

Professor Dr. Rolf Peffekoven

Zur Reform der Mehrwertsteuer

Zurück zu einer generellen Konsumbesteuerung

Noch nie war unser Steuerrecht so wenig durchschaubar wie heute. Es ist ungerecht, hemmt Wachstum und erzeugt teure Bürokratie. Vertrauen in gerechte Verhältnisse schafft nur ein klares, nachvollziehbares Steuersystem. Dazu gehört auch eine einfache Mehrwertsteuer.

Eine Reform ist dringend geboten. Denn für Unternehmen wie Behörden bedeuten die vielen und teilweise absurden Ausnahmen und Sonderregelungen erheblichen organisatorischen Mehraufwand und vielfach Rechtsunsicherheit. Der angestrebte soziale Ausgleich durch die gespaltenen Steuersätze kommt oft nicht zum Tragen, weil eben nicht nur die Bezieher niedriger Einkommen, sondern auch Spitzenverdiener von der Subvention einzelner Güter und Dienstleistungen profitieren.

Die Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft hat ein Gutachten in Auftrag gegeben, um diese notwendige Reformdiskussion konstruktiv voranzutreiben. Prof. Dr. Rolf Peffekoven, em. Direktor des Instituts für Finanzwissenschaft der Johannes Gutenberg-Universität Mainz, schlägt vor, die Mehrwertsteuer weitgehend zu vereinheitlichen: Außer Mieten und Pachten sollen alle Güter und Dienstleistungen mit einem einheitlichen Satz von 16 Prozent besteuert werden.

Durch den Wegfall der systematisch widersinnigen Begünstigungen kann die Mehrwertsteuer-Bürokratie entschlackt werden. Das Modell von Prof. Rolf Peffekoven lässt sich annähernd aufkommensneutral realisieren. Selbst Haushalte mit geringen Einkünften werden durch die Vereinfachung der Mehrwertsteuer kaum spürbar belastet. Damit zeigen wir einen marktwirtschaftlichen Weg auf, der für alle Seiten von Vorteil ist. So funktioniert Soziale Marktwirtschaft: einfache Regeln und fairer Wettbewerb.

Gerade in der Steuerpolitik brauchen wir mutige Fortschritte – oft hilft dabei der gesunde Menschenverstand. Wir wünschen uns eine offene Debatte über ordnungspolitische Reformperspektiven des Steuersystems und stellen mit dem Gutachten zur Mehrwertsteuer einen ersten Vorschlag zur Diskussion.



Hubertus Pellengahr

Geschäftsführer der Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft

PS: Weitere Informationen rund um die Vereinfachung des Steuersystems und den einheitlichen Mehrwertsteuersatz finden Sie unter www.DasRichtigeTun.de/Mehrwertsteuer

Vorbemerkung

Ausgangspunkt ist der Koalitionsvertrag: hier wird „Handlungsbedarf bei den ermäßigten Mehrwertsteuersätzen“ identifiziert. Der Koalitionsvertrag bringt das Thema Mehrwertsteuer zwar auf die Tagesordnung – macht aber nicht deutlich, in welche Richtung eine Reform gehen soll. Sowohl Koalitionsparteien wie auch weitere Interessengruppen fordern zusätzliche Ausnahmen und Sonderermäßigungen. Zum Beispiel für Gastronomie und Energie (FDP), den Fernverkehr (Grüne), Getränke und Medikamente (Bund der Steuerzahler).

Die Mehrwertsteuer steht deshalb für eine Richtungsdebatte: Kommt es zukünftig zu neuen und zusätzlichen Ausnahmen, Sonderregelungen, Bevorzugungen und Wettbewerbsverzerrungen? Oder kommt es zu einer Vereinheitlichung und Vereinfachung der Steuer?

Soziale Marktwirtschaft heißt: Einfache Regeln. Fairer Wettbewerb. Die Mehrwertsteuer muss wieder marktwirtschaftlich geregelt werden: Einfach und fair.

Ausgangslage

Das heutige System weicht vom ursprünglichen Modell der „Konsumbesteuerung“ ab. Viele Ausnahmen führen zu Wettbewerbsverzerrungen, da einzelne Güter, Branchen oder Rechts- und Organisationsformen subventioniert werden. So ist die Mehrwertsteuer über die Jahre zu einem Einfallstor zur Bedienung von Sonderinteressen geworden. Außerdem werden neben Konsumgütern auch Investitionen, vor allem die der öffentlichen Hand besteuert. Dies ist aber wachstumshemmend.

Das Aufkommen der Mehrwertsteuer betrug im Jahr 2009 etwa 180 Mrd. Euro. Durch die ermäßigten Steuersätze entstand ein Steuerausfall von etwa 20 Mrd. Euro. Die Steuerausfälle auf Grund der Steuerbefreiungen betragen in etwa 15 Mrd. Euro. Das vorgelegte Gutachten geht von der Prämisse aus, dass eine Reform der Mehrwertsteuer nicht zu einer Erhöhung des Steueraufkommens führen und somit nicht der Haushaltskonsolidierung dienen soll. Vielmehr ist es das Ziel, durch eine Vereinfachung des Steuersystems mehr Wettbewerbsneutralität herzustellen und Effizienzreserven zu heben. Bevor eine mögliche Haushaltskonsolidierung über die Anhebung des Normalsatzes angestrebt wird – in der Diskussion ist eine Erhöhung von 19 v. H. auf 25 v. H. –, sollte der Staat die Steuerhinterziehung und Steuersubventionen bei der Mehrwertsteuer abbauen.“

Fazit: Kein passgenauer sozialer Ausgleich

Ein zielgerichteter sozialer Ausgleich, egal ob durch Steuerbefreiung oder Ermäßigung, funktioniert nicht, da diese Vergünstigungen teilweise nicht an die Konsumenten weitergegeben werden, sondern es sich lediglich um Unternehmens-Subventionen handelt. Dort, wo die Steuerermäßigung an Konsumenten weitergegeben wird, kommt sie aber allen und nicht nur sozial schwächeren Gruppen zugute. Der soziale Ausgleich kann folglich nicht über die Mehrwertsteuer gewährleistet, sondern muss über das Einkommensteuer- und Transfersystem erreicht werden.

Weitere Kritikpunkte am heutigen System

Weitere Probleme des heutigen Systems sind Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Schwarzarbeit (auch abhängig von der Höhe des Steuersatzes). Das führt zu Ausfällen bei der Mehrwertsteuer, bei der Einkommensteuer und den Sozialversicherungsbeiträgen. Hinzu kommen erhebliche Bürokratiekosten: Erhebungs- und Kontrollaufwand der Steuerbehörden sowie Erhebungs- und Meldeaufwand der Unternehmen.

Systembrüche führen zu komplizierten Abgrenzungsproblemen, u. a. bei der Frage des Vorsteuerabzugs. Unternehmen, die steuerbefreit und damit nicht vorsteuerabzugsberechtigt sind, werden versuchen, die in den Vorleistungen steckende Mehrwertsteuer an die Endverbraucher weiterzureichen („versteckte Mehrwertsteuer“).

Befreit von der MwSt. (§ 4 UStG) sind unter anderem:

- Wohnungsvermietung
- Ärztliche Leistungen
- Soziale Leistungen
- Finanzdienstleistungen
- Leistungen gemeinnütziger Einrichtungen

Das Reformmodell des Mehrwertsteuersystems von Prof. Dr. Rolf Peffekoven

1. *Weitgehender Wegfall der Steuerbefreiungen nach § 4 UStG:*

- Alle Steuerbefreiungen bis auf Vermietung und Verpachtung sowie die Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz und das Rennwett- und Lotteriegesetz fallen, werden gestrichen. Grund: Praktikabilität (Mieten) und Vermeidung von Doppelbesteuerung (Grunderwerb und Lotterie).
- Durch den Wegfall der Steuerbefreiung von ärztlichen Leistungen werden in jedem Fall die direkten Kosten im Gesundheitswesen steigen. Deshalb wären wohl höhere Zuschüsse an die gesetzlichen Krankenversicherungen erforderlich. Dies kann ordnungspolitisch aber gerechtfertigt werden, weil die tatsächlichen Kosten des Gesundheitswesens bisher (Steuerbefreiung) ebenfalls durch die Steuerzahler aufgebracht werden.

2. *Streichen des gesamten ermäßigten Mehrwertsteuersatzes*

- Siehe Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG

3. *Sozialer Ausgleich: zielgenauer und effizienter gestalten*

- Verteilungspolitische Ziele sollen durch den direkten Transfer an Bezieher niedriger Einkommen gewährleistet werden, also Subjekt- statt Objektförderung.
- Wegen der Streichung der Steuerbefreiungen und der ermäßigten Sätze müsste es zu einer Neuberechnung des Existenzminimums kommen. Daraus folgt eine Erhöhung des Grundfreibetrags bei der Einkommensteuer und die Anhebung von Sozialtransfers (z. B. Hartz-IV-Sätze).
- Dieser soziale Ausgleich ist zielsicherer, effizienter und wirtschaftlicher.

4. *Senkung des Regelsteuersatzes auf 16 Prozent*

- Die Vereinfachung des Steuersystems und eine weitgehende Angleichung auf einen Regelsteuersatz erwirtschaftet etwa 30 bis 35 Mrd. Euro. Hiermit kann eine Senkung des Regelsteuersatzes auf 16 Prozent refinanziert werden. Die Kosten für die Senkung des Regelsteuersatzes um drei Prozentpunkte betragen etwa 24 Mrd. Euro.

Links

Umsatzsteuerrecht – online:

http://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/

Anlage 2 (Ausnahmen und Ermäßigungen):

http://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/anlage_2_83.html

Zur Reform der Mehrwertsteuer

Zurück zu einer generellen Konsumbesteuerung

Gutachten

erstellt im Auftrag der

Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft

von

Professor Dr. Rolf Peffekoven

em. Direktor des Instituts für Finanzwissenschaft der
Johannes Gutenberg-Universität Mainz

2010

I. Ausgangslage	13
II. Reformnotwendigkeiten bei der Umsatzsteuer: ein Überblick	17
1. Regelung der Gesetzgebungshoheit und der Ertragshoheit	17
2. Kampf gegen die Steuerhinterziehung	18
(1) Transaktionen im EU-Binnenmarkt	18
(2) Transaktionen im Inland	19
3. Reformansätze	20
III. Zum System der Mehrwertsteuer	21
IV. Systembrüche in der Mehrwertsteuer	25
1. Steuerliche Behandlung des Außenhandels	25
2. Steuerliche Behandlung der Investitionen	25
3. Steuerliche Behandlung des privaten Konsums	26
(1) Steuerbefreiungen	26
(2) Nullsteuersatz	27
(3) Ermäßigte Steuersätze	27
(4) Zusammentreffen und Wirkungen von Steuervergünstigungen	28
4. Steuerliche Behandlung des staatlichen Sektors	29
V. Für den Abbau der Steuervergünstigungen	31
1. Zur Rechtfertigung	31
2. Streichung von Steuerbefreiungen	32
3. Streichung des ermäßigten Steuersatzes	34
(1) Die derzeitige Regelung	34
(2) Probleme der ermäßigten Steuersätze	35
(3) Zwischenergebnis	38
VI. Reformvorschlag	40
Anhänge der Mehrwertsteuerrichtlinie	42
Literaturverzeichnis	44

I. Ausgangslage

Nach dem Koalitionsvertrag¹ zwischen CDU, CSU und FDP vom 26.10.2009 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 (anstelle 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“. Dabei geht es letzten Endes darum, auf der einen Seite die Steueransprüche des Staates durch Bekämpfung des Steuerbetrugs und durch Verbesserung der Zahlungsmoral durchzusetzen, auf der anderen Seite aber über die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen Arbeitsplätze zu sichern und Investitionen zu ermöglichen, also wachstumspolitische Akzente zu setzen.

Die Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer)² wird aber in den nächsten Jahren auch aus einem weiteren Grund im Interesse der Steuerpolitik stehen. Wenn die dringend gebotene Konsolidierung der öffentlichen Haushalte, also der Abbau der strukturellen Defizite im staatlichen Gesamthaushalt, nicht über Ausgabenkürzungen erreicht werden kann – was zweifellos vorzuziehen wäre –, werden Steuererhöhungen unumgänglich sein. Angesichts der Größe des Konsolidierungsbedarfs kommen dafür schließlich nur die Einkommen- und Körperschaftsteuer auf der einen Seite, oder die Umsatzsteuer auf der anderen Seite infrage. Sowohl in der Politik als auch in weiten Bereichen der Wissenschaft gilt dabei unter wachstumspolitischem Aspekt die Erhöhung der Umsatzsteuer als eher akzeptabel. Die Begründung dafür lautet:

- Die Umsatzsteuer ist eine Konsumsteuer, belastet also den Konsum, nicht aber die wachstumspolitisch besonders relevanten Investitionen.³
- Die Umsatzsteuer wird von Unternehmen über entsprechende Preiserhöhungen auf die Konsumenten (voll) überwält. Mithin ist die Umsatzsteuer für die Unternehmen ein – sie nicht belastender – „durchlaufender“ Posten.

Ob diese beiden Voraussetzungen tatsächlich erfüllt sind, wird im Folgenden im Einzelnen zu überprüfen sein. Vorab kann bereits festgehalten werden: In der derzeitigen Ausgestaltung ist die Umsatzsteuer keine reine Konsumsteuer, sondern ein Gemisch von (indirekter) Konsumsteuer und (indirekter) Einkommensteuer. Ob die volle Überwälzung gelingt, hängt im Wesentlichen von den Marktverhältnissen, der Wettbewerbssituation, der allgemeinen Konjunkturlage und dem Kurs in der Geldpolitik ab. Zudem hat der Gesetzgeber durch die vielen Ausnahmen und Sonderregelungen und die damit verbundenen Wettbewerbsverzerrungen selbst nicht unerheblich dazu beigetragen, die volle Überwälzung der Umsatzsteuer zumindest zu erschweren. Dazu trägt auch der verschärfte Wettbewerb im europäischen Binnenmarkt bei, jedenfalls dort, wo die Umsatzsteuer nach dem Ursprungslandprinzip (Direktimporte) erhoben wird. Gelingt die Überwälzung aber nicht, wird die Umsatzsteuer zu einer Unternehmensteuer und zwar zu einer gewinnunabhängigen Steuer, die wachstumspolitisch als besonders negativ zu beurteilen ist.

