

Vorträge Reden und Berichte aus dem Europa-Institut / Nr. 204

herausgegeben

von Professor Dr. Dr. Georg RESS

Arnold Willemsen

Mitglied der Hauptgeschäftsführung des  
Bundesverbandes der Deutschen Industrie

## Umsetzungsprobleme des europäischen Steuerrechts

Vortrag vor dem Europainstitut der Universität des Saarlandes  
Saarbrücken, den 31. Mai 1990

1990 © Europa-Institut  
Universität des Saarlandes  
Nicht im Buchhandel erhältlich  
Abgabe gegen eine Schutzgebühr  
von 10,— DM

## Umsetzungsprobleme des europäischen Steuerrechts

### I. Einleitung

Wenn meine mathematischen Kenntnisse mich nicht im Stich gelassen haben, sind es von heute an noch genau 945 Tage bis zu der zum 1.1.1993 geplanten Verwirklichung des Binnenmarktes; eines Marktes, der definiert wird als ein Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gewährleistet ist (Art. 8 a Abs. 2 EWG-Vertrag - EWGV).

Die Verwirklichung dieses Binnenmarktes ist eng verknüpft mit unserem Thema. Läßt man einmal gesundheitspolitische Forderungen oder Strafverfolgungsinteressen beiseite, so bildet die Unterschiedlichkeit der Steuersysteme - und hier vor allem der Systeme der indirekten Steuern - in den verschiedenen EG-Staaten das mit Abstand größte Hindernis, um die physischen Grenzen zu beseitigen. Ohne Grenzkontrollen würde sowohl die Erhebung von Mehrwertsteuer nach bisherigem Gemeinschaftsrecht als auch die Erhebung der speziellen Verbrauchsteuern unmöglich sein. Um es noch einmal kurz in Erinnerung zu rufen: Beim Export von einem EG-Land in ein anderes wird die exportierte Ware von der Mehrwertsteuer des Exportlandes entlastet, beim Eintritt in das Importland wird dort Einfuhrumsatzsteuer erhoben. Die Exportentlastung setzt einen Nachweis der Grenzüberschreitung voraus. Auch die Erhebung der speziellen Verbrauchsteuern knüpft bei der Verbringung von ent-

...

sprechenden Waren von einem EG-Land in ein anderes an den Nachweis des Grenzüberganges an. Daraus folgt: Gelingt es nicht, bis zum 31.12.1992 entsprechend dem Harmonisierungsauftrag in der Einheitlichen Europäischen Akte ein System zu schaffen, das bei Mehrwertsteuer und speziellen Verbrauchsteuern Grenzkontrollen überflüssig macht, können die physischen Grenzen nicht wie vorgesehen wegfallen.

Die Verwirklichung des Binnenmarktes muß aber noch in einem umfassenderen Sinne verstanden werden. Es geht nicht nur um die Beseitigung von Grenzkontrollen, sondern darüber hinaus auch, wie es Art. 3 lit. f EWGV ausdrückt, um die "Errichtung eines Systems, das den Wettbewerb innerhalb des Gemeinsamen Marktes vor Verfälschungen schützt." Mit dieser Zielsetzung des Binnenmarktes sind nicht nur die indirekten, sondern auch die direkten Steuern angesprochen. Daraus folgt, ein echter Binnenmarkt besteht nur da, wo von den Steuern keine Wettbewerbsverzerrungen zwischen den einzelnen Staaten der EG ausgehen.

Die Verwirklichung des Binnenmarktes erfordert daher die Schaffung europäischen Steuerrechts, das den beiden Zielsetzungen - Beseitigung der Grenzen und Abbau von Wettbewerbsverfälschungen - gerecht wird. Meine Ausführungen werden davon handeln, welcher Stand hierbei inzwischen erreicht ist und welche Hindernisse einer Umsetzung europäischen Steuerrechts entgegenstehen. Dabei werde ich mich vor allem mit der Mehrwertsteuer befassen, weil diese z.Z. im Mittelpunkt der politischen Anstrengungen steht. Aber auch den direkten Steuern werde ich

einige Sätze widmen. Die speziellen Verbrauchssteuern werde ich hingegen nicht weiterbehandeln, weil hier noch nicht einmal Konturen eines einheitlichen Systems sichtbar geworden sind.

**II. Was ist unter europäischem Steuerrecht zu verstehen und was bedeutet in diesem Zusammenhang "Umsetzung"?**

Beim europäischen Steuerrecht müssen wir unterscheiden zwischen dem originären oder primären Steuerrecht und dem sekundären Steuerrecht. Unter primärem Steuerrecht versteht man die im EWG-Vertrag selbst enthaltenen steuerlichen Bestimmungen. Als primäres Steuerrecht sind im wesentlichen zwei zentrale Vorschriften zu nennen:

Art. 99 EWGV, der einen ausdrücklichen Auftrag zur Harmonisierung der indirekten Steuern, d.h. der Umsatzsteuer und der Verbrauchsabgaben enthält.

Weiterhin ist zu nennen Art. 100 EWGV, der unter der Überschrift "Angleichung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften" nach allgemeiner Auffassung die Ermächtigungsnorm für gemeinschaftliche Maßnahmen im Bereich der direkten Steuern liefert, obwohl die direkten Steuern in dieser Vorschrift nicht ausdrücklich erwähnt werden.

Das primäre Gemeinschaftsrecht gilt nicht unmittelbar in den Mitgliedstaaten, es bedarf vielmehr einer Umsetzung. Hier sind zwei Formen zu unterscheiden, die Richtlinie und die Verordnung. Die Verordnung, die aber im Steuerrecht selten Verwen-

dung findet, gilt unmittelbar für jeden einzelnen Bürger in den Mitgliedstaaten. Die Richtlinie hingegen, die ebenso wie die Verordnung vom Rat erlassen wird, richtet sich nur an die einzelnen Mitgliedstaaten und erfordert zu ihrer unmittelbaren Wirksamkeit in den einzelnen Staaten einen weiteren nationalen Umsetzungsakt. Bei Richtlinien und Verordnungen spricht man von sekundärem Gemeinschaftsrecht. In Ausnahmefällen kann allerdings auch eine Richtlinie national unmittelbare Wirkungskraft entfalten. Nach der Rechtsprechung des EuGH (EuGH vom 8.10.1987, HFR 1988, 594; EuGH vom 20.9.1988, Rs. 190/87; vgl. auch NJW 1989, 3049 Fn. 10, 12) darf sich der einzelne Marktbürger wegen der nach Art. 189 Abs. 3 i.V. mit Art. 5 EWGV verbindlichen Wirkung einer Richtlinie dann auf einzelne Bestimmungen einer noch nicht umgesetzten Richtlinie berufen, wenn diese inhaltlich unbedingt und hinreichend genau erscheinen und zu ihrer Anwendung keines Ausführungsaktes mehr bedürften. Die eigentlichen politischen Hürden liegen bei den steuerrechtlichen Vorschriften in der Umsetzung des primären europäischen Steuerrechts in das sekundäre Steuerrecht. Die Transformation der Richtlinien in nationales Recht ist in der Regel einfacher, weil die Richtlinie schon das Ergebnis eines Kompromisses zwischen allen Staaten ist und somit die Akzeptanzschwelle für den nationalen Gesetzgeber nicht mehr so hoch liegt.

