

Alexander Hagen

**Die Harmonisierung
der indirekten Steuern
in Europa**

**Grenzen und Umfang
unter besonderer Berücksichtigung
von Art. 33 der 6. MWSt-RL
und Art. 3 der System-RL**



PETER LANG

Europäischer Verlag der Wissenschaften

Inhaltsübersicht

KAPITEL 1

ZIELSETZUNG UND VORGEHENSWEISE

KAPITEL 2

GRUNDÜBERLEGUNGEN ZUR PROBLEMATIK DER INDIREKTEN STEUERN IN DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFT

- A. Allgemeines
- B. Indirekte Steuern als Untersuchungsgegenstand
- C. Die Zielsetzungen der Europäischen Gemeinschaft und ihre Bedeutung für die indirekte Besteuerung in den Mitgliedstaaten
- D. Zwischenergebnis

KAPITEL 3

GEMEINSCHAFTSRECHTLICHE MÖGLICHKEITEN ZUR REALISIERUNG ZIELKONFORMER BESTEUERUNGSBEDINGUNGEN

- A. Allgemeines
- B. Grundlagen des Europäischen Gemeinschaftsrechts
- C. Der Einfluß primärrechtlicher Vorschriften auf das Steuerrecht der Mitgliedstaaten
- D. Beeinflussung des Steuerrechts der Mitgliedstaaten durch das sekundäre Gemeinschaftsrecht
- E. Zwischenergebnis

KAPITEL 4

SPEZIELLE GRENZEN DER KOMPETENZAUSÜBUNG ZUM SCHUTZ DER STEUERLICHEN HOHEITSRECHTE DER MITGLIEDSTAATEN

- A. Allgemeines
- B. Das Prinzip der Subsidiarität im Gemeinschaftsrecht
- C. Das Prinzip der Rücksichtnahme auf die Interessen der Mitgliedstaaten
- D. Zwischenergebnis

KAPITEL 5

DIE ENTWICKLUNG UND DER AKTUELLE STAND DES EUROPÄISCHEN SEKUNDÄRRECHTS AUF DEM GEBIET DER INDIREKTEN STEUERN

- A. Allgemeines
- B. Das Sekundärrecht zur Umsatzbesteuerung
- C. Das Sekundärrecht zur speziellen Verbrauchsbesteuerung
- D. Das Sekundärrecht zu sonstigen indirekten Steuern i.S.d. Art. 93 [99] EGV
- E. Zwischenergebnis

KAPITEL 6

DIE GEZIELTE BESCHRÄNKUNG DER MITGLIEDSTAATLICHEN STEUER-
HOHEIT DURCH SEKUNDÄRRECHTLICHE VORSCHRIFTEN

- A. Allgemeines
- B. Die Beschränkung der Steuerhoheit durch Art. 33 Abs. 1 der 6. MwSt-RL
- C. Die Beschränkung der Steuerhoheit der Mitgliedstaaten durch Art. 3 System-RL
- D. Zwischenergebnis

KAPITEL 7

DIE ZUKUNFT DER INDIREKTEN BESTEUERUNG IN EUROPA

- A. Allgemeines
- B. Die Zukunft der Umsatzbesteuerung
- C. Die Zukunft der anderen indirekten Steuern

