



SACHVERSTÄNDIGENRAT
*zur Begutachtung der
gesamtwirtschaftlichen Entwicklung*

Auszug aus dem Jahresgutachten 2010/11

Steuerpolitik zwischen großem Wurf und Scheitern

(Textziffern 366 bis 401)

365. Die Maßnahmen des Zukunftspakets werden in Tabelle 28 zusammengefasst. Ein Vergleich der im Entwurf des Haushaltsgesetzes 2011 und der Finanzplanung bis zum Jahr 2014 vorgesehenen Kreditaufnahme mit der nach der neuen Schuldenregel maximal zulässigen Kreditaufnahme des Bundes zeigt, dass die grundgesetzlichen Vorgaben bis zum Jahr 2014 eingehalten werden. Angesichts erheblicher Unsicherheit über die Realisierung einiger der im Zukunftspaket vorgesehenen Maßnahmen und zur Vorbeugung konjunktureller Risiken wäre es allerdings empfehlenswert gewesen, einen gewissen Sicherheitsabstand zu den durch die Schuldenregel bestimmten Obergrenzen für die Kreditaufnahme des Bundes einzuhalten.

Zu beachten ist, dass auch über das Jahr 2014 hinaus noch **erhebliche Konsolidierungsanstrengungen** des Bundes (und der Länder) erforderlich sind, um den Vorgaben des Grundgesetzes zu genügen. Dabei bieten sich ein entschlossener Abbau von Subventionen, aber auch höhere Steuereinnahmen, etwa aus einer gründlichen Durchforstung des Anwendungsbereichs des ermäßigten Umsatzsteuersatzes, an.

Tabelle 28

Zukunftspaket der Bundesregierung und Finanzplan des Bundes

Mrd Euro

	2011	2012	2013	2014
Zukunftspaket				
Subventionsabbau und ökologische Neujustierung ¹⁾	2,3	2,2	2,5	2,5
Beteiligung von Unternehmen ²⁾	3,0	5,0	5,0	5,0
Neujustierung von Sozialgesetzen ³⁾	3,0	7,0	9,5	10,1
Streitkräftereform	1,0	3,0
Einsparungen im Verwaltungsbereich ⁴⁾	2,3	3,3	3,9	3,9
Weitere Maßnahmen ⁵⁾	0,6	1,1	1,7	2,0
Summe	11,2	18,6	23,6	26,5
Haushaltsgesetz 2011 und Finanzplan				
Ausgaben	307,4	301,0	301,5	301,1
Einnahmen	249,9	260,9	269,9	277,0
Nettokreditaufnahme	57,5	40,1	31,6	24,1
Zulässige Nettokreditaufnahme nach Schuldenregel (siehe Tabelle 26)				
Nettokreditaufnahme	57,5	43,1	31,6	24,1

1) Rückführung von Energiesteuervergünstigungen, Mehreinnahmen durch Luftverkehrssteuer.– 2) Kernbrennstoffsteuer, Bahndividende, Finanztransaktionsteuer (ab 2012), Insolvenzordnung.– 3) Arbeitsmarkt, Elterngeld, Wohngeld (Streichung der Heizkostenkomponente), zusätzlicher Zuschuss zur GKV (nur 2011).– 4) Kürzung von disponiblen Ausgaben und Verwaltungsausgaben.– 5) Verschiebung des Wiederaufbaus des Berliner Stadtschlosses auf das Jahr 2014 und Einsparungen bei Zinsausgaben.

Quelle: BMF

Daten zur Tabelle

II. Steuerpolitik zwischen großem Wurf und Scheitern

1. Steuerpolitik im Überblick

366. Nach anfänglichen Irrungen und Wirrungen ist die Steuerpolitik auf dem steinigen Boden der Realität angekommen. Zwar wurden einige der im Koalitionsvertrag genannten steuerpolitischen Maßnahmen mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz und dem Bürgerentlastungsgesetz umgesetzt, andere – wichtigere – Vorhaben wurden jedoch ausgesetzt oder sind gegenwärtig noch offen. Letzteres gilt insbesondere für die angekündigte Neuordnung der

Gemeindefinanzen sowie die angestrebte Reform der Umsatzsteuer. Sollten diese beiden Reformvorhaben umgesetzt werden, könnte die Bundesregierung auf bemerkenswerte steuerpolitische Erfolge verweisen; sollten sie scheitern, fiel das Urteil über die Steuerpolitik der Bundesregierung negativ aus. In Erinnerung blieben dann vor allem die Reduzierung des Umsatzsteuersatzes für Beherbergungsleistungen und eine Liste groß angekündigter, aber gescheiterter Steuerreformprojekte.

367. Das **Wachstumsbeschleunigungsgesetz** enthält ein Sammelsurium von steuerlichen Einzelmaßnahmen im Bereich der Einkommensteuer, der Umsatzsteuer, der Unternehmensbesteuerung und der Erbschaftsteuer. Der größte Teil des Entlastungsvolumens von insgesamt 8,5 Mrd Euro bei voller Jahreswirkung entfällt mit 4,6 Mrd Euro auf die Anhebung der steuerlichen Freibeträge für Kinder und die Erhöhung des Kindergelds. Dies mag einen kurzfristigen konjunkturellen Impuls ausgelöst haben und unter Verteilungsgesichtspunkten zu rechtfertigen sein. Wachstumsbeschleunigungseffekte wurden dadurch jedoch nicht ausgelöst (Hübner, 2010), die Konsolidierungszwänge im Gegenzug jedoch weiter verschärft. Ein besonderer Sündenfall bestand in der Gewährung des ermäßigten Steuersatzes für Beherbergungsleistungen ab dem 1. Januar 2010. Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz zählt insofern nicht zu den Ruhmestaten der Bundesregierung.

368. Das zentrale steuerpolitische Leitmotiv im Koalitionsvertrag „Mehr Netto vom Brutto“ sollte vor allem über die angekündigten jährlichen **Steuerentlastungen** von 24 Mrd Euro noch im Laufe dieser Legislaturperiode erreicht werden. Davon ist keine Rede mehr. Stattdessen sieht das „Zukunftspaket“ der Bundesregierung für den Zeitraum von 2011 bis 2014 **Steuererhöhungen** in Höhe von insgesamt über 24 Mrd Euro aus der Erhebung einer Luftverkehrsteuer, einer Kernbrennstoffsteuer, einer Finanztransaktionsteuer und Mehreinnahmen bei der Energie- und Stromsteuer vor. Dieser steuerpolitische Richtungswechsel war überfällig und ist nicht zu kritisieren. Der Sachverständigenrat hat frühzeitig darauf hingewiesen, dass eine Konsolidierung der öffentlichen Haushalte nur über harte Einschnitte und nicht mit steuerpolitischen Tagträumereien gelingen kann (JG 2009 Ziffern 271 ff.).

369. Auch der im Koalitionsvertrag angekündigte Umbau des Einkommensteuertarifs zu einem **Stufentarif** steht in der nächsten Zeit nicht mehr zur Debatte. Das ist kein Fehler. Ein Stufentarif weist dann keine überzeugenden Vorteile gegenüber dem geltenden linearprogressiven Tarif auf – weder im Hinblick auf die Wachstumswirkungen noch unter dem Gesichtspunkt einer Steuervereinfachung –, wenn er aus mehreren Stufen besteht. Lediglich ein Ein-Stufen-Tarif mit einem konstanten Grenzsteuersatz oberhalb des Grundfreibetrags hätte dann ein erhebliches Vereinfachungspotenzial, wenn der konstante Grenzsteuersatz dem Satz der Abgeltungsteuer von 25 vH entsprechen würde. Ein solcher Tarifverlauf wäre allerdings mit so hohen Steuermindereinnahmen verbunden, dass er den Erfordernissen der Haushaltskonsolidierung diametral entgegenlaufen würde.

370. Als weiteres steuerpolitisches Vorhaben strebt die Bundesregierung eine spürbare **Vereinfachung des Steuerrechts** an. Das ist zu begrüßen. Die im Koalitionsvertrag aufgezählten Maßnahmen – unter anderem verständlichere Steuererklärungsvordrucke sowie eine stärkere

Pauschalierung – greifen allerdings zu kurz. Die eigentliche Komplexität des Steuersystems ist auf die fehlende steuerliche Neutralität im Hinblick auf die Entscheidungen von Konsumenten und Unternehmen zurückzuführen. Wenn die möglichen Finanzierungswege einer Investition (Beteiligungsfinanzierung, Selbstfinanzierung, Fremdfinanzierung), die einzelnen Rechtsformen (Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften) oder alternative Kapitalanlagen (Erwerb von Immobilien, Unternehmensbeteiligungen, Altersvorsorgeprodukte) unterschiedlich besteuert werden, lohnt es sich, Ausweichmöglichkeiten zu suchen und Vorteilhaftigkeitsrechnungen anzustellen. Das ist individuell rational, stellt aus gesamtwirtschaftlicher Sicht aber eine Verschwendung von Ressourcen dar. Die größten Verzerrungen bestehen dabei im Bereich der Kapitalertragsbesteuerung. Kritisch zu sehen ist insbesondere die steuerliche Begünstigung der Fremdfinanzierung gegenüber der Eigenfinanzierung. Zu den Lehren aus der Finanz- und Wirtschaftskrise gehört ja gerade, dass Anreize zu einer übermäßigen Fremdfinanzierung zu vermeiden sind und die Eigenkapitalbasis von Banken und Unternehmen zu stärken ist. Das deutsche Steuerrecht bewirkt das Gegenteil. Einer Reform der Kapitalertragsbesteuerung kommt deshalb eine hohe Bedeutung zu, wenn man eine materielle Vereinfachung des Steuerrechts erreichen und gleichzeitig Wachstumsimpulse setzen will (Rumpf und Wiegard, 2010). Sie steht aber nicht auf der steuerpolitischen Agenda der Bundesregierung.

