ECONSTOR
Make Your Publications Visible.

A Service of

ZBW Leibniz-Informationszentrum Wirtschaft
Leibniz Information Centre for Economics

Biehl, Dieter

Article — Digitized Version

Die Beseitigung der Steuergrenzen in der EG: Die neue Strategie der EG-Kommission

Wirtschaftsdienst

Suggested Citation: Biehl, Dieter (1986) : Die Beseitigung der Steuergrenzen in der EG: Die neue Strategie der EG-Kommission, Wirtschaftsdienst, ISSN 0043-6275, Verlag Weltarchiv, Hamburg, Vol. 66, Iss. 10, pp. 518-524

This Version is available at:
https://hdl.handle.net/10419/136210

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.

WWW.ECONSTOR.EU

Mitglied der Leibniz-Gemeinschaft

Zusätzliche Vereinfachungen des Besteuerungsverfahrens ließen sich durch eine Anhebung der Veranlagungsgrenze erreichen. Dadurch könnte nämlich mehr als bisher eine abschließende Besteuerung im Lohnsteuerabzug erreicht und auf die unnötige Belastung von Steuerzahlern, Arbeitgebern und Verwaltung durch Einkommensteuererklärungen verzichtet werden. Schließlich sollten auch die Berechnung und Abführung der Umsatzsteuer-Voranmeldung erleichtert und die Kleinbeträge (Bagatellbeträge) im Festsetzungs- und Erhebungsverfahren angehoben werden.

Die obigen Vorschläge sind Schritte zur Steuervereinfachung, deren Verwirklichung im Rahmen eines auf längere Sicht angelegten Stufenplanes erfolgen kann. Bei einem schrittweisen Vorgehen können auch die finanziellen Auswirkungen zeitlich verteilt und mit Ausgleichsmöglichkeiten besser in Einklang gebracht werden. Es ist zu beachten, daß eine Reihe von Vorschlägen aufkommensneutral, ein Teil der Vorschläge mit Steuermehreinnahmen und ein anderer Teil mit Steuermindereinnahmen verbunden ist. Soweit Steuerausfälle hervorgerufen werden, sollte ein finanzieller Ausgleich durch Eindämmung der öffentlichen Ausgaben erfolgen. Wenn mittel- bis langfristig an einer strengen Ausgabendisziplin in den öffentlichen Haushalten festgehalten wird, kann ein beachtlicher Finanzierungsspielraum für Steuervereinfachungen und -entlastungen geschaffen werden[12]. Außerdem kann durch den Abbau von Steuervergünstigungen ein weiteres Finanzierungspotential für Steuervereinfachungen und -senkungen erschlossen werden.

[12] Dies wird in der Studie „Steuervereinfachung – Notwendigkeiten, Grundlagen, Vorschläge", a.a.O., anhand einer Modellrechnung veranschaulicht.

STEUERPOLITIK

Die Beseitigung der Steuergrenzen in der EG

Die neue Strategie der EG-Kommission

Dieter Biehl, Frankfurt

Die EG-Kommission hat in ihrem Weißbuch zur Vollendung des europäischen Binnenmarktes unter anderem eine neue Strategie zur Abschaffung der Steuergrenzen in der Gemeinschaft vorgeschlagen. Ist die neue Strategie in sich geschlossen und begründbar?

In ihrem „Weißbuch" zur Vollendung des Binnenmarkts hat die Kommission der Europäischen Gemeinschaften eine neue Strategie entwickelt, die vom traditionellen Ansatz der schrittweisen Rechtsangleichung wegkommen und zur gegenseitigen Anerkennung nationaler Regeln übergehen will[1]. Im Grunde genommen hat die Kommission damit eine klare Präferenz für einen föderalistischen Ansatz gesetzt, der sich eigentlich schon früher hätte durchsetzen müssen – „müssen" deshalb, weil die Gegenkonzeption, die Schaffung eines in jeder wesentlichen Hinsicht „einheitlichen" europäischen Staatswesens, weder mit der Vielfalt der europäischen Wirklichkeit vereinbar noch aus ökonomischen Gründen zwingend ist.

Prof. Dr. Dieter Biehl, 55, lehrt Volkswirtschaftslehre, insbesondere Finanzwissenschaft am Institut für öffentliche Wirtschaft, Geld und Währung der Johann Wolfgang Goethe-Universität Frankfurt.

Wenn auch die explizite Überschrift „Notwendigkeit einer neuen Strategie" nur als ein Untertitel unter mehreren im zweiten Teil des Weißbuchs, der sich mit der Beseitigung technischer Schranken beschäftigt[2], auftritt, kann man dieses Leitmotiv doch als Grundlage des ganzen Weißbuchs auffassen. Vereinfacht könnte man dieses Leitmotiv mit „Soviel Anerkennung bestehender Unterschiede wie nur möglich, soviel Rechtsangleichung wie unvermeidbar" umschreiben. Dem Ökonomen mag erlaubt sein, dies noch kürzer als optimale Harmonisierung zu kennzeichnen: Nicht eine maximale, d. h. im Extremfall vollständige und umfassende Vereinheitlichung ist erforderlich, sondern eine sorgsam Vor- und Nachteile gewichtende und abwägende Strategie, die ihre Kriterien aus einem multiplen Zielsystem ableitet.