KAPITEL 8

SCHLUBBEMERKUNG

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsübersicht	7
Abkürzungsverzeichnis	17
KAPITEL 1 ZIELSETZUNG UND VORGEHENSWEISE	21
KAPITEL 2 GRUNDÜBERLEGUNGEN ZUR PROBLEMATIK DER INDIREKTEN STEUERN IN DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFT	23
A. Allgemeines	23
B. Indirekte Steuern als Untersuchungsgegenstand	25
I. Abgrenzung der direkten und indirekten Steuern	25
II. Indirekte Steuern und grenzüberschreitender Wirtschaftsverkehr	28
C. Die Zielsetzungen der Europäischen Gemeinschaft und ihre Bedeutung für die indirekte Besteuerung in den Mitgliedstaaten	31
I. Allgemeines	31
II. Die übergeordneten Fernziele der Europäischen Gemeinschaft	32
III. Die vertraglich vorgegebenen Wege zu den Fernzielen	33
1. Die Errichtung eines Gemeinsamen Marktes	34
a) Allgemeines	34
b) Freiheit des Waren-, Dienstleistungs-, Personen- und Kapitalverkehrs	35
aa) Grundsätzliches	35
bb) Klassisches Bestimmungslandprinzip und Marktfreiheiten	35
cc) Ursprungslandprinzip und Marktfreiheiten	38
c) Unverfälschte Wettbewerbsbedingungen	39
aa) Allgemeines	39
bb) Bestimmungslandprinzip und unverfälschter Wettbewerb	39
cc) Ursprungslandprinzip und unverfälschter Wettbewerb	41
d) Gemeinsame Außenhandelsgrenze	42
e) Gemeinsame flankierende Politiken	42
f) Gemeinsamer Markt und Binnenmarkt	43
2. Die Errichtung einer Wirtschafts- und Währungsunion	46
3. Aufbau und Durchführung sonstiger gemeinsamer Politiken	48
D. Zwischenergebnis	48
KAPITEL 3 GEMEINSCHAFTSRECHTLICHE MÖGLICHKEITEN ZUR REAUSIERUNG ZIELKONFORMER BESTEUERUNGSBEDINGUNGEN	51
A. Allgemeines	51
B. Grundlagen des Europäischen Gemeinschaftsrechts	51

I.	Allgemeines	51
II.	Das Verhältnis zwischen Gemeinschaftsrecht und Recht der Mitgliedstaaten	52
C.	Der Einfluß primärrechtlicher Vorschriften auf das Steuerrecht der Mitgliedstaaten	
I.	Allgemeines	55
II.	Das Verbot von Zöllen und Abgaben gleicher Wirkung	56
III.	Das allgemeine gemeinschaftsrechtliche Diskriminierungsverbot	57
IV.	Die speziellen steuerlichen Diskriminierungsverbote im EGV	59
1.	Das Verbot höherer Abgaben auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten	59
a)	Allgemeines	59
b)	Der Regelungsgehalt des Art. 90 [95] Abs. 1 EGV	59
aa)	Inländische Abgaben auf Waren	60
bb)	Begriff der gleichartigen inländischen Ware	61
cc)	Belastungsvergleich zwischen importierter und inländischer Ware	62
c)	Der Regelungsgehalt des Art. 90 [95] Abs. 2 EGV	64
2.	Das Verbot überhöhter Rückvergütungen bei der Ausfuhr von Waren in andere Mitgliedstaaten	65
3.	Das Verbot diskriminierender Durchschnittssätze für die Rückvergütung inländischer Abgaben bei der Ausfuhr von Waren	67
V.	Das Verbot staatlicher Beihilfen und seine Bedeutung für die indirekte Besteuerung in den Mitgliedstaaten	68
VI.	Verbot von Abgaben in Zusammenhang mit staatlichen Handelsmonopolen	70
VII.	Fazit	71
D.	Beeinflussung des Steuerrechts der Mitgliedstaaten durch das sekundäre Gemeinschaftsrecht	
I.	Allgemeines	72
II.	Die Kompetenzverteilung nach dem Prinzip der begrenzten Ermächtigung	72
III.	Vertragliche Rechtsgrundlagen für den Erlass von Maßnahmen auf dem Gebiet der indirekten Steuern durch die Gemeinschaftsorgane	75
1.	Grundsätzliches	75
2.	Allgemeine Rechtsgrundlagen für sekundärrechtliche Maßnahmen	76
a)	Art. 94 [100] EGV - Angleichung mitgliedstaatlicher Rechts- und Verwaltungsvorschriften	76
aa)	Allgemeines	76
bb)	Der Begriff der Rechts- und Verwaltungsvorschriften	76
cc)	Unmittelbare Auswirkung auf den Gemeinsamen Markt	76
dd)	Der Begriff der Angleichung	77
ee)	Angleichung durch Richtlinien	78
ff)	Subsidiarität gegenüber spezielleren Vertragsbestimmungen	78
b)	Art. 95 [100a] EGV - Angleichung von Rechts- und Verwaltungsvorschriften zur Verwirklichung des Binnenmarktes	78
c)	Art.96[101] EGV - Maßnahmen der Gemeinschaft gegen wettbewerbsverzerrende Rechtsvorschriften in den Mitgliedstaaten	79
3.	Spezielle Rechtsgrundlagen für sekundärrechtliche Maßnahmen	79
a)	Art. 93 [99] EGV - Harmonisierung der indirekten Steuern	79

