

ARCHIVES HISTORIQUES DE LA COMMISSION

COLLECTION RELIEE DES
DOCUMENTS "COM"

COM (83) 426

Vol. 1983/0161

Historical Archives of the European Commission

Disclaimer

Conformément au règlement (CEE, Euratom) n° 354/83 du Conseil du 1er février 1983 concernant l'ouverture au public des archives historiques de la Communauté économique européenne et de la Communauté européenne de l'énergie atomique (JO L 43 du 15.2.1983, p. 1), tel que modifié par le règlement (CE, Euratom) n° 1700/2003 du 22 septembre 2003 (JO L 243 du 27.9.2003, p. 1), ce dossier est ouvert au public. Le cas échéant, les documents classifiés présents dans ce dossier ont été déclassifiés conformément à l'article 5 dudit règlement.

In accordance with Council Regulation (EEC, Euratom) No 354/83 of 1 February 1983 concerning the opening to the public of the historical archives of the European Economic Community and the European Atomic Energy Community (OJ L 43, 15.2.1983, p. 1), as amended by Regulation (EC, Euratom) No 1700/2003 of 22 September 2003 (OJ L 243, 27.9.2003, p. 1), this file is open to the public. Where necessary, classified documents in this file have been declassified in conformity with Article 5 of the aforementioned regulation.

In Übereinstimmung mit der Verordnung (EWG, Euratom) Nr. 354/83 des Rates vom 1. Februar 1983 über die Freigabe der historischen Archive der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und der Europäischen Atomgemeinschaft (ABl. L 43 vom 15.2.1983, S. 1), geändert durch die Verordnung (EG, Euratom) Nr. 1700/2003 vom 22. September 2003 (ABl. L 243 vom 27.9.2003, S. 1), ist diese Datei der Öffentlichkeit zugänglich. Soweit erforderlich, wurden die Verschlussachen in dieser Datei in Übereinstimmung mit Artikel 5 der genannten Verordnung freigegeben.

KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN

KOM(83) 426 endg.

Brüssel, den 14. September 1983

ERSTER BERICHT DER KOMMISSION AN DEN RAT

Über das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems -
vorgelegt gemäß Artikel 34 der sechsten Richtlinie
(77/388/EWG) vom 17. Mai 1977)



KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN

KOM(83) 426 endg.

Brüssel, den 14. September 1983

ERSTER BERICHT DER KOMMISSION AN DEN RAT

Über das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems -
vorgelegt gemäß Artikel 34 der sechsten Richtlinie
(77/388/EWG) vom 17. Mai 1977

INHALTSVERZEICHNIS

	<u>Seiten</u>
<u>EINLEITUNG</u>	5
<u>TITEL I</u>	9
<u>UNTERSCHIEDE, DIE DIE 6. RICHTLINIE WEITERBESTEHEN LÄSST</u>	9
<u>KAPITEL I</u>	10
- <u>Unterschiede im Zusammenhang mit der Beibehaltung bestimmter Möglichkeiten:</u>	10
A. Möglichkeit von der Definition des Steuerpflichtigen abzuweichen	10
B. Möglichkeit von der Definition der Besteuerungsgrundlage bei der Einfuhr abzuweichen	13
C. Möglichkeit von der Berichtigung der Vorsteuerabzüge abzuweichen	15
D. Möglichkeiten im Bereich der Sonderregelungen für Kleinunternehmen	17
E. Möglichkeiten im Bereich der Regelung für den Pauschalgleich in der Landwirtschaft	19
F. Möglichkeiten von der Richtlinie abweichende Vereinfachungsmaßnahmen beizubehalten oder einzuführen	22
<u>KAPITEL II</u>	
- <u>Unterschiede im Zusammenhang mit den Besteuerungsoptionen:</u>	25
A. Rechtfertigung des Optionsrechtes	25
B. Optionen nach Artikel 28	25
C. Optionen nach Artikel 13 C	26
a) Vermietung und Verpachtung von Grundstücken	26
b) Lieferung von Grundstücken	26
c) Bank- und Finanzgeschäfte	27

	<u>Seiten</u>
<u>TITEL II</u>	28
<u>SCHWIERIGKEITEN BEI DER AUSLEGUNG DER SECHSTEN RICHTLINIE</u>	28
<u>KAPITEL I</u>	29
<u>Qualifizierung bestimmter wirtschaftlicher Tätigkeiten</u>	29
<u>KAPITEL II</u>	30
<u>Abgrenzung der Tätigkeiten im Rahmen der Ausübung der öffentlichen Gewalt</u>	30
<u>KAPITEL III</u>	32
<u>Bestimmung des Ortes von Dienstleistungen</u>	32
A. Vermietungen von beweglichen körperlichen Gegenständen	34
B. Beförderungsmittel	34
C. Definition von bestimmten Dienstleistungen	35
<u>KAPITEL IV</u>	36
<u>Festlegung der Besteuerungsgrundlage</u>	36
A. Mindestbesteuerungsgrundlage	36
B. Lieferung eines neuen Gegenstandes unter Rücknahme eines Gebrauchtgegenstandes	36
C. Subventionen	37
D. Nebenkosten	39
E. Erster Bestimmungsort	40
<u>KAPITEL V</u>	42
<u>Steuerbefreiungen</u>	42
A. Auslegung des einführenden Absatzes der Artikel 13, 14 und 15 der sechsten Richtlinie	42
B. Steuerbefreiungen nach Artikel 13 A:	43
a) öffentliche Posteinrichtungen	43
b) öffentliche Krankenhäuser und diesen gleichgestellte	44
c) ärztliche und paramedizinische Berufe	45
d) Einrichtungen ohne Gewinnstreben	45
e) Dienstleistungen im Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung und kulturelle Dienstleistungen	47
C. Befreiungen nach Artikel 13 B:	48
a) Goldmünzen	48
b) Kreditkarten	49
c) Glücksspiele mit Geldeinsatz	50

	<u>Seiten</u>
D. Steuerbefreiungen nach den Artikeln 14 und 15	52
a) Wiedereinfuhr von Gegenständen, an denen außerhalb des Ursprungslands Arbeiten vorgenommen worden sind	52
b) zum Abwracken bestimmte Schiffe	54
E. Auslegungsfragen im Zusammenhang mit dem Umfang des Abzugsrechts und mit der Berechnung des Pro-rata-Abzugssatzes	56
<u>TITEL III</u>	57
<u>PROBLEME DEREN LÖSUNG IN DER SECHSTEN RICHTLINIE ZURÜCKGESTELLT WURDE</u>	57
<u>KAPITEL I</u>	58
Steuerbefreiungen beim grenzüberschreitenden Warenverkehr	58
<u>KAPITEL II</u>	66
Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige	66
<u>KAPITEL III</u>	67
Ausschluß des Vorsteuerabzugsrechts bei bestimmten Ausgaben	67
<u>KAPITEL IV</u>	68
Personenbeförderung	68
<u>KAPITEL V</u>	68
Sonderregelung für Gebrauchsgüter	68
<u>KAPITEL VI</u>	70
Gegenseitige Amtshilfe der Steuerverwaltungen	70
<u>SCHLUSSFOLGERUNG</u>	73
<u>ANHÄNGE</u>	
- <u>Anhang I</u>	77
Mitteilungen nach Artikel 27 Absatz 5 der sechsten Richtlinie	77

EINLEITUNG

Artikel 34 der sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (1) lautet:

"Die Kommission legt dem Rat nach Konsultation der Mitgliedstaaten zum ersten Mal am 1. Januar 1982 und danach alle zwei Jahre einen Bericht über das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems in den Mitgliedstaaten vor. Dieser Bericht wird vom Rat dem Europäischen Parlament übermittelt."

Eine ähnliche Bestimmung war bereits in dem von der Kommission unterbreiteten Richtlinienvorschlag enthalten, doch ist der letzte Satz auf ausdrücklichen Antrag des Europäischen Parlaments angefügt worden, und der Rat hat diesen von der Kommission unterstützten Änderungsvorschlag angenommen. Die endgültige Fassung des Artikels 34 bringt somit zum Ausdruck, daß die Gemeinschaftsorgane dem Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems eine Bedeutung beimessen, die der Zielsetzung der sechsten Richtlinie gerecht wird.

Die Steuerharmonisierung kommt keineswegs problemlos voran, was man allein schon bei einem Vergleich zwischen dem Richtlinienvorschlag der Kommission und der schließlich vom Rat verabschiedeten Fassung feststellen kann. Die Ursache dafür, daß sich das Ergebnis gegenüber den ursprünglich angestrebten ehrgeizigen Zielen verhältnismäßig bescheiden ausnimmt, ist hauptsächlich darin zu suchen, daß Steuerbestimmungen wie die der sechsten Richtlinie zwangsläufig in einen Bereich nationaler Gesetzgebung eingreifen, in dem die einzelnen Mitgliedstaaten besonders empfindlich reagieren.

Eine Annäherung der Rechtsvorschriften von neun Ländern hat gegenseitige Zugeständnisse und oft eine Änderung von Verhaltensweisen zur Voraussetzung, die historisch gewachsen sind und unterschiedliche Haushalts-, Wirtschafts- und Sozialstrukturen widerspiegeln.

Der Rat konnte nicht umhin, bei der sechsten Richtlinie diesen Erfordernissen Rechnung zu tragen, und der Kommission oblag es, die Verabschiedung eines Textes zu erleichtern, der keinen brutalen,

(1) ABL. L 145 vom 13. Juni 1977

plötzlichen Bruch mit den nationalen Rechtsvorschriften bewirkt, ohne daß sie deshalb von dem Ziel abrücken durfte, die Richtlinie zu einem wesentlichen Instrument des europäischen Aufbauwerks, sowohl in wirtschaftlicher als auch in haushaltsmäßiger Hinsicht, zu machen.

*

*

*

Als nachträgliche Veranschaulichung der oben geschilderten allgemeinen Überlegungen können die Schwierigkeiten dienen, die die Einhaltung der in Artikel 1 der sechsten Richtlinie festgelegten Frist - 1. Januar 1978 - in den meisten Mitgliedstaaten verursacht hat.

Lediglich Belgien und das Vereinigte Königreich konnten das ursprünglich vorgesehene Datum einhalten, und den sieben anderen Mitgliedstaaten mußte mit der neunten Richtlinie des Rates vom 26. Juni 1978 (1) ein Aufschub bis zum 1. Januar 1979 gewährt werden. In der Bundesrepublik Deutschland und in Luxemburg sind die an die sechste Richtlinie angepaßten einzelstaatlichen Rechtsvorschriften übrigens erst am 1. Januar 1980 in Kraft getreten.

Die Folge dieser Verzögerungen und der mangelnden Gleichzeitigkeit in der Anwendung der Richtlinie war ein Zeitraum unklarer Rechtsverhältnisse, für den sich manche Steuerpflichtige aufgrund des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts auf unmittelbare Rechte berufen, während andere darüber klagen, daß in mehreren Mitgliedstaaten unterschiedliche Steuerregeln nebeneinander bestehen; nationale Gerichte hatten sich mit diesen Streitfällen zu befassen, und der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften ist um Vorabentscheidungen ersucht worden.

*

*

*

(1) ABL. L 194 vom 19. Juli 1978

Zu der unmittelbaren Wirkung ist eine umfangreiche Rechtsprechung des Gerichtshofs vorhanden. Die beiden Probleme, die sich in diesem Zusammenhang stellen, betreffen:

- erstens die Anwendbarkeit der Bestimmungen, wenn die Richtlinien nicht fristgerecht durchgeführt oder nicht vorschriftsmäßig in das nationale Recht eines Mitgliedstaates umgesetzt werden;
- zweitens die Bestimmungen der Richtlinien, auf die sich eine Privatperson unmittelbar berufen kann.

Mit dem Problem der unmittelbaren Wirkungen der Gemeinschaftsrichtlinien hat sich der Gerichtshof bereits mehrfach beschäftigt (siehe Urteile in den Rechtssachen 9/70, 20/70 und 23/70). Mit diesen Urteilen hat der Gerichtshof eindeutig die Frage beantwortet, inwieweit sich ein Steuerpflichtiger auf eine Richtlinie der Gemeinschaft berufen kann, wenn diese nicht fristgerecht durchgeführt oder nicht vorschriftsmäßig in einzelstaatliches Recht umgesetzt wird.

Ferner hat der Gerichtshof bestätigt, daß Privatpersonen die unmittelbaren Wirkungen der Gemeinschaftsrichtlinien geltend machen können, wenn die daraus resultierenden Regelungen klar und unbedingt sind. Diesbezügliche Urteile hat der Gerichtshof in den Rechtssachen 8/81 und 255/81 erlassen, in denen er um Vorabentscheidung über die Auslegung des Artikels 13 Teil B Buchstabe d) Nr. 1 der sechsten Richtlinie ersucht worden war.

Der Gerichtshof hat für Recht erkannt, ein Kreditvermittler könne sich, ohne daß ihm die Nichtdurchführung der Richtlinie entgegengehalten werden könne, ab 1.1.1979 auf die in dem obengenannten Artikel 13 enthaltene Bestimmung über eine Umsatzsteuerbefreiung von Kreditvermittlungsumsätzen berufen, wenn er diese Steuer nicht auf seine Leistungsempfänger abgewälzt habe.

Die "räumliche" Anwendung der Richtlinie hat weniger heikle Probleme aufgeworfen als ihre "zeitliche" Anwendung, da der in Artikel 3 festgelegte Anwendungsbereich der sechsten Richtlinie grundsätzlich eng mit Artikel 227 des Vertrags zusammenhängt, so daß etwaige Schwierigkeiten aus der Interpretation des Artikels 227 und nicht aus der Interpretation der Richtlinie selbst resultieren.

Der Ausschluß der französischen überseeischen Departements aus dem Anwendungsbereich der Richtlinie ist ein typisches Beispiel hierfür. Rat und Kommission waren, gestützt auf eine bestimmte Auslegung des Artikels 227 des Vertrags, der Ansicht, diese Departements seien aus dem Anwendungsbereich der Richtlinie ausgeschlossen und man brauche sie folglich in Artikel 3 Absatz 2 der sechsten Richtlinie nicht zu erwähnen; erst nachdem der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften in einem Urteil in einer steuerlichen Streitsache den Artikel 227 anders ausgelegt hatte, mußte der Rat am 26. März 1980 die elfte Richtlinie (1) erlassen, mit der die französischen überseeischen Departements in das Verzeichnis der aus dem Anwendungsbereich des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ausgeschlossenen Gebiete in Artikel 3 Absatz 2 der sechsten Richtlinie einbezogen wurden.

Auf die externen Schwierigkeiten bei oder nach Verabschiedung der sechsten Richtlinie soll hier nicht näher eingegangen werden, denn die Kommission will sich in diesem Bericht im wesentlichen mit den internen Schwierigkeiten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems beschäftigen.

Die beim Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems aufgetretenen Schwierigkeiten werden unter folgenden drei Titeln zusammengefaßt:

- Titel I:

Schwierigkeiten im Zusammenhang mit Unterschieden in den einzelstaatlichen Rechtsvorschriften, die die Richtlinie ausdrücklich weiterbestehen läßt;

- Titel II:

Schwierigkeiten im Zusammenhang mit der Auslegung der Richtlinie;

- Titel III:

Schwierigkeiten im Zusammenhang mit Problemen, die zurückgestellt oder offengelassen wurden.

(1) ABL. L 90 vom 3. April 1980

TITEL I

UNTERSCHIEDE, DIE DIE RICHTLINIE WEITERBESTEHEN LÄSST

Da die Mehrwertsteuer-Harmonisierung niemals als ein Ziel an sich angesehen worden ist, kann und darf sie nur entsprechend den jeweiligen Erfordernissen fortschreiten, und es kam folglich nicht in Frage, an den einzelstaatlichen Rechtsvorschriften Änderungen auszulösen, die nicht unerläßlich erschienen. Hieraus erklärt es sich, daß zahlreiche Steuerbestimmungen nicht in den Harmonisierungsprozeß einbezogen worden sind. Die Folge sind eine Reihe von Unterschieden, die in drei Gruppen zusammengefaßt werden sollen:

- Unterschiede im Zusammenhang mit bestimmten Möglichkeiten, die nach der Richtlinie gegeben sind;
- Unterschiede im Zusammenhang mit den Besteuerungsoptionen, die die Richtlinie eröffnet;
- Unterschiede im Zusammenhang mit vorübergehenden Abweichungen.

Die mit den ersten beiden Gruppen zusammenhängenden Probleme werden nachstehend in den Kapiteln I und II geschildert. Die Probleme der dritten Gruppe waren Gegenstand des bereits früher vorgelegten Berichts über die im Rahmen des gemeinsamen MwSt-Systems (Artikel 28 der sechsten Richtlinie) angewendeten Übergangsbestimmungen (Dok. KOM(82) 885).

KAPITEL I

Unterschiede im Zusammenhang mit der Beibehaltung bestimmter Möglichkeiten

Die Kommission will hier nicht alle durch die Richtlinie gebotenen Möglichkeiten erfassen, sondern lediglich auf einige dieser Möglichkeiten hinweisen, deren Ausnutzung Störungen mit sich bringen kann, die kaum mit der Zielsetzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems vereinbar sind:

- A. die Möglichkeit, von der Definition des Steuerpflichtigen abzuweichen (Artikel 4 Absatz 4 zweiter Unterabsatz);
- B. die Möglichkeit, von der Definition der Besteuerungsgrundlage bei der Einfuhr abzuweichen (Artikel 11-B Absatz 2);
- C. die Möglichkeit, von der Berichtigung der Vorsteuerabzüge abzuweichen (Artikel 20 Absatz 5);
- D. Möglichkeiten im Bereich der Sonderregelung für Kleinunternehmen (Artikel 24);
- E. die Möglichkeit, Pauschalausgleichssätze in der Landwirtschaft festzulegen,
- F. die Möglichkeit, von der Richtlinie abweichende Vereinfachungsmaßnahmen beizubehalten oder einzuführen (Artikel 27).

A. Möglichkeit gemäß Artikel 4 Absatz 4 zweiter Unterabsatz der sechsten Richtlinie, von der Definition des Steuerpflichtigen abzuweichen: Anerkennung der "Unternehmensgruppen"

Fünf Mitgliedstaaten haben die in Artikel 29 der sechsten Richtlinie vorgesehene Konsultation eingeleitet, um in ihren Rechtsvorschriften die Möglichkeit nutzen zu können, "im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln".

In den Niederlanden gelten natürliche Personen und Organismen im Sinne des allgemeinen Steuergesetzbuchs, die im Inland ihren Wohnsitz haben oder ansässig sind oder die hier über eine feste Niederlassung verfügen, als ein einziger Steuerpflichtiger, wenn sie finanziell,

wirtschaftlich und organisatorisch so miteinander verbunden sind, daß sie eine Einheit bilden. Das Mehrwertsteuer-Gesetz sieht ausdrücklich den Begriff der "Steuereinheit" vor, der in den Niederlanden schon seit langem existiert und der durch die Rechtsprechung entwickelt worden ist. Es gibt rund 4.000 Steuereinheiten, die aus 16.000 Personen, Gesellschaften usw. bestehen, während sich die Gesamtzahl der Mehrwertsteuerpflichtigen auf ungefähr 400.000 beläuft.

In Dänemark können registrierungspflichtige Unternehmen, die nicht ein und derselben Person gehören, auf Antrag als ein einziger Steuerpflichtiger registriert werden. Umsätze, die diese gemeinsam registrierten Unternehmen untereinander tätigen, unterliegen folglich keiner Besteuerung. Im Jahre 1979 gab es 889 gemeinsame Registrierungen, die aus 3.554 Unternehmen bestanden, während sich die Gesamtzahl der Mehrwertsteuerpflichtigen auf 370.561 belief.

In Irland kann auf Antrag der betreffenden Steuerpflichtigen beschlossen werden, diese als einen einzigen Steuerpflichtigen zu betrachten, wenn die Steuerbehörde zu der Überzeugung gelangt, daß die wirtschaftlichen Tätigkeiten von zwei oder mehr Steuerpflichtigen so eng miteinander verbunden sind, daß es im Interesse einer wirksamen Verwaltung der Steuer angezeigt wäre, sie dieser Regelung zu unterwerfen. Im Rahmen dieses Systems ist eine Gruppe von Steuerpflichtigen, wie sie miteinander verbundene Gesellschaften bilden, von der Verpflichtung befreit, für die Umsätze zwischen verbundenen Gesellschaften Rechnungen aufzustellen. Im Ausland ansässige Gesellschaften dürfen sich an einer solchen Gruppe beteiligen. Es gibt rund 800 Gruppen, die aus 2.500 Gesellschaften bestehen und die 2,9 % der Gesamtzahl der Steuerpflichtigen ausmachen.

Im Vereinigten Königreich können zwei oder mehr juristische Personen als Mitglieder einer Gruppe bezeichnet werden, wenn eine von ihnen alle anderen kontrolliert, wenn eine (juristische oder natürliche) Person alle diese juristischen Personen kontrolliert oder wenn zwei oder mehr natürliche Personen, die eine Tätigkeit in der Rechtsform der "partnership" ausüben, alle diese juristischen Personen kontrollieren. Die Gruppenregistrierung bewirkt, daß die von den einzelnen Mitgliedern der Gruppe ausgeübten Tätigkeiten zum Zwecke der Mehrwertsteuer so behandelt werden, als würden sie von einem dieser Mitglieder ausgeübt, das als vertretendes Mitglied bezeichnet und registriert wird. Lieferungen eines Mitglieds an ein anderes Mitglied der Gruppe unterliegen nicht der Mehrwertsteuer. Das

vertretende Mitglied ist verantwortlich für die Einreichung der Erklärungen, für die Entrichtung der Steuer und für die Erstattungsanträge der gesamten Gruppe. Alle Gruppenmitglieder haften gesamtschuldnerisch für die von dem vertretenden Mitglied geschuldete Steuer. Im Ausland ansässige Unternehmen dürfen einer Gruppe im Vereinigten Königreich angehören, vorausgesetzt, daß die betreffende Gesellschaft über eine physische Präsenz im Vereinigten Königreich verfügt. Zum 1. April 1978 gab es 15.645 Gruppen-Registrierungen, die etwa 1,2 % aller Registrierungen ausmachten. Eine Gruppe hatte im Durchschnitt 3,74 Mitglieder. Im Steuerjahr 1977-78 entfielen auf die Gruppen etwa 40 % des im Vereinigten Königreich gemeldeten Gesamtumsatzes.

In der Bundesrepublik Deutschland kennt das Gesetz nach wie vor die Institutionen der "Organschaft" und der "Unternehmenseinheit", die bereits lange vor Erlaß der sechsten Richtlinie Anwendung fanden. Als Unternehmen gilt die Gesamtheit der vom Unternehmer ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit. Nicht selbständig ausgeübt wird die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit dann,

- wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein Unternehmen eingegliedert ist (Gesellschaft, die mit anderen Unternehmen organisch zu einer Wirtschaftseinheit verbunden ist - Organgesellschaft);
- wenn natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, so in ein Unternehmen eingegliedert sind, daß sie die Weisungen des Unternehmers zu befolgen haben; eine "Unternehmereinheit" liegt somit vor, wenn die gleichen Personen zu gleichen Teilen zwei oder mehr Vereinigungen angehören, zwischen denen keine Beherrschungs- oder Unterordnungsbeziehung, sondern eine Koordinierungsbeziehung besteht, und wenn alle Vereinigungen einem einheitlichen Beschlußfassungsprozeß unterliegen; diese juristischen Institutionen, an denen sich auch ausländische Gesellschaften beteiligen können, geben die Möglichkeit, den Austausch von Gegenständen und Dienstleistungen zwischen den auf diese Weise an ein Unternehmen gebundenen Personen als Innenumsätze zu behandeln, und rechtfertigen die Zuständigkeit eines einzigen Finanzamts, was die Steuerverwaltung erleichtert.

Es wäre nicht angezeigt, ein Werturteil über pragmatische Institutionen abzugeben, die sich in den fünf genannten Ländern offensichtlich bewährt haben. Gerade wegen ihrer Flexibilität sind diese auf nichtjuristischen Kriterien basierenden Institutionen jedoch nicht ungefährlich, denn man könnte ihnen eine internationale Dimension verleihen, die bestimmte Regeln des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems unwirksam machen könnte.

Die Kommission möchte hervorheben, daß die Einhaltung des Konsultationsverfahrens nach Artikel 29 nicht dazu führen darf, daß die in Artikel 4 Absatz 4 zweiter Unterabsatz der sechsten Richtlinie vorgesehenen Bedingungen außer Kraft gesetzt werden. Sie hat jedoch festgestellt, daß von den fünf Ländern, in denen das System der Organschaft Anwendung findet, lediglich die Niederlande die in der Richtlinie enthaltene Bedingung der Territorialität in ihre Rechtsvorschriften aufgenommen haben, während mit den deutschen Rechtsvorschriften eine Organschaft angewendet wird, die im Ausland ansässigen Unternehmen ausdrücklich offensteht. Die Kommission hat daher gegen die Bundesrepublik Deutschland ein Verstoßverfahren nach Artikel 169 des Vertrags eingeleitet.

Was Dänemark, Irland und das Vereinigte Königreich betrifft, so ist die in Artikel 4 Absatz 4 zweiter Unterabsatz der sechsten Richtlinie vorgesehene Bedingung der Territorialität der Organschaft in ihren einschlägigen Rechtsvorschriften nicht enthalten. Vorbehaltlich künftiger Schritte hat die Kommission deshalb bereits begonnen, mit den betreffenden Verwaltungen die geltenden Systeme daraufhin zu prüfen, ob Verwaltungsvorschriften in der Praxis nicht die Möglichkeit geben würden, von den Bestimmungen der Richtlinie abzuweichen.

