

Teil D Die Umsatzbesteuerung im Binnenmarkt

I. Kap. Die Übergangslösung

1. Abschnitt Besteuerung des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs

Mit der am 16.12.1991 beschlossenen Richtlinie wurde ab 01.01.1993 die so genannte "Übergangslösung" eingeführt und die Grenzkontrollen an den Binnengrenzen der Gemeinschaft abgeschafft. Als Ausgleich für die Grenzkontrollen einigte man sich auf ein EDV-gestütztes Kontrollverfahren zwischen den Zentralbehörden in den Mitgliedsländern.

Als die Regierungsvertreter der Mitgliedstaaten diesen Kompromiß schlossen, war ihnen bewußt, daß die Regelung zum 01. Januar 1993 nicht die endgültige Lösung sein konnte, die für einen echten Binnenmarkt zu fordern war. Da sich aber die Mitgliedstaaten zu diesem Zeitpunkt auf nicht mehr Harmonisierung einigten, wurde die Richtlinie zur Übergangslösung mit der Absicht beschlossen, sie nach vier Jahren von einer endgültigen Regelung abzulösen und das Gemeinsamer - Markt - Prinzip (und damit einen echten Binnenmarkt) einzuführen. Viel Vertrauen zu dem vierjährigen Zeitplan hatte man offensichtlich nicht, denn vorsorglich wurde die Richtlinie zur Einführung der Übergangslösung so formuliert, daß sich der Übergangszeitraum ohne weitere Beschlüsse verlängert, wenn sich die Mitgliedstaaten nicht bis zum 31. Dezember 1996 auf eine endgültige Richtlinie geeinigt haben. Da diese Einigung nicht erfolgte, gilt die Übergangslösung auch heute noch.

Obwohl mit der Übergangslösung auch der Binnenmarkt eingeführt sein soll, einigten sich die Mitgliedstaaten nicht auf eine völlige Angleichung der Steuersätze. Lediglich die Einführung von Mindeststeuersätzen konnte als Kompromiß in die Binnenmarktrichtlinie⁵¹² einbezogen werden.

Die Regelungen der "Übergangslösung" entsprechen grundsätzlich (von einigen Ausnahmen abgesehen) dem Bestimmungslandprinzip und sollen hier kurz zusammengefaßt⁵¹³ werden:

- Um die Wirkungen (z.B. Zufluß des Steueraufkommens) des Bestimmungslandprinzips grundsätzlich aufrecht zu erhalten, wurden die altbekannten Instrumente der Umsetzung gegen neue ausgetauscht. An die Stelle der physischen Erfassung der Waren an den Grenzen trat die Pflicht

⁵¹² siehe Teil C, II. Kapitel, 1. Abschnitt, ck: Die "Binnenmarktrichtlinie" in dieser Arbeit.

⁵¹³ Vgl. Hüther, Michael, Umsatzsteuerharmonisierung, 1992 / 1993, S. 90.

der Unternehmen, ihre innergemeinschaftlichen Lieferungen in ihre Umsatzsteuererklärungen und in vierteljährlich einzureichende "Zusammenfassende Meldungen" aufzunehmen.

- Die Kontrollaufgaben der abgeschafften Grenzschraken wurden damit in die nationalen Finanzbehörden verlagert.
- Diese vergeben im Rahmen des Kontrollverfahrens Umsatzsteuer-Identifikationsnummern (UI - Nr.) an die vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen, die am innergemeinschaftlichen Warenhandel teilnehmen wollen.
- In den "Zusammenfassenden Meldungen" sind von den Unternehmen insbesondere der vierteljährliche Umsatz an innergemeinschaftlichen Lieferungen, der jeweilige Erwerber dieser Lieferungen und die Umsatzsteuer - Identifikationsnummern der beteiligten Unternehmen anzugeben.
- Mit Hilfe dieser Nummern und den vierteljährlich einzureichenden "Meldungen" führen die zentralen Behörden im jeweiligen EU - Mitgliedstaat einen EDV - gestützten Informationsaustausch durch, mit dem sie den innergemeinschaftlichen Warenhandel zwischen den Unternehmen überwachen, um Steuerhinterziehungen möglichst zu verhindern.
- An die Stelle der Erhebung der Einfuhr - Umsatzsteuer an der Grenze trat die Besteuerung des "innergemeinschaftlichen Erwerbs" durch den Erwerber der innergemeinschaftlichen Lieferungen (sofern er ein steuerpflichtiger Unternehmer ist) im Bestimmungsland. Er ist verpflichtet, die "Einfuhr" aus einem anderen Mitgliedstaat als innergemeinschaftlichen Erwerb in seiner Steuererklärung anzugeben. Wenn der Lieferer der innergemeinschaftlichen Lieferung die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs durch den Erwerber belegen kann (durch Nennung der UI - Nr.), bleibt die Lieferung im Ursprungsland steuerfrei.
- Beim innerbetrieblichen Verbringen von Gegenständen von einem Mitgliedstaat in einen anderen wird dieses System ebenfalls angewendet. Der Unternehmer ist im Ursprungsland fiktiver Lieferer, mit der entsprechenden steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung (an sich selbst - aber an eine Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedsland) des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Bestimmungsland. Auch diesen innergemeinschaftlichen Erwerb muß der Erwerber in seiner Steuererklärung angeben und versteuern. Die Besteuerung ist nur durchzuführen, wenn die Gegenstände nicht nur vorübergehend verwendet werden. Die Besteuerung wird aber neutralisiert, wenn er zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und von diesem Gebrauch macht.
- Führen Unternehmer Waren aus Drittländern in das Gemeinschaftsgebiet ein, wird weiterhin die Einfuhr - Umsatzsteuer an der Grenze (hierbei handelt es sich um die Außengrenzen der Gemeinschaft) erhoben.

- Das Ursprungslandprinzip wird ausnahmsweise bei Lieferungen an Endverbraucher (die nicht steuerpflichtig oder steuerbefreit sind, also über keine UI-Nr. verfügen) angewandt, wenn diese die Lieferung im Ursprungsland (aus einem anderen Mitgliedstaaten) abholen. Bei Lieferungen, die von einem Unternehmer an solche Endverbraucher in anderen Mitgliedstaaten versendet werden, hat der Unternehmer, je nach Höhe der gesamten Umsätze, ein Optionsrecht, wo er diese Lieferung versteuern möchte (oder auch muß). Diese Regelung soll den Versandhandel vor Wettbewerbsverzerrungen schützen. Lieferungen von neuen Fahrzeugen sind vom Ursprungslandprinzip ausgeschlossen.
- Für die Steuersätze wurden Mindestsätze eingeführt: der Regelsteuersatz muß mindestens 15 v. H. und der ermäßigte Steuersatz mindestens 5 v. H. betragen.

Die Mitgliedstaaten haben die Beibehaltung des Bestimmungslandprinzips trotz Abbau der Grenzkontrollen nur durch formelle Veränderungen erreicht. Vordergründig wurde mit diesen Regelungen ein, aus der Sicht der Integrationspolitik, wichtiges Ziel verwirklicht: die Warenlieferungen zwischen den Unternehmen werden an den Binnengrenzen weder kontrolliert noch mit der Einfuhr - Umsatzsteuer belastet.

Trotzdem sind die wettbewerbsneutrale Wirkung der Umsatzsteuer auf die Handelsströme, die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten und die bisherige Verteilung des Umsatzsteueraufkommens durch Wahrung des Bestimmungslandprinzips mit diesen Regelungen im Wesentlichen unverändert geblieben.

Die Abschaffung der Grenzkontrollen bedingt auf Seiten der Unternehmen Verpflichtungen, wie das vierteljährliche Erstellen von neu eingeführten "Zusammenfassende Meldungen", die sie ökonomisch belasten. Die neuen Verpflichtungen sind aber für die Kontrollen der Finanzbehörden unabdingbar. Hier hat die Abschaffung der Grenzkontrollen zu einer Verlagerung der Kontrollaufgaben von der Bundesbehörde des Zolls zur Landesbehörde der Finanzverwaltung geführt, um weiterhin den Status quo zu sichern.

Auch die Finanzbehörden wurden, z.B. durch die Vergabe der Umsatzsteuer - Identifikationsnummern und der Überwachung der erklärten innergemeinschaftlichen Lieferungen, zusätzlich ökonomisch belastet.

Eine scheinbare Verbesserung wurde bei den Importen (durch Unternehmen aus einem anderen Mitgliedsstaat) eingeführt:

für Importe aus anderen Mitgliedstaaten wurde die Einfuhrumsatzsteuer, die nur noch auf Importe aus Drittländern erhoben wird, durch einen neuen Steuertatbestand, den "Inneregemeinschaftlichen Erwerb", ersetzt. Die an die Stelle der Grenzkontrollen getretene gesetzliche Verpflichtung der Unternehmen, die Warenimporte aus anderen Mitgliedstaaten in ihrer Steuererklärung als innergemeinschaftlichen Erwerb zu erklären, vermittelt den Eindruck, daß für die EG - Bürger die Steuerschranken verschwunden sind.

Seit Einführung der Übergangslösung werden die Importe aus den Mitgliedstaaten, zumindest was die Systematik des Gesetzes angeht, anders behandelt als die Importe aus den Drittländern. Importe aus anderen Mitgliedstaaten werden deshalb nicht mehr der Einfuhr-Umsatzsteuer unterworfen.

Der ökonomische Gehalt der Übergangslösung bewahrt weitgehend den Status quo.⁵¹⁴

Die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs mit Umsatzsteuer wird grundsätzlich, wie bisher, nach dem Bestimmungslandprinzip durchgeführt.

Den Mitgliedstaaten war es nach wie vor wichtig, daß die Einnahmen aus der Umsatzsteuer, die vom Verbraucher wirtschaftlich getragen wird und damit zu den Verbrauchsteuern gehört, dem Land zufließen, in dem der Verbrauch stattfindet. Das Bestimmungslandprinzip verteilt das Steueraufkommen aus der Umsatzsteuer auch nach dem Territorialitätsprinzip, neutralisiert Wettbewerbsverzerrungen im innergemeinschaftlichen Handel zwischen den Unternehmen und schränkt die Steuerautonomie der einzelnen Mitgliedstaaten grundsätzlich nicht ein.

Mit der Richtlinie zur Übergangslösung einigten sich die Mitgliedstaaten der Gemeinschaft auf das Bestimmungslandprinzip für den innergemeinschaftlichen Handel. Davon weichen aber einige Sonderregelungen ab.

⁵¹⁴ Vgl. Hüther, Michael, Umsatzsteuerharmonisierung, 1992 / 1993, S.92.

a. innergemeinschaftlicher Warenhandel

aa. Zwischen den Unternehmen

Das Bestimmungslandprinzip gilt weiterhin für den Warenverkehr zwischen den normal steuerpflichtigen Unternehmen, die in der Gemeinschaft ansässig sind.

Seit der Einführung der Übergangslösung werden die Exporte innerhalb der Gemeinschaft als innergemeinschaftliche Lieferungen (gemäß § 6 a UStG 1993) und nicht mehr als Ausfuhrlieferungen (gemäß § 6 UStG 1993) bezeichnet. Einfuhrumsatzsteuer wird nur noch für Einfuhren aus Drittstaaten, nicht aber für den innergemeinschaftlichen Warenverkehr erhoben. Die Importe aus den übrigen Gemeinschaftsgebieten müssen von den Unternehmen als innergemeinschaftliche Erwerbe (gemäß § 1 a UStG 1993) an Stelle der Einfuhren versteuert werden. Damit unterscheiden die Mitgliedstaaten die Im - und Exporte innerhalb der Gemeinschaft sprachlich als auch rechtlich von den Im - und Exporten im Zusammenhang mit Drittstaaten. Sieht man jedoch von den Tatbestandsmerkmalen der neuen Rechtsvorschriften im Detail ab, werden die innergemeinschaftlichen Lieferungen im Ergebnis genauso, nämlich steuerfrei, behandelt wie die Ausfuhrlieferungen in ein Drittland oder in ein Mitgliedsland vor dem 01. Januar 1993. Die Steuerbefreiung im Ursprungsland wird aber nur gewährt, wenn die Tatbestandsmerkmale der komplizierten neuen Vorschriften von den Unternehmen eingehalten und nachgewiesen werden, ebenso der innergemeinschaftliche Erwerb, der im Ergebnis die Einfuhr aus einem anderen Mitgliedsland besteuert, aber nicht mehr an der Binnengrenze vollzogen wird.

