

Haufler, Andreas

**Working Paper**

## Die Abschaffung der Steuergrenzen im gemeinsamen Markt: EG-Vorschläge 1989 und alternative Lösungen

Diskussionsbeiträge - Serie II, No. 90

**Provided in Cooperation with:**

Department of Economics, University of Konstanz

*Suggested Citation:* Haufler, Andreas (1989) : Die Abschaffung der Steuergrenzen im gemeinsamen Markt: EG-Vorschläge 1989 und alternative Lösungen, Diskussionsbeiträge - Serie II, No. 90, Universität Konstanz, Sonderforschungsbereich 178 - Internationalisierung der Wirtschaft, Konstanz

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/101641>

**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:**

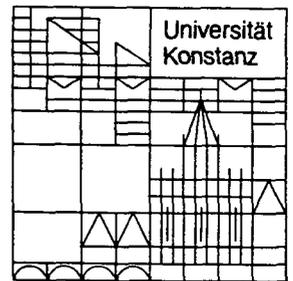
*Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.*

*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

---

Andreas Haufler

**Die Abschaffung der Steuergrenzen  
im Gemeinsamen Markt:  
EG-Vorschläge 1989  
und alternative Lösungen**

**DIE ABSCHAFFUNG DER STEUERGRENZEN  
IM GEMEINSAMEN MARKT:  
EG-VORSCHLÄGE 1989 UND ALTERNATIVE LÖSUNGEN**

**Andreas Haufler**

Serie II - Nr. 90

November 1989

## **SUMMARY**

The Commission of the European Communities has proposed to replace current border tax adjustments at the internal borders of EC member countries by a set of three distinct measures that comprise an international tax-on-tax deduction of the value-added tax, the harmonization of current value-added and excise tax rates and a clearing mechanism that serves to maintain the current distribution of tax receipts among member countries.

The revised proposals of May 1989 are presented in the light of both the current situation and the original approach adopted by the Commission in its 1985 White Paper. The proposals are then discussed individually and compared to competing approaches put forward by the British Secretary of the Treasury, Nigel Lawson, and The Kiel Institute of World Economics. The conclusion is reached that the Commission should be followed in two points, the tax-on-tax deduction and the clearing mechanism. What concerns tax rate harmonization, it is argued that excise taxes should be harmonized to some extent while the harmonization of current value-added tax rates can be left to market forces.

## **DIE ABSCHAFFUNG DER STEUERGRENZEN IM GEMEINSAMEN MARKT: EG-VORSCHLÄGE 1989 UND ALTERNATIVE LÖSUNGEN<sup>1</sup>**

### **EINLEITUNG**

Die EG-Kommission hat 1985 dem Ministerrat ein Weißbuch vorgelegt, das die zur Vollendung des europäischen Binnenmarktes notwendigen Schritte aufzählt. Das Weißbuch enthält im Anhang auch einen Zeitplan, nach dem alle vorgeschlagenen Maßnahmen bis zum Ende des Jahres 1992 abgeschlossen sein sollen. Dieses Ziel wurde in der Einheitlichen Europäischen Akte von 1986 in Ergänzung des EWG-Vertrages festgeschrieben (Art. 8a und 99).

Ein zentraler Bestandteil der Pläne zur Vollendung des Binnenmarktes ist die Abschaffung der Grenzkontrollen an den Binnengrenzen der EG. Diese Grenzkontrollen sind nicht nur das Symbol der "andauernden Aufsplitterung Europas"<sup>2</sup> für den Bürger, sie bringen auch ökonomische Nachteile mit sich: Der Cecchini-Bericht schätzt die unmittelbaren Kosten der Grenzkontrollen EG-weit auf 8,5 bis 9 Milliarden ECU, wobei der Großteil dieser Summe bei den Unternehmen in Form von internem Verwaltungsaufwand und Wartezeiten an den Grenzen anfällt. Darüber hinaus wird geschätzt, daß die Grenzbarrieren EG-weit Umsatzverluste zwischen 4,5 und 15 Milliarden ECU verursachen<sup>3</sup>.

Einer der wesentlichen Gründe für die Aufrechterhaltung der Grenzkontrollen innerhalb der EG liegt im System der Besteuerung des Güterhandels zwischen den Mitgliedstaaten, das einen Ausgleichsmechanismus an den Grenzen notwendig macht. Die Kommission hält daher eine Abkehr vom gegenwärtigen Bestimmungslandprinzip der Besteuerung für notwendig. Der Übergang zu einem anderen Besteuerungsprinzip führt nach Ansicht der Kommission aber zu nicht vertretbaren Verzerrungen im Handel zwischen den EG-Staaten, wenn nicht gleichzeitig die Steuersätze bei Mehrwert- und Verbrauchsteuern zumindest angenähert werden<sup>4</sup>. Außerdem verändert sich durch eine Abkehr vom Bestimmungslandprinzip auch die Verteilung des Umsatzsteueraufkommens auf die Mitgliedstaaten der EG. Die Kommission schlägt ein Clearing-System vor, das diese Umverteilung des Steueraufkommens rückgängig macht.

---

<sup>1</sup> Für Anregungen und Kritik danke ich Prof. Dr. Bernd Genser und Stefan Menner.

<sup>2</sup> Vgl. EG-Kommission (1985), Ziffer 11.

<sup>3</sup> Vgl. Cecchini (1988), S. 28ff.

<sup>4</sup> In diesem Papier werden die Begriffe "Annäherung" und "Harmonisierung" synonym verwendet und gemeinsam abgegrenzt von einer vollständigen Angleichung der Steuersätze. Vgl. dazu die detaillierte Studie von Lochner (1962), die zu dem Ergebnis kommt (S. 48), daß im EWG-Vertrag kein grundlegender Bedeutungsunterschied zwischen den o.g. (und anderen) Begriffen besteht.

Die Vorschläge der Kommission sind bei den Mitgliedstaaten auf erheblichen Widerstand gestoßen. Dies hat dazu geführt, daß bis Ende 1988 bei der Verwirklichung der von der Kommission vorgeschlagenen Maßnahmen zum Abbau der Steuergrenzen kaum Fortschritte erzielt worden waren<sup>5</sup>. Die Kommission hat daraufhin ihre im Weißbuch formulierten und 1987 konkretisierten Vorschläge zur Steuerharmonisierung im Mai 1989 abgeändert<sup>6</sup>. Gegenwärtig (Oktober 1989) ist abzusehen, daß auch der revidierte Kommissionsvorschlag von den Mitgliedstaaten nicht akzeptiert werden wird<sup>7</sup>.

Kapitel 1 des vorliegenden Papiers gibt einen Überblick über Besteuerungsprinzipien des internationalen Handels und erarbeitet einen Rahmen für die Diskussion der anschließenden Kapitel. In Kapitel 2 wird in knapper Form auf die gegenwärtigen Regelungen und Steuersätze eingegangen; auf dieser Grundlage werden die Kommissionsvorschläge vorgestellt, wobei zwischen dem Vorschlag von 1987 (der auch die im Weißbuch enthaltenen Pläne beinhaltet) und dem Vorschlag von 1989 getrennt wird. Im dritten Kapitel werden die Vorschläge der Kommission einzeln diskutiert. Nach einigen grundsätzlichen Bemerkungen zu dem von der Kommission gewählten Besteuerungsprinzip wird untersucht, welche Vor- und Nachteile eine Steuersatzharmonisierung hat. Schließlich wird das von der Kommission vorgeschlagene Clearing-System auf seine Notwendigkeit überprüft. Im vierten Kapitel werden dem Kommissionsvorschlag zwei alternative Lösungsansätze gegenübergestellt. Der erste dieser Vorschläge geht auf den britischen Schatzkanzler Lawson zurück, der zweite stammt aus dem Kieler Institut für Weltwirtschaft. In Kapitel 5 werden die Kommissionsvorschläge und die vorgestellten Alternativen zusammenfassend verglichen. Dies liefert die Basis für einen kurzen Ausblick auf die Zukunft der Mehrwertsteuerharmonisierung in der EG, der auch die jüngsten Entwicklungen berücksichtigt.

---

<sup>5</sup> Vgl. den Zwischenbericht der Kommission zum Stand der Arbeiten, EG-Kommission (1988), Ziffer 54.

<sup>6</sup> Die relevanten Dokumente sind: EG-Kommission, 1985, Vollendung des Binnenmarktes. Weißbuch der Kommission an den Europäischen Rat, Luxemburg; EG-Kommission, 1987, Vollendung des Binnenmarktes: Annäherung der Sätze und Harmonisierung der Strukturen der indirekten Steuern, Gesamtmittteilung der Kommission, Dokument KOM (87), 320 endg., Luxemburg; EG-Kommission, 1989, Die Vollendung des Binnenmarktes und die Annäherung der indirekten Steuern, Dokument KOM (89) 260 endg., Brüssel.

<sup>7</sup> Vgl. HANDELSBLATT vom 10.10.1989, S. 1.

## 1. BESTEUERUNGSPRINZIPIEN DES INTERNATIONALEN HANDELS

Werden international gehandelte Güter mit einer Steuer belegt, so kann die Besteuerung prinzipiell im Exportland, im Importland oder in beiden Ländern erfolgen. Für Einphasensteuern ergibt sich daraus folgende Einteilung:

### Übersicht 1<sup>8</sup>

#### Verfahren für die Besteuerung des Außenhandels

Exportland	besteuert	besteuert nicht
Importland		
besteuert	Doppelbesteuerung	Bestimmungslandprinzip
besteuert nicht	Ursprungslandprinzip	Steuerfreiheit

Schließt man Doppelbesteuerung und Steuerfreiheit als unerwünschte Diskriminierung bzw. Bevorzugung des Handels gegenüber nationalen Transaktionen aus, so bleiben das Bestimmungslandprinzip (BLP) und das Ursprungslandprinzip (ULP) als mögliche Grundprinzipien für Einphasensteuern.

Bei Mehrphasensteuern wie der Netto-Allphasenumsatzsteuer -im folgenden kurz 'Mehrwertsteuer' (MWSt) genannt- kann die Steuerbefreiung im Importland grundsätzlich auf zwei Arten vorgenommen werden: Im ersten Fall befreit das Importland den importierten Umsatz einschließlich der vom Exportland erhobenen Steuer von der heimischen Besteuerung (Verfahren des Vorumsatzabzugs). Im anderen Fall wird der vom Exportland erhobene Steuerbetrag von der heimischen Steuerschuld abgezogen (Verfahren des Vorsteuerabzugs). Diese beiden Verfahren führen in der Regel zu unterschiedlichen Ergebnissen, wie unten näher ausgeführt wird. Für den Zweck dieser Arbeit soll der Vorumsatzabzug im Importland als Besteuerung nach dem ULP bezeichnet werden, während für den Vorsteuerabzug der Begriff des Gemeinschaftsprinzips (GMP) eingeführt wird<sup>9</sup>. Werden Steuerfreiheit und Doppelbesteuerung des internationalen Handels ausgeschlossen, so ergibt sich folgende Zusammenstellung:

<sup>8</sup> Quelle: Peffekoven (1983), S. 221.

<sup>9</sup> Alternativ wird für das Gemeinschaftsprinzip auch der Begriff Gemeinsamer-Markt-Prinzip (common market principle) verwendet, der von Biehl (1969, S. 132ff.) in die deutsche Literatur eingeführt wurde. Die hier eingeführten Begriffe werden in der Literatur nicht einheitlich verwendet. So ordnet Biehl (1988, S. 266f.) den Vorumsatzabzug dem Gemeinschaftsprinzip zu. Andere Autoren verwenden auch für Mehrphasensteuern nur das Begriffspaar ULP/BLP. Die EG-Kommission vermeidet jede Benennung von Besteuerungsprinzipien (vgl. EG-Kommission, 1985, Ziffer 172 und 212).

## Übersicht 2

## Besteuerungsverfahren für die Mehrwertsteuer

Exportland	besteuert	besteuert nicht
Importland		
besteuert	---	BLP
besteuert nicht; Vorumsatzabzug	ULP	---
besteuert nicht; Vorsteuerabzug	GMP	---

Die hier eingeführten Besteuerungsprinzipien werden im folgenden näher diskutiert. Dies geschieht anhand eines Zahlenbeispiels, bei dem ein Zwischenprodukt von Land A nach Land B geliefert wird (Stufe 1). In Land B wird das Zwischenprodukt zum Endprodukt weiterverarbeitet (Stufe 2). Der MWSt-Satz in Land A (Exportland) soll 20 Prozent betragen, in Land B (Importland) 10 Prozent. Die Wertschöpfung auf jeder Stufe soll 1.000 Geldeinheiten betragen, der Wechselkurs zwischen Land A und B ist auf eins normiert. Mit diesen Annahmen läßt sich Übersicht 3 zusammenstellen:

## Übersicht 3

## Besteuerungsprinzipien im Zahlenbeispiel

Besteuerungs- prinzip	Steuer in A Stufe 1 (1)	Steuer in B Stufe 1 (2)	Steuer in B Stufe 2 (3)	Steuer in B Stufe 1+2 (4)	Gesamtsteuer in A und B Stufe 1+2 (5)
BLP	0	100	100	200	200
ULP	200	0	100	100	300
GMP	200	0	0	0	200

Das Bestimmungslandprinzip ist gegenwärtig das dominierende Prinzip der Besteuerung des internationalen Handels. Sowohl der EWG-Vertrag als auch das GATT gehen implizit von diesem Prinzip aus<sup>10</sup>. Die Durchführung des BLP erfolgt durch einen steuerlichen Grenzausgleich, der gegenwärtig an den geographischen Grenzen der EG-Mitgliedstaaten durchgeführt wird. Dabei wird im Exportland die Steuer auf die ausgeführte Ware

<sup>10</sup> Vgl. EWG-Vertrag, Art. 95 und 96 sowie GATT, Art. III Abs. 1 und 2 und Anlage 1 zu Art. XVI. In diesen Bestimmungen wird die Rückerstattung indirekter Steuern beim Export nicht als (unerlaubte) Subvention des Exports angesehen.

rückerstattet; gleichzeitig wird die Ware im Importland mit dem dort gültigen Steuersatz belastet<sup>11</sup>.

