

01.02.95

EU - Fz

## **Unterrichtung**

durch die Bundesregierung

Bericht der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an den Rat gemäß den Artikeln 12 Absatz 4 und 28 Absatz 2 Buchstabe g der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 (geänderte Fassung) zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: Einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage

Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Besteuerung landwirtschaftlicher Erzeugnisse)

KOM(94) 584 endg.; Ratsdok. 4079/95

Übermittelt vom Bundesministerium für Wirtschaft am 01. Februar 1995 gemäß § 2 des Gesetzes über die Zusammenarbeit von Bund und Ländern in Angelegenheiten der Europäischen Union (BGBl. I 1993 S. 313 ff.).

Die Vorlage ist von der Kommission der Europäischen Gemeinschaften am 05. Januar 1995 dem Herrn Präsidenten des Rates der Europäischen Union 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.

Hinweis: Vgl. Drucksache 378/87 = AE-Nr. 871276

BERICHT DER KOMMISSION AN DEN RAT

gemäß den Artikeln 12 Absatz 4 und 28 Absatz 2 Buchstabe g der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 (geänderte Fassung) zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: Einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage

Inhalt

|                                                                                                                                                                                            |    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1. Einleitung .....                                                                                                                                                                        | 2  |
| 2. Der Hintergrund der Ratsbeschlüsse über die Annäherung der Mehrwertsteuersätze ..                                                                                                       | 2  |
| 3. Annäherung der Mehrwertsteuersätze - Von den Mitgliedstaaten bereits<br>vorgenommene Änderungen .....                                                                                   | 4  |
| 4. Mehrwertsteuersätze und das Funktionieren des Binnenmarktes - Der Einfluß<br>der Mehrwertsteuersätze auf die Struktur der grenzüberschreitenden Käufe .....                             | 5  |
| 5. Mehrwertsteuersätze und das Funktionieren des Binnenmarktes - Der Einfluß<br>der Mehrwertsteuersätze auf den innergemeinschaftlichen Handelsverkehr<br>zwischen Steuerpflichtigen ..... | 8  |
| 6. Der ermäßigte Mehrwertsteuersatz - Überprüfung des Verzeichnisses<br>in Anhang H .....                                                                                                  | 9  |
| 7. Die Übergangsregelung für die Mehrwertsteuersätze .....                                                                                                                                 | 12 |
| 8. Schlußfolgerungen .....                                                                                                                                                                 | 15 |

## 1. Einleitung

Dieses Dokument umfaßt die Berichte, die die Kommission gemäß den Artikeln 12 Absatz 4 und 28 Absatz 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie in ihrer geänderten Fassung (einschlägige Änderungsnorm hier: Ratsrichtlinie 92/77/EWG) dem Rat vorzulegen hat. In dem Bericht wird untersucht, was die Mitgliedstaaten in den Jahren 1993 und 1994 zur Annäherung der Mehrwertsteuersätze getan haben, unter Berücksichtigung des Funktionierens des Binnenmarkts. Dabei soll festgestellt werden, ob in diesem Zusammenhang Wettbewerbsverzerrungen zwischen Mitgliedstaaten aufgetreten sind, insbesondere nachdem Verbraucher, die grenzüberschreitende Käufe tätigen wollen, nunmehr die Öffnung des Binnenmarktes nutzen können.

Eingangs wird dargestellt, welche Bedeutung die Ratsbeschlüsse von 1991 und 1992 auf die Annäherung der Mehrwertsteuersätze haben (Abschnitt 2). Mit ihnen unternahm die Gemeinschaft einen ersten Schritt in diesem Bereich; sie waren wegbereitend für die Aufhebung der Zoll- und Steuerkontrollen an den Binnengrenzen zum 1. Januar 1993, die Einführung der Mehrwertsteuer-Übergangsregelung und damit die Vollendung des Binnenmarktprogramms. Abschnitt 3 bietet einen Überblick über die diesbezüglichen Maßnahmen der Mitgliedstaaten. In diesem Zusammenhang wird die Rolle, die diese Steuersatzannäherung für das Funktionieren des Binnenmarktes spielt, untersucht, vor allem was ihren strukturellen Einfluß auf das grenzüberschreitende Kaufverhalten von Privatpersonen anbetrifft (Abschnitt 4). Auch der Fall des innergemeinschaftlichen Handelsverkehrs zwischen Steuerpflichtigen wird einer kurzen Betrachtung unterzogen (Abschnitt 5).

Danach werden eine Reihe von Einzelfragen behandelt, zu denen der Rat eine Überprüfung vorzunehmen hat. Zum einen geht es dabei um den Anwendungsbereich des ermäßigten Satzes und des im Anhang H der Sechsten Richtlinie aufgeführten Verzeichnisses der Gegenstände und Dienstleistungen (Abschnitt 6). Nach Artikel 12 Absatz 4 der Richtlinie hat der Rat das Verzeichnis alle zwei Jahre zu überprüfen, um zu beurteilen, ob der Anwendungsbereich geändert werden sollte. Ein zweiter Aspekt betrifft die Geltung bestimmter Übergangsregelungen zu den Mehrwertsteuersätzen, die die Mitgliedstaaten in der in Artikel 28 I der Richtlinie genannten Übergangszeit anwenden können (Abschnitt 7). Nach Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe g hat der Rat diese Steuersätze im Hinblick auf die Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen, die sie auf dem Binnenmarkt hervorrufen könnten, zu untersuchen.

Abschließend sei festgestellt, daß verschiedene steuersatzbezogene Fragen in diesem Bericht nicht ausführlich behandelt werden, nämlich: (i) die Harmonisierung der spezifischen Verbrauchsteuern und die wettbewerbsverzerrende Wirkung des zur Zeit bestehenden diesbezüglichen Besteuerungsgefälles auf dem Binnenmarkt; (ii) die für später geplanten Maßnahmen zur weiteren Mehrwertsteuerersatz-Annäherung in der Gemeinschaft (dies betrifft unter anderem die Höhe des Normalsatzes nach 1996 und den Anwendungsbereich des ermäßigten Satzes). Diese Fragen sollen gesondert behandelt werden, nämlich im Zusammenhang mit der Einführung der endgültigen Mehrwertsteuerregelung.

## 2. Der Hintergrund der Ratsbeschlüsse über die Annäherung der Mehrwertsteuersätze

Bei den Initiativen zur Harmonisierung der Mehrwertsteuersätze hat sich die Kommission stets von den Bestimmungen des Vertrages von Rom leiten lassen. Nach Artikel 99 des EWG-Vertrages (in der Fassung der Einheitlichen Akte)

erläßt der "Rat ... die Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern ... , soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes innerhalb der in Artikel 8 a gesetzten Frist notwendig ist."

Nach den gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften hatte also die Vollendung des Binnenmarktes innerhalb des festgesetzten Zeitraumes (nämlich bis zum 31. Dezember 1992) für alle Mitgliedstaaten höchsten Vorrang. Daher legte die Kommission eine Reihe von Vorschlägen zur fristgerechten Umsetzung des Binnenmarktprogrammes vor, die u.a. die Aufhebung der Steuerkontrollen an den Binnengrenzen der Gemeinschaft vorsahen<sup>(1)</sup>.

Mit diesen Vorlagen wurden sehr weitreichende Pläne und Ziele verfolgt. Bei allen innergemeinschaftlichen Transaktionen sollte in Zukunft die Mehrwertsteuer im Ursprungsland erhoben werden; das gegenwärtige System der Einfuhrbesteuerung und der Steuererstattung bei der Ausfuhr hätte dabei wegfallen müssen. Im Rahmen der vorgeschlagenen Regelung wäre eine recht weitgehende Angleichung der Mehrwertsteuersätze erforderlich gewesen, um im innergemeinschaftlichen Handelsverkehr zwischen Unternehmen die Mehrwertsteuer grundsätzlich nach dem Ursprungslandprinzip erheben zu können und Privatpersonen die Möglichkeit zu geben, in allen Mitgliedstaaten Waren zum eigenen Verbrauch versteuert zu kaufen und in den Mitgliedstaat, in dem sie ansässig sind, zurückzukehren, ohne an den Grenzen kontrolliert zu werden oder nach der Rückkehr irgendwelchen steuerlichen Pflichten genügen zu müssen. Bis dahin hatte es den Mitgliedstaaten mehr oder weniger freigestanden, die Mehrwertsteuersätze nach eigenem Gutdünken festzusetzen. Dieser Zustand hatte sich natürlich zu ändern, sollte der Binnenmarkt Wirklichkeit werden.

Die Gespräche im Rat kamen zunächst nur langsam voran. Auf einer Reihe von Tagungen des Rates "Wirtschaft und Finanzen" in den Jahren 1989 bis 1991 kam es dann zu entscheidenden Beschlüssen darüber, wie das Mehrwertsteuersystem für den innergemeinschaftlichen Handelsverkehr nach 1993 im Kern aussehen sollte. Bereits im Oktober 1989 erzielte der Rat Einvernehmen darüber, daß bis zum 1. Januar 1993 nicht genügend Zeit sei, um die für eine Umstellung auf eine Besteuerung nach dem Ursprungslandprinzip als erforderlich erachteten Bedingungen zu schaffen. Daher galt es, für den innergemeinschaftlichen Handelsverkehr zwischen Unternehmen eine Steuerregelung zu konzipieren, die nach wie vor auf der Erhebung von Mehrwertsteuern und spezifischen Verbrauchsteuern im Bestimmungsmitgliedstaat beruhte, gleichzeitig aber die termingerechte Aufhebung der Grenzkontrollen gestattete. Dies führte schließlich zur Errichtung der Mehrwertsteuer-Übergangsregelung.

Dieser Beschluß hatte natürlich erhebliche Rückwirkungen auf die Diskussionen über die Annäherung der Mehrwertsteuersätze. Diese wurde immer noch als unabdingbare Vorbedingung für die Aufhebung von Reisefreibeträgen und Grenzkontrollen betrachtet. Die Mitgliedstaaten äußerten so große Besorgnisse über drohende Wettbewerbsverzerrungseffekte unterschiedlicher Mehrwertsteuersätze, daß der Rat nachdrücklich die Schaffung von Sonderregelungen für Fernverkäufe und Verkäufe von Neufahrzeugen forderte; hierbei sollte die Mehrwertsteuer bei Verkäufen an Privatpersonen im Prinzip weiterhin im Mitgliedstaat des Endverbrauchs zu zahlen sein.

Im März und Juni 1991 einigte sich der Rat über die Grundzüge des Systems der Mehrwertsteuersätze, das ab 1993 im Rahmen der Mehrwertsteuer-Übergangsregelung gelten sollte. Hierbei ging der Rat in einigen wesentlichen Aspekten von der ursprünglichen Kommissionsvorlage von 1987 ab. Statt Steuersatz-Spannen gab es jetzt Mindestsätze. Der Normalsatz (es gab nur noch einen) hatte bei mindestens 15 % zu liegen. Erhöhte bzw. auf Luxusgüter angewandte Mehrwertsteuersätze waren verboten. Außerdem hatten die Mitgliedstaaten die Möglichkeit, einen ermäßigten Satz (oder auch zwei) von mindestens 5 % anzuwenden. Der Umstand, daß der ermäßigte Satz fakultativ war und das Verzeichnis der Gegenstände und Dienstleistungen, auf den er anwendbar war, erheblich erweitert wurde, bildete

---

<sup>(1)</sup> KOM(87) 320 bis 329

eine zweite größere Abweichung von der 1987er Vorlage. Darüber hinaus kam man auch überein, den Mitgliedstaaten zu gestatten, verschiedene andere Steuersätze (stark ermäßigte Sätze, Nullsätze, vorläufige "geparkte" Sätze usw.) übergangsweise, d.h. bis zu der für Januar 1997 vorgesehenen Einführung der endgültigen Mehrwertsteuerregelung anzuwenden bzw. weiter anzuwenden.