Für den reibungslosen Ablauf der Befreiung bzw. der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs benötigen die Unternehmen eine Umsatzsteuer - Identifikationsnummer, müssen alle Daten, die mit den innergemeinschaftlichen Umsätzen zusammenhängen, gesondert aufzeichnen und zusätzliche vierteljährliche Erklärungen hierüber abgeben. Die Finanzverwaltungen in den jeweiligen Mitgliedsländern erteilen die Umsatzsteuer - Identifikationsnummern, tauschen für Kontrollzwecke die von den Unternehmen erhaltenen Informationen aus und überprüfen die vierteljährlichen Erklärungen.

Selbst wenn ein Unternehmen Gegenstände von einer Betriebsstätte aus einem Mitgliedsland in eine Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedsland zur eigenen Verwendung verbringt, muß das Unter-

nehmen diesen Vorgang einerseits als innergemeinschaftliche Lieferung in dem einen Mitgliedsland erklären und andererseits den innergemeinschaftlichen Erwerb im anderen Mitgliedsland versteuern.

ab. Direktverkäufe

Abweichend vom Bestimmungslandprinzip ist die Behandlung der Direktkäufe von privaten Endverbrauchern geregelt. Bei diesen Umsätzen gilt grundsätzlich das Ursprungslandprinzip. Bei privaten Endverbrauchern macht es damit umsatzsteuerlich keinen Unterschied mehr, ob sie Waren in Rom oder Berlin kaufen. Sie zahlen die Umsatzsteuer des Ursprungslandes. Diese Abweichung läßt das Steueraufkommen aus den Direktkäufen dem Ursprungsland zufließen, obwohl die Waren im Bestimmungsland verbraucht werden.

Die Mitgliedstaaten dulden die Verlagerung des Steueraufkommens aus zwei Gründen.

Erstens erleben die Bürger Europas dadurch ein Stück Integration: sie müssen Waren aus einem anderen Mitgliedsland, die sie in ihr Heimatland bringen, nicht mehr an der Grenze versteuern. Zweitens handelt es sich bei diesen Verkäufen um wirtschaftlich nicht bedeutende Umsätze.

Die Anwendung des Ursprungslandprinzips bei Direktkäufen gilt jedoch nicht uneingeschränkt. Die Fahrzeugindustrie fürchtete die Gefahr von großen Wettbewerbsverzerrungen beim Verkauf von neuen Fahrzeugen (Pkw, Boote u. Luftfahrzeuge) und machte ihren Einfluß dahingehend geltend, daß für die innergemeinschaftlichen Lieferungen von neuen Fahrzeugen nun weiterhin das Bestimmungslandprinzip gilt. Die Furcht vor Veränderungen beim Kaufverhalten der privaten Endverbraucher war so groß, daß die gemeinsamen Regelungen selbst diese Nichtunternehmer wie Unternehmer behandeln, wenn sie ein neues Fahrzeug an einen Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat verkaufen. Die privaten Endverbraucher bzw. Nichtunternehmer gelten in diesen Fällen als Unternehmer und können einen eingeschränkten Vorsteuerabzug geltend machen.

Der Verkauf des Fahrzeugs ist im Ursprungsland steuerfrei.

Aber der private Endverbraucher im anderen Mitgliedstaat muß den Erwerb dieses neuen Fahrzeugs im Bestimmungsland wie ein Unternehmer versteuern (Fahrzeugeinzelbesteuerung).

ac. Versandhandel

Beim Versandhandel wollten die Mitgliedstaaten größere Wettbewerbsvor- bzw. nachteile verhindern und schufen eine in der Fachliteratur wegen ihrer Kompliziertheit stark umstrittene Sonderregelung. Die Unternehmen sind danach bei Überschreiten einer Lieferschwelle verpflichtet, ihre innergemeinschaftlichen Versandungslieferungen im Bestimmungsland zu versteuern. Die Lieferschwelle wird allerdings in den Mitgliedstaaten unterschiedlich definiert, und ein Optionsrecht für den Ort der Leistung erlaubt den Unternehmen, diese Art von Umsätzen entweder im Ursprungsland oder im Bestimmungsland mit der Umsatzsteuer zu besteuern.

Mit dieser Sonderregelung verhindert die Gemeinschaft, daß ein Unternehmen aus einem Mitgliedsland mit geringem Steuersatz Waren an private Endverbraucher in anderen Mitgliedsländern mit höherem Steuersatz günstiger anbietet als die inländische Konkurrenz. Gleichzeitig verhindert das Optionsrecht der Sonderregelung, daß Unternehmen aus einem Mitgliedsland mit hohem Steuersatz gegenüber der heimischen Konkurrenz benachteiligt wird, wenn es seine Waren privaten Endverbrauchern im Mitgliedsland mit geringerem Steuersatz anbietet. Mögliche Wettbewerbsverzerrungen im innergemeinschaftlichen Versandhandel sollen mit dieser Sonderregelung vermieden werden.

b. Die Reihengeschäfte im Binnenmarkt

Die Reihengeschäfte, in denen andere Mitgliedstaaten und / oder Drittstaaten beteiligt sind, wurden mit der Einführung der Übergangslösung steuerrechtlich noch komplizierter umgesetzt als vor der Einführung. Die Unternehmen, die am innergemeinschaftlichen Warenhandel teilnehmen, müssen diffizile und unübersichtliche Rechtsvorschriften beachten, wenn sie ihre Exporte umsatzsteuerfrei und ihre Importe umsatzsteuerrechtlich korrekt verbuchen wollen. Dabei müssen sie zum Teil Prüfungen vornehmen, die vor der Einführung der Übergangslösung von der Zollverwaltung vorgenommen wurden.

ba. Reihengeschäfte im neuen Kontext

Die Definition für ein Reihengeschäft hat sich mit der Einführung der neuen Rechtsvorschriften für die Übergangslösung seit dem 1. Januar 1993 (für vier Jahre) nicht geändert. Eine Warenlieferung wird auch nach den neuen Vorschriften der Bundesrepublik Deutschland, die hier exemplarisch für die übrigen Mitgliedstaaten herangezogen werden sollen, zum Reihengeschäft, wenn die Tatbestandsmerkmale des § 3 Abs. 2 UStG 1993 erfüllt sind.

Insbesondere müssen mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und sie dadurch erfüllen, daß der erste Unternehmer dem letzten Abnehmer in der Reihe unmittelbar die Verfügungsmacht über den Gegenstand verschafft. Nur wenn die gesetzlich geforderten Tatbestandsmerkmale erfüllt sind, liegt ein Reihengeschäft vor. Als Rechtsfolge greift die gesetzliche Fiktion, daß mit der Verschaffung der Verfügungsmacht an den letzten Abnehmer alle Lieferungen in der Reihe gleichzeitig als erfüllt gelten. Die Fiktion schafft so die gesetzliche Grundlage für die Besteuerung der übrigen Umsatzgeschäfte⁵¹⁵

Die wichtige Vorschrift des § 3 Abs. 7 UStG 1993, die den Ort der Lieferungen regelt, wurde ebenfalls nicht verändert. Ort und Zeitpunkt aller Lieferungen in der Reihe sind mit dieser Norm fiktiv auf den Beginn der Beförderung festgelegt. Die grundsätzlichen Vorschriften für die bisherige Definition der Reihengeschäfte wurden damit vorerst beibehalten.

Aber Änderungen und Komplikationen für Unternehmen und Verwaltungen ergeben sich durch die rechtliche Unterscheidung zwischen den Im - und Exporten mit anderen Mitgliedstaaten und den Im - und Exporten mit Drittstaaten.

bb . Innergemeinschaftliche Lieferung

Die für die Unternehmen bisher so wichtige Definition der steuerfreien Ausfuhr gilt seit dem 1. Januar 1993 nur noch für die Exporte in Drittstaaten. Die Exporte in das übrige Gemeinschaftsgebiet bzw. in die übrigen Mitgliedstaaten bleiben nur dann nach dem veränderten § 4 UStG 1993 umsatzsteuerfrei, wenn die Unternehmen die Tatbestandsvoraussetzungen des neu geschaffenen § 6 a UStG 1993 für die innergemeinschaftliche Lieferung erfüllen.

Dafür müssen sie oder der Abnehmer

- den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern oder versenden, und
- der Abnehmer muß ein Unternehmer sein, der den Gegenstand für sein Unternehmen erworben hat oder
- eine juristische Person sein, die nicht Unternehmer ist oder den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erworben hat, und
- der Erwerb muß beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat der Umsatzbesteuerung unterliegen.⁵¹⁶

Mit der letztgenannten Bedingung werden die exportierenden Unternehmen in die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Bestimmungsland des Käufers einbezogen.

Für die liefernden Unternehmen besteht das Problem herauszufinden, wann ein innergemeinschaftlicher Erwerb vorliegt.

bc . Innergemeinschaftlicher Erwerb

Wenn innergemeinschaftlich exportierende Unternehmen die Umsatzsteuerfreiheit für ihre Warenlieferungen in Anspruch nehmen wollen, müssen sie auch prüfen, ob der Käufer ihrer Produkte ein Unternehmer ist, der sein Import in einem anderen Mitgliedsland als innergemeinschaftlichen Erwerb der Umsatzsteuer unterwerfen muß. Für diese Prüfung ist der neu geschaffene § 1 a UStG 1993 zu beachten. Für einen innergemeinschaftlichen Erwerb müssen im Wesentlichen folgende Tatbestandsmerkmale erfüllt sein:

- ein Gegenstand muß bei einer Lieferung aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates gelangt sein.
- Bei Reihengeschäften greift die Besonderheit, daß fiktiv als Erwerber gilt, wer das Umsatzgeschäft mit einem im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates oder im Drittlandsgebiet ansässigen Lieferer abgeschlossen hat.
- Der Erwerber muß ein Unternehmer sein, der den Gegenstand für sein Unternehmen erworben hat oder

⁵¹⁵ Vgl. hierzu Teil C, II. Kapitel, 3. Abschnitt in dieser Arbeit.

⁵¹⁶ Vgl. UStG 1993, § 6a, Bonn 1993

- eine juristische Person sein, die nicht Unternehmer ist oder den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erworben hat und
- die Lieferung an den Erwerber muß durch einen Unternehmer gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt worden sein.⁵¹⁷

Die Export - Unternehmen müssen diese Prüfungen mit der Umsatzsteuer - Identifikationsnummer des Erwerbers belegen. Wenn sie die übrigen Voraussetzungen der gesetzlichen Vorschriften erfüllen, z.B. den Buch - und Belegnachweis, den die neuen Vorschriften der Umsatzsteuer- Durchführungsverordnung vorschreiben, können sie den Export als umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung erklären.

Wenn inländische Unternehmen Produkte aus anderen Mitgliedsländern importieren, greift der neue § 1 a UStG ebenfalls. Die Unternehmen tätigen mit dem Import einer Ware aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet keine Einfuhr, sondern einen innergemeinschaftlichen Erwerb, den sie der Umsatzbesteuerung im Bestimmungsland unterwerfen müssen, wenn sie die Ware umsatzsteuerfrei aus dem Ursprungsland importieren wollen.

bd. Komplikationen der Umsetzung

Die grundsätzlichen Vorschriften für die Reihengeschäfte konnten auch nach der Einführung der Übergangslösung beibehalten werden. Aber die Umsetzung des Bestimmungslandprinzips, unter den Voraussetzungen der Definitionen für die neu eingeführten Begriffe innergemeinschaftlicher Erwerb und innergemeinschaftliche Lieferung, wurde kompliziert und unübersichtlich gestaltet.