371. Für **nicht vordringlich** hält der Sachverständigenrat die Beseitigung oder Abschwächung der sogenannten **kalten Progression**. Es trifft zwar zu, dass die Steuerpflichtigen durch die kalte Progression real einer steigenden Steuerbelastung ausgesetzt werden. Die Steuerpolitik hat einer möglichen Verschlechterung in der Vergangenheit allerdings durch diskretionäre Tarifanpassungen entgegengewirkt. So ist die Einkommensteuerquote, das Einkommensteueraufkommen in Relation zum nominalen Bruttoinlandsprodukt, zwischen den Jahren 2000 und 2008 in Deutschland um 0,6 Prozentpunkte gesunken (Europäische Kommission, 2010). Auch für typische Arbeitnehmerhaushalte ist in der Regel die Einkommensteuerbelastung in Relation zu den Bruttolöhnen zwischen den Jahren 2000 und 2009 zurückgegangen, zum Teil stärker als im Durchschnitt der OECD-Länder (OECD, 2009).

372. Angesichts der durch die Schuldenbremse vorgegebenen Konsolidierungsnotwendigkeiten sind die Spielräume für merkliche Steuerentlastungen über die laufende Legislaturperiode hinaus begrenzt. Sie sind auch nicht unbedingt notwendig. Mit einer gesamtwirtschaftlichen Steuerquote von 24,3 vH lag Deutschland im Jahr 2008 unter dem gewichteten Durchschnitt der Steuerquoten der 27 Mitgliedstaaten der Europäischen Union in Höhe von 26,8 vH. Auch die Abgabenquote als Summe von Steuern und Sozialversicherungsbeiträgen in Relation zum nominalen Bruttoinlandsprodukt ist nicht wirklich auffällig; sie entsprach im Jahr 2008 mit 39,7 vH in etwa dem gewichteten Durchschnitt der EU-27 (Europäische Kommission, 2010).

373. Die Steuerpolitik wird sich demnach in den nächsten Jahren auf solche Reformvorhaben beschränken müssen, die entweder aufkommensneutral sind oder gar ein Mehraufkommen erbringen. In diesem Zusammenhang könnten die von der Bundesregierung geplante **Neuordnung der Gemeindefinanzen** mit Abschaffung der Gewerbesteuer und einem mit Hebesatzrecht ausgestatteten kommunalen Zuschlag zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer

ebenso wie eine gründliche Durchforstung des Anwendungsbereichs des **ermäßigten Umsatzsteuersatzes** zu steuerpolitischen Markenzeichen der Bundesregierung werden. Darauf wird in den folgenden Abschnitten eingegangen. Umgekehrt gilt aber auch: Wenn diese beiden Vorhaben nicht zu einem erfolgreichen Abschluss gebracht werden, ist die Bundesregierung im Bereich der Steuerpolitik, gemessen an ihren eigenen hohen Ansprüchen, gescheitert.

2. Reform der Umsatzsteuer

Die Ausgangslage

374. Die Bundesregierung beabsichtigt laut Koalitionsvertrag vom 26. Oktober 2009 eine Anpassung der Umsatzsteuer „an die modernen Anforderungen“. Vorgesehen ist dabei zum einen eine **Ausweitung der Ist-Besteuerung** von Umsätzen zur Bekämpfung des Steuerbetrugs und zur Verbesserung der Zahlungsmoral. Zum anderen wird Handlungsbedarf bei den **ermäßigten Umsatzsteuersätzen** gesehen, indem „Benachteiligungen“ auf den Prüfstand sollen. Zur Klärung dieser Fragen soll eine Kommission eingesetzt werden.

Eine generelle Systemumstellung von der Soll- auf die Ist-Besteuerung – Umsätze werden statt nach vereinbarten nach vereinnahmten Entgelten besteuert – würde in der Tat zu einer Eindämmung der Steuerhinterziehung bei der Umsatzbesteuerung beitragen. Sie erfordert allerdings eine EU-rechtliche Genehmigung. Bislang sind alle einschlägigen Bemühungen, etwa die Umstellung auf ein Reverse-Charge-Verfahren (JG 2005 Kasten 12), gescheitert. So sinnvoll ein wie auch immer gearteter Systemwechsel auch wäre, die europäischen Mühlen mahlen langsam; auf absehbare Zeit ist deshalb nicht mit entsprechender Änderung des Besteuerungsverfahrens zu rechnen. Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich deshalb auf mögliche Maßnahmen im Anwendungsbereich des ermäßigten Umsatzsteuersatzes gemäß § 12 Abs. 2 UStG und der Steuerbefreiungen gemäß § 4 UStG.

375. Auch die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes unterliegt EU-rechtlichen Beschränkungen. Die **Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie** erlaubt den Mitgliedstaaten der Europäischen Union die Erhebung von ein oder zwei ermäßigten Umsatzsteuersätzen, die mindestens 5 vH betragen müssen. Ihr Anwendungsbereich ist dabei auf einen genau definierten Katalog von Leistungen beschränkt. Daneben existiert eine Reihe von Sonderregelungen. So können Lieferungen von Elektrizität, Erdgas und Fernwärme umsatzsteuerlich ermäßigt besteuert werden, sofern keine Wettbewerbsverzerrungen auftreten. Bis zum Ende des Jahres 2010 kann auf arbeitsintensive Dienstleistungen ein ermäßigter Steuersatz erhoben werden. Schließlich existieren für einzelne Mitgliedstaaten zeitlich beschränkte Übergangsregelungen hinsichtlich der Höhe und der Anzahl der ermäßigten Steuersätze sowie der davon betroffenen Leistungen. Zulässig ist in Ausnahmefällen ein ermäßigter Steuersatz von unter 5 vH (sogenannter stark ermäßigter Satz). Schließlich gibt es in einigen Ländern Zwischensätze, die mindestens 12 vH betragen müssen und die ermäßigte Umsatzbesteuerung auf weitere Güter ausdehnen. Daneben sind Steuerbefreiungen für bestimmte Umsätze mit und ohne Vorsteuerabzug zulässig (Europäische Kommission, 2010).

376. Einen Überblick über die aktuell in den EU-Mitgliedstaaten erhobenen **Umsatzsteuersätze** gibt Tabelle 29. In der letzten Spalte ist zusätzlich der „Erfassungsgrad“ der Umsatzsteuer angegeben. Er berechnet sich über

$$\text{Erfassungsgrad} = \frac{\text{Umsatzsteueraufkommen}}{(\text{Konsumausgaben-Umsatzsteueraufkommen}) \cdot \text{Regelsatz}} \cdot 100$$

und gibt an, in welchem Ausmaß Abweichungen vom Regelsatz der Umsatzbesteuerung durch Steuerbefreiungen oder Satzermäßigungen zu einer „unvollständigen“ umsatzsteuerlichen Erfassung der Bemessungsgrundlage führen. Bei einem Erfassungsgrad von 100 vH

Tabelle 29

Bedeutung der Umsatzsteuer in der EU-27
vH

Mitgliedstaaten	Stark ermäßigter Satz ¹⁾	Ermäßigter Satz ¹⁾²⁾	Regelsatz ¹⁾	Umsatzsteueraufkommen in Relation		Erfassungsgrad ³⁾⁴⁾
				zum Bruttoinlandsprodukt ³⁾	zu den Gesamteinnahmen an Steuern und Sozialbeiträgen ³⁾	
Belgien	-	6 / 12	21	7,0	15,8	49
Bulgarien	-	7	20	11,5	34,5	79
Dänemark	-	-	25	10,1	21,0	62
Deutschland	-	7	19	7,0	17,9	55
Estland	-	9	20	8,0	24,9	66
Finnland	-	9 / 13	23	8,4	19,4	58
Frankreich	2,1	5,5	19,6	7,0	16,4	49
Griechenland	5,5	11	23	7,1	21,8	46
Irland	4,8	13,5	21	7,1	24,4	56
Italien	4	10	20	5,9	13,8	40
Lettland	-	10	21	6,6	23,0	49
Litauen	-	5 / 9	21	8,1	26,6	59
Luxemburg	3	6 / 12	15	6,0	16,8	96
Malta	-	5	18	8,0	23,3	58
Niederlande	-	6	19	7,3	18,6	60
Österreich	-	10 / 12	20	7,8	18,2	61
Polen	3	7	22	8,0	23,4	50
Portugal	-	6 / 13	21	8,7	23,6	55
Rumänien	-	5 / 9	24	7,9	28,2	56
Schweden	-	6 / 12	25	9,4	20,0	59
Slowakei	-	6 / 10	19	6,9	23,6	54
Slowenien	-	8,5	20	8,4	22,6	67
Spanien	4	8	18	5,3	15,9	46
Tschechische Republik	-	10	20	7,1	19,5	59
Ungarn	-	5 / 18	25	7,8	19,3	57
Vereinigtes Königreich	-	5	17,5	6,3	17,0	46
Zypern	-	5 / 8	15	11,3	28,9	99

1) Im Jahr 2010.– 2) Einschließlich Zwischensatz.– 3) Im Jahr 2008.– 4) Eigene Berechnungen; tatsächliches Steueraufkommen im Verhältnis zu einem fiktiven Steueraufkommen, das sich bei Belastung der gesamten Konsumausgaben mit dem Normalsatz ergeben würde.