### III. Analyse des Harmonisierungsauftrags - rechtliche Grenzen der Umsetzung

Der Harmonisierungsauftrag für die indirekten Steuern ist, wie bereits bemerkt, in Art. 99 EWGV niedergelegt. Dort heißt es:

"Der Rat erläßt auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments einstimmig die Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstigen indirekten Steuern, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes innerhalb der in Art. 8 a vorgesehenen Frist notwendig ist."

Auch in Art. 100 EWGV, der die Rechtsgrundlage für die Harmonisierung der direkten Steuern bildet, heißt es, daß der Rat "... Richtlinien für die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten erläßt, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken." Ebenfalls heißt es in Art. 100 a EWGV, der sich mit der Verwirklichung der Ziele des Art. 8 a befaßt, daß "die Maßnahmen zur Angleichung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten erlassen werden, die die Schaffung und das Funktionieren des Binnenmarktes zum Gegenstand haben." Läßt man einmal die geringfügigen Abweichungen in der Formulierung der drei Vorschriften außer acht, so ergibt sich daraus, daß, jedenfalls im Bereich der Besteuerung, die Harmonisierung nicht total und als Selbstzweck erfolgen darf, sondern nur soweit, wie sie zur Schaffung bzw. Errichtung und für das Funktionieren

des Binnenmarktes notwendig ist. Unter Binnenmarkt im Sinne dieser Vorschriften ist dabei gem. dem vorhin schon zitierten Art. 8 a Abs. 2 EWGV ein Raum ohne Binnengrenzen zu verstehen, "in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gemäß den Bestimmungen dieses Vertrages gewährleistet ist."

Im einzelnen ist es natürlich schwierig festzustellen, ob eine Harmonisierungsmaßnahme diesen Anforderungen entspricht, ob sie dahinter zurückbleibt oder ob sie ggfs. darüber hinausgeht. Im Bereich der indirekten Steuern wird eine Harmonisierungsmaßnahme zur Errichtung des Binnenmarktes m.E. mindestens soweit gehen müssen, daß die Besteuerung nicht mehr an das Vorhandensein einer Grenze anknüpft, denn die Definition des Binnenmarktes verlangt ausdrücklich einen Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gewährleistet ist. Im übrigen aber dürfte eine zurückhaltende Handhabung des Harmonisierungsinstrumentes gemeint sein. Sind die Auswirkungen bestehender nationaler Regelungen auf den freien Verkehr innerhalb der EG nicht deutlich oder ergibt sich aus dem freien Verkehr, z.B. der Waren, daß mittelfristig die Mitgliedstaaten zu einer Selbstangleichung kommen werden, wie es etwa im Bereich unterschiedlich hoher Steuersätze denkbar ist, so sind spezielle Harmonisierungsmaßnahmen nicht gerechtfertigt. Dies ergibt sich aus dem von der Kommission im Weißbuch mehrfach betonten Grundsatz der Subsidiarität (vgl. Weißbuch der Kommission an den Europäischen Rat vom 14.6.1985, KOM (85) 310 endg., Rn. 13, 71, 77 ff.).

Darüber hinaus müssen alle Maßnahmen auch stets unter Einbeziehung der sonstigen Vertragsziele gesehen werden, denn Art. 8 a Abs. 2 verweist ausdrücklich darauf, daß der freie Verkehr "gemäß den Bestimmungen dieses Vertrages" gewährleistet ist. Nach Art. 2 EWGV gehört dazu z.B. die harmonische Entwicklung des Wirtschaftslebens, für deren Verwirklichung der von mir zitierte Art. 3 f EWGV fordert, "die Errichtung eines Systems, das den Wettbewerb innerhalb des Gemeinsamen Marktes vor Verfälschung schützt."

Das zweite Element "Funktionieren des Binnenmarktes" muß als Fortsetzungszustand nach Errichtung des Binnenmarktes verstanden werden. (Taschner in: v.d. Groeben/v.Boeckh/Thiesing/Ehlermann, EWGV, Art. 100 Rn. 29). Eine darüber hinausgehende Interpretation z.B. in dem Sinne, daß die Harmonisierungsmaßnahme auch die Erfüllung des Aufgabenvielacks des Art. 2 EWGV (harmonische Wirtschaftsentwicklung, Wachstum, größere Stabilität, beschleunigte Hebung der Lebenshaltung, engere Staatenbeziehung) bewirken muß, geht wohl zu weit. (Müller-Graff, EuR 1989, 131). Die Erfüllung dieser Forderungen kann nicht durch den Markt erreicht werden, sondern nur durch die koordinierte Wirtschaftspolitik der Mitgliedstaaten der EG.

Schließlich ist es auch ein Ziel der Gemeinschaft, bürokratische Hemmnisse abzubauen und dadurch den Handel in der Gemeinschaft zu vereinfachen und gerade auch kleineren Unternehmen den Zugang zum innergemeinschaftlichen Handel zu eröffnen. Mit dieser Zielsetzung wäre es z.B. unvereinbar, wenn ein harmonisiertes Mehrwertsteuersystem den Unternehmen

und den Verwaltungen höhere bürokratische Lasten auferlegen würde, als dies nach dem gegenwärtigen System der Fall ist.

#### IV. Politische Probleme bei der Umsetzung des europäischen Steuerrechts

1. Unter den politischen Hindernissen, die einer zügigen Umsetzung europäischen Steuerrechts entgegenstehen, ist an erster Stelle die Souveränität der Einzelstaaten zu nennen. Das Recht, Steuern nach den eigenen Vorstellungen und Bedürfnissen zu erheben, gehört nach dem europäischen Staatsverständnis zu den Kernelementen staatlicher Souveränität. Die Entstehung der Parlamente hängt mit dem Steuererhebungsrecht zusammen. Schwerwiegende Umwälzungen im Staatsgefüge sind in der Vergangenheit durch den Streit über die Erhebung von Steuern ausgelöst worden. Die Durchführung eigenständiger Politiken, sei es nun im Sozialbereich oder im Umweltbereich oder im Verteidigungsbereich, hängt ganz entscheidend davon ab, ob der Staat sich die notwendigen Mittel selbstständig verschaffen kann. Durch Akte der europäischen Steuerharmonisierung wird den Staaten die bisher theoretisch unbegrenzt bestehende Möglichkeit, steuerrechtliche Regelungen national zu verändern, genommen. Europäisches Steuerrecht, das in Richtlinien festgelegt ist, ist der Kompetenz des nationalen Gesetzgebers weitgehend entzogen. Dies bedeutet wegen der Finanzierungsfunktion der Steuern auch eine Einschränkung der staatlichen Souveränität in anderen Bereichen als dem Finanz- und Steuerrecht. Es liegt auf

der Hand, daß sich im Hinblick auf diese Zusammenhänge angesichts noch sehr unterschiedlicher wirtschaftlicher und sozialer Verhältnisse in den einzelnen EG-Staaten der Harmonisierungsprozeß bei den Steuern äußerst mühsam gestaltet.

