

Frankfurter Institut – Stiftung Marktwirtschaft und Politik

Paul Kirchhof und Manfred J.M. Neumann (Hrsg.)

Freiheit, Gleichheit, Effizienz

Ökonomische und verfassungsrechtliche Grundlagen
der Steuergesetzgebung

Mit Beiträgen von

Hans-Wolfgang Arndt, Dieter Birk, Hans-Jürgen Ewers, Winfried Fuest, Heinz Grossekkettler,
Christoph Hassel, Paul Kirchhof, Joachim Lang, Manfred J.M. Neumann, Helga Pollak, Wolfgang Schön

Die Umsatzsteuer aus ökonomischer Sicht

Heinz Grossekkettler

Im Folgenden wird zunächst der idealtypische Charakter der deutschen Mehrwertsteuer herausgearbeitet und gezeigt, mit welchen Steuern sie verwandt ist, was ihre Vorläufer waren und welche Wirkungen sie im Prinzip verursacht. Im Abschnitt 2 werden anschließend besondere Regelungen diskutiert, die zur Folge haben, dass der Realtyp der deutschen Mehrwertsteuer in einer Weise vom Idealtyp abweicht, die vermeidbar wäre und unnötige Lasten mit sich bringt. Hierbei wird auch kurz auf Reformvorschläge für die Behandlung der Mehrwertsteuer im EU-Binnenhandel eingegangen. Der dritte und letzte Abschnitt ist der Rolle der Mehrwertsteuer im Bundesländer-Finanzausgleich gewidmet. Auch für diesen Bereich gibt es Änderungsvorschläge.

Die Reformfragen, die – vor allem in den Abschnitten zwei und drei – aufgeworfen werden, zeichnen sich dadurch aus, dass sie in der Regel sowohl der Effizienz unseres Steuersystems als auch den Zielen der Freiheit und Gleichheit dienen würden. Es sind aber Reformfragen, d.h. die Umsetzungsprobleme, die mit diesen Änderungen verbunden wären, sind noch nicht im Einzelnen diskutiert worden.

I. Thesen zum Wesen der deutschen Mehrwertsteuer und zu ihrer grundsätzlichen Beurteilung

1. Arten von Mehrwertsteuern und Charakter der deutschen Mehrwertsteuer

Es gibt verschiedene Formen von Mehrwertsteuern. Ihnen ist gemeinsam, dass sie in mehr oder weniger modifizierter Form an der *Bruttowertschöpfung* anknüpfen, d.h. einzelwirtschaftlich an der Differenz zwischen dem Bruttoproduktions- und dem Vorleistungswert oder der Summe aus dem Gewinn, den ausgezahlten Faktoreinkommen

und den Abschreibungen.¹ Die Mehrwertsteuerarten unterscheiden sich danach, wie man die Abschreibungen auf Investitionen behandelt.

Die Besteuerungsbasis der Mehrwertsteuer in Deutschland (und in den anderen EU-Ländern) ergibt sich einzelwirtschaftlich, wenn man von der Bruttowertschöpfung den Gesamtwert aller Investitionen abzieht (was einer Sofortabschreibung der Investitionen entspricht). Vernachlässigt man bei der Erklärung des Wesens in erster Näherung die wirtschaftlichen Beziehungen mit dem Ausland und bestimmte Sonderregelungen, ergibt sich aus der Aggregation der einzelwirtschaftlichen Bruttowertschöpfung das Bruttosozialprodukt Y , das dem Wert des Konsums C und der Investitionen I entspricht ($Y = C + I$). Zieht man hiervon den Wert der Investitionen ab, ergibt sich der Wert des Konsums ($Y - I = C$). Gesamtwirtschaftlich entspricht die Besteuerungsbasis dieser Mehrwertsteuer also im Prinzip dem Konsum. Sie heißt deshalb *Mehrwertsteuer vom Konsumtyp* und ist der Idee nach eine *allgemeine Konsumsteuer*. Diese Idee lässt sich allerdings nur mit Einschränkungen verwirklichen: An sich soll die Mehrwertsteuer den gesamten privaten und öffentlichen Konsum erfassen. Im öffentlichen Bereich fällt eine adäquate Abgrenzung von Konsum und Investitionen aber schwer, und außerdem werden öffentliche Leistungen – da steuerfinanziert – in weitem Ausmaß entgeltfrei zur Verfügung gestellt. Dies hat zur Folge, dass der öffentliche Konsum von der Mehrwertsteuer letztlich nur indirekt und partiell erfasst wird, dann nämlich, wenn der Staat steuerpflichtige Inputs einsetzt. Eine Rei-

¹ Um die Dinge in dieser Kurzdarstellung nicht unnötig zu komplizieren, wird im Rahmen der Charakterisierung der Mehrwertsteuer nicht auf die Rolle von anderen Gütersteuern und Subventionen eingegangen. Es sei aber immerhin darauf hingewiesen, dass die Mehrwertsteuer Einnahmen in Form einer „Steuer von der Steuer“ erbringen kann, z.B. in Verbindung mit der Mineralölsteuer.

he von Abweichungen der realen Mehrwertsteuer von der idealen sind jedoch vermeidbar. Auf sie und damit verbundene Reformvorschläge wird im Abschnitt II eingegangen².

Wendet man bei der Konkretisierung der Steuerbemessungsgrundlage statt einer Sofortabschreibung der Investitionen andere Abschreibungsmethoden an, ergeben sich *andere Formen von Mehrwertsteuern*. Erlaubt man statt einer Sofortabschreibung aller Investitionsgüter nur eine Abschreibung pro rata temporis, ergibt sich gesamtwirtschaftlich $Y - A = C + I - A = Y^{\text{netto}}$. Das Nettosozialprodukt entspricht bei Vernachlässigung der Auslandsbeziehungen der Summe aller inländischen Einkommen. Deshalb heißt eine Mehrwertsteuer, bei der nur Pro-Rata-Temporis-Abschreibungen vorgenommen werden dürfen, *Mehrwertsteuer vom Einkommensstyp*. Lässt man überhaupt keine Absetzung für Abnutzung zu, d.h. besteuert man einzelwirtschaftlich die gesamte Bruttowertschöpfung und gesamtwirtschaftlich das gesamte Bruttosozialprodukt, ergibt sich dagegen eine Mehrwertsteuerart, die *Mehrwertsteuer vom Wertschöpfungstyp* heißt.

2. Verwandte Steuern und historische Vorläufer

Da der volkswirtschaftliche Konsum statistisch (aber nicht in allen Fällen auch der Sache nach) mit dem Verkaufserlös der Einzelhandelsgeschäfte identisch ist, gleicht eine Mehrwertsteuer vom Konsumtyp im Prinzip einer Einzelhandelsumsatzsteuer. In den USA werden in den einzelnen Bundesstaaten *Einzelhandelsumsatzsteuern* in unterschiedlicher Ausgestaltung erhoben. Hier kann man deshalb beobachten, wie sich bestimmte Unterschiede empirisch auswirken³. Erhebt man die Umsatzsteuer statt als Einzelhandels- als Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug, hat dies den Vorteil, dass in Form des Interesses nachgelagerter Stufen am Vorsteuerabzug bis zur Einzelhandelsstufe automatische Kontrollen der Steuerentrichtung für jene Güter eingebaut sind, die – anders als z.B. viele Dienstleistungen – eine mehrstufige Wertschöpfungskette durchlaufen; ein weiterer Unterschied ergibt

sich in der regionalen Streuung des Steueraufkommens⁴.

Man kann zeigen, dass eine Mehrwertsteuer vom Konsumtyp im Prinzip einer (unpersönlichen) *Ausgabensteuer* entspricht, die Kapitaleinkommen steuerfrei lässt und Arbeitseinkommen, Bodeneinkommen, Reingewinne und Erbschaftssalden besteuert⁵. Je nach der Ausgestaltung besteht in Bezug auf die Steuerbemessungsgrundlage außerdem eine mehr oder weniger enge Verwandtschaft mit der *Gewerbesteuer*⁶ und mit einer kommunalen Wertschöpfungssteuer⁷.

