

Menner, Stefan; Haufler, Andreas

Working Paper

Wettbewerbsverzerrungen und Harmonisierung der Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt

Diskussionsbeiträge - Serie II, No. 127

Provided in Cooperation with:

Department of Economics, University of Konstanz

Suggested Citation: Menner, Stefan; Haufler, Andreas (1991) : Wettbewerbsverzerrungen und Harmonisierung der Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt, Diskussionsbeiträge - Serie II, No. 127, Universität Konstanz, Sonderforschungsbereich 178 - Internationalisierung der Wirtschaft, Konstanz

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/101484>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

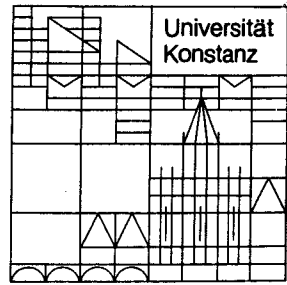
Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.



Sonderforschungsbereich 178
„Internationalisierung der Wirtschaft“

Diskussionsbeiträge

Juristische
Fakultät

Fakultät für Wirtschafts-
wissenschaften und Statistik

Stefan Menner
Andreas Haufler

**Wettbewerbsverzerrungen und
Harmonisierung der Umsatzsteuer
im Europäischen Binnenmarkt**

**WETTBEWERBSVERZERRUNGEN UND HARMONISIERUNG DER
UMSATZSTEUER IM EUROPÄISCHEN BINNENMARKT**

Stefan Menner
Andreas Haufler

Serie II - Nr. 127

Januar 1991

SUMMARY:

The paper discusses the harmonization of value added tax rates in the European Community's internal market from a legal and from an economic viewpoint. There is a fundamental trade-off between the goal of avoiding tax-induced distortions in EC commodity trade and the aim to maintain national sovereignty in the setting of the domestic value added tax rate. The legal view presented here gives priority to the goal of avoiding trade distortions and consequently argues in favor of a complete equalization of national tax rates prior to 01/01/1993. In contrast, the economic argument given emphasizes that both aims are equally important and that member states should be given as much discretion as possible to solve the trade-off for themselves.

ZUSAMMENFASSUNG:

Die Frage, ob die Umsatzsteuersätze der EG-Mitgliedstaaten im Zusammenhang mit der Abschaffung der Grenzkontrollen im Europäischen Binnenmarkt harmonisiert werden sollten, wird aus juristischer und aus ökonomischer Sicht untersucht. Es existiert ein grundlegender Konflikt zwischen der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen im internationalen Handel und der nationalen Souveränität bei der Wahl der Umsatzsteuersätze. Nach der hier vertretenen juristischen Sicht hat die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen Vorrang vor der nationalen Steuerhoheit, so daß für eine vollständige Harmonisierung der Steuersätze vor dem 01.01.1993 plädiert wird. Die ökonomische Argumentation betont dagegen die Gleichrangigkeit der beiden Ziele und kommt zu dem Schluß, daß die Lösung des Zielkonfliktes soweit wie möglich den Mitgliedstaaten überlassen bleiben sollte.

Wettbewerbsverzerrungen und Harmonisierung der Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt

von

Rechtsanwalt Dr. Stefan Menner, München
und Wiss. Mitarbeiter Andreas Haufler, M.A., Konstanz*

I. Einleitung

Die Abschaffung der Grenzkontrollen im Zusammenhang mit der Vollendung des Europäischen Binnenmarktes bis zum 01.01.1993 hat weitreichende Folgen für die Umsatzbesteuerung des internationalen Handels innerhalb der EG. Sie bedeutet zunächst, daß das Bestimmungslandprinzip in der gegenwärtigen Form nicht mehr durchgeführt werden kann. Die Existenz von Grenzkontrollen erlaubte den EG-Mitgliedstaaten bisher, unterschiedliche Mehrwertsteuersätze zu erheben, ohne daß es zu Wettbewerbsverzerrungen im internationalen Güterverkehr kam. Daher stellt sich im Europäischen Binnenmarkt auch die Frage nach einer Harmonisierung der Umsatzsteuersätze in den Mitgliedstaaten.

Die EG-Kommission hat in ihrem Weißbuch von 1985 einen internationalen Vorsteuerabzug in Zusammenhang mit einem Clearing-Verfahren vorgeschlagen¹. Durch das Clearing-

* Dieser Aufsatz ist Teil einer juristisch-ökonomischen Forschungsarbeit im Sonderforschungsbereich 178 "Internationalisierung der Wirtschaft" an der Universität Konstanz. Wir danken der Deutschen Forschungsgemeinschaft für finanzielle Unterstützung und den Professoren Dr. Werner F. Ebke und Dr. Bernd Genser sowie Assessor Georg Wenglorz für wertvolle Anregungen.

¹ KOM (85) 310 endg.; Vollendung des Binnenmarktes. Weißbuch der Kommission an den Europäischen Rat, Ziff.

Verfahren sollte dabei sichergestellt werden, daß das Steueraufkommen in der Endabrechnung weiterhin gemäß dem Bestimmungslandprinzip verteilt wird. Dieser Vorschlag ist jedoch bei den Finanzministern der Mitgliedstaaten auf fast einhellige Ablehnung gestoßen. Daraufhin wurde von der EG-Kommission ein Zahlungsaufschubsystem vorgeschlagen, das für eine Übergangszeit vom 01.01.1993 bis längstens 31.12.1996 gelten soll. Diese Übergangslösung wurde am 17.12.1990 im Ministerrat verabschiedet². Das Zahlungsaufschubverfahren bedeutet für mehrwertsteuerpflichtige Händler und für den Fiskus die Beibehaltung des Bestimmungslandprinzips, ohne daß ein Clearing-Verfahren erforderlich ist. Als Preis für diesen Vorteil wird allgemein die erschwerte Kontrolle der Steuerabführung angesehen³.

Darüber hinaus hat die Kommission für Käufe von nicht mehrwertsteuerpflichtigen oder steuerbefreiten Institutionen, für Käufe von neuen Kraftfahrzeugen sowie für den Versandhandel, Sonderregelungen vorgeschlagen, die diese Transaktionen weiterhin dem Bestimmungslandprinzip unterwerfen⁴. Damit werden im Binnenmarkt lediglich der individuelle Reiseverkehr und die meisten Dienstleistungen im Ursprungsland besteuert. Die Kommission hält aber auch die privaten Direkteinkäufe für eine Quelle gravierender Wettbewerbsverzerrungen und hat daher zusätzlich eine Annäherung der Steuersätze vorgeschlagen: Der Normalsatz soll zwischen 14 und 20 Prozent liegen, der ermäßigte Satz zwischen 4 und 9 Prozent. Luxussteuersätze sind abzuschaffen⁵. Leitbild

172-173, S. 41.

² Vgl. "Handelsblatt" vom 18.12.1990, S. 7. Zum Kommissionsvorschlag für das Zahlungsaufschubverfahren vgl. KOM (90), 182 endg., Ziff. 3, S. 5.

³ Vgl. z.B. Kraeusel, Vollendung des Binnenmarktes und Annäherung der indirekten Steuern, UVR 1990, 3, (8 f).

⁴ Siehe KOM (90), 182 endg., Ziff. 4b, S. 9-11.

⁵ Vgl. Weißbuch (Fn. 1), Ziff. 184 ff., S. 44 sowie KOM

für diese zwischen 5 und 6 Prozentpunkten liegende Bandbreite war die Erfahrung, die in den Vereinigten Staaten mit der 'sales tax' gemacht wurde⁶.

