

DIE HARMONISIERUNG DER UMSATZSTEUERN IN DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFT

Wolfgang JURETZEK

A. DIE STEUERLICHEN BESTIMMUNGEN DES VERTRAGES VON ROM

Am 25.4.1957 haben die sechs Staaten Belgien, Bundesrepublik Deutschland, Frankreich, Italien, Luxemburg und Niederlande in Rom den Vertrag zur Gründung der EWG unterzeichnet. Der Vertrag ist am 1.1.1958 in Kraft getreten. Er enthält in den Artikeln 95 bis 99 steuerliche Bestimmungen, die sich nicht an die einzelnen Steuerpflichtigen, sondern nur an die Mitgliedstaaten und an die Kommission, das Exekutivorgan der EWG, wenden.

Die bezeichneten Artikel stellen allgemeine Regeln auf, schützen die aus anderen Mitgliedstaaten eingeführten Waren vor Diskriminierung (Art. 95) und verbieten eine Subventionierung ausgeführter Waren mit steuerlichen Mitteln (Art. 96). Mitgliedstaaten, die die Umsatzsteuer nach dem System der kumulativen Mehrphasensteuer erheben, können nach Art. 97 für inländische Abgaben, die sie von den eingeführten Waren erheben, und für Rückvergütungen, die sie für ausgeführte Waren gewähren, Durchschnittsätze für Waren oder Gruppen von Waren festlegen. Die Bundesrepublik konnte auf Grund dieser Vorschrift, solange sie die Mehrwertsteuer noch nicht eingeführt hatte, ihr System der Umsatzausgleichsteuer und der Ausfuhr- und Ausfuhrhändlervergütungen beibehalten. Im Wesen eines Durchschnittsatzes liegt es begründet, daß im Einzelfall die für die Umsatzausgleichsteuer oder die Ausfuhrvergütung gesetzte obere Grenze geringfügig überschritten wird, zumal wenn Durchschnittsätze für Gruppen oder Waren festgelegt werden. Nicht gestattet ist es jedoch, die Durchschnittsätze planmäßig für eine protektionistische Zielsetzung einzuspannen. Denn Art. 97 verlangt, daß

bei der Festlegung der Durchschnittsätze die in den Artikeln 95 und 96 aufgestellten Grundsätze gewahrt bleiben müssen. (Art. 98 läßt für die direkten Steuern einen Ausgleich beim grenzüberschreitenden Warenverkehr nur unter erschwerten Bedingungen und nur für eine begrenzte Zeit zu.) Nach den Artikeln 95 bis 97 bleibt für die Umsatzsteuer (und die Verbrauchsteuern) zunächst das Prinzip der Besteuerung im Bestimmungsland weiterbestehen, für die übrigen Steuern, vor allem die direkten Steuer, d. s. die Steuern vom Einkommen, Ertrag und Vermögen, gilt weiter das Prinzip der Besteuerung im Ursprungsland. Es wird nur dafür gesorgt, daß dieser Zustand nicht die Ziele des Vertrages gefährdet, vor allem nicht das eine Ziel, Schutz des Wettbewerbs innerhalb des Gemeinsamen Marktes vor Verfälschungen.

Die für die Steuerpolitik innerhalb des Gemeinsamen Marktes wichtigste Bestimmung ist Art. 99, durch den der Kommission die Aufgabe übertragen wird zu prüfen, wie die Rechtsvorschriften der einzelnen Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern, einschließlich der Ausgleichsmaßnahmen für den Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten, im Interesse des Gemeinsamen Marktes harmonisiert werden können. Die Kommission soll dem Rat, dem Entscheidungs- und Normensetzungsorgan der EWG, entsprechende Vorschläge unterbreiten, über die der Rat nur mit Einstimmigkeit entscheiden kann.