¹ Koalitionsvertrag (2009), S. 14.

² Zur Abgrenzung der Begriffe vgl. unten S. 21 ff.

³ Zu einer Gegenposition vgl. Peffekoven (2009), S. 426 f.

Aus wettbewerbs- und wachstumspolitischen Gründen werden in der letzten Zeit immer wieder steuerliche Vergünstigungen im Rahmen der (allgemeinen) Umsatzsteuer gefordert. Mit dem Hinweis auf die „europäische Wettbewerbssituation“ ist im Koalitionsvertrag bereits angekündigt worden, dass beabsichtigt sei, „ab dem 1.1.2010 für Beherbergungsleistungen im Hotel- und Gastronomiegewerbe den Mehrwertsteuersatz auf 7 % zu ermäßigen“. Inzwischen ist dies durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22.12.2009⁴ auch verwirklicht worden. Das hatte bereits Forderungen zur Folge, den ermäßigten Steuersatz auch für andere Leistungen und für andere Branchen einzuführen. Das Hotel- und Gaststättengewerbe fordert (vor allem mit Hinweis auf administrative Mehrbelastungen⁵) den ermäßigten Steuersatz auf die übrigen Leistungen dieses Gewerbes auszuweiten, um weiterhin für eine Gesamtleistung (z. B. Übernachtung mit Frühstück und Vollpension) einen einheitlichen Umsatzsteuersatz erheben zu können. Die Deutsche Bahn AG verlangt für ihre Leistungen (im Fernverkehr) mit Hinweis auf die Wettbewerbssituation in Europa ebenfalls den ermäßigten Steuersatz. Einige gesetzliche Krankenkassen – unterstützt von Politikern – wollen ihre Finanzprobleme dadurch lösen, dass die Umsatzsteuer auf Medikamente ermäßigt wird. Mit einer Absenkung des Steuersatzes könnten angeblich rund 3,2 Mrd. Euro eingespart werden.⁶ Möglicherweise ist mit der Einführung des ermäßigten Steuersatzes für Hotelübernachtungen ein Damm gebrochen: Immer neue Forderungen nach steuerlicher Entlastung sind wahrscheinlich nur noch abzuweisen, wenn eine entschlossene Reform der Mehrwertsteuer durchgeführt wird.

Die Europäische Union, die die Gesetzgebungshoheit der Mitgliedsländer bei der Umsatzsteuer durch mehrere Richtlinien erheblich einschränkt, erlaubt, dass – aus beschäftigungspolitischen Gründen – der Kreis der Güter und Dienstleistungen, die bei der Umsatzsteuer ermäßigt besteuert werden können, ausgeweitet werden darf (z. B. auf Leistungen der Restaurants, auf haushaltsnahe Dienstleistungen und ganz generell für lokale und arbeitsintensive Dienstleistungen). Der deutsche Gesetzgeber hatte davon zwar bisher keinen Gebrauch gemacht. Im Jahre 2008 ist allerdings für die Entgelte von Skiliftbetreibern und Bergbahnen der ermäßigte Steuersatz eingeführt worden; dem folgte nunmehr die quantitativ bedeutendere Vergünstigung (von etwa 1 Mrd. Euro) für Übernachtungen in Beherbergungsbetrieben.

Nach einer Studie des Bundesministeriums der Finanzen⁷ entfielen im Jahre 2007 knapp 6,5 v. H. des gesamten Umsatzsteueraufkommens auf Umsätze, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen. Geht man davon aus, dass dieser Anteil auch für 2010 gilt, dann würde bei einem geschätzten Umsatzsteueraufkommen von 180 Mrd. Euro⁸ der ermäßigte Steuersatz einen Steuerausfall von etwa 20 Mrd. Euro verursachen⁹ – angesichts der Konsolidierungserfordernisse sicher kein zu vernachlässigender Betrag. Zudem zeigt sich damit, dass der ermäßigte Steuersatz bei der Umsatzsteuer eine der größten Steuervergünstigungen in Deutschland ist.¹⁰ Deren Ausmaß hat in den letzten Jahren quantitativ schon dadurch zugenommen, dass der Abstand zwischen dem (seit 1.7.1983 unveränderten) ermäßigten Steuersatz und dem (seit 1.1.1993 wiederholt angehobenen) Normalsatz immer größer geworden ist.

4 BGBl. I, 2009, S. 3950.

5 Die administrativen Schwierigkeiten sind für einige Politiker, die zuvor der Steuervergünstigung zugestimmt hatten, inzwischen der Anlass für Vorschläge, die Steuersenkung zurückzunehmen oder zumindest auszusetzen.

6 Vgl. Deutsche Ärzte Zeitung vom 15.2.2010, S. 1. Dort wird der Bundestagsabgeordnete Spahn (CDU/CSU-Fraktion) wie folgt zitiert: „Es kann nicht sein, das Pornoheftechen und Schnittblumen den ermäßigten Satz haben, etwas Lebenswichtiges wie Arzneimittel aber nicht“. So einfach ist der Vergleich allerdings nicht, schon deshalb nicht, weil die Leistungen der gesetzlichen Krankenversicherungen über Beiträge finanziert werden.

7 Bundesministerium der Finanzen (2007a), S. 10.

8 Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2009a), S. 43 f.

9 Hierbei sind nur grobe Schätzungen möglich: Das statistische Material ist unzureichend, Reaktionen der Betroffenen auf Streichung des ermäßigten Satzes sind kaum zu prognostizieren.

10 Vgl. dazu Boss-Rosenschon (2008), S. 13 ff.

Die Steuerausfälle aufgrund der Steuerbefreiungen bei der Umsatzsteuer dürften sich auf einen Betrag von etwa 15 Mrd. Euro summieren¹¹.

Das (partielle oder vollständige) Streichen des ermäßigten Steuersatzes und auch der vielen Steuerbefreiungen würde zwar zu Mehraufkommen führen. Das ist jedoch völlig anders zu beurteilen als ein auf Anheben des normalen Steuersatzes zurückzuführendes Steuer Mehraufkommen. Im ersten Fall werden Subventionen gestrichen, was wettbewerbs- und wachstumspolitische Vorteile bringen wird. Im zweiten Fall wird aus fiskalischen Gründen (vor allem für Zwecke der Konsolidierung) ein Mehraufkommen angestrebt, was wachstumspolitisch eher negativ zu beurteilen ist.¹² Im ersten Fall sollte das entstehende Mehraufkommen für die Absenkung des Normalsatzes oder für erhöhte oder zusätzliche Transferzahlungen genutzt werden, die beim Streichen des ermäßigten Satzes z. B. aus verteilungspolitischen Gründen erforderlich werden könnten.

Den Koalitionären ist zuzustimmen, dass es Handlungsbedarf bei den ermäßigten Mehrwertsteuersätzen gibt. Ob die Richtung, die mit der Vergünstigung für die Betreiber von Skiliften und Bergbahnen (2008) und für Hotelbetriebe (2009) jetzt eingeschlagen wurde, aus wettbewerbs- und wachstumspolitischen Gründen richtig ist, muss im Einzelnen überprüft werden. Diese Frage soll sogar einen Schwerpunkt des folgenden Gutachtens bilden.

11 Die Angaben stützen sich auf den 21. Subventionsbericht der Bundesregierung und auf den Kieler Subventionsbericht. Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2007), S. 11 ff.; Boss-Rosenschon (2008), S. 13 ff.

12 Vgl. Peffekoven (2009), S. 426 f.

1. Regelung der Gesetzgebungshoheit und der Ertragshoheit

Die Umsatzsteuer ist nach Art. 106 Abs. 3 GG eine Gemeinschaftsteuer. Das Gesetzgebungsrecht liegt gemäß Art. 105 Abs. 2 GG beim Bund (konkurrierende Gesetzgebung); Änderungen der Umsatzsteuer bedürfen jedoch der Zustimmung des Bundesrates (Art. 105 Abs. 3 GG). Am Aufkommen der Umsatzsteuer sind der Bund, die Länder und die Gemeinden¹³ derzeit (2010) wie folgt beteiligt (sog. tatsächliche Anteile¹⁴):

Bund:	54,0 v. H.
Länder:	44,0 v. H.
Gemeinden:	2,0 v. H.

Die Anteile können durch Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf, geändert werden und sind nach den Verteilungsgrundsätzen des Art. 105 Abs. 3 und Abs. 4 GG festzusetzen. Auf die damit zusammenhängenden Probleme muss hier nicht eingegangen werden, zumal dazu eine umfangreiche Literatur vorliegt.¹⁵ Durch die jetzt anvisierte Reform der Umsatzsteuer würden zudem diese Probleme im Prinzip nicht tangiert; hierbei geht es vielmehr um eine (zweifelloso wichtige) Frage der innerstaatlichen Finanzbeziehungen zwischen Bund, Ländern und Gemeinden, die seit Jahren auf der Reformagenda der Bundesregierung steht, aber bedingt durch die Föderalismuskommissionen I und II (leider) nicht angegangen worden ist.

Auch auf die Absicht der Koalitionsparteien, den Ersatz der heutigen Gewerbesteuer durch einen höheren Anteil am Umsatzsteueraufkommen zu prüfen, muss hier nicht eingegangen werden. Diese Frage ist ebenfalls in der Literatur seit Jahren ausdiskutiert.¹⁶ Wenn man den Gemeinden eigene Gestaltungsrechte in der Steuerpolitik erhalten und sichern will, ist die höhere Beteiligung der Gemeinden am Umsatzsteueraufkommen kein geeignetes Modell für eine Reform der Kommunal финанzen; dies gilt umso mehr, als EU-rechtlich eine Differenzierung der Umsatzsteuer auf Gemeindeebene – die aus Gründen der Steuerautonomie der Kommunen zu fordern wäre – nicht zulässig ist.

Die Gesetzgebungsbefugnis des Bundes ist durch die Mehrwertsteuerrichtlinien der EU – insbesondere die 6. Mehrwertsteuerrichtlinie¹⁷ – erheblich eingeschränkt. Die Harmonisierungsbestrebungen der EU im Bereich der Besteuerung sind bei der Umsatzsteuer am weitesten fortgeschritten. Die wichtigsten Regelungen sind: das einheitliche Besteuerungsverfahren (Mehrwertsteuer), die vereinheitlichte Bemessungsgrundlage, die Mindesthöhe für den normalen (zurzeit: 15 v. H.) und für die ermäßigten Steuersätze (zurzeit: 5 v. H.), das Verbot von (über den Normalsatz) erhöhten Steuersätzen und die Begrenzung der Zahl der ermäßigten Sätze sowie die Festlegung des Kreises der Lieferungen und Leistungen sowie der Unternehmen und Körperschaften, die von der Mehrwertsteuer befreit werden müssen oder können oder für die ein ermäßigter

¹³ Die (vom Bund) an den EU-Haushalt abzuführenden Mehrwertsteuereigenmittel stellen keine Beteiligung der EU am Mehrwertsteueraufkommen dar; es handelt sich dabei vielmehr um einen Finanzbeitrag, der auf der Grundlage der vereinheitlichten Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer erhoben wird.

¹⁴ Die „tatsächlichen Anteile“ von Bund, Ländern und Gemeinden am Umsatzsteueraufkommen errechnen sich aus den gesetzlich festgelegten Umsatzsteueranteilen. Dabei werden die Beteiligungssätze für Bund und Länder auf das nach Abzug der Vorabträge für die Arbeitslosenversicherung, für die gesetzliche Rentenversicherung und für die Gemeinden verbleibenden Umsatzsteueraufkommen angewendet. Zu den Einzelheiten vgl. Bundesministerium der Finanzen (2009), S. 76 ff.

¹⁵ Für viele Peffekoven(1985), S. 55.

¹⁶ Vgl. Peffekoven (2005), S. 135 ff.

¹⁷ Europäische Union (2006).

Steuersatz angewendet werden darf. Jede nationale Reform der Umsatzsteuer muss sich im Rahmen dieser EU-Rechtsvorgaben abspielen. Sofern im Folgenden Reformschritte empfohlen werden, die gegen heutiges EU-Recht verstoßen, wird die Umsetzung naturgemäß schwierig und nur über (erfolgreiche) Initiativen der Bundesregierung auf EU-Ebene möglich sein. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass dort bei Entscheidungen in Steuerfragen Einstimmigkeit erforderlich ist.

2. Kampf gegen die Steuerhinterziehung

Die hohen Steuerausfälle bei der Umsatzsteuer, denen sich die Bundesregierung laut Koalitionsvertrag zuwenden will, sind im Wesentlichen auf drei Fakten zurückzuführen:

- Die Steuerhinterziehung bei den Transaktionen im Europäischen Binnenmarkt.
- Die „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.
- Die Steuerumgehung wegen der vielen Steuerbefreiungen und der Differenzierung des Steuersatzes.

Im zweiten Fall sind die Unternehmen, die „Geschäfte ohne Rechnung“ abwickeln, nicht primär an der Hinterziehung der Umsatzsteuer interessiert, die für sie nur einen durchlaufenden Posten darstellt. Sie haben zwei andere Motive: Sie verschaffen sich Wettbewerbsvorteile gegenüber steuerrechtlichen Anbietern und werden die entsprechenden Umsätze auch nicht als Betriebseinnahmen deklarieren. Deshalb kommt es zu Ausfällen bei der Einkommensteuer und bei den Sozialversicherungsbeiträgen.