Die von der bisherigen Regelung abweichende Umsetzung der Vorschriften für die Reihengeschäfte soll an den folgenden Beispielen verdeutlicht werden, um im Kontext dieser Arbeit aufzuzeigen, welche Veränderungen die Integrationsbemühungen der EG - Staaten, die zur Einführung der Übergangsregelung führten, für die Umsetzung bewirkt haben.

⁵¹⁷ Vgl. UStG 1993, § 1a, Bonn 1993

1. Beispiel:

Das Unternehmen A im Mitgliedsland I bestellt mit einem Kaufvertrag eine Ware bei einem 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.

Bei diesem Reihengeschäft sind drei Unternehmen aus zwei verschiedenen EG -Staaten beteiligt. Das Umsatzsteuergesetz regelt für die Unternehmen im Mitgliedsland D mit § 3 Abs.7 UStG 1993, daß die Warenlieferung des Unternehmens C an das Unternehmen B zum selben Zeitpunkt und am selben Ort wie die Warenlieferung des Unternehmens B an das Unternehmen A stattgefunden hat.

Die Umsatzgeschäfte des Unternehmens B mit den Unternehmen A und C könnten von der Systematik der Umsatzsteuer nicht erfaßt werden, wenn es die Regelung des § 3 Abs. 2 UStG nicht geben würde. Weil das Unternehmens B die Ware weder erhalten noch geliefert hat, macht erst die gesetzliche Regelung mit der Fiktion über die Reihengeschäfte die Umsatzgeschäfte zu steuerbaren Umsätzen und führt zur Erhebung der Umsatzsteuer.

Seit der Einführung der Übergangslösung sind die Warenlieferungen der beiden Unternehmen im Mitgliedsland D nicht mehr als Ausfuhrlieferungen von der Umsatzsteuer befreit. Mit der Einführung der oben erläuterten Begriffe "innergemeinschaftliche Lieferung" und "innergemeinschaftlicher" Erwerb ist nun von den Unternehmen zu prüfen, welches Unternehmen in der Reihe den innergemeinschaftlichen Erwerb in welchem Mitgliedsland zu versteuern hat und welches Unternehmen die umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung erklären muß.

Für den zu besteuernenden innergemeinschaftlichen Erwerb müssen die Tatbestandsmerkmale des § 1 a UStG 1993 (siehe oben) beachtet werden. Danach hat das Unternehmen A im Mitgliedsland I die Voraussetzungen für den innergemeinschaftlichen Erwerb erfüllt und muß diesen im Bestimmungsland I der Umsatzsteuer unterwerfen.

Das Unternehmen B hat die Tatbestandsmerkmale des § 6 a UStG 1993 erfüllt und erklärt die nach § 4 Nr. 1 b UStG 1993 umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung im Mitgliedsland D, weil der Ort der Warenlieferung vom Unternehmen B wie auch der vom Unternehmen C nach der Regelung des § 3 Abs. 7 UStG 1993 im Mitgliedsland D liegt.

Die innergemeinschaftliche Lieferung wird nicht mehr an der Grenze mit der Einfuhrumsatzsteuer des Bestimmungslandes belegt.

Insoweit sind die steuerlichen Wirkungen der neuen rechtlichen Umsetzung seit dem 1. Januar 1993 noch mit den bisherigen identisch, wenn auch andere Begriffe mit anderen Definitionen verwendet werden.

Aber die Warenlieferung des Unternehmens C im Mitgliedsland D an das Unternehmen B ist nicht wie vor der Einführung der Übergangslösung ebenfalls umsatzsteuerfrei, sondern steuerpflichtig, weil die Warenlieferung des Unternehmens C weder die Definition für die innergemeinschaftliche Lieferung noch für die Ausfuhr erfüllt.

Wenn das Unternehmen B auch die übrigen materiell - rechtlichen Voraussetzungen der Umsatzsteuer - Durchführungsverordnung erfüllt, erhält das Ursprungsland D keine Umsatzsteuer für die Warenlieferung des Unternehmens B an das Unternehmen A.

Im Gegensatz dazu muß aber das Unternehmen C für die Lieferung an das Unternehmen B Umsatzsteuer im Ursprungsland D entrichten. Nur wenn das Unternehmen B zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, wird die Exportware im Ursprungsland von der Umsatzsteuer entlastet.

Das erste Beispiel verdeutlicht bereits, daß die Unternehmen seit der Einführung der Übergangslösung diffizile Tatbestandsmerkmale von kompliziert gestalteten Gesetzen prüfen müssen, wenn sie Im- oder Exporte innerhalb der Gemeinschaft ausführen. An der Stelle des Unternehmens C ist es für einen steuerrechtlichen Laien sicherlich auch nur schwer nachzuvollziehen, warum die Warenlieferung nicht mehr, wie vor dem 1. Januar 1993, umsatzsteuerfrei ist, zumal hier die Möglichkeit der doppelten Besteuerung besteht, nämlich wenn der Abnehmer der Warenlieferung (hier Unternehmen B) nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist. In diesem Fall gelangen die exportierten Güter nicht vollständig von der Umsatzsteuer des Ursprungslandes entlastet ins Bestimmungsland.

Die Umsetzung des Gemeinschaftsrechts in nationale Vorschriften wurde an dieser Stelle als verbesserungsbedürftig erkannt und ab 1. Januar 1997 verändert (siehe unten).

2. Beispiel

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

Auch hierbei handelt es sich um ein Reihengeschäft. Diesmal sind zwei Unternehmen aus zwei EG - Staaten und ein Unternehmen aus einem Drittland beteiligt. Das Umsatzsteuergesetz von 1993 unterscheidet explizit im neu eingefügten § 1 Abs. 2 a UStG 1993 zwischen der Definition des Gemeinschaftsgebietes und der des Drittlandes. Die Exporte in das übrige Gemeinschaftsgebiet werden, im Vergleich zu den Exporten in Drittländer, seit dem 1. Januar 1993 grundsätzlich unterschiedlich behandelt.

Auch in diesem Fall regelt das Umsatzsteuergesetz den Ort und den Zeitpunkt für die beiden Warenlieferungen, vom Unternehmen C im Mitgliedsland D an Unternehmen B im Drittland und vom Unternehmen B an Unternehmen A im Mitgliedsland I, nach § 3 Abs.7 UStG 1993. Danach sind Ort und Zeitpunkt für beide Warenlieferungen, auch für die Lieferung des Unternehmens aus dem Drittland, im Mitgliedsland D steuerbar. Aber nun sind nicht mehr beide Lieferungen, wie vor dem 1. Januar 1993, als Ausfuhrlieferungen steuerfrei, sondern nur noch die Lieferung des Unternehmens aus dem Drittland erfüllt die Definition der innergemeinschaftlichen Lieferung und ist im Mitgliedsland D steuerbar, aber umsatzsteuerfrei (nach § 4 Nr. 1 b UStG 1993). Das Unternehmen B im Drittland hat nach dem Umsatzsteuergesetz (§ 15 UStG 1993) sogar einen Vorsteuerabzug im Mitgliedsland D aus der Lieferung des Unternehmens C, das seine Lieferung im Ursprungsland D versteuern muß, da diese Warenlieferung nicht die Definition der steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung (nach § 6 a UStG) erfüllt.

Das Bestimmungsland I erhebt für diesen Import keine Einfuhrumsatzsteuer an der Grenze, da es sich hierbei um eine innergemeinschaftliche Lieferung handelt.

Die Besteuerung mit Umsatzsteuer im Bestimmungsland erfolgt über den innergemeinschaftlichen Erwerb, den das Unternehmen A zu erklären hat.

Das Beispiel macht deutlich, daß die praktische Umsetzung des Bestimmungslandprinzips seit der Einführung der Übergangslösung nicht nur für die beteiligten Unternehmen insbesondere aus dem Drittland aufwendiger wird, sondern auch den nationalen Finanzbehörden steuerrechtliche Probleme bereitet.

Das Unternehmen aus dem Drittland muß seine steuerbare, wenn auch steuerfreie Lieferung im Mitgliedsland D erklären und sich die an das Unternehmen C entrichtete Umsatzsteuer ebenfalls im Mitgliedsland D als Vorsteuer erstatten lassen. Die nationalen Finanzbehörden müssen diese Umsätze überwachen und rechtlich überprüfen.

Auch hier besteht die Möglichkeit der doppelten Besteuerung. Wenn das Unternehmen B nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, können auch in diesem Fall die exportierten Güter nicht vollständig von der Umsatzsteuer des Ursprungslandes entlastet ins Bestimmungsland gelangen.

Diese Umsetzung des Gemeinschaftsrechts verursacht den beteiligten Unternehmen und den nationalen Finanzbehörden erheblichen Mehraufwand und damit unnötige Kosten.

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.

An diesem Reihengeschäft sind drei Unternehmen aus drei verschiedenen EG - Staaten beteiligt. Die Warenlieferung des Unternehmens C im Mitgliedsland B an das Unternehmen B im Mitgliedsland D ist aufgrund der Ortsvorschrift des § 3 Abs. 7 UStG im Mitgliedsland B steuerbar und erfüllt die Definition für die innergemeinschaftliche Lieferung. Damit ist sie im Mitgliedsland B umsatzsteuerfrei. Bis auf die Definition der innergemeinschaftlichen Lieferung hat sich an der Umsetzung des Gemeinschaftsrechts für diese Lieferung im Ergebnis nichts geändert. Aber die Ortsvorschrift des § 3 Abs. 7 UStG greift in diesem Fall nicht für die Lieferung des Unternehmens B im Mitgliedsland D. Diese Lieferung erfolgt nach einem innergemeinschaftlichen Erwerb, den das Unternehmen B (nach der Ortsvorschrift für den Erwerb, § 3 d UStG) im Mitgliedsland I zu versteuern hat. Mit dieser Besteuerung erhält das Bestimmungsland I seine Umsatzsteuer. Aber das Unternehmen B im Mitgliedsland D muß seit der Einführung der Übergangslösung seine Warenlieferung im Mitgliedsland I der Umsatzsteuer unterwerfen, weil die neu eingeführte Spezialvorschrift des § 3 Abs. 8 a UStG den Ort dieser Lieferung ins Mitgliedsland I verlagert.

Das dritte Beispiel verdeutlicht die von der bisherigen Regelung abweichende Umsetzung der Vorschriften für die Reihengeschäfte. Die Integrationsbemühungen der EG - Staaten haben für diese Art

von Reihengeschäft beträchtliche Veränderungen bei der Umsetzung des Gemeinschaftsrechts in nationale Vorschriften bewirkt.

Im Vergleich zur Regelung vor dem 1. Januar 1993, wo vom Unternehmen B im Mitgliedsland D nichts zu veranlassen war, muß es nun den innergemeinschaftlichen Erwerb und die Warenlieferung an das Unternehmen A im Mitgliedsland I versteuern. Auch diese Regelung verursacht den beteiligten Unternehmen und den nationalen Finanzbehörden erheblichen Mehraufwand und damit unnötige Kosten. Deshalb wurde auch diese Vorschrift als verbesserungsbedürftig angesehen und ebenfalls ab 1. Januar 1997 verändert (siehe unten).

