

Stehn, Jürgen

**Article — Digitized Version**

## Umsatzbesteuerung im EG-Binnenmarkt: von der Mehrwertsteuer zur Verkaufssteuer?

Die Weltwirtschaft

**Provided in Cooperation with:**

Kiel Institute for the World Economy – Leibniz Center for Research on Global Economic Challenges

*Suggested Citation:* Stehn, Jürgen (1992) : Umsatzbesteuerung im EG-Binnenmarkt: von der Mehrwertsteuer zur Verkaufssteuer?, Die Weltwirtschaft, ISSN 0043-2652, Springer, Heidelberg, Iss. 3, pp. 274-294

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/1532>

**Standard-Nutzungsbedingungen:**

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

**Terms of use:**

*Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.*

*You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.*

*If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.*

# Umsatzbesteuerung im EG-Binnenmarkt: Von der Mehrwertsteuer zur Verkaufssteuer?

Von Jürgen Stehn\*

Nach der weitgehenden Vollendung des EG-Binnenmarkts werden im Laufe des Jahres 1993 als sichtbares Zeichen der europäischen Integration die Schlagbäume an den innergemeinschaftlichen Grenzen dauerhaft geöffnet werden. Die Grenzkontrollen im Güter- und Reiseverkehr der Gemeinschaft gehören dann endgültig der Vergangenheit an. Die Konsequenzen der Öffnung der nationalen Grenzen werden in der wissenschaftlichen Literatur seit der Verabschiedung der Einheitlichen Europäischen Akte im Jahr 1986, mit der der Grundstein des europäischen Binnenmarkts gelegt wurde, intensiv diskutiert. Von Anfang an standen vor allem auch die steuerlichen Wirkungen eines Wegfalls der Grenzkontrollen im Mittelpunkt der Diskussion. Insbesondere wurde die Frage nach der künftigen Behandlung indirekter Steuern, vorrangig der Umsatzsteuer, an den nationalen Grenzen aufgeworfen. Denn die Anwendung des bisher praktizierten Bestimmungslandprinzips bei innergemeinschaftlichen, grenzüberschreitenden Warenlieferungen setzt grundsätzlich eine Kontrolle der Warenströme an den Grenzen zwischen den Mitgliedstaaten voraus. Im Zuge des bis Ende 1992 bestehenden Grenzausgleichs werden Ausfuhren von der Mehrwertsteuer des exportierenden Landes befreit und mit der des importierenden Landes belastet. Um Steuerhinterziehungen im Rahmen dieses Systems zu vermeiden, muß sichergestellt werden, daß die zum Export steuerlich angemeldeten Waren auch tatsächlich ausgeführt werden. Die Existenz von Steuergrenzen zwischen den Mitgliedsländern der EG ist daher eine *conditio sine qua non* für eine Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip in der bisherigen Form.

Um das Bestimmungslandprinzip im innergemeinschaftlichen Handel auch nach dem Wegfall der (steuerlichen) Grenzkontrollen aufrechtzuerhalten, hat der Rat der Wirtschafts- und Finanzminister der EG (ECOFIN-Rat) beschlossen, für eine Übergangszeit vom 1. Januar 1993 bis zum 31. Dezember 1996 ein administrativ aufwendiges Besteuerungsverfahren einzuführen. Steuerhinterziehungen sollen durch eine Verlagerung der Kontrollen von den nationalen Grenzen in die exportierenden und importierenden Unternehmen ausgeschlossen werden. Am 1. Januar 1997 soll dann eine endgültige Regelung für die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Handels eingeführt werden, „die von dem Grundsatz ausgeht, daß die gelieferten Gegenstände und die erbrachten Dienstleistungen im Ursprungsmitgliedstaat zu besteuern sind“ [Abl., 1991]. Die konkrete Ausgestaltung eines solchen Systems muß von der EG-Kommission nach

---

\* Der Autor dankt Alfred Boss, Harmen Lehment, Karl-Heinz Paqué, Astrid Rosenschon und Horst Siebert für hilfreiche Anregungen.

Rücksprache mit den Mitgliedsländern spätestens am 31. Dezember 1994 vorgelegt und bis Ende 1995 vom EG-Ministerrat verabschiedet werden. Anderenfalls kommt es zu einer automatischen Verlängerung des Übergangssystems.

Bisher wurden jedoch alle Vorschläge der Kommission von den Regierungen der Mitgliedstaaten abgelehnt, so daß es zur Zeit völlig offen ist, wie das EG-weite Umsatzsteuersystem nach 1996 ausgestaltet sein wird.

Ziel dieses Beitrags ist es, die Umriss eines zukünftigen Umsatzsteuersystems in der EG zu skizzieren, das sowohl den ökonomischen als auch den bestehenden politischen Anforderungen genügt. Im folgenden werden daher nach einer kurzen Diskussion der bisherigen Kommissionsvorschläge und des Übergangssystems die Optionen für die Ausgestaltung der Umsatzbesteuerung nach 1996 aufgezeigt sowie die ökonomischen Wirkungen und die politische Realisierbarkeit der verschiedenen Vorschläge untersucht.

### Von der Harmonisierung der Steuersätze zum Übergangssystem

Obwohl die EG-Kommission in ihrem „Weißbuch“ zur Vollendung des Binnenmarkts der gegenseitigen Anerkennung nationaler Regeln grundsätzlich den Vorrang vor einer schrittweisen Rechtsangleichung gegeben hat, strebte sie nach der Verabschiedung der Einheitlichen Europäischen Akte zunächst eine weitgehende Harmonisierung der Mehrwertsteuersätze in der EG an. Die nationalen Widerstände gegen eine Rechtsangleichung waren jedoch stärker als erwartet. Hochsteuerländer wie Dänemark und Irland (Tabelle 1) befürchteten zu Recht hohe Einnahmeverluste, und Niedrigsteuerländer wie Deutschland und Spanien sahen sich politisch außerstande, gegen die Widerstände ihrer Bevölkerung eine Anhebung der Mehrwertsteuersätze in größerem Umfang durchzusetzen.

Tabelle 1 – Umsatzsteuerersätze in der EG 1992 (vH)

Mitgliedstaat	Regelsatz	Ermäßigte Sätze	Erhöhte Sätze
Belgien	19	1; 6; 17	25; 33
Dänemark	25	–	–
Deutschland	14	7	–
Frankreich	18,6	2,1; 5,5	22
Griechenland	18	4; 8	36
Irland	21	2,3; 10; 12,5	–
Italien	19	4; 9	38
Luxemburg	15	3; 6; 12	–
Niederlande	18,5	6	–
Portugal	17	8	30
Spanien	15	6	28
Vereinigtes Königreich	17,5	–	–

Quelle: BMF [1991]; eigene Aktualisierungen nach Zeitungsmeldungen.

In ihrem Vorschlag aus dem Jahr 1987 [Kommission, 1987] nahm die EG-Kommission daher Abstand von einer vollständigen Harmonisierung der Steuersätze, strebte aber weiterhin eine Beibehaltung des Bestimmungslandprinzips an. Da der bisher praktizierte Grenzausgleich bei einer Abschaffung der Steuergrenzen nicht mehr durchführbar ist, schlug sie vor, den Vorsteuerabzug, der innerhalb der Mitgliedsländer zur Ermittlung der Steuerschuld der Unternehmen Anwendung findet, auf den grenzüberschreitenden, innergemeinschaftlichen Handel auszuweiten. In diesem Fall werden die Exporteure, anders als im System des Grenzausgleichs, mit der Mehrwertsteuer ihres Heimatlands belastet, und den importierenden Unternehmen wird eine Steuergutschrift für die in den Importen enthaltene ausländische Mehrwertsteuer von den nationalen Finanzämtern eingeräumt. Der Grenzausgleich findet unter diesen Bedingungen lediglich in den Bilanzaufzeichnungen der Importeure statt.

Während bei diesem System eine regionale Steuerinzidenz nach dem Bestimmungslandprinzip grundsätzlich gewährleistet ist, verändert sich die regionale Steuerverteilung im Vergleich zum bisherigen Grenzausgleich. Nettoexportländer verzeichnen höhere Steuereinnahmen als vorher, da sie Exporte nicht länger von der Mehrwertbesteuerung ausschließen müssen; Nettoimportländer sehen sich dagegen Steuerverlusten gegenüber, da sie ihren Importeuren einen Steuerkredit für ausländische Steuern einräumen müssen. Auch Länder mit relativ hohen Steuersätzen würden von dieser Regelung auf Kosten der Niedrigsteuere Länder profitieren. Um die bisherige Steuerverteilung aufrechtzuerhalten, sah der Kommissionsvorschlag die Einführung eines administrativ aufwendigen Clearingsystems auf Basis einzelner Aufzeichnungen der Exporteure und Importeure vor (mikroökonomisches Clearing).

Mit der Anwendung der Vorsteuer methode an den nationalen Grenzen wird für Direktimporte, also für direkte Käufe der Konsumenten im Ausland, das Ursprungslandprinzip eingeführt. Um den hieraus resultierenden horizontalen Steuerwettbewerb zu beschränken, schlug die Kommission ein enges Spektrum von Mehrwertsteuersätzen zwischen 14 und 20 vH für den Regelsatz sowie 4 und 9 vH für den ermäßigten Satz vor. Insbesondere die mangelnde Bereitschaft, die erforderlichen, allerdings recht moderaten, Anpassungen der Steuersätze vorzunehmen, führte zu einer Ablehnung des Kommissionsvorschlags durch die Mitgliedsländer. Aber auch das sehr aufwendige Clearingsystem stieß auf wenig Gegenliebe bei den nationalen Regierungen [Spahn, 1992].