(1) Transaktionen im EU-Binnenmarkt

Besonderes Gewicht dürfte bei der Steuerhinterziehung dem ersten Aspekt zukommen, der mit dem innerhalb des EU-Raumes geltenden Erhebungsverfahren zu erklären ist (sog. Karussellgeschäfte). Dort hat man sich bei Transaktionen zwischen umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen grundsätzlich auf die Erhebung der Umsatzsteuer nach dem Bestimmungslandprinzip geeinigt. Das heißt: Innergemeinschaftliche Lieferungen bleiben im Lieferland steuerfrei (§ 4 Nr. 1b UStG) und werden als innergemeinschaftliche Bezüge im jeweiligen Bezugsland besteuert (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG). Damit wird erreicht, dass miteinander konkurrierende Güter – auch bei national unterschiedlichen Umsatzsteuersätzen – der gleichen Umsatzsteuerbelastung unterliegen. Der damit erforderliche Grenzausgleich wird heute nicht mehr an den Binnengrenzen der EU durchgeführt. Stattdessen wird es über das (administrativ aufwendige und den Missbrauch fördernde) System der zusammengefassten Meldungen mithilfe der USt-Identifikationsnummern praktiziert.

Für Transaktionen der nicht-umsatzsteuerpflichtigen Wirtschaftssubjekte (nicht umsatzsteuerpflichtige Unternehmen und Konsumenten) gilt dagegen im Grundsatz das Ursprungslandprinzip: Die Umsatzsteuer wird im Produktionsland erhoben. Ausnahmen gibt es allerdings beim Kauf von Kraftfahrzeugen und im Versandhandel; hierfür gilt wiederum das Bestimmungslandprinzip. Bei Direktimporten der Konsumenten kann es bei Unterschieden in den Steuersätzen zu Wettbewerbsverzerrungen kommen.

Bisher ist es nicht gelungen, ein einheitliches und effizientes Erhebungsverfahren für den europäischen Binnenmarkt einzuführen. Das könnte wohl nur das sog. 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 Clearing-Verfahren (anhand makroökonomischer Größen¹⁸) 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 einigen konnte. Hier besteht nach wie vor erheblicher Reformbedarf. Schon bei früheren Übernahmen der EU-Präsidentschaft hat die Bundesregierung dieses Thema auf ihre Agenda gesetzt, ohne jedoch irgendeinen Erfolg erzielen zu können. Dennoch sollte sie sich weiter darum bemühen, auf EU-Ebene zur Verwirklichung des Binnenmarktprinzips mit Clearing zu kommen.

(2) Transaktionen im Inland

Steuerhinterziehung gibt es allerdings auch bei inländischen Transaktionen. Ein erster Fall ist der missbräuchliche Abzug von Vorsteuer. Dazu kommt es z. B., wenn ein Lieferant die Mehrwertsteuer nicht abführt, der Leistungsempfänger diese aber als Vorsteuer geltend macht. Dabei ist zu berücksichtigen, dass dies möglich ist, ohne dass eigene Umsätze getätigt wurden. Hierdurch ergibt sich für den Staat ein Ausfallrisiko.

Umsatzsteuerausfälle sind zudem bei Insolvenzen zu erwarten: Nicht gezahlte Umsatzsteuer (beim Lieferanten) oder zu viel erstattete Vorsteuer (beim Empfänger) sind im Insolvenzfall in der Regel von der Finanzverwaltung nicht mehr einzutreiben.

Steuerausfälle durch Schwarzarbeit dürften sogar weiter zunehmen, wenn der Regelsteuersatz – wie immer wieder vorgeschlagen wird – angehoben werden sollte. Die Versuche, dies durch die Steuervergünstigung nach § 35 a EStG in den Griff zu bekommen, dürften wenig erfolgreich sein. Steuerliche nehmen diese Vergünstigung „mit“, bisherige Nutznießer der Schwarzarbeit werden sich durch die vergleichsweise niedrigen Höchstbeträge nicht von ihren illegalen Praktiken abhalten lassen. Das Erzielen eines Mehraufkommens bei der Umsatzsteuer infolge Steuersatzerhöhung und damit der angestrebte Konsolidierungseffekt werden insoweit konterkariert.

3. Reformansätze

Zur Vermeidung der Steuerausfälle und des Steuerbetrugs könnten technische Änderungen im System der Umsatzsteuererhebung zweifellos beitragen. Hierfür sind in den letzten Jahren Modelle entwickelt und in Planspielen bereits überprüft worden. Mit dem „Reverse-Charge-Modell“ wird die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger verlagert, der gegenüber der Finanzverwaltung die geschuldete Umsatzsteuer übernimmt und diese gleichzeitig als Vorsteuer geltend machen kann. De facto entfallen also alle Zahlungen zwischen Unternehmen (Leistungsempfängern) und der Finanzverwaltung. Wo aber keine Steuern geschuldet werden, da können sie auch nicht hinterzogen werden. Nur bei Leistungen an Endverbraucher und staatliche Empfänger würde es beim heutigen Zahlungsverfahren (durch den Leistungserbringer) bleiben. Das „Reverse-Charge-Modell“ wird aber nur funktionieren, wenn es mit einem Kontrollverfahren (über sog. R-Nummern) kombiniert wird. Im Ergebnis käme es damit zu einem dem Meldeverfahren bei innergemeinschaftlichen Transaktionen (anhand der Identifikationsnummern) ähnlichen und wohl ebenso aufwendigen Verfahren.

Eine andere Lösung zur Bekämpfung der Steuerausfälle bei der Umsatzsteuer wäre der generelle Übergang zur Ist-Besteuerung anstelle der Soll-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 bezahlt ist. Auch dieses Verfahren ist allerdings ohne einen Cross Check nicht Erfolg versprechend: Anhand von Identifikationsnummern müssten alle Transaktionen an die Finanzverwaltung gemeldet werden.

Die Vermeidung der hohen Steuerausfälle – die Ausfallquote wird auf etwa 10 v. H. eines hypothetischen Steueraufkommens (ohne Steuerausfälle) geschätzt – ist nicht nur eine Frage der Steuergerechtigkeit, sondern auch ein Beitrag zur Haushaltskonsolidierung. Bevor diese über die Anhebung des Normalsatzes – in der Diskussion ist eine Erhöhung von 19 v. H. auf 25 v. H. – angestrebt wird, sollte man die Steuerhinterziehung und auch die Steuersubventionen bei der Mehrwertsteuer abbauen. Daneben sollte die Bundesregierung die Bemühungen um eine technische Änderung bei der Umsatzsteuererhebung fortsetzen. Diese können allerdings nicht im nationalen Alleingang, sondern nur auf EU-Ebene gelöst werden. Deshalb wird darauf im Folgenden nicht weiter eingegangen werden.¹⁹

III. Zum System der Mehrwertsteuer

Die bisher synonym verwendeten Begriffe „Umsatzsteuer“ und „Mehrwertsteuer“ müssen zunächst gegeneinander abgegrenzt werden. Umsatzsteuern sind indirekte (im Unternehmensbereich erhobene) Steuern auf die dort abgewickelten Umsätze, die den Zweck verfolgen, letzten Endes die privaten Konsumausgaben steuerlich zu belasten. Das kann nur gelingen, wenn die im Unternehmenssektor erhobene Umsatzsteuer voll im Preise der Konsumgüter auf die Konsumenten weitergegeben (überwälzt) wird. Der offene Ausweis der Umsatzsteuer auf den Rechnungen ist kein Beleg für die Überwälzung, da nicht bekannt ist, wie sich der Nettopreis infolge der Besteuerung verändert hat.

Umsatzsteuern können auf die Brutto- oder die Nettoumsätze der Unternehmen erhoben werden; dies kann auf einer Stufe oder auf mehreren oder auf allen Stufen im Produktionsprozess geschehen.²⁰

Dem folgenden Schema ist zu entnehmen: Die Mehrwertsteuer ist der Gruppe der Netto-Allphasen-Umsatzsteuern (Value Added Taxes) zuzurechnen. Durch die Steuerbefreiung für die Investitionen soll erreicht werden, dass nicht das Nettosozialprodukt zu Marktpreisen, sondern der Konsum (Nettosozialprodukt zu Marktpreisen minus Investitionen²¹) belastet wird. Eine solche Netto-Allphasen-Umsatzsteuer nennt man auch Mehrwertsteuer vom Konsumtyp. Das ist das Referenzsystem für die heute innerhalb der Europäischen Union erhobene Mehrwertsteuer, an dem sich auch Reformen ausrichten müssen: **Der gesamte private Konsum, aber auch nur dieser, wird mit einem einheitlichen Steuersatz belastet.** Davon weicht allerdings die derzeit praktizierte Regelung zum Teil erheblich ab, was vor allem auf Steuerbefreiungen und Steuersatzdifferenzierungen zurückzuführen ist. Insofern liegt der Reformbedarf auch ganz besonders in diesen Bereichen.

Dass eine Mehrwertsteuer nur dann Wettbewerbsneutralität sichert, wenn sie dem Referenzsystem entspricht, ist seit Langem bekannt. So hatte der wissenschaftliche Beirat in einer EntschlieÙung zur Einführung der Mehrwertsteuer (1963) darauf hingewiesen, dass Wettbewerbsneutralität nicht gesichert sei, „wenn das System der Mehrwertsteuer durch besondere Bevorzugungen, Erleichterungen und Befreiungen durchbrochen wird“²². Auch der EU-Rat vertritt die Auffassung: „Die größte Einfachheit und Neutralität eines Mehrwertsteuersystems wird erreicht, wenn die Steuer so allgemein wie möglich erhoben wird und wenn ihr Anwendungsbereich alle Produktions- und Vertriebsstufen erfasst“.²³ Wunsch und Wirklichkeit (insbesondere auch auf europäischer Ebene) liegen hier offensichtlich weit auseinander. Die Mehrwertsteuer ist über die Jahre zu einem Einfallstor zur Bedienung von Sonderinteressen geworden.

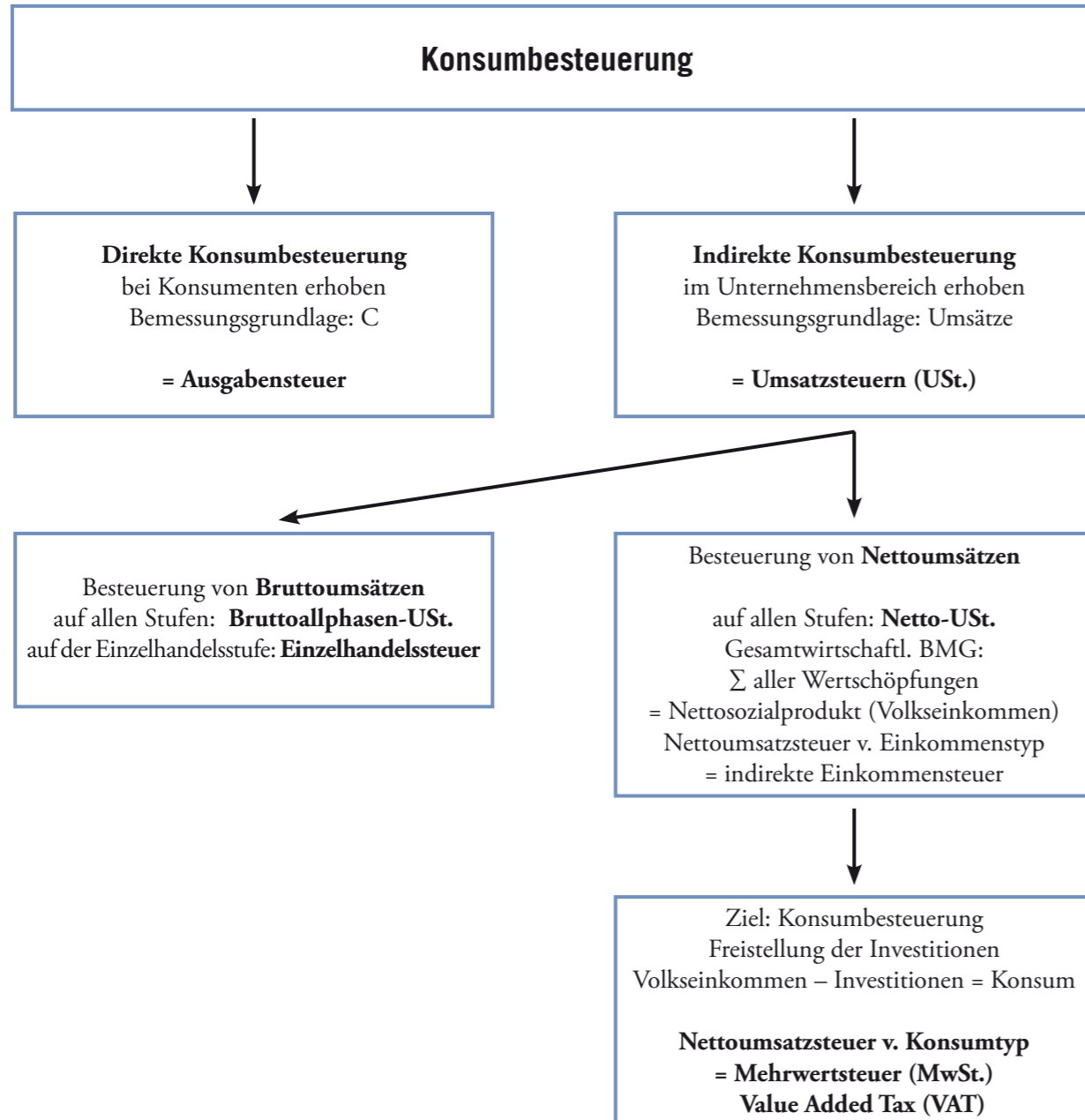
¹⁹ Zu den Formen der Umsatzbesteuerung vgl. Pohmer (1980), S. 659 ff.

