

Teil B. Normative Grundlagen der Besteuerungsprinzipien

I. Kapitel Das Bestimmungslandprinzip

Das Bestimmungslandprinzip ist ein Besteuerungsmodell, bei dessen Anwendung die grenzübergreifend gelieferte Ware nicht im Ursprungsland (wo sie produziert wird), sondern ausschließlich in dem Land versteuert wird, in dem der Verbrauch der Ware erfolgt und damit im Bestimmungsland.

1. Abschnitt Warum Bestimmungslandprinzip ?

Die grenzüberschreitenden Warenlieferungen sollen weder doppelt besteuert noch steuerfrei belassen werden. Das trifft sowohl für den internationalen wie auch für den innergemeinschaftlichen (innerhalb der Gemeinschaft) Warenhandel zu.

Insbesondere wettbewerbspolitische Gründe hatten die Mitgliedstaaten dazu gebracht, das Bestimmungslandprinzip in den steuerlichen Vorschriften des EWG - Vertrages (Art. 95 ff.) zu verankern. Es wurde nicht zwingend für jeden Fall vorgeschrieben, sondern nur fakultativ, das heißt, nur wenn Importe aus anderen Mitgliedstaaten gegenüber gleichartigen inländischen Waren nicht benachteiligt sind. Nicht sämtliche, die inländische Produktion begünstigenden und die ausländische Produktion benachteiligenden Wirkungen der unterschiedlichen nationalen Steuersysteme können durch die Anwendung des Bestimmungslandprinzips ausgeglichen werden.³⁵

Der Wettbewerb der Unternehmen soll nicht durch steuerliche Vor- oder Nachteile verzerrt werden. Aber neben dem Wettbewerbs - Argument spricht auch ein ökonomischer Grund für die Anwendung des Bestimmungslandprinzips: das benefit - to -consumer - Argument. Hierbei sind einerseits die Importe mit der gleichen Steuer zu belasten wie die inländischen Güter, da die Verbraucher im jeweiligen Land auch die Nutznießer der durch die Steuern finanzierten Staatsleistungen sind.

Andererseits sind die Exportgüter von der Steuer freizustellen, weil sonst die Verbraucher des Importlandes die Staatsleistungen des Exportlandes, von denen sie nicht profitieren, mitfinanzieren würden.³⁶

³⁵ Vgl. Parsche, Rüdiger, Seidel, Bernhard, Teichmann, Dieter, Beseitigung, 1988, S. 22.

³⁶ Vgl. ebd., S.28

Das Bestimmungslandprinzip ist eines von drei Besteuerungsprinzipien, die in der Europäischen Gemeinschaft für die zukünftige Realisierung dieser Ziele in Betracht gezogen werden³⁷. Das Bestimmungslandprinzip wird von der Gemeinschaft auch für die Handelsbeziehungen zu Drittländern angewendet.

Neben dem Bestimmungslandprinzip werden auch die folgenden Besteuerungsprinzipien diskutiert:

- das Ursprungslandprinzip und
- das Gemeinsamer - Markt - Prinzip (auch Gemeinschaftsprinzip genannt).

a. Der Begriff

Der Begriff wurde vom Steuer - und Finanzausschuß der EG - Kommission wie folgt definiert:

"In Bezug auf Güter und Leistungen besagt das Bestimmungslandprinzip, daß diese ohne Rücksicht darauf , wo sie produziert worden sind, in dem Land, in dem ihre endgültige konsumtive Verwendung erfolgt, den dort geltenden Steuern unterworfen werden. Infolgedessen unterliegt ein bestimmtes Gut I im Lande A, gleichviel ob es zur Gänze in A erzeugt oder zu Gänze aus B oder C importiert oder schließlich mit Hilfe von Rohstoffen, Maschinen usw., die aus B und C eingeführt wurden, in A hergestellt worden ist, denselben speziellen und / oder allgemeinen Verbrauchsteuern."³⁸

Nach dieser Definition sollen grenzüberschreitend gelieferte Waren ausschließlich der Umsatzsteuer des Bestimmungslandes und nicht des Ursprungslandes unterworfen werden.

Der entscheidende Effekt bei der Anwendung des Bestimmungslandprinzips ist, daß im Bestimmungsland nur der Verbrauch, unabhängig von der Herkunft der Waren, mit Umsatzsteuer belastet wird. Voraussetzung hierfür ist aber, daß die Umsatzsteuer wirtschaftlich in voller Höhe von den Verbrauchern getragen wird.³⁹

b. Mobilitätshemmende Institutionen

In einem vereinten Europa führte das Problem, daß nach wie vor Grenzkontrollen vorhanden waren, zu einem Harmonisierungsbedarf.

³⁷ Vgl. Andel, Norbert, 1983, vor Art. 95 - 98 und Parsche, Rüdiger, Seidel, Bernhard, Teichmann, Dieter, Beseitigung, 1988, S.26 ff.

³⁸ Vgl. Neumark - Bericht, 1962, S. 77.

³⁹ Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 27.

Bis vor der Einführung des Binnenmarktes sicherte der an den Grenzen praktizierte Steuerausgleich (Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer) die nationale Steuersouveränität der Mitgliedstaaten. Die Erhebung dieses Grenzausgleiches garantierte die Anwendung des Bestimmungslandprinzips.

In das Bild eines vereinten Europas, was durch einen einheitlichen Binnenmarkt realisiert wird, passen aber keine Grenzkontrollen. Die Warenströme der EG sollen die Landesgrenzen unbehindert und unkontrolliert passieren können. Dies ist auch ein wichtiger psychologischer Effekt, um das Zusammenwachsen der EG - Mitgliedstaaten nach außen erkennbar voranzutreiben. In einem einheitlichen Binnenmarkt sollten mobilitätshemmende Institutionen abgebaut werden.

Die Grenzkontrollen an den Staatsgrenzen der Mitgliedstaaten wurden bei Einführung des Binnenmarktes zum 01. Januar 1993 tatsächlich aufgehoben. Bis dahin hatte die Gemeinschaft einen langen, mühevollen und nicht unumstrittenen Weg zurücklegen müssen. Zum einen sind die Steuergesetze zum Teil über Jahrhunderte geformt worden, und zum anderen garantieren sie den einzelnen Mitgliedstaaten die Souveränität über ihre Steuerpolitik, womit auch die Steuereinnahmen gesichert werden. Weil die Besteuerung der Unternehmen in den Mitgliedstaaten der EG entscheidende Auswirkungen auf den Wettbewerb zwischen den europäischen Unternehmen hat, resultiert daraus zwangsläufig ein Harmonisierungsbedarf der nationalen Besteuerung.

Die Steuergesetze zu verändern, ist eine politische wie wirtschaftliche Herausforderung. Bereits bei der Gründung der EG, bei den Verhandlungen zu den Römischen Verträgen von 1957, war den beteiligten Akteuren bewußt, daß wettbewerbspolitische Erwägungen im Mittelpunkt der Verhandlungen stehen müssen. Es galt, die grenzüberschreitenden Handelsströme innerhalb der Gemeinschaft vor privaten und staatlichen Eingriffen zu schützen, um den Wettbewerb des Handels nicht zu verzerren. Insbesondere für die indirekten Steuern und die Subventionen (um protektionistische Verzerrungen für einige spezifische Branchen zu verhindern) waren gemeinsame Regelungen zur Wettbewerbsneutralität unausweichlich.

c. Grundvoraussetzungen

Um das Bestimmungslandprinzip einzuführen, mußten aber zuerst die Steuersysteme in den Mitgliedstaaten vereinheitlicht werden.

Zum Zeitpunkt der Gründung der Gemeinschaft bestanden in fünf der sechs Gründerstaaten eine Allphasen - (bzw. Mehrphasen -) Brutto - Umsatzsteuer⁴⁰, die die Umsatzsteuerbelastung von Stufe zu Stufe steigerte und damit zu Wettbewerbsverzerrungen führte. Ausgleichsabgaben (Zölle) an den Grenzen sollten zum Bestimmungslandprinzip führen und im Ergebnis diese Verzerrungen neutralisieren. Aber das Bestimmungslandprinzip ließ sich zu diesem Zeitpunkt faktisch nicht durchführen, da eine genaue Berechnung des notwendigen Grenzausgleichs bei Anwendung der Brutto - Umsatzsteuer nicht möglich war. Nur Frankreich hatte nach einer Steuerreform in 1954 eine Mehrphasen - Netto - Umsatzsteuer für Hersteller und Großhändler (Tax sur la Valeur - TVA) eingeführt, die der Gemeinschaft später als Vorbild für die Mehrwertsteuer (die aktuelle Form der Umsatzsteuer) diente.⁴¹ Erst nachdem sich die Staaten der Gemeinschaft ab 1973 auf eine Allphasen - Netto - Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug, die bereits in der Ersten Umsatzsteuerrichtlinie vorgesehen war, geeinigt hatten, konnte das Bestimmungslandprinzip realisiert werden. Die Allphasen - Netto - Umsatzsteuer hat im Gegensatz zur Allphasen - Brutto - Umsatzsteuer den Vorteil, daß sie durch den Vorsteuerabzug nur den auf den einzelnen Stufen erwirtschafteten Mehrwert besteuert. Die Höhe der Steuer ist durch ihr Verhältnis zum Mehrwert klar definierbar. Die Unternehmen versteuern bei der Allphasen - Netto - Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug im Ergebnis nur die Wertschöpfung.

Dieser Vorteil wirkt sich besonders beim innergemeinschaftlichen Warenhandel positiv aus, bei dem die Unternehmen den Vorsteuerabzug anwenden können und der Export umsatzsteuerfrei bleibt. Bei Anwendung des Bestimmungslandprinzips wird der grenzüberschreitende Warenhandel mit den Warenlieferungen in den einzelnen Mitgliedstaaten umsatzsteuerlich gleichgestellt.

Unter diesen Bedingungen sollte und soll sich der wirtschaftlich gesunde und wünschenswerte Wettbewerb zwischen den Unternehmen entwickeln.

Die aus dem Harmonisierungsbedarf geschaffenen gemeinsamen Vorschriften der EG beeinflussen ihrerseits die nationalen Steuergesetze der Mitgliedstaaten.

d. Wirkungen des Bestimmungslandprinzips

⁴⁰ Vgl. Mennel, Annemarie, Einführung, 1973, S. 2.

⁴¹ Vgl. Plückerbaum - Malitzky, UStG, 1989, RN 42.

Das Bestimmungslandprinzip soll den Mitgliedstaaten bestimmte Vorteile sichern.

Die wichtigsten Vorteile für die Mitgliedstaaten sind, daß ihre jeweiligen Steueraufkommen nicht verändert werden, also nach wie vor durch Anwendung des Bestimmungslandprinzips auch dem Bestimmungsland zufließen, sowie Wettbewerbsverzerrungen für die Handelsströme innerhalb der Gemeinschaft vermieden werden und die Steuerautonomie der einzelnen Mitgliedstaaten durch das Bestimmungslandprinzip unberührt bleibt.

Grundsätzlich können die Mitgliedstaaten bei Anwendung des Bestimmungslandprinzips die Umsatzsteuer nach ihren Vorstellungen gestalten. Die Unterschiede bei der Umsatzsteuer beeinträchtigen nicht den Wettbewerb der Unternehmen in den verschiedenen Mitgliedstaaten, auch nicht bei eventuellen Veränderungen des Umsatzsteueraufkommens und stabilitäts - oder sozialpolitischen Veränderungen der Umsatzsteuer.⁴²

Bei diesem Prinzip bleibt die Finanzautonomie der einzelnen Mitgliedstaaten unberührt. Das fiskalische Ziel, den Verbrauch von Waren im Inland zu besteuern, unabhängig vom Produktionsort der Waren, wird bei Anwendung des Bestimmungslandprinzips erreicht.⁴³

Die Mitgliedstaaten bestanden auf die Durchführung des Bestimmungslandprinzips, weil die Umsatzsteuer, die vom Verbraucher wirtschaftlich getragen wird, eine Verbrauchsteuer ist und daher dort erhoben werden soll, sprich dem Land zufließen, in dem der Verbrauch stattfindet. Das Bestimmungslandprinzip erfüllt die skizzierten Anforderungen der Mitgliedstaaten.

Es belastet eine importierte Ware nur mit der Umsatzsteuer, die im Einfuhrland auch für die Warenlieferungen innerhalb des Staates erhoben wird.

Die wettbewerbspolitische Argumentation,⁴⁴ daß die grenzüberschreitende Umsatzbesteuerung wettbewerbsneutral sein soll, verhalf dem Bestimmungslandprinzip zu seiner Einführung. In diesem Zusammenhang gilt es aber zu klären, was genau der Begriff "wettbewerbsneutral" bedeutet.

⁴² Vgl. Parsche, Rüdiger, Seidel, Bernhard, Teichmann, Dieter, Beseitigung, 1988, S. 27.

⁴³ Vgl. Andel, N., Grasmann, G., Rehm, H., Schneider, K., Bericht, 1976, S. 77.

⁴⁴ Vgl. Clemens, Reinhard und Paulini, Monika, 1991, S. 29.

In der Literatur werden drei Interpretationen vertreten:⁴⁵ die allokatonspolitische, die fiskalpolitische und die zahlungsbilanzpolitische Argumentation. Aus der Sicht der zahlungsbilanzpolitischen Argumentation bedeutet Wettbewerbsneutralität, daß die Umsatzbesteuerung das Niveau und die Struktur der Außenhandelsströme nicht beeinflußt.⁴⁶

Lesch weist mit Hilfe seiner Partialanalyse darauf hin, daß das Bestimmungslandprinzip nur unter der sehr restriktiven Prämisse der vollständigen Überwälzung der Umsatzsteuer auf die Verbraucher wettbewerbsneutral wirkt. Sobald die Überwälzung nur teilweise oder gar nicht gelingt, ist die Umsatzbesteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip wettbewerbsverzerrend. Sie hat dann einen protektionistischen Charakter, weil sie den Export fördert.⁴⁷ Lesch verweist auf ein in der theoretischen und politischen Diskussion oft vernachlässigtes Argument, daß die Belastung von Importen und Binnenprodukten mit demselben Mengensteuersatz keine hinreichende Bedingung dafür ist, daß die Vor- und Nach- Steuer - Handelsströme identisch sind. Die Wettbewerbsneutralität des Bestimmungslandprinzips wird seiner Meinung nach bei vollständiger Überwälzung der indirekten Steuern bereits darin gesehen, daß für die Binnenprodukte und für die importierten Güter immer derselbe Umsatzsteuersatz des Importlandes zur Anwendung kommt.

Neben dieser wettbewerbspolitischen Argumentation sieht Lesch zwei wichtige finanzpolitische Konsequenzen. Zum einen ist die Verteilung des Umsatzsteueraufkommens unter den beteiligten Mitgliedstaaten durch das Bestimmungslandprinzip gesichert. Die Steuereinnahmen werden ausschließlich dem Land zugeordnet, in dem der Verbrauch stattfindet. Das berücksichtigt die fiskalpolitische Argumentation, die allen Ländern einen angemessenen Anteil am Steueraufkommen zukommen lassen will.

Zum anderen gewährleistet das Bestimmungslandprinzip den Mitgliedstaaten für die Gestaltung ihrer Steuerpolitik große Freiräume, was maximale Steuerautonomie bedeutet.⁴⁸

Die Umsatzsteuereinnahmen gehören zu den wichtigsten Einnahmequellen der Mitgliedstaaten. Betrachtet man die relative Bedeutung des Umsatzsteueraufkommens für die einzelnen Mitgliedstaaten, sie liegt etwa zwischen 12 v.H. und 21 v.H., erklärt sich, wie bedeutsam diese Einnahmen sind.

⁴⁵ Vgl. Peffekoven, Rolf, Probleme, 1983, S. 225 ff.

⁴⁶ Vgl. Lesch, Hagen, Interdependenzen, 1992, S. 7.

⁴⁷ Vgl. Peffekoven, Rolf, Internationale, 1978, S. 125.

⁴⁸ Vgl. Lesch, Hagen, Interdependenzen, 1992, S. 10.

2. Abschnitt Bestimmungslandprinzip und Grenzen

a. Einfuhrumsatzsteuer mit Grenzen

Noch bevor die Grenzkontrollen innerhalb der Gemeinschaft abgeschafft wurden, verwendeten die Mitgliedstaaten das Bestimmungslandprinzip. Bereits seit der Einführung der Allphasen - (bzw. Mehrphasen -) Brutto - Umsatzsteuer sollte das Bestimmungslandprinzip dafür sorgen, daß nur echte Kostenvorteile und keine steuerlichen Vorteile den Wettbewerb im grenzüberschreitenden Warenhandel beeinflussen.

"Wenn dieses Regime bei Export und Import so gehandhabt werden kann, daß jedes individuelle Gut vollständig von der es effektiv belastenden Steuer des Exportlandes befreit und genau derjenigen Steuerlast im Importland unterworfen würde, die ein dort vollständig erzeugtes Produkt zu tragen hat, so könnten sich keinerlei Störungen des zwischenstaatlichen Warenverkehrs ergeben."⁴⁹

Das Bestimmungslandprinzip wurde bei bestehenden Grenzkontrollen wie folgt umgesetzt:

auf der Seite des Exportlandes wurde die Umsatzsteuer erstattet und auf der anderen Seite der Grenze, im Importland, die Einfuhrumsatzsteuer erhoben. Dieses System wird auch als steuerlicher Grenzausgleich bezeichnet und verursachte eine wettbewerbsneutrale Besteuerung im Sinne des Bestimmungslandprinzips.

Voraussetzungen für die korrekte Anwendung des Grenzausgleichs sind, daß:

- die genaue Ermittlung der steuerlichen Belastung im Exportland und
- die steuerliche Belastung in gleicher Höhe erfolgt, wie vergleichbare Güter im Importland.

Diese Voraussetzungen erfüllt nicht jedes Steuersystem. Das bis 1972 in der Gemeinschaft verwendete Allphasen - (bzw. Mehrphasen -) Brutto - Umsatzsteuer System führte trotz Grenzausgleich zu Wettbewerbsverzerrungen. Erst das ab 1973 eingeführte Allphasen - Netto - Umsatzsteuer System (mit Vorsteuerabzug) ermöglicht die korrekte Durchführung des Grenzausgleichs, weil die Belastung

der grenzüberschreitenden Waren mit Umsatzsteuer bei diesem System genau bekannt ist. Für das Problem der Wahrung der Wettbewerbsneutralität läßt sich zusammenfassend sagen, daß es in einem Modell mit steuerlichen Grenzausgleich keine Rolle spielt, wie unterschiedlich die indirekten Steuersätze sind, wenn der Grenzausgleich korrekt angewendet wird. Sämtliche Differenzen der in den unterschiedlichen

Mitgliedstaaten verwendeten Steuersätze werden durch den Grenzausgleich neutralisiert, und doppelte Steuerbefreiungen oder doppelte Besteuerungen werden verhindert.⁵⁰

Bei der korrekten Durchführung des Grenzausgleichs wird einerseits eine Doppelbesteuerung und andererseits eine ungewollte Nichtbesteuerung verhindert.

Beim Warenhandel zwischen den Mitgliedstaaten bedingt das Bestimmungslandprinzip, daß dem Bestimmungsland das endgültige Besteuerungsrecht zusteht. Die steuerliche Belastung tritt nur in der Höhe auf, wie sie vom Bestimmungsland gesetzlich festgelegt ist. Deshalb fließt dem Importland das Steueraufkommen aus der Umsatzsteuer, bis zur Einführung des Binnenmarktes durch Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer, zu.

Durch Anwendung des Grenzausgleiches wird erreicht, daß auch die Waren, die über die Grenze in ein Mitgliedstaat gelangen, in das Umsatzsteuersystem des Importlandes integriert werden und insbesondere mit dem selben Steuersatz belastet sind wie inländische Warenlieferungen und ihnen damit gleichgestellt sind.

Das Bestimmungslandprinzip wurde beim Warenhandel innerhalb der EG - Mitgliedstaaten bis zum Ablauf des Jahres 1992 praktisch umgesetzt durch die gesetzliche Umsatzsteuerbefreiung des Ausfuhrlandes für die Warenexporte, die in andere Mitgliedstaaten versendet wurden. Auf der anderen Seite der Grenze erhob das Einfuhrland für diese Warenimporte eine (Einfuhr -) Umsatzsteuer. (Dieses Prinzip wurde auch bei Importen aus Drittländern angewandt. Die Warenimporte aus EG - Mitgliedstaaten wurden dadurch vor der Schaffung des Binnenmarktes mit den Einfuhren aus Drittländern insoweit gleich behandelt.) Hierfür mußten die Waren beim Grenzübertritt kontrolliert und erfaßt werden. Deshalb waren vor der Schaffung des Binnenmarktes die Grenzkontrollen unumgänglich (siehe Abb. 3 - 5). Sie sorgten dafür, daß das Umsatzsteueraufkommen dem Bestimmungsland

⁴⁹ Vgl. Neumark - Bericht, 1962, S. 78.