Quelle für Grundzahlen: EU

Daten zur Tabelle

würden die gesamten privaten Konsumausgaben dem Regelsatz unterliegen. Zu berücksichtigen ist dabei, dass die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer die um die Umsatzsteuer verminderten Konsumausgaben sind. Obwohl Dänemark keine ermäßigten Steuersätze anwendet und auf steuerpflichtige Umsätze durchgängig den Regelsatz von 25 vH anwendet, liegt der Erfassungsgrad der Umsatzbesteuerung nur bei knapp über 62 vH. Begründet ist dies in den umfangreichen Steuerbefreiungen. Geringfügige Ungenauigkeiten können sich dadurch ergeben, dass die Konsumausgaben nach dem Inländerkonzept ermittelt werden, während die Umsatzsteuer dem Inlandskonzept folgt. Dies kann dazu führen, dass Länder mit hoher Wertschöpfung aus Tourismus (wie etwa Zypern) trotz Anwendung ermäßigter Steuersätze und umsatzsteuerlicher Befreiungen einen hohen Erfassungsgrad aufweisen.

377. Seit dem 1. Januar 2007 beträgt der Regelsatz der Umsatzsteuer in Deutschland 19 vH; der ermäßigte Steuersatz liegt seit dem 1. Juli 1983 bei 7 vH. Die dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Umsätze sind in § 12 Abs. 2 UStG aufgelistet und in einer Anlage zum Umsatzsteuergesetz detailliert nach den Positionen des Zolltarifs aufgelistet. Für das Jahr 2010 ist von einem Umsatzsteueraufkommen in Höhe von knapp 180 Mrd Euro auszugehen. Die Steuermindereinnahmen aus der Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes liegen nach Angaben des Bundesministeriums der Finanzen in einer Größenordnung von rund 23 Mrd Euro. Der weitaus größte Teil fällt mit 17 Mrd Euro auf die ermäßigte Umsatzbesteuerung von Nahrungsmitteln, Milch und Trinkwasser (Tabelle 30).

Tabelle 30

Steuermindereinnahmen durch den ermäßigten Umsatzsteuersatz
Mio Euro

Begünstigungstatbestand	Steuermindereinnahmen Rechnungsjahr 2010
Insgesamt	23 000
davon:	
Nahrungsmittel, Milch, Trinkwasser	17 000
Beherbergungsleistungen	945
Leistungen der Zahntechniker	415
Kulturelle und unterhaltende Leistungen	1 815
Personenbeförderung im Nahverkehr	830
Krankenrollstühle, Körperersatzstücke, orthopädische Einrichtungen etc.	395
Leistungen gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Einrichtungen	250
Gartenbauliche Erzeugnisse	730
Heimtierfutter	300
Kunstgegenstände, Sammlungsstücke	115
Sonstige	205

Daten zur Tabelle

Quelle: BMF

Neben der ermäßigten Umsatzbesteuerung existieren weitere Sonderregelungen: Zu nennen ist einmal die Besteuerung nach Durchschnittssätzen von 5,5 vH und 10,7 vH für die von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben ausgeführten Umsätze (§ 24 UStG); zum anderen sind die

in § 4 UStG aufgeführten Umsätze von Lieferungen und Leistungen steuerbefreit. Je nachdem, ob die **Steuerbefreiung** mit einer Berechtigung zum Vorsteuerabzug einhergeht oder nicht, liegt eine echte oder unechte Steuerbefreiung vor. Steuerbefreite Umsätze in Verbindung mit einem Vorsteuerabzug laufen auf die Erhebung eines Nullsatzes hinaus. Er gilt vor allem für Ausfuhrlieferungen und für innergemeinschaftliche Lieferungen. Eine Umsatzsteuerbefreiung mit dem Versagen des Vorsteuerabzugs ist etwa für Umsätze aus Wohnungsvermietung, Finanzdienstleistungen, ärztlichen und zahnärztlichen Leistungen sowie für Umsätze gemeinnütziger Einrichtungen vorgesehen. Konsequenz ist, dass eine „versteckte“ Umsatzsteuerbelastung verbleibt, die zum Teil auch die Investitionen belastet.

378. Hinter diesen **unechten Steuerbefreiungen** stehen unterschiedliche Motive. Zum einen sind dies Verteilungsgesichtspunkte; dies gilt insbesondere für die Umsatzsteuerbefreiung der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, aber auch der ärztlichen Tätigkeit. Zum anderen geht es um die Vermeidung einer steuerlichen Doppelbelastung solcher Transaktionen, die unter andere Verkehrsteuern fallen, wie die Grunderwerbsteuer, die Versicherungsteuer oder die Rennwett- und Lotteriesteuer. Schließlich sind bestimmte Leistungen schwierig im Rahmen der Umsatzsteuersystematik zu erfassen; dies gilt vor allem für die in § 4 Nr. 8a-g UStG aufgeführten Finanzdienstleistungen. Dabei handelt es sich um typische Bankleistungen, wie die Gewährung und Vermittlung von Krediten oder Umsätze im Einlagengeschäft. Das Problem besteht darin, dass die Entgelte für Finanzdienstleistungen häufig nicht in Form direkt zurechenbarer Gebühren erhoben werden – in solchen Fällen sind die entsprechenden Umsätze in der Regel steuerpflichtig –, sondern in den Margen enthalten sind. Umsatzsteuerlich müsste der Zinsbetrag aufgliedert werden in den tatsächlichen Zinsanteil und den Anteil, der auf die zusätzliche Leistungserbringung des Kreditinstituts entfällt. Diese Aufgliederung ist in der Praxis kaum zu bewerkstelligen. Allerdings eröffnet § 9 Abs. 1 UStG die Möglichkeit, für eine Umsatzsteuerpflicht bei Finanzdienstleistungen zu optieren. Davon wird jedoch kaum Gebrauch gemacht.

Auf europäischer Ebene gibt es seit Jahren Bestrebungen, **Finanzdienstleistungen** in die Umsatzsteuerpflicht einzubeziehen, um Kaskadeneffekte durch die Versagung des Vorsteuerabzugs zu vermeiden und eine gleichmäßige Besteuerung von Umsätzen zu gewährleisten. Ein im Auftrag der Europäischen Kommission in den 1990er-Jahren entwickeltes und über zwei Jahre bei europäischen Finanzinstituten getestetes Modell einer erweiterten Cash-Flow-Besteuerung (Poddar und English, 1997) wurde letztlich verworfen. Stattdessen hat die Kommission einen Vorschlag für eine Richtlinie (KOM/2007/747) zur Modernisierung und Vereinfachung der Umsatzbesteuerung von Finanz- und Versicherungsdienstleistungen vorgelegt, die aber im Wesentlichen lediglich eine Neudefinition der steuerbefreiten Dienstleistungen sowie eine Ausweitung der Optionsmöglichkeiten für eine Umsatzsteuerpflicht enthält. Im Zusammenhang mit einer Beteiligung der Banken an den Kosten zukünftiger Finanzkrisen wurden vom Internationalen Währungsfonds Varianten einer Finanzaktivitätsteuer vorgeschlagen, die entweder die Summe von Löhnen und Gewinnen oder die über bestimmte Schwellenwerte hinausgehenden Faktorentlohnungen und ökonomischen Reingewinne erfasst (IWF, 2010). Für eine solche Steuer mag es Gründe geben, als Bestandteil einer Reform der umsatzsteuerlichen Behandlung von Finanzdienstleistungen ist sie jedoch ungeeignet, weil sie gegen konstitutive Elemente der Umsatzsteuersystematik verstößt. Eine

Besteuerung der Wertschöpfung folgt dem Ursprungslandprinzip, während für die Umsatzbesteuerung das Bestimmungslandprinzip gilt. Außerdem würden die Kaskadeneffekte der geltenden Steuerbefreiung vergrößert werden, da ein Vorsteuerabzugsrecht bei Leistungen an umsatzsteuerpflichtige Unternehmen ausgeschlossen wäre.

379. Bislang sind **Bemühungen** um eine Begrenzung des Anwendungsbereichs des ermäßigten Umsatzsteuersatzes regelmäßig **fehlgeschlagen** – tatsächlich wurde er in den letzten Jahren noch ausgeweitet.