[1] Vgl. Kommission der Europäischen Gemeinschaften: Vollendung des Binnenmarktes, Weißbuch der Kommission an den Europäischen Rat, Dokument, Amt für Amtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Luxemburg 1985, Ziff. 13 (im folgenden zitiert als Weißbuch).

Strategie optimaler Harmonisierung

Optimale Harmonisierung ist die einzig kongeniale Strategie, die im Hinblick auf das Fernziel der europäischen Integration, der Schaffung einer politischen Union, in Frage kommt. Denn eine solche politische Union wird nur als föderales Gebilde zustande kommen können, es sei denn, die innerhalb Europas bestehenden konstitutiven Unterschiede zwischen den europäischen Völkern und innerhalb dieser Völker zwischen ihren Regionen werden durch Zwang oder Gewalt beseitigt. Zwar gilt auch hier, daß nicht notwendigerweise jeder heute bestehende Unterschied zwischen Mitgliedstaaten und Regionen aufrechterhalten werden soll und muß – aber dies macht ja gerade das Wesentliche des föderalistischen Ansatzes aus, daß vorhandene Unterschiede geprüft und gewogen werden und nicht von vornherein („um jeden Preis") negativ belegt und deshalb als abzubauen eingestuft werden.

Gilt das aber für die europäische Integration insgesamt, dann auch notwendigerweise für alle ihre Teilgebiete. Es würde zu einem immanenten Widerspruch der Integration führen, wollte man zwar für die großen politischen Ziele das Argument der Vielfalt gelten lassen, es aber für jeden einzelnen Schritt, für jede Einzelmaßnahme als irrelevant oder unerwünscht abtun. Ein großer Teil der gegenwärtig zu beobachtenden Europamüdigkeit, um keine schlimmere Vokabel zu gebrauchen, ist meines Erachtens gerade auf diesen Widerspruch zurückzuführen: Daß im Detail ein überzogener Vereinheitlichungsperfektionismus mit allen seinen Nebenerscheinungen politischer und bürokratischer „Erbsenzählerei" vorherrscht, der kaum mit den großen Zielen und hehren Sonntagsreden über das künftige Europa zu vereinbaren ist.

Während wohl im wesentlichen Einvernehmen darüber zu bestehen scheint, daß auch die künftige Politische Union nur eine föderale Struktur haben kann (ohne hier der Unterscheidung zwischen Staatenbund und Bundesstaat Rechnung zu tragen, die auch eher eine Spezialität der deutschen Verfassungsdiskussion zu sein scheint), wird auf der Ebene konkreter Entscheidungen allzuoft so getan, als müsse eine Vereinheitlichung von Vorschriften, Regeln, Wettbewerbsbedingungen, Kostenfaktoren erreicht werden, bevor die Integration weitergehen könne. Jedenfalls herrschte lange die Auffassung vor, daß Rechtsangleichung oder „Harmonisierung" die Voraussetzung für Integration sei. Mit um so größerer Genugtuung können nun alle diejenigen, die diesen Grundsatz schon immer für ungeeignet zur Lösung der Integrationsprobleme gehalten haben, die neue Strategie der EG-Kommission begrüßen.

Notwendiges Umdenken

Die neue Strategie optimaler statt maximaler Harmonisierung muß sich aber dem Einwand stellen, daß gerade auf dem Gebiet des innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehrs möglicherweise schon kleine Unterschiede in den Wettbewerbsbedingungen schwerwiegende Wettbewerbsverzerrungen zur Folge haben können. Dieser Einwand ist grundsätzlich ernst zu nehmen, obwohl allzuoft angeblich schwere Wettbewerbsverzerrungen sich bei näherer Prüfung als weit weniger bedeutsam herausstellen. Das entscheidende Gegenargument ist aber nicht, daß durch einen Abbau beispielsweise von Steuergrenzen keine Wettbewerbsverzerrungen gemessen am Status quo entstehen können, sondern daß diesen „Kosten" ganz erhebliche „Erträge" in Form höheren Wachstums und höherer Beschäftigung, erhöhter internationaler Wettbewerbsfähigkeit durch die Vorteile des größeren Marktes gegenüberstehen. Worauf es ankommt, ist also, eine solche umfassende und erweiterte Kosten-Nutzen-Analyse anzustellen und nicht, mögliche Wettbewerbsverzerrungen als einziges Bewertungskriterium zugrunde zu legen. Das bedarf eines erheblichen Umdenkens gerade auf dem Gebiet des Abbaus der Steuergrenzen. Dieses Umdenken erscheint mir vor allem in zweierlei Hinsicht wichtig:

- einmal in bezug auf die vorherrschenden Auffassungen über die Vor- und Nachteile internationaler Besteuerungsprinzipien wie des Bestimmungslandprinzips, des Ursprungslandprinzips und des dritten, meist übersehenen Gemeinsamer-Markt-Prinzips,
- zum anderen hinsichtlich der Auswirkungen eines Abbaus der Steuergrenzen auf Unternehmen innerhalb des mehrwertsteuerpflichtigen Bereichs einerseits und auf die Einzelhandels- und Direkteinfuhrstufe durch Endverbraucher andererseits.

