusätzliche Regelungen würden nicht nur den ökonomischen Effekt der Vereinfachung neutralisieren, sondern auch die Gleichbehandlung des innergemeinschaftlichen mit dem inländischen Warenhandel verhindern.

⁵⁰⁰ Vgl. Beschluß des Bundesrates v. 22. 09.1989, Bundesrat - Drucksache 353/89, vgl. auch Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 174.

⁵⁰¹ Vgl. ebd.

⁵⁰² Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 176, m.w.N.

Zutreffende Bedenken gegen das vorgestellte Clearing - Verfahren hat Meyding auch im Hinblick auf die zeitnahe Zahlung der Ausgleichsbeträge und die Praktikabilität der Durchführung : "Das Clearing-system wird den von der Ad - hoc Gruppe genannten Kriterien nicht gerecht, denn es gewährleistet nicht, daß die tatsächlich geschuldeten Steuerbeträge den Mitgliedstaaten, die nach dem Verbrauchslandprinzip darauf Anspruch haben, zum richtigen Zeitpunkt gezahlt werden...Die Verwaltung des Systems ist nicht praktikabel, weil die Mehrarbeit der Steuerverwaltung so nicht begrenzt ist. Befriedigende Kontrollmaßnahmen hat die Kommission nicht vorgestellt."⁵⁰³

ee. Kompromiß

Die ungeklärten Probleme, die einen reibungslosen und zuverlässigen Ablauf bei der Verrechnung auf dem Clearingkonto gefährden könnten, wurden auch bei diesem Modell der Kommission für die Mitgliedstaaten deutlich und verhinderten ihre Zustimmung.

Die Mitgliedstaaten einigten sich schließlich auf den Kompromiß, daß auch nach dem 31.Dezember 1992 das Bestimmungslandprinzip für die innergemeinschaftlichen Warenlieferungen beibehalten wird.

Deutschland stimmte diesem Kompromiß unter dem Vorbehalt zu, daß diese Regelung nur als Übergangslösung angesehen wird und zeitlich begrenzt ist.⁵⁰⁴

Mette vertritt die Meinung, die Einigung hat den Vorteil, daß trotz der unterschiedlichen Anzahl und Höhe der Steuersätze in den Mitgliedstaaten Wettbewerbsverzerrungen vermieden werden und ein Clearing - Verfahren nicht notwendig ist.⁵⁰⁵

Aber Wettbewerbsverzerrungen werden nur bei den innergemeinschaftlichen Güterlieferungen zwischen den normal steuerpflichtigen Unternehmen, die zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind, vermieden.

⁵⁰³ ebd. S. 177.

⁵⁰⁴ Vgl. Mette, Stefan, Binnenmarkt, 1993, S. 165.

⁵⁰⁵ Vgl. ebd.

Bei den Güterlieferungen an private Endverbraucher und den nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmen führen die derzeit verwendeten unterschiedlichen Steuersätze in den Mitgliedsstaaten zu Wettbewerbsverzerrungen. Denn bei diesen Güterlieferungen wird in der Übergangszeit das Ursprungslandprinzip praktiziert.

Bei diesen Umsätzen führt die Anwendung des Ursprungslandprinzips, mit den damit verbundenen Verlagerungen der Käufe in Länder mit niedrigen Steuersätzen, gleichzeitig zu Verschiebungen der Steueraufkommen zwischen den Mitgliedsstaaten (gemessen am Status quo).⁵⁰⁶

⁵⁰⁶ Siehe hierzu Teil B, V. Kapitel dieser Arbeit

3. Abschnitt Besteuerung des grenzüberschreitenden Warenverkehrs vor Einführung des Binnenmarktes

a. Importe und Exporte

Internationale und innergemeinschaftliche Im - und Exporte sollten in der Gemeinschaft weder doppelt besteuert noch steuerfrei belassen werden. Die Mitgliedstaaten hatten sich seit der Einführung der Allphasen - Brutto - Umsatzsteuer darauf geeinigt, daß den Wettbewerb im grenzüberschreitenden Warenhandel keine steuerlichen, sondern nur echte Kostenvorteile beeinflussen sollten. Sowohl für die internationalen als auch für die innergemeinschaftlichen Im - und Exporte galt deshalb das Bestimmungslandprinzip.

