

24.11.92

EG - Fz

20 Seiten

Unterrichtung

durch die Bundesregierung

Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG - Sonderregelung für Gold

KOM(92) 441 endg.; Ratsdok. 9784/92

861/92

KEP-AE-Nr.: 913188

Übermittelt vom Bundesminister für Wirtschaft am 24. November 1992 gemäß Artikel 2 des Gesetzes zur Einheitlichen Europäischen Akte (BGBl. II 1986 S. 1102 f.).

Die Vorlage ist vom Herrn Präsidenten der Kommission der Europäischen Gemeinschaften am 28. Oktober 1992 dem Herrn Präsidenten des Rates der Europäischen Gemeinschaften übermittelt worden.

Das Europäische Parlament und der Wirtschafts- und Sozialausschuß werden an den Beratungen beteiligt.

Die Kommission strebt eine möglichst baldige Beschlußfassung durch den Rat an.

BEGRÜNDUNGI. EINLEITUNG

Nach der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie unterliegen alle Umsätze von Gold, die von Steuerpflichtigen bewirkt werden, im Prinzip der Steuer [die einzigen Ausnahmen hiervon werden in den Artikeln 14 Absatz 1 Buchstabe j) und 15 Absatz 11 aufgeführt]. Auf der Grundlage von Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b) in Verbindung mit Anhang F Ziffer 26 können die Mitgliedstaaten jedoch in einer Übergangszeit die für Umsätze von Gold, das nicht für industrielle Zwecke bestimmt ist, bestehenden Befreiungen aufrechterhalten.

In ihrem ursprünglichen Vorschlag für eine achtzehnte Richtlinie hatte die Kommission die Aufhebung der genannten Ausnahmeregelung ab dem 1. Januar 1986 vorgesehen. Angesichts der Einwände des Parlamentes räumte die Kommission ein, daß die Frage der Mehrwertsteuerregelung für Gold wegen der Besonderheiten des betreffenden Wirtschaftssektors einer eingehenderen Prüfung und eines gesonderten Vorschlages bedurfte.

Durch die achtzehnte Richtlinie des Rates, die am 18. Juli 1989 erlassen wurde, wird die Kommission beauftragt, Vorschläge zur Aufhebung der im Rahmen der Anhänge E und F verbleibenden Ausnahmeregelungen (also auch der, die nicht für industrielle Zwecke bestimmtes Gold betrifft) vorzulegen, und zwar unter Berücksichtigung bestehender oder in der Perspektive der Vervollendung des Binnenmarktes drohender Wettbewerbsverzerrungen. Die meisten dieser verbleibenden Ausnahmeregelungen waren jüngst Gegenstand eines Vorschlags für eine neue Richtlinie (den die Kommission dem Rat am 22. Juli 1992 unterbreitet hat). Wegen der Komplexität des Gegenstands hatte die Kommission allerdings ihre Absicht erklärt, eine spezielle Richtlinie für die Behandlung von Gold vorzuschlagen.

Ein in sich geschlossener Vorschlag ist um so notwendiger, als die aktuelle Situation durch Divergenzen zwischen den Mitgliedstaaten geprägt ist, die nicht allein auf die erwähnte vorübergehend geltende Ausnahmeregelung für sogenanntes Anlagegold zurückzuführen sind, sondern auch auf die Vielzahl unterschiedlicher Steuerregelungen für Gold im allgemeinen, beispielsweise im Rahmen von Vereinfachungsmaßnahmen im Sinne von Artikel 27.

Tatsache ist, daß bedeutende Divergenzen zwischen den Rechts- und Verwaltungsvorschriften der einzelnen Mitgliedstaaten sowie steuerlichen Besonderheiten in bestimmten Mitgliedstaaten bestehen:

- Bestimmte Mitgliedstaaten, die Gold besteuern, stehen sich schlechter als andere, die es befreien. Es läßt sich eine Tendenz feststellen, Gold in letzteren Staaten zu lagern; darüber hinaus ist es den steuernden Staaten nicht möglich, Umsätze von Goldmarktpapieren, zu erfassen.
- Das erhebliche Besteuerungsgefälle zwischen einzelnen Mitgliedstaaten hat zum Auftauchen von Scheingesellschaften geführt, die Gold aus Ländern mit niedriger oder Null-Besteuerung einführen und mit Mehrwertsteuer verkaufen, um sich dann in Luft aufzulösen, ohne die Steuer entrichtet zu haben. Bestimmte Mitgliedstaaten wurden bereits ermächtigt, im Rahmen von Artikel 27 Maßnahmen zur Bekämpfung dieser Steuerhinterziehung zu ergreifen.

Zum Zweck der weitestgehenden Vermeidung von Wettbewerbs-verzerrungen und Steuerhinterziehung, schlägt die Kommission die Aufnahme spezieller Rechtsvorschriften in die Sechste Richtlinie vor, und zwar durch Einfügung eines Artikels 26a. Außerdem wird ein ebenfalls einzufügender Artikel 28 o vorgesehen, welcher der durch die Richtlinie 91/680/EWG eingeführten Übergangsregelung hinsichtlich der Aufhebung der Steuergrenzen Rechnung trägt. Gleichzeitig wird Ziffer 26 von Anhang F der Sechsten Richtlinie aufgehoben.

II. ZU ARTIKEL 1 (EINFÜGUNG VON ARTIKEL 26a)

A. ANWENDUNGSBEREICH

Die Regelung betrifft nur Lieferungen und Dienstleistungen. Der Steuertatbestand der Einfuhr wird nicht behandelt, da für ihn die normalen Regeln gelten, und zwar insbesondere die in Artikel 23 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie vorgesehene Möglichkeit.

Vermittler

Für Leistungen von Vermittlern, d.h. der Personen, die im Namen und auf Rechnung eines Dritten handeln, muß die gleiche Regelung gelten wie für die Lieferungen, auf die sich diese Leistungen beziehen. In Anbetracht der vorgesehenen Sonderregelung und insbesondere der Befreiung von Anlagegold wird vorgeschlagen, die Verkäufe und die mit diesen Verkäufen verbundenen Dienstleistungen in der gleichen Weise zu behandeln, damit nicht auf diesem Wege die Geschäfte mit dem Gold selbst beeinträchtigt werden.

Buchgold

Mit diesem Ausdruck wird hier das Gold bezeichnet, das durch Wertpapiere (Goldzertifikate) verbrieft oder auf Konten (Goldkonten) hinterlegt ist. In beiden Fällen hat der Inhaber einen Anspruch auf eine bestimmte Menge Gold, das bei einem Finanzinstitut lagert.

Goldzertifikate können ein Eigentumsrecht oder einen schuldrechtlichen Anspruch verbriefen, auf eine bestimmte, mit Namen bezeichnete Person oder auf den Inhaber ausgestellt sein sowie auf vertretbares Gold oder bestimmtes Gold lauten.

Bei Eigentumszertifikaten bilden die Emission und die etwaige Übertragung des Wertpapiers genau genommen Lieferungen, die an dem Ort ausgeführt werden, an dem sich das Gold befindet. Solange andere Bestimmungen fehlen (siehe unten unter D Ziffer 2), kann die materielle Übergabe des Goldes gegen Aushändigung des Zertifikats keine Lieferung darstellen, denn die Übertragung des Goldes hat ja bereits mit der vorigen Übertragung des Zertifikates stattgefunden.

Bei Forderungszertifikaten stellen die Emission und die sich daran anschließenden Übertragungen Dienstleistungen dar (die ganz anderer Art sind als die der Vermittler).

Unabhängig von der Art der Zertifikate fallen all diese Umsätze in den Anwendungsbereich dieser Richtlinie, und zwar entweder als Lieferungen oder als Dienstleistungen.