B. Möglichkeit, von der Definition der Besteuerungsgrundlage bei der Einfuhr abzuweichen (Artikel 11-B Absatz 2)

Mit Artikel 11 der sechsten Richtlinie wird eine vollständige Parallele zwischen den Begriffen der Besteuerungsgrundlage im Inland einerseits (Artikel 11 A Absätze 1, 2 und 3) und bei der Einfuhr andererseits (Artikel 11 B Absätze 1, 3 und 4) angestrebt und hergestellt und gleichzeitig versucht, diese Begriffe mit denen des Zollwertes in den Fällen, in denen die Gegenstände zollpflichtig sind (die Definition des Normalwertes entspricht praktisch dem Zollwert im Zeitpunkt der Annahme der Richtlinie).

So ist nach Artikel 11-B Absatz 1 die Besteuerungsgrundlage bei der Einfuhr (wie im Inland) der vom Importeur entrichtete oder zu entrichtende Preis, wenn dieser den einzigen Gegenwert des eingeführten Gegenstandes darstellt, oder der Normalwert, wenn ein Preis fehlt oder nicht den einzigen dem eingeführten Gegenstand entsprechenden Wert darstellt. Unter Normalwert ist alles zu verstehen, was ein Importeur an einen unabhängigen Lieferanten im Herkunftsland des Gegenstands zum Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zahlen müßte, um den gleichen Gegenstand zu erhalten.

Dieses Streben nach Parallelität bildet einen Schritt auf dem Wege zu dem langfristigen Ziel, einen gemeinsamen Markt zu errichten, denn schon in Anhang A zu Artikel 8 Buchstabe c) der zweiten Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es: "Die Mitgliedstaaten bemühen sich, bei Einfuhren von Gegenständen im innergemeinschaftlichen Handelsverkehr eine Besteuerungsgrundlage anzuwenden, die der für Inlandslieferungen geltenden Besteuerungsgrundlage so weit wie möglich entspricht" - und letztere ist nur selten: der Zollwert. Allerdings hatte (vor dem 1. Juli 1980) die Gefahr bestanden, daß durch Artikel 11-B Absatz 2, der den Mitgliedstaaten die Möglichkeit gibt, als Besteuerungsgrundlage den in der Verordnung (EWG) Nr. 803/68 definierten Wert zu benutzen, der Harmonisierungsprozeß insofern blockiert wurde, als sich die Mitgliedstaaten, die mitunter eine Sonderregelung auf die Einfuhren anwenden wollten auf diese Bestimmung berufen konnten.

Diese Möglichkeit, die nicht auf die Fälle beschränkt war, in denen die Gegenstände zollpflichtig waren, konnte auch wahrgenommen werden, um den innergemeinschaftlichen Austausch den gleichen Bewertungskriterien zu unterwerfen, wie sie für die Einfuhren aus Drittländern gelten, was deutlich beweist, daß diese Möglichkeit - vor allem ohne klar abgegrenzte Tragweite - nicht angebracht ist.

Dank der Entwicklung des Zollrechts im Rahmen der multilateralen Verhandlungen im GATT konnten diese Probleme zum Teil überwunden werden. So bestimmt die Verordnung (EWG) Nr. 1224/80 vom 28. Mai 1980, die ab 1. Juli 1980 Stelle der Verordnung (EWG) Nr. 803/68 getreten ist, daß der Zollwert soweit wie möglich der "Transaktionswert" der Waren (Artikel 3 der Verordnung) sein soll. Wenn der Zollwert nicht nach der Methode "Transaktionswert" ermittelt werden kann, gibt es fünf Methoden, die an seine Stelle treten.

Außerdem ist eine Zollwertermittlung im innergemeinschaftlichen Austausch nicht gerechtfertigt. Sie erscheint nicht nur, psychologisch

gesehen, wie ein Überbleibsel aus der Zeit vor der Zollunion, sondern kann auch Verzerrungen in der steuerlichen Behandlung der Einfuhren und der Lieferungen von Gegenständen im Inland bewirken. Die Kommission wird deshalb dem Rat baldmöglichst vorschlagen, die den Mitgliedstaaten gebotene Möglichkeit, als Besteuerungsgrundlage für aus einem Mitgliedstaat eingeführte Gegenstände den in der Zollwertverordnung definierten Wert zu verwenden, abzuschaffen.

Weiterhin hat die Kommission festgestellt, daß die Kriterien für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlage bei der Einfuhr von einem Mitgliedstaat bei der Einfuhr (aber auch Lieferung) hochwertiger Pferde nicht eingehalten werden. Dieser Mitgliedstaat legt für diese Tiere eine Besteuerungsgrundlage pauschal nach den auf dem Schlachtmarkt je nach dem Alter des Pferdes geltenden Preisen fest. Diese Pauschalgrundlage, die in keinem vernünftigen Verhältnis zum tatsächlichen Wert dieser Tiere steht, entspricht nicht den Vorschriften der sechsten Richtlinie; die Kommission hat folglich das Verfahren nach Artikel 169/EWGV eingeleitet, und der Gerichtshof ist am 22.3.1982 mit dieser Frage befaßt worden (Rechtssache 95/82).

C. Möglichkeit, von der Berichtigung der Vorsteuerabzüge abzuweichen
(Artikel 20 Absatz 5)

Die Steuer auf die Käufe des Steuerpflichtigen wird von diesem, soweit der Gegenstand zu einer besteuerten Tätigkeit verwendet wird, bei der ersten auf den Kauf folgenden Steuererklärung sofort abgezogen. Dies gilt auch für Investitionsgüter (beispielsweise Gebäude, Ausrüstungen und Maschinen). In Artikel 20 Absatz 2 der sechsten Richtlinie sind allerdings für diese Güter jährliche Berichtigungen des ursprünglich vorgenommenen Abzugs entsprechend den Änderungen vorgesehen, die im Grad der Verwendung des Gegenstandes zu der besteuerten Tätigkeit während eines Zeitraums von fünf Jahren (1), einschließlich des Jahres des Erwerbs (dieser Pauschalzeitraum gilt als normaler Abschreibungszeitraum der Investitionsgüter), vorgenommen werden. Jede jährliche Berichtigung findet ihren Niederschlag in einer Gut- oder Lastschrift für den Steuerpflichtigen.

Artikel 20 Absatz 5, der den Mitgliedstaaten die Möglichkeit gibt, unter gewissen Voraussetzungen während des für Investitionsgüter festgelegten Fünfjahreszeitraums auf die Anwendung der Berichtigungsvorschrift zu verzichten, hat Anwendungsschwierigkeiten aufgeworfen. So hat es den Mitgliedstaaten (Vereinigtes Königreich und Irland), die diese Bestimmung geltend machen wollten, Schwierigkeiten bereitet, nachzuweisen, daß die entsprechenden Voraussetzungen gegeben waren.

(1) Für Grundstücke kann dieser Zeitraum bis auf 10 Jahre verlängert werden.

Das Verfahren zur Konsultation des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer, dem die Möglichkeit zur Abweichung von dem Grundsatz der Berichtigung unterworfen ist, hat deutlich gemacht, welche Probleme sich bei der Anwendung von Artikel 20 Absatz 5 stellen.

So ist es praktisch unmöglich zu beurteilen, ob die genannten drei Voraussetzungen in einem bestimmten Lande tatsächlich gegeben sind. Diese drei Voraussetzungen sind:

1. - "unwesentliche Auswirkungen" der Anwendung der Berichtigungsvorschrift "im Hinblick auf die gesamten steuerlichen Auswirkungen in dem betreffenden Mitgliedstaat";
2. - die Vermeidung überflüssiger Verwaltungsarbeiten;
3. - keine Wettbewerbsverzerrungen.

Während die zweite Voraussetzung wegen ihres rein pragmatischen Charakters keine besonderen Probleme aufwirft, ist die Situation bei den zwei anderen Voraussetzungen komplizierter.

Mangels spezifischer Steuerstatistiken für einen hinreichend langen Zeitraum läßt sich schwer beurteilen, ob die Anwendung einer Regel, die - wie unterstellt wird - in dem betreffenden Land nicht befolgt wird, "unwesentliche" Auswirkungen hat.

Ohne Beschwerden von Unternehmen, die sich durch die Nichtberichtigung der ursprünglich abgezogenen Steuer geschädigt fühlen würden, läßt sich eine Nicht-Beeinflussung der Wettbewerbsbedingungen schwer beurteilen.

In den Mitgliedstaaten, die auf diese Abweichung zurückgreifen, wird der ursprünglich vorgenommene Abzug nicht mehr revidiert (selbstverständlich außer am Ende des Jahres des Erwerbs zwecks Nachprüfung der vorläufigen Zuordnung gemäß Artikel 19 Absatz 3 der Richtlinie). Dies kann zu einem steuerlichen Vor- oder Nachteil für einen bestimmten Steuerpflichtigen und damit zu unterschiedlichen Situationen von Steuerpflichtigen sowohl auf nationaler als auch auf internationaler Ebene führen. Selbstverständlich richtet sich die Beurteilung der Auswirkung auf den Wettbewerb nach Umfang und Häufigkeit der Änderungen im Grad der Zuordnung der Investitionsgüter auf makro-ökonomischer Ebene, d.h. in diesem Falle auf der Ebene sämtlicher "gemischter" Unternehmen (die sowohl steuerpflichtige als auch nichtsteuerpflichtige Tätigkeiten ausüben), und all dies sind Faktoren, die nicht a priori erfaßt werden können.

Diese Nachteile wären von viel geringerer Tragweite gewesen, wenn man, anstatt die Mitgliedstaaten zu einer allgemeinen Abweichung von der Berichtungsvorschrift zu ermächtigen, in der Richtlinie Wertgrenzen festgelegt hätte, unterhalb derer die Steuerpflichtigen von dieser Regel ausgenommen wären. Die Kommission beabsichtigt, eine Änderung der Richtlinie in diesem Sinne vorzuschlagen.

D. Möglichkeiten im Bereich der Sonderregelung für Kleinunternehmen
(Artikel 24)

Mit Artikel 24 Absatz 1 der sechsten Richtlinie wird den Mitgliedstaaten die Möglichkeit gegeben, für Kleinunternehmen spezifische Mehrwertsteuer-Sonderregelungen anzuwenden. Ohne die Mechanismen zu präzisieren, heißt es in Artikel 24, diese vereinfachten oder pauschalen Regelungen dürften nicht zu einer Steuerermäßigung führen.

Da dieser Text den Mitgliedstaaten einen sehr großen Spielraum beläßt, sind sehr unterschiedliche vereinfachte Systeme eingeführt worden: Sammelpauschalwerte für die Bestimmung der Mehrwertsteuer auf den vor- oder nachgelagerten Stufen, Einzelpauschalwerte, vereinfachte Regelung für die Steuerberechnung. Angesichts der Erfahrungen aus der mehrjährigen Anwendung dieser verschiedenen Systeme könnte man zu einer harmonisierten Pauschalregelung und der vereinfachten tatsächlichen Regelung kommen, die in allen Mitgliedstaaten gelten würde.

Artikel 24 Absatz 2 der sechsten Richtlinie gibt den Mitgliedstaaten ferner die Möglichkeit, Steuerbefreiungen oder degressive Steuerermäßigungen einzuführen.

Die Mitgliedstaaten, in denen die Höchstgrenze für die Steuerbefreiung unter 5.000 ERE lag, und diejenigen, die bei Inkrafttreten der sechsten Richtlinie eine Steuerbefreiung eingeführt haben, konnten die Grenze auf diesen Betrag erhöhen, waren jedoch nicht ermächtigt, den Wert später - auch nicht zur Berücksichtigung des Geldwertschwundes - heraufzusetzen. Die Bundesrepublik Deutschland, die vor Inkrafttreten der sechsten Richtlinie eine Steuerbefreiung von nicht mehr als 5.000 ECU angewandt hatte, hat diese jedoch zum 1.1.1980 auf 7.900 ECU erhöht.

Demgegenüber hatten die Mitgliedstaaten, die bei Inkrafttreten der sechsten Richtlinie eine Steuerbefreiung von mehr als 5.000 ERE angewandt

hatten, die Möglichkeit, diese zur Wahrung des realen Wertes zu erhöhen. Die Länder, die diese Möglichkeit in großem Umfang genutzt haben, sind Großbritannien, das seinen Plafond zwischen 1978 und 1981 von 14.000 ECU auf 28.000 ECU heraufgesetzt und damit verdoppelt hat, und Irland, dessen Plafond zwischen 1979 und 1981 von 18.000 ECU auf 30.000 ECU und von 3.000 ECU auf 15.000 ECU angehoben wurden - trotz der im Rat getroffenen politischen Verpflichtung, von dieser Möglichkeit nur mäßig Gebrauch zu machen.

Diese Entwicklung scheint - während andererseits eine Blockierung bei den Mitgliedstaaten mit einem Steuerbefreiungs-Plafond von weniger als 5.000 ECU vorgesehen ist - nicht dem Grundsatz der sechsten Richtlinie zu entsprechen, die Ausweitung der Steuerbefreiungen in Grenzen zu halten.

Ferner darf sich die degressive Steuerermäßigung, die zusätzlich zu der Steuerbefreiungsregelung angewandt werden kann, nach Artikel 24 Absatz 2 Buchstabe a) dritter Unterabsatz wertmäßig nicht verändern, wenn die Mitgliedstaaten bei Inkrafttreten der sechsten Richtlinie diesen Mechanismus zusammen mit einer Steuerbefreiungsregelung anwandten, bei der ein Betrag von 5.000 ECU nicht überschritten werden durfte.

Demgegenüber wird die Entwicklung der Grenze für die degressiven Steuerermäßigungen, die von den Mitgliedstaaten angewandt werden, die bei Inkrafttreten der sechsten Richtlinie einen solchen Mechanismus eingeführt haben, von dieser Blockierung offenbar nicht betroffen.

Zu der Möglichkeit der Mitgliedstaaten, in denen bei Inkrafttreten der sechsten Richtlinie eine Höchstgrenze von mehr als 5.000 ECU galt, ein System degressiver Steuerermäßigung einzuführen und deren Betrag zur Wahrung des realen Wertes zu erhöhen, schweigt sich die Richtlinie ebenfalls aus.

In Artikel 24 Absatz 4 ist ein Mechanismus vorgesehen, nach dem die Steuerbefreiung unter Bezugnahme auf die Umsätze ohne Mehrwertsteuer festgelegt wird, wobei die Begünstigten keine Möglichkeit haben, die Mehrwertsteuer in ihren Rechnungen auszuweisen und die Vorsteuer abzuziehen.

Die Bundesrepublik Deutschland hat ihre Höchstgrenze jedoch auf einen Umsatz von 20.000 DM, einschließlich Steuern, festgesetzt.

Es wurde jedoch im Rat vereinbart, daß die Mitgliedstaaten, die bei Inkrafttreten der sechsten Richtlinie eine unter Bezugnahme auf den Steuerbetrag berechnete Steuerbefreiung anwandten, diese Bezugnahme beibehalten könnten. Bei Ausnutzung dieser Möglichkeit wird jedoch Artikel 24 Absatz 5 nicht beachtet, nach dem Steuerpflichtige, für

die eine Steuerbefreiung gilt, kein Recht auf Vorsteuerabzug haben und die Mehrwertsteuer in ihren Rechnungen nicht ausweisen dürfen. Die betroffenen Mitgliedstaaten haben geltend gemacht, die Anerkennung eines Systems einer Steuerbefreiung, die unter Bezugnahme auf den zu entrichtenden Steuerbetrag festgesetzt wird, bringe automatisch die Fakturierung der Mehrwertsteuer und den Vorsteuerabzug mit sich. Dieser Mechanismus, der dazu führt, daß den von der Steuer befreiten Kleinunternehmen die für Rechnung des Fiskus eingenommene Steuer belassen wird, verursacht offenbar Verzerrungen gegenüber dem System einer Steuerbefreiung, die unter Bezugnahme auf den Umsatz festgesetzt wird, und dies ist eine Lage, die eine stärkere Harmonisierung erfordert.

Die umfangreicheren Möglichkeiten, die eingeräumt wurden, hatten zur Folge, daß die einzelnen Mitgliedstaaten sehr unterschiedliche Systeme eingeführt haben. Diesen Unterschieden muß am Schluß der Übergangszeit dadurch ein Ende gesetzt werden, daß gemeinsame vereinfachte Regelungen und Steuerbefreiungssysteme festgelegt werden. Die Kommission wird übrigens einen vollständigeren Bericht über die Lage in den Mitgliedstaaten erstellen.

E. Möglichkeit zur Festsetzung von Pauschalausgleichssätzen in der Landwirtschaft (Artikel 25: Gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger)

Mit Artikel 25 Absatz 1 der sechsten Richtlinie wurde den Mitgliedstaaten die Möglichkeit gegeben, zugunsten der landwirtschaftlichen Erzeuger eine Pauschalregelung als Ausgleich für die Mehrwertsteuer, die sie auf die von ihnen bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen zahlen, anzuwenden.

Bei der Anwendung dieser Regelung sind zwei Probleme aufgetreten; das eine betrifft den Anwendungsbereich, das andere die Bemessungsgrundlage.

1. - Abgrenzung des Anwendungsbereichs von Artikel 25

Diese Regelung, die als Ausnahme von der normalen Mehrwertsteuerregelung oder von dem spezifischen Mehrwertsteuersystem für Kleinunternehmen (siehe Artikel 24) gedacht ist, sollte im wesentlichen auf Kleinlandwirte Anwendung finden, die die mit diesen beiden Regelungen verbundenen Verpflichtungen nicht auf sich nehmen können.

Da in Artikel 25 Absatz 2 lediglich eine funktionelle Definition des landwirtschaftlichen Erzeugers und des Pauschallandwirts gegeben wird, ohne daß ein quantitatives Kriterium für die Produktion oder die Höhe des jährlichen Umsatzes festgelegt wurde, haben die Mitglied-

staaten insgesamt gesehen dieses System allgemein für die Landwirtschaft angewandt (mitunter sogar für bestimmte damit zusammenhängende oder abgeleitete Tätigkeiten (Material-, Besamungs-, Verarbeitungs-, Vermarktungs-genossenschaften) und in einigen Fällen Tätigkeiten wie landwirtschaftliche Dienstleistungen, Gartenbau, Fischzucht usw. ausgeklammert, sind jedoch bei der Anwendung nur ausnahmsweise von der Betriebsgröße ausgegangen. So schließt lediglich Frankreich von dieser Regelung große Rinderzuchtbetriebe aus, die nach der Zahl der am Jahresende verkauften oder vorhandenen Tiere definiert werden, sowie, seit dem 1.1.1982, Betriebe mit einem Umsatz von mehr als 300.000 FF. In der Bundesrepublik Deutschland sind ab 1982 die Kapitalgesellschaften von dieser Pauschalregelung ausgenommen.

Mangels einer gemeinschaftlich festgelegten Grenze haben die Mitgliedstaaten aus den Augen verloren, daß es sich um einen für Kleinbetriebe konzipierten Mechanismus handelte, und es erscheint daher notwendig, eine Begrenzung nach den erzeugten Mengen oder dem erzielten Umsatz vorzuschlagen.

Ferner sollte man die Mitgliedstaaten darauf hinweisen, daß die Definition des landwirtschaftlichen Betriebs keine vor- oder nachgelagerten Tätigkeiten einschließen kann und daß folglich die von Genossenschaften getätigten Umsätze, wie auch der Wiederverkauf gebrauchter landwirtschaftlicher Investitionsgüter aus dieser Sonderregelung auszuklammern sind.

Diese Abweichungen, die den grundsätzlichen Regeln der sechsten Richtlinie zuwiderlaufen, müssen behoben werden.

2. - Probleme im Zusammenhang mit der Bemessungsgrundlage des Mechanismus

In Artikel 25 Absatz 3 sind die Grundsätze für die Berechnung der Pauschalsausgleichssätze festgelegt. Diese Prozentsätze dürfen nicht dazu führen, daß die Pauschallandwirte insgesamt Erstattungen erhalten, die über die Mehrwertsteuer-Vorbelastung hinausgehen.

Im Rahmen der Überwachung der Anwendung dieser Bestimmungen hat die Kommission festgestellt, daß in einem Mitgliedstaat die Pauschal-erstattung für bestimmte Erzeugnisse die Mehrwertsteuer-Vorbelastung deutlich übersteigt und somit eine versteckte Subvention des Landwirts darstellt. Sie hat folglich gegen dieses Land ein Verstoßverfahren nach Artikel 169 des Vertrags eingeleitet.

Zwei weitere Probleme sind aufgetaucht: das eine betrifft die Rechtfertigung der Berechnungsgrundlage, das andere die Berücksichtigung der Ausfuhren.

a) Rechtfertigung der Berechnungsgrundlage für die Pauschalprozentsätze

Daß die Mitgliedstaaten verpflichtet sind, der Kommission die gewählten Prozentsätze mitzuteilen, hat sich als nicht ausreichend erwiesen. Es wäre vielmehr angezeigt, ausdrücklich die implizite Verpflichtung vorzusehen, mit dieser Mitteilung eine Berechnung einzureichen, die den Prozentsatz bzw. die Prozentsätze rechtfertigt, damit die Kommission, der keine Statistiken über die Pauschallandwirtschaft vorliegen, beurteilen kann, ob die Sätze begründet sind. Hinzugefügt sei, daß es den meisten Mitgliedstaaten Schwierigkeiten bereitet hat, die in Artikel 25 Absatz 12 erwähnte Berechnungsmethode des Anhangs C anzuwenden. Meist fehlt es ihnen nämlich an spezifischen statistischen Daten für die Pauschallandwirte, die zusammen mit der allgemeinen Landwirtschaft erfaßt werden. Man müßte neue spezifische statistische Methoden ausarbeiten, um für die Berechnung die Landwirte getrennt zu erfassen, die der anders strukturierten Normalregelung unterliegen. Gegebenenfalls sollte präzisiert werden, daß auf die Bezugsbasis, d.h. den Durchschnitt der makro-ökonomischen Daten der letzten drei Jahre, die Mehrwertsteuer für die zum Zeitpunkt der Berechnung geltenden Sätze angewandt werden kann. Dies würde eine genauere Anpassung gegenüber der tatsächlichen Mehrwertsteuer-Vorbelastung ermöglichen.

b) Berücksichtigung der Ausfuhrer der Pauschallandwirte

Die Berücksichtigung bzw. Nichtberücksichtigung der Direktausfuhrer der unter diese Regelung fallenden Landwirte hat Verzerrungen erkennen lassen, die mangels einer vollständigen Harmonisierung in diesem Bereich eingetreten sind. In einigen Mitgliedstaaten erstreckt sich die Pauschalerstattung nicht auf die Direktausfuhrer der Pauschallandwirte, in anderen Mitgliedstaaten dagegen wird sie auch für die Ausfuhrer gewährt. Erfolgt sie in Form einer Fakturierung an den ausländischen steuerpflichtigen Käufer, dann ist es diesem unmöglich, diese in einem anderen Mitgliedstaat entrichtete Mehrwertsteuer abzuziehen.

Es ist daher eine Harmonisierung erforderlich, um diese Anomalien zu beseitigen.

F. Möglichkeit der Mitgliedstaaten, von der sechsten Richtlinie abweichende Vereinfachungsmaßnahmen anzuwenden

1. Diese Abweichungsmaßnahmen müssen dazu dienen, die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten. Die Maßnahmen zur Vereinfachung der Steuererhebung dürfen den Betrag der im Stadium des Endverbrauchs fälligen Steuer nur in unerheblichem Maße beeinflussen.

In Artikel 27 wird unterschieden zwischen den Abweichungsmaßnahmen, die von den Mitgliedstaaten bereits am 1. Januar 1977 angewandt wurden, und den neuen Abweichungsmaßnahmen, die sie einführen möchten. Die erstgenannten Maßnahmen, die unter Artikel 27 Absatz 5 fallen, waren der Kommission bis zum 1. Januar 1978 mitzuteilen; die letztgenannten Maßnahmen sind Gegenstand eines in Artikel 27 Absätze 2 bis 4 festgelegten Sonderverfahrens.

2. Die "bisherigen" Maßnahmen, die der Kommission nach Absatz 5 mitgeteilt wurden, sind im Anhang I des vorliegenden Berichts aufgeführt.

Obwohl die Frist nicht von allen Mitgliedstaaten eingehalten werden konnte, ist die Kommission in Anbetracht der durch die neunte Richtlinie vom 26. Juni 1978 bewirkten Verlängerung der in Artikel 1 der sechsten Richtlinie vorgesehenen Frist der Auffassung, daß keine Verletzung einer wesentlichen Formalität vorliegt.

Besondere Bedeutung mißt die Kommission dagegen der Beachtung der in Artikel 27 Absatz 1 festgelegten grundlegenden Bedingungen bei. In dieser Hinsicht behält sie sich ihre Stellungnahme zu einigen dieser Maßnahmen vor, und sie hat gegen mehrere davon bereits ein Verstoßverfahren eingeleitet.

Belgien: Mindest-Besteuerungsgrundlage für neue und gebrauchte Kraftfahrzeuge und für "Direktionswagen" sowie für Gebäude und Immobilienarbeiten.

Dänemark: Steuerbefreiung beim Austausch von Brief- und Sammlermarken ohne Ausgleichszahlung, unabhängig von der Eigenschaft der Vertragsparteien.

- Steuerbefreiung der Lieferung von Nahrungsmitteln und Getränken durch Gemeinschaftsverpflegungsunternehmen und Kantinen. - Steuerbefreiung der Lieferung und Vermietung von Schiffen - mit Ausnahme von Sportbooten - mit einer Tonnage von mehr als 5 Tonnen. Die gleiche Steuerbefreiung für die Reparatur und Ausrüstung sowie die Einfuhr der Schiffe, unabhängig von ihrer Verwendung im internationalen oder nationalen Verkehr. Die gleiche Steuerbefreiung für Flugzeuge (nicht mitgeteilt).

Frankreich: Pauschale Bestimmung von maximalen Besteuerungsgrundlagen für die Einfuhr und Lieferung hochwertiger Pferde.