2. Einen weiteren Grund für die geringen Fortschritte beim Harmonisierungsprozeß sind die unterschiedlichen Steuerstrukturen in den einzelnen Mitgliedstaaten. Sie haben sich in einem langen historischen Prozeß entwickelt und beruhen z.T. auf Eigenheiten der Volkscharaktere, die sich natürlich nicht von heute auf morgen ändern lassen. Signifikant dafür ist der höchst verschiedene Anteil der indirekten und der direkten Steuern am Gesamtsteueraufkommen. Während z.B. in Luxemburg nur 32,9 vH der Steuereinnahmen aus indirekten Steuern erzielt werden, sind es in Frankreich 56,6 vH, in Portugal 68,7 vH und in Griechenland sogar 69,9 vH. Eine Harmonisierung der indirekten Steuern ist nicht vorstellbar, ohne daß in dem Verhältnis zwischen direkten und indirekten Steuern eine gewisse Annäherung stattfindet, weil sich sonst erhebliche und m.E. untragbare Wettbewerbsverzerrungen ergeben. Alle bisher vorliegenden Vorschläge sehen auch Steuersatzangleichungen bei den indirekten Steuern vor. Die "Hochsteuerländer" würden also ihre Steuersätze bei Mehrwertsteuer und speziellen Verbrauchsteuern zurücknehmen müssen. Da kaum ein Staat eine Reduzierung des Gesamtsteueraufkommens hinnehmen kann, muß dies zwangsläufig zu Umschichtungen zwischen den indirekten und den direkten Steuern führen. Nun sind es gerade die wirtschaftlich noch nicht so entwickelten Staa-

ten, insbesondere im Süden Europas, bei denen der Anteil der indirekten Steuern am Gesamtsteueraufkommen erheblich ist. Und dies aus gutem Grunde. Traditionell ist die Steuermoral in diesen Ländern nicht sehr gut, so daß sich der Staat zur Einnahmesicherung vorwiegend auf die indirekten Steuern stützen muß. Wenn nun im Zuge der Steuerharmonisierung Mindereinnahmen bei den indirekten Steuern durch eine stärkere Beanspruchung der direkten Steuern ausgeglichen werden sollen, so bedeutet dies de facto eine Verringerung der Steuereinnahmen. In den betroffenen Staaten fehlen neben der Steuermoral zumeist auch schlagkräftige Finanzverwaltungen, die in der Lage sind, direkte Steuern einzutreiben. Darüber hinaus ist auch zu bedenken, daß in den wirtschaftlich noch nicht so weit entwickelten Staaten wie Irland oder Portugal ganz einfach das Substrat für die Erhebung höherer direkter Steuern fehlt, weil die Einkommen z.T. außerordentlich niedrig liegen.

Daneben gibt es noch den besonders komplizierten Fall Dänemarks. In diesem Staat werden 64,6 vH aller Steuereinnahmen über die direkten Steuern erzielt. Gleichwohl hat Dänemark nach Irland den höchsten Mehrwertsteuernormalsatz und rangiert mit Sätzen in zum Teil astronomischer Höhe bei den Sonderverbrauchsteuern mit an erster Stelle. Dies hängt auch damit zusammen, daß Dänemark die Sozialversicherung über Steuereinnahmen finanziert. Eine Verlagerung von den indirekten

Steuern auf die direkten Steuern dürfte in diesem Falle daran scheitern, daß die Steuerquelle bereits jetzt schon völlig erschöpft ist.

3. Eine nicht unerhebliche Rolle als Hindernis für die Harmonisierung spielen auch die unterschiedlichen Politiken, die mit der Ausgestaltung indirekter Steuern und insbesondere der Mehrwertsteuer verfolgt werden. Fast alle EG-Staaten kennen niedrigere Steuersätze für Güter, die dem lebensnotwendigen Bedarf zugeordnet werden. Die Zuordnung ist aber keineswegs einheitlich. Einige Länder haben zusätzlich sog. Null-Sätze eingeführt, um die Preise für bestimmte Warengruppen besonders niedrig zu halten. So unterliegt z.B. im Vereinigten Königreich Kinderbekleidung dem Null-Satz, während in Dänemark hingegen der Normalsteuersatz von 22 vH erhoben wird. Einige Länder betreiben auch Verteilungspolitik über die Mehrwertsteuer, indem sie sog. Luxuswaren einem speziellen besonders hohen Steuersatz unterwerfen, um auf diese Weise die Bezieher höherer Einkommen stärker zu belasten.

Neben sozialpolitische bzw. verteilungspolitische Motive können weitere Lenkungsabsichten aus anderen Politikbereichen treten. Hierbei ist vor allem an Umweltschutz und Gesundheitsfürsorge zu denken. Schon heute wird z.B. die Tabaksteuer gesundheitspolitisch und die Mineralölsteuer z.T. umweltpolitisch motiviert. Nicht auszuschließen ist, daß in Zukunft nicht nur im Bereich der speziellen Verbrauchsteuern, sondern auch bei der Mehrwertsteuer gezielte Steuersatzerhöhungen aus umweltpolitischen Gründen ange-

strebt werden. Eine Harmonisierung der indirekten Steuern schränkt dieses Instrumentarium drastisch ein bzw. beseitigt es u.U. völlig.

4. Schließlich bildet ein besonders schwerwiegendes retardierendes Moment die in Art. 100 a Abs. 2 EWGV verankerte Einstimmigkeit für Beschlüsse über Steuerangelegenheiten. Während Abs. 1 der genannten Vorschrift für die Rechtsangleichung normalerweise qualifizierte Mehrheiten genügen läßt, haben die EG-Staaten in der Einheitlichen Europäischen Akte insoweit für Steuerangelegenheiten eine Ausnahme statuiert. Zweifellos ist dies Ausdruck der Tatsache, daß Steuern ein Kernelement der staatlichen Souveränität bilden und kein Staat in diesem Bereich gegen seinen Willen zu Maßnahmen gezwungen sein soll. Mag dies auch äußerst lästig und zeitraubend sein, so ist es doch sicher eine weise Entscheidung, weil eine Gemeinschaft souveräner Staaten wohl nicht funktionieren kann, wenn nicht, jedenfalls in elementaren Angelegenheiten, das Konsensprinzip gewahrt wird.

## V. Entwicklung und Stand der Steuerharmonisierung in der EG

### 1. Mehrwertsteuer

Im Bereich der Umsatzsteuer sind bisher schon die größten Fortschritte erzielt worden.

- Durch die erste und zweite Umsatzsteuerrichtlinie erfolgte die Einführung eines gemeinsamen

...

