

Peffekoven, Rolf; Krause-Junk, Gerold; Brügelmann, Ralph; Hickel, Rudolf

Article — Published Version

## Brauchen wir eine Reform des Mehrwertsteuersystems?

Wirtschaftsdienst

*Suggested Citation:* Peffekoven, Rolf; Krause-Junk, Gerold; Brügelmann, Ralph; Hickel, Rudolf (2010) : Brauchen wir eine Reform des Mehrwertsteuersystems?, Wirtschaftsdienst, ISSN 1613-978X, Springer, Heidelberg, Vol. 90, Iss. 9, pp. 575-590, <https://doi.org/10.1007/s10273-010-1120-7>

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/66422>

**Standard-Nutzungsbedingungen:**

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

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

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

**Terms of use:**

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

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

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

# Brauchen wir eine Reform des Mehrwertsteuersystems?

Noch in dieser Legislaturperiode plant die Regierungskoalition eine Reform des Mehrwertsteuersystems. Neben anderen Reformfeldern soll es hier auch um die ermäßigten Steuersätze gehen. Ob diese gerechtfertigt sind, kann aus verteilungspolitischer und aus allokativer Sicht beurteilt werden. Dabei kommen die Autoren zu unterschiedlichen Einschätzungen.

Rolf Peffekoven

## Reformbedarf bei der Mehrwertsteuer: Steuerausfälle, Wettbewerbsverzerrungen und Ineffizienzen vermeiden

Nach dem Koalitionsvertrag<sup>1</sup> soll in der laufenden Legislaturperiode die Umsatzsteuer an die modernen Anforderungen angepasst werden. Als konkrete Reformfelder nennt der Vertrag die Ausweitung des Prinzips der Ist-Besteuerung (an Stelle der Soll-Besteuerung), die umsatzsteuerliche Gleichbehandlung kommunaler und privater Anbieter sowie die Umsatzbesteuerung von Postdienstleistungen. Daneben gibt es nach Meinung der Koalitionäre „Handlungsbedarf bei den ermäßigten Mehrwertsteuersätzen“. Eine Kommission soll eingesetzt werden, „die sich mit der Systemumstellung bei der Umsatzsteuer sowie dem Katalog der ermäßigten Mehrwertsteuersätze befasst“<sup>2</sup>.

Letzten Endes geht es darum, auf der einen Seite die Steueransprüche des Staates durch Bekämpfung der Steuerausfälle durchzusetzen, auf der anderen Seite eine wettbewerbsneutrale und einfache Besteuerung zu sichern.

### Reformnotwendigkeiten: ein Überblick<sup>3</sup>

Die hohen Steuerausfälle bei der Umsatzsteuer<sup>4</sup>, denen sich die Bundesregierung laut Koalitionsvertrag zuwen-

den will, sind im Wesentlichen auf drei Fakten zurückzuführen:

- Steuerhinterziehung bei den Transaktionen im Europäischen Binnenmarkt,
- „Geschäfte ohne Rechnungen“ (Schwarzarbeit) bei Leistungen vor allem an Endverbraucher, insbesondere bei haushaltsnahen Dienstleistungen und bei Handwerkerleistungen in privaten (vor allem den selbst genutzten) Wohnungen,
- Steuerausfälle wegen der geltenden Sollbesteuerung sowie wegen der vielen – zum Missbrauch führenden – Steuerbefreiungen und der Differenzierung des Steuersatzes.

Besonderes Gewicht dürfte bei der Steuerhinterziehung dem ersten Aspekt zukommen (sogenannte Karussellgeschäfte). Die Probleme sind im Wesentlichen darauf zurückzuführen, dass es bisher nicht gelungen ist, ein einheitliches und effizientes Erhebungsverfahren für den europäischen Binnenmarkt einzuführen. Das könnte wohl nur das sogenannte Binnenmarktprinzip sein. Dabei wird die Umsatzsteuer im jeweiligen Produktionsland erhoben und das Aufkommen an den dortigen Fiskus abgeführt. Der Vorsteuerabzug ist über die EU-Binnengrenzen hinweg möglich, und das insgesamt in der EU anfallende Aufkommen wird anschließend über ein Clearingverfahren (anhand makroökonomischer Größen) auf die Mitgliedsländer der EU verteilt. Alle Versuche, dieses System einzuführen, sind bisher daran gescheitert, dass man sich auf die konkreten Regelungen eines Clearings nicht

1 Koalitionsvertrag von CDU, CSU und FDP, Berlin 26.10.2009.

2 Ebenda, S. 14.

3 Ausführlicher in R. Peffekoven: Zur Reform der Mehrwertsteuer. Zurück zu einer allgemeinen Konsumbesteuerung, Gutachten erstattet im Auftrage der Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft, Berlin 2010 ([www.DasRichtigeTun.de/Mehrwertsteuer](http://www.DasRichtigeTun.de/Mehrwertsteuer)).

4 Die Begriffe Umsatzsteuer und Mehrwertsteuer werden hier synonym verwendet. Zum System und zu den Arten der Umsatzbesteuerung vgl. R. Peffekoven, a.a.O., S. 21 ff.

einigen konnte. Hier besteht nach wie vor erheblicher Reformbedarf. Die Bundesregierung sollte sich weiter darum bemühen, auf EU-Ebene das Binnenmarktprinzip mit Clearing zu verwirklichen.

Steuerausfälle bei inländischen Transaktionen resultieren vor allem aus dem missbräuchlichen Abzug von Vorsteuern. Dazu kommt es z.B., wenn ein Lieferant die Mehrwertsteuer nicht abführt, der Leistungsempfänger diese aber als Vorsteuer geltend macht. Umsatzsteuerausfälle sind zudem bei Insolvenzen zu erwarten: Nicht gezahlte Umsatzsteuer (beim Lieferanten) oder zuviel erstattete Vorsteuer (beim Empfänger) sind im Insolvenzfall von der Finanzverwaltung oft nicht mehr einzutreiben.

Zur Vermeidung dieser Steuerausfälle könnten technische Änderungen im System der Umsatzsteuererhebung zweifellos beitragen. Hierfür sind in den letzten Jahren Modelle entwickelt und in Planspielen bereits überprüft worden. Die politische Umsetzung steht allerdings immer noch aus. Ein Weg zur Bekämpfung der Steuerausfälle bei der Umsatzsteuer wäre der generelle Übergang zur Ist-Besteuerung. Die Umsatzsteuer ist dann nicht schon bei Rechnungsstellung (Soll-Besteuerung), sondern erst dann fällig, wenn die Rechnung tatsächlich bezahlt wird (Ist-Besteuerung). Ebenso wäre der Vorsteuerabzug erst vorzunehmen, wenn die Rechnung beglichen ist. Allerdings müssten anhand von Identifikationsnummern alle Transaktionen an die Finanzverwaltung gemeldet werden (sogenannter Cross-Check).

Die Bundesregierung sollte die Bemühungen um eine technische Änderung<sup>5</sup> bei der Umsatzsteuererhebung fortsetzen. Das kann allerdings teils nur auf EU-Ebene erreicht werden.

Unternehmen, die „Geschäfte ohne Rechnung“ abwickeln, sind nicht primär an der Hinterziehung der Umsatzsteuer interessiert, die für sie nur ein durchlaufender Posten ist. Sie haben zwei andere Motive: Sie verschaffen sich Wettbewerbsvorteile gegenüber steuererhlichen Anbietern und werden die entsprechenden Umsätze auch nicht als Betriebseinnahmen deklarieren. Deshalb kommt es auch zu Ausfällen bei der Einkommensteuer und bei den Sozialversicherungsbeiträgen. Zur Bekämpfung dieser Hinterziehung sind auch Maßnahmen außerhalb der Umsatzsteuer erforderlich.

Die Vermeidung der hohen Steuerausfälle – die Ausfallquote wird auf etwa 10% geschätzt – ist nicht nur eine

Frage der Steuergerechtigkeit, sondern auch ein Beitrag zur Wettbewerbsneutralität und zur Haushaltskonsolidierung.

### Zum System der Mehrwertsteuer

Die Mehrwertsteuer ist der Idee nach eine im Unternehmensbereich erhobene Netto-Allphasen-Umsatzsteuer vom Konsumtyp.<sup>6</sup> Daraus folgt: Der gesamte private Konsum, aber auch nur dieser, muss mit einem einheitlichen Steuersatz belastet werden. Davon weicht die derzeit praktizierte Regelung zum Teil erheblich ab, was vor allem auf die vielen Steuerbefreiungen und die Steuersatzdifferenzierung zurückzuführen ist.

### Steuerbefreiungen

Einzelne Unternehmen werden von der Mehrwertsteuer befreit; sie stehen damit de facto außerhalb des Mehrwertsteuer-Systems. Beispiele sind die Wohnungsvermietung, ärztliche Leistungen, soziale Leistungen. Ein solches Unternehmen zahlt in seinen Inputs die ihm in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer, ohne den Vorsteuerabzug praktizieren zu dürfen. Deshalb wird es versuchen, die gezahlte Umsatzsteuer im Preis seiner Leistungen weiterzugeben. Gelingt dies bei Verkäufen an andere Unternehmen, kann der Käufer, der diese Leistungen verarbeitet, die auf ihn überwälzte Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer geltend machen, weil sie auf der Rechnung nicht ausgewiesen wird. Insoweit wird er „Steuer von der Steuer“ zahlen müssen. Die Steuerbefreiungen stellen deshalb einen Systembruch in der Mehrwertsteuer dar.

Sofern die steuerbefreiten Unternehmen die in den Inputs steckende Vorsteuer auf Endverbraucher überwälzen können, werden auch diese mit Mehrwertsteuer belastet. Die Monopolkommission spricht von „versteckter Mehrwertsteuer“, die „zwar nicht explizit als Steuer ausgewiesen wird, aber dennoch eine Steuerleistung ist“<sup>7</sup>, deren Ausmaß jedoch völlig unklar ist. Wegen der ungenauen Wirkungen sind Steuerbefreiungen generell kritisch zu beurteilen.

### Ermäßigter Steuersatz

Mit dem ermäßigten Steuersatz soll erreicht werden, dass die Preise bestimmter Konsumgüter abgesenkt werden. Das gelingt allerdings nur dann, wenn der Lieferant die

5 Zu den Einzelheiten vgl. Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung: Jahresgutachten 2005/06, Berlin 2005, Ziff. 454 ff.

6 Zur Einordnung der Mehrwertsteuer in das System der Konsumbesteuerung vgl. R. Peffekoven, a.a.O., 21 ff.

7 Monopolkommission: Post 2009: Auf Wettbewerbskurs gehen, 57. Sondergutachten, 14.12.2009, S. 45.

Steuerermäßigung in vollem Umfang an den Endverbraucher weiter gibt, seine Bruttopreise also entsprechend der Steuervergünstigung senkt. Tut er das nicht, ist der ermäßigte Steuersatz eine Subventionierung der Unternehmen.

### Für den Abbau der Steuervergünstigungen

Steuervergünstigungen bei der Umsatzsteuer sind vor allem die Steuerbefreiungen gemäß § 4 UStG und der ermäßigte Steuersatz gemäß § 12 Abs. 2 UStG. Als Rechtfertigung dafür werden zwei Argumente vorgetragen: Die Preise bestimmter Güter sollen gesenkt werden, um damit die Bezieher niedriger Einkommen zu entlasten (verteilungspolitisches Ziel) oder die Nachfrage nach solchen Gütern zu erhöhen, denen der Staat meritorischen Charakter beimisst (allokationspolitisches Ziel).

### Streichen der Steuerbefreiungen

Selbst wenn man die beiden Rechtfertigungen für die Steuerbefreiungen gemäß § 4 UStG für tragfähig hält, sind – sogar bei einer weiten Auslegung der Zielsetzungen – die meisten heute gewährten Steuerbefreiungen nicht zu rechtfertigen und müssten schon deshalb gestrichen werden. Auch die nicht eindeutig festzustellenden Wirkungen und die Wettbewerbsverzerrungen sprechen für die Streichung.

