ECONSTOR
Make Your Publications Visible.

A Service of

ZBW Leibniz-Informationszentrum Wirtschaft
Leibniz Information Centre for Economics

Stehn, Jürgen

Article — Digitized Version

Perspektiven für die Umsatzbesteuerung in der Europäischen Union: eine Replik

Wirtschaftsdienst

Suggested Citation: Stehn, Jürgen (1998) : Perspektiven für die Umsatzbesteuerung in der Europäischen Union: eine Replik, Wirtschaftsdienst, ISSN 0043-6275, Springer, Heidelberg, Vol. 78, Iss. 4, pp. 232-238

This Version is available at:
https://hdl.handle.net/10419/1741

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

Jürgen Stehn

Perspektiven für die Umsatzbesteuerung in der Europäischen Union – eine Replik

In der August-Ausgabe 1997 des WIRTSCHAFTSDIENST veröffentlichten wir einen Aufsatz von Dr. Jürgen Ratzinger mit dem Titel „Perspektiven für die Umsatzbesteuerung in der Europäischen Union". Hierzu eine Replik von Dr. Jürgen Stehn und anschließend eine Erwiderung von Dr. Jürgen Ratzinger.

In seinem Artikel „Perspektiven für die Umsatzbesteuerung in der Europäischen Union" in der August-Ausgabe 1997 dieser Zeitschrift analysiert J. Ratzinger[1] drei Alternativen für ein endgültiges System der Umsatzbesteuerung im Europäischen Binnenmarkt: Das gegenwärtig bestehende Übergangssystem, den grenzüberschreitenden Vorsteuerabzug (Gemeinschaftsprinzip[2]) und das Ursprungslandprinzip. In seinem Resümee zieht er das Fazit: „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 beibehaltende 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."[3] Ratzinger plädiert letztendlich für eine Einführung des Gemeinschaftsprinzips, da er die Verwaltungskosten eines makroökonomischen Clearing-Verfahrens geringer einschätzt als die Kontrollkosten des gegenwärtigen Übergangssystems.

Die Analysen und Schlußfolgerungen Ratzingers erscheinen aus drei Gründen als nicht stichhaltig:

Dr. Jürgen Stehn, 39, ist Leiter der Forschungsgruppe Außenwirtschaft und Strukturwandel am Institut für Weltwirtschaft, Kiel.

☐ Die verwendeten Analysekriterien sind unvollständig und teilweise (implizit) falsch gewichtet;

☐ zwei geeignete Alternativen zum gegenwärtigen Übergangssystem, das Verkaufssteuersystem nach US-amerikanischem Vorbild und ein Mischsystem aus Ursprungslandprinzip und Verkaufssteuer, werden nicht analysiert;

☐ bei der letztendlichen Abwägung der behandelten Alternativen läßt sich Ratzinger zu stark von der „normativen Kraft des (politisch) Faktischen" leiten.

Die gegenwärtige Praxis

Zu einem besseren Verständnis der Argumentation sollen im folgenden zunächst die möglichen Alternativen kurz skizziert werden[4].

Das gegenwärtige Übergangssystem basiert im Kern auf einem „Grenzausgleich" ohne Steuergrenzen, d.h., die Ausfuhren umsatzsteuerpflichtiger Unternehmen werden weiterhin von der Mehrwertsteuer des Ursprungslands befreit und mit der des Bestimmungslands belastet, während die notwendigen Kontrollen von den nationalen Grenzen in die exportierenden und importierenden Unternehmen bzw. die nationalen Steuerverwaltungen verlagert wurden. Um einen funktionierenden „Grenzausgleich" ohne Steuergrenzen zu gewährleisten, hat die EU-Kommission den Unternehmen umfangreiche, über die früheren Bestimmungen hinausgehende Aufzeichnungs-

[1] J. Ratzinger: Perspektiven für die Umsatzbesteuerung in der Europäischen Union, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 77. Jg. (1997), H. 8, S. 464-471.

[2] Die Idee eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs geht auf D. Biehl: Ausfuhrland-Prinzip, Einfuhrland-Prinzip und Gemeinsamer-Markt-Prinzip, Köln 1969, zurück, der hier vom „Gemeinsamer-Markt-Prinzip" spricht, das an anderer Stelle auch als „Mischsystem" oder wie in dieser Arbeit als „Gemeinschaftsprinzip" bezeichnet wird.

[3] J. Ratzinger, a.a.O., S. 471.

[4] Vgl. zu diesem Abschnitt: J. Stehn: Turnover Taxation in the EC: Options for Future Reforms, Kiel Institute of World Economics, Kiel Working Papers, 613, Februar 1994.

und Meldepflichten auferlegt. Die von den Unternehmen bereitgestellten Informationen versetzen die Finanzverwaltungen in die Lage, durch einen Vergleich der Aufzeichnungen der Lieferanten und Erwerber eine lückenlose Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip sicherzustellen.