Der entscheidende Vorteil des Bestimmungslandprinzips wird darin gesehen, daß durch den Grenzausgleich die Ware im Bestimmungsland unabhängig von ihrer Herkunft immer den gleichen Steuersatz trägt<sup>12</sup>. Wäre im obigen Beispiel das Zwischenprodukt nicht importiert, sondern von Land B selbst hergestellt worden, wäre auf jeder der beiden Wertschöpfungsstufen die gleiche Steuerschuld entstanden. Dies bedeutet, daß steuerinduzierte Wettbewerbsverzerrungen im internationalen Handel auch dann nicht auftreten können, wenn die beteiligten Länder unterschiedliche Steuersätze erheben.

Der steuerliche Grenzausgleich erfordert Kontrollen an den Staatsgrenzen, da der Exporteur die tatsächliche Ausfuhr dokumentieren muß, um das System gegenüber unberechtigten Ansprüchen auf Steuerrückerstattung abzusichern. Die Notwendigkeit von Grenzkontrollen ist der Grund dafür, daß die Abschaffung des BLP für den innergemeinschaftlichen Handel schon mehrfach diskutiert wurde<sup>13</sup> und im Mittelpunkt der aktuellen Kommissionsvorschläge steht.

Die Abschaffung der Grenzkontrollen ist prinzipiell auch bei einer Beibehaltung des BLP möglich, wenn ein System des Zahlungsaufschubs angewendet wird: Der steuerliche "Grenz"-Ausgleich wird von der geographischen Grenze abgekoppelt; Steuerrückerstattung und Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer werden erst bei der Ankunft der Waren beim Importeur fällig. Dieses System wird in den Benelux-Staaten seit 1966 angewandt und war bis 1984 auch im Vereinigten Königreich in Kraft<sup>14</sup>. Der Preis des Zahlungsaufschubsystems liegt in den größeren Möglichkeiten zur Steuerhinterziehung gegenüber den gegenwärtigen Grenzkontrollen<sup>15</sup>.

Was die Wettbewerbsneutralität der Besteuerung betrifft, besteht allerdings ein wichtiger Unterschied zwischen einer Durchführung des BLP nach dem Zahlungsaufschubsystem und

---

<sup>11</sup> In der Bundesrepublik ist das die Einfuhrumsatzsteuer. Im EWG-Vertrag (Art. 95) ist geregelt, daß diese Einfuhrumsatzsteuer nicht höher als die im Inland gültige MWSt sein darf.

<sup>12</sup> Diese Neutralität des BLP gilt allerdings nur dann, wenn die Steuer im exportierenden Land in vollem Umfang in die Preise überwältzt worden ist. Diese Annahme soll im folgenden getroffen werden, da sie den Kommissionsvorschlägen zugrundeliegt. Vgl. Peffekoven (1983), S. 230ff. für eine Diskussion des Falles unvollständiger Überwälzung.

<sup>13</sup> So untersucht der sogenannte Neumark-Bericht (EG-Kommission, 1963) Möglichkeiten zur Abschaffung des Grenzausgleichs zwischen den EG-Mitgliedstaaten und empfiehlt einen Übergang zum Ursprungslandprinzip bei gleichzeitiger Steuerharmonisierung. Vgl. EG-Kommission (1963), S. 147f.

<sup>14</sup> Für eine Beschreibung dieses Systems in den Benelux-Staaten siehe van der Zanden und Terra (1987), S. 135f.

<sup>15</sup> Das ist auch ein wesentlicher Grund dafür, daß die Kommission das Zahlungsaufschubsystem in ihrem Weißbuch abgelehnt hat. Vgl. EG-Kommission (1985), Ziffer 171.

den gegenwärtigen Grenzkontrollen. Während mit Hilfe von Grenzkontrollen auch Importe durch Letztverbraucher (private Direktimporte im Rahmen des grenzüberschreitenden Reiseverkehrs, Versandhandel) nach dem BLP versteuert werden können<sup>16</sup>, ist dies mit einem Zahlungsaufschubsystem nicht möglich. Importe durch Letztverbraucher würden nach dem Zahlungsaufschubsystem effektiv im Ursprungsland versteuert.

Das Ursprungslandprinzip wurde oben definiert als ein System der Besteuerung des internationalen Handels, bei dem ein Zwischenprodukt im Exportland mit dem dort gültigen MWSt-Satz belegt wird und die Mehrwertsteuerbemessung im Importland nach dem Vorumsatzabzug vorgenommen wird. Der Vorumsatzabzug koppelt die Besteuerung der 2. Wertschöpfungsstufe von der Besteuerung der 1. Stufe ab; durch dieses Verfahren bleibt das Zwischenprodukt aus der Sicht des Importeurs mit dem Steuersatz des Ursprungslandes belastet (vgl. Übersicht 3, Spalte 3). Da das gehandelte Gut das Zwischenprodukt ist, erscheint es korrekt, für dieses Besteuerungsverfahren die Bezeichnung 'Ursprungslandprinzip' einzuführen<sup>17</sup>. Für Direktimporte durch Letztverbraucher ist eine Diskussion des ULP problemlos und entspricht der Diskussion von Einphasensteuern.

Das ULP erlaubt die Abschaffung von Steuergrenzen. Grenzformalitäten sind nicht notwendig, da an den Grenzen keine Steueranpassungen vorgenommen werden. Exportkontrollen sind ebenfalls überflüssig, da der Exporteur für die Warenausfuhr keine steuerliche Begünstigung erhält.

Das ULP wird in der Regel als nicht wettbewerbsneutral angesehen. Es ist bei diesem Besteuerungsprinzip möglich, daß Waren in Land A vor Steuern kostengünstiger sind als vergleichbare Waren in Land B, daß dieser Kostenvorteil aber durch den höheren Steuersatz in Land A mehr als ausgeglichen wird. Dies führt dazu, daß ein Importeur in einem dritten Land C die Waren aus Land B importiert, wenn das ULP angewendet wird. Diese Verzerrung im Vergleich zum Handelsmuster, das sich ohne Steuern ergäbe, führt zu globalen Ineffizienzen und benachteiligt sichtbar die Exporteure im Hochsteuerland A<sup>18</sup>.

<sup>16</sup> Dies gilt mit der Einschränkung, daß Importe bis zu einer Höchstgrenze von gegenwärtig 350 ECU nicht im Bestimmungsland versteuert werden müssen (Einfuhrfreigrenzen). Für Alkohol und Zigaretten gelten eigene Mengenbeschränkungen. Vgl. dazu EG-Kommission (1985), Ziffer 177. Nach den jüngsten Kommissionsvorschlägen (EG-Kommission, 1989, Ziffer 6) sollen diese Freigrenzen schon vor dem 1.1.1993 deutlich angehoben werden.

<sup>17</sup> Biehl (1988, S. 267) argumentiert, daß der Begriff 'ULP' nur dann verwendet werden kann, wenn im Ursprungsland eine antizipative Besteuerung aller weiteren Wertschöpfungsstufen bis zum Letztverbraucher mit dem Steuersatz des Ursprungslandes erfolgt. Im obigen Beispiel trägt das Endprodukt dagegen einen Steuersatz, der ein mit den nationalen Wertschöpfungen gewichtetes Mittel der Steuersätze beider am Handel beteiligten Länder darstellt. Für eine Analyse der Besteuerung des internationalen Handels erscheint aber allein die Besteuerung des gehandelten Zwischenproduktes von Interesse. Vgl. dazu auch Parsche et al. (1988), S. 32 sowie Easson (1988), S. 244.

<sup>18</sup> Es wird häufig argumentiert, daß die Benachteiligung der Exporteure aus Hochsteuerländern durch eine Wechselkursanpassung (Abwertung) kompensiert wird. Dieses Argument gilt aber nur unter eingeschränkten

Das ULP führt zu einer anderen Verteilung des Aufkommens aus der Besteuerung des internationalen Handels als das BLP. Wie Übersicht 3 zeigt, fällt die Steuer auf das gehandelte Zwischenprodukt beim ULP dem Ursprungsland zu, während sie beim BLP vom Bestimmungsland vereinnahmt wird (Spalten 1 und 2). Auch das Gesamtsteueraufkommen in beiden Ländern verändert sich gegenüber dem BLP (Spalte 5), da im obigen Beispiel das Ursprungsland eine höhere Steuer hat als das Bestimmungsland.

Das Gemeinschaftsprinzip wurde eingeführt als ein Besteuerungsverfahren, bei dem im Exportland der dort gültige MWSt-Satz erhoben wird, und das Importland einen internationalen Vorsteuerabzug gewährt. Übersicht 3 zeigt, daß beim GMP das Zwischenprodukt auf der 1. Stufe mit dem (hohen) Steuersatz des Exportlandes versteuert werden muß, daß aber die Mehrbelastung im Vergleich zu einer Besteuerung nach dem BLP auf der 2. Wertschöpfungsstufe ausgeglichen wird (Spalte 3). Aus der Sicht eines vorsteuerabzugsberechtigten Importeurs besteht daher kein Unterschied zu einer Besteuerung nach dem BLP, wenn man von Liquiditätsaspekten absieht. BLP und GMP sind für vorsteuerabzugsberechtigte Importeure daher beide wettbewerbsneutral.

Für Importe durch Letztverbraucher, für die der Vorsteuerabzug auf der 2. Wertschöpfungsstufe entfällt, bedeutet die Besteuerung nach dem GMP dagegen, daß sie effektiv die Steuer des Ursprungslandes zu bezahlen haben. In dieser Hinsicht hat das GMP die gleichen Auswirkungen, als wenn ein Zahlungsaufschubsystem zur Durchführung des BLP verwendet wird. In beiden Fällen gilt, daß Direktimporte durch Letztverbraucher zu den im Rahmen des ULP diskutierten Wettbewerbsverzerrungen führen.

Das GMP erlaubt -ebenso wie das ULP- die Abschaffung der Steuergrenzen. Es setzt allerdings eine Zusammenarbeit der nationalen Steuerbehörden voraus, um sicherzustellen, daß das System des internationalen Vorsteuerabzugs nicht zu verstärkter Steuerhinterziehung führt.

Die Verteilung des Steueraufkommens ist beim GMP eine andere als beim BLP oder beim ULP. Übersicht 3 zeigt, daß das Gesamtsteueraufkommen bei einem Übergang vom BLP zum GMP unverändert bleibt, während dies für den Übergang vom BLP zum ULP nicht gilt. Allerdings bedeutet der Übergang vom BLP zum GMP eine Umverteilung des Steueraufkommens vom Import- zum Exportland, wobei im obigen (extremen) Beispiel das Importland auch die Steuereinnahmen aus der 2. Wertschöpfungsstufe in vollem Umfang verliert<sup>19</sup>. Hier deutet sich ein Problem des "Steuerexports" an, das in Abschnitt 3.3. näher

---

Bedingungen und soll deshalb hier aus Vereinfachungsgründen noch nicht einbezogen werden. Eine genauere Diskussion erfolgt im Abschnitt 4.2.

<sup>19</sup> Auch bei einer makroökonomischen Betrachtung mit bilateralem Handel bleiben Umverteilungseffekte beim Übergang vom BLP zum GMP im Regelfall bestehen, wie in Abschnitt 3.3. ausgeführt wird.

diskutiert wird. Die unterschiedlichen Effekte von BLP und GMP auf die nationalen Steueraufkommen sind der Grund, warum in der vorliegenden Arbeit zwischen diesen beiden Besteuerungsprinzipien getrennt wird.

Bei der Diskussion verschiedener Besteuerungsprinzipien sind daher drei Aspekte zu beachten:

1. Die effektive Besteuerung gehandelter Güter aus der Sicht vorsteuerabzugsberechtigter Importeure.
2. Die effektive Besteuerung gehandelter Güter aus der Sicht privater Endverbraucher.
3. Die Verteilung des Steueraufkommens auf die am Handel beteiligten Länder.

#### Übersicht 4

##### Wirkungen von Besteuerungsprinzipien

	BLP mit Grenzkontrolle	BLP mit Zahlungsaufschub	GMP	ULP
vorsteuerabzugsfähige Importe: effektive Besteuerung mit Satz des	Best. lands	Best. lands	Best. lands	Urspr. lands
nicht vorsteuerabzugsfähige Importe: effektive Besteuerung mit Satz des	Best. lands*	Urspr. lands	Urspr. lands	Urspr. lands
Steueraufkommen aus gehandelten Gütern erhält das	Best. land	Best. land	Urspr. land**	Urspr. land

\*) für Importe oberhalb der geltenden Steuerfreigrenzen

\*\*\*) mit Rückwirkungen auf das Steueraufkommen aus nachfolgenden Verarbeitungsstufen im Bestimmungsland

Anhand dieses Rahmens können im folgenden sowohl die Kommissionsvorschläge von 1987 und 1989 (Kapitel 2 und 3) als auch die alternativen Lösungen von Lawson und dem Kieler Institut für Weltwirtschaft (Kapitel 4) untersucht werden.

## 2. DIE VORSCHLÄGE DER KOMMISSION

### 2.1. HARMONISIERUNG DER MEHRWERTSTEUER

Die generelle Einführung einer Netto-Allphasenumsatzsteuer (MWSt) in der EG wurde 1967 beschlossen (1. MWSt-Richtlinie) und bis zum Jahre 1973 in allen neun damaligen Mitgliedstaaten vollzogen. Die 6. MWSt-Richtlinie von 1977 sah dann die weitgehende Harmonisierung der Bemessungsgrundlage in den EG-Ländern vor, auch wenn einzelne

Ausnahmeregelungen bis heute nicht aufgehoben sind<sup>20</sup>. Die Mitgliedstaaten blieben aber frei in der Wahl der Zahl und Höhe ihrer Mehrwertsteuersätze. Die gegenwärtige Struktur der MWSt-Sätze in den zwölf Staaten ist in Tabelle 1 wiedergegeben.