Irland: Erstattung der Mehrwertsteuer auf bestimmte Gebäude, auf Trockenlegungs- oder Urbarmachungsarbeiten an nicht registrierte Landwirte.

Luxemburg: Anwendung der landwirtschaftlichen Pauschalregelung auf die Lieferung von Gegenständen, einschließlich von Investitionsgütern, die für Zwecke des landwirtschaftlichen Betriebs benutzt worden sind.

3. Bei den meisten der "neuen" Maßnahmen, die Gegenstand des in Artikel 27 Absätze 1 bis 4 genannten Verfahrens waren, hat es bisher keine Schwierigkeiten gegeben. Dies gilt für folgende Maßnahmen:

Bundesrepublik Deutschland: Mindest-Besteuerungsgrundlage für bestimmte Lieferungen und bestimmte Dienstleistungen mit besonders geringer Vergütung. - Aussetzung der Anwendung der Steuer im Edelmetallhandel.

Belgien: Pauschale Festsetzung der Gewinnspannen der Reisebüros. - Aufschub der Verpflichtung, die Mehrwertsteuer im Bereich der Immobilienarbeiten auf den der Stufe des Hauptunternehmers vorgelagerten Stufen zu entrichten.

Niederlande: Übertragung der Verpflichtung zur Entrichtung der Mehrwertsteuer, die normalerweise auf die von den Zulieferern ausgeführten Arbeiten fällig wäre, auf den Hauptunternehmer. Diese Bestimmung gilt in den Bereichen Gebäude-, Metall- und Schiffbau.

4. Bei den Maßnahmen, mit denen sie gemäß Artikel 27 Absatz 2 befaßt wird, möchte sich die Kommission, ebenso wie bei den "bisherigen" Maßnahmen, vergewissern, daß die in Absatz 1 des genannten Artikels festgesetzten Bedingungen eingehalten werden. Anlässlich eines neuen Antrags auf eine Abweichung, die offenbar den Grundprinzipien der Mehrwertsteuer zuwiderlief, hatte die Kommission klarzustellen, in welchen Grenzen sich eine Abweichung halten muß, um in der Sache zulässig zu sein. Insbesondere ist die Kommission der Ansicht, daß eine Abweichung nicht dazu führen darf, daß die Mehrwertsteuerregeln in einem ganzen Sektor unwirksam werden. Dies wäre der Fall bei einer Abweichung, die zur Folge hätte, daß die Steuerpflichtigen eines bestimmten Sektors, die sich auf der letzten Stufe des Wirtschaftskreislaufs befinden, systematisch von der Entrichtung der Steuer entlastet würden und daß die Endverbraucher die Mehrwertsteuer zu zahlen hätten.

*

*

*

KAPITEL II

Unterschiede im Zusammenhang mit den Besteuerungsoptionen

A. Rechtfertigung des Optionsrechtes

Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem enthält eine gemeinsame Liste von Steuerbefreiungen, die in den Artikeln 13 bis 16 der sechsten Richtlinie zusammengefaßt sind; außerdem können die Mitgliedstaaten im Rahmen der in Artikel 28 vorgesehenen Übergangsbestimmungen weiterhin die in Anhang F der Richtlinie aufgeführten Umsätze von der Steuer befreien. Das Ergebnis all dieser Bestimmungen ist, daß eine große Anzahl wirtschaftlicher Tätigkeiten unter eine Mehrwertsteuerbefreiung fallen können, was natürlich gewisse Schwierigkeiten mit sich bringt.

So ist darauf hinzuweisen, daß die Durchführung der steuerbefreiten Umsätze - falls keine gegenteilige Bestimmung existiert - den Ausschluß von dem Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer auf die dazugehörigen Käufe zur Folge hat (siehe insbesondere Artikel 17 Absatz 2). Ein solcher Ausschluß vom Abzugsrecht hat den Nachteil, daß die Gegenstände und Dienstleistungen, die zu einer steuerbefreiten Tätigkeit gehören, eine versteckte, unbestimmte Steuerlast tragen, die auf den Verkaufspreis abgewälzt werden kann. Die Bedingung der Verhältnismäßigkeit zwischen Mehrwertsteuer und Preis, die eines der Grundprinzipien des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems bildet, ist dann nicht mehr erfüllt.

Ein zweiter Nachteil besteht darin, daß der Erwerber eines solchen Gegenstandes oder einer solchen Dienstleistung, der sie im Rahmen seines Unternehmens verwendet, diese versteckte Steuerlast auf keine Weise abziehen kann, so daß eine Steuerkumulierung vorliegt, die ihrerseits dem Ziel einer neutralen Mehrwertsteuer zuwiderläuft.

B. Optionen nach Artikel 28

Die Rechte, für eine Besteuerung zu optieren, die die Mitgliedstaaten nach den in Artikel 28 vorgesehenen Übergangsbestimmungen beibehalten konnten, sind in dem Sonderbericht der Kommission an den Rat über diese Übergangsbestimmungen (Dok. KOM(82)885) behandelt worden.

Im vorliegenden Bericht werden sie lediglich zur Erinnerung genannt.

C. Optionen nach Artikel 13-C

Die nach Artikel 13-C bestehenden Besteuerungsoptionen sind besonders zu untersuchen, da es sich hierbei um ständige Optionen handelt. Sie betreffen folgende Umsätze:

- die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken;
- die Lieferung von Gebäuden nach ihrem ersten Bezug und die Lieferung unbebauter Grundstücke mit Ausnahme von Baugrundstücken;
- die Bank- und Finanzgeschäfte.

Ein Gesamtbild von der Lage in den einzelnen Mitgliedstaaten vermittelt Anhang II des vorliegenden Berichts; er enthält drei Tabellen, und zwar eine zu jeder der obengenannten Gruppen von Umsätzen.

a) Verpachtung und Vermietung von Grundstücken

Bei der Vermietung von Grundstücken läßt sich nach den Bedingungen und Modalitäten für die Ausübung des Optionsrechts in den betroffenen sechs Mitgliedstaaten der Anwendungsbereich auf den Handelssektor, den Industriesektor und den beruflichen Sektor begrenzen; Mißbräuche scheinen ausgeschlossen. Man kann davon ausgehen, daß die Ausübung derartiger Optionsrechte sogar dem Ziel der Richtlinie entspricht, wie es im Rahmen des Artikels 13 B-b) enthalten ist, nach dem in der Praxis nur eine Steuerbefreiung der Vermietung von Gebäuden zu Wohnzwecken zulässig ist. Je nachdem, wie sich die Lage in den Mitgliedsländern entwickelt, könnte sich die Kommission veranlaßt sehen, eine genauere, restriktivere Formulierung dieser Steuerbefreiung vorzuschlagen, was einen Rückgriff auf das Optionssystem vermeiden würde.

b) Lieferung von Grundstücken

Was die Lieferung von Gebäuden oder Grundstücken betrifft, die Gegenstand einer Besteuerungsoption sein könnte, so haben drei Mitgliedstaaten diese Möglichkeit in recht unterschiedlicher Weise genutzt. Es handelt sich übrigens nur um eine zusätzliche Möglichkeit zu den anderen Möglichkeiten, die die Richtlinie im Grundstücksbereich beläßt: flexible Definition der Begriffe "neue Gebäude" und

"Baugrundstücke" in Artikel 4 Absatz 3, wo den Mitgliedstaaten während der Übergangszeit weiterhin eine Steuerbefreiung gestattet ist. Obwohl diese Option nicht der Zielsetzung der Richtlinie entspricht, erscheint es daher ausgeschlossen, sie auf kurze oder mittlere Sicht zu beseitigen, ohne daß die Anwendung der Mehrwertsteuer im Immobiliensektor allgemein geklärt würde.

c) Bank- und Finanzgeschäfte

Die Möglichkeit einer Option für die Besteuerung der nach Artikel 13-B-d) von der Steuer befreiten Bank- und Finanzgeschäfte ist von drei Mitgliedstaaten genutzt worden. Die Option beschränkt sich in Belgien auf die Zahlungs- und Inkassogeschäfte, umfaßt jedoch in der Bundesrepublik Deutschland und in Frankreich nahezu alle üblicherweise von der Steuer befreiten Geschäfte, allerdings nach völlig unterschiedlichen Modalitäten. In der Bundesrepublik Deutschland ist die Option nur dann möglich, wenn der Dienstleistungsnehmer selbst steuerpflichtig ist, und so führt die Ausübung der Option zwangsläufig zu einem Vorteil für denjenigen, der sie wahrnimmt, und zu einem Verlust an Steuereinnahmen. In Frankreich, wo die Option global und unwiderruflich sein muß, bringt sie deshalb ein Element der Unsicherheit mit sich, und ihr Vorteil ist für das optierende Unternehmen weniger offensichtlich, wie sich auch ihre Auswirkung auf die Steuereinnahmen schwer veranschlagen läßt. Eine solche Situation ist kaum mit der allgemeinen Zielsetzung der Richtlinie in Einklang zu bringen, vor allem in einem Sektor, wo fast alle Umsätze grundsätzlich von der Steuer befreit sind. Wenn es zutrifft, daß die Steuerbefreiungen nicht den Grundsatz der Steuerneutralität beachten, dann scheint es doch deshalb nicht unbedingt notwendig zu sein, Optionssysteme einzuführen, die anderen Grundsätzen wie dem der Steuergleichheit zuwiderlaufen.

Hervorgehoben sei hier folgendes: Wenn sich die oben analysierten Optionsfälle aus einem unzureichenden Harmonisierungsstand in einem bestimmten Sektor erklären, so trifft dies auf die Bank- und Finanzgeschäfte nicht zu. Man sollte die Situation in diesem Bereich deshalb erneut gründlich prüfen, um zu einer einheitlichen Anwendung zu gelangen.

*

*

*

TITEL II

SCHWIERIGKEITEN IM ZUSAMMENHANG MIT DER AUSLEGUNG EINIGER BESTIMMUNGEN DER RICHTLINIE

Da die Richtlinien des Rates in den Sprachen der einzelnen Mitgliedstaaten, an die sie gerichtet sind, gültig sind, muß man darin unbedingt so weit wie möglich die Verwendung juristischer Konzepte oder Ausdrücke vermeiden, die einen von Land zu Land unterschiedlichen Inhalt haben. Bedauerlicherweise kann diese Regel nicht immer eingehalten werden, und wenn man sie allzu absolut einhalten würde, dann könnte dies übrigens zur Verwendung einer kaum verständlichen Sprache führen, was ebenfalls unterschiedliche Interpretationen auslösen kann. Bei der sechsten Richtlinie ließen sich diese beiden Klippen des Gemeinschaftsrechts nicht völlig vermeiden - ebensowenig wie die Schwierigkeiten bei der Auslegung der meisten einzelstaatlichen Rechtsvorschriften.

Diese verschiedenen Schwierigkeiten sind vorzugsweise die Probleme, mit denen sich der durch Artikel 29 der sechsten Richtlinie eingesetzte Ausschuß für die Mehrwertsteuer befaßt, dem Vertreter der Mitgliedstaaten und der Kommission angehören. Seit dieser Ausschuß am 23. November 1977 zum ersten Mal zusammengetreten ist, hat er - bis zum 31. Dezember 1981 - 13 Sitzungen abgehalten und 77 Arbeitsunterlagen, 29 davon im Rahmen einer Konsultation, geprüft.

Die Kommission möchte in diesem Bericht eine Reihe von Schwierigkeiten schildern, die für die oben dargelegte Lage charakteristisch sind:

- Qualifizierung bestimmter wirtschaftlicher Tätigkeiten (Artikel 4 Absatz 2);
- Abgrenzung der Tätigkeiten, die im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt werden (Artikel 4 Absatz 5);
- Interpretationsfragen im Zusammenhang mit dem Ort einer Dienstleistung (Artikel 9);
- Interpretationsfragen im Zusammenhang mit der Besteuerungsgrundlage (Artikel 11);
- Interpretationsfragen im Zusammenhang mit den Steuerbefreiungen (Artikel 13, 14 und 15);
- Interpretationsfragen im Zusammenhang mit dem Umfang des Abzugsrechts (Artikel 17) und mit der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs (Artikel 19).

KAPITEL I

Schwierigkeiten bei der Qualifizierung bestimmter wirtschaftlicher Tätigkeiten (Artikel 4 Absatz 2) während der in Artikel 28 festgelegten Übergangszeit

Artikel 4 Absatz 2 der sechsten Richtlinie enthält eine globale Definition der wirtschaftlichen Tätigkeiten, die eine Mehrwertsteuerpflicht bewirken können, als "alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe". Eine solche Formulierung sollte die Diskussionen und Streitigkeiten über die Abgrenzung zwischen kommerziellen und anderen Tätigkeiten gegenstandslos machen, die in den Mitgliedstaaten, in denen grundsätzlich nur die kommerziellen und industriellen Tätigkeiten mehrwertsteuerpflichtig waren, häufig zu beobachten waren.

Bedauerlicherweise sind derartige Schwierigkeiten noch nicht völlig beseitigt, da die Mitgliedstaaten die Möglichkeit haben, während der in Artikel 28 festgelegten Übergangszeit "die Dienstleistungen der Autoren, Künstler und Interpreten von Kunstwerken sowie Dienstleistungen von Rechtsanwälten und Angehörigen anderer freier Berufe" weiter von der Steuer zu befreien (siehe Anhang F Punkt 2 der sechsten Richtlinie).

In diesem Zusammenhang hat sich die Kommission veranlaßt gesehen, die Lage der Rennpferd-Trainer zu prüfen, deren Tätigkeit weder in Frankreich noch in Irland der Mehrwertsteuer unterlag. Die französischen Behörden haben die Nichtbesteuerung damit gerechtfertigt, daß es sich bei dieser Tätigkeit um einen freien Beruf handle, und die irischen Behörden haben geltend gemacht, diese Tätigkeit werde in der Regel zusätzlich zu einer landwirtschaftlichen Tätigkeit ausgeübt und falle damit unter die Sonderregelung für landwirtschaftliche Erzeuger.

Nach Konsultation des Ausschusses für die Mehrwertsteuer, in dem die Delegationen in dieser Frage geteilter Meinung waren, stellt die Kommission fest, daß sie sich mangels einer gemeinschaftlichen Definition der Tätigkeit der freien Berufe einer vorübergehenden Beibehaltung der Steuerbefreiung in Frankreich nicht widersetzen kann, da nach Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b), in Verbindung mit Anhang F Punkt 2, eine solche Steuerbefreiung "unter den in den Mitgliedstaaten bestehenden Bedingungen" zulässig ist.

Was Irland betrifft, so haben die irischen Behörden die einschlägige Regelung so geändert, daß sie dem Gemeinschaftsrecht entspricht.

*

*

*

KAPITEL II

Kriterium für die Tätigkeiten, die im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt werden (Artikel 4 Absatz 5)

Artikel 4 Absatz 5 erster Unterabsatz lautet: "Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben."

Es bleibt den Mitgliedstaaten überlassen, die Tätigkeiten zu definieren, die jemandem "im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen". Wegen der großen Unterschiede, die in diesem Bereich zwischen den Mitgliedstaaten festgestellt wurden, war eine gemeinschaftliche Definition nicht möglich. Diese Lage verursacht gewisse Schwierigkeiten, deren Bedeutung jedoch dadurch begrenzt bleibt, daß in der Liste in Anhang D der Richtlinie die Tätigkeiten aufgeführt sind, bei denen die vorgenannten Einrichtungen als Steuerpflichtige gelten.

Ein aufschlußreiches Beispiel für die hier auftretenden Schwierigkeiten ist die steuerliche Behandlung bestimmter Berufszweige, deren Angehörige als Amtsträger fungieren können (beispielsweise Notare). In zwei Mitgliedsländern (Belgien und Niederlande) gelten diese Amtsträger für den Teil ihrer Funktionen, der sie in gewisser Weise an der hoheitlichen Gewalt des Staates teilhaben läßt, als nicht steuerpflichtig.

Im Ausschuß für die Mehrwertsteuer waren die meisten Delegationen der Ansicht, die Angehörigen dieser Berufszweige übten freie Berufe aus und unterlägen deshalb mit allen ihren Umsätzen der Mehrwertsteuer, wobei ihre Dienstleistungen während der Übergangszeit nach Artikel 28 und nach Anhang F Punkt 2 von der Steuer befreit werden könnte. Haushaltsmäßig gesehen ist dies keineswegs eine theoretische Debatte, denn die Frage des finanziellen Ausgleichs im System der eigenen Mittel stellt sich nur im Falle einer Steuerpflicht (mit Steuerbefreiung während der Übergangszeit). Belgien zahlt übrigens im Rahmen der eigenen Mittel (Mehrwertsteuer) einen Ausgleich, der sämtliche Tätigkeiten der Notare und Gerichtsvollstrecker (huissiers de justice) umfaßt.

Eine weitere Quelle von Schwierigkeiten ist die Bestimmung in Artikel 4 Absatz 5 zweiter Unterabsatz, die vorsieht, daß die öffentlich-

rechtlichen Einrichtungen, wenn sie Tätigkeiten ausüben oder Dienstleistungen erbringen, wie sie im ersten Unterabsatz genannt sind, "für diese Tätigkeiten oder Leistungen als Steuerpflichtige gelten, sofern eine Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde". Mitunter läßt sich nur schwer feststellen, ob die letztgenannte Bedingung erfüllt ist oder nicht.

Die Kommission ist der Meinung, daß eine solche Situation wenig zufriedenstellend ist und daß man die Bedingungen und Grenzen für die Steuerpflicht der öffentlich-rechtlichen Einrichtungen genauer präzisieren sollte.

Nach deutschem Recht beispielsweise galten die Katasterämter nicht als Steuerpflichtige, obwohl sie unter anderem die gleichen Funktionen wie die Vermessungsingenieure ausüben, die als Freiberufler der Mehrwertsteuer unterlagen. Der Berufsverband der Vermessungsingenieure hat denn auch dagegen protestiert, daß die Katasterämter nicht mehrwertsteuerpflichtig sein sollten. Da eine derartige Situation zu "größeren" Wettbewerbsverzerrungen führen könnte, haben die deutschen Behörden die von den Katasterämtern ausgeübten Tätigkeiten ab 1.1.1982 der Mehrwertsteuer, und zwar zum Regelsatz, unterworfen.

*

*

*

KAPITEL III

Auslegungsfragen im Zusammenhang mit dem Ort einer Dienstleistung (Artikel 9)

A. Anwendung von Artikel 9 Absatz 1 auf das Vermieten beweglicher körperlicher Gegenstände mit Ausnahme von Beförderungsmitteln

Nach Artikel 9 Absatz 1 der sechsten Richtlinie gilt als Ort einer Dienstleistung (und der Besteuerung) der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort. Da das Ziel darin bestand, eine Dienstleistung an dem Ort zu besteuern, wo sie dem Abnehmer tatsächlich angeboten wird (wirtschaftliches Kriterium), und nicht an dem Ort, wo sich ein rein juristischer Sitz befinden könnte, war man der Ansicht, diese Bestimmung werde keine ernststen Schwierigkeiten mit sich bringen. Bei Abfassung des Textes sah es so aus, als müsse sich an dem Ort, an dem eine Dienstleistung angeboten wird, zumindest in den meisten Fällen ein - wenn auch nur rudimentärer - "Sitz" befinden, mit dem diese Dienstleistung verbunden wäre.

Es ist jedoch darauf hingewiesen worden, daß bei der Anwendung des Artikels 9 Absatz 1 in seiner derzeitigen Fassung eine Schwierigkeit dann auftreten würde, wenn in einem Lande eine steuerbare Dienstleistung erbracht wird, ohne daß sich in dem betreffenden Lande auch nur die Spur eines Sitzes (oder Wohnorts) des Dienstleistenden befände. Konkret wurde der Fall angenommen, daß ein ausländisches Unternehmen in einem bestimmten Land, in dem es einen beweglichen körperlichen Gegenstand zwecks Vermietung im gleichen Lande kaufen würde, "de facto" weder einen Sitz noch eine Niederlassung noch einen Wohnort oder Aufenthaltsort hätte. In diesem Falle könnte eine vielleicht etwas zu buchstäbliche Anwendung des Artikels 9 Absatz 1 zur Nichtbesteuerung der Vermietung in dem Lande führen, in dem sie nach dem dieser Bestimmung zugrunde liegenden Prinzip besteuert werden sollte, d.h. in dem Lande, in dem die Vermietung erfolgt (nach der Richtlinie gilt übrigens sogar eine einzige Leistung, "die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen (...) umfaßt", wie beispielsweise die Vermietung, als wirtschaftliche Tätigkeit). Hinzu kommt, daß die Vermietung höchstwahrscheinlich auch der Steuer des Landes entgehen würde, in dem sich der Hauptsitz des Dienstleistungserbringers befindet, da die Steuerverwaltung dieses Landes kaum von einer im Ausland erbrachten Leistung Kenntnis haben könnte. Die

Kommission hat deshalb am 23. April 1979 dem Rat einen Vorschlag für eine zehnte Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuer unterbreitet, demzufolge unabweislich davon ausgegangen werden soll, daß der Dienstleistungserbringer eine Niederlassung in dem Lande hat, in dem sich der vermietete Gegenstand zu dem Zeitpunkt befindet, wo er dem Dienstleistungsnehmer tatsächlich zur Verfügung gestellt wird. Ausdrücklich ausgenommen wurde aus Gründen der Kontrolle die Vermietung von Beförderungsmitteln, da diese Gegenstände naturgemäß beweglich sind und leicht die Grenzen überschreiten können.

Dieser Richtlinienvorschlag, der vorbehaltlich einer Reihe von Bemerkungen zur allgemeinen Konzeption des Artikels 9 vom Europäischen Parlament und vom Wirtschafts- und Sozialausschuß befürwortet worden ist, sollte so bald wie möglich verabschiedet werden. Artikel 9 Absatz 1 der sechsten Richtlinie wird dadurch nicht umgestoßen, sondern die Richtlinie bewirkt durch eine "unwiderlegbare Vermutung" eine Präzision und kann damit in den meisten Fällen die Nachteile vermeiden, die sich daraus ergeben, daß der Ort der Niederlassung und der Ort der Leistungserbringung nicht der gleiche sind.

Im Zusammenhang mit der Verabschiedung des Vorschlags für eine zehnte Richtlinie ist die Kommission bereit, die Streichung von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe d) vorzuschlagen, der dann gegenstandslos würde.

Außerdem hat die Kommission in mehreren einzelstaatlichen Rechtsvorschriften bezüglich des Ortes der Dienstleistung bei Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände Bestimmungen festgestellt, die offenbar Artikel 9 Absätze 1 und 2 der sechsten Richtlinie nicht entsprechen.

In der Bundesrepublik Deutschland gilt als Ort einer Leistung, die die Vermietung dieser Gegenstände mit Ausnahme von Beförderungsmitteln bezweckt, der Ort, an dem diese Gegenstände benutzt werden. Nach der deutschen Bestimmung soll folglich die Vermietung der Gegenstände besteuert werden, sobald diese Gegenstände in Deutschland benutzt werden, selbst dann, wenn sie vom Mieter eingeführt werden und in dem Lande, in dem sie gemietet worden sind, der Mehrwertsteuer unterworfen wurden.

Frankreich und Italien haben das Kriterium der Nutzung ebenfalls verallgemeinert, während es in der Richtlinie nur für den Fall vorgesehen ist, wo die Gegenstände vom Vermieter aus einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat ausgeführt worden sind. Die Anwendung unterschiedlicher

Konzepte verursacht bei ein und derselben Dienstleistung, die in den internationalen Beziehungen erbracht wird, Doppelbesteuerungen und mitunter Nichtbesteuerungen.

Die Kommission hat gegen die Bundesrepublik Deutschland, Italien und Frankreich wegen Nichtbeachtung der sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie das Verstoßverfahren nach Artikel 169 des Vertrags eingeleitet und sich weitere Schritte gegenüber Dänemark vorbehalten, dessen einschlägige Vorschriften mit der betreffenden Verwaltung auf ihre Übereinstimmung mit dem Gemeinschaftsrecht genauer geprüft werden müssen.

B. Tragweite des in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe d) genannten Begriffs "Beförderungsmittel"

Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe d) bewirkt eine Abweichung von dem allgemeinen Grundsatz der Besteuerung der Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände im Lande der Niederlassung des Dienstleistungserbringers dadurch, daß er den Ort der Besteuerung in das Land der Nutzung des gemieteten Gegenstands verlegt, wenn dieser Gegenstand vom Dienstleistungserbringer ausgeführt wird. Da jedoch die Vermietung von Beförderungsmitteln von dieser Abweichung ausdrücklich ausgenommen ist, fällt sie unter den allgemeinen Grundsatz des Ortes der Niederlassung des Dienstleistungserbringers. In diesem Zusammenhang ist es von großer Bedeutung, den Begriff "Beförderungsmittel" in allen Mitgliedsländern mit dem gleichen Inhalt zu erfüllen, und man kann sich vorstellen, welche praktischen Folgen sich ergeben, wenn verschiedene Kriterien angewandt werden, vor allem bei Gegenständen, die ihrer Natur nach die Grenzen überschreiten und Überschneidungen hinsichtlich des Anwendungsbereichs von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe d) hervorrufen können. Diese Folgen ergeben sich aus dem Umfang des Begriffs "Beförderungsmittel" in den einzelnen Mitgliedstaaten: Wird beispielsweise ein Container vom Vermieter aus einem Mitgliedstaat an einen Mieter aus einem anderen Mitgliedstaat vermietet (und gleichzeitig ausgeführt), dann kann es zu einer Doppelbesteuerung oder Nichtbesteuerung kommen, wenn die beiden Staaten in der Frage, ob dieser Gegenstand zu den Beförderungsmitteln gehört oder nicht, unterschiedliche Standpunkte vertreten.