Als Reaktion veröffentlichte die EG-Kommission im Jahr 1989 einen modifizierten Ansatz [Kommission, 1989]. Er sieht ebenfalls eine Besteuerung an der Grenze nach der Vorsteuerabzugsmethode vor, beschränkt jedoch das Ursprungslandprinzip für Direktimporte und nimmt Abstand von der Festlegung von Bandbreiten für die nationalen Steuersätze zugunsten der Einführung von Mindeststeuersätzen. Außerdem wird in diesem Vorschlag einem makroökonomischen Clearingsystem auf der Basis von Handelsbilanzdaten der Vorzug gegenüber dem mikroökonomischen Ansatz gegeben. Für innergemeinschaftliche Direktimporte von Automobilen, Käufe bei Versandhandelsunternehmen und den grenzüberschreitenden Handel zwischen einzelnen Unternehmen eines multinationalen Konzerns soll das Bestimmungslandprinzip mit Hilfe spezieller

Überwachungssysteme aufrechterhalten werden, um den Steuerwettbewerb zu begrenzen.

Auch dieser Vorschlag wurde von den Regierungen der Mitgliedstaaten abgelehnt. Insbesondere wurde deutlich, daß die nationalen Regierungen jeglicher Art von Clearingsystemen skeptisch gegenüberstehen [Klezath, 1992]. Vor allem die Nettoimportländer im Süden Europas befürchteten erhebliche Einnahmeverluste. Um einen zeitlichen Spielraum für die Ausarbeitung eines endgültigen Systems zu gewinnen, wurde letztlich der nichtbindenden Kompromißformel des ECOFIN-Rates zugestimmt.

Im Rahmen der vom ECOFIN-Rat beschlossenen Übergangsregelung gilt für grenzüberschreitende, innergemeinschaftliche Lieferungen zwischen umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen auch nach der Abschaffung der steuerlichen Kontrollen an den Binnengrenzen der Gemeinschaft grundsätzlich das Bestimmungslandprinzip.<sup>1</sup> Um eine regionale Steuerinzidenz und eine regionale Verteilung der Steuereinnahmen nach dem Bestimmungslandprinzip weitgehend zu sichern, sieht das Übergangssystem einen „Grenzausgleich“ ohne Steuergrenzen vor, d. h., die bisher an den nationalen Grenzen vorgenommenen Kontrollen werden in die Unternehmen bzw. in die Steuerverwaltungen verlagert. Lediglich für Direktimporte privater Konsumenten gilt sowohl in bezug auf die regionale Steuerinzidenz als auch im Hinblick auf die regionale Steuerverteilung grundsätzlich das Ursprungslandprinzip. Ausnahmen bestehen jedoch für den Kauf bestimmter Fahrzeuge im Ausland und für den Direktkauf über Versandhandelsunternehmen. Die bestehenden wert- und mengenmäßigen Beschränkungen für mitgeführte Waren im nichtkommerziellen innergemeinschaftlichen Reiseverkehr entfallen ab 1993.

Das Übergangssystem dürfte zu erheblichen Verwaltungskosten für die Unternehmen und Steuerbehörden führen (vgl. Anhang). Die im Cecchini-Bericht veranschlagten jährlichen Kosteneinsparungen durch den Abbau der Grenzkontrollen in Höhe von 8 bis 9 Mrd. ECU [Cecchini, 1988] dürften nicht annähernd erreicht werden. Es ist eher zu erwarten, daß zusätzliche Kosten entstehen, da die zentralen Kontrollen an den Grenzen durch eine Vielzahl dezentraler Prüfschritte in nationalen Verwaltungen und Unternehmen ersetzt werden. Es mutet nahezu grotesk an, daß einerseits mit den Beschlüssen des Gipfels von Maastricht in vielen Politikbereichen entgegen ökonomischen Effizienzkriterien eine Zentralisierung der Kompetenzen auf der EG-Ebene beschlossen wurde [Klodt, Stehn et al., 1992] und andererseits die Kosten der Überwachung einschlägiger EG-Richtlinien den nationalen Verwaltungen und Unternehmen aufgebürdet werden. Darüber hinaus ist zumindest in der Anfangsphase auch die technische Effektivität des Übergangssystems zweifelhaft.

Die Laufzeit des Übergangssystems ist grundsätzlich bis zum 31. Dezember 1996 begrenzt. Einerseits erscheint es angesichts der relativ kurzen Laufzeit des Systems ökonomisch wenig sinnvoll, einen kostspieligen Überwachungsapparat

<sup>1</sup> Eine ausführliche Darstellung des Übergangssystems und der notwendigen Kontrollmechanismen befindet sich im Anhang zu diesem Artikel.

aufzubauen, andererseits nährt dies die Hoffnung, daß nach dem Auslaufen der Übergangszeit ein weniger aufwendiges Besteuerungsverfahren eingeführt wird. Allerdings verlängert sich die Übergangsregelung, wenn der EG-Ministerrat nicht bis zum 31. Dezember 1995 ein endgültiges System beschlossen hat. Dies bedeutet, daß die EG-Kommission spätestens bis Ende 1994 ein verabschiedungsreifes Konzept vorgelegt haben muß. In der Richtlinie zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems wurde festgelegt, daß ab 1997 eine Regelung eingeführt wird, „die von dem Grundsatz ausgeht, daß die gelieferten Gegenstände und die erbrachten Dienstleistungen im Ursprungsmitgliedstaat zu besteuern sind“.<sup>2</sup> Hieraus zu schließen, der EG-Ministerrat beabsichtige, ab 1997 ein Ursprungslandprinzip im ökonomischen Sinne einzuführen, wäre jedoch verfehlt. Aus anderen Veröffentlichungen der EG [Kommission, 1989] geht hervor, daß vielmehr eine Regelung auf der Basis des Gemeinschaftsprinzips geplant ist, also die Anwendung der Vorsteuerabzugsmethode im grenzüberschreitenden, innergemeinschaftlichen Güterverkehr.<sup>3</sup> In diesem Fall werden die exportierten Güter zwar zunächst mit dem Steuersatz des Inlands belastet, aufgrund der „Nachholwirkung“ eines Mehrwertsteuersystems mit Vorsteuerabzug müssen die Konsumenten im Ausland jedoch letztlich den Steuersatz des Bestimmungslands tragen. Im übrigen sind die Ausführungen des Art. 281 lediglich als ein Vorschlag zu verstehen, der durch die Regierungen der Mitgliedstaaten und die EG-Kommission durchaus noch modifiziert werden kann.

Angesichts der Notwendigkeit, bis Ende 1994 ein tragbares Konzept der Umsatzbesteuerung im EG-Binnenmarkt zu entwerfen, um eine Verlängerung des administrativ aufwendigen Übergangssystems zu verhindern, werden im folgenden die Optionen für ein zukünftiges Umsatzsteuersystem aufgezeigt und sowohl unter ökonomischen Gesichtspunkten als auch im Hinblick auf ihre politische Realisierbarkeit bewertet.

### Optionen für ein künftiges Umsatzsteuersystem in der EG

Nach dem Abbau der steuerlichen Grenzkontrollen stehen für die Umsatzbesteuerung des grenzüberschreitenden Handels im Binnenmarkt grundsätzlich die folgenden Optionen zur Auswahl:

- Die Mehrwertbesteuerung auf der Basis
  - eines modifizierten Bestimmungslandprinzips;

<sup>2</sup> Art. 281 der Richtlinie des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388 EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen.

<sup>3</sup> Nicht nur in der öffentlichen und wissenschaftlichen Diskussion herrscht ein beträchtliches Maß an Verwirrung aufgrund der Formulierung in der EG-Richtlinie. Selbst die zuständige EG-Kommissarin scheint sich nicht darüber im Klaren zu sein, welches System der ECOFIN-Rat tatsächlich anstrebt, wenn sie ausführt, daß „taxation will be reserved for the country of origin“ [Scrivener, 1990, S. 357]. Das Ursprungsland soll nach dem – zwischen den Zeilen und aus anderen Veröffentlichungen erkennbaren – Willen des ECOFIN-Rates nur für Direktimporte privater Endverbraucher gelten. Vgl. hierzu auch Krause-Junk [1992].

- des Gemeinschaftsprinzips mit oder ohne Clearingsystem;
- des Ursprungslandprinzips mit oder ohne Clearingsystem;
- oder
- der Übergang von der Mehrwertbesteuerung auf eine Verkaufssteuer (sales tax) nach US-amerikanischem Vorbild.