Ausnahmen sind nur in folgendem Zusammenhang diskutabel: Wettbewerbsprobleme ergeben sich bei der Mehrwertsteuer immer dann, wenn ein umsatzsteuerpflichtiges Unternehmen mit einem Wirtschaftssubjekt in Wettbewerb steht, das nicht umsatzsteuerpflichtig ist. Das ist z.B. bei Grundstücksverkäufen und beim Gebrauchtwagenhandel der Fall. Hier muss man pragmatische Lösungen finden. Beim Grundstückshandel ist das die Steuerfreiheit in der Umsatzsteuer (§ 4 Nr. 9 UStG), ergänzt um die Erhebung einer speziellen Grunderwerbsteuer. Beim Gebrauchtwagenhandel ist es (neben den Kommissionsgeschäften) die Differenzbesteuerung nach § 25 a UStG.

Ähnliches gilt für die Wohnungsvermietung. Auch dabei würden steuerpflichtige Unternehmen mit steuerfreien privaten Wohnungsvermietern und mit privaten Selbstnutzern im Wettbewerb stehen. Die generelle Steuerbefreiung für die Wohnungsvermietung (§ 4 Nr. 12 UStG) kann hier ein Kompromiss sein; ansonsten müsste man die privaten Anbieter und die Selbstnutzer von Wohnungen in die Umsatzsteuerpflicht einbeziehen, was mit erheblichem Aufwand auf Seiten der dann zusätzlich Besteueren und der Verwaltung verbunden wäre.

### Streichen des ermäßigten Steuersatzes

Im Rahmen der Steuervergünstigungen bei der Mehrwertsteuer spielt die Gewährung des ermäßigten Steuersatzes die – auch quantitativ – wichtigste Rolle.

Die ermäßigt (mit 7%) besteuerten Umsätze sind in § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG geregelt und in der Anlage dazu im Einzelnen aufgeführt. Weitere Steuerermäßigungen, die überwiegend „sonstige Leistungen“ darstellen, sind in § 12 Abs. 2 Nr. 3 bis 10 festgelegt.

Eine allgemeine Konsumsteuer müsste der Idee nach mit einem einheitlichen Steuersatz arbeiten; je mehr der Steuersatz dagegen nach Art der Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen differenziert wird, umso mehr geht die allgemeine Verbrauchssteuer über in ein System von Einzelverbrauchssteuern. Das führt zu Wettbewerbsverzerrungen zwischen einzelnen Branchen und damit zu Effizienzverlusten.

Soweit bei bestimmten Gütern die Gewährung des ermäßigten Steuersatzes mit den genannten verteilungspolitischen und allokationspolitischen Zielen nicht gerechtfertigt werden kann, müssten diese Regelungen ersatzlos gestrichen werden.

Die über 50 Warenbezeichnungen der Anlage 2 zu § 12 Abs. 1 Nr. 1 und 2 UStG, die in den einzelnen Positionen noch weit untergliedert sind, werfen immer wieder Fragen auf, warum der eine Gegenstand ermäßigt, der andere (durchaus vergleichbare) aber normal besteuert wird. Gestritten wird auch zwischen den Warengruppen: Warum werden Kinderwindeln regelbesteuert, Hundefutter aber ermäßigt? Warum werden Kinderspielzeug und Kinderkleidung nicht ermäßigt besteuert? Das führt zu völlig unsinnigen und in der Regel nicht nachvollziehbaren Einteilungen, die dazu beitragen, dass der Wettbewerb vielfach verzerrt und der Zweck der ermäßigten Steuersätze gar nicht erreicht wird. In vielen Fällen erhalten nicht die Konsumenten preisgünstige Güter, sondern die Unternehmen können eine Subvention einstreichen.

Vor allem die Liste der dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Gegenstände sollte anhand der Zielsetzungen im Einzelnen überprüft, systematisiert und deutlich gekürzt werden. Für viele Positionen lassen sich keine verteilungspolitischen oder allokationspolitischen Rechtfertigungen finden. Bei den dann noch verbleibenden Warengruppen (im Wesentlichen: Grundnahrungsmittel und Kulturgüter) mag der ermäßigte Steuersatz gerechtfertigt sein, dennoch ist zu prüfen, ob es nicht effizientere Maßnahmen gibt.

Zusammenfassend kann man festhalten:

- Der Katalog der ermäßigt besteuerten Güter ist keineswegs überzeugend abgegrenzt, sondern eher willkürlich. Er spiegelt letzten Endes erfolgreich vertretene Sonderinteressen wider; es kommt zu erheblichen Wettbewerbsverzerrungen und damit zu Effizienzverlusten. Zudem ergeben sich immer wieder Abgrenzungsprobleme und damit auch Streitigkeiten zwischen Unternehmen und der Verwaltung über die „richtige“ Abgrenzung, die letztlich vor den Finanzgerichten entschieden werden müssen. Der Verwaltungsaufwand dürfte demnach sehr hoch liegen.
- Die Gewährung eines ermäßigten Steuersatzes soll den Konsumenten (über Preissenkungen) zugute kommen. In vielen Fällen ist das nicht gesichert. Der gewünschte Effekt wird nur dann erreicht, wenn die Anbieter der Leistungen ihre Bruttopreise entsprechend der Differenz zwischen Regelsatz und ermäßigtem Satz absenken. Das lässt sich steuerrechtlich nicht regeln, sondern wird am Markt entschieden. Ob die Unternehmen dazu bereit sind oder – wegen der Marktverhältnisse – sein müssen, hängt vor allem von der Preiselastizität der Nachfrage, der Wettbewerbssituation und der Konjunkturlage ab. Jedenfalls sind die Wirkungen ermäßigter Steuersätze keineswegs eindeutig zu prognostizieren. In diesem Zusammenhang werden möglicherweise hohe Beträge mit großem administrativen Aufwand ohne nennenswerte Erfolge ausgegeben.
- Aber selbst wenn es gelingt, die Preissenkung, die der ermäßigte Steuersatz ermöglicht, an die Konsumenten weiterzugeben, bleibt das Ergebnis verteilungspolitisch unbefriedigend; denn auch Bezieher hoher Einkommen kommen in den Genuss der Preissenkung, was eigentlich gar nicht angestrebt wird. Preise sind ein Allokationsinstrument, mit denen Angebot und Nachfrage gesteuert werden; zur Verwirklichung von Verteilungszielen sind sie grundsätzlich ungeeignet. Wo immer verteilungspolitische Ziele verfolgt werden, sollten Transfers an Bezieher niedriger Einkommen gezahlt, also Subjektförderung statt Objektförderung betrieben werden. Damit kann man zielgenauer arbeiten und öffentliche Mittel einsparen.
- Ähnliches gilt auch für die allokationspolitische Rechtfertigung des ermäßigten Steuersatzes. Oft ist es das Ziel, zusätzlichen Konsum an meritorischen Gütern (z.B. Bücher, Zeitschriften, Besuch kultureller Veranstaltungen) gerade bei Beziehern niedriger Einkommen zu schaffen. Ob das gelingt, ist schwer festzustellen, möglicherweise nutzen vor allem die Bezieher hoher

Einkommen den ermäßigten Steuersatz, obwohl sie diese Güter ohnehin schon in großem Ausmaß konsumieren. Auch im Bereich der meritorischen Güter würden sich eher Transfers und staatliche Ausgaben im Bildungswesen empfehlen.

### Ein Reformvorschlag<sup>8</sup>

Die Koalitionsparteien im Bund haben also Recht, wenn sie „Handlungsbedarf bei den ermäßigten Mehrwertsteuersätzen“ sehen. Allerdings liegen sie falsch, wenn sie damit die Aufnahme weiterer Leistungen in den Katalog der ermäßigt besteuerten Gegenstände und Leistungen meinen, wie es mit den Vergünstigungen für die Betreiber von Skiliften und Bergbahnen (2008) und für Hotelbetriebe (2009) geschehen ist. Die Reform muss in die genau andere Richtung gehen: Streichen des ermäßigten Steuersatzes und generelle Besteuerung mit dem Regelsatz. Das ist EU-rechtlich ohne Weiteres möglich, da die Regelungen der Mehrwertsteuer-Richtlinie die Einführung ermäßigter Steuersätze erlaubt, aber nicht zwingend vorschreibt.

Gleichzeitig sollten die Steuerbefreiungen nach § 4 UStG<sup>9</sup> gestrichen werden; sie sind ein systemfremdes Element in der Mehrwertsteuer, sind in ihren Wirkungen unklar und führen zu vielfältigen Wettbewerbsverzerrungen. Hier muss in Einzelfällen eine EU-weite Lösung angestrebt werden. Das wird nicht einfach zu erreichen sein; dennoch sollte sich die Bundesregierung in diese Richtung bemühen.

Das mit Streichen der Steuervergünstigungen zusätzlich anfallende Aufkommen wäre beträchtlich und könnte zum überwiegenden Teil verwendet werden, um den Regelsatz deutlich abzusenken. Nach einer groben Schätzung werden für Umsatzsteuerbefreiungen rund 15 Mrd. Euro ausgegeben und für den ermäßigten Steuersatz etwa 20 Mrd. Euro. Hinzu kämen (allerdings nur schwer abzuschätzende) Steuermehreinnahmen, die aus Wachstums- und Effizienzgewinnen resultieren. Daneben dürfte auch der Erhebungs- und Kontrollaufwand bei der Umsatzsteuer deutlich zurückgehen. Schließlich werden die Vereinfachung der Besteuerung und die Absenkung des Regelsatzes auch die Steuerhinterziehung erschweren, sie jedenfalls weniger attraktiv machen.

Die Gesamtsumme des zunächst anfallenden Steuermehraufkommens würde es ermöglichen, mit dem Regelsatz wieder auf 16% zurückzugehen. Hierfür werden rund 24 Mrd. Euro erforderlich sein.

<sup>8</sup> Vgl. R. Peffekoven, a.a.O., S. 40 f.

<sup>9</sup> Bis auf zwei Ausnahmen: § 4 Nr. 9 und 12 UStG.

Die meisten Konsumenten werden sich bereits dadurch besser stehen als in der derzeitigen Situation mit einem Regelsatz von 19%, dem ermäßigten Steuersatz von 7% und den vielen in ihren Wirkungen weitgehend unkontrollierbaren Steuerbefreiungen. Kritiker werden bemängeln, dass die Reform unausgewogen sei, weil – verglichen mit der heutigen Situation – lebensnotwendige Güter höher, Luxusgüter aber weniger hoch besteuert werden. Ein solches Urteil kann allerdings wegen den unbekanntenen Wirkungen der Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen nicht belegt werden.

Für Bezieher sehr niedriger Einkommen kann es bei einer solchen Reform per Saldo zunächst zu (unerwünschten) Belastungen kommen; diese könnten allerdings zielgenau und mit deutlich weniger Aufwand als heute kompensiert werden. Die hier vorgeschlagene Reform der Umsatzsteuer müsste begleitet werden von einer Neuberechnung des Existenzminimums und – daraus folgend – von einer Erhöhung des Grundfreibetrags in der Einkommensteuer sowie von der Anhebung der Transferzahlungen, vor al-

lem der Regelsätze bei Hartz IV-Leistungen, des Kindergeldes (für Bezieher sehr niedriger Einkommen) und der Bafög-Sätze.

Wenn die Steuerbefreiungen (z.B. für ärztliche Leistungen) gestrichen würden, müssten wohl auch höhere Zuschüsse zu den Sozialversicherungen geleistet werden. Das alles wird man aus dem Steuermehraufkommen bestreiten können. Insoweit bringt der Reformvorschlag keine Belastung für die Konsolidierungspolitik.