Mehrwertsteuersystems in allen Mitgliedstaaten sowie die Festlegung der Struktur und der wichtigsten Anwendungsmodalitäten der Steuer (ABl. EG 1301/67 v. 14.6.1967).

- Die weitgehende Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage erfolgte 1977 durch die 6. Umsatzsteuerrichtlinie (ABl. EG Nr. L 145 v. 13.6.1977 S. 1). Auf ihr beruht die Neufassung des Umsatzsteuergesetzes zum 1.1.1980. In der Präambel der 6. Richtlinie wird bereits das Endziel der Umsatzsteuerharmonisierung wie folgt beschrieben:

"Die Besteuerung der Einfuhr und die steuerliche Entlastung der Ausfuhr im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten ist zu beseitigen, zugleich ist die Neutralität des gemeinsamen Umsatzsteuersystems in Bezug auf den Ursprung der Gegenstände und Dienstleistungen zu wahren."

Dies bedeutet, daß sich die EG-Mitgliedstaaten schon mit der Verabschiedung der 6. Umsatzsteuerrichtlinie darauf geeinigt haben, das Ursprungslandprinzip einzuführen. Da die 6. Umsatzsteuerrichtlinie sekundäres europäisches Steuerrecht darstellt, das für alle Mitgliedstaaten verbindlich ist, kann es eigentlich keinen Zweifel darüber geben, wie das endgültige harmonisierte Umsatzsteuersystem auszusehen hat: Es muß sich am Ursprungslandsystem ausrichten.

Zur Erledigung des Harmonisierungsauftrags gem. Art. 99 i.V. mit Art. 8 a EWGV hat die Kommis-

sion im Jahre 1987 Vorschläge zur endgültigen Harmonisierung der Mehrwertsteuer unterbreitet (ABl. EG Nr. C 250 v. 18.9.1987 S. 3 = BR-DS 354/87; ABl. EG Nr. C 250 v. 18.9.1987 S. 2 = BR-DS 378/87; ABl. EG Nr. C 252 v. 22.9.1987 S. 2 = BR-DS 379/87; BR-DS 352/87). Vorgesehen waren darin:

- Übergang vom Bestimmungslandprinzip auf das Ursprungslandprinzip
- Einführung eines Clearingsystems, durch das die Veränderungen bei den Umsatzsteuereinnahmen bei den Mitgliedstaaten ausgeglichen werden sollten
- Reduzierung der Mehrwertsteuersätze auf zwei, die als Normalsatz zwischen 14 und 20 vH und als ermäßigter Satz zwischen 4 und 9 vH liegen sollten

Es zeigte sich sehr schnell, daß diese Vorschläge für die meisten Mitgliedstaaten nicht akzeptabel waren. Insbesondere das Ursprungslandprinzip sowie das damit zwangsläufig verbundene Clearingverfahren stießen auf entschiedene Ablehnung. Die Einführung des Ursprungslandprinzips hat zur Folge, daß die im Exportland gezahlte Umsatzsteuer im Importland als Vorsteuer abgezogen werden kann. Daraus ergeben sich erhebliche Steuermehreinnahmen bei exportstarken Ländern, während Länder mit hohen Importen Steuermindereinnahmen hinnehmen müssen. Diese Verschiebungen sollten durch ein Clearingsystem, das zunächst auf mikroökonomischer, später auf makroökonomischer Basis

vorgesehen war, ausgeglichen werden. Hierunter ist eine Art Zentralkasse zu verstehen, aus der die Mitgliedstaaten Erstattungen erhalten oder in die sie zusätzliche Zahlungen einbringen müssen, je nachdem, ob es sich um Nettoimport- oder -exportländer handelt. In den Verhandlungen wurde ganz deutlich, daß es gerade für die Nettoimportländer eine unerträgliche Vorstellung ist, Steuereinnahmen, die sie bisher in eigener Regie erhoben haben, von einer europäischen Zentralkasse erstattet zu bekommen. Das vorher von mir dargelegte Souveränitätsargument schlägt hier in vollem Maße durch.

Auch die Vorschläge betreffend die Steuersätze fanden wenig Beifall. Schon die Normalsteuersätze einiger Länder, z.B. Dänemarks und Irlands, lagen über der von der Kommission genannten Grenze. Darüber hinaus hätten aber sechs europäische Staaten ihre Luxussteuersätze vollständig abbauen müssen. Auch die Länder mit Null-Steuersätzen, es sind nach dem Stande von 1989 fünf an der Zahl, wären ins Obligo gekommen. Die sich daraus ergebenden Verschiebungen bei den Steuereinnahmen sowie die sozialpolitischen und verteilungspolitischen Folgen schienen den betroffenen Staaten untragbar zu sein.

Die EG-Kommission hat nach diesem ersten Mißerfolg im Juni 1989 neue Vorschläge gemacht (Dok. KOM (89) 260 endg. = BR-DS 353/89). Danach sollte es zwar bei der Einführung des Ursprungslandprinzips mit dem Clearingverfahren bleiben, für die Steuersätze wurde jedoch nur noch statt einer Bandbreite eine Mindesthöhe vorgesehen.

Außerdem sollten die Staaten, die es wünschten, Null-Sätze beibehalten können. Darüber hinaus sollte für Käufe von Endverbrauchern in Sektoren, die als empfindlich eingestuft werden, das Bestimmungslandprinzip beibehalten werden. Dies gilt für:

- Umsätze an institutionelle Nichtsteuerpflichtige und an Steuerpflichtige, die von der Steuer ganz befreit sind
  
- Versandhandelsverkäufe an Privatpersonen
  
- Verkäufe von neuen Personenfahrzeugen

Aber auch diese Vorschläge fanden nicht die Zustimmung des Rates. Dieser stellte vielmehr Ende letzten Jahres Leitlinien zur Umsetzung eines von der französischen Regierung vorgeschlagenen Übergangssystems (Pressedokument 9850/89 (Presse 206-G) v. 13./14.9.1989, UR 1990 S. 9) auf und forderte die Kommission auf, neue Richtlinienentwürfe vorzulegen, die diesem Übergangsmodell Rechnung tragen. Danach sollte für eine nicht näher definierte Übergangszeit am Bestimmungslandprinzip festgehalten werden. Damit wäre auch die Notwendigkeit für ein Clearingverfahren entfallen; eine Angleichung der Steuersätze wäre ebenfalls nicht notwendig gewesen. Da die physischen Grenzen unter allen Umständen zum 1.1.1993 beseitigt werden sollen, sahen die Leitlinien eine Verlagerung der Kontrollen über die Ein- und Ausfuhr auf die örtlichen Finanzämter bzw. auf die Betriebe vor.