²¹ Das gilt zunächst nur für eine geschlossene Volkswirtschaft. Zur Behandlung der Exporte und Importe im Falle der offenen Volkswirtschaft vgl. S. 14.

²² Wissenschaftlicher Beirat (1973), S. 309.

²³ Europäische Union (2006), S. 1.

¹⁹ Zu den Einzelheiten vgl. Sachverständigenrat (2005), Ziff. 454 ff.



Formal kann man sich die Zusammenhänge wie folgt veranschaulichen:

Mit der Mehrwertsteuer soll der private Konsum (C) steuerlich belastet werden; die Besteuerung setzt aber an Nettoumsätzen (genauer: am geschaffenen Mehrwert) im Unternehmensbereich und gesamtwirtschaftlich betrachtet am Nettosozialprodukt zu Marktpreisen an. Deshalb müssen die gesamtwirtschaftlichen Aggregate, die **nicht** zum privaten Konsum zählen, steuerfrei gestellt werden. Das sind: die privaten Investitionen (I), die Ausgaben des Staates für Güter und Dienstleistungen (G), was der Summe aus staatlichem Konsum und staatlichen Investitionen entspricht, und die Exporte (X). Auf der anderen Seite müssen Transaktionen, die zwar zum privaten Konsum, nicht aber zur inländischen Produktion zählen, der Umsatzsteuer unterworfen werden. Das sind die Importe (M)²⁵.

$$Y = C + I + G + X - M \quad (1)$$

$$C = Y - I - G - X + M \quad (2)$$

Symbole:

Y = Nettosozialprodukt zu Marktpreisen

C = privater Konsum

G = Ausgaben des Staates für Güter und Dienstleistungen

X = Export

M = Import

Eine Mehrwertsteuer, die tatsächlich reine Konsumbesteuerung (Besteuerung des privaten Konsums) ist, müsste demnach zweierlei garantieren: Der gesamte private Konsum, aber auch nur dieser, muss der Mehrwertsteuer unterliegen. Anders betrachtet:

- (1) Der gesamte private Konsum muss lückenlos durch die Mehrwertsteuer erfasst werden.
- (2) Sämtliche privaten Investitionen (I) müssen steuerfrei bleiben.
- (3) Sämtliche Ausgaben des Staates für Konsum und Investitionen (G) müssen steuerfrei sein.
- (4) Der Export muss steuerfrei gestellt und der Import der Mehrwertsteuer unterworfen werden.²⁶

²⁴ Außer nach dem Kriterium direkte/indirekte Besteuerung könnte auch noch nach allgemeinen und speziellen Verbrauchssteuern unterschieden werden. Die Umsatzsteuer zählt – vonseiten der Konzeption betrachtet – zu den allgemeinen Steuern.

²⁵ Streng genommen müssen nur die importierten Konsumgüter besteuert werden. Da der Vorsteuerabzug aber auch für importierte Investitionsgüter erlaubt ist, kann der gesamte Import steuerlich belastet werden.

²⁶ Das gilt ebenso für die innergemeinschaftlichen Lieferungen bzw. die innergemeinschaftlichen Erwerbe.

IV. Systembrüche in der Mehrwertsteuer

Wird gegen diese Grundsätze – aus welchen Gründen auch immer – verstoßen, verliert die Mehrwertsteuer ihren Charakter als allgemeine Konsumsteuer und wird zu einer Mischung aus (indirekter) Einkommensteuer und (indirekter) Konsumsteuer. Damit entstehen wachstums- und wettbewerbspolitische Nachteile, die das gemeinhin positive Urteil über diese Steuer stark relativieren.

1. Steuerliche Behandlung des Außenhandels

Die Forderung (4) wird dadurch erreicht, dass grundsätzlich im Außenwirtschaftsbereich und im europäischen Binnenhandel das Bestimmungslandprinzip angewendet wird. Wie bereits erwähnt, gilt dies jedoch nicht für die Transaktionen der **nicht** umsatzsteuerpflichtigen Wirtschaftssubjekte, hier gilt das Ursprungslandprinzip (mit Ausnahme der Besteuerung von Kraftfahrzeugen und des Versandhandels). Dadurch bleiben Teile der innergemeinschaftlichen Bezüge steuerfrei, und Teile der innergemeinschaftlichen Lieferungen werden besteuert. Beides entspricht nicht dem Konzept einer allgemeinen Konsumbesteuerung.

2. Steuerliche Behandlung der Investitionen

Bei steuerpflichtigen Unternehmen bleiben die Investitionen wegen des Vorsteuerabzugs steuerfrei. Bei steuerbefreiten Unternehmen oder Kleinunternehmen, die die Regelung des § 19 UStG in Anspruch nehmen, werden Investitionen dagegen besteuert. Inwieweit diesen Unternehmen die Überwälzung gelingt, ist nicht eindeutig zu entscheiden. Öffentliche Investitionen werden entgegen der Forderung (3) besteuert, sodass auch wachstumspolitisch erwünschte öffentliche Investitionen im Infrastrukturbereich und im Bildungswesen der Mehrwertsteuer unterliegen, während Investitionen im (steuerpflichtigen) Unternehmensbereich nicht belastet werden. Dem soll durch einige Steuerbefreiungen nach § 4 UStG Nr. 21 und 22 a UStG augenscheinlich entgegengewirkt werden. Die Steuerbefreiung von unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen (Nr. 21) sowie von Vorträgen, Kursen und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art. (Nr. 22 a) werden gelegentlich damit gerechtfertigt, umsatzsteuerlich nicht zwischen der Bildung von Humankapital und derjenigen von Sachkapital im Unternehmensbereich diskriminieren zu wollen.²⁷ Viel wichtiger ist dagegen die Unterscheidung, dass die Umsatzsteuer bei Sachinvestitionen nach Investoren differenziert – diese sind im privaten Unternehmensbereich steuerfrei, nicht aber im öffentlichen Bereich. Daran ändern freilich die genannten Steuerbefreiungen überhaupt nichts.

3. Steuerliche Behandlung des privaten Konsums

Da die Umsatzsteuer eine indirekte Konsumbesteuerung darstellt, wird die Steuer im Unternehmensbereich erhoben und soll über entsprechende Preiserhöhungen bei den Konsumgütern auf die Endverbraucher überwältigt werden. In der derzeit praktizierten Umsatzsteuer bleiben jedoch Teile des privaten Konsums entgegen der Forderung (1) ganz oder teilweise steuerfrei. Dazu werden verschiedene Methoden eingesetzt, die entsprechend dem Besteuerungskonzept im Unternehmenssektor ansetzen müssen. Diese Steuervergünstigungen unterscheiden sich im Ansatzpunkt und vor allem auch im Ausmaß der damit tatsächlich erreichten Entlastung des Konsums.

(1) Steuerbefreiungen

Einzelne Unternehmen werden von der Mehrwertsteuer befreit; sie stehen damit de facto außerhalb des Mehrwertsteuersystems. Beispiele sind die Wohnungsvermietung, ärztliche Leistungen, soziale Leistungen, Finanzdienstleistungen, Leistungen gemeinnütziger Einrichtungen. Die Freistellung einzelner Unternehmen hat allerdings nur Wirkungen für die Gesamtsteuerbelastung, wenn diese direkt an Endverbraucher liefern. Bei Lieferungen an andere (steuerpflichtige) Unternehmen kommt es auf der nächsten Produktionsstufe zu einem Nachholeffekt: Eine nicht vom Lieferanten in Rechnung gestellte Umsatzsteuer kann der Bezieher der Leistung auch nicht als Vorsteuer geltend machen.

Die steuerbefreiten Unternehmen werden wie Endverbraucher behandelt, obwohl sie das ganz augenscheinlich nicht sind. Ein solches Unternehmen zahlt in seinen Inputs die ihm in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer, ohne den Vorsteuerabzug praktizieren zu dürfen. Dieses Unternehmen wird 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 überwältigte Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer geltend machen, weil sie auf der Rechnung nicht ausgewiesen wird. Insoweit wird er „Steuer von der Steuer“ zahlen müssen. Dieser für die Bruttoallphasen-Umsatzsteuer typische „Kaskadeneffekt“ gilt daher also auch für die Mehrwertsteuer, obwohl ihre Einführung gerade mit dem Argument gefordert wurde, mit der Mehrwertsteuer könne der unerwünschte Kaskadeneffekt vermieden werden.²⁸ Die Steuerbefreiungen stellen deshalb einen Systembruch in der Mehrwertsteuer dar.

Liefern die steuerbefreiten Unternehmen an Endverbraucher, so werden sie ebenfalls versuchen, die in den Inputs steckende Vorsteuer zu überwälzen. Sofern das gelingt, werden auch die Endverbraucher mit der Mehrwertsteuer belastet. Die Monopolkommission spricht von „versteckter Mehrwertsteuer“, die „zwar nicht explizit als Steuer ausgewiesen wird, aber dennoch eine Steuerleistung ist“²⁹. Steuerbefreiungen garantieren also keineswegs, dass die Endverbraucher nicht doch mit Mehrwertsteuer belastet werden; allerdings ist das Ausmaß der Belastung völlig unklar – auch dies wieder ähnlich den Wirkungen einer Bruttoallphasen-Umsatzsteuer. Wegen den ungenauen Wirkungen sind Steuerbefreiungen generell kritisch zu beurteilen.

(2) Nullsteuersatz

In manchen Fällen sind Unternehmen zwar mehrwertsteuerpflichtig, sie dürfen allerdings bei ihren eigenen Umsätzen den Nullsatz anwenden, und der Vorsteuerabzug ist für sie zugelassen. Solche Unternehmen bleiben grundsätzlich im System der Mehrwertsteuer, für ihre Verkäufe gilt lediglich ein Steuersatz von null. Das ist die beim Export derzeit praktizierte Lösung. Hierbei spricht man vom Nullsteuersatz oder von „zero tax rating“. Nur mit dieser Methode kann man erreichen, dass der Abnehmer der Leistung tatsächlich von der Mehrwertsteuer befreit ist. Im Außenwirtschaftsverkehr ist das beabsichtigt; deshalb ist der Nullsteuersatz für Exporte und für innergemeinschaftliche Lieferungen zwecks Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips auch angebracht.

Neben dem Export wird der Nullsteuersatz in einigen Ländern auch für Verkäufe an Konsumenten gewährt. Hier garantiert er zwar, dass die entsprechenden Konsumgüter mehrwertsteuerfrei bleiben; nach der Idee der Mehrwertsteuer (generelle Belastung des gesamten privaten Konsums) ist er allerdings systemfremd und könnte höchstens mit der Verfolgung bestimmter wirtschaftspolitischer Ziele (z. B. in der Verteilungspolitik) gerechtfertigt werden. Das mag auch die Erklärung sein, warum in Deutschland – außer beim Export und den innergemeinschaftlichen Lieferungen – der Nullsteuersatz nicht gewährt wird.

Die EU sieht darin höchstens eine vorübergehende Regelung in den Mitgliedstaaten, die vor dem Beitritt zur Gemeinschaft in ihrem Steuersystem die Nullsteuersätze kannten.³⁰ Interessant sind die Argumente, die die EU-Kommission gegen die Nullsteuersätze vorbringt: Würden diese extensiv genutzt, dann wären damit erhebliche Probleme verbunden: Erosion der Bemessungsgrundlage, Wettbewerbsverzerrungen und die Notwendigkeit eines relativ hohen Regelsatzes bei der Mehrwertsteuer, um ein bestimmtes Aufkommen zu sichern.³¹ Das sind allerdings Argumente, die auch gegen den ermäßigten Steuersatz sprechen.³²

(3) Ermäßigte Steuersätze

Mit der Satzspaltung (ermäßigter Steuersatz) soll erreicht werden, dass bestimmte Konsumgüter weniger stark mit der Mehrwertsteuer belastet werden. Das gelingt allerdings nur dann, wenn der Lieferant die Steuerermäßigung in vollem Umfang an den Endverbraucher weitergibt, seine Bruttopreise also entsprechend der Steuervergünstigung senkt. Tut er das nicht, dann ist die Vergünstigung über den ermäßigten Steuersatz eine Subventionierung der Unternehmen, die letzten Endes nicht zu vertreten ist. Im Zusammenhang mit der jüngsten Senkung des Steuersatzes für Übernachtungen in Hotels wird gerade dieser Aspekt immer wieder herausgestellt. Vertreter des Hotel- und Gaststättenverbandes (Dehoga) sind sogar der Meinung, „es könne gar nicht Ziel sein, die Übernachtungspreise eins zu eins zu senken“³³, ein Teil der Mehrwertsteuervergünstigung müsse für jahrelang zurückgestellte Investitionen verwendet werden. Deutlicher kann man den Subventionscharakter der Steuerermäßigung eigentlich nicht herausstellen. Falls wirklich Investitionen gefördert werden müssten, wären wohl andere Instrumente, z. B. ein Investitionsbonus, erforderlich gewesen.