Bei Goldkonten liegt ein Depotvertrag (Dienstleistung) vor. Diesem kann eine Goldlieferung vorausgehen, wenn nämlich der Depotinhaber nicht selbst das Gold beibringt, sondern es von der Bank kauft, die ihm das Konto eröffnet. Wird das Gold oder ein Teil dieses Goldes auf andere Konten übertragen, so gilt dies als Lieferung. Das Abheben des Goldes als solches stellt keinen Steuertatbestand dar, da das Gold ja bereits von der Bank geliefert oder vom Konteninhaber beigebracht worden war. Von einem Goldkonto ausgehende Goldlieferungen werden nicht ausdrücklich erwähnt, da sie unter den ersten Spiegelstrich der Regelung fallen, welche Lieferungen im allgemeinen betrifft.

Termin- und Optionsgeschäfte

Durch Terminkontrakte verpflichten sich Marktteilnehmer, zu einem bestimmten Termin eine bestimmte Menge Gold zu einem variablen Kurs zu verkaufen oder zu kaufen. Optionsgeschäfte sind Verträge, die dem Optionskäufer das Recht bieten, zu einem bestimmten zukünftigen Zeitpunkt zu einem vorab vereinbarten Preis eine bestimmte Menge Gold zu kaufen oder zu verkaufen. Pflichten oder Rechte dieser Art stellen bis zu dem Zeitpunkt, zu dem die Lieferung stattfindet, Dienstleistungen dar.

B. BEGRIFFSBESTIMMUNGEN

Durch die folgenden Definitionen soll der Anwendungsbereich der beiden unter C und D dargestellten Steuerregelungen abgegrenzt werden. Wie zu sehen ist, wurde hierbei der Begriff "Gold, das (nicht) für industrielle Zwecke bestimmt ist", auf den in Anhang F der Sechsten Richtlinie Bezug genommen wird, fallengelassen. Es empfiehlt sich nämlich, die Mehrwertsteuerregelungen für Gold nicht auf die Verwendung des Metalls (und damit auf die Absicht des Käufers) zu gründen. Mit dem neuen Begriff "Anlagegold" (der als Grundlage für die Befreiung dient) sollen die Umsätze erfaßt werden, die wegen ihres Anlage- oder finanziellen Charakters weder auf der Endstufe noch auf der Stufe der gewerblichen Verwendung einen echten Verbrauch des Metalls zur Folge haben. Der Begriff des Währungsgoldes, der wie der Begriff des Industriegoldes auch in bestimmten nationalen Rechtsvorschriften auftaucht, wird lediglich auf das Gold angewendet, das an die Zentralbanken verkauft wird und für das in der Sechsten Richtlinie bereits eine Befreiung mit Vorsteuerabzug vorgesehen ist (Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe j und Artikel 15 Absatz 11). Letztere Befreiung, die sowohl Lieferungen innerhalb des Landes als auch Einfuhren betrifft, ist dadurch gerechtfertigt, daß Währungsgold entsprechend der Kapitalverkehrsrichtlinie 88/361/EWG als Geldkapital der Zentralbanken gilt. Alle anderen Arten von Gold, die in dem vorliegenden Richtlinienentwurf als "Anlagegold" oder als "Gold, das kein Anlagegold ist", definiert sind, sind als Waren anzusehen.

a) Gold im allgemeinen

Durch die Definition des Goldes nach seinem Feingehalt soll der Anwendungsbereich dieses Vorschlags eingeschränkt werden.

Außerdem werden in der Vorlage bestimmte Goldmünzen und generell aus Gold gefertigte Gegenstände (objets en général) ausdrücklich aus der Sonderregelung ausgenommen. Bei nicht notierten Goldmünzen oder Münzen, die keine ausreichende Menge Gold enthalten, hat man es nämlich wie bei den anderen Gegenständen (objets) mit Gegenständen (biens) zu tun, deren Wert mehr von anderen Faktoren als dem reinen Metallwert abhängt (künstlerischer Wert, Sammlerwert usw.). All diese Gegenstände (objets) unterliegen entweder der Normalregelung oder der Sonderregelung nach Artikel 32.

- Bei den Goldmünzen hingegen, die in den Anwendungsbereich dieser Vorlage fallen, ist aus dem Kriterium der Notierung zu ersehen, daß es sich hier um Gegenstände (biens) handelt, deren Wert sich fast parallel zum Goldpreis entwickelt.
- Was unter "anderen Gegenständen" (autres objets) zu verstehen ist, kann von den Mitgliedstaaten definiert werden. Dies dürfte keine schwerwiegenden Nachteile in den Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten mit sich bringen. So sind innerhalb bestimmter Grenzen selbst für ein und denselben Gegenstand (bien) unterschiedliche Steuersätze möglich, was nicht unbedingt auf eine unterschiedliche Einstufung des Gegenstandes durch die Mitgliedstaaten zurückgehen muß.

b) Anlagegold

Der Begriff des Anlagegoldes wird unter Zugrundelegung der Definition von Gold im allgemeinen entsprechend a) durch das gleichzeitige Vorliegen zweier Bedingungen abgegrenzt. Zum einen findet keine materielle Übergabe statt, so daß die Regelung auf Umsätze beschränkt ist, die einen eindeutigen Anlage- oder finanziellen Charakter haben. Zum anderen ist Anlagegold dadurch gekennzeichnet, daß der Verkäufer den Status eines zugelassenen Berufshändlers besitzt. Angesichts der für dieses Gold vorgesehenen Befreiung ist dies aus Überwachungsgründen sinnvoll. Selbstverständlich findet die Anlagegoldregelung dann keine Anwendung, wenn der Verkauf durch einen nicht als Berufshändler zugelassenen Steuerpflichtigen - selbst wenn keine materielle Übergabe erfolgt - vorgenommen wird.

Über diese objektiven Voraussetzungen hinaus können die Mitgliedstaaten bestimmte Eigenschaften festlegen, die Anlagegold besitzen muß: z.B. die Form (Barren usw.) und die Echtheits-Kennzeichnung.

Was unter der materiellen Übergabe zu verstehen ist, kann von den Mitgliedstaaten definiert werden. Allerdings muß ausgeschlossen sein, daß die Hinterlegung von Gold bei einem Dritten oder selbst beim Verkäufer als Vorwand für die Behauptung verwendet wird, es habe keine materielle Übergabe stattgefunden. Vor allem für den Fall, daß das Gold beim Verkäufer in Verwahrung bleibt, muß diese Möglichkeit verhindert werden. In letzterem Fall hat eine materielle Übergabe stattgefunden, wenn der Käufer jederzeit uneingeschränkt das Gold in Besitz nehmen kann, ohne daß die Verantwortlichkeit des als Verwahrer fungierenden Verkäufers hierbei im Spiele wäre (dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn ein Käufer einen Safe des Verkäufers als Golddepot benutzt und der Verkäufer kein Recht auf Einsichtnahme in bezug auf den Inhalt des Safes hat).

c) Gold, das kein Anlagegold ist

Ist die eine oder andere Bedingung oder Eigenschaft nicht gegeben, so ist das Gold kein Anlagegold mehr, doch fällt es, sofern es der Definition gemäß a) genügt, immer noch in den Anwendungsbereich dieses Vorschlags. Es unterliegt aber einer anderen Regelung als der für Anlagegold.