Die Kommission hat in Ausführung dieses Ratsbeschlusses vor drei Wochen, am 8.5.1990, ein neues Konzept vorgelegt (ABl. EG Nr. C 176 v. 17.7.1990 S. 8), das im wesentlichen die folgenden Regelungen enthält:

- Das Ursprungslandprinzip gilt sozusagen als Grundregel vom 1.1.1993 an, wird aber für eine Übergangszeit von vier Jahren für die Umsätze an Unternehmen sowie die Sondergruppen Versandhandel und Umsätze neuer Kfz derogiert. Während der genannten Periode gilt für diese Umsätze das Bestimmungslandprinzip. Innerhalb dieser Zeit sollen auch die Modalitäten für den späteren Wechsel zum Ursprungslandprinzip festgelegt werden.
- Die Steuerschranken werden formell beseitigt. Ab dem 1.1.1993 wird jegliches Zollverfahren für den Warenverkehr zwischen den Mitgliedstaaten abgeschafft. Die Grenzüberschreitung löst als solche keine steuerlichen Verpflichtungen aus. Gleichwohl werden Lieferungen an Unternehmen in andere Mitgliedstaaten weiterhin von der Steuer befreit. Im Bestimmungsland werden Bezüge von Unternehmen aus anderen Staaten beim Erwerber besteuert. Anknüpfungspunkt dieser Besteuerung ist aber nicht mehr der Grenzübertritt bzw. die Einfuhr, sondern die "Anschaffung" der Ware, die definiert wird als das Recht, wie ein Eigentümer über die Ware zu verfügen.

Für private Endabnehmer soll ab 1.1.1993 das volle Ursprungslandprinzip gelten, d.h. sie er-

werben Waren mit der Umsatzsteuer des Verkäufers und können diese in ihren Wohnsitzstaat verbringen, ohne an Freimengen gebunden zu sein. Das gleiche Regime gilt für steuerbefreite Unternehmen - das sind Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis zu 35.000 Ecu (ab 1995 bis zu 70.000 Ecu) - sowie für nichtsteuerpflichtige Organisationen, die den genannten Jahresumsatz nicht überschreiten. Sowohl die einen wie die anderen können aber für die Regelbehandlung "optieren", wobei sie sich für zwei Jahre festlegen müssen.

- Für den Versandhandel und den Verkauf von Personenfahrzeugen gelten Sonderregelungen. Versandhandelsverkäufe sollen im Bestimmungsland besteuert werden, wenn der Verkäufer im Rahmen des innergemeinschaftlichen Versandhandels einen Jahresumsatz von über 1 Mio. Ecu erzielt. Noch nicht zugelassene Personenfahrzeuge sollen in dem Mitgliedstaat besteuert werden, in dem sie erstmals definitiv zugelassen werden.
  
- Die Unternehmen müssen zur Kontrolle des Intrahandels ab 1.1.1993 bei grenzüberschreitenden Geschäften die Umsatzsteuernummern von Verkäufer und Käufer auf den Handelspapieren angeben. Damit der Verkäufer die Steuerbefreiung der Ausfuhr erlangt, muß der Käufer ihm gegenüber seine Unternehmereigenschaft nachweisen. Dies kann durch eine schriftliche Erklärung der Finanzverwaltung über die Registrierung des betreffenden Unternehmens geschehen. Diese Erklärung muß dem Verkäufer ausgehändigt wer-

den. Sie soll in der Regel Gültigkeit für ein Jahr besitzen; d.h. für weitere Transaktionen zwischen denselben Parteien ist ein neues Papier nicht nötig. Der Unternehmer braucht darüber hinaus nur die Gesamtbeträge der mit anderen Mitgliedstaaten getätigten Umsätze, und zwar getrennt für die Lieferungen an andere Mitgliedstaaten bzw. von anderen Mitgliedstaaten anzugeben. Die für den inländischen Warenverkehr verwendeten periodischen Umsatzsteuererklärungen werden zu diesem Zweck um eine Anlage ergänzt. Nur die größeren Unternehmen haben auf einem neu zu schaffenden Vordruck monatliche Erklärungen für statistische Zwecke abzuliefern, die steuerlichen als auch statistischen Zwecken dienen und zusätzlich bis zu maximal 10 Angaben enthalten sollen. Die heute im innergemeinschaftlichen Warenverkehr verwendeten Zolldokumente (insbesondere das Einheitspapier mit bis zu 54 auszufüllenden Positionen) entfallen (vgl. ABl. EG Nr. C 177 v. 18.7.1990 S. 14).

- Kontrollen der Finanzverwaltung sollen im wesentlichen nachträglich anhand der Buchführung der Unternehmen erfolgen. Hierbei geht es einmal um eine Kontrolle der Warenvorräte in den Unternehmen als auch um eine Überprüfung der formalen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von Steuerbefreiungen für Ausfuhren. Im übrigen soll ein verstärkter Informationsaustausch zwischen den Finanzverwaltungen der Mitgliedstaaten stattfinden. In diesem Zusammenhang wird auch ein zwischenstaatlicher Austausch von Beamten der Steuerverwaltung erwo-

gen (vgl. KOM (90) 183/endg.). Die Kommission verwirft damit ein System, das von der französischen Regierung in die Diskussion eingebracht worden ist. Dabei handelte es sich um ein computerunterstütztes Listenverfahren, das die Einzelerfassung aller zwischen den Mitgliedstaaten getätigten Importe und Exporte unter Angabe aller heute im Einheitspapier enthaltenen Informationen vorsah. Die Kommission ist der Meinung, daß ein solches System einer 100 %-igen Erfassung nicht im Einklang mit dem Geist des EWG-Vertrages steht.

Für eine definitive Beurteilung der neuen Kommissionsvorschläge ist es sicherlich noch zu früh. Soweit bisher zu erfahren ist, sehen die meisten Mitgliedstaaten in dem neuen Papier einen Fortschritt. Frankreich soll allerdings Vorbehalte im Hinblick auf mangelnde Kontrollfähigkeit angemeldet haben. Aus meiner Sicht ist unter Vorbehalt folgendes anzumerken:

- Zu begrüßen ist die ausdrückliche Festlegung der Kommission auf das Ursprungslandprinzip und die Vorgabe einer genau festgelegten Frist für das Übergangsregime.
- Die formalen Anforderungen an die Unternehmen scheinen mir auch so zu sein, daß man nicht von zusätzlichen bürokratischen Lasten sprechen kann. Hier ist allerdings noch manches offen. Ich befürchte, daß die Finanzverwaltungen der EG-Länder auf wesentlich schärferen Formerfordernissen und Kontrollen bestehen werden, weil sie durch Steuerumgehun-

gen ausgelöste Mindereinnahmen befürchten.

- Fragen muß man sich, ob die Kommission mit ihrem neuen Vorschlag dem Gebot des Art. 8 a EWGV, einen Raum ohne Binnengrenzen zu schaffen, gerecht geworden ist. Die Kommission meint zwar, ein Anknüpfen der Besteuerung an eine Grenze vermieden zu haben, indem sie das Liefergeschäft aufteilt in eine steuerfreie Lieferung auf der einen und eine Anschaffung auf der anderen Seite, die jeweils einen eigenständigen Steuertatbestand und Steueranspruch begründen. Ob dieser formaljuristische Trick ausreicht, erscheint zweifelhaft, ich komme darauf noch einmal später zurück.
  