2. Abschnitt Nachbesserungen

Wie bereits bei den oben dargestellten Beispielen erwähnt, wurde die rechtliche Umsetzung des Bestimmungslandprinzips in nationale Rechtsvorschriften zum 1. Januar 1997 geändert. Die Vorschriften der Bundesrepublik Deutschland, die hier exemplarisch für die Gemeinschaft untersucht werden, wurden insbesondere bei den Regelungen zum Lieferort und zum Reihengeschäft, das um den besonderen Fall des innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäftes ergänzt wurde, den Vorschriften des Gemeinschaftsrechts angepaßt.

a. Grundsätze

Die Fiktion, daß bei einem Reihengeschäft nur ein gemeinsamer Lieferort und Lieferzeitpunkt für alle in der Reihe befindlichen Umsatzgeschäfte gilt, gibt es nicht mehr.

Der Lieferzeitpunkt muß seit dem 1. Januar 1997 für jede einzelne Lieferung separat gefunden werden. Für den Lieferort wurden folgende Grundsätze eingeführt:

- der Ort muß für jede Lieferung gesondert festgelegt werden, da die Lieferungen als nacheinander ausgeführt gelten,
- die Beförderung oder Versendung der Ware wird nur noch einer Lieferung zugeordnet, diese wird als Beförderungs - oder Versendungslieferung bezeichnet (was entscheidende Auswirkungen hat, wie weiter unten erläutert wird),

- die anderen Lieferungen in der Reihe gelten als "ruhende Lieferungen" ohne Warenbewegung, deren Ort entweder am Beginn oder am Ende der Beförderung oder Versendung liegt.⁵¹⁸

b. Neue Definition und Rechtsfolge

Die bisherige Definition für die Reihengeschäfte im § 3 Abs. 2 UStG 1993 wurde aufgehoben. Eine neue Definition mit Rechtsfolge wurde in den § 3 Abs. 6 UStG 1993 eingearbeitet. Sie lautet:

"Schließen mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte ab und gelangt dieser Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer, ist die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes nur einer der Lieferungen zuzuordnen."⁵¹⁹

Diese Definition stellt nicht mehr auf das gleichzeitige Erfüllen der Umsatzgeschäfte ab, sondern enthält implizit, daß hierbei mehrere Lieferungen ausgeführt werden, von denen aber als Rechtsfolge nur eine als so genannte Beförderungs - oder Versendungslieferung gilt. Damit sind die übrigen Lieferungen in der Reihe als "ruhende Lieferungen" gekennzeichnet. Diese Unterscheidung zwischen "bewegter" und "ruhender" Lieferung ist für die Unternehmen von großer Bedeutung. Denn nur bei der Beförderungs - oder Versendungslieferung kommt die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen oder für innergemeinschaftliche Lieferungen nach § 4 UStG in Betracht.⁵²⁰

c. Innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft

Die neu geschaffene Vorschrift des § 25 b UStG 1993⁵²¹ soll ein Reihengeschäft, an dem drei Unternehmen aus drei verschiedenen Mitgliedstaaten beteiligt sind, vereinfachen. Die Vereinfachung besteht darin, daß sich das mittlere (zweite) Unternehmen nicht mehr im Bestimmungsland steuerlich erfassen lassen muß. Die steuerrechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen sind so umfangreich und unübersichtlich, daß selbst Steuerexperten die komplizierte und schwierige Umsetzung kritisieren.

Im Wesentlichen müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein, damit ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft vorliegt:

⁵¹⁸ Vgl. BMF, 18.04.1997, Tz. 1.

⁵¹⁹ UStG 1993, Änderung zu § 3 Abs. 6 UStG durch Gesetz vom 12.12.1996, BGBl. I S.1851.

⁵²⁰ Vgl. BMF, 18.04.1997, Tz. 2.

⁵²¹ Vgl. UStG 1993, § 25b eingefügt durch Gesetz vom 12.12.1996, BGBl. I S.1851.

- drei Unternehmen müssen über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen, und der Gegenstand muß unmittelbar vom ersten Lieferer an den letzten Abnehmer gelangen,
- die Unternehmen müssen in drei verschiedenen Mitgliedstaaten steuerlich erfaßt sein,
- der Lieferung an das letzte Unternehmen muß ein innergemeinschaftlicher Erwerb vorausgegangen sein,
- das zweite Unternehmen darf im Bestimmungsland nicht ansässig sein und
- das dritte Unternehmen muß eine Umsatzsteuer - Identifikationsnummer des Bestimmungslandes verwenden.

Wenn diese Tatbestandsmerkmale vorliegen, werden immer folgende Umsätze ausgeführt:

- die innergemeinschaftliche Lieferung vom ersten Unternehmer, deren Ort sich stets in dem Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung beginnt, befindet,
- der innergemeinschaftliche Erwerb des mittleren Unternehmers, dessen Ort sich stets in dem Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung endet, befindet und
- eine steuerpflichtige Lieferung des mittleren Unternehmers, deren Ort sich stets in dem Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung endet, befindet.

Der Vorteil dieser Regelung wirkt sich für das mittlere Unternehmen aus. Die Steuerschuld des mittleren Unternehmens für die Lieferung an das letzte Unternehmen im Bestimmungsland geht auf dieses Unternehmen über. Dadurch muß sich das mittlere Unternehmen nicht im Bestimmungsland erfassen lassen, um seine Lieferung dort selbst zu versteuern. Dem mittleren Unternehmen bleiben damit Kosten für die steuerliche Erfassung erspart.

d. Die neue Umsetzung

Welche Vor- bzw. Nachteile diese neu gestaltete Umsetzung des Bestimmungslandprinzips für die Unternehmen der Wirtschaft und für die Verwaltungen der einzelnen Mitgliedstaaten beinhaltet, soll an den folgenden Beispielen verdeutlicht werden.

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.

Bei diesem Reihengeschäft sind wieder drei Unternehmen aus zwei verschiedenen EG - Staaten beteiligt. Aber das Umsatzsteuergesetz regelt seit dem 1. Januar 1997, daß die Beförderungs- oder Versandungslieferung nur einer Lieferung zuzuordnen ist. In diesem Beispiel ist die Lieferung des Unternehmens C an B die Beförderungslieferung. Der Ort dieser Lieferung befindet sich nach § 3 Abs. 6 UStG 1993 (mit den Änderungen vom 12. Dezember 1996) im Ursprungsland D und ist nach § 4 Nr. 1b UStG steuerfrei, da es sich um eine innergemeinschaftliche Lieferung nach § 6 a UStG handelt. Das Unternehmen B im Mitgliedsland D hat einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Bestimmungsland I, der dort steuerpflichtig ist. Die Lieferung des Unternehmens B im Mitgliedsland D an das Unternehmen A im Mitgliedsland I ist nach der neuen Ortsvorschrift des § 3 Abs. 7 Nr. 2 UStG ebenfalls im Bestimmungsland I steuerpflichtig.

Das Unternehmen C im Mitgliedsland D hat seit dem 1. Januar 1997 den Vorteil, daß es seine Lieferung nicht mehr versteuern muß. Im Gegensatz dazu hat das Unternehmen B im Mitgliedsland D den Nachteil, seinen innergemeinschaftlichen Erwerb und seine Lieferung im Bestimmungsland I versteuern zu müssen. Diese Umsetzung des Gemeinschaftsrechts verursacht den Unternehmen Verwaltungsmehraufwand, der dazu führen kann, daß sich insbesondere kleinere und mittlere Unternehmen, die sich die damit verbundenen Kosten wirtschaftlich nicht leisten können, am innergemeinschaftlichen Warenhandel nicht beteiligen.

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 Unternehmen C, die Ware direkt zum Unternehmen A ins Mitgliedsland I zu befördern.

Auch hierbei handelt es sich wieder um ein Reihengeschäft, an dem zwei Unternehmen aus zwei EG - Staaten und ein Unternehmen aus einem Drittland beteiligt sind.

Durch die neue Ortsvorschrift des § 3 Abs. 6 UStG liegt die Beförderungslieferung, hier die Lieferung des Unternehmens C an B, im Ursprungsland D und ist ebenfalls als innergemeinschaftliche Lieferung nach § 6 a UStG steuerfrei nach § 4 UStG.

Das Unternehmen im Drittland wird in diesem Fall wie ein Unternehmen im übrigen Gemeinschaftsgebiet behandelt. Es erfüllt die Tatbestandsvoraussetzungen des innergemeinschaftlichen Erwerbs nach § 1 a UStG und muß diesen im Mitgliedsland I versteuern.

Für die Lieferung des Unternehmens B aus dem Drittland an das Unternehmen A im Mitgliedsland I bestimmt sich der Ort nach der neuen Ortsvorschrift des § 3 Abs. 7 Nr. 2 UStG und liegt danach im Mitgliedsland I, wo das Unternehmen B auch die Lieferung versteuern muß.

Auch hier hat das Unternehmen C im Mitgliedsland D seit dem 1. Januar 1997 den o.g. Vorteil und das Unternehmen B aus dem Drittland die Pflicht, seinen innergemeinschaftlichen Erwerb und seine Lieferung im Mitgliedsland I zu versteuern. Im Vergleich zur bisherigen Lösung ist die Änderung für das Unternehmen aus dem Drittland nicht gravierend. Anstatt die innergemeinschaftliche Lieferung im Ursprungsland zu erklären und den Vorsteuerabzug geltend zu machen, muß es nun den innergemeinschaftlichen Erwerb und die Lieferung im Bestimmungsland versteuern. Der Verwaltungsaufwand, der mit der Einführung der Übergangslösung zum 1. Januar 1993 verursacht wurde, ändert sich an dieser Stelle nur geringfügig.

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.

Dieser Fall ist seit dem 1. Januar 1997 als innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft nach

§ 25 b UStG steuerrechtlich einzuordnen. Der besondere Fall eines Reihengeschäftes liegt vor, da an diesen Umsätzen drei Unternehmen aus drei verschiedenen EG - Staaten beteiligt sind und die o.g. Definition für das innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäft nach § 25 b UStG erfüllt ist.

Die Warenlieferung des Unternehmens C im Mitgliedsland B an das Unternehmen B im Mitgliedsland D ist aufgrund der neuen Ortsvorschrift des § 3 Abs. 6 UStG im Mitgliedsland B steuerbar und als innergemeinschaftliche Lieferung umsatzsteuerfrei.

Die neue Ortsvorschrift des § 3 Abs. 7 Nr. 2 UStG verlagert auch in diesem Fall die Lieferung des Unternehmens B im Mitgliedsland D in das Mitgliedsland I, wo sie steuerpflichtig ist, da auch diese Lieferung nach einem innergemeinschaftlichen Erwerb erfolgt, den ebenfalls das Unternehmen B im Mitgliedsland I zu versteuern hat. Bis zu dieser Stelle hat sich an der Umsetzung des Gemeinschaftsrechts für diese Lieferungen im Ergebnis nichts geändert.

Aber die Änderung der Umsetzung zum 1. Januar 1997 beinhaltet für das Unternehmen B im Mitgliedsland D den Vorteil des innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts, daß die letzte Lieferung im Mitgliedsland I vom Unternehmen A und nicht vom Unternehmen B versteuert werden muß.

Außerdem greift die gesetzliche Fiktion, daß der innergemeinschaftliche Erwerb im Mitgliedsland I als versteuert gilt, wenn die Steuerschuld für die Lieferung vom Unternehmen B auf das Unternehmen A übergegangen ist.

Ob diese Änderung der bisherigen Umsetzung, wie sie durch die Einführung der Übergangslösung obligatorisch geworden ist, auch den Mehraufwand und die damit verbundenen Kosten für die beteiligten Unternehmen und den nationalen Finanzbehörden verringert, darf angezweifelt werden. Im Gegensatz zur bisherigen Regelung, bei der das Unternehmen B im Mitgliedsland D den innergemeinschaftlichen Erwerb und die Lieferung im Mitgliedsland I versteuern mußte, sind nun die diffizilen und unübersichtlichen Tatbestandsmerkmale der Definition des innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäftes im § 25 b UStG zu beachten. Auch hierbei entstehen Verwaltungsaufwand und Beratungskosten.