C. REGELUNG FÜR ANLAGEGOLD

Die Regelung sieht Steuerbefreiung mit Vorsteuerabzugsrecht vor. Eine generelle Besteuerung von Gold erscheint nicht als angemessen, wenn das Gold Gegenstand reiner Anlage- und finanzieller Geschäfte ist. Dies ist z.B. bei Geschäften der Fall, bei denen keine materielle Übergabe stattfindet, wodurch die Anwendung der Mehrwertsteuer auf den Verkaufspreis, selbst wenn diese Mehrwertsteuer abzugsfähig wäre, eine Belastung darstellen würde, die sich störend auf den Goldmarkt auswirken könnte. Unter diesen rein finanziellen Transaktionen spielen bereits heute oder aber zukünftig die Transaktionen, die unter Verwendung von Wertpapieren ausgeführt werden, auf dem europäischen Goldmarkt eine immer größere Rolle. Wegen der hohen Zirkulationsgeschwindigkeit dieser Wertpapiere wäre es äußerst schwierig, wenn nicht unmöglich, die mit ihnen verbundenen Umsätze von Gold zu besteuern, vor allem dann, wenn sich das Gold in einem anderen Mitgliedstaat befindet als in demjenigen, in dem die sukzessiven Übertragungen des Wertpapiers stattgefunden haben. Ein ähnliches Problem mag zwar auch bei anderen Gegenständen entstehen, doch ist dabei die Sachlage doch ganz anders, weil es sich nur um einige wenige Transaktionen handelt.

Unbedingt festgehalten werden sollte, daß durch die Befreiung dieser rein finanziellen Umsätze zum einen sich die Gefahr eines Abflusses des Metalls in Drittländer verringert und zum anderen das Verbleiben des Goldes im legalen Geschäftskreislauf erleichtert wird.

D. REGELUNG FÜR GOLD, DAS KEIN ANLAGEGOLD IST

1. Normalregelung

Gold, bei dem die eine oder andere Bedingung oder Eigenschaft, durch die Anlagegold definiert ist, nicht oder nicht mehr gegeben sind, fällt damit automatisch in die Kategorie des Goldes, das kein Anlagegold ist.

Da für dieses Gold keine Befreiung vorgesehen ist (außer derjenigen nach Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe j) und 15 Absatz 11], ist hier die Normalregelung anzuwenden. Für diese gelten allerdings einige besondere Bestimmungen, die im folgenden aufgeführt werden:

Die Verpflichtung des steuerpflichtigen Käufers, Rechnungen mit Ausweis seiner Identifikationsnummer aufzubewahren, rechtfertigt sich durch die Notwendigkeit der Vermeidung von Betrügereien, in dem Sinne, daß dieser Käufer die Steuer auf seine Goldkäufe abzieht und anschließend betrügerisch deren Vergütung nach dem Verfahren des nachstehenden Absatzes 4 beantragt.

Die Anwendung der Regelung der Besteuerung bedeutet natürlich, daß das Gold, das sich in einem Mitgliedstaat befindet, auch dann dort besteuert wird, wenn sich die Vertragspartner dort nicht befinden. Dies ist ein Problem, das sich bei allen Gegenständen (biens) stellt; im übrigen sind hierfür in Artikel 21 der Sechsten Richtlinie besondere Maßnahmen vorgesehen.

2. Gleichstellung der materiellen Übergabe mit einer Lieferung

Die materielle Übergabe, die im Anschluß an eine aufgrund der Regelung für Anlagegold befreite Lieferung erfolgt, muß unbedingt einer Lieferung gleichgestellt sein, damit das Gold nicht in den gewerblichen oder privaten Verbrauch gelangt, ohne daß Mehrwertsteuer erhoben wurde.

Da zum Zeitpunkt der materiellen Übergabe keine Gegenleistung erfolgt, wird vorgeschlagen, auf den Marktkurs des Zeitpunkts der Übergabe Bezug zu nehmen. Damit wird eine Gleichbehandlung aller Käufer von Gold, das kein Anlagegold ist, erzielt, unabhängig vom Zeitpunkt, zu dem die Lieferung stattgefunden hat.

3. Der Pro-rata-Satz

Dadurch, daß die materielle Übergabe einer Lieferung gleichgestellt wird, wird der Betrag des Umsatzes, der einen Anspruch auf Vorsteuerabzug entstehen läßt, künstlich erhöht. Dieser neue Steuertatbestand ist aber ausschließlich aus steuertechnischen Gründen geschaffen worden. Er kann also nicht von der vorausgehenden Lieferung abgetrennt werden, für die Steuerbefreiung mit Vorsteuerabzugsrecht galt, weil sie keine materielle Übergabe zur Folge gehabt hatte. Damit es bei der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugsrechts nicht zu Mißbräuchen kommt, wird vorgeschlagen, daß bei der materiellen Übergabe der Umsatz, der im Zähler und im Nenner des für die Übergabe geltenden Pro-rata-Satzes erscheint, lediglich aus der Differenz zwischen dem Wert der befreiten Lieferung und dem (aktualisierten) Wert der materiellen Übergabe besteht (Mehrwert oder Minderwert).

4. bis 8. Lieferung von versteuertem Gold ohne Abzugsrecht

Es ist auf ein Problem der Steuerremanenz und Doppelbesteuerung hingewiesen worden, das auftritt, wenn Gold, auf das eine nicht abziehbare Steuer erhoben wurde, wieder in den Wirtschaftskreislauf eingeführt wird.

Dieser Umstand tritt natürlich nicht allein bei Gold ein, sondern ganz allgemein, unabhängig von den spezifischen Eigenschaften des Gegenstandes. Aus eben diesem Grund hat die Kommission auch die Sonderregelung für Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten vorgeschlagen.

Auf theoretischer Ebene sind verschiedene Lösungen denkbar. Es ist nicht uninteressant, sie gegenüberzustellen und ihre Leistungsfähigkeit zu vergleichen.

Generelle Erstattung

Diesem Konzept liegt die Überlegung zugrunde, daß eine Besteuerung der Gewinnspanne zwar das Problem der Doppelbesteuerung in den meisten Fällen lösen könnte, für Gold aber wohl nicht sehr tauglich ist. Im realen Wirtschaftsleben ist nämlich, von einigen seltenen Fällen abgesehen, zu beobachten, daß andere Gebrauchtgegenstände, für die das Gewinnspannensystem gilt, bei einer Wiedereinführung in den Wirtschaftskreislauf nur einer äußerst begrenzten Anzahl von Transaktionen unterliegen.

Mit Gold als Anlage hingegen sind unbegrenzt viele Transaktionen möglich. Durch eine Gewinnspannenbesteuerung wird zwar der Steuerremanenzeffekt bereits weitestgehend reduziert, aber doch eben nicht ganz und gar ausgeschaltet. Da die auf die Gewinnspanne erhobene Steuer in den Preis eingeht und vom nachfolgenden Käufer nicht abgezogen werden kann, nimmt die Restbelastung mit der Dauer des Wirtschaftskreislaufes immer mehr zu. Durch den besonders hohen Wert des Goldes und die große Anzahl aufeinanderfolgender Geschäfte, die mit ihm vorgenommen werden können, würde sich diese Wirkung erheblich verstärken.

Zudem würde das Gewinnspannensystem ad infinitum weiterlaufen, sofern keine besonderen Maßnahmen getroffen werden. Denn sobald das Gold von einer Person weiterveräußert würde, die bei der Anschaffung des Goldes keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug hatte (im folgenden: "nicht abzugsberechtigt"), unterlägen alle folgenden Weiterveräußerungen dieses Goldes durch Steuerpflichtige systematisch der Gewinnspannenbesteuerung.

Auch ist auf die Gefahr hingewiesen worden, daß man so zu einer Situation gelangen könnte, in der der Wiederverkaufspreis einschließlich Händlerspanne über dem an der Börse notierten Kurs (Steuer einbegriffen) läge und daher nicht realisierbar wäre.

Außerdem steht zu befürchten, daß es zu Steuerhinterziehung kommt, da es nämlich dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer angelegen sein könnte, den Beschaffungspreis des Goldes, das er von Privatpersonen kauft, künstlich zu erhöhen, um die steuerpflichtige Gewinnspanne zu schmälern.