- Schließlich bleibt auch nach dem, was die Kommission bisher vorgelegt hat, offen, ob der Verkäufer, der die Steuerbefreiung in Anspruch nimmt, für die Richtigkeit der Angaben des Käufers über dessen Unternehmer-eigenschaft haften muß. Dies wäre auf jeden Fall abzulehnen, weil der Verkäufer in vielen Fällen einen solchen Beweis überhaupt nicht erbringen könnte.

Insgesamt gesehen, meine ich, daß die neuen Kommissionsvorschläge eine größere Chance haben, akzeptiert zu werden, als die bisherigen Vorlagen. Probleme sehe ich aber vor allem in der Kontrollfrage, in der unbedingten Festlegung auf das Ursprungslandprinzip und auf eine definitiv auf vier Jahre befristete Übergangszeit. Man wird ab-

warten, wie sich die Mitgliedstaaten entscheiden.\* )

## 2. Stand der Harmonisierung bei den direkten Steuern

Im Bereich der direkten Steuern ist ein Wandel eingetreten, der sich als Tendenz seit einigen Jahren und besonders seit Inkrafttreten der Einheitlichen Europäischen Akte bereits auf anderen Gebieten der Rechtsangleichung gezeigt hatte: Die Zurückdrängung der Detailangleichung zugunsten einer Kernangleichung und zudem eine Reduzierung der Normangleichung zugunsten der gegenseitigen Normanerkennung und Annäherung durch die nationalen Gesetzgeber selbst. Auch für die direkten Steuern ist dies nun seit der Tagung der EG-Finanzminister in Luxemburg am 23. April d.J. offizielles Programm (Mitteilung der Kommission an das Parlament und den Rat v. 20.4.1990 "Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung", BR-DS 360/90 v. 18.5.1990). Mit Ausnahme eines kleinen Teilbereichs - der Besteuerung grenzüberschreitender Transaktionen - hat die Kommission die Harmonisierung der direkten Steuern aufgegeben (im Sprachgebrauch der Kommission heißt das "mit der Prüfung der Notwendigkeit von Gemeinschafts-

\*) Bei dem EG-Finanzminister-Treffen am 23.7.1990 in Brüssel hat sich nur Bonn dafür ausgesprochen, die von der Kommission vorgeschlagene Übergangsperiode von vornherein auf vier Jahre zu begrenzen. Alle anderen Regierungen wollen zunächst die Erfahrungen mit dem provisorischen System abwarten.

maßnahmen in diesem Bereich wird eine Arbeitsgruppe betraut" ...). Ein Richtlinienentwurf von 1975 betreffend die Harmonisierung der Steuersätze und der Bemessungsgrundlagen bei der Körperschaftsteuer und der Quellensteuerregelungen für Dividenden ((ABl. EG Nr. C 253 v. 5.11.1975 S. 2) - wohl der wichtigste Harmonisierungsversuch, den die Kommission auf dem Gebiet der direkten Steuern unternommen hat - wurde von der Kommission zurückgezogen. Zur Begründung hat sie angeführt: Jegliche Form der Unternehmensbesteuerung könne wirtschaftliche Verzerrungen verursachen, da die Körperschaftsteuer nicht ohne Einfluß auf die Entscheidungen über Standort und Art einer Investition sowie ihre Finanzierung bleibt. Dies spreche in der Theorie für eine Harmonisierung der nationalen Unternehmensbesteuerungssysteme auf Gemeinschaftsebene, um eine umfassende Steuerneutralität sicherzustellen. Dagegen stehe aber vor allem der Grundsatz der Subsidiarität. Die Mitgliedstaaten sollten nämlich in der Gestaltung ihrer Besteuerung frei sein, solange meßbare Verzerrungen nicht eindeutig nachweisbar sind (Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung Rn. 3 bis 5). Eine unabhängige Sachverständigengruppe soll daher zunächst den Umfang der tatsächlichen Verzerrungen und deren Auswirkungen prüfen. Die Kommission hat sich auf die Maßnahmen beschränkt, die nach ihrer Auffassung zur Vollendung des Binnenmarktes unerlässlich sind, d.h. auf die Beseitigung derjenigen Hindernisse, die einer grenzüberschreitenden Aktivität der Unternehmen entgegenstehen (dazu gleich ausführlicher). Hierzu hat die Kommission bereits vor Jahren drei Richtlinienentwürfe so-

wie eine Steuervorschrift im Zusammenhang mit dem Statut der Europäischen Aktiengesellschaft vorgelegt. Bei diesen Richtlinien - die 1984 zu einem "Paket" (sog. Dreierpaket) zusammengefaßt worden sind - handelt es sich um die "Mutter-Tochter-Richtlinie", die "Fusions-Richtlinie" und die "Schiedsverfahren-Richtlinie". Nach der Fusions-Richtlinie sollen die Veräußerungsgewinne (stille Reserven) bei einer Fusion, Spaltung oder Übertragung von Unternehmensanteilen nicht sofort besteuert werden, sondern - wie bei rein nationalen Vorgängen - erst bei einer tatsächlichen Gewinnrealisierung. Die Mutter-Tochter-Richtlinie soll dazu führen, daß bei grenzüberschreitenden Beziehungen die bei einer Tochtergesellschaft bereits besteuerten Gewinne bei oder nach Abführung an die Muttergesellschaft bei dieser nicht nochmals besteuert werden. Einer der wesentlichsten Regelungsbereiche der Mutter-Tochter-Richtlinie betrifft das Problem des Quellensteuerabzugs auf Dividenden. Durch Art. 5 Abs. 1 des Richtlinienvorschlages werden die Gewinnausschüttungen einer Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft von dem Quellensteuerabzug im Staat der Tochtergesellschaft befreit. Die besondere Situation in der Bundesrepublik Deutschland aufgrund des gespaltenen Körperschaftsteuertarifs machte hierzu eine Sonderregelung erforderlich. Da der ausgeschüttete Gewinn der deutschen Tochtergesellschaft nur einer ermäßigten Körperschaftsteuer unterliegt (36 statt 56 % bzw. ab VZ 1990 statt 50 %), soll der Bundesrepublik Deutschland ausnahmsweise zur Kompensation eine Kapitalertragsteuer zugestanden werden. Im Verhältnis zu den EG-Mitgliedstaaten

vertrat das Bundesfinanzministerium bisher die Auffassung, daß die Vertragspartner der Bundesrepublik bei der Absenkung des deutschen Quellensteuersatzes auf 5 % ihren Quellensteuersatz auf Null zurücknehmen sollten. Darin sehen insbesondere die Niederlande eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung gegenüber den USA und der Schweiz. Da in diesem Punkt lange Zeit Einigung nicht erzielt werden konnte, waren die Beratungen über die Mutter-Tochter-Richtlinie festgefahren und war die Umsetzung des ganzen Drei-richtlinienpakets blockiert. Der Finanzministerat hat auf seiner Tagung am 23.7.1990 in Brüssel die Vorschläge der Kommission nun offiziell verabschiedet. Die Mutter-Tochter-Richtlinie sieht für die Bundesrepublik Deutschland vor, daß diese noch bis 1996 eine Kapitalertragsteuer von 5 % auf Schachteldividenden erheben darf.