30 Zu einem Überblick vgl. Europäische Kommission (2009).

31 Vgl. Europäische Gemeinschaft (1977); Tait (1988), S.54 f.

32 Vgl. ausführlicher S. 35 ff.

33 o. V. (2010): Dehoga Thüringen fordert weitere Steuersenkungen, www.mdr.de/thueringen

28 Vgl. wissenschaftlicher Beirat (1974), S. 235 ff.

29 Monopolkommission (2009), S. 45.

(4) Zusammentreffen und Wirkungen von Steuervergünstigungen

Das Zusammentreffen verschiedener Vergünstigungen kann zu geradezu absurden Ergebnissen führen, wie der wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen anhand des Beispiels der häuslichen Essensversorgung („Essen auf Rädern“) dargestellt hat:³⁴ Auf diesem Markt konkurrieren anerkannte Verbände der freien Wohlfahrtspflege, deren Leistungen von der Umsatzsteuer befreit sind und die keinen Vorsteuerabzug geltend machen können, gemeinnützige Vereine, die den Vorsteuerabzug beanspruchen können und dem ermäßigten Steuersatz unterliegen sowie privat-gewerbliche Unternehmen, für die die Regelbesteuerung (Vorsteuerabzug und Regelsatz) gilt. Ob der erste Anbieter eine weitergehende Vergünstigung erhält als der zweite, ist nicht eindeutig zu entscheiden; der dritte wird dagegen in jedem Fall diskriminiert. Es kommt also zu Wettbewerbsverzerrungen, die allokatonspolitisch in keiner Weise zu begründen sind. Zweifelhaft ist auch, ob die steuerlichen Vorteile die hilfsbedürftigen Empfänger, für die sie ja gedacht sind, überhaupt erreichen. Das Fazit des wissenschaftlichen Beirats ist ebenso kurz wie überzeugend: Die umsatzsteuerliche Förderung gemeinnütziger Körperschaften ist vom Ansatz her verfehlt.³⁵ Über den konkreten Fall hinaus lässt sich festhalten: Steuerbefreiungen sollten zumindest an der Art der Leistung, aber nicht an der Art und der Rechtsform des Unternehmens anknüpfen.

Die damit angesprochenen Zusammenhänge zeigen sich deutlich am sog. Mehrwertsteuerprivileg der Deutschen Post AG. Nach § 4 Nr. 11 b UStG sind die „unmittelbar dem Postwesen dienenden Umsätze der Deutschen Post AG“ von der Umsatzsteuer befreit. Die Steuerbefreiung der Deutschen Post gilt für alle Universaldienstleistungen nach Post-Universaldienstleistungsverordnung. Im Gegensatz zur Deutschen Post müssen andere Anbieter für ihre Leistung Umsatzsteuer berechnen. Die Monopolkommission hat anhand von Beispielen veranschaulicht, dass die Ungleichbehandlung zu Wettbewerbsverzerrungen führt und keineswegs die Steuerfreiheit für die Konsumenten sichert.³⁶

Auch dieses Beispiel bestätigt noch einmal: Wenn schon Steuerbefreiungen bei der Umsatzsteuer gewährt werden, sollte man sie nicht an Unternehmen (Post), sondern an bestimmte Leistungen (Postdienstleistungen) binden und zwar an solche, die unmittelbar an Konsumenten (und möglichst nur an Konsumenten) abgegeben werden. Das hat im Übrigen der wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen³⁷ bereits im Jahr 1962, also deutlich vor Einführung der Nettoumsatzsteuer in Deutschland (1968) so gesehen. Eine Umsatzsteuerbefreiung für die Lieferungen von Wasser und Energie – wiewohl lebensnotwendige Güter – lehnte der Beirat ab, weil der Verbrauch privater Haushalte nicht sauber vom Verbrauch in Unternehmen abgetrennt werden könne. Eine Steuerbefreiung nur für die Lieferungen von Wasser und Energie durch die öffentliche Hand wollte der Beirat schon gar nicht akzeptieren, weil diese „gegen das Gebot der Wettbewerbsneutralität der Umsatzbesteuerung“ spreche³⁸. Das sollte auch heute noch so gelten.

4. Steuerliche Behandlung des staatlichen Sektors

Verkäufe der Unternehmen an den Staat (Öffentlicher Konsum und öffentliche Investitionen) unterliegen entgegen Forderung (3) der Mehrwertsteuer, ohne dass der Staat einen Vorsteuerabzug praktizieren könnte; Verkäufe an den Staat werden also wie Einzelhandelsumsätze behandelt. „Sales to government are treated as a retail sale.“³⁹ Nach der Systematik der Konsumbesteuerung müssten diese Käufe eigentlich steuerbefreit werden; das könnte man erreichen, wenn man auf diese Transaktionen – wie beim Export – den Nullsatz erheben würde. Das wird in der Literatur gelegentlich allerdings als eine völlig „nutzlose Verkomplizierung“ (a needless complication)⁴⁰ bezeichnet. Ob der Staat für seine Käufe Mehrwertsteuer zahlen muss oder nicht, sei unter fiskalischem Aspekt gleichgültig: Das, was (angesichts der Steuerpflicht) für die Käufe des Staates an Mehrwertsteuer zu zahlen sei, entspreche genau dem Aufkommen des Staates aus diesen Transaktionen. Das Budget des Staates (der gesamtstaatliche Haushalt) werde praktisch nur verlängert; die Umsatzbesteuerung stelle keine Belastung dar.

Dieser Sachverhalt gerät freilich in ein anderes Licht, wenn man den föderativen Aufbau der Bundesrepublik und das dort geltende Verteilungssystem der Umsatzsteuer beachtet: Die Gemeinden, die über 60 v. H. der öffentlichen Investitionen erbringen, zahlen dafür Umsatzsteuer; sind aber (tatsächlich) nur zu 2 v. H. am Umsatzsteueraufkommen beteiligt. Eine Steuerbefreiung für den staatlichen Sektor würde zu einem „heimlichen Finanzausgleich“ führen, der so in der Verfassung nicht vorgesehen ist und sicher zu einer Neuverteilung des Umsatzsteueraufkommens nach Art. 106 Abs. 3 Satz 4 GG führen würde.

Wenn man die öffentliche Hand wie einen Endverbraucher behandelt, ist es zwar konsequent, seine Leistungen – dort, wo er auf Märkten gegen Entgelt anbietet – von der Umsatzsteuerpflicht zu befreien. Damit schafft man aber die schon angesprochenen Wettbewerbsverzerrungen, wenn die öffentliche Hand in Konkurrenz zu privaten umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen steht. Das sicher bekannteste Beispiel ist die Umsatzsteuerfreiheit für die Deutsche Post, was den privaten Briefzustellern einen Wettbewerbsnachteil verschafft hat, der letztlich entscheidend dazu beigetragen hat, dass hier ein wachstumspolitisch durchaus erwünschter Wettbewerb erst gar nicht entstehen konnte. Nach der Privatisierung der Deutschen Post wäre es längst an der Zeit gewesen, das Unternehmen in die volle Mehrwertsteuerpflicht einzubeziehen.⁴¹ Offenbar sind zumindest Schritte in diese Richtung geplant.

Die 6. Mehrwertsteuerrichtlinie der Europäischen Gemeinschaft sah bereits vor, dass zwar grundsätzlich der staatliche Sektor (einschließlich der kommunalen Ebene und der dem öffentlichen Recht unterliegenden Unternehmen) von der Mehrwertsteuer befreit sein sollte, nicht jedoch in dem Falle, in dem die Steuerbefreiung zu einer signifikanten Störung des Wettbewerbs führen würde.⁴² Diese Überlegung hilft nicht viel weiter, denn hierbei handelt es sich um eine Leerformel, weil nicht geklärt ist, was eine signifikante Störung des Wettbewerbs ist. Konsequenz wäre nur eine Lösung, alle öffentlichen Unternehmen, die Leistungen am Markt gegen Entgelt anbieten, in die volle Steuerpflicht einzubeziehen, ihnen dann aber auch den Vorsteuerabzug einzuräumen.

34 Vgl. Wissenschaftlicher Beirat (2008), S. 346.

35 Ebenda, S. 347.

36 Monopolkommission (2009), S. 44 ff.

37 Wissenschaftlicher Beirat (1974), S. 258 f.

38 Ebenda, S. 259.

39 Tait (1988), S. 76.

40 Ebenda, S. 75.

41 Andere liberalisierte Netzindustrien im Bereich der Daseinsvorsorge unterliegen der Umsatzsteuer, so seit dem 1.1.1996 die Leistungen der Deutschen Telekom AG (§ 4 Nr. 11a UStG), ebenso werden Lieferungen von Strom und Gas mit dem Regelsatz besteuert.

42 Vgl. Europäische Union (1977), Art. 4(5) . Vgl. auch Tait (1988), S. 77.

1. Zur Rechtfertigung

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

- Im ersten Fall lautet die Argumentation wie folgt: Die Bezieher niedriger Einkommen geben erfahrungsgemäß einen relativ großen Teil ihres Einkommens für Konsum aus; ihre Konsumquote (Relation Konsumausgaben zu verfügbarem Einkommen) liegt also hoch. Wer nur ein sehr niedriges Einkommen hat (z. B. ein Empfänger von Hartz-IV-Leistungen, ein Rentner, ein Studierender), mag sogar sein gesamtes Einkommen für Konsum ausgeben (müssen). Die Konsumquote ist dann gleich eins. Für ein solches Wirtschaftssubjekt würde die Mehrwertsteuer wie eine indirekte Einkommensteuer wirken, die die steuerliche Leistungsfähigkeit nicht berücksichtigen kann. Der Mehrwertsteuer kommt somit eine – verteilungspolitisch unerwünschte – regressive Wirkung zu. Viele sehen im Rahmen der Mehrwertsteuer eine geeignete Gegenmaßnahme in der Steuerbefreiung (z. B. für die Mietausgaben) oder im ermäßigten Steuersatz (z. B. für Nahrungsmittel), weil damit gerade die Güter verbilligt werden, die im Verbrauchsbudget der Bezieher niedriger Einkommen eine vergleichsweise große Rolle spielen.
- Im zweiten Fall wird darauf hingewiesen, dass bei Gütern mit positiven externen Effekten eine Subventionierung geboten sein kann. Statt Subventionen an die Anbieter dieser Leistungen zu zahlen, kann man auch über einen ermäßigten Steuersatz eine Preissenkung herbeiführen und dadurch eine stärkere Nachfrage hervorrufen. Wie bei allen Subventionen sind auch Steuervergünstigungen nur dann allokatonspolitisch zu begründen, wenn der Markt unvollkommen funktioniert und mit der Steuervergünstigung ein besseres wirtschaftliches Ergebnis, genauer: die Internalisierung der positiven externen Effekte, erreicht werden kann. Im Grunde geht es um sog. meritorische Güter, bei denen der Staat ein größeres Angebot herbeiführen will, als es bei marktmäßiger Preisbildung zustande käme.

2. Streichung von Steuerbefreiungen

Wenn man nur die beiden hier angesprochenen Rechtfertigungen für die Steuerbefreiungen gemäß § 4 UStG im Grundsatz für tragfähig hält, sind – selbst bei einer weiten Auslegung der Zielsetzungen – viele der heute gewährten Steuerbefreiungen nicht zu rechtfertigen und müssten schon deshalb gestrichen werden.

Aus dem Katalog nach § 4 UStG gilt dies vor allem für folgende Steuerbefreiungen:⁴³

- Nr. 6 Leistungen der Eisenbahnen des Bundes
- Nr. 8 Gewährung und Vermittlung von Krediten
- Nr. 11 Tätigkeit der Bausparkassenvertreter, Versicherungsvertreter und Versicherungsmakler

- Nr. 14 Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt und andere heilberufliche Tätigkeiten

- Nr. 15 Umsätze der gesetzlichen Träger der Sozialversicherung
- Nr. 16 Umsätze der Krankenhäuser, Diagnosekliniken etc.
- Nr. 18 Leistungen der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege

Besonders umstritten ist dabei die Streichung der Steuerbefreiung der Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker und aus ähnlichen heilberuflichen Tätigkeiten (Nr. 14), der Umsätze der Träger der Sozialversicherung (Nr. 15) und der Umsätze der Krankenhäuser, Alten- und Pflegeheime (Nr. 16). Das würde zwar beträchtliche Mehreinnahmen von rund 12 Mrd. Euro bringen, aber gleichzeitig zu Kostensteigerungen im Gesundheitswesen und damit zu einer Anhebung der Beiträge oder zu erhöhten Staatszuschüssen an die Sozialversicherungen führen. Unter dem Konsolidierungsaspekt bringt die Streichung also nicht viel.⁴⁴ Darum geht es aber auch gar nicht: Solange das Gesundheitswesen über Beiträge finanziert wird, sollten aus Effizienzüberlegungen die tatsächlich anfallenden Kosten den Verursachern angelastet werden und nicht in vermindertem Steueraufkommen „versteckt“ und auf die Gesamtheit der Steuerzahler verteilt werden. Zudem tragen bei der heutigen Regelung auch die Länder und Gemeinden einen Teil der Steuermindereinnahmen, finanzieren also Ausgaben, für die sie eigentlich nicht zuständig sind.

Umstritten wird auch die Streichung der Steuerbefreiung für Wohlfahrtseinrichtungen (Nr. 18) sein. Allerdings gibt es dafür weder gemeinschaftsrechtliche Bindungen noch ökonomische (allokationstheoretische) Begründungen. Dieses Thema ist in einem Gutachten des wissenschaftlichen Beirats im Einzelnen abgehandelt worden.⁴⁵ Zudem spricht für die Streichung, dass – wenn überhaupt Steuerbefreiungen eingeführt werden – nicht Unternehmen (Wohlfahrtsverbände), sondern die von ihnen erbrachten Leistungen steuerbefreit werden müssen, um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden.⁴⁶

Die übrig bleibenden Steuerbefreiungen werden mit der verteilungspolitischen Zielsetzung (Vermeidung der Regressionswirkung) und mit dem allokatiospolitischen Ziel (Internalisierung positiver externer Effekte) gerechtfertigt. Dabei wird in der Regel die Steuerbefreiung für die Umsätze aus Vermietung und Verpachtung positiv beurteilt: Die Ausgaben für Mietzahlungen machen vor allem für Bezieher niedriger Einkommen einen

hohen Anteil am Konsumbudget aus. Deshalb wird für die Steuerfreiheit plädiert.⁴⁷ Die Zusammenhänge sind allerdings wohl etwas komplexer.