Daher ist von einigen Seiten in allgemeiner Form vorgeschlagen worden, die Reststeuer dadurch zu beseitigen, daß sie beim Wiederverkauf des Goldes dem nicht abzugsberechtigten Verkäufer (Nichtsteuerpflichtiger oder befreiter Steuerpflichtiger) erstattet wird.

Eine derartige Erstattung, die entweder vom Staat oder vom steuerpflichtigen Käufer vorgenommen werden könnte, erscheint wegen ihrer neutralen Wirkung auf den ersten Blick als sehr verlockend. Unabhängig von der Dauer des Wirtschaftskreislaufes und dem steuerrechtlichen Status der beteiligten Personen (Steuerpflichtiger oder Nichtsteuerpflichtiger) gäbe es nämlich keinerlei Steuerremanenz mehr.

Ein solches System der generellen Erstattung bringt jedoch mehrere Nachteile mit sich:

- 1) Erfolgt die Erstattung durch den Staat, z.B. wenn eine Privatperson, die das Gold mit Mehrwertsteuer gekauft hat, es an eine andere Privatperson weiterverkauft, so erhält letztere den Gegenstand ohne jegliche Mehrwertsteuer.
- 2) Erfolgt die Erstattung durch den Käufer, so könnte die Privatperson, die an eine andere Privatperson verkauft, ihre Mehrwertsteuer nur dadurch wiedererlangen, daß sie ihren Verkaufspreis entsprechend erhöht: Damit würde ein neuer Remanenzzyklus in Gang gesetzt. Um dies zu vermeiden, müßte die erste Privatperson ihr Erstattungsrecht der zweiten Privatperson (dem Käufer) übertragen. Hält man sich vor Augen, wie eine solche Transaktionskette zwischen Privatpersonen konkret abläuft, so wird klar, wie schwierig es wäre, dieses Erstattungsrecht im Zeitverlauf zu verfolgen. Man kann sich leicht vorstellen, zu welchen Steuerhinterziehungsmöglichkeiten es kommen könnte, wenn eine Privatperson ein Erstattungsrecht geltend machen würde, das auf einer Rechnung beruht, die selbst relativ jüngeren Ursprungs sein könnte, vom Staat aber in keiner Weise zu kontrollieren wäre, z.B. wegen Ablauf der Verjährungsfrist.

Darüber hinaus ist eine derartige Erstattung nur dann möglich, wenn die Privatperson eine vorschriftsmäßig ausgestellte Rechnung erhalten und aufbewahrt hat: Dadurch droht das bereits zirkulierende Gold außerhalb des Systems zu bleiben.

Auf einen bestimmten Fall beschränkte Erstattung

Um die mit der Übertragung der Rechnungen verbundenen Nachteile zu vermeiden, könnte so verfahren werden, daß der verkaufenden Privatperson nur dann eine Erstattung gewährt wird, wenn die Privatperson an einen besteuerten Steuerpflichtigen Gold verkauft, das sie von einem anderen besteuerten Steuerpflichtigen gekauft hat (Steuerpflichtiger ---> Privatperson ---> Steuerpflichtiger).

Durch ein solches System würde vermieden, daß die Rechnungen immer wieder weitergegeben werden müssen, doch beseitigt es nicht die anderen Nachteile des Systems der generellen Erstattung: Insbesondere die Schwierigkeit, das Erstattungsrecht im Zeitverlauf zu verfolgen (Problem der Überwachung) und die Möglichkeit, daß das bereits zirkulierende Gold außerhalb des Systems bleibt.

Im folgenden soll untersucht werden, wie sich die beiden Erstattungsweisen - durch den Staat oder durch den steuerpflichtigen Käufer - unter den Bedingungen des endgültigen Systems und unter denen des Übergangssystems jeweils auswirken:

a) Beim endgültigen System

- aa) Läßt man den Mitgliedstaaten die Wahl der Erstattungsweise (Staat oder Käufer), läuft der Erstattungsberechtigte Gefahr, keine Erstattung zu bekommen. Dies ist z.B. dann der Fall, wenn eine Privatperson das Gold in einem Staat gekauft hat, in der die Erstattung über den Käufer erfolgt, und es in einem Staat verkauft hat, der sich für die Erstattung durch staatliche Stellen entschieden hat.
- ab) Führt man ein alle Mitgliedstaaten bindendes System der Erstattung durch den Staat ein, begünstigt man die Fälle, in denen der Käufer das Gold von einem Nichtsteuerpflichtigen kauft, gegenüber den Fällen, in denen er es von Steuerpflichtigen kauft. Da der Nichtsteuerpflichtige vom Staat die Erstattung bekommt, braucht der Käufer nämlich keinen Mehrwertsteuerbetrag vorzufinanzieren, wie er es tun müßte, kaufte er von einem Steuerpflichtigen.
- ac) Führt man, um letztgenannten Nachteil zu vermeiden, ein alle Mitgliedstaaten bindendes System der Erstattung durch den steuerpflichtigen Erwerber ein, so ergeben sich andere Komplikationen. Wenn beispielsweise eine Privatperson an einen Steuerpflichtigen verkauft, so müßte letzterer über die Einkaufsrechnung der Privatperson verfügen, da der Staat sonst nicht beurteilen könnte, ob die Erstattung zu Recht erfolgte (denn die Privatperson unterliegt grundsätzlich keinen Kontrollen). Hierbei ergibt sich dann eine zusätzliche Schwierigkeit, wenn die Privatperson über eine ausländische Rechnung verfügt, die anlässlich eines Goldkaufes in einem Mitgliedstaat angestellt wurde, in dem er nicht ansässig ist:

der steuerpflichtige Erwerber muß dann nämlich eine Umrechnung in die Währung durchführen, in der das Geschäft stattfindet.

b) Beim Übergangssystem:

- ba) Überläßt man den Mitgliedstaaten die Wahl der Erstattungsweise (Staat oder Käufer), so sind die Folgen die gleichen wie unter aa).
- bb) Führt man ein alle Mitgliedstaaten bindendes System der Erstattung durch den Staat ein, so tritt der unter ab) genannte Nachteil nicht ein. Bei Verkäufen zwischen Steuerpflichtigen kommt es nämlich weder bei der innergemeinschaftlichen Regelung noch [gemäß dem in Artikel 2 (Artikel 28 c) niedergelegten System] bei der inländischen Regelung dazu, daß der Käufer die Mehrwertsteuer vorfinanziert; das gleiche gilt in dem Fall, daß der Käufer das Gold von einer Privatperson kauft (die die Erstattung vom Staat erhält). Aber es ergeben sich Überwachungsprobleme. Um sich zu vergewissern, daß die Erstattung zu Recht erfolgt ist, muß der Staat beispielsweise bestimmte Pflichten auferlegen können (z.B.: Abgabe einer Käuferklärung durch den steuerpflichtigen Erwerber). In bestimmten Fällen nun ist es unleugbar so, daß der Staat der Erstattung nur schwierig die Gültigkeit einer derartigen

Erklärung überprüfen kann, vor allem wenn sie von einem Erwerber aus einem anderen Mitgliedstaat abgegeben wird. Zudem ist folgender Fall zu bedenken: Wird ein Verkauf, den ein Nichtsteuerpflichtiger (oder ein nicht abzugsberechtigter Steuerpflichtiger) vorgenommen hat, rückgängig gemacht, so muß der dem Verkäufer vom Staat erstattete Betrag logischerweise zurückgezahlt werden; hierzu aber muß der Staat natürlich über die Rückgängigmachung unterrichtet sein. Abhilfe können hier nur die Mitgliedstaaten selbst schaffen, und zwar über die Amtshilfe.