Die rechtlichen Regelungen in der Bundesrepublik Deutschland, die hier untersucht werden, sind für die übrigen Mitgliedsländer, von geringfügigen Ausnahmen abgesehen, exemplarisch.

Die Besteuerung der innergemeinschaftlichen Im - und Exporte erfolgte vor Einführung des Binnenmarktes zum 01. Januar 1993, und damit vor Aufhebung der Grenzkontrollen innerhalb der Gemeinschaft, in der selben Art und Weise wie die internationalen. Die innergemeinschaftlichen Exporte wurden auf der Seite des Exportlandes als Ausfuhrlieferungen von der Umsatzsteuer befreit.

Die vom Unternehmen zu entrichtende Umsatzsteuer für den Einkauf der Güter im Ursprungsland wurde durch den Vorsteuerabzug im Exportland neutralisiert. Grundsätzlich verbot das Umsatzsteuergesetz (hier § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG) den Unternehmen, einen Vorsteuerabzug durchzuführen, wenn sie umsatzsteuerfreie Umsätze getätigt hatten. Aber die Exporte waren von diesem Grundsatz ausgenommen (hier § 15 Abs. 3 Nr. 1a UStG). Die Exporte wurden so in voller Höhe von der Umsatzsteuer des Exportlandes entlastet.

Als materiell - rechtliche Voraussetzung für die steuerfreie Ausfuhrlieferung mußten die Unternehmen den jeweiligen Warentransport an den Grenzübergängen unterbrechen und eine von der Zolldienststelle auszustellende Ausfuhrbescheinigung erwirken. Nur wenn die Ausfuhrbescheinigung das körperliche Verbringen des Ausfuhrgegenstandes endgültig und nicht nur vorübergehend in das umsatzsteuerliche Ausland (bis zum 31. Dezember 1992 waren die übrigen Mitgliedstaaten umsatzsteuer-

rechtlich Ausland) korrekt bestätigte, blieb der Export im Ursprungsland von der Umsatzsteuer befreit. Durch diese Befreiung gelangten diese Güter unbelastet von der Umsatzsteuer des Ursprungslandes in das Bestimmungsland.

Auf der anderen Seite der Grenze (Importland) wurde die Einfuhrumsatzsteuer erhoben.

Das importierende Unternehmen konnte die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer, die in der selben Höhe mit dem selben Steuersatz für die importierte Ware erhoben wurde wie vergleichbare inländische Warenlieferungen mit Umsatzsteuer belastet wurden, als Vorsteuer von ihrer Umsatzsteuerzahllast abziehen (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG). Umsatzsteuerrechtlich machte es für das Unternehmen somit keinen Unterschied, ob es die Ware im Inland oder im Ausland erwarb.

Dieses System, die Steuerbefreiung der Exporte (Ausfuhrlieferungen) und die Steuerbelastung der Importe (Einfuhr), wird als steuerlicher Grenzausgleich⁵⁰⁷ bezeichnet, der eine wettbewerbsneutrale Besteuerung bewirkte. Der korrekt durchgeführte Grenzausgleich verhinderte einerseits eine Doppelbesteuerung und andererseits eine ungewollte Nichtbesteuerung.

Die Besteuerungsmethode der Im - und Exporte vor der Einführung des Binnenmarktes in der Gemeinschaft sorgte dafür, daß dem Bestimmungsland das endgültige Besteuerungsrecht zukam. Die Import - Güter wurden steuerlich nur mit der Umsatzsteuer des Bestimmungslandes belastet. Das Steueraufkommen aus der Umsatzsteuer floß, durch Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer, dem Importland zu.