aa)	Grundlegendes	79
bb)	Begriff der Rechtsvorschriften	81
cc)	Umsatzsteuern, Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern	81
dd)	Der Begriff der Harmonisierung	83
ee)	Der Begriff der Bestimmungen	85
ff)	Die Notwendigkeit der Harmonisierung für den Binnenmarkt	85
gg)	Die Bedeutung des Zieldatums	86
b)	Art. 71 [75] EGV - Maßnahmen im Rahmen der gemeinsamen Verkehrspolitik	86
c)	Art. 175 [130s] EGV - Maßnahmen im Rahmen der gemeinsamen Umweltschutzpolitik	87
4.	Art. 308 [235] EGV als Vertragsabrundungsklausel	88
5.	Sonstiges	89
IV.	Das Verfahren der Sekundärrechtsetzung auf dem Gebiet der indirekten Steuern	90
V.	Die rechtlichen Konsequenzen aus der Sekundärrechtsetzung für die Mitgliedstaaten	93
1.	Allgemeines	93
2.	Die Konsequenzen von Maßnahmen in Form von Verordnungen	93
3.	Die Konsequenzen von Maßnahmen in Form von Richtlinien	94
a)	Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Richtlinientransformation	94
b)	Sperrwirkung der Richtlinienbestimmungen	97
c)	Die Folgen einer nicht-ordnungsgemäßen Transformation der Richtlinien durch die Mitgliedstaaten	98
4.	Sonstige Handlungsformen	101
E.	Zwischenergebnis	101

KAPITEL 4 SPEZIELLE GRENZEN DER KOMPETENZAUSÜBUNG ZUM SCHUTZ DER STEUERLICHEN HOHEITSRECHTE DER MITGLIEDSTAATEN 103

A. Allgemeines

B. Das Prinzip der Subsidiarität im Gemeinschaftsrecht

- I. Allgemeine Grundlagen des Prinzips
- II. Das Prinzip der begrenzten Ermächtigung
- III. Das Subsidiaritätsprinzip im engeren Sinne
 1. Grundlegendes
 2. Das Subsidiaritätsprinzip als Kompetenzausübungsregel
 3. Die Arten von Zuständigkeitsbereichen im Gemeinschaftsrecht
 - a) Grundsätzliches
 - b) Die Bereiche ausschließlicher Gemeinschaftszuständigkeit
 - c) Die Bereiche nicht-ausschließlicher Gemeinschaftszuständigkeit
 4. Nicht-ausreichender Handlungserfolg auf Ebene der Mitgliedstaaten als Voraussetzung für Maßnahmen der Gemeinschaftsorgane

6.	Rechtsfolgen	112
7.	Beurteilung des Subsidiaritätsprinzips	112
IV.	Der Grundsatz der Erforderlichkeit von Maßnahmen der Gemeinschaftsorgane für die Verwirklichung der Vertragsziele	114
1.	Allgemeines zur Funktion des Grundsatzes der Erforderlichkeit	114
2.	Der Anwendungsbereich des Erforderlichkeitsgrundsatzes	114
3.	Die Bedeutung des Erforderlichkeitsgrundsatzes für die Harmonisierung der indirekten Steuern	115
C.	Das Prinzip der Rücksichtnahme auf die Interessen der Mitgliedstaaten	119
I.	Allgemeines	119
II.	Die Bedeutung des Prinzips der Rücksichtnahme für die Steuerharmonisierungstätigkeit der Gemeinschaftsorgane	121
D.	Zwischenergebnis	122
KAPITEL 5 DIE ENTWICKLUNG UND DER AKTUELLE STAND DES EUROPÄISCHEN SEKUNDÄRRECHTS AUF DEM GEBIET DER INDIREKTEN STEUERN		125
A.	Allgemeines	125
B.	Das Sekundärrecht zur Umsatzbesteuerung	125
I.	Wissenschaftliche Untersuchungen und Vorarbeiten	125
1.	Tinbergen-Bericht	125
2.	Neumark-Bericht	126
3.	ABC-Bericht	128
II.	Überblick über die wichtigsten Harmonisierungsschritte	129
1.	Die Einführung eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems durch die Erste und Zweite MWSt-RL	129
2.	Die Abrundung des Mehrwertsteuersystems durch die 6. MWSt-RL	131
a)	Allgemeines	131
b)	Exkurs: Die Finanzierung des Haushalts der Europäischen Gemeinschaft durch Eigenmittel	132
aa)	Grundlegendes zur Finanzierung der Gemeinschaft	132
bb)	Die Zusammensetzung der Eigenmittel	133
cc)	Die Berechnung der Mehrwertsteuer-Eigenmittel	134
c)	Überblick über den Inhalt der 6. MWSt-RL	135
3.	Die Binnenmarkt-Richtlinie	138
4.	Weitere Harmonisierungsmaßnahmen	141
III.	Der aktuelle Stand des europäischen Sekundärrechts zur Umsatzbesteuerung	141
1.	Grundlegendes	141
2.	Das allgemeine System der harmonisierten Umsatzbesteuerung	141
a)	Der Anwendungsbereich der gemeinsamen Mehrwertsteuer	141
b)	Die Besteuerungsgrundlage der harmonisierten Mehrwertsteuer	145
c)	Die Bestimmungen über die Befreiungen von der Mehrwertsteuer	146
d)	Die Vorschriften bezüglich der Anzahl und der Höhe der Steuersätze	147
e)	Die Bestimmungen über den Vorsteuerabzug	148