Andererseits ist dem Mitgliedstaat des Erwerbers daran gelegen, dessen Verkäufe zwecks Überprüfung der nachfolgenden Lieferungen zu überwachen. Auf jeden Fall kann nicht im vorherein ausgeschlossen werden, daß eine Erstattung zu Unrecht erfolgt. Es darf aber auch erinnert werden, daß diese Gefahr bereits heute in anderen Bereichen wie z.B. denen, die durch die achte Richtlinie geregelt werden, besteht.

- bc) Um die unter bb) genannten Einwände auszuräumen, müßten alle Pflichten - auch die der Erstattung - dem steuerpflichtigen Erwerber auferlegt werden; dies aber wäre inakzeptabel, denn die Käufe, die der Erwerber von Privatpersonen tätigt, wären benachteiligt (Vorfinanzierung) gegenüber seinen Käufen von Steuerpflichtigen (keine Vorfinanzierung, da hier der unter III-1 beschriebene sogenannte "Reverse-charge"-Mechanismus greift).

Das gemischte System ("beschränkte" Erstattung plus Gewinnspanne)

Die Nachteile des Systems der "beschränkten" Erstattung liegen zum größten Teil daran, daß es schwierig ist, den Erstattungsanspruch zu überprüfen, wenn dieser ohne zeitliche Einschränkung gewährt wird. Daher müßte eine Frist gesetzt werden, nach deren Ablauf eine Erstattung nicht mehr zulässig ist. Jeder Mitgliedstaat müßte diese zeitliche Begrenzung entsprechend der Verfallsfrist festlegen, die er für Kontrollzwecke anwendet.

Vorausgesetzt, daß eine derartige Maßnahme getroffen wird, erscheint das System der "beschränkten" Erstattung als eine Lösung, durch die sowohl das Remanenzproblem bewältigt wird als auch die meisten der genannten Nachteile nicht auftreten.

In diesem System wird eine Erstattung gewährt:

- a) Einem Nichtsteuerpflichtigen (oder einem nicht abzugsberechtigten Steuerpflichtigen). Nicht gewährt wird die Erstattung einem Steuerpflichtigen, der Anspruch auf einen partiellen Vorsteuerabzug hat. In einem solchen Fall würden sich nämlich sonst zahlreiche

Komplikationen ergeben⁽¹⁾. Aus eben diesem Grunde übrigens - um Komplikationen zu vermeiden - werden in Artikel 13 Teil B Buchstabe c) der Sechsten Richtlinie die Gegenstände nicht befreit, die Gegenstand eines, selbst sehr geringfügigen, Abzugs waren, womit eine gewisse Doppelbesteuerung hingenommen wird.

- b) Und zwar dann, wenn der Nichtsteuerpflichtige (oder nicht abzugsberechtigte Steuerpflichtige) das Gold, das er von einem Steuerpflichtigen gekauft hat und für das ihm von diesem die Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt worden ist, an einen Steuerpflichtigen verkauft⁽²⁾, der Anspruch auf Vorsteuerabzug hat (auch wenn dieser Anspruch partiell ist). Bei dieser Wiederveräußerung spielt es keine Rolle, ob der Käufer über einen vollständigen oder partiellen Anspruch auf Vorsteuerabzug verfügt, da er den Erstattungsbetrag entsprechend seinem Pro-rata-Satz abziehen kann.

Was die Erstattungsweise anbetrifft, so ist nach Abwägung der Vor- und Nachteile bei der endgültigen Regelung die Erstattung durch den steuerpflichtigen Erwerber und bei der Übergangsregelung der Erstattung durch den Staat der Vorzug zu geben.

Dieses System dürfte in den meisten Fällen funktionieren können. Es ist jedoch zweckmäßig, für eine begrenzte Anzahl von Fällen, in denen das System nicht funktioniert, eine ergänzende Regelung zu konzipieren.

Es handelt sich um folgende Fälle:

- a) Der nicht steuerpflichtige Wiederverkäufer (oder nicht abzugsberechtigte Steuerpflichtige) hat das Gold von einem anderen Nichtsteuerpflichtigen (oder nicht abzugsberechtigten Steuerpflichtigen) gekauft. In diesem Fall ist eine Erstattung nicht möglich, da der Betreffende keine auf seinen Namen ausgestellte Rechnung mit Mehrwertsteuer vorlegen kann.

(1) Und zwar vor allem deswegen, weil es schwierig ist, die Schwankungen des Pro-rata-Satzes zu verfolgen. Würde die Erstattung einem Steuerpflichtigen gewährt, der partiell (beispielsweise zu 10 %) die Vorsteuer abgezogen hat, so beliefe sich die Erstattung zunächst auf 90 %. Läge der endgültige Pro-rata-Satz zu Ende des Jahres über 10 %, so müßte der Steuerpflichtige die entsprechende Steuer zurückzahlen, die der Staat ihm im Rahmen der Sonderregelung für Gold bereits erstattet hätte. Dieser Berichtigungsvorgang könnte sich während des Berichtszeitraums für "Investitionsgegenstände" (hierunter können z.B. Goldreserven von Banken fallen) weiter hinauszögern.

(2) Zu dieser Wiederveräußerung ist zu bemerken, daß aus Rechtssicherheitsgründen die Lieferung neu definiert wurde (zum Zwecke der Anwendung der Erstattungsregelung), damit auch die Lieferungen erfaßt werden, die von Nichtsteuerpflichtigen ausgeführt werden. Der "klassische" Begriff der Lieferung setzt nämlich voraus, daß der Verkäufer ein Steuerpflichtiger ist.

- b) Der nicht steuerpflichtige Wiederverkäufer (oder nicht abzugsberechtigte Steuerpflichtige) legt keine Rechnung vor (z.B. bei verlorengegangener Rechnung oder bei Gold, das bereits in Umlauf war).
- c) Die vom Mitgliedstaat festgesetzte Frist, innerhalb deren die Rechnung vorzulegen ist, ist abgelaufen.

In all diesen Fällen, in denen die Erstattung unmöglich wird, wälzt der nicht steuerpflichtige Wiederverkäufer also seine Steuer auf den Käufer über, in dem er sie in den Preis eingehen läßt. Unter diesen Bedingungen unterläge dieser letzte Käufer (wenn er steuerpflichtig ist) bei einer Weiterveräußerung des Gegenstands zwangsläufig der normalen Mehrwertsteuerregelung. Damit wäre erneut einer Kette von Steuerremanenz und Doppelbesteuerung Tor und Tür geöffnet.

Daher wird vorgeschlagen, daß dann, wenn ein Steuerpflichtiger Gold von einem nicht steuerpflichtigen Verkäufer (oder von einem nicht abzugsberechtigten Steuerpflichtigen), der seinen Erstattungsanspruch nicht geltend gemacht hat, gekauft hat und dieses Gold weiterveräußert, die Gewinnspannenregelung Anwendung findet (wobei er bei Lieferung an einen anderen Steuerpflichtigen für die Normalregelung optieren kann, damit letzterer einen vollständigen oder partiellen Abzug vornehmen kann).

Die Anwendung dieses Systems bedarf keiner schwierigen Vorkehrungen, denn:

- bei der endgültigen Regelung (Erstattung durch den Käufer) kann der Käufer leicht beurteilen, ob alle Bedingungen erfüllt sind, da er nur auf der Grundlage der Einkaufsrechnung seines Verkäufers die Erstattung leisten kann;
- und bei der Übergangsregelung (Erstattung durch den Staat) muß der Verkäufer, um in den Genuß der Erstattung kommen zu können, über eine Erklärung des Käufers verfügen.

