

Ratzinger, Jürgen

**Article — Digitized Version**

## Perspektiven für die Umsatzbesteuerung in der Europäischen Union

Wirtschaftsdienst

*Suggested Citation:* Ratzinger, Jürgen (1997) : Perspektiven für die Umsatzbesteuerung in der Europäischen Union, Wirtschaftsdienst, ISSN 0043-6275, Nomos, Baden-Baden, Vol. 77, Iss. 8, pp. 464-471

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/137515>

**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.*

Jürgen Ratzinger

# Perspektiven für die Umsatzbesteuerung in der Europäischen Union

*Die Debatte über den Euro hat ein anderes wichtiges europäisches Problem in den Hintergrund gedrängt, dessen endgültige Regelung schon seit 1993 aufgeschoben wird: Soll die Besteuerung des Warenverkehrs innerhalb der EU im Importland oder im Exportland erfolgen, und müssen die Mehrwertsteuersätze harmonisiert werden? Welche Regelung trägt den Erfordernissen eines Binnenmarktes ohne Steuerschranken am besten Rechnung, und ist sie politisch auch durchsetzbar?*

Der Europäische Binnenmarkt trat zu Beginn des Jahres 1993 in Kraft. Zu diesem Zeitpunkt war zwar das Ziel, für das er steht, die Beseitigung aller Hindernisse für den freien Verkehr von Waren, Dienstleistungen, Personen und Kapital noch nicht erreicht. Als politisch entscheidendes und für Unternehmen und Bürger sichtbarstes Signal wurden jedoch die Grenzkontrollen für den Warenverkehr zwischen den Mitgliedstaaten beseitigt. Für die grenzüberschreitende Güterbesteuerung in der Gemeinschaft bedeutete dies den Zwang zur Änderung des bisherigen Besteuerungssystems, denn bis 1993 basierte die Umsetzung des Bestimmungslandprinzips im innergemeinschaftlichen Handel auf der Durchführung von Warenkontrollen an den Binnengrenzen.

Da sich die Mitgliedsländer jedoch nicht rechtzeitig auf ein binnenmarktkonformes Mehrwertsteuersystem einigen konnten, wurde statt dessen zunächst für einen Zeitraum von vier Jahren eine Übergangsregelung installiert. Im Jahre 1997 sollte dieses Provisorium nun eigentlich auslaufen und durch ein endgültiges Mehrwertsteuersystem abgelöst werden. Der Zeitplan konnte jedoch nicht eingehalten werden. Die Europäische Kommission legte zwar Mitte 1996 Vorschläge für die Ausgestaltung einer solchen endgültigen Lösung vor. Der gleichzeitig präsentierte Zeitplan für das weitere Vorgehen und die nach wie vor zögerliche und uneinheitliche Haltung der Mitgliedsländer läßt eine Ablösung der Übergangsregelung in diesem Jahrzehnt jedoch kaum mehr erwarten.

*Jürgen Ratzinger, 31, Dipl.-Volkswirt, ist wissenschaftlicher Mitarbeiter in der Abteilung Gesamtwirtschaftliche Analysen und öffentliche Finanzen des ifo Instituts für Wirtschaftsforschung, München.*

Für die konkrete Ausgestaltung der Güterbesteuerung in einem Binnenmarkt ohne Grenzkontrollen wurden vor 1993 und jüngst wieder aufgrund des Auslaufens der Übergangsregelung verschiedene Alternativen diskutiert, die teils am Bestimmungs- und teils am Ursprungslandprinzip orientiert sind<sup>1</sup>.

## Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip

Die Übergangsregelung, die seit 1993 im Binnenmarkt angewendet wird, beruht auf dem Zahlungsaufschubsystem. Handelsgüter bleiben im Exportland unbesteuert, im Importland unterliegen sie der Erwerbsbesteuerung<sup>2</sup>. Wenn diese Güter im Importland als Konsumgüter auf den Markt kommen, tragen sie effektiv den Steuersatz des Importlandes, dem auch die entsprechenden Steuererträge zufließen. Dadurch wird das Bestimmungslandprinzip (sowohl was die effektive Steuerbelastung als auch was die Verteilung der Steuererträge nach dem Verbrauchslandprinzip anbelangt) soweit wie möglich aufrechterhalten, und zwar für alle Güter, die über den grenzüberschreitenden Handel zwischen Unternehmern in das Land strömen.

<sup>1</sup> Eine geläufige Verwendung des Begriffspaares in der ökonomischen Diskussion, der hier gefolgt wird, stellt sowohl auf die effektive Steuerbelastung als auch auf die Verteilung der Steuererträge ab: Das Bestimmungslandprinzip besagt in dieser Hinsicht, daß Handelsgüter im Import- oder Verbrauchsland zu dem dort geltenden Satz besteuert werden, während sie im Herstellungs- oder Exportland unbesteuert bleiben. Die Steuererträge fließen dem Importland zu. Beim Ursprungslandprinzip unterliegen Handelsgüter dagegen der Besteuerung im Exportland, im Importland bleiben sie steuerfrei. Die Steuererträge fließen dem Exportland zu. Häufig wird das Begriffspaar auch nur auf die effektive Steuerbelastung bezogen, die Ertragsallokation bleibt außer acht. Eine dritte Verwendungsform, die im politischen und juristischen Sprachgebrauch vorherrscht, stellt schließlich im steuertechnischen Sinne darauf ab, in welchem Land die Steuer erhoben wird.

<sup>2</sup> Im innergemeinschaftlichen Warenverkehr tritt die Erwerbsteuer an die Stelle der vor 1993 erhobenen Einfuhrumsatzsteuer. Diese wird weiter auf Importgüter aus Nicht-EU-Staaten erhoben.

Bei den Firmen spiegelt sich der innergemeinschaftliche Warenverkehr in der unternehmerischen Buchführung wider. Durch Kontrollmitteilungen der Lieferanten an die nationalen Steuerbehörden sowie durch deren grenzüberschreitende Zusammenarbeit können der kommerzielle Warenfluß nachvollzogen und die physischen Kontrollen beim Grenzübertritt ersetzt werden. Die Steuergrenzen bleiben also bestehen, der Verwaltungsaufwand wird allerdings von den Grenzen weg in die Unternehmen und zu den nationalen Steuerbehörden hin verlagert.