Die Anwendung des Grenzausgleiches integrierte die grenzüberschreitenden Güter in das Umsatzsteuersystem des Importlandes. Diese Güterlieferungen wurden dadurch mit dem selben Steuersatz belastet wie vergleichbare inländische Güterlieferungen im Importland und ihnen damit umsatzsteuerrechtlich gleichgestellt.

Dieses System wurde bis zur Einführung des Binnenmarktes von allen Mitgliedstaaten praktiziert.

Bei internationalen Im - und Exporten wurde dieses Prinzip ebenfalls angewandt. Die Warenimporte aus EG - Mitgliedstaaten und aus Drittstaaten sowie die Ausfuhrlieferungen in diese Staaten wurden insoweit vor der Schaffung des Binnenmarktes gleich behandelt. Auch dieser Warenverkehr mußte beim Grenzübertritt vom Zoll kontrolliert und erfaßt werden.

Der entscheidende Vorteil der Grenzkontrollen bei gleichzeitiger Anwendung dieser Besteuerungsmethode bestand für die Mitgliedstaaten bei der Besteuerung der Im - und Exporte darin, daß nur das Importland den Verbrauch unabhängig von der Herkunft der Waren mit Umsatzsteuer belastete.

Unter diesen Bedingungen konnte sich der wirtschaftlich gesunde und wünschenswerte Wettbewerb zwischen den Unternehmen entwickeln.

b. Politikbewertung

Die Grenzkontrollen stellten sicher, daß die Voraussetzungen der steuerfreien Exporte (Ausfuhrlieferungen) erfüllt und bescheinigt wurden und das Umsatzsteueraufkommen dem Importland (Bestimmungsland) als Einfuhrumsatzsteuer zufließ. Ebenso sorgten sie dafür, daß Wettbewerbsverzerrungen im internationalen und innergemeinschaftlichen Warenhandel verhindert wurden und die Steuerautonomie der einzelnen Mitgliedstaaten erhalten blieb.

Die Regierungen der Mitgliedstaaten konnten die Umsatzsteuer nach ihren Vorstellungen gestalten, ohne daß die unterschiedlichen Steuersätze und -strukturen der Umsatzsteuer den Wettbewerb der Unternehmen, die am innergemeinschaftlichen Im - und Export beteiligt waren, beeinträchtigten. Das jeweilige Steueraufkommen der einzelnen Mitgliedstaaten blieb unverändert.

Die Grenzkontrollen innerhalb der Gemeinschaft verursachten für den Staat einerseits Personalkosten für die an der Grenze tätigen Beamten und andererseits Kosten für die Errichtung und den Unterhalt der Grenzeinrichtungen. Aber auch die am Import - bzw. Exportgeschäft beteiligten Unternehmen trugen im grenzüberschreitenden Handelsverkehr höhere Transaktionskosten als im inländischen Handel. Denn bei Exporten mußte für den steuerlichen Grenzausgleich neben der üblichen Rechnungsstellung auch die zollrechtliche Deklaration in mehrfacher Ausfertigung erstellt werden. Die Grenzabfertigung konnte zudem zusätzliche Personalkosten durch Wartezeiten verursachen.⁵⁰⁸ Diese Nachteile sprechen für einen Abbau der Grenzkontrollen.

⁵⁰⁷ Vgl. Bail, Schädel, Hutter, Einl. A, RN 111.

⁵⁰⁸ Vgl. Parsche, Rüdiger, Seidel, Bernhard, Teichmann, Dieter, Beseitigung, 1988, S. 23 - 24.