⁵⁰ Vgl. Hahn, Walter, Willensbildungsprozesse, 1988, S. 21 - 22.

zufloß (in Form der Einfuhr - Umsatzsteuer), der Wettbewerb zwischen den Unternehmen innerhalb der Gemeinschaft nicht verzerrt wurde und die Steuerautonomie der einzelnen Mitgliedstaaten erhalten blieb.

Unternehmen 1 in Mitgliedsland A	lieferte Waren an	Unternehmen 2 in Mitgliedsland B
diese Lieferung wurde im Ursprungsland A von der Umsatzsteuer befreit		und im Bestimmungsland B an der Grenze mit der Einfuhr - Umsatzsteuer be- steuert

Abb. 3: Warenimporte vor der Übergangslösung (vor dem 1.1.1993) innerhalb der EG

Dieses Prinzip wurde auch angewandt, wenn Endverbraucher die Waren kauften und anschließend in einen anderen Mitgliedstaat brachten (siehe Abb. 4).

Endverbraucher kaufte im Mitgliedsland A Waren		brachte diese ins Mitgliedsland B
diese Lieferung wurde im Ursprungsland A von der Umsatzsteuer befreit		und im Bestimmungsland B mit der Einfuhr - Umsatzsteuer an der Grenze besteuert

Abb. 4: Warenimporte durch Endverbraucher vor dem 1.1.1993

Die Warenimporte aus dem Drittland in ein Mitgliedstaat wurden ebenso in dieses Prinzip integriert (siehe Abb. 5).

Ein Unternehmen im Drittland C	lieferte Waren an	ein Unternehmen im Mitgliedsland A
diese Lieferung wurde im Ursprungsland C von der		und im Bestimmungsland A mit der Einfuhr - Umsatzsteuer

Umsatzsteuer befreit	an der Grenze besteuert
----------------------	-------------------------

Abb. 5: Warenimporte aus dem Drittland

b. Einschränkungen ohne Grenzen

Die Mitgliedstaaten einigten sich auf den Kompromiß, zum 01.01.1993 die so genannte "Übergangslösung" einzuführen.⁵¹ Da bisher keine "endgültige" Regelung eingeführt wurde, wirkt die "Übergangslösung" bis heute fort. Die Regelungen der "Übergangslösung" entsprechen grundsätzlich (von einigen Ausnahmen abgesehen) dem Bestimmungslandprinzip und sollen hier kurz zusammengefaßt werden:

- Bestimmungslandprinzip bei Leistungen zwischen Unternehmern
- Ursprungslandprinzip bei innergemeinschaftlichen Lieferungen an Nichtunternehmer bzw. steuerbefreite Unternehmer
- Bestimmungslandprinzip bei Lieferungen von Kraftfahrzeugen
- Bestimmungsland - oder Ursprungslandprinzip für den Versandhandel
- EDV Kontrollverfahren zwischen den Zentralbehörden in den Mitgliedsländern
- Einführung von Mindeststeuersätzen.

Da es seit der Einführung der "Übergangslösung" an den Binnengrenzen keine Grenzkontrollen mehr gibt, werden die Warenlieferungen weder kontrolliert noch mit der Einfuhr - Umsatzsteuer belastet. Die wettbewerbsneutrale Wirkung der Umsatzsteuer auf die Handelsströme, die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten und die bisherige Verteilung des Umsatzsteueraufkommens sind durch Wahrung des Bestimmungslandprinzips mit diesen Regelungen im Wesentlichen unverändert geblieben.

c. Formelle Voraussetzungen

Nur wenn der Abnehmer der Ware seine Umsatzsteuer - Identifikationsnummer dem liefernden Unternehmer mitteilt, ist die Lieferung im Exportland weiterhin steuerfrei, weil der Abnehmer der Lieferung diesen Erwerb im Bestimmungsland als "innergemeinschaftlichen Erwerb" (anstatt wie bisher mit der Einfuhrumsatzsteuer) versteuern muß (siehe Abb.6).

⁵¹ siehe Teil D, I. Kapitel dieser Arbeit.

Unternehmen 1 im Mitgliedsland A	liefert Waren an	Unternehmen 2 im Mitgliedsland B
diese Lieferung wird im Ursprungsland A von der Umsatzsteuer befreit, wenn der Abnehmer mit der UI - Nr. die Besteuerung als innergemeinschaftl. Erwerb nachweist.		und im Bestimmungsland B als innergemeinschaftlicher Erwerb durch Angabe in der Steuererklärung besteuert.

Abb. 6: Waren - Importe und Bestimmungslandprinzip innerhalb der EG

Diese Regelung macht eine Kontrolle an der Grenze überflüssig. Eine Reihe von notwendigen formellen Kontrollen werden dabei in die Finanzbehörden verlagert. Für die Unternehmen, die für diese Kontrollen zusätzliche Arbeiten erledigen müssen, ändert sich im Ergebnis rechtlich nichts.

d. Komplizierte Ausnahmen

Mit diesem System der Besteuerung der importierten Waren wird aber nur der Warenhandel zwischen den Unternehmen nach dem Bestimmungslandprinzip versteuert. Für den Warenhandel an private Endverbraucher gilt innerhalb der Gemeinschaft grundsätzlich das Ursprungslandprinzip (siehe Abb.7).

Endverbraucher kauft im Mitgliedsland A Waren und	bringt diese in das im Mitgliedsland B
diese Lieferung wird im Ursprungsland A mit der Umsatzsteuer besteuert	und im Bestimmungsland B nicht besteuert

Abb. 7: Warenexporte durch Endverbraucher seit dem 1.1.1993 innerhalb der EG

Das Ursprungslandprinzip wird erst seit der Einführung der Übergangslösung angewandt, wenn Endverbraucher die Waren abholen und anschließend in ein anderes

Mitgliedsland bringen. Dadurch ist an dieser Stelle ist eine bedeutende Änderung eingetreten. Das Steueraufkommen fließt bei diesen Warenlieferungen dem jeweiligen Ursprungsland zu, obwohl die Ware im Bestimmungsland verbraucht wird. Bei dieser Verlagerung des Steueraufkommens handelt es sich um wirtschaftlich nicht bedeutende Veränderungen.

Anders beim Verkauf neuer Fahrzeuge über die Binnengrenzen hinweg. Eine Sonderregelung sorgt dafür, daß die Besteuerung der Lieferungen neuer Fahrzeuge immer im Bestimmungsland erfolgt, um mögliche Wettbewerbsverzerrungen zu verhindern. Selbst ein privater Endverbraucher muß den Erwerb eines neuen Fahrzeugs aus einem anderen Mitgliedstaat wie ein Unternehmer versteuern (so genannte Fahrzeugeinzelbesteuerung). Auch hier bleibt die Lieferung des neuen Fahrzeugs steuerfrei.

Sollte es sich bei dem Lieferer um einen Nichtunternehmer (oder um den außerunternehmerischen Bereich eines Unternehmers) handeln, wird er fiktiv (Kraft Gesetzes) wie ein Unternehmer behandelt. Ist der Lieferer ein Unternehmer, hat er grundsätzlich den vollen Vorsteuerabzug, im Gegensatz zum Nichtunternehmer, der nur einen eingeschränkten Vorsteuerabzug hat. (siehe Abb. 8).

Lieferer ist		Erwerber ist	
Unternehmer (einschließlich seines außerunternehmerischen Bereichs).	Nichtunternehmer Er gilt fiktiv (Kraft Gesetzes) als Unternehmer.	Unternehmer (einschließlich seines außerunternehmerischen Bereichs).	Nichtunternehmer (Er wird wie ein Unternehmer behandelt).
Die Lieferung des neuen Fahrzeugs ist steuerfrei.	Die Lieferung des neuen Fahrzeugs ist steuerfrei.	Der Erwerb des neuen Fahrzeugs ist steuerpflichtig.	Der Erwerb des neuen Fahrzeugs ist steuerpflichtig. (Fahrzeugeinzelbesteuerung)
Vorsteuerabzug in vollem Umfang möglich	Vorsteuerabzug nur eingeschränkt möglich		

Abb. 8: Sonderregelung beim Bestimmungslandprinzip: Lieferung neuer Fahrzeuge

Bei den Endverbrauchern macht es steuerlich grundsätzlich keinen Unterschied mehr, ob ein Berliner in München oder in Rom seine Einkäufe (gilt nicht für neue Fahrzeuge) tätigt. Die in dem EU - Mitgliedstaat gültige Umsatzsteuer zahlt er direkt beim Abholen der Ware, auch wenn er diese in sein Heimatland bringt, ohne (wie vor dem 01.01.1993) bei der Einreise Einfuhrumsatzsteuer zu zahlen. Die Umsatzsteuer des Ursprungslandes wird auch nicht mehr erstattet.

Im Vergleich dazu ist die Besteuerung von Lieferungen an Endverbraucher wesentlich komplizierter, wenn die Ware vom Lieferer versendet wird. Im Versendungsfall hat der liefernde Unternehmer ein Optionsrecht, in welchem Mitgliedstaat er die Besteuerung mit Umsatzsteuer vornehmen will. Das Optionsrecht hat er jedoch nur, wenn sein Gesamtumsatz in einem Jahr für solche Versendungslieferungen in ein und den selben Mitgliedstaat eine festgelegte (von den einzelnen Mitgliedstaaten unterschiedlich hoch festgesetzte) Lieferschwelle nicht überschreitet.

Überschreitet sein Gesamtumsatz aber die Lieferschwelle, muß er die Besteuerung im Bestimmungsland vornehmen, was besonders für kleine und mittlere Unternehmen, deren Verwaltungsaufwand und damit verbundene Kosten hierfür relativ hoch wären, einige Schwierigkeiten bereitet. Aber auch für die Finanzverwaltung bringt die Überwachung und zutreffende Erfassung solcher Umsätze einen erheblichen Mehraufwand mit sich. Trotz der genannten Nachteile war die Einführung dieser Regelung sicherlich notwendig, weil mit diesem System wirtschaftlich nicht unbedeutende Wettbewerbsverzerrungen vermieden werden. In einem Mitgliedstaat mit einem hohen Umsatzsteuersatz könnte, wenn es diese Regelung nicht gäbe, ein Versandhändler aus einem Mitgliedstaat mit geringem Umsatzsteuersatz den Endverbrauchern allein aus steuerlichen Gründen eine Ware günstiger anbieten (*ceteris paribus*) als die am Wohnort der Endverbraucher ansässigen Händler (siehe Abb. 9).

Beispiel: Mitgliedsland A: Steuersatz 16 %, Mitgliedsland B: Steuersatz 25 %

Unternehmer im Mitgliedsland A (Ursprungsland)	liefert durch Versendung	an Endverbraucher im Mitgliedsland B (Bestimmungsland)
1. Diese Lieferung ist: im Bestimmungsland B zu ver-	wenn die Lieferschwelle überschritten wurde.	Schutz vor Wettbewerbsverzerrung im Mitgliedsland B, bei wirtschaftli-

steuern (mit 25 v.H.),		cher Bedeutsamkeit
2. Diese Lieferung kann im Ursprungsland A versteuert werden (mit 16 v.H.),	wenn die Lieferschwelle nicht überschritten wurde. Option möglich.	An dieser Stelle wird eine wirtschaftlich unbedeutende Wettbewerbsverzerrung zugelassen.
3. Diese Lieferung kann im Bestimmungsland B versteuert werden (mit 25 v.H.),	wenn die Lieferschwelle nicht überschritten wurde. Option möglich.	Ausübung der Option unwahrscheinlich.

Abb. 9: Versendungslieferung vom Mitgliedsland A (Ursprungsland) an Endverbraucher im Mitgliedsland B (Bestimmungsland)

Das Ursprungslandprinzip kommt zur Anwendung, wenn (wie bei 2.) der Unternehmer die Lieferschwelle nicht überschritten hat. Er wird seinen Wettbewerbsvorteil an dieser Stelle nicht durch eine Option zur Versteuerung im Bestimmungsland aufgeben, zumal die Option mit nicht unwesentlichen zeitlichen und finanziellen Aufwendungen verbunden wäre.

Ein Versandhändler aus einem Mitgliedstaat mit einem hohen Steuersatz müßte Wettbewerbsnachteile in Kauf nehmen, wenn er Versendungslieferungen an Endverbraucher in einem Mitgliedstaat mit geringerem Umsatzsteuersatz durchführt, das skizzierte Wahlrecht nicht hätte und die Lieferschwelle nicht überschreitet (siehe Abb.10).

Beispiel: Mitgliedsland A: Steuersatz 16 %, Mitgliedsland B: Steuersatz 25 %

Unternehmer im Mitgliedsland B (Ursprungsland)	liefert durch Versendung	an Endverbraucher im Mitgliedsland A (Bestimmungsland)
1. Diese Lieferung ist im Bestimmungsland A zu versteuern (mit 16 v.H.),	wenn die Lieferschwelle überschritten wurde.	Schutz vor Wettbewerbsverzerrung für den Unternehmer Mitgliedsland B und Mitgliedsland A bei wirtschaftlicher Bedeutsamkeit.
2.		

Diese Lieferung kann im Ursprungsland B versteuert werden (mit 25 v.H.),	wenn die Lieferschwelle nicht überschritten wurde. Aber Optionsmöglichkeit (siehe 3.)	An dieser Stelle hätte der Unternehmer aus Mitgliedsland B Wettbewerbsnachteile, wenn er das Optionsrecht nicht hätte.
3. Diese Lieferung kann im Bestimmungsland A versteuert werden, (mit 16 v.H.),	wenn die Lieferschwelle nicht überschritten wurde; durch Optionsmöglichkeit	Dieses Optionsrecht verhindert hier die Wettbewerbsverzerrung.

Abb. 10: Versandlieferung vom Mitgliedsland B (Ursprungsland) an Endverbraucher im Mitgliedsland A (Bestimmungsland)

Bei 2. kommt das Ursprungslandprinzip nicht zur Anwendung, wenn der Unternehmer, der die Lieferschwelle nicht überschritten hat, sein Optionsrecht (im Bestimmungsland zu versteuern) ausübt. Zwar ist die Besteuerung im Bestimmungsland mit zeitlichen und finanziellen Aufwendungen verbunden, aber nur auf diese Weise kann der Unternehmer einen Wettbewerbsnachteil verhindern.

Die Regelung, daß die Lieferung im Bestimmungsland zu versteuern ist, wenn die Lieferschwelle überschritten wurde, verhindert eine wirtschaftlich bedeutende Wettbewerbsverzerrung. Insoweit sind die Wirkungen, nicht aber die unübersehbaren Probleme, die diese Regelung bei der praktischen Umsetzung verursacht, zu begrüßen.

Weitere Sonderregelungen, die das Ursprungslandprinzip zur Anwendung bringen, gibt es nicht.

Daß das Verbringen von Gegenständen ebenfalls vom Unternehmer erklärt werden muß (sogar doppelt: einmal als fiktiver Lieferer im Ursprungsland und gleichzeitig als Erwerber im Bestimmungsland), ist bedingt durch den Wegfall der bisherigen physischen Erfassung an den Binnengrenzen. Das System ist aber gerade hier besonders kompliziert, weil nur die dauerhafte Verwendung in einem anderen Mitgliedstaat (bis zum 31.12.1992 wurde dies als Einfuhr an der Grenze erfaßt) zu einer Besteuerung führt. Wenn diese durch den Vorsteuerabzug neutralisiert wird, hatten Unternehmer und Finanzverwaltung viel Aufwand, ohne steuerliche Auswirkungen erzielt zu haben.

e. Kritik

Durch die Anwendung des Bestimmungslandprinzips werden Wettbewerbsverzerrungen im innergemeinschaftlichen Handel zwischen den Unternehmen weitgehend neutralisiert und gemäß dem Territorialitätsprinzip den einzelnen Mitgliedstaaten die ihnen jeweils zustehenden Steueraufkommen aus der Umsatzsteuer auch zugeordnet.

Weiterhin ist positiv zu bemerken, daß bei der Anwendung des Bestimmungslandprinzips die Finanzautonomie der einzelnen Mitgliedstaaten uneingeschränkt bleibt.⁵² Insoweit wird die Übergangsregelung den Anforderungen der Mitgliedstaaten gerecht.

Das Bestimmungslandprinzip verursacht auch für die Unternehmen zusätzliche Kosten. Zwar stellen die Steuergrenzen innerhalb der Gemeinschaft für große, multinationale Unternehmen mit einem weit verzweigten Netz von Produktions - und Verkaufsstellen oder für große , auf Import - und Exportgeschäfte spezialisierte Konzerne kaum eine Barriere für ihre geschäftlichen Aktivitäten dar. Aber anders verhält es sich für kleine und mittlere Unternehmen, bei denen die Kosten der Erschließung ausländischer Märkte unverhältnismäßig hoch sind. Hier könnten schon geringe zusätzliche Belastungen, die zu den ohnehin vorhandenen Sprachbarrieren, zum Aufwand bei der Informationsbeschaffung von Verbraucherpräferenzen und Marktstrukturen hinzukommen, verhindern, daß der Binnenmarkt gegenseitig durchdrungen wird.⁵³

Das Bestimmungslandprinzip erreicht keine vollständige Gleichbehandlung der innergemeinschaftlichen mit den innerstaatlichen Warenlieferungen.

Das Bestimmungslandprinzip erfordert die Erfassung des Tatbestandes "Grenzübertritt der Ware" und hebt somit die innergemeinschaftlichen Warenlieferungen stets von den inländischen Warenlieferungen ab. Dies verursacht zusätzlichen Aufwand für die Verwaltungen und Kosten für die Unternehmen, die bei einer Gleichbehandlung nicht anfallen würden.

Die Anwendung des Bestimmungslandprinzips erzielt durch diese Umstände nur ein geringes Integrationsniveau.

⁵² Vgl. Vgl. Parsche, Rüdiger, Seidel, Bernhard, Teichmann, Dieter, Beseitigung, 1988, S. 28.

⁵³ Vgl. Vgl. Parsche, Rüdiger, Seidel, Bernhard, Teichmann, Dieter, Beseitigung, 1988, S. 24.

II. Kapitel Das Ursprungslandprinzip

Das Ursprungslandprinzip ist ebenfalls ein Besteuerungsmodell. Bei Anwendung dieses Modells wird die innergemeinschaftlich (innerhalb der Gemeinschaft) gelieferte Ware im Ursprungsland (wo sie produziert wird) versteuert und nicht im Bestimmungsland, wo der Verbrauch der Ware erfolgt.

1. Abschnitt Binnenmarkt und Ursprungslandprinzip

a. Begriff

Meyding weist in seiner Dissertation "Umsatzbesteuerung und Europäischer Binnenmarkt" darauf hin, daß sich bereits bei der Definition des Begriffs des Ursprungslandprinzips die Geister scheiden.⁵⁴

Denn was der eine als Besteuerung nach dem Ursprungslandprinzip bezeichnet, hält ein anderer für die Verwirklichung des Gemeinschaftsprinzips, und ein Dritter sieht es als Realisierung des Bestimmungslandprinzips.⁵⁵ Meyding leitet den Begriff der Besteuerung nach dem Ursprungslandprinzip aus der Einkommensteuer, wo er definiert ist, ab. Danach bedeutet der Begriff, daß die Besteuerung der Vermögenserträge dort erfolgen soll, wo diese Vermögenserträge erwirtschaftet werden, nämlich im Ursprungsland oder auch Quellenstaat. Es soll keine Besteuerung im Wohnsitzstaat, wo der Steuerpflichtige wohnt, durchgeführt werden.

Er übernimmt dieses Prinzip auch für die andersgeartete Umsatzsteuer, mit dem maßgebenden Gedanken, daß die Besteuerung und die Belastung mit der Umsatzsteuer einen Kostenfaktor darstellt.⁵⁶ Die Umsatzsteuer soll, wie alle anderen Kostenfaktoren,⁵⁷ ohne Rücksicht auf den Absatz der Waren in Kauf genommen und beim innergemeinschaftlichen Warenhandel keinem Ausgleich unterzogen werden. Das Ursprungslandprinzip liegt laut Definition nur dann vor, wenn Exportgüter ausschließlich mit den Steuern des Exportlandes belastet sind.⁵⁸

In welchem Land die Exportgüter verwendet werden, spielt für die Besteuerung nach dem Ursprungslandprinzip keine Rolle. Bei der Einfuhr dürfen die importierten Güter nicht versteuert wer-

⁵⁴ Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, 32 ff., m.w.N.

⁵⁵ Vgl. ebd., S. 33, m.w.N.