Trotz dieser Einigung wurden diese Dinge erst im Oktober 1992 mit Erlaß der Richtlinie 92/77/EWG zur Änderung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie formell geregelt. Diese Verzögerung lag offensichtlich daran, daß der Rat Schwierigkeiten hatte, bestimmte, seit 1991 noch nicht geregelte Fragen zu lösen. Letztendlich gelang es dem Rat, die Richtlinie zu verabschieden, wobei er beschloß, die Entscheidung über einige der schwierigeren Fragen zu vertagen; hier ging es u.a. um die Steuersätze für landwirtschaftliche Erzeugnisse, Kunstwerke und Gold. Ansonsten entsprach die Richtlinie genau der früheren Einigung. Es wird klar unterschieden zwischen den Bestandteilen der Steuersatz-Regelung, die die einschlägigen Gemeinschaftsvorschriften auf lange Sicht prägen werden (Artikel 12), und Bestimmungen vorübergehenden Charakters, die mit dem Auslaufen der Übergangszeit wegzufallen haben (Artikel 28).

### 3. Annäherung der Mehrwertsteuersätze - Von den Mitgliedstaaten bereits vorgenommene Änderungen

Mit dem Erlaß der Richtlinie 92/77/EWG war eines der letzten Hindernisse für die Verwirklichung des Binnenmarktprogramms im Mehrwertsteuerbereich gefallen. Allerdings bildete die Richtlinie bloß den formalen Niederschlag eines Prozesses der Steuersatzharmonisierung, der bereits mit der Einigung im Rat von 1991 eingesetzt hatte.

Ein kurzer Blick auf Tabelle 1 zeigt, wie groß die Konvergenz ist, die in der Zeit von 1987 (als die ursprünglichen Vorschläge unterbreitet wurden) bis 1994 bei Struktur und Höhe der von den Mitgliedstaaten angewandten Mehrwertsteuersätze stattgefunden hat. Am stärksten ins Auge fällt die Verringerung der absoluten Zahl der angewandten Steuersätze sowie der allgemeine Trend zu einer Annäherung der Höhe des Normalsatzes. Auch die Abschaffung des erhöhten (bzw. auf Luxusgüter erhobenen) Mehrwertsteuersatzes (1987 gab es noch sechs derartige Steuersätze) und die Verringerung der Zahl der ermäßigten Sätze hatten erheblich zu dem Konvergenzprozeß beigetragen.

Andererseits beläßt die Richtlinie den Mitgliedstaaten die Möglichkeit, vorübergehend andere Steuersätze beizubehalten oder einzuführen. Das bedeutet, daß die Konvergenz noch weiter vorankommen muß, damit ein einheitliches gemeinschaftsweites System von Mehrwertsteuersätzen zustande kommt. Im besonderen Maße gilt dies für die Anzahl der stark ermäßigten Sätze, die in den Mitgliedstaaten noch angewandt werden, sowie für den (relativ moderaten) Gebrauch, der von den vorläufigen ("geparkten") Steuersätzen gemacht wird; all diese Steuersätze haben zum Ablauf der Übergangszeit zu verschwinden (näheres hierzu in Abschnitt 7).

Was die Höhe der Steuersätze anbetrifft, so ist zu sehen, daß der Normalsatz zwischen 15 % und 25 % und der ermäßigte Satz zwischen 5 % und 12,5 % liegt. Im (einfachen) Durchschnitt liegt der Normalsatz in der Gemeinschaft jetzt allerdings knapp über 18 % und der ermäßigte Satz knapp unter 6 %.

Der Konvergenzprozeß hat auch einen kleinen Effekt auf den gewichteten EG-Durchschnitt der Mehrwertsteuer gehabt, wie aus folgenden Schätzwerten hervorgeht:

| Gewichteter durchschnittlicher Steuersatz<br>(EG 12) | 1992  | 1993  |
|------------------------------------------------------|-------|-------|
| Alle Steuersätze                                     | 13,76 | 13,89 |
| Normalsatz                                           | 16,79 | 17,14 |
| Ermäßigter Satz                                      | 5,85* | 5,70* |
| Erhöhter Satz                                        | 26,12 | -     |

\* inklusive Nullsätze

Im gewogenen Durchschnitt erhöhten sich die in den zwölf Mitgliedstaaten angewandten Steuersätze von 1987 bis 1993 nur sehr geringfügig. Dem lag zugrunde, daß gemeinschaftsweit der durchschnittliche Normalsatz anstieg während der durchschnittliche ermäßigte Satz gesenkt wurde.

Bei den Diskussionen im Zusammenhang mit der Einführung der endgültigen Mehrwertsteuerregelung wird die Frage einer weiteren Konvergenz bei den Mehrwertsteuersätzen natürlich erneut zu untersuchen sein.

#### 4. Mehrwertsteuersätze und das Funktionieren des Binnenmarktes - Der Einfluß der Mehrwertsteuersätze auf die Struktur der grenzüberschreitenden Käufe

Einkäufe von Privatpersonen jenseits der Grenze sind nichts Neues; sie finden nicht erst seit Januar 1993 statt, nachdem Grenzkontrollen und Reisefreibeträge abgeschafft waren. In vieler Hinsicht wurden bestehende innergemeinschaftliche Kaufgewohnheiten, die sich im Laufe der Zeit, d.h. innerhalb von Jahrzehnten herausgebildet hatten, durch die neuen Mehrwertsteuerbestimmungen "legitimiert". Es ging der Kommission stets darum, mit der Vollendung des Binnenmarktes dynamische wirtschaftliche Bedingungen zu schaffen: Unternehmen aus Handel und produzierendem Gewerbe sollten auf einem von administrativen Hindernissen und Belastungen freien Markt sich entwickeln und expandieren können. Gleichzeitig war die Kommission sehr darauf bedacht, dafür zu sorgen, daß der Binnenmarkt auf festen Fundamenten, innerhalb eines verteilungs- und leistungsgerechten normativen Rahmens, errichtet wurde. Bei den indirekten Steuern beispielsweise kam es entscheidend darauf an, in einer Gemeinschaft ohne Binnengrenzkontrollen zu gewährleisten, daß steuerliche Faktoren wie ein starkes Gefälle bei den Mehrwertsteuersätzen keine Wettbewerbsverzerrungen oder Verkehrsverlagerungen zur Folge haben.

Um zu beurteilen, wie sich die Aufhebung der Steuergrenzen auf das grenzüberschreitende Kaufverhalten auswirkt, beauftragte die Kommission eine externe Beratungsfirma, diese Frage anhand der seit Januar 1993 verfügbaren Informationen zu untersuchen<sup>(2)</sup>. Die Studie hatte vor allem folgende Ziele:

1. Festzustellen, ob die Aufhebung der Beschränkungen für grenzüberschreitende Einkäufe zum 1. Januar 1993 merkliche Änderungen in der Struktur der von Privatpersonen getätigten Käufe bewirkt hat.

<sup>(2)</sup> "VAT and excise duties: changes in cross-border purchasing patterns following the abolition of fiscal frontiers on 1 January 1993" (Price Waterhouse) - August 1994

2. Festzustellen, auf welchen Märkten es aufgrund zwischen den Mitgliedstaaten fortbestehender Steuersatzunterschiede bei der Mehrwertsteuer und den spezifischen Verbrauchsteuern möglicherweise zu Veränderungen der Wettbewerbssituation oder zu Verkehrsverlagerungen gekommen ist.
3. Die Hauptfaktoren für derartige Verzerrungen und Verlagerungen soweit wie möglich zu quantifizieren.

Die Studie befaßte sich mit allen Binnengrenzen der Union; hinsichtlich der Mehrwertsteueraspekte bezog sie sich auf alle in Anhang H der Sechsten Richtlinie aufgeführten Gegenstände, nicht aber auf Fernverkäufe, Verkäufe von Neufahrzeugen und Umsätze mit Kunstwerken und Antiquitäten.

Insgesamt gelangte die Studie zu folgenden Schlußfolgerungen:

Von der deutsch/dänischen Grenze abgesehen, gab es im allgemeinen keine größeren Änderungen in der Struktur des grenzüberschreitenden Kaufverhaltens, die allein auf Unterschiede bei den Mehrwertsteuersätzen nach Aufhebung der Steuergrenzen zurückging.

Die Nichtharmonisierung der spezifischen Verbrauchsteuern beeinflusst seit jeher in erheblichem Maße die grenzüberschreitende Einkaufsentscheidungen von Privatpersonen, auch wenn hierzu auch Unterschiede bei den Preisen ohne Steuern beitragen. Dadurch, daß seit dem 1. Januar 1993 größere Mengen an versteuerten Gegenständen in anderen Mitgliedstaaten gekauft werden können, haben sich die Auswirkungen der Nichtharmonisierung der Verbrauchssteuersätze verstärkt, so daß sich das Einkaufsverhalten in bestimmten Fällen weiter geändert hat.

Die Ergebnisse der Studie in bezug auf einzelne Produktkategorien sollen an anderer Stelle in diesem Bericht detaillierter besprochen werden. Generell ist jedoch festzuhalten, daß der Studie zufolge seit Januar 1993 in bezug auf die Mehrwertsteuer keine dramatischen Änderungen bei den Einkaufsmustern eingetreten sind; nur die Lage an der Grenze zwischen Deutschland und Dänemark wird als "volatil" bezeichnet. Grenzüberschreitende Einkäufe sind an folgenden Grenzen von besonderer Bedeutung: Deutschland/Frankreich (dauerhafte Konsumgüter), Deutschland/Dänemark (dauerhafte Konsumgüter) und Luxemburg/Belgien (Schmuck und Uhren); in den letzten achtzehn Monaten fand jedoch keine erhebliche Zunahme statt. Bei Gegenständen, die einem ermäßigten Mehrwertsteuersatz unterliegen, finden grenzüberschreitende Einkäufe zudem nur in begrenztem Maße statt, von Nahrungsmitteln abgesehen, die jedoch schon immer prägend waren für private innergemeinschaftliche Käufe; auch hier waren seit Januar 1993 keine bemerkenswerten Entwicklungen festzustellen. Erwähnt sei ebenfalls, daß es sich als unmöglich herausgestellt hat, zuverlässige Schätzungen darüber zu liefern, welchen Umfang diese Einkaufsströme bei den einzelnen Erzeugnissen in der letzten Zeit hatten.

Aus diesen Ergebnissen könnte sich wiederum schließen lassen, daß zum Januar 1993 bereits ein ausreichender Grad an Mehrwertsteuersatz-Annäherung erreicht war und weitere größere Anpassungen der betreffenden Vorschriften aus Wettbewerbsgründen nicht zu rechtfertigen sind. Bevor man hierzu jedoch endgültige Schlußfolgerungen trifft, sollte man sich einige andere Aspekte, die hiermit im Zusammenhang stehen, bewußt machen:

- Zum einen ist die unternehmerische Freiheit, bestimmte Arten von grenzüberschreitenden Verkäufen durchzuführen, seit Januar 1993 erheblich eingeschränkt, weil seither für Fernverkäufe und Verkäufe von Neufahrzeugen Sonderregelungen gelten. Diese erlegen den Verkäufern erhebliche Verpflichtungen auf. So müssen beispielsweise Fernverkaufsunternehmen dem Mitgliedstaat des Endverbrauchs Steuerquittungen

vorliegen, sobald ihre Lieferungen eine jährliche Schwelle überschreiten, die teilweise nur 35.000 ECU beträgt. Unter diesen Umständen kann es vorkommen, daß Versandunternehmen keinen Anreiz sehen, ihre Absätze in anderen Mitgliedstaaten auszuweiten, da hiermit steuerliche Anforderungen verknüpft wären.