II. Kapitel Kritische Würdigung

1. Abschnitt Noch immer Steuergrenzen

Die Übergangslösung zum 01.01.1993 hat zwar die Grenzkontrollen innerhalb der Gemeinschaft abgeschafft, aber die Steuergrenzen, die dem Bestimmungslandprinzip anhaften, wurden damit noch nicht restlos beseitigt.

Seit Einführung des Binnenmarktes, wenn auch nur mit einer Übergangslösung, gibt es keine Möglichkeiten mehr, die Waren an der Grenze zwischen zwei Mitgliedstaaten zu kontrollieren. Damit ist an dieser Stelle auch die Wahrung nationaler Steuerpolitik (hier durch Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer an der Grenze) entfallen. Aber die nationalen Steuerpolitiken sollen den Wettbewerb des Warenhandels innerhalb der Gemeinschaft nicht verzerren. Denn neben dem Diskriminierungsverbot (Art. 95 - 98 EWG - Vertrag) besteht für die indirekten Steuern auch das Harmonisierungsgebot des Artikels 99 EWG - Vertrag. Aber auch die Steuerautonomie sollte den nationalen Parlamenten erhalten bleiben, und das Umsatzsteueraufkommen sollte weiterhin dem Bestimmungsland zufließen.

Eine Einigung erfolgte auch an dieser Stelle nur auf den kleinsten gemeinsamen Nenner: das Bestimmungslandprinzip, das die oben genannten Bedingungen erfüllt, sollte beibehalten werden. Da aber bei Einführung des Binnenmarktes die Grenzkontrollen abgebaut wurden, mußte ein anderer Weg gefunden werden, mit dem die Mitgliedstaaten trotzdem das Bestimmungslandprinzip praktizieren konnten.

Dieser Weg wurde mit der am 16.12.1991 beschlossenen Richtlinie des Europäischen Rates zur "Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems", nach ausgiebigen Diskussionen in den Mitgliedstaaten, in der Kommission, im Europäischen Rat und im Europäischen Parlament, eingeschlagen.⁵²² Mit der Richtlinie einigten sich die Mitgliedstaaten auf die Rahmenbedingungen für die Behandlung der Warenströme innerhalb der Gemeinschaft.

Das Ergebnis ist ein Kompromiß, mit dem die Mitgliedstaaten die meisten Wirkungen des Bestimmungslandprinzips grundsätzlich aufrecht erhalten haben:

- die Mitgliedstaaten behalten die Steuerautonomie,
- die bisherige Verteilung des Umsatzsteueraufkommens ist im Wesentlichen unverändert geblieben und
- die Wirkung der Umsatzsteuer auf die Handelsströme ist wettbewerbsneutral.

Ein steuerpolitischer Wettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten wurde ebenso vermieden.

Deutschland wollte bereits zum 01.01.1993 den Binnenmarkt mit dem Ursprungslandprinzip realisieren, konnte sich aber mit diesem Vorschlag nicht durchsetzen. Das Ursprungslandprinzip hätte zu Verschiebungen der einzelnen Steueraufkommen geführt. Dieser unerwünschte Effekt hätte mit einem Clearing - System (siehe hierzu Teil B, IV. Kap. dieser Arbeit) ausgeglichen werden können. Dies war aber den Ländern, die auf den Ausgleich angewiesen sind - insbesondere Länder, die mehr importieren als exportieren,- zu kompliziert und damit zu anfällig für Störungen. Die durch das Ursprungsland drohenden Einnahmeverluste und der hohe Verwaltungsaufwand für die Mitgliedstaaten sollten vermieden werden.

An dieser Stelle hätte der deutsche Vorschlag zu mehr Integration geführt, wenn die anderen Staaten bereit gewesen wären, die damit im Zusammenhang stehenden Probleme gemeinsam zu lösen. Dies hätte aber eine erhebliche Veränderung der Besteuerungsprinzipien nach sich gezogen, oder zumindest (wenn das Bestimmungslandprinzip beibehalten werden sollte) hätten sich die Mitgliedstaaten auf ein praktikables Clearing - System einigen müssen.

Eine Lösung, die das Ursprungslandprinzip statt zur Ausnahme zur Regel gemacht hätte, wäre der Verwirklichung des gemeinsamen Marktes einen Schritt näher gekommen. Die von allen Mitgliedstaaten der Gemeinschaft gefundene Lösung erweckt den Eindruck, daß das Ursprungslandprinzip nur auf die wenigen Bereiche begrenzt wurde, in denen die Endverbraucher direkt involviert sind. Diese Regelungen vermitteln den Bürgern der Europäischen Union den Eindruck, daß bereits ein gemeinsamer Markt verwirklicht wurde.

Die Regelungen in der Übergangslösung für den innergemeinschaftlichen Warenverkehr heben diesen vom inländischen aber noch immer deutlich ab.

⁵²² Vgl. Amtsblatt der EG 34,1991, L 376, S. 1 ff.

Wie unterschiedlich die innergemeinschaftlichen von den inländischen Transaktionen steuerlich in der Übergangslösung behandelt werden, ist deutlich zu erkennen, wenn man das Verbringen von Gegenständen von einer Betriebsstätte zu einer anderen betrachtet. Verbringt ein Unternehmen die Gegenstände dabei in zwei verschiedene Mitgliedsstaaten, muß es eine fiktive innergemeinschaftliche Lieferung erklären und einen innergemeinschaftlichen Erwerb versteuern, während das Verbringen innerhalb eines Mitgliedstaates keine steuerlichen Konsequenzen auslöst.

Die Abweichung der steuerlichen Behandlung von vergleichbaren Aktionen im Inland verursacht für die Unternehmen zumindest zusätzliche Verwaltungskosten. Die Anwendung des Bestimmungslandprinzips erzielt damit nur ein geringes Integrationsniveau.

Statt der bisherigen physischen Erfassung der Waren an den Grenzen müssen nun die Unternehmen ihre innergemeinschaftlichen Lieferungen auch in vierteljährlich einzureichende Meldungen mit vorher zu beantragenden Umsatzsteuer - Identifikationsnummern erklären. Die bisherigen Überprüfungen der Zollbehörden an der Grenze wurden damit für diese Lieferungen letztlich nicht abgeschafft.

Die Unternehmen müssen den Import von Waren aus einem anderen Mitgliedstaat nach wie vor versteuern. Geändert hat sich lediglich die Bezeichnung: der Import aus einem Mitgliedstaat wird seit dem 1. Januar 1993 nicht mehr als Einfuhr, sondern als innergemeinschaftlicher Erwerb definiert. Die Unternehmen entrichten für innergemeinschaftlich erworbene Waren zwar keine Einfuhrumsatzsteuer mehr an der Grenze, müssen dafür aber den Erwerb der Umsatzsteuer unterwerfen.

Mit der Einführung der Übergangslösung haben die Mitgliedstaaten nur scheinbar einen Beitrag zur Integrationspolitik geleistet. An den Binnengrenzen sind für innergemeinschaftliche Warenlieferungen die Kontrollen entfallen, und Einfuhrumsatzsteuer wird nicht mehr erhoben.

Die Übergangslösung vermittelt damit den Eindruck, daß die Steuergrenzen abgeschafft wurden. Die Kontrollen in den nationalen Finanzverwaltungen und die besonderen Regelungen für den innergemeinschaftlichen Warenverkehr verdeutlichen jedoch nur die Verschiebung der Steuergrenzen in das Hinterland.

Der temporäre Vorteil für die Unternehmen an den Binnengrenzen wird von den zusätzlichen administrativen Belastungen aufgehoben.

Bei der Harmonisierung des Umsatzsteuerrechts, insbesondere bei dieser Regelung, hätten die Grundsätze der Bequemlichkeit und der Billigkeit berücksichtigt werden sollen. Denn diese sind bei der Verwirklichung von integrationspolitischen Zielen genauso wichtig wie bei der Einführung einer neuen Steuer. Die administrativen Belastungen der Unternehmen für ihre innergemeinschaftlichen Leistungen und der bürokratische Aufwand der Mitgliedstaaten und der EG - Behörden hätte dadurch verringert statt vergrößert werden können.

Eine Angleichung der Steuersätze wurde von den meisten Mitgliedstaaten nicht befürwortet. Hier wurde mit der Einführung der Mindeststeuersätze nur ein gemeinsamer Kompromiß gefunden. In den Mitgliedstaaten dominierten an dieser Stelle die nationalen Interessen. Nur eine Anpassung der nationalen Steuerpolitik an die Gemeinschaft hätte Fortschritte für die europäische Integration erzielt. Aber das Umsatzsteueraufkommen am Gesamtaufkommen der einzelnen Mitgliedstaaten ist von so großer Bedeutung, daß schon geringfügige Veränderungen der Steuersätze zu erheblichen Steuermindereinnahmen führen, die keine Regierung der Mitgliedstaaten für integrationspolitische Ziele aufgeben wollte.

Im Ergebnis wurden nur durch die Veränderung der Verwaltungsabläufe die Kontrollen über den innergemeinschaftlichen Warenhandel von den Grenzen in die Verwaltung des Inlandes verlagert und auf diese Weise am Bestimmungslandprinzip festgehalten. Aus der Sicht der Mitgliedstaaten war dies die einfachste Lösung zur Beseitigung der Grenzkontrollen. Solange aber der Grenzübergang einer Ware steuerlich festgehalten wird, ist der innergemeinschaftliche Handel mit dem Handel innerhalb eines Staates steuerlich nicht gleichgestellt.⁵²³ Die Einführung der Übergangslösung, die auf den Beschluß des ECOFIN - Rats zurückgeht, stellt offensichtlich ein Scheinbinnenmarkt - Konzept dar, weil die Beibehaltung des Bestimmungslandprinzips die grenzüberschreitenden Warenlieferungen steuerfrei beläßt, aber zur Kontrolle dieser Warenlieferungen den Aufbau eines Überwachungssystems und eine Vielzahl von komplizierten Sonderregelungen erfordert, was einem Binnenmarkt widerspricht.⁵²⁴

Ein Binnenmarkt, der steuerlich keinen Unterschied zwischen den innergemeinschaftlichen und den nationalen Warenlieferungen macht, müßte die innergemeinschaftlichen Lieferungen im Ursprungsland

⁵²³ Vgl. Mette, Stefan, Binnenmarkt, 1993, S. 95.

⁵²⁴ Vgl. Parsche, Rüdiger, Meyer-Scharenberg, Dirk, Ochel, Wolfgang, Umsatzsteuern, 1990, S. 18 - 19.

besteuern, im Bestimmungsland unversteuert lassen, keine Grenzkontrollen oder administrative Steuerstrafen (Aufzeichnungspflichten der Unternehmer bei grenzüberschreitenden Transaktionen) aufbauen und den grenzüberschreitenden Vorsteuerabzug zulassen. Bei der Anwendung dieses (Gemeinsamer - Markt - Prinzips mit Vorsteuerabzug) Besteuerungsprinzips würden die Warenlieferungen zwischen Unternehmen in Berlin und Rom steuerlich genauso behandelt werden, als hätten sie zwischen Unternehmen in Berlin und Hamburg stattgefunden. Dieses Besteuerungsprinzip würde einen Binnenmarkt schaffen, der steuerlich betrachtet keine Staatsgrenzen zwischen den Mitgliedstaaten kennt, sondern das Gemeinschaftsgebiet wie einen gemeinsamen Markt ohne Grenzen behandelt.

Dieses Ziel, einen solchen idealen Binnenmarkt zu schaffen, hat ein hohes Integrationsniveau. Aber die hierfür notwendige Voraussetzung ist eine Steuerharmonisierung, deren Rechtsangleichung der nationalen Umsatzsteuerregelungen die Bereitschaft der Mitgliedstaaten auf Einschränkungen ihrer nationalen Souveränität fordert. In diesem Politikfeld haben die Mitgliedstaaten noch Chancen für mehr Fortschritt in der europäischen Integration.