Zunächst einmal ist es reine Fiktion, dass Wohnungsmieten wegen der Vorschrift des § 4 Nr. 12 UStG von der Mehrwertsteuer nicht belastet werden. Die in den erheblichen Ausgaben für den Bau eines Hauses sowie den laufenden Reparatur- und Instandhaltungsaufwand steckende Mehrwertsteuer wird der Vermieter wie alle anderen Kosten über den Mietpreis zu überwälzen versuchen. Insoweit ist auch heute im Mietpreis eine „versteckte Mehrwertsteuer“ enthalten; die eigentlich angestrebte Steuerfreiheit für die Wohnungsnutzung wird deshalb nicht verwirklicht. Wenn man die vollständige Befreiung der Wohnungsnutzung von der Umsatzsteuer tatsächlich erreichen wollte, müsste man den Nullsteuersatz mit Vorsteuerabzug bei den Wohnungsanbietern einführen. Damit handelt man sich allerdings das nächste Problem ein: Wenn gemietete und vom Eigentümer selbst genutzte Wohnungen steuerlich gleich behandelt werden sollen, müsste man den Bauherren von selbst genutztem Wohnraum die Vorsteuer erstatten, ihn also als Unternehmer behandeln. Genau so müsste verfahren werden bei späterem Instandsetzungsaufwand.⁴⁸ Angesichts der dann fälligen großen Zahl von Erstattungsansprüchen und der oft unzureichenden Buchführung bei Bauherren von Eigenheimen, ist eine solche Lösung wohl nicht zu empfehlen. Stattdessen sollte man bei der heutigen Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 a UStG bleiben; damit akzeptiert man allerdings die „versteckte Mehrwertsteuer“.

Dieses verteilungspolitische Argument, Mietausgaben machten insbesondere bei Beziehern niedriger Einkommen einen hohen Anteil am Budget aus und müssten deshalb steuerfrei bleiben, wird dadurch entkräftet, dass gerade für die Empfänger von Hartz-IV-Leistungen die Mietkosten staatlicherseits übernommen werden. Mit einer Anpassung des Wohngeldes würde man darüber hinaus verbleibende Unzulänglichkeiten angehen können. Das verspricht eher Zielgenauigkeit und Effizienz als die Steuerbefreiung für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken in der Umsatzsteuer.

Das gilt ebenso für die Steuerbefreiungen, die für die Bereiche Wissenschaft, Kultur, Kunst und Ausbildung gewährt werden. Auch hier könnte man zielgenauer – und ohne Wettbewerbsverzerrungen zu schaffen – mit Transfers oder mit zusätzlichen Ausgaben des Staates für Bildung und Wissenschaft arbeiten.

Die sich bei Besteuerung der Wohnungsmieten ergebenden und hier angesprochenen Probleme zeigen sich übrigens immer dann, wenn ein umsatzsteuerpflichtiges Unternehmen mit einem Wirtschaftsobjekt in Wettbewerb steht, das nicht umsatzsteuerpflichtig ist. Das ist z. B. bei Grundstücksverkäufen und beim Gebrauchtwagenhandel der Fall. Hier muss man eine pragmatische Lösung finden. Beim Grundstückshandel entspricht dem die Steuerfreiheit in der Umsatzsteuer, ergänzt um die Erhebung einer speziellen Grunderwerbsteuer. Beim Gebrauchtwagenhandel sind es Kommissionsgeschäfte⁴⁹ oder die Differenzbesteuerung nach § 25 a UStG.

⁴³ Die Befreiungstatbestände sind hier nur in Kurzform wiedergegeben. Zu den Einzelheiten vgl. den Wortlaut von § 4 UStG.

⁴⁴ Vgl. Sachverständigenrat (2005), Ziff. 466.

⁴⁵ Wissenschaftlicher Beirat (2008), S.348 ff.

⁴⁶ Vgl. oben S. 28.

⁴⁷ So auch der Sachverständigenrat (2005), Ziff. 466.

⁴⁸ Ein solches Vorgehen würde eine grundsätzlich andere Behandlung des selbst genutzten Wohnraums (auch in der Einkommensteuer) voraussetzen. Vgl. dazu Peffekoven (2005), S. 255 ff.

⁴⁹ Der Gebrauchtwagen wird von einem umsatzsteuerpflichtigen Händler im Auftrag des privaten Haushalts verkauft.

Der Reformvorschlag hinsichtlich der Steuerbefreiungen nach § 4 UStG lautet demnach: Streichung aller Steuerbefreiungen bis auf zwei Fälle.

- Nr. 12 a: Vermietung und Verpachtung von Grundstücken
Nr. 9: Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz oder unter das Rennwett- und Lotteriegesetz fallen

Für den ersten Fall sprechen Praktikabilitätsüberlegungen, für den zweiten die Vermeidung einer Doppelbelastung.

3. Streichung des ermäßigten Steuersatzes

Im Rahmen der Steuervergünstigungen bei der Umsatzsteuer spielt die Gewährung des ermäßigten Steuersatzes die – auch quantitativ – wichtigste Rolle. Die dadurch verursachten Steuerausfälle dürften sich auf etwa 20 Mrd. Euro pro Jahr belaufen. Dazu kommt, dass diese Vergünstigung in vielen Fällen gar nicht bei den Konsumenten wirksam wird und zu erheblichen Wettbewerbsverzerrungen führt.

(1) Die derzeitige Regelung

Die Regelungen zu den ermäßigten Steuersätzen finden sich in Abschnitt 2 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie (Art. 98 ff.). Danach können die Mitgliedstaaten einen oder zwei ermäßigte Steuersätze anwenden, allerdings nur auf die Lieferung von Gegenständen und auf die Dienstleistungen der in einem Anhang III (zu Art. 98)⁵⁰ genannten Kategorien. Diese eigentlich eher restriktive Grundstruktur wird allerdings wieder aufgehoben und auch verkompliziert durch eine große Zahl zeitlich befristeter Ausnahmeregelungen, die einzelne Mitgliedsländer in Anspruch nehmen können. So dürfen die Mitgliedstaaten auf Lieferungen von Erdgas, Elektrizität und Fernwärme einen ermäßigten Steuersatz anwenden, sofern nicht die Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung besteht; Letzteres ist von der EU-Kommission im Einzelfall festzustellen (Art. 102).

Die in Deutschland ermäßigt besteuerten Umsätze sind in § 12 Abs. 2 UStG geregelt und in der Anlage zu § 12 Abs. 2 UStG im Einzelnen aufgeführt; sie erfüllen die Anforderungen des Art. 98 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie. Auch die jüngste Einführung eines ermäßigten Steuersatzes für Hotelübernachtungen stützt sich auf Art. 98 Abs. 2 sowie Nr. 12 des Anhangs III.

Auf Vorschlag der Kommission können die Mitgliedstaaten vom Rat einstimmig ermächtigt werden, bis zum 31.12.2010 auf bestimmte (in einem Anhang IV⁵¹ zusammengestellte) Dienstleistungen ermäßigte Steuersätze anzuwenden (Art. 106). Dabei müssen die Dienstleistungen folgende Voraussetzungen erfüllen (Art. 107):

- Sie müssen arbeitsintensiv sein.
- Sie müssen in weitgehendem Maße direkt an die Endverbraucher erbracht werden.
- Sie müssen überwiegend lokalen Charakter haben und dürfen nicht geeignet sein, Wettbewerbsverzerrungen hervorzurufen.

⁵⁰ Der Anhang befindet sich auf S. 42 f.

⁵¹ Der Anhang befindet sich auf S. 43.

Darüber hinaus muss ein enger Zusammenhang zwischen den durch die Ermäßigung des Steuersatzes bedingten Preissenkungen und der absehbaren Zunahme der Nachfrage und der Beschäftigung bestehen, was eine Prognose über die Preiselastizität der ermäßigt besteuerten Güter voraussetzt, die in der Regel eher schwierig sein dürfte. Durch die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes darf zudem das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes nicht gefährdet werden. Das Gutachten der „Copenhagen Economics“ hat gezeigt, dass infolge des unterschiedlichen Ausmaßes, in dem die einzelnen Mitgliedsländer Gebrauch von der Regelung des Art. 106 der Mehrwertsteuerrichtlinie machen, ermäßigte Steuersätze sehr wohl den EU-Binnenhandel beeinflussen: Insbesondere in grenznahen Gebieten der Mitgliedsländer entstehen Wettbewerbsverzerrungen.⁵²

Der deutsche Gesetzgeber hat von der Möglichkeit zur befristeten Einführung des ermäßigten Steuersatzes bisher keinen Gebrauch gemacht – trotz vieler Forderungen der potenziellen Nutznießer (z. B. haushaltsnahe Dienstleister, Friseure, Gaststättengewerbe). Deutschland dürfte insoweit durch die ermäßigten Sätze gemäß Art. 106 der Mehrwertsteuerrichtlinie eher negativ betroffen sein und sollte eigentlich auf EU-Ebene darauf drängen, dass die Regelung über die nur vorübergehend zugelassenen ermäßigten Steuersätze nicht über den 31.12.2010 hinaus verlängert wird.

(2) Probleme der ermäßigten Steuersätze

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 Verbrauchsteuer über in ein System von Einzelverbrauchsteuern. Das führt – auch innerhalb einer Volkswirtschaft – zu Wettbewerbsverzerrungen zwischen einzelnen Branchen und damit zu Effizienzverlusten.

Einer solchen Entwicklung hat die 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie immerhin einen Riegel vorschoben, also die negativen Wirkungen begrenzen wollen: Sie lässt nur noch einen oder zwei **ermäßigte** Steuersätze und nicht mehr die zuvor auch in einigen Mitgliedstaaten der EU erhobenen **erhöhten** Mehrwertsteuersätze (in der Regel auf „Luxusgüter“⁵³) zu. Offenbar bestehen aber auch gegen die derzeitige Regelung seitens der EU letzten Endes noch ökonomische Bedenken. Anders ist nicht zu verstehen, dass der Rat auf der Grundlage eines Berichts der Kommission erstmals 1994 und später alle zwei Jahre den Anwendungsbereich der ermäßigten Steuersätze überprüfen wollte (Art. 100). Zudem war die Kommission gehalten, dem Europäischen Parlament und dem Rat spätestens am 30. 6. 2007 auf der Grundlage der von einer unabhängigen Expertengruppe für Wirtschaftsfragen durchgeführten Untersuchung einen Bericht über die Auswirkungen der auf lokal erbrachte Dienstleistungen angewandten ermäßigten Sätze vorzulegen. Dabei sollten insbesondere die Wirkungen auf die Schaffung von Arbeitsplätzen, das Wirtschaftswachstum und das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes dargestellt werden (Art. 101). Die Untersuchung der Expertengruppe ist von einer Beratungsgesellschaft, Copenhagen Economics⁵⁴, im Jahre 2007 erstellt worden; der angeforderte Bericht der Kommission⁵⁵ liegt vor. Darin plädiert die Kommission dafür, dass

⁵² Vgl. Copenhagen Economics (2007), S. 88 ff.

⁵³ Mitunter wurden auch (andere) Güter erhöht besteuert, die im Inland gar nicht hergestellt wurden. Wegen der Anwendung des Bestimmungslandprinzips konnten dann auch Importe oder innergemeinschaftliche Lieferungen entsprechend hoch besteuert werden, was im Ergebnis auf eine protektionistische Maßnahme hinauslief. Schon deshalb ist die Abschaffung der erhöhten Umsatzsteuersätze zu begrüßen.

⁵⁴ Copenhagen Economics (2007).

⁵⁵ Vgl. Europäische Kommission (2008).

die Ausnahmeregelungen bis auf ein oder zwei Ausnahmen befristet bis Ende 2010 verlängert werden sollten.⁵⁶ Dies ist inzwischen aufgrund eines Ratsbeschlusses auch geschehen. Die Überlegungen der Kommission zum weiteren Vorgehen bei den ermäßigten Steuersätzen sind eher vage. Bevor ein detaillierter Vorschlag ausgearbeitet werden kann, soll eine politische Debatte um eine neue Rahmenregelung für die ermäßigten Steuersätze geführt werden. Damit dürfte das Problem zunächst einmal auf die lange Bank geschoben worden sein.

Soweit bei bestimmten Gütern die Gewährung des ermäßigten Steuersatzes mit den genannten verteilungspolitischen und allokatonspolitischen Zielen nicht gerechtfertigt werden kann, müssten diese Regelungen ersatzlos gestrichen werden. Die Steuer ermäßigt sich nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 auf 7 v. H. für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb der in Anlage 2 bezeichneten Gegenstände. Weitere Steuerermäßigungen, die überwiegend „sonstige Leistungen“ darstellen, sind in § 12 Abs. 2 Nr. 3 bis 10 geregelt.

Aus dem Katalog der ermäßigt besteuerten Tätigkeiten nach § 12 Abs. 2 Nr. 3 bis 10 (Anlage zu § 12 Abs. 2 UStG) wären wohl die meisten zu streichen. Ausnahmen könnten die folgenden Ermäßigungen sein:

Nr. 7: Eintrittsberechtigung für kulturelle Veranstaltungen, Überlassung von Filmen zur Auswertung und Vorführung, Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Urheberrechten

Nr. 8: Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen

Nr. 10: Beförderungsleistungen im Nahverkehr

Hierbei lässt sich in einer weiten Interpretation die verteilungspolitische oder die allokatonspolitische Begründung immerhin vermuten.