- 2 Die Operationalisierung der Besteuerungsidee der Mehrwertsteuer – d.h. die Konkretisierung der Bemessungsgrundlage – stößt auf eine Reihe von Schwierigkeiten, auf die hier nicht eingegangen werden kann. Vgl. hierzu F.X. Bea, Normierungen bei der Ermittlung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage, in: F.X. Bea, W. Kitterer (Hrsg.), Finanzwissenschaft im Dienste der Wirtschaftspolitik, Tübingen 1990, S. 235 - 251.
- 3 J.L. Miksell, Fiscal Effects of Differences in Sales Tax Coverage: Revenue Elasticity, Stability and Reliance, in: D. Netzer, M.P. Drennan (Hrsg.); State and Local Public Finance, Oxford u. Cambridge/Mass. 1997, S. 233 - 245.
- 4 D. Pohmer, Allgemeine Umsatzsteuern, in: N. Andel, H. Haller, F. Neumark (Hrsg.); Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Bd. 3, 1980, S. 650 - 707.
- 5 St. Homburg, Allgemeine Steuerlehre, 2. Aufl., München 2000. Dass die Mehrwertsteuer vom Konsumtyp Kapitaleinkommen der Idee nach nicht erfasst, wird bei einer vereinfachten Mehrperioden-Barwertbetrachtung deutlich. Tätigt ein Unternehmer im Jahr 1 eine Investition I (z.B. in Form eines Lageraufbaus), erhält er in diesem Jahr eine Vorsteuererstattung in Höhe von tI . Verzinst sich die Investition normal mit dem Satz i und führt sie in der Periode 2 zu Verkaufserlösen von $(1 + i)I$, sind in dieser Periode die Verkaufserlöse zu versteuern: $T = t(1 + i)I$. Hätte man die Vorsteuererstattung tI in der Periode 1 zum Zinssatz i am Kapitalmarkt angelegt, ergäbe sich in der Periode 2 unter idealisierten Umständen genau der zu zahlende Steuerbetrag. Die Steuer hat dann also den Barwert Null.
- 6 Hierzu D. Pohmer, a.a.O., S.699ff.
- 7 Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (1982): Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern in der Bundesrepublik Deutschland, wiederabgedruckt in: Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.), Der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten und Stellungnahmen 1974 - 1987, Tübingen 1988, S. 361 - 454.

Technisch gesprochen ist die heutige Mehrwertsteuer eine Allphasen-Nettoumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug, die makroökonomisch wie gesagt den Konsum belastet (oder genauer: belasten soll). Die Idee zu einer solchen Steuer als „veredelter“ Form der Umsatzsteuer geht bereits auf *V. Siemens* (1921) zurück⁸. Historisch knüpft die Mehrwertsteuer als Allphasen-Nettoumsatzsteuer an der in Deutschland bis 1967 angewandten und von *Johannes Popitz* entwickelten Allphasen-Bruttoumsatzsteuer an, die 1918 die Warenumsatz-Stempelsteuer abgelöst hatte⁹. Die Allphasen-Bruttoumsatzsteuer belastete makroökonomisch die volkswirtschaftliche Umsatzsumme und wurde wegen ihrer Anreize zur vertikalen Konzentration und im Wege der EG-Harmonisierung abgeschafft. Die heutige Umsatzsteuer wird auf der Basis des Umsatzsteuergesetzes 1999 erhoben¹⁰, das allerdings so stark vom EG-Recht beeinflusst ist, dass man die einschlägige 6. Mehrwertsteuerrichtlinie des Rates als EG-Umsatzsteuergesetz bezeichnen kann¹¹.

In der juristischen Literatur ist darüber gestritten worden, ob die Mehrwertsteuer eine Verbrauch- oder eine Verkehrsteuer ist¹². Da ein „Verbrauch“ außer im Fall der reinen Haushaltsproduktion und von Teilen des Eigenverbrauchs von Unternehmern in aller Regel einen Einkauf und damit ein Rechtsgeschäft voraussetzt, zeichnet sich dieser Streit aus ökonomischer Sicht vor allem durch begriffliche Unschärfe und die Einführung zweifelhafter Hilfskonstruktionen aus. Wenn man überhaupt einen Unterschied zwischen einer Verbrauch- und einer Verkehrsteuer machen will (was von vielen Ökonomen als unzweckmäßig empfunden wird, juristisch aber von Belang sein kann), sollte man folgendermaßen argumentieren: Eine Verbrauchbesteuerung liegt vor, wenn ein Vorgang der Gütertransformation besteuert wird, der mit einer konsumtiv nutzbaren Wertschöpfung verbunden ist (d.h. wenn durch Produktion die sachlichen Eigenschaften eines Gutes oder mit Hilfe von Handelsleistungen der Ort oder die Zeit der Lieferung verändert werden und der so geschaffene Wert im Zuge des Konsums typischerweise „aufgezehrt“ wird); eine Verkehrsteuer knüpft da-

gegen an einen bloßen Transaktionsakt an (d.h. – wie etwa die Grunderwerbsteuer – an eine Änderung der Verfügungsberechtigung ohne wertschöpfende Transformation und ohne Werteverzehr). Aus ökonomischer Sicht ist die Einordnung der Mehrwertsteuer als Konsumsteuer daher eindeutig¹³. Gleichzeitig wird die Fragwürdigkeit von solchermaßen abgegrenzten Verkehrsteuern deutlich, weil reine Transaktionssteuern i.d.R. Wanderungen zum besseren Wirt oder zur nützlicheren Verwendungsweise be- oder gar verhindern, ohne dass diese Ineffizienz dem Gleichheits- oder Freiheitsziel dient.

Stellt man sich eine Klassengesellschaft vor, in der die Arbeiter ihren gesamten Lohn im Laufe ihres Lebens konsumieren, während die Kapitalisten nahezu ihr gesamtes Einkommen sparen (und das Vermögen dann vererben), gleicht die Mehrwertsteuer vom Konsumtyp einer Steuer (nahezu allein) auf das Arbeitseinkommen¹⁴. Dies

8 *C.F.V. Siemens*, Veredelte Umsatzsteuer, 2. Aufl., Siemensstadt 1921.

9 *D. Birk*, Steuerrecht, 3. Aufl., Heidelberg 2000, S. 369. Die Literatur zur Geschichte der Umsatzsteuer und zu ihrer weltweiten Bedeutung wird erschlossen von *Pobmer* (1980). In diesem Artikel findet man auch einen systematischen Überblick über die verschiedenen Formen von Umsatzsteuern und ihre Beziehungen zueinander. Der Vorläuferaufsatz zu diesem Überblick in der zweiten Auflage des Handbuchs der Finanzwissenschaft stammt von *Schmölders* (*G. Schmolders*, Die Umsatzsteuern, in: *W. Gerloff, F. Neumark* (Hrsg.); Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Bd., 2. Aufl., Tübingen 1956, S. 565 - 600), der Vor-Vorläuferaufsatz in der ersten Auflage dieses Handbuchs von *Popitz* (*J. Popitz*, Allgemeine Verbrauchsteuer, in: *W. Gerloff, F. Meisel* (Hrsg.); Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Bd., Tübingen 1927, S. 180 - 197).

10 BGBl I S. 1270.

11 Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (Amtsblatt der EG, Nr. L 145 vom 13.06.1977). Einen Überblick über den Stand des Mehrwertsteuerrechts in der Europäischen Union und geplante Reformen bietet eine Veröffentlichung der *Europäischen Kommission* (2000).

12 *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II: Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem, Köln 1993. S. 893 - 899.

13 Ähnlich *St. Homburg*, a.a.O. S.14 f.

14 *C.S. Shoup*, Public Finance, Chicago 1969 S. 267 -269.

entspricht nicht den heutigen gesellschaftlichen Verhältnissen¹⁵, erklärt jedoch die traditionelle Abneigung vor allem von Sozialdemokraten gegen eine Mehrwertsteuer vom Konsumtyp. Verstärkt wird diese Abneigung dadurch, dass die Konsumquote mit wachsendem Einkommen fällt und die Mehrwertsteuer folglich – so eine weit verbreitete Ansicht – bei den „Reichen“ geringere Einkommensanteile belastet als bei den „Armen“. Wer deshalb die Regressivität dieser Steuer beklagt, neigt allerdings in der Regel dazu zu übersehen, (1) dass die Verteilung der Lebenseinkommen in einer Volkswirtschaft sehr viel gleichmäßiger ist als die Verteilung der Jahreseinkommen, (2) dass die relativen Einkommen und die Sparquoten von Steuerzahlern im Lebenszyklus variieren (man ist zeitweilig „arm“, zeitweilig „reich“) und (3) dass beim Gros aller Steuerzahler fast das gesamte Einkommen im Laufe des Lebens zu Konsumzwecken verwendet wird. Berücksichtigt man diese Lebenszeitperspektive, schneidet eine Konsumbesteuerung auch unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten nicht schlecht ab¹⁶. Bei der realen deutschen Mehrwertsteuer kommt hinzu, (4) dass mit steigendem Einkommen nicht nur die Konsumquote fällt, sondern zunächst auch der Anteil mehrwertsteuerfreier und -ermäßigter Güter an den Haushaltsausgaben, so dass sich zwei entgegengesetzte Tendenzen entfalten und eine Regressivität auch bei der Betrachtung von Jahreseinkommen erst bei mittleren bis höheren Einkommen nachweisbar ist¹⁷.