Wichtigstes Ergebnis der vorgeschlagenen Reform wäre die Rückkehr zu einer generellen Konsumsteuer, bei der der Konsum umfassend mit einem einheitlichen Satz besteuert würde. Das wäre ein überzeugender Beitrag zu einer effizienteren und einfacheren, aber auch wachstumspolitisch attraktiveren Besteuerung. Zudem würde ein deutliches Zeichen gesetzt, dass es in Zukunft nicht mehr möglich sein wird, im Rahmen der Umsatzsteuer mit dem Hinweis auf angebliche Vorteile für die Verbraucher Subventionen für die eigene Branche durchzusetzen.

Gerold Krause-Junk

## Für und Wider differenzierte Umsatzsteuersätze

Nach ihrer Idee ist die Umsatzsteuer eine allgemeine Verbrauchsteuer. Sie soll den Verbrauch belasten, der – neben dem Einkommen – als Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit gilt. Anders als die Einkommensteuer wirkt sie neutral auf die Entscheidung über die intertemporale Einkommensverwendung. Sie ist aber nicht vollständig verzerrungsfrei. So diskriminiert sie tendenziell zu Lasten der Humankapitalbildung (Bereitschaft zum Großziehen von Kindern) und zu Gunsten von Geld- und Sachkapitalbildung; denn die Kosten des Großziehens von Kindern bestehen – überwiegend – aus steuerpflichtigen Konsumausgaben, während die Bildung von Geld- und Produktivkapital umsatzsteuerfrei bleibt. Dass im letzteren Fall der Konsum und damit die Konsumsteuern möglicherweise später anfallen, macht keinen Unterschied; denn auch die Kinder werden ihr künftiges Einkommen – aus dem sie im Übrigen auch noch Sozialabgaben leisten dürften – konsumieren. Der für alle entwickelten Volkswirtschaften typische Mix aus Einkommens- und Verbrauchsbesteuerung kann also als Kompromiss zwischen unterschiedlichen Neutralitätszielen gelten. Er lässt sich aber auch damit rechtfertigen, dass durch die anderenfalls, d.h. bei alleiniger Besteuerung eines der beiden Aggregate, wesentlich

höheren Sätze ein zu hoher Anreiz zur Ausnutzung der bei beiden Steuern bestehenden Umgehungs- und Hinterziehungsmöglichkeiten ausgeübt würde.

Durch die Einführung differenzierter Sätze mutiert die Umsatzsteuer von einer allgemeinen Verbrauchsteuer zu einem System spezieller Verbrauchsteuern, wenn auch auf Wertbasis und nicht, wie bei den meisten speziellen Verbrauchsteuern üblich, auf Mengengrundlage. Dies gilt auch dann, wenn die Satzdifferenzierung nicht sehr ausgeprägt ist und in Deutschland nur zwei Sätze umfasst, nämlich den Normalsatz in Höhe von 19% und den reduzierten Satz in Höhe von 7%. Die daneben bestehenden Steuerbefreiungen dürfen nicht mit anderswo – z.B. in Großbritannien – geltenden Nullsätzen verwechselt werden, weil sie generell (Ausnahme: Exporte) mit einem Vorsteuerabzugsverbot verbunden sind. Steuerbefreiungen bewirken auf diese Weise eine im Grunde systemwidrige Belastung der steuerbefreiten Güter und Dienstleistungen in Relation zum quantitativen Gewicht der in sie eingehenden Vorleistungen und belasten zudem auch Investitionen. Steuerbefreiungen auf Zwischenstufen können am Ende sogar zu Mehrfachbelastungen der auf nachfolgenden

Stufen erzeugten Güter führen. Daher ohne Wenn und Aber: Steuerbefreiungen sind außer bei Exporten und in Bagatellfällen (Kleinunternehmer) aufzuheben.

### Die allokativer Sicht

Wesentlich vorsichtiger ist ein System differenzierter Sätze, einschließlich von Nullsätzen, zu beurteilen. Aus allokativer Sicht stellt sich erstens die Frage, ob die Verbrauchsentscheidungen der Haushalte möglicherweise ineffizient sind und also mit Hilfe von – unterschiedlichen – Verbrauchssteuersätzen korrigiert werden sollten. Aber obwohl die Verbrauchsentscheidungen der Haushalte ökonomisch oft als unvernünftig erscheinen, sollten sie dennoch – abgesehen von offensichtlichen Entscheidungsmängeln, wie etwa bei externen Effekten, z.B. beim Konsum von Alkohol, Tabak oder Mineralöl – steuerlich nicht beeinträchtigt werden; denn der Staat ist im Allgemeinen nicht klüger und kann mit einer Differenzierung mehr schaden als nutzen.

Zweitens besteht das Problem, dass sich eine wirklich allgemeine Verbrauchsteuer – im Sinne einer proportionalen Wertsteuer auf den Verbrauch aller knappen Güter – nicht durchsetzen lässt. Es gibt so genannte „nicht besteuerbare“ Güter, wie z.B. die Freizeit, die Vermeidung von Anstrengungen oder das Verharren auf überkommenen Gewohnheiten. Die Optimalsteuertheorie hat gezeigt, dass in diesen Fällen eine differenzierte Besteuerung der besteuerbaren Güter – z.B. nach dem Grad ihrer Freizeitkomplementarität – Allokationsverbesserungen herbeiführen kann. Aber dazu müsste der Staat vieles wissen – z.B. über die Präferenzen der individuellen Konsumenten –, was er nur unter einem unverhältnismäßigen Aufwand oder gar nicht in Erfahrung bringen kann, so dass auch hier die Gefahr groß ist, dass der Staat mehr verdirbt als verbessert.

Auf den Punkt gebracht: Theoretisch lassen sich die Verbrauchsentscheidungen mit einem System differenzierter Sätze verbessern – praktisch aber kaum. Was hier möglich erscheint, wird durch die speziellen Verbrauchsteuern geregelt; differenzierter Umsatzsteuersätze bedarf es nicht.

Drittens ist das jüngst im Zusammenhang mit der umstrittenen Satzreduzierung bei Hotelübernachtungen bemühte Argument zu beachten, dass die deutschen Anbieter im internationalen Wettbewerb nicht schlechter als Anbieter benachbarter Länder gestellt werden dürften. Anderenfalls würden insofern internationale Allokationsentscheidungen verzerrt. Am Beispiel der Hotelübernachtungen: Weil die Angebotspreise der steuerlich günstiger gestellten ausländischen Hotels niedriger sein könnten, würden Nachfrager ausländische Hotels vorziehen und in der

Folge Investoren ihr Kapital eher in ausländische Hotels stecken. Die Argumentation ist allerdings fragwürdig. Was die internationalen Geschäftsreisen europäischer Unternehmer angeht – z.B. die Entscheidung, ob ein Fachkongress oder ein Unternehmensseminar in Deutschland oder Österreich stattfindet –, so bleiben sie von der Höhe der alternativen Steuersätze praktisch unberührt; denn die im Übernachtungspreis gezahlten Umsatzsteuern werden im Wege des Vorsteuerabzugs wieder neutralisiert. Diese Standortneutralität ist ja der entscheidende Vorteil des bei grenzüberschreitenden Umsätzen zwischen Umsatzsteuerpflichtigen geltenden Bestimmungslandprinzips, das analog auch gilt, wenn die Leistungen ausländischer Anbieter vor Ort, also wie bei Übernachtungsleistungen, entgegengenommen werden. (Dass die Vorsteuererstattung dabei hin und wieder nur auf einem etwas umständlichen Weg zu erreichen ist, ändert nichts an dem prinzipiellen Ergebnis.)

Anders stellt sich die Lage bei Privatreisen dar. Diese unterliegen – wie im Übrigen alle sogenannten Direktkäufe – dem Ursprungslandprinzip mit der Folge, dass die Übernachtungen ausländischer Gäste definitiv mit dem inländischen Steuersatz belastet werden. Die internationale Wettbewerbssituation deutscher Hotels hat sich durch die jüngste Reform insofern also tatsächlich verbessert und – isoliert betrachtet – könnte es sein, dass dadurch bei Hotelübernachtungen mögliche internationale Verzerrungen gemildert oder beseitigt werden. Es stellt sich allerdings die Frage, ob hier eine derart isolierte Betrachtung angebracht ist. Soweit steuerlich bedingte Preisunterschiede bei den Reiseentscheidungen der Touristen überhaupt ins Gewicht fallen, dürften sie wohl nicht allein bei den Hotelpreisen sondern nur insgesamt zum Tragen kommen. Jedenfalls wird der typische Tourist bei der Wahl seines Urlaubsorts nicht nur die Übernachtungspreise, sondern die in dem einen oder anderen Land anfallenden Gesamtkosten seines Urlaubs im Auge haben. Bei einem Vergleich der umsatzsteuerlichen Gesamtbelastungen schneidet Deutschland im europäischen Vergleich eher günstig ab.

Generell könnte es durchaus sein, dass ein Land Satzendifferenzierungen gezielt vornimmt, um bestimmten nationalen Unternehmen (oder Branchen) im Wettbewerb um Direktkäufer Vorteile zu verschaffen. Man muss aber bedenken, dass – bei einem gegebenen Umsatzsteueraufkommen – die internationalen Handelsvorteile der einen zugleich die Nachteile der anderen heimischen Anbieter sind. Anders wäre es, wenn alle international direkt handelbaren Güter nur dem reduzierten Steuersatz unterworfen würden! Angesichts des geringen Umfangs international nicht handelbarer Güter würde dann allerdings der Begriff des „Normalsatzes“ in seinem Sinn verkehrt. Im Übrigen würde eine Steuersenkung auf alle international

handelbaren Güter kaum anders als über eine Erhöhung der Einkommensteuer zu finanzieren sein, womit die internationale Wettbewerbsfähigkeit des betrachteten Landes wiederum an anderer Stelle Schaden nähme.

Ein letztes allokatives Argument zugunsten reduzierter Sätze speziell für landwirtschaftliche Produkte lässt sich einem „Bericht des Bundesministeriums der Finanzen über die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes“<sup>1</sup> entnehmen. „Die Ermäßigungstatbestände müssen im Zusammenhang mit der Durchschnittssatzbesteuerung für Land- und Forstwirte (§ 24 UStG) gesehen werden. Sie sollen im Interesse einer Vermeidung von Wettbewerbsstörungen zwischen pauschalierenden Landwirten und regelversteuernden Unternehmen für eine einigermaßen gleichmäßige umsatzsteuerliche Behandlung der Leistungen sorgen.“ Dazu zwei Anmerkungen: Ob sich auf diese Weise – bei Leistungen an Endverbraucher<sup>2</sup> – ein Ausgleich erreichen lässt, richtet sich nach dem Verhältnis von Vorsteuern zu Umsatz der Vergleichsbetriebe. Nur wenn dieses Verhältnis exakt dem reduzierten Satz entspricht, ist die Steuerbelastung gleich. Dies lässt sich generell aber nicht unterstellen, zumal den zur Pauschalierung befugten Landwirten auch die Option zur Regelbesteuerung offen steht, von der sie Gebrauch machen werden, wenn ihre Vorsteuern relativ hoch sind. Zum anderen: Der Fall zeigt, wie eine an einer Stelle angewandte Ausnahmeregelung weitere Ausnahmeregelungen nach sich zieht, wenn allzu starke Verzerrungen vermieden werden sollen. Die Lösung liegt an dieser Stelle bei einem Verzicht auf die Pauschalierung.

### Die verteilungspolitische Sicht

Es bleibt das verteilungspolitische Argument: Bezieher niedriger Einkommen haben eine höhere Konsumquote als Wohlhabende. Sie werden also – gemessen am Periodeneinkommen – mit der allgemeinen Konsumsteuer höher belastet. Dass diese Regressivwirkung so nicht ohne weiteres gilt, wenn man die Belastung nicht auf das Perioden-, sondern auf das Lebenseinkommen der Bürger bezieht, ist kein so entscheidender Einwand, da die Finanzierungslasten der Staatsausgaben einer bestimmten Periode sinnvollerweise nach der Leistungsfähigkeit der Bürger in eben derselben – und nicht irgendeiner späteren oder früheren – Periode verteilt werden sollten. Der Regressivwirkung lässt sich aber begegnen, indem man diejenigen Güter, die in den Warenkörben von Beziehern niedriger Einkommen überproportional vertreten sind, mit

einem niedrigeren Satz besteuert. Im günstigen Fall ließe sich dadurch sogar eine Progressivwirkung erzielen.