Eine notwendige Bedingung für eine effiziente Kontrolle ist ein wechselseitiger Datenaustausch der Finanzverwaltungen über die grenzüberschreitenden Lieferungen; anderenfalls wären die Steuerbehörden allein von den Angaben der Erwerber abhängig. Jeder Mitgliedstaat hat daher eine für den Informationsaustausch zuständige Behörde eingerichtet, die die von den Unternehmen einzureichenden Aufstellungen sammelt und für den innergemeinschaftlichen Datenaustausch aufbereitet. Da in Einzelfällen diese EDV-mäßig aufbereiteten Sammelinformationen nicht ausreichen, um eine Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip sicherzustellen, werden auch Einzelinformationen über die Rechnungsdaten der grenzüberschreitenden Lieferungen ausgetauscht.

Trotz seines sehr aufwendigen administrativen Kontrollapparats ist das Übergangssystem nicht in der Lage, eine Umsatzbesteuerung nach dem reinen Bestimmungslandprinzip zu gewährleisten, denn für die steuerliche Behandlung der Direktimporte von Konsumenten gilt unter diesem System grundsätzlich das Ursprungslandprinzip. Aufgrund der fehlenden Grenzkontrollen steht es privaten, nicht umsatzsteuerpflichtigen Konsumenten frei, relativ hohen Steuersätzen im Inland durch einen direkten Kauf in einem steuergünstigen Ursprungsland auszuweichen. Um den Direktimport zu begrenzen, gelten im Rahmen des Übergangssystems Ausnahmen für den direkten Kauf neuer Kraftfahrzeuge und für grenzüberschreitende Versandhandelslieferungen. Letztlich läßt sich jedoch auch hierdurch nicht verhindern, daß die Steuerinzidenz und die regionale Steuerverteilung des Übergangssystems von der des reinen Bestimmungslandprinzips abweichen.

Das Gemeinschaftsprinzip

Im Rahmen des Gemeinschaftsprinzips wird die in allen EU-Mitgliedsländern im innerstaatlichen Handel bevorzugte Vorsteuerabzugsmethode auch auf den grenzüberschreitenden Handel angewendet. Dies hat zur Folge, daß Exporte mit dem Steuersatz des Ursprungslands belastet werden und Importe steuerfrei bleiben. Der Importeur kann die im Wert seiner Bezüge enthaltene ausländische Umsatzsteuer von seiner Steuerschuld abziehen. Verkauft er das importierte Gut mit oder ohne Verarbeitung weiter, so wird es mit dem Mehrwertsteuersatz des Bestimmungslandes belastet. Für die Besteuerung des grenzüberschreitenden Handels zwischen steuerpflichtigen, vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen wird auf diese Weise eine regionale Steuerinzidenz nach dem Bestimmungslandprinzip gewährleistet. Allerdings weicht die resultierende regionale Steuerverteilung von der des Bestimmungslandprinzips ab, denn der Importeur erhält eine Steuergutschrift von den inländischen Finanzbehörden für die vom Exporteur an die Finanzverwaltung des Auslands abgeführte Umsatzsteuer.

Eine Einführung des Gemeinschaftsprinzips hat daher zur Folge, daß sowohl Nettoexportländer als auch Hochsteuerländer im Vergleich zum Bestimmungslandprinzip eine Erhöhung ihres Umsatzsteueraufkommens realisieren, während Nettoimportländer und Niedrigsteuerländer einen Verlust zu tragen haben. Darüber hinaus ist der Vorsteuerabzug nur auf den grenzüberschreitenden Handel zwischen steuerpflichtigen, vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen, aber nicht auf die Handelsbeziehungen zwischen nicht vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen und die Direktimporte privater Endverbraucher anwendbar. Für diese Transaktionen gilt dann sowohl im Hinblick auf die regionale Steuerinzidenz als auch hinsichtlich der regionalen Steuerverteilung das Ursprungslandprinzip. Das Gemeinschaftsprinzip ist also letztlich ein Mischsystem aus Bestimmungsland- und Ursprungslandprinzip.

Durch die Einführung eines Clearingsystems auf EU-Ebene kann die dem Gemeinschaftsprinzip zugrundeliegende regionale Steuerverteilung der des Bestimmungslandprinzips angeglichen werden, abgesehen von der Allokation des aus den grenzüberschreitenden Transaktionen nicht vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmen und privater Endverbraucher resultierenden Steueraufkommens. Bisher konnte jedoch keine Einigung über die Ausgestaltung eines Clearingsystems erzielt werden.