Durch eine gemeinschaftliche Liste der Beförderungsmittel (in der die Fälle aufzuführen wären, die am ehesten Probleme aufwerfen können) könnte man die obengenannten Nachteile meist vermeiden. Der Beratende Ausschuß für die Mehrwertsteuer sollte eine derartige Liste demnächst

aufstellen können, obwohl noch keine einheitliche Auffassung über die Abgrenzung des Begriffs "Beförderungsmittel" für Gegenstände erzielt werden konnte, die Fahrzeugen im gängigen Verständnis dieses Begriffs nicht gleichzustellen sind.

C. Definition bestimmter in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e) genannter Leistungen

In dieser Bestimmung, die eine Ausnahme von der allgemeinen Regelung der Besteuerung von Dienstleistungen am Ort der Niederlassung des Dienstleistungserbringers bewirkt, sind Leistungen aufgeführt, die unter bestimmten Voraussetzungen am Ort der Niederlassung des Dienstleistungsempfängers zu besteuern sind (vor allem im innergemeinschaftlichen Handel, wenn der in einem anderen Mitgliedsland als der Dienstleistungserbringer anässige Dienstleistungsempfänger mehrwertsteuerpflichtig ist).

In einigen Mitgliedstaaten hat sich jedoch die Frage gestellt, ob bestimmte Dienstleistungen, die in dieser Abweichungsliste nicht ausdrücklich aufgeführt sind, den darin genannten Dienstleistungen gleichgestellt werden könnten, womit die Besteuerung in das Land des Dienstleistungsempfängers verlagert würde.

Auslegungsschwierigkeiten haben sich meist im Zusammenhang mit dem zweiten und dritten Gedankenstrich von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e) ergeben, vor allem bezüglich der Abgrenzung der Leistungen auf dem Gebiet der Werbung, der Leistungen von Beratern und Sachverständigen sowie der Überlassung von Informationen.

So war ein Mitgliedstaat der Ansicht, er könne den Beratern die Auktoren bei öffentlichen Versteigerungen gleichstellen, und ein anderer Mitgliedstaat hat dem Beratenden Ausschuß für die Mehrwertsteuer die Frage vorgelegt, ob bestimmte Zeitungsannoncen als Werbung anzusehen seien. Der Begriff "Überlassung von Informationen", der in der Richtlinie nach der Datenverarbeitung genannt ist, müßte ebenfalls präzisiert werden, um festzustellen, ob er einzig und allein die Überlassung "informatisierter" Daten umfassen oder aber im weitesten Sinne des Wortes ausgelegt werden soll.

Ohne den aufgetretenen Schwierigkeiten eine übertriebene Bedeutung beizumessen, möchte die Kommission die damit im Rahmen der Arbeiten des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer eingeleiteten Bemühungen um Klarstellungen fortsetzen.

*

* . *

KAPITEL IV

Auslegungsfragen im Zusammenhang mit der Besteuerungsgrundlage (Artikel 11)

Die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage hat eine Reihe von Schwierigkeiten und Streitfragen aufgeworfen, die nachstehend untersucht werden.

A. Mindest-Besteuerungsgrundlage

Nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates darf die Besteuerungsgrundlage bei der Lieferung oder Einfuhr neuer Kraftfahrzeuge nicht unter dem geltenden Katalogpreis liegen und zwar zu dem Zeitpunkt, wo die Steuer fällig wird.

Nach Ansicht der Kommission entspricht diese Maßnahme weder:

- Artikel 11-A Absatz 1 Buchstabe a), da es hier insbesondere heißt, die Besteuerungsgrundlage bei Lieferungen von Gegenständen sei im Inland der Wert der Gegenleistung, die der Lieferer erhält oder erhalten soll;
- noch Artikel 11-A Absatz 3 Buchstaben a) und b), denzufolge in die Besteuerungsgrundlage nicht einzubeziehen sind die Preisnachlässe durch Skonto für Vorauszahlungen sowie die Rabatte und Rückvergütungen auf den Preis, die dem Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger eingeräumt werden und die er zu dem Zeitpunkt erhält, zu dem der Umsatz bewirkt wird;
- noch Artikel 11-B Absatz 1 Buchstaben a) und b) und Absatz 4, wo für die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage bei der Einfuhr Kriterien festgelegt sind, die den für die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage im Inland vorgesehenen Kriterien entsprechen.

Die Kommission hat beschlossen, den Gerichtshof mit dieser Frage zu befassen.

B. Lieferung eines neuen Gegenstands unter Rücknahme eines Gebrauchsgegenstands

Nach Artikel 11-A Absatz 1 Buchstabe a) gilt als Besteuerungsgrundlage für die Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen normalerweise alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll.

In den Rechtsvorschriften zweier Mitgliedstaaten ist jedoch vorgesehen, daß bei Lieferung eines neuen Gegenstands unter Rücknahme eines Gebrauchsgegenstands der gleichen Art durch den Lieferanten die Besteuerungsgrundlage um den Wert des ausgetauschten Gegenstands vermindert wird. Da diese Bestimmungen Artikel 11-A Absatz 1 Buchstabe a) zuwiderlaufen, hat die Kommission gegen diese beiden Länder das Verstoßverfahren nach Artikel 169 des Vertrags eingeleitet.

Zur Rechtfertigung dieser Praxis wurde mitunter geltend gemacht, hier handele es sich um eine Sonderregelung, die nach Artikel 32 zweiter Unterabsatz vorübergehend zulässig sei; nach dieser Bestimmung können die Mitgliedstaaten bis zur Anwendung einer Gemeinschaftsregelung die im Bereich der Gebrauchsgüter bestehenden Sonderregelungen beibehalten.

Eine solche These kann man natürlich im vorliegenden Falle nicht gelten lassen. Die Lieferung eines neuen beweglichen Gegenstands ist ein steuerbarer Umsatz, und die Art und Weise der Zahlung kann an dieser Auffassung nicht das geringste ändern. In Artikel 11 heißt es übrigens eindeutig, die Besteuerungsgrundlage sei alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, und dies bedeutet, daß in dem Falle, wo die Zahlung teilweise in Geld und teilweise in natura geleistet wird, die Besteuerungsgrundlage des neuen Gegenstands aus der Summe dieser beiden Werte bestehen muß.

C. Subventionen

In Artikel 11-A Absatz 1 Buchstabe a) der Richtlinie heißt es, daß die einem Steuerpflichtigen gewährten Subventionen, die "unmittelbar mit dem Preis" der von ihm bewirkten Umsätze "zusammenhängen", in die Besteuerungsgrundlage als Elemente des von Dritten gezahlten Preises einzu beziehen sind. Wenn es verhältnismäßig leicht fällt, in einer ersten Untersuchung als "unmittelbar mit dem Preis zusammenhängend" Subventionen anzusehen, deren Betrag entweder im Verhältnis zum Verkaufspreis der gelieferten Gegenstände oder Dienstleistungen oder entsprechend den verkauften Mengen oder auch entsprechend den Kosten von unentgeltlich gebotenen Gegenständen und Dienstleistungen bestimmt wird, so bestehen doch größte Zweifel bezüglich anderer Arten von Subventionen, beispielsweise der sogenannten Ausgleichs- oder Betriebssubventionen, mit denen die wirtschaftliche Lage eines Unternehmens saniert werden soll und die ohne ausdrückliche Bezugnahme auf irgendeinen Preis gewährt werden. Da es zwischen diesen beiden Subventionsarten keinen wesentlichen Unter-

schied gibt (die "unmittelbar mit dem Preis zusammenhängenden" Subventionen dienen in den meisten Fällen auch zur Sanierung) und da es den Mitgliedstaaten möglich ist, eine Subvention der erstgenannten Art in eine Subvention der zweitgenannten Art umzuwandeln, handelt es sich hier um eine prekäre Unterscheidung aufgrund rein formaler Elemente (d.h. nach der Art der Subventionsgewährung), und die Richtlinie ist somit in dieser Hinsicht unzureichend formuliert.

Eine weitere Quelle von Unterschieden zwischen den Mitgliedstaaten bildet Artikel 19 Absatz 1 zweiter Gedankenstrich der Richtlinie, demzufolge Mitgliedstaaten, die dies wünschen, in den Nenner des Pro-rata-Abzugssatzes die Subventionen einbeziehen können, "die nicht unmittelbar mit dem Preis zusammenhängen". Dies läuft auf dem Wege über eine Einschränkung des Abzugsrechts des Steuerpflichtigen auf eine Art versteckter, unbestimmter Besteuerung von Subventionen hinaus, die aus der Besteuerungsgrundlage ausgeschlossen sind.

Es dürfte nicht möglich sein, die Auslegungsschwierigkeiten im Zusammenhang mit der Art der einzelnen Subventionen und die aus Artikel 19 Absatz 1 zweiter Gedankenstrich erwachsenden unterschiedlichen Regelungen mit Hilfe einer weiten Definition der Subventionsarten zu beseitigen, die in die Besteuerungsgrundlage einbezogen werden sollen. Die beste Lösung wäre eine gemeinschaftliche Liste der Subventionen, die als "unmittelbar mit dem Preis zusammenhängend" gelten. Die Schwierigkeiten bei der Aufstellung einer solchen Liste könnten bei einer großen Anzahl von Subventionen, die Gegenstand einer Gemeinschaftsregelung sind (EAGFL und andere Regelungen), überwunden werden. Dies hätte den Vorteil, in einer ersten Phase die Unterschiede zwischen den Mitgliedstaaten beträchtlich zu vermindern, da Unterschiede dann nur bei den ausschließlich in den nationalen Zuständigkeitsbereich fallenden Subventionen fortbestehen würden. In einer zweiten Phase würden diese Unterschiede im Rahmen einer Prüfung einzelner Sektoren (Verkehr, Landwirtschaft, öffentliche Institutionen usw.) schrittweise beseitigt. Der Nachteil einer solchen Lösung besteht darin, daß sie sich wahrscheinlich über einen langen Zeitraum erstrecken würde.

Auf andere - allerdings viel drastischere - Weise ließe sich der gegenwärtigen Lage dadurch abhelfen, daß in die Besteuerungsgrundlage nicht mehr alle Arten von Subventionen mit Ausnahme derjenigen einbezogen würden, die das Entgelt für Dienstleistungen an die Endverbraucher darstellen, doch würde dies eine Änderung von Artikel 11 der sechsten Richtlinie in diesem Punkt erfordern.

In jedem Falle hält die Kommission neue Überlegungen über den gesamten Problembereich der Subventionen im Mehrwertsteuersystem für unerlässlich. Dies ist deshalb notwendig, weil einerseits nach der Richtlinie für diesen Bereich Bestimmungen gelten, die - wie vorstehend dargestellt - zu Divergenzen zwischen den Mitgliedstaaten führen, und weil andererseits einige dieser Subventionen wegen ihres beträchtlichen Umfangs zu große Auswirkungen auf die Mehrwertsteuer (und die eigenen Mittel) haben, als daß man eine Nichtharmonisierung in diesem Bereich weiter hinnehmen könnte.

D. Nebenkosten, die in die Besteuerungsgrundlage einzubeziehen sind:

Probleme der Zinsen bei Ratenkäufen

In Artikel 11 Absatz 2 Buchstabe b) wird der Grundsatz aufgestellt, daß in die Besteuerungsgrundlage die Nebenkosten, die der Lieferant dem Käufer berechnet, einzubeziehen sind. Verstärkt wird dieser Grundsatz durch eine Bestimmung, nach der die Mitgliedstaaten als Nebenkosten solche Kosten ansehen können, die Gegenstand einer gesonderten Vereinbarung zwischen Lieferant und Abnehmer sind.

In diesem Zusammenhang hat sich die Frage gestellt, welche Regelung für Finanzierungskosten gilt, die einem Abnehmer bei einem Ratenkauf vom Verkäufer zusätzlich zum Barverkaufspreis in Rechnung gestellt werden. Diese Frage ist nicht ohne Bedeutung, da Kreditgeschäfte nach Artikel 13-B Buchstabe d) von der Steuer befreit sind. Geht man davon aus, daß bei derartigen Finanzierungskosten der Nebenkosten-Charakter überwiegt, dann fallen sie nicht unter die in Artikel 13 vorgesehene Befreiung der Zinsen. Noch schwieriger wird das Problem, wenn ein Ratenkauf Gegenstand einer vom Verkauf selbst gesonderten Vereinbarung ist; was ist in diesem Fall ausschlaggebend: die Gleichstellung mit Zinsen oder die Gleichstellung mit Nebenkosten, wie sie nach Artikel 11-2-b) zulässig wäre?

Da die einzelnen Mitgliedstaaten diese Frage jeweils unterschiedlich beantwortet haben, ist eine Lage entstanden, die insofern unglücklich ist, als sie in einem unmittelbar den "Endverbraucher" betreffenden Bereich der Steuerharmonisierung zuwiderläuft. Man muß daher diesen Divergenzen ein Ende setzen und zu diesem Zweck zunächst nach einer gemeinsamen Auslegung des Begriffs "Nebenkosten" suchen. Die Kommission beabsichtigt, den Ausschuß für Mehrwertsteuer demnächst mit dieser Frage zu befassen.

E. Präzisierung des ersten Bestimmungsortes

Nach Artikel 11-B Absatz 3 sind in die Besteuerungsgrundlage bei der Einfuhr die Nebenkosten einzubeziehen, die bis zum ersten inländischen Bestimmungsort der Gegenstände entstehen. Unter erstem Bestimmungsort ist der Ort zu verstehen, der auf dem Frachtbrief oder einem anderen Begleitpapier angegeben ist. Fehlt eine solche Angabe, so gilt als erster Bestimmungsort der Ort, an dem die erste Umladung im Einfuhrland erfolgt.

Nach der Verordnung (EWG) Nr. 1224/80 über den Zollwert der Waren sind bei der Ermittlung des Zollwertes dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis hinzuzurechnen unter anderem die Beförderungs- und Versicherungskosten sowie die Ladekosten und Kosten für die Behandlung der eingeführten Waren bis zum Ort des Verbringens in das Zollgebiet der Gemeinschaft (Artikel 8 Absatz 1).

Der Begriff "Ort des Verbringens" entspricht nicht dem Begriff "Bestimmungsort", denn der Zollwert der eingeführten Waren umfaßt nicht die Kosten der Beförderung nach der Einfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft, sofern diese Kosten von dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis getrennt ausgewiesen werden. So werden die Kosten, wenn die Waren auf die gleiche Beförderungsart befördert werden, im Verhältnis zu der außerhalb und innerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft zurückgelegten Beförderungsstrecke aufgeteilt. Steuerlich gesehen dagegen sind diese Kosten in die Besteuerungsgrundlage einzubeziehen, sofern sie nicht bereits darin enthalten sind (Preis frei Bestimmungsort), und die Mitgliedstaaten können in die Besteuerungsgrundlage sogar die Nebenkosten einbeziehen, die sich aus der Beförderung nach einem anderen Bestimmungsort im Inland ergeben, wenn dieser zweite Ort zum Zeitpunkt, der Entstehung der Steuer bei der Einfuhrsteuer bekannt ist.

Diese Unterschiede in der Art und Weise der Berechnung der Elemente, nach denen die Besteuerungsgrundlage bestimmt wird, zeigen, daß selbst nach Erlaß der Verordnung (EWG) Nr. 1224/80 über den Zollwert noch immer Differenzen zwischen Zollwert und Mehrwertsteuer-Besteuerungsgrundlage bestehen wenn der "erste Bestimmungsort" nicht mit dem "Ort des Verbringens" übereinstimmt, und daß die den Mitgliedstaaten belassene Möglichkeit (Artikel 11-B Absatz 2), als Besteuerungsgrundlage den Zollwert zu benutzen, unzweckmäßig ist und Schwierigkeiten verursacht.

Zur Berechnung der Nebenkosten, die in den Zollwert "bis zum Ort des Verbringens" in das Zollgebiet der Gemeinschaft einzubeziehen sind, werden in der Zollwertverordnung (Artikel 14 und 15) der "Ort des Verbringens in das Zollgebiet der Gemeinschaft" und sämtliche Regeln präzisiert, nach denen dieser Ort je nach der Beförderungsart (Seeweg, Binnenschifffahrtswege, Eisenbahn, Straßen usw.) genau zu bestimmen ist.

Der Begriff "erster Bestimmungsort" dagegen ist in Artikel 11 Absatz 3 der sechsten Richtlinie definiert, während die zur Bestimmung dieses Ortes notwendigen Regeln nicht vorgesehen sind. Dieser Begriff muß jedoch entsprechend der Beförderungsart präzisiert werden, vor allem in dem Falle, wo davon ausgegangen wird, daß sich der Bestimmungsort "am Ort der ersten Umladung" befindet.

*

*

*

KAPITEL V

Auslegungsfragen im Zusammenhang mit den Steuerbefreiungen

(Artikel 13, 14 und 15)

Die Auslegungsschwierigkeiten im Zusammenhang mit den Steuerbefreiungen sind von unterschiedlicher Bedeutung insofern, als einige eine allgemeine, andere dagegen eine sektorale Tragweite haben. Die erstgenannten betreffen übrigens nur eine einzige Frage, und zwar die nach der genauen Tragweite des Absatzes, mit dem Artikel 13 A und B, Artikel 14 und Artikel 15 eingeleitet werden. Diese Frage wird nachstehend unter A behandelt. Die sektoralen Schwierigkeiten werden unter folgenden Rubriken dargestellt:

- B - Schwierigkeiten im Zusammenhang mit einigen Steuerbefreiungen nach Artikel 13-A;
- C - Schwierigkeiten im Zusammenhang mit einigen Steuerbefreiungen nach Artikel 13-B;
- D - Schwierigkeiten im Zusammenhang mit Steuerbefreiungen nach den Artikeln 14 und 15;
- E - Schwierigkeiten im Zusammenhang mit dem Umfang des Abzugsrechts (Artikel 17) und mit der Berechnung des Pro-rata-Abzugssatzes (Artikel 19).

A. Allgemeine Auslegungsschwierigkeit im Zusammenhang mit der Tragweite des einführenden Absatzes (Artikel 13A, Artikel 13B, Artikel 14 und Artikel 15)

Dieser Absatz lautet:

"1. Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Mißbräuchen festsetzen, von der Steuer:

Diese Bestimmung, die anlässlich der Erörterungen auf Ratsebene in die Richtlinie aufgenommen wurde, könnte a priori unbedenklich erscheinen, denn man kann sich kaum vorstellen, daß ein Mitgliedstaat in diesem Bereich Gesetze erlassen könnte, ohne die "Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung" der verfügbaren Steuerbefreiungen sowie die Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Mißbräuchen anzustreben.

Sie bringt jedoch ein entscheidendes Anliegen der Mitgliedstaaten zum Ausdruck, d.h. den Wunsch, sich hinsichtlich der Bedingungen für die Anwendung der gemeinschaftlichen Steuerbefreiungen einen möglichst großen

Spielraum zu erhalten. Es handelt sich nämlich darum, in einer auf die Zielsetzung der Richtlinie zugeschnittenen Formulierung den in Artikel 189 dritter Absatz des Vertrags niedergelegten Grundsatz zu wiederholen und dabei anzuerkennen, daß diese Bedingungen keinem anderen Ziel als der Klarstellung und der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung dienen dürfen.

Unter dem Gesichtspunkt dieser allgemeinen Erwägungen sollte man die Streitfälle betrachten, die in einigen Mitgliedstaaten von Personen aufgeworfen worden sind, die die Anwendung einer in der Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiung verlangen, obwohl diese Befreiung noch nicht in einzelstaatliches Recht umgesetzt worden ist. Um derartigen Anträgen nicht stattgeben zu müssen, neigen die zuständigen Behörden der betreffenden Mitgliedstaaten dazu, sich auf den Einleitungsabsatz des Artikels 13 zu berufen, und machen geltend, diese Bestimmung lasse den Mitgliedstaaten einen gewissen Ermessensspielraum und eine in der Richtlinie vorgesehene Steuerbefreiung könne folglich mangels einzelstaatlicher Anwendungsmaßnahmen keine unmittelbare Wirkung haben.

In seinem ersten diesbezüglichen Urteil hat der Gerichtshof, der um Vorabentscheidung nach Artikel 177 des Vertrags ersucht worden war, am 19. Januar 1982 in der Rechtssache 8/81 entschieden, daß bestimmte Vorschriften der Richtlinie unter gewissen Voraussetzungen eine unmittelbare Wirkung zeitigen können, auf die sich Privatpersonen berufen können, vor allem dann, wenn die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften nicht an die Richtlinie angepaßt worden sind.

B. Auslegungsschwierigkeiten im Zusammenhang mit einigen Steuerbefreiungen nach Artikel 13-A-1

Die Kommission möchte ganz besonders auf die Schwierigkeiten hinweisen, die sich bei der Anwendung der Steuerbefreiungen nach Artikel 13-A-1 Buchstaben a), b), l), m) und n) ergeben haben.

Die Kommission war übrigens stets der Auffassung, da die Mehrwertsteuer auf Gegenstände und Dienstleistungen erhoben werden, hätten die in der Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen nur objektiven Charakter haben dürfen, was zahlreiche Auslegungs- und Abgrenzungsprobleme ausgeschaltet hätte.

a) Steuerbefreiung der von den öffentlichen Posteinrichtungen ausgeführten Dienstleistungen (Artikel 13-A-1-a)

Diese Steuerbefreiung betrifft die von den öffentlichen Posteinrichtungen ausgeführten Dienstleistungen und die dazugehörenden Lieferungen

von Gegenständen mit Ausnahme der Personenbeförderung und des Fernmeldewesens.

Es ist festgestellt worden, daß durch die Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates diese Steuerbefreiung auf die Verkehrsunternehmen (Eisenbahnen und Fluggesellschaften) ausgedehnt wird, die insbesondere Post für Rechnung der öffentlichen Posteinrichtungen befördern.

Die Behörden dieses Landes machen geltend, man müsse die mit der sechsten Richtlinie eingeführte Steuerbefreiung in ihrer Zielsetzung sehen und alle Leistungen, die zur Ausführung des öffentlichen Postdienstes beitragen, könnten davon profitieren, auch wenn es sich um private Unternehmen handele, sobald diese gesetzlich verpflichtet seien, zu den öffentlichen Dienstleistungen beizutragen.

Die Kommission hat sich dieser Argumentation nicht angeschlossen, da sie eine extensive Auslegung der Steuerbefreiungen ablehnt; wie jedes andere steuerbefreite Unternehmen müssen die öffentlichen Posteinrichtungen auf die zu diesen steuerfreien Tätigkeiten gehörenden Vorleistungen die Mehrwertsteuer entrichten.

Die Argumentation des betreffenden Mitgliedstaates beeinflusst übrigens auch die Bestimmung der Bemessungsgrundlage für die eigenen Mittel der Gemeinschaften, die in diesem besonderen Falle vermindert würde.

Die Kommission hat gegen diesen Mitgliedstaat das Verstoßverfahren nach Artikel 169 des Vertrages eingeleitet.

b) Steuerbefreiung der Krankenhausbehandlung und der ärztlichen Heilbehandlung durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder diesen gleichgestellte Einrichtungen (Artikel 13-A-1-b))

Während die Anwendung der Steuerbefreiung im Sektor der staatlichen oder halbstaatlichen Krankenhäuser verhältnismäßig einfach ist, trifft dies für die anderen Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik und sonstigen Einrichtungen gleicher Art nicht zu. Diese können nämlich von der Steuer befreit werden, wenn sie ordnungsgemäß anerkannt sind und ihre Leistungen "unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind" erbringen. Die Schwierigkeit besteht darin, zwischen den Einrichtungen, die diese Bedingungen

erfüllen, und den anderen Einrichtungen eine Grenze zu ziehen. Zwar können die Mitgliedstaaten nach den Übergangsbestimmungen (Artikel 28-3-b) und Anhang F Punkt 10 der Richtlinie) die Einrichtungen, die die in Artikel 13-A-1-b) genannten Bedingungen nicht erfüllen, weiter von der Steuer befreien. Bestehen bleibt jedoch die Schwierigkeit hinsichtlich der Berechnung der eigenen Mittel der Gemeinschaften, denn wenn Mitgliedstaaten eine derart erweiterte Steuerbefreiung anwenden, dann muß dies zu finanziellen Ausgleichen für die Umsätze führen, die normalerweise nicht unter die Steuerbefreiung nach Artikel 13-A-1-b) fallen würden.

Die diesbezüglichen Diskussionen des Ausschusses für die Mehrwertsteuer haben bedauerlicherweise keine Fortschritte ermöglicht.

- c) Steuerbefreiung der Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der ärztlichen und arztähnlichen Berufe erbracht werden (Artikel 13-A-1-c))

Durch die Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates wird die Steuerbefreiung auf die Lieferungen von Gegenständen ausgedehnt, die Mitglieder der ärztlichen und arztähnlichen Berufe im Zusammenhang mit ihren Dienstleistungen tätigen, beispielsweise auf die Lieferung von Brillen im Rahmen einer ärztlichen Verordnung.

Nach Ansicht der Kommission liegt hier eine extensive Auslegung der Richtlinie mit unmittelbaren Auswirkungen auf die eigenen Mittel der Gemeinschaften vor. Sie hat daher gegen diesen Mitgliedstaat das Verfahren nach Artikel 169 des Vertrags eingeleitet.

- d) Steuerbefreiung der Dienstleistungen von Einrichtungen ohne Gewinnstreben, die politische, gewerkschaftliche usw. Ziele verfolgen (Artikel 13-A-1-l))

Hier stellt sich die Frage nach der genauen Tragweite dieser Steuerbefreiung, da der Text in sprachlicher Hinsicht nicht einheitlich ist. So steht in einigen Fassungen der Begriff "syndicat", der verschiedene Bedeutungen einschließt, in anderen Fassungen dagegen der ganz genau umrissene Begriff "trade union".

Nach Ansicht der Kommission sollten diese Unterschiede keine praktischen Auswirkungen bezüglich der Einrichtungen ohne Gewinnstreben (unabhängig davon, ob es sich um Einrichtungen von Berufszweigen, von Arbeitgebern oder Arbeitnehmern handelt) haben, deren Tätigkeit sich auf die Vertretung der Kollektivinteressen ihrer Mitglieder beschränkt. In diesem Falle verkörpern die genannten Einrichtungen nämlich die Gesamtheit ihrer Mitglieder, und deren Beiträge sind somit der konkrete Ausdruck der Zugehörigkeit zu einer Kollektiveinrichtung, ohne den Gegenwert erbrachter Dienstleistungen darzustellen. Diese Organisationen müßten folglich aus dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer ausgeklammert bleiben.