Im Jahr 2002 hatte die damalige Bundesregierung den Entwurf eines Steuervergünstigungsabbaugesetzes vorgelegt, der unter anderem auch eine Erhöhung des ermäßigten Steuersatzes von 7 vH auf den damaligen Regelsatz von 16 vH für Gartenbauerzeugnisse, landwirtschaftliche Vorprodukte, zahntechnische Leistungen und andere Produkte vorsah, sowie die Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung für die grenzüberschreitende Personenbeförderung im Luftverkehr. Immerhin sollten dadurch Mehreinnahmen von jährlich knapp über 2 Mrd Euro erzielt werden. Der Bundesrat hat im Jahr 2003 diesen Entwurf mit der Mehrheit der von CDU, CSU und FDP getragenen Landesregierungen abgelehnt. Der Abbau von Steuervergünstigungen wurde als flächendeckende Steuererhöhung gebrandmarkt – eine Argumentation, die der Sachverständigenrat für wenig überzeugend hielt (JG 2003 Ziffer 457) und hält. Speziell im Hinblick auf die Abschaffung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes für bestimmte Leistungen wurde auf eine Schwächung der Kaufkraft der privaten Haushalte verwiesen und auf die wirtschaftlichen Nachteile und Arbeitsplatzverluste in den betroffenen Wirtschaftszweigen.

Auf Initiative des Bundesrates und vor allem der bayerischen Staatsregierung wurde im Jahr 2008 der Anwendungsbereich des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf Personenbeförderungen mit Drahtseilbahnen und sonstigen mechanischen Aufstiegshilfen ausgedehnt. Umsatzsteuerlich begünstigt sind seitdem Berg- und Seilbahnen, Sessel- und Schlepplifte für Skifahrer sowie spezielle Rodellifte. Begründet wurde dies mit der sozialen Bedeutung der Personenbeförderung mit Bergbahnen und mit der Beseitigung von erheblichen Wettbewerbsnachteilen heimischer Betriebe mit Konkurrenten im benachbarten Ausland. Schließlich wurden mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz seit Beginn des Jahres 2010 auch die Umsätze aus Beherbergungsleistungen dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterworfen. Der Sachverständigenrat hat dies als Bedienung von Partikularinteressen bezeichnet (JG 2009 Ziffer 298).

Wenn man davon ausgeht, dass die im Koalitionsvertrag angekündigte Kommission zur Reform der Umsatzsteuer ihre Empfehlungen frei von politischer Einflussnahme nur an sachlichen Gesichtspunkten ausrichten kann und wird, sind die folgenden grundsätzlichen Überlegungen von Bedeutung.

Konzeptionelle Überlegungen

380. Jede Steuerreform, auch die der Umsatzbesteuerung, sollte sich an der Erreichung des Zielbündels „**Effizienz, Verteilungsgerechtigkeit, Einfachheit**“ ausrichten.

Unter dem Gesichtspunkt der Steuervereinfachung spricht alles für einen einheitlichen Umsatzsteuersatz. Effizienz- und Verteilungsüberlegungen führen hingegen nicht zu vergleichbar klaren Schlussfolgerungen. Aussagen über die im Hinblick auf diese beiden Ziele optimale Struktur der Umsatzsteuersätze hängen im Wesentlichen davon ab, ob gesellschaftlich akzeptierte Vorstellungen von Verteilungsgerechtigkeit über den zielgenauen Einsatz geeigneter anderer Instrumente erreicht werden können.

381. Das Ziel einer **Steuervereinfachung** besteht in der weitgehenden Vermeidung oder jedenfalls Reduzierung der vom Steuerpflichtigen oder vom Fiskus zu tragenden Steuererhebungskosten (Wagner, 2005). Im Vergleich zu den Ertragsteuern ist die Umsatzsteuer im Grundsatz eine „einfache“ Steuer. So lagen die Vollzugskosten – bestehend aus den Befolgungskosten der Steuerpflichtigen und den Verwaltungs- und Kontrollkosten der Finanzbehörden – im Jahr 1995 bei 3,1 vH des Umsatzsteueraufkommens, während für die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer und die Gewerbesteuer Vollzugskosten von 5,7 vH, 10,5 vH und 5,0 vH in Relation zum jeweiligen Steueraufkommen ermittelt wurden (RWI, 2003). An der Relation dürfte sich zwischenzeitlich wenig geändert haben.

Zur Komplexität der Umsatzsteuer trägt zum einen die Betrugsanfälligkeit im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzugsverfahren insbesondere bei grenzüberschreitenden sogenannten Karussellgeschäften bei (JG 2005 Ziffer 457). Hier könnte der Übergang zur oder eine Ausweitung der Ist-Besteuerung in der Tat einen erheblichen Beitrag zur Bekämpfung von Steuerbetrug leisten. Zum anderen sind es vor allem Abgrenzungsfragen zwischen regelbesteuerten und ermäßigt besteuerten Umsätzen, die die Finanzverwaltung vor erhebliche Probleme stellen. In einer Stellungnahme vom Juni 2010 weist der Bundesrechnungshof darauf hin, dass in den letzten zehn Jahren mehr als 300 Gerichtsentscheidungen zum ermäßigten Steuersatz ergingen und aktuell noch weitere 14 Verfahren anhängig sind (Bundesrechnungshof, 2010).

382. Die Abgrenzung von dem Regelsatz und dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Lieferungen und Leistungen geht mit einem grotesk anmutenden **Verwaltungsaufwand** einher und ist gelegentlich an steuerrechtlicher Komik kaum zu überbieten. So werden Umsätze mit getrockneten Schweineohren regelbesteuert, wenn sie nicht für den menschlichen Verzehr geeignet sind, während genießbare getrocknete Schweineohren – auch wenn als Tierfutter verwendet – dem ermäßigten Steuersatz unterliegen. Adventskränze werden ermäßigt besteuert, wenn „frisches Material charakterbestimmend“ ist, aber regelbesteuert, wenn sie aus Trockenpflanzen hergestellt werden. Zur Klarstellung wird in einem BMF-Schreiben vom 5. August 2004 darauf hingewiesen, dass Trockenmoos durch Anfeuchten nicht wieder zu frischem Moos wird. Zuletzt löste die seit dem 1. Januar 2010 geltende ermäßigte Besteuerung von Beherbergungsleistungen beträchtliche Abgrenzungsfragen und Klarstellungen aus. Auch der Europäische Gerichtshof bleibt nicht von der Klärung umsatzsteuerlicher Abgrenzungsprobleme verschont und muss gegenwärtig auf Vorlage des Bundesfinanzhofs die schwierige und wichtige Frage entscheiden, ob der Verkauf von erwärmtem Popcorn und Nachos in Kinos eine ermäßigt zu steuernde Lieferung von Lebensmitteln oder eine dem Regelsteuersatz unterliegende sonstige Leistung darstellt.

Im Hinblick auf das Ziel Steuervereinfachung wäre der Übergang zu einem **einheitlichen Umsatzsteuersatz** ohne Zweifel die beste Lösung. Bei Berücksichtigung von Effizienz- und Gerechtigkeitsgesichtspunkten ist diese Schlussfolgerung allerdings zu relativieren.

383. Die Optimalsteuertheorie beschäftigt sich mit der Frage nach der Ausgestaltung eines unter **Effizienz- und Gerechtigkeitsgesichtspunkten** optimalen Steuersystems. Unter vergleichsweise schwachen Annahmen lässt sich dabei das Ergebnis ableiten, dass ein optimales Steuersystem aus einer Umsatzsteuer mit einheitlichem Steuersatz, aus speziellen Verbrauchsteuern oder Gütersubventionen und einem die individuelle Leistungsfähigkeit erfassenden Einkommensteuer- und Transfersystem bestehen sollte. Die Realisierung von Verteilungsgerechtigkeit obliegt dabei ausschließlich der Einkommensteuer. Verbrauchsteuern oder Gütersubventionen erfüllen Lenkungsaufgaben und zielen auf die Korrektur externer Effekte – im Umweltbereich etwa eine CO₂-Abgabe. Die allgemeine Umsatzsteuer übernimmt die (verbleibende) Finanzierung der öffentlichen Aufgaben und Ausgaben.

384. Nun entspricht die heile Welt der Optimalsteuertheorie nicht ganz der Realität. Weder stimmt der real existierende Einkommensteuertarif mit einem auf das Gerechtigkeitsziel perfekt zugeschnittenen Tarifverlauf überein (der unter anderem eine negative Einkommensteuerkomponente und abnehmende Grenzsteuersätze bei sehr hohen Einkommen einschließen kann), noch stehen für all die Widrigkeiten der Realität wie unfreiwillige Arbeitslosigkeit, Marktmacht auf Güter- und Faktormärkten oder Schattenwirtschaft passgenaue wirtschaftspolitische Instrumente zur Verfügung. In diesen Fällen können **differenzierte Umsatzsteuersätze** begründet werden. So lässt sich dem Verteilungsziel ergänzend zur Einkommensbesteuerung im Rahmen der Umsatzsteuer dadurch Rechnung tragen, dass Güter und Dienstleistungen, die einen hohen Anteil am Budget einkommensschwacher Haushalte ausmachen, ermäßigt besteuert werden.