Die Übergangslösung ist grundsätzlich befristet, und weiterhin wird eine endgültige Lösung für die indirekte Besteuerung in der Gemeinschaft gesucht. So erscheint es sinnvoll, weitere Lösungsansätze zu untersuchen, die ein höheres Integrationsniveau erwarten lassen.

2. Abschnitt Geringe Integration bei Versand

Die komplizierten Vorschriften für den Versandhandel und die Besteuerung von innergemeinschaftlich erworbenen neuen Fahrzeugen lassen auch an dieser Stelle das geringe Integrationsniveau des Bestimmungslandprinzips erkennen. Besonders für kleinere und mittlere Unternehmen ist der hohe Verwaltungsaufwand und die damit verbundenen Kosten besonders für diese innergemeinschaftlichen Umsätze relativ hoch und verhindern das Durchdringen des gemeinsamen Marktes.

Ebenso erhöht die Übergangslösung die Kosten der nationalen Finanzverwaltungen für die Überwachung und zutreffende Erfassung dieser Umsätze.

3. Abschnitt Komplizierte Reihengeschäfte

Die Umsetzung des Bestimmungslandprinzips wurde besonders bei den Vorschriften für die Reihengeschäfte kompliziert gestaltet. Allein der Nachweis, daß der Gegenstand der Lieferung tatsächlich in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet wurde, bereitet den Unternehmen seit der Abschaffung der Grenzkontrollen praktische Probleme. Da die vorherige Bescheinigung der Zollabfertigung nicht mehr zur Verfügung steht, bestimmen die neuen Vorschriften der Umsatzsteuer - Durchführungsverordnung, mit welchen Belegen die Unternehmen ihre innergemeinschaftlichen Warenlieferungen den nationalen Finanzbehörden nachweisen sollen. Die Export - Unternehmen müssen zusätzlich anhand der Umsatzsteuer - Identifikationsnummer des Abnehmers nachweisen, daß der Empfänger der Lieferung ein Unternehmer ist und den Gegenstandes für sein Unternehmen erworben hat. Erst dann ist auch die Pflicht zur Umsatzbesteuerung für den Erwerber im anderen Mitgliedstaat nachgewiesen, und der Export kann als umsatzsteuerfrei behandelt werden.

Mit diesen Verpflichtungen haben die Unternehmen für Exporte in ein anderes Mitgliedsland mindestens genauso viel Aufwand und damit auch Kosten, als wenn sie in ein Drittland exportieren. Seit der Einführung der Übergangslösung müssen besonders bei den Reihengeschäften die diffizilen Voraussetzungen von kompliziert gestalteten Gesetzen geprüft werden.

Die Unternehmen, die bei der Umsetzung des Bestimmungslandprinzips in nationale Regelungen vor dem 1. Januar 1993 nichts veranlassen mußten, müssen nun den innergemeinschaftlichen Erwerb und Warenlieferungen im übrigen Gemeinschaftsgebiet versteuern.

Unter der Bedingung, daß der Abnehmer der Warenlieferung nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, kann es Fälle geben, bei denen die exportierten Güter nicht vollständig von der Umsatzsteuer des Ursprungslandes entlastet ins Bestimmungsland gelangen. Ob es in jedem Fall gelingen wird, die Unternehmen aus dem Drittland, die an einem Reihengeschäft beteiligt sind, in die Besteuerung im Gemeinschaftsgebiet einzubinden, darf angezweifelt werden, auch wenn diese Unternehmen seit dem 1. Januar 1997 nicht mehr im Ursprungsland, sondern im Bestimmungsland steuerrechtlich erfaßt werden sollen.

Der Verwaltungsaufwand für die nationalen Finanzbehörden, die diese Umsätze überwachen und überprüfen müssen, bleibt auch nach den Veränderungen erhalten.

Die diffizilen und unübersichtlichen Tatbestandsmerkmale des innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäftes tragen nicht dazu bei, daß die Unternehmen Umsätze in das übrige Gemeinschaftsgebiet genauso unkompliziert ausführen können wie inländische Umsätze. Auch wenn das mittlere Unternehmen von seiner Steuerpflicht im Bestimmungsland befreit wird, hat es noch einen erheblichen Mehraufwand durch den erhöhten Beratungsbedarf und damit verbundenen Verwaltungskosten.

Umsatzsteuerrechtlich heben sich damit die innergemeinschaftlichen von den inländischen Lieferungen ab. Eine Gleichstellung des innergemeinschaftlichen mit dem inländischen Warenverkehr ist damit in der Übergangslösung auch nicht bei den Reihengeschäften erreicht worden.

Die Regelungen der Umsetzung des Gemeinschaftsrechts für die Reihengeschäfte verhindert eine vollständige Durchdringung des Binnenmarktes insbesondere für kleinere und mittlere Unternehmen, die sich die Verwaltungsmehrkosten aus wirtschaftlichen Gründen nicht leisten können.

Für die privaten Endverbraucher gilt zwar grundsätzlich das Ursprungslandprinzip, aber durch die Einschränkung auf einen kleinen Teilbereich ist es wirtschaftlich unbedeutend.

Im Ergebnis verursachen die zum Teil komplizierten Regelungen der Übergangslösung sehr viel Aufwand und Kosten für Wirtschaft und Verwaltung.

Die Mitgliedstaaten waren sich bei der Einführung der Übergangslösung darüber im Klaren, daß mit diesem Kompromiß keine vollständige Harmonisierung der Umsatzsteuer erreicht wird. Denn erst, wenn alle Umsätze innerhalb des Binnenmarktes genauso behandelt werden wie die inländischen Umsätze, kann von einem gemeinsamen Markt gesprochen werden.

III. Kapitel Zusammenfassung

Während des Zweiten Weltkrieges führten die Verhandlungen der drei Benelux - Staaten in London zu einem Vertrag, der die Gründung einer Zollunion vorsah. Er formulierte auch den Wunsch der beteiligten Staaten, auf den steuerlichen Grenzausgleich zu verzichten.

Bereits in 1949 schlugen die Finanzexperten vor, die Steuergrenzen abzuschaffen und die Brutto - Umsatzsteuer beizubehalten; aber dafür hätten die Steuersätze vereinheitlicht werden müssen. Belgien verweigerte diesem Vorschlag die Zustimmung, weil es durch eine Angleichung der Steuersätze erhebliche Einnahmeausfälle hätte hinnehmen müssen. Der Vorschlag setzte sich auch wegen der zu erwartenden Umverteilung des Umsatzsteueraufkommens zu Lasten von Luxemburg nicht durch. Die Niederländer und auch die Belgier erhoben auf die Importe eine Zusatzsteuer. Anstatt die Steuergrenzen abzubauen, wurde der Grenzausgleich, als Schutz der nationalen Industrien, stetig erhöht.⁵²⁵

Auch in der Montan - Union, die die Integration auf nur wenige Branchen beschränkte, wurde die Umsatzsteuer nicht harmonisiert. Die deutsche Eisen - und Stahlindustrie behauptete, gegenüber der französischen Konkurrenz im Nachteil zu sein, weil der von den Franzosen erhobene Grenzausgleich von neunzehn Prozent (die Deutschen erhoben nur vier Prozent) Wettbewerbsverzerrungen verursachte. Die Teilintegration der Montan - Union konnte mit oder ohne Grenzausgleich die Wettbewerbsverzerrungen nicht verhindern.

Die gravierenden Meinungsverschiedenheiten zwischen den beiden Ländern über den Grenzausgleich stellte bereits die entscheidende Frage nach dem Besteuerungsprinzip: sollte der grenzüberschreitende Güterverkehr in Zukunft nach dem Ursprungslandprinzip oder dem Bestimmungslandprinzip versteuert werden?

Das Bestimmungslandprinzip wurde beibehalten, weil die Einführung des Ursprungslandprinzips einseitig nur die Waren der Montan - Union betroffen hätte, während die übrigen grenzüberschreitenden Warenbewegungen nach dem Bestimmungslandprinzip versteuert worden wären⁵²⁶.

Die sechs Gründerstaaten unterzeichneten im März 1957 in Rom die Verträge zur Gründung der EWG.⁵²⁷ In der EWG sollten die grenzüberschreitenden Handelsströme weder von privaten noch

⁵²⁵ Vgl. Hahn, Walter, Willensbildungsprozesse, 1988, S. 33; m. w. N.

⁵²⁶ Vgl. Tinbergen - Bericht, 1953, S.37; Schmolders, G., Wettbewerbsverzerrungen, 1962, S. 11.

von staatlichen Eingriffen künstlich verzerrt werden. Gleichzeitig wollten aber die beteiligten Staaten ihre Kompetenzen in der Steuerpolitik so wenig wie möglich einschränken lassen. Die Steuerautonomie gehört zu den wichtigsten und damit am stärksten behüteten Merkmalen staatlicher Souveränität. Andererseits erfordert die Integration der Volkswirtschaften nationale Anpassung an die Gemeinschaftskompetenz. Diese Gegensätze spiegeln sich in den steuerlichen Vorschriften des EWG - Vertrages wider. Um den Abschluß des Vertrages nicht zu gefährden, wurden die einschränkenden Vorschriften, die auch die Wettbewerbsverzerrungen regeln, auf ein Minimum begrenzt. Der hohe Anpassungsbedarf der einzelnen Volkswirtschaften, ein überbewerteter französischer Franc und die Erhöhungen des umsatzsteuerlichen Grenzausgleichs ließen eine politische Lösungen für die Einführung völliger Wettbewerbsneutralität nicht zu.⁵²⁸

Das Problem wurde in die Zukunft verschoben und im Art. 99 EWGV, der die Harmonisierung der indirekten Steuern vorschreibt, die Einstimmigkeit festgelegt.⁵²⁹

Die sechs Gründerstaaten machten damit schon vor dem Abschluß des EWG - Vertrages deutlich, daß sie ihre Souveränität über die nationale Steuerpolitik möglichst wahren wollten. Aber die nationale Steuergesetzgebung wurde durch den EWG - Vertrag auf einen gemeinsam gefundenen Rahmens festgelegt.

Der EWG - Vertrag ließ mit seinen Kompromissen den einzelnen Staaten den nötigen Freiraum und konnte dennoch als Basis für künftige Harmonisierungen der Steuersysteme dienen.⁵³⁰

In den meisten Mitgliedstaaten wurde zu dieser Zeit die Allphasen - Brutto - Umsatzsteuer angewendet, die der Integration Probleme bereitete. Die Brutto - Umsatzsteuer steigerte nämlich auf den einzelnen Wirtschaftsstufen die Umsatzsteuerbelastung, die nur von großen Wirtschaftsunternehmen durch Bildung von Organschaften kompensiert werden konnte. Dies führte aber zu Wettbewerbsverzerrungen, die beim innergemeinschaftlichen Warenhandel durch pauschalierte Durchschnittssätze neutralisiert werden sollten, die jedoch dieses Ziel nicht erreichten.

Der von der EG - Kommission eingesetzte Neumark - Ausschuß sollte die Bedingungen aufzeigen, unter denen es möglich ist, die Zoll - und Steuergrenzen abzuschaffen. Der Neumark - Ausschuß sprach sich in seinem Bericht für das Ursprungslandprinzip aus, da es "auch aus psychologischen und politischen Gründen" für einen gemeinsamen Markt erforderlich ist, die Steuergrenzen aufzuheben.⁵³¹

⁵²⁷ Vgl. Gerken, Lüder, Integration, 1993, S. 17.

⁵²⁸ Vgl. Hahn, Walter, Willensbildungsprozesse, 1988, S. 42 ff.

⁵²⁹ Vgl. ebd., S. 46.