Ausgeschlossen ist jedoch die Aufrechterhaltung des bis Ende 1992 gültigen „reinen“ Bestimmungslandprinzips. Denn dieser Besteuerungsgrundsatz verlangt die Besteuerung *aller* grenzüberschreitenden Produkte mit dem Steuersatz des Bestimmungslands (Steuerinzidenz im Bestimmungsland) und gleichzeitig den Zufluß des *gesamten* Umsatzsteueraufkommens an das Bestimmungsland. Eine Besteuerung nach dem „reinen“ Bestimmungslandprinzip ist ohne Grenzkontrollen selbst bei noch so großem Verwaltungsaufwand unmöglich. Auch das administrativ sehr aufwendige Übergangssystem beinhaltet, abgesehen vom Kauf neuer Fahrzeuge und grenzüberschreitender Versandhandelsgüter, eine Besteuerung von Direktimporten nach dem Ursprungslandprinzip.<sup>4</sup> Eine Abkehr vom bisherigen Modell ist unumgänglich, denn die Belastung aller Direktimporte privater Endverbraucher mit dem Steuersatz des Bestimmungslands ist ohne Grenzkontrollen selbst im Rahmen eines komplexen Überwachungssystems undurchführbar. Dies haben mittlerweile auch jene Mitgliedsländer der EG eingesehen, die für eine weitgehende Beibehaltung des Bestimmungslandprinzips votieren. Auch bei einer völligen Harmonisierung der Mehrwertsteuersätze und der gleichzeitigen Einrichtung einer Clearingstelle in der EG ist eine Steuerverteilung nach dem reinen Bestimmungslandprinzip ausgeschlossen, da selbst in diesem extremen Fall die Besteuerung der Direktimporte im Ursprungsland erfolgt und ein mikro- oder makroökonomisches Clearingsystem nur den grenzüberschreitenden Handel zwischen (steuerpflichtigen) Unternehmen erfassen kann.

In einem viel beachteten Artikel wies jedoch Cnossen [1981] daraufhin, daß das Bestimmungslandprinzip auch ohne Grenzkontrollen aufrechterhalten werden kann. Als Beispiel führt er das „deferred payment scheme“ an, das seit 1966 in den Beneluxstaaten Anwendung findet und bis November 1984 auch die Grundlage für die Besteuerung des Handels im Vereinigten Königreich bildete. Bei diesem System sind sowohl Exporte als auch Importe steuerfrei. Die Besteuerung des grenzüberschreitenden Handels erfolgt erst durch die Nachholwirkung der Vorsteuerabzugsmethode. Wird das importierte Gut durch den Importeur weiterverkauft, so unterliegt es der Umsatzbesteuerung im Bestimmungsland. Beim Wiederverkauf an Unternehmer kann der Verkäufer die an den Importeur gezahlte Vorsteuer von seiner Steuerschuld abziehen und die Besteuerung wird somit im Vergleich zum Grenzausgleich um eine Produktionsstufe hinausgeschoben. Dieses System ist jedoch kein geeigneter Ersatz für die bisher bestehenden Grenzkontrollen, da es das Bestimmungslandprinzip lediglich im Handel zwischen vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen er-

<sup>4</sup> Unter diesen Bedingungen entspricht sowohl die regionale Inzidenz als auch die regionale Steuerverteilung nicht dem Bestimmungslandprinzip.

hält; für Direktimporte privater Endverbraucher gilt auch hier das Ursprungslandprinzip. Darüber hinaus erfordert das „deferred payment scheme“ weiterhin eine Dokumentation an den Grenzen, da anderenfalls nicht gewährleistet ist, daß als steuerfreie Exportgüter deklarierte Waren tatsächlich ausgeführt werden. Grenzkontrollen sind daher auch bei einer „hinausgeschobenen“ Besteuerung eine notwendige Bedingung für eine regionale Inzidenz und eine regionale Steuerverteilung nach dem Bestimmungslandprinzip.

Realisierbar ist daher nach der Aufhebung der Grenzkontrollen nur ein modifiziertes Bestimmungslandprinzip, bei dem Steuerinzidenz und Steuerverteilung zumindest überwiegend dem reinen Prinzip entsprechen. Das Übergangssystem ist ein, wenn auch aus ökonomischer Sicht abschreckendes, Beispiel hierfür.

Eine kostengünstigere Variante des modifizierten Bestimmungslandprinzips ist die Besteuerung nach dem Gemeinschaftsprinzip<sup>5</sup>, das auch die Grundlage des Kommissionsvorschlags aus dem Jahr 1987 bildete. Bei dieser Alternative wird die von allen EG-Mitgliedsländern im innerstaatlichen Handel bevorzugte Vorsteuerabzugsmethode auch auf den grenzüberschreitenden Handel angewendet. Dies hat zur Folge, daß Exporte mit dem Steuersatz des Ursprungslands belastet werden und Importe steuerfrei bleiben. Der Importeur kann die im Wert seiner Bezüge enthaltene ausländische Umsatzsteuer von seiner Steuerschuld abziehen. Verkauft er das importierte Gut mit oder ohne Verarbeitung weiter, so wird es mit dem Mehrwertsteuersatz des Bestimmungslands belastet. Für die Besteuerung des grenzüberschreitenden Handels zwischen steuerpflichtigen, vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen wird auf diese Weise eine regionale Steuerinzidenz nach dem Bestimmungslandprinzip gewährleistet. Allerdings weicht die resultierende regionale Steuerverteilung von der des Bestimmungslandprinzips ab, denn der Importeur erhält eine Steuergutschrift von den inländischen Finanzbehörden für die vom Exporteur an die Finanzverwaltung des Auslands abgeführte Umsatzsteuer. Eine Einführung des Gemeinschaftsprinzips hat daher zur Folge, daß sowohl Nettoexportländer als auch Hochsteuerländer im Vergleich zum Bestimmungslandprinzip eine Erhöhung ihres Umsatzsteueraufkommens realisieren, während Nettoimportländer und Niedrigsteuerländer einen Verlust zu tragen haben. Darüber hinaus ist das Gemeinschaftsprinzip nur auf den grenzüberschreitenden Handel zwischen steuerpflichtigen, vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen, aber nicht auf die Handelsbeziehungen zwischen nicht vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen und die Direktimporte privater Endverbraucher anwendbar. Für diese Transaktionen gilt dann sowohl im Hinblick auf die regionale Steuerinzidenz als auch hinsichtlich der regionalen Steuerverteilung das Ursprungslandprinzip. Das Gemeinschaftsprinzip ist also letztlich ein Mischsystem aus Bestimmungsland- und Ursprungslandprinzip.

---

<sup>5</sup> Vgl. zum Gemeinschaftsprinzip vor allem Biehl [1969; 1986], der als „Entdecker“ dieses Besteuerungssystems anzusehen ist und hier vom „Gemeinsamer-Markt-Prinzip“ spricht, das an anderer Stelle auch als „Mischsystem“ oder wie in dieser Arbeit als „Gemeinschaftsprinzip“ bezeichnet wird.

Durch die Einführung eines Clearingsystems auf EG-Ebene kann die dem Gemeinschaftsprinzip zugrundeliegende regionale Steuerverteilung der des Bestimmungslandprinzips angeglichen werden, abgesehen von der Allokation des aus den grenzüberschreitenden Transaktionen nicht vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmen und privater Endverbraucher resultierenden Steueraufkommens. Die Vorschläge der EG-Kommission zur Reform der Umsatzbesteuerung in der EG sahen eine derartige Kombination von Gemeinschaftsprinzip und Clearingsystem vor, wurden aber von den Mitgliedsländern abgelehnt. Vor allem konnte keine Einigung über die Ausgestaltung des Clearingsystems erzielt werden.

Zunächst wurde vorgeschlagen, daß die Importeure zusätzlich zu ihrer Umsatzsteueranmeldung ein Dokument bei ihrer zuständigen Finanzverwaltung einreichen, das Angaben über den Gesamtwert der von ihnen aus den einzelnen Mitgliedstaaten bezogenen Güter und dem von ihnen bezahlten Vorsteuerbetrag enthält. Durch die Addition der erstatteten Vorsteuerbeträge und deren Zuordnung auf die einzelnen Mitgliedstaaten sollte dann ein Ausgleich zwischen den Forderungen der nationalen Finanzverwaltungen erzielt werden. Um eine Aufrechnung der von den Händlern geleisteten Vorsteuer und der abgeführten Bruttoumsatzsteuer zu ermöglichen, ohne einzelne Rechnungen zu prüfen, sollten die Exporteure und Importeure zusätzlich ihre Ausfuhren und Einfuhren auf gesonderten Listen aufführen, die zwischen den nationalen Steuerverwaltungen für Kontrollzwecke ausgetauscht werden sollten. Dieses System wurde von den Mitgliedstaaten – zu Recht – als zu kompliziert angesehen.

Auch ein modifizierter mikroökonomischer Clearingansatz, nach dem die Mitgliedstaaten den Dienststellen der EG-Kommission lediglich eine monatliche Aufstellung über die Gesamtbeträge der Vorumsatzsteuer und der Bruttoumsatzsteuer liefern sollten, und ein letztlich vorgeschlagenes makroökonomisches Clearingsystem auf der Basis von Handelsstatistiken fanden nicht die Zustimmung der Mitgliedsländer. Beiden Systemen wurde entgegengehalten, daß sie keine vollständige regionale Steuerverteilung gemäß dem Bestimmungslandprinzip gewährleisten können. Angesichts der bestehenden Interessenlage in den Mitgliedsländern überrascht es, daß der ECOFIN-Rat in seiner nichtbindenden Kompromißformel angeregt hat, die Übergangsregelung ab 1997 durch ein auf dem Gemeinschaftsprinzip mit makroökonomischem Clearing basierendes Umsatzsteuersystem zu ersetzen.