- Zweitens wäre zu prüfen, wie groß die Rolle ist, die das Steuersatzgefälle bei indirekten Steuern im Vergleich zu anderen Faktoren spielt, die Verbraucherentscheidungen über grenzüberschreitende Einkäufe beeinflußt. In diesem Zusammenhang zeigt die Studie, daß sich das Steuergefälle natürlich etwas auf den Preis eines Produkts auswirkt, dieser Effekt jedoch durch den Einfluß anderer Determinanten abgeschwächt oder verstärkt werden kann. Eine unterschiedlich hohe Besteuerung ist ein wichtiger Faktor, dessen Beitrag speziell in den Fällen ins Gewicht fällt, in denen es sich um spezifischen Verbrauchsteuern unterliegende Produkte handelt oder ein großes Gefälle bei den Mehrwertsteuersätzen besteht; zwischen Deutschland und Dänemark ist diese Situation natürlich am stärksten ausgeprägt.

In diesem Bericht wird aber auch festgestellt, daß viele andere, nicht steuerliche Faktoren das grenzüberschreitende Einkaufsverhalten beeinflussen. Unter anderem handelt es sich hierbei um folgende Faktoren aus unterschiedlichen, jedoch miteinander verknüpften Bereichen:

andere preisbezogene Faktoren: - Wechselkursschwankungen, Änderungen des Ölpreises oder anderer Fahrtkostendeterminanten, Kostenminderungen durch einen effizienteren Groß- oder Einzelhandel usw.;

nicht preisbezogene Faktoren: - Öffnungszeiten, Angebotspalette, Produktqualität, Garantiebedingungen, Kundendienst usw.;

Hindernisse: - Sprache, Entfernung und geographische Barrieren stellen den wichtigsten Einzelfaktor dar, der die große Mehrheit der EG-Bürger von Einkäufen jenseits der Grenzen abhält.

Bestätigt werden diese Ergebnisse von einer neuen Eurobarometer-Umfrage, die im Auftrag der Kommission im April und Mai 1994 in allen Ländern der Gemeinschaft durchgeführt wurde<sup>(3)</sup>. Auf die Frage, ob sie persönlich von der Aufhebung der Reisefreibeträge und Grenzkontrollen zum 1. Januar 1993 profitiert hätten, gaben weniger als 20 % der Personen, die über die neue grenzüberschreitende Einkaufsfreiheit unterrichtet waren, eine positive Antwort. Dies zeigt, daß es naturgemäß immer eine relativ begrenzte Zahl von Personen sein wird, die Einkäufe jenseits der Grenze zu ihrem Vorteil nutzen kann.

Keine dieser Schlußfolgerungen ist besonders überraschend; meist liegen sie ja auf der Hand. Festzuhalten aber ist, daß es grenzüberschreitende Käufe schon lange vor Schaffung des Binnenmarktes stets gegeben hat. Dadurch, daß seit Januar 1993 Grenzkontrollen und Reisefreibeträge weggefallen sind, wurde dieser Prozeß gefördert, da der Marktzugang von Privatpersonen keinen Beschränkungen unterliegt, doch führte dies zu keinerlei unerwarteten mehrwertsteuerbedingten Wettbewerbsverzerrungen und Verkehrsverlagerungen. Dies lag erstens daran, daß die erforderliche Annäherung der Mehrwertsteuersätze für die Produktbereiche, die für grenzüberschreitende Einkäufe interessant sind, bereits stattgefunden hatte, und zweitens daran, daß für Fernverkäufe Sonderregelungen eingeführt wurden. Daher ist es zwar so, daß keine ausreichenden Gründe für größere Änderungen am System der Mehrwertsteuersätze bestehen, aber es dürfte nun an der Zeit sein, an eine Lockerung der

<sup>(3)</sup> Eurobarometer 41.0 der Europäischen Kommission, INRA (Europa), 5. Juli 1994

recht restriktiven Bedingungen der Sonderregelungen zu denken, insbesondere hinsichtlich der relativ starren Schwellen, die derzeit auf von den Sonderregelungen erfaßten Umsätze angewandt werden.

5. Mehrwertsteuersätze und das Funktionieren des Binnenmarktes - Der Einfluß der Mehrwertsteuersätze auf den innergemeinschaftlichen Handelsverkehr zwischen Steuerpflichtigen

Bei ihrer Untersuchung der Auswirkungen, die die Aufhebung der Steuergrenzen auf das Funktionieren des Binnenmarktes ausübt, hat sich die Kommission auch mit der Frage befaßt, ob Mehrwertsteuersatzunterschiede zwischen Mitgliedstaaten das Verhalten von Unternehmen (d.h. von Steuerpflichtigen), die am innergemeinschaftlichen Handelsverkehr beteiligt sind, beeinflußt. Aussagen hierzu sind schwierig zu treffen, da über Verhaltensmuster von Steuerpflichtigen, die Käufe oder Verkäufe mit Steuerpflichtigen aus anderen Mitgliedstaaten vornehmen, genaue Informationen fehlen. Die in Abschnitt 4 genannte Studie befaßte sich nicht mit Transaktionen dieser Art, da bei einem Steuersystem nach dem Bestimmungslandprinzip der im Ursprungsmitgliedstaat angewandte Mehrwertsteuersatz im Prinzip die Kaufentscheidungen eines Unternehmens nicht beeinflussen dürfte.

Im Rahmen der Mehrwertsteuer-Übergangsregelung wird die Mehrwertsteuer bei Transaktionen zwischen Steuerpflichtigen weiterhin in dem Mitgliedstaat erhoben, in den die Waren verbracht werden. Daher ist es schwierig mit Gewißheit festzustellen, ob, Steuersatzunterschiede bei den betreffenden Unternehmensentscheidungen irgendeine erhebliche Rolle spielen oder nicht.

Jedoch gibt es eine begrenzte Anzahl von Fällen, in denen bestimmte Kategorien von Steuerpflichtigen Waren in einem anderen Mitgliedstaat erwerben und dort die dort geltende Mehrwertsteuer entrichten dürfen. Diese Fälle betreffen Lieferungen von Steuerpflichtigen eines Mitgliedstaats an Käufer, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind und folgenden Kategorien angehören:

- Kleinunternehmen unterhalb der Befreiungsobergrenze;
- Pauschallandwirte;
- Steuerpflichtige, die nach Artikel 13 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie befreite Tätigkeiten ausführen; und
- nicht steuerpflichtige juristische Personen, die Waren erwerben, deren Wert insgesamt innerhalb eines Jahres 10.000 ECU nicht überschreitet.

In all diesen Fällen kann die von den Käufern getroffene Kaufentscheidung von dem im Mitgliedstaat des Kaufs angewandten Mehrwertsteuersatz beeinflußt sein. Mit derlei Fällen befaßte sich eine weitere Studie, die im Auftrag der Kommission im Zusammenhang mit den "Eigenmitteln" durchgeführt wurde<sup>(4)</sup>. Die Studie ergab, daß es keinerlei Zahlenangaben über das Handelsvolumen im Rahmen dieser Fälle gibt und dieses sich nicht leicht abschätzen läßt. Nach den Informationen, die der Beratungsfirma vorlagen, ist zu vermuten, daß derlei Transaktionen kaum einen beträchtlichen Umfang haben, vor allem im Vergleich zum Gesamtvolumen des innergemeinschaftlichen Handels. Die Studie gelangte zu dem Schluß, daß in fast allen Fällen, in denen Unternehmen versucht sein könnten, wegen niedrigerer Mehrwertsteuersätze Waren in anderen Mitgliedstaaten zu erwerben, der Nettoeffekt dieser Transaktionen auf die Berechnung der Eigenmittel als vernachlässigbar gering einzustufen sei. An keiner der Grenzen zwischen Mitgliedstaaten, zwischen denen ein größeres Mehrwertsteuer-

---

<sup>(4)</sup> The extent of transboundary transactions taxed according to the origin principle (Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung - September 1994).

satzgefälle besteht, gab es Anzeichen für erhebliche Änderungen im grenzüberschreitenden Kaufverhalten steuerpflichtiger Personen.

Allerdings stieß diese Studie auf den besonderen Fall deutscher Landwirte, die Pauschalsatz-Mehrwertsteuerregelungen unterliegen und Kunstdünger und Schädlingsbekämpfungsmittel, welche in Deutschland zum Normalsatz besteuert werden, systematisch direkt in Luxemburg, Frankreich, den Niederlanden und Belgien kaufen, wo derartige Erzeugnisse zum ermäßigten Satz besteuert werden. Die fraglichen Landwirte gehen hier jedoch wie Privatpersonen vor, indem sie zu dem günstigsten Preis kaufen, den der Markt bietet. Nach Ansicht der Kommission lassen sich derartige Fälle nicht als wettbewerbsverzerrend werten. Die Lösung von Problemen in diesem speziellen Bereich - soweit es hier überhaupt Probleme gibt - liegt auf jeden Fall in den Händen der deutschen Behörden selbst, steht ihnen doch jederzeit die Möglichkeit offen, Düngemittel und Pestizide in Deutschland zum ermäßigten Satz zu besteuern, da diese Erzeugnisse unter Kategorie 10 von Anhang H fallen. Sollten sich die deutschen Behörden für diese Möglichkeit entscheiden, könnte gegebenenfalls der derzeit im Rahmen der Pauschalregelung angewandte Pauschalausgleich für Landwirte nach unten anzupassen sein.

Die Kommission muß daher den Schluß ziehen, daß es gegenwärtig - da keine unabweisbaren Anzeichen dafür vorliegen, daß die Wettbewerbsstellung von am innergemeinschaftlichen Handelsverkehr beteiligten Steuerpflichtigen durch Mehrwertsteuersatzunterschiede erheblich verzerrt wird - keinen Grund zu der Annahme gibt, der Binnenmarkt funktioniere nicht zufriedenstellend.

#### 6. Der ermäßigte Mehrwertsteuersatz - Überprüfung des Verzeichnisses in Anhang H

Im dritten Unterabsatz von Artikel 12 Absatz 3 Buchstabe a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:

"Die Mitgliedstaaten können außerdem einen oder zwei ermäßigte Sätze anwenden. Die ermäßigten Sätze dürfen nicht niedriger als 5 % sein und nur auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen der im Anhang H genannten Kategorien anwendbar seien."

Der zweite Unterabsatz von Artikel 12 Absatz 4 lautet:

"Der Rat wird auf der Grundlage eines Berichts der Kommission erstmals 1994 und später alle zwei Jahre den Anwendungsbereich der ermäßigten Sätze überprüfen. Er kann das in Anhang H enthaltene Verzeichnis von Gegenständen und Dienstleistungen einstimmig auf Vorschlag der Kommission ändern."