Der dritte Vorschlag sieht die Einrichtung von Schiedsverfahren vor, die innerhalb eines bestimmten Zeitraums die Beseitigung von Doppelbesteuerungen bei Gewinnberichtigungen von verbundenen Unternehmen ermöglichen sollen, wenn sich die beteiligten Finanzverwaltungen nicht einigen können.

Mit den angekündigten neuen Vorschlägen beabsichtigt die Kommission die Aufhebung der Quellenbesteuerung auch von Zinserträgen und Lizenzgebühren im Konzernverband sowie die Schaffung einer Verrechnungsmöglichkeit von Auslandsverlusten (einheitliche Regelung von Verlustvortrag und Verlustrücktrag in allen Mitgliedstaaten).

Subsumiert man unter die Herstellung des Binnenmarktes auch die Beseitigung von Wettbewerbsverzerrungen, so erscheint mir eine Angleichung auch der direkten Steuern notwendig zu sein. Die unterschiedlichen Systeme der direkten Steuern, man denke nur an das Nebeneinander von Anrechnungssystemen und klassischen Körperschaftsteuersystemen, führen ohne Zweifel zu einer Verzerrung der Wettbewerbssituation. Angesichts der festgefahrenen Fronten blieb der Kommission aber zunächst nichts anderes übrig, als einen strategischen Rückzug anzutreten. Es ist zu hoffen, daß die angekündigte Sachverständigenkommission weiterführende Ideen für diesen Bereich entwickeln wird.

**VI. Anfechtbarkeit einer nicht, nicht fristgerecht oder unrichtig erfolgten Umsetzung**

Ich möchte mich am Ende noch kurz der Frage widmen, ob eine Weigerung des Rates, die Bestimmungen zur Harmonisierung der indirekten Steuern zu erlassen, insbesondere die Vorschläge der Kommission zur Harmonisierung der Umsatzsteuer als Richtlinie zu beschließen, zum Gegenstand einer gerichtlichen Überprüfung gemacht werden könnte.

Hier wäre zunächst an die Erhebung einer Untätigkeitsklage gem. Art. 175 EWGV zu denken. Diese Vorschrift eröffnet den Weg zum EuGH in den Fällen, in denen es der Rat oder die Kommission unter Verletzung des Vertrages unterläßt, einen Beschluß zu fassen. Der Begriff "Beschluß" ist dabei weit auszulegen; er umfaßt neben den verbindlichen Rechtsakten

- Verordnung, Richtlinie, Entscheidung (Art. 189 EWGV) - auch Empfehlungen und Stellungnahmen. Klagebefugt sind sowohl die Mitgliedstaaten und andere Organe der Gemeinschaft - also die Kommission und seit der Entscheidung des EuGH vom 22.5.1985 auch das Europäische Parlament - als auch unter gewissen zusätzlichen Voraussetzungen natürliche und juristische Personen. Ein besonderes Rechtsschutzinteresse ist für die Zulässigkeit nicht erforderlich; das Rechtsschutzinteresse ergibt sich im Interesse der Beachtung des Gemeinschaftsrechts ipso facto (Wohlfahrt in: Grabitz, EWGV, Art. 175 Rn. 7). Voraussetzung der Zulässigkeit ist jedoch gem. Art. 175 Abs. 2 EWGV, daß "das in Frage stehende Organ zuvor aufgefordert worden ist, tätig zu werden", und das beklagte Organ nicht innerhalb von zwei Monaten, nachdem es zum Tätigwerden aufgefordert worden war, "Stellung genommen" hat. Faßt das betroffene Organ innerhalb dieser Frist den begehrten Beschluß, wird die Untätigkeitsklage unzulässig. Lehnt das aufgeforderte Organ es ab, die von ihm verlangte Rechtsbehandlung zu ergreifen, liegt grundsätzlich ebenfalls eine die Untätigkeitsklage unzulässig machende Stellungnahme vor (Wohlfahrt, aaO, Rn. 37, mwN; Daig in: v.d. Groeben/v.Boeckh/Thiesing/Ehlermann, EWGV, Art. 175 Rn. 21). Dies erscheint zwar in gewisser Weise inkonsequent, da die eigentliche "Untätigkeit", die Gegenstand der Klage nach Art. 175 EWGV ist, nämlich die Unterlassung des begehrten Aktes, nach wie vor fortbesteht; war diese Unterlassung rechtswidrig, so wird der rechtswidrige Zustand natürlich nicht dadurch beseitigt, daß der Rat sich ausdrücklich weigert, ihm ein Ende zu setzen. Die Vertragsschließenden sind aber offensichtlich von der Vorstellung ausgegangen, daß die Untä-

tigkeitsklage nur ein Notbehelf sei, der zurückzutreten habe, wenn der Betroffene sein Ziel mit der Nichtigkeitsklage erreichen könne (Daig in: v.d. Groeben/Thiesing/Ehlermann, Handbuch des Europäischen Rechts, Art. 175 EWGV Rn. 23). Dies ist hier der Fall, denn die ausdrückliche Weigerung läßt sich nach allgemeiner Auffassung unter den weitgespannten Begriff des "Handelns" i.S. von Art. 173 Abs. 1 EWGV subsumieren, weil sie einen Willensbildungsprozeß - wenn auch sozusagen negativ - abschließt und ihr als förmliche Bescheidung eines förmlichen Antrags auch die Verbindlichkeit nicht abgesprochen werden kann (Daig aaO). Entsprechende Parallelen finden sich bei uns z.B. in der Verwaltungs- oder in der Finanzgerichtsordnung. Zwar nicht bei der als Untätigkeitsklage bezeichneten Klage - die ja nur eine Ausprägung der Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage (ohne die Notwendigkeit eines Widerspruchsverfahrens) darstellt -, sondern bei der Feststellungsklage. Die Untätigkeitsklage nach Art. 175 EWGV ist ja nichts anderes als eine Feststellungsklage. Nach den §§ 43 Abs. 2 VwGO bzw. 41 Abs. 2 FGO ist die Feststellungsklage gegenüber der Gestaltungs- oder Leistungsklage subsidiär.

Wenden wir uns also dieser Klagemöglichkeit zu. Nach Art. 173 Abs. 1 EWGV überwacht der Gerichtshof "die Rechtmäßigkeit des Handelns des Rates ... Zu diesem Zweck ist er für Klagen zuständig, die ein Mitgliedstaat, der Rat oder die Kommission wegen Unzuständigkeit, Verletzung wesentlicher Formvorschriften, Verletzung dieses Vertrags oder einer bei seiner Durchführung anzuwendenden Rechtsnorm

oder wegen Ermessensmißbrauchs erhebt." Einmal angenommen, die Zulässigkeitsvoraussetzungen sind gegeben, verbleiben zwei zentrale Fragen:

1. Stellt die Weigerung des Rates, innerhalb der Frist des Art. 8 a EWGV die Vorschläge der Kommission als Richtlinie zu beschließen, einen Nichtigkeitsgrund i.S. des Art. 173 Abs. 1 EWGV, genauer: eine Verletzung des Art. 99 EWGV dar?  
Und
  
2. angenommen, der Rat entscheidet sich einstimmig für die neuen Vorschläge der EG-Kommission (insbesondere das sog. Übergangssystem bei der Mehrwertsteuer). Verstößt er damit in anfechtbarer Weise gegen Art. 8 a EWGV, weil dieses System (trotz anderslautender Äußerung der Kommission) bei der Besteuerung weiterhin Grenzen bestehenläßt?