Das Ursprungslandprinzip

Eine weitere Option für die Besteuerung des grenzüberschreitenden Handels in der EU nach dem Wegfall der Grenzkontrollen ist die Einführung des Ursprungslandprinzips. Dieses Besteuerungsprinzip basiert auf dem Grundsatz, daß die produzierte Wertschöpfung im Land ihrer Entstehung steuerlich belastet wird. Steuertechnisch kann eine Steuerinzidenz nach dem Ursprungslandprinzip sowohl durch die Einführung des Vorumsatzabzugs an den nationalen Grenzen als auch durch einen sogenannten fiktiven Vorsteuerabzug realisiert werden. Da ein Vorumsatzabzug steuertechnisch einige Probleme aufwirft, wird

im allgemeinen ein fiktiver Vorsteuerabzug präferiert. Beim fiktiven Vorsteuerabzug wird an den innergemeinschaftlichen Grenzen faktisch die Vorsteuermethode angewendet; allerdings erhält der Importeur keine Steuergutschrift für die tatsächlich an den Exporteur gezahlte Vorsteuer, sondern erhält eine Entlastung in Höhe des Betrags, der sich bei der Besteuerung nach dem inländischen Steuersatz ergeben hätte[5]. Bei einer Weiterveräußerung im Bestimmungsland kann dann nach der traditionellen Vorsteuermethode verfahren werden.

Im Hinblick auf die regionale Steuerverteilung würden bei einer Einführung des Ursprungslandprinzips, ähnlich wie beim Gemeinschaftsprinzip, Nettoexportländer ein höheres, Nettoimportländer ein geringeres Steueraufkommen realisieren als unter den Bedingungen des gegenwärtigen Bestimmungslandprinzips. Die Mehrheit der EU-Mitgliedsländer besteht daher für den Fall eines Übergangs auf das Ursprungslandprinzip auf der Einführung eines Clearingsystems, das den Status quo der regionalen Steuerverteilung garantiert. Aus ökonomischer Sicht gibt es kaum ein schlagkräftiges Argument für die Beibehaltung der gegenwärtigen Steuerverteilung. Denn es ist nicht einleuchtend, daß eine regionale Steuerverteilung, die sich an der Höhe der in den jeweiligen Ländern entstandenen Wertschöpfung orientiert, unter Steuergerechtigkeitsaspekten einer Steuerverteilung nach dem Verbrauchsortprinzip unterlegen ist. In der politischen Diskussion dominieren jedoch fiskalpolitische Argumente, so daß ein Ursprungslandprinzip ohne ein makro- oder mikroökonomisches Clearingsystem politisch kaum mehrheitsfähig sein dürfte.

Anders als beim Gemeinschaftsprinzip würde bei einer Einführung des Ursprungslandprinzips die Steuerneutralität des grenzüberschreitenden Handels zwischen umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen aufgehoben werden. Dies hätte zur Folge, daß Exporteure in Hochsteuerländern aufgrund der höheren Steuerbelastung im Inland eine Verschlechterung ihrer Wettbewerbsposition gegenüber den Exporteuren in Niedrigsteuerländern realisieren würden. Die Veränderung der Wettbewerbsbedingungen dürfte Rückwirkungen auf die Steuerpolitik der EU-Mitgliedsländer auslösen. Denn Länder mit überdurchschnittlich hohen Steuersätzen hätten aufgrund der sinkenden Auslandsumsätze inländischer Unternehmen und der zunehmenden Direktimporte der Konsumenten Einbußen an Steuereinnahmen hinzunehmen. Es ist daher zu erwarten, daß sie aus eigenem Interesse als Gegenreaktion die Steuersätze senken würden.

Umgekehrt ergäbe sich in Niedrigsteuerländern ein Spielraum zu einer Anhebung der Umsatzsteuerbelastung, so daß sich die Mehrwertsteuersätze im Standortwettbewerb angleichen würden. Der resultierende internationale Steuerwettbewerb gilt als der Hauptvorteil des Ursprungslandprinzips, da er einen Druck zur Steuersatzsenkung in den Hochsteuerländern auslöst und auf diese Weise zu einem ähnlichen Resultat führt wie eine Ex-ante-Harmonisierung der Steuersätze, ohne jedoch eine Anpassung der Umsatzsteuerbelastung an das höchste in der EU existierende Niveau zu implizieren.

Alternative nach US-Vorbild

Das Verkaufssteuersystem basiert auf einem Übergang von der gegenwärtig in allen EU-Mitgliedsländern praktizierten Nettoallphasenumsatzsteuer zu einer Verkaufssteuer (sales tax) nach US-amerikanischem Vorbild, also zu einer Einphasenumsatzsteuer[6]. Bei dieser Alternative wird lediglich der Verkauf von Gütern und Dienstleistungen an private Endverbraucher besteuert. Alle Lieferungen zwischen Unternehmen sind dagegen steuerfrei, so daß der Kauf von Investitionsgütern wie bisher von der Besteuerung ausgeschlossen ist. Eine Steuererhebung findet nur auf der Stufe des Verkaufs an private Konsumenten statt, also überwiegend im Einzelhandel und in Dienstleistungsunternehmen, da die Käufe privater Endverbraucher fast ausschließlich über diese Unternehmen abgewickelt werden. Aufgrund von Gelegenheitskäufen privater Konsumenten bei Großhändlern und Produzenten wird ein geringer Teil der Steuern jedoch auch in vorgelagerten Unternehmensbereichen erhoben.