Diejenigen der obengenannten Einrichtungen, deren Tätigkeit sich nicht auf die kollektive Vertretung ihrer Mitglieder beschränkt, können in den Anwendungsbereich der Steuer gehören, wenn die von ihnen erhobenen Beiträge den Gegenwert von an ihre Mitglieder erbrachten subjektiven Dienstleistungen darstellen.

Die diesbezügliche Auffassung der Kommission ist vom Gerichtshof in den Rechtssachen 154/80 und 89/81 bestätigt worden. In der Rechtssache 89/81 hat der Gerichtshof erklärt: "Beschränkt sich die Tätigkeit eines Dienstleistenden ausschließlich darauf, Leistungen ohne unmittelbare Gegenleistung zu erbringen, so fehlt es an einer Besteuerungsgrundlage; diese unentgeltlichen Leistungen unterliegen somit nicht der Mehrwertsteuer". In der Rechtssache 154/80 hat der Gerichtshof erklärt, um von einem Entgelt für erbrachte Dienstleistungen sprechen zu können, müsse es möglich sein, den Gegenwert für eine Dienstleistung in einer bestimmten Geldsumme auszudrücken.

Von diesem Rahmen muß man ausgehen, wenn man die Tragweite der in Artikel 13-A-1-L) der sechsten Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiung bestimmen und somit die Schlußfolgerungen aus den oben dargelegten sprachlichen Abweichungen ziehen will.

Im Rahmen der vorausgegangenen Analyse meint die Kommission, derartige Abweichungen dürften nur geringfügige Auswirkungen haben, da hiervon eventuell nur die Dienstleistungen betroffen würden, die den jeweiligen Mitgliedern von Berufs- oder Arbeitgeberorganisationen erbracht würden, die:

1. in den Anwendungsbereich der Steuer gehören;
2. satzungsmäßige Beiträge erheben, die sich als Gegenleistung für derartige Dienste definieren lassen.

e) Steuerbefreiung "bestimmter in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehender Dienstleistungen" (Artikel 13-A-1-m) und "bestimmter kultureller Dienstleistungen" (Artikel 13-A-1-n)

Die äußerst ungenaue Formulierung dieser beiden Gruppen von Steuerbefreiungen verwirrt nicht nur den Leser, sondern verursacht vor allem Anwendungsschwierigkeiten, die sich auch auf die Bestimmung der Bemessungsgrundlage für die eigenen Mittel der Gemeinschaften auswirken.

Es erscheint paradox, eine obligatorische Steuerbefreiung für Fälle einzuführen, die jeder einzelne Mitgliedstaat nach eigenem Ermessen inhaltlich bestimmen kann. Fest steht allerdings, daß der Rat bei der Verabschiedung des Textes dieser Bestimmungen davon ausgegangen ist, die Mitgliedstaaten sollten in den beiden Bereichen der Dienstleistungen im Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung sowie der kulturellen Dienstleistungen nur begrenzte Steuerbefreiungen gewähren, da sonst die Verwendung des Adjektivs "bestimmte" nicht gerechtfertigt wäre. Nach Ansicht der Kommission ist eine echte Harmonisierung hier um so notwendiger, als die Mitgliedstaaten während der Übergangszeit diejenigen Dienstleistungen, die von der Steuer befreit werden sollten, weiter besteuern können. Es liegt somit eine in sich widersprüchliche Lage vor, die dadurch entsteht, daß der Umfang dieser Dienstleistungen nicht festgelegt worden ist.

*

*

*

C. Schwierigkeiten im Zusammenhang mit einigen Steuerbefreiungen nach Artikel 13-B

Unter dieser Rubrik sind drei Arten von Schwierigkeiten zu nennen, und zwar erstens im Zusammenhang mit Goldmünzen, zweitens im Zusammenhang mit den Dienstleistungen einiger Finanzinstitute, die Kreditkarten ausstellen, und drittens im Zusammenhang mit Glücksspielen mit Geldeinsatz.

a) Goldmünzen

Nach Artikel 13-B-d-4 gilt die Steuerbefreiung für Umsätze mit Münzen, die gesetzliches Zahlungsmittel sind, nicht aber für Sammlerstücke, d.h. insbesondere Goldstücke, die normalerweise nicht als gesetzliches Zahlungsmittel verwendet werden oder die von numismatischem Interesse sind.

Diese sehr weit gefaßte Definition von Sammlerstücken sollte offensichtlich die Möglichkeit geben, Goldmünzen zu besteuern, die nicht von eindeutigem numismatischem Interesse sind und deren Erwerb eher eine bestimmte Anlageform darstellt. Hierzu ist zu bemerken, daß Gold, das von einem Steuerpflichtigen (mit Ausnahme einer Zentralbank) im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit in Form von Barren usw. verkauft wird, ebenfalls der Mehrwertsteuer unterliegt.

Eine Auslegungsschwierigkeit ist im Zusammenhang mit den Übergangsbestimmungen aufgetreten: Nach Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b) der Richtlinie können die Mitgliedstaaten, in Verbindung mit Ziffer 26 des Anhangs F, vorübergehend weiter die "Umsätze von Gold, das nicht für industrielle Zwecke bestimmt ist" von der Steuer befreien. Dies hat zwei Fragen aufgeworfen, einmal die Frage, ob unter den Begriff "Gold, das nicht für industrielle Zwecke bestimmt ist", auch Goldmünzen fallen, die normalerweise nicht als gesetzliches Zahlungsmittel verwendet werden (andernfalls würde die Regelung der sofortigen Besteuerung Anwendung finden), und zum anderen die Frage, nach welchen Kriterien - im Falle einer Bejahung der ersten Frage - der Staat, der die nach Artikel 28 bestehende Möglichkeit nutzen würde, die Regelung der vorübergehenden Steuerbefreiung beibehalten könnte.

Zur ersten Frage hat sich im Beratenden Ausschuß für die Mehrwertsteuer die Tendenz herauskristallisiert, auf Goldmünzen die fakultative Regelung der vorübergehenden Steuerbefreiung anzuwenden. Nicht einigen konnte sich der Ausschuß dagegen auf eine einheitliche

Anwendung dieser vorübergehenden Steuerbefreiung (wobei z.B. davon ausgegangen würde, daß ein Staat, der die Steuerbefreiung für Goldmünzen beibehalten will, von der Steuer alle Goldmünzen befreien müßte, sobald diese auf einem der Märkte der Mitgliedstaaten notiert würden).

Der vorherrschenden Auffassung zufolge können nach der Richtlinie nur die Goldmünzen von der Steuer befreit werden, für die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie bereits Steuerbefreiung galt, womit implizit sanktioniert wird, daß es während der Übergangszeit keine einheitliche Regelung gibt. Hieraus ergeben sich nicht nur ernste Gefahren, daß es in einem so empfindlichen und bedeutenden Bereich wie dem Goldmarkt zu Wettbewerbsverzerrungen und Geschäftsverlagerungen kommt, sondern auch Schwierigkeiten bei der Ermittlung eigener Mittel der Gemeinschaften.

Die Kommission stellt jedoch fest, daß sich die Situation normalisiert, da nur noch Frankreich und Luxemburg Steuerbefreiungen in diesem Bereich beibehalten.

b) Kreditkarten

Ein Auslegungsproblem ist bezüglich bestimmter Karten, der sogenannten "Travel and Entertainment Cards", aufgetreten, mit deren Hilfe ihre Inhaber Gegenstände und Dienstleistungen kaufen können, ohne zum Zeitpunkt des Kaufs mit Bargeld zahlen zu müssen. Diese Karten werden gegen einen festen Jahresbeitrag von Finanzinstituten ausgestellt, die es übernehmen, den Verkäufern von Gegenständen oder Dienstleistungen die ihnen geschuldeten Beträge (abzüglich einer Summe, die die Vergütung für das ausgebende Institut darstellt) zu zahlen, während der Inhaber der Karte verpflichtet ist, nach Erhalt eines Kontoauszugs seine Schuld gegenüber dem ausgebenden Institut zu begleichen.

Diese verhältnismäßig komplizierte Lage, in der eine Beziehung zwischen dem Aussteller der Karte und ihrem Inhaber und eine andere Beziehung zwischen dem Aussteller der Karte und den Verkäufern von Gegenständen und Dienstleistungen besteht, wird in der sechsten Richtlinie nicht ausdrücklich behandelt. Die steuerliche Regelung hängt somit davon ab, ob die Vorschriften dieser Richtlinie restriktiv oder extensiv ausgelegt werden.

Der Mehrwertsteuer-Ausschuß war einstimmig der Auffassung, die Dienstleistung, die der Aussteller der Karte dem Inhaber der Karte erbringt, sei eine Zahlung und falle folglich unter die Steuerbefreiungen nach Artikel 13-B-d). Weniger eindeutig ist die Lage bezüglich der Regelung für die Umsätze zwischen dem ausstellenden Institut und den Verkäufern von Gegenständen und Dienstleistungen. Einige Mitgliedstaaten neigen dazu, diesen Umsatz als eine Art (steuerpflichtiger) Werbung anzusehen, die das ausstellende Institut zugunsten der Verkäufer betreibt und die sich in einer Tätigkeit niederschlägt, mit der das Institut den Umsatz der Verkäufer fördert und Kunden für sie gewinnt. Die meisten Mitgliedstaaten wie auch die Kommission dagegen sind der Meinung, daß auch dieser Umsatz unter die Steuerbefreiungen nach Artikel 13-B-d) fällt.

Die Kommission stellt fest, daß sich im Mehrwertsteuer-Ausschuß eine Überwiegende Mehrheit für die letztgenannte Auffassung ausgesprochen hat, und sie beabsichtigt, sich weiter um eine Beseitigung der Disparitäten zu bemühen.

c) Glücksspiele mit Geldeinsatz

Nach Artikel 13-B-f) befreien die Mitgliedstaaten von der Steuer "Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz unter den Bedingungen und Beschränkungen, die von jedem Mitgliedstaat festgelegt werden". Mit dieser Bestimmung wird lediglich eine de-facto-Situation sanktioniert, die im wesentlichen dadurch gerechtfertigt ist, daß es theoretisch und praktisch schwierig ist, den "Umsatz" dieser Tätigkeiten zu bestimmen, die in der Regel besser für die Anwendung spezifischer Steuern als für die Anwendung der Mehrwertsteuer geeignet sind. In der Richtlinie heißt es allerdings eindeutig, daß der Anwendungsbereich dieser Steuerbefreiung von den einzelnen Mitgliedstaaten eingeschränkt werden kann, so daß gewisse Unterschiede innerhalb der Gemeinschaft weiterbestehen können. Symptomatische Unterschiede sind insbesondere im Bereich der Spielautomaten aufgetreten, die das von sämtlichen Spielern eingesetzte Geld an die Gewinner ausschütten. Einige Mitgliedstaaten sehen diese Automaten hauptsächlich unter dem Aspekt der Glücksspiele mit Geldeinsatz (was grundsätzlich die Befreiung von der Mehrwertsteuer impliziert), während andere der Auffassung sind, ihr Spielcharakter schließe nicht aus, daß manuelle und psychische Geschicklich-

keit eine mehr oder weniger große Rolle dabei spielten, die zumindest so bedeutend sei, daß es sich nicht ausschließlich um Glücksspiele mit Geldeinsatz handele; diese Mitgliedstaaten gewähren folglich keine Steuerbefreiung.

Die Kommission stellt fest, daß sich im Mehrwertsteuer-Ausschuß eine überwiegende Mehrheit für die letztgenannte Auffassung ausgesprochen hat, und sie beabsichtigt, sich weiter um eine Beseitigung der Unterschiede in diesem Bereich zu bemühen.

Gegen einen Mitgliedstaat, der nach Auffassung der Kommission die Steuerbefreiung extensiv auf sämtliche Spielautomaten anwendet, ist das Verfahren nach Artikel 169 des Vertrags eingeleitet worden.

*

*

*

D. Schwierigkeiten im Zusammenhang mit einigen Steuerbefreiungen nach den Artikeln 14 und 15

a) Schwierigkeit im Zusammenhang mit einer Steuerbefreiung nach Artikel 14: Wiedereinfuhr von Gegenständen, an denen außerhalb des Ursprungslands Arbeiten vorgenommen worden sind

Hierbei geht es um Artikel 14 Buchstabe f) betreffend die Steuerbefreiung der Wiedereinfuhr beweglicher körperlicher Gegenstände, "wenn an diesen Gegenständen in einem anderen Mitgliedstaat Arbeiten vorgenommen worden sind, die versteuert wurden, ohne daß ein Anspruch auf Abzug oder Erstattung bestand".

Einige Mitgliedstaaten waren der Ansicht, diese Steuerbefreiung sei überflüssig, da sie sich mit der Steuerbefreiung nach Artikel 14 Buchstabe e) überschneide. Diese Bestimmung betrifft "die Wiedereinfuhr von unter die Zollbefreiung fallenden Gegenständen (...) in dem Zustand, in dem sie ausgeführt wurden, oder von Gegenständen, die unter die Zollbefreiung fallen würden, wenn sie aus einem Drittland eingeführt worden wären".

Nach Ansicht der Kommission läßt der Wortlaut der Buchstaben e) und f) einen solchen Schluß nicht zu, sondern dieser läuft dem angestrebten Ziel - Vermeidung einer Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft - zuwider.

Die Gefahr einer Doppelbesteuerung wird zwar durch Artikel 15 Ziffer 3 beseitigt, nach dem als "Ausfuhrumsätzen gleichgestellte Umsätze" von der Steuer befreit sind: "Dienstleistungen in Form von Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen, die - zur Ausführung dieser Arbeiten (...) - erworben oder eingeführt worden sind und die vom Dienstleistungserbringer oder dem nicht im Inland ansässigen Leistungsempfänger (...) versandt oder befördert werden".

Bestehen bleibt die Gefahr einer Doppelbesteuerung jedoch bei Gegenständen, die vorübergehend eingeführt worden sind, ohne daß der Importeur zum Zeitpunkt der Einfuhr die Absicht gehabt hätte, sie den in Artikel 15 Absatz 3 genannten Arbeiten zu unterwerfen.

In einer solchen Lage müssen die Arbeiten in dem Lande, in dem sie durchgeführt werden, besteuert werden, und die Gegenstände sind bei ihrer Wiedereinfuhr in das Herkunftsland von der Steuer zu befreien. Diese Steuerbefreiung ist in Artikel 14-1-f) für die Wiedereinfuhr von Gegenständen vorgesehen, an denen Arbeiten vorgenommen worden sind, die in dem Lande, in dem diese Arbeiten durchgeführt wurden, endgültig besteuert worden sind. Diese Steuerbefreiung ist in der Praxis von

Nutzen für Privatpersonen und Steuerpflichtige, die von der Steuer befreit sind, und sie ist letztlich als eine den Privatpersonen innerhalb der Gemeinschaft gewährte Steuerbefreiung anzusehen, die drei Vorteile bietet: Sie beseitigt Doppelbesteuerungen, Nichtbesteuerungen und gewisse Steuerformalitäten an den Binnengrenzen.

Wird die Wiedereinfuhr von Gegenständen jedoch durch einen Mehrwertsteuerpflichtigen getätigt, der für die daran vorgenommenen Arbeiten Anspruch auf Abzug oder Erstattung hat, dann kann die Steuerbefreiung gegebenenfalls nur nach Artikel 14-1-e) gewährt werden. Unter diese Bestimmung fällt generell jede Wiedereinfuhr von Gegenständen in dem Zustand, in dem sie ausgeführt wurden, unter den gleichen Bedingungen, wie sie für die Zollbefreiung festgelegt sind. Die Zollbefreiung, für die gegenwärtig die Verordnung EWG Nr. 754/76 des Rates (1) gilt, wird nur für bestimmte, erschöpfend aufgeführte Arbeiten (zur Erhaltung der Gegenstände notwendige Behandlung, Ausbesserung und Instandsetzung) und nur dann gewährt, wenn diese Arbeiten den Wert, den die Gegenstände zum Zeitpunkt ihrer Ausfuhr hatten, nicht erhöht haben.

Für die Kommission steht daher fest, daß jede der beiden hier betrachteten Bestimmungen (Artikel 14-1-f) und 14-1-e)) ihren eigenen Anwendungsbereich hat und daß die Mitgliedstaaten daher nicht erklären können, die eine Bestimmung anzuwenden, weil ihre Rechtsvorschriften mit der anderen übereinstimmen.

(1) ABL. L 89 vom 2.4.1976, S. 1

b) Schwierigkeit im Zusammenhang mit einer Steuerbefreiung nach Artikel 15:
Einbeziehung von Schiffen, die zum Abwracken bestimmt sind

Nach den Bestimmungen von Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe a) und Artikel 15 Absatz 4 Buchstaben a) und b) und Absatz 5 können Hochseeschiffe, die zur Ausübung einer bestimmten Tätigkeit dienen, steuerfrei geliefert und eingeführt werden, allerdings nur unter zwei Bedingungen:

- Es muß sich um Hochseeschiffe handeln;
- diese Schiffe müssen zur Ausübung einer der Tätigkeiten bestimmt sein, die in Artikel 15 Absatz 4 Buchstaben a) und b) ausdrücklich aufgeführt sind.

Die Lieferung oder Einfuhr eines zum Abwracken bestimmten Schiffes kann folglich nicht nach Artikel 15 Absatz 5 von der Steuer befreit werden, wenn dieser Artikel restriktiv ausgelegt wird.

Handelt es sich jedoch um eine Einfuhr aus einem Drittland, dann gilt dafür nur dann eine Zollbefreiung, wenn das Schiff zum Abwracken bestimmt ist (GZT Nr. 89.04).

Nun liegen aber der Zollbefreiung für die Einfuhr von Wasserfahrzeugen zum Abwracken wirtschaftliche Erwägungen bezüglich der Tätigkeit der Werften zugrunde, die für die Mehrwertsteuer nicht das gleiche Gewicht haben, da das Abwrackunternehmen die entrichtete Steuer abziehen kann (nicht übersehen darf man allerdings die Finanzierungskosten, die seine Tätigkeit weniger rentabel machen könnten).

Der Mehrwertsteuer-Ausschuß hat auf Antrag des Vertreters eines Mitgliedstaates die verschiedenen Aspekte der steuerlichen Behandlung geprüft, der die Mitgliedstaaten den Erwerb oder die Einfuhr derartiger Wasserfahrzeuge unterwerfen, und es mußte festgestellt werden, daß die meisten Mitgliedstaaten eine Steuerbefreiung entweder auf der Grundlage einer extensiven Auslegung des Artikels 15 oder auf der Grundlage anderer Bestimmungen der Richtlinie gewähren.

Außerdem hat sich bei dieser Untersuchung herausgestellt, daß der Gesetzgeber bei Verabschiedung der sechsten Richtlinie eine Steuerbefreiung beabsichtigt hat, auch wenn sich dies nicht eindeutig im Wortlaut der Bestimmungen niedergeschlagen hat. Es wäre deshalb angezeigt, durch eine Änderung des Artikels 15 Absatz 5 die Mehrdeutigkeiten zu beseitigen und eine einheitliche Anwendung dieser Steuerbefreiung in allen Mitgliedstaaten zu gewährleisten.

*

*

*

E. Auslegungsfragen im Zusammenhang mit dem Umfang des Abzugsrechts (Artikel 17) und mit der Berechnung des Pro-rata-Abzugssatzes (Artikel 19)

Im Banken- und Finanzsektor sind eine Reihe von Schwierigkeiten im Zusammenhang mit der Regelung des Vorsteuerabzugs aufgetreten.

Da der größte Teil der in diesem Sektor getätigten Umsätze unter die Steuerbefreiungen nach Artikel 13-B-d) fällt, werden die Möglichkeiten für einen Vorsteuerabzug zwangsläufig durch die Anwendung des allgemeinen Grundsatzes begrenzt, demzufolge die Vorsteuer nur insoweit abzugsfähig ist, als die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke tatsächlich besteuert Umsätze verwendet werden (Artikel 17 Absatz 2).

In mehreren Mitgliedstaaten haben sich jedoch gewisse Verwaltungspraktiken herausgebildet, denen eine mehr oder weniger vom Buchstaben, wenn nicht vom Geist der Richtlinie, vor allem von Artikel 19 bezüglich der Berechnung des Pro-rata-Abzugssatzes, abweichende Auslegung zugrunde liegt.

Diese Praktiken bewirken, daß im Nenner des Bruchs, der den Pro-rata-Abzugssatz zum Ausdruck bringt, an die Stelle des "Umsatzes" der Begriff der "Bruttospanne" tritt, wodurch sich die Abzugsansprüche der betreffenden Unternehmen erhöhen.

Im Rahmen der Arbeiten des Mehrwertsteuer-Ausschusses hat sich diese Frage im Zusammenhang mit den Kredit-, Devisen- und Wertpapiergeschäften gestellt. Im derzeitigen Stadium der Diskussionen hat sich noch keine einheitliche Orientierung, sondern lediglich eine nahezu einmütige Tendenz herauskristallisiert, den Begriff "Bruttospanne" bezüglich der Zinsen auszuschalten.

Bei den Wertpapier- und Devisengeschäften dagegen ist eine gewisse Tendenz zugunsten der "Bruttospanne" zu verzeichnen. Was die Wertpapiergeschäfte betrifft, so hat sich der Ausschuß nahezu einstimmig dafür ausgesprochen, man solle allein die Bruttospanne berücksichtigen, selbst dann, wenn die Bank im eigenen Namen tätig wird. Im Zusammenhang mit den Devisengeschäften hat sich eine Mehrheit im gleichen Sinne geäußert.

Für dieses heikle Problem zeichnet sich somit eine Globallösung ab, die die Möglichkeit gibt, die steuerlichen Wettbewerbsbedingungen im Bankensektor neutraler zu gestalten.

TITEL III

**PROBLEME, DEREN LÖSUNG IN DER SECHSTEN RICHTLINIE
ZURÜCKGESTELLT WURDE**

Da die sechste Richtlinie nur eine weitere Etappe auf dem Wege zur Steuerharmonisierung darstellt, mußte man zwangsläufig eine Reihe von Fragen offenlassen, wobei der Rat die Kommission lediglich beauftragt hat, die notwendigen Vorschläge, teils mit Angabe von Fristen, teils ohne Zeitplan, vorzulegen. Nach diesem Zeitkriterium schildert die Kommission den Stand der Arbeiten, die durchgeführt worden sind bzw. noch anstehen:

- 1 - im Rahmen der Artikel 14, 15 und 16 im Zusammenhang mit den Steuerbefreiungen bei der Einfuhr, bei der Ausfuhr und im grenzüberschreitenden Warenverkehr;
- 2 - im Rahmen des Artikels 17 Absatz 4 im Zusammenhang mit der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige;
- 3 - im Rahmen des Artikels 17 Absatz 6 im Zusammenhang mit dem Ausschluß des Vorsteuerabzugsrechts bei bestimmten Ausgaben;
- 4 - im Rahmen des Artikels 28 Absatz 5 im Zusammenhang mit der Personenbeförderung;
- 5 - im Rahmen des Artikels 32 im Zusammenhang mit der Sonderregelung für Gebrauchtgegenstände;
- 6 - im Rahmen der Bekämpfung von Steuerhinterziehungen und Steuerumgehungen.

*

*

*

1 - Steuerbefreiungen, deren Modalitäten noch zu harmonisieren sind, im Zusammenhang mit Einfuhr- und Ausfuhrumsätzen und mit dem grenzüberschreitenden Warenverkehr (Artikel 14, 15 und 16 der sechsten Richtlinie)

Was die Steuerbefreiungen im grenzüberschreitenden Warenverkehr betrifft, so hat sich der Rat im Rahmen mehrerer Artikel der sechsten Richtlinie (Artikel 14 Absatz 2; 15 Absätze 4 und 10; 16 Absatz 3) verpflichtet, auf Vorschlag der Kommission gemeinschaftliche Steuerbestimmungen zu erlassen, in denen der Anwendungsbereich und die praktischen Modalitäten der im grenzüberschreitenden Warenverkehr gewährten Steuerbefreiungen festgelegt werden sollen.

Diese Absicht, die der Rat im Zusammenhang mit den Mehrwertsteuerbefreiungen im Inland nicht bekundet hat, erklärt sich aus verschiedenen Gründen:

- Bei den Vorschriften für die Einfuhr- und Ausfuhrumsätze mit Drittländern erschien es notwendig, die gemeinschaftliche Zollgesetzgebung durch steuerliche Bestimmungen zu ergänzen, die hinreichend genau sein und den Zollvorschriften möglichst nahekommen müssen. Die Verwaltungspraxis verlangt eindeutig, daß die verschiedenen Regeln, die in den einzelnen Bereichen (Zoll, Steuer, aber auch Landwirtschaft und Statistik) für ein und denselben Umsatz gelten, miteinander übereinstimmen. In Anbetracht der Erfordernisse, der Ziele und der Struktur der einzelnen Bereiche konnte man jedoch - wie dies in der sechsten Richtlinie der Fall ist - für die Zwecke der Mehrwertsteueranwendung einen bloßen Verweis auf die Zollvorschriften nur als vorübergehende und nicht als endgültige Lösung ins Auge fassen. Aus diesem Grunde muß parallel zum gemeinschaftlichen Zollrecht eine gemeinschaftliche Steuergesetzgebung geschaffen werden, die mitunter weniger präzise ist und sich mitunter auf bloße Verweise beschränkt, die aber den Erfordernissen der Steuerharmonisierung Rechnung trägt;
- bei den Vorschriften für den innergemeinschaftlichen Warenverkehr müssen gemeinschaftliche Bestimmungen mit dem Ziel einer maximalen Vereinfachung der gegenwärtig geltenden Regeln, die meist noch aus der Zeit vor Errichtung des Gemeinsamen Marktes stammen, ausgearbeitet werden. Die Vorschläge, die die Kommission dem Rat zu unterbreiten hat, müssen somit die steuerlichen Verfahren und Modalitäten innerhalb der Gemeinschaft soweit wie möglich vereinfachen, um einem der

Ziele der Steuerharmonisierung, nämlich der Errichtung eines echten Binnenmarktes, gerecht zu werden.