⁵³⁰ Vgl. ebd., S. 46 ff.

⁵³¹ Vgl. Neumark - Bericht, 1962, Anlage A S.6.

Der Ausschuß schlug vor, an Stelle der Allphasen - Brutto - Umsatzsteuer die Allphasen - Netto - Umsatzsteuer einzuführen.⁵³²

Die ebenfalls von der EG - Kommission eingesetzte ABC - Arbeitsgruppe prüfte, ob die wegen der Umsatzsteuer ausgeübten Kontrollen an den Grenzen aufgehoben werden können, ohne daß eine Harmonisierung der Umsatzsteuersysteme durchgeführt werden muß.⁵³³

Die ABC - Arbeitsgruppe kam letztendlich zu dem selben Ergebnis wie der Neumark - Ausschuß: nur eine Mehrwertsteuer konnte als künftiges System der Umsatzbesteuerung für die Europäische Gemeinschaft passend sein.⁵³⁴

Mit der Ersten Richtlinie wurde die Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug (also die Allphasen - Netto - Umsatzsteuer), als gemeinschaftliches System, und mit der Zweiten Richtlinie das Bestimmungslandprinzip und damit auch das Grundprinzip der Besteuerung eingeführt.

Aber der zur Einführung des gemeinschaftlichen Systems vorgesehene Termin, nämlich Januar 1970, mußte mehrmals verschoben werden. Italien brauchte mehrere Fristverlängerungen, weil es dort vorher keine ausreichende Diskussion zu diesem Thema gab. 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 Mitgliedstaaten schafften es erst zum Januar 1973, ihre Umsatzsteuersysteme auf die Mehrwertsteuer umzustellen.

Damit stand der Grenzausgleich fest, und eine grundsätzlich wettbewerbsneutrale Besteuerung war eingeführt. Aber es bestanden noch viele Sonderregelungen, die mit ihren Verzerrungen nicht mit dem Prinzip der Mehrwertsteuer zu vereinbaren waren. Die Regierungen der Mitgliedstaaten schöpften die Gestaltungsmöglichkeiten bei der Implementierung des Gemeinschaftsrechts in nationales Recht voll aus.⁵³⁵ Ohne diese systemwidrigen Kompromisse wäre es aber vermutlich nicht zur Verabschiedung und Umsetzung der Ersten und Zweiten Richtlinie gekommen.

Die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie hat viele nationale Sonderregelungen (z.B. Steuerbefreiungen und Nullsätze) und die Bemessungsgrundlage zur Umsatzsteuer vereinheitlicht. Aber auch ihre Einführung erforderte die Überwindung von Widerständen.

⁵³² Vgl. Neumark - Bericht, 1962, S. 44.

⁵³³ Vgl. ABC - Bericht, 1962, S. 3.

⁵³⁴ Vgl. ABC - Bericht, 1962, S. 132.

⁵³⁵ Vgl. ebd., S. 185.

Die im Juli 1973 im Rat versammelten Steuerbeamten weigerten sich, ihre nationale Umsatzsteuer, mit der sie sehr zufrieden waren, nach einem so kurzen Zeitraum erneut einschneidend zu verändern. Die Dänen behaupteten, die einfachste Umsatzsteuer in Europa zu haben, die Briten glaubten dies von ihrer Umsatzsteuer, und die Deutschen waren der Meinung, ihre Umsatzsteuer sei die "sauberste und eleganteste".⁵³⁶

Dänemark wollte unbedingt die Befreiung für den Personenverkehr erhalten, Deutschlands Postminister bestand auf den Erhalt der traditionellen Befreiung des Post- und Fernmeldewesens und die Franzosen wollten nicht die Rechtsanwältinnen, die in der französischen Nationalversammlung überdurchschnittlich stark vertreten waren, von der Befreiung ausnehmen.

Die Mehrwertsteuerrichtlinien erreichten insgesamt eine Harmonisierung des Umsatzsteuersystems⁵³⁷ und eine teilweise Anpassung der Steuerstrukturen.⁵³⁸

Bis heute ist es aber nicht gelungen, die sich in Anzahl und Höhe stark unterscheidenden Steuersätze völlig anzugleichen, was zu Wettbewerbsverzerrungen und Verschiebungen der Steueraufkommen führt.

Als die Staats- und Regierungschefs auf ihrer Konferenz in Paris (Dezember 1974) den Europäischen Rat gründeten und erneut den Willen bestätigten, die Gemeinschaft zu einer Europäischen Union auszubauen,⁵³⁹ war der grenzüberschreitende Güterverkehr noch immer durch Einfuhrkontingente und Exportsubventionen in seiner Freiheit eingeschränkt. Zwischen den Mitgliedstaaten herrschte eine heftige Auseinandersetzung über Beitragszahlungen und über die ständig steigenden Kosten der gemeinsamen Agrarpolitik. Der Prozeß der Integration stagnierte.⁵⁴⁰

Nach langer Lkw-Blockade an den Grenzübergängen wurde 1984 erkannt, daß die Bürger die innergemeinschaftlichen Grenzen als unnötiges Übel ansahen. Das Europaparlament wollte bürgerfreundliche Ergebnisse vorweisen, die Industrieverbände drängten die Regierungen auf Fortschritte in der Entwicklung eines Binnenmarktes und die für 1986 vorgesehene Süderweiterung der Gemeinschaft erforderte Maßnahmen in Richtung Binnenmarkt.⁵⁴¹

Diese Umstände verhalfen der Binnenmarktpolitik zu einem Fortschritt in dem Bemühen einen Binnenmarkt, wie ihn Art. 99 EWG-Vertrag nennt und Art. 7a EWG-Vertrag definiert, zu schaffen.

⁵³⁶ Vgl. Hahn, Walter, Willensbildungsprozesse, 1988, S. 200, m. w. N.

⁵³⁷ Vgl. Clemens, Paulini, 1991, S. 4.

⁵³⁸ Vgl. Parsche, Rüdiger, 1987, S. 39.

⁵³⁹ Vgl. Gerken, Lüder, Integration, 1993, S. 21 ff.

⁵⁴⁰ Vgl. Mette, Stefan, Binnenmarkt, 1993, S. 22.

⁵⁴¹ Vgl. Hahn, Walter, Willensbildungsprozesse, 1988, S. 233.

Die Arbeitslosigkeit in Europa war nach den beiden Ölkrisen stark gestiegen, 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 Verwirklichung des Binnenmarktes sollte den Mitgliedsländern für die Lösungen dieser Probleme den notwendigen Antrieb verleihen und mit steigenden Unternehmensgewinnen und sinkenden Verbraucherpreisen für einen dynamischen Aufschwung der Volkswirtschaften sorgen.

Den entscheidenden Anfang hierfür bereitete das vom Europäischen Rat im Juni 1985 verabschiedete Weißbuch der Kommission mit dem Titel: "Vollendung des Binnenmarktes".

Mit dem Weißbuch forderte die Kommission, die zeit- und kostenintensiven Grenzkontrollen in der Gemeinschaft, die der Harmonisierung im Wege standen, zu beseitigen und die Harmonisierung der Umsatz- und Verbrauchssteuern durch die Angleichung der Steuerstrukturen, dies betraf insbesondere die Höhe und Anzahl der Steuersätze, voranzubringen.⁵⁴² Die Kommission strebte mit ihren Vorschlägen keine komplette Harmonisierung an, sondern wollte in erster Linie Wettbewerbsverzerrungen und Störungen des Handels aufgrund der nationalen Steuerpolitiken verhindern.

Das Weißbuch forderte auch ein Gemeinschaftsverfahren, bei dem der innergemeinschaftliche Güterverkehr in der gleichen Weise behandelt wird wie der Güterverkehr innerhalb der Grenzen der Mitgliedstaaten.

Nach dem Weißbuch ist damit der Binnenmarkt erst verwirklicht, wenn der innergemeinschaftliche und der inländische Güterverkehr umsatzsteuerlich nicht mehr unterschiedlich behandelt werden.

Die Kommission forderte die Besteuerung der Umsatzsteuer nach dem Ursprungslandprinzip mit Vorsteuerabzug und damit nach dem Gemeinschaftsprinzip.

Die Einführung des Gemeinschaftsprinzips würde aber gravierende Verschiebungen der Umsatzsteueraufkommen zu Gunsten der Exportländer, selbst wenn die Handelsbilanzen zwischen den Mitgliedstaaten ausgeglichen wären, mit sich bringen. Ein Clearing - Verfahren könnte diese Verschiebungen rückgängig machen. Die Europäische Kommission unterbreitete im August 1987 dem Rat den Richtlinienvorschlag "Vollendung des Binnenmarktes: Einführung eines Clearing - Mechanismus für die Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Handelsverkehr"⁵⁴³, der die innergemeinschaftlichen und inländischen Transaktionen gleich behandelte und ein Clearing - Verfahren mit mikroökonomischen Ansatz vorsah.

⁵⁴² Vgl. Mette, Stefan, Binnenmarkt, 1993, S. 24 ff.

⁵⁴³ Vgl. Kommission, 1987b, Tz. 1.2.

Die meisten Mitgliedsländer waren bereit, die Grenzkontrollen in der Gemeinschaft abzubauen, wollten aber mit detaillierten Änderungswünschen ihre steuerrechtlichen und haushaltspolitischen Anpassungsleistungen minimieren⁵⁴⁴ und lehnten den Vorschlag grundsätzlich ab.

Das Clearing - Verfahren konnte nach Auffassung der Vertreter der Mitgliedstaaten nicht garantieren, daß jedem anspruchsberechtigten Mitgliedstaat seine Ausgleichssumme in korrekter Höhe bei Fälligkeit zur Verfügung steht.

Kritisiert wurden auch die finanz - und wirtschaftspolitischen Auswirkungen des Kommissionsvorschlages. Der Vorschlag zur Harmonisierung der Umsatzsteuer führte nach Auffassung der meisten Mitgliedsstaaten zu erheblichen Einschränkungen ihrer nationalen Handlungsspielräume in der Finanz - und Wirtschaftspolitik.⁵⁴⁵

Insgesamt wurde der Clearing - Vorschlag der Kommission von den Mitgliedstaaten als für Wirtschaft und Verwaltung zu kompliziert und zu kostspielig abgelehnt.⁵⁴⁶

Die Kommission legte deshalb dem Rat im Mai 1989 ihre modifizierten Richtlinienvorschläge zur Besteuerung des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs mit Umsatzsteuer vor, mit dem ein makroökonomisches Clearing - Verfahren auf der Basis statistischer Daten eingeführt werden sollte.⁵⁴⁷ 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 verursachen würde, da es auf Erhebungen der Handelsstatistiken beruhen sollte.

Die Umsätze von steuerbefreiten Unternehmen sollten einbezogen werden, um die innergemeinschaftlichen Warenströme vollständig zu erfassen. Diverse Sonderregelungen, insbesondere für den Versandhandel, sollten auch für diese Umsätze das Bestimmungslandprinzip einführen und damit Wettbewerbsverzerrungen vermeiden.

Auch diese Vorstellungen der Kommission mit den pragmatischen Ansätzen scheiterten am Problem des Clearing - Verfahrens.

Obwohl die Kommission ein beachtliches Maß an Kompromißbereitschaft erkennen ließ, konnte sie sich mit ihren Vorschlägen nicht durchsetzen. Fast alle Mitgliedstaaten lehnten die Richtlinienvorschläge ab, weil sie ein zu großes Risiko in dem komplizierten Clearing - Mechanismus sahen, der zu

⁵⁴⁴ Vgl. Mette, Stefan, Binnenmarkt, 1993, S. 132.

⁵⁴⁵ Vgl. ebd., S. 131.

⁵⁴⁶ Vgl. Forst, Christian, Binnenmarkt, 1992, S. 74.