Eine Gleichbehandlung der innergemeinschaftlichen mit den inländischen Warenlieferungen wurde mit der Anwendung der Grenzkontrollen im Ergebnis nicht erreicht. Im Gegenteil: die gesetzlich geforderten Voraussetzungen für die steuerbefreiten Ausfuhrlieferungen machten eine Erfassung an den Grenzen notwendig und hoben somit den innergemeinschaftlichen vom inländischen Warenverkehr deutlich ab. Gleichzeitig verursachten sie zusätzlichen Aufwand und Kosten für die Unternehmen und für die Verwaltung. Damit erzielte die Besteuerung der Im - und Exporte unter Verwendung von Grenzkontrollen lediglich ein geringes Integrationsniveau.

c. Gemeinsame Probleme: Die Reihengeschäfte

Die praktische Umsetzung der innergemeinschaftlichen Im - und Exporte bereiteten den Mitgliedstaaten umsatzsteuerrechtlich keine großen Probleme, soweit es sich hierbei um Warenlieferungen zwischen zwei Unternehmen in zwei verschiedenen Mitgliedsstaaten handelte. Die Grenzkontrollen sorgten bei diesen Warenbewegungen für die Umsetzung des Bestimmungslandprinzips. Es machte keine Probleme, die Güter lediglich mit der Umsatzsteuer des Bestimmungslandes zu belasten, den Verbrauch unabhängig von der Herkunft der Waren im Verbrauchsland zu besteuern, das Steueraufkommen dem Importland zufließen zu lassen, die Besteuerung wettbewerbsneutral zu gestalten und die Steuerautonomie bei den einzelnen Mitgliedstaaten zu belassen.

Aber dieses System funktionierte nur problemlos bei den einfachen direkten Warenlieferungen von einem Mitgliedstaat in den anderen. Sobald mehrere Unternehmen aus verschiedenen Mitgliedstaaten oder auch aus Drittländern an einer Warenlieferung beteiligt waren, gestaltete sich für die Unternehmen und Finanzverwaltung die tatsächliche Umsetzung des Bestimmungslandprinzips komplizierter.

ca. Definition Reihengeschäft

Die Anwendung des Bestimmungslandprinzips bereitete Probleme, wenn Warenlieferungen im Rahmen eines Reihengeschäftes durchgeführt wurden. Zuerst mußten die beteiligten Unternehmen prüfen, ob es sich um ein Reihengeschäft handelt. Hierfür entstanden ihnen Beratungskosten, da sie die Voraussetzungen der komplizierten Vorschriften von Steuerexperten prüfen lassen mußten. Das Umsatzsteuergesetz der Bundesrepublik Deutschland, das auch hier exemplarisch für die übrigen Mitgliedstaaten herangezogen werden soll, definierte das Reihengeschäft vor Einführung des Binnenmarktes im § 3 Abs. 2 UStG 1991 wie folgt:

"Schließen mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte ab und erfüllen sie diese Geschäfte dadurch, daß der erste Unternehmer dem letzten Abnehmer in der Reihe unmittelbar die Verfügungsmacht über den Gegenstand verschafft, so gilt die Lieferung an den letzten Abnehmer gleichzeitig als Lieferung eines jeden Unternehmers in der Reihe (Reihengeschäft)."⁵⁰⁹

Die Vorschrift nennt vier wichtige Tatbestandsvoraussetzungen, es müssen:

1. mehrere Unternehmer (mindestens zwei) beteiligt sein,
2. mehrere Umsatzgeschäfte (das Gesetz meint damit z.B. Kaufverträge)
3. über denselben Gegenstand abgeschlossen worden sein und
4. diese Umsatzgeschäfte dadurch erfüllt werden, daß der Gegenstand nur vom ersten Unternehmer der Reihe direkt zum letzten Abnehmer bewegt und dadurch unmittelbar die Verfügungsmacht verschafft wird.

Nur wenn diese gesetzlich geforderten Voraussetzungen erfüllt sind, handelt es sich um ein Reihengeschäft.

cb. Problem der Reihengeschäfte

⁵⁰⁹ UStG 1991, § 3 Abs.2, Bonn 1991.