In diesem Abschnitt wird nun untersucht, wie Artikel 12 Absatz 3 Buchstabe a in der Praxis von den Mitgliedstaaten angewandt worden ist. Damit soll festgestellt werden, ob im Rahmen der zweijährigen Überprüfung im Sinne von Artikel 12 Absatz 4 der Anwendungsbereich der ermäßigten Mehrwertsteuersätze geändert werden sollte. Im Mittelpunkt steht dabei die Frage, ob die derzeitigen Regelungen geändert werden müßten, um Wettbewerbsverzerrungsprobleme zu beseitigen. Seit Inkrafttreten der neuen Bestimmungen hat die Kommission zahlreiche Vertretungen verschiedener Handels- und Gewerbeverbände empfangen, die dafür eintraten, bei der nächsten Überprüfung ihren Produktbereich in den Anwendungsbereich für den ermäßigten

Satz aufzunehmen. Nach Ansicht der Kommission ist es aus anderen Gründen zu früh, um Änderungen des Verzeichnisses in Auge zu fassen, und zwar nicht zuletzt, weil allgemeinere Fragen der Steuersatzanwendung besser zu entscheiden sein dürften, wenn bereits die Schlußfolgerungen des Rates über die Form der für 1997 vorgesehenen endgültigen Mehrwertsteuerregelung vorliegen. Die Grundsatzfrage, welche Maßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuersatz-Annäherung noch erforderlich sind, wird im Zusammenhang mit dem Standpunkt der Kommission zur Einführung der endgültigen Regelung erörtert werden.

#### Dem ermäßigten Satz unterliegende Gegenstände und Dienstleistungen

Es wird daran erinnert, daß der Rat "Wirtschaft und Finanzen" auf seiner Tagung vom 18. Dezember 1989 beschloß, die Anwendung ermäßigter Sätze vor allem wichtigen Gegenständen und Dienstleistungen vorzubehalten, die einem sozial- oder kulturpolitischen Ziel entsprechen. Die hierauf in Anhang H der geänderten Sechsten Richtlinie aufgenommenen Produktkategorien beruhen im großen und ganzen auf diesen Kriterien. Auch folgte der Rat bei der Abgrenzung der Kategorien dem von der Kommission befürworteten Ansatz, in das Verzeichnis nur die Kategorien von Gegenständen und Dienstleistungen aufzunehmen, die in den meisten Mitgliedstaaten einem ermäßigten Mehrwertsteuersatz unterlagen.

Ein kurzer Blick auf Tabelle 2 zeigt, daß dies nach wie vor der Fall ist. Nach den der Kommission vorliegenden Informationen haben sich die meisten Mitgliedstaaten bei allen außer einer der 17 in Anhang H aufgeführten Kategorien dafür entschieden, die von der Richtlinie gebotene Möglichkeit wahrzunehmen und die betreffende Lieferung zum niedrigeren Satz zu besteuern. Bei bestimmten Kategorien wendet die überwältigende Mehrheit der Mitgliedstaaten ermäßigte Sätze (oder Nullsätze) an oder gewährt eine Steuerbefreiung (nämlich bei Dienstleistungen, die dem Gemeinwohl dienen und als solche unter Artikel 13 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie fallen, wie z.B. der Eintritt zu öffentlichen Theatern und Museen). Besonders häufig ist diese Praxis bei Nahrungsmitteln, Wasser, Arzneimitteln, medizinischen Geräten, der Personenbeförderung, dem Eintritt zu kulturellen Veranstaltungen und Agrarerzeugnissen. Bei den anderen Kategorien ist die Anzahl der Mitgliedstaaten, die sich für ermäßigte Sätze entschieden haben, etwas kleiner, aber mit Ausnahme von Kategorie 15 (Leistungen von Bestattungsinstituten usw.) ist für alle Kategorien die Aufnahme zumindest aus zahlenmäßigen Gründen gerechtfertigt, weil dies nämlich der mehrheitlichen Praxis in bezug auf die ermäßigte Besteuerung in der Gemeinschaft entspricht.

Nicht vergessen werden darf dabei natürlich, daß die Mitgliedstaaten bei der Einbeziehung von Kategorien aus Anhang H in ihren ermäßigten Satz immer mehr so vorgehen, daß sie hierfür einzelne Gegenstände und Dienstleistungen *aus* den einzelnen Kategorien auswählen. Dadurch kann es auf den ersten Blick so aussehen, als gäbe es bei der Auswahl der Kategorien in großem Maße Übereinstimmung zwischen der Praxis der Mitgliedstaaten, doch kann die effektive Beanspruchung der verschiedenen Kategorien in Wirklichkeit von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedlich sein, je nachdem nämlich, welche einzelnen Gegenstände und Dienstleistungen aus einer bestimmten Kategorie in den jeweiligen nationalen Rechtsvorschriften berücksichtigt werden.

Dieses Ergebnis ist indes nicht besonders überraschend. Nachdem der Rat den Gedanken fallengelassen hatte, die Anwendung des ermäßigten Satzes bindend vorzuschreiben, mußte auch nicht mehr dafür gesorgt werden, daß die Mitgliedstaaten von den einzelnen Kategorien in einheitlicher Weise Gebrauch machen. Dadurch, daß die Anwendung des ermäßigten Satzes fakultativ wurde, war es jedoch leichter, eine Einigung im Rat über die Abgrenzung der Kategorien zu erzielen. Statt endloser Auseinandersetzungen darüber, was in eine bestimmte Kategorie aufzunehmen sei und was nicht, hatte der Rat nur über die Grundzüge einer allgemeinen Definition der einzelnen Kategorien auf Gemeinschaftsebene Einvernehmen zu erzielen (d. h. im wesentlichen darüber, was nicht in eine bestimmte Kategorie fiel). Aufgrund dessen stand es dann jedem Mitgliedstaat frei - solange er diese allgemeine Abgrenzung

beachtete, indem er den Anwendungsbereich der einzelnen Kategorie nicht ausweitete -, bei seinen Durchführungsvorschriften eine eigene Definition der Kategorien anzuwenden, je nachdem welche besondere Gruppe von Gegenständen oder Dienstleistungen er zum ermäßigten Satz besteuern wollte. Bei Kategorien, die sich auf Gegenstände beziehen, können die Mitgliedstaaten auch die Kombinierte Nomenklatur verwenden, um den Anwendungsbereich genau abzugrenzen. Nicht alle Mitgliedstaaten sind jedoch zu dieser Praxis übergegangen, oder jedenfalls geht dies, wenn sie es getan haben, nicht aus den Durchführungsvorschriften hervor, die sie der Kommission zur Prüfung vorgelegt haben.

Was die Frage der Wettbewerbsverzerrungen anbetrifft, so war die Kommission bei Erstellung dieses Berichts bemüht, festzustellen, ob die Einführung eines fakultativen ermäßigten Steuersatzes über dadurch bewirkte grenzüberschreitende Käufe das Wettbewerbsverzerrungspotential im Binnenmarkt vergrößert habe. In gewisser Hinsicht läßt sich argumentieren, der Rat habe mit der Aufstellung eines Verzeichnisses von Leistungskategorien zur fakultativen ermäßigten Besteuerung bereits die Feststellung getroffen, keine dieser Kategorien könne zu umfangreichen grenzüberschreitenden Käufen infolge eines erheblichen Gefälles bei den Mehrwertsteuersätzen führen. Die Dienstleistungskategorien in Anhang H geben sich natürlicherweise kaum zu einer grenzüberschreitenden Verwendung her. Bei den Gegenständen läßt sich wiederum anführen, daß keine der betreffenden Kategorien Arten von Erzeugnissen umfaßt, für deren Kauf Privatpersonen normalerweise erhebliche Entfernungen zurücklegen würden.

Diese Annahmen wurden in der Tat durch die in Kapitel 4 erwähnte Studie erhärtet, die eben zur Prüfung dieser Frage von der Kommission in Auftrag gegeben worden war. Hierbei wurden insbesondere die Kategorien von Gegenständen aus Anhang H untersucht, bei denen zwischen bestimmten Mitgliedstaaten ein starkes Mehrwertsteuergefälle bestand, nämlich Nahrungsmittel, Arzneimittel, medizinische Geräte, Kindersitze, Bücher, Zeitungen und Zeitschriften. In den meisten Fällen kam bei der Studie heraus, daß seit Januar 1993 bei der Struktur der grenzüberschreitenden Einkäufe keine spürbaren Erhöhungen eingetreten waren. In bestimmten Fällen spielen andere Faktoren als Unterschiede bei den Mehrwertsteuersätzen bei der Beeinflussung von Verbraucherentscheidungen eine stärkere Rolle, wie z. B. kulturelle und sprachliche Aspekte bei Büchern, Zeitungen und Zeitschriften oder den Verschreibungsregeln und Erstattungssystemen bei Arzneimitteln.

Die einzige Kategorie, bei der in erheblichem Maße jenseits der Grenze eingekauft wird, ist die der Nahrungsmittel. Dies war jedoch schon immer ein Merkmal des innergemeinschaftlichen Handelsverkehr in diesem Sektor. Darüber hinaus läßt sich zeigen, daß Nahrungsmittelkäufer sich vielfach anders verhalten, als es das Mehrwertsteuergefälle vermuten lassen könnte. So kaufen beispielsweise Deutsche oft bestimmte Nahrungsmittel in Dänemark, obwohl dort die Mehrwertsteuer höher ist; dagegen sind im Vereinigten Königreich keine erheblichen Nahrungsmittelleinkäufe durch Käufer aus Frankreich und Belgien festzustellen, obwohl die meisten Nahrungsmittel im Vereinigten Königreich dem Nullsatz unterliegen.

#### Dem Normalsatz unterliegende Gegenstände und Dienstleistungen

In der genannten Studie wurde auch untersucht, ob es bei zum Normalsatz besteuerten Gegenständen zu Wettbewerbsverzerrungen bzw. einem geänderten grenzüberschreitenden Kaufverhalten gekommen sei. In die Untersuchung einbezogen wurden folgende Arten von Gegenständen: dauerhafte Konsumgüter (Elektrohaushaltsgeräte, Video-, Audio- und Photogeräte, Rechner-Hardware und Software, Sportgeräte und Spielzeug), Möbel, Glaswaren usw. sowie Schmuck, Uhren u.ä.

Auch hier ergibt sich aus der Studie, daß sich die grenzüberschreitenden Kaufgewohnheiten nicht erheblich geändert haben. Nach Aufhebung der Reisefreibeträge kam es nicht zu dem erwarteten Anschwellen der grenzüberschreitenden Käufe teurer dauerhafter Konsumgüter zwischen Deutschland und Dänemark, trotz des Gefälles zwischen den Mehrwertsteuersätzen. In anderen Fällen führte der Wegfall der Reisefreibeträge dazu, daß die grenzüberschreitenden Einkäufe sogar in Mitgliedstaaten, deren Mehrwertsteuer höher liegt als in den Nachbarländern, zunahm, bedingt durch die größere Auswahl in dem höher besteuerten Mitgliedstaat (Belgien, Luxemburg). An der spanisch-französischen Grenze gab es keine großen Änderungen im Umfang der grenzüberschreitenden Käufe, auch wenn die Peseta-Abwertung gewisse Auswirkungen gehabt haben mag. Keine größeren Änderungen gab es beim Einkaufsverhalten an den anderen empfindlichen Grenzen. In allen Fällen gab es an diesen Grenzen schon lange vor der Aufhebung der Reisefreibeträge und Grenzkontrollen zum Januar 1993 grenzüberschreitende Käufe.

#### Der Sonderfall der landwirtschaftlichen Erzeugnisse

Der Rat hat bis zum 31. Dezember 1994 darüber zu befinden, wie landwirtschaftliche Erzeugnisse, die keine Nahrungsmittel sind, ab dem 1. Januar 1995 zu besteuern sind. Dies war eine der Fragen, die in den Diskussionen über das Steuerpaket von 1992 nicht gelöst worden waren. Damals beschloß der Rat eine Stillhaltevereinbarung, nach der die Mitgliedstaaten, die auf Lieferungen landwirtschaftlicher Erzeugnisse bereits einen ermäßigten Satz anwenden, ihn weiter anwenden dürfen, während die Mitgliedstaaten, die einen Normalsatz anwenden, weiter diesen anwenden.