Wie bei der Mehrwertsteuer wird auch bei der Verkaufssteuer die gesamte Wertschöpfung aller Produktionsstufen von der Urproduktion bis zum Verkauf an die Konsumenten besteuert. Die gesamtwirtschaftliche Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer bleibt daher auch nach der Einführung einer Verkaufssteuer unverändert; eine Erhöhung der bestehenden Steuersätze ist folglich nicht erforderlich, und die bestehende Differenzierung der Steuersätze nach Güterarten kann auch im Rahmen einer Verkaufssteuer aufrechterhalten werden.

Im Hinblick auf die steuerliche Behandlung der grenzüberschreitenden Lieferungen im EU-Binnenmarkt ist die Verkaufssteuer die administrativ kosten-

[5] Vgl. hierzu G. Krause-Junk: Ein Plädoyer für das Ursprungslandprinzip, in: F. X. Bea, W. Kitterer (Hrsg.): Finanzwissenschaft im Dienste der Wirtschaftspolitik, Tübingen 1990, S. 141-153.

[6] Vgl. hierzu J. Stehn: Umsatzbesteuerung im Binnenmarkt: Von der Mehrwertsteuer zur Verkaufssteuer? in: Die Weltwirtschaft, H. 3, 1992, S. 274-294.

günstigste aller bislang diskutierten Alternativen. Sowohl der Export als auch der Import von Gütern ist steuerfrei; die steuerliche Erfassung erfolgt erst auf der Stufe des Verkaufs an private Endverbraucher im Bestimmungsland. Für die resultierende regionale Steuerinzidenz gilt ebenso das Bestimmungslandprinzip wie für die regionale Steuerverteilung. Es ist weder eine Harmonisierung der Steuersätze noch ein Clearingsystem erforderlich. In bezug auf den grenzüberschreitenden Handel zwischen Unternehmen besteht kein Steuerwettbewerb. Lediglich der Direktimport durch private Endverbraucher bietet Arbitragemöglichkeiten. Hier gilt, wie auch bei allen Modellen der Mehrwertbesteuerung ohne Grenzkontrollen (einschließlich des Übergangssystems), das Ursprungslandprinzip.

Natürlich sind auch bei der Verkaufssteuer Kontrollen innerhalb der Mitgliedsländer zur Vermeidung von Steuerhinterziehungen unabdingbar. Sie lassen sich jedoch im Rahmen des für die Erhebung der Mehrwertsteuer errichteten Überwachungssystems durchführen und verursachen daher keine zusätzlichen Verwaltungskosten in Unternehmen und Finanzbehörden. Zwei Stufen der Überwachung sind unvermeidbar: Erstens muß bei einer Verkaufssteuer wie auch bei der Mehrwertsteuer sichergestellt werden, daß Einzelhändler und Dienstleistungsunternehmen ihre Umsätze lückenlos den Finanzverwaltungen melden. Im Einzelhandelsbereich konnten die Angaben bisher unter Zugrundelegung einer branchenüblichen Verkaufsspanne zumindest annäherungsweise durch einen Vergleich der Vorsteueranmeldungen mit der abgeführten Umsatzsteuer überprüft werden. Dieses Verfahren ist nach der Einführung einer Verkaufssteuer nicht mehr anwendbar. Der tatsächliche Einzelhandelsumsatz läßt sich jedoch aus den Aufzeichnungen über den Wareneingang ableiten, zu dem die Einzelhändler, wie auch die anderen steuerpflichtigen Unternehmen, bereits heute im Rahmen der Mehrwertbesteuerung verpflichtet sind. Die Richtigkeit der Wareneingangsbuchungen lassen sich wiederum durch eine, auch für die Erhebung der Mehrwertsteuer notwendige Abgleichung mit den Aufzeichnungen der Lieferanten überprüfen, die bei einer Verkaufssteuer aufgrund ihrer daran gebundenen Steuerbefreiung ein erhebliches Interesse am korrekten Nachweis ihrer Umsätze an andere Unternehmer haben[7]. Eine effektive Kontrolle der Versteuerung von Umsätzen aus Dienstleistungen ist dagegen weder im Rahmen der Mehrwertbesteuerung noch bei der Verkaufssteuer möglich, da nur in Ausnahmefällen ein direkter Zusammenhang zwischen eingesetzten Vorleistungen und erbrachten Dienstleistungen besteht.