Vor allem die Liste der dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Gegenstände (Anlage zu § 12 Abs. 1 und 2 UStG) müsste deutlich gekürzt und systematisiert werden. Für die meisten Positionen lassen sich eben keine verteilungs- oder allokatonspolitischen Rechtfertigungen finden. Ob bei den dann noch verbleibenden Warengruppen (im Wesentlichen Grundnahrungsmittel und Kulturgüter) der ermäßigte Steuersatz geeignet ist, die angestrebten verteilungspolitischen und allokatonspolitischen Ziele zu erreichen oder ob es nicht effizientere Maßnahmen gibt, wird im Folgenden noch zu prüfen sein. Möglicherweise sind die Ziele mit anderen wirtschaftspolitischen Maßnahmen besser und kostengünstiger zu erreichen.

Die wichtigste Gruppe stellen die Lebensmittel dar⁵⁷, ausgenommen allerdings einige „Luxusartikel“, wie zum Beispiel „Langusten und Schnecken“ (Nr. 3). Bei Getränken sind ausdrücklich ausgenommen: Trinkwasser, das abgepackt verkauft wird (Nr. 34) sowie Frucht- und Gemüsesäfte (Nr. 32), sämtliche alkoholischen Getränke sowie Kaffee und Tee als zubereitete Getränke.

Die über 50 Warenbezeichnungen der Anlage 2 zu § 12 Abs. 1 Nr. 1 und 2 UStG, die in den einzelnen Positionen noch weiter 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? Warum werden Maulesel ermäßigt, Esel aber regelbesteuert? Offenbar haben in dieser Liste erfolgreich vertretene Interessen einzelner Branchen ihren Niederschlag gefunden. Das führt zu völlig unsinnigen und in der Regel nicht nachvollziehbaren Ergebnissen, die dazu beitragen, dass der Wettbewerb vielfach verzerrt und der Zweck der ermäßigten Steuersätze gar nicht erreicht wird. In vielen Fällen erhalten nämlich nicht die Konsumenten preisgünstige Güter, sondern die Unternehmen können eine Subvention einstreichen. Dazu nur einige Beispiele, die auch einen Eindruck von den enormen Kosten vermitteln, die in der Praxis bei Verwaltung und Wirtschaft (Compliance Costs) anfallen dürften, um einzelne Güter und Leistungen gegeneinander abgrenzen zu können:

- Ausdrücklich von der Ermäßigung für Nahrungsmittel ausgeschlossen sind Lieferungen von Speisen und Getränken zum Verzehr an „Ort und Stelle“. Wird das Brathähnchen an der Imbissbude gekauft und zum Verzehr mit nach Hause genommen, hat der Verkäufer für den Umsatz den ermäßigten Steuersatz zu entrichten. Wenn dagegen das Hähnchen sofort an der Imbissbude verzehrt wird und wenn dort besondere Vorrichtungen für den Verzehr an „Ort und Stelle“ bereitgehalten werden (Abschnitt 25a Abs. 1 UStR), unterliegt der Umsatz dem Regelsteuersatz. Da der Unternehmer in diesem Fall erfahrungsgemäß das Hähnchen zu einem bestimmten Bruttopreis verkauft – egal ob es der Kunde zu Hause oder an „Ort und Stelle“ verzehrt, was der Verkäufer im Vorhinein in der Regel weder weiß noch beeinflussen kann –, kommt der ermäßigte Steuersatz beim Verkauf „über die Straße“ gar nicht dem Konsumenten zugute. Bei gleichem Bruttopreis erzielt der Unternehmer für den Kauf „über die Straße“ einen höheren Nettopreis als bei Verkauf zwecks Verzehr an „Ort und Stelle“. Er wird sogar versucht sein, Verkäufe möglichst als solche „über die Straße“ zu deklarieren, weil er – bei gleichem Bruttopreis – dafür weniger Umsatzsteuer abführen muss. Die damit drohende Steuerhinterziehung könnte man wohl nur in den Griff bekommen, wenn an jede Imbissbude ein Kontrolleur gestellt würde. Soweit der ermäßigte Steuersatz zum Zuge kommt, schlägt er sich in einer Gewinnerhöhung des Unternehmens nieder.
- Nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 gilt der ermäßigte Steuersatz auch für die Beförderung von Personen im Verkehr mit Taxen, sofern die Beförderungstrecke nicht mehr als 50 Kilometer beträgt.⁵⁸ Ein Taxiunternehmen bietet zu einem Pauschalpreis (Bruttopreis von 50 Euro) Fahrten zum nahe gelegenen Flughafen an, Aufträge nimmt er telefonisch in seiner Betriebsstätte entgegen. Setzt er für eine solche Fahrt ein übliches Taxi ein, sind im Umsatz 7 v. H. Umsatzsteuer enthalten, der Nettopreis beträgt also 46,73 Euro. Schickt er dagegen einen Mietwagen⁵⁹, dann sind im Umsatz 19 v. H. Umsatzsteuer enthalten, er würde also zu einem Nettopreis von 42,02 Euro fahren müssen. Für einen Konsumenten, der letzten Endes nur am Bruttopreis interessiert ist, würde der ermäßigte Steuersatz keinen Vorteil bringen; der Unternehmer würde dagegen einen höheren Nettopreis erzielen. Der beabsichtigte Fördereffekt des ermäßigten Steuersatzes wird nicht erreicht.

56 Ebenda, S. 14.

57 Vom Gesamtaufkommen aus der ermäßigten Besteuerung entfallen rund 75 v. H. auf die Besteuerung von Nahrungsmitteln, Trinkwasser und Milch. Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2007a), S. 10.

58 Die Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 will der Sachverständigenrat (2009, Ziff. 297) abschaffen, weil die Fahrtkosten zum Arbeitsort bereits durch die Pendlerpauschale subventioniert werden. Das ist wohl keine tragfähige Begründung, weil es den beiden Maßnahmen um ganz verschiedene Personenkreise und ganz unterschiedliche Zielsetzungen geht.

59 Der Mietwagenverkehr unterscheidet sich im Wesentlichen vom Taxiverkehr dadurch, dass nur Beförderungsaufträge ausgeführt werden dürfen, die am Betriebssitz oder in der Wohnung des Unternehmers eingegangen sind (§ 49 Abs. 4 Personenbeförderungsgesetz). Vgl. auch UStR-Abschn. 173 Abs. 9.

- Ein entsprechendes Ergebnis erhält man auch für den Fall der jüngsten Steuervergünstigung für die Übernachtungen in Beherbergungsbetrieben. Wenn die Hoteliers ihre bisherigen Bruttopreise nicht entsprechend der Differenz zwischen dem Regelsatz und dem ermäßigten Steuersatz senken, haben die Konsumenten von der Neuregelung keinen Vorteil; die Steuervergünstigung ist dann eine Subventionierung der Hotelbetreiber. Zudem werden sich erhebliche Abgrenzungsprobleme ergeben, vor allem bei der Frage, was genau eine Übernachtung in einem Beherbergungsunternehmen ist und welche Nebenleistungen noch dazu gehören. Hierzu wird das Bundesministerium der Finanzen alsbald ein entsprechendes „Schreiben“ vorlegen müssen. Viele gehen davon aus, dass die Beschränkung des ermäßigten Steuersatzes allein auf Übernachtungen rechtswidrig ist und beziehen sich auf eine Entscheidung des Bundesfinanzhofes⁶⁰. Danach gehören „gewöhnlich mit Reisen verbundene Dienstleistungen“ – wie z. B. die Verpflegung – als Nebenleistung zur Hauptleistung und sind daher wie diese zu besteuern. Die Beamten des Bundesfinanzministeriums werden dann auch z. B. die wichtige Frage zu klären haben, ob die Unterbringung eines Tieres im Hotelzimmer zu 7 v. H. oder – wie in einer Tierpension – zu 19 v. H. zu versteuern ist.

(3) Zwischenergebnis

Zusammenfassend kann man festhalten:

- Der Katalog der ermäßigt besteuerten Güter ist keineswegs überzeugend abgegrenzt, sondern eher willkürlich. Er spiegelt schlussendlich erfolgreich vertretene Sonderinteressen; es kommt zu erheblichen Wettbewerbsverzerrungen und damit zu Effizienzverlusten. Zudem ergeben sich immer wieder Abgrenzungsprobleme, wenn in einem Produkt sowohl Komponenten enthalten sind, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, als auch solche, die regelbesteuert werden. Schon vor Jahren hat das „Überraschungsei“ die steuerpolitische Debatte beschäftigt: Wie ist ein (hohles) Ei aus Schokolade (Steuersatz 7 v. H.), in dem als Überraschung für den Käufer ein kleines Spielzeug (Steuersatz 19 v. H.) untergebracht ist, umsatzsteuerlich zu behandeln? Zwar gilt der Grundsatz, dass eine wirtschaftlich unteilbare Leistung auch umsatzsteuerlich als Einheit zu behandeln ist und dass die Hauptleistung und die unselbstständigen Nebenleistungen zu einer Leistungseinheit zusammengefasst werden⁶¹, aber dieser Grundsatz wird aus „rechtssystematischen Gründen“ durchbrochen, wenn nur ein Teil einer Leistung dem ermäßigten Steuersatz unterliegt. Zudem wird immer wieder darüber gestritten, was eine unselbstständige Nebenleistung ist.

Ganz generell gilt: Bei differenzierten Umsatzsteuersätzen für ähnliche Produkte ist immer wieder mit Streitigkeiten zwischen Unternehmen und der Verwaltung über die „richtige“ Abgrenzung zu rechnen, die letzten Endes vor den Finanzgerichten entschieden werden müssen. Die „Compliance Costs“ dürften demnach sehr hoch liegen. Mit dem Streichen des ermäßigten Steuersatzes würde für Verwaltung, Wirtschaft und Rechtssprechung erheblicher Aufwand vermieden und auch wohl mehr Rechtssicherheit geschaffen.

- Die Gewährung eines ermäßigten Steuersatzes soll den Konsumenten (über Preissenkungen) zugute kommen. In vielen Fällen ist das nicht gesichert. Da die Umsatzsteuer als indirekte Konsumbesteuerung im Unternehmensbereich erhoben werden muss, kommt der gewünschte Effekt nur dann zustande, 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 Unternehmer 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 Mittel mit hohem administrativem 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. Wenn im Interesse der Bezieher niedriger Einkommen und der Familien mit Kindern die Milch ermäßigt besteuert wird, dann können eben auch die Reichen ihre Katzen mit subventionierter Milch füttern. Damit werden öffentliche Mittel vergeudet. 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.⁶² „Targeted direct budget subsidies can often achieve better results at lower costs than reduced VAT rates“.⁶³
- Ähnliches gilt auch für die allokatiospolitische Rechtfertigung des ermäßigten Steuersatzes (Internalisierung positiver externer Effekte). Eine solche Politik wäre nur zu vertreten, wenn man die externen Effekte exakt quantifizieren und dann beim Einzelnen abgelten könnte. Das dürfte über den Preis der besteuerten Güter nicht möglich sein – schon deshalb nicht, weil das Ausmaß der Überwälzung unbekannt ist. Mitunter ist es auch Ziel der ermäßigten Steuersätze, zusätzlichen Konsum an meritorischen Gütern (z. B. Bücher, Zeitschriften, Besuch kultureller Veranstaltung) 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 einheitlicher Steuersatz entspricht dem Konzept der Mehrwertsteuer als allgemeiner indirekter Konsumsteuer. Das „Copenhagen Institute“ ist nach einer umfassenden Analyse der in den EU-Mitgliedstaaten praktizierten ermäßigten Steuersätze zu dem Ergebnis gekommen: „A single rate can improve economic efficiency, reduce compliance costs and smooth the function of internal market.“⁶⁴ Ermäßigte Steuersätze können in den betroffenen Branchen durchaus positive Effekte (steigende Produktivität und Abbau von Arbeitslosigkeit) haben, aber das geht – wie bei vielen Subventionen – zulasten der Gesamtwirtschaft.

⁶⁰ Urteil des Bundesfinanzhofes vom 15.1.2009 (Az: V R 9/06). Zit. nach Handelsblatt, Nr. 29, 11.2.2010, S. 15.

⁶¹ Abschnitt 29 Abs. 3 UStR.

⁶² Vgl. Peffekoven (2005), S. 12.

⁶³ Copenhagen Institute (2007), S. 4.

⁶⁴ Ebenda.

VI. Reformvorschlag

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. Die Reform muss in die genau andere Richtung gehen: Streichen des ermäßigten Steuersatzes und generelle Besteuerung mit einem Regelsatz. Das ist EU-rechtlich ohne Weiteres möglich, da die Regelungen der Mehrwertsteuerrichtlinie die Einführung ermäßigter Steuersätze erlaubt, aber nicht zwingend vorschreibt. Dänemark hat in der Vergangenheit den Versuch mit einem einheitlichen Steuersatz unternommen.⁶⁵

Gleichzeitig sollten die Steuerbefreiungen nach § 4 UStG bis auf zwei Ausnahmen⁶⁶ gestrichen werden; sie sind ein systemfremdes Element in der Mehrwertsteuer und führen zu vielfältigen Wettbewerbsverzerrungen. Hier muss in Einzelfällen eine EU-weite Lösung angestrebt werden. Erforderlich wäre eine Änderung der derzeit gültigen Richtlinie oder eine Ausnahmeregelung für Deutschland. Das wird nicht einfach zu erreichen sein, da beides einen einstimmigen Beschluss des EU-Rates voraussetzt. Dennoch sollte sich die Bundesregierung in diese Richtung bemühen.

Das mit Streichung der Steuervergünstigungen zusätzlich anfallende Aufkommen wäre beträchtlich und könnte zum überwiegenden Teil verwendet werden, um den Regelsatz deutlich abzusenken. Aus dem 21. Subventionsbericht der Bundesregierung und dem Kieler Subventionsbericht ergeben sich Anhaltspunkte. 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) Steuer Mehreinnahmen, die aus Wachstums- und Effizienzgewinnen resultieren. Daneben dürfte der Erhebungs- und Kontrollaufwand bei der Umsatzsteuer deutlich zurückgehen – sowohl für die Verwaltung als auch für die Wirtschaft. 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 Steuer Mehraufkommens würde es ermöglichen, mit dem Regelsatz wieder auf die bis zum 31.12.2006 geltende Höhe von 16 v. H. zurückzugehen. Hierfür werden rund 24 Mrd. Euro erforderlich sein. Können die Steuervergünstigungen nicht im hier vorgeschlagenen Umfang gestrichen werden, muss die Senkung des Regelsatzes bescheidener ausfallen. Die Senkung sollte in einem Schritt geschehen, damit es nicht zum Attentismus beim Konsum kommt.