Zu diesem Aspekt wird die Kommission daher einen gesonderten Vorschlag vorlegen; in der Begründung hierzu wird dargelegt, warum sie die Vorlage so abgefaßt hat, wie sie es getan hat.

\* \* \* \* \*

Die Kommission stellt mit Befriedigung fest, daß sich, wie aus dem Gesagten hervorgeht, die Bestimmungen von Artikel 12 Absatz 3 der geänderten Sechsten Richtlinie in der Praxis bewähren, vor allem dank der Konvergenz bei den Steuersätzen, die seit der Einigung im Rat von 1991 zwischen den Mitgliedstaaten eingetreten ist. Nichts deutet darauf hin, daß sich die Struktur grenzüberschreitender Käufe von Privatpersonen nach Aufhebung der Grenzkontrollen erheblich geändert hätte. Da die unterschiedlichen Mehrwertsteuersätze also zu keinen erheblichen Wettbewerbsverzerrungen und Verkehrsverlagerungen geführt haben, hält es die Kommission derzeit für nicht begründet oder gerechtfertigt, den Inhalt von Anhang H der Sechsten Richtlinie aus diesen Gründen zu ändern, sei es durch Hinzufügung neuer Kategorien von Gegenständen oder Dienstleistungen oder durch Streichung von einer oder mehreren Kategorien. Die Frage einer weiteren Annäherung der Mehrwertsteuersätze auf längere Sicht wird die Kommission jedoch im Zusammenhang mit den Diskussionen über den Übergang zur endgültigen Mehrwertsteuerregelung aufgreifen.

#### 7. Die Übergangsregelung für die Mehrwertsteuersätze

Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe g) der Sechsten Richtlinie lautet wie folgt:

"Der Rat überprüft vor dem 31. Dezember 1994 anhand eines Berichts der Kommission die Bestimmungen der Buchstaben a) bis f) insbesondere mit Blick auf das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes. Im Fall erheblicher Wettbewerbsverzerrungen erläßt der Rat auf Vorschlag der Kommission einstimmig die erforderlichen Maßnahmen."

Artikel 28 Absatz 2 umfaßt unter Buchstabe a) bis f) verschiedene Bestimmungen zu den Mehrwertsteuersätzen, die die Mitgliedstaaten während der in Artikel 28 I genannten Übergangszeit im Prinzip bis zum 31. Dezember 1996 in Kraft lassen dürfen. In diesem Abschnitt wird untersucht, welchen Gebrauch die Mitgliedstaaten von diesen Regelungen gemacht haben und wie sich ihre Beibehaltung auf das Funktionieren des Binnenmarktes auswirken könnte.

Artikel 28 Absatz 2 bezweckt eine Zusammenlegung all der Bestimmungen, die im Prinzip nicht auf Dauer dem System der Mehrwertsteuersätze in der Gemeinschaft angehören sollen. In den meisten Fällen wäre es für den Rat unmöglich gewesen, im Rahmen des Steuerpakets im Oktober 1992 zu einer Einigung zu gelangen; daher mußte bestimmten Mitgliedstaaten in der einen oder anderen Form eine befristete Ausnahmeregelung gewährt werden, kraft deren sie innerhalb eines begrenzten Zeitraums auch noch nach 1992 bestimmte Mehrwertsätze beibehalten konnten, die nicht unter den Geltungsbereich von Artikel 12 Absatz 3 fielen. Aufgründessen umfaßt Artikel 28 Absatz 2 verschiedene Übergangsbestimmungen von teilweise erheblicher sozialer und politischer Bedeutung für die betreffenden Mitgliedstaaten, einige Bestimmungen erlauben diesen, die vollständige Umsetzung von Artikel 12 Absatz 3 zur Zeit aufzuschieben, während andere bestimmte Gegenstände und Dienstleistungen betreffen, deren besondere Behandlung die Mitgliedstaaten sich für begrenzte Zeit sichern konnten.

Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe a) betrifft eine Befreiung mit Rückerstattung der auf der vorausgehenden Stufe gezahlten Steuer sowie ermäßigte Sätze, die unter dem in Artikel 12 Absatz 3 festgelegten Mindestsatz für die ermäßigten Sätze liegen, sie werden gemeinhin Nullsätze und stark ermäßigte Sätze genannt. Diese dürfen die Mitgliedstaaten aufgrund dieses Artikels nach 1992 beibehalten, sofern sie am 1. Januar 1991 anwendbar waren und dies mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar war. Welche Mitgliedstaaten diese Bestimmung in Anspruch nehmen, geht aus Tabelle 3 hervor. Zu bemerken ist, daß Nullsätze in größerem Maße nur im Vereinigten Königreich und in Irland fortbestehen, nachdem die portugiesische Regierung beschlossen hatte, die Nullsatzbesteuerung in Portugal 1992 aufzuheben.

Bei der genannten Studie über Änderungen beim grenzüberschreitenden Einkaufsverhalten wurde auch die Situation bei bestimmten Produkten untersucht, die dem Nullsatz und stark ermäßigten Sätzen unterliegen (wie Nahrungsmittel und Kinderkleidung). In keinem Fall war hier jedoch eine erhebliche Änderung festzustellen. Vielfach sind grenzüberschreitende Einkäufe für die betreffenden Produkte unbedeutend. Daher ist die Kommission der Auffassung, daß es zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht gerechtfertigt wäre, einen förmlichen Vorschlag zur Aufhebung oder Änderung dieser Steuersätze vorzulegen. Das heißt aber nicht, daß im Zusammenhang mit dem endgültigen Mehrwertsteuersystem eine ähnliche Schlußfolgerung zu ziehen wäre. Dann dürfte nämlich ein Steuersatzsystem mit weniger oder gar keinen Ausnahmen von der allgemeinen Regel sinnvoll sein. Die Kommission möchte den Mitgliedstaaten daher empfehlen, die Lage selbst in Augenschein zu nehmen, um zu bestimmen, ob nicht einige dieser besonderen Steuersätze bereits vor dem Termin für die Umstellung auf das endgültige System aufgegeben werden könnten.

Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe b) gibt den Mitgliedstaaten, die auf andere als in Anhang II aufgeführte Gegenstände und Dienstleistungen Nullsätze angewandt haben und diese abschaffen wollen, die Möglichkeit, auf derartige Lieferungen vorübergehend einen ermäßigten Satz anzuwenden.

Diese Bestimmung hat das Vereinigte Königreich kürzlich in Anspruch genommen, als es beschloß, die Nullsatzbesteuerung von Brennstoff und Elektrizität für häusliche Zwecke aufzuheben und sie zunächst durch eine Besteuerung mit 8 % und zu gegebener Zeit dann zum vollen Satz zu ersetzen. Mit Blick auf die in den letzten Absätzen enthaltenen Ausführungen darüber, daß Nullsätze und stark ermäßigte Sätze letztendlich fallen müßten, ist die Kommission der Ansicht, daß die Bestimmungen von Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe b nützlich sind und in Kraft bleiben sollten.

Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe c) bezieht sich auf zwei Mitgliedstaaten, nämlich Spanien und Luxemburg, die ihren Normalsatz um mehr als 2 Prozentpunkte zu erhöhen hatten, um Artikel 12 Absatz 3 nachzukommen. Nach Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe c) dürfen diese Mitgliedstaaten auf alle in Anhang H aufgeführte Gegenstände und Dienstleistungen und zusätzlich auch auf Umsätze im Gaststättengewerbe und Umsätze von Kinderkleidung und Kinderschuh sowie von Wohnungen einen stark ermäßigten Satz anwenden.

Sowohl Spanien als auch Luxemburg haben von dieser Bestimmung großen Gebrauch gemacht (siehe Tabelle 3); sie war eingeführt worden, um einen Ausgleich für den zusätzlichen Preisauftrieb zu schaffen, der aus der Heraufsetzung ihres Normalsatzes um 2 Prozentpunkte zu entstehen drohte. Jedoch hat die Umsetzung dieser Bestimmung im Falle Spaniens zu keinerlei größeren Wettbewerbsverzerrungen geführt; allerdings sind einige Beschwerden zu der Lage an der belgisch-luxemburgischen Grenze eingegangen, denn zwischen beiden Ländern besteht ein erhebliches Mehrwertsteuergefälle für die gleiche Kategorie von Lieferungen. Da die genannte Bestimmung von vornherein vorübergehender Art sein sollte, möchte die Kommission im Sinne der vorausgehenden Ausführungen anregen, daß die beiden Mitgliedstaaten selbst prüfen, wie lange die Bestimmung noch angewandt werden muß.

Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe d) erlaubt den Mitgliedstaaten, die am 1. Januar 1991 auf Umsätze im Gaststättengewerbe und Umsätze von Kinderkleidung und Kinderschuh sowie von Wohnungen einen ermäßigten Satz angewandt haben, diese Praxis übergangsweise fortzusetzen.

Welcher Steuersatz im Rahmen einer langfristigen Lösung sinnvollerweise auf diese Gegenstände und Dienstleistungen anzuwenden ist, sollte im Zusammenhang mit der Überprüfung von Anhang H, auf die in Artikel 12 Absatz 4 Bezug genommen wird, erörtert werden. In Erwartung dieser Überprüfung möchte die Kommission gegenwärtig nicht dazu Stellung nehmen, ob diese ermäßigten Sätze besser beibehalten werden sollten. Sie möchte jedoch darauf hinweisen, daß die derzeitige Situation sich nicht auf immer fortschreiben läßt, da es sonst zu einer strukturellen Ungleichheit in den Vorschriften über die Mehrwertsteuersätze käme.

Nach Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe e) haben die Mitgliedstaaten die Möglichkeit, auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht in Anhang H aufgeführt sind, auf die der betreffende Mitgliedstaat jedoch am 1. Januar 1991 einen ermäßigten Satz angewandt hat, einen vorläufigen ("geparkten") Steuersatz von mindestens 12 % anzuwenden.

Mehrere Mitgliedstaaten wenden diese Bestimmung an (Näheres siehe Tabelle 3). Die Bestimmung ist insofern nützlich, als sie den Übergang zu einer kohärenteren langfristigen Mehrwertsteuersatzstruktur überall in der Gemeinschaft erleichtert. Nach Ansicht der Kommission sollte sie daher für die nächste Zeit in Kraft bleiben.

Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe f) gestattet Griechenland, auf einigen griechischen Inseln und in bestimmten Verwaltungsbezirken besonders ermäßigte Sätze anzuwenden.

Soweit der Kommission bekannt, hat die Anwendung dieser speziellen Ermäßigungssätze zu keinerlei Wettbewerbsverzerrungen im innergemeinschaftlichen Handel geführt. Ihre Einführung stellt im übrigen eine Sondermaßnahme dar, um einen Ausgleich für den Wettbewerb zu schaffen, dem sich diese Inseln und Verwaltungsbezirke seitens bestimmter Drittlander ausgesetzt sehen konnten. Nach Ansicht der Kommission kann diese Bestimmung für die nächste Zeit in Kraft bleiben.

\*\*\*\*\*

Insgesamt kommt die Kommission zu dem Ergebnis daß die Einführung der Mehrwertsteuer-Übergangsregelung nicht zu signifikanten Wettbewerbsverzerrungen oder Handelsverlagerungen geführt hat. Die Kommission ist der Auffassung, daß diese Regelungen für die Dauer der Übergangsregelung in Kraft bleiben können.