⁵⁶ Vgl. ebd., Meyding verweist hier insbesondere auf Giersch, Herbert, EG, 1988.

⁵⁷ Vgl. Beck, Ernst, Problematik, 1962, S. 25.

⁵⁸ Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, 33, m.w.N.

den. Sie müssen mit der steuerlichen Belastung ihres Produktions - oder Ursprungslandes auf die Auslandsmärkte gelangen. Die Güter werden nicht von der Steuer des Ursprungslandes entlastet.⁵⁹

Davon abweichend, definiert der Neumark - Ausschuß das Ursprungslandprinzip wie folgt:

Bei Anwendung des Ursprungslandprinzips werden Güter und Leistungen mit denjenigen Steuern belastet, die ohne Rücksicht darauf, wo jene Güter verbraucht werden, in den Ländern zur Erhebung gelangen, wo sie erzeugt worden sind. Handelt es sich um ein Gut I, dessen Rohstoff in einem Land A gewonnen worden ist, während die Weiterverarbeitung teils in einem Land B, teils in C erfolgt, so wird sich die Gesamtbelastung dieses Gutes zusammensetzen aus den Steuerbeträgen, die im Land A den Rohstoff und in den Ländern B und C die durch die jeweilige Verarbeitung bewirkten zusätzlichen Wertschöpfungen

treffen."⁶⁰ Meyding kritisiert diese Definition des Ursprungslandprinzips und vertritt die Meinung, daß diese Definition eher auf das zutrifft, was andere als Wertschöpfungslandprinzip oder Gemeinsamer - Markt - Prinzip bezeichnen.⁶¹ Er bezeichnet diese Definition zurecht als Widerspruch in sich, weil in jedem Land nur der hinzugefügte Mehrwert besteuert wird.⁶²

b. Ursprungslandprinzip versus Übergangslösung

Die Mitgliedstaaten der Gemeinschaft haben sich zwar mit der Einführung der Übergangslösung für das Bestimmungslandprinzip entschieden, aber dies ist nicht die endgültige Regelung für die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs. In der Binnenmarktrichtlinie (Art. 28 I Abs. 2) ist explizit festgeschrieben, daß die Übergangslösung zunächst auf vier Jahre begrenzt wird. Sie soll von einer endgültigen Regelung über die Einführung des Ursprungslandprinzips abgelöst werden.

Nach den Erwägungsgründen der Binnenmarktrichtlinie setzt die Verwirklichung des Ziels, einen Raum ohne Binnengrenzen zu schaffen, voraus, " daß die Besteuerung des Handelsverkehrs zwischen Mitgliedstaaten auf dem Prinzip der Besteuerung der gelieferten Gegenstände und erbrachten Dienstleistungen im Ursprungsmitgliedstaat beruht." Dabei soll aber der Grundsatz nicht verändert

⁵⁹ Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, 33, m.w.N.

⁶⁰ Vgl. Neumark - Bericht, 1962, S. 79.

⁶¹ Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, 35, m.w.N.

⁶² Vgl. ebd.

werden, daß die Steuereinnahmen aus der Erhebung der Steuer auf der Stufe des Endverbrauchs dem Mitgliedstaat zufließen soll, in dem der Endverbrauch erfolgt.⁶³

Die Geltungsdauer der Übergangslösung verlängert sich automatisch, wenn eine endgültige Regelung über die Einführung des Ursprungslandprinzips noch nicht bis zum 31. Dezember 1996 beschlossen wurde. Der Bundesrat und der Deutsche Bundestag haben bereits die Bundesregierung mehrmals aufgefordert, sich auf der europäischen Ebene dafür einzusetzen, daß ein endgültiges Besteuerungssystem nach dem Ursprungslandprinzip eingeführt wird.⁶⁴

Nach dem Ursprungslandprinzip werden :

1. bei innergemeinschaftlichen Warenlieferungen die indirekten Steuern (hier insbesondere die Umsatzsteuer) bei der Ausfuhr nicht erstattet und
2. keine Umsatzsteuer bei der Einfuhr erhoben.

Bei diesem Prinzip bleibt die steuerliche Belastung der Warenlieferung mit den Steuern des Ursprungslandes bestehen.

Im Ergebnis bewirkt das Ursprungslandprinzip eine Gleichbehandlung der Besteuerung der innergemeinschaftlichen und der inländischen Warenlieferungen.

Die Warenströme innerhalb der EG können die Landesgrenzen unbehindert und unkontrolliert passieren. Wenn das Bestimmungslandprinzip vom Ursprungslandprinzip abgelöst wird, kommt es zu einem Binnenmarkt ohne Steuerschranken. Die damit im Zusammenhang stehenden Kosten entfallen ebenfalls. Warenlieferungen zwischen Unternehmen in Berlin und London werden umsatzsteuerlich grundsätzlich gleich behandelt wie zwischen Unternehmen in Berlin und Hamburg. Aus Gründen der binnenmarktgerechten Besteuerung wird das Ursprungslandprinzip von den Mitgliedstaaten als Besteuerungsprinzip mit hohem Integrationsniveau akzeptiert.

Die Umsatzsteuer, die eine allgemeine Verbrauchsteuer darstellt, wird bei Anwendung des Ursprungslandprinzips systemgerecht dort erhoben, wo die Waren und Dienstleistungen an den Verbraucher gelangen.

⁶³ Vgl. Beermann, Albert, Steuerharmonisierung, 1995, S.169.

⁶⁴ Vgl. BMF, Heft 52, 1994, Vorbemerkungen.

c. Grundvoraussetzungen

Für die Frage, ob das Ursprungslandprinzip auch für die Besteuerung der Umsatzsteuer eingeführt werden kann, ist von entscheidender Bedeutung, welche Umsatzsteuersysteme in den beteiligten Mitgliedstaaten verwendet werden.⁶⁵ Eine Grundvoraussetzung für die Anwendung des Ursprungslandprinzips ist die Verwendung einer Einphasensteuer z.B. auf der Hersteller - oder Händlerebene. Mehr - oder Allphasen - Umsatzsteuersysteme erfassen steuerlich nicht nur die Leistung am Ort der Herstellung oder der Veräußerung, sondern auch auch alle weiteren Stufen des Warenhandels. Bei der Verwendung von Mehr - oder Allphasen - Umsatzsteuersystemen kann nicht mehr vom Ursprungslandprinzip gesprochen werden.⁶⁶ Immer wenn die Waren im Importland weiter veräußert werden, kommt in diesen Fällen zusätzlich zu der Besteuerung des Ursprungslandes noch die Besteuerung des Bestimmungslandes hinzu.⁶⁷

Der überwiegende Teil des innergemeinschaftlichen Warenhandels wird auf einer dem Letztverbraucher vorgelagerten Stufe abgewickelt.⁶⁸ Um eine Besteuerung nach dem Ursprungslandprinzip zu gewährleisten, müßte in diesen Fällen die gesamte Wertschöpfung des Ursprungslandes nach dem Ursprungslandprinzip versteuert werden. Allein durch die steuerliche Belastung im Bestimmungsland und der Abschaffung der steuerlichen Entlastung im Ursprungsland ist noch nicht sichergestellt, daß die gesamte Wertschöpfung im Ursprungsland erfaßt wird.⁶⁹

2. Abschnitt Wirkungen des Ursprungslandprinzips

a. Ursprungslandprinzip und Unternehmer

Der Artikel 7 a des EG - Vertrages (bis zum 31.Oktober 1993 noch Artikel 8 a EWG - Vertrag) schreibt vor, daß in einem Binnenmarkt der freie Waren - und Dienstleistungsverkehr nicht durch Grenzen behindert werden darf. Untersucht werden in dieser Arbeit explizit die Auswirkungen des Ursprungslandprinzips auf den Warenverkehr, insbesondere zwischen den Mitgliedstaaten der Ge-

⁶⁵ Vgl. Beck, Ernst, Problematik, 1962, S. 25.

⁶⁶ Vgl. ebd., S. 26.

⁶⁷ Vgl. ebd.

⁶⁸ Vgl. Hahn, Walter Willensbildungsprozesse, 1988, S. 21.

⁶⁹ Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, 34, m.w.N.

meinschaft. Die Dienstleistungen können hier ausgespart werden, da sie, von Ausnahmen abgesehen, entsprechend dem Charakter der Umsatzsteuer von vornherein durch die Verlagerung des Leistungsortes in das Verbrauchsland, nicht betroffen sind.⁷⁰

Das Ursprungslandprinzip ist quasi eine Umkehr des Bestimmungslandprinzips.

Bei Anwendung des Ursprungslandprinzips wird eine grenzüberschreitende Lieferung an dem Ort besteuert, wo die Lieferungsleistung erbracht wird, nämlich im Ursprungsland, und somit dem Steuersatz des Exportlandes unterworfen. Anders als bei dem Bestimmungslandprinzip, wo diese Lieferung steuerfrei bleibt, wird bei dem Ursprungslandprinzip keine Steuerbefreiung benötigt. Auf der anderen Seite wird die Einfuhr oder auch der innergemeinschaftliche Erwerb im Importland nicht besteuert. Es bleibt bei der Belastung der Ware mit dem Steuersatz des Exportlandes.

Ob ein Grenzausgleich und damit Grenzkontrollen bei Anwendung des Ursprungslandprinzips notwendig werden oder nicht, hängt davon ab, welche Art von Steuer erhoben wird. Bei der Erhebung einer Produktionssteuer ist ein Grenzausgleich nicht erforderlich, im Gegensatz zu einer Einzelhandelssteuer, die einen Grenzausgleich unverzichtbar werden läßt.⁷¹ Dabei stößt das Ursprungslandprinzip auf ein wichtiges technisches Problem. Bei mehrstufiger Produktion kommt es nur dann zu einer Besteuerung nach dem Ursprungslandprinzip, wenn die Produktionsstufen im Importland antizipiert und mit dem Steuersatz des Ursprungslandes belastet werden.⁷²

Das Steueraufkommen der grenzüberschreitenden Warenlieferungen fließt bei der Besteuerung nach dem Ursprungslandprinzip dem jeweiligen Ursprungsland zu, obwohl die Ware im Bestimmungsland verbraucht wird.

Die Partialanalyse von Lesch⁷³ zeigt, daß die Anwendung des Ursprungslandprinzips zu einer tendenziellen Verschlechterung der Leistungsbilanz führt: die Exportangebotsfunktion verschiebt sich, die Exportmenge sinkt, und der Exportpreis steigt.

Das wohl größte Problem liegt in der Verschiebung der bisherigen Verteilung des Umsatzsteueraufkommens. Im Gegensatz zum Bestimmungslandprinzip fließen beim Ursprungslandprinzip alle Einnahmen aus der Umsatzsteuer aus den innergemeinschaftlichen Lieferungen nicht dem Importland,

⁷⁰ Vgl. BMF, Heft 52, 1994, S. 34.

⁷¹ Vgl. Lesch, Hagen, Interdependenzen, 1992, S. 11.

⁷² Vgl. ebd., S. 12.

⁷³ Vgl. ebd., S. 9 - 11.

sondern dem Exportland zu. Die Mitgliedstaaten mit einem Exportüberschuß würden bei Anwendung des Ursprungslandprinzips wesentlich mehr Umsatzsteuereinnahmen erhalten als die Mitgliedstaaten, deren Handelsbilanz einen Importüberschuß ausweist.⁷⁴

b. Ursprungslandprinzip und private Endverbraucher

Mit der Besteuerung der importierten Waren nach dem Ursprungslandprinzip wird nicht nur der Warenhandel zwischen den Unternehmen steuerlich erfaßt. Auch für den Warenhandel an private Endverbraucher innerhalb der Gemeinschaft gilt grundsätzlich das Ursprungslandprinzip (siehe Abb.1).

Endverbraucher kauft im Mitgliedsland A Waren	bringt diese in das Mitgliedsland B
diese Lieferung wird im Ursprungsland A mit der Umsatzsteuer besteuert	und im Bestimmungsland B nicht besteuert

Abb. 1: Warenexporte innerhalb der EG durch Endverbraucher bei Anwendung des ULP

Durch die Anwendung des Ursprungslandprinzips macht es bei den Endverbrauchern steuerlich keinen Unterschied mehr, in welchen Mitgliedsländern sie ihre Einkäufe tätigen. Die in dem EU - Mitgliedstaat gültige Umsatzsteuer zahlen die Endverbraucher direkt vor Ort beim Abholen der Ware, auch wenn sie diese in ihr Heimatland bringen. Insoweit ist hier eine Übereinstimmung mit der geltenden Regelung der Direktkäufe gegeben, die seit Anwendung der Übergangslösung eingeführt wurde.

Bei den steuerpflichtigen Warenlieferungen an private Endverbraucher und der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmen und Institutionen führt die Anwendung des Ursprungslandprinzips zu Wettbewerbsverzerrungen.

Diese Erwerbergruppe kann systembedingt keinen Vorsteuerabzug geltend machen. Mit dem Preis der Ware bezahlen diese Erwerber die im Ursprungsland gültige Umsatzsteuer. Diese erhalten sie auch nicht mehr, wie vor dem 1. Januar 1993 bei dem System des Grenzausgleiches, an der Landes-

⁷⁴ Vgl. Lesch, Hagen, Interdependenzen, 1992, S. 11.

grenze erstattet. Die erworbene Ware bleibt auch nach dem Import im Bestimmungsland mit der Umsatzsteuer des Ursprungslandes belastet. Im Bestimmungsland wird nach der Einfuhr keine zusätzliche Einfuhrumsatzsteuer erhoben. Wenn die Steuersätze in den einzelnen Mitgliedstaaten nicht angepaßt werden, kommt es nicht nur zu steuerlich bedingten Wettbewerbsverzerrungen, sondern auch Verlagerungen der Käufe in Länder mit niedrigen Steuersätzen sind denkbar. Das betrifft nicht nur die Käufe der privaten Endverbraucher, sondern auch die Direktkäufe der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmen und Institutionen. Denn auch die Käufe dieser Erwerbergruppe sind aufgrund des fehlenden Vorsteuerabzugs mit der Umsatzsteuer des Ursprungslandes belastet.⁷⁵

Für den Versandhandel (Lieferungen, die von einem Unternehmen an private EG - Endverbraucher in anderen Mitgliedstaaten befördert oder versendet werden), für die Abholfälle (Lieferungen, die von EG - Endverbrauchern aus anderen Mitgliedstaaten abgeholt und anschließend in ihr jeweiliges Heimatland gebracht werden) und für die innergemeinschaftlichen Lieferungen von neuen Fahrzeugen gelten derzeit in der Übergangslösung Sonderregelungen, die grundsätzlich zur Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip führen, um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden. Bei konsequenter Anwendung des Ursprungslandprinzips muß auch bei diesen Ausnahmeregelungen vom Bestimmungslandprinzip zum Ursprungslandprinzip übergegangen werden.

c. Kritische Würdigung

Ob die Gemeinschaft ihr vertraglich festgelegtes Ziel, die Schaffung des Binnenmarktes und damit die Abschaffung der Grenzkontrollen und die rechtliche Gleichstellung des innergemeinschaftlichen Handels mit dem inländischen Handel, erreicht, hängt im Wesentlichen vom Besteuerungsprinzip für den Warenhandel innerhalb der Gemeinschaft ab.

Das Spannungsverhältnis zwischen der nationalen Souveränität der Mitgliedstaaten einerseits und den europäischen Integrationszielen andererseits tritt bei der Entscheidung über das zu wählende Besteuerungsprinzip besonders deutlich hervor. Die Harmonisierung der Umsatzsteuer und damit eines der

⁷⁵ Vgl. Parsche, Rüdiger, Steinherr, M., Waller, S., Ursprungslandprinzip, 1996, S. 6.

wichtigsten Integrationsziele kann nur erreicht werden, wenn sich die Mitgliedstaaten auf ein Besteuerungsprinzip einigen, bei dem sie einen Teil ihrer nationalen Steuerhoheit aufgeben.⁷⁶

Mit der Einführung des Ursprungslandprinzips können die skizzierten Ziele verwirklicht werden:

- es bedarf keiner Ermittlung eines Grenzausgleichs und
- die Warenlieferungen zwischen den Unternehmen werden an den Binnengrenzen weder kontrolliert noch mit der Einfuhr - Umsatzsteuer belastet.

Die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs und das besonders komplizierte Verfahren der Besteuerung des dauerhaften Verbringens von Gegenständen, was beim Bestimmungslandprinzip vom Unternehmer erklärt werden muß, entfällt bei der Anwendung des Ursprungslandprinzips ebenfalls. Mit der Abschaffung der Grenzkontrollen innerhalb der Gemeinschaft sind auch alle Steuergrenzen abgeschafft. Bei der Anwendung des Ursprungslandprinzips wird der Grenzübertritt einer Ware steuerlich nicht registriert, damit ist der innergemeinschaftliche Handel mit dem Handel innerhalb eines Staates steuerlich gleichgestellt.

Das Ursprungslandprinzip erzielt mit diesen Wirkungen ein hohes Integrationsniveau und verwirklicht damit aus der Sicht der Integrationspolitik ein wichtiges Ziel. Aber gleichzeitig können die Mitgliedstaaten bei Anwendung des Ursprungslandprinzips die Umsatzsteuer nicht nach ihren Vorstellungen gestalten (z.B. Anpassung der Steuersätze). Das Ursprungslandprinzip schränkt damit die Finanzautonomie der einzelnen Mitgliedstaaten ein.

Der Unterschied zwischen Bestimmungslandprinzip und Ursprungslandprinzip spielt keine Rolle, solange die Warenlieferungen im Geltungsbereich eines Umsatzsteuergesetzes vollzogen werden und nur ein Steuergläubiger zuständig ist. Sie sind in diesem Fall deckungsgleich. Probleme entstehen erst, wenn die Warenlieferungen aus einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat, in dem ein anderes Umsatzsteuergesetz mit einem anderen Steuergläubiger gilt, gelangen.⁷⁷

Gegen die Anwendung des Ursprungslandprinzips sprechen auch folgende Auswirkungen, die von den meisten Mitgliedstaaten als Nachteile, weil vom derzeitigen (Ideal-) Zustand abweichend, angesehen werden :

⁷⁶ Vgl. Mette, Stefan, Steuerpolitik, 1992, S. 262.

⁷⁷ Vgl. BMF, Heft 52, 1994, S. 34.

- Das Ursprungslandprinzip wirkt nicht wettbewerbsneutral, da sich die Handelsströme zwischen den Mitgliedstaaten durch die unterschiedlichen Steuersätze verlagern würden. Der Wettbewerb zwischen den Unternehmen aus Ländern mit hohen und Unternehmen aus Ländern mit niedrigen Steuersätzen oder anderen Steuerstrukturen wird bei Anwendung des Ursprungslandprinzips beeinträchtigt. Denn das Unternehmen in einem Land mit niedrigen Steuersatz zahlt beim Erwerb der Ware von einem Unternehmen in einem Land mit einem hohen Steuersatz die hohe Steuerbelastung des Ursprungslandes und umgekehrt. Die Waren aus Ländern mit hohen Steuersätzen wären dadurch am Markt benachteiligt. Bei den Unternehmen, die die Waren im Bestimmungsland weiterveräußern, steigt die steuerliche Belastung der Ware durch die Umsatzsteuer im Bestimmungsland an.
- Wenn der Wettbewerb der Unternehmen nicht durch steuerliche Vor- oder Nachteile verzerrt werden soll, müssen bei Anwendung des Ursprungslandprinzips die Steuersatzstrukturen und das Niveau der Steuersätze weitgehend angepaßt, wenn nicht sogar völlig harmonisiert werden.

Hüther ist der Meinung, daß es beim vollständigen Übergang zum Ursprungslandprinzip zu einem Wohlfahrtsverlust infolge einer ineffizienten Sektorstruktur der beteiligten Länder kommen würde.⁷⁸ Er schreibt, "Wie im Zwei - Länder- zwei - Güter - Modell verdeutlicht werden kann, ist nur beim Bestimmungslandprinzip sichergestellt, daß die bei Freihandel effiziente Aufteilung der Produktionskapazitäten in einen umsatzsteuerpflichtigen Konsumgüter - und einen umsatzsteuerbefreiten Investitionsgütersektor realisiert wird. Das Ursprungslandprinzip verhindert bei divergierenden Steuersätzen eine Identität der nationalen Grenzzraten der Transformation zwischen Konsum - und Investitionsgütern."⁷⁹

Bei konsequenter Anwendung des Ursprungslandprinzips müßte die Besteuerung im Bestimmungsland, mit welchen Mitteln auch immer, unterbrochen werden. Dies ist aber mit dem systematischen Anspruch der Umsatzsteuer, die gesamte Wertschöpfung zu erfassen, nicht vereinbar.⁸⁰ Bei einer Mehr - oder Allphasensteuer erfordert eine systemgerechte Besteuerung, bei nationalen und internationalen Handelsaktionen, stets die Besteuerung aller Stufen.⁸¹ Bei der Umsatzsteuer ist das Ursprungslandprinzip nur dann zu realisieren, wenn eine vorangestellte Besteuerung im Ursprungsland

⁷⁸ Vgl. Hüther, Michael, Umsatzsteuerharmonisierung, 1992 / 1993, S. 101.