Tabelle 1<sup>21</sup>

	Mehrwertsteuersätze in den Mitgliedstaaten der EG (1988)		
	Ermäßigte		
	Sätze v.H.	Normalsatz v.H.	Erhöhte Sätze v.H.
Belgien <sup>a</sup>	6 und 17	19	25 und 25 + 8
Dänemark <sup>a</sup>	–	22	–
Deutschland	7	14	–
Frankreich <sup>b</sup>	2,1 und 5,5	18,60	28 und 33 1/3
Griechenland	3 und 6	16	36
Irland <sup>a</sup>	2,4 und 10	25	–
Italien <sup>ac</sup>	4 und 9	18	38
Luxemburg	3 und 6	12	–
Niederlande	6	18,5	–
Portugal <sup>a</sup>	8	17	30
Spanien	6	12	33
Vereinigtes Königreich <sup>a</sup>	–	15	–

a Für bestimmte Umsätze gilt eine Steuerbefreiung mit Recht auf Vorsteuerabzug (d. h. ein Nullsatz).

b Ab 1. 1. 1989 Verzicht auf den Steuersatz von 7 v.H. zugunsten des Steuersatzes von 5,5 v.H.

c Ab 1. 1. 1989 Verzicht auf Nullsteuersatz und Anhebung des niedrigsten Mehrwertsteuersatzes von 2 v. H. auf 4 v.H.

### Der Kommissionsvorschlag von 1987<sup>22</sup>

Ausgangspunkt für den ursprünglichen Kommissionsvorschlag ist die Zielsetzung, die gegenwärtigen Grenzkontrollen und Grenzformalitäten überflüssig zu machen. Dazu wird das GMP als grundsätzliches Besteuerungsprinzip für den innergemeinschaftlichen Handel vorgeschlagen<sup>23</sup>. Aus Übersicht 4 ist ersichtlich, daß nach diesem Vorschlag eine wettbewerbsneutrale Güterbesteuerung für den vorsteuerabzugsberechtigten Bereich gewährleistet bleibt. Für den gesamten nicht vorsteuerabzugsberechtigten Bereich wird hingegen der Steuersatz des Ursprungslandes relevant, so daß unterschiedliche MWSt-Sätze in diesem Bereich zu Wettbewerbsverzerrungen führen.

<sup>20</sup> Die 18. MWSt-Richtlinie, die am 18.7.1989 durch den Ministerrat angenommen wurde, hat eine weitere Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage zum Gegenstand.

<sup>21</sup> Quelle: Karl-Bräuer-Institut (1988), S.23.

<sup>22</sup> Grundlage für die Darstellung sind die Dokumente: EG-Kommission (1985) und EG-Kommission (1987).

<sup>23</sup> Vgl. EG-Kommission (1985), Ziffer 172.

Die Kommission hält deshalb eine Annäherung der derzeit in der Gemeinschaft gültigen MWSt-Sätze für notwendig. Außerdem befürchtet sie nach der Abschaffung der Grenzkontrollen ein verstärktes Ausmaß von Steuerhinterziehung:

"Außerdem erfordert die Beseitigung der Steuergrenzen die Annäherung der Mehrwertsteuer und der wichtigsten Verbrauchsabgaben, wenn Wettbewerbsverzerrungen, Umleitungen von Handelsströmen und Steuerhinterziehungen von unannehmbaren Ausmaßen vermieden werden sollen."<sup>24</sup>

Die Kommission macht deshalb Vorschläge zur Harmonisierung der indirekten Steuern in den EG-Mitgliedstaaten. Bei der MWSt gesteht sie den Mitgliedstaaten generell zwei Steuersätze zu, wobei der Normalsteuersatz zwischen 14 und 20 Prozent liegen soll und der ermäßigte Steuersatz zwischen 4 und 9 Prozent. Es wird weiterhin festgelegt, auf welche Produkte der ermäßigte Steuersatz anzuwenden ist<sup>25</sup>. Die Ober- und Untergrenze der Steuersätze ist so gewählt, daß möglichst viele Mitgliedstaaten ihre geltenden Steuersätze beibehalten können. Bei der Wahl der Bandbreiten von 6 bzw. 5 Prozent spielt das Beispiel der USA eine wichtige Rolle, wo zwischen den Umsatzsteuern (sales taxes) der einzelnen Bundesstaaten Satzendifferenzen bis zu 5 Prozent liegen, ohne daß daraus übermäßige Verzerrungen des zwischenstaatlichen Handels resultieren<sup>26</sup>.

#### Der Kommissionsvorschlag von 1989<sup>27</sup>

Nach dem revidierten Vorschlag von 1989 sollen der Versandhandel und private Kraftwagenkäufe weiter nach dem Bestimmungslandprinzip besteuert werden. Auch für nicht steuerpflichtige öffentlich-rechtliche Körperschaften und für steuerbefreite Banken und Versicherungen werden Vorschläge zur Beibehaltung des BLP gemacht<sup>28</sup>. Außerdem sollen konzerninterne Umsätze innerhalb der EG un versteuert bleiben und die MWSt-Schuld erst beim Verkauf an einen mit dem Unternehmen nicht verbundenen Kunden anfallen. Dies würde auch den innergemeinschaftlichen Handel innerhalb verbundener Unternehmen effektiv dem BLP unterwerfen. Der revidierte Vorschlag von 1989 ist also von dem Versuch

<sup>24</sup> EG-Kommission (1987), S. 7. Vgl. auch EG-Kommission (1985), Ziffer 173-175.

<sup>25</sup> Dabei handelt es sich um Nahrungsmittel (ohne alkoholische Getränke), Energieerzeugnisse für Heizung und Beleuchtung, Lieferungen von Wasser, pharmazeutische Erzeugnisse, Bücher und Zeitschriften sowie die Beförderung von Personen. Vgl. EG-Kommission (1987), S. 11.

<sup>26</sup> Vgl. EG-Kommission (1985), Ziffer 185. Die zentrale Studie für die USA ist Kuhn und White (1985).

<sup>27</sup> Grundlage für die Darstellung ist das Dokument der EG-Kommission (1989).

<sup>28</sup> Dabei stellt sich die Frage, wie für diese Bereiche eine Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip ohne Grenzkontrollen realisiert werden kann. Für die Kraftwagenkäufe wird die Kopplung der Besteuerung an die Zulassung im Wohnsitzland des Käufers vorgeschlagen. Für den institutionellen Bereich wird u.a. vorgeschlagen, daß die Käufe obligatorisch über einen mehrwertsteuerpflichtigen Vermittler laufen müssen. Für den Versandhandel macht die Kommission dagegen keine Vorschläge zur technischen Umsetzung des Bestimmungslandprinzips. Vgl. EG-Kommission (1989), Ziffer 13, 14 und 16.

geprägt, die Zahl der innergemeinschaftlichen Transaktionen, für die aus Sicht des Käufers der Steuersatz des Ursprungslandes relevant wird, so weit wie möglich zu reduzieren.

Durch diese Maßnahmen sieht sich die Kommission in der Lage, in der Frage der Steuersatzharmonisierung einen größeren nationalen Spielraum zuzulassen als in ihrem Vorschlag von 1987. Beim Normalsatz soll nur noch die Untergrenze EG-weit festgelegt werden. Auf die Höhe dieser Untergrenze hat sich die Kommission bisher nicht festgelegt; es wird davon ausgegangen, daß sie bei 15 Prozent liegen wird<sup>29</sup>. Beim reduzierten Steuersatz gibt es keine generelle Veränderung der ursprünglichen Vorschläge; allerdings soll es Mitgliedstaaten weiter erlaubt sein, einen Nullsatz "für eine sehr begrenzte Anzahl von Erzeugnissen" beizubehalten<sup>30</sup>.

## 2.2. HARMONISIERUNG DER VERBRAUCHSTEUERN

Die Verbrauchsteuern in den EG-Mitgliedstaaten sind bisher weitgehend frei von gemeinschaftlicher Regelung geblieben. Lediglich bei der Besteuerung von Zigaretten gibt es eine EG-Richtlinie, die die Struktur der Besteuerung eingrenzt<sup>31</sup>. Die spezielle Verbrauchsbesteuerung hat sich in den meisten EG-Ländern auf Tabakwaren, alkoholische Getränke und Mineralölprodukte konzentriert. In der Bundesrepublik etwa ist unter Einnahmegesichtspunkten neben diesen Steuern lediglich noch die Kaffeesteuer relevant. Tabelle 2 gibt beispielhaft einige spezielle Verbrauchsteuern in den EG-Ländern sowie die Vorschläge der Kommission von 1987 an.

Für den internationalen Waren- und Personenverkehr gilt bei den Verbrauchsteuern gegenwärtig -ebenso wie für die MWSt- das Bestimmungslandprinzip: Verbrauchsteuerpflichtige Waren erhalten im exportierenden Land Steueraufschub, d.h. die Steuer wird ausgesetzt und beim Nachweis des Exports an der Grenze gestrichen. Im importierenden Land werden die Waren in ein Steuerlager überführt, das unter der Kontrolle der Steuerbehörden steht. Wenn die Waren in den Verbrauch gehen, wird die Verbrauchsteuer (zu den Sätzen des Bestimmungslandes) erhoben<sup>32</sup>.

<sup>29</sup> Vgl. DIE ZEIT vom 26.5.1989, S. 30 sowie das HANDELSBLATT vom 17.5.1989, S. 1.

<sup>30</sup> EG-Kommission (1989), Ziffer 11. Gegenwärtig gibt es Nullsätze bei Nahrungsmitteln und anderen Gütern des Grundbedarfs im Vereinigten Königreich und in Irland. Vgl. EG-Kommission (1985), Ziffer 196.

<sup>31</sup> Der Anteil der Mengenkomponente an der Gesamtsteuer incl. MWSt muß zwischen 5 und 55 % liegen.

<sup>32</sup> Vgl. EG-Kommission (1985), Ziffer 180.

Tabelle 2<sup>33</sup>

## Excise duty rates: current situation (1 April 1987); proposals for harmonization

	Pure alcohol (ECU per hl)	Wine (ECU per hl)	Beer (ECU per hl)	Cigarettes <sup>1</sup>		Petrol (ECU per 1.000 l)
				(ECU per 1 000)	(ad valorem %)	
B	1 252	33	10	2,5	66,4	261
DK	3 499	157	56	77,5	39,3	473
D	1 174	20	7	27,3	43,8	256
GR	48	0	10	0,6	60,4	349
E	309	0	3	0,7	51,9	254
F	1 149	3	3	1,3	71,1	369
IRL	2 722	279	82	48,9	33,6	362
I	230	0	17	1,8	68,6	557
L	842	13	5	1,7	63,6	209
NL	1 298	33	20	26,0	35,7	340
P	248	0	9	2,2	64,8	352
UK	2 483	154	49	42,8	34,0	271
<b>Rates proposed</b>	<b>1 271</b>	<b>17</b>	<b>17</b>	<b>19,5</b>	<b>52-54</b>	<b>340</b>

<sup>1</sup> The taxes on cigarettes comprise a specific excise duty, the rate of which is given here for 1 000 cigarettes, an *ad valorem* duty and VAT, the rate being shown here as a percentage of the retail price. The proposals of the Commission, referred to above, also comprise a specific as well as an *ad valorem* element (the sum of the *ad valorem* duty and of the VAT). The latter could be between 52 and 54% of the retail price according to the level retained in each country for the normal rate of VAT taken from the range 14 to 20%.

Der Kommissionsvorschlag von 1987

Bei den Verbrauchsteuern ergeben sich aus der Abschaffung der Grenzkontrollen zusätzliche Probleme im Vergleich zur Mehrwertsteuer: Da Verbrauchsteuern nicht auf jeder Verarbeitungsstufe, sondern nur einmalig erhoben werden, ist ein Vorsteuerabzug nicht anwendbar und die Steuer muß in der vollen Höhe entweder im exportierenden oder im importierenden Land erhoben werden.

Die Kommissionsvorschläge gehen dahin, das Bestimmungslandprinzip beizubehalten, indem die verbrauchsteuerpflichtigen Waren im Rahmen eines Steuerlagerverbundes versiegelt und steuerfrei ins importierende Land eingeführt werden. Wie dieser Transport ohne Grenzkontrollen überwacht werden soll, ist noch nicht festgelegt<sup>34</sup>. Im Bestimmungsland soll

<sup>33</sup> Quelle: Emerson et al. (1988), S. 61.

<sup>34</sup> Vgl. Lee et al. (1988), S. 28.

die Verbrauchsteuer bei der Entnahme aus dem Steuerlager erhoben werden, womit die Kontrolle über die verbrauchsteuerpflichtigen Waren endet.

Nach den Vorschlägen der Kommission sollen künftig nur noch Tabakwaren, alkoholische Getränke und Mineralölprodukte mit Verbrauchsteuern belegt werden. Alle anderen existierenden Verbrauchsteuern sind abzuschaffen. Für die verbleibenden verbrauchsteuerpflichtigen Gütergruppen kommt die Kommission in ihrem ursprünglichen Vorschlag zu dem Schluß, daß die Verbrauchsteuersätze trotz der Gültigkeit des BLP vollständig angeglichen werden müssen<sup>35</sup>. Dabei spielen die erhöhte Bedeutung der privaten Direktimporte auf Reisen (Alkohol, Tabak) und die zusätzlichen Möglichkeiten der Steuerhinterziehung bei den Verbrauchsteuern<sup>36</sup> die entscheidende Rolle. Bei der Festsetzung der vollständig angeglichenen Steuersätze geht die Kommission im Regelfall vom (ungewichteten) arithmetischen Mittel der gegenwärtig in den Mitgliedstaaten gültigen Verbrauchsteuersätze aus (vgl. Tabelle 2)<sup>37</sup>.

#### Der Kommissionsvorschlag von 1989<sup>38</sup>

Im revidierten Vorschlag gesteht die Kommission den Mitgliedstaaten mehr nationalen Spielraum bei der Gestaltung der Verbrauchsteuersätze zu. Die 1987 vorgeschlagenen vereinheitlichten Steuersätze werden nur noch als Richtwerte bzw. langfristige Ziele bezeichnet, wobei die Kommission sich vorbehält, die 1987 festgelegten Werte im Zuge eines gestiegenen Gesundheitsbewußtseins zu erhöhen.