B. DIE ARBEITEN DER BRUSSELER KOMMISSION

I. Vorarbeiten

Die Kommission hat sich der wichtigen ihr durch Art. 99 auferlegten Aufgabe alsbald nach ihrer Konstituierung zugewandt und eine Arbeitsgruppe, bestehend aus Beamten der Kommission und Experten der Mitgliedstaaten, damit beauftragt, die Möglichkeiten zur Umsatzsteuerharmonisierung zu untersuchen. Die Arbeitsgruppe sah in der Einführung eines gemeinsamen Systems in allen Mitgliedstaaten die beste Lösung. Die in fünf Mitgliedstaaten bei Inkrafttreten des Vertrages von Rom geltenden kumulativen Mehrphasensteuer- oder Mischsysteme schieden als Gemeinschaftsteuer aus, da sie nicht wettbewerbsneutral waren und keinen exakten Grenzausgleich ermöglichten. Auch die bekannten Einphasensteuern in der Einzelhandels-, Großhandels- oder letzten Produktionsstufe verfielen, obwohl sie als wettbewerbsneutral bezeichnet

werden können, der Ablehnung. Nach Ansicht der Arbeitsgruppe entsprach das System der Mehrwertsteuer, die bereits in Frankreich galt, am besten den Erfordernissen des freien Handels innerhalb des Gemeinsamen Marktes sowie der erstrebten Wettbewerbsneutralität. Diese Besteuerungsform bietet auf nationaler Ebene keinen Anreiz zur Integration (wie die kumulativen Allphasen- und Mehrphasensteuern) und verteilt die Steuerzahllast auf mehrere Stufen. Auf internationaler Ebene kann die steuerliche Gleichbehandlung inländischer und eingeführter Waren sowie die steuerliche Entlastung bei der Ausfuhr ohne komplizierte Maßnahmen verwirklicht werden. Da bei diesem System die Belastung der Waren immer dem für sie geltenden Steuersatz entspricht, können die eingeführten Waren exakt belastet werden. Bei Ausfuhr werden die Waren durch Befreiung und Gewährung des Vorsteuerabzugs völlig von der Umsatzsteuer entlastet.

II. Die von der Kommission erlassenen Richtlinien zur Harmonisierung der Umsatzsteuern

1. Die erste Richtlinie vom 11.4.1967

Auf Grund dieser Vorarbeiten hat die Kommission in November 1962 und nach Vornahme einiger Änderungen am 12. Juni 1964 dem Rat den Vorschlag für eine erste Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten betreffend die Umsatzsteuern vorgelegt. Der Rat hat in seiner Sitzung vom 9. Februar 1967 den Richtlinienvorschlag, der ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem vorsieht, einstimmig angenommen. Die erste Richtlinie ist unter dem 11.4.1967 im Amtsblatt der Europ. Gemeinschaften 1967 Seite 1301 veröffentlicht worden.

In der Präambel zu dieser ersten Richtlinie wird der Charakter des Gemeinsamen Marktes als "binnenmarktähnlich" unterstrichen. Weiter wird ausgeführt, daß die größte Einfachheit und Neutralität eines Mehrwertsteuersystems erreicht werde, wenn die Steuer so allgemein wie möglich erhoben werde und ihr Anwendungsbereich alle Produktions und Vertriebsstufen sowie den Bereich der Dienstleistungen nach Art. 1 Abs. 1 dieser Richtlinie ersetzen die Mitgliedstaaten ihr derzeitiges Umsatzsteuersystem durch das in Art. 2 bezeichnete gemeinsame Mehrwertsteuersystem. Die nationalen Gesetze, die die Einführung des gemeinsamen Mehrwertsteuergesetzes zum Gegenstand haben, sollen so rasch wie möglich verkündet werden, damit sie zu einem von jedem Mitgliedstaat

unter Berücksichtigung der Konjunkturlage zu bestimmenden Zeitpunkt, spätestens am 1. Januar 1970 in Kraft treten können (Art. Abs 2).

Sehr wichtig ist Art. 1 Abs. 3, der bestimmt, daß mit dem Tage des Inkrafttretens der nationalen Mehrwertsteuergesetze die Anwendung von pauschalen Ausgleichmaßnahmen bei der Einfuhr und Ausfuhr im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mehr zulässig ist. Da die Bundesrepublik ihr Mehrwertsteuergesetz mit Steuersätzen von 10 v.H. und 5 v.H. am 1.1.1968 in Kraft gesetzt hat, ist es nach dieser Bestimmung nicht mehr zulässig, eingeführte Waren niedriger zu besteuern als in Höhe von 10 v.H. bzw. 5 v.H. Entsprechendes dürfte für die Ausfuhr gelten.