Die Kommission erinnert daran, daß sie in ihren ursprünglichen Vorschlägen zur Annäherung der Mehrwertsteuersätze aus dem Jahre 1987 vorgeschlagen hatte, daß die Mitgliedstaaten im Rahmen des Binnenmarktes lediglich zwei Steuersätze - einen normalsatz und einen ermäßigten Satz - anwenden, unter Ausschluß jeglicher Nullsätze oder stark ermäßigten Sätze. Die fortlaufende Anwendung aller den Mitgliedstaaten gestatteten Ausnahmeregelungen, insbesondere derer, die Nullsätze oder stark ermäßigte Sätze betreffen, hat zu einer Vermehrung der verschiedenen in der Gemeinschaft angewandten Mehrwertsteuersätze mit dem Risiko von Wettbewerbsverzerrungen in bestimmten Sektoren geführt. Diese Entwicklung steht im Gegensatz zu der Notwendigkeit der Verfahrensvereinfachung und der Reduzierung der Verwaltungskosten, die zur Stärkung des Binnenmarktes unabdingbar sind.

Die Kommission weist deshalb daraufhin, daß die Mitgliedstaaten die Einführung des endgültigen Mehrwertsteuersystems erleichtern würden, wenn sie selbst tätig werden würden um diese Bestimmungen zu ändern und zunächst die Anzahl der von Ihnen angewandten Sätze im allgemeinen verringern würden und soweit wie möglich Sätze anwenden würden, die der Mitgliedstaaten gemäß Artikel 12 Absatz 3 zur Verfügung stehen. Diese Frage wird die Kommission in ihrer Mitteilung zur Einführung des endgültigen Mehrwertsteuersystems aufgreifen.

## 8. Schlußfolgerungen

Bei diesem Dokument kommt die Kommission ihren Berichterstattungspflichten aufgrund der 1992 vom Rat erlassenen Rechtsvorschriften über die Annäherung der Mehrwertsteuersätze nach. Gleichzeitig möchte die Kommission bei dieser Gelegenheit dem Rat eine sachgerechte Beurteilung darüber bieten, wie das Mehrwertsteuersatzsystem im Rahmen der Mehrwertsteuer-Übergangsregelung in den ersten zwei Jahren einer Gemeinschaft ohne Binnengrenzen funktioniert hat. Die Kommission hofft dementsprechend, daß der Bericht den Rat in die Lage versetzt zu untersuchen, ob die Mehrwertsteuersatzbestimmungen nach Wegfall der Grenzkontrollen wie ursprünglich beabsichtigt wirken oder ob irgendwelche Abänderungen geboten sind.

Gestützt auf die verfügbaren Informationen ist die Kommission der Ansicht, daß das neue System der Mehrwertsteuersatzannäherung im allgemeinen zufriedenstellend funktioniert. Es waren keine erheblichen Änderungen in der Struktur der grenzüberschreitenden Einkäufe festzustellen. Erhebliche Wettbewerbsverzerrungen und Verkehrsverlagerungen aufgrund allzugroßer Unterschiede zwischen Mehrwertsteuersätzen benachbarter Mitgliedstaaten traten ebenfalls nicht ein. Die Kommission schließt daraus, daß es unter diesen Umständen derzeit nicht gerechtfertigt ist, das neue Steuersatzsystem in bezug auf die Höhe der Steuersätze oder seine Struktur oder den Anwendungsbereich des ermäßigten Satzes wesentlich zu ändern. Des weiteren ist die Kommission der Auffassung, daß die z.Z. geltenden vorläufigen Mehrwertsteuersatzbestimmungen zunächst nicht geändert werden müssen, da sie zum Ende der Übergangszeit auslaufen sollen, wenn die Mitgliedstaaten selbst tätig würden, um die Anzahl der im allgemeinen angewandten Steuersätze zu verringern, würde dies die Diskussionen über die Einführung des endgültigen Mehrwertsteuersystems zu erleichtern. Die Erörterung dieses Aspekts und anderer Mehrwertsteuerfragen wird im Zusammenhang mit der Mitteilung der Kommission über die Einführung der endgültigen Regelung wiederaufgenommen.

TABELLE I

ENTWICKLUNG DER VON DEN MITGLIEDSTAATEN ANGEWANDTEN MEHRWERTSTEUERSÄTZE VON 1987 BIS 1994

| MITGLIED-<br>STAATEN      | ERMÄßIGTE SÄTZE    |         |         |         | NORMALSÄTZE/VORLÄUFIGE SÄTZE |                |         |         | ERHÖHTE SÄTZE |      |      |      |
|---------------------------|--------------------|---------|---------|---------|------------------------------|----------------|---------|---------|---------------|------|------|------|
|                           | 1987               | 1992    | 1993    | 1994    | 1987                         | 1992           | 1993    | 1994    | 1987          | 1992 | 1993 | 1994 |
| DEUTSCHLAND               | 7                  | 7       | 7       | 7       | 14                           | 14             | 15      | 15      | -             | -    | -    | -    |
| BELGIEN                   | 1/6                | 1/6     | 1/6     | 1/6     | 19/17                        | 19,5           | 19,5    | 20,5/12 | 25/25+8       | -    | -    | -    |
| DÄNEMARK                  | -                  | -       | -       | -       | 22                           | 25             | 25      | 25      | -             | -    | -    | -    |
| SPANIEN                   | 6                  | 6       | 3/6     | 3/6     | 12                           | 13             | 15      | 15      | 33            | 28   | -    | -    |
| GRIECHEN-<br>LAND         | 3/6                | 4/8     | 4/8     | 4/8     | 18                           | 18             | 18      | 18      | 36            | 36/- | -    | -    |
| FRANKREICH                | 2,1/4/5,5/<br>7/13 | 2,1/5,5 | 2,1/5,5 | 2,1/5,5 | 18,6/28                      | 18,6           | 18,6    | 18,6    | 33 1/3        | 22   | -    | -    |
| IRLAND                    | 1,7/10             | 2,3/10  | 2,5     | 2,5     | 25                           | 21/10/<br>12,5 | 21/12,5 | 21/12,5 | -             | -    | -    | -    |
| ITALIEN                   | 2/9                | 4/9     | 4/9     | 4/9     | 19                           | 19/12          | 19/12   | 19/13   | 38            | 38   | -    | -    |
| LUXEMBURG                 | 3/6                | 3/6     | 3/6     | 3/6     | 12                           | 15             | 15      | 15/12   | -             | -    | -    | -    |
| NIEDERLANDE               | 6                  | 6       | 6       | 6       | 20                           | 18,5/17,5      | 17,5    | 17,5    | -             | -    | -    | -    |
| PORTUGAL                  | 8                  | 8/5     | 5       | 5       | 16                           | 17/16          | 16      | 16      | 30            | 30   | 30*  | 30*  |
| VEREINIGTES<br>KÖNIGREICH | -                  | -       | -       | -       | 15                           | 17,5           | 17,5    | 17,5    | -             | -    | -    | -    |

\* Hinweis: Portugal: Die Anwendung des 30 %-Satzes verstößt seit dem 1. Januar gegen das Gemeinschaftsrecht. Portugal hat angekündigt, es werde diesen Steuersatz mit dem Haushaltsplan von 1995 aufheben.

ANWENDUNG ERMÄßIGTER MEHRWERTSTEUERSÄTZE DURCH DIE MITGLIEDSTAATEN AUF KATEGORIEN VON GEGENSTÄNDEN UND DIENSTLEISTUNGEN, DIE IN ANHANG H DER SECHSTEN MEHRWERTSTEUERRICHTLINIE (GEÄNDERTE FASSUNG) AUFGEFÜHRT SIND

| Kat.                                                               | B                         | DK            | D                   | EL                  | E                   | F               | IRL                 | I               | L              | NL                  | P                   | UK       |
|--------------------------------------------------------------------|---------------------------|---------------|---------------------|---------------------|---------------------|-----------------|---------------------|-----------------|----------------|---------------------|---------------------|----------|
| 1<br>Nahrungsmittel                                                | RR                        | SR            | RR                  | RR                  | SR<br>SRR           | RR              | ZR<br>RR<br>SR      | SR<br>RR<br>PR  | SRR            | RR                  | RR<br>SR            | ZR       |
| 2<br>Lieferung von Wasser                                          | RR                        | SR            | RR                  | RR                  | RR                  | RR              | EX.                 | RR              | BEFREIT        | RR                  | RR                  | ZR<br>SR |
| 3<br>Arzneimittel                                                  | RR<br>SR                  | SR            | SR                  | RR<br>SR            | SRR<br>SR           | RR<br>SR        | ZR                  | RR<br>SR        | SRR<br>SR      | RR<br>SR            | RR<br>SR            | ZR<br>SR |
| 4<br>Medizinische Geräte                                           | RR                        | SR            | RR                  | RR                  | RR                  | RR              | ZR                  | RR              | SRR            | RR                  | RR                  | ZR       |
| 5<br>Personenbeförderung                                           | RR                        | BEFREIT       | RR<br>SR            | RR                  | RR<br>SR            | RR              | BEFREIT             | RR<br>PR        | BEFREIT<br>SRR | BEFREIT<br>RR       | RR                  | ZR       |
| 6<br>Bücher, Zeitungen und Zeitschriften                           | RR<br>ZR                  | SR            | RR                  | RR                  | SRR                 | SRR<br>RR       | ZR<br>RR<br>SR      | SRR             | SRR            | RR                  | RR                  | ZR       |
| 7<br>Eintritt zu Veranstaltungen usw., Rundfunk und Fernsehen      | BEFREIT<br>RR<br>PR<br>SR | BEFREIT<br>SR | BEFREIT<br>RR<br>SR | BEFREIT<br>RR<br>SR | BEFREIT<br>RR<br>SR | SRR<br>RR<br>SR | BEFREIT<br>RR<br>SR | SRR<br>RR<br>SR | SRR<br>SR      | BEFREIT<br>RR<br>SR | BEFREIT<br>RR<br>SR | SR       |
| 8<br>Werke bzw. Darbietungen von Schriftstellern, Komponisten usw. | PR                        | SR            | RR                  | RR                  | RR                  | RR              | SR                  | RR<br>SR        | SRR            | SR                  | SR                  | SR       |
| 9<br>Sozialer Wohnungsbau                                          | RR                        | SR            | SR                  | RR                  | SRR                 | RR<br>SR        | RR                  | SR<br>RR        | SRR            | RR                  | RR                  | SR       |

|    |                                                   |          |         |         |    |    |    |    |    |    |    |     |    |    |    |          |
|----|---------------------------------------------------|----------|---------|---------|----|----|----|----|----|----|----|-----|----|----|----|----------|
| 10 | Lieferungen für den Einsatz in der Landwirtschaft | RR       | SR      | RR      | RR | RR | RR | RR | RR | RR | RR | SRR | RR | RR | RR | SR       |
| 11 | Hotel-beherbergung                                | RR       | SR      | SR      | RR | RR | RR | RR | RR | RR | RR | SRR | RR | RR | RR | SR       |
| 12 | Eintritt zu Sportveranstaltungen                  | RR       | SR      | SR      | RR | RR | RR | RR | RR | RR | RR | SRR | RR | RR | RR | ZR       |
| 13 | Überlassen von Sportanlagen                       | RR       | BEFREIT | ZR      | RR | RR | RR | RR | RR | RR | RR | SRR | RR | RR | RR | ZR       |
| 14 | Sozialdienstleistungen                            | RR       | SR      | RR      | RR | RR | RR | RR | RR | RR | RR | SRR | RR | RR | RR | ZR       |
| 15 | Leistungen von Krematorien                        | RR       | SR      | SR      | RR | RR | RR | RR | RR | RR | RR | SRR | RR | RR | RR | ZR       |
| 16 | Medizinische und zahnärztliche Leistungen         | RR<br>SR | SR      | RR      | RR | RR | RR | RR | RR | RR | RR | SRR | RR | RR | RR | ZR       |
| 17 | Abfuhr von Haushaltsmüll und Straßenreinigung     | RR<br>SR | SR      | BEFREIT | RR | RR | RR | RR | RR | RR | RR | SRR | RR | RR | RR | ZR<br>SR |