Nach dem Vorschlag von 1989 werden für Alkohol und Tabak differenzierte Mindestsätze vorgeschlagen, deren Höhe noch nicht festgelegt ist. Bei Mineralölprodukten hält die Kommission eine größere Vereinheitlichung für notwendig, so daß sie je nach Erzeugnis entweder Einheitssätze oder Spannen von Sätzen, jedoch keine Mindestsätze vorschlagen will. Eine numerische Konkretisierung liegt auch hier noch nicht vor.

---

<sup>35</sup> Vgl. EG-Kommission (1987), S. 16f.

<sup>36</sup> Eine nähere Diskussion des Problems der Steuerhinterziehung erfolgt in Abschnitt 3.2.1.

<sup>37</sup> Ausnahmen sind die Steuersätze auf Wein und Bier, die auf der Basis der EG-weiten Aufkommensneutralität ermittelt wurden, sowie der Steuersatz auf Dieseltreibstoff, für den ein (mit dem Verbrauch) gewichteter Durchschnittsteuersatz berechnet wurde. Vgl. EG-Kommission (1987), S. 17f.

<sup>38</sup> Vgl. EG-Kommission (1989), Ziffer 21 bis 24.

### 2.3. EINRICHTUNG EINES CLEARING-SYSTEMS

Wie in Kapitel 1 diskutiert, führt der Wechsel vom BLP zum GMP der Besteuerung zu einer veränderten Verteilung des MWSt-Aufkommens auf die am Handel beteiligten Länder. Die Kommission möchte jedoch die bisherige Verteilung des Steueraufkommens so weit wie möglich beibehalten. Sie schlägt daher ein Clearing-Verfahren vor, über das die Steuereinnahmen so umverteilt werden, daß die Verteilung des MWSt-Aufkommens wieder der des BLP entspricht<sup>39</sup>. In dieses Clearing-Verfahren soll der gesamte vorsteuerabzugsberechtigte Bereich einbezogen werden, nicht jedoch der Endverbrauch über Direktimporte.

#### Der Kommissionsvorschlag von 1987

Nach den ursprünglichen Vorschlägen der Kommission soll jeder Exporteur die für seine Ausfuhren in Rechnung gestellte MWSt, jeder Importeur die für seine Einfuhren bezahlte MWSt an seine nationale Clearing-Stelle melden<sup>40</sup>. Jeder EG-Mitgliedstaat kann daraus seine Nettoposition gegenüber der Gemeinschaft als Ganzes durch Aufaddieren der Exportposten auf der einen und der Importposten auf der anderen Seite bestimmen. Diese Nettoposition entspricht genau der Steueraufkommensdifferenz, die sich für das betreffende Land durch den Übergang vom BLP zum GMP ergibt. Über eine zentrale Stelle sollten dann die Nettopositionen zwischen den Ländern ausgeglichen werden. Da sich die Summe der Nettopositionen aller Mitgliedstaaten zu Null addiert, würden bei diesem System außer dem zusätzlichen administrativen Aufwand keine Kosten entstehen. Dieses Clearing-Verfahren auf der Basis von Daten einzelner Firmen, das sogenannte 'mikroökonomische' Clearing-Verfahren, wurde vielfach als zu aufwendig kritisiert<sup>41</sup>.

#### Der Kommissionsvorschlag von 1989<sup>42</sup>

Im revidierten Kommissionsvorschlag von 1989 wird dieser Kritik Rechnung getragen. Außerdem wird der verringerte Umfang der Transaktionen betont, die nach den neuen Vorschlägen über das GMP der Besteuerung abgewickelt werden. Die Kommission schlägt daher ein 'makroökonomisches' Clearing-Verfahren auf der Basis von Handelsstatistiken vor. Sie hält die sich daraus ergebenden Vereinfachungen gegenüber dem mikroökonomischen Ansatz für bedeutender als die verringerte Genauigkeit bei der Ermittlung der Clearingbeträge.

<sup>39</sup> Vgl. EG-Kommission (1985), Ziffer 172.

<sup>40</sup> Technisch könnte dies auf einem gesonderten Formular im Anhang zur Umsatzsteuererklärung erfolgen. Vgl. Parsche et al., S. 432.

<sup>41</sup> Für die Abgrenzung von mikro- vs. makroökonomischen Clearing-Verfahren und die Forderung nach einem Makro-Clearing vgl. z.B. Parsche et al. (1988), S. 430ff.

<sup>42</sup> Vgl. Kommission (1989), Ziffer 18 bis 20.

### 3. DISKUSSION DER KOMMISSIONSVORSCHLÄGE

#### 3.1. DISKUSSION DES BESTEUERUNGSPRINZIPS

Die Diskussion um das "richtige" Besteuerungsprinzip für den innergemeinschaftlichen Handel ist älter als die Gemeinschaft selbst<sup>43</sup>. An dieser Stelle werden lediglich zwei grundsätzliche Argumente für das ULP als Alternative zum GMP der Kommission referiert, bevor näher auf die Ausnahmeregelungen des jüngsten Kommissionsvorschlages -die Beibehaltung des BLP für einzelne Bereiche- eingegangen wird.

Gerade von deutschen Wissenschaftlern ist wiederholt das Argument vorgebracht worden, daß direkte und indirekte Steuern recht ähnliche Überwälzungswirkungen haben und es daher willkürlich erscheint, eine Steuerrückerstattung oder einen internationalen Vorsteuerabzug für die indirekten Steuern zu erlauben, nicht dagegen für die direkten Steuern. Dies führt dazu, daß Länder mit einem hohen Anteil indirekter Steuern am Gesamtsteueraufkommen beim Export gegenüber Ländern mit hohem direkten Steueranteil begünstigt werden<sup>44</sup>. Diese Verzerrung könnte beseitigt werden, wenn man auch für die indirekten Steuern zum ULP überginge. Die Wettbewerbsneutralität der Steuersysteme wäre also -in Umkehrung der Argumentation in Kapitel 1- unter dem ULP eher gewährleistet als unter dem BLP bzw. GMP.

Ein zweites Argument für das ULP ist, daß der Steuerbelastung der inländischen Güter auch staatliche Leistungen gegenüberstehen (Infrastruktur, Rechtssicherheit), die direkt oder indirekt kostensenkend wirken. Es erscheint also willkürlich, die Steuern von den übrigen Standortfaktoren zu trennen. Jede Steuerentlastung der Exporte bringt damit eine Bevorzugung der Güter aus Hochsteuerländern gegenüber Gütern aus Niedrigsteuerländern mit sich<sup>45</sup>.

Das Kommissionskonzept, nach dem das BLP der Referenzpunkt für eine wettbewerbsneutrale Besteuerung ist, kann gegenüber diesen Einwänden nur unter folgenden Prämissen verteidigt werden:

---

<sup>43</sup> Der sogenannte Tinbergen-Bericht der EGKS (1953) behandelt schwerpunktmäßig die Frage, ob im integrierten Montanbereich der Handel nach dem ULP oder dem BLP zu besteuern sei. Die Empfehlung des Tinbergen-Berichts für ein generelles BLP der Besteuerung hat vor allem in der Bundesrepublik eine lebhafte Debatte ausgelöst. Für eine Übersicht und Literaturverweise vgl. Peffekoven (1983), S. 236ff.

<sup>44</sup> Dies war Ende der 50er und Anfang der 60er Jahre gerade die Situation im Handel zwischen der Bundesrepublik (hoher Anteil direkter Steuern) und Frankreich (hoher Anteil indirekter Steuern). Das hier vorgetragene Argument war auch einer der wesentlichen Gründe für die Empfehlung des Neumark-Berichts zur Einführung des ULP im innergemeinschaftlichen Handel. Vgl. EG-Kommission (1963), S. 112-116 und S. 147.

<sup>45</sup> Dieses Argument wird z.B. nachdrücklich von Flume und Schmidt (1962), S. 9 vertreten.

1. Indirekte Steuern werden in erheblich größerem Maße als direkte Steuern überwältigt.
2. Indirekte Steuern stellen einen "künstlichen" Kostenfaktor dar, dem staatliche Leistungen nicht in gleichem Umfang gegenüberstehen.

Ein weiterer Aspekt, unter dem die Kommissionsvorschläge diskutiert werden können, betrifft das von der Kommission selbst formulierte Ziel einer völligen Beseitigung der Steuergrenzen<sup>46</sup>. Im Kommissionsvorschlag von 1989 wird die Erreichung dieses Ziels durch Sonderregelungen eingeschränkt. Für die Bereiche, für die das BLP der Besteuerung beibehalten werden soll, bleiben auch Steuergrenzen erhalten. Die Sonderregelungen müssen als Zugeständnisse der Kommission an jene EG-Staaten angesehen werden, die besonders im Versand- und Kraftfahrzeughandel erhebliche Wettbewerbsnachteile befürchten, falls Direktimporte faktisch im Ursprungsland versteuert werden<sup>47</sup>.

### 3.2. DISKUSSION DER STEUERSATZHARMONISIERUNG

Im folgenden wird davon ausgegangen, daß das von der Kommission 1989 vorgeschlagene Besteuerungssystem des innergemeinschaftlichen Güterhandels in dieser Form realisiert wird. Unter dieser Voraussetzung wird die Frage nach den Vor- und Nachteilen einer parallel dazu erfolgenden Annäherung der Mehrwert- und Verbrauchsteuersätze aufgegriffen. Auf den Grad der Harmonisierung wird dabei nicht eingegangen.

#### 3.2.1. Vorteile einer Harmonisierung

Zu den Vorteilen einer Harmonisierung der geltenden Steuersätze wird zunächst die Beseitigung der Probleme gerechnet, die durch das von der Kommission 1989 vorgeschlagene Besteuerungssystem allein nicht gelöst werden können. Dazu gehören Wettbewerbsverzerrungen bei den grenzüberschreitenden Direkteinkäufen (mit Ausnahme des Kraftfahrzeughandels) durch die Besteuerung im Ursprungsland, sowie ein erhöhtes Ausmaß der Steuerhinterziehung nach Abschaffung der Grenzkontrollen. Im Anschluß daran wird ein theoretisches Argument diskutiert, demzufolge eine Harmonisierung v.a. der Verbrauchsteuersätze zu Wohlfahrtsgewinnen durch eine Vermehrung des innergemeinschaftlichen Handels führt.

Grenzüberschreitende Direkteinkäufe aus steuerlichen Gründen finden bereits unter den gegenwärtigen Regelungen statt (z.B. an der deutsch-dänischen Grenze), wobei die prinzipielle Pflicht zur Nachbesteuerung im Heimatland (für Beträge oberhalb der

---

<sup>46</sup> Die völlige Beseitigung der Steuergrenzen im Binnenmarkt wird von der Kommission v.a. im Weißbuch betont. Vgl. z.B. EG-Kommission (1985), Ziffer 168.

<sup>47</sup> Vgl. dazu die Formulierungen in EG-Kommission (1989), Ziffer 13 und 14.

Steuerfreigrenzen) häufig unterlaufen wird<sup>48</sup>. Was gegenwärtig illegales Verhalten darstellt, wird nach dem Wegfall der Grenzkontrollen und der Nachbesteuerungspflicht ein rationales Kalkül werden, wobei der Umfang des grenzüberschreitenden Direkteinkaufs bestimmt wird durch Steuer- und Kostenvorteile auf der einen und Transportkosten auf der anderen Seite. Aus wohlfahrtstheoretischer Sicht führen diese Veränderungen nur dann zu Effizienzverlusten, wenn die Umlenkung des Handels nach der Öffnung der Grenzen allein auf steuerliche Gründe zurückzuführen ist, und nicht auf echte Kostenvorteile im Exportland. Davon kann aber ausgegangen werden, da es gegenwärtig jedem Konsumenten frei steht, im Ausland einzukaufen und die Ware mit dem inländischen Steuersatz (unter Abzug der ausländischen Steuer) nachzuversteuern<sup>49</sup>.

Das Problem der Steuerhinterziehung muß für die MWSt und die Verbrauchsteuern getrennt diskutiert werden.

Bei der MWSt ergeben sich prinzipiell keine neuen Probleme im Vergleich zum nationalen Vorsteuerabzug. Allerdings erfordert die Überprüfung, ob der Vorsteuerabzug von Firma A der von Firma B abgeführten MWSt entspricht, jetzt eine internationale Zusammenarbeit. Dies könnte die Überprüfung erschweren und den Versuch der Steuerhinterziehung attraktiver machen. Hier ist aber einzuwenden, daß sich dieses Problem nicht aus der Existenz unterschiedlicher Steuersätze, sondern aus der Anwendung des Gemeinschaftsprinzips bei der MWSt ergibt. Folglich kann das Problem nicht durch eine Harmonisierung der Steuersätze, sondern nur durch eine wirksame internationale Kooperation bei der MWSt-Verwaltung gelöst werden<sup>50</sup>.

Bei den Verbrauchsteuern ergeben sich dagegen durch die Existenz unterschiedlicher Steuersätze zusätzliche Probleme: Nach den Vorschlägen der Kommission soll die verbrauchsteuerpflichtige Ware solange unversteuert in einem kontrollierten Steuerlager verbleiben, bis sie die letzte Handelsstufe erreicht hat. Ist die Steuer einmal entrichtet, endet die Kontrolle der Ware durch staatliche Behörden. Dies kann dazu führen, daß die Ware in einem Niedrigsteuerland zum Verbrauch entnommen und versteuert wird, um anschließend - ohne Grenzkontrollen- in ein Hochsteuerland weiterbefördert zu werden. Damit wäre das BLP umgangen und es bestünde ein Anreiz für "Einzelhändler", sich in Niedrigsteuerländern niederzulassen und ein Verteilernetz in Hochsteuerländern aufzubauen<sup>51</sup>. Eine Harmonisierung der Steuersätze würde den Anreiz für diese Form der Steuerhinterziehung nehmen.