Das Bestimmungslandprinzip

Bekanntlich wird die gegenwärtig geübte Praxis, im grenzüberschreitenden Warenverkehr indirekte Steuern beim Export zu erstatten und bei der Einfuhr nachzubelasten, als Besteuerung des internationalen Handels gemäß dem Bestimmungslandprinzip bezeichnet[3]. Dieses Verfahren ist sowohl vom GATT als auch in den Römischen Verträgen als zulässig anerkannt worden.

[2] Vgl. Weißbuch, a.a.O., S. 18.

[3] Vgl. hierzu und zum folgenden Dieter Biehl: Ausfuhrland-Prinzip, Einfuhrland-Prinzip und Gemeinsamer-Markt-Prinzip, Ein Beitrag zur Theorie der Steuerharmonisierung, Schriftenreihe Annales Universitatis Saraviensis, Bd. 30, Köln 1969; sowie ders.: Towards a General Theory of Taxing International Transactions – A Taxonomy of International Taxation Principles, in: Public Finance/Finances Publiques, Vol. 37 (1982), S. 189-205.

Sieht man sich jedoch einmal die Entwicklungsgeschichte dieses Prinzips näher an, so wird deutlich, daß es hier nicht um die Realisierung eines ökonomisch-theoretischen Konzepts, sondern zunächst um reinen Protektionismus gegangen war. So gab es im deutschen Umsatzsteuerrecht von 1918 beispielsweise zwar eine Befreiung für „Umsätze in das Ausland", jedoch noch keine Steuerrückerstattungen bei der Ausfuhr oder eine Ausgleichsbesteuerung der Einfuhr. Letztere ist erst 1932 eingeführt worden mit dem Ziel, ausländische Importe zu verteuern. Der protektionistische Charakter dieser Abgabe wird insbesondere daran deutlich, daß es sich nicht um die Besteuerung eines Umsatzes oder einer Lieferung handelt, sondern um die Besteuerung eines zollrechtlichen „Verbringens" in das Inland.

Es konnte nicht ausbleiben, daß sich bald ein Exportsubventionswettbewerb einerseits und ein Importbehinderungswettbewerb andererseits insbesondere in den dreißiger Jahren entwickelte – mit der Folge, daß dafür international einheitliche Kriterien erforderlich wurden, um diese Form des Steuerprotektionismus zu regeln. Diese Regeln bestehen im Kern darin – so beispielsweise die Artikel 95 und 96 EWG-Vertrag –, daß auf eingeführte Waren keine höheren Abgaben erhoben werden dürfen, als gleichartige inländische Waren unmittelbar oder mittelbar zu tragen haben, und daß auch die Erstattungen bei der Ausfuhr nicht höher sein dürfen, als inländische Abgaben auf die ausgeführten Produkte.

Wissenschaftliche Rechtfertigung

Die höheren – wissenschaftlichen – Weihen erhielt diese Praxis erst später, als sich die dargestellten Praktiken nicht mehr nur auf einzelne ausgewählte „sensible" Produkte beschränkten, sondern sich nach und nach zu einer generellen Exportbefreiung und Importbesteuerung entwickelten. Für diese generalisierte Praxis ließ sich bereits bei einem der großen klassischen Ökonomen, nämlich David Ricardo, eine theoretische Begründung finden, und die sogenannte neuere Wohlfahrtstheorie hat diesen Ansatz systematisiert.

Die wissenschaftliche Rechtfertigung lautete jetzt, daß indirekte Steuern die relativen Preise verzerrten und deshalb Wettbewerbsverzerrungen im internationalen Handel hervorriefen, die durch die Kombination aus Steuerbefreiung bei der Ausfuhr und Besteuerung bei der Einfuhr vermieden werden könnten. Weiter konnte gezeigt werden, daß ein einheitlicher Satz von Exportsubvention und Importbesteuerung für alle gehandelten Güter keine Wettbewerbsverzerrungen hervorrufe, weil diese Maßnahmenkombination wie eine Abwertung der heimischen Währung wirke und daher durch eine Aufwertung wieder voll kompensiert werde. (Führe man in dieser etwas ironisierenden Analyse fort, ließe sich die maliziöse Frage stellen, ob diese Einsicht die Protektionisten nicht dazu gebracht habe, möglichst keine Umsatzbesteuerung und damit auch keine Exporterstattungen und Importbesteuerungen zu einem einheitlichen Satz einzuführen.)

Das Ursprungslandprinzip

Dem theoretisch jedoch ebensogut begründbaren zweiten Prinzip der Besteuerung des internationalen Handels, dem Ursprungslandprinzip, wurde von seiten der Praxis weit weniger Aufmerksamkeit zuteil. Bis heute fristet dieses Prinzip sein Dasein im Bereich der Wissenschaft und wirtschaftspolitischer Grundsatzerklärungen, denen bisher jedoch keine Möglichkeit der Verwirklichung eingeräumt wurde. Dazu hat nicht zuletzt beigetragen, daß das Ursprungslandprinzip in zwei unterschiedlichen Varianten auftritt: Es wird einmal einfach als Abschaffung des Bestimmungslandprinzips verstanden in dem Sinne, daß man es mit der Abschaffung von Exportvergütungen und Importbesteuerung bereits realisiert habe. Zum anderen wird es als Umkehrung des Bestimmungslandprinzips aufgefaßt, bei dem jetzt die Ausfuhr besteuert und die Einfuhr befreit wird.