Zweitens muß bei der Einführung einer Verkaufssteuer verhindert werden, daß private Endverbraucher der Besteuerung durch direkte Käufe bei Großhändlern und Produzenten ausweichen. Nach amerikanischem Vorbild kann dies durch die Ausgabe von Wiederverkaufszertifikaten (resale certificates) an Unternehmen bewirkt werden. Steuerfreie Käufe auf den dem Einzelhandel vorgelagerten Stufen sind dann nur unter Vorlage des Zertifikats möglich. Um Steuerhinterziehungen aufgrund von Absprachen zwischen Verkäufern und privaten Konsumenten zu verhindern, ist der Verkäufer grundsätzlich zur Abführung der Verkaufssteuer an die Finanzbehörden verpflichtet. Erst der Besitz einer Kopie des Wiederverkaufszertifikats des Käufers entbindet ihn von dieser Pflicht. Da in allen Mitgliedsländern der EU bei der Gewerbeanmeldung ein Gewerbeschein ausgehändigt wird, der gleichzeitig als Wiederverkaufszertifikat verwendet werden kann, entstehen keine zusätzlichen Verwaltungskosten. Aufgrund der äußerst geringen administrativen Änderungen kann die Verkaufssteuer innerhalb kürzester Frist in allen Mitgliedstaaten der EU eingeführt werden.

Eine weitere Alternative wäre ein Mischsystem aus dem Ursprungslandprinzip ohne Clearing und einer Verkaufssteuer. In diesem Fall würden sich die variierenden Mehrwertsteuersätze im Steuerwettbewerb tendenziell angleichen, den nationalen Regierungen stünde es jedoch frei, eventuelle Einnahmeverluste durch die Erhebung einer Verkaufssteuer zu kompensieren. Bei der Festsetzung der Verkaufssteuersätze wären die Mitgliedstaaten frei, da das Verkaufssteuersystem auf dem Bestimmungslandprinzip beruht und daher keinen Steuerwettbewerb zuläßt.

Wie sind diese Alternativen im Vergleich zu bewerten? Ratzinger zielt bei seiner Bewertung in Anlehnung an Genser[8] zunächst auf die allgemeine Steuerneutralität ab. Sie erlaubt Aussagen darüber, ob die Besteuerung im Rahmen der einzelnen Alternativen im Hinblick auf die Allokation zwischen den Handelspartnern neutral ist. Betrachtet man den Handel zwischen zwei Ländern, Deutschland (D) und Frankreich (F), so gilt für den deutschen Konsumenten im Arbitragegleichgewicht:

$$(1)\ p_i^D(1 + t_D^D) = p_i^F(1 + (1 - a^D)t_x^F + t_F^D);$$

[7] Vgl. D. Pehmer: Allgemeine Umsatzsteuern, in: F. Neumark, unter Mitwirkung von N. Andel und H. Haller (Hrsg.): Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Bd. 2, Tübingen 1980, S. 650-707, hier S. 682.

[8] Vgl. 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.

für den französischen Konsumenten gilt entsprechend:

(2) $p_i^F(1 + t_F^F) = p_i^D(1 + (1 - a^F)t_x^D + t_D^F)$;

mit p_i = Produzentenpreis; t_D^D bzw. t_F^F = inländische Umsatzsteuer; t_x = Exportsteuer; t_F^D bzw. t_D^F = allgemeine Importsteuer sowie a^D bzw. a^F = Anrechnungssätze für auf Importgütern lastende Importsteuern. Als Neutralitätsbedingung für einen grenzüberschreitenden Ausgleich der Konsumentenpreise gilt dann:

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

Ratzinger zeigt, daß die allgemeine Neutralitätsbedingung im Falle des Bestimmungslandprinzips mit Grenzausgleich ($t_x^D = 0$, $t_x^F = 0$, $t_F^D = t_D^D$, $t_D^F = t_F^F$), des Gemeinschaftsprinzips ($t_D^D = t_F^D = t_x^D$, $t_F^F = t_D^F = t_x^F$, $a^D = 1$, $a^F = 1$) sowie des Ursprungslandprinzips ($t_F^D = 0$, $t_D^D = 0$, $t_x^D = t_D^D$, $t_x^F = t_F^F$, $a^D = 0$, $a^F = 0$) erfüllt ist. Sie ist auch im Rahmen des hier vorgestellten Verkaufssteuersystems gewahrt. Denn hier gilt analog zum Bestimmungslandprinzip mit Grenzausgleich: $t_x^D = 0$, $t_x^F = 0$, $t_F^D = t_D^D$, $t_D^F = t_F^F$. Im Hinblick auf die allgemeine Steuerneutralität sind daher alle Alternativen gleichwertig.