---

<sup>48</sup> Vgl. z.B. Cnossen und Shoup (1987), S.77.

<sup>49</sup> Die Gaston Schul Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes stellt sicher, daß aus der Pflicht zur Nachbesteuerung von Direktimporten keine Doppelbesteuerung werden kann. Vgl. Easson (1988), S. 253 und 257.

<sup>50</sup> Vgl. dazu Biehl (1986), S. 522.

<sup>51</sup> Vgl. Lee et al. (1988), S. 28f.

Schließlich gibt es ein Wohlfahrtsargument für die Harmonisierung der nationalen Verbrauchsteuersätze. Es geht davon aus, daß die gegenwärtigen Sätze in den EG-Mitgliedstaaten vor allem bei Alkohol und Tabakwaren die heimische Produktion begünstigen, da die Verbrauchsteuern auf im Inland hergestellte Produkte generell geringer sind als die Steuern auf importierte Substitute. Mehrere Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) bestätigen die Bedeutung dieser Form des Protektionismus in der EG<sup>52</sup>. Keen (1989) hat in einem Zwei-Länder-Modell gezeigt, daß eine Harmonisierung der Steuersätze dann Wohlfahrtsgewinne für beide beteiligten Staaten bringt, wenn in der Ausgangssituation beide Länder über ihre Steuerpolitik versuchen, die Terms of Trade des eigenen Landes zu verbessern<sup>53</sup>. In diesem Modell führt die unkoordinierte Steuerpolitik der Mitgliedstaaten zu einer Einschränkung des Freihandels. Eine Steuerharmonisierung nimmt allen beteiligten Staaten den protektionistischen Spielraum und führt zu einer Liberalisierung des internationalen Handels und zu Wohlfahrtsgewinnen.

### 3.2.2. Nachteile einer Harmonisierung

Zunächst wird in diesem Abschnitt das Argument betrachtet, daß eine Harmonisierung der Steuersätze in den Mitgliedstaaten der EG zu Relativpreisänderungen führt und damit in unerwünschter Weise in die Wirtschaftspolitik der betreffenden Länder eingreift. Anschließend werden aufgrund der Steuerharmonisierung auftretende Veränderungen im Steueraufkommen der Mitgliedstaaten untersucht. Zwei weitere Argumente gegen die Harmonisierung betonen, daß eine Harmonisierung der indirekten Steuersätze den Mitgliedstaaten ein Instrument der Stabilisierungspolitik nimmt und daß die Harmonisierungspläne ein hohes Niveau der indirekten Besteuerung in der EG festschreiben.

Relativpreisveränderungen werden vor allem infolge der Harmonisierung der Verbrauchsteuern auftreten. Beispielhaft sind die Auswirkungen einer Steuersatzharmonisierung auf den Preis alkoholischer Getränke (vgl. Tabelle 2): In Irland, Dänemark und dem Vereinigten Königreich würde die Harmonisierung der Steuersätze zu einer erheblichen Preissenkung bei den alkoholischen Getränken führen und damit in die Gesundheitspolitik der betreffenden Länder eingreifen. Ähnliches gilt für die Tabakbesteuerung, wobei dort der Vergleich dadurch erschwert wird, daß die Tabaksteuer sich aus einer Mengen- und einer Wertsteuer zusammensetzt, deren Sätze sich durch eine Harmonisierung beide verändern würden. Bei der Mineralölsteuer müßten neben Dänemark

<sup>52</sup> Der EuGH entschied z.B. 1983, daß Großbritannien seine Verbrauchsteuer auf (importierten) Wein relativ zur Steuer auf (heimisch produziertes) Bier senken müßte. Vgl. dazu Keen (1987), S. 108.

<sup>53</sup> Dieses Argument ist von der Optimalzolltheorie her bekannt und gilt nur für Länder mit internationaler Marktmacht im Import- oder Exportsektor. Weiter ist bekannt, daß Steuern auf den Konsum und die Produktion ähnliche Wirkungen wie Zölle haben können. Dieser Zusammenhang ist besonders dort relevant, wo Zölle nicht als Mittel der Handelspolitik eingesetzt werden können, also gerade in einer Zollunion wie der EG. Vgl. Keen (1989), S. 1 und die in Keen (1987), S. 108 angegebene Literatur.

auch einige der südlichen EG-Länder (v.a. Italien) ihre Steuersätze auf Benzin erheblich senken. Geht man davon aus, daß die gegenwärtigen Verbrauchsteuersätze unterschiedliche nationale Präferenzen widerspiegeln (und nicht protektionistische Tendenzen; vgl. den vorherigen Abschnitt), dann bedeutet eine Harmonisierung der Verbrauchsteuersätze, daß unterschiedlichen nationalen Präferenzen -etwa in der Gesundheitspolitik- keine Rechnung mehr getragen werden könnte<sup>54</sup>.

Ähnliches gilt, wenn auch in abgeschwächtem Maße, für die Harmonisierung der MWSt-Sätze. So muß nach den Kommissionsvorschlägen von 1987 in Großbritannien und Irland ein Steuersatz von mindestens 4 Prozent auf Nahrungsmittel und sogar der Normalsteuersatz auf Kinderbekleidung und andere Waren erhoben werden, die in den beiden Ländern gegenwärtig aus sozialpolitischen Gründen von der MWSt befreit sind<sup>55</sup>.

Die Kommission hat in ihrem revidierten Vorschlag auf diese Kritik reagiert, indem sie bei den Verbrauchsteuern von einer völligen Harmonisierung der Steuersätze ab 1.1.1993 absieht und bei der MWSt den Nullsatz für eine eng begrenzte Gruppe von Produkten weiter zulassen will. Dennoch bleibt das hier diskutierte Problem der Tendenz nach bestehen.

Änderungen im Steueraufkommen müssen für MWSt und Verbrauchsteuern zusammen gesehen werden. Berechnungen über Steuermehr- oder -mindereinnahmen in den einzelnen EG-Staaten hängen ab von den zugrundegelegten Steuersätzen und von der Frage, welche Nachfragereaktion auf die Preisänderungen unterstellt werden. Eine gemeinsame Studie von DIW und Ifo-Institut (Parsche et al., 1988) geht bei der MWSt von einem Durchschnittssteuersatz<sup>56</sup> von 13 Prozent in allen EG-Ländern aus, was für die meisten EG-Staaten einem Normalsatz von rund 15 Prozent und einem ermäßigten Satz von etwa 7,5 Prozent entspricht (vgl. Tabelle 3). Bei den Verbrauchsteuern wird jeweils das gewichtete Mittel der in der Gemeinschaft existierenden Steuersätze zugrundegelegt<sup>57</sup>. Mengenreaktionen auf Preisveränderungen werden nur für die Bundesrepublik und auch dort nur für die Verbrauchsteuern berücksichtigt. Tabelle 3 berechnet die Aufkommensveränderungen in den EG-Ländern unter diesen Annahmen.

---

<sup>54</sup> Lawson (1988), Ziffer 24, betont z.B. die Bedeutung hoher Verbrauchsteuern auf Alkohol und Tabak für die Gesundheitspolitik Großbritanniens.

<sup>55</sup> Lee et al. (1988), S. 51ff. untersuchen quantitativ die Auswirkungen der Kommissionsvorschläge von 1987 auf die Einkommensverteilung in England.

<sup>56</sup> Der Durchschnittssteuersatz ist das gewichtete Mittel aus Normalsatz und ermäßigtem Satz; mit Hilfe der Gewichte und der Annahme, daß der ermäßigte Satz genau der Hälfte des Normalsatzes entsprechen soll, können diese beiden Sätze aus dem Durchschnittssatz ermittelt werden. Vgl. dazu Tabelle 3.

<sup>57</sup> Dies entspricht der "Durchschnittsvariante" in Tabelle 3. Vgl. Parsche et al. (1988), S. 210.

Tabelle 3<sup>58</sup> Auswirkungen harmonisierter Steuersätze auf das Mehrwertsteueraufkommen und das gesamte Steueraufkommen 1985 unter Berücksichtigung der Verbrauchsteueränderungen  
- Durchschnittssatz 13 % -

	Harmonisierter Steuersatz 13 %		Veränderung des Mehrwertsteueraufkommens		Veränd.d. Verbrauchsteueraufkommens <sup>2</sup> in Mrd. <sup>1</sup>	Auswirkungen insges. <sup>3</sup> bezogen auf das Steueraufkommen 1985	
	Normal-satz	ermäß. Satz	in %	in Mrd. <sup>1</sup> 1985		in Mrd. <sup>1</sup>	in %
Rundesr. Deutsch. <sup>4</sup>	15,2	7,6	+ 5,0	+ 5,8	+ 3,7	+ 6,4 <sup>7</sup>	+ 1,5
Belgien	15,5	7,75	- 15,8	- 55,2	+ 19,0 <sup>5</sup>	- 36,2	- 2,4
Dänemark	15,3	7,65	- 39,5	- 24,3	- 6,8	- 31,1	- 10,7
Frankreich	15,4	7,7	- 15,9	- 66,3	+ 12,2	- 54,1	- 4,6
Irland	16,0	8,0	+ 8,8	+ 0,1	- <sup>6</sup>	+ 0,1	+ 1,7
Italien	15,6	7,8	+ 4,6	+ 1 948	+ 1 670	+ 3 618	+ 2,0
Luxemburg	14,7	7,35	+ 79,6	+ 10,5	- <sup>5</sup>	+ 10,5	+ 13,7
Niederlande	15,0	7,5	- 14,2	- 4,2	+ 0,9	- 3,3	2
Verein.Königreich	15,0	7,5	+ 27,6	+ 5,7	- 3,7	+ 2,0	

1) Jeweilige Nationalwährung, gerundet. - 2) Mittlere Variante der vorgeschriebenen Verbrauchsteuersätze. Vgl. Tab. 4/39. - 3) Mehrwertsteuer einschl. Verbrauchssteuer unter Berücksichtigung der Verbrauchsteuereffekte (Durchschnittsvariante) so häufig ermittelten Effekte der Mehrwertsteueranpassung. - 5) Zusammengefaßt für Luxemburg. - 6) Keine Angabe. - 7) Unter der Annahme eines Wegfalls der Verbrauchsteuer (3,1 Mrd. DM).

Mindereinnahmen ergeben sich nach diesen Berechnungen für Belgien, Dänemark, Frankreich und die Niederlande<sup>59</sup>. Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, daß der zugrundegelegte Normalsteuersatz von durchschnittlich 15 Prozent um mehrere Prozentpunkte unter dem gegenwärtigen Steuersatz in diesen Ländern liegt. Behalten Belgien, Frankreich und Holland dagegen ihren gegenwärtigen Normalsteuersatz bei, dürften diese Mindereinnahmen weitgehend verschwinden.

Damit deuten diese Berechnungen nur für Dänemark ein Budgetproblem an, obwohl es erheblich geringer ausfallen dürfte, als es in Tabelle 3 zum Ausdruck kommt. Das besondere Problem Dänemarks liegt darin, daß Einbußen bei den indirekten Steuereinnahmen schwer zu kompensieren sind, da das Land gegenwärtig bereits sehr hohe Sätze bei den direkten Steuern hat<sup>60</sup>.

Dennoch kann zu diesem Punkt abschließend festgehalten werden, daß Änderungen im Steueraufkommen für die meisten Mitgliedstaaten ein wesentlich geringeres Problem sind, als es in der öffentlichen Diskussion zum Ausdruck kommt.

<sup>58</sup> Quelle: Parsche et al. (1988), S. 420.

<sup>59</sup> Interessanterweise ergibt sich für Irland trotz hoher gegenwärtiger Sätze bei der MWSt (25 und 10 Prozent) und den Verbrauchsteuern kein Budgetproblem. Dies liegt an der bereits diskutierten Abschaffung der Nullsteuersätze, die sich aus den Kommissionsvorschlägen von 1987 ergibt.

<sup>60</sup> Der gegenwärtige Spitzensteuersatz in Dänemark liegt bei 65,6 Prozent und beginnt bereits bei Einkommen von umgerechnet ca. 50.000 DM.

**Stabilisierungspolitik:** In der Vergangenheit waren Mehrwert- und Verbrauchsteuern sicherlich kein wichtiges Instrument nationaler Nachfragepolitik. Für die Zukunft stellt sich aber die Frage, welche Instrumente den nationalen Regierungen bleiben, um in einem Binnenmarkt mit hoher Mobilität von Kapital und Arbeit noch eine nationale Stabilisierungspolitik zu betreiben. Die nationale Geldpolitik ist durch feste Wechselkurse im Rahmen des Europäischen Währungssystems (EWS) bereits stark eingeschränkt und jeder Schritt in Richtung auf eine europäische Währungsunion wird die Unabhängigkeit der Nationalbanken weiter verringern. Im Bereich der Fiskalpolitik gibt es schon seit 1975 einen Entwurf der EG-Kommission zur Harmonisierung der Körperschaftsteuer<sup>61</sup>. Die Bedeutung einer Angleichung der Unternehmensbesteuerung in der EG wird schon ab 1990 mit der Liberalisierung der Kapitalmärkte zunehmen. In der theoretischen Literatur der letzten Jahre ist zudem argumentiert worden, daß eine Angleichung der Körperschaftsteuer für eine Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung nicht ausreicht, da viele andere Faktoren - u.a. der persönliche Einkommensteuersatz der Aktionäre- für die Kapitalkosten ebenfalls relevant sind<sup>62</sup>. Von hier sowie vom Ausbau der Freizügigkeit für Arbeitnehmer und Selbständige könnte ein Wettbewerbsdruck in Richtung auf eine Harmonisierung der persönlichen Einkommensteuer entstehen. Es ist daher durchaus denkbar, daß im künftigen Binnenmarkt Mehrwert- und Verbrauchsteuern zu den wenigen Instrumenten gehören, die den nationalen Regierungen zur Nachfragepolitik (und zur Budgetsicherung) verbleiben. Dieses Argument spricht dafür, den Mitgliedstaaten einen möglichst großen Spielraum bei der Festsetzung dieser Steuersätze zu lassen<sup>63</sup>.