Unter ökonomischen Gesichtspunkten ist diese Lösung dem Übergangssystem eindeutig überlegen, denn ein auf Handelsstatistiken aufbauendes Clearing ist administrativ weit weniger aufwendig als das engmaschige Kontrollnetz, das durch das Übergangssystem bedingt wird. Vorteile weist das Gemeinschaftsprinzip auch deshalb auf, weil es direkt an die technische Ausgestaltung der Mehrwertbesteuerung innerhalb der Mitgliedstaaten (Vorsteuerabzugsmethode) anknüpft. Zwar wird vereinzelt argumentiert, im Rahmen des Gemeinschaftsprinzips hätten die nationalen Finanzverwaltungen kaum einen Anreiz, die Vorsteuerforderungen ihrer inländischen Unternehmen zu überprüfen, da die abgeflossenen Gelder stets von den Finanzbehörden in den anderen Mitgliedstaaten zurückgefordert werden könnten und auf diese Weise der Steuerhinterziehung durch Unternehmen Vorschub geleistet würde [vgl. unter anderem

Parsche, 1991]. Dieses Argument ist jedoch bei einem makroökonomischen Clearingsystem, das auf den tatsächlichen Handelsströmen in der EG basiert, hinfällig.

Aus ökonomischer Sicht wäre auch ein auf dem Gemeinschaftsprinzip ohne Clearing basierendes Umsatzsteuersystem durchaus sinnvoll. In diesem Fall könnte das Clearingsystem durch ein regionales Finanzausgleichssystem ersetzt werden, das weniger an der Steuerverteilung nach dem Bestimmungslandprinzip anknüpft, sondern vielmehr nach regionalpolitischen Kriterien wie etwa Infrastrukturindikatoren ausgerichtet wird. Ein regionaler Finanzausgleich im Rahmen der Umsatzbesteuerung in der EG könnte die Grundlage für einen Rückzug der EG-Kommission aus der aktiven Regionalpolitik bilden, der gemessen am strengen ökonomischen Subsidiaritätsprinzip ohnehin angezeigt ist [Klodt, Stehn et al. 1992]. Unter den bestehenden politischen Bedingungen erscheint eine Verknüpfung der Umsatzbesteuerung mit regionalpolitischen Zielen jedoch kaum realisierbar. Die Regierungen der Mitgliedstaaten haben hinreichend deutlich zu verstehen gegeben, daß sie jeder Veränderung der bestehenden Steuerverteilung ablehnend gegenüberstehen. Dies wird auch durch den Widerstand der Mitgliedsländer gegen eine Harmonisierung der Mehrwertsteuersätze dokumentiert. Es besteht daher die Gefahr, daß eine Überfrachtung des künftigen Mehrwertsteuersystems in der EG mit regionalpolitischen Komponenten unter den gegenwärtigen politischen Bedingungen eher zu einer Verlängerung des Übergangssystems führt. Dies wäre der denkbar schlechteste Weg. Aber auch der Vorschlag eines Gemeinschaftsprinzips mit Clearingsystem birgt ähnliche Gefahren, da die nationalen Regierungen bisher alle Clearingmodelle der EG-Kommission abgelehnt haben.

Eine weitere Option für die Besteuerung des grenzüberschreitenden Handels nach 1996 ist die Einführung des Ursprungslandprinzips. In diesem Fall werden die exportierten Güter mit dem Mehrwertsteuersatz des Ursprungslands belastet; hinsichtlich der Verteilung des Steueraufkommens gewinnen im Vergleich zum Bestimmungslandprinzip die Nettoexportländer. Abweichungen von der bisherigen regionalen Steuerverteilung können auch bei der Anwendung des Ursprungslandprinzips durch ein Clearingsystem vermieden werden. Steuertechnisch kann der Übergang zum Ursprungslandprinzip durch die Einführung des Vorumsatzabzugs an den nationalen Grenzen bewältigt werden. Werden die importierten Güter im Inland weiterverarbeitet, so dient im Gegensatz zur Vorsteuerabzugsmethode nicht der Bruttoumsatz, sondern der Nettoumsatz, also die Differenz aus Bruttoumsatz und ausländischen Vorleistungen, als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuerzahlung des Importeurs.<sup>6</sup> Allerdings fällt dieses Verfahren äußerst kompliziert aus, wenn innerhalb der Mitgliedsländer die Vorsteuermethode angewendet wird und die importierten Güter im Inland noch mehrere Produktionsstufen durchlaufen, da dann der Anteil der im Ausland bezogenen Vorleistungen von Stufe zu Stufe weitergeführt werden müßte

---

<sup>6</sup> Die Einführung des Vorumsatzabzugs im Rahmen des Ursprungslandprinzips wurde unter anderem vom Wissenschaftlichen Beirat beim Bundesministerium für Wirtschaft [1986]; Siebert [1989 a; 1989 b] und Boss [1989] vorgeschlagen.

und letztendlich kaum noch zuverlässig zu ermitteln wäre [Andel, 1986]. Um diese Probleme zu umgehen, bietet sich als alternative Methode ein fiktiver Vorsteuerabzug an. In diesem Fall erhält der Importeur keine Steuergutschrift für die tatsächlich an den Exporteur gezahlte Vorsteuer, sondern er erhält eine Entlastung in Höhe des Betrags, der sich bei der Besteuerung nach dem inländischen Steuersatz ergeben hätte.<sup>7</sup>

Die ökonomischen Vorteile des Ursprungslandprinzips wurden vor allem im Vergleich zu einer Ex-ante-Harmonisierung der Umsatzsteuersätze in der EG diskutiert.<sup>8</sup> Es wurde zu Recht befürchtet, daß eine Harmonisierung letztlich auf eine Anpassung der Umsatzsteuerbelastung an das höchste in der EG existierende Niveau führen würde. Als Alternative wurde daher die Einführung des Ursprungslandprinzips empfohlen. Dies hätte zur Folge, daß die Steuerneutralität des grenzüberschreitenden Handels in der EG aufgehoben wird. Exporteure in Hochsteuerländern würden unter diesen Bedingungen aufgrund der höheren Steuerbelastung im Inland eine Verschlechterung ihrer Wettbewerbsposition gegenüber den Exporteuren in Niedrigsteuerländern realisieren. Die Veränderung der Wettbewerbsbedingungen dürfte Rückwirkungen auf die Steuerpolitik der EG-Mitgliedsländer auslösen. Denn Länder mit überdurchschnittlich hohen Steuersätzen hätten aufgrund der sinkenden Auslandsumsätze inländischer Unternehmen und der zunehmenden Direktimporte der Konsumenten Einbußen an Steuereinnahmen hinzunehmen. Es ist daher zu erwarten, daß sie aus eigenem Interesse als Gegenreaktion die Steuersätze senken würden. Umgekehrt ergäbe sich in Niedrigsteuerländern ein Spielraum zu einer Anhebung der Umsatzsteuerbelastung, so daß sich die Mehrwertsteuersätze im Standortwettbewerb angleichen würden.<sup>9</sup>

Die Diskussion um die Reform der Umsatzbesteuerung verdeutlicht jedoch, daß die nationalen Regierungen nicht bereit sind, sich einem Steuerwettbewerb zu stellen. Um eine Ex-ante-Harmonisierung der Mehrwertsteuersätze zu verhindern und einen Steuerwettbewerb auszuschließen, wurde daher vorgeschlagen, nach der Einführung des Ursprungslandprinzips eine einmalige Wechselkursanpassung im Europäischen Währungssystem (EWS) zuzulassen.<sup>10</sup> In diesem Fall würden sich die Währungen der Hochsteuerländer bzw. der Niedrigsteuerländer nach Maßgabe der Unterschiede in den gewogenen durchschnittlichen Mehrwertsteuersätzen abwerten bzw. aufwerten. Die bestehenden Wettbewerbsbedingungen blieben erhalten. Allerdings zielt die ausgleichende Wirkung des Wechselkursmechanismus nur auf das Niveau, nicht auf die Struktur der Mehrwertsteuersätze ab. Nun ist jedoch die Zahl der Steuersätze in den einzelnen EG-Ländern ebenso verschieden wie das Verhältnis der Sätze zuein-

<sup>7</sup> Vgl. zur Einführung eines fiktiven Vorsteuerabzugs auch Krause-Junk [1990].

<sup>8</sup> Vgl. vor allem Giersch [1988], Siebert [1989a; 1989b], Donges [1989] und Boss [1989].

<sup>9</sup> Allerdings kann ein internationaler Steuerwettbewerb unter bestimmten Bedingungen auch zu einem Unterbietungswettbewerb mit gesamtwirtschaftlich suboptimalen Ergebnissen führen. Vgl. Klodt, Stehn et al. [1992].

<sup>10</sup> Das Wechselkursargument geht auf das Tinbergen Committee [1953] zurück und wurde später im Zusammenhang mit dem EG-Binnenmarkt von zahlreichen Autoren aufgegriffen: Vgl. unter anderem Whalley [1979], Berglas [1981], Giersch [1988], Siebert [1989a] und Boss [1989].

ander. Das Ursprungslandprinzip impliziert daher auch nach einer Anpassung der Wechselkurse einen Steuerwettbewerb der nationalen Regierungen, der nur durch eine Ex-ante-Harmonisierung der Struktur der Umsatzsteuersätze, die durch das Ursprungslandprinzip gerade verhindert werden soll, ausgeschlossen werden kann.<sup>11</sup>

Das Ursprungslandprinzip ist somit unter den gegebenen politischen Bedingungen in der EG kaum realisierbar. Auch die diskutierten ökonomischen Argumente zugunsten einer Besteuerung nach dem Ursprungslandprinzip haben an Bedeutung verloren, da eine Ex-ante-Harmonisierung nicht mehr beabsichtigt ist, ja sogar von den nationalen Regierungen abgelehnt wird. Darüber hinaus ist zu beachten, daß zum Zeitpunkt der Einführung eines endgültigen Mehrwertsteuersystems der Startschuß zur europäischen Währungsunion bereits erfolgt sein dürfte und daher Anpassungen der Wechselkurse nicht mehr möglich sein werden. Aus ökonomischer Sicht weist daher lediglich ein Ursprungslandprinzip ohne Wechselkursanpassung Vorteile gegenüber dem Gemeinschaftsprinzip auf, da es einen Druck zur Steuersatzanpassung in den Hochsteuerländern auslöst. Unter den gegebenen politischen Bedingungen ist die Einführung eines solchen Systems jedoch nicht mehr als eine Fiktion, da die Mitgliedstaaten einen Steuerwettbewerb kategorisch ablehnen. Angesichts der Gefahr der Verlängerung des administrativ aufwendigen Übergangssystems ist daher dem Gemeinschaftsprinzip mit makroökonomischem Clearing der Vorzug einzuräumen.