3. Mit der Mehrwertsteuer verbundene Lasten

Von einer Steuer gehen aus der Sicht der Bürger drei Arten von Lasten aus: Transfer-, Transaktions- und Zusatzlasten.

Transferlasten (auch formelle oder Zahllasten genannt) ergeben sich daraus, dass Einkommensteile an den Staat abgetreten werden müssen, damit dieser statt der Privaten Teile des Sozialprodukts für seine Zwecke in Anspruch nehmen kann. Solche Lasten sind bei *Fiskalzwecksteuern* – und dazu gehört die Mehrwertsteuer – der Haupt-

zweck der Besteuerung. Quantitativ entspricht die Transferleistung den Steuereinnahmen des Staates. Die Mehrwertsteuer liefert etwa 25 Prozent des gesamten Steueraufkommens, was etwa 6 Prozent des Bruttoinlandsprodukts ausmacht. Das absolute Aufkommen im Jahr 2000 dürfte bei etwa 280 Mrd. DM liegen¹⁸. Eine Erhöhung des Normalsatzes um einen Prozentpunkt liefert momentan eine Mehreinnahme von fast 17 Mrd. DM (ebenda). Die Aufkommenselastizität (der prozentuale Anstieg des Aufkommens bei einem Anstieg des Bruttoinlandsprodukts um ein Prozent) liegt langfristig bei etwa eins¹⁹, wovon sich kurzfristig allerdings fühlbare Abweichungen ergeben können²⁰.

- 15 P. Mieszkowski, Tax Incidence Theory: The Effects of Taxes on the Distribution of Income, in: D. Netzer/M.P. Drennan (Hrsg.), State and Local Public Finance, Oxford u. Cambridge/Mass., 1997, S. 108
- 16 H. Pollak, Anmerkungen zur Gerechtigkeit der Konsumausgabensteuer, in: F.X. Bea/W. Kitterer (Hg.), Finanzwissenschaft im Dienste der Wirtschaftspolitik, Tübingen 1990, S. 69 - 85.
- 17 K. D. Bedau, Senkung des Solidaritätszuschlages und Erhöhung der Mehrwertsteuer – Verteilungswirkungen per Saldo gering, DIW-Diskussionpapier Nr. 176, Berlin 1998 S. 7.
- 18 Bundesministerium der Finanzen, Datensammlung zur Steuerpolitik, Berlin 2000, S. 31.
- 19 J. Körner, Probleme der Steuerschätzung, in: K.-H. Hansmeyer (Hg.), Staatsfinanzierung im Wandel, Berlin (Schriften des Vereins für Socialpolitik, N.F., Bd. 134) 1982, S. 238)
- 20 Die Gründe für die kurzfristigen Abweichungen sind umstritten. Die Deutsche Bundesbank (Neuere Entwicklung der Steuereinnahmen, in: Monatsbericht 8/97, S. 94 f.) hat u.a. vermutet, dass zunehmende Steuerhinterziehungen im Inland (Schattenwirtschaft) und im innergemeinschaftlichen Handel eine Rolle spielen könnten. A. Boss (Untersuchungen zur Bemessungsgrundlage und zum kassenmäßigen Aufkommen der Steuern vom Umsatz, Kiel 1997 (Kieler Arbeitspapier Nr. 844), S. 51 - 54) bezweifelt dies und betont gleichzeitig den nach wie vor engen Zusammenhang zwischen Verbrauchs- und Mehrwertsteuerentwicklung. Theoretisch muss die Aufkommenselastizität der Mehrwertsteuer längerfristig bei eins liegen, da sich der Konsum langfristig in etwa proportional zum Bruttoinlandsprodukt entwickelt (Elastizität der Steuerbemessungsgrundlage ~ 1) und der Steuersatz trotz gelegentlicher politischer Änderungen nicht systematisch von der Höhe des Konsums abhängt (Steuersatzelastizität = 0).

Transaktionslasten resultieren daraus, dass mit der Einführung, Erhebung und Entrichtung von Steuern *Transaktionskosten* verbunden sind, die bei einer eingeführten Steuer vor allem aus den sogenannten *Vollzugskosten* bestehen²¹. Letztere betragen bei der Mehrwertsteuer nach einer Untersuchung des RWI in den 80er Jahren knapp 4 Prozent des Aufkommens (davon 60 Prozent Befolungs- oder Entrichtungskosten). Das ist im Vergleich zu anderen Steuern gesamtwirtschaftlich ein geringer Prozentsatz²². Aus der Sicht der Unternehmen ist die Mehrwertsteuer allerdings relativ aufwändig, und zwar vor allem wegen der Spaltung der Mehrwertsteuersätze nach Produktgruppen und nach verschiedenen Exportgebieten (vgl. Abschnitt II), die bei Mehrproduktunternehmen Zu-rechnungen erforderlich macht und zum Teil auch zu unternehmerischer Steuergestaltungspolitik herausfordert²³.

Zusatzlasten folgen daraus, dass Steuern einen Verzerrungskeil zwischen Brutto- und Nettopreise treiben: Die Produzenten rechnen mit Netto-, die Konsumenten dagegen mit Bruttopreisen. Deshalb wird die Funktionsfähigkeit des Preissystems herabgesetzt, das in Marktwirtschaften ja die gleichen Koordinationsaufgaben wie ein Volkswirtschaftsplan wahrnehmen und für eine Abstimmung der Konsum- und Produktionsmöglichkeiten sorgen soll, die den relativen Knappheiten entspricht. Würde man irgendeine harmlose Konsumtätigkeit durch eine prohibitiv hohe Steuer ersticken, fielen weder eine Zahl noch eine Transaktionslast an, sondern lediglich eine reine Zusatzlast. Dies wäre ein Beispiel für Ineffizienz, der keinerlei Gewinn an Freiheit oder Gleichheit gegenübersteht.

Zusatzlasten äußern sich immer in Substitutionseffekten, die nicht den natürlichen Knappheitsverhältnissen entsprechen. Eine besonders ins Auge springende Form ist das Ausweichen in die (allerdings nicht nur steuerlich bedingte) Schattenwirtschaft, die in Deutschland 1996/97 immerhin schon eine Höhe von etwa 15 Prozent des Bruttosozialprodukts angenommen hatte²⁴, was damals einem Umfang von rund 550 Mrd. DM entsprach. Ebenfalls bedeutsam sind der Übergang zu einer Do-it-

yourself-Haushaltsproduktion in der steuerlich verschonten (Pseudo-)Freizeit sowie die Hausarbeit von Frauen, die lieber erwerbstätig wären und nur deshalb zur Eigenproduktion greifen, weil sie – trotz deren prinzipieller Verfügbarkeit – keine preiswerten Hilfskräfte finden²⁵. Ein weiteres Beispiel sind Rentner, die früher als erforderlich ins Altersheim umsiedeln, weil sie sich in ihrer angestammten Wohnung aufgrund von hohen Abgabenkeilen ebenfalls nicht mit preiswerten Hilfsdiensten versorgen können.

Zusatzlasten können zu beachtlichen Wohlstandsminderungen führen. Die Zusatzlast einer Erhöhung der amerikanischen Steuereinnahmen ist 1985 auf 33 Prozent geschätzt worden, d.h. ein Dollar Steuereinnahmen, mit dem der Staat Nutzen stiften konnte, war mit Wohlfahrtsverlusten der Privaten in Höhe von 1,33 Dollar verknüpft²⁶. Würde das heute noch gelten, müsste der durchschnittliche Staatsbürger folglich bereit sein, für ein zusätzliches Ein-Dollar-Projekt des amerikanischen Staates aufgrund von dessen Nutzenstiftung wenigstens 1,33 Dollar zu zahlen, wenn der Nutzensaldo der Staatstätigkeit nicht negativ werden soll – keine geringe Anforderung an das Ergebnis von Kosten-Nutzen-Analysen für staatliche Projekte, zumal die Transaktionslasten noch zusätzlich berücksichtigt werden müssten.

Aus der eben genannten Untersuchung ergibt sich auch, dass die marginalen Zusatzlasten von Einzelhan-

21 H. Rappen, Vollzugskosten der Steuererhebung und der Gewährung öffentlicher Transfers, in: RWI-Mitteilungen, 40. Jg., 1989, S. 223.

22 H. Rappen, a.a.O., S. 232

23 H. Rappen, a.a.O., S. 233

24 F. Schneider/D. H. Enste, Shadow Economies: Size, Causes, and Consequences, in: JEcLit, Vol. XXXVIII, 2000, S. 104.

25 N. Ott, Eigenproduktion versus Dienstleistungen im privaten Haushalt - Zum ökonomischen Wert der Hausarbeit, in: M. Beblo/G. Krell/K. Schneider/B. Soette (Hg.) Ökonomie und Geschlecht, München/Mehring 1999, S. 35 - 52.