In der Frage der Steuersatzharmonisierung gibt es seit den Kommissionsvorschlägen von 1987 kaum Fortschritte. Einige Mitgliedstaaten halten die von der Kommission vorgeschlagenen Bandbreiten für zu weit⁷, andere - vor allem Großbritannien - wollen überhaupt keine gemeinschaftliche Harmonisierung. Die Kommission hat ihren ursprünglichen Vorschlag im Juni 1989 revidiert⁸. Nach dieser Revision soll lediglich ein Mindestsatz gemeinschaftlich festgelegt werden, der im Entwurf nicht genannt wurde. Zum damaligen Zeitpunkt wurde ein Satz von 15 Prozent erwartet⁹. Inzwischen ist auch die Bandbreitenregelung wieder in der Diskussion. Eine Einigung unter den Mitgliedstaaten soll im Verlauf des Jahres 1991 erfolgen¹⁰.

Die Frage der Steuersatzharmonisierung im Europäischen Binnenmarkt steht im Zentrum dieses Beitrags. Die Besonderheit dieses Aufsatzes liegt darin, daß der juristischen und der ökonomischen Argumentation gleichermaßen Rechnung getragen wird. Dabei wird hier ausschließlich die Umsatzsteuer

(87), 320.

⁶ Vgl. Weißbuch (Fn. 1), Ziff. 185, S. 44. Eine Übersicht über Steuersatzdifferenzen zwischen den amerikanischen Bundesstaaten geben Kuhn/White, Examination of differences in U.S. state/local taxation as they relate to interstate commerce, Intertax 1986, 110.

⁷ Dies gilt etwa für Frankreich und Belgien. Die Meinung, daß eine Bandbreite von fünf Prozent zu weit sei, wird in der deutschen Literatur z.B. vertreten in Rau, Gedanken zur Umsatzsteuer-Harmonisierung, UR 1986, 78 (82).

⁸ Siehe KOM (89), 260 endg., Ziff. 8.

⁹ Vgl. "Handelsblatt" vom 17.05.1989, S. 1.

¹⁰ Vgl. "Handelsblatt" vom 18.12.1990, S. 7.

behandelt. Viele der Ausführungen sind jedoch im Grundsatz auch auf spezifische Verbrauchsteuern anwendbar. Zunächst wird das Grundproblem der Wettbewerbsverzerrungen im Binnenmarkt aus juristischer und ökonomischer Sicht dargelegt. Anschließend wird der Frage nachgegangen, ob der sogenannte 'Wechselkursansatz' zu Wettbewerbsneutralität ohne eine Harmonisierung der Steuersätze führen kann. Aus interdisziplinärer Sicht werden dann die Argumente für und wider eine weitgehende Harmonisierung der nationalen Steuersätze erörtert. Abschließend wird geprüft, ob das Recht auf vollständige Harmonisierung seitens der Unternehmer einklagbar ist. Dem schließt sich eine Zusammenfassung sowie ein Lösungsvorschlag an, der juristischen und ökonomischen Aspekten gerecht wird.

II. Das Problem der Wettbewerbsverzerrungen

Bereits unter der gegenwärtigen Regelung des Grenzausgleichs finden grenzüberschreitende Direktimporte von Waren und Dienstleistungen beispielsweise an der deutsch-dänischen Grenze statt. Die Verpflichtung zur Nachbesteuerung der Güter im Importland wird häufig gesetzeswidrig unterlaufen. Nach Aufhebung der Steuergrenzen wird dieses Verhalten jedoch legal sein¹¹. Es wird zu Abwägungen zwischen Steuer- und Kostenvorteilen einerseits und Transportkosten andererseits kommen. Zusätzlich wird mit der Vollendung des Binnenmarktes der internationale Austausch von Dienstleistungen erheblich zunehmen. Die Vereinheitlichung von rechtlichen Regelungsbereichen und technischen Normen wird zu einer zunehmenden Internationalisierung beispielsweise im Bereich der freien Berufe (rechtliche, wirtschaftliche und technische Beratung) führen. National unterschiedliche Steuersätze werden daher im Binnenmarkt eine erheblich größere

¹¹ Für Dienstleistungen ist der Import gemäß der Regelung des Art. 9 Abs. 1 der 6. Richtlinie (77/388/EWG), ABl. EG 1977 L 145 v. 13.06.1977 bereits heute legal.

Wirkung haben, als dies gegenwärtig der Fall ist. Die allein aufgrund von Steuersatzunterschieden durchgeführten Direktimporte von Waren und Dienstleistungen können potentiell zu erheblichen Wettbewerbsnachteilen für die Unternehmer in einem Hochsteuerland führen.

1. Das Problem aus juristischer Sicht

Aus juristischer Sicht stellt sich die Frage, ob diese Wettbewerbsnachteile mit dem EWG-Vertrag (EWGV) vereinbar sind, oder ob eine "Harmonisierung" der Umsatzsteuersätze geboten ist.

Ausgangspunkt und Rechtsgrundlage für die Harmonisierung der Umsatzsteuer ist Art. 99 EWGV. Demnach ist eine Harmonisierung vorzunehmen, "... soweit die Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes innerhalb der in Art. 8a vorgesehenen Frist notwendig ist". Die Harmonisierung muß sich daher an der Errichtung und dem Funktionieren des Binnenmarktes orientieren (teleologische Auslegung). Diese Formulierung läßt die Harmonisierungsintensität zunächst offen¹². Aus dem Blickwinkel des EWG-Vertrages kann daher, je nach den Erfordernissen, die der Binnenmarkt an das konkrete Harmonisierungsvorhaben (hier der Umsatzsteuer) stellt, entweder eine völlige Vereinheitlichung oder eine bloße Annäherung erforderlich sein. Für die Schaffung des Gemeinsamen Marktes/Binnenmarktes¹³ ist der

¹² Aus dem Terminus "Harmonisierung" kann die Intensität der Umsatzsteuerharmonisierung nicht abgeleitet werden, da der Begriff "Harmonisierung" in den verschiedenen sprachlichen Fassungen der Mitgliedstaaten des EWG-Vertrages unterschiedlich übersetzt wird. Vgl. hierzu ausführlich Lochner, Was bedeuten die Begriffe Harmonisierung, Koordinierung und gemeinsame Politik in den Europäischen Verträgen?, ZgS 1962, 35.

¹³ Nachfolgend wird unterstellt, daß sich die Begriffe "Gemeinsamer Markt" und "Binnenmarkt" inhaltlich nicht unterscheiden (vgl. Grabitz/v. Bogdandy, Vom Gemeinsamen Markt zum Binnenmarkt, JuS 1990, 170). Der

Grundsatz der Wettbewerbsneutralität *expressis verbis* in Art. 3f EWGV aufgenommen. Nach diesem Art. 3f umfaßt die Tätigkeit der Gemeinschaft "... die Errichtung eines Systems, das den Wettbewerb innerhalb des "Gemeinsamen Marktes" vor Verfälschungen schützt". Angebot und Nachfrage sollen sich somit im Gemeinsamen Markt/Binnenmarkt nur nach natürlichen und nicht nach künstlichen, vom Staat geschaffenen, Faktoren ausrichten¹⁴. Die in dieser Vorschrift proklamierte Wettbewerbsneutralität bezeichnet ein Vertragsziel von zwingender Geltung und stellt nicht lediglich einen Programmsatz dar¹⁵.

Mit der geplanten Schaffung des Binnenmarktes und der damit verbundenen Öffnung der Binnengrenzen haben sich die Rahmenbedingungen für die Umsatzbesteuerung geändert. Auch die einzelstaatlichen Umsatzsteuersysteme werden "geöffnet". Die bislang (im Warenverkehr zwischen den Mitgliedstaaten) - systembedingt¹⁶ - wettbewerbsneutral wirkenden unterschiedlichen Steuersätze der einzelnen Mitgliedstaaten werden zu einem Faktor des Wettbewerbs. Wettbewerbsverzer-

Art. 3f EWGV findet daher auch auf den Binnenmarkt Anwendung.