Dem Gemeinschaftsprinzip ist jedoch entgegengehalten worden, daß es im Gegensatz zum Ursprungslandprinzip zu einem „unfairen“ Steuersystemwettbewerb führt [Krause-Junk, 1990, S. 261]. Bei einem „Mischsystem“ wie dem Gemeinschaftsprinzip bestünde die Möglichkeit, Güter via umsatzsteuerpflichtige Importeure in ein Niedrigsteuerland zu exportieren und anschließend über einen nichtsteuerpflichtigen Direktimport zurückzutransferieren. In der Tat kann auf diese Weise die Steuerbelastung auf die des Niedrigsteuerlands gesenkt werden, wenn nichtsteuerpflichtige Konsumenten bereit sind, die Güter persönlich jenseits der inländischen Grenzen in Empfang zu nehmen.<sup>12</sup> „Unfair“ sei der resultierende Steuersystemwettbewerb, da Unternehmen beim Mischsystem – im Gegensatz zum Ursprungslandprinzip – in der Lage wären, in einem

<sup>11</sup> Gegen die Ausgleichswirkung des Wechselkursmechanismus nach der Einführung des Ursprungslandprinzips wurde auch angeführt, daß bei einer Wechselkursanpassung unter den Bedingungen einer Mehrwertsteuer vom Konsumtyp, wie sie in allen Mitgliedsländern besteht, Investitionsgüterindustrien in Niedrigsteuerländern gegenüber Konsumgüterindustrien Wettbewerbsnachteile erleiden würden. Der umgekehrte Fall würde für Hochsteuerländer gelten [Sinn, 1990a; 1990b]. Diese Argumentation ist unter der Bedingung zutreffend, daß an den nationalen Grenzen die Vorsteuerabzugsmethode angewendet wird. Auf diese Einschränkung weist Sinn [1990a, S. 493 ff.] auch explizit hin. Ein Vorsteuerabzug im grenzüberschreitenden Handel führt jedoch nicht zu einem Ursprungslandprinzip im ökonomischen Sinne, sondern zum Gemeinschaftsprinzip. Sinn verwechselt bei seiner Argumentation also das Gemeinschafts- mit dem Ursprungslandprinzip, das im ökonomischen Sinne erst gilt, wenn ein Vorumsatzabzug an der Grenze vorgenommen wird oder ein fiktiver Vorsteuerabzug eingeführt wird. Vgl. zu einer kritischen Auseinandersetzung mit der Sinnschen Argumentation auch Krause-Junk [1992].

<sup>12</sup> Krause-Junk spricht daher hier von einem „Niedrigsteuerlandprinzip“.

Hochsteuerland zu produzieren und die dort angebotenen staatlichen Vorleistungen und Rahmenbedingungen zu nutzen, gleichzeitig aber seine „(Güter)-Steuern“ im Niedrigsteuerland nach den dort geltenden Regeln zu bezahlen. Drei Tatbestände werden jedoch bei dieser Argumentation verkannt:

- Erstens dürften angesichts der teilweise erheblichen Transport- und Transaktionskosten Handelsumlenkungen dieser Art, abgesehen von Grenzregionen, keine große Rolle spielen.<sup>13</sup>
- Zweitens setzt diese Argumentation voraus, daß eine hohe Umsatzsteuerbelastung im Sinne der fiskalischen Äquivalenz die Standortbedingungen in einem Land verbessert. Diese Annahme dürfte jedoch für kaum ein Land zutreffen, denn sie würde unterstellen, daß die Standortbedingungen in Schweden (Regelsteuersatz: 23,46 vH) günstiger sind als in Japan (3 vH) oder, um in der EG zu bleiben, in Irland (21 vH) besser als in Deutschland (14 vH).
- Drittens ist zu erwarten, daß eine Verbrauchsteuer auch bei der Anwendung des Gemeinschaftsprinzips vollständig auf die Konsumenten überwälzt wird. Die Arbitrageure in Krause-Junks Szenario sind also die Konsumenten, nicht die Unternehmer.

Allerdings ist bisher auch das Gemeinschaftsprinzip von den nationalen Regierungen verworfen worden. Die Tatsache, daß von nationaler Seite ein Steuerwettbewerb ebenso ausgeschlossen wird wie eine Harmonisierung der Steuersätze oder die Einführung eines Clearingsystems, gibt Anlaß, darüber nachzudenken, wie ein ökonomisch sinnvolles Umsatzsteuersystem aussehen könnte, das den Anforderungen der Mitgliedstaaten entspricht.

Eine bisher weder in der wissenschaftlichen noch in der öffentlichen oder politischen Diskussion aufgegriffene Alternative ist der Übergang von der in allen EG-Mitgliedsländern praktizierten Nettoallphasenumsatzsteuer zu einer Verkaufssteuer (sales tax) nach US-amerikanischem Vorbild, also zu einer Einphasenumsatzsteuer. Bei dieser Alternative wird lediglich der Verkauf von Gütern und Dienstleistungen an private Endverbraucher besteuert. Alle Lieferungen zwischen Unternehmen sind dagegen steuerfrei, so daß auch der Kauf von Investitionsgütern von der Besteuerung ausgeschlossen ist. Die sektorale Allokation bleibt daher bei einem Übergang von der bestehenden Mehrwertsteuer vom Konsumtyp auf eine Verkaufssteuer unverändert. Eine Steuererhebung findet nur auf der Stufe des Verkaufs an private Konsumenten statt, also überwiegend im Einzelhandel und in Dienstleistungsunternehmen, da die Käufe privater Endverbraucher fast ausschließlich über diese Unternehmen abgewickelt werden. Aufgrund von Gelegenheitskäufen privater Konsumenten bei Großhändlern und Produzenten wird ein geringer Teil der Steuern jedoch auch in vorgelagerten Unternehmensbereichen erhoben. Wie bei der Mehrwertsteuer wird auch bei der Verkaufssteuer die gesamte Wertschöpfung aller Produktionsstufen von der Urproduktion bis zum Verkauf an die Konsumenten

<sup>13</sup> Krause-Junk räumt selbst ein, daß Transportkosten hemmend auf die Aktivitäten der Arbitrageure einwirken [Krause-Junk, 1992, S. 258].

besteuert. Die gesamtwirtschaftliche Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer bleibt daher auch nach der Einführung einer Verkaufssteuer unverändert; eine Erhöhung der bestehenden Steuersätze ist folglich nicht erforderlich, und die bestehende Differenzierung der Steuersätze nach Güterarten kann auch im Rahmen einer Verkaufssteuer aufrechterhalten werden.

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

Natürlich sind auch bei der Verkaufssteuer Kontrollen *innerhalb* der Mitgliedsländer zur Vermeidung von Steuerhinterziehungen unabdingbar. Sie lassen sich jedoch im Rahmen des für die Erhebung der Mehrwertsteuer errichteten Überwachungssystems durchführen und verursachen daher keine zusätzlichen Verwaltungskosten in Unternehmen und Finanzbehörden. Zwei Stufen der Überwachung sind unvermeidbar: Erstens muß bei einer Verkaufssteuer wie auch bei der Mehrwertsteuer sichergestellt werden, daß Einzelhändler und Dienstleistungsunternehmen ihre Umsätze lückenlos den Finanzverwaltungen melden. Im Einzelhandelsbereich konnten die Angaben bisher unter Zugrundelegung einer branchenüblichen Verkaufsspanne zumindest annäherungsweise durch einen Vergleich der Vorsteueranmeldungen mit der abgeführten Umsatzsteuer überprüft werden. Dieses Verfahren ist nach der Einführung einer Verkaufssteuer nicht mehr anwendbar.

Der tatsächliche Einzelhandelsumsatz läßt sich jedoch aus den Aufzeichnungen über den Wareneingang ableiten, zu dem die Einzelhändler, wie auch die anderen steuerpflichtigen Unternehmen, bereits heute im Rahmen der Mehrwertbesteuerung verpflichtet sind. Die Richtigkeit der Wareneingangsbuchungen lassen sich wiederum durch eine, auch für die Erhebung der Mehrwertsteuer notwendige Abgleichung mit den Aufzeichnungen der Lieferanten überprüfen, die bei einer Verkaufssteuer aufgrund ihrer daran gebundenen Steuerbefreiung ein erhebliches Interesse am korrekten Nachweis ihrer Umsätze an andere Unternehmer haben [Pohmer, 1980, S. 682]. Eine effektive Kontrolle der Versteuerung von Umsätzen aus Dienstleistungen ist dagegen weder im Rahmen der Mehrwertbesteuerung noch bei der Verkaufssteuer möglich, da nur in Ausnahmefällen ein direkter Zusammenhang zwischen eingesetzten Vorleistungen und erbrachten Dienstleistungen besteht.