⁵⁴⁷ Vgl. BMF, Heft 52, S. 13 - 14.

gravierenden Finanz - und Haushaltsproblemen bei den einzelnen Ländern führen könnte.⁵⁴⁸ Sie fürchteten außerdem eine Einschränkung ihrer steuerlichen Souveränität durch die vorgeschlagene Harmonisierung der Umsatzsteuersätze.

Mit der Einheitlichen Europäischen Akte (EEA), die am 1. Juli 1987 in Kraft trat, sollte die Integrationsdynamik, die verloren zu gehen drohte, neu belebt werden. In mehreren Artikeln wurde das Prinzip der qualifizierten Mehrheit an die Stelle der Einstimmigkeit gestellt. Aber Art. 100a Abs. 2 EWG - Vertrag schließt für Entscheidungen über die Steuern die Mehrheitsentscheidungen explizit aus. Die Mitgliedstaaten waren nicht bereit, sich in diesem empfindlichen Bereich überstimmen zu lassen. Die EEA brachte für die Steuerharmonisierung keine entscheidende Verbesserung des Verfahrens.⁵⁴⁹ Insoweit kann die Einheitliche Europäische Akte als Rückschritt eingestuft werden.⁵⁵⁰

Im Ergebnis hat die Einheitliche Europäische Akte für die Harmonisierung der Steuern nur die Beseitigung der Grenzkontrollen auf dem Gebiet der Umsatz - und Verbrauchsteuern vorgeschrieben.⁵⁵¹

Der Vertrag über die Europäische Union, der im Februar 1992 in Maastricht unterzeichnet wurde, enthielt zwar keine neuen Integrationskonzeptionen, führte aber mit der politischen Union zu einer neuen Entwicklungsstufe. Mit den Vereinbarungen von Maastricht wurden die Grundlagen einer europäischen Wirtschafts - und Währungsunion vertraglich festgehalten, die Kompetenzen der Europäischen Gemeinschaft erheblich ausgeweitet und das Subsidiaritätsprinzip eingeführt.⁵⁵²

Die Europäische Union entwickelt sich in Richtung Staatenbund, mit der Besonderheit, bundesstaatliche Einschränkungen zu akzeptieren. Diese Entwicklung hat das Bundesverfassungsgericht in seinem Maastricht - Urteil, in dem es die Europäische Gemeinschaft als einen Staatenverbund bezeichnet, bestätigt, womit die Besonderheiten der Europäischen Union und ihres föderativen Grundsystems treffend umschrieben sind.⁵⁵³

Vor der Einführung des Binnenmarktes wurden die innergemeinschaftlichen Exporte im Ursprungsland als Ausfuhrlieferungen von der Umsatzsteuer befreit.

⁵⁴⁸ Vgl. BMF, Heft 52, 1994, S. 13

⁵⁴⁹ Vgl. Ress, Georg, Überlegungen, 1988, S. 11

⁵⁵⁰ Vgl. Weide, Klaus - Michael, Harmonisierung, 1996, S.14. m.w.N.

⁵⁵¹ Vgl. ebd., S.14. m.w.N.

⁵⁵² Vgl. Gerken, Lüder, Integration, 1993, S. 27.

⁵⁵³ Vgl. Scholz, Rupert, Europäische Union, 1995, S.116

Durch den Vorsteuerabzug waren die Exporte in voller Höhe von der Umsatzsteuer des Ursprungslandes entlastet. Der Vorteil der Grenzkontrollen bestand darin, daß nur das Bestimmungsland den Verbrauch unabhängig von der Herkunft der Güter besteuerte.

Auch bei den Reihengeschäften, bei denen einige der beteiligten Unternehmen lediglich Umsatze-geschäfte abschließen, war eine relativ unkomplizierte rechtliche Umsetzung des Bestimmungslandprin-zips möglich, da der innergemeinschaftliche Güterverkehr an den Grenzen von der Steuer des Ur-sprungslandes entlastet und mit der Steuer des Bestimmungslandes belastet wurde.

Wettbewerbsverzerrungen im innergemeinschaftlichen Warenhandel wurden verhindert, und die Steuerautonomie der einzelnen Mitgliedstaaten blieb erhalten. Aber als materiell - rechtliche Voraus-setzung für die steuerfreie Ausfuhrlieferung mußten die Gütertransporte an den Grenzübergängen von der Zolldienststelle eine Ausfuhrbescheinigung erhalten. Dies machte die zeitaufwendigen Grenzkon-trollen notwendig, die hohe Personalkosten für Zollbeamte und Kosten für die Grenzeinrichtungen verursachten. Die innergemeinschaftlichen Güterlieferungen der Unternehmen wurden durch die Grenzkontrollen mit höheren Kosten belastet als die vergleichbaren inländischen Lieferungen.

Die steuerliche Erfassung an den Grenzen verhinderte auch eine Gleichbehandlung des innergemein-schaftlichen und inländischen Güterverkehrs.

Die Durchführung der Besteuerung unter Anwendung von Grenzkontrollen erzielte damit lediglich ein sehr geringes Integrationsniveau.

Der Ecofin - Rat verabschiedete im Dezember 1991 die Richtlinien für eine Übergangslösung, mit der ab 1. Januar 1993 der Binnenmarkt eingeführt wurde.

Das Bestimmungslandprinzip wurde beibehalten. Nach wie vor werden die Exporte im Ursprungs-land von der Umsatzsteuer befreit, und die Importe im Bestimmungsland mit der Umsatzsteuer be-lastet.

Die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten, die bisherige Verteilung des Umsatzsteueraufkommens zwischen den Staaten und die wettbewerbsneutrale Wirkungen der Umsatzsteuer auf den Handels-verkehr bleiben grundsätzlich unverändert, obwohl die innergemeinschaftlichen Güterlieferungen an den Binnengrenzen weder kontrolliert noch mit Einfuhr - Umsatzsteuer belastet werden. Auf die Ein-führung eines Clearing - Verfahrens konnte deshalb verzichtet werden.

Mit der Einführung der Übergangslösung haben die Mitgliedstaaten nur scheinbar einen Beitrag zur Integrationspolitik geleistet. Die Grenzkontrollen wurden zwar abgeschafft, aber aus steuerlicher

Sicht beschränkt sich der Binnenmarkt in der Übergangslösung lediglich auf die Abschaffung der für die Verbraucher sichtbaren Steuerschranken.

Es scheint so, als ob die Übergangslösung alle Steuerschranken im Binnenmarkt abgeschafft hat. Aber die Aufhebung der Grenzkontrollen bedingt auf Seiten der Unternehmen Verpflichtungen, die sie mit zusätzlichen Kosten belasten und weitere Steuerschranken darstellen. Zum Beispiel der EDV - gestützte Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten, der die Kontrollfunktionen an den Binnengrenzen der Gemeinschaft ersetzt.

Die Unternehmen, die am innergemeinschaftlichen Güterverkehr teilnehmen, müssen für diesen Informationsaustausch vierteljährlich eine "Zusammenfassende Meldung", nach amtlich vorgeschriebenen Vordruck bei den Finanzbehörden abgeben, die neben den neu eingeführten Umsatzsteuer - Identifikationsnummern der beteiligten Unternehmen noch eine Vielzahl von Informationen über die getätigten Transaktionen beinhalten muß. Die Unternehmen müssen den Import von Waren aus einem anderen Mitgliedstaat nach wie vor versteuern.

Versenden Unternehmen Waren an private Endverbraucher in anderen Mitgliedstaaten, greifen diffizile Sonderregelungen, die grundsätzlich das Bestimmungslandprinzip vorschreiben, aber den Unternehmen die Option der Besteuerung im Ursprungsland belassen. Damit lassen die Mitgliedstaaten eine Verschiebung der Steueraufkommen zu.

Diese viel zu komplizierten und unübersichtlichen Vorschriften beinhalten für die Unternehmen wirtschaftliche Risiken.

Auch der Warenhandel an private Endabnehmer im innergemeinschaftlichen Reiseverkehr führt zu einer Verschiebung der Steueraufkommen, da hierbei grundsätzlich das Ursprungslandprinzip gilt. Von dieser Regelung ausgenommen sind nur Lieferungen von neuen Kraftfahrzeugen, die immer im Bestimmungsland versteuert werden.

Diese zum Teil sehr komplizierten und systemwidrigen Vorschriften sollen zwar weitere mögliche Wettbewerbsverzerrungen vermeiden, führen aber gleichzeitig zu einer ungleichen Behandlung des innergemeinschaftlichen und inländischen Güterverkehrs.

Die Reihengeschäfte wurden mit der Einführung der Übergangslösung steuerrechtlich noch komplizierter umgesetzt als je zuvor. Die Unternehmen müssen bei ihren innergemeinschaftlichen Transaktionen diffizile und unübersichtliche Rechtsvorschriften beachten, um die Steuerbefreiung der Umsätze nicht zu gefährden. Dabei müssen sie zum Teil Kontrollfunktionen ausüben, die vor der Einführung

der Übergangslösung von der Zollverwaltung erledigt wurden. Die Umsetzung des Gemeinschaftsrechts über die Reihengeschäfte verursacht den beteiligten Unternehmen und den nationalen Finanzbehörden immensen zusätzlichen Aufwand und damit weitere Kosten.

Unter der Bedingung, daß Abnehmer der Güterlieferungen nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind, kann es zu Doppelbesteuerungen kommen.

Auch die zum Januar 1997 eingeführte neue Definition für die Reihengeschäfte und deren Rechtsfolge verursacht den Unternehmen Verwaltungsmehraufwand, der es insbesondere kleineren und mittleren Unternehmen erschwert, am innergemeinschaftlichen Güterverkehr teilzunehmen.

Das ebenfalls zum Januar 1997 neu eingeführte innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäft beinhaltet zwar den Vorteil, daß die letzte Lieferung vom Unternehmen im Bestimmungsland versteuert werden muß, aber die komplizierten und unübersichtlichen Voraussetzungen die hierfür beachtet werden müssen, verursachen durch den hohen Beratungsbedarf weitere Verwaltungskosten für die Unternehmen.

Mit den eingeführten Mindeststeuersätze wurde eine Angleichung der Steuersätze nicht erreicht, aber die Mitgliedstaaten haben sich gleichzeitig den wesentlichen Anteil der Kontrollrechte über die Steuersätze gesichert.

Mit diesen Regelungen haben die Mitgliedstaaten noch nicht alle Steuerschranken beseitigt.

Aus integrationspolitischer Sicht stellt sich deshalb die Übergangslösung als ein unzureichender Kompromiß zwischen den Mitgliedstaaten und damit als ein Scheinbinnenmarkt dar.

Diese Regelungen vermitteln den Eindruck, daß die Übergangslösung bereits den gemeinsamen Markt verwirklicht.

Aber die Umsatzsteuer wird erst vollständig harmonisiert und ein Binnenmarkt erst dann geschaffen sein, wenn

- es steuerlich keinen Unterschied zwischen den innergemeinschaftlichen und den nationalen Warenlieferungen gibt,
- die Höhe der steuerlichen Endbelastung vom Verbrauchsland bestimmt wird,
- Grenzkontrollen oder administrativen Steuerschranken abgeschafft sind,
- eine Doppelbesteuerung der Güter verhindert wird,
- die Steueraufkommen grundsätzlich unverändert bleiben,
- Sonderregelungen nicht benötigt und

- Wettbewerbsverzerrungen vermieden werden.

Dieses Ziel erreicht das Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit Vorsteuerabzug und Clearing - Verfahren, wenn die Steuersätze - und Strukturen in den Mitgliedstaaten harmonisiert wurden.

Dieses Prinzip würde einen Binnenmarkt schaffen, der keine steuerlichen Grenzen zwischen den Mitgliedstaaten kennt, sondern das Gemeinschaftsgebiet wie einen gemeinsamen Markt behandelt und damit ein hohes Integrationsniveau erreicht.