A. Vorschläge, die dem Rat vorliegen

Drei Vorschläge sind dem Rat bereits unterbreitet worden. Die beiden ersten betreffen den Warenverkehr mit Drittländern und mit den Mitgliedstaaten, der dritte bezieht sich lediglich auf den innergemeinschaftlichen Warenverkehr.

- a) Der Richtlinienvorschlag, den die Kommission dem Rat am 23. Januar 1980 vorgelegt hat (1), bezweckt eine gemeinschaftsrechtliche Regelung der Steuerbefreiungen für den Bordbedarf von Luft- und Wasserfahrzeugen sowie Zügen im grenzüberschreitenden Verkehr. Grundsätzlich ist diese Steuerbefreiung bereits in der sechsten Richtlinie vorgesehen; mit dem Vorschlag sollen die Durchführungsmodalitäten festgelegt und der Anwendungsbereich genau definiert werden. Um die für ein und denselben Umsatz geltenden Steuerregeln zu vereinfachen und zu einer echten Harmonisierung zu gelangen, erstreckt sich die vorgeschlagene Regelung sowohl auf die Mehrwertsteuer als auch die Verbrauchsteuern und kommt der für die Zölle vorgeschlagenen Regelung (2) nahe, die seit mehreren Jahren im Rat erörtert wird.
- b) Mit dem Richtlinienvorschlag, der dem Rat am 13. Juni 1980 vorgelegt wurde (3)(4), soll der Anwendungsbereich des Artikels 14 Absatz 1 Buchstabe d) bestimmt werden, der eine Steuerbefreiung vorsieht für "die endgültige Einfuhr von Gegenständen, für die eine andere als die im Gemeinsamen Zolltarif vorgesehene Zollbefreiung gilt oder, wenn sie aus einem Drittland eingeführt worden wären, gelten würde", den Mitgliedstaaten jedoch die Möglichkeit gibt, "die Steuerbefreiung nicht zu gewähren, sofern ihre Gewährung die Wettbewerbsbedingungen auf dem Binnenmarkt erheblich beeinträchtigen könnte". Dieser Vorschlag, der ein besonders weites Feld abdeckt, erstreckt sich auf so unterschiedliche Steuerbefreiungen wie die für die Ausstattung und das Studienmaterial von Schülern und Studenten, für Investitionsgüter und Vorräte von Unternehmen anlässlich einer Betriebsverlagerung von einem Mitgliedstaat in einen anderen oder für bestimmte Einfuhren von Einrichtungen der Wohlfahrtspflege.

(1) ABL. C 31 vom 8.2.1980, S. 10

(2) ABL. C 73 vom 25.3.1978, S. 4

(3) ABL. C 171 vom 11.7.1980, S. 8

(4) Richtlinie vom Rat am 28.3.1983 angenommen (ABL. L 105 vom 23.4.1983)

Dies sind nur einige Beispiele aus einem Text mit rund 50 Artikeln.

Ebenso wie bei der Versorgung mit Bordbedarf und aus den gleichen verwaltungspraktischen Gründen hat sich die Kommission dafür entschieden, die Steuerregelung und die Regelung der Zollbefreiungen, wie sie in einem Vorschlag vom 14. März 1979 dargelegt wurde, so eng wie möglich miteinander zu verbinden. Da jedoch die Ziele und Probleme in den beiden Bereichen (Zoll und Steuern) unterschiedlich sind, schlagen sich diese Unterschiede zwangsläufig in der Fassung der beiden Texte nieder. Wenn einige Zollbefreiungen, die beispielsweise wegen geringfügiger wirtschaftlicher Tragweite gewährt werden, in die Steuerregelung übernommen werden können, so gibt es auch andere, die als Bestandteil der Steuerregelung die Wettbewerbsbedingungen verfälschen könnten. Dies gilt für Steuerbefreiungen für Gegenstände, bei denen es sich um Lehrmaterial sowie Gegenstände wissenschaftlichen und kulturellen Charakters handelt, für die die Kommission nach dem Beispiel internationaler Abkommen eine Zollbefreiung vorgeschlagen hat. Bei einer Steuerbefreiung dagegen könnten Wettbewerbsverzerrungen zuungunsten der Hersteller der Gemeinschaft auftreten. Aus den gleichen Gründen ist die Kommission der Ansicht, daß bei der Einfuhr von Gegenständen, die Einrichtungen der Wohlfahrtspflege zur Erreichung allgemeiner Ziele oder zugunsten der Behinderten zugeschickt werden, die Steuerbefreiung restriktiver sein sollte als die Zollbefreiung.

Während bei den Zollvorschriften davon ausgegangen wird, daß sich ihre Tragweite auf die Einfuhren aus Drittländern beschränkt, betreffen die Steuervorschriften sowohl diese Einfuhren als auch die im innergemeinschaftlichen Handel getätigten Umsätze. Im Falle der letztgenannten Umsätze war die Kommission bestrebt, die Kontrollen an den Binnengrenzen durch bestimmte Steuerbefreiungen (Einfuhr der Investitionsgüter und Vorräte von Unternehmen anlässlich einer Betriebsverlagerung von einem Mitgliedstaat in einen anderen; Einfuhr des Studienmaterials durch Schüler und Studenten; Einfuhr von Autowracks nach einem Unfall in einem Mitgliedstaat) oder durch Lockerung der Bedingungen für die Befreiungen zu vereinfachen.

Vom Rat werden rasche Fortschritte bei der Behandlung dieses Textes wie auch bei dem Zolltext erwartet.

- c) Nach zahlreichen Erörterungen mit den Steuer- und Zollverwaltungen der Mitgliedstaaten hat die Kommission einen Vorschlag für eine Verordnung betreffend den vorübergehenden Gebrauch von Waren unterbreitet (1). Mit diesem Vorschlag soll der freie Verkehr von Waren, die zu den allgemeinen steuerlichen Bedingungen des Binnenmarktes eines Mitgliedstaates erworben worden sind und die in einem oder mehreren anderen Mitgliedstaaten vorübergehend gebraucht werden, dadurch gewährleistet werden, daß die derzeitigen Verfahren durch ein Gemeinschaftsverfahren ersetzt werden, das die Förmlichkeiten vereinfacht und dadurch den freien Dienstleistungsverkehr innerhalb der Gemeinschaft erleichtert.

Werden Waren aus einem Mitgliedstaat zum vorübergehenden Gebrauch in einem oder mehreren anderen Mitgliedstaaten versandt, dann wird gegenwärtig

- entweder eine Folge nationaler Formalitäten abgewickelt (vorübergehende Ausfuhr - Durchfuhr - vorübergehende Einfuhr - Wiederausfuhr - Durchfuhr - Wiedereinfuhr)
- oder das ATA-Verfahren angewandt, das aus dem 1961 in Brüssel unter der Schirmherrschaft des Rates für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens geschlossenen Zoll-Übereinkommen über die vorübergehende Einfuhr von Waren hervorgegangen ist.

Diese Lage ist die Ursache zahlreicher Beschwerden von Benutzern und hat das Europäische Parlament veranlaßt, sich besonders damit zu beschäftigen.

Die vorgeschlagene Regelung umfaßt zwei Verfahren: ein normales Verfahren und ein vereinfachtes Verfahren, die sich schematisch wie folgt schildern lassen:

- Das normale Verfahren gilt für alle Gegenstände, die sich gemäß dem EWG- und EGKS-Vertrag im freien Verkehr befinden, zu den normalen steuerlichen Bedingungen des Abgangsmemberstaates erworben worden sind und für die anlässlich ihrer Ausfuhr keine Befreiung von

(1) ABl. C 227 vom 8.9.1981 und C 247 vom 21.9.1982

Umsatzsteuern oder anderen Verbrauchsteuern gewährt worden ist.

Für den innergemeinschaftlichen Verkehr wird jeder Person, die im Abgangsmitgliedstaat eine feste Niederlassung hat, von den Zollbehörden des Abgangsmitgliedstaates gebührenfrei und ohne Sicherheitsleistung ein Gemeinschaftscarnet für den vorübergehenden Verkehr ausgestellt. Dieses Dokument begleitet die Gegenstände und gibt den Behörden des Mitgliedstaates, in dem diese vorübergehend gebraucht werden, die Möglichkeit, den Gebrauch der Waren zu überwachen.

Beendet wird das Verfahren durch Rückgabe des Gemeinschaftscarnets für den vorübergehenden Verkehr und gleichzeitige Gestellung der Waren bei einer zuständigen Zollstelle des Abgangsmitgliedstaates.

- Das vereinfachte Verfahren soll die Möglichkeit geben, daß bestimmte Waren innerhalb der Gemeinschaft praktisch ohne Förmlichkeiten an den innergemeinschaftlichen Grenzen während eines Zeitraums von zwölf Monaten vorübergehend gebraucht werden können. Es gilt insbesondere für Waren, die auf Ausstellungen, Messen oder ähnlichen Veranstaltungen vorgeführt oder verwendet werden sollen, für die Ausrüstung für Presse, Rundfunk und Fernsehen und für die Berufsausrüstung von Dienstleistungserbringern, die im Rahmen der Ausübung ihres Berufs häufig in andere Mitgliedstaaten reisen.

Die Kommission ebenso wie das Europäische Parlament und der Wirtschafts- und Sozialausschuß messen der raschen Verabschiedung der vorgeschlagenen Regelung besondere politische Bedeutung bei, da hierdurch erhebliche praktische Erleichterungen für Handwerker, Künstler, Reporter, Journalisten, Messeaussteller usw., die in Ausübung ihres Berufes Dienstleistungen in einem anderen Mitgliedstaat erbringen, bewirkt werden. Mit dieser Regelung will die Kommission Erleichterungen in einem Bereich schaffen, in dem - wie eine Vielzahl von Beschwerden beweist - zahlreiche Bürger der Gemeinschaft, insbesondere in den Grenzregionen, durch die derzeit bestehenden umständlichen Förmlichkeiten und Verfahren in erheblichem Maße beeinträchtigt werden. Die Dringlichkeit des Anliegens hat auch der Europäische Rat anerkannt, der anlässlich seiner Tagung in Kopenhagen im Dezember 1982 diesen speziellen Vorschlag der Kommission in das Prioritätenprogramm zur Stärkung des europäischen Binnenmarktes aufgenommen hat.

B. Vorschläge, die noch auszuarbeiten sind

Im Rahmen der sechsten Richtlinie sind noch eine Reihe von Vorschlägen auszuarbeiten, deren Dringlichkeit immer deutlicher zutage tritt.

Diese Vorschläge müssen der Zollregelung Rechnung tragen, die ein gemeinsames juristisches Patrimonium darstellt, nach dem die internationalen Beziehungen der einzelnen Länder der Gemeinschaft mit Drittländern geregelt werden. Eine einheitliche Anwendung der Mehrwertsteuer auf die Umsätze im Zusammenhang mit dem grenzüberschreitenden Warenverkehr mit Drittländern kann die Gemeinschaft in die Lage versetzen, diesen Ländern gegenüber als eine Gesamtheit aufzutreten, das sich nicht auf die Anwendung des GZT beschränkt.

Außerdem muß diese Harmonisierung die wirtschaftliche Verflechtung der Mitgliedstaaten mit Hilfe ausreichend flexibler Regeln bezüglich der Förmlichkeiten an den innergemeinschaftlichen Grenzen verstärken. Diese Regeln müssen den Erfordernissen der Erhebung der eigenen Mittel entsprechen und jegliche wirkliche Wettbewerbsverzerrung vermeiden, gleichzeitig aber auch den Wirtschaftssubjekten der Gemeinschaft die Realität des Gemeinsamen Marktes dadurch bewußt machen, daß sie nicht mehr verschiedenen Steuervorschriften - je nachdem, mit welchem Land sie Handelsbeziehungen pflegen - unterliegen.

Die Vorschläge, die noch auszuarbeiten sind, betreffen drei Gruppen oder Arten von Steuerbefreiungen:

1. Eine Regelung für die vorübergehende Einfuhr ist in Artikel 14 Absatz 2 und Artikel 16 Absatz 3 vorgesehen.

In Anbetracht der Umsätze, die ab dem Zeitpunkt der Einfuhr von unter diese Regelung fallenden Gegenständen getätigt werden können (Lieferungen, Dienstleistungen), und angesichts der Zwänge der sechsten Richtlinie in bezug auf den Steuertatbestand, den Steueranspruch und die Besteuerungsgrundlage, die für diese Gegenstände gelten, wenn sie nicht mehr unter die Regelung für das Inverkehrbringen fallen, handelt es sich hierbei um ein recht vielschichtiges System.

Dieser vielschichtige Charakter hat die Kommissionsdienststellen veranlaßt, im Rahmen ein und desselben Vorhabens Bestimmungen auszuarbeiten, die sich auf mehrere Rechtsinstrumente verteilen, um alle Aspekte der Regelung einzeln zu behandeln und die verschiedenen Probleme besser abzugrenzen. Dem Rat liegen vor: ein Vorschlag für eine Richtlinie betreffend die vorübergehende Einfuhr bestimmter Beförderungsmittel (Personenwagen, Sportboote usw.)⁽¹⁾ und ein Vorschlag für eine Verordnung betreffend den Verkehr und den Gebrauch bestimmter Gegenstände (siehe oben unter A. c)). Beide Vorschläge betreffen den innergemeinschaftlichen Verkehr. Noch auszuarbeiten sind Bestimmungen für die vorübergehende Einfuhr von Nutzfahrzeugen aus allen Ländern (Mitgliedstaaten und Drittländern) sowie Bestimmungen für den Verkehr und den Gebrauch bestimmter Gegenstände aus Drittländern.

2. Eine Harmonisierung der Regelungen für besondere Steuerbefreiungen im grenzüberschreitenden Warenverkehr ist nach Artikel 16 Absatz 3 erforderlich und soll so bald wie möglich die Einfuhr und Lieferung von Gegenständen und die Dienstleistungen im Zusammenhang mit den diesen Bestimmungen unterworfenen Gegenständen regeln. Es handelt sich dabei um die Regelungen für die Freizonen, die Zollager, die anderen Lagerregelungen als die Zollagerregelung und die Regelung für den aktiven Veredelungsverkehr. In Anbetracht ihrer wirtschaftlichen Bedeutung ist die steuerliche Harmonisierung dieser Regelungen nicht nur erwünscht, sondern unerläßlich, wenn man vermeiden will, daß in einem Lande Steuervorteile gewährt werden, die im Vergleich zu den Vorteilen, die

(1) Richtlinie vom Rat am 28.3.1983 angenommen
(ABL. L 105 vom 23.4.1983)

die gleichen Unternehmen in den anderen Ländern genießen, nicht gerechtfertigt sind.

Besondere Aufmerksamkeit verdienen die Steuerbefreiung der Einfuhren und Lieferungen von Gegenständen an einen Steuerpflichtigen, der diese unverarbeitet oder verarbeitet auszuführen beabsichtigt, sowie die Steuerbefreiung von Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Tätigkeit von Personen, die üblicherweise Ausfuhren vornehmen. Eine Harmonisierung der Bestimmungen für diese Steuerbefreiungen ist vor allem deshalb notwendig, weil ihr Anwendungsbereich in den einzelnen Mitgliedstaaten unterschiedlich abgegrenzt ist.

3. Nach Artikel 14 Absatz 2 muß eine dritte Gruppe von Regelungen, und zwar im Zusammenhang mit der Wiedereinfuhr von Gegenständen, harmonisiert werden (Artikel 14 Absatz 1 Buchstaben e) und f)). Zu regeln sind im Rahmen der Harmonisierungsbestimmungen unter anderem der Fall von Kraftfahrzeugen, die im Ausland repariert werden mußten, sowie der Fall von Rückwaren infolge Nichterfüllung eines Geschäftsvertrages. Außerdem gilt es nicht nur Wettbewerbsverzerrungen (Artikel 14-1-g)), sondern auch eine Nichtbesteuerung oder Doppelbesteuerung zu vermeiden, die insbesondere daraus herrühren können, daß die Mitgliedstaaten bestimmte in Artikel 11-B Absatz 5 genannte Arbeiten als Dienstleistungen oder als Lieferungen von Gegenständen behandeln können. Diese Harmonisierung ist im Zusammenhang mit der in Artikel 15 Absatz 3 vorgesehenen Steuerbefreiung für Dienstleistungen in Form von Arbeiten an zur Ausfuhr bestimmten beweglichen körperlichen Gegenständen zu sehen.

*

*

*

KAPITEL II

Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige (Artikel 17 Absatz 4)

Nach Artikel 17 Absatz 4 sollen die gemeinsamen Modalitäten für die Erstattung der Mehrwertsteuer an Unternehmen, die in einem anderen Lande der Gemeinschaft ansässig sind als in dem, wo die Gegenstände bzw. Dienstleistungen versteuert in Rechnung gestellt worden sind, in einer besonderen Richtlinie festgelegt werden.

Die Kommission hat dem Rat im Januar 1978 einen diesbezüglichen Vorschlag zugeleitet, und der Rat hat die entsprechende Richtlinie, nach befürwortender Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses und des Europäischen Parlaments, am 6. Dezember 1979 verabschiedet (8. Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern) (1).

Die Mitgliedstaaten sollten ihre Rechtsvorschriften so anpassen, daß die achte Richtlinie am 1. Januar 1981 in Kraft treten konnte. Lediglich die italienische Republik hat diesen Termin nicht einhalten können, doch wurde diese Verzögerung durch das Dekret Nr. 793 vom 30. Dezember 1981, in dem eine Rückwirkung ab 1. Januar 1981 vorgesehen ist, beseitigt.

Ganz allgemein wird diese Richtlinie erst seit zu kurzer Zeit angewandt, als daß man das Funktionieren des damit geschaffenen Systems kritisch beurteilen könnte.

Festzustellen sind jedoch einige Unterschiede in der Interpretation des Artikels 1, wo es heißt: "Für die Anwendung dieser Richtlinie gilt als nicht im Inland ansässiger Steuerpflichtiger derjenige Steuerpflichtige (...), der (...) in diesem Land weder den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit noch eine feste Niederlassung, von wo aus die Umsätze bewirkt worden sind, (...) gehabt hat und der (...) im Inland keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht hat (...)". Im Mehrwertsteuer-Ausschuß sind Arbeiten im Gange mit dem Ziel, diese Schwierigkeiten zu vermindern.

Ferner sei vermerkt, daß die achte Richtlinie nur die sogenannten "gemeinschaftlichen" Steuerpflichtigen und nicht die in Drittländern ansässigen Steuerpflichtigen betrifft. Bezüglich der Letztgenannten läßt die sechste Richtlinie den Mitgliedstaaten volle Freiheit, und diese

(1) ABL. L 331 vom 27.12.1979

Freiheit kann bis zum völligen Ausschluß von der Erstattung gehen. Anläßlich der Erörterungen über die achte Richtlinie war diese Lage Gegenstand lebhafter Kritik in den einzelnen Gemeinschaftsinstitutionen, und die Kommission hat sich verpflichtet, dem Rat so bald wie möglich einen Vorschlag betreffend die Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige zu unterbreiten.

Kürzlich hat die Kommission dem Rat einen Vorschlag für eine dreizehnte Richtlinie zugeleitet, mit dem sie dieser Verpflichtung nachgekommen ist (1).

KAPITEL III

Ausschluß des Vorsteuerabzugsrechts bei bestimmten Ausgaben der Unternehmen (Artikel 17 Absatz 6)

Die Möglichkeit, bestimmte Arten von Ausgaben vom Vorsteuerabzugsrecht auszuschließen, ist bereits bei der Verabschiedung der zweiten Richtlinie vom 11. April 1967 vorgesehen worden, in deren Artikel 11 Absatz 4 es heißt: "Bestimmte Gegenstände und bestimmte Dienstleistungen können vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen werden, und zwar insbesondere die Gegenstände und Dienstleistungen, die ganz oder teilweise für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen oder seines Personals verwendet werden können".

Obwohl die zweite Richtlinie durch die sechste Richtlinie aufgehoben wurde, bestehen die Gründe für die Ausschlüsse weiter, und in Artikel 17 Absatz 6 der sechsten Richtlinie heißt es: "Der Rat legt auf Vorschlag der Kommission (...) fest, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist. Auf jeden Fall werden diejenigen Ausgaben vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben (...)".

In diesen Rahmen fügt sich der Vorschlag für eine zwölfte Richtlinie ein, den die Kommission dem Rat kürzlich zugeleitet hat (2) und der die Möglichkeit geben soll, den gegenwärtig in den Mitgliedstaaten verzeichneten Disparitäten dadurch ein Ende zu setzen, daß vom Vorsteuerabzugsrecht bestimmte Arten von Ausgaben ausgeschlossen werden, die nicht unbedingt in unmittelbarem Zusammenhang mit der Tätigkeit des Unternehmens stehen oder die ihrer Art nach nicht als Ausgaben anzusehen sind, die ausschließlich für die Zwecke des Unternehmens getätigt worden sind, wie Ausgaben für Personenwagen, Reisekosten, Ausgaben für Empfänge, Luxusausgaben usw.

(1) ABL. Nr. C 223 vom 27.8.82

(2) ABL. Nr. C 37 vom 10.2.83

KAPITEL IV

Regelung für die Personenbeförderung (Artikel 28 Absatz 5)

Artikel 28 Absatz 5 (Übergangsbestimmungen) lautet: "Im Rahmen der endgültigen Regelung wird die Personenbeförderung für die innerhalb der Gemeinschaft zurückgelegte Strecke im Ausgangsland nach den vom Rat auf Vorschlag der Kommission einstimmig zu erlassenden Einzelheiten besteuert."

Während der Übergangszeit können die Mitgliedstaaten nach Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b) und Anhang F Ziffer 17 die vor Verabschiedung der sechsten Richtlinie angewandten Steuerbefreiungen beibehalten.

Alle Mitgliedstaaten haben im Zusammenhang mit dem grenzüberschreitenden Flug- und Seeverkehr von diesen Übergangsbestimmungen in sehr großem Umfang Gebrauch gemacht, und die meisten Mitgliedstaaten haben bezüglich des grenzüberschreitenden Landverkehrs darauf zurückgegriffen; einige Mitgliedstaaten haben sie auch genutzt, um die Steuerbefreiung der inländischen Beförderung beizubehalten.

In diesem allgemeinen Rahmen geraten die Mitgliedstaaten, die ihrer Ansicht nach gegenwärtig die grenzüberschreitende Beförderung für die in ihrem Gebiet zurückgelegten Strecke (nach dem in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b) der sechsten Richtlinie niedergelegten Grundsatz) besteuern ... müssen, paradoxerweise in Schwierigkeiten, da die Überschreitung ihrer Grenzen dadurch behindert wird.

Die Kommission wird zu gegebener Zeit einen Vorschlag unterbreiten, der den Übergang zu der für die Personenbeförderung vorgesehenen endgültigen Regelung gewährleisten soll.

*

*

*

KAPITEL V

Sonderregelung für Gebrauchtgegenstände

Mit ihrem dem Rat im Januar 1978 vorgelegten Vorschlag für eine siebte Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern ist die Kommission dem ihr in Artikel 32 der sechsten Richtlinie erteilten Auftrag nachgekommen.

In dem Vorschlag für eine sechste Richtlinie war für Gebrauchsgüter, Kunstgegenstände, Antiquitäten und Sammlungsstücke eine besondere Mehrwertsteuerregelung vorgesehen, die Steuerpflichtigen, die Gegenstände aus der Endstufe des Verbrauchs für Zwecke des Wiederverkaufs erwerben, das Recht auf Abzug eines bestimmten Betrags eingeräumt hätte, der der "Vorsteuer" entsprechen sollte. Wegen der Vielschichtigkeit der zu lösenden Probleme konnte jedoch im Rat keine diesbezügliche Entscheidung getroffen werden.

In dem neuen Richtlinienvorschlag ist für bestimmte Gebrauchsgüter sowie für Kunstgegenstände und Sammlungsstücke eine Korrektur der Besteuerungsgrundlage vorgesehen, die darin besteht, daß entweder von einem festen Prozentsatz des Verkaufspreises oder von der Differenz zwischen dem Verkaufs- und dem Kaufpreis ausgegangen wird; auf andere Gebrauchsgüter wie Kraftfahrzeuge soll die besondere Abzugsregelung Anwendung finden, die dem Rat bereits in dem Vorschlag für eine sechste Richtlinie unterbreitet worden war.

Obwohl diese Probleme in zahlreichen Sitzungen eingehend erörtert wurden und man versucht hatte, die verschiedenen Haltungen der Mitgliedstaaten miteinander in Einklang zu bringen, konnte keine Einigung über die beiden grundlegenden Elemente des Richtlinienvorschlags erzielt werden, d.h. über:

- den Anwendungsbereich;
- die praktischen Anwendungsmodalitäten.

So stellt sich zunächst einmal die Frage, für welche Gegenstände eine Sonderregelung vorzusehen ist, die Doppelbesteuerungen vermeiden und Wettbewerbsverzerrungen beseitigen soll, die zwischen dem Verkauf von neuen Gegenständen und Gebrauchsgütern oder zwischen dem Verkauf innerhalb eines Handelskreislaufs und dem Verkauf in Parallelkreisläufen auftreten können. Die Standpunkte der Mitgliedstaaten weichen hier stark voneinander ab: Während sich einige Mitgliedstaaten mit dem von der Kommission vorgeschlagenen Anwendungsbereich einverstanden erklären können, wünschen andere eine Sonderregelung nur für bestimmte Arten von Gegenständen, und wieder andere fassen mitunter verschiedene Arten von Gegenständen ins Auge.