26 C.H.L. Ballard, J.B. Sboven, J. Whalley; General Equilibrium Computations of the Marginal Welfare Costs of Taxes in the United States, in: American Economic Review, Bd. 75 1985, S. 136.

delsumsatzsteuern in der Größenordnung von 12 Prozent des Steueraufkommens vermutet werden können, dass sie also deutlich unterhalb der Zusatzlast des gesamten Steuersystems liegen. Generell gilt, dass die Wohlfahrtsverluste, die von einer ganz bestimmten Steuer ausgelöst werden, von der Breite der Bemessungsgrundlage und der Höhe des Steuersatzes abhängen. Erstere hat Einfluss auf die Ausweichmöglichkeiten, letzterer auf den Ausweichwillen. Die Mehrwertsteuer hat – auch als Realtyp – mit weiten Teilen des Konsums eine relativ breite Bemessungsgrundlage (sie ist eine relativ „allgemeine“ Steuer) und Steuersätze, die noch als vergleichsweise wenig differenziert und niedrig bezeichnet werden können. Sie ändert die *relativen* Preise deshalb tendenziell wenig (bei einem einheitlichen Satz auf wirklich alle Konsumgüter würde sie die relativen Preise zunächst sogar überhaupt nicht ändern, wohl aber in einer weiteren Runde als Reaktion auf Überwälzungs- und Einkommenseffekte). Das erklärt, warum man die Zusatzlast der Mehrwertsteuer als vergleichsweise gering einschätzen kann. Unterstützt wird diese Einschätzung dadurch, dass die Mehrwertsteuer im Prinzip die Produktionseffizienz nicht verletzt: Sie stellt ihrer Intention nach weder eine spezifische Unternehmenssteuer noch eine Steuer auf Zwischenprodukte dar. Außerdem verzerrt sie die Konsum-Spar-Entscheidungen des Gros aller Konsumenten nicht, derjenigen nämlich, die sparen, um den aufgezinnten Betrag später konsumieren zu können. Viele Ökonomen plädieren aufgrund dieser günstigen Einschätzung der Zusatzlast für ein stärkeres Gewicht der Mehrwertsteuer im Steuersystem.

4. Überwälzbarkeit

Die Mehrwertsteuer wird auf den Konsum von Gütern (genauer den Kauf von Gütern durch private Haushalte) erhoben. Das bedeutet jedoch nicht, dass sie nur (und gleichmäßig) von den kaufenden Haushalten getragen wird. Der Steuergesetzgeber mag dies zwar beabsichtigen, aber die Realität kann anders aussehen, weil z.B. Nettopreise gesenkt und/oder Löhne verändert werden.

Es wurde schon gezeigt, dass die Mehrwertsteuer einer Ausgabensteuer und einer proportionalen Einkommensteuer äquivalent ist, welche Kapitaleinkommen unbesteuert lässt. Ihre *generelle* Wirkung besteht deshalb in einer Absenkung der Kaufkraft insbesondere des Arbeitsinkommens. Wie sich dieser Kaufkraftentzug über die einzelnen Märkte verteilt, hängt von den jeweiligen Überwälzungsmöglichkeiten ab.

Die Überwälzung einer Steuer kann sich in Änderungen von freiwilligen Transfers zeigen (was hier nicht zur Debatte steht) und in Änderungen von Preisen²⁷. Welche Preisänderungen von der Auferlegung oder Änderung einer Steuer ausgehen, hängt von der Festigkeit der Geldpolitik und den Elastizitäten auf den Angebots- und Nachfrageseiten der Märkte ab, die ihrerseits wiederum von Substitutionselastizitäten mitbestimmt werden (bei den Haushalten kann z.B. nicht besteuerte Eigenproduktion besteuerte Güter – etwa Handwerker- oder Restaurantleistungen – ersetzen; bei den Unternehmen können umsatzsteuerbedingte Lohnerhöhungen zur Substitution von Arbeit durch unbelastetes Sachkapital führen). Die Zahllast wandert letztlich zu denjenigen Konsumenten und Anbietern (und von dort zu denjenigen Arbeitnehmern), die schlecht ausweichen können. Dies bedeutet z.B., dass die Mehrwertsteuer nicht etwa nur von Konsumenten, sondern z.B. auch von Arbeitskräften getragen wird, die sich auf die Herstellung von Luxusgütern spezialisiert haben, auf welche die Konsumenten leicht verzichten können (hohe Preiselastizität der Nachfrage) und die erforderlichenfalls kapitalintensiv hergestellt werden können (hohe Elastizität der Unternehmernachfrage nach Arbeit). Die in der juristischen Literatur vorfindbare Annahme, dass die Mehrwertsteuer grundsätzlich nur den privaten Endverbraucher belastet und für den Anbieter einen durchlaufenden Posten bildet, unterstellt, dass Nettopreise bzw. Gewinnspannen nicht reagieren, das heißt,

²⁷ *St. Homburg*, a.a.O., S. 103 f.

dass alle Angebotskurven relativ elastisch und alle Nachfragekurven relativ starr verlaufen²⁸.

Dies ist mit Sicherheit falsch; da wir über konkrete Verläufe von Nachfrage- und Angebotskurven sowie aus letzteren abgeleiteten Faktornachfragekurven aber wenig wissen und die Elastizitäten nur in Spezialfällen abschätzen können, kann man dem nur entgegenhalten, dass die Mehrwertsteuer vor allem von denen getragen wird, die auf bestimmte Güter angewiesen sind (auf sie wird die Steuer vorgewälzt), und von denjenigen, welche keine Alternative zur bisherigen Verwertung ihrer Arbeitskraft haben (auf sie wird die Steuer rückgewälzt)²⁹. Weitere Aussagen können gemacht werden, wenn man die Ausgabenseite des Budgets in die Analyse einbezieht (d.h. nach der sogenannten *Budgetinzidenz* fragt), was freilich mit großen Zurechnungsproblemen verbunden ist, oder wenn man eine Steuerreform unterstellt, bei der z.B. Teile der Einkommensteuer möglichst aufkommensneutral durch eine Mehrwertsteuererhöhung substituiert werden (Frage nach der sogenannten *Differentialinzidenz*)³⁰.

5. Differentialinzidenz

Stellt man die zuletzt genannte Frage und orientiert man sich dabei mit Blick auf Reformmöglichkeiten – anders als bisher überwiegend – nicht an einer idealen, sondern an der realen deutschen Mehrwertsteuer, werden folgende Effekte deutlich:

- (1) Kapitaleinkommen würden entlastet. Das könnte für sich als Entfernung vom Ideal einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gedeutet werden, wäre aber längerfristig wachstums- und damit auch arbeitsplatzfreundlich, weil es Investitionen begünstigt, und käme damit allen zugute³¹. Von der Steuerumschichtung ausgelöste und mit Preissteigerungen begründete Lohnforderungen könnten diesen Effekt allerdings auch langfristig zum Teil wieder zunichte machen.
 - (2) Rentner, deren Einkommen – bisher jedenfalls – steuerlich weitgehend verschont wird, würden ausgabeseitig von Preiserhöhungen betroffen, die normalerweise mit solch einem Steueraustausch einhergehen. Langfristig könnte diese Art von Umverteilung
- 28 Streng genommen ergibt sich eine *vollkommene* Überwälzung auf die Nachfrager (d.h. eine Erhöhung des Bruttopreises, den die Nachfrager zu zahlen haben, um den Steuerbetrag pro Stück und eine Konstanz des Nettopreises, den die Anbieter erhalten) bei einer Preiselastizität des Angebots ϵ in Höhe von Unendlich oder einer Preiselastizität der Nachfrage η in Höhe von Null. *Allgemein* hängt das Ausmaß der Überwälzung (d.h. des Verhältnisses von Bruttopreiserhöhung und Steuerbetrag pro Stück) auf Wettbewerbsmärkten vom Wert des Bruches $\epsilon/(\epsilon - \eta)$ ab.
- 29 Die Zweckmäßigkeit der Art und Weise, wie die Ausdrücke „Überwälzung“ und „Traglast“ in der Finanzwissenschaft gebraucht werden, kann mit guten Gründen bezweifelt werden, weil man hier nur Preis-, nicht jedoch Mengen- und Wachstumseffekte im Auge hat (C. Theile, Die Belastungswirkung der Umsatzsteuer. Steuerrechtswissenschaftlicher Glaube, gesetzgeberischer Wille und ökonomische Wirklichkeit, in: Steuer und Wirtschaft, 73. Jg. 1996, S. 154 - 164). Auf diese Grundsatzkritik kann in diesem Aufsatz nicht eingegangen werden; es sei jedoch darauf hingewiesen, dass ein Unternehmer sich im umgangssprachlichen Sinn auch „belastet“ fühlen wird, wenn er „lediglich“ einen Rückgang seiner Absatzmenge feststellt, und dass Haushalte steuerbedingte Änderungen ihrer Konsumstruktur ebenfalls als Belastung empfinden. Diese Art von Lasten wird in der Finanzwissenschaft vom Konzept der Zusatzlast erfasst. In der finanzwissenschaftlichen Terminologie wird unter dem auf Einkommenseffekte gerichteten Stichwort „Überwälzung“ also danach gefragt, wie sich die Transferlast letztlich unter den Steuerzahlern verteilt, und unter dem auf Substitutionseffekte zielenden Stichwort „Zusatzlast“ danach, zu welchen weiteren Lasten vom Gesetzgeber gar nicht gewünschte Ausweichvorgänge führen.
- 30 Ein empirisch untersuchtes Beispiel einer Maßnahme (freilich geringen Umfangs), die solch einem Vorgehen ähnelt, war die 1998 vorgenommene Senkung des Solidaritätszuschlags von 7,5 auf 5,5 Prozent und die Erhöhung des Normalsatzes der Mehrwertsteuer von 15 Prozent auf 16 Prozent (hierzu K.-D. Bedau, a.a.O.).
- 31 Auf kurzfristige Preisniveau-, Beschäftigungs- und Outputeffekte wird hier nicht eingegangen, weil sie eine stark situationsspezifische Analyse verlangen. Vgl. hierzu M. Rose, H.-D. Wenzel; Aufkommensneutrale Substitution von Einkommen- gegen Mehrwertsteuer. Eine Analyse der Beschäftigungs-, Output- und Inflationseffekte, in: D. Bös, M. Rose, CHR. Seidl (Hrsg.); Beiträge zur neueren Steuertheorie, Berlin u.a.O. 1984, S. 162 - 188.