III. ZU ARTIKEL 2

(EINFÜGUNG VON ABSCHNITT XVI b UND ARTIKEL 28 o)

1. Der "Reverse-charge"-Mechanismus

Der sogenannte "Reverse-charge"-Mechanismus, der darin besteht, die Steuerschuld dem steuerpflichtigen Erwerber aufzuerlegen, wird häufig eingesetzt, um damit der Steuerhinterziehung in bestimmten Wirtschaftszweigen zu bekämpfen. Angesichts der besonderen Eigenschaften des Goldmarktes, bei dem die Betrugsgefahr besonders hoch ist, ist es durchaus von Interesse, einen solchen Mechanismus einzuführen. Der Staat kann hiermit nämlich den Weg, den das Gold nimmt, leichter verfolgen, und er kann davon ausgehen, daß der Käufer seinen Kauf meldet, da die entsprechende Erklärung eine Voraussetzung für die Abzugsberechtigung ist.

Darüber hinaus sei daran erinnert, daß zwischen Steuerpflichtigen erfolgende innergemeinschaftliche Umsätze von Gold, das kein Anlagegold ist, bei der Übergangsregelung im Bestimmungsland, also dem des Käufers, der Steuer unterliegen. Dieser kann als Steuerpflichtiger, ohne irgendeine Vorfinanzierung leisten zu müssen, in den Grenzen seines Abzugsrechts unmittelbar die Steuer abziehen. Unter diesen Umständen bestünde die Gefahr, daß der nationale Markt benachteiligt wird, da es für Steuerpflichtige vorteilhaft wäre, sich das Gold auf dem innergemeinschaftlichen Markt zu verschaffen, um einer Vorfinanzierung der Steuer zu entgehen. Diese Möglichkeit - die es natürlich nicht allein beim Gold gibt - ist wegen des sehr hohen Werts von Gold wohl kaum hinnehmbar. Durch den Reverse-charge-Mechanismus werden die nationalen und die innergemeinschaftlichen Umsätze auf gleiche Weise behandelt, natürlich vorausgesetzt, daß keine Vorfinanzierung verlangt wird. Den Mitgliedstaaten steht es frei, einen derartigen Mechanismus auf ihrem Staatsgebiet einzuführen; führen sie ihn ein, so können sie seinen Anwendungsbereich selbst abgrenzen.

2. Anwendung des gemischten Systems ("beschränkte" Erstattung plus Gewinnspanne) in der Übergangszeit

In der Übergangszeit gilt für Gold, das geliefert wurde, nachdem es ohne Vorsteuerabzugsrecht besteuert worden war, das System der Erstattung durch den Staat. Die Gründe hierfür sind weiter oben im Abschnitt über die "beschränkte" Erstattung unter bb) dargelegt worden.

Die raison d'être des zweiten Unterabsatzes wird in dem gleichen eben genannten Kapitel genannt (die Mitgliedstaaten befinden selbst darüber, wie sie sich am besten vergewissern, daß die Erstattung zu Recht erfolgte).

Mit der Bestimmung im dritten Unterabsatz soll vermieden werden, daß der Erwerber die Berechtigung zur Erstattung überprüfen oder abwarten muß, daß die Erstattung zugunsten seines Käufers reibungslos erfolgt, bevor er entscheiden kann, welche Regelung (Normalregelung oder Gewinnspannenregelung) er auf seine eigenen Verkäufe anwendet. Er ist somit nicht mehr verantwortlich, sobald er seine Käuferklärung abgegeben hat.

KOMMISSION

Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Ergänzung des Gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG — Sonderregelung für Gold (92/C 302/08)

KOM(92) 441 endg.

(Von der Kommission vorgelegt am 28. Oktober 1992)

DER RAT DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN —

gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, insbesondere auf Artikel 99,

auf Vorschlag der Kommission,

nach Stellungnahme des Europäischen Parlaments,

nach Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses,

in Erwägung nachstehender Gründe:

Nach der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage⁽¹⁾, zuletzt geändert durch die Richtlinie 91/680/EWG⁽²⁾, unterliegen Umsätze von Gold im Prinzip der Steuer; aufgrund der Ausnahmeregelung, die in Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b) in Verbindung mit Ziffer 26 von Anhang F der genannten Richtlinie für eine Übergangszeit vorgesehen ist, können die Mitgliedstaaten Umsätze von Gold, das nicht für industrielle Zwecke bestimmt ist, nach wie vor von der Steuer befreien.

Durch seine Achtzehnte Mehrwertsteuerrichtlinie 89/465/EWG vom 18. Juli 1989⁽³⁾ hat der Rat zwar andere Ausnahmeregelungen, die in dem genannten Artikel 28 vorgesehen waren, aufgehoben, doch hat er die für Gold, das nicht für industrielle Zwecke bestimmt ist, geltende Ausnahmeregelung bestehen lassen. Durch Artikel 3 der genannten Richtlinie hat sich der Rat verpflichtet, die Lage hinsichtlich der verbleibenden Ausnahmeregelungen zu prüfen und auf Vorschlag der Kommission unter Berücksichtigung etwaiger Wettbewerbsverzerrungen, die durch diese Ausnahmeregelungen entstanden sind oder sich im Hinblick auf die Vollendung des Binnenmarktes ergeben könnten, über die Aufhebung dieser Ausnahmeregelungen zu entscheiden. In ihrem neuen Richtlinienvorschlag vom 22. Juli 1992 sieht die Kommission vor, die meisten der verbleibenden Ausnahmere-

gelungen zu beseitigen; für Gold jedoch hat sie einer gesonderten Vorlage den Vorzug gegeben.

Dadurch, daß einige Mitgliedstaaten die für Gold, das nicht für industrielle Zwecke bestimmt ist, für eine Übergangszeit vorgesehene Ausnahmeregelung anwenden, treten gewisse Wettbewerbsverzerrungen auf. Wegen der unterschiedlichen Steuersysteme der einzelnen Mitgliedstaaten entstehen diese Wettbewerbsverzerrungen auch bei Industriegold.

Es ist daher angezeigt, im Rahmen der ab 1. Januar 1993 vorgesehenen Vollendung des Binnenmarktes eine Sonderregelung einzuführen, die sowohl dem Besteuerungsziel als auch der Notwendigkeit, die Steuerhinterziehung zu bekämpfen und das Entstehen von Parallelmärkten auszuschließen, gerecht wird. Bei dieser Sonderregelung ist zwecks Schaffung günstiger Kapitalanlagebedingungen eine besondere Behandlung von Umsätzen mit finanziellem Charakter vorzusehen.

Wegen der spezifischen Eigenschaften des Goldes und seines hohen Preises ist es ratsam, einen Mechanismus zu schaffen, durch den der in den Preis eingehende Anteil der Steuer — wenn der Verkäufer diese nicht hat abziehen können — möglichst gering ausfällt, um so eine Doppelbesteuerung zu vermeiden —

HAT FOLGENDE RICHTLINIE ERLASSEN:

Artikel 1

In die Richtlinie 77/388/EWG wird folgender Artikel 26a eingefügt:

„Artikel 26a

Sonderregelung für Gold

A. Anwendungsbereich

Die Mitgliedstaaten wenden die Mehrwertsteuer gemäß den Bestimmungen dieses Artikels auf folgende Umsätze an:

- Lieferungen von Gold und hiermit verbundene Dienstleistungen von Vermittlern;
- die Ausgabe von Wertpapieren, die ein Eigentumsrecht an Gold oder einen schuldrechtlichen Anspruch auf die Lieferung von Gold verbriefen, die Veräußerung derartiger Wertpapiere und den Handel mit ihnen;

⁽¹⁾ ABl. Nr. L 145 vom 13. 6. 1977, S. 1.

⁽²⁾ ABl. Nr. L 376 vom 31. 12. 1991, S. 1.

⁽³⁾ ABl. Nr. L 226 vom 3. 8. 1989, S. 21.