Zu 1.:

Der Rat hat natürlich bei der Verabschiedung einer Richtlinie einen gewissen (auch politischen) Spielraum. Er ist nicht verpflichtet, eine Entwurfsvorlage der Kommission unverändert zu übernehmen, sondern kann Änderungen verlangen, bestimmte Vorgaben machen (insofern existiert bei der Ausübung des Initiativrechts der Kommission eine, wenngleich nicht rechtliche, so doch faktische Bindung). Dies ist auch geschehen. Die Kommission hat deshalb bereits die dritte Fassung ihres Harmonisierungsprogramms vorgelegt und sich dabei eng an den am 13.11.1989 aufgestellten Leitlinien des (ECOFIN-)Rates orientiert. Beharrt der Rat weiterhin auf seiner Ableh-

nung, so hängt die Beurteilung dieser Verweigerung maßgeblich davon ab, welche Bedeutung der Frist des Art. 8 a Abs. 1 EWGV zukommt.

Die Verbindlichkeit des in Art. 8 a Abs. 1 EWGV genannten Zieldatums ist umstritten. Eine verbreitete Meinung lehnt eine verbindliche Wirkung der Frist ab und verweist zur Begründung auf die Erklärung der Regierungsvertreter in der Schlußakte, nach der die Festsetzung des Termins "keine automatische rechtliche Wirkung mit sich" bringt (vgl. Grabitz, aaO, Art. 8 a Rn. 6). Nach Art. 31 Abs. 2 a Wiener Vertragsrechtskonvention (WVRK) ist die Erklärung für die Auslegung dieser Vorschrift verbindlich (vgl. Grabitz, aaO, Art. 8 a Rn. 3). Nach anderer Auffassung schließt diese Zusatzerklärung lediglich die automatische Anerkennung der Vorschriften anderer Mitgliedstaaten, für die eine Angleichung nicht erfolgt ist, als äquivalent aus (Glaesner, Die Einheitliche Europäische Akte, EuR 1986, 133). Die Erklärung der Regierungsvertreter erfolgte nämlich als Reaktion der Konferenz auf einen Vorschlag der Kommission, nach dem ab 1.1.1993 automatisch eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten entstehen sollte, diejenigen Vorschriften der anderen Mitgliedstaaten als äquivalent anzuerkennen, die in den Anwendungsbereich des Art. 100 a EWGV fallen und für die keine Angleichung gem. diesem Artikel erfolgt ist. Die Konferenz weigerte sich, diesen Vorschlag zu übernehmen (Glaesner, aaO). Diese Überlegungen zeigen jedoch, daß die in der Schlußakte enthaltene Erklärung keinesfalls die Verbindlichkeit des Zieldatums generell in Frage stellen bzw. aufheben sollte. Von daher meine ich, daß eine Klage nicht von vornherein aussichtslos erschiene, falls der Rat seine Mit-

wirkung bei der Umsetzung des europäischen Steuerrechts über den 31.12.1992 hinaus verweigert.

Zu 2.:

Stimmt er hingegen den Kommissionsvorschlägen in der jüngst vorgelegten Fassung zu, ist noch die zweite Frage zu beantworten, nämlich, ob damit den Erfordernissen des Art. 8 a EWGV Genüge getan ist. Bis zum 31.12.1992 soll der Binnenmarkt verwirklicht sein. Ohne nun im einzelnen auf die unterschiedlichen Definitionen einzugehen, die dieser Begriff erhalten hat, möchte ich noch einmal die bereits erwähnte Erklärung der Regierungsvertreter zu Art. 8 a zitieren, die hinsichtlich der Auslegung des Vertragstextes verbindlich ist (Art. 31 Abs. 2 a WVRK, zit. nach Grabitz, aaO, Art. 8 a Rn. 3). Danach sollen für die Verwirklichung des gesetzten Ziels "insbesondere die Beschlüsse, die zur Ausführung des von der Kommission in dem Weißbuch über den Binnemarkt aufgestellten Programms" maßgebend sein. Dieses Programm geht über die vier Grundfreiheiten des Art. 8 a Abs. 2 EWGV hinaus und umfaßt u.a. auch die Beseitigung der Steuergrenzen. Beseitigung der Steuergrenzen heißt nicht nur Abschaffung der physischen Grenzen, sondern bedeutet vielmehr, daß die Tatsache des Grenzübertritts bei der Besteuerung keine Rolle mehr spielt, daß eine Lieferung von Köln nach Amsterdam nicht anders behandelt wird als eine solche von Köln nach Hamburg. In der Erläuterung ihrer neuen Vorschläge (Punkt 4. b) betont die Kommission, die Grenzüberschreitung sei künftig nicht mehr Anknüpfungspunkt der Besteuerung und ersetzt die Begriffe "Import" und "Export" durch die anderen "Anschaffung" und "Abgang". Dies

...

ändert jedoch nichts an der Tatsache, daß Ausfuhren weiterhin von der Umsatzsteuer entlastet und Einfuhren mit der Umsatzsteuer des Einfuhrlandes belastet werden, d.h. steuerlich Grenzen bestehenbleiben. Andererseits soll mit diesen Vorschlägen das Ursprungslandprinzip bereits ab 1.1.1993 unumstößlich in Kraft gesetzt werden. Das Ursprungslandprinzip soll als Prinzip nämlich bereits ab diesem Zeitpunkt gelten und nur für eine Übergangszeit von längstens vier Jahren für die Umsätze der Unternehmen und die Sondergruppen Versandhandel und Umsätze neuer Kfz derogiert werden. Dieser Gesichtspunkt führt m.E. zu dem Ergebnis, daß im Falle der Annahme der Kommissionsvorschläge durch den Rat eine Verletzung des EWG-Vertrags nicht vorläge, eine Nichtigkeitsklage gem. Art. 173 EWGV daher unbegründet wäre. Die Einräumung einer Übergangsfrist von vier Jahren muß wohl in einem so komplexen Prozeß wie der europäischen Steuerharmonisierung als angemessen angesehen werden. Wird allerdings die Übergangszeit nicht eindeutig begrenzt, so würde ich einer Nichtigkeitsklage durchaus Chancen einräumen.

Mit diesem Ergebnis will ich meinen Vortrag abschließen. Ich hoffe, daß ich Ihnen genügend Stoff für eine lebhafteste Diskussion geboten habe.