SR: Normalsatz (standard rate)  
RR: Ermäßigter Satz (reduced rate)  
SRR: Stark ermäßigter Satz (super-reduced rate)  
PR: vorläufiger ("geparkter") Satz (parking rate)  
ZR: Nullsatz (zero rate)

TABELLE 3

ÜBERBLICK ÜBER DIE VON DEN MITGLIEDSTAATEN ANGEWANDTEN STARK ERMÄßIGTEN SÄTZE (Verzeichnis nicht vollständig)

| Gegenstände und Dienstleistungen (kurze Beschreibung)                             | B | DK | D | EL | E | F   | IRL | I | L | NL | P | UK |
|-----------------------------------------------------------------------------------|---|----|---|----|---|-----|-----|---|---|----|---|----|
| Nahrungsmittel                                                                    |   |    |   |    | 3 |     | 0   | 4 | 3 |    |   | 0  |
| Getränke:                                                                         |   |    |   |    |   |     |     |   | 3 |    |   |    |
| -Mineral wasser/Limonade                                                          |   |    |   |    |   |     | 0   |   | 3 |    |   | 0  |
| Kinderbekleidung und -schuhe                                                      |   |    |   |    |   |     |     |   |   |    |   |    |
| Arzneimittel                                                                      |   |    |   |    | 3 | 2,1 | 0   |   | 3 |    |   | 0  |
| Bücher                                                                            | 0 | 0  |   | 4  | 3 |     | 0   | 4 | 3 |    |   | 0  |
| Zeitungen                                                                         |   |    |   | 4  | 3 | 2,1 |     | 4 | 3 |    |   | 0  |
| Zeitschriften                                                                     | 0 |    |   | 4  | 3 | 2,1 |     | 4 | 3 |    |   | 0  |
| Fernsehlizenz                                                                     |   |    |   |    |   | 2,1 |     | 4 |   |    |   |    |
| Hotels                                                                            |   |    |   |    |   |     |     |   | 3 |    |   |    |
| Gaststätten                                                                       |   |    |   |    |   |     |     |   | 3 |    |   |    |
| Eintritt zu Kino, Theater und Kulturveranstaltungen                               |   |    |   | 4  |   |     |     |   | 3 |    |   |    |
| Schnittblumen und Pflanzen; Abfall- und Abwasserverarbeitung, Haushaltsmüllabfuhr |   |    |   |    |   | 2,1 |     | 4 | 3 |    |   | 0  |
| Personenbeförderung                                                               |   |    |   |    |   |     |     | 4 | 3 |    |   | 0  |



Vorschlag für eine  
**RICHTLINIE DES RATES**  
zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG über das Gemeinsame Mehrwertsteuersystem  
(Besteuerung landwirtschaftlicher Erzeugnisse)

BEGRÜNDUNG

Dieser Vorschlag soll es dem Rat ermöglichen, entsprechend den Mehrwertsteuervorschriften der Gemeinschaft Regelungen zur Besteuerung landwirtschaftlicher Erzeugnisse ab 1. Januar 1995 zu beschließen. Der Beschluß ist notwendig, um die steuerliche Gleichstellung im Binnenmarkt dadurch zu festigen, daß die Wettbewerbsverzerrungen beseitigt werden, die sich durch strukturelle Ungleichgewichte bei den derzeit von den Mitgliedstaaten auf landwirtschaftliche Erzeugnisse angewandten Mehrwertsteuersätzen ergeben. Es liegt daher im Interesse der Mitgliedstaaten, daß die Ursachen dieser steuerlich bedingten Verzerrungen beseitigt werden.

Die gegenwärtige Mehrwertsteuergesetzgebung der Gemeinschaft<sup>(1)</sup> enthält eine Reihe von Regeln, die die Mitgliedstaaten bei der Festlegung der Struktur, der Höhe und des Anwendungsbereichs ihrer Mehrwertsteuersätze einzuhalten haben. Diese Regeln für die Annäherung der Mehrwertsteuersätze waren notwendig, damit die Gemeinschaft die Kontrollen an den Binnengrenzen zum 1. Januar 1993 als Teil ihres Programms zur Beseitigung der Steuergrenzen abschaffen konnte. Allerdings hielt es der Rat für zweckmäßig, den Beschluß über die geeignete Besteuerung landwirtschaftlicher Erzeugnisse mit Ausnahme von Nahrungs- und Futtermitteln bis zum 31. Dezember 1994 aufzuschieben (Artikel 12 Absatz 3 Buchstabe d der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie). Er beschloß außerdem, daß in der Zwischenzeit eine Stillhaltevereinbarung gelten sollte, wonach die Mitgliedstaaten, die zum Zeitpunkt der Verabschiedung der Richtlinie bereits einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz auf landwirtschaftliche Erzeugnisse anwandten, diesen weitere zwei Jahre lang beibehalten konnten, während diejenigen Mitgliedstaaten, die zu diesem Zeitpunkt den Normalsatz anwandten, diesen beibehalten sollten.

Der Begriff "landwirtschaftliche Erzeugnisse mit Ausnahme von Nahrungs- und Futtermitteln" umfaßt Blumen, Pflanzen und ähnliche Erzeugnisse der Blumenzucht und des Gartenbaus sowie Erzeugnisse wie Rohwolle und verschiedene Holzarten. Die folgende Tabelle zeigt, inwieweit diese Erzeugnisse in den Mitgliedstaaten derzeit mit einem ermäßigten Satz besteuert werden:

| <b>Landwirtschaftliche Erzeugnisse</b> | <b>Mitgliedstaaten, die einen ermäßigten Satz anwenden</b> |
|----------------------------------------|------------------------------------------------------------|
| Blumen, Pflanzen etc.                  | DE, IT, LU NL, PO                                          |
| Wolle                                  | BE, LU, NL                                                 |
| Industrieholz                          | DE                                                         |
| Brennholz                              | BE, DE, EL, IE, IT, LU, NL                                 |

<sup>(1)</sup> Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie des Rates 77/388/EWG, geändert durch die Richtlinie 92/77/EWG.

Es zeigt sich, daß nur eine Minderheit von Mitgliedstaaten auf die fraglichen Erzeugnisse - mit Ausnahme von Brennholz - einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz anwendet. Damit der Rat den notwendigen Beschluß über die Besteuerung landwirtschaftlicher Erzeugnisse ab Januar 1995 fassen kann, hat die Kommission geprüft, ob sich das derzeitige strukturelle Ungleichgewicht bei den in diesem Bereich von den verschiedenen Mitgliedstaaten angewandten Mehrwertsteuersätzen seit Abschaffung der Grenzkontrollen im Januar 1993 erkennbar auf das Verhalten bei grenzüberschreitenden Käufen ausgewirkt hat. Aus den verfügbaren Daten ergab sich, daß dies nicht der Fall war und sich das Verhalten der Privaten bei grenzüberschreitenden Käufen seit Januar 1993 nicht nennenswert verändert hat.

Dies ist nicht weiter erstaunlich, da es sich bei den fraglichen Erzeugnissen an sich nicht um Gegenstände handelt, für die private Käufer große Entfernungen zurücklegen würden, selbst wenn die Preisunterschiede zwischen den verschiedenen Mitgliedstaaten erheblich wären.

Allerdings weiß die Kommission, daß bereits Betrugsfälle im Zusammenhang mit Blumen und Pflanzen aufgedeckt wurden, bei denen Händler mit Sitz in Mitgliedstaaten, die diese Erzeugnisse mit dem Normalsatz besteuern, solche Erzeugnisse offenbar in Mitgliedstaaten, die einen ermäßigten Satz anwenden, erworben und diese Käufe anschließend nicht ihren Steuerbehörden gemeldet haben. Im wesentlichen ist es Sache der zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten, in diesen Betrugsfällen zu ermitteln. Entstanden ist das Problem jedoch zweifellos, weil skrupellose Händler die Unterschiede zwischen den Mehrwertsteuersätzen der einzelnen Mitgliedstaaten ausnutzen. Diese Unterschiede sind darauf zurückzuführen, daß einige Mitgliedstaaten derzeit die Möglichkeit haben, weiterhin einen ermäßigten Satz anzuwenden. Nach dem derzeitigen Wortlaut von Artikel 12 Absatz 3 Buchstabe d) der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie sieht das Gemeinschaftsrecht keine Möglichkeit vor, das gegenwärtige strukturelle Ungleichgewicht bei den in der Blumenzucht sowie dem Gartenbau angewandten Mehrwertsteuersätzen zu beseitigen. Dieses Ungleichgewicht ist auf den Umstand zurückzuführen, daß die Mitgliedstaaten, die derzeit den Normalsatz anwenden, keinen ermäßigten Satz anwenden dürfen.

Die Kommission kann folglich zwei Lösungen für dieses Problem vorschlagen. Einerseits kann sie vorschlagen, daß ab dem folgenden ersten Januar der normale Mehrwertsteuersatz auf alle Lieferungen von Blumen und Pflanzen anzuwenden ist. Dies würde in diesem Bereich zur Gleichbehandlung ohne steuerlich bedingte Wettbewerbsverzerrungen aufgrund von Steuersatzunterschieden führen.

Auf der anderen Seite, kann die Kommission vorschlagen, daß die Mitgliedstaaten fakultativ einen ermäßigten Satz auf diese Lieferungen anwenden können. Eine solche Option könnte sich hinsichtlich der negativen Auswirkungen einer Mehrwertsteuersatzerhöhung auf die Produktion und den Verkauf von Blumen und Pflanzen in Mitgliedstaaten, die derzeit einen ermäßigten Satz anwenden, als wünschenswert darstellen. Blumen und Pflanzen sind in der Tat Produkte, die gemäß ihrer Natur sowie der ihres Marktes, unter starken Erhöhungen des Niveaus ihrer Einzelhandelspreise leiden könnten. Die Mitgliedstaaten könnten diese Auswirkungen durch die Wahl eines ermäßigten Steuersatzes für die Lieferungen dieser Produkte verhindern.

Der geeignetste Weg, dieses strukturelle Ungleichgewicht zu beseitigen, wäre eine ausschließlich vorübergehende Ausdehnung der Möglichkeit zur Anwendung eines ermäßigten Satzes auf Blumen, Pflanzen u.ä. sowie auf Brennholz. Die Kommission will den Anwendungsbereich des ermäßigten Satzes derzeit nicht dauerhaft erweitern. Änderungen dieser Art sollten vielmehr vor dem Hintergrund künftiger Schlußfolgerungen des Rates zu dem ab 1997 geltenden endgültigen Mehrwertsteuersystem geprüft werden. Die Kommission befürwortet darüber hinaus nicht die Ausweitung des Anwendungsbereichs des ermäßigten Satzes auf landwirtschaftliche Erzeugnisse wie Wolle und Industrieholz, da es sich bei diesen Erzeugnissen naturgemäß um Einsatzgüter für Fertigungsprozesse handelt, für die überwiegend Steuerpflichtige mit Recht auf Vorsteuerabzug verantwortlich sind.

#### Erläuterungen zu den Artikeln

##### Artikel I

Es wird vorgeschlagen, die derzeit für die Besteuerung landwirtschaftlicher Erzeugnisse mit Ausnahme der Erzeugnisse in Kategorie I des Anhangs H geltende Stillhaltevereinbarung zu beenden, indem Artikel 12 Absatz 3 Buchstabe d der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie gestrichen und in Artikel 28 Absatz 2 ein neuer Unterabsatz g aufgenommen wird, wonach die Mitgliedstaaten während des in Artikel 28 1 genannten Zeitraums einen ermäßigten Satz auf Lieferungen von lebenden Bäumen und sonstigen Pflanzen (einschließlich Knollen, Wurzeln u.ä., Schnittblumen und Schnittgrün) sowie Brennholz anwenden dürfen.