Die Europäische Kommission favorisiert als endgültiges Besteuerungssystem den grenzüberschreitenden Vorsteuerabzug mit Clearing, eine Alternative, die ebenfalls am Bestimmungslandprinzip orientiert ist. Handelsgüter werden im Exportland besteuert. Sie unterliegen aber beim kommerziellen Warenverkehr zwischen Unternehmen im Importland ebenso wie inländische Vorprodukte dem Vorsteuerabzug, und zwar in Höhe der tatsächlichen im Exportland entrichteten Steuer. Damit tragen Handelsgüter bzw. die Endprodukte, in die sie als Vorleistungen eingehen, effektiv den Steuersatz des Importlandes, wenn sie dort auf den Markt kommen. Allerdings kommt es zu einer Verschiebung von Steuererträgen vom Importland zum Exportland.

Um nun die Verteilung der Mehrwertsteuererträge nach dem Verbrauchslandprinzip sicherzustellen, werden die entsprechenden Erträge aus der Besteuerung innergemeinschaftlicher Lieferungen im Exportland über ein Clearing-Verfahren an das Importland transferiert, womit dort die Steuerausfälle infolge der Erstattung der Vorsteuer kompensiert werden<sup>3</sup>. Der Grenzübertritt der Handelsgüter hat bei diesem Mehrwertsteuersystem seine steuertechnische Bedeutung vollständig verloren, so daß die Kontrollmaßnahmen, die das Zahlungsaufschubsystem prägen, entfallen können.

### Besteuerung nach dem Ursprungslandprinzip

Zahlungsaufschubsystem und grenzüberschreitendes Vorsteuerabzugsverfahren mit Clearing erweisen sich, was die effektive Steuerbelastung und die Aufteilung der Steuererträge angeht, als identisch. Sie sind am Bestimmungslandprinzip orientiert und lehnen sich eng an das vor 1993 praktizierte System mit Grenzsteuerausgleich an. Während diese beiden Mehrwertsteuersysteme die politische Diskussion be-

herrschen, wurden in der wissenschaftlichen Diskussion im Vorfeld des Binnenmarktes ebenso der grenzüberschreitende Vorumsatzabzug und zwischenzeitlich vermehrt der grenzüberschreitende fiktive Vorsteuerabzug als Alternativen diskutiert. Deren Verwirklichung würde jeweils einen Übergang zum Ursprungslandprinzip bedeuten<sup>4</sup>. Nach beiden Verfahren bleiben Handelsgüter stets mit der Steuer des Herstellungslandes belastet. Nach einem mehrstufigen Produktionsprozeß spiegelt die effektive Steuerbelastung eines Endproduktes, dessen Produktion in verschiedenen Ländern erfolgte, die länderspezifische Steuerbelastung im Ausmaß der einzelnen Wertschöpfungsanteile wider. Bei beiden Alternativen werden Handelsgüter im Exportland besteuert, wo auch die entsprechenden Steuererträge verbleiben. Der Grenzübertritt hat seine steuertechnische Bedeutung auch hier jeweils verloren.

Beim grenzüberschreitenden Vorumsatzabzug mindern Importumsätze die Steuerbemessungsgrundlage der Unternehmen im Importland. Ein Übergang zum Vorumsatzabzug für den innergemeinschaftlichen Warenverkehr würde allerdings zwei Probleme aufwerfen: Zum einen müßte die Steuerfreiheit importierter Vorprodukte beim Durchlaufen weiterer Produktionsstufen im Importland erhalten bleiben, was jedoch nur durch die aufwendige Unterscheidung zwischen steuerpflichtiger inländischer Umsatzkomponente und steuerfreiem Importanteil während des gesamten Produktionsprozesses möglich wäre. Zum anderen träfe der grenzüberschreitende Vorumsatzabzug auf ein System des Vorsteuerabzugs bei innerstaatlichen Transaktionen und im Handel mit Drittstaaten. Entweder müßte für alle Umsätze zum Vorumsatzabzug übergegangen werden oder die Unternehmen wären zu einer gesonderten Buchführung für innergemeinschaftliche Erwerbsvorgänge gezwungen<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> Vgl. Wissenschaftlicher Beirat: Stellungnahme zum Weißbuch der EG-Kommission über den Binnenmarkt, Studienreihe 51, Der Bundesminister für Wirtschaft, Bonn 1986; H. Siebert: Harmonisierung der Mehrwertsteuer und Anpassung der Wechselkurse, Kieler Diskussionsbeiträge 156, Institut für Weltwirtschaft, Kiel 1989; G. Krause-Junk: Ein Plädoyer für das Ursprungslandprinzip, in: F. X. Bea, W. Kitterer (Hrsg.): Finanzpolitik im Dienste der Wirtschaftspolitik, Tübingen 1990, S. 253-265; B. Genser, A. Haufler, P. B. Sørensen: Indirect taxation in an integrated Europe: is there a way to avoid tax distortions without sacrificing national tax autonomy?, in: Journal of Economic Integration 10/1995, S. 178-205.

<sup>5</sup> Vgl. dazu N. Andel: Sollte man in der EG im Rahmen der Mehrwertsteuer zum Ursprungslandprinzip übergehen?, in: Finanzarchiv 44/1986, S. 484-488.

<sup>6</sup> Vgl. Abbildung: Beträgt beim grenzüberschreitenden fiktiven Vorsteuerabzug die Wertschöpfung nicht mehr je 100, sondern 140 in Land D und 60 in Land F, dann beträgt der Endpreis nach Steuer 233 statt 235.

<sup>3</sup> Die Variante ohne Clearing wird als „Gemeinsamer-Markt-Prinzip“ diskutiert; vgl. D. Biehl: Ausfuhrland-Prinzip, Einfuhrland-Prinzip und Gemeinsamer-Markt-Prinzip. Ein Beitrag zur Theorie der Steuerharmonisierung, Köln 1969.