Dieses Argument lässt sich aber vielfach kritisieren. Zunächst einmal grundsätzlich: Warum sollte man eine Konsumsteuer daran messen, wie sie das Einkommen der Konsumenten belastet? Wenn man das Einkommen für das bessere Steuerobjekt erachtet, könnte man es ja von vornherein bei einer Einkommensteuer belassen. Man kann einer Konsumsteuer eigentlich nicht vorwerfen, dass sie den Konsum belastet. Aber dieser Einwand ist vielleicht doch zu radikal, zumal man die Konsumsteuer eben auch aus anderen als Verteilungsgründen befürworten mag, sofern die Verteilungsfolgen erträglich bleiben. Gelingt dies auf effiziente Weise mit differenzierten Sätzen? Zwei Argumente sprechen dagegen.

Zum einen: Auch wenn manche Güter in den Warenkörben einkommensschwacher Haushalte ein großes Gewicht einnehmen, sind sie dennoch auch in den Warenkörben betuchter Haushalte nicht völlig abwesend. Wie die aktuelle Diskussion verdeutlicht hat, ist sogar bei vielen aktuell dem reduzierten Satz unterworfenen Gütern der Bezug zu den Warenkörben gering verdienender Haushalte unkenntlich, wenn nicht geradezu abwegig. Nicht zuletzt zeigt die Erfahrung, dass sich die „einkommensklassenspezifischen“ Warenkörbe im Zeitablauf ändern und manche Güter, die noch vor wenigen Jahren als „Luxusgüter“ betrachtet wurden, heute jedenfalls im sozialen Sinne als existenznotwendig erachtet werden. Die verteilungspolitisch gut gemeinte Satzdifferenzierung führt also nicht nur zu überflüssigen Mitnahmeeffekten. Schlimmer noch: sie lässt die beabsichtigte Umverteilung teilweise ins Leere laufen oder verkehrt sie geradewegs ins Gegenteil. Sie trifft im Übrigen diejenigen Bezieher niedriger Einkommen besonders hart, die sich in ihren Konsumgewohnheiten vom statistischen Durchschnitt abheben und sich unter einem für sie gar nicht einfachen Verzicht auf das Übliche das „kleine bisschen Extra“ leisten.<sup>3</sup> All das könnte nur hingenommen werden, wenn es nicht zielgenauere Verteilungsinstrumente gäbe. Dies wären aber z.B. Transfers an einkommensschwache Haushalte.

1 Bericht vom 30. Oktober 2007, S. 6.

2 Bei Leistungen an Umsatzsteuerpflichtige ist steuerliche Neutralität unabhängig vom Steuersatz der regelversteuernden Unternehmen gewährt, vorausgesetzt der Pauschalsteuersatz entspricht dem Verhältnis von Vorsteuern zu Umsatz.

3 Nach einer allerdings noch auf der Basis eines Normalsatzes von 16% durchgeführten Untersuchung hat im Wesentlichen nur die Steuerbefreiung von Mieten einen im üblichen Sinne verteilungspolitisch günstigen Effekt. Dies hängt wohl damit zusammen, dass vermögendere Schichten überwiegend im eigenen Wohneigentum leben. Vgl. B. Frizsche, R. Kambeck, H.-D. v. Loeffelholz: Empirische Analyse der effektiven Inzidenz des deutschen Steuersystems, Untersuchungen des Rheinisch-Westfälischen Instituts für Wirtschaftsforschung, H. 42, Essen 2003, S. 92. Wie oben erläutert, ist eine Steuerbefreiung allerdings steuersystematisch bedenklich. Man könnte aber daran denken, Mieten einem reduzierten Satz zu unterwerfen, ohne dass dadurch – wegen des dann möglichen Vorsteuerabzugs – der Verteilungseffekt geschmälert werden müsste.

Zum andern: Wählte man als alternatives Verteilungsinstrument den Einsatz ungebundener Transfers, ergäbe sich ein weiterer Vorteil. Die Empfänger könnten selbst darüber entscheiden, wie sie ihre Mittel einsetzen, d.h., um in den Genuss der Vorteile zu kommen, wären sie anders als bei differenzierten Sätzen nicht darauf angewiesen, bestimmte, eben die steuerlich begünstigten Waren einzukaufen. Geht man davon aus, dass jedermann am besten weiß, was ihm guttut, ist die ungebundene Hilfe wirkungsvoller: „transfers in cash“ sind effektiver als „transfers in kind“.

Es ist allerdings dieser zweite Punkt, der am Ende Ärger macht, spricht das Gesamturteil über differenzierte Umsatzsteuersätze ein wenig verunsichert. „Transfers in cash“ sind im Vergleich zu „transfers in kind“ nämlich eindeutig nur dann günstiger, wenn man die Präferenzen der Empfänger zum Maßstab nimmt. Aus gesamtwirtschaftlicher Perspektive sind aber auch die Präferenzen der Zahler zu berücksichtigen. Ein jeder möge sich selbst fragen: ist er eher bereit, einem potentiellen Empfänger 50 Euro in bar oder einen Zuschuss zur Babymilch in Höhe von 60 Euro zu geben – und zwar auch dann, wenn die Milch auch von Babies reicher Eltern verzehrt werden würde? Natürlich

lich könnte man auch Einkommenstransfers an Bedürftige mit speziellen Verwendungsaufgaben versehen, also Gutscheine für Babymilch an bedürftige Familien ausgeben. Aber dieses Verfahren könnte als umständlicher und missbrauchsanfälliger (oder auch diskriminierender) angesehen werden, als bestimmte Güter mit niedrigeren Umsatzsteuersätzen zu belegen. Die aktuell geführte politische Auseinandersetzung um die Kinder-Chipkarten hat dieses Dilemma gerade wieder in ein grelles Licht gerückt. Im Umkehrschluss lässt sich aber auch feststellen: wenn es gelänge, wünschenswerte Verteilungswirkungen mit einem System von gebundenen Transfers an Unterstützungsbedürftige zu erreichen, entfielen auch das letzte Argument zugunsten differenzierter Umsatzsteuersätze.

Fazit: Völlig abwegig sind ermäßigte Umsatzsteuersätze nicht. Selbstverständlich müssten sie auf solche Güter und Dienstleistungen begrenzt bleiben, die eindeutig der Erfüllung von Grundbedürfnissen dienen und daher bei den Gebern – das sind alle Bürger, die als Folge der Satzermäßigungen insgesamt höhere Steuern zahlen müssen – eine größere Zahlungsbereitschaft auslösen als ungebundene Transfers.

Ralph Brügelmann

## Die Mehrwertsteuer: Große Reform oder Subventionsabbau?

Die Bundesregierung hat in ihrem Koalitionsvertrag 2009 beschlossen, eine Kommission einzusetzen, die sich mit möglichen Systemumstellungen und dem Katalog der ermäßigten Mehrwertsteuersätze befasst.<sup>1</sup> Als Sofortmaßnahme hat sie den Mehrwertsteuersatz für Beherbergungsleistungen ab 2010 ermäßigt. Bevor die Kommission zusammentritt, möchte die Bundesregierung aber noch die Ergebnisse eines externen Forschungsvorhabens abwarten, dessen Veröffentlichung für den Sommer 2010 geplant ist.<sup>2</sup>

Bereits im Vorfeld der nun anstehenden Regierungsarbeit gibt es zwei Gutachten bzw. Stellungnahmen, die sich mit

einer Reform der Mehrwertsteuer auseinandersetzen.<sup>3</sup> Die Autoren verfolgen dabei höchst unterschiedliche Ansätze: Der Bundesrechnungshof konzentriert sich auf die detaillierte Untersuchung einzelner Umsatzsteuerermäßigungen, ihrer jeweiligen Existenzberechtigung und dem möglichen Mehraufkommen im Falle einer Abschaffung. Rolf Peffekoven prüft hingegen eine grundlegende Reform, welche die Abschaffung nahezu aller Umsatzsteuerermäßigungen und -befreiungen beinhaltet. Um Mehrbelastungen der Steuerzahler zu vermeiden, soll gleichzeitig der dann einheitliche Mehrwertsteuersatz aufkommensneutral gesenkt werden. Hier werden die ökonomischen und politischen Implikationen der beiden Ansätze kurz dargestellt und bewertet. Denn sie stecken

1 CDU: Wachstum. Bildung. Zusammenhalt. Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP, 17. Legislaturperiode, 2009, <http://www.cdu.de/doc/pdf/091026-koalitionsvertrag-cdu-csu-fdp.pdf>.

2 Deutscher Bundestag, 17. Wahlperiode, 2010, Drucksache 17/1252, Antwort der Bundesregierung auf die kleine Anfrage der Abgeordneten Dr. Thomas Gambke, Britta Haßelmann, Lisa Paus, weiterer Abgeordneter und der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN – Drucksache 17/959 – Pläne der Bundesregierung zur Reform der Umsatzsteuer, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/17/012/1701252.pdf>.

3 Bundesrechnungshof: Bericht nach § 99 BHO über den ermäßigten Umsatzsteuersatz, Vorschläge für eine künftige Ausgestaltung der Steuerermäßigung, Bonn 2010, <http://bundesrechnungshof.de/veroeffentlichungen/sonderberichte/erm-umsatzsteuer.pdf>; R. Peffekoven: Zur Reform der Mehrwertsteuer. Zurück zu einer generellen Konsumbesteuerung, Gutachten erstellt im Auftrag der Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft, hrsg. v. der Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft, 2010, <http://www.dasrichtigetun.de/resources/cms/dms-static/3963d876-454f-4f48-9795-9067a7171d6c/Gutachten.pdf>.

den Rahmen ab, in dem die Kommission der Bundesregierung ihre Empfehlungen aussprechen kann.

Die Grundlagen für eine ökonomisch effiziente Gestaltung eines Mehrwertsteuersystems mit differenzierten Steuersätzen bieten die Ramsey- und die Corlett-Hague-Regel.<sup>4</sup> Die Anwendung dieser Regeln ist aber in der Praxis nicht möglich. Denn dem Staat fehlen die dafür notwendigen detaillierten Informationen über die Verhaltensänderungen der Konsumenten bei selektiven Preisänderungen für einzelne Güter. Es gibt daher starke Argumente für einen einheitlichen Mehrwertsteuersatz, was nicht nur die Abschaffung des ermäßigten Satzes sondern auch die Ausweitung der Mehrwertsteuerpflicht auf bisher mehrwertsteuerfreie Güter und Dienstleistungen bedeuten würde.<sup>5</sup> Dies spricht zunächst für eine weitgehende Reform.