- ¹⁴ Bleckmann, in: Festschrift für Carstens, S. 43 (48). Zum Verbot der Wettbewerbsverfälschungen: derselbe, in: Festschrift für Lukes, S. 271.
- ¹⁵ Grundlegend EuGH, Rs 6/72, Slg. 1973, 215 (244 ff). Der EuGH formuliert (Rdnr. 24): "Dieses Erfordernis (Art. 3f) ist so wesentlich, daß bei seinem Fehlen zahlreiche Vertragsvorschriften gegenstandslos wären. ... Somit finden die Wettbewerbsbeschränkungen, die der Vertrag unter bestimmten Voraussetzungen deshalb zuläßt, weil die Vertragsziele miteinander in Einklang gebracht werden müssen, in den Erfordernissen des Artikel 2 und 3 eine Grenze, bei deren Überschreiten die Gefahr besteht, daß eine Abschwächung des Wettbewerbs den Zielsetzungen des Gemeinsamen Marktes zuwiderläuft."
- ¹⁶ Aufgrund des Grenzausgleichssystems für Warenlieferungen (vgl. Art. 8 der 6. Richtlinie) sowie für Dienstleistungen durch die Regelung des Art. 9 der 6. Richtlinie (Fn. 11).

rungen können auftreten. Daher stellt sich die Frage, inwieweit die Harmonisierungsvorgabe des Art. 3f EWGV eine Harmonisierung der Umsatzsteuersätze gebietet. Diese Frage ist bis heute nicht hinreichend diskutiert worden¹⁷.

2. Das Problem aus ökonomischer Sicht

Aus ökonomischer Sicht ist bei der Beurteilung der Frage, ob Wettbewerbsverzerrungen vorliegen, die Unterscheidung zwischen allgemeinen und speziellen Steuern entscheidend. Allgemeine Steuern, die auf alle Güter erhoben werden, beeinträchtigen nicht die Wahl des Konsumenten zwischen verschiedenen Gütern. Sie sind daher nicht wettbewerbsverzerrend. Das Problem der Besteuerung im Binnenmarkt von 1993 liegt darin, daß unterschiedliche Steuersätze zur Anwendung kommen. Für mehrwertsteuerpflichtige Händler ist der Steuersatz des Bestimmungslandes relevant, während für private Endverbraucher der Steuersatz des Ursprungslandes gilt. Sind diese verschieden, kommt es zu einer Verzerrung der relativen Preise. Bestimmte Güter mit hohem Wert oder hohem Steueranteil und niedrigen Transportkosten (Alkohol, Tabak, Schmuck, Elektroartikel) werden von privaten Endverbrauchern verstärkt in Niedrigsteuerländern gekauft. Steuerliche Gesichtspunkte führen deshalb dazu, daß sich Niedrigsteuerländer stärker auf die Produktion dieser Güter spezialisieren, als es ihre Ausstattung mit (natürlichen) Produktionsfaktoren rechtfertigen würde. Die Vorteile des internationalen Handels werden nicht voll ausgeschöpft; die Wohlfahrt des gesamten Landes ist geringer als in einer Situation, in der die Steuersätze international vereinheitlicht sind¹⁸.

¹⁷ Vgl. beispielsweise die vagen Ausführungen von Ritter, Steuerharmonisierung als Voraussetzung eines EG-Binnenmarktes, BB 1989, 77 (80).

¹⁸ Vgl. Sinn, Tax harmonization and tax competition in Europe, European Economic Review 34, 1990, 489 (494 ff).

Wettbewerbsverzerrungen sind also sowohl ein juristisches als auch ein volkswirtschaftliches Problem. Aus juristischer (und aus betriebswirtschaftlicher) Sicht liegt das Problem in der Verzerrung des Leistungswettbewerbs einzelner Unternehmen, während die volkswirtschaftliche Sicht die Wohlfahrtsverluste für die Wirtschaft als Ganzes betont. Die beiden Sichtweisen sind nicht im Widerspruch, sondern ergänzen sich.

III. Lösungsvorschlag: Vorumsatzabzug mit Wechselkursanpassung

Von ökonomischer Seite ist ein Vorschlag gemacht worden, der das Problem der Wettbewerbsverzerrungen ohne eine Harmonisierung der Steuersätze lösen soll¹⁹. Er knüpft an der oben erwähnten Unterscheidung von allgemeinen und speziellen Steuern an.

Nach diesem Vorschlag soll die Berechnung der Mehrwertsteuerschuld von steuerpflichtigen Händlern nach einem internationalen Vorumsatzabzug erfolgen. Bei der Berechnung der Steuerschuld im Bestimmungsland wird der Wert der importierten Produkte (ohne Steuern) von der heimischen Bemessungsgrundlage abgezogen; damit wird auch für den Händler, ebenso wie für den privaten Endverbraucher, der Steuersatz des Ursprungslandes relevant²⁰. Aus der spezifischen Steuer wird damit eine allgemeine; alle Waren des Hochsteuerlandes werden nun -unabhängig von ihrem Käufer-

¹⁹ Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium für Wirtschaft, Stellungnahme zum Weißbuch der EG-Kommission, Studienreihe 51, Bonn, Februar 1986, Ziff. 15, sowie Siebert, Wechselkursänderung kann Anpassung der Mehrwertsteuersätze ersetzen, "Handelsblatt" vom 27.6.1989, S. 7.

²⁰ Für einen systematischen Vergleich unterschiedlicher Besteuerungsprinzipien bei der Umsatzsteuer vgl. Haufler, Die Abschaffung der Steuergrenzen im gemeinsamen Markt: EG-Vorschläge 1989 und alternative Lösungen, UVR 1989, 131.

gleichmäßig stärker belastet als vergleichbare Waren im Niedrigsteuerland.

Der zweite Teil des Vorschlags besteht darin, diesen Unterschied im allgemeinen Steuerniveau dadurch auszugleichen, daß die Währung des Hochsteuerlandes abgewertet wird. Als Faustregel gilt, daß ein Unterschied von einem Prozent in den Mehrwertsteuersätzen durch eine einprozentige Abwertung der Währung des Hochsteuerlandes kompensiert werden kann. Um Verzögerungen in der Anpassung der Wechselkurse zu vermeiden, könnte unmittelbar mit der Umstellung auf den Vorumsatzabzug eine Anpassung der Paritäten im Europäischen Währungssystem vorgenommen werden²¹.

Dieser Vorschlag stößt jedoch zum einen auf praktische Probleme, da bei der Berechnung der Mehrwertsteuerschuld im Bestimmungsland internationale Transaktionen nach dem Vorumsatzabzug, nationale Transaktionen jedoch nach dem Vorsteuerabzug behandelt würden. Falls diese Berechnungsmethode zu erheblichen administrativen Schwierigkeiten führen würde, müßte das gesamte Mehrwertsteuersystem in der EG auf den Vorumsatzabzug umgestellt werden. Dies brächte die Notwendigkeit einer Anpassung aller nationalen Steuergesetze mit sich.