Solche weitreichenden Konsequenzen könnten beim Übergang zum grenzüberschreitenden fiktiven Vorsteuerabzug vermieden werden. Handelsgüter unterliegen hierbei im Importland ebenso wie inländische Vorprodukte einem Vorsteuerabzug, allerdings nun fiktiv in einer Höhe, als enthielte der Warenwert eine Steuerbelastung in Höhe des Steuersatzes des Importlandes. Bei dieser Variante tritt allerdings ein anderes Problem auf. Bei grenzüberschreitenden Lieferungen innerhalb eines Unternehmensverbundes können mit Hilfe von Transferpreisen Wertschöpfungsanteile in ein Niedrigsteuerland verschoben werden, wodurch sich die Gesamtsteuerbelastung verringert<sup>6</sup>.

**Vergleich der Alternativen**

Welche effektive Steuerbelastung ist von den Alternativen zu erwarten, und wie verteilen sich die Steuererträge zwischen Import- und Exportland? Einen Überblick verschafft die Abbildung anhand eines Beispiels: Im Rahmen eines zweistufigen Produk-

tionsverfahrens werden in Land D (Niedrigsteuerland: 15%) und in Land F (Hochsteuerland: 20%) jeweils die Hälfte der gesamten Wertschöpfung in Höhe von 200 Einheiten erbracht. Die Produktion in D geht als Vorprodukt in die Produktion in F ein.

Bei den am Bestimmungsland orientierten Alternativen gehen die Vorprodukte aus D unbesteuert – entweder unmittelbar oder im Zuge des grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs nachträglich steuerlich entlastet – in die Produktion in F ein. Die im Verkaufspreis des Endproduktes (240) enthaltene effektive Steuerlast beträgt jeweils 40 Einheiten und spiegelt die steuerliche Belastung des Endproduktes in F wider ( $200 \cdot 1,2 = 240$ ). Als Steuerertrag fließt dieser Betrag direkt oder nach Clearing vollständig Land F zu.

Bei den am Ursprungslandprinzip orientierten Alternativen werden die Vorprodukte aus D nach dem dortigen Steuersatz besteuert, in Land F wird dann nur die in F erbrachte Wertschöpfung steuerlich belastet.

**Vergleich der Alternativen für die Besteuerung grenzüberschreitender Warenlieferungen**

			Grenzsteuer- ausgleich vor 1993	Zahlungs- aufschub seit 1993	Vorsteuer- abzug mit Clearing	Vorumsatz- abzug	fiktiver Vorsteuer- abzug	
<b>Steuerbelastung</b>								
Land D (Steuersatz: 15 %)	Unternehmen Vorproduktstufe	Wertschöpfung Vorproduktstufe + Steueraufschlag – steuerl. Grenzausgleich	100 15 -15	100 0 --	100 15 --	100 15 --	100 15 --	
<b>Grenze</b>			<b>= Exportwert Vorprodukt</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>115</b>	<b>115</b>	<b>115</b>
Land F (Steuersatz: 20 %)	Unternehmen Endproduktstufe	Wertschöpfung Endproduktstufe + Exportwert Vorprodukt – steuerl. Vorumsatzabzug – steuerl. Vorsteuerabzug = Bemessungsgrundlage + Steueraufschlag	100 100 -- -- 200 40	100 100 -- -- 200 40	100 115 -- -15 200 40	100 115 -115 -- 100 20	100 115 -- -19,2 195,8 39,2	
<b>Haushalt</b>			<b>= Verkaufspreis Endprodukt</b>	<b>240</b>	<b>240</b>	<b>240</b>	<b>235</b>	<b>235</b>

**Verteilung der Steuererträge**

vorläufig	Land D	0	0	15	15	15
	Land F	40	40	25	20	20
		<b>Clearing: D → F</b>				
endgültig	Land D	0	0	0	15	15
	Land F	40	40	40	20	20

**Ausrichtung hinsichtlich Steuerbelastung und Verteilung der Steuererträge**

Bestimmungslandprinzip

Ursprungslandprinzip

Die im Verkaufspreis des Endproduktes (235) enthaltene effektive Steuerlast von 35 Einheiten spiegelt die Belastung der jeweiligen Wertschöpfungsanteile in den beiden Ländern zu den jeweiligen Steuersätzen wider ( $100 \cdot 1,15 + 100 \cdot 1,2 = 235$ ). Die Steuererträge werden auf beide Länder entsprechend verteilt.

Beim fiktiven Vorsteuerabzug wird dazu auf das Vorprodukt aus Land D vom Fiskus in Land F beim Vorsteuerabzug der inländische Steuersatz in Höhe von 20% angelegt, so daß sich als Vorsteuerabzug ein Wert von  $(115 - (115/1,2)) = 19,2$  Einheiten ergibt. Wird dieser Betrag vom Bruttosteuerertrag in Höhe von 39,2 Einheiten abgezogen, erhält der Fiskus in Land F ebenso wie beim Vorumsatzabzug Steuereinnahmen in Höhe von 20 Einheiten.

### Komplizierte Praxis

Steuertechnisch wird der Zahlungsaufschub im Binnenmarkt verwirklicht, indem der grenzüberschreitende Warenverkehr, der den Tatbestand innergemeinschaftliche Lieferung/innergemeinschaftlicher Erwerb erfüllt, im Lieferland von der Umsatzsteuer befreit bleibt und im Erwerbsland steuerpflichtig ist<sup>7</sup>. Erfüllt ist der Tatbestand, wenn ein vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer Empfänger der Ware ist. Bei sogenannten „Halbunternehmern“ als Erwerber muß darüber hinaus eine bestimmte Erwerbsschwelle überschritten werden, bzw. sie müssen dafür optiert haben, andernfalls werden sie steuerlich wie private Abnehmer behandelt und unterliegen damit im Grundsatz dem Ursprungslandprinzip<sup>8</sup>. Darüber hinaus bestehen weitere Sonderregelungen.