Allerdings hatte der Gesetzgeber bei der Abgrenzung des Katalogs der unter den ermäßigten Mehrwertsteuersatz fallenden Güter und Dienstleistungen weniger eine höhere Effizienz des Steuersystems, sondern primär verteilungspolitische Ziele im Blick. Er wollte also Güter des Grundbedarfes aus sozialpolitischen Gründen verbilligen.<sup>6</sup> Unter diesem Aspekt können sich differenzierte Mehrwertsteuersätze durchaus positiv auswirken. Da die unteren Einkommensgruppen einen höheren Anteil ihres Einkommens für Lebensmittel ausgeben, kann hier ein niedrigerer Mehrwertsteuersatz für eine ausgeglichene Einkommensverteilung sorgen.<sup>7</sup>

### Institutionelle Rahmenbedingungen

Die allokativen und distributiven Überlegungen führen folglich zu keiner eindeutigen Empfehlung, ob eine umfassende Reform gegenüber einer gezielten Modifikation der Ausnahmeregelungen vorteilhaft ist. Deshalb scheint es sinnvoll, die institutionellen Rahmenbedingungen mit einzubeziehen. Denn die Mehrwertsteuer ist die am stärksten durch die EU regulierte Steuer. Durch die Umsatzsteuer-Systemrichtlinie<sup>8</sup>, die eine weitgehende Vereinheitlichung der nationalen Mehrwertsteuersysteme im Binnenmarkt

zum Ziel hat, werden dem nationalen Gesetzgeber enge Grenzen gesetzt. Neben einem Katalog von Gütern und Dienstleistungen, für die ermäßigte Mehrwertsteuersätze zulässig sind, beinhaltet die Richtlinie eine umfassende Aufzählung mehrwertsteuerfreier Angebote. Hierbei handelt es sich nicht um Kann-Bestimmungen, sondern um zwingend anzuwendendes EU-Recht, das nur historisch bedingte Ausnahmen zulässt und auch nur mit einem einstimmigen Beschluss auf EU-Ebene veränderbar ist. Folglich sind Ambitionen wie die volle Mehrwertsteuerpflicht auf bisher steuerfreie Güter und Dienstleistungen, z.B. den Briefverkehr unrealistisch, wenn die Reform noch in dieser Legislaturperiode abgeschlossen werden soll.

Ungeachtet dessen wäre eine Reform der Mehrwertsteuersystemrichtlinie höchst sinnvoll. Denn es ist eine Illusion, dass vom Gesetz mehrwertsteuerbefreite Güter und Dienstleistungen tatsächlich mehrwertsteuerfrei sind. Bei jedem Wertschöpfungsprozess werden Vorleistungen bezogen und Investitionen getätigt, die mehrwertsteuerbelastet sind. Und weil mehrwertsteuerbefreite Unternehmen kein Recht auf einen Vorsteuerabzug haben, müssen sie diese Mehrwertsteuer in ihre Preise einkalkulieren. De facto bleibt so nur die letzte Stufe der Wertschöpfungskette mehrwertsteuerfrei. Eine Reform auf EU-Ebene wäre allerdings sehr kompliziert und langwierig. Denn die gegenwärtigen Vorschriften der EU zur Mehrwertsteuer folgen zwar keiner Struktur oder Logik, was sie eindeutig ineffizient macht. Sie sind zugleich aber auch das bisher erreichbare Ergebnis der vergangenen politischen Verhandlungen.<sup>9</sup>

### Eine kleine Reform?

Sieht man von einer großen Reform mit einer erweiterten Mehrwertsteuerpflicht ab, stellt sich die Frage, ob im Rahmen einer kleinen Reform der ermäßigte Mehrwertsteuersatz abgeschafft werden sollte. Dabei hat die Bundesregierung freien Handlungsspielraum. Denn die Mehrwertsteuersystemrichtlinie gibt zwar die Grenzen vor, in denen ermäßigte Sätze zulässig sind, macht diese aber nicht zur Pflicht. Neben dem EU-Recht sind noch die Vorschriften des Grundgesetzes einzuhalten. Hier ist das Bundesverfassungsgericht eindeutig: „Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ... verlangt Art. 3 GG die Gleichbehandlung aller Menschen vor dem Gesetz. ... Für den umsatzsteuerlichen Grundtatbestand folgt hieraus die Gleichstellung aller unternehmerischen Tätigkeiten. Eine Steuerermäßigung für Umsätze

4 A. B. Atkinson, J. E. Stiglitz: Lectures On Public Economics, London u.a. 1980, S. 366 ff.

5 Copenhagen Economics: Study on Reduced VAT Applied to Goods and Services in the Member States of the European Union, Final Report, hrsg. v. der Europäischen Kommission, 6503 DG TAXUD, Brüssel 2007, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/study\\_reduced\\_VAT.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/study_reduced_VAT.pdf).

6 Bundestagsdrucksache IV/1590, zitiert nach Bundesrechnungshof, a.a.O.

7 Copenhagen Economics, a.a.O.

8 Europäische Union: Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, Amtsblatt der Europäischen Union, L347/41, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:de:PDF>.

9 Europäische Kommission: Mitteilung der Kommission an den Rat und an das Europäische Parlament über vom Normalsatz abweichende Mehrwertsteuersätze, KOM(2007) 380, Brüssel 2007, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2007:0380:FIN:DE:PDF>.

einzelner Berufsgruppen widerspricht dem System der Umsatzsteuer, das eine Begünstigung bestimmter Unternehmen nach der Konzeption der überwälzbaren Umsatzsteuer nicht erlaubt. Systemgerecht sind nur Begünstigungen im Sinne der Verbraucher, nicht im Interesse einzelner Unternehmensgruppen.<sup>10</sup> Damit sind alle Umsatzsteuerermäßigungen, die aus wettbewerbs-, agrar-, verkehrs-, kulturpolitischen Motiven etc. resultieren, verfassungsmäßig fragwürdig. Ökonomisch sind diese Ausnahmen ohnehin nicht haltbar. Denn sie erhöhen weder die Effizienz des Steuersystems, noch führen sie zu einer ausgeglicheneren Einkommensverteilung. Eine Abschaffung dieser Mehrwertsteuerermäßigungen wäre ein guter Einstieg in den oft angekündigten, bisher aber nicht konsequent umgesetzten Subventionsabbau.

Anders ist möglicherweise die Steuerermäßigung auf Lebensmittel zu beurteilen. Hierbei handelt es sich um ein echtes Grundbedürfnis. Und bei Annahme einer langfristig vollständigen Überwälzung der Mehrwertsteuer kommt der ermäßigte Satz auch den Verbrauchern zugute. Doch selbst wenn ein ermäßigter Mehrwertsteuersatz auf Lebensmittel verfassungsmäßig unbedenklich ist und zu einer ausgeglicheneren Einkommensverteilung beiträgt, ist er nicht automatisch die effizienteste Lösung. Denn von der Steuerermäßigung profitieren alle Haushalte, nicht nur die unteren Einkommensgruppen. Deshalb wäre es unter Effizienzaspekten sinnvoll, den ermäßigten Steuersatz ganz abzuschaffen und die staatlichen Transferleistungen wie das Arbeitslosengeld II entsprechend zu erhöhen. Dies hat aber weit reichende Konsequenzen.

Die völlige Abschaffung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes erzeugt ein zusätzliches Steueraufkommen von 23 bis 24 Mrd. Euro.<sup>11</sup> Davon stammen schätzungsweise rund zwei Drittel aus der Besteuerung von Lebensmitteln. Vorausgesetzt, dass die bisher ermäßigt besteuerten Umsätze nahezu vollständig aus Nachfrage von privaten Haushalten resultieren, bedeutet dies eine allgemeine Erhöhung der Verbraucherpreise um bis zu 2%. Speziell Lebensmittel würden sich aber sogar um rund 11% verteuern. Dies dürfte eine Neuberechnung des Existenzminimums, der daran anknüpfenden Transferzahlungen und auch des steuerlichen Existenzminimums notwendig machen. Denn gerade administrative Preiserhöhungen werden politisch besonders sensibel gehandhabt. Außerdem sind in den nächsten Tarifjahren höhere Lohnforderungen zu erwarten, denen aber kein entsprechender Produktivitätszuwachs der Unternehmen gegenübersteht. Folglich wäre mit Arbeitsplatz-

verlusten zu rechnen, wenn die Löhne der Preisentwicklung folgen. Sollten jedoch die Löhne, insbesondere in den unteren Lohngruppen, nicht gleichermaßen steigen, wird möglicherweise das Lohnabstandsgebot verletzt.

Um eine massive Preiserhöhung zu vermeiden, können die Steuermehreinnahmen dazu genutzt werden, den Regelsatz der Mehrwertsteuer zu senken. Nach Berechnungen der Bundesregierung wäre eine weitgehend aufkommensneutrale Reduzierung auf 17% möglich.<sup>12</sup> So würden nur relative Preisverschiebungen zwischen den zuvor unterschiedlich belasteten Gütergruppen eintreten. Aufkommensneutralität bedeutet für die öffentlichen Haushalte aber nur dann auch Belastungsneutralität, wenn keine weiteren Maßnahmen notwendig sind. Davon ist aber nicht auszugehen. Denn Simulationsrechnungen zeigen, dass eine einheitliche Mehrwertsteuer auch bei gleichzeitiger aufkommensneutraler Absenkung des Regelsatzes zu Mehrbelastungen der unteren Einkommensgruppen führt. Dies gilt sowohl bei einer großen Reform, bei der die Ermäßigungen und unechten Mehrwertsteuerbefreiungen – mit Ausnahme der Wohnungsmieten – gleichermaßen abgeschafft werden,<sup>13</sup> als auch bei einer kleinen, die sich auf die generelle Abschaffung des ermäßigten Satzes beschränkt.<sup>14</sup>

### Budgetbelastungen

Trotz Aufkommensneutralität wären also auch bei einer kleinen Reform Anpassungen der Transferleistungen erforderlich. Sie dürften sogar ein ähnliches Ausmaß annehmen, wie bei einer großen Reform, weil die Anhebung des ermäßigten Satzes den größten Beitrag zu den Mehrbelastungen leistet.<sup>15</sup> Dies ist auch nicht weiter verwunderlich, weil bei einem Mehrwertsteuer-Regelsatz von 17% bei Lebensmitteln immerhin noch eine Preiserhöhung von rund 9% eintritt. Die nachfolgenden Konsequenzen sind grundsätzlich denen einer Reform mit allgemeinen Preiserhöhungen ähnlich, wenn auch das quantitative Ausmaß geringer sein wird.

Bei der Neubemessung der Transfers spielt auch eine Rolle, wann und in welchem Umfang der niedrigere Mehrwertsteuer-Regelsatz als Preissenkung an die Verbraucher weitergegeben wird. Die Erfahrung lehrt, dass echte Nominalpreissenkungen selten sind. In vielen Bereichen ist eher mit einem verlangsamten Preisanstieg zu rechnen. Da das

10 Bundesverfassungsgericht: 2 BvR 1829/92 vom 10.11.1999, Absatz-Nr. (1-18), Textziffer 10 f., [http://www.bundesverfassungsgericht.de/entscheidungen/rk19991110\\_2bvr182092.html](http://www.bundesverfassungsgericht.de/entscheidungen/rk19991110_2bvr182092.html).

11 Bundesrechnungshof, a.a.O.; Deutscher Bundestag, a.a.O.

12 Deutscher Bundestag, a.a.O.

13 DIWecon: Wirkung einer Reform der Mehrwertsteuer auf private Haushalte, eine Expertise für die INSM, 2010, bisher unveröffentlicht.

14 ZEW Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH: Allokative und distributive Effekte einer Abschaffung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes, Dienstleistungsauftrag des BMF (Projektnummer 06/03), 2004, Kurzfassung, <ftp://ftp.zew.de/pub/zew-docs/gutachten/Umsatzsteuerkurzfassung.pdf>.

15 DIWecon, a.a.O.

Existenzminimum stets gewährleistet sein muss, wird sich der Gesetzgeber an den kurzfristigen Folgen des erhöhten Mehrwertsteuersatzes auf Lebensmittel etc. orientieren müssen. Ein späterer Abbau der zuvor aufgestockten Transfers dürfte politisch aber kaum umsetzbar sein. Demnach entstehen dauerhafte fiskalische Mehrbelastungen, die langfristig auch eine reale Erhöhung der Transferleistungen bedeuten. Allerdings muss allein der Bund gemäß dem aktuellen Finanzplan bis 2014 rund 82 Mrd. Euro konsolidieren.<sup>16</sup> Auch wenn die Konjunktur besser läuft als erwartet, wird sich dieser Betrag nicht wesentlich verringern, denn es handelt sich um ein strukturelles Defizit. Vor diesem Hintergrund sind zusätzliche Haushaltsbelastungen nicht vertretbar.