Das grundsätzliche Problem der Reihengeschäfte hängt mit der Systematik der Umsatzsteuer zusammen. Der Umsatzsteuer unterliegen u.a. die Lieferungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.⁵¹⁰

Das Umsatzsteuergesetz schreibt im § 3 Abs. 1 UStG 1991 vor, daß eine Lieferung erst vorliegt, wenn dem Abnehmer die Verfügungsmacht über einen Gegenstand verschafft wurde.

Bei einem Reihengeschäft werden mit den Umsatzgeschäften aber lediglich Kaufverträge zwischen den beteiligten Unternehmen und dem letzten Abnehmer, der kein Unternehmer sein muß, abgeschlossen. Die Verfügungsmacht wird nur durch eine Warenbewegung vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer übertragen. Folglich können die übrigen Kaufverträge von der Umsatzsteuer nicht erfaßt werden. Ohne Reihengeschäftsregelung würde nur eine Warenlieferung die Tatbestandsmerkmale für steuerbare Umsätze erfüllen und mit Umsatzsteuer belastet werden können.

Wenn der Gesetzgeber aber bei einem Reihengeschäft alle Lieferungen grundsätzlich in das Umsatzsteuersystem einbeziehen wollte, mußte er eine Norm schaffen, die auch die Umsatzgeschäfte steuerlich erfaßt. Die o.g. Vorschrift erfüllt diese Forderung, mit Hilfe einer Fiktion, die auch die übrigen Lieferungen in der Reihe gesetzlich regelt.

cc. Gesetzliche Fiktion

Die gesetzliche Regelung des § 3 Abs. 2 UStG 1991 bezieht die übrigen Umsatzgeschäfte in das Umsatzsteuersystem mit der Fiktion ein, daß die Lieferung an den letzten Abnehmer (das ist nicht die Warenbewegung vom ersten Unternehmer in der Reihe an den letzten Abnehmer) gleichzeitig als Lieferung eines jeden Unternehmers in der Reihe gilt. Damit behandelt der Gesetzgeber die Güter bei Reihengeschäften so, als würden sie fiktiv die gesamte Reihe, von Unternehmen zu Unternehmen bis zum letzten Abnehmer, durchlaufen und damit gesetzlich-technisch die Grundlage für die Besteuerung der Umsatzgeschäfte, die nun fiktiv erfüllt wurden, schaffen.

Dabei legte die Vorschrift des § 3 Abs. 7 UStG 1991 fest, daß der Ort und der Zeitpunkt aller Lieferungen in der Reihe fiktiv bei Beginn der Beförderung liegen.

"Befördert der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten, so gilt die Lieferung mit dem Beginn der Beförderung als ausgeführt."⁵¹¹

⁵¹⁰ UStG 1991, § 1 Abs.1 Nr.1, Bonn 1991

Das Bestimmungslandprinzip wurde mit diesen Fiktionen in nationale Regelungen umgesetzt.

cd. Probleme bei der Umsetzung

Welche Probleme bei der praktischen Umsetzung zu bewältigen waren, soll an den nachfolgenden Beispielen untersucht werden.

Im Kontext dieser Arbeit wird an diesen Beispielen aufgezeigt, welche Veränderungen die Integrationsbemühungen der Mitgliedstaaten, die zur Einführung des Binnenmarktes führten, bewirkt haben.

1. Beispiel:

Das Unternehmen A im Mitgliedsland I bestellt mit einem Kaufvertrag eine Ware beim Unternehmen B im Mitgliedsland D. Unternehmen B bestellt daraufhin die Ware beim Unternehmen C (ebenfalls im Mitgliedsland D) und beauftragt gleichzeitig das Unternehmen C, die Ware direkt zum Unternehmen A ins Mitgliedsland I zu befördern.