In dieser letzteren Interpretation zeichnen sich beide Besteuerungsprinzipien dadurch aus, daß eine Besteuerung nur in einem der typischerweise an einer internationalen Transaktion beteiligten Länder stattfindet: Entweder im Einfuhrland (Bestimmungslandprinzip) oder im Ausfuhrland (Ursprungslandprinzip). Es liegt dann nahe zu fragen, ob es nicht auch möglich ist, einen

KONJUNKTUR VON MORGEN

Der vierzehntäglich erscheinende Kurzbericht des HWWA – Institut für Wirtschaftsforschung – Hamburg über die Binnen- und Weltkonjunktur und die Rohstoffmärkte

ISSN 0023-3439

VERLAG WELTARCHIV GMBH – HAMBURG

unverzerrten Handel zu haben, wenn in beiden Ländern besteuert wird. Die Antwort ist: Ja – es muß allerdings dafür gesorgt werden, daß die Besteuerung sowohl im Einfuhrland als auch im Ausfuhrland nicht zu einer Doppel- und Mehrfachbesteuerung führt. Das ist in der Tat möglich, wenn eine Nettoumsatzsteuer mit Vorumsatz- oder mit Vorsteuerabzug angewendet wird.

Das Gemeinsamer-Markt-Prinzip

Da in beiden Fällen der Nettoumsatz oder die Nettowertschöpfung jeweils in dem Land besteuert werden, in dem sie stattfinden, kann eine wettbewerbsverzerrende Steuerkumulation verhindert werden. Beim Vorumsatzabzug würde allerdings die einer internationalen Transaktion zuzurechnende Steuerzahllast unterschiedlich ausfallen, je nachdem wie hoch der Steuersatz im Ausfuhr- und im Einfuhrland ist und ob darüber hinaus noch Steuerbefreiungen für einzelne Stufen existieren. Der Vorsteuerabzug sorgt demgegenüber stets für eine Besteuerung entsprechend dem Satz des Einfuhrlandes, sofern ein grenzüberschreitender Vorsteuerabzug zugelassen wird. Eine solche Besteuerung im Ausfuhr- und im Einfuhrland ohne Doppel- oder Mehrfachbesteuerung und damit ebenfalls ohne Wettbewerbsverzerrungen für den internationalen Handel habe ich an anderer Stelle als Besteuerung gemäß dem Gemeinsamer-Markt-Prinzip bezeichnet[4].

Auch wenn sich nun zeigen läßt, daß bei einer solchen partialanalytischen Betrachtung keins der drei Besteuerungsprinzipien Wettbewerbsverzerrungen hervorruft, unterscheiden sich die Wirkungen deutlich, wenn dieser Ceteris-paribus-Ansatz aufgegeben wird. Berücksichtigt man beispielsweise, daß Wirtschaftssubjekte nicht nur Güter austauschen, sondern etwa selbst mobil sind und den Ort ihres Faktoreinsatzes (Arbeit und Kapital), den Ort der Einkommensverwendung und ihren formalen Wohnsitz frei wählen können, dann werden durch das Bestimmungslandprinzip diese Wahlentscheidungen in wesentlich mehr Fällen verzerrt als durch das Ursprungsiandprinzip oder das Gemeinsamer-Markt-Prinzip[5]. Das hängt unter anderem damit zusammen, daß die für das Bestimmungslandprinzip charakteristische Anwendung von Exportvergütung und Importbesteuerung, wie oben bereits erwähnt, wie eine Abwertung wirkt und deshalb zu einer Aufwertung der Währung desjenigen Landes führt, das höhere Steuersätze hat. Die Aufwertung wiederum wirkt sich aber nicht nur auf den Güterhandel, sondern eben auch auf die anderen Wahlentscheidungen aus. Aber auch das Ursprungslandprinzip und das Gemeinsamer-Markt-Prinzip sind nicht völlig verzerrungsfrei – und das heißt: es gibt keine Möglichkeit, Wettbewerbsverzerrungen vollständig zu vermeiden, wir können sie nur zu minimieren suchen.

Beseitigung der Steuergrenzen

Damit sprechen sowohl der eingangs erläuterte allgemeine föderalistische Ansatz als auch die spezielle ökonomische Analyse möglicher Wettbewerbsverzerrungen dafür, das Bestimmungslandprinzip aufzugeben. Die Wahl zwischen dem Ursprungslandprinzip und dem Gemeinsamer-Markt-Prinzip entscheidet sich daran, ob auch die Steuergrenzen abgeschafft werden sollen. Denn das Ursprungslandprinzip braucht Steuergrenzen, weil wie beim Bestimmungslandprinzip Export und Import umsatzsteuerliche Sondertatbestände sind, auch wenn der Export beim Bestimmungslandprinzip befreit und beim Ursprungslandprinzip besteuert sowie der Import beim Bestimmungslandprinzip besteuert und beim Ursprungslandprinzip befreit wird. Steuergrenzen dieser Art aber sind mit einem echten Gemeinsamen Markt nicht vereinbar. Es bleibt daher nur das Gemeinsamer-Markt-Prinzip als einziges internationales Besteuerungsprinzip, das gleichzeitig Wettbewerbsverzerrungen minimiert und Steuergrenzen überflüssig macht.