f)	Die Vorschriften über die Steuerschuldnerschaft	149
g)	Die Vorgaben bezüglich verfahrensrechtlicher Fragen	149
h)	Die Sonderregelungen für Kleinunternehmer, Landwirte und Reisebüros	149
i)	Schlußbestimmungen	151
3.	Die gemeinschaftsrechtlichen Spezialregelungen für die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Wirtschaftsverkehrs	151
a)	Allgemeines	151
b)	Die Besteuerung innergemeinschaftlicher Warenlieferungen an mehrwertsteuerpflichtige Abnehmer	152
aa)	Die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung	152
bb)	Die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs	152
c)	Die Besteuerung innergemeinschaftlicher Warenlieferungen an nicht der Erwerbsbesteuerung unterliegende Abnehmer	154
aa)	Abhollieferungen an nichtkommerzielle Abnehmer	154
bb)	Versandhandel innerhalb der Europäischen Gemeinschaft	156
cc)	Die Besteuerung innergemeinschaftlicher Dienstleistungen	157
dd)	Die Vorgaben bezüglich der Kontrolle und Überwachung der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Wirtschaftsverkehrs	158
4.	Fazit	160
C.	Das Sekundärrecht zur speziellen Verbrauchsbesteuerung	161
I.	Vorarbeiten und Harmonisierungsschritte	161
II.	Die Regelungen der Systemrichtlinie als Rahmenvorschriften für die Verbrauchsbesteuerung in der Europäischen Gemeinschaft	163
1.	Allgemeines	163
2.	Der grundsätzliche Verbrauchsteuertatbestand i.S.d. System-RL	164
3.	Der Geschäftsverkehr mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren unter fortdauernder Steueraussetzung mit kommerziellen Abnehmern	165
4.	Der Geschäftsverkehr mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren mit nichtkommerziellen Abnehmern	166
a)	Allgemeines	166
b)	Innergemeinschaftlicher Versandhandel mit nichtkommerziellen Abnehmern	167
c)	Erwerb verbrauchsteuerpflichtiger Waren direkt im Ursprungsland durch nichtkommerzielle Abnehmer	168
d)	Die Bestimmungen der System-RL zur Durchführung und Kontrolle der Verbrauchsbesteuerung	169
5.	Die Regelungen der Struktur- und Steuersatzrichtlinien	169
a)	Die Besteuerung von Tabakwaren	169
b)	Die Besteuerung von Mineralölen	170
c)	Die Besteuerung von Alkohol und alkoholischen Getränken	170
III.	Bewertung der Verbrauchsteuerharmonisierung	171
D.	Das Sekundärrecht zu sonstigen indirekten Steuern i.S.d. Art. 93 [99] EGV	172
E.	Zwischenergebnis	173