Die Verantwortung für den Nachweis, daß der Erwerbsteueratbestand erfüllt ist, wurde den Unternehmen übertragen. Durch die Angabe der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers dokumentiert der Lieferant gegenüber seiner Steuerbehörde seine Steuerfreiheit und zugleich die Steuerpflicht des Erwerbers. Zu Kontrollzwecken muß der Lieferant regelmäßig zusammenfassende Meldungen über seine Lieferungen ins Gemeinschaftsgebiet bei der nationalen Steuerbehörde einreichen. Durch die grenzüberschreitende Zusammenarbeit der Finanzbehörden können die Angaben im Empfängerland geprüft werden.

Handelt es sich beim Erwerber schließlich um private Endverbraucher oder steuerlich gleichgestellte

Halbunternehmer und ist der Lieferant im Erwerbsland steuerpflichtig, dann muß er sich dort steuerlich erfassen lassen und unter Umständen einen Steuervertreter einschalten. Durch die Bestimmungen der Übergangsregelung wurden die früheren Grenzkontrollen letztlich in den Unternehmensbereich verlagert. Die Tatsache, daß dem Lieferanten nun die Pflicht zufällt, den Abnehmer steuerlich genau zu identifizieren, führt in Verbindung mit dem Zwang zur Beachtung länderspezifischer Erwerbs- und Lieferschwellen im Vergleich zur Situation vor 1993, als unabhängig von der Qualität des Abnehmers die Vorlage einer Ausfuhrbescheinigung ausreichte, aber auch im Vergleich zu innerstaatlichen Transaktionen, zu einem erheblich höheren Verwaltungsaufwand bei grenzüberschreitenden Warenlieferungen. Die Urteile zur Übergangsregelung sind daher auch durchzogen von der Kritik an ihrer technischen Kompliziertheit, wozu insbesondere auch die Ausgestaltung der Sonderregelungen und die uneinheitliche Umsetzung der Binnenmarktrichtlinie<sup>9</sup> in den einzelnen Mitgliedstaaten beitragen<sup>10</sup>.

### Neutralität und Äquivalenz

Sind die vier verschiedenen Systemalternativen allesamt gleich geeignet für die Güterbesteuerung im Binnenmarkt? Dies wäre der Fall, wenn die Besteuerungssysteme einander äquivalent sind oder neutral in ihren Steuerwirkungen. Die Neutralitätsanforderung stellt darauf ab, daß eine effiziente Allokation innerhalb jedes Landes und zwischen den beteiligten Ländern durch die Besteuerung nicht verzerrt wird.

Die Neutralitätseigenschaft der vier Alternativen läßt sich innerhalb eines allgemeinen Besteuerungsrahmens diskutieren, bei dem das Inland (D) inländische Güterumsätze mit einer Umsatzsteuer  $t_D^D$  belegen kann und Importe aus dem Ausland (F) durch eine allgemeine Importsteuer  $t_F^D$  sowie Exportgüter durch eine Exportsteuer  $t_x^D$  gesondert behandeln kann<sup>11</sup>. Die entsprechenden Steuersätze des Auslands sind  $t_F^F$ ,  $t_D^F$ ,  $t_x^F$ . Sind die Gütermärkte integriert, dann bietet sich dem Nachfrager jeweils die Möglichkeit, ein Gut  $i$  entweder aus inländischer Produktion (Nettopreis vor Steuern:  $p_i^D$ ) oder aus ausländischer Produktion ( $p_i^F$ ) zu erwerben, wobei die Bruttopreise die entsprechenden Steuern berücksichtigen. Für den inländischen Konsumenten, der ein Gut  $i$  über den heimischen Handel kauft, gilt dann im Arbitragegleichgewicht:

<sup>7</sup> Vgl. B. NoII, T. Rödder: Das neue Umsatzsteuerrecht des Exports und Imports, Düsseldorf 1992; K. Tipke, J. Lang: Steuerrecht, 15. Auflage, Köln 1996, S. 558-572.

<sup>8</sup> Unter diesen Begriff fallen vor allem nicht-vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer, Kleinunternehmer und pauschalierende landwirtschaftliche Betriebe; vgl. B. NoII, T. Rödder, a.a.O., S. 48 f.

<sup>9</sup> Richtlinie 91/680/EWG. Sie ergänzt und ändert die 6. Umsatzsteuerrihtlinie (77/388/EWG).

<sup>10</sup> Vgl. K. Tipke, J. Lang, a.a.O., S. 571.

<sup>11</sup> Vgl. hierzu B. Genser: Das Problem der Steuerharmonisierung aus allokativer Sicht, in: B. Gahlen, H. Hesse, H.-J. Ramser (Hrsg.): Europäische Integrationsprobleme aus wirtschaftswissenschaftlicher Sicht, Tübingen 1994, S. 65-89.

- (1)  $p_i^D(1+t_D^D) = p_i^F(1+(1-a^D)t_x^F + t_F^D)$   
 und für den Konsumenten aus dem Ausland  
 (2)  $p_i^F(1+t_F^F) = p_i^D(1+(1-a^F)t_x^D + t_D^F)$ .

$a^D$  und  $a^F$  sind die Anrechnungssätze für auf Importgüter lastende Exportsteuern zum Zeitpunkt der Lieferung in das Bestimmungsland. Nach Eliminierung der Produzentenpreise erhält man die Neutralitätsbedingung für einen grenzüberschreitenden Ausgleich der Konsumentenpreise:

$$(3) (1+t_D^D)(1+t_F^F) = (1+(1-a^F)t_x^D + t_D^F)(1+(1-a^D)t_x^F + t_F^D)$$

Ist diese Bedingung erfüllt und werden innerhalb eines Landes alle Güter gleich besteuert, dann stimmen die relativen Güterpreise in beiden Ländern überein. Die Neutralitätsbedingung ist offensichtlich erfüllt für die Fälle des (1) Bestimmungslandprinzips mit Grenzsteuerausgleich ( $t_x^D = 0, t_x^F = 0, t_F^D = t_D^F, t_D^D = t_F^F$ ), des (2) Bestimmungslandprinzips mit grenzüberschreitendem Vorsteuerabzug ( $t_D^D = t_F^D = t_x^D, t_F^F = t_D^F = t_x^F, a^D = 1, a^F = 1$ ) sowie (3) des Ursprungslandprinzips ( $t_F^D = 0, t_D^D = 0, t_x^D = t_D^D, t_x^F = t_F^F, a^D = 0, a^F = 0$ ), dessen Neutralitätseigenschaft auch im mehrstufigen Produktionsprozeß erhalten bleibt, also auch beim grenzüberschreitenden Vorumsatz- und fiktiven Vorsteuerabzug<sup>12</sup>.