Der Vorschlag ist aber auch aus theoretischer Sicht problematisch. Er berücksichtigt zum einen nicht, daß auch im Binnenmarkt ein gespaltener Mehrwertsteuersatz vorgesehen ist. So liegt zum Beispiel der gegenwärtige Normalsteuersatz in den Niederlanden um 4,5 % über dem Satz der Bundesrepublik (18,5 gegenüber 14 Prozent), während der ermäßigte holländische Satz um ein Prozent unter dem deutschen liegt (6 gegenüber 7 Prozent). Eine Wechselkursanpassung könnte diese Unterschiede nur im Durchschnitt ausgleichen. Würde z.B. die holländische Währung gegenüber der deutschen um drei Prozent abgewertet, so

²¹ Zu diesem Vorschlag vgl. Siebert (Fn. 19).

würden nach der Wechselkursanpassung alle holländischen Produkte, die den Normalsteuersatz tragen, für den deutschen Importeur teurer, während die Produkte, die dem reduzierten holländischen Satz unterliegen, für den deutschen Importeur günstiger würden. Eine Wettbewerbsverzerrung bliebe somit bestehen.

Ein weiteres Problem des Vorumsatzabzugs liegt darin, daß die vorgeschlagene Anpassung der Wechselkursparitäten versucht, die durch unterschiedliche Steuersätze ausgelöste Änderung in den Güterpreisen auszugleichen. Die neuere ökonomische Theorie kommt jedoch zu dem Ergebnis, daß zumindest kurzfristig die Wechselkursbildung vorwiegend von den Kapitalmärkten bestimmt wird. Für den Wechselkursansatz bedeutet dies, daß die im obigen Beispiel vorgenommene Abwertung des holländischen Gulden gegenüber der Deutschen Mark um 3 Prozent von den Kapitalanlegern als nicht gerechtfertigt angesehen würde. Es käme zu verstärkten Käufen von holländischen Wertpapieren, die die Abwertung des Gulden zumindest teilweise wieder rückgängig machten.

Ein letztes Problem des Vorumsatzabzugs liegt darin, daß er auch weltweit einen Übergang vom gegenwärtigen Bestimmungslandprinzip zum Ursprungslandprinzip voraussetzt, um verzerrungsfrei wirken zu können²². Davon kann aber in der gegenwärtigen Situation keineswegs ausgegangen werden²³.

Es ist daher festzuhalten, daß ein internationaler Vorumsatzabzug mit gleichzeitiger Paritätenanpassung nur auf den ersten Blick auch ohne eine Harmonisierung der Steuersätze wettbewerbsneutral wäre. Bei näherer Betrachtung ergibt sich, daß unter den gegebenen Bedingungen auch dieses System zu

²² Der weltweite Übergang zum Ursprungslandprinzip wird vom Wissenschaftlichen Beirat beim Bundesministerium für Wirtschaft vorgeschlagen (Fn. 19), Ziff. 15.

²³ Dieses Problem ist an anderer Stelle genauer behandelt. Vgl. Haufler (Fn. 20), S. 137.

Verzerrungen führen würde. Das Problem, daß national unterschiedliche Umsatzsteuersätze im Europäischen Binnenmarkt zu Wettbewerbsverzerrungen führen, kann daher durch den Übergang zum Verfahren des internationalen Vorumsatzabzugs nicht gelöst werden.

IV. Interdisziplinäre Diskussion: Wieviel Harmonisierung?

1. Juristische Sichtweise

a. Intensität der Steuerharmonisierung

Der in Art. 3f EWGV aufgeführte Terminus der "Verfälschung des Wettbewerbs" muß - für die Zwecke der Umsatzbesteuerung - konkretisiert werden. Nach der ökonomischen Vorgabe findet ein optimaler Güteraustausch nur dann statt, wenn die relativen Güterpreise durch indirekte Steuern nicht verändert werden²⁴. Diese Voraussetzung ist erfüllt, sofern die Güter in einer geschlossenen Wirtschaft entweder überhaupt nicht der Steuer unterworfen werden oder einer einheitlichen Steuer, die auf alle Güter gleichermaßen angewandt wird, unterliegen. Solange die Konsumenten mit den gleichen relativen Güterpreisen konfrontiert sind, wird die Kaufentscheidung zwischen Gütern nicht beeinträchtigt. Aus unternehmenspolitischer Sicht liegt eine Verzerrung des Leistungswettbewerbs vor, wenn ein Unternehmen nur deshalb nicht zum Geschäftsabschluß kommt, weil die Gesamtheit der Produktionsbedingungen durch künstliche Produktionsbedingungen (z.B. Steuern) zum Nachteil dieses Unternehmens verändert wurde²⁵. Aus der Vorgabe des Verbots der Wettbewerbsverzerrungen leitet sich demnach ab, daß jedes auf dem Markt tätige Wirtschaftssubjekt in allen Mitgliedstaaten im Grundsatz die

²⁴ Vgl. ausführlich Bauer, Zum Begriff der Wettbewerbsverzerrungen, WuW 1968, 725 (734).

²⁵ Siehe Bauer (Fn. 24), S. 728 ff.

gleichen Möglichkeiten erhalten muß, sich wirtschaftlich zu entfalten; daher darf es weder Steueroasen noch Sonderbelastungen geben²⁶.

Der einleitend dargestellte Bandbreitenvorschlag der Kommission steht in offensichtlichem Widerspruch zu diesen Ausführungen. Der Bandbreitenvorschlag schließt eine Änderung der relativen Güterpreise durch unterschiedliche Steuersätze nicht aus. Der Ansatz ist von der Annahme geleitet, daß eine Abweichung von wenigen Prozentpunkten tolerabel sein müßte und auch politisch durchsetzbar sein sollte.

Seit der Einführung der Umsatzsteuer wird die Wettbewerbsneutralität im System der Umsatzbesteuerung eingehend diskutiert²⁷. Insbesondere das System der Bruttoallphasen-Umsatzsteuer war Gegenstand kontroverser Auseinandersetzungen. Wegen ihrer wettbewerbsverzerrenden Wirkungen wurde dieses Besteuerungssystem schließlich auch abgeschafft. Mit der Einführung der Nettoallphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug war die Diskussion um die Wettbewerbsneutralität der Umsatzbesteuerung jedoch keineswegs beendet. So wurde beispielsweise die wettbewerbsverzerrende Wirkung des Ausschlusses des Vorsteuerabzugsrechtes bei Steuerbefreiungen (§ 15 Abs. 2 UStG) lange Zeit diskutiert²⁸. Den vorläufigen Höhepunkt erreichte die Diskussion durch die EuGH-Entscheidung zur Eigenverbrauchsbesteuerung²⁹. Der EuGH hat in dieser Entscheidung festgestellt, daß die Besteuerung

²⁶ So bereits im Jahre 1977 zutreffend Höppner, Die EG-Steuerharmonisierung, EuR 1977, 122 (125 f).

²⁷ Vgl. hierzu Denkschrift über die Möglichkeiten einer Verbesserung der Umsatzbesteuerung, BT-Drucksache 730, S. 1.

²⁸ Vgl. hierzu bspw. Fasold, Der systemwidrige Verlust des Vorsteuerabzugsrechtes im steuerfreien Bereich der neuen Mehrwertsteuer, BB 1967, 1205 sowie Stadie, Das Recht des Vorsteuerabzugs, Köln 1989, S. 10 ff.

²⁹ EuGH, zitiert nach UR 1989, 373.

der privaten Nutzung zu einer Doppelbesteuerung führt, " ... die dem Grundsatz der Steuerneutralität, der dem gemeinsamen Umsatzsteuersystem zugrunde liegt, zuwiderläuft."

Das Verbot von Doppelbesteuerungen liegt somit der Umsatzsteuer systemimmanent zugrunde. Demgegenüber war die wettbewerbsverzerrende Wirkung von national unterschiedlichen Steuersätzen bis heute nicht Gegenstand einer ausführlichen Diskussion. Dies ist darauf zurückzuführen, daß die Wirkung unterschiedlicher Steuersätze durch das Ausgleichssystem an den Grenzen bislang neutralisiert wurde. Nach Öffnung der Grenzen entfällt die Möglichkeit der Neutralisierung. Die aus unterschiedlichen Steuersätzen folgenden Verzerrungen des Wettbewerbs sind jedoch wesentlich weitreichender als die Verzerrungen, die im System der Umsatzbesteuerung die Diskussion beeinflussen.