Hierbei handelt es sich um ein Reihengeschäft mit zwei EG -Staaten, bei dem drei Unternehmen involviert sind. Für die Unternehmen im Mitgliedsland D bestimmt das Umsatzsteuergesetz mit den o.g. Vorschriften, daß die Warenlieferung des Unternehmens C an das Unternehmen B den selben Ort und Zeitpunkt hat wie die Warenlieferung des Unternehmens B an das Unternehmen A.

Das Unternehmen B im Mitgliedsland D hat lediglich Umsatzgeschäfte mit den Unternehmen A und C abgeschlossen, aber die Ware weder erhalten noch weitergeliefert. Ohne die gesetzliche Regelung über die Reihengeschäfte könnte das Unternehmen B davon ausgehen, daß die abgeschlossenen Umsatzgeschäfte umsatzsteuerrechtlich nicht erfaßt werden müssen. Aber der § 3 Abs. 2 UStG 1991 macht mit seiner Fiktion die Umsatzgeschäfte zu steuerbaren Umsätzen. Damit sind beide Lieferungen steuerbar und müssen von beiden Unternehmen in der jeweiligen Umsatzsteuererklärung erfaßt werden.

Weil die Tatbestandsmerkmale der §§ 4 Nr. 1 und 6 Abs. 1 Nr. 1 UStG 1991 erfüllt sind, handelt es sich bei den beiden Umsatzgeschäften um steuerfreie Ausfuhrlieferungen. Vorausgesetzt, daß die materiell - rechtlichen Voraussetzungen (z.B. der Ausfuhrnachweis) erfüllt wurden, erhält das Mitgliedsland D, hier das Ursprungsland (oder auch Exportland), keine Umsatzsteuer.

⁵¹¹ UStG 1991, § 3 Abs.7, Bonn 1991

An der Grenze wurde die Ware mit der Einfuhrumsatzsteuer des Mitgliedslandes I belegt. Mit Hilfe der Grenzkontrollen fließt dem Bestimmungsland I die Umsatzsteuer aus der Einfuhr zu.

2. Beispiel:

Das Unternehmen A im Mitgliedsland I bestellt mit einem Kaufvertrag eine Ware beim Unternehmen B im Drittland. Unternehmen B bestellt daraufhin die Ware beim Unternehmen C im Mitgliedsland D und beauftragt gleichzeitig das Unternehmen C, die Ware direkt zum Unternehmen A ins Mitgliedsland I zu befördern.

Hierbei handelt es sich ebenfalls um ein Reihengeschäft. Diesmal sind Unternehmen aus zwei EG - Staaten und einem Nicht-EG-Staat, der aber nach dem Umsatzsteuergesetz von 1991 gleich behandelt wurde, beteiligt.

Auch hier bestimmt das Umsatzsteuergesetz mit den o.g. Vorschriften, daß die Warenlieferung des Unternehmens C an das Unternehmen B den selben Ort und Zeitpunkt hat wie die Warenlieferung des Unternehmens B an das Unternehmen A. Damit sind beide Lieferungen, auch die Lieferung des Unternehmens B aus dem Drittland, im Mitgliedsland D steuerbar. Auch hierbei handelt es sich, unter den o.g. Voraussetzungen, um steuerfreie Ausfuhrlieferungen.

Das Bestimmungsland I erhob auch hier an der Grenze die Einfuhrumsatzsteuer.

Das Beispiel zeigt, daß die praktische Umsetzung des Bestimmungslandprinzips mit den Mitteln der Grenzkontrollen selbst dann einwandfrei funktionierte, wenn Unternehmen aus nicht EG - Staaten in einem Reihengeschäft einbezogen waren.

3. Beispiel:

Das Unternehmen A im Mitgliedsland I bestellt mit einem Kaufvertrag eine Ware beim Unternehmen B im Mitgliedsland D. Unternehmen B bestellt daraufhin die Ware beim Unternehmen C im Mitgliedsland B und beauftragt gleichzeitig das Unternehmen C, die Ware direkt zum Unternehmen A ins Mitgliedsland I zu befördern.