Art. 2 der ersten Richtlinie charakterisiert die gemeinsame Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer, regelt grundsätzlich die Technik des Vorsteuerabzugs und ordnet an, daß die Steuer bis zur Einzelhandelsstufe einschließlich anzuwenden ist. Jedoch können die Mitgliedstaaten nach durchgeführter Konsultation den Anwendungsbereich für eine Übergangszeit, längstens bis zur Beseitigung der Steuergrenzen, bis auf die Großhandelsstufe einschließlich begrenzen und, falls nötig, auf der Einzelhandelsstufe oder auf der ihr vorangehenden Stufe eine autonome zusätzliche Steuer erheben. Nach Art. 4 unterbreitet die Kommission dem Rat vor Ablauf des Jahres 1968 Vorschläge darüber, in welcher Weise und binnen welcher Frist die Harmonisierung der Umsatzsteuern ihr Ziel erreichen kann, nämlich die Beseitigung der Steuergrenzen, d.h. die Beseitigung der Besteuerung bei der Einfuhr und der steuerlichen Entlastung bei der Ausfuhr im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten. Der Rat soll vor Ablauf der Übergangszeit darüber beraten und, wenn möglich, beschließen. Bei den Vorschlägen der Kommission sollen das unterschiedliche Verhältnis zwischen direkten und indirekten Steuern in den Mitgliedstaaten, die Auswirkungen einer Änderung der Steuersysteme auf die Steuer- und Haushaltspolitik der Mitgliedstaaten und der Einfluß der Steuersysteme auf die Wettbewerbsverhältnisse und die sozialen Verhältnisse in der Gemeinschaft berücksichtigt werden.

2. Die zweite Richtlinie vom 11.4.1967

Der Rat der EWG hat auch den von der Kommission am 14.4.1965 vorgelegten Vorschlag einer zweiten Richtlinie in der Sitzung vom 9. Februar 1967 einstimmig angenommen. Die zweite Richtlinie ist unter

dem 11.4.1967 im Amtsblatt der Europ. Gemeinschaften 1967 S. 1303 veröffentlicht worden. Sie enthält umfangreiche Anweisungen an die Mitgliedstaaten über die Struktur und Anwendungsmodalitäten der gemeinsamen Mehrwertsteuer. Sie besteht aus einer ausführlichen Präambel, dem in Artikel gegliederten Text und zwei Anhängen. Anhang A bringt Erläuterungen und ausführliche Anwendungsmodalitäten zu den einzelnen Artikeln, mitunter auch Abweichungen von der Regel. Anhang B führt diejenigen Dienstleistungen auf, die, da sie die Warenpreise beeinflussen, der Gemeinschaftsregelung unterliegen sollen. Unter "Dienstleistungen" sind die sonstigen Leistungen im Sinne des deutschen Rechts zu verstehen. Dienstleistungen, die keinen Einfluß auf die Warenpreise ausüben, werden den Mitgliedstaaten zur autonomen Besteuerung überlassen.

Nach der zweiten Richtlinie soll die gemeinsame Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug auf allen Stufen der Produktion und der Verteilung einschließlich des Einzelhandels sowie im Bereich der Dienstleistungen erhoben werden. Die Steuer soll nach den bewirkten Leistungen (Sollversteuerung), und zwar vom Entgelt ohne Steuer berechnet werden. Lieferungen und Dienstleistungen sollen grundsätzlich dem gleichen Steuersatz unterliegen. Beförderungsleistungen sollen bei allen Verkehrsträgern gleich besteuert werden. Werden in bestimmten Bereichen Erleichterungen für notwendig gehalten, dann sollen ermäßigte Steuersätze (nicht Befreiungen) angewendet werden. Ermäßigte Steuersätze sollen so berechnet werden, daß es normalerweise möglich ist, von dem Mehrwertsteuerbetrag, der sich bei Anwendung dieses Satzes, ergibt, die gesamte auf der Vorstufe erhobene Mehrwertsteuer abzusetzen. Auf den Rechnungen sollen der Nettopreis und der Steuerbetrag getrennt ausgewiesen werden. Diese Regelungen stimmen mit dem deutschen Mehrwertsteuergesetz überein.

Die zweite Richtlinie sieht aber auch einige vom deutschen Gesetz abweichende Regelungen vor. Bei Investitionsgütern soll der sofortige Vollabzug vorgenommen werden, während das deutsche Gesetz den Vollabzug erst ab 1.1.1973 gestattet. Bis dahin tritt die Besteuerung des Selbstverbrauchs nach § 30 ein. Jedoch haben die Mitgliedstaaten die Möglichkeit, den Vorsteuerabzug bei Investitionsgütern ganz oder teilweise aus konjunkturellen Gründen zu versagen. Im Gegensatz zum deutschen Gesetz können ferner bestimmte Gegenstände und Dienstleistungen von der Abzugsregelung ausgeschlossen werden, z.B. Teppiche, Fahrzeuge.