### Konzentration auf den Subventionsabbau

Weder eine große Reform, die eine Mehrwertsteuerpflicht aller Güter und Dienstleistungen, auch der bisher steu-

<sup>16</sup> BMF Bundesministerium der Finanzen: Solide Finanzen, Mehr Wachstum und Beschäftigung, Vorfahrt für Bildung und Forschung, Bundeshaushalt 2011 und Finanzplan bis 2014, Berlin 2010, [http://www.bundesfinanzministerium.de/nr\\_3378/DE/Wirtschaft\\_\\_und\\_\\_Verwaltung/Finanz\\_\\_und\\_\\_Wirtschaftspolitik/Bundeshaushalt/20100707-Bundeshaushalt11-Finanzplan14,templateId=raw,property=publicationFile.pdf](http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_3378/DE/Wirtschaft__und__Verwaltung/Finanz__und__Wirtschaftspolitik/Bundeshaushalt/20100707-Bundeshaushalt11-Finanzplan14,templateId=raw,property=publicationFile.pdf).

Rudolf Hickel

## Reformbedarf Mehrwertsteuer: Soziale Gestaltung und Bekämpfung von Steuerbetrug

Die Mehrwertsteuer (allgemeine Umsatzsteuer) ist die wichtigste Einnahmequelle der öffentlichen Haushalte in Deutschland. Aus dieser Gemeinschaftssteuer flossen 2009 dem Bund 54,7%, den Ländern 43,3% und den Kommunen ca. 2% zu. 2009 konnten durch die inländische Umsatzsteuer (142 Mrd. Euro) sowie die Einfuhrumsatzsteuer (35 Mrd. Euro) insgesamt 177 Mrd. Euro an staatlichen Einnahmen erzielt werden. Während 1950 der Anteil dieser Steuerart am gesamten Steueraufkommen noch bei 21,7% lag, erreichte sie 2009 knapp 34%. Seit Anfang dieses Jahrtausends hat die Mehrwertsteuer, die „Königin der Steuern“, die Lohnsteuer mit einem Anteil von 25,8% am Gesamtsteueraufkommen (2009) überholt. Gesamtwirtschaftlich erweist sich diese Steuer selbst im konjunkturellen Zyklus als eine recht stabile Einnahmequelle. Diese Einnahmestabilität wird maßgeblich durch die Bemessungsgrundlage privater Konsum, dessen Wachstumsrate allerdings seit 2003 im Trend stag-

erfreien, zum Ziel hat, noch eine kleine, die nur die vollständige Abschaffung des ermäßigten Satzes beinhaltet, scheinen in dieser Legislaturperiode umsetzbar. Auch dann nicht, wenn gleichzeitig der Regelsatz gesenkt wird. Deshalb ist gegenwärtig die kleinstmögliche Lösung die empfehlenswerteste. Das ist die Konzentration auf den Subventionsabbau, d.h. die Abschaffung des ermäßigten Satzes mit einer Ausnahme für Lebensmittel. Dies scheint aus zweierlei Hinsicht die erfolgversprechendste Strategie: Zum einen lässt sich die Reform am leichtesten umsetzen, denn es bestehen weder EU- noch verfassungsrechtliche Einschränkungen. Zum anderen hat sie die geringsten Nebenwirkungen. Bei einem zu erwartenden Mehraufkommen von 5 bis 7 Mrd. Euro bleibt die Erhöhung der Verbraucherpreise bei rund 0,5%. Vor allem sind keine Neuberechnungen des Existenzminimums oder der sozialen Leistungen notwendig, da Grundbedürfnisse kaum betroffen sind. Zwar könnte auch hier eine kompensatorische Senkung des Regelsatzes erfolgen. Angesichts des verfügbaren Aufkommensvolumens müsste sie aber unter einem Prozentpunkt liegen, was kaum Auswirkungen auf die Nachfrage hätte. Stattdessen sollten die Steuermehreinnahmen aus dem Subventionsabbau zur Haushaltskonsolidierung eingesetzt werden. Eine spätere, weiter reichende Reform der Mehrwertsteuer, einschließlich der EU-Systemrichtlinie darf aber nicht aus den Augen verloren werden.

niert, bestimmt. Einnahmensprünge sind maßgeblich auf die Veränderung der Steuersätze zurückzuführen. In der finanzwissenschaftlichen Literatur wird oftmals von einer „heimlichen Steuer“ gesprochen. Allerdings hat der seit der Einführung der Mehrwertsteuer größte Sprung beim Normalsteuersatz von 16% auf 19% ab dem 1.1.2007 eine intensive Debatte über die gesamtwirtschaftlichen Auswirkungen vor allem auf das Preisniveau, die Benachteiligung der mittleren und kleinen Zulieferfirmen sowie die zunehmende Umgehung durch Schwarzarbeit ausgelöst.<sup>1</sup> Die Kennzeichnung als „heimliche Steuer“ geht darauf zurück, dass es sich im Gegensatz etwa zur Einkommensteuer um eine indirekte Steuer handelt. Nach

<sup>1</sup> Rudolf Hickel: Gründe gegen eine Erhöhung der Mehrwertsteuer (Normalsteuersatz). Belastung des privaten Konsums, des Handwerks und des von Großkundenaufträgen abhängigen Mittelstands; [www.iaw.uni-bremen.de/rhickel](http://www.iaw.uni-bremen.de/rhickel).

dem Gesetz soll die Mehrwertsteuer über die verschiedenen Stufen der Produktion und des Handels auf den Endverbrauch überwältzt werden (legale Inzidenz). In welchem Ausmaß die Überwälzung gelingt, hängt von der gesamtwirtschaftlichen Lage sowie vor allem der Preissetzungsmacht der Unternehmen ab. Unternehmen mit Marktmacht sind in der Lage, die Überwälzung der Mehrwertsteuer durch abhängige Zulieferfirmen zu blockieren.

### Prinzipien des Mehrwertsteuersystems und Kritik

Das heute gültige Mehrwertsteuersystem ist zum 1.1.1968 in Kraft getreten. Gegenüber der seit 1918 geltenden Allphasenumsatzsteuer ist auf die Netto-Allphasen-Umsatzsteuer umgestellt worden. Dieser tiefgreifende Systemwechsel ist wohl die letzte gelungene, fundamentale Steuerreform in Deutschland. Die Allphasen-Umsatzsteuer, bei der auf jeder Produktions- und Handelsstufe die Steuer erhoben wurde, war nicht wettbewerbsneutral. Dadurch wurde die vertikale Konzentration – also die Zusammenfassung von Produktionsstufen unter einem Dach – befördert. Dagegen sieht die Netto-Allphasensteuer auf jeder Stufe den Abzug der Vorsteuer für Zulieferungen von der für den Weiterverkauf berechneten Bruttosteuer vor. Es handelt sich also um eine Steuer, bei der auf die Nettowertschöpfung („net added value“) abgestellt wird.

Das heute geltende System der Mehrwertsteuer wird vor allem in der Finanz- bzw. Steuerwissenschaft grundlegend kritisiert. Dabei ist die Beobachtung wichtig: An dem zum 1.1.1968 gesetzlich verankerten Prinzip der Besteuerung der unternehmerischen Wertschöpfung durch das Institut des Vorsteuerabzugs gibt es keinen Zweifel. Die an Bedeutung zunehmende Kritik konzentriert sich dagegen auf folgende Schwerpunkte:

- Grundsätzlich wird eine Ausweitung der indirekten Besteuerung vor allem mit dem Instrument der Mehrwertsteuer zum Abbau der direkten Steuern angestrebt. Dieser Umbau des Steuersystems zielt maßgeblich auf eine Zurückdrängung der Progression des Einkommensteuertarifs, die dafür sorgt, dass mit wachsendem, zu versteuerndem Einkommen die relative Steuerlast zunimmt (derzeit linear steigende Grenzsteuersätze in der Zone der Progression). Gegen diesen Vorschlag spricht, wie noch nachzuweisen sein wird, die Tatsache, dass die relative Belastung mit Mehrwertsteuer bei steigendem Einkommen regressiv verläuft. Die Ablösung einer wenigsten noch im Bereich der linearen Progression gerecht angelegten Einkommensteuer durch die regressiv wirkende Mehrwertsteuer würde zu einer stärkeren Steuerbelastung vor allem in den unteren Einkommensgruppen führen.
  - Ein weiterer Schwerpunkt der Kritik konzentriert sich auf die derzeit geltende Differenzierung der Sätze bei der Mehrwertsteuer. Dabei sind die folgenden Steuersätze zu unterscheiden: Der Normalsteuersatz von derzeit 19% sowie der ermäßigte Steuersatz von 7% für definierte Güter- und Dienstleistungen. Es gibt jedoch auch im Gesetz kasuistisch aufgelistete Warenumsätze, für die die Nullbesteuerung („unechter“ Steuersatz, d.h. ohne Vorsteuerabzug, § 4 UStG) gilt. Schließlich werden Umsätze im Rahmen von Exporten (mit Vorsteuerabzug) nicht besteuert. Importe werden von der ausländischen Steuer freigestellt und nach dem deutschen Recht besteuert. Der Normalsteuersatz ist vom Ausgangswert mit 10% (1968) in sieben Schritten um jeweils einen Prozentpunkt bis 2006 angehoben worden. Zum 1.1.2007 sprang der Steuersatz erstmals in diesem Ausmaß um drei Prozentpunkte auf 19%. Der ermäßigte Steuersatz mit 5% ab dem 1.1.1968 ist in vier Schritten erhöht worden und liegt seit dem 1.1.1993 bis heute bei 7%.
- Der nach einem gesetzlich definierten Katalog von Gütern und Dienstleistungen ermäßigte Steuersatz von 7% sowie die Ausnahmen mit einer Nullsteuer stehen in der Kritik. So schlägt Rolf Peffekoven vor, den ermäßigten Steuersatz sowie die Nullbesteuerung zugunsten eines einheitlich geltenden Normalsteuersatzes von 16% abzuschaffen. Die Reform reduziert sich nicht auf die unbestreitbare berechnete Überprüfung von geringer besteuerten Produkten, die nichts mit der grundsätzlichen Begründung eines sozialen Ausgleichs bei der relativen Belastung Einkommensschwacher mit Mehrwertsteuer zu tun hat (etwa 7% für Umsätze mit Zuchtpferden, Mauleseln, Hundefutter, Trüffel). Vielmehr wird die grundlegende soziale Rechtfertigung dieser Ausnahmen für Waren, die der Sicherung des Existenzminimums dienen, angezweifelt. Anstatt der bisherigen Steuerung mit Steuern zum sozialen Ausgleich soll dieses Ziel nicht mehr mit der Gestaltung der Mehrwertsteuer, sondern durch eine auf Personen bezogene soziale Hilfe zur Sicherung des Existenzminimums im Falle der Armut durchgesetzt werden. Diesem Vorschlag wird nachfolgend massiv widersprochen.
- Bei der Realisierung der Mehrwertsteuer zeigt sich ein riesiges Potenzial an Steuerhinterziehung. Die Bekämpfung dieses Steuerbetrugs wird im Rahmen einer entsprechenden Reform des Mehrwertsteuersystems viel zu wenig behandelt. Das Ifo-Institut hat für das Jahr 2007 die Einnahmeausfälle durch Umsatzsteuerbetrug auf über 17 Mrd. Euro geschätzt. Dazu gehört im Inland das Ausweichen auf Schwarzarbeit. Allerdings wird der Steuerbetrug durch die oftmals

kritisierte Unterscheidung zwischen 7% bei Mitnahme gastronomischer Produkte außer Haus und 19% beim Verzehr im Haus überschätzt. Dagegen hat der organisierte Steuerbetrug beim EU-innereuropäischen Handel mit sogenannten Karussellgeschäften enorme Ausmaße angenommen. Dieses Betrugs Potenzial entsteht durch die immer noch geltende Besteuerung mit Mehrwertsteuer auf importierte Produkte nach dem Bestimmungsland, also nicht nach dem Herstellerland innerhalb der EU. Im Mittelpunkt stehen kriminell organisierte sogenannte Karussellgeschäfte. Im April 2010 ist der Betrug mit dem Handel von CO<sub>2</sub>-Umweltzertifikaten durch ein kriminalistisches Netzwerk aufgefliegen. Deutschland präferiert zur Vermeidung dieser Karussellgeschäfte das Reverse-Charge-Verfahren innerhalb der EU. Danach wird die Umsatzsteuerschuld vom leistenden Unternehmen auf den unternehmerischen Leistungsempfänger verlagert. Leider findet dieses Verfahren nicht in allen Ländern der EU Zustimmung.<sup>2</sup>