Die Masse der Konsumenten wird sich bereits dadurch besser sehen als in der derzeitigen Situation mit einem Regelsatz von 19 v. H., dem ermäßigten Steuersatz von 7 v. H. und den vielen, in ihren Wirkungen weitgehend unkontrollierbaren Steuerbefreiungen. Kritiker werden sicher 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. Wie im Einzelnen gezeigt, werden steuerbefreite Güter und Leistungen durchaus mit „versteckter Mehrwertsteuer“ belastet, und der ermäßigte Steuersatz kommt keineswegs in entsprechenden Preissenkungen beim Konsumenten an. Soweit die Steuervergünstigungen den Unternehmen als Subventionen zufallen, kann deren Streichung nicht die Konsumenten belasten.

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. Konkret heißt das: 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 von Transferzahlungen, vor allem der Regelsätze bei Hartz-IV-Leistungen, des Kindergeldes (für Bezieher sehr niedriger Einkommen), des Wohngeldes und der BAföG-Sätze.

Wenn die Steuerbefreiungen nach § 4 Nr. 14, Nr. 15 und Nr. 16 UStG gestrichen würden, müssten wohl auch höhere Zuschüsse zu den Sozialversicherungen geleistet werden. Das alles wird man aus dem Steuer Mehraufkommen bestreiten können. Insoweit bringt die Reform keine Belastung für die Konsolidierungspolitik.

Wichtigstes Ergebnis der vorgeschlagenen Reform wäre die Rückkehr zu einer generellen Konsumsteuer, bei der der Konsum umfassend, aber eben auch nur der Konsum besteuert würde – und dies mit einem einheitlichen Satz. 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.

⁶⁵ Europäische Kommission (2009).

⁶⁶ Vgl. oben S. 34.

Verzeichnis der Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, auf die ermäßigte MwSt.-Sätze gemäß Art. 98 der Mehrwertsteuerrichtlinie angewandt werden können

1. Nahrungs- und Futtermittel (einschließlich Getränke, alkoholische Getränke jedoch ausgenommen), lebende Tiere, Saatgut, Pflanzen und üblicherweise für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendete Zutaten sowie üblicherweise als Zusatz oder als Ersatz für Nahrungs- und Futtermittel verwendete Erzeugnisse;
2. Lieferung von Wasser;
3. Arzneimittel, die üblicherweise für die Gesundheitsvorsorge, die Verhütung von Krankheiten und für ärztliche und tierärztliche Behandlungen verwendet werden, einschließlich Erzeugnisse für Zwecke der Empfängnisverhütung und der Monatshygiene;
4. Medizinische Geräte, Hilfsmittel und sonstige Vorrichtungen, die üblicherweise für die Linderung und die Behandlung von Behinderungen verwendet werden und die ausschließlich für den persönlichen Gebrauch von Behinderten bestimmt sind, einschließlich der Instandsetzung solcher Gegenstände, sowie Kindersitze für Kraftfahrzeuge;
5. Beförderung von Personal und des mitgeführten Gepäcks;
6. Lieferung von Büchern, einschließlich des Verleihs durch Büchereien (einschließlich Broschüren, Prospekte und ähnliche Drucksachen, Bilder-, Zeichen- oder Malbücher für Kinder, Notenhefte oder -manuskripte, Landkarten und hydrografische oder sonstige Karten), Zeitungen und Zeitschriften, mit Ausnahme von Druckerzeugnissen, die vollständig oder im Wesentlichen Werbezwecken dienen;
7. Eintrittsberechtigung für Veranstaltungen, Theater, Zirkus, Jahrmärkte, Vergnügungsparks, Konzerte, Museen, Tierparks, Kinos und Ausstellungen sowie ähnliche kulturelle Ereignisse und Einrichtungen;
8. Empfang von Rundfunk- und Fernsehprogrammen;
9. Dienstleistungen von Schriftstellern, Komponisten und ausübenden Künstlern sowie diesen geschuldete urheberrechtliche Vergütungen;
10. Lieferung, Bau, Renovierung und Umbau von Wohnungen im Rahmen des sozialen Wohnungsbaus;
11. Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die in der Regel für den Einsatz in der landwirtschaftlichen Erzeugung bestimmt sind, mit Ausnahme von Investitionsgütern wie Maschinen oder Gebäuden;
12. Beherbergung in Hotels und ähnlichen Einrichtungen, einschließlich der Beherbergung in Ferienunterkünften, und Vermietung von Campingplätzen und Plätzen für das Abstellen von Wohnwagen;
13. Eintrittsberechtigung für Sportveranstaltungen;
14. Überlassung von Sportanlagen;
15. Lieferung von Gegenständen und Erbringung von Dienstleistungen durch von den Mitgliedstaat anerkannte gemeinnützige Einrichtungen für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit, soweit sie nicht gemäß den Artikeln 132, 135 und 136 von der Steuer befreit sind;

16. Dienstleistungen von Bestattungsinstituten und Krematorien, einschließlich der Lieferung von damit im Zusammenhang stehenden Gegenständen;
17. Medizinische Versorgungsleistungen und zahnärztliche Leistungen sowie Thermalbehandlungen, soweit sie nicht gemäß Artikel 132 Absatz 1 Buchstaben b bis e von der Steuer befreit sind;
18. Dienstleistungen im Rahmen der Straßenreinigung, der Abfuhr von Hausmüll und der Abfallbehandlung mit Ausnahme der Dienstleistungen, die von Einrichtungen im Sinne des Artikels 13 erbracht werden.

Verzeichnis der Dienstleistungen im Sinne des Artikels 106 der Mehrwertsteuerrichtlinie

1. Kleine Reparaturdienstleistungen betreffend
 - a) Fahrräder;
 - b) Schuhe und Lederwaren;
 - c) Kleidung und Haushaltswäsche (einschließlich Ausbesserung und Änderung);
2. Renovierung und Reparatur von Privatwohnungen, mit Ausnahme von Materialien, die einen bedeutenden Teil des Wertes der Dienstleistung ausmachen;
3. Reinigung von Fenstern und Reinigung in privaten Haushalten;
4. Häusliche Pflegedienstleistungen (z. B. Haushaltshilfe und Betreuung von Kindern sowie älteren, kranken oder behinderten Personen);
5. Friseurdienstleistungen.

Literaturverzeichnis

Boss, A. – A. Rosenschon (2008): Der Kieler Subventionsbericht: eine Aktualisierung. Kieler Diskussionsbeiträge Nr. 452/453, Kiel.

Bundesministerium der Finanzen (2007): Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für das Jahr 2005 bis 2008, Einundzwanzigster Subventionsbericht, Berlin.

Bundesministerium der Finanzen (2007a): Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes, Bericht vom 30. Oktober 2007.

Bundesministerium der Finanzen (2009): Finanzbericht 2010, Berlin.

Bundesministerium der Finanzen (2009a): Ergebnisse der Steuerschätzung vom 3. bis 5. November 2009, in: Monatsbericht des BMF, November 2009, S. 40 ff.

Copenhagen Economics (2007): Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union, Copenhagen.

Europäische Gemeinschaft (1977): Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 (77/388/EG) zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche Bemessungsgrundlage, in: Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften, L 145 vom 13.07.1977.

Europäische Kommission (2007): Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament über vom Normalsatz abweichende Mehrwertsteuersätze, Kom (2007) 380.

Europäische Kommission (2008): Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf ermäßigte Mehrwertsteuersätze, KOM (2008) 428endg.

Europäische Kommission (2009): Die Mehrwertsteuersätze in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft, DOK 2401/2009.

Europäische Union (2006): Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, in: Amtsblatt der Europäischen Union, L 347 v. 11.12.2006 (zitiert als: Mehrwertsteuerrichtlinie).

Keen, M – S. Smith (2006): VAT Fraud and Evasion: What do we know and what can be done, in: National Tax Journal, Vol. LIX, S. 861 ff.

Koalitionsvertrag (2009): Wachstum. Bildung. Zusammenhalt. Koalitionsvertrag von CDU, CSU und FDP, Berlin 26.10.2009.

McLure, Ch. E. (1974): A Federal Tax on Value Added: U.S. View, in: Proceedings of the the Sixty-Sixth Annual Conference, National Tax Association – Tax Institute of America, Toronto 1973, Columbus/Ohio.

Monopolkommission (2009): Post 2009: Auf Wettbewerbskurs gehen, 57. Sondergutachten, 14.12.2009.

Peffekoven, R. (1985): Zur Problematik der Umsatzsteuerverteilung, in: D. Cansier – D. Kath, (Hrsg.), Öffentliche Finanzen, Kredit und Kapital, Festschrift für Werner Ehrlicher zur Vollendung des 65. Lebensjahres, Berlin.

Peffekoven, R. (1995): Zur Besteuerung des selbstgenutzten Wohneigentums – Plädoyer für die Investitionsgutlösung, in: K. Tipke, – H. Söhn, (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Christoph Trzaskalik, Köln.

Peffekoven, R. (2005): Die ermäßigte Mehrwertsteuer gehört abgeschafft, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Nr. 143, 23.06.05, S. 12, wiederabgedruckt in: Deutsche Bundesbank (Hrsg.): Auszüge aus Presseartikeln, Nr. 27, 29.06.05, S. 14 f.

Peffekoven, R. (2005a): Abschaffung der Gewerbesteuer: Was kann Ersatz sein? in: P. Kirchhof, – O. Graf Lambsdorf, – A. Pinkwart: Perspektiven eines modernen Steuerrechts, Festschrift für Hermann Otto Solms, Berlin.

Peffekoven, R. (2009): Mehrwertsteuererhöhung: Keine nachhaltige Konsolidierung, in: Wirtschaftsdienst, 89. Jg., S. 426 f.

Pohmer, D. (1980): Allgemeine Umsatzsteuern, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Bd. II, S. 650 ff., Tübingen.

Pohmer, D. (1981): Germany, in: H. J. Aaron (Hrsg.), The Value Added Tax: Lessons from Europe, Washington, D.C.

Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (1997): Den Aufschwung sichern – Arbeitsplätze schaffen, Jahresgutachten 1994/95, Stuttgart.

Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (2005): Die Chancen nutzen – Reformen mutig voranbringen, Jahresgutachten 2005/06, Berlin.

Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (2009): Die Zukunft nicht aufs Spiel setzen, Jahresgutachten 2009/10, Paderborn.

Tait, A. A. (1988): Value Added Tax. International Practice and Problems, Washington, D.C.

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (1974): Probleme einer Netto-Umsatzbesteuerung. Gutachten vom 2. Juni 1962, in: Entschlüsseungen, Stellungnahmen und Gutachten 1949–1973, Tübingen, S. 232 ff.

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (1974a): Entschlüsselung zur Einführung der Mehrwertsteuer vom 14. Dezember 1963, in: Entschlüsseungen, Stellungnahmen und Gutachten 1949–1973, Tübingen, S. 308 ff.

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2008): Die abgabenrechtliche Privilegierung gemeinnütziger Zwecke auf dem Prüfstand, Gutachten vom Juli 2006, in: Gutachten und Stellungnahmen 1999–2008, hrsg. vom Bundesministerium der Finanzen, Berlin, S. 307 ff.

Zipfel, F. (2009): Mehrwertsteuer, ermäßigter Satz und Befreiungen, in: Deutsche Bank Research, Aktuelle Themen Nr. 462.

Autor der Studie „Zur Reform der Mehrwertsteuer“:

Prof. Dr. Rolf Peffekoven

em. Direktor des Instituts für Finanzwissenschaft der Johannes Gutenberg-Universität Mainz

Herausgeber:

Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft - INSM GmbH

Georgenstraße 22

10117 Berlin

Geschäftsführer:

Hubertus Pellengahr

Projektverantwortlicher:

Marco Mendorf

Presse- und Öffentlichkeitsarbeit:

Thomas Bauer

Kontaktaufnahme:

Telefon: 030 / 27877 - 171

Telefax: 030 / 27877 - 181

E-Mail: info@insm.de

Grafische Gestaltung: Serviceplan Public Opinion GmbH & Co. KG, Berlin

Druck: Mail Boxes Etc. GmbH, Berlin

Stand: April 2010

Die Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft ist ein überparteiliches Bündnis aus Politik, Wirtschaft und Wissenschaft. Sie wirbt für die Grundsätze der Sozialen Marktwirtschaft in Deutschland und gibt Anstöße für eine moderne marktwirtschaftliche Politik. Die INSM wird von den Arbeitgeberverbänden der Metall- und Elektroindustrie finanziert. Sie steht für Freiheit und Verantwortung, Eigentum und Wettbewerb, Haftung und sozialen Ausgleich als Grundvoraussetzungen für mehr Wohlstand und Teilhabechancen.

Das Richtige tun: die Steuern vereinfachen.

Mehr Informationen zum Thema Steuervereinfachung und Mehrwertsteuer sowie eine Downloadmöglichkeit der Studie finden Sie auf der Website www.DasRichtigeTun.de/Mehrwertsteuer

INITIATIVE >
Neue Soziale Marktwirtschaft

INSM - Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft GmbH

Geschäftsführer: Hubertus Pellengahr • Georgenstraße 22 • 10117 Berlin

Fon: 030 / 27 877-171 • Fax: 030 / 27 877-181 • Mail: info@insm.de • Web: www.insm.de