Diese Gleichwertigkeit gilt jedoch nicht – so Ratzinger[9] – in bezug auf die Äquivalenzeigenschaften der Alternativen: „Äquivalenz als schärfere Eigenschaft besagt, daß es im Zuge eines Regimewechsels weder zu Substitutionseffekten durch geänderte relative Preise noch zu Einkommenseffekten kommt."[10] Ratzinger verweist darauf, daß eine solche Äquivalenz beim Übergang vom bestehenden Bestimmungslandprinzip auf das Ursprungslandprinzip nicht gegeben ist, wenn die Produktionsfaktoren international mobil sind oder – wie es gegenwärtig der Fall ist – ein Mehrwertsteuersystem mit mehreren Sätzen angewendet wird. Diese Schlußfolgerung ist zutreffend, aber für die Bewertung der Alternativen völlig irrelevant. Denn ein Äquivalenzprinzip im Sinne Ratzingers besagt letztendlich, daß ein jeder Steuerregimewechsel abzulehnen ist, wenn er zu einer Veränderung der relativen Preise oder zu Einkommenseffekten führt.

Bezogen auf die gegenwärtige Steuerdebatte in Deutschland bedeutet dies, daß eine jede Diskussion über sinnvolle Reformen des Einkommensteuersystems müßig ist. Denn jeder Reformvorschlag würde das Ratzingersche Äquivalenzprinzip verletzen. Worauf es bei einem Steuerregimewechsel hingegen ankommt ist, daß die Allokationseffizienz gewahrt bleibt bzw. wiederhergestellt wird. Obwohl alle hier vorgestellten Alternativen die Bedingungen für eine allgemeine Steuerneutralität erfüllen, sind sie im Hinblick auf ihre sektorale Allokationseffizienz unterschiedlich zu beurteilen. Dies wird in Ratzingers Analyse nicht berücksichtigt.

Sektorale Allokationsverzerrung

Da die Umsatzsteuer in allen Mitgliedsländern der EU gegenwärtig als Mehrwertsteuer vom Konsumtyp erhoben wird, die Investitionsgüter von einer Besteuerung ausnimmt, kann ein Steuerregimewechsel zu Allokationsverzerrungen zwischen Konsumgüter- und Investitionsgüterindustrien führen[11]. Bezeichnen p_K^D und p_K^F bzw. p_I^D und p_I^F die Produzentenpreise für Konsum- bzw. Investitionsgüter in Deutschland und Frankreich sowie t_D und t_F, mit $t_F > t_D$, die Regelmehrwertsteuersätze in den beiden Ländern, so gilt bei einem freien Handel zwischen beiden Ländern unter den Bedingungen des reinen Bestimmungslandprinzips:

(4) $p_I^D = p_I^F$ und

(5) $p_K^D = p_K^F$.

Aufgrund der Nichtbesteuerung von Investitionsgütern und dem vollständigen Grenzausgleich bei Konsumgütern bleiben die Produzentenpreise für beide Güter von den Unterschieden in den nationalen Steuersätzen unberührt. Es gilt:

(6) $p_K^D / p_I^D = p_K^F / p_I^F$.

Bei einem Übergang zum von Ratzinger präferierten Gemeinschaftsprinzip oder zum Verkaufssteuersystem würden aufgrund der Unterschiede in den Steuersätzen die Produzentenpreise der Konsumgüter in den beiden Ländern differieren, während die Produzentenpreise der Investitionsgüter weiterhin von der unterschiedlichen Besteuerung unberührt bleiben würden. Es würde gelten:

(7) $p_I^D = p_I^F$ und

(8) $p_K^D(1 + t_D) = p_K^F(1 + t_F)$.

Hieraus folgt unter Berücksichtigung von $t_F > t_D$:

(9) $p_K^D / p_I^D > p_K^F / p_I^F$.

Gleichung (9) verdeutlicht, daß ein freier innergemeinschaftlicher Handel unter den Bedingungen des Gemeinschaftsprinzips und des Verkaufssteuersystems die Konsumgüterproduzenten in Hochsteuerländern dazu zwingt, die Produzentenpreise um die Steuersatzdifferenz zu senken. In dem gewählten Beispiel würde gelten: $p_K^D > p_K^F$. Hochsteuerländer würden sich daher verstärkt auf die Produktion von Inve-

[9] J. Ratzinger, a.a.O., S. 468.

[10] Ebenda.

[11] Vgl. hierzu H.-W. Sinn: Tax Harmonization and Tax Competition in Europe, in: European Economic Review, 34 (2/3), 1990, S. 489-505.

stitionsgütern, Niedrigsteuerländer auf die Produktion von Konsumgütern spezialisieren. Insgesamt würden aufgrund der Allokationsverzerrung bei gleichem Faktoreinsatz weniger Investitions- und Konsumgüter als unter dem reinen Bestimmungslandprinzip produziert werden.