Bleibt noch die Wahl zwischen dem Vorumsatz- und dem Vorsteuerabzug. Muß man mit Blick auf die Realität davon ausgehen, daß es wohl kaum ein „reines" Mehrwertsteuersystem in dem Sinne geben wird, daß erstens sämtliche Gütertransaktionen in allen Mitgliedstaaten einheitlich von der Besteuerung erfaßt werden, daß zweitens nur ein einziger Steuersatz auf alle diese Umsätze angewendet werden wird, dann hat der Vorsteuerabzug zunächst den Vorteil, daß er stets eine Besteuerung entsprechend den Regeln des Einfuhrlandes bewirkt, unabhängig davon, wie die Besteuerung des Ausfuhrlandes ausgestaltet ist. Der Vorumsatzabzug würde demgegenüber je nach den Unterschieden in der nationalen Mehrwertbesteuerung auch unterschiedliche Steuerzahllasten verursachen und damit nicht völlig wettbewerbsgleich sein. Darüber hinaus hat der Vorsteuerabzug den aus der Sicht des Fiskus wichtigen Vorteil, daß der Abnehmer einer Lieferung oder Leistung zum „Steuerkontrolleur" seines Lieferanten wird, da er auf den Ausweis der gezahlten Vorsteuer bestehen wird, weil sie für ihn die Grundlage seiner Steueranrechnung bildet. Diese beiden Gründe dürften es auch gewesen sein, die nicht nur in der Bundesrepublik 1968, sondern auch in der EG insgesamt den Ausschlag für die Einführung einer Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug gegeben haben.

[4] Vgl. Dieter Biehl: Ausfuhrland-Prinzip, Einfuhrland-Prinzip und Gemeinsamer-Markt-Prinzip, a.a.O., S. 132 ff.

[5] Vgl. ebenda, S. 349 ff.

Befürchtung der Steuerhinterziehung

Betrachtet man den Teil des Weißbuchs der EG-Kommission, der sich mit der Beseitigung der Steuergrenzen befaßt, unter diesem Blickwinkel, dann läßt sich feststellen, daß auch dort die Entscheidung zugunsten des Gemeinsamer-Markt-Prinzips mit grenzüberschreitendem Vorsteuerabzug gefallen ist. Sowohl die Ausführungen in Ziff. 172 als auch in Ziff. 212 beschreiben eindeutig den grenzüberschreitenden Vorsteuerabzug: Grenzüberschreitende Verkäufe und Käufe sollen in der gleichen Weise behandelt werden wie ähnliche Verkäufe und Käufe innerhalb eines Mitgliedstaates; die Verkäufe sind beim Verkäufer zu besteuern, und die gezahlte Steuer ist unabhängig von dem Mitgliedstaat, in dem sie entrichtet wurde, abzugsfähig.

Die Kommission weist jedoch gleichzeitig darauf hin, daß nach ihrer Auffassung die Steuergrenzen dann nicht abgebaut werden können, „wenn zwischen den Mitgliedstaaten bedeutende Steuer- und Preisunterschiede bestehen" (Ziff. 175). Sie befürchtet in diesem Fall, daß die Steuerhinterziehung „untragbar groß" würde (Ziff. 173). Diese Argumentation ist jedoch nicht überzeugend. Es ist nicht einzusehen, wieso die Steuerhinterziehung eine Funktion der Steuersatzdifferenzen sein soll – die naheliegendere Vermutung ist doch wohl, daß die Hinterziehung zum einem um so größer ist, je höher der dabei erzielbare Vorteil – und d. h., je höher der Steuersatz generell ist. Zum anderen ist die Chance natürlich um so größer, je geringer die Kontrolle ist. Erforderlich ist daher sicherlich neben der erwähnten „eingebauten" Kontrolle des Lieferers durch seinen Abnehmer die normale Kontrolle der Steuerbehörden. Entfällt die Kontrolle der grenzüberschreitenden Transaktion an der Grenze, müssen die nationalen Steuerbehörden enger zusammenarbeiten – genau so eng, wie dies die Behörden innerhalb eines Mitgliedstaates tun. Der grenzüberschreitende Vorsteuerabzug erfordert also eine grenzüberschreitende Kontrolle in Form der Amtshilfe.