⁷⁹ Vgl. ebd.

⁸⁰ Vgl. Andel, Norbert, 1983, Band I, vor Art. 95 - 99, RN 15.

⁸¹ Vgl. Biehl, Dieter, Ausfuhrland, S. 157.

von allen weiteren Wertschöpfungsstufen bis hin zum Letztverbraucher mit dem Steuersatz des Ursprungslandes erfolgt. Dies setzt komplizierte Verfahren voraus, die weit über den Aufwand der Grenzausgleichsmaßnahmen hinausgehen, vorausgesetzt, daß sich so komplizierte Verfahren überhaupt verwirklichen lassen. Die Probleme, die bei der konsequenten Anwendung des reinen Ursprungslandprinzips auftreten, machen einen uneingeschränkten Übergang zum Ursprungslandprinzip für die Umsatzsteuer in der Europäischen Gemeinschaft, in der die Allphasen - Umsatzsteuer angewendet wird, unmöglich.⁸²

Die Mitgliedstaaten haben den Einfluß des Ursprungslandprinzips auf die bisherige Verteilung des Umsatzsteueraufkommens und die damit im Zusammenhang stehende Verschiebung der Einnahmen zugunsten der Exportländer nicht akzeptiert.

Die Nettoimportländer müßten als finanzpolitische Konsequenz ihre Einnahmeverluste aus der Umsatzsteuer z.B. mit Erhöhung der direkten Steuern ausgleichen, was zu unmittelbaren haushaltspolitischen Konsequenzen führt. Der finanzpolitische Handlungsspielraum einiger Mitgliedstaaten könnte eingeschränkt werden.⁸³

Nur bei der Besteuerung der direkten innergemeinschaftlichen Warenlieferungen an die privaten Endverbraucher (und an die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmen und Institutionen) ist die Anwendung des Ursprungslandprinzips möglich, da es sich hierbei um Ausnahmefälle handelt, die nicht die Regel im innergemeinschaftlichen Warenhandel darstellen.

Die Mitgliedstaaten lehnten das reine Ursprungslandprinzip ab, weil sie die durch die Verlagerung des Umsatzsteueraufkommens verursachten finanziellen und wirtschaftlichen Belastungen fürchteten. Entweder muß die Verlagerung vermieden, oder die unerwünschten Effekte müßten mit einem geeigneten Clearing - System ausgeglichen werden (siehe zum Clearing - System das Kap. IV im Teil B dieser Arbeit).

Ein wesentliches Hindernis für die Einführung des Ursprungslandprinzips und damit des Binnenmarktes ist noch ein anderer Aspekt: wenn der innergemeinschaftliche Warenhandel umsatzsteuerlich genauso behandelt werden soll wie der inländische Warenhandel, muß das Ursprungslandprinzip durch

⁸² Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, 34 - 35, m.w.N.

⁸³ Vgl. Lesch, Hagen, Interdependenzen, 1992, S. 12.

den Vorsteuer - oder den Vorumsatzabzug ergänzt werden. Der Vorsteuer - oder Vorumsatzabzug führt aber in Verbindung mit dem Ursprungslandprinzip zum Gemeinsamer - Markt - Prinzip. Die damit verbundenen positiven Aspekte sind, daß die Steuergrenzen und der Grenzausgleich entfallen können.⁸⁴ Aber der negative Aspekt, der bisher zur Ablehnung des Gemeinsamer - Markt - Prinzips geführt hat, ist der Verlust eines Anteils vom Umsatzsteueraufkommen der Mitgliedsländer, die die Vorsteuer erstatten müssen, was eine Verschiebungen der Steueraufkommen innerhalb der Gemeinschaft verursacht.

⁸⁴ Vgl. Parsche, Rüdiger, Steinherr, M., Waller, S., Ursprungslandprinzip, 1996, S. 6.

III. Kapitel Das Gemeinsamer - Markt - Prinzip

Das Gemeinsamer - Markt - Prinzip, oder auch Gemeinschaftsprinzip genannt, ist das dritte Besteuerungsmodell, das in der Gemeinschaft für die Besteuerung der innergemeinschaftlichen Warenlieferungen mit der Umsatzsteuer zur Diskussion steht.

Bei Anwendung dieses Besteuerungsmodells wird die innergemeinschaftlich gelieferte Ware im Ursprungsland (wo sie produziert wird) versteuert und nicht im Bestimmungsland, wo der Verbrauch der Ware erfolgt. Insoweit besteht Identität mit dem Ursprungslandprinzip. Aber abweichend vom Ursprungslandprinzip wird der Vorsteuerabzug über die Staatsgrenzen der Mitgliedsländer hinweg zugelassen. Deshalb wird das Gemeinsamer - Markt - Prinzip auch als modifiziertes Ursprungslandprinzip bezeichnet. Wird die Ware zusätzlich im Bestimmungsland verkauft, erfolgt auch dort eine Besteuerung.

1. Abschnitt Binnenmarkt und Gemeinsamer Markt

a. Raum ohne Binnengrenzen

Der Begriff Binnenmarkt im Artikel 99 EWG - Vertrag wird im Artikel 8 a EWG - Vertrag wie folgt definiert :

"Der Binnenmarkt umfaßt einen Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gemäß den Bestimmungen dieses Vertrages gewährleistet ist." Über die Form und die Gestaltung des Binnenmarktes gibt es aus steuerlicher Sicht verschiedene Meinungen, die in der Fachliteratur vertreten werden. Nach einer Auffassung erfordere der Binnenmarkt lediglich die Abschaffung der steuerlichen Kontrollen beim Grenzübergang auf dem Gebiet der Umsatzsteuer.⁸⁵ Im Gegensatz dazu wird ebenfalls in der Fachliteratur die Meinung vertreten, daß in einem Binnenmarkt innergemeinschaftliche Warenlieferungen mit den Warenlieferungen innerhalb eines Mitgliedstaates umsatzsteuerlich

⁸⁵ Vgl. Ritter, Wolfgang, Steuerharmonisierung, 1989, S.79.

gleich behandelt werden müssen. Diese Transaktionen dürften innerhalb der Gemeinschaft nicht unterschiedlich behandelt werden.⁸⁶

Einerseits sollen dabei, aus wettbewerbspolitischen Gründen, die Handelsströme nicht verzerrt oder aus steuerlichen Gründen umgelenkt werden. Andererseits wollen die Mitgliedstaaten weder auf ihre Souveränität über die nationale Steuerpolitik noch auf die Steueraufkommen aus der Umsatzsteuer verzichten.

Aus den letztgenannten Gründen haben die Mitgliedstaaten das Bestimmungslandprinzip in den steuerlichen Vorschriften des EWG - Vertrages verankert (Art. 95 ff.). Aber eine Gleichstellung des innergemeinschaftlichen Warenhandels mit dem inländischen Warenhandel wurde damit nicht erreicht.

b. Gemeinsamer Markt

Im Artikel 99 EWG - Vertrag alter Fassung wurde von der Schaffung eines Gemeinsamen Marktes gesprochen. Erst durch die Einheitliche Europäische Akte wurde der Begriff Gemeinsamer Markt im Artikel 99 EWG - Vertrag gegen den Begriff Binnenmarkt ausgetauscht.⁸⁷ In der Fachliteratur besteht eine breite Diskussion darüber, ob der herkömmliche Begriff Gemeinsamer Markt durch den neu eingeführten Begriff Binnenmarkt nur synonym ersetzt werden sollte, oder sich die Begriffe inhaltlich und vom Anwendungsbereich her unterscheiden.⁸⁸ Nach Auffassung von Pescatore erfüllt die Definition des Binnenmarktes im Artikel 8 Absatz 2 des EWG - Vertrages die Zielsetzung des Gemeinsamen Marktes nur lückenhaft.⁸⁹ Nach früherer Meinung von Grabitz beinhaltet der Begriff Binnenmarkt ein "Mehr" im Vergleich zum Gemeinsamen Markt.⁹⁰ Später interpretierte er den Begriff Binnenmarkt im Artikel 8 a EWG - Vertrag synonym mit dem Begriff Gemeinsamer Markt.⁹¹ Börner vertritt die Auffassung, daß der Binnenmarkt nichts anderes sei als der altbekannte Begriff des Gemeinsamen Marktes des EWG - Vertrages, der nur wieder entdeckt wurde.⁹²

⁸⁶ Vgl. Vorschlag der Kommission, auch Schwartz, Ivo, EG, 1987, S. 336.

⁸⁷ Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 117, m.w.N.

⁸⁸ Vgl. Zacker, Christian, Binnenmarkt, 1989, S. 489.

⁸⁹ Vgl. Pescatore, Pierre, Einheitliche, 1986, S. 157.

⁹⁰ Vgl. Grabitz, Eberhard, Einheitliche, 1985/1986, S. 98.

⁹¹ Vgl. Grabitz, Eberhard, Kommentar, 1989, zu Art. 8a RN 3.

⁹² Vgl. Börner, Bodo, Binnenmarkt, 1989, S. 613.

Da die Erklärung der Regierungsvertreter zu Artikel 8 a EWG - Vertrag in der Schlußakte der Einheitlichen Europäischen Akte als Hilfestellung für die Auslegung des Begriffs Binnenmarkt dienen könnte, wird die Erklärung hier wiedergegeben:

"Die Konferenz möchte mit Artikel 8a den festen politischen Willen zum Ausdruck bringen, vor dem 1. Januar 1993 die Beschlüsse zu fassen, die zur Verwirklichung des in diesem Artikel beschriebenen Binnenmarktes erforderlich sind, und zwar insbesondere die Beschlüsse, die zur Ausführung des von der Kommission in dem Weißbuch über den Binnenmarkt aufgestellten Programms notwendig sind."⁹³

Das Programm des Weißbuches enthält die steuerliche Forderung nach "Beseitigung der Grenzen und damit der Grenzkontrollen".⁹⁴ Im Weißbuch heißt es weiter:

"Wollen wir also die Grenzen und damit die Grenzkontrollen beseitigen, so müssen wir ein befriedigendes Gemeinschaftsverfahren finden, bei dem grenzüberschreitende Verkäufe und Käufe in genau der gleichen Weise behandelt werden wie ähnliche Verkäufe und Käufe innerhalb der Grenzen der Mitgliedstaaten."⁹⁵ Das Weißbuch schreibt mit der Beseitigung der Steuergrenzen vor, daß der innergemeinschaftlichen Warenhandel mit dem inländischen Warenhandel gleich behandelt werden soll.

Das Binnenmarktprogramm des Weißbuches sieht über die Beseitigung der Grenzkontrollen hinaus vor, daß die steuerliche Befreiung der Ausfuhrlieferungen und die Besteuerung der Einfuhrlieferungen im innergemeinschaftlichen Warenhandel zu beseitigen sind. Dieses Ziel bedeutet inhaltlich eine Abschaffung des Bestimmungslandprinzips.⁹⁶ Nach der Präambel der Einheitlichen Europäischen Akte verfolgt die Gemeinschaft mit der Schaffung des Binnenmarktes das Ziel einer schrittweisen Verwirklichung der Wirtschafts - und Währungsunion.⁹⁷ Meyding legt den EWG - Vertrag so aus, daß dieser nicht die Abschaffung des Grenzausgleichs, wohl aber die Beseitigung der Grenzkontrollen fordert.⁹⁸ Aus diesem Grunde behauptet er zu Recht, daß die Besteuerung des grenzüberschreitenden Warenverkehrs der Mitgliedstaaten nach dem Bestimmungslandprinzip mit Grenzkontrollen in einem Raum ohne Binnengrenzen nicht beibehalten werden kann und lehnt die o.g. Auffassung von Pescatore ab.⁹⁹

⁹³ Vgl. Erklärung zu Art. 8a in der Schlußakte der EEA, siehe auch Meyding, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 116.

⁹⁴ Vgl. Weißbuch, Vollendung, 1985, Tz 172, siehe auch Meyding, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 116.

⁹⁵ Vgl. ebd., Tz. 171, siehe auch Meyding, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 116.

⁹⁶ Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 116 - 117, m.w.N.

⁹⁷ Vgl. Präambel der EEA.

⁹⁸ Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 118, m.w.N.

⁹⁹ Vgl. ebd., S. 118.

Wenn die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Warenhandels an die Besteuerung des inländischen Warenhandels angeglichen werden soll, gilt es, das Problem zu lösen, den innergemeinschaftlichen Warenhandel im Ursprungsland und im Bestimmungsland (bei weiterveräußerung) zu besteuern und trotzdem ohne Grenzkontrollen eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Dies setzt voraus, die Steuerbefreiungen im Ursprungsland und die zusätzlichen Besteuerungen an den Grenzen (Einfuhrumsatzsteuer) abzuschaffen, um den innergemeinschaftlichen Warenhandel in dem dabei geschaffenen Gemeinsamen Markt nicht zu stören.¹⁰⁰

Dabei stehen der Verwirklichung dieser Ziele zwei schwerwiegende Hindernisse im Weg:

1. Bei den bestehenden unterschiedlichen Steuersätzen in den verschiedenen Mitgliedstaaten kommt es bei Warenlieferungen an private Endverbraucher zu einem Wettbewerbsnachteil zu Ungunsten der Unternehmer im Mitgliedstaat mit den höheren Steuersätzen und
2. durch die Aufhebung der Steuerbefreiung im Ursprungsland sowie der Besteuerung (Einfuhrumsatzsteuer) im Bestimmungsland und der Einführung der Besteuerung im Ursprungsland verschieben sich die Steueraufkommen der beteiligten Mitgliedstaaten.¹⁰¹

Die wirtschaftlich nicht bedeutenden Wettbewerbsnachteile der Direktverkäufe an private Endverbraucher werden bei der derzeitigen Übergangslösung toleriert. Im Gegensatz dazu wird die Verschiebung der Steueraufkommen von den Mitgliedstaaten nicht akzeptiert. Die Lösung für dieses Problem wird an anderer Stelle dieser Arbeit untersucht.¹⁰²

Wenn für die oben skizzierte Gleichbehandlung der innergemeinschaftliche Warenhandel im Ursprungsland und im Bestimmungsland besteuert werden soll, kann eine Doppelbesteuerung vermieden werden, wenn das Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit Vorsteuerabzug (oder Vorumsatzabzug) eingeführt wird. Der Vorsteuerabzug entlastet den innergemeinschaftlichen Warenhandel im Bestimmungsland von der Umsatzsteuerbelastung des Ursprungslandes.

Der Vorsteuerabzug führt in Verbindung mit dem Ursprungslandprinzip zum Gemeinsamer - Markt - Prinzip.

¹⁰⁰ Vgl. Biehl, Dieter, Ausfuhrland, 1969, S.134.

¹⁰¹ Vgl. BMF, Heft 52, 1994, S. 35.

¹⁰² Vgl. Teil B, IV. Kapitel dieser Arbeit.

2. Abschnitt Umsetzung des Gemeinsamen - Markt - Prinzips

a. Gemeinsamer - Markt - Prinzip und Vorumsatzabzug

aa. Grundvoraussetzungen

Bei der Anwendung des Gemeinsamer - Markt - Prinzips mit Vorumsatzabzug wird im Unterschied zum Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit Vorsteuerabzug anstelle des dem Importeur in Rechnung gestellten Vorsteuerbetrages der Vorumsatz abgezogen. Deshalb können Importeure bei Netto - Umsatzsteuersystemen mit Vorumsatzabzug die in einem anderen Mitgliedstaat getätigten Vorumsätze des Exporteurs im Inland abziehen.¹⁰³ Grundsätzlich wird bei Anwendung des Vorumsatzabzuges bei einem Unternehmen von der Summe der Bruttoverkaufsumsätze die Summe der Bruttoeinkaufsumsätze für den gleichen Besteuerungszeitraum subtrahiert.¹⁰⁴

Die innergemeinschaftlichen (d.h. grenzüberschreitenden, aber innerhalb der Gemeinschaft ausgeführten) Warenlieferungen können von den beteiligten Unternehmen so behandelt werden wie nationale Warenlieferungen und damit: "als eine solche innerhalb eines nicht durch Grenzen zertrennten gemeinsamen Marktes."¹⁰⁵

ab. Wirkungen des Gemeinsamen - Markt - Prinzips mit Vorumsatzabzug

Der grenzüberschreitende Vorumsatzabzug führt zu völlig anderen allokativen Effekten als der Vorsteuerabzug und damit zu einer anderen steuerlichen Endbelastung der innergemeinschaftlich gelieferten Waren und ebenfalls zu einer Verschiebung der Umsatzsteueraufkommen der beteiligten Mitgliedstaaten.

Wenn ein Unternehmen im Ursprungsland Waren an einen Importeur im Bestimmungsland exportiert, der die Waren an Endverbraucher im Bestimmungsland verkauft und unterschiedliche Steuersätze im Ursprungsland und im Bestimmungsland bestehen, kommt es

bei der Anwendung des Gemeinsamer - Markt - Prinzips mit Vorumsatzabzug zu folgenden Wirkungen:

¹⁰³ Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 36.

¹⁰⁴ Vgl. Plüickebaum, K. Malitzky, H. UStG, 1989, Einl. B, RN 26 ff.

¹⁰⁵ Vgl. Biehl, Dieter, Ausfuhrland, S. 132.

Zum Abgabepreis im Ursprungsland wird die Wertschöpfung des Importeurs im Bestimmungsland inklusive der Umsatzsteuer addiert. Die Summe ist der Abgabepreis im Bestimmungsland, von der der Vorumsatz subtrahiert wird. Diese Summe ergibt den steuerpflichtiger Umsatz des Importeurs im Bestimmungsland. Sein Umsatz beinhaltet einen Teil der Umsatzsteuer des Ursprungslandes, die der Verbraucher im Bestimmungsland wirtschaftlich trägt. Die Gesamtbelastung der Handelsgüter mit Umsatzsteuer entspricht im Importland nicht dem Steuersatz des Bestimmungslandes.

Bei der Anwendung des Gemeinsamen - Markt - Prinzips mit Vorumsatzabzug kommt es zu einer Kumulation der Umsatzbesteuerung der beteiligten Mitgliedstaaten.¹⁰⁶ Die steuerliche Endbelastung hängt zum einen von den verschiedenen Steuersätzen und zum anderen von der Verteilung der Wertschöpfung auf die involvierten Länder ab.¹⁰⁷

Beim Vorumsatzabzug ist die Endbelastung der Ware, die nicht auf allen Stufen mit dem selben Steuersatz besteuert worden ist, nicht mit dem Steuersatz auf der letzten Stufe identisch, weil die für den Vorsteuerabzug typische Nachholwirkung fehlt.¹⁰⁸ Die Umsatzsteuer verändert durch den grenzüberschreitenden Vorumsatzabzug ihren Charakter von einer Verbrauchsteuer zu einer Produktionssteuer.¹⁰⁹ Die Veränderung der relativen Preise der Güter in den verschiedenen Mitgliedstaaten bewirkt eine Zunahme der Exporte von Unternehmen in Ländern mit niedrigen Steuersätzen und eine Verringerung der Exporte der Unternehmen in Ländern mit hohen Steuersätzen.¹¹⁰

Biehl ist der Auffassung, daß auch "materiell von einer Besteuerung gemäß dem Gemeinsamen - Markt - Prinzip"¹¹¹ gesprochen werden kann, weil die Gesamt - Umsatzsteuerbelastung bei dem Vorumsatzabzug "dem gewogenen arithmetischen Mittel aus den Sätzen des Ausfuhrlandes und des Einfuhrlandes mit den Umsatzwerten als Gewichten"¹¹² entspricht.

Hüther weist auf die völlig andere Aufteilung der Umsatzsteuereinnahmen bei Anwendung des Vorumsatzabzuges als bei der Anwendung des Bestimmungslandprinzips hin.¹¹³

¹⁰⁶ Vgl. Plüickebaum, K. Malitzky, H. UStG, 1989, Einl. B, RN 31 ff.

¹⁰⁷ Vgl. Andel, N., Grasmann, G., Rehm, H., Schneider, K., Bericht, 1976, S. 80.

¹⁰⁸ Vgl. Biehl, Dieter, Ausfuhrland, S. 168 ff.

¹⁰⁹ Vgl. Hüther, Michael, Umsatzsteuerharmonisierung, 1992 / 1993, S. 99.

¹¹⁰ Vgl. ebd., S. 99.

¹¹¹ Vgl. Biehl, Dieter, Ausfuhrland, S. 250.