Bei den bisher diskutierten Verstößen gegen die Neutralität der Besteuerung schlug "lediglich" die mit der Umsatzbesteuerung intendierte einmalige Belastung des Konsums fehl. Bei den steuersatzbedingten Verzerrungen scheidet indes bereits der Geschäftsabschluß. Den Wettbewerber trifft nicht lediglich eine Belastung mit anteiliger Umsatzsteuer, sondern ihm geht der konkrete Umsatz schlechthin verloren. Damit wird der Leistungswettbewerb in besonders krasser Weise verletzt. Der Unternehmer kommt nicht zum Geschäftsabschluß, da die Gesamtheit der Produktionsbedingungen durch die unterschiedlichen Steuersätze verändert wurde. Wettbewerbsverzerrungen, die durch die Steuersatzunterschiede entstehen, sind somit unzulässig. Nur die vollständige Vereinheitlichung kann die wirkliche Steuerneutralität nach Öffnung der Grenzen im gemeinsamen Binnenmarkt gewährleisten.

b. Gleichmäßigkeit der Besteuerung versus einzelstaatliche Besteuerungshoheit

Von entscheidender Bedeutung ist nunmehr die Frage, ob

der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität von der einzelstaatlichen Besteuerungshoheit durchbrochen werden kann. In der Bundesrepublik wird dieses Problem im nationalen Kontext seit langem diskutiert. Nach allgemeiner Meinung³⁰ kann der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung durch unterschiedliche Steuerlasten zwischen Ländern und Gemeinden in der Bundesrepublik nicht verletzt werden³¹. Unterschiedliche Belastungen sind u.a. auf die Hebesatzautonomie der Gemeinden zurückzuführen. Die steuerliche Gleichmäßigkeit soll daher an der Grenze der für die Gesetzgebung zuständigen Gebietskörperschaften enden³².

Fraglich ist, ob diese Auffassung auch für das Gemeinschaftsrecht gelten kann³³. Die Mitgliedstaaten haben sich durch den EWG-Vertrag insoweit ihrer Souveränitätsrechte begeben, als dies für die Erreichung der Vertragsziele erforderlich ist³⁴; sie unterliegen der Gemeinschaftsgewalt³⁵. Demgegenüber bestehen ihre Souveränitätsrechte außerhalb des Anwendungsbereichs des Vertrages in vollem Umfang fort.

³⁰ Tipke/Lang, Steuerrecht, 12. Auflage 1989, S. 46, mit umfassenden Nachweisen (in Fn. 75).

³¹ Bei den Gemeinden sind dies die unterschiedlichen Realsteuerhebesätze. Zur Diskussion um die Abschaffung der Gewerbesteuer in der Bundesrepublik vgl. Schemmel, Steuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft, S. 101 ff.

³² Tipke/Lang (Fn. 30), S. 46.

³³ Dies bejahen Tipke/Lang (Fn. 30), S. 46 inzident (vgl. Punkt 3.2.3). Tipke/Lang sind der Auffassung, daß der Gleichheitssatz im zwischenstaatlichen Bereich nicht verletzt werden kann.

³⁴ Grabitz, EWGV, Art. 1 Rdnr. 7; Groeben/Boeckh, EWGV, Art.1 Rdnr. 26 f.

³⁵ Gleichwohl sind die Mitgliedstaaten in ihrer Gesamtheit die "Herren der Verträge" geblieben; vgl. Ipsen, Europäisches Gemeinschaftsrecht, 9-7. Vertragsänderungen können sie in ihrer Gesamtheit nach Art. 236 EWGV jederzeit vornehmen. Siehe hierzu Groeben/Boeckh, EWGV, Art. 1 Rdnr. 26 f.

Inwieweit die Hoheitsrechte somit bei den Mitgliedstaaten verblieben sind bzw. auf die Gemeinschaft übertragen wurden, muß für das jeweilige Harmonisierungsvorhaben im einzelnen festgelegt werden. Die Vorgaben der Umsatzsteuerharmonisierung (Art. 99 und 3f EWGV) gebieten im Binnenmarkt, wie erörtert, die Aufhebung der Wettbewerbsverzerrungen, die von der Umsatzbesteuerung verursacht werden. Steueroasen und Sonderbelastungen sind unzulässig³⁶. Unterschiedliche Steuersätze führen entsprechend den oben entwickelten Definitionen zu Wettbewerbsverzerrungen. Eine Harmonisierung ist daher - aus juristischer Sicht - zwingend geboten. Die Mitgliedstaaten haben sich insoweit ihren Souveränitätsrechten begeben; ihre Steuerhoheitsrechte treten zurück.

2. Ökonomische Sichtweise

Wie oben dargelegt, führen aus ökonomischer Sicht unterschiedliche nationale Steuersätze unter den Gegebenheiten des Binnenmarktes zu gesamtwirtschaftlichen Wohlfahrtsverlusten, so daß ein Argument für die Harmonisierung dieser Sätze gegeben ist. Auf der anderen Seite kann das Beharren der Mitgliedstaaten auf den gegenwärtigen, national unterschiedlichen, Steuersätzen ökonomisch gerechtfertigt werden, wenn man davon ausgeht, daß die Bürger der EG-Mitgliedstaaten unterschiedliche Auffassungen über die von ihnen gewünschte Höhe der Steuersätze und die damit verbundenen öffentlichen Leistungen haben.

So können zum Beispiel die bestehenden Unterschiede in den Umsatzsteuersätzen Dänemarks und Luxemburgs dahingehend interpretiert werden, daß die Dänen mehr öffentliche Leistungen in Anspruch nehmen wollen, während die Luxemburger verstärkt private Güter und Leistungen konsumieren möchten. Der Zusammenhang zwischen der Höhe der Umsatzsteuer und dem Versorgungsniveau mit öffentlichen Gütern ist dann unmittelbar

³⁶ Vgl. Höppner (Fn. 26).

gegeben, wenn eine Reduzierung des Mehrwertsteuersatzes nicht durch eine entsprechende Erhöhung anderer Steuern ausgeglichen werden kann³⁷. Durch eine weitgehende Harmonisierung der Umsatzsteuersätze müßten sich alle Länder an einen 'EG-Durchschnitt' anpassen, der unter Umständen stark von den Wünschen der Bevölkerung abweicht. Dieses Argument ist unter anderem durch den "Padoa-Schioppa-Bericht" wieder verstärkt ins Bewußtsein gerufen worden, der mehr Raum für eine dezentralisierte Anwendung der Gemeinschaftspolitiken fordert³⁸.

Aus ökonomischer Sicht gibt es daher Argumente für und wider eine weitgehende Harmonisierung der Steuersätze auf der Ebene der Gemeinschaft. Dies kommt etwa in dem Schlagwort von "optimaler statt maximaler Harmonisierung"³⁹ zum Ausdruck. Das Problem besteht darin, das optimale Ausmaß der Harmonisierung zu finden.

Von ökonomischer Seite ist zunächst zu fordern, regionalen Besonderheiten durch flexible und pragmatische Lösungen entgegenzukommen⁴⁰. So könnten z.B. Griechenland oder die Britischen Inseln, die keine direkten Landgrenzen mit

³⁷ Dies dürfte zum Beispiel in Dänemark der Fall sein, das neben dem hohen Umsatzsteuersatz auch sehr hohe Einkommensteuersätze hat. In den südlichen EG-Ländern sind negative Auswirkungen auf die Steuerehrlichkeit zu erwarten, wenn die Einkommensteuersätze merklich erhöht werden.