Ein Übergang zum Ursprungslandprinzip führt hingegen zu keiner Allokationsverzerrung zwischen Investitions- und Konsumgüterindustrien, da sich hier Steuersatzdifferenzen auch in der Besteuerung von Investitionsgütern niederschlagen[12]. Im Rahmen des fiktiven Vorsteuerabzugs erhält der inländische Investor eine Steuergutschrift in Höhe des Betrags, der sich bei einer Besteuerung nach dem inländischen Steuersatz ergeben würde. Die Steuergutschrift ist daher konstant, egal ob das Investitionsgut aus einem Hoch- oder einem Niedrigsteuerland importiert wird. Steuersatzdifferenzen haben unter diesen Bedingungen einen Einfluß auf die Kaufentscheidung des inländischen Investors. Im Wettbewerb gleichen sich daher die Produzentenpreise nach Steuern an. Für das obige Beispiel gilt dann:

(10) $p_I^D(1 + t_D) = p_I^F(1 + t_F)$ und

(11) $p_K^D(1 + t_D) = p_K^F(1 + t_F)$.

Aus (10) und (11) folgt:

(12) $p_K^D / p_I^D = p_K^F / p_I^F$.

Eine Umsatzbesteuerung nach dem Ursprungslandprinzip ist daher allokationsneutral.

Bedeutung der Direktimporte

Auch der Übergang vom (früher bestehenden) reinen Bestimmungslandprinzip zum Übergangssystem hat zu einer sektoralen Allokationsverzerrung geführt. Allerdings fiel diese geringer aus als es bei einem Übergang zum Gemeinschaftsprinzip oder zum Verkaufssteuersystem der Fall wäre, da die sektorale Allokationsverzerrung ausschließlich durch den Direktimport privater Endverbraucher ausgelöst wird und das Übergangssystem privaten Direktimporten mittels eines aufwendigen Überwachungssystems enge Grenzen setzt. Letztendlich hängt das Ausmaß der sektoralen Allokationsverzerrung daher von der Höhe der privaten Direktimporte ab.

Der weit überwiegende Teil des Handels zwischen den Mitgliedsstaaten dürfte auch bei einem Übergang zum Gemeinschaftsprinzip oder zum Verkaufssteuersystem weiterhin zwischen umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen abgewickelt werden. Auch dürften die bei Direktimporten von den Konsumenten zu tragenden Transaktionskosten die Steuersatzdifferenz faktisch mindern. Direktimporte im größeren Umfang sind daher nur bei höherwertigen Konsumgütern wie Automobilen zu erwarten, da hier der prozentuale Anteil der Transaktionskosten am Verkaufspreis im Vergleich zu geringerwertigen Konsumgütern relativ niedrig ausfällt und somit Steuersatzdifferenzen stärker zum Tragen kommen.

Auch die Frage nach den Wirkungen der alternativen Besteuerungssysteme auf die „Steuerdisziplin" der Mitgliedstaaten klammert Ratzinger aus. Im Gegensatz zu allen anderen Alternativen – einschließlich des Verkaufssteuersystems – sanktioniert das Ursprungslandprinzip eine Erhöhung der Mehrwertsteuer in einzelnen Mitgliedstaaten mit einer sinkenden Wettbewerbsfähigkeit inländischer Unternehmen im Binnenmarkt. Unter diesen Bedingungen dürfte eine jede Mehrwertsteuererhöhung auf beträchtlichen Widerstand, insbesondere von seiten der inländischen Exportindustrie, stoßen.

Administrativer Aufwand

Als letztes Kriterium ist der administrative Aufwand zu beachten, der bei der steuerpraktischen Umsetzung der Alternativen entsteht. Hier nimmt das Verkaufssteuersystem eindeutig den ersten Platz in der Rangskala ein. Denn bei dieser Alternative ist sowohl der Export als auch der Import von Gütern steuerfrei, da die steuerliche Erfassung erst auf der Einzelhandelsstufe im Bestimmungsland erfolgt. Im grenzüberschreitenden Handel sind daher keine Steuerverrechnungen erforderlich. Auch ein administrativ aufwendiges Clearingsystem ist nicht erforderlich, da ein Verkaufssteuersystem zu einer regionalen Steuerverteilung nach dem Bestimmungslandprinzip führt.

Einen relativ geringen administrativen Aufwand verursacht auch ein Mischsystem aus Ursprungslandprinzip und Verkaufssteuer. Es unterscheidet sich von einem reinen Verkaufssteuersystem lediglich durch die Belastungen, die eine Berechnung der fiktiven Vorsteuer beim grenzüberschreitenden Handel auslöst. Aufgrund der relativ hohen Kosten eines Clearing-Verfahrens stellen das Ursprungslandprinzip und das Gemeinschaftsprinzip unter diesem Kriterium weniger geeignete Alternativen dar. Am Ende der Rangskala steht das gegenwärtige Übergangssystem, da es den exportierenden und importierenden Unternehmen durch die Verlagerung der Grenzkontrollen in den unternehmensinternen Verwaltungsapparat erhebliche Kosten aufbürdet.