**Höhe der Staatsquote:** Mehrere Autoren vertreten die Auffassung, daß mit der Festsetzung von Mindestsätzen bei Mehrwert- und Verbrauchsteuern eine große Chance vertan wird, die Staatssektoren der Mitgliedstaaten einem Wettbewerb der Steuersysteme auszusetzen<sup>64</sup>. Dahinter steht die Auffassung, daß die Staatssektoren der Mitgliedstaaten gegenwärtig unter Effizienzgesichtspunkten zu groß sind, und daß wirksame Mittel gefunden werden müssen, um "inhärenten Forderungen nach höheren öffentlichen Ausgaben und Steuern"<sup>65</sup> entgegenzutreten.

Als Gegenargument zu dieser Position ist vorgebracht worden, daß ohne die Festlegung von Mindestsätzen die Gefahr eines ruinösen fiskalischen Wettlaufs in Richtung auf eine

---

<sup>61</sup> Vgl. dazu den Abschnitt über die Körperschaftsteuer in EG-Kommission (1980), S. 37-54.

<sup>62</sup> Vgl. dazu z.B. Alworth (1987), S.257f und die Simulationsergebnisse, S. 279f. Alworths Ansatz zur Berechnung effektiver Kapitalkosten geht zurück auf King und Fullerton (1984).

<sup>63</sup> Dieses Argument verwendet z.B. Musgrave (1987), S. 221.

<sup>64</sup> Vgl. Lawson (1988), Ziffer 22, Boss (1989), S. 251 und Grimm et al. (1989), S. 9.

<sup>65</sup> Lawson (1988), Ziffer 22. Für einen aktuellen Überblick über das Wachstum der Staatssektoren in der EG und für eine Einführung in die Public Choice Aspekte des Staatswachstums siehe Cnossen (1988), insbes. S. 137-139.

Steuersatzsenkung besteht, der den Budgetinteressen aller Mitgliedstaaten entgegengerichtet ist<sup>66</sup>.

Hinter diesen Argumenten steht letztlich die Frage nach der richtigen Höhe der Staatsquote. Was ihre Bedeutung im hier diskutierten Zusammenhang angeht, muß allerdings einschränkend festgehalten werden, daß die fiskalische Bedeutung v.a. der MWSt-Einnahmen für die EG-Staaten zu groß erscheint, als daß ein erhöhter Wettbewerbsdruck in einem grenzfreien Binnenmarkt zu einer bedeutenden Senkung des durchschnittlichen MWSt-Niveaus in der EG führen wird.

### 3.3. NOTWENDIGKEIT EINES CLEARING-SYSTEMS ?

Die Einrichtung eines Clearing-Systems wird von der Kommission in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Übergang vom Bestimmungsland- zum Gemeinschaftsprinzip gefordert<sup>67</sup>. Wie in Kapitel 1 diskutiert, führt das Gemeinschaftsprinzip im allgemeinen zu einer anderen Verteilung des Steueraufkommens als das Bestimmungslandprinzip.

Nach dem Kommissionsvorschlag von 1987 würde das zu den in Tabelle 4 geschätzten Veränderungen des Steueraufkommens in den EG-Staaten führen, wobei für die Berechnungen von völlig vereinheitlichten Steuersätzen und den Handelsbilanzsalden von 1986 ausgegangen wurde<sup>68</sup>.

Durch die revidierten Vorschläge der Kommission von 1989 ist allerdings der Umfang der zukünftig über das GMP zu steuernden Transaktionen verringert worden, so daß die Clearing-Beträge, die sich aus den neuen Kommissionsvorschlägen ergeben, geringer sein werden, als in Tabelle 4 ausgewiesen.

---

<sup>66</sup> Lee et al. (1988), S. 14.

<sup>67</sup> Vgl. EG-Kommission (1985), Ziffer 172.

<sup>68</sup> Berglas (1981), S. 382-384 zeigt, daß in der Regel auch bei vollständig vereinheitlichten Steuersätzen die Verteilung des Steueraufkommens vom Besteuerungsprinzip abhängt. Dies gilt nur dann nicht, wenn der Handel zwischen allen beteiligten Staaten bilateral ausgeglichen ist.

Tabelle 4<sup>69</sup>

**Schätzung der aus dem  
Clearingmechanismus resultierenden  
Zahlungsströme<sup>a</sup>**

Mitgliedstaat	Nettobetrag, der von dem Mitgliedstaat zu zahlen ist oder ihm zusteht <sup>b</sup> (Mio. ECU)	in % des Brutto- Inlands- produkts
Belgien/ Luxemburg <sup>c</sup>	- 747	- 0,62
Bundesrepublik Deutschland	- 3534	- 0,38
Dänemark	+ 680	+ 0,82
Frankreich	+ 2421	+ 0,34
Griechenland	+ 437	+ 1,08
Irland	+ 52	+ 0,21
Italien	+ 147	+ 0,03
Niederlande	- 1509	- 0,86
Portugal	+ 77	+ 0,26
Spanien	+ 132	+ 0,06
Vereinigtes Königreich	+ 1845	+ 0,33

a Auf der Basis der Zahlen von 1986 und bei einem Mehrwertsteuersatz von 16,5 % (normal) bzw. 5,6 % ermäßigt.

b Bei den Plus-Zahlen handelt es sich um Beträge, die den Mitgliedstaaten aus dem Clearingkonto zustehen, bei den Minus-Zahlen um die Beträge, die die Mitgliedstaaten auf das Clearingkonto einzuzahlen haben (in beiden Fällen für ein ganzes Jahr).

c Aus technischen Gründen war es der Kommission nicht möglich, zwischen den Ländern der BLWU (Belgisch-Luxemburgischen Währungsunion) eine Unterscheidung zu machen.

Auf der Basis der Kommissionsvorschläge von 1989, die von einem makroökonomischen Clearing-Verfahren ausgehen, ist die Frage zu diskutieren, ob dieses Clearing als wünschenswert anzusehen ist, oder ob mit dem Übergang vom BLP zum GMP für einen Teil des innergemeinschaftlichen Handels nicht auch die dem GMP entsprechende Aufteilung des Steueraufkommens akzeptiert werden sollte<sup>70</sup>.

Von einer Steueraufkommensverteilung nach dem GMP würden alle Länder mit Exportüberschüssen innerhalb der Gemeinschaft profitieren. Gegenüber dem gegenwärtigen BLP könnten sie ihre MWSt auf ein Exportvolumen erheben, das größer ist als das Volumen, aus dem Vorsteuerabzüge für importierte Waren geltend gemacht werden.

Aus Tabelle 4 geht hervor, daß der Übergang zu einer Verteilung des Steueraufkommens nach dem GMP einen Transfer von Großbritannien und Frankreich in die Bundesrepublik und die Niederlande bewirken würde. Auch alle ärmeren EG-Länder -insbesondere

<sup>69</sup> Quelle: Karl-Bräuer-Institut (1989), S. 28.

<sup>70</sup> Dabei wird hier nicht die Frage diskutiert, ob eine Verteilung des Steueraufkommens nach dem BLP oder dem GMP eher dem Äquivalenzprinzip der Besteuerung entspricht. Für Argumente, die auf dem Äquivalenzprinzip beruhen vgl. Cnossen und Shoup (1987), S.69f.

Griechenland- würden Steueraufkommen verlieren. Wenn man einen solchen Transfer aus einer EG-weiten Perspektive als nicht wünschenswert betrachtet, muß der Nutzen einer "gerechteren" Verteilung der Steuereinnahmen gegen die Kosten des Clearing-Verfahrens abgewogen werden, oder es muß ein einfacheres System des Finanzausgleichs gefunden werden, das von allen Mitgliedstaaten akzeptiert wird<sup>71</sup>.

In Kapitel 1 wurde bereits die Möglichkeit angesprochen, daß das GMP zu einem "Steuerexport"<sup>72</sup> führen kann. Es besteht ein Anreiz für jedes Land, die heimische MWSt (im von der Kommission vorgegebenen Rahmen) zu erhöhen, da der Vorsteuerabzug im Importland bewirkt, daß diese Steuererhöhung für ausländische vorsteuerabzugsberechtigte Importeure effektiv nicht wirksam wird. Dies bedeutet, daß eine einseitige Steuererhöhung unter dem GMP für das betreffende Land zu größeren Steuereinnahmen führt. Ein Clearing-System würde derartige Anreiz zur Steuererhöhung vermeiden.

#### 4. ALTERNATIVEN ZUM KOMMISSIONSVORSCHLAG

Im folgenden werden zwei Ansätze vorgestellt, die die Beseitigung von steuerbedingten Grenzkontrollen im EG-Binnenmarkt mit anderen Maßnahmen erreichen wollen, als es die EG-Kommission vorschlägt. Dabei handelt es sich einerseits um den Vorschlag des britischen Schatzkanzlers Lawson (1988), andererseits um Vorschläge aus dem Kieler Institut für Weltwirtschaft (Boss, 1989; Siebert, 1989; Grimm et al., 1989). Beiden Vorschlägen ist gemein, daß sie bei der Anpassung v.a. der gegenwärtigen MWSt-Sätze an die Verhältnisse des Binnenmarktes mehr auf Mechanismen von Markt und Wettbewerb vertrauen, als dies die EG-Kommission tut.

##### 4.1. DER LAWSON-VORSCHLAG

Der Vorschlag von Lawson weicht in zwei wesentlichen Punkten von dem der EG-Kommission ab:

1. Das BLP der Besteuerung soll in Form des Zahlungsaufschubsystems beibehalten werden.
2. Die Mitgliedstaaten bleiben bei der Wahl ihrer MWSt-Sätze frei.

Das Zahlungsaufschubsystem des Lawson-Vorschlags wurde bereits in Kapitel 1 diskutiert. Was die Wettbewerbsneutralität der Besteuerung angeht, hätte es die gleichen Implikationen wie das von der Kommission vorgeschlagene GMP. Die Transaktionen, bei der die Käufer vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmen sind, würden effektiv nach dem Satz des

<sup>71</sup> Den letztgenannten Vorschlag macht z.B. Biehl (1986), S. 523.

<sup>72</sup> Vgl. dazu Peffekoven (1983), S. 226.

Bestimmungslandes besteuert, während der Versandhandel, private Direktimporte und die Käufe von nicht-steuerpflichtigen juristischen Personen mit dem Steuersatz des Ursprungslandes belegt würden. Die Gültigkeit des BLP auch für diese Bereiche müßte -wie im Kommissionsvorschlag von 1989- mit Sonderregelungen erreicht werden.

Dagegen wäre durch die Beibehaltung des BLP die Verteilung des Steueraufkommens im Vergleich zur gegenwärtigen Situation unverändert (vgl. Übersicht 4). Deshalb ist dieser Teil des britischen Vorschlags effektiv als eine Alternative zum Clearing-Vorschlag der Kommission zu sehen.

Die eigentliche Abwägung zwischen den Alternativen besteht daher in einem Kostenvergleich zwischen dem Zahlungsaufschub einerseits und dem (Makro-) Clearing andererseits. Diese Frage macht folgerichtig auch einen Schwerpunkt in Lawsons Papier aus<sup>73</sup>. Allerdings geht Lawson nur auf die Kosten des Zahlungsaufschubsystems ein. Deshalb ist ein Vergleich mit dem Clearing-System der Kommission aufgrund seiner Berechnungen allein nicht möglich<sup>74</sup>. Weiterhin erwähnt Lawson nicht das Problem verstärkter Steuerhinterziehung, das nach den Erfahrungen der Benelux-Länder mit dem Zahlungsaufschubsystem verbunden ist<sup>75</sup>.

Bei den Mehrwertsteuersätzen schlägt Lawson vor, keinerlei EG-weite Vorgaben zu machen, sondern eine Anpassung der Steuersätze den Mitgliedstaaten zu überlassen. Die Hochsteuerländer hätten nach Öffnung der Grenzen bei der Festsetzung ihrer MWSt-Sätze einen Ausgleich zwischen der internationalen Wettbewerbsfähigkeit ihrer Wirtschaft auf der einen und ihren Budgetanforderungen auf der anderen Seite zu finden. Der Vorteil einer solchen dezentralen Lösung der Harmonisierungsfrage läge nach Lawson darin, daß sichergestellt wäre, daß die sich auf diese Weise entwickelnde Steuerstruktur die Präferenzen aller Mitgliedstaaten widerspiegelte<sup>76</sup>.

Zu diesem Teil des britischen Vorschlags ist festzuhalten, daß der Druck auf die nationalen Regierungen zur Anpassung ihrer Steuersätze nur von dem Bereich ausginge, der vom Zahlungsaufschubsystem ausgenommen wäre, also im wesentlichen der Versandhandel und der Bereich der privaten Direktimporte auf Auslandsreisen. Der gesamte vorsteuerabzugsberechtigte Bereich bliebe durch das weiter geltende BLP der Besteuerung

---

<sup>73</sup> Vgl. Lawson (1988), Ziffern 5, 12-14, 18-19.

<sup>74</sup> Es muß auch betont werden, daß Lawson in seinem Kostenvergleich noch von einem Mikro-Clearing ausgeht.

<sup>75</sup> Vgl. dazu van der Zanden und Terra (1987), S. 136.

<sup>76</sup> Vgl. Lawson (1988), Ziffern 16, 17, 21. Das ebenfalls in diesem Zusammenhang angeführte Argument, daß eine dezentrale Harmonisierung eher eine Reduktion der Staatsquote erlaubt als eine Harmonisierung per EG-Richtlinie, ist bereits in Abschnitt 3.2.2. diskutiert worden.

von Steuersatzdifferenzen unberührt<sup>77</sup>. Dies bedeutet, daß die Anpassungskosten bis zur Erreichung eines neuen "Steurgleichgewichts" sich auf kleine, identifizierbare Gruppen konzentrieren würden - den Versandhandel und die Betriebe im grenznahen Bereich des Hochsteuerlandes.