KAPITEL 6 DIE GEZIELTE BESCHRÄNKUNG DER MITGLIEDSTAATLICHEN STEUERHOHEIT DURCH SEKUNDÄRRECHTLICHE VORSCHRIFTEN	179
A. Allgemeines	179
B. Die Beschränkung der Steuerhoheit durch Art. 33 Abs. 1 der 6. MWSt-RL	179
I. Die Grundaussage des Art. 33 Abs. 1 der 6. MWSt-RL	179
II. Steuern, Abgaben und Gebühren i.S.d. Art. 33 der 6. MWSt-RL	181
III. Die Bedeutung der explizit in Art. 33 Abs. 1 der 6. MWSt-RL aufgeführten Abgaben	183
IV. Überlegungen zum Inhalt des Terminus der Abgaben mit dem Charakter von Umsatzsteuern anhand des Wortlauts	186
V. Die Funktion und Bedeutung des Art. 33 Abs. 1 der 6. MWSt-RL innerhalb des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems	190
VI. Überblick über die bisherigen Verfahrensgegenstände vor dem Europäischen Gerichtshof	195
VII. Deduktion der Merkmale einer Umsatzsteuer i.S.v. Art. 33 der 6. MWSt-RL unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des EuGH	200
1. Allgemeines	200
2. Die steuertechnischen Merkmale einer Umsatzsteuer i.S.v. Art. 33 Abs. 1 der 6. MWSt-RL	201
a) Anknüpfung an entgeltliche Lieferungen und Dienstleistungen	201
b) Erfassung der Lieferungen und Dienstleistungen auf mehreren bzw. allen Wirtschaftsstufen	203
c) Erfassung sämtlicher Lieferungen und Dienstleistungen in einem Mitgliedstaat	205
d) Berechnung der Abgabe auf der Grundlage des Entgelts für eine bestimmte Lieferung oder Dienstleistung	209
e) Proportionalität der Abgabe zur Besteuerungsgrundlage	210
f) Möglichkeit zum Abzug von „Vorsteuern“	211
3. Hypothetische Überwälzbarkeit der Abgabe vom Abgabepflichtigen auf den Endverbraucher im Sinne einer indirekten Steuer	214
4. Zusammenfassende Gesamtbetrachtung	217
VIII. Weitere Zulässigkeitsvoraussetzungen für mitgliedstaatliche Abgaben aus Art. 33 Abs. 1 der 6. MWSt-RL	219
C. Die Beschränkung der Steuerhoheit der Mitgliedstaaten durch Art 3 System- Richtlinie	220
I. Mitgliedstaatliche Abgaben auf verbrauchsteuerpflichtige Waren	220
1. Allgemeines	220
2. Der Begriff der anderen indirekten Steuern	221
3. Die besondere Zielsetzung einer Steuer i.S.d. Art. 3 Abs. 2 System-RL	221
4. Die Beachtung der Grundsätze der Verbrauchsteuern oder der Mehr- wertsteuer	224
II. Mitgliedstaatliche Abgaben auf andere Waren i.S.v. Art. Abs. 3 System-RL	227
1. Grundlegendes	227
2. Der Begriff der anderen Waren	228
3. Das Verbot von mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten	229

4.	Die Zulässigkeit von mitgliedstaatlichen Steuern auf Dienstleistungen	230
a)	Grundlegendes	230
b)	Die Umsatzbezogenheit einer Steuer auf Dienstleistungen	231
c)	Das Verbot von mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten	232
D.	Zwischenergebnis	232
KAPITEL 7 DIE ZUKUNFT DER INDIREKTEN BESTEUERUNG IN EUROPA		235
A.	Allgemeines	235
B.	Die Zukunft der Umsatzbesteuerung	235
I.	Allgemeines	235
II.	Das Konzept der Kommission für ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem	236
1.	Die Grundidee des geplanten endgültigen Mehrwertsteuersystems	236
2.	Die erforderlichen Harmonisierungsmaßnahmen zur Umsetzung des Konzepts	236
a)	Die Harmonisierung der Steuersätze	236
b)	Die Harmonisierung der Vorschriften zum Vorsteuerabzug	238
c)	Maßnahmen zur Verbesserung der Richtlinientransformation	238
d)	Einrichtung eines Clearingmechanismus zur Umverteilung des Mehrwertsteueraufkommens	239
III.	Zusammenfassende Beurteilung des Konzepts	243
C.	Die Zukunft der anderen indirekten Steuern	244
KAPITEL 8 SCHLUSSBEMERKUNG		247
	Verzeichnis der EuGH-Rechtsprechung	249
	Verzeichnis der Schlußanträge	253
	Verzeichnis des europäischen Sekundärrechts	255
	Literaturverzeichnis	261