Bei diesem Reihengeschäft sind drei Unternehmen in drei verschiedenen EG - Staaten beteiligt. Bis zum 31. Dezember 1992 wurde (in den Mitgliedstaaten einheitlich) die Warenlieferung des Unternehmens C an das Unternehmen B mit dem selben Ort und Zeitpunkt umsatzsteuerrechtlich fixiert wie die Warenlieferung des Unternehmens B an das Unternehmen A. Somit sind wieder beide Lieferungen, auch die Lieferung des Unternehmens B, bei Beginn der Beförderung im Mitgliedsland B

steuerbar. Auch im Mitgliedsland B blieben diese Ausfuhrlieferungen unter den o.g. Bedingungen steuerfrei. Aus der Sicht des Unternehmens B war die Lieferung an das Unternehmen A nicht steuerbar im Mitgliedsland D. Die Grenzkontrollen sorgten auch in diesem Fall für die Einfuhrumsatzsteuer, die dem Bestimmungsland I zufließt.

Die drei Beispiele verdeutlichen die relativ komplizierte rechtliche Umsetzung des von der Gemeinschaft beschlossenen Bestimmungslandprinzips in nationale Vorschriften vor Einführung der Übergangslösung.

Ob mehrere Unternehmen im Inland oder Ausland beteiligt waren, spielte rechtlich keine große Rolle, auch dann nicht, wenn ein Unternehmen in einem Nicht-EG-Staat beteiligt war.

ce. Bewertung der Politik

Die Anwendung von Grenzkontrollen erleichterte die Umsetzung der diffizilen Vorschriften, insbesondere für die Besteuerung der Warenströme in das Bestimmungsland. Die Grenzkontrollen sorgten dafür, daß das Steueraufkommen dem Importland zufließt und damit der Verbrauch der Waren im Verbrauchsland besteuert wurde.

Die Unternehmen konnten bei diesem komplizierten rechtlichen Verfahren schnell Fehler begehen, die sie wirtschaftlich gefährdeten.

Wenn die Unternehmen nicht darauf achteten, daß sie bei den Exporten die materiell - rechtlichen Voraussetzungen (z.B. den Ausfuhrnachweis, etc.) erfüllten, mußten sie die vermeintlich steuerfreien Umsätze später nachversteuern. Da sie in der Regel von der Steuerbefreiung ausgingen und vom Abnehmer nur den Nettobetrag ohne Umsatzsteuer forderten, mußten sie den Umsatzsteuerbetrag, den sie in der Regel nicht mehr vom Abnehmer erhielten, aus eigener Kraft aufbringen. Auf diese Art und Weise konnten die materiell - rechtlichen Voraussetzungen zu einer finanziellen und wirtschaftlichen Gefahr für die Unternehmen werden.

Auch bei den Reihengeschäften führte die Anwendung des Bestimmungslandprinzips zu keiner Gleichbehandlung der innergemeinschaftlichen mit den inländischen Warenlieferungen. Die Exporte mußten, auch wenn sie im Rahmen eines Reihengeschäftes abgewickelt wurden, aufgrund der gesetzlichen

Bestimmungen über die Ausfuhrlieferungen ebenfalls an den Grenzen kontrolliert werden und verursachen so zusätzliche Kosten für die Unternehmen und für die Verwaltung.

Die Grenzkontrollen realisierten bei der Besteuerung der Reihengeschäfte gleichfalls nur ein geringes Integrationsniveau.

Wie die Mitgliedstaaten das Bestimmungslandprinzip auch im Zusammenhang mit den Reihengeschäften nach Einführung des Binnenmarktes in nationales Recht umgesetzt haben, ist Gegenstand der Untersuchung im nächsten Teil dieser Arbeit.