— Termingeschäfte und Optionsgeschäfte (Kauf- und Verkaufsoptionen) mit Gold sowie hiermit verbundene Dienstleistungen von Vermittlern.

B. Begriffsbestimmungen

Im Sinne dieses Artikels bedeuten:

- a) *Gold*: Gold mit einem Feingehalt von mindestens 900 Tausendstel sowie Goldmünzen mit einem Feingehalt von mindestens 900 Tausendstel, die auf einem der Märkte der Gemeinschaft notiert werden. Gegenstände, die von den Mitgliedstaaten als aus Gold gefertigte Gegenstände definiert werden, sind von dieser Definition nicht betroffen;
- b) *Anlagegold*: Gold im Sinne von Buchstabe a), durch Wertpapiere verbrieft oder nicht, sofern der Umsatz keine materielle Übergabe des Gegenstands zur Folge hat und von anerkannten Berufshändlern abgewickelt wird. Die Mitgliedstaaten legen die Eigenschaften der betreffenden Gegenstände fest, insbesondere im Hinblick auf ihre Form und die Bescheinigung des Feingehalts, sowie die Bedingungen für die Zulassung als Berufshändler und die Bedingungen, bei deren Vorliegen die materielle Übergabe als vollzogen gilt. Auf jeden Fall gilt die materielle Übergabe als vollzogen, wenn das Gold im Namen des Käufers oder auf seine Rechnung bei einem Dritten hinterlegt wird; das gleiche gilt, wenn das Gold beim Verkäufer hinterlegt wird und dieser nicht mehr als für dieses Gold verantwortlich anzusehen ist;
- c) *Gold, das kein Anlagegold ist*: Gold im Sinne von Buchstabe a), das nicht alle unter Buchstabe b) genannten Kriterien erfüllt.

C. Regelung für Anlagegold

1. Die Mitgliedstaaten befreien die unter A genannten Umsätze von Anlagegold von der Steuer.
2. Die Mitgliedstaaten gewähren jedem Steuerpflichtigen den Abzug oder die Erstattung der in Artikel 17 Absatz 2 genannten Mehrwertsteuer, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke der in Ziffer 1 genannten Umsätze verwendet wurden.

D. Regelung für Gold, das kein Anlagegold ist

1. Vorbehaltlich der folgenden Bestimmungen ist auf die unter A genannten Umsätze von Gold, das kein Anlagegold ist, die Normalregelung anzuwenden.

Bezüglich der Lieferungen von Gold im Sinne des ersten Unterabsatzes bewahrt der steuerpflichtige Käufer zur Ausübung seines Rechts auf Vorsteuerabzug eine Rechnung auf, die, neben den gemäß Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe b) erforderlichen Angaben, auch seine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer ausweist.

2. Einer Lieferung gleichgestellt ist die materielle Übergabe von Gold, wenn der letzte Umsatz, der

dieses Gold betraf, entsprechend den unter C genannten Bestimmungen befreit wurde. Die Besteuerungsgrundlage ist entweder der Goldpreis entsprechend dem Verkaufskurs, der zum Zeitpunkt des Entstehens des Steueranspruchs auf dem oder den repräsentativsten Märkten des betreffenden Mitgliedstaats festgestellt wurde, oder der Goldpreis entsprechend einem Kurs, der nach einem von dem Mitgliedstaat festgelegten Verfahren unter Bezugnahme auf den oder die genannten Märkte festgesetzt wurde. Die Lieferung gilt als von dem Steuerpflichtigen aufgeführt, der die materielle Übergabe vollzieht.

3. Zur Berechnung des Pro-rata-Satzes für den Abzug im Sinne von Artikel 17 wird der Betrag des Umsatzes, der mit der Lieferung im Sinne von Ziffer 2 verbunden ist, nur insofern herangezogen, als auf die Differenz zwischen den Besteuerungsgrundlagen der beiden Umsätze im Sinne des ersten Satzes dieses Absatzes Bezug genommen wird.
4. Jedem Nichtsteuerpflichtigen oder nicht abzugsberechtigten Steuerpflichtigen gewähren die Mitgliedstaaten die Erstattung der auf seinen Goldwerb erhobenen Mehrwertsteuer, sofern die betreffende Person dieses Gold einem in der Gemeinschaft ansässigen Steuerpflichtigen mit Anspruch auf Vorsteuerabzug — nachstehend steuerpflichtiger Erwerber genannt — liefert.

Als Lieferung im Sinne des vorstehenden Unterabsatzes gilt die gegen Entgelt vollzogene Übertragung des Rechts, über das Gold als Eigentümer zu verfügen.

5. Die Erstattung im Sinne von Ziffer 4 wird von dem steuerpflichtigen Erwerber nach folgendem Verfahren vorgenommen:
 - a) Der steuerpflichtige Erwerber stellt im Namen des Lieferers eine Rechnung oder ein an deren Stelle tretendes Dokument gemäß den Bestimmungen von Artikel 22 Absatz 3 aus.
 - b) Der steuerpflichtige Erwerber hat sich das Original der gemäß Artikel 22 Absatz 3 ausgestellten Rechnung oder das an deren Stelle tretende Dokument, auf der oder auf dem der zu erstattende Steuerbetrag angewiesen ist, zu verschaffen und aufzubewahren. Die Mitgliedstaaten legen fest, nach Ablauf welcher Frist eine Erstattung nicht mehr zulässig ist.
6. Sind die in Ziffer 5 genannten Bedingungen gegeben, ist der steuerpflichtige Erwerber befugt, gemäß Artikel 17 und nach dem von dem jeweiligen Mitgliedstaat festgelegten Verfahren den Betrag, den er erstattet hat, von der von ihm geschuldeten Mehrwertsteuer abzuziehen.
7. Erfolgt keine Erstattung, so besteht die Besteuerungsgrundlage der nachfolgend vom steuerpflichtigen Erwerber ausgeführten Lieferung aus der Differenz zwischen dem Verkaufspreis, Mehrwertsteuer nicht einbegriffen, und dem Kaufpreis, Steuer einbegriffen.

Zur Erleichterung der Steuererhebung und vorbehaltlich der Konsultation nach Artikel 29 können die Mitgliedstaaten als Besteuerungsgrundlage jedoch auch die für den betreffenden Besteuerungszeitraum festgestellte Differenz zwischen dem Gesamtbetrag der Lieferungen, Steuern nicht einbegriffen, und dem Gesamtbetrag der Käufe, Steuern einbegriffen, festsetzen. Die Anwendung dieser Bestimmung darf nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen.

Die auf Lieferungen im Sinne der letzten Unterabsätze erhobene Steuer darf in der Rechnung oder in einem an deren Stelle tretenden Dokument nicht gesondert ausgewiesen werden. Auf jeden Fall darf diese Steuer nicht auf der folgenden Stufe abgezogen werden.

Der steuerpflichtige Erwerber im Sinne dieses Absatzes kann bei allen seinen Lieferungen an abzugsberechtigte Steuerpflichtige für die normale Mehrwertsteuerregelung optieren.