lung angesichts der sich abzeichnenden Entwicklung der Bevölkerungsstruktur und damit auch der Abgabenbelastung der Erwerbstätigen sowie der davon ausgehenden Fehlanreize durchaus vertretbar erscheinen.

- (3) Einkommen aus der Schattenwirtschaft werden größtenteils in der offiziellen Wirtschaft ausgegeben. Sie würden nunmehr wenigstens der Mehrwertsteuer unterzogen. Dies wäre auch unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten eindeutig wünschenswert. Es erklärt, warum man sagen kann, dass eine verstärkte Mehrwertbesteuerung die Steuerhinterziehung verringern würde, obwohl *Birk* in seinem Beitrag mit Recht darauf hinweist, dass die Mehrwertsteuer als solche in fühlbarem Umfang hinterzogen wird.
- (4) Das unter (2) und (3) Aufgeführte stellt eine Illustration der Tatsache dar, dass die Umsatzsteuer die Einkommensteuer bei der Erfassung von Einkommen ergänzt und in dieser Hinsicht auch der Realisation des Leistungsfähigkeitsprinzips dienen kann. Weitere Ergänzungsbeispiele, die auch für die Analyse der Differentialinzidenz von Bedeutung wären, findet man bei *Tipke*³².
- (5) Da die Aufkommenselastizität der Einkommensteuer und vor allem die der immer wichtiger werdenden Lohnsteuer deutlich höher ist als die der Umsatzsteuer, führt der Steueraustausch zu einer Senkung der Aufkommenselastizität des Steuersystems insgesamt. Das mindert die sogenannte „kalte Progression“, der die Steuerbürger bei der Entwicklung der Zahllast ausgesetzt sind, und kann auch konjunkturpolitisch von Bedeutung sein (Reduktion der eingebauten Stabilisierungswirkung).
- (6) Der Einfluss des Steuertauschs auf die Zusatzlast des Steuersystems wäre aus zwei Gründen als günstig anzusehen: Da die Zusatzlast der Einkommensteuer rebus sic stantibus beträchtlich höher als die der Umsatzsteuer ist³³, würde die Gesamtzusatzlast aufgrund der Reduktion des Gewichts der Einkommensteuer im Steuersystem sinken; gleichzeitig wür-

de die durch den Steuertausch ermöglichte Senkung des Einkommensteuersatzes die Zusatzlast der Einkommensteuer als solcher senken. Man sieht auch hieran wieder, dass sich Einkommensteuer und Umsatzsteuer ergänzen und ihre Sätze in einem Substitutionsverhältnis zueinander stehen. Letzteres wird in der juristischen Literatur ebenfalls betont, wenn auch nicht mit Blick auf die Zusatzlast, so doch mit Blick auf den (von der Zusatzlast mitbestimmten) Steuerwiderstand³⁴.

- (7) Welche Überwälzungseffekte sich im Einzelnen einstellen, hängt bei einem solchen Steueraustausch wie bereits erwähnt von den Preis-, Einkommens- und Substitutionselastizitäten sowie der Härte der Geldpolitik ab. Um einmal ein anschauliches Beispiel zu geben (das allerdings nur auf persönlichen Mitteilungen von Branchenkennern aufbaut), sei auf die Situation auf dem Markt für Herrenoberbekleidung und den ihm vorgelagerten Wirtschaftsstufen verwiesen. Die Hersteller und Händler in diesem Bereich klagen darüber, dass eine Mehrwertsteuererhöhung bei ihnen – insbesondere in konjunkturschwachen Zeiten – stets zu einem überproportionalen Nachfragerückgang und Preisdruck führe. Deshalb müssten sie zur Kompensation solch einer Steuererhöhung die Nettopreise senken und diese Belastung via unterproportionale Lohnerhöhungen rückzuwälzen versuchen. Gelingt dies nicht, müssten Betriebe aus dem Markt ausscheiden. Das alles gälte, obwohl bei einem aufkommensneutralen Steuertausch das verfügbare Einkommen der Haushalte nominell ja erhöht werde; davon profitiere der Absatz von Herrenoberbekleidung erfahrungsgemäß aber wenig und

32 *K. Tipke, a.a.O.*, S. 903 - 908.

33 *C.H.L. Ballard, J.B. Shoven, J. Whalley; a.a.O.*, S. 136.

34 *K. Tipke, a.a.O.*, S. 907 f.

– wenn überhaupt – erst mit einer gewissen Verzögerung³⁵

Die bisher betrachteten Effekte dürften per Saldo eher für eine Erhöhung des Anteils der Mehrwertsteuer am Steueraufkommen sprechen. Bei den folgenden beiden Effekten ist dagegen das Gegenteil der Fall:

- (8) Die Entlastung von der Einkommensteuer begünstigt wegen der Progressivität dieser Steuer Bezieher höherer Einkommen stärker als Bezieher niedrigerer Einkommen und führt bei besonders niedrigen Einkommen sogar zu einer Null-Entlastung. Wären die – auch von der Striktheit der Geldpolitik abhängigen – Preisniveaueffekte bedeutsam, wäre dies problematisch.
- (9) Die Mehrwertsteuer ist als indirekte Steuer weniger merklich als die (direkte) Einkommensteuer. Ein Steuersystem mit einem höheren Mehrwertsteueranteil widerspricht deshalb dem demokratischen und auch allokatonspolitischen Ideal, dass die Politiker offen die Verantwortung für die Steuerhöhe übernehmen sollen (was nicht mit der Aussage verwechselt werden darf, die Merklichkeit von Steuern spiele für die Kaufentscheidung der Nachfrager eine Rolle). Unterstützt wird diese Forderung dadurch, dass ökonomische Laborexperimente darauf hindeuten, dass indirekte Steuern Illusionen der Wähler über die Netto-Wohlfahrtswirkungen staatlichen Handelns verstärken und Politiker zu wiederwahlorientierten Umverteilungsmaßnahmen verführen könnten³⁶.

Mit Blick auf die Belastung durch Steuern und Sozialabgaben, die auf die Erwerbstätigen in der Zukunft zukommen werden, dürfte es sich trotz der nicht eindeutig positiven Wirkungen des Steuertauschs anbieten, über eine langfristige Steigerung des Mehrwertsteueranteils am Steueraufkommen nachzudenken. In diesem Zusammenhang muss noch einmal darauf hingewiesen werden, dass

das Zusammenwirken von Einkommensteuer-, Mehrwertsteuer- und Sozialhilferecht insbesondere im Bereich von nur niedrig entlohnbaren häuslichen Diensten dazu geführt hat, dass eine zweckmäßige Arbeitsteilung verhindert wird³⁷. Hier zeigt sich eine Gesamtproblematik, die nicht nur (aber eben auch) die Umsatzsteuer betrifft und die bei steigendem Durchschnittsalter der Bevölkerung eine erhöhte Aufmerksamkeit verdient. Wer in diesem Bereich mit Vokabeln wie „Dienstmädchenprivileg“ operiert, ist ein reiner Ideologe. Die rechtsbedingte Hemmung oder gar Blockierung des Entstehens von Märkten für Dienstleistungen, die auch früher – in der Mehr-Generationen-Großfamilie – stärker arbeitsteilig verrichtet wurden, führt vielmehr gerade bei denjenigen Rentnern und Frauen zu erheblichen Nutzeneinbußen, die nicht zu den einkommensstarken Haushalten gehören.