Zweitens muß bei der Einführung einer Verkaufssteuer verhindert werden, daß private Endverbraucher der Besteuerung durch direkte Käufe bei Groß-

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

Gemessen an der in den siebziger und achtziger Jahren rasch gestiegenen Anzahl der Bundesstaaten, die die Einführung dieser Form der Umsatzbesteuerung beschlossen haben, hat sich die Verkaufssteuer in den Vereinigten Staaten bewährt.<sup>14</sup> Einige Gebietskörperschaften verdanken bis zu 48 vH ihrer Steuereinnahmen der Verkaufssteuer. Allerdings variieren die Verkaufssteuersätze erheblich zwischen den Bundesstaaten. Die Steuersätze bewegen sich in einem Spektrum von 0 vH in Delaware, Montana, New Hampshire, Oregon und Alaska bis zu 9 vH in einigen Städten in Illinois (unter anderem Chicago) und Louisiana (unter anderem New Orleans). Sie setzen sich grundsätzlich aus einer „state tax“, einer „county tax“ und einer „city tax“ zusammen. Die Einführung einer Verkaufssteuer in der EG könnte auch hier den lokalen Gebietskörperschaften die Möglichkeit eröffnen, einen Teil ihrer Steuereinnahmen (in der Bundesrepublik etwa als Ersatz für den Wegfall der Gewerbesteuer) über einen lokalen Aufschlag auf die Verkaufssteuer zu erheben. Allerdings sind die Steuersatzdifferenzen innerhalb der Bundesstaaten der Vereinigten Staaten in der Regel deutlich geringer als zwischen den Staaten. Bemerkenswert sind die teils großen Unterschiede in der Steuerlast zwischen benachbarten Bundesstaaten wie etwa Kalifornien (6,5 vH) und Oregon (0 vH) oder Washington (8,1 vH) und Oregon. Dem Steuerhinterziehungsrisiko wird in der wissenschaftlichen Diskussion der Verkaufssteuer in den Vereinigten Staaten nur ein äußerst geringer Stellenwert eingeräumt; in den meisten Veröffentlichungen wird es nicht einmal erwähnt. Die Autoren, die sich am Rande mit diesem Problembereich beschäftigen, beziffern das Ausmaß der Steuerhinterziehung im Rahmen der Verkaufssteuer auf etwa 1 vH des potentiellen Steueraufkommens [Due, Mikesell, 1983].

Faßt man ökonomische und politische Kriterien zusammen, so gibt es wohl nur zwei ökonomisch sinnvolle und zugleich politisch realisierbare Alternativen für ein endgültiges System der Umsatzbesteuerung in der EG nach 1996: Das

<sup>14</sup> Vgl. zur Diskussion der Einzelhandelssteuer in den Vereinigten Staaten unter anderem Aronson, Hillely [1986]; Baldwin [1985]; Due, Mikesell [1983]; Fisher [1980]; Fox [1986]; National League of Cities [1987]; Walsh, Jones [1988] sowie Advisory Commission on Intergovernmental Relations [1989].

Gemeinschaftsprinzip mit makroökonomischem Clearing oder die Einführung einer Verkaufsteuer. Gegen das Gemeinschaftsprinzip sprechen die Transaktionskosten, die auch durch ein makroökonomisches Clearing ausgelöst werden, sowie die bisher ablehnende Haltung der nationalen Regierungen. Politische Widerstände gegen eine Verkaufsteuer könnten aufgrund des als zu radikal angesehenen Übergangs auf eine Einphasenumsatzsteuer erwachsen, obwohl die administrativen Kosten der Einführung einer Verkaufsteuer geringer als die des Aufbaus eines Clearingsystems ausfallen dürften, da innerhalb der Mitgliedstaaten die Erhebung der Verkaufsteuer nur eine äußerst geringe Flexibilität von den Finanzverwaltungen verlangt und eine steuerliche Erfassung des grenzüberschreitenden Handels völlig entfällt. Den Ausschlag zugunsten der Einführung einer Verkaufsteuer könnte die Tatsache geben, daß sie weder eine Harmonisierung der Steuersätze noch ein Clearingsystem erfordert und den Steuerwettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten auf die Direktimporte durch Konsumenten beschränkt und daher den wesentlichen Forderungen der nationalen Regierungen entspricht. Allemal vorzuziehen ist die Verkaufsteuer dem verwaltungstechnisch kostspieligen Übergangssystem und Vorschlägen, die auf ein Gemeinschaftsprinzip auf der Basis des technischen Überwachungsapparats des Übergangssystems setzen.<sup>15</sup>

## Anhang

### Das Übergangssystem: Ausgestaltung und Konsequenzen

Das Übergangssystem sieht eine weitgehende Beibehaltung des Bestimmungslandprinzips im innergemeinschaftlichen Handel vor.<sup>16</sup> Um den „Grenzausgleich“ auf den innergemeinschaftlichen Handel zu beschränken, wurde der neue Steuertatbestand des „innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen“ geschaffen<sup>17</sup>, der ab 1993 an die Stelle der Einfuhr tritt. Gleichzeitig wurde eine Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen eingeführt, die die bisherige Ausfuhrbefreiung im innergemeinschaftlichen Handel ersetzen soll. Ausnahmen von dieser Regelung gibt es jedoch für nicht vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmen, Pauschallandwirte und nichtsteuerpflichtige juristische Personen (nicht vorsteuerabzugsberechtigte Erwerber). Sie unterliegen nur dann der Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip, wenn die Summe

<sup>15</sup> Die Einführung eines auf einem Kontrollapparat in Anlehnung an das Übergangssystem basierenden Gemeinschaftsprinzips ist kürzlich vom Ifo-Institut vorgeschlagen worden. Vgl. Parsche [1991].

<sup>16</sup> Für eine Darstellung des Übergangssystems vgl. unter anderem auch Terra, Kajus [1992]; Rokos [1992] und Langer [1992a; 1992b].

<sup>17</sup> „Als innergemeinschaftlicher Erwerb eines Gegenstandes gilt die Erlangung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen beweglichen körperlichen Gegenstand zu verfügen, welcher durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung nach einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Verwendung oder Beförderung befand, an den Erwerber versendet oder befördert wird“ (Art. 28a Abs. 3 Unterabs. 1 der 6. EG-Richtlinie).

ihrer innergemeinschaftlichen Erwerbe im laufenden Kalenderjahr über einen Schwellenwert von 10 000 ECU hinausgeht oder diese Grenze im vorangegangenen Kalenderjahr überschritten wurde. Anderenfalls wird bei Käufen nicht vorsteuerabzugsberechtigter Erwerber das Ursprungslandprinzip angewendet, also der Steuersatz des liefernden Landes erhoben. Jedes Mitgliedsland kann diesen Schwellenwert für inländische Erwerber nach eigenem Ermessen erhöhen; die EG-Richtlinie nennt keine Beschränkung nach oben.<sup>18</sup> Darüber hinaus gibt es Ausnahmen für die grenzüberschreitenden Lieferungen von Kleinunternehmen, die eine bestimmte, von den nationalen Regierungen festzulegende Umsatzgrenze nicht überschreiten; für die Lieferungen dieser Unternehmen gilt grundsätzlich das Ursprungslandprinzip. Sonderregelungen bestehen für innergemeinschaftliche Lieferungen zwischen Unternehmen einer Unternehmensgruppe und Montagelieferungen.

Für Direktimporte von Endverbrauchern gilt ab 1993 grundsätzlich das Ursprungslandprinzip. Ausnahmen sind jedoch unter anderem für den Erwerb neuer Fahrzeuge vorgesehen; sie unterliegen unabhängig von der Person des Erwerbers und vom Status des Verkäufers der Besteuerung im Bestimmungsland. Als „neue Fahrzeuge“ gelten folgende, zur Personen- und Güterbeförderung bestimmte, Fahrzeuge (Art. 28 a Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie):

- Wasserfahrzeuge mit einer Länge von mehr als 7,5 Metern, wenn sie spätestens 3 Monate nach ihrer Erstinbetriebnahme an den Erwerber geliefert werden oder ihre Laufzeit 100 Betriebsstunden nicht übersteigt,
- Luftfahrzeuge, deren Gesamtgewicht beim Aufstieg mehr als 1 550 kg beträgt, wenn ihre Lieferung an den Erwerber maximal 3 Monate nach der Erstinbetriebnahme erfolgt oder ihre Laufzeit nicht mehr als 40 Stunden beträgt und
- motorbetriebene Landfahrzeuge mit einem Hubraum über 48 ccm oder einer Leistung von mehr als 7,2 kW, die spätestens 3 Monate nach ihrer Erstinbetriebnahme an den Erwerber geliefert werden oder maximal 3 000 km zurückgelegt haben.