8. Wendet der steuerpflichtige Erwerber sowohl die Normalregelung als auch die Sonderregelung an, so hat er seine Bücher so zu führen, daß die der einen oder anderen Regelung unterliegenden Umsätze nach dem von dem jeweiligen Mitgliedstaat festgelegten Verfahren getrennt ausgewiesen werden.“

Artikel 2

In die Richtlinie 77/388/EWG werden folgender Abschnitt XVIIb und folgender Artikel 28a eingefügt:

„ABSCHNITT XVIIb

ÜBERGANGSREGELUNG FÜR GOLD

Artikel 28a

Vorbehaltlich anderer Gemeinschaftsvorschriften gilt in der Übergangszeit im Sinne von Artikel 28l folgendes:

1. Abweichend von Artikel 21 Ziffer 1 Buchstabe a) in der durch Artikel 28g geänderten Fassung können die Mitgliedstaaten bei einer Lieferung an einen abzugsberechtigten Steuerpflichtigen entsprechend den von ihnen festgelegten Einzelheiten und Bedingungen bestimmen, daß der Erwerber die Mehrwertsteuer schuldet. Machen sie von dieser Möglichkeit Gebrauch, so treffen die Mitgliedstaaten die erforderlichen Maßnahmen, damit die zum Steuerschuldner bestimmte Person ihren Steuererklärungs- und Steuerentrichtungspflichten gemäß Artikel 22 nachkommt.
2. Abweichend von Artikel 26a Teil D Ziffer 5 erfolgt die in der genannten Ziffer erstrebte Erstattung durch staatliche Stellen. Die Erstattung und

die entsprechenden Bescheide erfolgen gemäß Artikel 7 Absatz 4 der Richtlinie 79/1072/EWG. Um in den Genuß der Erstattung zu gelangen, muß der Nichtsteuerpflichtige oder der nicht abzugsberechtigte Steuerpflichtige sie beantragen und hierzu folgende Unterlagen beibringen:

- das Original der gemäß Artikel 22 Absatz 3 ausgestellten Rechnung, auf der die zu erstattende Steuer ausgewiesen ist. Die Mitgliedstaaten legen fest, nach Ablauf welcher Frist eine Erstattung nicht mehr zulässig ist;
- eine Erklärung des steuerpflichtigen Erwerbers, in der er den Erwerb bescheinigt.

Die Mitgliedstaaten treffen die erforderlichen Maßnahmen, um die Zurückzahlung der erstatteten Steuer sicherzustellen, falls die Erstattung zu Unrecht erfolgte oder eine Lieferung rückgängig gemacht wurde.

Für die Zwecke der Regelung, die auf die nachfolgende Lieferung durch den steuerpflichtigen Erwerber anzuwenden ist, gilt die Erstattung als vollzogen, sobald der steuerpflichtige Erwerber die im ersten Unterabsatz zweiter Spiegelstrich vorgesehene Erklärung abgegeben hat.“

Artikel 3

Ziffer 26 von Anhang F der Richtlinie 77/388/EWG wird aufgehoben.

Artikel 4

- (1) Die Mitgliedstaaten passen ihr derzeitiges Mehrwertsteuersystem an die Bestimmungen dieser Richtlinie an.

Sie erlassen die erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften, damit ihr entsprechend angepaßtes System zum 1. Januar 1993 in Kraft tritt.

- (2) Die Mitgliedstaaten setzen die Kommission von den Vorschriften, die sie in Anwendung dieser Richtlinie erlassen, in Kenntnis.

- (3) Die Mitgliedstaaten teilen der Kommission den Wortlaut der innerstaatlichen Rechtsvorschriften mit, die sie auf dem unter diese Richtlinie fallenden Gebiet erlassen.

- (4) Wenn die Mitgliedstaaten diese Vorschriften erlassen, nehmen sie in den Vorschriften selbst oder durch einen Hinweis bei der amtlichen Veröffentlichung auf diese Richtlinie Bezug. Die Mitgliedstaaten regeln die Einzelheiten der Bezugnahme.

Artikel 5

Diese Richtlinie ist an die Mitgliedstaaten gerichtet.

Finanzbogen

Nach der vorgeschlagenen Richtlinie ist für Anlagegold Steuerbefreiung mit Vorsteuerabzug zu gewähren. Gegenwärtig besteuern einige Mitgliedstaaten Anlagegold, während andere es auf der Grundlage einer Ausnahmeregelung in der sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie befreien, durch die die vorübergehende Befreiung von "Gold, das nicht zu industriellen Zwecken bestimmt ist", gestattet wird. Da die für einen Übergangszeitraum geltende Ausnahmeregelung zur Folge hat, daß die Mitgliedstaaten, die sie in Anspruch nehmen, an die Gemeinschaften einen finanziellen Ausgleich leisten, führt die allgemeine Einführung der Steuerbefreiung dazu, daß sich die Eigenmittel - wegen des Wegfalls der Ausgleichszahlung - verringern.

Für Gold, das nicht zum Anlagegold gerechnet wird, ist in der vorgeschlagenen Richtlinie grundsätzlich Besteuerung vorgesehen. Bei dieser Kategorie von Gold ist mit einer gewissen Vergrößerung der Besteuerungsgrundlage zu rechnen (was sich günstig auf die Eigenmittel auswirkt), da bestimmte Umsätze, die zur Zeit noch in bestimmten Mitgliedstaaten aufgrund ihrer Bestimmungen für Gold, das zu Anlagezwecken bestimmt ist, befreit werden, nach der neuen Regelung besteuert werden müßten (z.B. Verkäufe von Feingoldbarren bei vollzogener materieller Übergabe).

Abschätzung der Auswirkungen auf kleine und mittlere Unternehmen und Beschäftigung

Die vorgeschlagene Richtlinie hat folgende Ziele:

- Zum einen soll die Ausnahmeregelung in der Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388/EWG aufgehoben werden, die es bestimmten Mitgliedstaaten erlaubt, Gold, das nicht zu industriellen Zwecken bestimmt ist, weiterhin von der Steuer zu befreien.
- Zum anderen soll eine gemeinschaftsrechtliche Mehrwertsteuer-Sonderregelung eingeführt werden, die sowohl für Anlagegold als auch für Gold, das kein Anlagegold ist, gilt.

I. ADMINISTRATIVE PFLICHTEN, DIE DEN UNTERNEHMEN AUS DER DURCHFÜHRUNG DER RICHTLINIE ENTSTEHEN

Eine Steuererklärung muß nun auch in Fällen abgegeben werden, in denen dies bisher nicht der Fall war, wenn nämlich der betreffende Mitgliedstaat die aufgrund Artikel 22 Absatz 9 der sechsten Richtlinie gegebenen Möglichkeit in Anspruch nahm, Unternehmen, die nur steuerfreie Umsätze bewirken, von allen Pflichten zu befreien.

II. VORTEILE FÜR DIE UNTERNEHMEN

- Regelung für Anlagegold: Das verkaufende Unternehmen stellt die Mehrwertsteuer nicht in Rechnung und kann die Mehrwertsteuer, die auf seine Einkäufe erhoben wurde, abziehen; das einkaufende Unternehmen finanziert keine Mehrwertsteuer vor.
- Regelung für Gold, das kein Anlagegold ist: Aufgrund der Besteuerung aller Umsätze von Gold dieser Kategorie können die Unternehmen die Mehrwertsteuer abziehen, die auf ihre Einkäufe erhoben wurde. Innerhalb eines Übergangszeitraums können die einkaufenden Unternehmen zudem vom Mitgliedstaat von der Steuervorfinanzierung entbunden werden.

Was die Steuerremanenz anbetrifft, so fällt sie bei besteuertem Gold ganz weg, und bei Gold, das wieder in den Wirtschaftskreislauf eingeführt wird, nachdem es ohne Abzugsrecht besteuert worden war, wird sie erheblich verringert.

III. NACHTEILE, DIE DEN UNTERNEHMEN AUS HÖHEREN KOSTEN ENTSTEHEN

keine

IV. AUSWIRKUNGEN AUF DIE BESCHÄFTIGUNG

keine

V. DIE SOZIALPARTNER WURDEN NICHT GEHÖRT

- VI. Die vorgeschlagene Richtlinie ist erforderlich, um die Steuerhinterziehung zu bekämpfen und Wettbewerbsverzerrungen zu verhindern, die aus den Unterschieden zwischen den gesetzlichen Regelungen in den Mitgliedstaaten entstehen können.