Äquivalenz als schärfere Eigenschaft besagt, daß es im Zuge eines Regimewechsels weder zu Substitutionseffekten durch geänderte relative Preise noch zu Einkommenseffekten kommt. Die Äquivalenz von Bestimmungs- und Ursprungslandprinzip als fundamentales Ergebnis ist für einen einfachen Modellrahmen seit dem „Tinbergen-Bericht“ bekannt<sup>13</sup>. Notwendig ist im Zuge des Regimewechsels lediglich eine entsprechende Preis- und/oder Wechselkursanpassung. Seither wurde das Äquivalenzergebnis auch für einen komplexeren Modellrahmen mit unvollständigem Wettbewerb, Transaktionskosten oder etwa den Fall, daß trotz des Übergangs einer Gruppe von Ländern zum Ursprungslandprinzip der Handel mit dem Rest der Welt nach dem Bestimmungslandprinzip abgewickelt wird, bestätigt<sup>14</sup>. Dennoch hängt das Äquivalenzergebnis nach wie vor von einschränkenden Modellannahmen ab. Es gilt nicht mehr, wenn die

Produktionsfaktoren international mobil sind oder ein Mehrwertsteuersystem mit mehreren Sätzen angewendet wird, obwohl Preisverzerrungen durch eine grenzüberschreitend harmonisierte Steuersatzstruktur vermindert werden können. Darüber hinaus wäre die für einen Regimewechsel und für spätere Steuersatzänderungen notwendige Preisanpassung nach Einführung einer gemeinsamen Währung vollständig von immobilien Produktionsfaktoren zu tragen. Hier sind jedoch zumindest kurzfristig massive Preisrigiditäten zu erwarten, die einen Übergang zu einer der Ausprägungen des Ursprungslandprinzips als problematisch erscheinen lassen.

### Relevanz privater Direktimporte

Zahlungsaufschubsystem und grenzüberschreitender Vorsteuerabzug führen zu einer Steuerbelastung und Verteilung der Steuererträge nach dem Bestimmungslandprinzip, wenn es sich bei den grenzüberschreitenden Warenströmen um Transaktionen zwischen Unternehmen handelt. Mit dem Abbau der Binnengrenzen sind jedoch auch für Endverbraucher sämtliche Beschränkungen gefallen, Waren im europäischen Ausland zu kaufen, über die Binnengrenzen zu transportieren und zuhause zu verbrauchen (private Direktimporte)<sup>15</sup>. Je höher der Anteil solcher Güter im Warenkorb des repräsentativen Konsumenten eines Mitgliedstaates ist, desto stärker kommen Elemente des Ursprungslandprinzips zum Tragen. Es kommt zu einem Mischsystem, das Neutralitäts- und Äquivalenzeigenschaften verletzt<sup>16</sup> und Raum für Steuerwettbewerb bietet mit dem Ergebnis ineffizient niedriger Steuersätze. In einem solchen Mischsystem kann dann die grenzüberschreitende Harmonisierung von Steuersätzen wohlfahrtssteigernd wirken. Außerdem entsteht ein neues Argument für den Übergang zum Ursprungslandprinzip, bei dem private Direktimporte steuerlich nicht anders behandelt werden als der grenzüberschreitende gewerbliche Warenverkehr<sup>17</sup>.

Diese „Verschmutzung“ des Bestimmungslandprinzips durch private Direktimporte wurde von den steu-

<sup>12</sup> Vgl. B. Genser, A. Haufler, P. B. Sørensen, a.a.O., S. 183 f.; G. Krause-Junk, a.a.O., S. 262 ff.

<sup>13</sup> Vgl. EGKS (Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl – Hohe Behörde): Bericht über die durch die Umsatzsteuer aufgeworfenen Probleme auf dem Gemeinsamen Markt, o.O. 1953.

<sup>14</sup> Vgl. B. Genser: A generalized equivalence property of mixed international VAT regimes, in: Scandinavian Journal of Economics, 98/1996, S. 253-262; B. Lockwood, D. de Meza, G. Myles: When are destination and origin principles equivalent?, in: International Tax and Public Finance, 1/1994, S. 5-24.

<sup>15</sup> Handelt es sich dabei um Waren, die im Inland hergestellt werden, d.h. zuerst kommerziell exportiert und danach wieder privat reimportiert werden, kommt es zu steuerarbitragebedingter Handelsumlenkung (private Reimporte).

<sup>16</sup> Vgl. hierzu B. Genser, a.a.O., S. 72 ff.; G. Krause-Junk, a.a.O. S. 255 ff.; H. W. Sinn: Tax harmonization and tax competition in Europe, in: European Economic Review, 34/1990, S. 489-504.