[12] Vgl. J. Stehn: Alternativen der künftigen Umsatzbesteuerung im Binnenmarkt, in: Die Weltwirtschaft, H. 4, 1996, S. 430-444.

Aus rein ökonomischer Sicht sind – gemessen an diesen Kriterien (allgemeine Steuerneutralität, sektorale Allokationseffizienz, Steuerdisziplin, administrativer Aufwand) – das Ursprungslandprinzip mit Clearing, das Mischsystem aus Ursprungslandprinzip und Verkaufssteuer sowie das reine Verkaufssteuersystem annähernd gleichwertige Alternativen. Aufgrund der verschiedenen Vor- und Nachteile dieser Ansätze ist die Frage, welcher dieser Alternativen der Vorzug gegeben werden sollte, rein akademisch. Während das Ursprungslandprinzip relativ hohe administrative Kosten verursacht, ist es nicht ausgeschlossen, daß das Mischsystem aus Ursprungslandprinzip und Verkaufssteuer sowie das reine Verkaufssteuersystem zu einer Allokationsverzerrung zwischen Konsum- und Investitionsgüterindustrien führen könnten. Inwieweit dies tatsächlich der Fall sein würde, hängt wesentlich von dem Ausmaß der resultierenden Direktimporte privater Endverbraucher ab. Ein leichter Vorteil des Mischsystems ist darin zu sehen, daß es lediglich relativ niedrige Verkaufssteuersätze erfordert und daher geringere Anreize für einen Direktimport gibt. Dagegen sind das von Ratzinger präferierte Gemeinschaftsprinzip und das Übergangssystem aus ökonomischer Sicht keine geeigneten Alternativen, da diese Besteuerungsansätze alle Nachteile der anderen Alternativen auf sich vereinigen.

Auch wenn man die „normative Kraft des (politisch) Faktischen" mit in das Kalkül zieht, spricht kaum etwas für die Einführung des Gemeinschaftsprinzips. Aus den langjährigen Diskussionen über die Einführung eines endgültigen Umsatzsteuersystems in der EU wird deutlich, daß die Mitgliedsländer einen Steuerwettbewerb und eine Veränderung der regionalen Steuerverteilung vehement ablehnen. Darüber hinaus ist eine Einigung bisher stets daran gescheitert, daß sich die Regierungsvertreter auf kein geeignetes Clearing-Verfahren einigen konnten. Bleiben die Mitgliedsländer bei diesem Standpunkt, so spricht alles für die Einführung eines reinen Verkaufssteuersystems. Denn dieses System schließt einen Steuerwettbewerb aus und garantiert gleichzeitig eine unveränderte regionale Steuerverteilung ohne Einführung eines Clearing-Verfahrens.

Jürgen Ratzinger

Perspektiven für die Umsatzbesteuerung in der Europäischen Union – eine Erwiderung

Jürgen Stehn fügt in seiner Replik zu meinem Aufsatz in der August-Ausgabe 1997 dieser Zeitschrift der Analyse möglicher Besteuerungssysteme für den Binnenmarkt zwei weitere aus seiner Sicht wichtige Alternativen hinzu. Damit ergänzt er die Auswahl an Alternativen, die ich getroffen habe und bereichert die Diskussion. Seine Kernaussage lautet, daß eine Einzelhandelssteuer nach US-amerikanischem Vorbild den anderen Alternativen überlegen ist. Letztlich schätzt er damit die Erfassungs- und Kontrollkosten für den Übergang der Waren von der Unternehmenssphäre in den Privatsektor, die nun bei allen Warenverkäufen auftreten – gleichgültig ob innerstaatlich oder innergemeinschaftlich – geringer ein als die Kosten für die von mir am Ende meines Beitrags abgewogenen Alternativen Übergangssystem oder grenzüberschreitender Vorsteuerabzug mit Clearing. Im folgenden soll darauf nicht weiter eingegangen werden, es sei jedoch angemerkt, daß das Einzelhandelssteuersystem in den USA durchaus erheblicher Kritik ausgesetzt ist. Drei zentrale Argumente in der Replik von Stehn stehen im Mittelpunkt meiner Erwiderung.

Ziel meines Aufsatzes war es, jene Besteuerungsalternativen aufzuzeigen und zu analysieren, die auch im Zentrum der Diskussion der steuerpolitischen Akteure in der Europäischen Union stehen. Das sind das Übergangssystem, das auf dem Zahlungsaufschubsystem beruht, und der grenzüberschreitende Vorsteuerabzug mit Clearing. Da beide Alternativen, was die effektive Steuerbelastung und die Verteilung der Steuereinnahmen anbelangt, nicht anders als das vor 1993 gültige System mit Grenzsteuerausgleich für den überwiegenden Teil des grenzüberschreitenden Warenhandels am Bestimmungslandprinzip angelehnt sind, habe ich zusätzlich zwei Alternativen aufgezeigt, die für alle grenzüberschreitenden Warenströme am

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