³⁸ Padoa-Schioppa, Effizienz, Stabilität und Verteilungsgerechtigkeit, Gabler 1988, S. 10 f.

³⁹ Vgl. Biehl, On maximal versus optimal tax harmonization, in: Bieber/Dehousse/Pinder/Weiler (Hrsg.), 1992: One European Market, Nomos 1988, S. 261 ff.

⁴⁰ Vgl. z.B. Centre for European Policy Studies, Indirect tax harmonization in the European Community, Working Party Report No. 1, Brussels, July 1989 (rapporteurs: Stephen Smith, Mark Pearson, Gerard Cornilleau), S. 60 f.

anderen EG-Staaten haben, größere Steuersatzdifferenzen aufrecht erhalten, ohne daß es zu einer großen Zahl grenzüberschreitender Direkteinkäufe kommen würde. Auch bei benachbarten Ländern sollte aus ökonomischer Sicht die Anpassung der Mehrwertsteuersätze nicht vollständig vorweggenommen werden. Sollte sich nach Öffnung der Binnengrenzen herausstellen, daß wettbewerbsverzerrende Transaktionen in größerem Maße stattfinden als erwartet, könnten nationale Regierungen ihre Steuersätze nachträglich in einem Verfahren von Versuch und Irrtum an die Notwendigkeiten des Binnenmarktes anpassen⁴¹. Dieser schrittweisen und dezentralen Anpassung der Steuersätze durch die Einzelstaaten wird von ökonomischer Seite in der Regel mehr vertraut, als einem im voraus festgelegten EG-weiten Harmonisierungsstandard.

3. Britischer Vorschlag - die Wettbewerbslösung

Dieser Gedanke liegt auch dem Vorschlag des ehemaligen britischen Schatzkanzlers Lawson zugrunde⁴². Nach Lawsons Auffassung sollte auf der Ebene der Gemeinschaft auf jede Harmonisierung der Steuersätze verzichtet werden. Stattdessen sollten lediglich die bestehenden Beschränkungen für den privaten Reiseverkehr stufenweise abgebaut und schließlich ganz eliminiert werden. Aufgrund grenzüberschreitender Direkteinkäufe würden Länder mit hohen Steuersätzen Einnahmen verlieren und dadurch gezwungen werden, "sich für ein System der indirekten Besteuerung (zu) entscheiden, das zwischen diesem Wettbewerbsdruck und nationalen Präferenzen ein

⁴¹ Grundlegend dazu: v. Hayek, Der Wettbewerb als Entdeckungsverfahren, Kieler Vorträge, Neue Folge 56, Kiel 1968, S. 7 ff.

⁴² Besteuerung im einheitlichen Binnenmarkt: Ein marktorientiertes Konzept, in: Europäische Notizen aus Großbritannien, hrsg. von der Britischen Botschaft, Bonn, Dokument E 15/88.

Gleichgewicht schafft"⁴³.

Aus ökonomischer Sicht ist ein wichtiger Einwand gegenüber dieser Lösung festzuhalten: Versuchen die Mitgliedstaaten wechselseitig, über eine strategische Senkung ihrer Steuersätze ausländische Direkteinkäufe anzuziehen, würde das im Endergebnis zu einem ruinösen Steuerwettbewerb führen, der den Interessen jedes einzelnen Mitgliedstaates zuwiderläuft. In diesem Fall wäre es sinnvoll, einen gemeinschaftsweiten Mindeststeuersatz einzuführen. Der Lawson-Vorschlag sollte daher um einen solchen Mindestsatz ergänzt werden⁴⁴.

Aus juristischer Sicht ist zweifelhaft, ob der Lawson-Vorschlag mit dem EWG-Vertrag vereinbar ist. Der EWG-Vertrag sieht in Art. 8a die Einführung eines Binnenmarktes bis zum 31.12.1992 vor. Der Binnenmarkt ist ein rechtliches Regelungsgebäude⁴⁵, das spezifischen juristischen Vorgaben entsprechen muß. Insbesondere sind dies die Voraussetzung der Wettbewerbsneutralität bzw. das Verbot von Wettbewerbsverzerrungen. Umstritten ist, ob die Schaffung des Binnenmarktes bis spätestens 01.01.1993 vollendet sein muß. Zum Teil wird die Auffassung vertreten, dem Datum des 01.01.1993 würde keine rechtsverbindliche Wirkung zukommen⁴⁶. Dies entspricht der

⁴³ Besteuerung im einheitlichen Binnenmarkt (Fn. 42), Ziff. 21.

⁴⁴ Vgl. Centre for European Policy Studies (Fn. 40), S. 61 sowie Haufler, Indirect tax policy in the European Community: An economic analysis, erscheint in: Vosgerau (Hrsg.), European Integration in the World Economy, Springer, 1991.

⁴⁵ Vgl. Schmidt-Leithoff, Interdependenzen zwischen europäischem und deutschem Wirtschaftsrecht, JZ 1988, 430 (432) mit Hinweisen auf die EuGH-Rechtsprechung zum Gemeinsamen Markt.

⁴⁶ Für die Unverbindlichkeit des Datums: Beutler/Bieber/Pipkorn/Streil, Die Europäische Gemeinschaft - Rechtsordnung und Politik, 3. Auflage, S. 48 f; Grabitz, EWGV, Art. 8a Rdnr. 6; Grabitz

Erklärung der Regierungsvertreter zu Art. 8a EWGV, wonach die Feststellung des Termins "keine automatische rechtliche Wirkung"⁴⁷ mit sich bringt. Diese Erklärung ist gemäß Art. 31 Nr. 2a WRVK⁴⁸ für die Auslegung des EWG-Vertrages heranzuziehen. Aus dieser Äußerung wird abgeleitet, daß die Vorschriften über die Errichtung des Binnenmarktes keine unmittelbare rechtliche Wirkung durch bloßen Fristablauf erlangen können⁴⁹. Faktisch stellt die Erklärung der Regierungsvertreter eine korrigierende Auslegung entgegen dem eindeutigen Wortlaut der Vorschrift des Art. 8a EWGV dar.

Die nachträgliche korrigierende Auslegung stößt auf grundsätzliche methodische Bedenken. Das in Art. 8a Abs. 1 EWGV aufgenommene Datum sowie die verwendete Formulierung "den Binnenmarkt zu verwirklichen" ist eindeutig. Zweifelhaft ist, ob diese Formulierung überhaupt auslegungsfähig ist, da die Auslegung grundsätzlich im eindeutigen Wortlaut einer Vorschrift ihre Grenze findet. Diese Frage kann jedoch letztendlich offen bleiben. Denn zutreffend wird in der Literatur⁵⁰ darauf hingewiesen, daß Art. 8a EWGV in jedem Falle eine "politische Selbstverpflichtung der Organe" begründe, den Binnenmarkt möglichst "zeitnah" zu verwirklichen, selbst wenn dem Datum keine unmittelbare Rechtswirkung beigemessen werde. Ein Wettbewerbsansatz, wie er in dem Lawson-Papier vorgesehen

trennt dies jedoch von der Frage, ob einzelne Vorschriften des EWGV gleichwohl unmittelbare Wirkung haben, sofern sie die hierfür vom EuGH aufgestellten Voraussetzungen erfüllen. Gegen eine Unverbindlichkeit des Datums: Scharrer, Die Einheitliche Europäische Akte: der Binnenmarkt, Integration 1986, 108 sowie Toth, The Legal Status of the Declarations Annexed of the Single European Act, CMLR 1986, 803 (811 f).

⁴⁷ Vgl. Anhang V zum EWGV, EEA, Schlußakte, Erklärung zu Art. 8a des EWGV.