### Steuerlastverteilung: Regressiver Belastungsverlauf

Bei dem durch Rolf Peffekoven unterbreiteten Vorschlag geht es um die Abschaffung des ermäßigten Steuersatzes sowie der Nullsteuer zugunsten eines einheitlichen Steuersatzes von 16% für alle Waren und Handelsumsätze. Die gegenüber dem Normalsteuersatz herausgenommenen Güter und Dienstleistungen mit 7% bzw. 0% sind bisher mit der sozialen Funktion einer geringeren Belastung für Einkommensschwache bei der Sicherung des Existenzminimums begründet worden. Damit stellt sich zuerst die Frage, inwieweit mit den beiden Steuersätzen die relative Belastung mit Mehrwertsteuer bei den unteren Einkommensbeziehern bzw. bei Armut erfolgreich reduziert werden konnte. Spiegelbildlich dazu ist die Frage zu beantworten, ob ohne die prinzipiell sozial ausgerichtete Besteuerung mit 7% bzw. 0% mit steigendem Einkommen der relative Belastungsverlauf signifikant sinken würde, also ein verschärfter regressiver Verlauf zu erwarten wäre. Zu untersuchen ist dann, inwieweit diese soziale Zielsetzung für die einkommensschwachen Schichten durch eine Erhöhung sozialer Hilfen auf Personen bezogen treffsicher erreicht werden kann und sich die entsprechende Neuregelung auch politisch als stabil erweist.

Zwei umfangreiche Studien zum Verlauf der Belastung mit Mehrwertsteuer bezogen auf steigende Einkommen der privaten Haushalte liegen für Deutschland vor. Trotz empirischer und methodischer Unterschiede kommen die Studie von Stefan Bach (Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung, DIW) sowie der Forschungsbericht

des Rheinisch-Westfälischen Instituts für Wirtschaftsforschung (RWI Essen) zusammen mit dem Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstitut an der Universität zu Köln (Fifo Köln) im Auftrag des Bundesministeriums für Arbeit und Soziales zum gleichen Ergebnis: Die relative Belastung nach dem geltenden Mehrwertsteuersystem verläuft regressiv, d.h. mit wachsendem Nettoeinkommen der privaten Haushalte nehmen die darauf bezogenen Ausgaben für die Mehrwertsteuer ab.<sup>3</sup> Die Studie von Stefan Bach lässt auch eine separierte Betrachtung der relativen Belastungen bei 7% und dem Normalsteuersatz in Abhängigkeit von der Einkommenshöhe zu. Beim Verlauf der Belastung mit Mehrwertsteuer in Abhängigkeit vom Haushaltsnettoeinkommen müssen folgende Einflüsse unterschieden werden: (1) Die Entwicklung der Sparquote hat deutlichen Einfluss auf den Regressionsverlauf. Nach Einkommensdezilen differenziert, verfügen die oberen 10% in der Einkommenshierarchie über die höchsten Sparquoten, während die „armen Einkommensgruppen“ kaum sparen bzw. Kredite aufnehmen müssen. Wer mehr spart, der zahlt auch weniger Mehrwertsteuer. (2) Einfluss auf das Ausmaß der Regression haben die nach den drei Steuersätzen unterschiedenen Konsumausgaben. Es liegt auf der Hand, dass durch die Besteuerung der Güter und Dienstleistungen mit dem ermäßigten Steuersatz von 7% bzw. 0% die ansonsten durchgängige regressivere Wirkung zumindest reduziert wird.

Aus den national wie international umfangreichen Untersuchungen werden hier zwei Ergebnisse referiert: Erstens sinkt bezogen auf das steigende Haushaltsnettoeinkommen die Belastung mit den Ausgaben für Mehrwertsteuer kontinuierlich. Zweitens würde der regressivere Verlauf ohne den ermäßigten Steuersatz und die Nullbesteuerung deutlich stärker ausfallen. Im Mittelpunkt der hier zusammengefassten Studien steht der Vergleich des Verlaufs der Mehrwertsteuerbelastung für die Jahre 1998 und 2003 bzw. das Jahr 2003. Die empirische Basis bildet die jeweilige Einkommens- und Verbrauchsstichprobe (EVS). 2003 wurden 132 Endprodukte nach den damals geltenden Steuersätzen 16%, 7% und 0% berücksichtigt. Mangels ausreichender Daten wird von der kompletten Überwälzung über alle Produktions- und Handelsstufen der Mehrwertsteuer auf den Endverbraucher (legale Inzidenz) ausgegangen.<sup>4</sup> Somit wird die nicht gelungene Überwälzung auf einzelnen Stufen ausgeschlossen.

<sup>2</sup> Vgl. Rudolf Hickel: Milliarden schwere Steuerhinterziehung; in: Blätter für deutsche und internationale Politik, H. 9, 2010

<sup>3</sup> Stefan Bach: Mehrwertsteuerbelastung der privaten Haushalte; Data Dokumentation 10/DIW Berlin, November 2005; Rheinisch Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung/Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln: Der Zusammenhang zwischen Steuerlast und Einkommensverteilung, Endbericht des Forschungsprojekts für das Bundesministerium für Arbeit und Soziales; RWI-Projektberichte, Dezember 2007.

<sup>4</sup> Bei der RWI-FiFo-Studie wird die Zahlung von Mehrwertsteuer der öffentlichen Hand herausgerechnet.

### Umsatzsteuerbetrug durch Karussellgeschäfte im innergemeinschaftlichen Handel der EU

Im Rahmen der Bewertung des Systems der Umsatzbesteuerung stellt sich die Frage, inwieweit dieses systematisch betrugsanfällig ist. Das Ifo-Institut hat die Verluste aus dem jährlichen Umsatzsteuerbetrug auf insgesamt 17 Mrd. Euro geschätzt. Zu Recht wird darauf hingewiesen, dass sich beispielsweise beim Verkauf durch gastronomische Anbieter die Möglichkeit des Betruges ergeben kann. Speisen, die im Hause verzehrt werden, werden mit 19% gegenüber 7% bei Außer-Hausverkäufen versteuert. Von viel größerer Relevanz ist die Umgehung der Mehrwertsteuer im Zuge von Schwarzarbeit bzw. der dokumentenlosen Barzahlung zwischen dem Leistungsnehmer und Leistungsanbieter. Ein weiteres Feld der Steuerhinterziehung stellt der Umsatzsteuerbetrug im innergemeinschaftlichen Handel dar. Das Ifo-Institut hat für 2008 diese Ausfälle an Einnahmen aus dem organisierten Mehrwertsteuerbetrug durch netzwerkartig organisierte „Karussellgeschäfte“ zwischen den EU-Ländern auf über 2 Mrd. Euro geschätzt.

Betrüger nutzen die Tatsache, dass Lieferungen über die EU-Binnengrenze umsatzsteuerfrei sind. Dazu bauen sie grenzüberschreitende Lieferketten vor allem für hochwertige Waren auf. Am Fall des Handels mit CO<sub>2</sub>-Rechten sind die Strukturen und Prozesse dieses Karussells deutlich geworden. Wie der Mehrwertsteuerbetrug unter Beteiligung von Bankangestellten, die innerhalb des kriminellen Netzwerks aktiv sind, betrieben wird, ist im April 2010 an die Öffentlichkeit gelangt. Durch abgehörte Telefongespräche von Betrugshelfern bei der Deutschen Bank sind mehr als 1000 Steuerfahnder fündig geworden. Aufgebaut wurden grenzüberschreitende Lieferketten mit Zertifikaten, die an den Börsen in London, Amsterdam und Leipzig gehandelt werden. Im ersten Schritt werden die Verschmutzungsrechte an eine in einem EU-Staat ansässige Scheinfirma („Missing Trader“) geliefert. Auf diesen Import wird nach deutschem Recht Mehrwertsteuer fällig. Die Scheinfirma verkauft die Zertifikate im Inland an zwischengeschaltete Mittelspersonen („Broker“). Die erforderliche Umsatzsteuer wird zwar dem Finanzamt bekannt gegeben, jedoch nicht abgeführt. Die Empfänger machen jedoch die auf ihrer Rechnung deklarierte Umsatzsteuer beim Finanzamt als Vorsteuer geltend. Zwischenzeitlich ist die Scheinfirma, die die angemeldete Umsatzsteuer zahlen soll, verschwunden. Diese Geschäfte lassen sich beliebig wiederholen. Schließlich verkauft das letzte Glied der Kette wieder ins Ausland. Dieser Export ist umsatzsteuerfrei. Die dann geltend gemachte Umsatzsteuer wird im Zuge des Exports erstattet. Allerdings ist die Frage, wie die Erträge aus dem Abbau der Steuerhinterziehung verteilt werden, kaum zu beantworten.

Bei dem bestehenden Umsatzsteuerregime innerhalb der EU sollte das „Reverse-Charge-Verfahren“ für alle EU-Länder durchgesetzt werden. Nach dem Reverse-Charge-Verfahren wird die Umsatzsteuerschuld vom leistenden Unternehmer auf den unternehmerischen Leistungsempfänger bzw. die die Leistung empfangende juristische Person übertragen. Neu ist, dass beim Leistungsempfänger die Steuerschuld abzüglich des Vorsteuerabzugs anfallen. Neben der Verhinderung des Steuerbetrugs führt bei „grenzüberschreitenden“ Umsätzen das Reverse-Charge-Verfahren auch zu administrativen Erleichterungen für die am Umsatz beteiligten Parteien. Auch durch die Meldungen der innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfte würde bei der Besteuerung das realistische Ist-Prinzip hergestellt.

Die EU geht dabei viel zu zögerlich vor. Auf der Basis der im Dezember 2008 verabschiedeten Richtlinie der EU sowie der dazu vorgelegten Mitteilung zur intensiven Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs hat die EU mit der neuen Richtlinie 2009/69/EU die Kontrollen bei der Einfuhr durch die Einführung obligatorischer Informationen und Nachweise für die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer bei Einfuhren mit anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung verbessert. Diese Änderungsrichtlinie muss ab dem 1. Januar 2011 in nationales Recht umgesetzt werden. Mit der angestrebten Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers wird die Manipulation zumindest erschwert.

Leider findet die von Deutschland geforderte Einführung eines Reverse-Charge-Verfahrens bei anderen EU-Ländern keine Zustimmung. Immerhin hat der ECOFIN-Rat eine neue Richtlinie angeregt, die fakultativ, jedoch nur befristet die Anwendung des „Reverse-Charge-Verfahrens“ zulässt.

Dabei ist klar, dass bei Unternehmen, die in der Überwälzungskette über ökonomische Macht verfügen, den kleinen und mittleren Zulieferunternehmen die Weitergabe der Mehrwertsteuer im Preis auch verweigert werden kann. Dann entstehen dort entweder Kosten und/oder Preiserhöhungen werden erforderlich. Derartige Einflüsse werden hier nicht berücksichtigt. Auch werden nach der EVS die Einkommensgruppen mit mehr als 18 000 Euro pro Monat Haushaltsnettoeinkommen aus der Untersuchung ausgeschlossen. Diese beiden methodischen Annahmen – legale Inzidenz sowie die Abschneidegrenze bei den hohen Einkommensbeziehern – ändern jedoch grundsätzlich nicht das Prinzip der Regressivität.