In der Tat wurde bei Einführung der Netto-Allphasen-Umsatzsteuer vom Konsumtyp im Jahr 1968 der ermäßigte Umsatzsteuersatz für bestimmte Güter des lebensnotwendigen Bedarfs mit sozialpolitischen Argumenten begründet. Statt zu Lenkungszwecken gewährter Subventionen auf spezielle Güter könnte auch ein ermäßigter Umsatzsteuersatz gewählt werden: Die Differenz zwischen dem regulären und dem ermäßigten Steuersatz wäre dann als Subventionssatz zu interpretieren. So ließe sich – bei zugegeben großzügiger Interpretation – die ermäßigte Besteuerung einiger der in § 12 Abs. 2 Nr. 7 UStG aufgeführten Leistungen (etwa Konzerte, Theatervorführungen, Museen oder die Leistungen von gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Körperschaften) ebenso begründen wie die Steuerfreiheit der in § 4 Nr. 20 UStG angegebenen Umsätze kultureller Einrichtungen von Bund, Länder und Gemeinden. Die ermäßigte Besteuerung von Beherbergungsleistungen und Schleppliften lässt sich hiermit allerdings kaum rechtfertigen.

385. Wenn man ein Steuersystem völlig neu konzipieren und hinreichend viele Instrumentvariablen einsetzen könnte, spricht vieles für die Wahl eines einheitlichen Umsatzsteuersatzes. Ausgehend von einem historisch gewachsenen Steuersystem sind Reformempfehlungen schwieriger abzuleiten. Für sich genommen wäre die Abschaffung des ermäßigten Umsatz-

steuersatzes und der umsatzsteuerlichen Befreiungen sowohl mit unerwünscht zu bewertenden Umverteilungswirkungen als auch mit Effizienzverlusten verbunden. Wenn hingegen das daraus resultierende Mehraufkommen zur Senkung verzerrender Steuern, etwa des regulären Umsatzsteuersatzes oder einer Absenkung des Grenzsatztarifs bei der Einkommensteuer, eingesetzt würde, könnten gegebenenfalls sogar Effizienzgewinne realisiert werden, die allerdings mit einer leichten wohlfahrtsmäßigen Verschlechterung der unteren Einkommensgruppen einhergingen (Boeters et al., 2010).

Auf der Grundlage eines numerischen allgemeinen Gleichgewichtsmodells werden in dieser Studie bei einem aufkommensneutralen Übergang zu einem einheitlichen Umsatzsteuersatz leichte Wohlfahrtsverluste für die beiden unteren Einkommensterzile und Wohlfahrtsgewinne für das obere Terzil berechnet. Auch eine aufkommensneutrale (proportionale) Senkung der Sozialbeiträge im Gegenzug zu einer mit einheitlichem Satz versehenen Umsatzsteuer belastet das untere Einkommensterzil, ist also mit negativen Umverteilungswirkungen verbunden. Am schlechtesten schneidet eine weitgehende Abschaffung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes und der umsatzsteuerlichen Befreiungen ab, kombiniert mit einer aufkommensneutralen Anhebung des Grundfreibetrags im Rahmen der Einkommensteuer und einer Anhebung der Regelsätze bei Hartz-IV-Leistungen sowie anderer Transferelemente. Bei dieser Reformvariante kommt es bei allen Einkommensterzilen gegenüber dem Status quo zu Wohlfahrtsverlusten. Eine grundlegende Einsicht der Besteuerungstheorie liefert die Erklärung: Eine Erhöhung des Grundfreibetrags und von Einkommenstransfers bewirkt im Wesentlichen Einkommenseffekte, während die umsatzsteuerlichen Maßnahmen darüber hinaus auch wohlfahrtsmindernde Substitutionseffekte verursachen. Die Einkommenseffekte heben sich bei Aufkommensneutralität gegenseitig auf, übrig bleiben die Substitutionseffekte, denen eindeutige Effizienzverluste zuzuschreiben sind.

Zwar lassen sich auch verteilungsneutrale Reformkonstellationen ermitteln, die aufgrund von Effizienzgewinnen jedes Einkommensterzil besser stellen. Ihre praktische Umsetzung dürfte sich allerdings schwierig gestalten. So müssten dann etwa die Grundfreibeträge nach Einkommensklassen differenziert werden oder es müssten statt der differenzierten Umsatzsteuersätze nach Einkommensklassen differenzierte Sozialbeitragsätze erhoben werden. Unter Vereinfachungsgesichtspunkten wäre damit nichts gewonnen. Insgesamt führen die verteilungsneutralen, das sind die unter Wohlfahrtsgesichtspunkten günstigsten Reformvarianten, zu vergleichsweise geringen positiven Wohlfahrtseffekten von zwischen 0,07 vH und 0,12 vH der (über die Hicks'sche Äquivalente Einkommensvariation gemessenen) Haushaltseinkommen.

Insgesamt sind die ermittelten Wohlfahrtseffekte **aufkommensneutraler Umsatzsteuerreformen** eher gering. Nicht untersucht wurden in Boeters et al. (2010) die Belastungswirkungen von Reformen, die zu einem Mehraufkommen führen, das etwa zur Konsolidierung der öffentlichen Haushalte eingesetzt werden kann. Deshalb sollen im Folgenden auf Grundlage der aktuellen Einkommens- und Verbrauchsstichprobe aus dem Jahr 2008 die Aufkommenseffekte und vor allem die Verteilungswirkungen verschiedener Optionen zur Reform der Umsatzsteuer ermittelt werden.

Belastungs- und Umverteilungswirkungen der Umsatzbesteuerung

386. Das Bundesministerium der Finanzen hat im Oktober 2010 die Ergebnisse eines Forschungsgutachtens vorgelegt (Ismer et al., 2010), das eine ausführliche rechtliche und ökonomische Würdigung des Anwendungsbereichs des ermäßigten Umsatzsteuersatzes enthält. Die Autoren empfehlen, die Steuerermäßigung für Lebensmittel aufgrund ihrer Verteilungswirkungen beizubehalten, aber alle übrigen bislang ermäßigt besteuerten Umsätze dem Regelsatz der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Die nachfolgenden Berechnungen unterscheiden sich in mehrfacher Hinsicht von den empirischen Analysen von Ismer et al. (2010). Zum einen basieren die Rechnungen auf einem erst seit Oktober 2010 verfügbaren Scientific-Use-File der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe (EVS) 2008. Zum anderen – und wichtiger – werden nicht nur die Belastungswirkungen, sondern auch die **Umverteilungswirkungen** von Umsatzsteuerreformen analysiert. Schließlich werden zusätzliche Reformoptionen im Bereich der Umsatzsteuer betrachtet. Die empirischen Ergebnisse führen zu der Schlussfolgerung, dass eine Abschaffung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes für alle Güter außer Nahrungsmitteln vergleichsweise moderate Umverteilungseffekte zu Lasten der unteren Einkommensdezile bewirkt. Dem stehen positive Aufkommenseffekte in einer Größenordnung von jährlich rund 9,3 Mrd Euro sowie eine erhebliche Vereinfachung des Umsatzsteuerrechts gegenüber. Ebenso sehr geringe Umverteilungseffekte, aber ein wesentlich größerer Vereinfachungseffekt und zusätzlich ein Effizienzgewinn gehen allerdings von einer **vollständigen Abschaffung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes** aus, bei gleichzeitiger **aufkommensneutraler Reduzierung des Regelsatzes** auf etwa 16,5 vH.

Die Entscheidung zwischen diesen beiden Varianten hängt also letztlich von der Gewichtung der Ziele Haushaltskonsolidierung und Vereinfachung des Umsatzsteuerrechts ab. Misst man der Haushaltskonsolidierung eine größere Bedeutung als dem Ziel einer Steuervereinfachung zu, empfiehlt es sich, den ermäßigten Steuersatz nur für Nahrungsmittel beizubehalten und es beim gegenwärtigen Regelsatz von 19 vH zu belassen. Will man hingegen in erster Linie das Steuerrecht vereinfachen, sollte der ermäßigte Steuersatz vollständig abgeschafft und der Regelsatz aufkommensneutral reduziert werden.

Nach Ansicht des Sachverständigenrates sollte die Konsolidierung der öffentlichen Haushalte vor allem an der Ausgabenseite ansetzen. Eine vollständige Abschaffung des reduzierten Umsatzsteuersatzes bei aufkommensneutraler Reduzierung des Regelsatzes ist daher eine empfehlenswerte Reformoption: Das Umsatzsteuerrecht würde erheblich vereinfacht und es könnten Effizienzgewinne realisiert werden. Dem stünden zwar als negativ zu bewertende Umverteilungseffekte gegenüber, die allerdings so gering sind, dass sie nicht zwangsläufig einer Kompensation bedürfen.