3. Die dritte Richtlinie vom 9.12.1969

Italien und Belgien* hatten der Kommission am 14.7.1969 bzw. 12.9.1969 mitgeteilt, daß sie nicht in der Lage seien, den für die Einführung der Mehrwertsteuer in Art. 1 Abs. 2 der ersten Harmonisierungs - Richtlinie festgelegten Endtermin des 1. Januar 1970 einzuhalten. Sie hatten daher eine Fristverlängerung von zwei bzw. einem Jahr beantragt. Belgien glaubte, vor allem aus Konjunktur- und Haushaltsgründe die Mehrwertsteuer nicht zum vorgesehenen Zeitpunkt einführen zu können. In Italien liegt ein Entwurf für eine allgemeine Steuerreform dem Parlament vor, der nicht mehr rechtzeitig verabschiedet werden konnte.

Der Rat ist der Auffassung, daß die Einführung der Mehrwertsteuer nicht über den 1. Januar 1972 hinaus verschoben werden kann. Er hat daher in der dritten Richtlinie vom 9. Dezember 1969 (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 320/34 vom 20.12.1969) den Zeitpunkt des 1. Januar 1970, der in Artikel 1 der ersten Richtlinie vom 11.4.1969 vorgesehen ist, durch den 1. Januar 1972 ersetzt (Artikel 1). Der Rat stellt fest, daß die Beseitigung der Verfälschung des Wettbewerbs im Warenverkehr zwischen den Mitgliedstaaten bis zum 1.1.1970 nicht erreicht werden kann, da die Mitgliedstaaten Italien und Belgien weiterhin zum Ausgleich der inländischen Belastung durch die Umsatzsteuer Durchschnittsätze anwenden. In Artikel 3 der dritten Richtlinie wird daher bestimmt, daß die am 1. Oktober 1969 geltenden Durchschnittsätze nicht erhöht werden dürfen. Sie können nur etwaigen Änderungen der Umsatzsteuersätze angepaßt werden. Als Durchschnittsätze sind die Sätze der Ausgleichsabgaben bei der Einfuhr und der Rückvergütungen bei der Ausfuhr zu verstehen, die eingeführt wurden, damit bei den inländischen Erzeugnissen die auf den verschiedenen Stufen ihrer Produktion durch die kumulative Mehrphasensteuer entstehenden Belastungen, mit Ausnahme der Abgabe auf den Verkauf durch den Endhersteller, ausgeglichen werden (Artikel 2).

Außerhalb der dritten Richtlinie haben die sechs Mitgliedstaaten vereinbart, daß Italien und Belgien die am 1.10.1969 bestehenden Durchschnittsätze wie folgt senken. Durchschnittsätze, die zwischen 101 % und 150 % des allgemeinen Umsatzsteuersatzes liegen, werden für die Zeit vom 1.1.1970 bis 31.12.1971 um 10 % linear gesenkt. Durchschnittsätze, die über 150 % des allgemeinen Umsatzsteuersatzes betragen, wer-

*) Die anderen 4 Mitgliedstaaten erheben bereits die Mehrwertsteuer.

den für die Zeit vom 1.4.1970 bis 31.12.1970 um 13 % und für die Zeit vom 1.1.1971 bis 31.12.1971 um 15 % linear gesenkt. Italien und Belgien steht jedoch eine Schutzklausel zu.

Der Rat hat in einer besonderen Etschließung die Kommission gebeten, ihm so bald wie möglich Vorschläge zur Aufhebung der Steuergrenzen bei der Umsatzsteuer vorzulegen. Er apelliert an den Mitgliedstaat Italien, bei Einführung der Mehrwertsteuer in diese sofort den Einzelhandel einzubeziehen, da eine Aufhebung der Steuergrenzen erst möglich erscheint, wenn alle Staaten den Einzelhandel in die Mehrwertsteuer einbeziehen. Die Kommission wird voraussichtlich im Laufe des Jahres 1970 ihre Vorschläge zur Aufhebung der Steuergrenzen dem Rat vorlegen.