Besteuert wird der Erwerb neuer Fahrzeuge auch dann, wenn der *Verkäufer* ein privater Endverbraucher ist. Durch diese Regelung soll ausgeschlossen werden, daß das Bestimmungslandprinzip über eine Einschaltung von Endverbrauchern als Zwischenhändler umgangen wird. Ursprünglich beabsichtigte die EG-Kommission, lediglich den Erwerb neuer Fahrzeuge von kommerziellen Händlern in die Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip einzubeziehen. Vor allem die Hochsteuerländer befürchteten jedoch, daß es bei diesem Verfahren zu beträchtlichen Wettbewerbsverzerrungen durch die Einschaltung von „Stroh Männern“ kommen würde und lehnten daher den Kommissionsvorschlag ab. Um die steuertechnische Einbeziehung des Erwerbs neuer Fahr-

<sup>18</sup> Die Mitglieder des ECOFIN-Rates haben sich jedoch darauf geeinigt, den Schwellenwert in Anlehnung an die Grenze von 35 000 ECU, die im Vorschlag der EG-Kommission für eine 22. MwSt-Richtlinie genannt wird, festzulegen.

zeuge von privaten Endverbrauchern in die Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip zu ermöglichen, werden Endverbraucher in diesem Fall fiktiv zu Unternehmern erklärt. Diese Fiktion ist notwendig, da Endverbraucher nicht vorsteuerabzugsberechtigt sind und die Anwendung des Bestimmungslandprinzips unter diesen Bedingungen zu einer Doppelbesteuerung neuer Fahrzeuge geführt hätte.

Auch für grenzüberschreitende „Versendungslieferungen“ an private Endverbraucher besteht eine Ausnahme vom Grundsatz der Besteuerung von Direktimporten nach dem Ursprungslandprinzip. Im Rahmen des Übergangssystem wird bei diesen Lieferungen der Ort der Lieferung fiktiv in das Bestimmungsland verlegt. Ursprünglich sollte diese Regelung lediglich auf den grenzüberschreitenden Versandhandel angewendet werden, um zu verhindern, daß es bei Lieferungen von Versandhäusern an ausländische Konsumenten aufgrund der bestehenden Unterschiede in den nationalen Steuersätzen zu Wettbewerbsverzerrungen kommt. Auch Standortverlagerungen von Versandhandelsunternehmen wurden befürchtet. Die EG-Kommission hatte daher vorgeschlagen, innergemeinschaftliche Lieferungen von Versandhandelsunternehmen an Endverbraucher und nicht vorsteuerabzugsberechtigzte Erwerber im Bestimmungsland zu besteuern, wenn der Auslandsumsatz eines Versandhauses in der EG 1 Mill. ECU übersteigt. Die zuständigen Behörden sahen sich jedoch außerstande, eine im Sinne der Verordnung praktikable Definition des „echten“ Versandhandels zu erstellen [Rokos, 1992]. Die Regelung wurde daher auf alle Lieferungen ausgedehnt, bei denen Gegenstände direkt oder indirekt vom Lieferer oder in dessen Auftrag versandt oder befördert werden; sie gilt jedoch nicht für Lieferungen neuer Fahrzeuge und für Montagelieferungen.

Nach der letztlich in das Übergangssystem aufgenommenen Regelung unterliegen Versendungslieferungen an private Endverbraucher und nicht vorsteuerabzugsberechtigzte Erwerber grundsätzlich der Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip, wenn die Lieferungen in das jeweilige Bestimmungsland im laufenden Kalenderjahr den Gegenwert von 100 000 ECU überschreiten oder diesen Betrag im vorangegangenen Jahr überschritten haben. Das Bestimmungsland kann jedoch die Lieferschwelle auf 35 000 ECU herabsetzen, wenn es schwerwiegende Wettbewerbsverzerrungen bei der Anwendung des höheren Grenzwerts befürchtet. Es ist sehr wahrscheinlich, daß die Hochsteuerländer der Gemeinschaft von dieser Möglichkeit Gebrauch machen werden.

Um einen funktionierenden „Grenzausgleich“ ohne Steuergrenzen zu gewährleisten, müssen die Kontrollen im Rahmen des Übergangssystems in die Unternehmen verlagert werden. Anderenfalls wäre einer weitreichenden Steuerhinterziehung Tür und Tor geöffnet, da die Unternehmen in ihren Umsatzsteuererklärungen inländische Umsätze als grenzüberschreitende innergemeinschaftliche Lieferungen deklarieren könnten. Die EG-Kommission hat daher den Unternehmen umfangreiche, über die bisherigen Bestimmungen hinausgehende Aufzeichnungspflichten auferlegt. So müssen die Umsatzsteuererklärungen künftig zusätzlich folgende Angaben enthalten:

- Den Gesamtwert der steuerfreien Lieferungen in andere Mitgliedstaaten, für die während des Erklärungszeitraums der Steueranspruch eingetreten ist.
- Den Gesamtwert der nichtsteuerbaren Versendungs- und Montagelieferungen für die „der Ort der Lieferung in einem anderen Mitgliedstaat und der Abgangsort des Versands oder der Beförderung im Inland liegt“.
- Den Gesamtwert der Versendungs- und Montagelieferungen, für die „der Ort der Lieferung im Inland und der Abgangsort des Versands oder der Beförderung in einem anderen Mitgliedstaat liegt“.
- Den Gesamtwert der steuerpflichtigen Erwerbe, für die im Erklärungszeitraum der Steueranspruch eingetreten ist.

Darüber hinaus haben Unternehmen ab 1993 vierteljährliche zusammenfassende Meldungen über ihre steuerfreien Lieferungen in andere Mitgliedsländer abzugeben. Diese Meldungen umfassen:

- Die ab 1993 neu einzuführende Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IDN) des liefernden Unternehmens,
- die USt-IDN der Erwerber der Lieferungen,
- ggf. einen Hinweis, daß der Unternehmer Arbeiten an Gegenständen (Lohnveredelungen) vorgenommen hat, die ihm von einem Unternehmen aus einem anderen Mitgliedstaat zur Be- und Verarbeitung übergeben wurden,
- eine für jeden Erwerber gesonderte Aufstellung der geleisteten steuerfreien Lieferungen, für die der Steueranspruch im maßgebenden Vierteljahr eingetreten ist,
- bei der grenzüberschreitenden Lieferung von Gegenständen, die im Unternehmen verbleiben, den Wert der Gegenstände und die USt-IDN des Unternehmens im In- und Ausland,
- den Gesamtwert der Entgeltberichtigungen (Anzahlungen, Rückgängigmachung, vollständige oder teilweise Nichtzahlung, Preisnachlässe nach Bewirkung des Umsatzes) im maßgebenden Vierteljahr und
- ggf. einen Hinweis, daß Unternehmen in einem anderen Mitgliedsland Gegenstände zur Lohnveredelung übergeben wurden.

Den Mitgliedsländern steht es frei, Kürzungen und Erweiterungen der zusammenfassenden Meldungen zu beschließen. Inwieweit dieser Spielraum der nationalen Steuerbehörden zu Verwaltungsvereinfachungen in den Unternehmen führen wird, ist jedoch noch nicht abschätzbar.

Die von den Unternehmen bereitzustellenden detaillierten Informationen versetzen die nationalen Finanzverwaltungen in die Lage, durch einen Vergleich der Aufzeichnungen der Lieferanten und Erwerber eine lückenlose Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip sicherzustellen. Voraussetzung hierfür ist jedoch eine enge Zusammenarbeit zwischen den nationalen Finanzverwaltungen. Ursprünglich war vorgesehen, daß sich die Steuerbehörden durch einen Austausch von lückenlosen Export- und Importlisten gegenseitig über die innergemeinschaftlichen Umsätze informieren. Aufgrund der kaum zu bewältigenden Datenfülle wurde dieser Gedanke, trotz der Sympathie einiger Mitgliedstaaten für ein solches System, fallengelassen. Eine notwendige Bedingung für eine

effiziente Kontrolle ist jedoch ein wechselseitiger Datenaustausch der Finanzverwaltungen über die grenzüberschreitenden Lieferungen; anderenfalls wären die Steuerbehörden allein von den Angaben der Erwerber abhängig. Der EG-Ministerrat hat daher beschlossen, daß jeder Mitgliedstaat eine für den Informationsaustausch zuständige Behörde einrichtet, die die von den Unternehmen einzureichenden Aufstellungen sammelt und für den innergemeinschaftlichen Datentransfer EDV-mäßig aufbereitet. Es soll sichergestellt werden, daß die zentralen Behörden in den Bestimmungsländern ab dem 1. Januar 1993 die USt-IDN aller Leistungsempfänger im Bestimmungsland und die Summe der innergemeinschaftlichen Lieferungen an die jeweiligen inländischen Erwerber bei der Finanzverwaltung des Ursprungslands automatisch abrufen können. In einer zweiten Stufe des Informationsaustauschs müssen die zentralen Behörden in den Ursprungsländern den Finanzverwaltungen in den Bestimmungsländern darüber hinaus die Steuernummern aller Unternehmen im Ursprungsland, die im maßgebenden Vierteljahr Lieferungen in das Bestimmungsland vorgenommen haben, und den Wert der Lieferungen an die einzelnen Erwerber über den Transfer von Datenträgern mitteilen. Reichen in Einzelfällen die EDV-mäßig aufbereiteten Informationen nicht aus, um eine Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip sicherzustellen, werden auch Einzelinformationen über die innergemeinschaftlichen Lieferungen ausgetauscht (dritte Stufe des Informationsaustauschs). Hierzu gehören etwa die den Lieferungen zugrunde liegenden Rechnungsnummern und Rechnungsdaten sowie der Rechnungsbetrag. Eine Amtshilfe-Richtlinie regelt die einzelnen Pflichten der zentralen Behörden in der dritten Stufe des Informationsaustauschs.