II. Wirkungen von besonderen Regelungen

Das tatsächliche deutsche Umsatzsteuerrecht enthält vor allem fünf Arten von Sonderregelungen, die zu Reformüberlegungen im Sinne von mehr Freiheit, Gleichheit und Effizienz herausfordern: Tarifiermäßigungen, echte und unechte Befreiungen, die Besteuerung nach Durchschnittssätzen mit einer Sonderregelung für die

35 Glichen alle Haushalte in einer Volkswirtschaft einander und liefen die Marktprozesse sehr schnell ab, wäre das geschilderte Phänomen schwer zu verstehen, weil bei der unterstellten Steuersubstitution eine Erhöhung von Bruttopreisen ja durch die steuertauschbedingte Erhöhung des verfügbaren Einkommens gerade kompensiert würde. In der Realität spielt aber auch eine Rolle, dass sich Be- und Entlastungseffekte in der Volkswirtschaft unterschiedlich verteilen können und verzögert anfallen und dass es Effekte wie etwa den gibt, dass sich die Tragedauer von Anzügen bei einem wohlgefüllten Kleiderschrank mit sehr geringem Nutzenverlust verlängern lässt (ökonomisch liegt hier eine Hinausschiebung des Ersatzzeitpunktes für ein Konsum-Investitionsgut vor).

36 J.-R. Tyrant, R. Sausgruber; On fiscal illusion, Discussion Paper no. 2000-16 der Volkswirtschaftlichen Abteilung der Universität St. Gallen 2000 (<http://www.fgn.unisg.ch/public/public.htm>).

37 N. Oth, a.a.O., S.9f

Landwirtschaft sowie Regelungen zum innergemeinschaftlichen Handel³⁸.

- (1) Eine *Tarifermäßigung* ergibt sich für Umsätze, die nicht dem allgemeinen Steuersatz von zur Zeit 16 Prozent unterliegen (§ 12 Abs. 1 UStG), sondern dem ermäßigten Satz von zur Zeit 7 Prozent (§ 12 Abs. 2 UStG). Der ermäßigte Satz gilt vor allem für Lebensmittel, Bücher und bestimmte freiberufliche und kulturelle Leistungen. Werden Produkte, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, von Unternehmen weiterverarbeitet und zum normalen Steuersatz abgesetzt – das ist z.B. bei Restaurants der Fall –, ergibt sich aus der Sicht der Konsumenten ein *Nachbofekt*: Das Endprodukt ist – jedenfalls formell – mit dem vollen Steuersatz belastet.

Wie bereits dargelegt, ist die Tarifermäßigung ein Hauptgrund dafür, dass man auch bei der Betrachtung von Jahreseinkommen erst dann von einer Regressivität der Mehrwertsteuer sprechen kann, wenn man überdurchschnittliche Einkommen betrachtet. Es fragt sich aber, ob man dieses Ziel nicht mit effizienteren Mitteln erreichen könnte. Eine solche Frage liegt nahe, weil Tarifermäßigungen für bestimmte Güter gegen Grundregeln guter Finanzpolitik verstoßen: Sie stellen Objektsubventionen dar und sind deshalb weniger zielgenau als Subjektsubventionen (weisen also größere Streuverluste auf); außerdem verdunkeln sie als Steuersubventionen – anders als Finanzsubventionen – die mit ihnen verbundene Haushaltsbelastung und sind (weil im Prinzip auf Dauer angelegt) schlechter anpassbar als Finanzsubventionen, die im Zuge der Haushaltsplanung immer wieder neu beschlossen werden müssen. Hinzu kommt, dass Satzendifferenzierungen als solche Zusatzlasten zu erhöhen pflegen.

Im Lichte dieser Kritik müsste geprüft werden, ob man Satzermäßigungen nicht durch direkte Zahlungen an Haushalte ersetzen könnte. Solche Steuererstattungen könnten mit der Einkommensteuerschuld

verrechnet und auf Transferzahlungen aufgeschlagen werden. Mit Blick auf die Transaktionskosten und Zusatzlasten wäre es dabei sinnvoll, von Pauschalierungen Gebrauch zu machen, die sich auf die (statistisch sowieso erhobene) Ausgabenstruktur bestimmter Haushaltstypen stützen. Effizienzorientierte Reformen dieser Art würden mit Leistungsfähigkeitsüberlegungen übereinstimmen, die in der juristischen Literatur bezüglich dieser Frage angestellt worden sind³⁹.

- (2) *Echte und unechte Befreiungen* werden in der ökonomischen Literatur auch als *Nullsatzbesteuerung* (zero rating) bzw. *Steuerbefreiung im engeren Sinn* (exemption) bezeichnet. Bei der Nullsatzbesteuerung sind bestimmte Umsätze steuerfrei, der Vorsteuerabzug wird aber zugelassen (daher „echte“ Befreiung). Dies gilt vor allem für Ausfuhrlieferungen in Nicht-EU-Staaten, innergemeinschaftliche Lieferungen, bestimmte Leistungen, die sich auf Gegenstände der Ein-, Aus- oder Durchfuhr beziehen, und bestimmte Umsätze der Seeschiff- und der Luftfahrt (§ 4 i.V.m. § 15 Abs. 1 UStG). Bei unechten Befreiungen sind die Endumsätze zwar ebenfalls steuerfrei, es darf aber keine Vorsteuer abgezogen werden. Dies gilt vor allem für Umsätze in der Kredit- und der Versicherungs-

38 Auf weitere Spezialfälle wie z.B. den innergemeinschaftlichen Erwerb von Fahrzeugen (§ 1b UStG), die Besteuerung von Reiseleistungen (§ 25 UStG), die Differenzbesteuerung von Gebrauchsgegenständen (§ 25a UStG) oder die Besteuerung bei innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften (§ 25b UStG) kann aus Platzgründen nicht eingegangen werden. Vgl. hierzu *St. Homburg* (Steuerrecht für Ökonomen, München 1996, S. 144 - 146) u. *H. Söbn* (Umsatzbesteuerung von Gebrauchsgegenständen, in: *F.X. Bea, W. Kitterer* (Hrsg.); Finanzwissenschaft im Dienste der Wirtschaftspolitik, Tübingen 1990, S. 217 - 234). Die Reformfragen, die aus den hier dargestellten Besonderheiten abgeleitet werden, dürften die grundsätzliche Richtung von Reformüberlegungen allerdings hinreichend deutlich werden lassen.

39 *J. Lang*, Reform der Unternehmensbesteuerung auf dem Weg zum europäischen Binnenmarkt und zur deutschen Einheit, in: *Steuer und Wirtschaft*, 67/1990, S. 107-129; *K. Tipke*, a.a.O., S. 926 f.

wie Grundstückswirtschaft, für Sozialversicherungsleistungen und Leistungen im Gesundheitswesen sowie im kulturellen Bereich, von jugendfördernden Einrichtungen und von Blindenunternehmen (§ 4 i.V.m. § 15 Abs. 2 UStG). Vergleichbar wirkt die Nichterhebung der Umsatzsteuer von Kleinunternehmern (§ 19 UStG).