¹¹² Vgl. ebd. S. 168.

¹¹³ Vgl. Hüther, Michael, Umsatzsteuerharmonisierung, 1992 / 1993, S. 104.

Er stellt die Wirkungen der Besteuerungsmengen -, der Steuersatz - und der Wettbewerbseffekte in den Vordergrund. Er prognostiziert aufgrund des Vorumsatzabzuges nicht nur eine Verschiebung der nationalen Steueraufkommen, sondern auch eine Verringerung des gesamten Umsatzsteueraufkommens in der Europäischen Gemeinschaft.¹¹⁴

Meyding vertritt zu Recht die von Biehl abweichende Meinung, daß bei Anwendung des Gemeinsamer - Markt - Prinzips bei Netto - Umsatzsteuern die charakteristische Wirkung des Vorumsatzabzuges, beim Zusammentreffen von unterschiedlichen Steuersätzen, zu einer Doppelbesteuerung führt.¹¹⁵ Er weist zutreffend darauf hin, daß eine Kumulation der Besteuerung und damit eine internationale Doppelbesteuerung bei dem Besteuerungssystem mit dem Vorumsatzabzug nur dann vermieden werden kann, wenn die Steuersätze und Strukturen der Umsatzsteuer auf allen Wirtschaftsstufen der beteiligten Mitgliedsstaaten identisch sind.¹¹⁶

ac. Kritische Würdigung

Ein Übergang zum Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit Vorumsatzabzug erscheint im Zusammenhang mit den

- allokativen Wirkungen (Wandel des Charakters der grenzüberschreitenden Umsatzsteuer von einer Verbrauchsteuer zu einer Produktionssteuer, und die Kumulationswirkung: die Endbelastung der Ware ist nicht mit dem Steuersatz auf der letzten Stufe identisch) und
- fiskalischen Gründen (Verschiebung der nationalen Umsatzsteuereinnahmen im Vergleich zum Bestimmungslandprinzip oder grenzüberschreitenden Vorsteuerabzug) nicht zweckmäßig.

Die allokativen Effekte sind beim Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit Vorumsatzabzug im Vergleich zum Vorsteuerabzug, bei dem lediglich in den Bereichen der Abholfälle und des Versandhandels begrenzte Wettbewerbsverzerrungen auftreten, bedeutend größer.¹¹⁷ Ein wesentlich komplizierteres Clearing - Verfahren mit einem großem Verwaltungsaufwand wäre, im Vergleich zum Vorsteuerabzug, bei Einführung des Vorumsatzabzuges notwendig.¹¹⁸

¹¹⁴ Vgl. ebd.

¹¹⁵ Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 41.

¹¹⁶ Vgl. ebd.

¹¹⁷ Vgl. Hüther, Michael, Umsatzsteuerharmonisierung, 1992 / 1993, S. 107.

¹¹⁸ Vgl. ebd.

b. Gemeinsamer - Markt - Prinzip und Vorsteuerabzug

Die innergemeinschaftlichen Warenlieferungen werden beim Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit Vorsteuerabzug, wie beim Ursprungslandprinzip, im Ursprungsland besteuert, egal, in welchem Land die Exportgüter verwendet werden. Trotz Grenzübertritt werden die Warenlieferungen im Ursprungsland umsatzsteuerlich nicht entlastet. Im Bestimmungsland wird die Einfuhr der Waren weder mit Einfuhrumsatzsteuer belastet noch wird ein innergemeinschaftlicher Erwerb besteuert. Die Unternehmer im Bestimmungsland dürfen die ihnen in Rechnung gestellte Umsatzsteuer von den Unternehmern aus dem Ursprungsland, unter den üblichen Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges des Importlandes, als Vorsteuer abziehen.

Wenn die Waren im Bestimmungsland verkauft werden (z.B. an private Endverbraucher), wird die Umsatzsteuer des Bestimmungslandes (zusätzlich zur Umsatzsteuer des Ursprungslandes) erhoben.

ba. Grundvoraussetzungen

Das Gemeinsamer - Markt - Prinzip läßt sich als Ursprungslandprinzip mit Vorsteuerabzug, aber auch mit Vorumsatzabzug realisieren. Die Variante mit dem Vorsteuerabzug bedingt, daß die beteiligten Mitgliedsländer eine Netto - Umsatzsteuer erheben. Nur bei der Netto - Umsatzsteuer ist die Höhe des Vorsteuerbetrages einwandfrei zu bestimmen. Als weitere Voraussetzung bedarf es für den Vorsteuerabzug einer gegenseitigen Vereinbarung der Mitgliedsländer, daß die im Ausland angefallene Umsatzsteuer im Inland (wie inländische Umsatzsteuer) als Vorsteuer abzugsfähig ist.¹¹⁹ Nur dann können bei den Netto - Umsatzsteuersystemen mit Vorsteuerabzug, die von allen Mitgliedstaaten angewendet werden, die im Ausland angefallenen Umsatzsteuern innerhalb des bereits praktizierten Vorsteuerabzugs angerechnet werden, gleichgültig, in welchem Mitgliedstaat diese erhoben wurden.¹²⁰ Deshalb wird dieser Vorsteuerabzug, der über die Ländergrenzen hinweg zulässig ist, auch "grenzüberschreitender Vorsteuerabzug" genannt.¹²¹

¹¹⁹ Vgl. Biehl, Dieter, Ausfuhrland, S. 134.

¹²⁰ Vgl. Andel, Norbert, 1983, vor Art. 95 -99, RN 15.

¹²¹ Vgl. Biehl, Dieter, Beseitigung, 1986, S. 521.

Der innergemeinschaftliche Warenhandel (grenzüberschreitend, aber innerhalb der Gemeinschaft) teilt sich grundsätzlich auf zwei Bereiche auf:

- erstens auf den Bereich zwischen den umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen in den verschiedenen Mitgliedsstaaten und
- zweitens auf den nichtumsatzsteuerpflichtigen Bereich.

Der zweite Bereich betrifft die Abholfälle (Lieferungen, die von EG - Endverbrauchern aus anderen Mitgliedstaaten abgeholt und anschließend in ihr jeweiliges Heimatland gebracht werden), die Versandlieferungen, die nichtumsatzsteuerpflichtigen Unternehmen und das öffentliche Auftragswesen.¹²²

bb. Wirkungen des Gemeinsamen - Markt - Prinzips mit Vorsteuerabzug

Die innergemeinschaftlichen (d.h.: grenzüberschreitenden, aber innerhalb der Gemeinschaft ausgeführten) Warenlieferungen werden, bis sie vom Unternehmer im Ursprungsland über den Unternehmer im Bestimmungsland zum privaten Endverbraucher gelangen, sowohl im Ursprungsland als auch im Bestimmungsland versteuert. Trotzdem kommt es zu keiner Doppelbesteuerung. Der grenzüberschreitende Vorsteuerabzug entlastet die innergemeinschaftlichen Warenlieferungen von der Umsatzsteuer des Ursprungslandes.

Die Waren sind nur noch mit der Steuer des Bestimmungslandes belastet. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Steuersätze der beteiligten Mitgliedsländer identisch oder unterschiedlich hoch sind.

Die innergemeinschaftlichen Warenlieferungen werden wie inländische Warenlieferungen betrachtet; als wäre das Gebiet der beteiligten Mitgliedsländer ein gemeinsamer und nicht durch nationale Grenzen getrennter Markt.¹²³ Die Ausgleichsmaßnahmen bestehen bei diesem Besteuerungsprinzip nur aus der generellen Modifizierung des Territorialitätsprinzips.¹²⁴

Bei der Anwendung des Gemeinsamer - Markt - Prinzips müssen auch Fakten, die außerhalb des nationalen Territoriums geschaffen wurden, wie z.B. die Vorsteuern, beim innerhalb dieses Territoriums geltenden Umsatzsteuerrecht wie nationale Fakten berücksichtigt werden.¹²⁵ Die hierfür benötigten Vorschriften des nationalen Umsatzsteuerrechts müßten durch ein internationales rechtsver-

¹²² Vgl. Lesch, Hagen, Interdependenzen, 1992, S. 13.

¹²³ Vgl. Biehl, Dieter, Ausfuhrland, S. 132.

¹²⁴ Vgl. ebd. S. 134.

¹²⁵ Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 37.

bindliches Abkommen der Gemeinschaft geändert werden, da die steuerliche Souveränität der beteiligten Mitgliedstaaten betroffen ist.¹²⁶

Bereits die Vereinbarungen über den so genannten "grenzüberschreitenden Vorsteuerabzug" führen zu einer Einschränkung der steuerlichen Souveränität der betroffenen Mitgliedstaaten.¹²⁷

Bei den steuerpflichtigen Unternehmen treten keine steuerlich verursachten Wettbewerbsverzerrungen auf, weil der Vorsteuerabzug die steuerliche Belastung des Ursprungslandes neutralisiert. Sollten die im innergemeinschaftlichen Handel erworbenen Waren von den Unternehmen im Importland veräußert werden, hängt die steuerliche Endbelastung der Ware von den im Bestimmungsland geltenden steuerlichen Vorschriften ab. Hier bewirkt der Vorsteuerabzug, daß die steuerlichen Vorschriften des Importlandes, wie bei der Anwendung des Bestimmungslandprinzips, zur Anwendung kommen. Die Umsätze der steuerpflichtigen Unternehmen im Importland werden dadurch ausschließlich mit den Steuern des Importlandes belastet.¹²⁸

Der Gewinn der Unternehmen wird bei innergemeinschaftlichen Warenlieferungen durch Anwendung des Gemeinsamer - Markt -Prinzips nicht verändert; ein Anreiz, mehr Warenhandel mit Drittländern (Staaten, die nicht zur Europäischen Gemeinschaft gehören) zu betreiben, ist deshalb nicht gegeben.¹²⁹

Unternehmer 1 in Mitgliedsland A	liefert Waren an	Unternehmer 2 in Mitgliedsland B
diese Lieferung wird im Ursprungsland A mit mit Umsatzsteuer besteuert,		und im Bestimmungsland B nicht besteuert, aber die Um- satzsteuer aus Mitgliedsland A ist im Mitgliedsland B abziehbar. Bei Veräußerung wird zusätzlich im Mitgliedsland B besteuert

Abb. 1: Waren - Importe innerhalb der EG bei Anwendung des ULP mit VoSt - Abzug

Exporte werden wie inländische Warenlieferungen besteuert. Der Importeur versteuert die gesamte Wertschöpfung nach den Vorschriften des Bestimmungslandes. Die dabei auftretende Doppelbe-

¹²⁶ Vgl. Biehl, Dieter, Ausfuhrland, S. 133.

¹²⁷ Vgl. ebd. S. 158.

¹²⁸ Vgl. Parsche, Rüdiger, Steinherr, M., Waller, S., Ursprungslandprinzip, 1996, S. 5.

¹²⁹ Vgl. Hüther, Michael, Umsatzsteuerharmonisierung, 1992 / 1993, S. 98.

steuerung wird durch den Vorsteuerabzug neutralisiert. Der Steuersatz des Bestimmungslandes bestimmt die umsatzsteuerliche Endbelastung der Ware.

Diese Regelung macht Kontrollen an den Grenzen überflüssig und verlagert, im Gegensatz zum Bestimmungslandprinzip, keine physische Kontrollen in die Finanzbehörden. Auch die Unternehmer werden nicht zusätzlich belastet. Unterschiedliche Steuersätze wirken sich nicht aus.

Das Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit Vorsteuerabzug wirkt bei den Abholfällen (Lieferungen, die z.B. von EG - Endverbrauchern aus anderen Mitgliedstaaten abgeholt und anschließend in ihr jeweiliges Heimatland gebracht werden) von nicht vorsteuerabzugsberechtigten Personen nicht wettbewerbsneutral. In diesen Fällen sind die Waren weiterhin mit der Steuer des exportierenden Ursprungslandes belastet.¹³⁰

Die steuerliche Endbelastung der exportierten Güter wird von den Steuersätzen des Ursprungslandes bestimmt.¹³¹ Hierdurch ergibt sich bei Anwendung des Gemeinsamer - Markt - Prinzips mit Vorsteuerabzug eine Wettbewerbsverzerrung bei den Direktimporten.¹³²

Eine kurze Übersicht soll die direkten Auswirkungen des Gemeinsamer - Markt - Prinzips mit Vorsteuerabzug zusammenfassen:

- wettbewerbsneutrale Besteuerung der Leistungen zwischen Unternehmern nach dem Ursprungslandprinzip mit Vorsteuerabzug (= Gemeinsamer - Markt - Prinzip)
- wettbewerbsverzerrende Besteuerung der innergemeinschaftlichen Lieferungen an Nichtunternehmer und steuerbefreite Unternehmen, auch bei Lieferungen von Kraftfahrzeugen und für den Versandhandel, wenn keine Angleichung der Steuersätze erfolgt
- keine Steuerschranken, Grenzkontrollen und kein Grenzausgleich
- keine komplizierten Ausnahmeregelungen
- Verschiebung der Steueraufkommen.

Der innergemeinschaftliche Warenhandel ist damit im Ergebnis umsatzsteuerrechtlich dem Warenhandel innerhalb eines Mitgliedstaates gleichgestellt.

¹³⁰ Vgl. Parsche, Rüdiger, Seidel, Bernhard, Teichmann, Dieter, Beseitigung, 1988, S. 33.

¹³¹ Vgl. Andel, N., Grasmann, G., Rehm, H., Schneider, K., Bericht, 1976, S. 80.

¹³² Vgl. Parsche, Rüdiger, Seidel, Bernhard, Teichmann, Dieter, Beseitigung, 1988, S. 35.

Wenn die steuerpflichtigen Unternehmen die ihnen in Rechnung gestellte Umsatzsteuer des Ursprungslandes als Vorsteuer im Bestimmungsland abziehen, ist zwar die Ware steuerlich unbelastet, aber der Vorsteuerabzug bewirkt, im Unterschied zum Bestimmungslandprinzip, zunächst eine Verschiebung der Umsatzaufkommen aller beteiligten Mitgliedstaaten.

Der Unternehmer im Importland macht die im Exportland entrichtete Umsatzsteuer als grenzüberschreitenden Vorsteuerabzug geltend. Einerseits bekommt das Exportland (Ursprungsland) Umsatzsteuer, die es nach dem Bestimmungslandprinzip nicht erhalten würde, und andererseits verbleibt dem Importland (Bestimmungsland) an Umsatzsteuer nur der Saldo zwischen der Steuer auf den Letztverbrauch und der erstatteten grenzüberschreitenden Vorsteuer. Dem Importland geht dadurch, im Vergleich mit der Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip, der Teil der Umsatzsteuer verloren, den es als Vorsteuer erstattet.¹³³ Das Umsatzaufkommen der netto - exportierenden Mitgliedsländer steigert sich, das der netto - importierenden verringert sich.¹³⁴

Wenn ein Unternehmen im Ursprungsland Waren an einen Importeur im Bestimmungsland exportiert, der die Waren an Endverbraucher im Bestimmungsland verkauft und unterschiedliche Steuersätze im Ursprungsland und im Bestimmungsland bestehen, kommt es bei der Anwendung des Gemeinsamer - Markt - Prinzips mit Vorsteuerabzug zu folgenden Wirkungen:

Zum Nettowert im Ursprungsland wird die Netto - Wertschöpfung des Importeurs im Bestimmungsland addiert. Diese Summe ergibt den steuerpflichtigen Umsatz des Importeurs im Bestimmungsland. Von der darauf entfallenden Umsatzsteuer wird die Vorsteuer subtrahiert. Die Gesamtbelastung der Handelsgüter mit Umsatzsteuer entspricht damit im Importland dem Steuersatz des Bestimmungslandes. Die Endverbraucher im Bestimmungsland tragen wirtschaftlich nur die Umsatzsteuer des Verbrauchslandes.

Damit wird die steuerliche Endbelastung der Ware durch den Steuersatz auf der letzten steuerpflichtigen Stufe im Bestimmungsland bestimmt, auch wenn die Steuersätze der beteiligten Mitgliedstaaten divergieren.

¹³³ Vgl. Forst, Christian, Binnenmarkt, 1992, S. 74.

¹³⁴ Vgl. Lesch, Hagen, Interdependenzen, 1992, S. 13.

Bei Netto - Umsatzsteuersystemen mit Vorsteuerabzug führt bei Anwendung des Gemeinsamer - Markt - Prinzips der Vorsteuerabzug materiell zu einer Endbelastung wie bei der Anwendung des Bestimmungslandprinzips.¹³⁵

Durch den Vorsteuerabzug werden die Steueraufkommen der beteiligten Mitgliedstaaten verschoben. Das Steueraufkommen im Bestimmungsland wird bei Anwendung des Gemeinsamer - Markt - Prinzips mit Vorsteuerabzug um die abzugsfähige Umsatzsteuer des Ursprungslandes verringert, während das Steueraufkommen im Ursprungsland um dieselbe Größe steigt.

Würde bei der oben beschriebenen Transaktion das Bestimmungsland zur Anwendung kommen, würde das Ursprungsland keine, aber das Bestimmungsland die gesamte Umsatzsteuer erhalten.

bc. Kritische Würdigung

Für die Einführung des Gemeinsamen - Markt - Prinzips sprechen folgende positive Aspekte:

- Die Wirkungsweise des grenzüberschreitenden Vorsteuerabzuges, denn er entlastet die innergemeinschaftlichen Warenlieferungen von der Umsatzsteuer des Ursprungslandes.
- Die Warenlieferungen der steuerpflichtigen Unternehmen unterliegen beim Verkauf der Waren aus dem Ursprungsland im Bestimmungsland (Importland) den nationalen Steuervorschriften. In diesen Fällen hängt die Steuerbelastung der Waren von den Steuersätzen des Bestimmungslandes ab. Die Steuersätze der beteiligten Mitgliedsländer können dabei identisch oder unterschiedlich sein. Die Höhe spielt keine Rolle.
- Eine Doppelbesteuerung der Waren auf ihrem Weg vom Produzenten im Ursprungsland bis zum privaten Endverbraucher im Bestimmungsland wird verhindert, obwohl die Waren im Ursprungsland und im Bestimmungsland besteuert werden.
- Steuerlich verursachte Wettbewerbsverzerrungen bei den innergemeinschaftlichen Warenlieferungen zwischen den steuerpflichtigen Unternehmen werden vermieden.
- Innergemeinschaftliche und inländische Warenlieferungen werden bei Anwendung dieses Prinzips umsatzsteuerrechtlich gleichgestellt.
- Grenzausgleich und Grenzkontrollen zwischen den Mitgliedsländern entfallen.

¹³⁵ Vgl. Biehl, Dieter, Ausfuhrland, S. 250.

Das Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit Vorsteuerabzug erreicht mit diesen Wirkungen ein sehr hohes Integrationsniveau.

Aber vor einer Einführung des Gemeinsamen - Markt - Prinzips müssen folgende Probleme, die diesem Prinzip anhaften, gelöst werden:

Unternehmen, die sich auf den Versandhandel spezialisiert haben, könnten die unterschiedlichen Steuersätze in der Gemeinschaft für einen Wettbewerbsvorteil nutzen, wenn sie ihren Standort in ein Mitgliedsland mit niedrigen Steuersätzen verlegen.

Bei den Direktkäufen von bestimmten Personen (z.B. private Endverbraucher, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Unternehmen, öffentliche Institutionen, Kleinunternehmer oder pauschal versteuernde Landwirte), die die Waren im Ursprungsland abholen und in das Bestimmungsland bringen, bestimmen die Steuersätze des Ursprungslandes die steuerliche Endbelastung der Exportware. Bei diesen Abholfällen führt die Anwendung des Gemeinsamer - Markt - Prinzips mit Vorsteuerabzug (der für diesen Personenkreis rechtlich nicht möglich ist) ebenfalls zu Wettbewerbsverzerrungen, die deutliche Auswirkungen auf die Handelsbilanzen und die Steueraufkommen der Mitgliedsländer nach sich ziehen.

Da kein Mitgliedsstaat der Gemeinschaft bereit wäre, solche steuerbedingten Wettbewerbsverzerrungen in Kauf zu nehmen, besteht ein bedeutender Harmonisierungsbedarf.¹³⁶

Bei einem Übergang vom derzeitigen Bestimmungslandprinzip zum Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit Vorsteuerabzug würde es unter den bestehenden Verhältnissen zu steuerbedingten Wettbewerbsverzerrungen kommen.

Die Mitgliedsländer müssen, bei Anwendung des Gemeinsamen - Markt - Prinzips mit Vorsteuerabzug, auch außerhalb ihres nationalen Territoriums geschaffene Fakten für ihr geltendes Umsatzsteuerrecht wie nationale Fakten berücksichtigen. Die hierfür durch ein internationales rechtsverbindliches Abkommen der Gemeinschaft noch zu schaffenden Vorschriften

der nationalen Umsatzsteuergesetze würden die steuerlichen Kontrollrechte der beteiligten Mitgliedstaaten einengen.