Direktimport durch Endverbraucher

Wie ausgeführt wurde, ergibt sich innerhalb des mehrwertsteuerpflichtigen Bereichs kein grundsätzliches Problem aus der Existenz auch hoher nationaler Steuersatzunterschiede. Das gilt auch für die Fälle, in denen etwa bestimmte Güter in einem Mitgliedsland befreit und im anderen besteuert sind. Anders sieht dies jedoch aus, wenn man den nicht-mehrwertsteuerpflichtigen Bereich betrachtet. Das betrifft einmal den steuerbefreiten Kleinunternehmer, vor allem aber den Endverbraucher. Letzterer könnte, falls er in der Nähe einer Grenze zu einem Land mit deutlich niedrigerem Steuersatz wohnt, durchaus vorteilhaft Direktimporte tätigen. Dies dürfte vor allem für Güter des gehobenen nicht-periodischen Bedarfs gelten, für deren Kauf ein Verbraucher durchaus Markterkundung betreibt und auch größere Entfernungen zurückzulegen bereit ist.

Für solche Situationen geht es nicht nur um die Umsatzsteuer, sondern vor allem auch um die Einzelverbrauchsteuern auf Alkohol, Tabak, Mineralöl und ähnliche Produkte. Die Kommission geht hier davon aus, daß zur Vermeidung solcher Handelsverlagerungen eine Annäherung der Steuersätze erforderlich ist. In Einklang mit ihrer neuen Strategie betont sie jedoch, daß es auch hier um ein Abwägen zwischen den zu erwartenden Handelsverlagerungen und den Nachteilen einer völligen Vereinheitlichung geht und deshalb nur eine Annäherung der Steuersätze in Frage kommt (Ziff. 184).

Die Kernfrage ist offensichtlich, bei welchen Unterschieden der Steuersätze und der übrigen Besteuerungsmodalitäten mit „untragbaren" Konsequenzen gerechnet werden muß und was „bedeutende" Steuer- und Preisunterschiede sind, die nicht toleriert werden können (Ziff. 173). Ganz offensichtlich sind Vokabeln wie „untragbar" oder „bedeutend" inhaltlich völlig unbestimmt; ein Betrachter wird diese Vokabeln bereits bei geringen, ein anderer bei großen Unterschieden verwenden. Es kann daher auch kaum eine objektive Entscheidung getroffen werden. Die Kommission hat sich der Antwort auf diese Frage pragmatisch genähert, indem sie auf die Erfahrungen der USA verweist, wo es keine wesentlichen Probleme geben soll, solange die Steuersätze zwischen benachbarten Staaten nicht größer als 5 Prozentpunkte sind.

Mehrwertsteuer-Bandbreite

Legt man diesen Satz einmal auf die gegenwärtig bestehenden Unterschiede bei den Mehrwertsteuersätzen der EG-Mitgliedstaaten an, dann ergibt dies eine Abweichung von plus/minus 2,5 Prozentpunkten von einem gedachten europäischen „Normalsteuersatz". Nimmt man diesen einmal mit 16,5 % an, dann lagen 1985 immerhin sechs von neun Mitgliedstaaten, die damals über eine Mehrwertsteuer verfügten, innerhalb der sich dabei ergebenden Bandbreite von 14 bis 19 %[6].

Es wird allerdings zu Recht von der Kommission betont, daß dies nur eine erste Überlegung sei, die durch entsprechende Untersuchungen noch genauer geprüft werden müsse. Der Tenor des Analogieschlusses ist jedoch klar und, wie ich meine, im Prinzip richtig: Was in einem ähnlich großen und eher durch eine noch größere

[6] Vgl. Weißbuch, Ziff. 185 ff., sowie Tabelle 1 auf S. 45.

Mobilität gekennzeichneten Markt wie den USA tolerierbar ist, sollte in der EG nicht untragbar sein.

Entscheidend sind selbstverständlich nicht diese 5 Prozentpunkte – entscheidend ist das Prinzip der optimalen Harmonisierung: Es ist keine vollständige Vereinheitlichung der Mehrwertsteuersätze notwendig, um Steuergrenzen abzubauen – gewisse Unterschiede sollten akzeptierbar sein, weil der Versuch, erst die Mehrwertsteuer vollständig zu harmonisieren und danach erst die Steuergrenzen abzubauen, letzteres auf den Sankt-Nimmerleins-Tag verschieben würde. Darüber hinaus würden die „Kosten" einer vollständigen Harmonisierung – nämlich letztlich die Anpassung sämtlicher Steuern, der Ausgaben und Sozialleistungen in allen Ländern – vermutlich so hoch sein, daß der „Nutzen" in Form von vermiedener Verlagerung von Handelsströmen sie keinesfalls aufwiegen dürfte.

Verteilung des Steueraufkommens

Zu jedem Besteuerungsprinzip gehört eine diesem Prinzip entsprechende Aufteilung des aus der Besteuerung internationaler Transaktionen erzielten Steueraufkommens. Für das Bestimmungslandprinzip ist charakteristisch, daß die auf eine internationale Gesamttransaktion entfallende Steuerzahllast insgesamt dem Einfuhr- oder Bestimmungsland eines Gutes zufließt. Beim Ursprungslandprinzip kassiert der Fiskus des Ausfuhrlandes das Aufkommen. Das Gemeinsamer-Markt-Prinzip ist durch eine Verteilung des Aufkommens auf Ausfuhr- und Einfuhrland im Verhältnis der Wertschöpfung einerseits und der Unterschiede in den Steuersätzen andererseits charakterisiert[7].