Was die praktischen Anwendungsmodalitäten betrifft, so möchten einige Mitgliedstaaten lieber auf alle Gegenstände, die unter eine Sonderregelung fallen, die Methode des "Vorsteuerabzugs" oder die Methode des "Vorumsatzabzugs" anwenden, da diese für den Steuerpflichtigen gerechter seien. Andere sind einzig und allein für das Pauschalsystem, da dieses unter dem Gesichtspunkt der Steuereinnahmen zuverlässiger sei und nicht die gleichen Kontrollschwierigkeiten mit sich bringe. Wieder andere könnten je nach Art der Gegenstände unterschiedliche Systeme vorsehen.

Daß man sich über den Vorschlag für eine siebte Richtlinie bisher nicht einigen konnte, hat schwerwiegende Auswirkungen in rechtlicher Hinsicht wie auch bei der Steuerharmonisierung. Nach Artikel 32 Absatz 2 sind die Mitgliedstaaten nämlich nicht ermächtigt, neue Sonderregelungen einzuführen oder die bestehenden Sonderregelungen zu ändern, um den Auswirkungen einer Doppelbesteuerung oder einer Wettbewerbsverzerrung auf dem Inlandsmarkt zu begegnen. Außerdem würde nur eine Gemeinschaftsregelung die Möglichkeit geben, Verkehrsverlagerungen innerhalb der Gemeinschaft zu vermeiden und durch einheitliche Anwendung der Mehrwertsteuer auf die steuerpflichtigen Umsätze die Bemessungsgrundlage für die eigenen Mittel gerechter zu bestimmen.

Die Kommission ersucht den Rat nachdrücklich um eine baldige Entscheidung über diesen ihm seit mehr als vier Jahren vorliegenden Vorschlag, den sie bereits geändert hat, um den Bemerkungen des Europäischen Parlaments Rechnung zu tragen.

KAPITEL VI

Kampf gegen Steuerhinterziehung und Steuerumgehung

Von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung wird in der sechsten Richtlinie nur gesprochen, um einzelstaatliche Maßnahmen zu rechtfertigen, bei denen es sich entweder um Maßnahmen handeln kann, die die Richtlinie absichtlich aus dem Harmonisierungsprozeß ausklammert, oder um Maßnahmen, die in den Harmonisierungsprozeß einbezogen sind, aber von der einen oder anderen Bestimmung der Richtlinie abweichen.

Zu der erstgenannten Gruppe gehören die Maßnahmen bezüglich der Bedingungen für die Anwendung der Steuerbefreiungen nach Artikel 13, 14 und 15 sowie die Maßnahmen bezüglich der Pflichten im Rahmen des Artikels 22 Absatz 8. Zur zweiten Gruppe sind die als Vereinfachungsmaßnahmen

bezeichneten abweichenden Maßnahmen zu zählen, die im Rahmen des Artikels 27 getroffen werden.

Diese Lage bringt lediglich die Tatsache zum Ausdruck, daß der Kampf gegen Steuerhinterziehung und Steuerumgehung in erster Linie weiterhin Sache der nationalen Behörden ist. Allerdings darf man daraus nicht schließen, daß die Gemeinschaftsorgane einer Frage, die angesichts der budgetären und wirtschaftlichen Schwierigkeiten hochaktuell ist, gleichgültig gegenüberstünden. Nach Artikel 35 der sechsten Richtlinie ist im übrigen jede gemeinschaftliche Weiterentwicklung in diesem Bereich möglich, denn er sieht den Erlaß weiterer Richtlinien vor, die darauf abzielen, das gemeinsame Mehrwertsteuersystem zu vervollständigen. Eine erste Etappe im Kampf gegen Steuerhinterziehung und Steuerumgehung auf Gemeinschaftsebene dürfte dadurch zurückgelegt worden sein, daß die gegenseitige Amtshilfe zwischen den Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten mit einem europäischen Rahmen und einem europäischen Unterbau versehen wurde. So hat der Rat mit der Richtlinie Nr. 79/1070/EWG (1) eine gegenseitige Amtshilfe im Bereich der Auskünfte, die für die zutreffende Festsetzung der Mehrwertsteuer geeignet sein können, und mit der Richtlinie 79/7071/EWG (2) eine gegenseitige Amtshilfe bei der Beitreibung dieser Steuer eingerichtet. Diese beiden Richtlinien sind am 1. Januar 1981 in Kraft getreten.

Hier der Stand der Anwendung dieser Richtlinien in den Mitgliedstaaten:

Gegenseitige Amtshilfe beim Austausch von Auskünften (Richtlinie Nr.79/1070/EWG)

<u>Belgien:</u>	Gesetz vom 8.8.1980, Artikel 36, veröffentlicht im Moniteur belge vom 15.8.1980;
<u>Dänemark:</u>	Verwaltungsanweisung Nr. 6 vom 2. Januar 1981;
<u>BR Deutschland:</u>	Verstoßverfahren eingeleitet;
<u>Frankreich:</u>	Gesetz Nr. 81/1179 vom 31. Dezember 1981, Artikel 11 (J.O. vom 1.1.1982);
<u>Irland:</u>	Ministerial Regulation, S.I. Nr. 407 vom Jahre 1980;
<u>Italien:</u>	Dekret Nr. 506 vom 5. Juni 1982 (G.U. 215 vom 6.8.1982);
<u>Luxemburg:</u>	Gesetz vom 4. Juni 1981, Gesetzessammlung A Nr. 36 vom 11. Juni 1981, S. 855;

(1) ABL. L 331 vom 27.12.1979, S. 8

(2) ABL. L 331 vom 27.12.1979, S. 10

Niederlande: Die früher geltenden niederländischen Rechtsvorschriften ermöglichten bereits einen Austausch von Auskünften, so daß keine neue gesetzgeberische Maßnahme notwendig war;

Vereinigtes
Königreich: Sektion 17 (2) des Finance Act 1980.

Gegenseitige Amtshilfe bei der Beitreibung (Richtlinie Nr. 79/1071/EWG)

Belgien: Gesetz vom 8. August 1980, Artikel 76 und 77, veröffentlicht im Moniteur belge vom 15.8.1980;

Dänemark: Gesetz Nr. 589 vom 19.12.1980;

BR Deutschland: Gesetz vom 7.8.1981 (BGBl I, S. 807);

Frankreich: Gesetz Nr. 81-1179 vom 31. Dezember 1981, Artikel 11 (J.O. vom 1.1.1982);

Irland: Ministerial Regulations, S. I. Nr. 406 vom Jahre 1980;

Italien: Verstoßverfahren eingeleitet;

Luxemburg: Gesetz vom 4. Juni 1981, Gesetzessammlung A Nr. 36 vom 11. Juni 1981, S. 856;

Niederlande: Gesetz vom 4.6.1981, veröffentlicht im Staatsblad 334;

Vereinigtes
Königreich: Sektion 17 (1) des Finance Act 1980.

Da die beiden Richtlinien erst vor kurzem in Kraft getreten sind, ist es noch zu früh, um sich zu den praktischen Ergebnissen ihrer Anwendung zu äußern. Die Kommission wird sich bemühen, im Laufe des Jahres 1983 mit Unterstützung der Behörden der Mitgliedstaaten eine erste Bilanz zu ziehen. Sie möchte hierzu feststellen, daß die zuständige Arbeitsgruppe bereits die Möglichkeiten geprüft hat, für bestimmte Transaktionen einen automatischen Austausch von Auskünften einzuführen. Die Kommissionsdienststellen beabsichtigen, dieses Problem eingehender zu untersuchen.

*

*

*

SCHLUSSFOLGERUNG

Bei der Vorlage dieses Berichts möchte die Kommission nachdrücklich feststellen, daß dieser ersten Bilanz der Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, die seit Verabschiedung der sechsten Richtlinie erstellt worden ist, besondere Bedeutung zukommt.

Da jede Bilanz einen positiven und einen negativen Aspekt umfaßt, und da dieser Bericht im wesentlichen die bei der Anwendung der Richtlinie aufgetretenen Schwierigkeiten behandelt, könnte man auf den ersten Blick zu einem negativen Urteil neigen. Dies wäre jedoch eine willkürliche und falsche Betrachtungsweise, denn bei den Schwierigkeiten handelt es sich selbstverständlich nur um Schwachstellen, die zum Zwecke der Analyse aus einem kohärenten und zufriedenstellend funktionierenden Ganzen herausgehoben werden mußten.

Außerdem hat sich in dem ganzen Bericht gezeigt, daß diese Schwachstellen sehr oft entweder mit Unterschieden zusammenhängen, die die Richtlinie ausdrücklich weiterbestehen läßt (dies gilt für die in Titel I analysierten Möglichkeiten, Optionen und Abweichungen), oder mit Problemen, deren Lösung man zurückgestellt hat (s. Titel III).

Schwierigkeiten, die gerade aus mangelnder Harmonisierung herrühren, kann man deshalb nicht einem unzureichenden Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems anlasten. Die in Titel II analysierten Auslegungsunterschiede können, wie man festgestellt hat, im allgemeinen überwunden werden; mehrere dieser Unterschiede ergeben sich übrigens nur aus einer mehr oder weniger ungenauen Formulierung, die in gewisser Weise das Bestreben zum Ausdruck bringt, in besonderen Fällen einen Grad an "Nicht-harmonisierung" beizubehalten. Wo immer möglich, hat die Kommission eine praktische Lösung zur Normalisierung dieser Lage skizziert.

Die schrittweise Beseitigung der Unterschiede - sowohl der "a priori"-Unterschiede infolge einer eindeutigen Entscheidung als auch der "a posteriori"-Unterschiede infolge abweichender Auslegungen des Gemeinschaftstextes - bildet in erster Linie eine Voraussetzung für eine bessere Erhebung der Eigenmittel aus der Mehrwertsteuer.

Die Kommission möchte darauf hinweisen, daß wegen der quantitativen und mitunter qualitativen Bedeutung der vorübergehenden Abweichungen, die nach Artikel 28 der sechsten Richtlinie zulässig sind, ein kompliziertes System von teils positiven, teils negativen Ausgleichen eingeführt werden mußte, das den Mitgliedstaaten und der Kommission ihre Verwaltungsaufgaben bei der Bewirtschaftung der eigenen Mittel erheblich erschwert.

Die Auslegungsunterschiede, für die es eigentlich keinen Ausgleich geben darf, widersprechen unmittelbar dem Gleichheitsgrundsatz, der die Grundlage des Systems der eigenen Mittel der Gemeinschaften bildet.

Zwischen den vorübergehenden Abweichungen und den Auslegungsunterschieden liegt die Grauzone der Möglichkeiten und Optionen, deren reale budgetäre Auswirkungen schwer zu messen sind, da sie im Zeitverlauf schwanken.

Da das gemeinsame Mehrwertsteuersystem eine Haushaltsfunktion zu erfüllen hat, ist es unbedingt notwendig, die Harmonisierungsbemühungen in den in diesem Bericht analysierten Bereichen fortzusetzen.

Neben dem Haushaltsaspekt darf man allerdings nicht vergessen, daß die weitere Harmonisierung des Gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zugleich eine unabdingbare Voraussetzung für die Schaffung echter Binnenmarktverhältnisse in der Gemeinschaft ist. Die Gewährleistung des freien, ungehinderten Personen- und Warenverkehrs innerhalb der Gemeinschaft hängt in ganz entscheidendem Maße von der alsbaldigen Verwirklichung weiterer konkreter Fortschritte auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer-Harmonisierung ab.

In diesem Zusammenhang möchte die Kommission auf drei Arten von Maßnahmen hinweisen, die ihr politisch besonders bedeutsam erscheinen, da sie in der Öffentlichkeit auf außerordentlich großes Interesse stoßen. Hierbei handelt es sich um

- die Vereinfachung von Grenzformalitäten;
- die Erhöhung der Freigrenzen bei der Einfuhr im Reiseverkehr;
- die Beseitigung der Doppelbesteuerung von Gebrauchsgegenständen, die von Privatpersonen eingeführt werden.

Soweit es die erste Art von Maßnahmen betrifft, hat die Kommission den Vorschlag einer vierzehnten Richtlinie (1) unterbreitet, die sich mit dem Zahlungsaufschub für die von den Steuerpflichtigen bei der Einfuhr geschuldete Steuer befaßt.

Die sechste Richtlinie bestimmt, daß die Einfuhr von Gegenständen ebenso wie die Lieferungen von Gegenständen innerhalb eines Landes der

(1) ABL. C 201 vom 5.8.1982, S. 5

Mehrwertsteuer unterliegen.

Die Einfuhrumsatzsteuer ist im Prinzip fällig in dem Zeitpunkt, in dem der Gegenstand in das Land eingeführt wird, doch besitzen die Mitgliedstaaten gemäß Artikel 23 der sechsten Richtlinie die Möglichkeit, die Zahlung bis zu einem späteren Zeitpunkt aufzuschieben, d.h. bis zum Zeitpunkt der periodischen Erklärung. Von dieser Möglichkeit machen derzeit vier Mitgliedstaaten auf jeweils unterschiedliche Weise Gebrauch. Diese Situation führt zu ungleicher steuerlicher Behandlung von Vorgängen je nach Mitgliedstaat und steht der harmonischen Entwicklung des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs entgegen. Der Vorschlag der Kommission sieht als zwingende Gemeinschaftsregelung vor, den Zahlungsaufschub der Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die aus einem anderen Mitgliedstaat kommen, bis zum Moment der Abgabe der endgültigen periodischen Erklärung der Steuerpflichtigen, d.h. bis zu dem Moment, in dem diese Steuer von der auf der Gesamtheit seiner Umsätze lastenden Umsatzsteuer abgezogen werden kann.

Dieser Vorschlag stellt ein wichtiges Element innerhalb der Aktion der Kommission zur Stärkung des Binnenmarktes durch Abbau der Hindernisse des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs dar (1).

Soweit es die zweite Art von Maßnahmen betrifft, hat die Kommission ebenfalls entsprechende Vorschläge unterbreitet (2).

Bezüglich der dritten Art von Maßnahmen weist die Kommission auf das wichtige Urteil des Gerichtshofes vom 5.5.1982 in der Sache 15/81 (G. Schul) hin, in dem es heißt:

" Art. 95 EWG-Vertrag verbietet es den Mitgliedstaaten, die Einfuhr von durch einen Privatmann gelieferten Waren aus anderen Mitgliedstaaten der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, wenn eine solche Steuer bei der Lieferung von gleichartigen Waren durch einen Privatmann innerhalb des Einfuhrmitgliedstaats nicht erhoben wird, soweit der restliche Teil der im Ausfuhrmitgliedstaat erhobenen Mehrwertsteuer, der im Wert der Ware im Zeitpunkt ihrer Einfuhr noch enthalten ist, nicht berücksichtigt wird."

Dieses Urteil hat unmittelbare praktische Konsequenzen: einerseits für den betroffenen Bürger, der einen gebrauchten Gegenstand aus einem Mitgliedstaat in einen anderen einführen möchte und der sich gegenwärtig auf das Verbot der doppelten Besteuerung berufen kann; andererseits für die Finanzverwaltung der Mitgliedstaaten, die jetzt entsprechend der

(1) Mitteilung der Kommission an den Rat über die Stärkung des Binnenmarktes (Dok. KOM(82)399 endg.)

(2) ABL. C 114 vom 28.4.1983

Rechtsprechung des Gerichtshofes die auf den gebrauchten Gegenstand in einem anderen Mitgliedstaat bezahlten Mehrwertsteuer berücksichtigen muß. In diesem Zusammenhang prüft die Kommission momentan die Notwendigkeit eines Vorschlags zur praktischen und gemeinschaftlichen Anwendung der vom Gerichtshof aufgestellten Prinzipien.

Ganz allgemein wird die Kommission die Maßnahmen einleiten bzw. fortsetzen, die sie zur Verbesserung der Steuertransparenz und der Steuerneutralität hinsichtlich der Wettbewerbsbedingungen für notwendig hält und die sich schematisch wie folgt umreißen lassen:

- einheitliche Auslegung der sechsten Richtlinie;
- allmählicher Abbau der "Optionen" und "Möglichkeiten";
- Abschaffung der vorübergehenden Abweichungen;
- Ausfüllung der in der Richtlinie noch belassenen Lücken.

Die Kommission bittet alle Gemeinschaftsorgane, sie bei diesen Arbeiten zu unterstützen.

A N H A N G I

Mitteilungen nach Artikel 27 Absatz 5
der sechsten Richtlinie

MITTEILUNGEN NACH ARTIKEL 27 ABSATZ 5 DER SECHSTEN RICHTLINIE

Mitgliedstaat	Zeitpunkt der Mitteilung	Betreffende Bestimmung der 6. Richtlinie	Gegenstand der Maßnahme
Bundesrepublik Deutschland	27.12.1977	Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b)	Gleichstellung kurzer inländischer Beförderungsstrecken mit der grenzüberschreitenden Beförderung und umgekehrt.
	27.12.1977	Artikel 10 Absatz 2	Aussetzung der Steuer bei Termingeschäften auf dem Londoner Terminmarkt.
	27.12.1977	Artikel 28 Absatz 2 (Nullsatz)	Aussetzung der Steuer bei bestimmten Dienstleistungen, die die deutsche Eisenbahn den Eisenbahnen der Nachbarländer in Grenzbahnhöfen erbringt (z.B. Bereitstellung von Personal oder Räumlichkeiten).
	27.12.1977	Artikel 10 Absatz 2	Aussetzung der Steuer bei bestimmten Lieferungen nach Einfuhr (z.B. bei eingeführtem Obst).
	27.12.1977	Artikel 11-C Absatz 2	Umrechnung ausländischer Werte in DM zum Mittelkurs des Monats oder zum Tageskurs im Falle einer Abweichung von der allgemeinen Regel der Umrechnung nach dem letzten festgestellten Wechselkurs.
		Artikel 17	Pauschalabzug der Steuer auf Reisekosten
		Artikel 10 Absatz 2	Sonderregelung nach dem französisch-deutschen Abkommen zur Verbesserung der Rhein-Infrastruktur
		Artikel 10 Absatz 2	Andere internationale Abkommen dieser Art

MITTEILUNGEN NACH ARTIKEL 27 ABSATZ 5 DER SECHSTEN RICHTLINIE

Mitgliedstaat	Zeitpunkt der Mitteilung	Betreffende Bestimmung der 6. Richtlinie	Gegenstand der Maßnahme
Bundesrepublik Deutschland (Fortsetzung)	27.12.1977	Artikel 16 Absatz 1	Nichtbesteuerung bestimmter Umsätze, die für in einem Freihafen ansässige Unternehmer ohne Abzugsrecht erbracht werden
		Artikel 11 A Absatz 1 a)	Pauschalbeteiligung der Besteuerungsgrundlage für ausländische Personentransporteur
Belgien	23.12.1977	Artikel 21 Absatz 1 Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe a)	Ausstellung der Rechnung und Zahlung der Steuer durch den Kunden anstatt durch den Lieferanten
		Artikel 10 Absatz 2 Artikel 11-A Absatz 1 Buchstabe a)	Zahlung der Steuer auf einer früheren Stufe a) Erhebung der Mehrwertsteuer auf Tabakwaren b) Haustürgeschäfte
		Artikel 22 Absatz 4 Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe a)	Andere Sonderformen der Steuerzahlung a) Verkauf von Eintrittskarten b) Regelung für Rennwettbüros c) Entrichtung der Steuer mit Hilfe von Steuermarken (Makler, Kunstmaler usw.)
		Artikel 11-A Absatz 1-a)	Auf Pauschalbasis entrichtete Steuer a) ausländische Personenbeförderer b) Provisionen, die von den Veranstaltern von Sportwetten gewährt werden
		Artikel 21	Zahlung der für einen bestimmten Umsatz geschuldeten Mehrwertsteuer anlässlich eines anderen Umsatzes, der nach pauschaler Berechnung besteuert wird.
		Artikel 4 Absatz 1 Artikel 10 Absatz 2	Nichtzahlung der Steuer auf der betreffenden Stufe a) Personen, die Drucksachen an der Haustür verteilen, Pressekorrespondenten b) Recycling-Material (nicht der Steuer unterworfen)

MITTEILUNGEN NACH ARTIKEL 27 ABSATZ 5 DER SECHSTEN RICHTLINIE

Mitgliedstaat	Zeitpunkt der Mitteilung	Betreffende Bestimmung der 6. Richtlinie	Gegenstand der Maßnahme
Belgien (Fortsetzung)	23.12.1977	Artikel 10 Absatz 2	c) Kompensation von Blumenlieferaufträgen d) Gesellschaften, die Autoren und Komponisten repräsentieren - Entrichtung der Steuer durch diese Gesellschaften, Stufe vor dem Autor - Gesellschaft entgeht der Steuer
		Artikel 10 Absatz 3	e) Seefischerei: Nichtbesteuerung der Einfuhr von Fischen, die von Fischereischiffen stammen und zum Verkauf bestimmt sind
		Artikel 10 Absatz 2	f) Edelsteine und Perlen: Steuerbefreiung mit Abzugsrecht für die Lieferungen an Personen, die mit diesen Gegenständen handeln
		"	g) Sonderregelung für "Reihengeschäfte"
		"	h) Zeitarbeitskräfte: unter gewissen Voraussetzungen Steuerbefreiung ihrer Leistungen
		Artikel 10 Absatz 2 oder Artikel 28 Absatz 2	i) Aussetzung der Steuer bei der Lieferung von Schiffen für die Binnenhandelsschifffahrt und den damit zusammenhängenden Dienstleistungen sowie bei der Provision der Reisebüros für den Verkauf internationaler Eisenbahnfahrkarten.
		Artikel 11-A Absatz 1 Buchstabe a)	Mindest-Besteuerungsgrundlage: a) neue Kraftfahrzeuge, Gebrauchtkraftfahrzeuge und "Direktionswagen"; Sonderregelung für Einzelteile b) Gebäude und Immobilienarbeiten
		Artikel 11-A Absatz 1 Buchstabe a)	Keine Berichtigung der Besteuerungsgrundlage bei Verlust des Anspruchs auf Diskont

MITTEILUNGEN NACH ARTIKEL 27 ABSATZ 5 DER SECHSTEN RICHTLINIE

Mitgliedstaat	Zeitpunkt der Mitteilung	Betreffende Bestimmung der 6.Richtlinie	Gegenstand der Maßnahme
Belgien (Fortsetzung)	23.12.1977	Artikel 11-C Absatz 3 erster Gedankenstrich	Keine Berichtigung der Besteuerungsgrundlage bei Einwegverpackungen
		Artikel 11-B	Keine Berichtigung in bestimmten Grenzen in dem Falle, daß sich die Einfuhrsteuer als unzureichend erweist
Dänemark	21.12.1977	Artikel 2	Steuerbefreiung der Tätigkeit bestimmter Arten von Unternehmen
		Artikel 2	a) Steuerbefreiung für Zahnlabors, Zahnärzte und Zahn-techniker beim Verkauf von Prothesen usw.
		Artikel 2	b) Steuerbefreiung des Verkaufs bestimmter Gegenstände durch Versicherungsgesellschaften sowie Banken und Sparkassen
		Artikel 2 und 11	c) Steuerbefreiung des Verkaufs von Brief- und Sammlermarken ohne Ausgleichszahlung unabhängig von der Eigenschaft der Vertragspartner
		Artikel 2	d) Steuerbefreiung des Vertriebs von Haus- und Fachzeitschriften durch Vereinigungen
		Artikel 2	e) Steuerbefreiung der Lieferung von Katalogen und Fotokopien durch Bibliotheken, Museen usw.
		Artikel 2	f) Steuerbefreiung des Verkaufs von Kontobüchern usw., wenn der Preis dieser Artikel nicht höher ist als der Kaufpreis
Artikel 2	g) Steuerbefreiung der Lieferung von Nahrungsmitteln und Getränken durch Gemeinschaftsverpflegungsunternehmen und Kantinen		

MITTEILUNGEN NACH ARTIKEL 27 ABSATZ 5 DER SECHSTEN RICHTLINIE

Mitgliedstaat	Zeitpunkt der Mitteilung	Betreffende Bestimmung der 6. Richtlinie	Gegenstand der Maßnahme
Dänemark	21.12.1977	Artikel 2 Artikel 5 Absatz 6 und Artikel 6 Absatz 2 Artikel 2 Artikel 15 Punkt 4 a) und b) und 5 Anhang F Punkt 18 Artikel 2 Artikel 15 Punkt 6 Anhang F Punkt 23 Artikel 22 Absatz 3 a)	h) Steuerbefreiung der Lieferungen und Dienstleistungen von Blinden Festsetzung von pauschalen Steuerbeträgen für den Eigenverbrauch Steuerbefreiung der Lieferung und Vermietung von Schiffen - mit Ausnahme von Sportbooten - mit einer Tonnage von mehr als 5 Tonnen. Steuerbefreiung für Reparatur und Ausrüstung sowie für die Einfuhr unabhängig davon, ob die Schiffe im grenzüberschreitenden oder inländischen Verkehr eingesetzt werden sollen Gleiche Steuerbefreiung für Flugzeuge (nicht mitgeteilt) Fakturierung und Abzug bei einem Austausch von Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen zwischen Steuerpflichtigen
Frankreich	23.12.1977	Artikel 2 Artikel 10 Artikel 11-B, 1 und 2	Regelung für Mineralölerzeugnisse und gleichgestellte Erzeugnisse a) unter Aussetzung der Mehrwertsteuer getätigte Umsätze mit diesen Erzeugnissen, bevor sie auf dem Inlandsmarkt in den Verkehr gebracht werden b) Steuertatbestand: Inverkehrbringen auf dem Binnenmarkt nach Verlassen der Raffinerien und Lager c) pauschale Bestimmung der Besteuerungsgrundlage im Zeitpunkt des Inverkehrbringens