Die Vereinbarungen über den so genannten "grenzüberschreitenden Vorsteuerabzug" würden zu einer Einschränkung der steuerlichen Souveränität der betroffenen Mitgliedstaaten führen.

Dadurch könnten die Mitgliedsländer das Gemeinsame - Markt - Prinzip mit Vorsteuerabzug nur unter der Bedingung einführen, einen Teil ihrer nationalen Kontrollrechte aufzugeben.

Die Anwendung des Gemeinsamer - Markt - Prinzips mit Vorsteuerabzug führt bei den verwendeten Netto - Umsatzsteuersystemen der Mitgliedstaaten zu einer Verschiebung des Umsatzsteueraufkommens zwischen dem Ursprungsland und dem Bestimmungsland im Verhältnis der Wertschöpfung und der Unterschiede der Steuersätze. Die Mitgliedstaaten, die mehr importieren als exportieren, verlieren durch die Auszahlung der grenzüberschreitenden Vorsteuer aus dem Ursprungsland einen Teil ihres Umsatzsteueraufkommens. Im Gegensatz dazu vergrößert sich, aufgrund der Besteuerung der Exporte im Ursprungsland, das Umsatzsteueraufkommen der Mitgliedstaaten, die mehr exportieren als importieren. Im Ergebnis erhält das Ursprungsland mehr und das Bestimmungsland weniger Umsatzsteuer als ihnen nach dem Bestimmungslandprinzip zustehen würde.

Auch bei ausgeglichenen Handelsbilanzen zwischen zwei Mitgliedstaaten würde es bei unterschiedlichen Steuersätzen und Strukturen, wie es zur Zeit in den Ländern der Fall ist, zu Verschiebungen der Umsatzsteueraufkommen der beteiligten Mitgliedstaaten kommen. Die Abweichungen der Steueraufkommen werden größer, wenn Unternehmen aus einem Mitgliedsland überwiegend innergemeinschaftliche Warenlieferungen ausführen, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen und die Unternehmen in dem anderen Mitgliedsland innergemeinschaftliche Warenlieferungen überwiegend zum normalen Steuersatz ausführen.

Das Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit Vorsteuerabzug ist zwar auf das in der Gemeinschaft verwendete Netto - Umsatzsteuersystem anwendbar, aber der Status quo der Umsatzsteueraufkommen der einzelnen Mitgliedstaaten (bei Anwendung des derzeit praktizierten Bestimmungslandprinzips) würde verändert werden, da die Einnahmen aus der Umsatzsteuer nicht dem Verbrauchsland (nach dem Territorialitätsprinzip oder dem Verbrauchslandprinzip) zufließen würden.

¹³⁶ Vgl. Parsche, Rüdiger, Seidel, Bernhard, Teichmann, Dieter, Beseitigung, 1988, S. 36.

Für die Anwendung des Gemeinsamen - Markt - Prinzips mit Vorsteuerabzug innerhalb der Gemeinschaft bedarf es also eines funktionsfähigen Clearing - Verfahrens, das die Verschiebung der Einnahmen aus dem Umsatzsteueraufkommen gemäß der Verteilung nach dem Bestimmungslandprinzip neutralisiert, wenn die Verschiebung der Steueraufkommen nicht akzeptiert wird. Das von der Kommission konzipierte Clearing - Verfahren wurde von den Mitgliedsländern aus unterschiedlichen Gründen (die im nächsten Kapitel behandelt werden) abgelehnt.

Beim Clearing - Verfahren ist das Problem zu lösen, daß die Mitgliedstaaten zum reibungslosen Funktionieren des Verfahrens Vertrauen haben müssen.

Die verschiedenen Ansatzmöglichkeiten bei einem solchen Clearing - Verfahren haben eine breite Diskussion in der Fachliteratur ausgelöst, die im nächsten Kapitel untersucht werden soll.

IV. Kapitel Das Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit Clearing - Verfahren

1. Abschnitt Warum GMP und Clearing - Verfahren ?

a. Clearing - Verfahren versus europäischer Integration

Das Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit Clearing - Verfahren ergänzt die oben untersuchte Besteuerungsmethode des Gemeinsamen - Markt - Prinzips mit Vorsteuerabzug um ein Clearing - System. Dabei bleibt es bei der Anwendung des Gemeinsamen - Markt - Prinzips, wobei die innergemeinschaftlich gelieferten Waren zunächst im Ursprungsland versteuert werden. Im Bestimmungsland, wo die Waren verbraucht werden, erfolgt eine weitere Besteuerung erst, wenn die Waren wieder verkauft werden (z.B. an private Endverbraucher).

Bis hier besteht Identität mit dem Ursprungslandprinzip. Die Erweiterung dieses Prinzips um den grenzüberschreitenden Vorsteuerabzug modifiziert das Ursprungslandprinzip zum Gemeinsamen - Markt - Prinzip.

aa. Wirkungen des Gemeinsamer - Markt - Prinzips

Der grenzüberschreitende Vorsteuerabzug im Bestimmungsland neutralisiert die Doppelbesteuerung der innergemeinschaftlich gelieferten Waren (im Ursprungsland und im Bestimmungsland), indem er sie von der Umsatzsteuer des Ursprungslandes entlastet. Bei den am innergemeinschaftlichen Warenverkehr beteiligten steuerpflichtigen Unternehmen treten keine steuerlich verursachten Wettbewerbsverzerrungen auf. Die steuerliche Endbelastung der im innergemeinschaftlichen Handel erworbenen Waren wird beim Verkauf im Importland von den im Bestimmungsland geltenden steuerlichen Vorschriften bestimmt. Damit ist das Problem gelöst, trotz abgeschaffter Grenzkontrollen eine Doppelbesteuerung des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs zu vermeiden und die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs an die Besteuerung des inländischen Warenverkehrs anzugleichen.

ab. Umsatzsteueraufkommen und Gemeinsamer - Markt - Prinzip

Bei Anwendung des Gemeinsamen - Markt - Prinzips mit Vorsteuerabzug käme es zu einem Problem, das von den Mitgliedsländern kritisiert wurde. Das Recht der steuerpflichtigen Unternehmen, die ihnen in Rechnung gestellte Umsatzsteuer des Ursprungslandes als grenzüberschreitende Vorsteuer im Bestimmungsland abzuziehen, bewirkt zum einen die steuerliche Entlastung der innergemeinschaftlich erworbenen Waren, aber, im Vergleich zum Bestimmungslandprinzip, zum anderen auch eine Verschiebung der Umsatzsteueraufkommen aller beteiligten Mitgliedstaaten.

Wenn die steuerpflichtigen Unternehmen im Bestimmungsland die im Ursprungsland entrichtete Umsatzsteuer als grenzüberschreitenden Vorsteuerabzug geltend machen, erhält das Ursprungsland Umsatzsteuer, die es nach dem Bestimmungslandprinzip nicht erhalten würde, und andererseits verbleibt dem Bestimmungsland nur der Saldo zwischen der Steuer auf den Letztverbrauch und der erstatteten grenzüberschreitenden Vorsteuer.

Im Ergebnis erhält das Ursprungsland mehr und das Bestimmungsland weniger Umsatzsteuer, als ihnen nach dem Bestimmungslandprinzip zustehen würde. Dieser von den Mitgliedstaaten unerwünschte Effekt würde auch bei ausgeglichenen Handelsbilanzen zwischen zwei Mitgliedstaaten auftreten, wenn unterschiedliche Steuersätze und Strukturen zur Anwendung kommen, was zur Zeit in den Ländern der Fall ist.

Das Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit Vorsteuerabzug wird zwar aufgrund des hohen Integrationsniveaus von den Mitgliedsländern akzeptiert, aber die Verschiebung der Umsatzsteueraufkommen würde bei den meisten Ländern gravierende Finanz - und Haushaltsprobleme aufwerfen und muß deshalb vermieden werden.

ac. Notwendiger Retransfer

Die Mitgliedstaaten halten an der bisherigen Verteilung der Einnahmen aus der Umsatzsteuer fest. Für die Anwendung des Gemeinsamen - Markt - Prinzips mit Vorsteuerabzug innerhalb der Gemeinschaft bedarf es also eines funktionsfähigen Finanzausgleichsverfahrens, das für den Retransfer der umverteilten Einnahmen aus den Umsatzsteueraufkommen gemäß der Verteilung nach dem Bestimmungslandprinzip sorgt.

Dabei ist zu beachten, daß die Einnahmen aus der Umsatzsteuer weiterhin dem Verbrauchsland (nach dem Territorialitätsprinzip oder dem Verbrauchslandprinzip) zufließen sollen. Der Status quo,

der nicht verändert werden soll, ist die Verteilung des Umsatzsteueraufkommens der einzelnen Mitgliedstaaten bei Anwendung des derzeit praktizierten Bestimmungslandprinzips.

Die Verteilung der Umsatzsteuer beim Gemeinsamen - Markt - Prinzip mit Vorsteuerabzug ist von der Wertschöpfung des Exportlandes abhängig.

"Der Fiskus in Land A (Exportland) erhält demnach bei einer grenzüberschreitenden Transaktion das Aufkommen an Umsatzsteuer, das der Wertschöpfung in Land A entspricht. Der Unternehmer in Land B (Importland) zieht die auf dem Gut liegende Umsatzsteuer als Vorsteuer ab und legt die Umsatzsteuer des Landes B auf das Gut. Somit vermindert sich das Steueraufkommen in Land B gegenüber dem Bestimmungslandprinzip, bei dem Land B das gesamte Steueraufkommen erhalten hätte."¹³⁷

b. Finanzausgleichsverfahren

ba. Clearing oder Steuerausgleichsfonds

Ein Finanzausgleichsverfahren ist notwendig, wenn die innergemeinschaftlichen mit den inländischen Warenlieferungen gleich behandelt werden sollen und damit eine Aufgabe des Bestimmungslandprinzips verbunden ist. Dies wird spätestens klar, wenn man die Zahlungsströme betrachtet, die sich durch die Umverteilung der Umsatzsteueraufkommen bei Anwendung des Gemeinsamer - Markt - Prinzips mit grenzüberschreitenden Vorsteuerabzug ergeben. Da es sich dabei, im Verhältnis zum gesamten Steueraufkommen, um bedeutende Summen handelt, können die Mitgliedstaaten auf diese Einnahmen nicht verzichten.

Ein Steuerausgleichsfonds würde jedem Mitgliedstaat ein Umsatzsteueraufkommen nach dem Status quo zuordnen. Die Ausgangssituation für den notwendigen Finanzausgleich würde sich durch Verschiebungen der Handelsbilanzsalden oder der Außenbeiträge stark verändern. Diese Veränderungen würden durch die Anwendung eines Clearing - Verfahrens (egal ob mikroökonomisch oder makroökonomisch ermittelt) kompensiert werden.

Ein Steuerausgleichsfonds hingegen würde das Anfangssteueraufkommen auf konstante Salden festschreiben und die Gefahr beinhalten, daß es zu beträchtlichen Differenzen gegenüber den tatsächli-

chen Ausgleichspositionen kommt.¹³⁸ Ein Clearing - Verfahren ist also für die Verteilung des Umsatzsteueraufkommens nach dem Bestimmungslandprinzip unabdingbar. Grundsätzlich läßt sich das Clearing - Verfahren auf der Basis von entweder mikroökonomisch oder makroökonomisch ermitteltem Datenmaterial durchführen.

bb. Grundlagen

Ein Clearing - Verfahren wäre nicht erforderlich, wenn die Mitgliedstaaten bereit wären, nicht nur das Bestimmungslandprinzip, sondern auch seine Wirkungen aufzugeben.

Jedes Besteuerungsprinzip bewirkt eine spezifische Aufteilung des Umsatzsteueraufkommens aus der Besteuerung der innergemeinschaftlichen Warenlieferungen¹³⁹: bei der Anwendung des Bestimmungslandprinzips fließt systembedingt die auf den innergemeinschaftlichen Warenhandel entfallende Umsatzsteuer insgesamt dem Bestimmungsland zu, beim Ursprungslandprinzip erhält der Staat des Ursprungslandes das gesamte Umsatzsteueraufkommen. Für das Gemeinsamer - Markt - Prinzip ist es charakteristisch, daß sich das Umsatzsteueraufkommen aus der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Warenhandels im Verhältnis der Wertschöpfung und der Differenzen bei den Steuersätzen auf Ursprungs - und Bestimmungsland verteilt.¹⁴⁰

Nach diesen Prinzipien hätte der Vorschlag der Kommission für die Verteilung des Umsatzsteueraufkommens systemgerecht entsprechend dem Gemeinsamer - Markt - Prinzip ausfallen müssen. "Überraschenderweise feiert hier aber das Bestimmungslandprinzip fröhliche Urstände: es soll ein "Clearingsystem" eingerichtet werden, dessen Zweck es offensichtlich ist, trotz Abschaffung des Bestimmungslandprinzips dennoch die diesem System eigentümliche Aufkommensverteilung beizubehalten."¹⁴¹

bc. Verteilungsvorstellungen seit der Gründung der EG

¹³⁷ Vgl. Hansjürgens, B., 1990, S. 113.

¹³⁸ Vgl. Lesch, Hagen, 1992, S.45.

¹³⁹ Vgl. Biehl, Dieter, Beseitigung, S. 523.

¹⁴⁰ Vgl. Biehl, Dieter, Ausfuhrland, S. 170.

¹⁴¹ Vgl. Biehl, Dieter, Beseitigung, S. 523, auch Hansjürgens, B., 1990, S. 201.

Die Mitgliedstaaten haben seit der Gründung der Europäischen Gemeinschaft darauf beharrt, daß das Steueraufkommen, was auch immer in der Zukunft einmal mit den Steuergrenzen passieren sollte, unverändert dem Land des Verbrauches zufließen sollte.¹⁴² Die Begründung für diese Forderung bestand in dem Hinweis auf den Charakter der Mehrwertsteuer, die als indirekte Steuer letztendlich vom Verbraucher getragen werde. Mit der Entscheidung, das Umsatzsteueraufkommen nach dem Ort des Verbrauches zu verteilen, wurde von den Mitgliedstaaten der einmal erreichte Status quo festgeschrieben und nicht etwa ein Gefühl der Gerechtigkeit verfolgt.¹⁴³

Bereits die Mitglieder der Unterausschüsse A, B und C waren 1962 der Meinung, daß der "jetzige Zustand, wonach das Verbraucherland in den Genuß der Einnahmen kommt, dem der Umsatzsteuer innewohnenden Charakter einer Verbrauchsteuer am besten entspricht und deshalb selbst nach der Harmonisierung dieser Steuern weiterhin möglichst erhalten bleiben sollte."¹⁴⁴ Auch der Neumark - Ausschuß wies darauf hin, daß dem Verbrauchsland die Umsatzsteuer zustehen soll.¹⁴⁵ Der Ausschuß schrieb zum Stichwort "supranationaler Finanzausgleich", daß die "zur Herstellung binnenmarkt-ähnlicher Verhältnisse im Bereich der EWG notwendige Harmonisierung der Steuern und Finanzpolitik nicht ohne gewisse Ausgleichsmaßnahmen verwirklicht werden kann."¹⁴⁶ Aber die dafür erforderlichen Kontrollen lehnte der Neumark - Ausschuß ab.¹⁴⁷ "Es kann sich infolgedessen nur darum handeln, eine Lösung auf der Basis von Pauschalierungen zu finden, d.h. eine Lösung, die sicherstellt, daß wenigstens in einem gewissen Mindest - Umfang dem Gedanken Rechnung getragen wird, daß der Verbraucher diejenigen Steuern zu tragen hat, die die fraglichen Gegenstände belasten, und daß diese Steuern demjenigen Land zugute kommen, in dem der Verbrauch ansässig ist."¹⁴⁸

¹⁴² Vgl. Hahn, Walter, Willensbildungsprozesse, 1988, S. 251.

¹⁴³ Vgl. ebd.

¹⁴⁴ Vgl. ABC - Bericht, 1962, S. 27.

¹⁴⁵ Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 157, m.w.N.

¹⁴⁶ Vgl. Neumark - Bericht, 1962, S. 85.

¹⁴⁷ Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 158, m.w.N.

¹⁴⁸ Vgl. Neumark - Bericht, 1962, S. 87. vgl. auch Meyding, B., Umsatzbesteuerung, 1990, S.158, der auf die Kritik von Biehl, Ausfuhrland, S. 252, hinweist.

bd. Verteilung nach dem EWG - Vertrag

Aus dem EWG - Vertrag ergibt sich keine Notwendigkeit, dem Verbrauchsland das gesamte Umsatzsteueraufkommen zufließen zu lassen, worauf Meyding explizit hinweist.¹⁴⁹ Seiner Meinung nach wird auch ein bestimmtes Besteuerungsprinzip für die Umsatzbesteuerung des innergemeinschaftlichen Warenhandels vom EWG - Vertrag nicht vorgeschrieben. Er sieht zurecht keine Vorschrift im EWG - Vertrag, die die aus einem Wechsel des Besteuerungsprinzips resultierende Umsatzsteuer - Aufkommensverschiebung regelt.¹⁵⁰

be. Verteilung nach dem Territorialitätsprinzip

Der Fiskus kann grundsätzlich nur die steuerlich relevanten Vorgänge erfassen, die auf seinem Territorium ausgeführt werden. Leistungen, die im Ausland erbracht werden, entziehen sich der Kompetenz des Staates. Seine Zuständigkeit ist insoweit eingegrenzt.¹⁵¹

Da die Umsatzsteuer eine Verbrauchsteuer ist, die den Verbrauch der Güter auf der Stufe des Endverbrauchers erfassen will, sollte ihr Aufkommen auch dem Verbrauchsland zufließen.

"Die Zuordnung des jeweiligen Umsatzsteueraufkommens gemäß dem Territorialitätsprinzips, wie es im Bestimmungslandprinzip mit zur Anwendung kommt, stellt nur eine Seite dar, die im Rahmen des Gemeinschaftsprinzips Berücksichtigung finden muß."¹⁵² Danach müßte, bei Anwendung des Gemeinsamer - Markt -Prinzips, das gesamte Umsatzsteueraufkommen dem Verbrauchsland zukommen, weil die Ware auf dessen Territorium verbraucht wird.¹⁵³

Biehl sieht in dem Gemeinsamer - Markt -Prinzip die generelle Modifizierung des Territorialitätsprinzips, weil damit auch Steuertatbestände, die außerhalb des jeweiligen Territoriums verwirklicht werden, bei dem innerhalb des Territoriums gültigen nationalen Steuerrechts zu beachten sind und bei der Festsetzung der Umsatzsteuer wie nationale Steuertatbestände berücksichtigt werden müssen.¹⁵⁴

¹⁴⁹ Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 158. (Siehe hierzu auch Teil C, II. Kap. Rechtsgrundlagen in dieser Arbeit)

¹⁵⁰ Vgl. ebd.

¹⁵¹ Vgl. Bühler, S. 163.

¹⁵² Siehe Parsche, Seidel, Teichmann, Beseitigung, 1988, S. 34.

¹⁵³ Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 159.

¹⁵⁴ Vgl. Biehl, Dieter, Ausfuhrland, S. 132 ff.

Der grenzüberschreitende Vorsteuerabzug durchbricht das Territorialitätsprinzip, weil der im Ausland verwirklichte Steuertatbestand im Inland bei der Festsetzung der Umsatzsteuer berücksichtigt werden muß.¹⁵⁵

Zurecht weist Meyding daraufhin, daß das Territorialitätsprinzip nicht dafür herhalten kann, das Umsatzsteueraufkommen allein dem Verbrauchsland zufließen zu lassen, weil es streng genommen dafür spricht, das Aufkommen dem Territorium der Europäischen Gemeinschaft zuzuweisen; denn die innergemeinschaftliche Warenlieferung wird innerhalb eines nicht durch Grenzen getrennten gemeinsamen Marktes zu einer nationalen Transaktion. Seiner Meinung nach weist weder der EWG - Vertrag noch das Territorialitätsprinzip einem der beteiligten Ländern das Steueraufkommen zu.¹⁵⁶

c. Charakter der Allphasensteuer

Folgt man dieser Auffassung, dann bietet sich der Charakter der Umsatzsteuer als ein Kriterium für die Aufkommensverteilung an. Meyding weist folgerichtig daraufhin, daß der Gesetzgeber mit der Umsatzsteuer den Konsumenten belasten will, wenn dieser Konsumausgaben tätigt.¹⁵⁷ Biehl¹⁵⁸ war der Auffassung: "Diese Aufkommens - Umverteilung ist u.E. nicht aus dem Charakter der Umsatzsteuer als eine Verbrauchsteuer ableitbar...". Auch Schemmel¹⁵⁹ ist der Meinung, daß die Einnahmeverteilung nach dem Bestimmungslandprinzip nicht zwingend notwendig ist, denn die Verteilung des Aufkommens auf die Mitgliedstaaten ist unabhängig davon, daß die Erhebung der Umsatzsteuer in jedem Fall die Konsumenten belaste. Auch aus dem Charakter der Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer lasse sich deshalb eine Einnahmeverteilung nach dem Bestimmungslandprinzip nicht ableiten.