#### 4.2. DER KIELER VORSCHLAG

Auch der Kieler Vorschlag kann in zwei Punkten zusammengefaßt werden:

1. Das ULP der Besteuerung, d.h. ein Verfahren des Vorumsatzabzugs, wird eingeführt.
2. Die Mitgliedstaaten bleiben bei der Wahl ihrer MWSt-Sätze frei.

Das Ursprungslandprinzip wurde in seinen Grundzügen ebenfalls in Kapitel 1 diskutiert. Es würde bedeuten, daß die gesamte Wirtschaft eines Hochsteuerlandes einem verstärkten Konkurrenzdruck aus Niedrigsteuerländern ausgesetzt wäre. Dies würde ohne weitere Anpassungen ein Handelsbilanzdefizit des Hochsteuerlandes nach sich ziehen. Ein solches makroökonomisches Ungleichgewicht könnte aber durch eine Abwertung der Währung des Hochsteuerlandes zum Zeitpunkt der Einführung des ULP verhindert werden. Dazu müßten im Rahmen des EWS die Paritäten derart verändert werden, daß die Währung eines Landes A, dessen MWSt-Satz um beispielsweise drei Prozent über dem MWSt-Satz des Landes B liegt, um drei Prozent gegenüber der Währung des Landes B abgewertet würde<sup>78</sup>. Durch die Wechselkursanpassung würde der Einfluß des höheren MWSt-Satzes auf die Wettbewerbsfähigkeit der Produkte aus Land A gerade kompensiert, so daß Land A seinen höheren MWSt-Satz beibehalten könnte, ohne an internationaler Wettbewerbsfähigkeit zu verlieren. Eine Besteuerung nach dem ULP mit begleitender Wechselkursveränderung ist daher diesem Argument zufolge ebenso wettbewerbsneutral wie eine Besteuerung nach dem BLP<sup>79</sup>.

Die dem Kieler Vorschlag zugrunde liegende Argumentation steht in engem Zusammenhang mit der Kaufkraftparitätentheorie. Geht man davon aus, daß die höhere MWSt in Land A in vollem Umfang auf die Verbraucherpreise überwältigt wird und nimmt man weiterhin an, daß die MWSt als eine generelle Wertsteuer mit einheitlichem Satz auf alle Produkte erhoben wird, so bewirkt die MWSt eine Erhöhung des Preisniveaus im Umfang des MWSt-Satzes. Ein MWSt-Satz in Land A, der um drei Prozent höher als der des Landes B, wirkt damit wie eine Erhöhung des Preisniveaus in Land A um drei Prozent. In diesem einfachsten Fall wird durch

<sup>77</sup> Lawson (1988), Ziffer 23, betont, daß es keineswegs im Sinne des britischen Vorschlags sei, vom BLP "zugunsten eines völlig uneingeschränkten Wettbewerbs" abzugehen.

<sup>78</sup> Diese Beziehung gilt nur näherungsweise; vgl. Siebert (1989).

<sup>79</sup> Diese Beziehung wurde bereits 1953 im Tinbergen-Bericht der EGKS, S. 25 formuliert und ging in die Literatur unter dem Stichwort der Äquivalenz von BLP und ULP ein. Für neuere Darstellungen des Zusammenhangs siehe Whalley (1979) und Berglas (1981).

eine Abwertung der Währung von A gegenüber der Währung von B um drei Prozent die internationale Kaufkraftparität wiederhergestellt und die Wettbewerbsposition der beiden Länder bleibt unverändert<sup>80,81</sup>.

Aus dem zuletzt gesagten ergibt sich der Hinweis, daß eine Wechselkursanpassung nur das gewogene Mittel der Steuersatzdifferenzen ausgleichen kann. Besteht das MWSt-System aus zwei oder mehr unterschiedlichen Sätzen, wie es in fast allen EG-Mitgliedstaaten der Fall ist, so wird der Übergang vom BLP zum ULP bei gleichzeitiger Paritätenanpassung für einige Sektoren eines Landes zu erhöhter, für andere Sektoren zu verringerter internationaler Wettbewerbsfähigkeit führen<sup>82</sup>.

Ein weiteres Problem des Wechselkursargumentes liegt darin, daß die Äquivalenz von ULP und BLP nur dann gilt, wenn der Handel mit allen Ländern nach dem einen oder dem anderen Prinzip abgewickelt wird. Da aber für den Handel mit Staaten außerhalb der EG in jedem Falle weiterhin das BLP gültig bleibt, ergäbe sich durch die Einführung des ULP für den innergemeinschaftlichen Handel ein Mischsystem der Besteuerung, das nicht die Neutralitätseigenschaften des reinen BLP oder des reinen ULP aufweist<sup>83</sup>.

Es kann also zusammengefaßt werden, daß bei einem Übergang zum ULP der Besteuerung eine Paritätenanpassung zum einen nur Unterschiede im Niveau der Steuersätze zwischen den Mitgliedstaaten ausgleichen könnte, nicht aber Unterschiede in der Struktur, zum anderen wäre selbst die Niveauanpassung nur unvollständig. Eine Paritätenanpassung kann

---

<sup>80</sup> Genauer gesagt bleibt in diesem Fall der reale Wechselkurs (der um Preisniveauunterschiede bereinigte nominale Wechselkurs) zwischen beiden Ländern unverändert. Der reale Wechselkurs kann als Indikator der internationalen Wettbewerbsfähigkeit eines Landes angesehen werden.

<sup>81</sup> Es muß betont werden, daß die empirische Gültigkeit der Kaufkraftparitätentheorie dann keine Rolle spielt, wenn die Wechselkursänderung durch eine Paritätenanpassung vorgenommen wird, die der Kaufkraftparitätentheorie folgt (Siebert, 1989). Dieser Aspekt wird jedoch relevant, wenn statt einer Paritätenänderung beim Übergang zum ULP der Wechselkurs für begrenzte Zeit freigegeben wird. Letzteres wird von Boss (1989), S. 250 und Grimm et al. (1989), S. 8 vorgeschlagen. Dann ergibt sich auch das Problem zeitlicher Verzögerungen bei der Wechselkursanpassung; vgl. dazu z.B. Parsche et al. (1988), S. 27

<sup>82</sup> Das kann an folgendem Beispiel verdeutlicht werden: Der gegenwärtige Normalsteuersatz in den Niederlanden ist um sechs Prozent höher als in der Bundesrepublik, während der ermäßigte holländische Steuersatz um ein Prozent unter dem deutschen liegt. Diese Differenzen sollen beim Übergang zum ULP beispielsweise zu einer Abwertung der niederländischen Währung gegenüber der deutschen um vier Prozent führen, was in etwa dem gewogenen Mittel der Steuersatzdifferenzen entspricht. Das bedeutet, daß durch den kombinierten Effekt vom Übergang zum ULP und Paritätenanpassung alle holländischen Produkte, die den Normalsteuersatz tragen, für den deutschen Importeur teurer geworden sind, während die Produkte, die den reduzierten holländischen Satz tragen, günstiger werden.

<sup>83</sup> Man spricht in diesem Fall auch vom eingeschränkten ULP (restricted origin principle). Für die Demonstration, daß das eingeschränkte ULP nicht wettbewerbsneutral wirkt, vgl. Whalley (1979), S. 218ff und Berglas (1981), S. 382, insbes. Fußnote 4. Die intuitive Erklärung für diese Nicht-Neutralität liegt darin, daß sich der Wechselkurs aufgrund der Handelsbeziehungen mit allen anderen Ländern bildet. Gegenüber einem dritten Land außerhalb der Union hat das Hochsteuerland aber keine Wettbewerbsnachteile, da für diesen Teil des Handels das BLP gilt. Die Abwertung wird daher nicht stark genug ausfallen, um das MWSt-Gefälle innerhalb der Union zu kompensieren. Vgl. dazu auch Schmidt (1965), S. 437f.

daher eine Annäherung der MWSt-Sätze zwischen den EG-Mitgliedstaaten nicht ersetzen, wenn Änderungen in der Wettbewerbsposition einzelner Sektoren vermieden werden sollen.

Die Autoren des Kieler Vorschlags schließen die Möglichkeit einer Annäherung der Steuersätze nach der Paritätenanpassung daher nicht aus<sup>84</sup>. Der zweite Teil ihres Vorschlags besteht -in Übereinstimmung mit dem Lawson-Vorschlag- darin, diese Annäherung dem Markt zu überlassen und sie nicht per EG-Richtlinie vorwegzunehmen. Die von Lawson aufgeführten Vorteile einer dezentralen Harmonisierung haben daher auch für den Kieler Vorschlag Geltung. Allerdings muß betont werden, daß hier im Unterschied zum Lawson-Vorschlag die Gruppen und Sektoren, die die Kosten eines solchen Anpassungsprozesses zu tragen hätten, nicht ohne weiteres identifiziert werden können.

## 5. ZUSAMMENFASSUNG UND AUSBLICK

In dem vorliegenden Papier wurden diejenigen Vorschläge der EG-Kommission dargestellt und diskutiert, die sich mit der Abschaffung der Steuergrenzen als einer entscheidenden Voraussetzung zur Abschaffung der Binnengrenzen in der EG befassen. Im Anschluß daran wurden der Lawson-Vorschlag und der Kieler Vorschlag als Alternativen zu den Kommissionsplänen erörtert. Die Diskussion kann in drei Punkten zusammengefaßt werden:

1.) Der Vorschlag von Lawson, das Bestimmungslandprinzip mittels eines Zahlungsaufschubsystems beizubehalten, hat durch die Entwicklungen im Oktober 1989 an Aktualität gewonnen. Auf ihrer Tagung in Luxemburg am 9.10.1989 lehnten die Finanzminister der Mitgliedstaaten den Kommissionsvorschlag vom Mai 1989, der eine Besteuerung nach dem Gemeinschaftsprinzip mit Sonderregelungen für 'sensible Bereiche' vorsah, geschlossen ab und stimmten für ein Zahlungsaufschubsystem. Eine Expertengruppe der Mitgliedstaaten soll nun die beim Zahlungsaufschub auftretenden Fragen -v.a. das Problem der Steuerhinterziehung- lösen<sup>85</sup>.

Bei der Abwägung des von der Kommission vorgeschlagenen Gemeinschaftsprinzips mit Clearing einerseits und dem Zahlungsaufschubsystem andererseits geht es aus ökonomischer Sicht im wesentlichen um einen Vergleich der Verwaltungskosten. Zu den Kosten des letzteren Systems müßten neben dem reinen Verwaltungsaufwand auch die potentiellen Steuerausfälle durch verstärkte Steuerhinterziehung gerechnet werden. Die bundesdeutsche Regierung hat die Befürchtung geäußert, daß das Zahlungsaufschubsystem zu einem größeren

<sup>84</sup> Vgl. Boss (1989), S. 251 und Grimm et al. (1989), S. 8f.

<sup>85</sup> Vgl. HANDELSBLATT vom 10.10.1989, S. 1.

Aufwand führt als das Kommissionskonzept<sup>86</sup>. Die Diskussion der EG-Finanzminister läßt erkennen, daß nicht ein Vergleich der Verwaltungskosten den Ausschlag für das Zahlungsaufschubsystem gab, sondern die Vermeidung von Streit um die exakten Ausgleichsbeträge beim Clearing<sup>87</sup>.

Auch ohne Kenntnis genauer Daten kann vermutet werden, daß aus ökonomischer Sicht das Kommissionskonzept einer Besteuerung nach dem Gemeinschaftsprinzip gegenüber dem Zahlungsaufschubsystem vorzuziehen ist. Der Kommissionsvorschlag hat weiterhin den Vorteil, ein größeres 'integrationspolitisches Signal' zu setzen, als die Beibehaltung des Bestimmungslandprinzips dies tut. Gleichzeitig zeigt die politische Auseinandersetzung, daß ein Übergang vom Bestimmungslandprinzip zum Gemeinschaftsprinzip von einem Clearing begleitet sein muß, um politisch durchsetzbar zu sein. Die Kosten eines Makro-Clearings dürften angesichts der Vorteile des Clearings (Abschnitt 3.3.) auch gerechtfertigt sein.

2.) Beim Kieler Vorschlag, den Vorsteuerabzug der Kommission (Gemeinschaftsprinzip) durch ein System des Vorumsatzabzugs (Ursprungslandprinzip) zu ersetzen, geht es um grundlegendere Überlegungen. Für einen Übergang zum Ursprungslandprinzip spricht, daß direkte und indirekte Steuern gleich behandelt würden<sup>88</sup>, ein Argument, das umso stärker wiegt, je ähnlicher die Überwälzungswirkungen beider Steuerarten sind. Andererseits würde das Ursprungslandprinzip bedeuten, daß der Handel innerhalb der EG anders besteuert würde als der Handel mit Drittländern.

Weiterhin wirft die Einführung des Ursprungslandprinzips rechtliche Probleme auf. So hat der Steuerrechtler Flume schon 1962 in einem ähnlichen Zusammenhang argumentiert, das Wechselkursargument könne nicht einbezogen werden, wenn es um eine rechtliche Auslegung des Artikels 3 f) des EWG-Vertrages ginge, der ein Besteuerungssystem vorschreibt, das "den Wettbewerb innerhalb des Gemeinsamen Marktes vor Verfälschungen schützt". Flume argumentierte damals, daß durch die Einbeziehung des Wechselkursargumentes auch allgemeine Importbelastungen und Exportentlastungen gerechtfertigt werden könnten. Dies stünde aber in klarem Widerspruch zum EWG-Vertrag und zum GATT<sup>89</sup>.

---

<sup>86</sup> Vgl. HANDELSBLATT vom 6.10.1989, S. 2 sowie vom 10.10.1989, S. 1. Nach diesen Berichten bevorzugt die Bundesregierung als einziger Mitgliedstaat das Konzept der Kommission, will sich aber einer Einigung der Mitgliedstaaten nicht widersetzen. Die Bundesregierung hat ihre Zustimmung zum Zahlungsaufschub davon abhängig gemacht, daß es sich dabei nur um eine befristete Übergangslösung handelt.