Die Verbreitung solcher Befreiungsmöglichkeiten ist international unterschiedlich⁴⁰; gegen das Gros aller unechten Befreiungen sprechen jedoch bereits in der juristischen Literatur diskutierte steuersystematische Gründe⁴¹. In ökonomischer Sicht kommt hinzu, dass eine Nullsatzbesteuerung ganz anders wirkt als eine unechte Befreiung. Die Nullsatzbesteuerung „befreit“ das Endprodukt wirklich, während die unechte Befreiung schwer kalkulierbare Wirkungen aufweist und in manchen Fällen sogar zu einer Mehrbelastung durch die Erhebung von Steuern von der Steuer führen kann. Letzteres ist z.B. der Fall, wenn eine Blindenwerkstatt mit Vorsteuern belastete Güter (unecht) befreit an ein Unternehmen liefert und auf die Steuerbefreiung nicht verzichten kann oder will (§ 9 UStG). Der Vorsteuerabzug auf Zwischenprodukte und Investitionsgüter entfällt dann. Unechte Befreiungen führen deshalb in einem gewissen Ausmaß zu Wettbewerbsverzerrungen bei der ansonsten weitgehend wettbewerbsneutralen Steuer und zu einer Perversion der Idee der Mehrwertsteuer vom Konsumtyp: Es ist geschätzt worden, dass die effektive Belastung der Mehrwertsteuer 1988 nicht etwa zu 100 Prozent auf Konsumgüter entfiel, sondern zu 63 Prozent auf Konsumgüter, zu 21 Prozent auf Zwischenprodukte und zu 16 Prozent auf Investitionsgüter⁴². Will man die Steueridee bewahren und wirklich nur den Konsum besteuern und will man Zusatzlasten vermeiden, die mit der Besteuerung von Zwischenprodukten verbunden sind und zum Verlust der Produktionseffizienz führen, folgt hieraus, dass unechte Befreiungen entweder ersatzlos abgeschafft oder durch echte Befreiungen ersetzt

werden sollten. Dies hätte – auch bei Kompensation der Steuerausfälle durch Satzerhöhungen – eine Effizienzförderung ohne wesentliche Abstriche bei den Zielen der Freiheit und Gleichheit zur Folge.

- (3) Bei Unternehmen, die nicht buchführungspflichtig sind, kann die Vorsteuerermittlung aus Vereinfachungsgründen nach sogenannten *Durchschnittssätzen* vorgenommen werden (§ 23 u. § 23a UStG). Es soll dabei weder zu einer Steuersubvention noch zu einer Mehrbelastung kommen. Dies ist aber natürlich schwer kontrollierbar. Für die *Landwirtschaft* gibt es mit § 24 UStG eine Sonderregelung, nach der für Landwirte normalerweise keine Steuerzahlungen anfallen und in der Regel eine Begünstigung erzielt werden dürfte: Die Landwirte können ihren Abnehmern Durchschnittssteuersätze in Rechnung stellen, welche diese gegebenenfalls als Vorsteuern abziehen können; gleichzeitig wird für den größten Teil der Landwirtschaft unterstellt, dass die Vorsteuern der Landwirte den von ihnen vereinnahmten Steuern entsprechen. Dies führt per Saldo formell zur Steuerfreiheit, beinhaltet aber dann eine Steuersubvention, wenn die Vorsteuern der Landwirtschaft in Wirklichkeit niedriger als ihre Durchschnittsteuern sind, was vermutlich der Normalfall ist⁴³.

Vor allem angesichts der politischen Gefahr einer versteckten Subventionierung stellt sich die Frage, ob eine Durchschnittsbesteuerung heute – im Zeitalter des PC und der elektronischen Buchhaltung – wirklich noch angemessen ist, zumal die einschlägi-

40 Einen Überblick über die Praxis in wichtigen Ländern liefert *A.A. Tait* (Value added tax. International Practice and Problems, Washington, D.C. 1988; International Monetary Fund).

41 *H.G. Ruppe*, „Unechte“ Umsatzsteuerbefreiungen, in: *J. Lang* (Hg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Köln 1995, S. 457 - 471.

42 *P. Gottfried, W. Wiegand*; Exemption versus zero rating. A hidden problem of VAT, in: *Journal of Public Economics*, Bd. 46/1991, S. 308.

43 *N. Andel*, Finanzwissenschaft, 4. Aufl., Tübingen 1998, S. 360 f.

gen Unterlagen von den meisten Berufsgruppen auch für die Einkommensteuer benötigt werden dürften. Dies ist jedoch eine Faktenfrage.

- (4) Weitere besondere Regelungen betreffen die *Anwendung der Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Handel der Europäischen Union*. Hier wird seit 1993 eine Übergangsregelung angewandt: Kommerzielle innergemeinschaftliche Lieferungen werden im Endeffekt in einem komplizierten Verfahren nach dem *Bestimmungslandprinzip* behandelt, nicht kommerzielle (also Haushaltsimporte) i.d.R. nach dem *Ursprungslandprinzip*⁴⁴. Die Regelung für den Unternehmensbereich ist administrativ recht aufwändig und reizt – worauf im Beitrag *Birk* mit Recht hingewiesen wird – zu Hinterziehungsversuchen an⁴⁵, deren Höhe von Kommissionsexperten auf rund 5 Prozent der innergemeinschaftlichen Umsätze geschätzt wird, momentan also auf fast 100 Mrd. DM⁴⁶. Die Regelung ist daraus entstanden, dass die Aufhebung der Grenzkontrollen die 1967 eingeführte EG-Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip in der bis dato realisierten Form unmöglich machte⁴⁷.

Es hat eine Reihe von Änderungsvorschlägen zu diesem Verfahren gegeben⁴⁸. Manche sind durch die Einführung der Europäischen Währungsunion hinfällig geworden. Besonders vielversprechend erscheint ein neuer Vorschlag, der einen Übergang zu einer sogenannten *Kompensierten Mehrwertsteuer* (compensating value added tax, CVAT) fordert. Hierbei würde als Kompensation für den entfallenden Grenzausgleich zusätzlich zum Inlandssteuersatz ein zweiter Steuersatz eingeführt. Diese beiden Mehrwertsteuersätze würden in folgender Weise angewandt⁴⁹: (a) National und bei Abhollieferungen würde von allen Abnehmern der heimische Satz verlangt und national abgeführt; (b) innergemeinschaftliche Lieferungen (einschließlich des Versands an Haushalte in anderen EG-Ländern, und zwar auch über Internet-Transaktionen) würden dagegen von der heimi-

schlichen Steuer befreit (zero rating) und mit einem gemeinschaftsdurchschnittlichen Steuersatz belegt, den registrierte Unternehmen im Bestimmungsland als Vorsteuer geltend machen könnten; (c) das Aufkommen aus innergemeinschaftlichen Abführungen würde einer Sammelstelle zugeführt und an die Bestimmungslandstaaten verteilt. Auf diese Weise würde letztlich ein (nahezu) reines Bestimmungslandprinzip ohne Grenzkontrollen realisiert, gleichzeitig aber die Vorsteuerabzugskette mit ihren eingebauten Kontrollen sowie die nationale Steuerhoheit bewahrt⁵⁰.

44 Zur Geschichte dieser Übergangsregelung und zur generellen Problematik der Umsatzbesteuerung im Gemeinsamen Markt vgl. *H. Febr, Chr. Rosenberg, W. Wiegand*; Welfare Effects of Value-Added Tax Harmonization in Europe. A Computable General Equilibrium Analysis, Berlin u.a.O. 1995 und *W. Reiß*, Der Verbraucher als Steuerträger der Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt, in: *J. Lang* (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Köln 1995, S. 433 - 455.

45 *St. Homburg*, 1996, a.a.O., S. 175 - 179; *G. Krause-Junk*, Ein Plädoyer für das Ursprungslandprinzip, in: *F.X. Bea, W. Kitterer* (Hrsg.); Finanzwissenschaft im Dienste der Wirtschaftspolitik, Tübingen 1990, S. 255; *F. Kurcz*, Bar auf die Hand. Mit einer neuen Masche trickt immer mehr Kriminelle den Fiskus bei der Umsatzsteuer aus, in: *Der Spiegel*, Nr. 15/2001, S. 146.

46 O.V., Kommissar Bolkestein plant Initiative zur Einführung des Ursprungslandprinzips. Brüssel kritisiert schwache Kontrollen gegen Betrug bei der Mehrwertsteuer, in: *Handelsblatt* Nr. 27 vom 08.02.00, S. 9.

47 *St. Homburg*, 2000, a.a.O. S. 293 - 311.

48 vgl. *St. Homburg* ebenda und *Reiß*, 1995.

49 *Ch.E. McLure* JR. Implementing Subnational Value Added Taxes on Internal Trade: The Compensating VAT (CVAT), in: *International Tax and Public Finance*, Vol. 7/2000, S. 723 - 740.

50 Zur Diskussion dieses Vorschlags und von ähnlichen Arrangements vgl. *M. Bird, P.-P. Gendron*; CVAT, VIVAT, and Dual VAT: Vertical „Sharing“ and Interstate Trade, in: *International Tax and Public Finance*, Vol. 7/2000, S. 753 - 761. *M. Keen*, VIVAT, CVAT, and All That: New Forms of Value-Added Tax for Federal Systems, IMF-Working Paper 00/83. *M. Keen, ST. Smith*; Viva VIVAT, in: *International Tax and Public Finance*, Vol. 7/2000, S. 741 - 751.