Für die Frage, welche Grundlagen für die Aufkommensverteilung der Umsatzsteuer heranzuziehen sind, ist es hilfreich, die Wirkungsweise der Umsatzsteuer zu betrachten.

¹⁵⁵ Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 159.

¹⁵⁶ Vgl. ebd.

¹⁵⁷ Vgl. ebd. S.160.

¹⁵⁸ Vgl. Biehl, Dieter, Ausfuhrland, S. 306.

¹⁵⁹ Vgl. Schemmel, Lothar, S. 46.

ca. Wirkung der Umsatzsteuer

Bei normal steuerpflichtigen Unternehmen, die nationale Warenlieferungen ausführen, wirkt die Umsatzsteuer aufwands- und ertragsneutral. Die Umsatzsteuer, die einem Unternehmen von einem anderen inländischen Unternehmen in Rechnung gestellt wird, belastet den Ertrag nicht, weil sie entweder nach erfolgter Leistung, aber noch vor Bezahlung, oder vor erbrachter Leistung, aber nach Bezahlung von der eigenen Steuerschuld als Vorsteuer abziehbar ist.

Die Besteuerung einer Leistung an ein vorsteuerabzugberechtigtes Unternehmen wird bis zu der Höhe des zulässigen Vorsteuerabzuges neutralisiert. Dem Fiskus verbleibt durch den Vorsteuerabzug nur der Umsatzsteuerbetrag, der auf der Stufe des Letztverbrauchs vom Konsumenten getragen wird. Ist die Leistung auf der letzten Stufe steuerfrei oder geht die Ware unter und gelangt dadurch nicht an den Verbraucher, erhält der Staat auch keine Verbrauchsteuer.

Bei nationalen Transaktionen von normal steuerpflichtigen Unternehmen, die zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, verbleibt dem Staat nur dann der Umsatzsteuerbetrag, den der Verbraucher tatsächlich zahlt, wenn sich die verschiedenen Produktionsstufen, die von den Waren durchlaufen werden, im selben Staat befinden. Nur dann ist gewährleistet, daß die Unternehmen, die die Vorleistungen erbringen, in denselben Staatshaushalt einzahlen wie die Unternehmen, die die Vorleistungen erhalten und den hieraus resultierenden Vorsteuerabzug geltend machen können. Der Betrag, den der Verbraucher zahlt und den der Staat letztendlich erhält, entspricht auch der Summe, die die Unternehmen per Saldo an den Staat gezahlt haben.

Der Staat hat bei diesem System keinen Zinsvorteil. Denn die Unternehmen, die die Vorleistungen erhalten haben, melden im selben Voranmeldungszeitraum ihren Erstattungsanspruch bei der Finanzbehörde an, in dem auch die Unternehmen, die die Vorleistungen erbringen, ihre Umsatzsteuerzahllast anmelden. Die Steuerschuld und die Vorsteuerforderung entstehen in der selben "logischen" Sekunde, nämlich mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem die leistenden Unternehmen die Warenlieferungen an die Unternehmen, die die Leistungen empfangen, ausgeführt haben. Dieser Effekt entsteht dadurch, daß es weder für die Entstehung der Umsatzsteuer auf die Warenlieferung noch für den Anspruch auf Vorsteuerabzug daraus grundsätzlich auf die Begleichung der Warenrechnung ankommt.¹⁶⁰

¹⁶⁰ Vgl. §§ 13 Abs. 1 Nr. 1a und 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG

Erfolgt die Warenlieferung in einem späteren Voranmeldungszeitraum als der Wareneinkauf, realisiert der Staat das Umsatzsteueraufkommen erst zum Zeitpunkt der Warenlieferung. Denn der Staat erhält das effektive Steueraufkommen erst nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem die Ware an den Verbraucher geliefert wurde.

Im Ergebnis wirkt die Umsatzsteuer sowohl für den Staat als auch für die Unternehmen bei inländischen Warenlieferungen auf den Produktions - und Handelsstufen vor dem Letztverbrauch wie ein durchlaufender Posten.¹⁶¹ "Durch die Zulassung des "grenzüberschreitenden Vorsteuerabzuges" im zwischenstaatlichen Handel der EG wird dieser Mechanismus unterbrochen. Die Mehrwertsteuer wird so behandelt, als gäbe es innerhalb der EG - Mitgliedstaaten kein "durch Grenzen zertrenntes" Territorium. Gleichzeitig wird aber die Mehrwertsteuer nicht zu einer "Gemeinschaftssteuer der EG" ausgestaltet. Das Steueraufkommen soll weiterhin an den jeweiligen Fiskus der Mitgliedstaaten gehen. Der Steuerforderung des Fiskus im Ursprungsland A gegenüber dem Exporteur steht zwar eine gleich hohe Rückerstattungsschuld des Importeurs gegenüber, die dieser aber nicht im Land A, sondern im Land B geltend macht. Durch die "systemwidrige Zulassung des Vorsteuerabzuges" wird die Umsatzsteuer im Ursprungsland auf den dem Endverbrauch vorgelagerten Umsatzstufen kein durchlaufender Posten. Gleichzeitig realisiert sich die Mehrwertsteuer im Bestimmungsland B nicht in Höhe des vollen Steuersatzes, sondern wird um den im Ausland gezahlten Steuerbetrag gemindert."¹⁶²

Bei innergemeinschaftlichen Transaktionen von normal steuerpflichtigen Unternehmen, die zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, ergibt sich eine andere Wirkung der Umsatzsteuer, als bei den nationalen Transaktionen. Dem Bestimmungsland (Verbrauchsland) fließt nicht der Umsatzsteuerbetrag in Höhe des vollen Steuersatzes zu, da die Unternehmen im Verbrauchsland ihre dortige Umsatzsteuerzahllast um den grenzüberschreitenden Vorsteuerbetrag aus dem Ursprungsland kürzen dürfen. Die vorhandenen Staatsgrenzen innerhalb der Europäischen Gemeinschaft lassen einen grenzüberschreitenden Vorsteuerabzug nicht ohne Umverteilungseffekt zu. Wenn die Mitgliedstaaten über die Staatsgrenzen hinweg einen Vorsteuerabzug zulassen, müssen sie auch ein Clearing - Verfahren einrichten. Aber genau damit behandeln sie die innergemeinschaftlichen nicht wie die inländischen Transaktionen.

¹⁶¹ Vgl. Plüickebaum, K. Malitzky, H., UStG, 1989, Einl. D, RN 46.

¹⁶² Siehe Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 161 ff., m.w.N.

Der grenzüberschreitende Vorsteuerabzug durchbricht also das System und bedingt eine entsprechende Rückrechnung der Umsatzsteueraufkommen und eine Korrektur der Aufkommensverteilung.¹⁶³

cb. Distribution versus europäische Integration

Der grenzüberschreitende Vorsteuerabzug müßte bei der Anwendung des Gemeinsamer - Markt - Prinzips nicht zu einem Clearing - Verfahren führen, wenn entweder die Mitgliedstaaten mit der charakteristischen Aufkommensverteilung aufgrund der Anwendung des Gemeinsamer - Markt - Prinzips einverstanden wären, oder das Umsatzsteueraufkommen aller Mitgliedstaaten behandelt werden würde wie in einem gemeinsamen Staat ohne Binnengrenzen. In der Zukunft könnte dies bedeuten, daß das gesamteuropäische Umsatzsteueraufkommen von der EG - Finanzverwaltung verwaltet und horizontal zwischen den Mitgliedstaaten verteilt wird, analog des bundesdeutschen Systems zwischen Bund und Ländern. Dies setzt einen generellen Verzicht der Mitgliedsländer auf die Verwaltung ihres gesamten Umsatzsteueraufkommens voraus. Die Ausgestaltung der Steuer als Allphasen - Nettoumsatzsteuer würde dem nicht entgegen stehen. Aber eine derart weitgehende europäische Integration bei gleichzeitiger Einschränkung der nationalen Souveränität über die wichtige Einnahmequelle der Umsatzsteuer wird derzeit nicht diskutiert und ist auch in Hinblick auf die Entwicklung der Europäischen Gemeinschaft in Richtung Staatenbund (mit der Besonderheit, bundesstaatliche Einschränkungen zu akzeptieren) nicht zu erwarten.

cc. Allphasensteuer contra Einzelhandelsteuer

Das Problem des grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs betrachtet Meyding aus der Sicht einer materiellen Übereinstimmung der Allphasensteuer mit einer Einzelhandelsteuer:

"Eine als Einzelhandelsteuer ausgestaltete Umsatzsteuer benötigt weder im inländischen noch im interregionalen oder internationalen Warenverkehr einen Vorsteuerabzug. Bei internationalen bzw. interregionalen Transaktionen realisiert sich die Steuer automatisch beim Verkauf an den Letztverbraucher. Hier erhält automatisch das Verbrauchsland (Bestimmungsland) das gesamte Steueraufkommen. Ein Clearing - Verfahren ist bei dieser Ausgestaltung einer Umsatzsteuer als Einphasensteuer entbehrlich...

¹⁶³ Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 161.

Die Europäische Gemeinschaft hat die Umsatzsteuer nicht als Einzelhandelsteuer, sondern als Allphasensteuer (Mehrwertsteuer) ausgestaltet. Diese - in erster Linie fiskalischen und steuertechnischen - Gründe, die Mehrwertsteuer als Allphasensteuer auszugestalten, können an der materiellen Übereinstimmung mit einer Einzelhandelsteuer nichts ändern. Daher darf bei einer internationalen Transaktion das Steueraufkommen bei der Allphasennettoumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug nicht anders ausfallen als bei einer als Einphasensteuer gestalteten Einzelhandelsteuer.¹⁶⁴

Zu dieser Darstellung bemerkt Lesch zu Recht kritisch: "Meyding behandelt die Umsatzsteuer wie eine Einphasensteuer und vernachlässigt ihren Charakter als Allphasensteuer. Bei einer Einphasensteuer hätte nur der Fiskus des Endverbrauchs einen Steueranspruch. Diese Argumentation ist keinesfalls zwingend, da die Umsatzsteuer eine produktionsbezogene Steuer ist. Mit jeder umgesetzten Wertschöpfung entsteht nämlich ein neuer Steueranspruch. Lediglich seine Realisierung wird durch das System des Vorsteuerabzugs auf den Zeitpunkt des Endverbrauchs verschoben. Ohne die Vorleistungen im Ursprungsland würde der Steueranspruch des Bestimmungslandes in geringerem Umfang realisiert."¹⁶⁵

cd. Kritische Würdigung

Es überzeugt wenig, das gesamte Umsatzsteueraufkommen dem Verbrauchsland zukommen zu lassen, nur weil das effektive Steueraufkommen bei der Umsatzsteuer systembedingt erst zum Zeitpunkt des Konsums verwirklicht werden kann.

Wegen der Steuersystematik stimmt Lesch der Auffassung von Biehl¹⁶⁶ zu: "...die nationale Wertschöpfung sei eine geeignete Grundlage für die Steueraufkommensverteilung bei internationalen Handelstransaktionen. Diese Argumentation entspricht dem Verbrauchsteuercharakter der Umsatzsteuer und bietet gleichzeitig ein Kriterium zur Verteilung des Steueraufkommens an, das der Erhebungsform der Umsatzsteuer entspricht."¹⁶⁷

¹⁶⁴ Siehe Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 161 ff., m.w.N.

¹⁶⁵ Siehe Lesch, Hagen, 1992, S.45.

¹⁶⁶ Vgl. Biehl, Dieter, Beseitigung, S. 196 ff.

¹⁶⁷ Vgl. Lesch, Hagen, 1992, S.45.

Die Wertschöpfung als Grundlage für die Steueraufkommensverteilung bei internationalen Handelstransaktionen anzusetzen, entspricht nicht nur dem Charakter der Umsatzsteuer, sondern berücksichtigt auch, daß die Umsatzsteuer eine produktionsbezogene Steuer ist, die für ihre Entstehung auch beim innergemeinschaftlichen Warenverkehr die nationale Wertschöpfung in den verschiedenen Mitgliedstaaten berücksichtigt, woraus sich durchaus ein Verteilungsschlüssel für das Umsatzsteueraufkommen ableiten läßt.

Die Anwendung des Gemeinsamer - Markt - Prinzips mit Vorsteuerabzug bedingt einen Retransfer der Umsatzsteuereinnahmen im Sinne der Aufkommensverteilung nach dem Bestimmungslandprinzip, wenn die Mitgliedstaaten am Status quo der Steuereinnahmen festhalten und damit die nationalen Steueraufkommen aus der Umsatzsteuer weiterhin unverändert lassen wollen. Eine solche Lösung behandelt den innergemeinschaftlichen Warenverkehr nach wie vor anders als den inländischen.

2. Abschnitt Ausgleichsverfahren

a. Allgemeine Voraussetzungen

Das Clearing - Verfahren ist ein von der Europäischen Kommission vorgeschlagenes Modell, das die Aufgabe hat, die Umsatzsteueraufkommen auszugleichen, die bei der Anwendung des Gemeinsamer - Markt - Prinzips anders verteilt werden als bei der Anwendung des bisher verwendeten Bestimmungslandprinzips. Ein Clearing - Verfahren ist auch bei gänzlich harmonisierten Steuerstrukturen und - sätzen notwendig.

Die Kommission forderte die Einführung eines Clearing - Verfahrens beim Wechsel vom Bestimmungslandprinzip zum Gemeinsamer - Markt - Prinzip, um die Einnahmenverschiebung rückgängig zu machen. Dies sollte so einfach, aber auch so exakt wie möglich erfolgen. Im Ergebnis wollte die Kommission damit erreichen, daß grundsätzlich jedem Mitgliedstaat die Umsatzsteuer zufließt, die er jetzt bei Anwendung des Bestimmungslandprinzips erhält. Das Verbrauchsland erhält beim Bestimmungslandprinzip das gesamte Umsatzsteueraufkommen.¹⁶⁸

aa. Problem der technischen Ausgestaltung

In Anbetracht der immensen budgetären Auswirkungen eines Clearing - Verfahrens rückt die Frage der technischen Ausgestaltung in den Mittelpunkt der Harmonisierungs - Problematik. Aber die Frage nach der technischen Ausgestaltung eines Clearing - Verfahrens ist bis heute nicht entschieden, sondern Gegenstand der Diskussion in der Fachliteratur.

Die Ausgestaltung der möglichen Clearing - Verfahren soll im folgenden Abschnitt untersucht werden, auch um im Kontext dieser Arbeit aufzuzeigen, an welcher Stelle die Mitgliedstaaten den Möglichkeiten der nationalen Souveränität oder der europäischen Integration gefolgt sind.

¹⁶⁸ Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 151 - 152, m.w.N.

ab. Distribution nach dem Status quo

Die Aufhebung der Kontrollen an den innergemeinschaftlichen Grenzen und die Abschaffung der Steuergrenzen stellen wichtige Schritte auf dem Weg zum Binnenmarkt dar.

Die mit der Übergangslösung eingeführte Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip hat zwar die Grenzkontrollen abgeschafft, hält aber nach wie vor an der Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferungen (Exporte im Ursprungsland) und der Besteuerung der innergemeinschaftlichen Erwerbe (Importe im Bestimmungsland) fest. Diese Methode der Besteuerung behandelt den innergemeinschaftlichen Warenverkehr steuerlich nicht genauso wie den inländischen Warenverkehr.

Die Verteilung des Umsatzsteueraufkommens soll, nach Auffassung der meisten Mitgliedstaaten, bei dem Status quo, das heißt nach dem Bestimmungslandprinzip, belassen werden. Darin spiegelt sich bereits das Problem der Mitgliedstaaten wider, das ein Clearing - Verfahren überhaupt erst notwendig werden läßt: zum einen soll das Bestimmungslandprinzip aus integrationspolitischen Gründen gegen das Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit grenzüberschreitenden Vorsteuerabzug ausgetauscht werden, zum anderen sollen aber die distributiven Effekte des Bestimmungslandprinzips beibehalten werden. Dieser Ansatz der Harmonisierung kommt an der Einführung eines Clearing - Verfahren nicht vorbei.

ac. Verteilungsproblematik bereits bei den Ausschüssen

Das Problem des grenzüberschreitenden Vorsteuerabzuges beschäftigte schon den Unterausschuß C des ABC - Ausschusses¹⁶⁹ und den Neumark - Ausschuß. Der Unterausschuß C stellte ein Ausgleichsverfahren zum "Zwecke der Korrektur von Verlagerungen des Steueraufkommens" vor. Als mögliche Lösungsansätze schlug er vor :

- a) eine gemeinsame Kasse,
- b) eine Verrechnung direkt zwischen den jeweiligen Mitgliedstaaten oder
- c) ein Erstattungsverfahren von den Finanzverwaltungen des jeweiligen Ursprungslandes direkt an den jeweiligen Importeur des Bestimmungslandes,

¹⁶⁹ Vgl. ABC - Bericht, 1962, S. 116 ff.

während der Neumark - Ausschuß einen weniger komplizierten Vorschlag "auf der Basis von Pauschalierungen" unterbreitete.¹⁷⁰

b. Besondere Voraussetzungen

ba. Voraussetzungen nach dem Weißbuch

Die Kommission hatte bereits 1985 in ihrem Weißbuch die ihrer Meinung nach notwendigen Schritte zur Schaffung des Binnenmarktes aufgezählt. Ein wichtiger Punkt in diesem Zusammenhang stellt die Gleichbehandlung des innergemeinschaftlichen mit dem inländischen Warenhandel dar. Das Binnenmarktprogramm des Weißbuches sieht über die Beseitigung der Grenzkontrollen hinaus vor, daß die steuerliche Befreiung der Ausfuhrlieferungen und die Besteuerung der Einfuhrlieferungen im innergemeinschaftlichen Warenhandel zu beseitigen sind. Dieses Ziel bedeutet inhaltlich eine Abschaffung des Bestimmungslandprinzips.¹⁷¹

Bereits hier erkannte die Kommission, daß ein Ausgleichsverfahren unabdingbar ist, wenn einem Importeur im Binnenmarkt die Möglichkeit eingeräumt werden soll, die Umsatzsteuer, die in einem anderen Mitgliedstaat erhoben wurde, abzuziehen. Die Kommission hielt ein gemeinsames Clearing - Verfahren für notwendig, das dafür sorgt, daß die von dem Exportland erhobene und im Importland abgezogene Mehrwertsteuer dem Bestimmungsland erstattet wird.¹⁷²

bb. Voraussetzungen nach der Binnenmarktrichtlinie

Bereits in der Binnenmarktrichtlinie (Art. 28 I Abs. 2) ist explizit vorgesehen, daß die Übergangslösung von einer endgültigen Regelung, die die Einführung des Ursprungslandprinzips beinhaltet, abgelöst werden soll. Mit der Anwendung des Ursprungslandprinzips, das die innergemeinschaftlich gelieferten Waren im Ursprungsland (Exportland) versteuert, kommt die Gemeinschaft ihrem Ziel, den innergemeinschaftlichen und inländischen Warenhandel steuerlich gleichzustellen, grundsätzlich einen Schritt näher.

¹⁷⁰ Vgl. Neumark - Bericht, 1962, S. 87.

¹⁷¹ Vgl. Meyding, Bernhard, Umsatzbesteuerung, 1990, S. 116 - 117, m.w.N.

¹⁷² Vgl. Weißbuch, Vollendung, Tz. 172.

Dieses Besteuerungsprinzip soll den Mitgliedstaaten helfen, einen Raum ohne Binnengrenzen zu verwirklichen. Dabei soll aber der Grundsatz, daß die Einnahmen aus der Umsatzsteuer auf der Stufe des Endverbrauchs dem Mitgliedstaat zufließen sollen, in dem der Endverbrauch erfolgt, unverändert bleiben.¹⁷³

Deshalb kann ein Übergang zum Ursprungslandprinzip nur der erste Schritt für die Schaffung des Binnenmarktes sein. Die Forderung, den innergemeinschaftlichen und inländischen Warenhandel steuerlich gleichzustellen, führt konsequent zum Gemeinsamen - Markt - Prinzip mit grenzüberschreitenden Vorsteuerabzug.

¹⁷³ Vgl. Beermann, Albert, Steuerharmonisierung, 1995, S.169.