387. Im Rahmen des Umsatzsteuer-Mikrosimulationsmodells des Rheinisch-Westfälischen Instituts für Wirtschaftsforschung (RWI), Essen, wurden auf Basis der aktuellen EVS 2008 mit Hochrechnung auf das Jahr 2010 die folgenden Berechnungen durchgeführt:

- Zunächst wurden für den **Status quo** die Umsatzsteuerbelastungen für die nach Höhe ihrer Netto-Äquivalenzeinkommen in Einkommensdezile geschichteten Haushalte ermittelt. Mit der Äquivalenzgewichtung werden die Einkommen von Personen vergleichbar gemacht, die in unterschiedlichen Haushaltstypen leben (JG 2009 Ziffern 482 ff.). Konkret ordnet die Äquivalenzskala der OECD dem Haushaltsvorstand ein Gewicht von 1 und weiteren Haushaltsmitgliedern (ab einem Alter von 15 Jahren) ein Gewicht von 0,5 zu. Kinder im Alter von weniger als 15 Jahren bekommen einen Gewichtungsfaktor von 0,3. Ein Einpersonenhaushalt und ein Haushalt mit zwei Erwachsenen und drei Kindern unter 15 Jahren werden dementsprechend in ein identisches Einkommensdezil eingeordnet, wenn der Fünfpersonenhaushalt das 2,4-fache Einkommen des Einpersonenhaushalts bezieht.

Ausgehend von diesem Basisszenario werden dann die folgenden Umsatzsteuer-Reformoptionen betrachtet:

- In der **Option 1a** wird der ermäßigte Steuersatz vollständig abgeschafft und durch den Regelsatz von 19 vH ersetzt. Die Steuerbefreiungen nach § 4 UStG werden beibehalten. Dies resultiert in einem Mehraufkommen von 24,4 Mrd Euro.
- Die **Option 1b** unterwirft zusätzlich auch die Mietausgaben dem Regelsatz. Die Mehreinnahmen aus der Umsatzbesteuerung belaufen sich in diesem Fall auf 41,2 Mrd Euro.
- **Option 2** behält den ermäßigten Umsatzsteuersatz für Nahrungsmittel bei; alle übrigen bislang ermäßigt besteuerten Lieferungen und Leistungen werden dem Regelsatz unterworfen. Dies führt zu einem Mehraufkommen von 9,3 Mrd Euro.
- Schließlich wird mit **Option 3** eine vollständige Abschaffung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes simuliert, wobei das Mehraufkommen aufkommensneutral für die Reduzierung des Regelsatzes verwendet wird. Dieser kann auf 16,5 vH gesenkt werden. Aufkommensneutralität ist damit nicht exakt gewährleistet – dazu müsste im Rahmen einer Vollerhebung ein Steuersatz mit vielen Nachkommastellen berechnet werden –, aber sehr weitgehend.

Bei den im Rahmen des Umsatzsteuer-Mikrosimulationsmodells ermittelten Aufkommenseffekten ergeben sich Abweichungen zu den vom Bundesministerium der Finanzen angegebenen Werten (Tabelle 30, Seite 214). Diese hängen mit den unterschiedlichen Datengrundlagen und statistischen Abgrenzungen zusammen.

388. Von Interesse sind insbesondere die **Belastungswirkungen** und die **Umverteilungswirkungen** der unterschiedlichen Reformoptionen (Tabelle 31). Grundsätzlich wird dabei eine vollständige Überwälzung der Umsatzsteuer auf die Preise unterstellt. Davon ist langfristig auszugehen; in der kurzen Frist kommt es nur zu einer teilweisen Steuerüberwälzung.

Ausgewiesen sind neben den nicht äquivalenzgewichteten durchschnittlichen Nettoeinkommen nach Dezilen zunächst die durchschnittlichen Umsatzsteuerbelastungen in vH des individuellen Nettoeinkommens für den Status quo sowie die unterschiedlichen Reformoptionen.

Die hier angegebenen Durchschnittsquoten sind die anhand der EVS 2008 geschätzten Populationsdurchschnitte der Belastungsquoten der einzelnen Haushalte in jedem Dezil und in der Grundgesamtheit aller Haushalte. Aufgrund der Schiefe der zugrunde liegenden Häufigkeitsverteilung weichen die so berechneten Durchschnittsquoten vom üblicherweise angegebenen Quotienten des durchschnittlichen Haushaltsnettoeinkommens und der durchschnittlichen Umsatzsteuerbelastung sowohl innerhalb jedes einzelnen Dezils als auch in der Gesamtbevölkerung tendenziell nach oben ab (etwa Bach, 2006). Dies ist jedoch die beste Vorgehensweise zur komprimierten Darstellung der Belastungen durch die Umsatzsteuer, denn die alternative Berechnung von Quotienten der Durchschnittswerte in jedem Dezil würde die Belastungen für einen für dieses Dezil typischen Haushalt unterzeichnen. Aus dem gleichen Grund ergeben sich die Durchschnittsbelastungen für alle Haushalte zusammen genommen nicht direkt als die Durchschnitte über die durchschnittlichen Belastungen der zehn Dezile.

Tabelle 31

Verteilungswirkungen von Umsatzsteuerreformen

Einkommensdezile	Haushaltsnettoeinkommen (HNE) ¹⁾	Umsatzsteuerbelastung in vH des Haushaltsnettoeinkommen ²⁾					Umverteilungswirkungen (Euro pro Jahr)			
		Status quo	Reformalternativen				(1a)	(1b)	(2)	(3)
			(1a)	(1b)	(2)	(3)				
1	10 289	15,3	18,2	25,0	16,7	15,9	196	996	25	62
2	15 640	12,0	14,2	18,8	13,0	12,4	185	907	21	64
3	20 055	11,8	13,9	17,3	12,8	12,2	172	732	28	50
4	24 743	11,3	13,2	15,8	12,2	11,6	144	523	25	36
5	29 109	11,0	12,8	14,7	11,8	11,2	116	318	25	25
6	33 486	10,6	12,2	13,7	11,3	10,7	70	90	19	8
7	38 730	10,0	11,6	12,7	10,7	10,1	18	- 149	11	- 4
8	45 483	9,6	11,1	11,8	10,2	9,7	- 58	- 457	- 3	- 33
9	56 639	8,8	10,1	10,7	9,4	8,9	- 197	- 906	- 26	- 68
10	84 896	7,2	8,2	8,6	7,6	7,2	- 647	- 2 054	- 125	- 140
Insgesamt ³⁾	35 905	10,8	12,6	14,9	11,6	11,0	0	0	0	0

1) Euro pro Jahr.– 2) Geschätzte Populationsdurchschnitte über die haushaltsindividuellen Belastungsquoten.– 3) Die geschätzten Populationsdurchschnitte weichen aufgrund der Schiefe der Verteilung vom Durchschnitt der Mittelwerte der jeweiligen Dezile ab.

Daten zur Tabelle

Die mit den jeweiligen Reformoptionen verbundenen Belastungswirkungen sagen für sich genommen immer dann nichts über die Umverteilungswirkungen der Reformmaßnahmen aus, wenn es zu einer Änderung des Steueraufkommens kommt. Wenn der Fiskus ein Mehraufkommen erzielt, muss dem spiegelbildlich eine gleich hohe einkommensmäßige Belastung bei den Steuerpflichtigen gegenüberstehen. Jeder Euro, den der Fiskus einnimmt, muss letztlich vom privaten Sektor aufgebracht werden. Eine Belastung der privaten Haushalte ist bei mit einem Mehraufkommen einhergehenden Steuerreformen gewollt und unvermeidbar. Die Frage ist allerdings, ob die Belastungswirkungen auch mit **Umverteilungswirkungen** verbunden sind. Um diese zu ermitteln, benötigt man als Referenzmaßstab eine „**verteilungsneutrale**“ Belastung der Steuerzahler. Die Umverteilungswirkungen ergeben sich dann als Differenz der tatsächlichen und der fiktiven, verteilungsneutralen Steuerbelastung (Kasten 15).

Ermittlung der Umverteilungswirkungen von Umsatzsteuerreformen

Verglichen werden im Folgenden allgemein die Steuerbelastungen im Status quo (Situation 0) mit den Steuerbelastungen, die aus einer der Reformoptionen (Situation 1) resultieren. Es bezeichne dabei allgemein:

$T_i^0 (T_i^1)$: die Belastung des durchschnittlichen Haushalts mit Umsatzsteuern im Einkommensdezil i ($i=1, \dots, 10$) vor und nach der Reform in Euro;

$T^0 (T^1)$: die gesamten Umsatzsteueraufkommen vor und nach der Reform;

$HNE_i (= HNE_i^0 = HNE_i^1)$: die durchschnittlichen Haushaltsnettoeinkommen je Dezil vor und nach der Reform. Diese stimmen überein, da Verhaltensanpassungen und Systemwirkungen vernachlässigt werden;

HNE : die durchschnittlichen Haushaltsnettoeinkommen insgesamt.

Die **Belastungswirkungen** der Reform ergeben sich absolut oder in Quoten über die Differenzen

$$(T_i^1 - T_i^0) \text{ beziehungsweise } \frac{T_i^1 - T_i^0}{HNE_i}.$$

Zur Ermittlung der **Umverteilungswirkungen** benötigt man als Referenzmaßstab eine Vorstellung von „Verteilungsneutralität“.

Es bezeichne allgemein:

\tilde{T}_i^1 : die „verteilungsneutrale“ Steuerbelastung nach der Steuerreform, also in der Situation 1.