⁴⁸ Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969.

⁴⁹ Grabitz, EWGV, Art. 8a Rdnr. 6.

⁵⁰ Grabitz, EWGV, Art. 8a Rdnr. 6.

ist, widerspricht aber Art. 8a EWGV und er verstößt daher aus juristischer Sicht gegen den EWG-Vertrag.

Als Ergebnis kann festgehalten werden, daß der Lawson-Vorschlag aus ökonomischer Sicht ergänzungsbedürftig ist und aus juristischer Sicht abzulehnen ist. Von ökonomischer Seite ist aber dennoch eine Lösung anzustreben, die den Einzelstaaten die Möglichkeit läßt, den nationalen Umsatzsteuersatz oberhalb eines EG-weiten Mindestsatzes frei zu bestimmen. Dies impliziert eine unvollständige Harmonisierung und damit die Existenz von Steuersatzunterschieden im Europäischen Binnenmarkt. Die juristische Sicht hat demgegenüber die Notwendigkeit einer vollständigen Harmonisierung der Steuersätze betont. Sollten die Steuersatzunterschiede bis zum 01.01.1993 nicht vollständig abgebaut sein, wird die Frage entscheidend, ob sich Unternehmen, die durch Steuersatzdifferenzen Wettbewerbsnachteile erleiden, auf Art. 3f EWGV berufen können und damit die Feststellung erreichen können, daß die unterschiedlichen Steuersätze vertragswidrig sind.

V. Unmittelbare Anwendbarkeit des Art. 3f EWGV

1. Die Stellung des Art. 3 im EWG-Vertrag

Art. 3 EWGV beschreibt die Tätigkeitsbereiche der Gemeinschaft. Die Vorschrift stellt somit eine Konkretisierung der allgemeinen Zielsetzungen des Vertrages dar⁵¹. Da sie aber die allgemeinen Zielbestimmungen genauer faßt, ist sie zusammen mit Art. 2 EWGV als Grundsatznorm zur Zielkonkretisierung heranzuziehen⁵². Wegen ihrer grundlegenden Bedeutung kommt der

⁵¹ Grabitz, EWGV, Art. 3 Rdnr. 1, spricht von einer Ausführungsvorschrift. Siehe auch EuGH Urteil v. 24.11.1982 - Rs 249/81 (Kommission ./I. Irland), Slg. 1982, 4005 (4023, Rdnr. 28).

⁵² Vgl. Beutler/Bieber/Pipkorn/Streil (Fn. 46), S. 46 f.

Zielbeschreibung Verfassungsrang innerhalb der Vertragsregelungen zu, sie zählt zum "revisionsfesten Minimum" des Vertrages⁵³. Nach der Rechtsprechung des EuGH kommt einzelnen Normen des Vertrages, die sich an die Mitgliedstaaten richten, generell dann unmittelbare Wirkung zu, wenn die Norm den Mitgliedstaaten bestimmte klar umrissene Verpflichtungen auferlegt⁵⁴. Die Gebote des Art. 3 EWGV sind demnach unmittelbar anwendbar und verdichten sich zu einem justiziablen Verfassungsauftrag⁵⁵ an den Rat, "durch präzise Bestimmungen des Vertrages, wie diejenigen, in denen gewisse Fristen festgelegt sind"⁵⁶.

Somit ist zu untersuchen, ob Regelungen existieren, die den Verfassungsauftrag des Art. 3f EWGV im einzelnen konkretisieren und damit einen justiziablen Verfassungsauftrag bzw. subjektive Rechte für einzelne Unternehmen begründen können.

2. Art. 3f in Verbindung mit Art. 95 EWGV

Als eine solche konkretisierende Regelung könnte insbesondere Art. 95 EWGV in Betracht kommen. Art. 95 EWGV verbietet die Diskriminierung von Waren aus anderen Mitgliedstaaten mit steuerlichen Mitteln⁵⁷. Verboten ist auch die sogenannte umgekehrte Diskriminierung von inländischen Waren. Demnach dürfen Waren, die zur Ausfuhr bestimmt sind,

⁵³ Ipsen (Fn. 35), 28-23.

⁵⁴ EuGH Urteil v. 01.07.1969 - Rs 2 und 3/69 (verbundene Rechtssache, Sociaal Fondsvoord de Dimantarbeiders ./ S.A.C. Brachfeld and Sons und Chougol Dimond Co.), Slg. 1969, 211 (222, Rdnr. 22/23).

⁵⁵ Grabitz, EWGV, Art. 3 Rdnr. 1.

⁵⁶ EuGH Urteil v. 22.05.1985 - Rs 13/83 (Gemeinsame Verkehrspolitik ./ Verpflichtung des Rates), EuR 1985, 393 (Rdnr. 49).

⁵⁷ EuGH Urteil v. 29.06.1977 - Rs 142/77 (Status Control), Slg. 1978, 1543 (Leitsatz) (1557 f).

nicht schlechter gestellt werden als ausländische Erzeugnisse⁵⁸. Nicht erfaßt werden sonstige Benachteiligungen der inländischen Erzeugnisse⁵⁹. Von der Konzeption her ist die Vorschrift - im Bezug auf die Umsatzbesteuerung - auf den Zustand bestehender Grenzkontrollen ausgelegt. Die Fälle der Direktimporte (nach Öffnung der Grenzen) werden daher von dem Tatbestand nicht erfaßt, da Waren, die direkt in einen anderen Staat exportiert werden, nur im exportierenden Staat der Umsatzsteuer unterworfen werden. Im importierenden Staat werden sie nicht mehr besteuert. An mögliche Wettbewerbsverzerrungen, die nach der Aufhebung der Steuergrenzen durch Direktimporte verursacht werden, wurde bei der Schaffung der Vorschrift offensichtlich nicht gedacht. Man war der Auffassung, daß die Harmonisierung gemäß Art. 99 EWGV bis zu diesem Zeitpunkt entsprechend fortgeschritten bzw. soweit abgeschlossen sein würde, daß Wettbewerbsverzerrungen nicht auftreten könnten⁶⁰. Da insoweit im Rechtsschutzsystem der steuerlichen Vertragsregelungen eine Lücke besteht, muß auf die allgemeinen Vorschriften, insbesondere den Gedanken des Diskriminierungsverbotes zurückgegriffen werden.

3. Art. 3f in Verbindung mit Art. 7 EWGV

Art. 3f EWGV könnte daher durch die Vorschrift des Art. 7 EWGV konkretisiert werden. Art. 7 EWGV stellt die Konkretisierung des allgemeinen Gleichheitssatzes des Gemeinschaftsrechtes dar⁶¹. Die Vorschrift gebietet jedoch nicht nur

⁵⁸ Vgl. Beutler/Bieber/Pipkorn/Streil (Fn. 46), S. 295, m.w.N., insbesondere auf die Rechtsprechung des EuGH.

⁵⁹ EuGH Urteil v. 13.03.1979 - Rs 86/78 (Peureuse I), Slg. 1979, 897 (914, Rdnr. 39/40).

⁶⁰ Beutler/Bieber/Pipkorn/Streil (Fn. 46), S. 296 formulieren: "Es (das Diskriminierungsverbot, das in Art. 95 EWGV niedergelegt ist) wird seine Bedeutung verlieren, wenn die indirekten Steuern der Mitgliedstaaten harmonisiert sein werden... ."