V. Kapitel Bewertungsmaßstäbe

Die unterschiedlichen Wirkungen der oben untersuchten Besteuerungsprinzipien haben nicht nur einen entscheidenden Einfluß auf die Entwicklung der Steuerharmonisierung, sondern dienen auch als Bewertungsmaßstab für den tatsächlichen Verlauf der europäischen Integration.

1. Abschnitt Wirkungen der Besteuerungsprinzipien

a. Wettbewerbsneutralität

Beim Bestimmungslandprinzip wird lediglich der Verbrauch im Bestimmungsland, unabhängig von der Herkunft der Güter, von der Umsatzsteuer erfaßt, weil die Güter von der Umsatzsteuer des Exportlandes entlastet und ausschließlich mit der Umsatzsteuer des Importlandes belastet werden. Der Wettbewerb der Unternehmen wird weder durch steuerliche Vor- oder Nachteile beeinflusst. Es kommt hierdurch weder beim innergemeinschaftlichen noch beim internationalen Warenverkehr zu Wettbewerbsverzerrungen.

Die Anwendung des Ursprungslandprinzips führt bei unterschiedlichen Steuersätzen in den Mitgliedsstaaten insbesondere bei den Güterlieferungen an private Endverbraucher und den nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmen zu Wettbewerbsverzerrungen, da mit einer Verlagerungen der Käufe in Länder mit niedrigen Steuersätzen zu rechnen ist.

Das Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit Vorsteuerabzug führt bei den Güterlieferungen zwischen den normal steuerpflichtigen Unternehmen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen, anders bei den Lieferungen an private Endverbraucher und den nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmen, wo Wettbewerbsverzerrungen bei unterschiedlichen Steuersätzen - und strukturen auftreten.

Bei der Anwendung des Gemeinsamer - Markt - Prinzips mit Vorsteuerabzug und Clearing - Verfahren treten ebenfalls nur Wettbewerbsverzerrungen bei den Warenlieferungen an die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Endabnehmer bei unterschiedlichen Steuersätzen - und strukturen auf.

b. Finanzautonomie und Steuersouveränität

Grundsätzlich können die Mitgliedstaaten bei Anwendung des Bestimmungslandprinzips die Umsatzsteuer nach ihren politischen Vorgaben gestalten. Die nationale Steuersouveränität der Mitgliedstaaten wurde bis vor der Einführung des Binnenmarktes durch die Erhebung eines Grenzausgleiches garantiert. In der Übergangslösung bleibt die Finanzautonomie unter anderem durch die Versteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs erhalten.

Beim Ursprungslandprinzip können die Mitgliedstaaten die Umsatzsteuer nicht mehr nach ihren politischen Zielen gestalten. Ihre Finanzautonomie wird damit eingeschränkt

Auch bei der Anwendung des Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit Vorsteuerabzug wird die Finanzautonomie der Mitgliedstaaten begrenzt. Schon die Regelungen über den grenzüberschreitenden Vorsteuerabzug schränken die nationale Steuersouveränität der jeweiligen Mitgliedstaaten ein.

Die Einschränkungen der Finanzautonomie erfolgt beim Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit Vorsteuerabzug und Clearing - Verfahren noch zusätzlich durch die Regelungen des Clearing - Verfahrens.

c. Steueraufkommen

Bei der Anwendung des Bestimmungslandprinzips fließen die Einnahmen aus der Umsatzsteuer dem Bestimmungsland gemäß dem Territorialitätsprinzip zu. Die Steueraufkommen der Mitgliedstaaten bleiben somit unverändert.

Beim Ursprungslandprinzip fließt das Steueraufkommen nur dem Ursprungsland zu, obwohl der Verbrauch der Güter im Bestimmungsland erfolgt.

Bei den derzeitigen unterschiedlichen Steuersätzen in den Mitgliedsstaaten führen die Güterlieferungen an private Endverbraucher und den nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmen mit den damit verbundenen Verlagerungen der Käufe in Länder mit niedrigen Steuersätzen zu einer Verschiebung der Steueraufkommen.

Das Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit Vorsteuerabzug führt zu völlig anderen allokativen Effekten als das Bestimmungslandprinzip. Das Steueraufkommen fließt grundsätzlich dem Ursprungsland zu.

Aber der grenzüberschreitende Vorsteuerabzug führt zu einer gravierenden Verschiebung der Steueraufkommen von den netto importierenden zu den netto exportierenden Mitgliedsländern. Das Ursprungsland erhält im Ergebnis sehr viel mehr Steuern, als ihm nach dem Territorialitätsprinzip zusteht.

Bei der Anwendung des Gemeinsamer - Markt - Prinzips mit Vorsteuerabzug und Clearing - Verfahren werden die durch den grenzüberschreitenden Vorsteuerabzug verursachten gravierenden Verschiebungen der Steueraufkommen mit der Durchführung des Clearing - Verfahrens neutralisiert. Die Umsatzeinnahmen der Mitgliedstaaten werden nach dem Territorialitätsprinzip (wie beim Bestimmungslandprinzip) verteilt. Dadurch bleiben die Steueraufkommen der Mitgliedsländer, gemessen am Status quo, unverändert.

d. Grenzkontrollen und Steuerschranken

Bis zur Schaffung des Binnenmarktes wurde das Bestimmungslandprinzip mit Grenzkontrollen praktiziert. Der Grenzausgleich und damit die Grenzkontrollen konnten durch die komplizierten Regelungen der Übergangslösung aufgehoben und trotzdem das Bestimmungslandprinzip beibehalten werden. Die Steuerschranken sind aber damit noch nicht restlos beseitigt.

Das Ursprungslandprinzip funktioniert grundsätzlich ohne Grenzausgleich, Grenzkontrollen und Steuerschranken.

Beim Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit Vorsteuerabzug werden die innergemeinschaftlichen und die inländischen Warenlieferungen gleich behandelt. Deshalb funktioniert auch dieses Prinzip grundsätzlich ohne Grenzausgleich, Grenzkontrollen und Steuerschranken.

Auch das Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit Vorsteuerabzug und Clearing - Verfahren besteuert die grenzüberschreitenden wie die nationalen Lieferungen und benötigt weder Grenzkontrollen noch Grenzausgleich. Damit gibt es auch bei diesem Prinzip keine Steuerschranken.

e. Doppelbesteuerung oder Steuerfreiheit

Bei der Anwendung des Bestimmungslandprinzips werden der internationale und innergemeinschaftliche Warenhandel weder doppelt besteuert noch steuerfrei belassen.

Beim Ursprungslandprinzip kommt es zu einer Doppelbesteuerung, da die innergemeinschaftlich gelieferten Güter sowohl im Ursprungsland als auch im Bestimmungsland versteuert werden,.

Das Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit Vorsteuerabzug entlastet im Ergebnis die importierten Güter von der Umsatzsteuer des Ursprungslandes. Damit wird eine Doppelbesteuerung vermieden. Die Güter werden ausschließlich mit der Umsatzsteuer des Bestimmungslandes belastet.

Beim Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit Vorsteuerabzug und Clearing - Verfahren werden die innergemeinschaftlich gelieferten Güter ebenfalls durch den grenzüberschreitenden Vorsteuerabzug von der Umsatzsteuer des Ursprungslandes entlastet und ausschließlich mit der Umsatzsteuer des Bestimmungslandes belastet. Es kommt somit auch hier zu keiner Doppelbesteuerung.

f. Steuerliche Endbelastung

Beim Bestimmungslandprinzip steht ausschließlich dem Bestimmungsland das endgültige Besteuerungsrecht zu. Die Waren, die über die Grenze in ein Mitgliedstaat gelangen, werden in das Umsatzsteuersystem des Importlandes integriert und mit dem selben Steuersatz belastet wie die inländischen Warenlieferungen und ihnen damit gleichgestellt. Die steuerliche Endbelastung der innergemeinschaftlich gehandelten Güter mit Umsatzsteuer tritt deshalb ausschließlich in der Höhe auf, wie sie vom Bestimmungsland gesetzlich festgelegt ist.

Das Ursprungslandprinzip besteuert die grenzüberschreitend gelieferten Güter im Ursprungsland. Wenn die Waren im Bestimmungsland weiter verkauft werden, erfolgt eine weitere Besteuerung der Güter, aber mit dem Steuersatz des Bestimmungslandes. Die steuerliche Belastung der Güter hängt also nicht nur mit dem Steuersatz des Bestimmungslandes zusammen.

Das Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit Vorsteuerabzug belastet zwar die exportierten Güter sowohl im Ursprungsland als auch im Bestimmungsland mit Umsatzsteuer. Aber die steuerliche Endbelastung der Güter mit Umsatzsteuer ist nach Abzug der grenzüberschreitenden Vorsteuer, nur noch in der Höhe des Steuersatzes des Bestimmungsland vorhanden.

Auch beim Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit Vorsteuerabzug und Clearing - Verfahren ist die steuerliche Endbelastung der Güter nach Abzug der Vorsteuer nur noch vom Steuersatzes des Bestimmungsland beeinflusst.

g. Kontrollverfahren

Beim Bestimmungslandprinzip müssen die innergemeinschaftlich gelieferten Güter entweder an den Grenzen oder aber in den Umsatzsteuererklärungen erfaßt werden. Um Steuerhinterziehungen möglichst zu verhindern, sind bei der Durchführung des Bestimmungslandprinzips ohne Grenzschränken Kontrollfunktionen wie die Zusammenfassende Meldungen und die Benutzung von Umsatzsteuer - Identifikationsnummern der Unternehmen unerlässlich. Die Kontrollaufgaben werden damit von den Grenzen in die nationalen Finanzbehörden verlagert. Die notwendigen Kontrollen des Bestimmungslandprinzips verursachen einen enorm hohen Aufwand für die Wirtschaft und Verwaltung.

Das Ursprungslandprinzip kommt ohne aufwendige Kontrollverfahren bei Wirtschaft und Verwaltung aus und verursacht dadurch keine zusätzlichen Kosten.

Da bei der Anwendung des Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit Vorsteuerabzug auch Fakten, die außerhalb des nationalen Territoriums geschaffen wurden (grenzüberschreitender Vorsteuerabzug), berücksichtigt werden müssen, gilt es, vorher die hierfür notwendigen Vorschriften durch ein internationales Abkommen zu schaffen. Dies verursacht ständige Kosten für die Überwachung der vorschriftsmäßigen Durchführung dieser Vereinbarungen.

Beim Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit Vorsteuerabzug und Clearing - Verfahren müssen zusätzlich zu den Vorschriften eines internationalen Abkommens für den gemeinsamen Vorsteuerabzug auch noch Regelungen für das internationale Clearing - Verfahren geschaffen werden, deren korrekte Durchführung ebenfalls mit kostenverursachenden Kontrollverfahren überwacht werden muß.

h. Gleichstellung des Güterverkehrs

Das Bestimmungslandprinzip behandelt den innergemeinschaftlichen und den inländischen Güterverkehr unterschiedlich: die Exporte werden entlastet und die Importe belastet. Dieses Prinzip der steuerlichen Ent- bzw. Belastung hat gleichzeitig eine ökonomische Wirkung. Da die Importe in gleicher Weise besteuert werden wie die inländischen Warenlieferungen, tragen die Verbraucher der Importe wirtschaftlich die Steuern, aus deren Ertrag die Staatsleistungen finanziert werden, die sie erhalten (benefit - to - consumer - Argument). Die Befreiung der Exporte von der Steuer des Exportlandes sorgt dafür, daß die Verbraucher des Importlandes nicht die Staatsleistungen des Exportlandes mitfinanzieren, von denen sie nicht profitieren.

Diese Wirkungen des Bestimmungslandprinzips heben aber hervor, daß die Bürger der Gemeinschaft sich in einem von Staatsgrenzen getrennten Markt befinden. Denn dieses Prinzip unterscheidet steuerlich zwischen den innergemeinschaftlichen und den inländischen Warenbewegungen, die damit nicht gleich behandelt werden.

Das Ursprungslandprinzip besteuert auch die innergemeinschaftlichen und die inländischen Warenlieferungen im Inland und erreicht damit eine Gleichbehandlung dieser Lieferungen.

Das Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit Vorsteuerabzug besteuert nicht nur die innergemeinschaftlichen wie die inländischen Warenlieferungen im Inland, sondern läßt auch den grenzüberschreitenden Vorsteuerabzug zu. Der innergemeinschaftliche Güterhandel ist damit dem inländischen vollständig gleichgestellt.

Beim Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit Vorsteuerabzug und Clearing - Verfahren werden ebenfalls alle internationalen mit den nationalen Warenlieferungen gleich behandelt.

Zu der völligen Gleichstellung durch den Vorsteuerabzug kommt noch der Retransfer der Steuereinnahmen durch das Clearing - Verfahren.

i. Sonderregelungen

Das Bestimmungslandprinzip funktioniert nur mit komplizierten Sonderregelungen für den Versandhandel, für die Direktkäufe und für die Lieferungen von neuen Fahrzeugen. Das Ursprungslandprinzip benötigt keine Sonderregelungen.

Auch bei der Durchführung des Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit Vorsteuerabzug bedarf es keiner Sonderregelungen.

Beim Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit Vorsteuerabzug und Clearing - Verfahren werden ebenfalls keine Sonderregelungen benötigt.

2. Abschnitt Bewertungen der Besteuerungsprinzipien

a. Integrationsniveau

Betrachtet man die oben aufgeführten Wirkungen der Besteuerungsprinzipien, so läßt sich feststellen, daß diese Prinzipien unterschiedlich hohe Integrationsniveaus erreichen.

aa. Das Bestimmungslandprinzip

Das Bestimmungslandprinzip beeinflußt nicht den Wettbewerb der Unternehmen und bewahrt die nationale Steuersouveränität in den Mitgliedsstaaten sowie den Zufluß der Einnahmen aus der Umsatzsteuer nach dem Territorialitätsprinzip.

Zwar wurden die Grenzkontrollen aufgehoben, was die Gemeinschaft durchaus stärkt, damit sind aber noch nicht alle Steuerschranken beseitigt. Auch wenn die steuerliche Endbelastung der innergemeinschaftlich gehandelten Güter ausschließlich vom Steuersatz des Bestimmungslandes bestimmt wird, sind die notwendigen Kontrollen, die komplizierten Sonderregelungen und die unterschiedliche Behandlung des innergemeinschaftlichen und des inländischen Güterverkehrs für die Gemeinschaft nicht förderlich.

Mit diesen Wirkungen erreicht das Bestimmungslandprinzip nur ein geringes Integrationsniveau.

Soll das zukünftige Besteuerungsprinzip der Gemeinschaft ein höheres Integrationsniveau erreichen, müssen alle Warenlieferungen in der Gemeinschaft steuerlich gleich behandelt, das heißt, die Exporte steuerlich nicht entlastet bzw. die Importe nicht belastet werden.

ab. Das Ursprungslandprinzip

Die Anwendung des Ursprungslandprinzips schränkt die Finanzautonomie der Mitgliedstaaten ein und verschiebt deren Steueraufkommen, aber diese Wirkungen sind für die Europäische Gemeinschaft nicht abträglich.

Die gleichzeitig verursachten Wettbewerbsverzerrungen und die Doppelbesteuerung der innergemeinschaftlich gelieferten Güter sind für einen gemeinsamen Binnenmarkt jedoch schädlich. An dieser Stelle besteht noch Harmonisierungsbedarf.

Aber ein Besteuerungssystem, das wie das Ursprungslandprinzip ohne Grenzkontrollen, Grenzausgleich und Sonderregelungen funktioniert, die Steuerschranken völlig beseitigt, keine zusätzlichen Kosten für die Wirtschaft und Verwaltung verursacht, weil es auch ohne aufwendige Kontrollverfahren auskommt und die innergemeinschaftlichen wie die inländischen Warenlieferungen behandelt, fördert das Zusammenwachsen der Europäischen Gemeinschaft.

Das Ursprungslandprinzip erreicht mit seinen Wirkungen ein höheres Integrationsniveau als das Bestimmungslandprinzip.

ac. Das Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit Vorsteuerabzug

Das Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit Vorsteuerabzug führt bei bestimmten Warenlieferungen zu Wettbewerbsverzerrungen, die Steuersouveränität der Mitgliedstaaten wird teilweise beschränkt, und der grenzüberschreitende Vorsteuerabzug verschiebt die Steueraufkommen.

Diese Wirkungen, insbesondere die Verschiebung der Steueraufkommen, die gravierende wirtschafts- und haushaltspolitische Auswirkungen hätte, werden von den Mitgliedstaaten nicht akzeptiert.

Aber die positiven Wirkungen, daß der innergemeinschaftliche Güterhandel dem inländischen vollständig gleichgestellt ist, alle Steuerschranken abgeschafft werden können, eine Doppelbesteuerung vermieden wird, auf Sonderregelungen verzichtet werden kann und die steuerliche Endbelastung der Güter dem Steuersatz im Bestimmungsland entspricht, unterstützen den Prozeß der europäischen Integration.

Das Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit Vorsteuerabzug erreicht damit ein noch höheres Integrationsniveau als das Ursprungslandprinzip.

ad. Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit Vorsteuerabzug und Clearing - Verfahren

Auch das Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit Vorsteuerabzug und Clearing - Verfahren führt bei bestimmten Warenlieferungen zu Wettbewerbsverzerrungen und beschränkt ebenfalls zum Teil die Steuersouveränität der Mitgliedstaaten.

Diese Wirkungen fördern zwar den gemeinsamen Binnenmarkt nicht, und sie sollten durch weitere Harmonisierungsmaßnahmen beseitigt werden, aber die Verschiebung der Steueraufkommen und die damit verbundenen gravierenden wirtschafts- und haushaltspolitischen Auswirkungen, die der grenzüberschreitende Vorsteuerabzug verursacht, werden neutralisiert. Die Steueraufkommen bleiben dadurch unverändert. Diese Wirkung, die mit der Durchführung des Clearing - Verfahrens erzielt wird, ist den Mitgliedstaaten besonders wichtig. Auf den Harmonisierungsprozeß hat dieser Effekt eine positive Wirkung.

Die Vertreter der Mitgliedstaaten sind eher zu Maßnahmen, die zu einer weiteren Integration der Steuersysteme in der Gemeinschaft führen, bereit, wenn die angestrebten Veränderungen keine nachteiligen Auswirkungen auf die nationalen Wirtschafts - und Finanzpolitiken mit sich bringen. Auch wenn die korrekte Durchführung der noch zu schaffenden Regelungen für das internationale Clearing - Verfahren mit kostenintensiven Kontrollverfahren überwacht werden muß, fördern die weiteren positiven Wirkungen, daß alle Steuerschranken abgeschafft werden können, eine Doppelbesteuerung des innergemeinschaftlichen Warenhandels vermieden wird, die steuerliche Endbelastung der Güter dem Steuersatz im Bestimmungsland entspricht und keine Sonderregelungen benötigt werden, den Prozeß der europäischen Integration.

Das hohe Integrationsniveau wird sowohl von der völligen Gleichstellung der innergemeinschaftlichen mit den nationalen Warenlieferungen durch den Vorsteuerabzug als auch durch den Retransfer der Steuereinnahmen durch das Clearing - Verfahren unterstrichen.

Das Gemeinsamer - Markt - Prinzip mit Vorsteuerabzug und Clearing - Verfahren erreicht damit das höchste Integrationsniveau der hier untersuchten Prinzipien.

b. Übersicht der Wirkungen

Die diffizilen, zum Teil etwas komplizierten Wirkungsweisen und ihre Bewertung werden hier in einer Übersicht zusammengefaßt.

	Bestimmungs- landprinzip	Ursprungsland- prinzip	GMP mit Vorsteuerabzg.	GMP mit Vorsteuerabzg. u. Clearing V.
Wettbewerbsver- Zerrungen	keine	ja, zum Teil	ja, zum Teil	ja, zum Teil
Steuersouveränität	bleibt erhalten	eingeschränkt	eingeschränkt	eingeschränkt
Steueraufkommen ¹⁷⁴	unverändert	verschoben	verschoben	unverändert
Grenzkontrollen	keine	keine	keine	keine
Doppeltbesteuerung	keine	ja	keine	keine
Höhe der steuerlichen Endbelastung	ausschließlich Bestimmungs- land definiert	Ursprungs-und Bestimmungs- land definiert	ausschließlich Bestimmungs- land definiert	ausschließlich Bestimmungs- land definiert
Kontrollverfahren	ja, umfangreiche	keine	ja, geringe	ja, geringe
Gleichstellung des innergemeinschaft- lichen Handels	nein, deutliche Unterschiede	ja	ja, keine Unterschiede	ja, keine Unterschiede
Sonderregelungen	ja, komplizierte	keine	keine	keine
Integrationsniveau	gering	hoch	sehr hoch	sehr hoch

¹⁷⁴ verglichen am Status quo.