Dabei muss in jedem Fall gelten: $\sum_i \tilde{T}_i^1 = \sum_i T_i^1 = T^1$.

Die **Umverteilungswirkungen** der Steuerreform sind dann gegeben durch

$$(T_i^1 - \tilde{T}_i^1).$$

Positive Werte dieser Differenz bedeuten eine Belastung, negative eine Entlastung durch die Reform.

Von einer „**verteilungsneutralen**“ Steuerbelastung in der Situation 1 soll dann konkret gesprochen werden, wenn die relativen durchschnittlichen Haushaltsnettoeinkommen nach Umsatzsteuern für jedes Einkommensdezil vor und nach der Steuerreform identisch sind, wenn also gilt:

$$\frac{HNE_i - T_i^0}{HNE - T^0} = \frac{HNE_i - \tilde{T}_i^1}{HNE - T^1} \text{ für alle } i = 1, \dots, 10.$$

Anders dargestellt liegt Verteilungsneutralität dann vor, wenn für jedes Einkommensdezil die Relation der durchschnittlichen Nach-Umsatzsteuer-Haushaltsnettoeinkommen vor und nach der Steuerreform identisch ist:

$$\frac{HNE_i - T_i^0}{HNE_i - \tilde{T}_i^1} = \frac{HNE - T^0}{HNE - T^1} \equiv 1/\beta.$$

Dies führt im Dezil i zu einer Berechnung der neutralen Steuerbelastung in Szenario 1 von

$$\tilde{T}_i^1 = HNE_i \times (1 - \beta) + \beta \times T_i^0.$$

Es ist einfach zu zeigen, dass die Bedingung $\sum_i \tilde{T}_i^1 = \sum_i T_i^1 = T^1$ erfüllt ist.

Bei aufkommensneutralen Steuerreformen ist $\beta = 1$.

Die Umverteilungswirkungen $(T_i^1 - \tilde{T}_i^1)$ sind im rechten Teil der Tabelle 31 ausgewiesen. Positive Einträge deuten an, dass für das betreffende Einkommensdezil im jeweiligen Reformszenario eine höhere Belastung durch die zu entrichtende Umsatzsteuer entstehen würde, als bei derjenigen fiktiven verteilungsneutralen Belastung, die zu einer identischen Veränderung des Aufkommens führen würde wie die Reform.

389. Eine vollständige Abschaffung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes bei Beibehaltung des Regelsatzes in Höhe von 19 vH (Option 1a) würde mit erheblichen **negativen Umverteilungseffekten** einhergehen. Während sich die zusätzliche Belastung für einen Durchschnittshaushalt im ersten Einkommensdezil auf insgesamt 298 [= (0,182-0,153) x 10 289] Euro jährlich belaufen würde, bestünde eine reine Umverteilungskomponente in Höhe von 196 Euro. Wenn zusätzlich noch die Mietausgaben regulär mit Umsatzsteuer belastet würden (Option 1b), ergäben sich für einen typischen Haushalt in diesem Dezil Belastungen von 998 Euro und eine reine Umverteilung von 996 Euro im Jahr. Ohne kompensierende Maßnahmen im Bereich der Einkommensteuer – erforderlich wäre letzten Endes der Übergang zu einer negativen Einkommensteuer – sind derart große Umverteilungswirkungen zu Lasten der unteren Einkommensdezile nicht zu vertreten.

Hingegen fallen die reinen **Umverteilungswirkungen** in den beiden anderen Reformoptionen vergleichsweise **gering** aus. Bei der Reformoption 3 – einer vollständigen Abschaffung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes, verbunden mit einer aufkommensneutralen Reduzierung des Regelsatzes – ergibt sich für einen durchschnittlichen Haushalt im unteren Einkommensdezil eine monatliche Mehrbelastung von etwa fünf Euro. Bei dieser Reformalternative liegen wegen der weitgehenden Aufkommensneutralität die Belastungs- und Umverteilungswirkungen (unter Berücksichtigung von Rundungsfehlern) sehr nahe beieinander. Die moderaten Umverteilungseffekte im unteren Einkommensdezil sind damit zu erklären, dass die betroffenen durchschnittlichen Haushalte negative Ersparnisse und hohe Konsumanteile für regulär besteuerte Konsumgüter aufweisen. Sie werden von der Anhebung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf das Niveau des Regelsatzes zwar belastet (Option 1a), dann aber durch die Reduzierung des Regelsatzes von 19 vH auf 16,5 vH entlastet. Per Saldo verbleibt eine vergleichs-

weise geringe Belastung für die durchschnittlichen Haushalte in den unteren Einkommensdezilen. In den Punktschätzungen der zugrunde liegenden Simulationsstudie sind die Umverteilungswirkungen in Reformoption 2 noch geringer, welche die Beibehaltung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf Nahrungsmittel, aber die Anwendung des Regelsatzes auf alle bislang ermäßigt besteuerten Umsätze vorsieht.

Einschränkend ist darauf hinzuweisen, dass alle Aussagen über die Umverteilungswirkungen der Umsatzsteuerreformen nur für die jeweils durchschnittlichen Haushalte in den einzelnen Einkommensdezilen gelten. Bislang wurden lediglich für diese die Umverteilungswirkungen auf Grundlage der EVS 2008 berechnet. Sinnvoll – und mit einigem Aufwand möglich – ist es, die Umverteilungsanalysen auch für nach der sozialen Stellung oder der Kinderzahl aufgegliederte Haushalte vorzunehmen. Diese Belastungsrechnungen werden zu einem späteren Zeitpunkt vorgelegt.

Schlussfolgerungen

390. Gemäß Koalitionsvertrag strebt die Bundesregierung eine Reform der Umsatzbesteuerung an, bei der insbesondere der Anwendungsbereich des ermäßigten Umsatzsteuersatzes überprüft werden soll. Das Nebeneinander von ermäßigtem Steuersatz und Regelsatz führt zu einer erheblichen Verkomplizierung des Steuerrechts. Mit dem Übergang zu einem einheitlichen Umsatzsteuersatz würde es zu einer bemerkenswerten Vereinfachung des Umsatzsteuerrechts kommen. Allerdings wäre eine einheitliche Anwendung des geltenden Regelsatzes von 19 vH gegenüber dem Status quo mit kaum vertretbaren Umverteilungseffekten zu Lasten von Haushalten mit geringem Einkommen verbunden. Dies gilt erst recht, wenn auch die Mieten regulär besteuert würden.

Nimmt man allerdings Nahrungsmittel von der Abschaffung des ermäßigten Steuersatzes aus, fallen die Umverteilungswirkungen wesentlich geringer aus. Gleichzeitig würde der Fiskus Mehreinnahmen in Höhe von zwischen rund 6 Mrd Euro (nach den Berechnungen in Tabelle 30) und etwa 9 Mrd Euro (nach den Berechnungen auf Grundlage der EVS 2008) erzielen. Diese könnten etwa zur Haushaltskonsolidierung eingesetzt werden. Ebenfalls sehr geringe Umverteilungseffekte stellen sich ein, wenn der ermäßigte Umsatzsteuersatz vollständig abgeschafft und das Mehraufkommen zur Reduzierung des Regelsatzes auf etwa 16,5 vH verwendet würde. Diese Reformvariante erscheint besonders attraktiv. Mit einem einheitlichen Umsatzsteuersatz wären erhebliche Vereinfachungseffekte und gleichzeitig Effizienzgewinne, wenn auch wohl eher moderate, verbunden. Zwar ergäben sich Umverteilungseffekte zu Lasten der unteren Einkommensdezile, diese fielen aber so gering aus, dass sie angesichts der Vorteile im Hinblick auf die Vereinfachung und die Effizienz des Steuersystems auch ohne kompensierende Maßnahmen hingenommen werden können.

Die Bewertung der Umverteilungswirkungen als gering trifft für die durchschnittlichen Haushalte in den unteren Einkommensdezilen zu. Sollte sich diese Einschätzung auch in den Berechnungen mit nach sozio-demografischen Merkmalen gegliederten Haushalten bestätigen,

spricht alles für eine grundlegende Reform im Bereich des ermäßigten Umsatzsteuersatzes. Dies wäre dann ein echter **Befreiungsschlag** im Dickicht der Umsatzbesteuerung.

Eine andere Meinung

391. Ein Mitglied des Rates, **Peter Bofinger**, vertritt zu den Vorschlägen einer Reform der Umsatzsteuer eine andere Meinung.

Die Mehrheit schlägt zur Vereinfachung des Umsatzsteuerrechts und zur Realisierung von Effizienzgewinnen eine völlige Abschaffung des reduzierten Umsatzsteuersatzes bei einer aufkommensneutralen Reduzierung des Regelsatzes vor. Dabei entstünden zwar nach den in Tabelle 31 aufgeführten Berechnungen die als negativ zu bewertenden Umverteilungseffekte, sie seien jedoch so gering, dass sie nicht zwangsläufig einer Kompensation bedürften.