⁶¹ Ipsen (Fn. 35), 30-2--30-3.

die Gleichbehandlung von Angehörigen ausländischer Staaten im Verhältnis zu den Angehörigen des eigenen Staates. Diese Art der Gleichbehandlung allein kann den Zielen des Vertrages, insbesondere der Schaffung des "Binnenmarktes" nicht gerecht werden⁶². Der "Binnenmarkt" fordert uneingeschränkte wirtschaftliche Chancengleichheit⁶³. Auch der Wortlaut des Art. 7 Abs. 1 EWGV stellt auf "jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit" ab⁶⁴. Dieser eindeutige Wortlaut spricht daher nicht nur für eine Gleichbehandlung der Ausländer gegenüber den Inländern, sondern auch umgekehrt für eine Gleichbehandlung der Inländer gegenüber den Angehörigen anderer Mitgliedstaaten. Art. 7 Abs. 1 EWGV ist folglich dahingehend auszulegen, daß sowohl die Ausländer- wie auch die Inländerdiskriminierung untersagt ist⁶⁵.

Auch das Beispiel der Direktimporte zeigt, daß eine Schlechterstellung der "Inländer" (die Unternehmer, die in dem Staat ansässig sind, in den das Gut importiert wird) gegenüber den "Ausländern" (exportierender Staat) innerhalb der Gemeinschaft praktisch möglich ist. Von dem Diskriminierungsverbot aus Gründen der Staatsangehörigkeit werden auch Gesellschaften der Gemeinschaft im Sinne der Art. 52 ff EWGV erfaßt, da Art. 7 EWGV durch die Art. 52 ff EWGV konkretisiert wird⁶⁶. Dies bedeutet, daß für Gesellschaften eine Diskriminierung aufgrund ihrer Ansässigkeit untersagt ist.

⁶² In diesem Sinne auch Bleckmann, Handbuch der Europäischen Wirtschaft, Art. 7, Rdnr. 4, m.w.N.

⁶³ Grabitz, EWGV, Art. 7 Rdnr. 6.

⁶⁴ Zutreffend Grabitz, EWGV, Art. 7 Rdnr. 6.

⁶⁵ Hierzu EuGH Urteil v. 07.02.1979 - Rs 136/78 (Auer), Slg. 1979, 437 (449 f, Rdnr. 23/24); Urteil v. 07.02.1979 - Rs 115/78 (Knors ./, Staatssekretär für Wirtschaft), Slg. 1979, 399 (410); Reitmaier, Inländerdiskriminierung nach dem EWG-Vertrag, S. 76.

⁶⁶ In diesem Sinne Reitmaier (Fn. 65), S. 13.

Art. 7 EWGV enthält somit einen einheitlichen Auftrag der Gleichbehandlung an die Mitgliedstaaten; negativ formuliert enthält die Vorschrift ein eindeutiges Diskriminierungsverbot. Art. 7 EWGV gebietet daher in Verbindung mit Art. 3f EWGV, die mit den unterschiedlichen Steuersätzen verknüpften Diskriminierungen der Wettbewerber zu unterbinden und begründet einen unmittelbaren Anspruch auf die Harmonisierung der Steuersätze.

VI. Zusammenfassung und Ausblick

Die juristische Untersuchung hat gezeigt, daß eine vollständige Harmonisierung der Steuersätze aufgrund der Vorgaben des EWG-Vertrages geboten ist. Sollten aufgrund unterschiedlicher Interessen der EG-Mitgliedstaaten zu diesem Termin die Mehrwertsteuersätze in der Gemeinschaft noch nicht vollständig vereinheitlicht sein, besteht für den einzelnen Unternehmer die Möglichkeit einer Klage vor dem Europäischen Gerichtshof. Die juristische Sicht betont das subjektive Recht des einzelnen Unternehmers auf einheitliche steuerliche Rahmenbedingungen im Vergleich zur Konkurrenz im Ausland. Die einzelstaatliche Besteuerungshoheit tritt nach der hier vertretenen Auslegung des EWG-Vertrages immer dann zurück, wenn ein Konflikt mit dem Ziel der Wettbewerbsneutralität im Gemeinsamen Markt besteht.

Demgegenüber haben nach der hier vertretenen ökonomischen Argumentation sowohl die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen als auch die nationale Souveränität bei der Wahl der Steuersätze einen positiven Einfluß auf die nationale Wohlfahrt. Die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen erhöht die Wohlfahrtsgewinne aus dem internationalen Handel, während die nationale Besteuerungshoheit dazu führt, daß in jedem Land die optimale Menge an öffentlichen Gütern und Dienstleistungen bereitgestellt werden kann. Aus ökonomischer Sicht sollte vor

dem 01.01.1993 lediglich ein Mindeststeuersatz gemeinschaftsweit festgelegt werden, um einen strategischen Wettlauf um die Steuererträge aus grenzüberschreitenden Direktkäufen zu begrenzen. Diese teilweise Harmonisierung sollte nach der Öffnung der Grenzen durch eine Anpassung der Steuersätze auf der nationalen Ebene ergänzt werden, die sich an den Erfahrungen und Erfordernissen im Binnenmarkt orientiert.

Aus dieser zusammenfassenden Gegenüberstellung geht hervor, daß der grundlegende Zielkonflikt zwischen der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen einerseits und der nationalen Souveränität bei der Wahl der Umsatzsteuersätze andererseits von juristischer und ökonomischer Seite unterschiedlich gelöst wird. Daraus ergeben sich auch unterschiedliche Empfehlungen für die Harmonisierung der Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt. Aus juristischer Sicht werden die konfligierenden Ziele in einer hierarchischen Struktur geordnet, wobei das Recht des Unternehmers auf gleiche Wettbewerbsbedingungen gegenüber der ausländischen Konkurrenz dem Anspruch auf eine angemessene Staatsleistung übergeordnet ist. Die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen sollte daher durch eine vollständige Harmonisierung der Umsatzsteuersätze auf der Ebene der Gemeinschaft vor dem 01.01.1993 sichergestellt werden. Aus ökonomischer Sicht sind das Recht auf international ausgeglichene Wettbewerbsbedingungen und das Recht auf eine angemessene Staatsleistung dagegen zwei gleichrangige Ziele. Der Konflikt zwischen diesen beiden Zielen sollte daher - mit Ausnahme des oben erwähnten Mindeststeuersatzes - durch jeden Staat selbst gemäß den Wünschen seiner Bürger gelöst werden.

Längerfristig kann man davon ausgehen, daß sich die gesamte Steuer- und Ausgabenpolitik der EG-Mitgliedstaaten annähern wird, so daß der hier aufgezeigte Konflikt an Schärfe verliert. Kurzfristig gibt es jedoch keine umfassende und generelle Regelung, die juristischen und ökonomischen

Gesichtspunkten in befriedigender Weise Rechnung trägt.

Ein möglicher Schritt im Hinblick auf eine kurzfristige Regelung soll hier angedeutet werden: Ländern wie Dänemark oder Irland, die hohe Steuersatzdifferenzen zu ihren unmittelbaren Nachbarn aufweisen, könnte die Möglichkeit eingeräumt werden, Grenzkontrollen auch nach dem 01.01.1993 für eine Übergangszeit beizubehalten. Dies würde zwar die vollständige Erreichung eines der wesentlichen Ziele des Binnenmarktprogramms verzögern, den betroffenen Ländern aber längere Anpassungszeiten für eine Umgestaltung ihres Steuersystems geben. Die Abschaffung der Grenzkontrollen sollte unserer Auffassung nach nicht zu einem Selbstzweck werden, sondern ein Baustein auf dem Weg zu einem "Europa der Bürger" sein. Wenn die Voraussetzungen für die Abschaffung aller Steuergrenzen bis zum 01.01.1993 nicht geschaffen werden können, erscheint es uns besser, an einzelnen Landesgrenzen auf dieses sichtbare Symbol der Europäischen Einigung vorerst zu verzichten, als es auf Kosten der Bürger durchzusetzen.