<sup>17</sup> Vgl. für Steuerwettbewerb bei indirekter Besteuerung und dem Auftreten privater Direktimporte R. Kanbur, M. Keen: Jeux sans frontières: tax competition and tax coordination when countries differ in size, in: American Economic Review, 83/1993, S. 877-892; und für das Auftreten privater Reimporte A. Haufler: Tax coordination with different preferences for public goods: conflict or harmony of interest?, in: International Tax and Public Finance, 3/1996, S. 5-28.

erpolitischen Aktoren erkannt und vor 1993 durch Grenzkontrollen bekämpft, auch wenn seit 1968 sukzessive die Freibetrags- und Freimengengrenzen für private Direktimporte angehoben wurden. Im Weißbuch zur Vollendung des Binnenmarktes führte die Europäische Kommission 1985 dann Steuerarbitrage durch private Direktimporte zum Nachteil von Hochsteuerländern als Grund dafür an, daß nach dem Fall der Binnengrenzen die Einführung des grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs mit einer Angleichung der Steuersätze einhergehen müßte. Bei der seit 1993 geltenden Übergangsregelung verhindern Sonderregelungen, daß die grenzüberschreitende Endverbrauchsachfrage vollständig dem Ursprungslandprinzip unterliegt. Die Sonderregelungen betreffen insbesondere Käufe von Kraftfahrzeugen, den Versandhandel sowie die Nachfrage von nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmern – Bereiche, die aufgrund hoher Stückwerte, geringer Transportkosten bzw. eines hohen Nachfragevolumens jeweils als besonders anfällig für private Direktimporte galten.

Die empirische Bedeutung privater Direktimporte erweist sich allerdings als gering. In der zweiten Hälfte der 80er Jahre waren vor allem die Grenzen zwischen der Republik Irland und Großbritannien und zwischen Dänemark und Deutschland bedingt durch hohe Steuersatzunterschiede in dieser Hinsicht sensible Binnengrenzen. Ein „Binnenmarkteffekt“ nach 1993 wurde allein an der Kanalgrenze zwischen Großbritannien und Frankreich beobachtet<sup>18</sup>. An allen anderen Binnengrenzen stieg das Ausmaß privater Direktimporte nicht merklich über das vor 1993 bereits im Rahmen von Freibetrags- und Freimengengrenzen zulässige Maß.

Die wichtigsten Schlüsse, die aus der vorliegenden empirischen Evidenz dann auch gezogen werden können, gehen in folgende Richtung: Private Direktimporte treten in erster Linie bei Gütern auf, die im Inland eine hohe Steuerbelastung durch Verbrauch- und Luxussteuern aufweisen. Dagegen führen selbst hohe Steuersatzdifferenzen bei den Umsatzsteuern, wie etwa 18 Prozentpunkte zwischen Dänemark (Steuersatz: 25%) und Deutschland (7%) bei Waren, die in Deutschland dem reduzierten Steuersatz unterliegen, nicht zu einem nennenswerten Direktimportvolumen. Der Verlust an Steuererträgen für die betrof-

fenen Hochsteuerländer hielt sich in der Vergangenheit jeweils in engen Grenzen. Steuerpolitische Gegenmaßnahmen wie die Absenkung von Verbrauchsteuersätzen waren weniger Antwort auf den bereits verspürten oder erwarteten Verlust von Steuererträgen, sondern eher regional- oder sektorpolitisch motiviert.

Ob nun gerade die komplizierten Sonderregelungen, deren Konstruktion der Eindämmung privater Direktimporte dient, das massive Ansteigen solcher Warenströme nach 1993 insbesondere über den Versandhandel verhindert haben, darf vor diesem Hintergrund als äußerst fraglich gelten. Damit wurde aber die weitgehende Orientierung der Besteuerung am Bestimmungslandprinzip durch den Übergang zum Zahlungsaufschubsystem letztlich nicht verändert<sup>19</sup>. Sinkende Transaktionskosten insbesondere durch den Euro sowie eine steigende Nachfrage nach Dienstleistungen, die räumlich nicht mehr kundennah erbracht werden müssen, etwa im Telekommunikationsbereich, dürften zwar in Zukunft tendenziell steigende Direktimportvolumina zur Folge haben. An der weitgehenden Orientierung der Mehrwertsteuersysteme der Mitgliedstaaten am Bestimmungslandprinzip dürfte sich jedoch auch mittelfristig wenig ändern.

### Kritische Größe Clearing-Verfahren

Schon im Zuge des Binnenmarktprozesses sprach sich die Europäische Kommission für den Übergang zum grenzüberschreitenden Vorsteuerabzug mit Clearing und für eine Angleichung der Steuersätze aus. Letztere war nach ihrer Meinung notwendig, um massive Steuerhinterziehungen durch Unternehmer und die Zunahme von Steuerarbitrage durch private Direktimporte zu verhindern. Der Clearing-Mechanismus sollte nach dem ursprünglichen Richtlinienvorschlag aus dem Jahre 1987 auf der Dokumentation der unternehmerischen Warenbewegungen aufbauen (mikroökonomisches Clearing)<sup>20</sup>. Der Rat der Europäischen Wirtschafts- und Finanzminister lehnte diesen Kommissionsvorschlag ebenso wie den Vorschlag eines makroökonomischen Clearings auf der Basis von aggregierten Handelsdaten mit der Begründung ab, daß die Voraussetzungen für einen Übergang bis 1993 nicht erfüllt seien.

Der Übergang scheiterte letztlich daran, daß die Mehrheit der Mitgliedstaaten ein Clearing-Verfahren grundsätzlich und unabhängig von der konkreten

<sup>18</sup> Vgl. J. Fitz Gerald, T.P. Quinn, B. J. Whelan, J. A. Williams: An analysis of cross-border shopping, The Economic and Social Research Institute, Dublin 1988; E. Bode, Ch. Krieger-Boden, K. Lammers: Cross-border activities, taxation and the European Single Market, Kiel 1994; London Economics: The cross-border purchase of excise products, evidence from Europe and North America, London 1994.

<sup>19</sup> Dazu kommt, daß die steuerliche Erfassung von KFZ-Käufen oder der Nachfrage von nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmern stets im Bestimmungsland, in dem das Fahrzeug zugelassen wird bzw. das Unternehmen seinen Sitz hat, gewährleistet werden kann.

<sup>20</sup> KOM (87) 320 endg.