Von daher würde man erwarten, daß im Weißbuch der Kommission die dem Gemeinsamer-Markt-Prinzip entsprechende Aufteilung des Steueraufkommens vorgeschlagen würde. Überraschenderweise feiert hier aber das Bestimmungslandprinzip fröhliche Urständ: Es soll ein „Clearingsystem" eingerichtet werden, dessen Zweck es offensichtlich ist, trotz Abschaffung des Bestimmungslandprinzips dennoch die diesem System eigentümliche Aufkommensverteilung beizubehalten (Ziff. 172 und 212).

Nehmen wir zunächst einmal an, beide Länder hätten vor Einführung des Gemeinsamer-Markt-Prinzips einen ausgeglichenen Güteraustausch gehabt. Wären die Steuersätze in beiden Ländern gleich, so würde sich auch nach Übergang zum Gemeinsamer-Markt-Prinzip nichts an der Aufteilung der Mehrwertsteuereinnahmen ändern. Hat jedoch etwa die Bundesrepublik einen niedrigeren Steuersatz als Frankreich, so würden dem deutschen Fiskus mehr in Frankreich gezahlte Vorsteuern zur Erstattung eingereicht, als dies umgekehrt der Fall wäre. Ergebnis: Der deutsche Fiskus – generell das Land mit dem niedrigeren Steuersatz – verliert Mehrwertsteuereinnahmen im Vergleich zur gegenwärtigen, durch das Bestimmungslandprinzip geprägten Situation. Hat jedoch die Bundesrepublik (wie in Wirklichkeit) einen Exportüberschuß im Warenaustausch mit Frankreich, kann sie sich trotz niedrigerem Steuersatz besser stehen als unter dem Bestimmungslandprinzip, wenn die nun aus dem Wegfall der Steuererstattung beim Export resultierenden Mehreinnahmen größer sind als die durch die Anrechnung der beim Import aus Frankreich zu erstattenden Vorsteuern.

Selbst wenn die Mehrheit der Mitgliedstaaten auf einer Verteilung des außenhandelsbedingten Steueraufkommens besteht, wie es sich bei Beibehaltung des Bestimmungslandprinzips ergeben würde, obwohl das Gemeinsamer-Markt-Prinzip eingeführt wird, muß das noch nicht notwendigerweise bedeuten, daß dafür das im Weißbuch der Kommission vorgesehene Clearingsystem eingerichtet werden muß. Wird befürchtet, daß etwa beim Übergang zum Gemeinsamer-Markt-Prinzip insbesondere wirtschaftsschwache Mitgliedstaaten Einnahmeneinbußen erleiden könnten, weil sie häufig Nettoimporteure sind, dann wäre die Lösung für dieses Problem ein direkter Finanzausgleich, entweder bezogen auf die bisherige Umsatzsteuerverteilung oder – was diesem Argument wesentlich besser entsprechen würde – bezogen auf übliche Kriterien für Finanzbedarf und Steuerkraft. Insoweit die Beibehaltung der Einnahmenverteilung nach dem Bestimmungslandprinzip mit diesem Argument begründet wird, wird lediglich ein außerordentlich aufwendiges Abrechnungs- und Kontrollsystem geschaffen, dessen Wirkung auch auf wesentlich weniger kostspielige Weise und unmittelbar auf das Finanzausgleichsziel bezogen erreicht werden könnte.

Die Stellungnahme des BMWi-Beirats

Im Februar 1986 hat der Wissenschaftliche Beirat beim BMWi eine umfassende Stellungnahme zum Weißbuch der EG-Kommission abgegeben[8]. Kapitel IV beschäftigt sich mit den hier behandelten Aspekten der Steuerharmonisierung. Unter Hinweis auf die große Heterogenität der Mitgliedstaaten – was ich die konstitutiven Unterschiede genannt habe – wird sehr deutlich Position gegen eine Vereinheitlichung, aber auch gegen eine zu weitgehende Harmonisierung bezogen. Als einziges „sinnvolles" Kriterium für den Harmonisierungs-

[7] Vgl. Dieter Biehl: Towards a General Theory of Taxing International Transactions, a.a.O., S. 196 ff.

[8] Vgl. BMWi: Stellungnahme zum Weißbuch der EG-Kommission über den Binnenmarkt, Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium für Wirtschaft, Studien-Reihe 51, Bonn, Februar 1986.

bedarf wird die mögliche Beeinträchtigung des Handels- und Dienstleistungsverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten anerkannt[9]. Die grundsätzliche Position stützt insoweit die Vorschläge des Weißbuchs, obwohl man den Eindruck hat, daß der Beirat deutlich größere Unterschiede zu tolerieren bereit ist als die Kommission. Insoweit deckt sich die Beiratsstellungnahme mit der auch hier vertretenen Auffassung.

Ein deutlicher Unterschied ergibt sich jedoch in bezug auf die Beurteilung der internationalen Besteuerungsprinzipien und des von der EG-Kommission vorgeschlagenen, hier als Gemeinsamer-Markt-Prinzip bezeichneten Vorschlags zur Abschaffung der Steuergrenzen. Der Beirat schlägt vor, für die grenzüberschreitende Transaktion den Vorsteuerabzug durch den Vorumsatzabzug zu ersetzen[10].