Bezogen auf die Haushaltsnettoeinkommen in Euro pro Monat ergeben sich nach der Untersuchung von Stefan Bach die folgenden Eckwerte: Die unteren 10% der privaten Haushalte (1. Dezil) wurden mit 8,3% an Mehrwertsteuer belastet. Bei den oberen 10% (10. Dezil) in der Einkommenshierarchie liegt die relative Belastung nur bei 5,9% (die unteren 1% mit 9,2%, die oberen 1% mit 4,6%). Zwar steigen absolut die Ausgaben für die Mehrwertsteuer,

jedoch nehmen die Einkommen deutlich stärker zu, der Belastungsverlauf ist also regressiv. Über den gesamten Verlauf von den untersten bis zu den obersten 10% sinkt die relative Belastung mit Mehrwertsteuer kontinuierlich. Die Untersuchung der Verteilungswirkung des ermäßigten Steuersatzes von 7% zeigt, dass der regressiv Verlauf deutlich schwächer ausfällt. Die obere Einkommensgruppe wird mit 0,7%, das untere Zehntel mit 1,0% belastet. Der leicht höhere Prozentsatz der Belastung bei den unteren 10% lässt darauf schließen, dass der Anteil der Waren der für eine Mehrwertsteuer mit 7% ausgegeben wird, gegenüber den Spitzenverdienern deutlich höher ausfällt. Zu vergleichbaren Ergebnissen führt die Untersuchung des einkommensabhängigen Belastungsverlaufs für Güter und Dienstleistungen, die nicht besteuert werden. Durch die Abschaffung des Steuersatzes von 7% vor allem auf Nahrungsmittel wäre die Regressionswirkung eines einheitlichen Normalsteuersatzes erheblich höher.<sup>5</sup> Würde

<sup>5</sup> Wird nach Haushalts- und Familientypen unterschieden, so werden die Ergebnisse auch unter Nutzung des Haushaltsnettoäquivalenzeinkommens bestätigt.

schließlich die Besteuerung der Umsätze mit 0% (unecht, von Vorsteuerabzug befreit) abgeschafft, würde die Regressionswirkung noch stärker ausfallen. Bei den unteren 10% in der Einkommenshierarchie lag 2003 die relative Belastung bei 2,1% während das obere Zehntel nur 1,0% an Mehrwertsteuer auf das Haushaltsnettoeinkommen zu tragen hatte. Auf der Basis dieser Daten zeigt sich, dass für die unteren und ärmsten Einkommensgruppen mit dem auf die Produkte bezogenen 7%- und 0%-Steuersatz eine soziale Entlastung bei der Bezahlung der Mehrwertsteuer sichergestellt wird. Wenn also diese beiden Steuersätze abgeschafft werden sollten und eine unzumutbare Zusatzbelastung für Einkommensschwache zu vermeiden wäre, dann müssten entsprechende soziale Ausgleichsleistungen durch politische Entscheidungen erfolgen.

### Kritik des Vorschlags eines einheitlichen Mehrwertsteuersatzes

Rolf Peffekoven schlägt vor, einen einheitlichen Satz von 16% bei der Mehrwertsteuer durchzusetzen. Dabei wird durchaus anerkannt, dass dadurch die soziale Entlastungswirkung der Steuersätze mit 7% und 0% für die unteren Einkommensbezieher verloren gehen würde. Daher wird ein Wechsel von der konsumwarenbezogenen sozialen Entlastung zu einem auf Subjekte bezogenen sozialen Ausgleich eingefordert. Im Ausmaß der erhöhten Anforderungen an das Existenzminimum soll die subjektbezogene Sozialhilfe so angepasst werden, dass steigende Armut durch diese Steueränderung verhindert wird. Bei den über 6 Mio. Beziehern von Arbeitslosengeld II (Hartz IV) müssten im Prinzip entsprechend die Regelsätze erhöht werden. Zu diesem Reformvorschlag liegt auch eine grobe Modellrechnung (von DIW Econ) vor: Einerseits werden Steuerausfälle im Umfang von 25 Mrd. Euro durch die Senkung des Einheitssteuersatz von 19% auf 16% ausgelöst. Andererseits wird mit 35 Mrd. Euro an Mehreinnahmen durch die Abschaffung der vom einheitlichen Steuersatz abweichenden Besteuerung gerechnet. Der Saldo an Steuermehreinnahmen von 10 Mrd. Euro soll für die Erhöhung personenbezogener Sozialleistungen genutzt werden. Es müsste allerdings noch geklärt werden, ob die 10 Mrd. Euro auch ausreichen, die wegen der Mehrwertsteuererhöhung steigenden Lebenshaltungskosten für Einkommensschwache zu kompensieren.

Die kritische Überprüfung zeigt, die Nachteile dieses Reformvorschlags sind deutlich größer als die vor allem mit politischen Risiken behafteten Vorteile:

1. Durch die Abschaffung der vom Normalsteuersatz abweichenden Besteuerung, die im Prinzip der Entlastung der unteren Einkommensbezieher bei der Versorgung mit Waren zur Sicherung des Existenzminimums dient, verschärft sich der heute schon regressive Verlauf der Belastung mit Mehrwertsteuer bei steigenden Haushaltseinkommen deutlich.
2. Die angestrebte Kompensation der Kosten durch die Mehrwertsteuerbelastung von Waren (objektbezogen) über eine subjektbezogene Erhöhung der Sozialhilfe ist höchst problematisch. Beispielsweise sorgt die Besteuerung der Milch mit dem ermäßigten Steuersatz von 7% dafür, dass das Produkt verbilligt wird. Da dieses Produkt für einkommensschwache Familien sowie Alleinerziehende existenziell wichtig ist, ist die generelle Entlastung zu rechtfertigen. Bei der subjektbezogenen Sozialhilfe hängt es von der Entscheidung ab, ob bei knappem Budget auch genügend Milch gekauft wird. Der Vorteil der produktbezogenen Entlastung ist darin zu sehen, dass bei der Kaufentscheidung niedrige Lebenshaltungskosten anfallen. Das dagegen gewendete Beispiel dadurch erzeugter sozialer Ungerechtigkeit ist sattsam bekannt: Der Millionär, der seine Katze mit Milch füttert, profitiert ebenfalls. Da die Entlastung für Einkommensschwache beim Kauf des Grundnahrungsmittels Milch massiv zu Buche schlägt, muss (leider) diese allerdings vergleichsweise geringfügige soziale Fehlwirkung in Kauf genommen werden. Jedenfalls ist unabhängig von der Sozialhilfe den Einkommensschwachen der Vorteil beim Kauf von Produkten zur Sicherung des Existenzminimums gewiss.
3. Während die soziale Ausgleichsfunktion per differenzierter Mehrwertbesteuerung gleichsam an den Produkten klebt, wird die ersatzweise Erhöhung der Sozialhilfe zur Absicherung des Existenzminimums der unberechenbaren Alltagspolitik übereignet. Nicht aus der sozialen Ausgleichsfunktion begründete Argumente, sondern die allgemeinen Haushaltszwänge machen diese zum Spielball politischen Opportunismus. Dagegen ist die differenzierte Mehrwertbesteuerung politisch einigermaßen stabil zu kalkulieren.
4. Schließlich würde das Reformmodell von Rolf Peffekoven wegen einer langen Umstellungsphase die private Konsumtion vor allem einkommensschwacher Schichten belasten. Die Folge wäre eine Schwächung der ohnehin gegenüber der Exportwirtschaft unterentwickelten Binnenwirtschaft. Wachstumsverluste mit sinkenden Steuereinnahmen könnten die Folge sein.

Gegenüber dem radikalen Modell von Rolf Peffekoven wird wegen der negativen Verteilungswirkungen und dem Zweifel an einer verlässlichen Sozialhilfepolitik an den drei Steuersätzen festgehalten: Normalsteuersatz sowie ein ermäßigter Steuersatz und eine Nullbesteuerung für Waren zur Sicherung des Existenzminimums. Allerdings

sind die derzeit vielen begünstigten Produktgruppen, die im Widerspruch zur sozialen Ausgleichsfunktion stehen, schleunigst zu beseitigen. Die bevorteilten Produkttypen müssen dringend auf Zielsetzung des sozialen Ausgleichs durchforstet werden. Wenn sie diese nicht erfüllen, dann ist unverzüglich der Normalsteuersatz einzusetzen.

Im Prinzip sollten nur noch folgende Produktgruppen dem ermäßigten Steuersatz von 7% unterliegen: Lebensmittel, Bücher, Zeitungen, Zeitschriften und sonstige Druckerzeugnisse (bei denen der Werbecharakter nicht überwiegt), Beförderung im öffentlichen Nahverkehr (unter 50 km), ausgewählte Leistungen im Bereich Sport, Kultur, Freizeit. Alle anderen Waren, die zum Prinzip des sozialen Ausgleichs im Widerspruch stehen (u.a. Trüffel, Maulesel, Pferde, aber auch Schnittblumen und neuerdings Übernachtungsdienstleistungen), sind mit dem Normalsteuersatz zu besteuern. Auch der Bereich der „unechten“, also steuerfreien Umsätze muss durchforstet werden. Medizinische Dienstleistungen, Altenpflege sowie Dienstleistungen von Wohlfahrtsverbänden sollten beibehalten werden. Abzuschaffen sind bei der Nullbesteuerung beispielsweise Ausnahmen für Finanzdienstleistungen im Geld- und Kreditverkehr sowie die Beförderung der Luftfahrt und Seeschifffahrt. Bei dieser Durchforstung sollte in Anlehnung an die Erfahrungen anderer Länder ebenfalls überprüft werden, inwieweit für das Existenzminimum wichtige Produktgruppen, die derzeit hier mit 7% besteuert werden, von der Steuer freizustellen sind (etwa Babynahrung). Schließlich steht die Überprüfung von Steuersätzen über dem Normalsteuersatz für Luxusgüter auf der Agenda (Trüffel, Langusten, Hummer sowie Luxusautomobile, Schmuck, Kunsthandel).

Die Erfahrung lehrt, bisher sind mehrfache Versuche, bei der Mehrwertsteuer unsinnige Vorteile für viele Produkte abzuschaffen, gescheitert. Die jüngst vollzogene Aufnahme der Hoteldienstleistungen in den 7%-Katalog zeigt, wie durch Lobbyismus Steuerprivilegien durchgesetzt werden. Deshalb bedarf es politisch endlich eines riesigen Kraftakts und des Mutes gegenüber Unternehmensverbänden, um sozial unsinnige Steuersubventionen abzubauen. Dabei stehen die gesetzlich gewollten Ziele der Mehrwertbesteuerung im Mittelpunkt. Die Wahrscheinlichkeit ist allerdings groß, dass der gut gemeinte Vorschlag von Rolf Peffekoven, über die Erhöhung etwa des Regelsatzes beim Arbeitslosengeld II (Hartz IV) die bisherige soziale Ausgleichsfunktion im Mehrwertsteuersystem zu ersetzen, am politischen Opportunismus unter dem Druck von Einsparungen scheitern wird. Die Alternative lautet: Durchforstung derzeitiger Steuersubventionen innerhalb des derzeit geltenden Mehrwertsteuersystems sowie Reformen, mit denen die regressive Belastungswirkung reduziert werden kann.

## Die Autoren des Zeitgesprächs



**Prof. Dr. Rolf Peffekoven** ist emeritierter Direktor des Instituts für Finanzwissenschaft der Johannes Gutenberg-Universität Mainz und Mitglied des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen. Von 1991 bis 2001 war er Mitglied des Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung.



**Prof. Dr. Gerold Krause-Junk** lehrte bis zu seiner Emeritierung Finanzwissenschaft am Institut für Ausländisches und Internationales Steuerwesen der Universität Hamburg und ist Mitglied des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen.



**Ralph Brügelmann**, Dipl.-Volkswirt, ist wissenschaftlicher Mitarbeiter im Berliner Büro des Instituts der deutschen Wirtschaft Köln.



**Prof. Dr. Rudolf Hickel** ist Direktor des Instituts für Arbeit und Wirtschaft (IAW) der Universität Bremen.