Ausgestaltung ablehnten, da sie Zweifel an der zuverlässigen Verrechnung einzelstaatlicher Forderungen und Verbindlichkeiten im Rahmen des Clearing-Verfahrens hatte und ein solches System als Einschnitt in die nationale Steuerhoheit erachtete. Statt dessen einigte man sich auf die Einführung der Übergangsregelung auf Grundlage des Zahlungsaufschubverfahrens, das die Beneluxstaaten in ihrem Binnenhandel bereits seit längerem anwendeten. Zugleich wurden die ursprünglichen Vorschläge der Kommission hinsichtlich einer Harmonisierung der Steuersätze teilweise in Form von Untergrenzen für den Normalsatz (15%) und den reduzierten Satz (5%) übernommen.

### Vorschläge für ein endgültiges System

Nach den Ausführungen in der Binnenmarktrichtlinie von Ende 1991 soll die Übergangsregelung in ein endgültiges Besteuerungssystem münden, wenn der Rat „zu der Feststellung gelangt ist, daß die Bedingungen für den Übergang zur endgültigen Regelung in zufriedenstellender Weise erfüllt sind“ und einstimmig für das Inkrafttreten der endgültigen Regelung votiert hat. Unverbindliches Datum für eine solche Entscheidung war Ende 1995, die Regelung wäre dann Anfang 1997 wirksam geworden. Die Europäische Kommission hätte zusammen mit ihrem Bericht über das Funktionieren der Übergangsregelung<sup>21</sup> bis Ende 1994 auch Vorschläge für ein endgültiges Mehrwertsteuersystem machen sollen. Sie hatte dies jedoch unterlassen, weil sie den Zeitpunkt dafür als zu früh erachtete.

Bereits in der Binnenmarktrichtlinie hatte der Ministerrat als Grundsatz für die endgültige Regelung festgelegt, „daß die gelieferten Gegenstände und die erbrachten Dienstleistungen im Ursprungsland zu besteuern sind“<sup>22</sup>. Eine solche Regelung ist zwar grundsätzlich über alle drei Varianten grenzüberschreitender Vorsteuer-, Vorumsatz- und fiktiver Vorsteuerabzug zu erreichen (vgl. Abbildung), zusätzlich konkretisierte der Ministerrat Ende 1994 jedoch wichtige Nebenbedingungen für die Ausgestaltung des neuen Systems: Das endgültige Mehrwertsteuersystem soll (1) den Abbau des Verwaltungsaufwandes für Wirtschaft und Verwaltung und die wesentliche Vereinfachung der Besteuerung, (2) keine Schmälerung des Steueraufkommens der Mitgliedstaaten, (3) keine Zunahme des

Risikos von Steuerverkürzungen und (4) die Aufrechterhaltung der Wettbewerbsneutralität der Steuer gewährleisten<sup>23</sup>.

Im Sommer 1996 legte die Kommission dann unter dem Titel „Ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Ein Programm für den Binnenmarkt“ ihre Vorschläge für die grundsätzliche Ausgestaltung des Systems vor, ergänzt durch ein Arbeitsprogramm für die stufenweise Konkretisierung der Vorschläge, das bis 1999 reicht<sup>24</sup>. Die Kommission bleibt dabei im wesentlichen bei ihren Vorschlägen aus dem Jahre 1987: Die Anforderungen (1) und (3) aus der Ratsentschließung von 1994 sollen durch die Einführung des grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugsverfahrens, die Abschaffung der Sonderregelungen und die intensivere Zusammenarbeit der nationalen Steuerbehörden erfüllt werden. Anforderung (2) soll durch einen Clearing-Mechanismus, diesmal makroökonomisch auf Basis der statistischen Ermittlung des umsatzsteuerpflichtigen Verbrauchs aus den Angaben der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung, erfüllt werden. Die Erfüllung der Anforderung (4) soll schließlich durch die Harmonisierung der Steuersätze gewährleistet werden.

Einen neuen Vorschlag machten jüngst Michael Keen und Stephen Smith mit ihrem Umsatzsteuersystem VIVAT (Viable Integrated Value Added Tax)<sup>25</sup>. Dieses System sieht vor, auf alle gewerblichen Transaktionen, innerstaatliche wie grenzüberschreitend inhereuropäische, einen gemeinschaftsweit einheitlichen Steuersatz z.B. von 15% anzuwenden. Exporte in Drittstaaten verlassen die Gemeinschaft dank Grenzsteuerausgleich nach wie vor unbesteuert. Demgegenüber gelten für Endverkäufe an Konsumenten in jedem Mitgliedsland der Gemeinschaft unterschiedliche nationale individuelle Steuersätze, die die Mitgliedstaaten frei bestimmen können. Die im jetzigen System geltenden Sonderregelungen zur Eindämmung privater Direktimporte sollen bestehen bleiben.

Letztlich handelt es sich um eine Variation des grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs mit Clearing, dessen Reiz in einem verringerten Clearing-Volumen besteht: Dieses bemißt sich nur noch nach dem innergemeinschaftlichen Handelsvolumen und muß nicht mehr zusätzlich eine Vielzahl von Steuersätzen berücksichtigen. Zugleich bleibt jedoch die Notwendigkeit erhalten, gewerbliche Handelsströme über den Austausch von Umsatzsteuer-Identifikationsnummern zu dokumentieren, und zwar nicht allein für grenzüberschreitende, sondern für alle gewerblichen Han-

<sup>21</sup> KOM (94) 515 endg.

<sup>22</sup> Art. 28 I der 6. Richtlinie.

<sup>23</sup> Schlußfolgerungen des Rates vom 24. 10. 1994: Generalsekretariat des Rates.

<sup>24</sup> KOM (96), 328 endg.

<sup>25</sup> Vgl. M. Keen, S. Smith: The future of value added taxation in the European Union, in: European Policy, 23/1996, S. 375-411.

delsströme, auch rein innerstaatliche<sup>26</sup>. Es kommt zwar, was die verwaltungstechnische Abwicklung gewerblicher Handelsströme anbelangt, zu einer Vereinheitlichung der Behandlung innerstaatlicher und grenzüberschreitender Vorgänge, allerdings auf einem Niveau höherer Verwaltungsintensität. Damit kann dieser Vorschlag der Diskussion über die Ausgestaltung des endgültigen Mehrwertsteuersystems jedoch keine grundsätzlich neuen Impulse geben.