MITTEILUNGEN NACH ARTIKEL 27 ABSATZ 5 DER SECHSTEN RICHTLINIE

Mitgliedstaat	Zeitpunkt der Mitteilung	Betreffende Bestimmung der 6. Richtlinie	Gegenstand der Maßnahme
Frankreich	23.12.1977	Artikel 2 Artikel 2 Artikel 11 Artikel 2 und 21 Artikel 11 Artikel 11	Regelung für Investitionsgüter, die von Unternehmen verwendet werden, die Förderarbeiten am Kontinentalschelf durchführen - Erwerb ihrer Anlagen unter Aussetzung der Steuer Regelung für die Einfuhr und den Wiederverkauf von gerauhten Schaffellen, Schweißwolle und anderen pflanzlichen Rohfasern im gleichen Zustand, wie sie eingeführt wurden - Aussetzung der Mehrwertsteuer Pauschale Festlegung von Höchst-Besteuerungsgrundlagen für die Einfuhr und Lieferung hochwertiger Pferde Besteuerung der Käufe von indirekten Steuern unterliegenden Getränken, von Nahrungsmittelkonserven, edlen Perlen usw. bei Nichtsteuerpflichtigen Besteuerung des Gesamtbetrags der Umsätze, die von Personen getätigt werden, die an der Lieferung von Erzeugnissen durch Nichtsteuerpflichtige beteiligt sind Möglichkeit, bei der Lieferung von Gebäuden den tatsächlichen Verkaufswert anstelle des zwischen den Parteien vereinbarten Preises zugrunde zu legen
Irland	6.3.1979	Artikel 22 Absatz 2 Artikel 17 Absatz 3	Vereinfachung der Regelungen für Einzelhändler Erstattung der Steuer an ausländische Steuerpflichtige

MITTEILUNGEN NACH ARTIKEL 27 ABSATZ 5 DER SECHSTEN RICHTLINIE

Mitgliedstaat	Zeitpunkt der Mitteilung	Betreffende Bestimmung der 6. Richtlinie	Gegenstand der Maßnahme
Irland (Fortsetzung)	6.3.1979	Artikel 25 Absatz 5	Erstattung der Mehrwertsteuer auf bestimmte Gebäude, auf Trockenlegungs- oder Urbarmachungsarbeiten an nicht registrierte Landwirte
		Artikel 28 Absatz 2	Anwendung eines Nullsatzes auf Düngemittel, Futtermittel und Saatgut
		Artikel 4 Absatz 1	Steuerbefreiung der Lieferungen von Fischereierzeugnissen durch Fischer an Steuerpflichtige
		Artikel 12 Absatz 4 Artikel 2 der 1. Mehrwertsteuerrichtlinie	Anwendung des Nullsatzes und eines Satzes von 10 % auf die Lieferung von Vieh und unbeweglichen Gegenständen mit Teilung der Besteuerungsgrundlage, was effektive Sätze von 1 bzw. 3 % ergibt
		Artikel 5	Behandlung der Lieferung von Nahrungsmitteln als Dienstleistungen, was zur Folge hat, daß statt des Nullsatzes ein Satz von 10 % Anwendung findet.
		Artikel 6	Behandlung der Vermietung unbeweglicher Gegenstände als Lieferung
		Artikel 12	Unter bestimmten Bedingungen Anwendung eines erhöhten Satzes
Italien	28.11.1979	Artikel 10 Absatz 2 Artikel 11-A Absatz 1 Buchstabe a)	Zahlung der Steuer auf einer früheren Stufe Tabak, Streichhölzer und Zeitungen
		Artikel 21	Zahlung der Steuer für öffentliche Fernsprecher und städtische Verkehrsmittel auf einer einzigen Stufe (durch den Konzessionär bzw. das Verkehrsunternehmen, auch wenn zwischen diese und den Benutzer ein Vermittler eingeschaltet ist) unter Zugrundelegung des vom Benutzer gezahlten Preises

MITTEILUNGEN NACH ARTIKEL 27 ABSATZ 5 DER SECHSTEN RICHTLINIE

Mitgliedstaat	Zeitpunkt der Mitteilung	Betreffende Bestimmung der 6. Richtlinie	Gegenstand der Maßnahme
Italien (Fortsetzung)	28.11.1979	<p>Artikel 11 und 17</p> <p>Artikel 6</p> <p>Artikel 5</p> <p>Artikel 10</p> <p>Artikel 6</p> <p>Artikel 15 Absatz 5</p>	<p>1. Besteuerungsgrundlage für den Sektor "Schauspiel und Spiele" (ohne Lotterien und Wetten) ist diejenige, die bei der Berechnung der Steuer auf Schauspiele berücksichtigt wird.</p> <p>2. Die Vorsteuern dieses Sektors werden pauschal berechnet (2/3 der geschuldeten Steuer)</p> <p>Umsätze im Zusammenhang mit Autorenrechten, wie Abtretungen usw., die von den Autoren oder ihren Erben getätigt werden (mit Ausnahme der Umsätze im Zusammenhang mit Werken der Filmkunst, der Baukunst und der Werbung), und die damit zusammenhängenden Leistungen von Vermittlern gelten nicht als Dienstleistungen, da sie als außerhalb des Anwendungsbereichs angesehen werden.</p> <p>Anwendung des Nullsatzes auf die Lieferung von Goldbarren</p> <p>Aussetzung der Steuerzahlung beim Verkauf von landwirtschaftlichen Erzeugnissen und Fischereierzeugnissen an Genossenschaften zwecks Weiterverkauf für Rechnung der Erzeuger</p> <p>Bestimmte Dienstleistungen, die darin bestehen, die Qualität der Erzeugnisse zu kontrollieren und Gütezeichen anzubringen, sind nicht steuerpflichtig, da sie als außerhalb des Anwendungsbereichs angesehen werden.</p> <p>Die italienische Regierung erwähnt, sie werde eine Steuerbefreiung für die Lieferung von zum Abwracken bestimmten Schiffen einführen (diese Steuerbefreiung ist jetzt in Italien eingeführt worden)</p>

MITTEILUNGEN NACH ARTIKEL 27 ABSATZ 5 DER SECHSTEN RICHTLINIE

Mitgliedstaat	Zeitpunkt der Mitteilung	Betreffende Bestimmung der 6. Richtlinie	Gegenstand der Maßnahme
Luxemburg	29.12.1977	Artikel 8 und 9	Es wird unterstellt, daß - falls der Steuerpflichtige nicht den Gegenbeweis erbringt - die steuerpflichtigen Umsätze im Inland bewirkt worden sind
		Artikel 13-A Absatz 1 Buchstabe l)	Ausgeschlossen werden aus dem Anwendungsbereich der Steuer die Tätigkeiten, die Vereinigungen ohne Erwerbszweck im Interesse ihrer Mitglieder gegen einen Beitrag ausüben (durch Gesetz vom Jahre 1979 wurde dieser Ausschluß in eine Steuerbefreiung umgewandelt).
		Artikel 21 Absatz 1 Buchstaben a) und b)	Verpflichtung zur Zahlung der Steuer zu Lasten der nicht im Inland ansässigen Lieferanten und Dienstleistungserbringer - Steuerrepräsentant
		Artikel 11-C Absatz 2	Umrechnung ausländischer Werte in luxemburgische Francs zum Mittelkurs des Monats oder zum Tageskurs im Falle einer genehmigten Abweichung von der allgemeinen Regel, derzufolge bei der Umrechnung vom letzten festgestellten Wechselkurs auszugehen ist
		Artikel 11	Gesetzlich gegebene Möglichkeit, für bestimmte steuerpflichtige Umsätze Pauschal- oder Mindest-Besteuerungsgrundlagen festzusetzen
		Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b)	Gleichstellung von Beförderungsleistungen, die zu einem unbedeutenden Teil im Ausland erbracht werden, mit inländischen Beförderungsleistungen
		Artikel 24	Möglichkeit, für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen zur Bestimmung der Höhe der Steuern auf den vor- und nachgelagerten Stufen Pauschalbeträge festzusetzen
Artikel 10 Absatz 2 Artikel 11-A Absatz 1 Buchstabe a)	Anwendung einer Regelung, nach der bei der Einfuhr und Lieferung von Tabakwaren die Steuer an der Quelle erhoben wird		

MITTEILUNGEN NACH ARTIKEL 27 ABSATZ 5 DER SECHSTEN RICHTLINIE

Mitgliedstaat	Zeitpunkt der Mitteilung	Betreffende Bestimmung der 6. Richtlinie	Gegenstand der Maßnahme
Luxemburg	29.12.1977	Artikel 25	Anwendung der Pauschalregelung für Landwirte auf die Lieferung von Gegenständen, einschließlich von Investitionsgütern, die für Zwecke des landwirtschaftlichen Betriebs benutzt worden sind
Niederlande	12.6.1979	Artikel 6 Artikel 10 Absatz 2 Artikel 11-A Absatz 1 Buchstabe a) Artikel 10 Absatz 2 Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe h) Artikel 22 und eventuell 24	Sonderregelung für die Vermarktung von Versteigerungsgut Anwendung einer Regelung, nach der bei Tabakwaren die Steuer an der Quelle erhoben wird Anwendung des Nullsatzes auf die Einfuhr und Versteigerung von Fischen, die von Fischereischiffen angelandet werden Pauschalberechnungsmethoden für die Mehrwertsteuereinnahmen nach Sätzen
	24.7.1980	Artikel 10 Absatz 2 Artikel 17 Artikel 11-A Absatz 3 Buchstabe b)	Liefern ausländische Lieferanten Gegenstände an Kommissionäre, dann wird der Steueranspruch auf den Zeitpunkt der Lieferung im Inland verschoben Sondermaßnahmen für Viehhändler Regelung für Rabattmarken

MITTEILUNGEN NACH ARTIKEL 27 ABSATZ 5 DER SECHSTEN RICHTLINIE

Mitgliedstaat	Zeitpunkt der Mitteilung	Betreffende Bestimmung der 6. Richtlinie	Gegenstand der Maßnahme
Niederlande (Fortsetzung)	24.7.1980	Artikel 2 Absatz 1	<p>1. Bei Termingeschäften Anwendung der Steuer lediglich auf die Transaktionen, die zu einer tatsächlichen Lieferung im Sinne von Artikel 2 der sechsten Richtlinie führen</p> <p>2. Anwendung des Nullsatzes auf Transaktionen mit Kaffeepartien, bis diese das Lager verlassen</p>
		Artikel 11 Absatz 2	Ausschluß der Verpackung aus der Besteuerungsgrundlage ohne Regularisierung im Falle von Einwegverpackungen (damit wird trotz der in Übereinstimmung mit der sechsten Richtlinie erlassenen neuen gesetzlichen Bestimmungen die frühere Regelung beibehalten)
Vereinigtes Königreich	28.12.1977	<p>Artikel 22 und eventuell 24</p> <p>Artikel 11-A Absatz 3 Buchstabe b)</p> <p>Artikel 2 und 28 Absatz 2</p> <p>Artikel 11</p> <p>Artikel 2 Absatz 1 und Artikel 6</p>	<p>Pauschalberechnungsmethoden für die Mehrwertsteuereinnahmen nach Sätzen</p> <p>Regelung für Rabattmarken: die Ausgabe der Marken gilt als gewährter Rabatt</p> <p>System, nach dem Steuerpflichtige, deren Lieferungen ausschließlich dem Nullsatz unterliegen, als nicht mehrwertsteuerpflichtig angesehen werden können</p> <p>Sonderregelung für Zwischenhändler im Kosmetikverkauf: Berechnung der Mehrwertsteuer auf den vom Verbraucher zu zahlenden Verkaufspreis</p> <p>Anwendung des Nullsatzes auf Termingeschäfte im Rahmen der Terminmärkte und auf die Dienstleistungen der "market members".</p>

MITTEILUNGEN NACH ARTIKEL 27 ABSATZ 5 DER SECHSTEN RICHTLINIE

Mitgliedstaat	Zeitpunkt der Mitteilung	Betreffende Bestimmung der 6. Richtlinie	Gegenstand der Maßnahme
Vereinigtes Königreich (Fortsetzung)	28.12.1977	Artikel 6, 11 und 13-B Buchstabe b)	Sonderregelung für lange Hotelaufenthalte: Verminderung der Besteuerungsgrundlage bis zu 80 %

A N H A N G I I

(Optionen nach Artikel 13-C)

Tabelle Nr. 1 - Optionsrecht bei der Vermietung und Verpachtung
von Grundstücken

Tabelle Nr. 2 - Optionsrecht bei der Lieferung von sogenannten
"alten" Gebäuden und nichtbebauten Grundstücken

Tabelle Nr. 3 - Optionsrecht bei Bank- und Finanzumsätzen

ANWENDUNG VON ARTIKEL 13-C-a DER SECHSTEN MEHRWERTSTEUERRICHTLINIE

KURZDARSTELLUNG DES OPTIONSRECHTS BEI VERMIETUNG UND VERPACHTUNG VON GRUNDSTÜCKEN; AUSNAHME: UMSÄTZE, DIE BEREITS NACH ARTIKEL 13-B-b AUSGESCHLOSSEN SIND

Mitgliedstaat	Unter die nationalen Rechtsvorschriften fallenden Umsätze	Ausübung des Optionsrechts	Eigenschaft des Mieters	Zustimmung des Mieters	Vorherige Mitteilung oder Genehmigung	Frist	Rückgängigmachung	Besondere Folgen für den Optierenden
DEUTSCHLAND	Vermietung von Grundstücken (mit Ausnahme des zur persönlichen Nutzung bestimmten Teils)	Bei jedem Umsatz nach Wahl des Optierenden; gilt nicht für: - kleine Unternehmen, die in den Genuß der Steuerbefreiung kommen oder - Pauschallandwirte	Steuerpflichtiger, der das Grundstück in seinem Unternehmen nutzen wird (auch für steuerbefreite Umsätze)	Nicht erforderlich	Nicht erforderlich: Die betreffenden Umsätze müssen jedoch getrennt verbucht werden	Unbegrenzt	Erscheint möglich	Etwasige Regularisierung im Laufe von 10 Jahren nach der Erstrutzung durch den Optierenden
DÄNEMARK	Vermietung von Grundstücken zu Geschäftszwecken (mit Ausnahme des zur persönlichen Nutzung bestimmten Teils)	Je Grundstück	Nicht zu berücksichtigen	Nicht erforderlich, es sei denn, daß die Option im Laufe eines Mietvertrags ausgeübt wird	Vorherige Mitteilung	Für mindestens 2 Jahre	Möglich	Etwasige Regularisierung im Laufe von 10 Jahren nach Erwerb
FRANKREICH	Vermietung von Grundstücken für Geschäftstätigkeiten (auch wenn das Grundstück Wohnräume umfaßt)	Je Grundstück oder Komplex von Grundstücken (die Option schließt die etwaige Steuerbefreiung oder den Abschlag im Rahmen der Regelung für Kleinunternehmen nicht aus)	Steuerpflichtiger (auch wenn er von der Steuer befreit ist)	Nicht erforderlich	Vorherige Mitteilung	Gilt bis Ende des 4. Jahres und kann dann stillschweigend um jeweils 5 Jahre verlängert werden	Nicht möglich. Die Option erlischt automatisch bei Änderung der Bestimmung	Der Optierende erhält u.a. einen Ausgangskredit, sofern er die Vorsteuer nicht abziehen konnte (ein Zehntel pro Kalenderjahr) (1)
IRLAND	Vermietung von Grundstücken	Global	Nicht zu berücksichtigen	Nicht erforderlich	Vorherige Genehmigung der Steuerverwaltung	Bis Aufhebung	Genehmigung der Steuerverwaltung unter der Voraussetzung, daß eine etwaige Differenz zwischen der Erstattung, die während der Optionszeit (max. 10 Jahre) gewährt und der Nettosteuer, die während der Optionszeit entrichtet wurde, gezahlt wird	(2)
LUXEMBURG	Vermietung von Grundstücken im Rahmen eines eingetragenen Mietvertrags	Für jedes Grundstück oder jeden Teil eines Grundstücks, der eine gesonderte Einheit darstellt, wenn das Grundstück vollständig oder - bei gemischter Verwendung - zum überwiegenden Teil von dem Mieter genutzt wird, der Anspruch auf Vorsteuerabzug hat. Die Regelungen für Kleinunternehmen und Pauschallandwirte finden auf diese Umsätze keine Anwendung	Steuerpflichtiger mit Abzugsrecht	Nicht erforderlich	Vorherige Genehmigung der Steuerverwaltung	Unbegrenzt	Erscheint möglich, vor allem im Fall eines neuen Mietvertrags	Etwasige Regularisierung im Laufe von 10 Jahren nach Errichtung oder Erwerb
NIEDERLANDE	Vermietung von Grundstücken mit Ausnahme von zu Wohnzwecken genutzten Gebäuden oder Gebäudeteilen	Für jedes Grundstück. Gilt nicht für: - Kleinunternehmen, die von einer Steuerbefreiung profitieren, oder - Pauschallandwirte	Nicht zu berücksichtigen	Ja	Auf gemeinsamen Antrag vorherige Genehmigung der Steuerverwaltung	Unbegrenzt	Erscheint im gegenseitigen Einvernehmen möglich; die Option wird im Fall einer Änderung des Vermieters oder Mieters gegenstandslos	Etwasige Regularisierung im Laufe von 10 Jahren nach Erstrutzung oder Erwerb

(1) Aus der Ausübung des Optionsrechts resultiert eine Befreiung von der Lohnsteuer.

(2) Nach irischem Recht gibt es keine Regularisierung für den Steuerabzug bei Investitionsgütern.

ANWENDUNG VON ARTIKEL 13-B BUCHSTABEN g UND h DER SECHSTEN MEHRWERTSTEUERRICHTLINIE
KURZDARSTELLUNG DES OPTIONSRECHTS BEI DER LIEFERUNG VON SOGENANTEN "ALTEN" GEBÄUDEN UND VON UNBEBAUTEN GRUNDSTÜCKEN

Mitgliedstaat	Unter die nationalen Rechtsvorschriften fallende Umsätze	Ausübung des Optionsrechts	Eigenschaft des Käufers	Zustimmung des Käufers	Vorherige Mitteilung oder Genehmigung	Frist	Rückgängigmachung	Besondere Folgen für den Optierenden
BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND	Grundsätzlich alle genannten Umsätze (einschließlich der Abtretung bestimmter dinglicher Immobilienrechte) (1)	Für jeden Umsatz nach Wahl des Optierenden Gilt nicht für: - kleine Unternehmen, die in den Genuß der Steuerbefreiung kommen, oder - Pauschallandwirte	Steuerpflichtiger, der das Grundstück in seinem Unternehmen nutzen wird (auch für von der Steuer befreite Umsätze)	Nicht erforderlich	Nicht erforderlich: Die betreffenden Umsätze müssen jedoch getrennt verbucht werden	Gegenstandslos	Gegenstandslos	-
LUXEMBURG	Lieferung von Grundstücken (einschließlich der Abtretung bestimmter dinglicher Immobilienrechte) (1)	Für jedes Grundstück oder jeden Teil eines Grundstücks, der eine gesonderte Einheit darstellt, wenn das Gebäude vollständig oder - im Falle einer gemischten Verwendung (3) - zum überwiegenden Teil vom Erwerber genutzt wird, der Anspruch auf Vorsteuerabzug hat. Die Regelungen für Kleinunternehmen und Pauschallandwirte finden auf diese Umsätze keine Anwendung.	Steuerpflichtiger mit Abzugsrecht	Nicht erforderlich	Genehmigung der Steuerverwaltung vor Abschluß des Vertrags	Gegenstandslos	Gegenstandslos	Im Laufe von 10 Jahren nach Errichtung oder besteuertem Erwerb können der Nichtabzug oder Teilabzug regularisiert werden (ausgeschlossen davon sind die Wartungsausgaben)
NIEDERLANDE	Lieferung von Grundstücken (einschließlich der Abtretung bestimmter dinglicher Immobilienrechte) (1)	Für jedes Grundstück Gilt nicht für: - kleine Unternehmen, die in den Genuß der Steuerbefreiung kommen, oder - Pauschallandwirte	Nicht zu berücksichtigen	Ja	Auf gemeinsamen Antrag vorherige Genehmigung der Steuerverwaltung	Gegenstandslos	Gegenstandslos	Im Laufe von 10 Jahren nach Erstrnutzung oder besteuertem Erwerb können der Nichtabzug oder der Teilabzug regularisiert werden (4)

(1) Die Lieferung von neuen Gebäuden und Baugrundstücken ist von der Steuer befreit.

(2) Bei Lieferung eines bebauten Grundstücks gilt die Steuerbefreiung erst zwei Jahre nach Erstrnutzung.

(3) Die Option betrifft in diesem Falle das gesamte Grundstück. Für den Erwerber bedeutet dies, daß er nur ein proportionales Abzugsrecht hat.

(4) Die Übertragung eines Grundstücks wird von der Übertragungssteuer befreit, wenn die Lieferung der Mehrwertsteuer unterliegt und wenn der Lieferant:

1. das Grundstück nicht als Betriebsmittel benutzt hat (beispielsweise im Falle eines Händlers) oder
2. das Grundstück als Betriebsmittel genutzt hat, ohne daß der Erwerber Anspruch auf Vorsteuerabzug hätte.

ANWENDUNG VON ARTIKEL 13 B BUCHSTABE d DER SECHSTEN MEHRWERTSTEUERRICHTLINIE

KURZDARSTELLUNG DES OPTIONSRECHTS BEI BANK- UND FINANZUMSÄTZEN

Mitgliedstaat	Unter die nationalen Rechtsvorschriften fallende Umsätze	Ausübung des Optionsrechts	Eigenschaft des Dienstleistungsnehmers	Zustimmung des Dienstleistungsnehmers	Vorherige Mitteilung oder Genehmigung	Frist	Rückgängigmachung	Besondere Folgen für den Optierenden
BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND	Die in Artikel 13 B Buchstabe d) Ziffer 1 bis 5 genannten Umsätze	Für jeden Umsatz nach Wahl des Optierenden. Gilt nicht für: - kleine Unternehmen, die in den Genuß der Steuerbefreiung kommen	Steuerpflichtiger, der in seinem Unternehmen davon Gebrauch machen wird (auch bei von der Steuer befreiten Umsätzen)	Nicht erforderlich	Nicht erforderlich; die betreffenden Umsätze müssen jedoch getrennt verbucht werden	Unbegrenzt	Gegenstandslos	-
BELGIEN	Zahlungs- und Inkassovorgänge	Global	Nicht zu berücksichtigen	Nicht erforderlich	Vorherige Mitteilung, die einer regelmäßigen Erklärung beizufügen ist	Unwiderruflich	Gegenstandslos	-
FRANKREICH	Die Umsätze, die tatsächlich der Steuer auf Bank- und Finanztätigkeiten unterlagen (d.h. der am 1.1.1979 abgeschafften TAF) (1) und von Personen getätigt wurden, die diese Steuer zu entrichten hatten oder hätten entrichten müssen (2)	Global	Nicht zu berücksichtigen. Die Option gilt jedoch nicht für Umsätze zwischen: - den Einrichtungen, die vom Verband der Volksbanken abhängen, - den Genossenschaftskreditbanken, die dem Nationalen Verband für Genossenschaftskredite angehören, - den Kassen für Genossenschaftlichen Agrarkredit	Nicht erforderlich	Vorherige Mitteilung	Unwiderruflich	Gegenstandslos. Die Option wird hinfällig, wenn der Optierende die vorgesehenen Voraussetzungen nicht mehr erfüllt (siehe Anm. (2)).	Der Optierende profitiert von einem niedrigeren Satz bei der besonderen Kreditsteuer (3)

(1) Hierbei handelt es sich um bestimmte in Artikel 13-B-Buchstabe d) genannte Umsätze, und zwar:

- Umsätze im Geschäft mit Konten und Schecks (Provisionen für die Kontenführung, für Kontoauszüge, bestätigte Schecks usw.);
- Umsätze im Geschäft mit Handelspapieren (ohne Erhebung von Agio- und gleichgestellten Gebühren usw.);
- Umsätze im Zusammenhang mit Krediten und Bürgschaften (ohne Zinsen und gleichgestellte Vergütungen usw.);
- Umsätze im Zusammenhang mit Wechsel von Devisen (ohne Exportfinanzierung);
- Umsätze mit Währungsgold, die von einem TAF-Steuerpflichtigen getätigt werden;
- Verwaltung von Sondervermögen durch Kapitalanlagegesellschaften;
- Ausgabe von Restaurant-Gutscheinen.

(2) Offen steht die Option folglich Bankiers, Finanzinstituten, Maklern, Geldwechslern, Wechseldiskontierern, Remisiers und Personen, die hauptsächlich Umsätze im Zusammenhang mit Bank- oder Finanztätigkeiten bewirken.

(3) Diese Steuer ist am 1.1.1979 an die Stelle der TAF getreten, um die aus der Abschaffung der letzteren herrührenden Verluste an Haushaltseinnahmen auszugleichen.

ANHANG III

Verzeichnis der Urteile des Gerichtshofs zur Anwendung der zweiten und sechsten Richtlinie betreffend das gemeinsame Mehrwertsteuersystem

<u>Rechtssache Nr.</u>	<u>Gegenstand</u>
111/75	Artikel 6 der zweiten Richtlinie
51/76	Artikel 11 und 17 der zweiten Richtlinie
126/78	Artikel 6 Absatz 2 und Anhang B Ziffer 5 der zweiten Richtlinie
181 und 229/78	Artikel 4 und Anhang A Ziffer 2 der zweiten Richtlinie
154/80	Artikel 8 der zweiten Richtlinie
89/81	Artikel 4 und 11 Absatz 2 erster Absatz der zweiten Richtlinie
222/81	Artikel 8 erster Absatz Buchstabe b) der zweiten Richtlinie
8/81	Artikel 13-B-d-1 der sechsten Richtlinie
15/81	Artikel 2 Ziffer 2 der sechsten Richtlinie (und Artikel 95 des Vertrags)
255/81	Artikel 13-B-a der sechsten Richtlinie