Zusätzliche Kontrollen sind notwendig, um das Bestimmungslandprinzip bei Lieferungen von neuen Fahrzeugen und Versandungslieferungen aufrechtzuerhalten. Im Hinblick auf den innergemeinschaftlichen Handel mit neuen Fahrzeugen hat die EG-Kommission noch kein endgültiges Kontrollverfahren beschlossen. So ist derzeit noch unklar, wie die Abgrenzungskriterien für neue Fahrzeuge durch die Verwaltungen überprüft werden sollen. Dies gilt insbesondere für die grenzüberschreitenden innergemeinschaftlichen Lieferungen neuer Fahrzeuge durch private Endverbraucher. Offen ist auch, wie die ordnungsgemäße Versteuerung direktimportierter Fahrzeuge kontrolliert werden soll, ohne den innergemeinschaftlichen Handel durch unverhältnismäßig aufwendige Verwaltungsverfahren zu beeinträchtigen. Bei Kraftfahrzeugen wird gegenwärtig eine Kontrolle durch die nationalen Zulassungsämter diskutiert. Nachgedacht wird jedoch auch über ein gemeinschaftsweites Kontrollmitteilungsverfahren.

Bei Versandungslieferungen soll die Besteuerung im Bestimmungsland durch Fiskalvertreter der Versandhandelsunternehmen sichergestellt werden. Sie würden in diesem Fall für die gesetzmäßige Versteuerung der Versandhandelsumsätze bürgen. Auf welche Weise das Bestimmungsland von seinem Besteuerungsrecht aufgrund des Überschreitens der Lieferschwelen erfährt, bleibt jedoch auch bei der Einschaltung von Fiskalvertretern offen. Außerdem dürften die relativ hohen Kosten der Beauftragung von Fiskalvertretern in allen Mitgliedstaaten der Gemeinschaft zahlreiche kleinere Versandhandelsunternehmen von einer EG-weiten Ausdehnung ihres Geschäftsbereichs abhalten.

## Literaturverzeichnis

- ADVISORY COMMISSION ON INTERGOVERNMENTAL RELATIONS. Local Revenue Diversification: Local Sales Tax. Washington 1989.
- AMTSBLATT DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN (Abl.), Richtlinie 91/680/EWG zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen, Nr. L 376, Luxemburg 1991.
- ANDEL, Norbert, „Sollte man in der EG im Rahmen der Mehrwertsteuer zum Ursprungslandprinzip übergehen?“. Finanzarchiv, N. F., Bd. 44, 1986, S. 484–488.
- ARONSON, J. Richard, John L. HILLEY, Financing State and Local Governments. Washington 1986.
- BALDWIN, John R., „The Use of Interstate Agreements in Sales Tax Enforcement“. In: Federation of Tax Administrators (Ed.), Revenue Administration. Washington 1985, S. 35–38.
- BERGLAS, Eitan, „Harmonization of Commodity Taxes“. Journal of Public Economics, Vol. 16, 1981, S. 377–387.
- BIEHL, Dieter, Ausfuhrland-Prinzip, Einfuhrlandprinzip und Gemeinsamer-Markt-Prinzip. Köln 1969.
- , „Die Beseitigung der Steuergrenzen in der EG“. Wirtschaftsdienst, Vol. 66, 1986, S. 518–524.
- BOSS, Alfred, „Steuerharmonisierung und Realisierung des EG-Binnenmarktes“. Wirtschaftsdienst, Vol. 69, 1989, S. 249–251.
- BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN (BMF), Informationsdienst zur Finanzpolitik des Auslands. Bonn, 23. September 1991.
- CECCHINI, Paolo, Europa '92. Der Vorteil des Binnenmarktes. Baden-Baden 1988.
- CNOSSEN, Sijbren, „Dutch Experience with the Value-Added Tax“. Finanzarchiv, N. F., Bd. 39, 1981, S. 223–254.
- DONGES, Juergen B., Die EG auf dem Weg zum Binnenmarkt? – Erwartungen, Konsequenzen, Probleme. Institut für Weltwirtschaft, Kieler Arbeitspapiere, 360, Februar 1989.
- DUE, John F., John L. MIKESSELL, Sales Taxation: State and Local Structure and Administration. Baltimore 1983.
- FISHER, Ronald C., „Local Sales Tax: Tax Rate Differentials, Sales Loss and Revenue Estimation“. Public Finance Quarterly, Vol. 8, 1980, S. 171–188.
- FOX, William F., „Tax Structure and the Location of Economic Activity Along State Borders“. National Tax Journal, Vol. 39, 1986, S. 387–402.
- GIERSCHE, Herbert, Der EG-Binnenmarkt als Chance und Risiko. Institut für Weltwirtschaft, Kieler Diskussionsbeiträge, 147, Dezember 1988.
- KLEZATH, Peter, „Umsatzsteuer und Binnenmarkt – Die Übergangsregelung zum 1.1.1993“. Umsatzsteuer-Rundschau, Vol. 41, 1992, S. 61–66.
- KLODT, Henning, Jürgen STEHN, Claus-Friedrich LAASER, Rainer MAURER, Axel D. NEU, Rüdiger SOLTWEDEL, Die Strukturpolitik der EG. Kieler Studien, 249, Tübingen 1992.
- KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN (Kommission), Mitteilung der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an den Rat und an das Europäische Parlament über die Vollendung des Binnenmarktes und die Annäherung der indirekten Steuern. Ratsdokument 6762, 1989.
- , Vollendung des Binnenmarktes – Einführung eines Clearingmechanismus für die Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Handelsverkehr. Ratsdokument 8202, 1987.
- KRAUSE-JUNK, Gerold, „Ein Plädoyer für das Ursprungslandprinzip“. In: Franz X. BEA, Wolfgang KITTERER (Hrsg.), Finanzwissenschaft im Dienste der Wirtschaftspolitik: Dieter Pohmer zum 65. Geburtstag. Tübingen 1990, S. 253–266.
- , „Die europäische Mehrwertsteuer und das Ursprungslandprinzip“. Finanzarchiv, N. F., Bd. 49, 1992, S. 141–153.
- LANGER, Michael [1992 a], „Umsatzsteuer im Binnenmarkt – Übergangsregelung ab 1.1.1993 (Teil I)“. Der Betrieb, Vol. 45, 1992, S. 340–349.

- [1992b], „Umsatzsteuer im Binnenmarkt – Übergangsregelung ab 1.1.1993 (Teil II)“. Der Betrieb, Vol. 45, 1992, S. 395–404.
- NATIONAL LEAGUE OF CITIES, Local Government Tax Authority and Use. Washington 1987.
- PARSCHE, Rüdiger, „Europäische Umsatzsteuerharmonisierung, Clearing-Verfahren und Steuerhinterziehung“. Ifo-Schnelldienst, Vol. 44, 1991, H. 27, S. 7–15.
- POHMER, Dieter, „Allgemeine Umsatzsteuern“. In: Fritz NEUMARK, unter Mitwirkung von Norbert ANDEL und Heinz HALLER (Hrsg.), Handbuch der Finanzwirtschaft, 3. Aufl., 1980, Bd. 2, S. 650–707.
- ROKOS, Volker, „Die Übergangsregelung bei der Umsatzsteuer für grenzüberschreitende Umsätze im Europäischen Binnenmarkt ab 1993 – Änderung der 6. EG-Richtlinie“. Umsatzsteuer-Rundschau, Vol. 41, 1992, S. 89–107.
- SCRIVENER, Christiane, „Harmonization of Tax Law within the Community“. European Taxation, Vol. 30, 1990, S. 355–358.
- SIEBERT, Horst [1989a], „Perspektiven zur Vollendung des Europäischen Binnenmarktes“. Kyklos, Vol. 42, 1989, S. 181–201.
- [1989b], Harmonisierung der Mehrwertsteuer oder Anpassung der Wechselkurse? Institut für Weltwirtschaft, Kieler Diskussionsbeiträge, 156, September 1989.
- SINN, Hans-Werner [1990a], „Tax Harmonization and Tax Competition in Europe“. European Economic Review, Vol. 34, 1990, S. 489–505.
- [1990b], „Can Direct Taxes and Indirect Taxes Be Added for International Comparisons of Competitiveness?“. In: Horst SIEBERT (Hrsg.), Reforming Capital Income Taxation. Tübingen 1990, S. 47–65.
- SPAHN, P. Bernd, „The Future of Value-added Taxation in the European Community“. Intereconomics, Vol. 27, 1992, S. 70–74.
- TERRA, Ben J. M., Julie KAJUS, „Removal of Fiscal Frontiers: The New Directive Amending and Supplementing the Sixth Directive“. International VAT Monitor, 1992, Nr. 2/3, S. 2–34.
- TINBERGEN COMMITTEE, Report on Problems Raised by the Different Turnover Tax Systems Applied within the Common Market. 1953, unveröff. Manuskript.
- WALSH, Michael D., Jonathan D. JONES, „More Evidence on the Border Tax Effect: The Case of West Virginia, 1979–1984“. National Tax Journal, Vol. 41, 1988, S. 261–266.
- WHALLEY, John, „Uniform Domestic Tax Rates, Trade Distortions and Economic Integration“. Journal of Public Economics, Vol. 11, 1979, S. 213–221.
- WISSENSCHAFTLICHER BEIRAT BEIM BUNDESMINISTERIUM FÜR WIRTSCHAFT, Stellungnahme zum Weißbuch der EG-Kommission über den Binnenmarkt. Studienreihe des Bundesministeriums für Wirtschaft, 51, Bonn 1986.