### Resümee

Vor dem Hintergrund der Vorschläge der Kommission und der Vorgaben des Ministerrats in Brüssel erscheint der Übergang zum Ursprungslandprinzip als endgültigem Besteuerungssystem für den Binnenmarkt unwahrscheinlich. Ein solcher Übergang erweist sich auch weder als kurzfristig notwendig noch als uneingeschränkt empfehlenswert. Der Übergang zum grenzüberschreitenden Vorsteuerabzug mit Clearing würde dagegen die seit Gründung der Gemeinschaft bestehende und auch durch die Übergangsregelung beibehaltene Grundausrichtung des Besteuerungssystems am Bestimmungslandprinzip fortführen. Die Entscheidung zwischen einer Beibehaltung der Übergangsregelung und dem Übergang zum grenzüberschreitenden Vorsteuerabzug mit Clearing wird damit zu einer Abwägung der Durchführungskosten für das Clearing-Verfahren einerseits und für das Kontrollsystem zur Vermeidung von Steuerhinterziehung im Unternehmensbereich bei der Übergangsregelung andererseits.

Die Europäische Kommission trifft diese Abwägung zugunsten des grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs mit makroökonomischem Clearing und möchte zusätzlich die Sonderregelungen abschaffen. Sie favorisiert damit die Alternative, die den Erfordernissen eines Binnenmarktes ohne Steuerschranken am besten Rechnung trägt: Der Verwaltungsaufwand der Unternehmen für grenzüberschreitende Warenlieferungen wird wieder abgebaut und auf das Ausmaß für inner-

staatliche Warenlieferungen reduziert. Die Binnen-grenzen verlieren ihre steuertechnische Relevanz. Das makroökonomische Clearing-Verfahren, das auf der Berechnung des umsatzsteuerpflichtigen privaten Verbrauchs auf Basis der Angaben der nationalen volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen beruht, bietet darüber hinaus einen vielversprechenden Ansatz für die Umverteilung der Steuererträge. Einerseits können hier zusätzliche Dokumentationslasten seitens der Unternehmen und Kontrollpflichten seitens der Steuerverwaltung wie beim mikroökonomischen Clearing vermieden werden. Andererseits kann die Verteilung der Steuererträge nach dem Verbrauchslandprinzip noch umfassender erfolgen als beim makroökonomischen Clearing auf der Basis von Außenhandelsstatistiken.

Wie die Mitgliedstaaten entscheiden werden ist dagegen bisher völlig offen. Dabei ist insbesondere fraglich, ob die grundsätzlichen Vorbehalte gegen einen Clearing-Mechanismus, die bei einer Mehrzahl der Mitgliedstaaten nach wie vor bestehen dürften, in nächster Zeit ausgeräumt werden können. Und wenn die Mitgliedstaaten sich nicht einstimmig für ein neues Besteuerungssystem entscheiden, bleibt die Übergangsregelung weiter in Kraft.

Der wünschenswerte Übergang zum grenzüberschreitenden Vorsteuerabzug einschließlich der Abschaffung der Sonderregelungen wird in den Kommissionsvorschlägen nun jedoch verbunden mit der Forderung nach einer Harmonisierung der Steuersätze, was die Besteuerungsautonomie der Mitgliedstaaten massiv einschränken würde. In dieser Hinsicht gilt jedoch: Solange die Anreize, durch Steuerarbitrage über Direktimporte das Bestimmungslandprinzip zu unterlaufen, wie bisher gering sind und für den privaten Konsum weiterhin das Bestimmungslandprinzip Gültigkeit besitzt, ist eine Harmonisierung länderweise unterschiedlicher Steuersätze nicht notwendig.

Die Wettbewerbsneutralität der Steuer bleibt gerade auch bei unterschiedlichen Steuersätzen erhalten und die nationale Steuerautonomie weitgehend gewahrt. Als Begründung für die Angleichung der Steuersätze verbleibt dann nur noch das Argument, daß die mangelnde grenzüberschreitende Zusammenarbeit der nationalen Steuerbehörden Raum für massive Steuerhinterziehung im Unternehmenssektor bietet. Die Tatsache, daß hier das für einen Binnenmarkt gebotene Maß an grenzüberschreitender behördlicher Zusammenarbeit nicht oder noch nicht erreicht worden ist, wie die Kommission im Rahmen ihrer Vorschläge aus dem Jahre 1996 selbst andeutet, kann aber wohl kaum als Begründung dafür erhalten, die Mitgliedstaaten eines ihrer wichtigsten finanzpolitischen Instrumentarien, der nationalen Mehrwertsteuersätze, zu berauben.

<sup>26</sup> Die Motivation für die Dokumentation grenzüberschreitender Handelsströme beruht im Zahlungsaufschubsystem darauf, zu verhindern, daß Warenlieferungen, die als innergemeinschaftlicher Warenverkehr unversteuert zirkulieren können, tatsächlich im Inland steuerfrei zum Endkonsumenten gelangen. Hier besteht ein Anreiz zur Steuerhinterziehung nur bei als grenzüberschreitend deklarierten Handelsströmen. Die Motivation für die Dokumentation aller Handelsströme bei VIVAT ist eine ganz andere: Hier besteht der Anreiz zur Steuerhinterziehung beim Übergang vom Unternehmenssektor zur Endverbraucherebene, wenn dort ein höherer Steuersatz angewendet wird – unabhängig davon, ob es innerhalb des Unternehmenssektors zu grenzüberschreitenden Handelsströmen gekommen ist. Die Menge der Transaktionen mit einem solchen Anreiz wird damit drastisch erweitert, zugleich wird der Ertrag aus der Steuerhinterziehung je Fall verringert. Der Ertrag bemißt sich nicht mehr nach der Differenz zwischen Nullsteuersatz und nationalem Steuersatz, sondern zwischen dem gemeinschaftsweiten Steuersatz für Warenlieferungen zwischen Unternehmen und dem unter Umständen höheren nationalen Steuersatz für die Einzelhandelsstufe.