Vorschlag für eine  
**RICHTLINIE DES RATES**  
zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem  
(Besteuerung landwirtschaftlicher Erzeugnisse)

---

DER RAT DER EUROPÄISCHEN UNION -

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

auf Vorschlag der Kommission,

nach Stellungnahme des Europäischen Parlaments,

nach Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses,

in Erwägung nachstehender Gründe:

Nach Artikel 12 Absatz 3 Buchstabe d der Richtlinie 77/388/EWG<sup>(1)</sup>, zuletzt geändert durch die Richtlinie 94/5/EG<sup>(2)</sup>, hat der Rat die Vorschriften betreffend die Besteuerung von landwirtschaftlichen Erzeugnissen, mit Ausnahme der Erzeugnisse in Kategorie I des Anhangs H, auf Vorschlag der Kommission einstimmig vor dem 31. Dezember 1994 zu beschließen. Bis zu diesem Zeitpunkt können die Mitgliedstaaten, die bereits einen ermäßigten Satz anwandten, diesen beibehalten, während diejenigen Mitgliedstaaten, die einen Normalsatz anwandten, keinen ermäßigten Satz anwenden dürfen. Auf diese Weise kann die Anwendung des Normalsatzes um zwei Jahre verschoben werden.

Die Erfahrung zeigt, daß das strukturelle Ungleichgewicht bei den von den Mitgliedstaaten auf landwirtschaftliche Erzeugnisse der Blumenzucht und des Gartenbaus angewandten Mehrwertsteuersätzen zu Betrug führt. Dieses strukturelle Ungleichgewicht ist eine direkte Folge der Anwendung von Artikel 12 Absatz 3 Buchstabe d und sollte entsprechend korrigiert werden.

Die geeignetste Lösung bestünde darin, die Möglichkeit zur Anwendung des ermäßigten Satzes auf landwirtschaftliche Erzeugnisse der Blumenzucht und des Gartenbaus sowie auf Brennholz vorübergehend für alle Mitgliedstaaten auszudehnen -

HAT FOLGENDE RICHTLINIE ERLASSEN:

---

<sup>(1)</sup> ABl. Nr. L 145 vom 13. 6.1977, S. 1.

<sup>(2)</sup> ABl. Nr. L 60 vom 3. 3.1994, S. 16.

#### Artikel 1

Die Richtlinie 77/388/EWG wird wie folgt geändert:

1. Artikel 12 Absatz 3 Buchstabe d wird gestrichen.
2. in Artikel 28 Absatz 2 wird folgender Buchstabe aufgenommen.
  - g) Die Mitgliedstaaten können auf Lieferungen von lebenden Bäumen und sonstigen Pflanzen (einschließlich Knollen, Wurzeln u.ä., Schnittblumen und Schnittgrün) sowie Brennholz einen ermäßigten Satz anwenden.

Der bisherige Buchstabe g) wird zu Buchstabe h).

#### Artikel 2

- (1) Die Mitgliedstaaten erlassen die erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften, um dieser Richtlinie bis zum 1. Januar 1995 nachzukommen. Sie setzen die Kommission unverzüglich davon in Kenntnis.

Wenn die Mitgliedstaaten diese Vorschriften erlassen, nehmen sie in diesen Vorschriften selbst oder durch einen Hinweis bei der amtlichen Veröffentlichung auf diese Richtlinie Bezug. Die Mitgliedstaaten regeln die Einzelheiten dieser Bezugnahme.

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

#### Artikel 3

Diese Richtlinie tritt am Tag der Veröffentlichung im Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften in Kraft.

#### Artikel 4

Diese Richtlinie ist an die Mitgliedstaaten gerichtet.

Geschehen zu Brüssel am

Im Namen des Rates  
Der Präsident

78/95

### Finanzbogen

Die vorgeschlagene Richtlinie wird sich im Falle ihrer Verabschiedung nicht auf die Erhebung der Eigenmittel der Gemeinschaft auswirken.

### Auswirkungen auf KMU

Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem.

- Besteuerung landwirtschaftlicher Erzeugnisse.
- 1. Den Unternehmen aus der Anwendung dieser Rechtsvorschriften entstehende Verpflichtungen  
Keine.
- 2. Vorteile für die Wirtschaft  
Keine.
- 3. Nachteile für die Wirtschaft  
Keine.
- N.B. zu 1, 2 und 3: Der Vorschlag wurde vorgelegt, damit der Ministerrat seine rechtliche Verpflichtung erfüllen kann, den nach dem 1. Januar 1995 auf landwirtschaftliche Erzeugnisse anzuwendenden Mehrwertsteuersatz zu beschließen. Mit diesem Beschluß wird lediglich die Höhe des Mehrwertsteuersatzes festgelegt, der von diesem Zeitpunkt an auf Lieferungen solcher Erzeugnisse anzuwenden ist. Er hat keine sonstigen Auswirkungen auf die Wirtschaft.
- 4. Auswirkungen auf die Beschäftigung  
Positiv.  
  
Jedenfalls würde eine Rückkehr zum Normalsatz gemäß einer von den niederländischen Blumen- und Pflanzenproduzenten in Auftrag gegebene Studie<sup>(1)</sup> in den Niederlanden und in Deutschland negative Auswirkungen auf die Beschäftigung haben.
- 5. Wurden die Sozialpartner angehört?  
Nein.
- 6. Gibt es weniger zwingende Alternativen?  
Nein.

---

<sup>(1)</sup> Mehrwertsteuersätze für Zierpflanzen in der EU ab 1. Januar 1995 (Moret, Ernst & Young).

31.03.95

**Beschluß**  
des Bundesrates

---

Bericht der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an den Rat gemäß den Artikeln 12 Absatz 4 und 28 Absatz 2 Buchstabe g der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 (geänderte Fassung) zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: Einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage

Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Besteuerung landwirtschaftlicher Erzeugnisse)

KOM(94) 584 endg.; Ratsdok. 4079/95

Der Bundesrat hat in seiner 682. Sitzung am 31. März 1995 gemäß §§ 3 und 5 EUZBLG die folgende Stellungnahme beschlossen:

Der Bundesrat bittet die Bundesregierung,

- sich für eine Richtlinienregelung einzusetzen, die es ermöglicht, den ermäßigten Steuersatz auch auf Lieferungen von Rohwolle und Industrieholz weiter anzuwenden,
- sich bereits jetzt dafür einzusetzen, daß die ermäßigte Besteuerung von Lieferungen für landwirtschaftliche Erzeugnisse über das Auslaufen der Übergangsregelung hinaus gewährleistet wird  
und
- sich ferner dafür einzusetzen, daß Artikel 1 Nr. 2 des Richtlinienvorschlages um die jeweiligen Zolltarifnummern der dort genannten landwirtschaftlichen Erzeugnisse ergänzt wird.

**12.05.95**

## **Beschluß**

### **des Bundesrates**

---

Bericht der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an den Rat gemäß den Artikeln 12 Absatz 4 und 28 Absatz 2 Buchstabe g der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 (geänderte Fassung) zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: Einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage

Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Besteuerung landwirtschaftlicher Erzeugnisse)

KOM(94) 584 endg.; Ratsdok. 4079/95

Der Bundesrat hat in seiner 684. Sitzung am 12. Mai 1995 gemäß §§ 3 und 5 EUZBLG die folgende Stellungnahme beschlossen:

1. Der Bundesrat bittet die Bundesregierung, sich nachdrücklich für eine Richtlinienregelung einzusetzen, die für Pflanzenschutzmittel und mineralische Stickstoff- und Phosphatdünger, die in der Regel für den Einsatz in der landwirtschaftlichen Erzeugung bestimmt sind, gemeinschaftsweit die Anwendung des Normalsatzes der Mehrwertsteuer vorschreibt, um bestehende Wettbewerbsverzerrungen abzubauen.
2. Im übrigen wäre auch aus Umweltsicht EU-weit die Anwendung des normalen Mehrwertsteuersatzes zu begrüßen, weil diese Verteuerung der Betriebsmittel tendenziell zu einem geringeren Einsatz der umweltbelastenden Stoffe führt.

---

\*) Hinweis: Erster Beschluß: 662. Sitzung des Bundesrates vom 31. März 1995, Drucksache 78/95 (Beschluß)

3. Die unterschiedliche Anwendung der Mehrwertsteuerregelung führt in den Mitgliedstaaten, die für Pflanzenschutzmittel und Mineraldünger den ermäßigten (halben) Steuersatz anwenden, das sind Frankreich, Belgien, Niederlande und Luxemburg, in deren landwirtschaftlichen Betrieben zu entsprechenden Kosteneinsparungen; in einem gemeinsamen Binnenmarkt sollten aber einheitliche Rahmenbedingungen herrschen, um vermeidbare Wettbewerbsverzerrungen zu verhindern. Hinzu kommt, daß vor allem in den Grenzgebieten Handelsumlenkungen durch Importkäufe in Nachbarländern erfolgen, die nicht auf Qualitäts- oder originären Preisvorteilen, sondern auf unterschiedlichen Steuersätzen beruhen.
4. Die Kommission verweist in Nummer 5 ihres Berichts (Seite 9, oben) auf "den besonderen Fall deutscher Landwirte, die ... Kunstdünger und Schädlingsbekämpfungsmittel, welche in Deutschland zum Normalsatz besteuert werden, systematisch direkt in Luxemburg, Frankreich, den Niederlanden und Belgien kaufen, wo derartige Erzeugnisse zum ermäßigten Satz besteuert werden."

Sie bewertet diesen Fall allerdings nicht als Wettbewerbsverzerrungsproblem und sieht in ihrem Vorschlag zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG keine Abhilfemaßnahmen vor, da nach ihrer Auffassung Deutschland diese unter Kategorie 10 des Anhangs H fallenden Erzeugnisse ebenfalls zum ermäßigten Satz besteuern könne.

Allerdings sind nach Nr. 4.4 des 5. Umweltaktionsprogramms (UAP) der Gemeinschaft

- eine beträchtliche Verringerung des Pestizideinsatzes und
- eine Reduzierung des Einsatzes vor allem von Stickstoff- und Phosphatdüngemitteln

Zielvorgaben, zu deren Umsetzung bis zum Jahr 2000 sowohl die Gemeinschaft selbst als auch die Mitgliedstaaten verpflichtet sind. Ein vorrangiges Mittel zur Umsetzung dieser Ziele ist nach Nummer 7.4 des 5. UAP die richtige Preisgestaltung durch Modernisierung und Rationalisierung der Steuersysteme. Somit steht einer Ermäßigung des deutschen Mehrwertsteuersatzes für Pflanzenschutzmittel und Mineraldünger das 5. UAP entgegen.

Aus diesem Grund müssen schon alleine zur Beseitigung der von der Kommission festgestellten Wettbewerbsverzerrungen bei Pflanzenschutzmitteln und Mineraldüngern im Rahmen der Überprüfung des Anhangs H Konsequenzen gezogen und gemeinschaftsweit die Anwendung des Normalsatzes der Mehrwertsteuer vorgeschrieben werden.

Zum gleichen Ergebnis hätte die Kommission zudem auf Grund der erwähnten Ziele des 5. UAP i.V. mit Artikel 130r Abs. 2 EGV gelangen müssen, nach dem die Erfordernisse des Umweltschutzes bei der Festlegung und Durchführung anderer Gemeinschaftspolitiken einbezogen werden müssen.