<sup>87</sup> Die kritischen Punkte beim Clearing werden von den Finanzministern zum einen darin gesehen, daß die Handelsstatistiken nicht exakt genug sind. Zum anderen geht es um Liquiditätsvorteile, die die Netto-Zahler - an erster Stelle die Bundesrepublik - durch das Clearing erhalten. Vgl. SÜDDEUTSCHE ZEITUNG vom 7.10.1989, S. 35.

<sup>88</sup> Vgl. die Diskussion in Abschnitt 3.1.

<sup>89</sup> Flume und Schmidt (1962), S. 23. Vgl. EWG-Vertrag, Art. 95 und 96 und GATT, Art. III, Abschnitt 1 und 2.

Schließlich muß festgehalten werden, daß der Übergang zum Ursprungslandprinzip nicht nur zu einer veränderten Verteilung des Steueraufkommens gegenüber dem Bestimmungslandprinzip führt, sondern auch zu einem veränderten Gesamtsteueraufkommen (vgl. Übersicht 3). Die Clearing-Frage ist deshalb hier schwieriger zu lösen als bei der Einführung des Gemeinschaftsprinzips.

Zusammenfassend kann vermutet werden, daß die Einführung des Ursprungslandprinzips mehr Probleme aufwirft, als sie löst, auch wenn das zugrunde liegende Konzept einer einheitlichen Behandlung direkter und indirekter Steuern positiv zu beurteilen ist. Da jedoch die MWSt in allen EG-Mitgliedstaaten eine wichtige Rolle spielt bzw. (im Fall der erst in den letzten Jahren beigetretenen EG-Mitglieder) spielen wird, erscheint die Gefahr von Verzerrungen im innergemeinschaftlichen Handel durch unterschiedliche Steuerstrukturen als gering.

3.) Sowohl der Lawson-Vorschlag als auch der Kieler Vorschlag werfen die Frage auf, ob eine Annäherung der Steuersätze in den EG-Mitgliedstaaten gleichzeitig mit der Abschaffung der Binnengrenzen per EG-Richtlinie erfolgen sollte, oder ob es den Mitgliedstaaten überlassen bleiben sollte, auf den verstärkten internationalen Wettbewerb nach der Abschaffung der Grenzen mit nationalen Steueranpassungen zu reagieren. Die Standpunkte haben sich durch die Zugeständnisse der Kommission in ihrem jüngsten Vorschlag angenähert. Dennoch bleibt dies ein Kernpunkt bei der Diskussion der Kommissionsvorschläge.

a) Bei der Harmonisierung der Mehrwertsteuer handelt es sich dabei im wesentlichen um eine Abwägung langfristiger Effizienz gegenüber kurzfristigen Anpassungskosten, wie sie in vielen Bereichen der Wirtschaftspolitik (Stichwort: Subventionen für schrumpfende Branchen) auftritt. Eine dezentrale Lösung, wie sie von Lawson und dem Kieler Institut für Weltwirtschaft vorgeschlagen wird, hat den Vorteil größerer Flexibilität und damit größerer statischer Effizienz, sobald ein neues "Steuergleichgewicht" im grenzfreien Binnenmarkt erreicht ist<sup>90</sup>. Die Kommission betont dagegen die kurzfristigen Anpassungskosten einzelner Regionen und Sektoren (Versandhandel). Sie orientiert sich dabei an Artikel 3 f) des EWG-Vertrages. Es stellt sich daher die Frage nach den zulässigen Wegen, den dort vorgeschriebenen Schutz vor Wettbewerbsverzerrungen zu realisieren<sup>91</sup>. Andererseits ist es durchaus möglich, daß sich eine dezentrale Harmonisierung als der einzige Weg erweist, der bei den Mitgliedstaaten politisch durchsetzbar ist<sup>92</sup>.

<sup>90</sup> Dies betont schon Schmidt (1965), S. 467f.

<sup>91</sup> Lochner (1962), S. 58 ist z.B. der Ansicht, daß der EWG-Vertrag keinen bestimmten Weg zur Erreichung der Wettbewerbsneutralität vorschreibt. Eine Strategie des "erst harmonisieren, dann liberalisieren" könne genauso angezeigt sein wie ihre Umkehrung.

<sup>92</sup> Auch dieser Punkt wird schon von Schmidt (1965), S. 467f betont.

b) Bei den Verbrauchsteuern ergibt sich prinzipiell die gleiche Abwägung, wobei aber zusätzliche Aspekte zu beachten sind. Einerseits greift hier eine Harmonisierung in besonders sensible Bereiche nationaler Wirtschaftspolitik -z.B. die Gesundheitspolitik- ein. Andererseits liegt dann ein Bedarf an internationaler Koordination vor, wenn nationale Regierungen das Verbrauchsteuersystem in protektionistischer Weise ausgestalten. Außerdem führen unterschiedliche Steuersätze hier zu Möglichkeiten der Steuerhinterziehung, die bei der Mehrwertsteuer nicht gegeben sind.

Aus ökonomischer Sicht erscheint der Weg einer 'dezentralen Harmonisierung' bei der Mehrwertsteuer attraktiver als eine Bandbreiten- oder Mindestsatzregelung durch die Kommission, zumal die Gefahr eines ruinösen Steuerwettbewerbs wahrscheinlich als gering eingeschätzt werden kann (Abschnitt 3.2.). Bei den Verbrauchsteuern kann dagegen ein gewisser Grad an Harmonisierung aus praktischen Gründen notwendig werden und -in Anbetracht gegenwärtiger protektionistischer Tendenzen- ökonomisch wünschenswert sein.

Ziel des vorliegenden Papiers war es, das Maßnahmenpaket der Kommission in seine Bestandteile zu zerlegen und diese einzeln gegenüber ihren Alternativen abzuwägen. Daraus ergibt sich die Möglichkeit, Teile des Kommissionsvorschlags zu übernehmen, in einzelnen Punkten aber auf die alternativen Vorschläge zurückzugreifen. Die hier vorgetragenen Argumente sprechen nach Ansicht des Verfassers dafür, der Kommission bei der Wahl des Gemeinschaftsprinzips der Besteuerung, bei der Einführung eines Makro-Clearings und bei der Harmonisierung der Verbrauchsteuern zu folgen. Eine Annäherung der Mehrwertsteuersätze erscheint dagegen verzichtbar. Daß diese ökonomischen Empfehlungen sich in der Praxis nicht durchsetzen müssen, hat die jüngste Auseinandersetzung um das Besteuerungsprinzip deutlich gezeigt.

## LITERATURVERZEICHNIS

- Alworth, J., 1987, Taxation and the cost of capital: A comparison of six EC countries, in: Cnossen, S., (ed.), Tax coordination in the European Community, (Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer), 253-283
- Berglas, E., 1981, Harmonization of commodity taxes, *Journal of Public Economics* 16, 377-387
- Biehl, D., 1969, Ausfuhrland-Prinzip, Einfuhrland-Prinzip und Gemeinsamer-Markt-Prinzip. Ein Beitrag zur Theorie der Steuerharmonisierung (Heymanns Verlag, Köln)
- Biehl, D., 1986, Die Beseitigung der Steuergrenzen in der EG, *Wirtschaftsdienst* 1986/10, 518-524
- Biehl, D., 1988, On maximal versus optimal tax harmonization, in: Bieber, R., Dehousse, R., Pinder, J. and J. Weiler (eds.), 1992: One European Market ? (Nomos Verlag, Baden-Baden), 261-282
- Boss, A., 1989, Steuerharmonisierung und Realisierung des EG-Binnenmarktes, *Wirtschaftsdienst* 1989/5, 249-251
- Cecchini, P., 1988, Europa 92. Der Vorteil des Binnenmarktes, (Nomos Verlag, Baden-Baden)
- Cnossen, S., 1988, Day of reckoning approaches for the European Community, in: Stein, H., (ed.), Tax policy in the twenty-first century (Wiley & Sons, New York), 125-147
- Cnossen, S. and C.S. Shoup, 1987, Coordination of value-added taxes, in: Cnossen, S., (ed.), Tax coordination in the European Community, (Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer), 59-84
- DIE ZEIT, 26.5. 1989, Feilschen um Europa, S. 30
- Easson, A., 1988, The elimination of fiscal frontiers, in: Bieber, R., Dehousse, R., Pinder, J. and J. Weiler (eds.), 1992: One European Market ? (Nomos Verlag, Baden-Baden), 241-260
- Emerson, M., Aujean, M., Catinat, M., Goybet, P. and A. Jaquemin, 1988, The Economics of 1992. The E.C. Commission's assessment of the economic effects of completing the internal market, (Oxford University Press, Oxford & New York)
- Europäische Gemeinschaften-Kommission, 1963, The EEC reports on tax harmonization. The report of the fiscal and financial committee and the reports of the sub-groups A, B and C, Unofficial translation by H. Thurston (International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam) (Neumark-Report)
- Europäische Gemeinschaften-Kommission, 1980, Bericht über die Aussichten für eine Angleichung der Steuersysteme in der Gemeinschaft, Beilage 1/80 zum Bulletin der EG, (Amt für amtliche Veröffentlichungen, Luxemburg)
- Europäische Gemeinschaften-Kommission, 1985, Vollendung des Binnenmarktes. Weißbuch der Kommission an den Europäischen Rat, Dokument (Amt für amtliche Veröffentlichungen, Luxemburg)
- Europäische Gemeinschaften-Kommission, 1987, Vollendung des Binnenmarktes: Annäherung der Sätze und Harmonisierung der Strukturen der indirekten Steuern, Dokument KOM (87) 320 endg., (Amt für amtliche Veröffentlichungen, Luxemburg)
- Europäische Gemeinschaften-Kommission, 1988, Bericht über den Stand der Arbeiten zur Vollendung des Binnenmarktes gemäß Artikel 8b des EWG-Vertrages, (hrsg. vom Presse- und Informationsamt der Bundesregierung, Bonn)

- Europäische Gemeinschaften-Kommission, 1989, Die Vollendung des Binnenmarktes und die Annäherung der indirekten Steuern, Dokument KOM (89) 260 endg., Brüssel
- Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl-Hohe Behörde, 1953, Bericht über die durch die Umsatzsteuer aufgeworfenen Probleme auf dem gemeinsamen Markt (Tinbergen-Bericht)
- Flume, W. und K. Schmidt, 1962, Die steuerliche Behandlung des grenzüberschreitenden Verkehrs nach Montanunion- und EWG-Vertrag, in: Schriftenreihe der Wirtschaftsvereinigung Eisen- und Stahlindustrie zur Wirtschafts- und Industriepolitik, Heft 3 (Verlag Stahleisen, Düsseldorf)
- Grimm, D., Schatz, K.-W. und P. Trapp, 1989, EG 1992: Strategien, Hindernisse, Erfolgsaussichten, Kieler Diskussionsbeiträge 151 (Institut für Weltwirtschaft, Kiel)
- HANDELSBLATT, 17.5.1989, Kommission berät über Minimalsatz von 15 Prozent bei der Mehrwertsteuer, S. 1
- HANDELSBLATT, 6.10.1989, Argwöhnische Blicke zum Ministerrat, S. 2
- HANDELSBLATT, 10.10.1989, Das Brüsseler Harmonisierungskonzept fiel bei den Finanzministern durch, S. 1
- Hitiris, T., 1988, European Community economics. A modern introduction (Harvester & Wheatsheaf, New York, London)
- Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, 1989, Steuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft, Heft 65 (Bonner Universitäts-Buchdruckerei, Bonn)
- Keen, M., 1987, Welfare effects of commodity tax harmonization, Journal of Public Economics 33, 107-114
- Keen, M., 1989, Pareto-improving indirect tax harmonization, European Economic Review 33, 1-12
- King, M. and D. Fullerton (eds.), 1984, The taxation of income from capital: A comparative study of the United States, the United Kingdom, Sweden and West Germany (University of Chicago Press, Chicago)
- Kuhn, M.A. and G.W. White, 1985, Examination of differences in U.S. and state/local taxation as they relate to interstate commerce, Intertax 1986/5, 110-120
- Lawson, N., 1988, Besteuerung im einheitlichen Binnenmarkt: Ein marktorientiertes Konzept (dt. Übersetzung), Dokument E 15/88, in: Europäische Notizen aus Großbritannien (hrsg. von der Britischen Botschaft, Bonn)
- Lee, C., Pearson, M. and S. Smith, 1988, Fiscal harmonisation: An analysis of the European Commission's proposals (Institute for Fiscal Studies, London)
- Lochner, N., 1962, Was bedeuten die Begriffe Harmonisierung, Koordinierung und gemeinsame Politik in den Europäischen Verträgen ?, Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft, Bd. 118, Heft 1, 35-59
- Musgrave, P., 1987, Interjurisdictional coordination of taxes on capital income, in: Cnossen, S., (ed.), Tax coordination in the European Community, (Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer), 197-226
- Parsche, R., Seidel, B. und D. Teichmann, 1988, Die Beseitigung der Steuergrenzen in der Europäischen Gemeinschaft, DIW Sonderheft 145, (Duncker & Humblot, Berlin)
- Peffekoven, R., 1983, Probleme der internationalen Finanzordnung, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Neumark, F. (Hrsg.), Bd. 4, 3. Aufl., 219-268

- Schmidt, K., 1965, Zur Koordination von Steuern bei wirtschaftlicher Integration, Schriften des Vereins für Socialpolitik, Neue Folge, Bd. 35, 429-468 (Duncker & Humblot, Berlin)
- Siebert, H., 1989, Wechselkursänderung kann Anpassung der Mehrwertsteuersätze ersetzen, in: HANDELSBLATT vom 27.6.1989, S. 7
- SÜDDEUTSCHE ZEITUNG, 7.10.1989, Die EG-Mehrwertsteuer rückt in weite Ferne, S. 35
- van der Zanden, J.B. and B.J.M. Terra, 1987, The removal of tax barriers: The White Paper from the Commission to the European Council, Intertax 1987/6, 130-142
- Whalley, J., 1979, Uniform domestic tax rates, trade distortions and economic integration, Journal of Public Economics 11, 213-221