III. Aufgaben der Mehrwertsteuer im Finanzausgleich

Anders als die Verteilung der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuerumlage (die zusammen mit der Umsatzsteuer die Verbundsteuern bilden) ist die Verteilung der Umsatzsteuer im Grundgesetz nicht vollständig über Quoten geregelt, sondern größtenteils einem zustimmungsbedürftigen Bundesgesetz übertragen worden. Auf diese Weise soll erreicht werden, dass die Steuerverteilung Spannungsunterschieden zwischen Aufgaben und Einnahmen der verschiedenen körperschaftlichen Ebenen angepasst werden kann und dass eine Steuermark im Idealfall bei allen Gebietskörperschaften den gleichen Grenznutzen stiftet.

Dieses *Revisionsverfahren* hat in der Praxis bisher nicht funktioniert. Das lag vor allem daran, dass es kein Verfahren gab, mit dem festgestellt werden konnte, welche Ausgaben im Zusammenhang mit der Umsatzsteuerverteilung als „notwendig“ anzusehen sind. Stattdessen wurden alle tatsächlichen Ausgaben als „notwendig“ deklariert; die Verteilung der Umsatzsteuer erfolgte in einem Kuhhandel zwischen dem Bundeskanzler, den Ministerpräsidenten und wichtigen Parteiführern.

Das Bundesverfassungsgericht hat diese Vorgehensweise in seinem Urteil vom 11. November 1999 untersagt und die Entwicklung von Maßstäben für die Umsatzsteuerverteilung gefordert. Der *Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*⁵¹ hat daraufhin eine Methode zur Verteilung der Umsatzsteuer in linearer Abhängigkeit von den Anteilen von Bund und Ländern an den gesamten Staatsausgaben entwickelt. Dieses *Ausgabenquotenverfahren* sieht vor, dass die relevanten Ausgabenquoten in einem Finanzplanungsrat neuer Art in prozedural festgelegter Weise ausgehandelt werden und dass dabei dargelegt werden muss, dass die jeweiligen Budgets solide finanziert sind und dass sie zu einer gesamtstaatlichen Verschuldung führen, die mit dem Vertrag von Maastricht oder enger gesetzten gesamtstaatlichen Verschuldungszielen kompatibel ist. Die gesamtstaatliche Verschuldung, für

die Bund und Länder gemeinsam verantwortlich sind, ergäbe sich dann nicht mehr als ungeplante Folge getrennter Entscheidungen, sondern müsste in situationsgerecht abgestimmter Form bei allen Haushaltsplanungen berücksichtigt werden. Für die Ergebnisse des Aushandlungsprozesses sollte eine Begründungspflicht bestehen, und dem Scheitern dieses Prozesses sollte zusätzlich zum Vermittlungsausschuss durch Einschaltung einer Schlichtungskommission vorgebeugt werden⁵². Ein Verfahren mit solchen Spielregeln würde zu einer *Ausgleichs-Finanzplanung* führen, wie sie im Artikel 106 Abs. 3 GG gefordert wird, von der Staatspraxis aber einfach nicht eingerichtet wurde. Diese Ausgleichs-Finanzplanung würde dem Finanzierungsverbund aller Gebietskörperschaften Rechnung tragen und zu den individuellen Finanzplanungen der einzelnen Gebietskörperschaften hinzutreten. Das Verfahren würde zu Ausgabenstrukturen führen, die vom Bund und den Ländern deshalb als „notwendig“ betrachtet werden können, weil sie die aus der gesamtstaatlichen Budgetbeschränkung resultierenden Notwendigkeiten berücksichtigen, auf einer wechselseitig anerkannten Planung beruhen und verdeutlichen, wer für welche Ausgaben und die zu ihrer Deckung notwendigen Steuern und Schulden verantwortlich ist.

Der Beiratsvorschlag wäre ohne Grundgesetzänderung realisierbar. Ihm stehen Vorschläge wie z.B. der gegenüber, das Grundgesetz zu reformieren und ein gebundenes Trennsystem bei den Steuern einzuführen, bei dem Gesetzgebungs- und Ertragshoheit für die einzelnen Steuern jeweils bei der ertragsberechtigten Gebietskörper-

51 *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen* (2000): Stellungnahme zum Finanzausgleichsurteil des Bundesverfassungsgerichts vom 11. November 1999, Schriftenreihe des BMF, Heft 68, Bonn 2000, S. 12-24.

52 *H. Grosseckler*, Ordnungstheorie und Recht. Die Rollen von Ökonomen und Juristen bei der Entwicklung und Verteidigung einer koordinations-effizienten Wirtschaftsverfassung, in: *H. Leipold, J. Pies* (Hrsg.); Ordnungstheorie und Ordnungspolitik - Konzeptionen und Entwicklungsperspektiven, Stuttgart 2000, S. 445.

schaft zusammenfielen⁵³. Wollte man so etwas tun, stände man jedoch vor dem Dilemma, dass sich Einkommen- und Körperschaftsteuer zwar länderweise zuordnen ließen, dass ihre Aufkommenselastizität aber im Vergleich zu den Länderaufgaben zu hoch ist, während die Aufkommenselastizität der Mehrwertsteuer im Vergleich zu den hauptsächlich vom Bund zu tragenden Stabilisierungsaufgaben zu niedrig ist. Umgekehrt würde die Aufkommenselastizität der Mehrwertsteuer zwar zu den Länderaufgaben passen; eine Regionalisierung dieser Steuer wäre aber – so der bisherige Erkenntnisstand – kaum möglich und würde gegebenenfalls zu ähnlichen Problemen wie innerhalb der Europäischen Union führen. Deshalb erschien eine Zuordnung der Mehrwertsteuer auf die Länderebene aus ökonomischer Sicht bisher zur Stärkung des föderalistischen Wettbewerbs kaum geeignet. Die Erfindung der kompensierten Mehrwertsteuer hat diesem Argument allerdings viel an Überzeugungskraft genommen.

Gegen die Einführung eines gebundenen Trennsystems würde auch bei Anwendung einer kompensierten Mehrwertsteuer auf der Länderebene aber sprechen, dass Steuern mit einer hohen Aufkommenselastizität „heimliche Steuererhöhungen“ (eine „kalte Progression“) bei gegebenem Steuerrecht ermöglichen⁵⁴. Werden sie allein einer Ebene zugewiesen, verschaffen sie dieser Ebene Vorteile bei der Ausdehnung ihrer Leistungen und machen die andere Ebene bei neuen und plötzlich auftretenden Bedarfen von Zuweisungen bzw. Matrikularbeiträgen abhängig. Bei Zuordnung der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer zum Bund verfügte nur dieser über die finanzielle Flexibilität zur Alimentierung neu entstehender Bedarfe, sei es durch Übernahme in den Kranz der eigenen Aufgaben, sei es durch Vergrößerung eines Wildwuchses von Zuweisungen an Länder und Gemeinden, wie man es vor der Finanzreform von 1969 beobachten konnte (Popitzsches Gesetz). Bei Zuordnung der elastischen Steuern zu den Ländern entstünden dagegen Entscheidungsblockaden, wie man sie aus dem Kaiserreich und der Europäischen Union kennt.

Diese Tendenzen würden entfallen, wenn man beim Verbundsystem bliebe und gemäß dem Beirats-Vorschlag verlangte, dass vor dem Hintergrund der Maastricht-Vereinigungen über Anteile an den gesamtstaatlichen Ausgaben verhandelt werden muss. Beim heutigen Erkenntnisstand läge jedoch eine andere Grundgesetzänderung nahe: Der *Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*⁵⁵ hat angeregt, die Starrheit der Umsatzsteuer-Verteilung durch *begrenzte Zuschlagsrechte* für Bund und Länder zur Einkommensteuer aufzulockern. Im Lichte von Vorschlägen wie dem der kompensierten Mehrwertsteuer erschiene es nun sogar möglich, dem Bund und allen Ländern zusätzlich zu dieser Zuschlagskompetenz auch noch das Recht zu geben, jeweils körperschaftsspezifische Umsatzsteuersätze zu erheben. Dies hätte den großen Vorteil, dass das Prinzip der Kongruenz von Ausgaben- und Finanzverantwortung besser realisiert würde und die Steueraufteilungsverhandlungen zwischen Bund und Ländern zusätzlich entschärft würden. Ein Aushandlungsprozess, in dem die Höhe der jeweiligen Nettoneuverschuldung abgestimmt und die Bonität der jeweiligen Budgetfinanzierung beurteilt wird, bliebe freilich auch dann wünschenswert.

53 Ch. E. Blankart, Die schleichende Zentralisierung der Staatstätigkeit: Eine Fallstudie, in: Zeitschrift für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, 119. Jg/1999, S. 331 - 350.

54 St. Homburg, 2000, a.a.O., S. 61 f., S. 76.

55 *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, 2000, a.a.O., S. 25 - 27.