Bei dieser Argumentation wird jedoch zweierlei übersehen. Zunächst einmal ist es zwar möglich, durch die Einführung des Vorumsatzabzugs für die Importeurstufe beim Importeur selbst zu erreichen, daß dieser nur seinen Nettoumsatz bzw. seine Wertschöpfung versteuern muß. Soweit er jedoch dann weiter an mehrwertsteuerpflichtige Unternehmer liefert, müßte er diesen sowohl seinen Vorumsatzabzug als auch seinen Vorsteuerabzug weitergeben oder es müßte im Umfang der durch den Vorumsatzabzug verringerten Vorsteuerzahlung ein fiktiver Vorsteuerabzug eingeführt werden. Dabei muß der Vorumsatzabzug aus dem Preis einschließlich der dem ausländischen Exporteur nun ja nicht mehr erstatteten ausländischen Mehrwertsteuer bestehen.

Einwände

Trotz dieser Komplikationen nimmt der Beirat für seinen Vorschlag in Anspruch, daß es „keinen anderen steuerpolitischen Weg zu einem gemeinsamen Binnenmarkt geben" dürfte, der den Bedarf an Steuerharmonisierung „in vergleichbar engen Grenzen halten würde"[11]. Diese Bewertung vermag ich nicht zu teilen. Bei einem derartigen „Mischsystem" – wie der Beirat seinen eigenen Vorschlag bezeichnet – dürfte in der Tat, wie im gleichen Absatz zwar eingeräumt, dann aber durch die zitierte Beurteilung wieder ausgeräumt wird, ein Vielfaches der im Weißbuch bereits formulierten Befürchtungen tatsächlich eintreten, weil vor allem der eingebaute Kontrolleffekt des Vorsteuerabzugs gerade für die grenzüberschreitende Transaktion völlig ausgeschaltet würde.

Weiter pflichtet der Beirat überraschenderweise dem Vorschlag der EG-Kommission bei, daß ein Clearingsystem für die Verteilung des Steueraufkommens notwendig sei[12]. Dafür wird jedoch keine besondere Begründung geliefert, außer daß dies der gegenwärtig beim Bestimmungslandprinzip praktizierten Lösung entspreche. Zwar wird ein weiterer Vorschlag unterbreitet, der den Finanzausgleichsbedarf beseitigen soll; dieser Vorschlag zielt jedoch genau besehen eher auf die Verschiebung der Steuerpflicht vom Exporteur auf den Importeur ab, als daß er eine wesentliche Änderung in bezug auf das Finanzausgleichsproblem bringen könnte. Solange man an der Grundthese festhält, daß dem Einfuhrland das Steueraufkommen so zufließen solle, als ob noch das Bestimmungslandprinzip angewendet würde, kommt man um das von der EG-Kommission vorgeschlagene Clearingsystem nicht herum.

Schlußbemerkungen

Insgesamt ist die neue Strategie der Kommission für die Abschaffung der Steuergrenzen bis auf den Aspekt der Einnahmenverteilung in sich geschlossen und wohl begründbar. Der Gedanke, einen grenzüberschreitenden Vorsteuerabzug – in meiner Terminologie: das Gemeinsamer-Markt-Prinzip – anstelle des Bestimmungslandprinzips zu setzen und nicht auf eine vollständige Vereinheitlichung der Steuersätze abzustellen, verdient volle Unterstützung. Er steht sowohl in Einklang mit den übergeordneten Zielen einer Politischen Union, die nur ein föderatives Gebilde sein kann und deshalb konstitutive Unterschiede zwischen den Mitgliedstaaten und ihren Regionen bewußt beibehalten und sogar schützen sollte, als auch mit den engeren ökonomischen Überlegungen zur Theorie und Praxis internationaler Besteuerungsprinzipien. Man sollte jedoch nicht die Augen davor verschließen, daß stets die Gefahr besteht, daß einzelne Mitgliedstaaten, leider aber auch manchmal die Mehrheit aller Mitgliedstaaten, einen solchen wohlbegründeten Gesamtansatz verwässern.

Obwohl die Kommission in sicherlich richtiger, realistischer Einschätzung ihrer Handlungsmöglichkeiten angesichts starker Widerstände im Ministerrat bereits ihre ersten Vorschläge im Hinblick auf ihre Durchsetzbarkeit gestaltet, hat sie mit dem Weißbuch ein ehrgeiziges Ziel anvisiert. Alle überzeugten Europäer können nur hoffen, daß der Ministerrat seine Rolle als wichtigstes Legislativ- und Entscheidungsorgan ebenso ehrgeizig wahrnimmt. An der Unterstützung durch das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuß wird es dann sicher nicht fehlen, wie die Stellungnahmen dieser beiden Institutionen zeigten.

---

[9] Vgl. ebenda, S. 19.

[10] Vgl. ebenda, S. 20.

[11] Vgl. ebenda, S. 21.

[12] Vgl. ebenda.