Die **Wohlfahrtseffekte** der vorgeschlagenen Reform werden nicht beziffert, aber es wird in Ziffer 385 darauf hingewiesen, dass sie bei einer aufkommensneutralen Reform eher gering seien. Ebenso wenig werden die Effekte bei der **Vereinfachung** des Umsatzsteuerrechts quantifiziert. Die Tatsache, dass die Umsatzsteuer grundsätzlich eine Steuer mit geringen Vollzugskosten ist (Ziffer 381) und die anekdotische Evidenz in Ziffer 382 (Schweineohren, Adventskränze, Popcorn und Nachos) sprechen nicht dafür, dass es sich dabei um gesamtwirtschaftlich relevante Größenordnungen handelt. Ein Großteil der von der Mehrheit angestrebten Vereinfachung könnte zudem schon dadurch erreicht werden, dass – bei einem im Prinzip einheitlichen Regelsatz – die Ermäßigung für Lebensmittel beibehalten wird (Ismer et al., 2010).

Die **Verteilungseffekte** werden in Tabelle 31 für unterschiedliche Einkommensdezile beziffert. Es fehlt dabei aber eine Betrachtung nach soziodemografischen Faktoren. Bei Bach (2006) wird gezeigt, dass die Mehrwertsteuerbelastung gerade von Familien mit zwei Kindern im 1. Einkommensdezil besonders hoch ist. Es bleibt daher zu vermuten, dass für diese Bevölkerungsgruppe die Mehrbelastung bei der vorgeschlagenen Reform höher ausfallen wird, als der in Tabelle 31 für einen durchschnittlichen Haushalt mit niedrigem Einkommen ausgewiesene Wert.

Neben den möglicherweise problematischen Verteilungswirkungen für sozial schwache Bevölkerungsgruppen hat die vorgeschlagene Reform den grundlegenden Nachteil, dass nach Einführung eines einheitlichen Satzes in Zukunft mit erheblichen **polit-ökonomischen Problemen** bei möglicherweise geplanten Anhebungen des dann einheitlichen Mehrwertsteuersatzes zu rechnen ist:

- Entweder unterbleibt dann eine an sich erforderliche Erhöhung, weil die damit verbundenen Verteilungswirkungen als inakzeptabel angesehen werden.
- Oder es kommt gleichwohl zu einer Erhöhung, die zu einer dann nicht mehr kompensierten Benachteiligung von Beziehern niedriger Einkommen führt.

Selbst wenn es also jetzt gelingen würde, eine vollkommen verteilungsneutrale Reform zu realisieren, würde sich der verstärkt regressive Charakter der Mehrwertsteuer spätestens bei einer zukünftigen Anhebung des Steuersatzes auswirken.

392. Die **internationale Praxis** zeigt, dass es bisher in keinem der EU-27 Länder einen einheitlichen Umsatzsteuersatz gibt (Tabelle 29, Seite 213). In Anbetracht der von der Mehrheit nicht quantifizierten Effizienz- und Vereinfachungseffekte, dem Risiko einer unangemessenen Mehrbelastung von Familien mit niedrigen Einkommen und der zu erwartenden Probleme bei einer in Zukunft gegebenenfalls notwendigen Anhebungen dieser Abgabe spricht alles dafür, es bei der geltenden Regelung mit einem ermäßigten Steuersatz zu belassen.

Soweit die Meinung dieses Ratsmitglieds.

3. Reform der Gemeindefinanzen

Die Reformalternativen im Überblick

393. Die Gewerbesteuer steht seit langem im Zentrum der Kritik der Besteuerungswissenschaften – der finanzwissenschaftlichen, betriebswirtschaftlichen und juristischen Steuerlehre. Bislang lief die Kritik ins Leere. Eine im Jahr 2002 eingesetzte Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen konnte sich nicht auf einen Reformvorschlag einigen. Der von der Bundesregierung im Jahr 2003 vorgelegte Gesetzentwurf zu einer „Gemeindefinanzsteuer“ wurde vom Bundesrat abgelehnt. Mit der Unternehmensteuerreform 2008 wurden die Gewerbesteuer noch gestärkt und die ertragsunabhängigen Besteuerungselemente weiter ausgebaut. Die Bundesregierung hat, wie im Koalitionsvertrag angekündigt, erneut eine **Gemeindefinanzkommission** mit dem Ziel eingesetzt, den Ersatz der Gewerbesteuer durch einen höheren Anteil der Gemeinden an der Umsatzsteuer und einen kommunalen Zuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer mit Hebesatzrecht der Kommunen zu prüfen. Im Kern stehen wieder die schon im Jahr 2002 in der Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen diskutierten Reformmodelle auf der Agenda. Auch die Konfliktlinien sind im Wesentlichen unverändert.

394. Die **Mängel der Gewerbesteuer** sind hinreichend bekannt. Sie führt zu einer außerordentlichen Verkomplizierung des Unternehmensteuerrechts. Dies gilt insbesondere im Zusammenhang mit Personengesellschaften. Zunächst wird die Gewerbesteuer bei gewerblichen Personengesellschaften aufwändig ermittelt – und das auf Ebene der Personengesellschaft und nicht, wie die Einkommensteuer, auf Ebene der Gesellschafter –, um dann bei der Einkommensteuer mehr oder weniger vollständig angerechnet zu werden. Sie ist streitanfällig, weil die Abgrenzung von gewerblichen Einkünften und nicht gewerbesteuerpflichtigen Einkünften aus selbständiger Arbeit schwierig ist und oft willkürlich anmutet. Die Unterscheidung von gewerblichen und selbständigen Einkünften im Einkommensteuerrecht ist überhaupt nur wegen der Existenz der Gewerbesteuer erforderlich. Die Hinzurechnungsvorschriften bei der und das Betriebsausgabenabzugsverbot für die Gewerbesteuer führen bei rückläufigen Erträgen zu einer indirekten Substanzbesteuerung und beeinträchtigen die Investitionstätigkeit. Auch ist die regionale Verteilung des Gewerbesteueraufkommens zwischen den Bundesländern und

den Kommunen außerordentlich ungleich. Während das Ist-Aufkommen der Gewerbesteuer je Einwohner im Jahr 2008 in Hamburg bei 1 091,46 Euro lag, waren es in Mecklenburg-Vorpommern nur 179,34 Euro. Typische Wohnsitzgemeinden ohne größere Betriebsansiedlungen erzielen so gut wie kein Gewerbesteueraufkommen. Schließlich könnte die Gewerbesteuer mit dem EU-Recht kollidieren. So muss der Europäische Gerichtshof auf Vorlage des Bundesfinanzhofs darüber entscheiden, ob in der Hinzurechnung von Zinsanteilen ein Verstoß gegen die Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie zu sehen ist.

395. Insbesondere wird von den Kommunen die **Konjunkturabhängigkeit** der Gewerbesteuer bemängelt. Verwiesen wird auf den Rückgang des kassenmäßigen Gewerbesteueraufkommens im Jahr 2009 von 21 vH gegenüber dem Vorjahr auf ein Volumen von 32,4 Mrd Euro, denen allerdings in den Jahren zwischen 2004 und 2006 jährliche Aufkommenssteigerungen von 17,5 vH, 13,2 vH und 19,4 vH gegenüberstanden.

Eine überzeugende ökonomische Begründung für das Festhalten an der Gewerbesteuer ist nicht zu finden. Insbesondere taugt das Äquivalenzprinzip nicht zur Rechtfertigung dieser Steuer. So nimmt der von der Gewerbesteuer befreite selbständige Fahrlehrer die kommunale Infrastruktur wesentlich stärker in Anspruch als ein (einem Urteil des Bundesfinanzhofs zu Folge) gewerbesteuerpflichtiger Kükensortierer.

Angesichts dieser Kritik ist es sehr zu begrüßen, dass die Bundesregierung einen erneuten Anlauf zu einer Reform der Gemeindefinanzen unternimmt. Zur Diskussion stehen vor allem zwei Alternativmodelle, das von der Bundesregierung favorisierte „Prüfmodell“ und das von den kommunalen Spitzenverbänden vorgelegte „Kommunalmodell“.

396. Das **Prüfmodell** beinhaltet eine **Abschaffung der derzeitigen Gewerbesteuer**. An Stelle dessen erhalten die Gemeinden einen mit Hebesatzrecht ausgestatteten Zuschlag zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer. Außerdem wird der Anteil der Gemeinden an der Umsatzsteuer so erhöht, dass die Reform für diese insgesamt aufkommensneutral ist.

Konkret werden die Eckwerte des Einkommensteuertarifs um 15 vH abgesenkt; das entspricht dem aktuellen Gemeindeanteil am Aufkommen der Einkommensteuer. Der Eingangssatz würde von 14 vH auf 11,9 vH sinken, die Spitzensätze von 42 vH auf 35,7 vH und von 45 vH auf 38,25 vH. Das aus diesem Tarifverlauf resultierende Aufkommen stünde Bund und Ländern zu gleichen Anteilen zu. Das abgesenkte Tarifniveau würde dann um den Gemeindezuschlag von durchschnittlich 17,65 vH erhöht, versehen mit einem Hebesatzrecht. Dieser durchschnittliche Zuschlagssatz gilt auch für die Körperschaftsteuer. Im Gegenzug könnte der Körperschaftsteuersatz auf 24,65 vH angehoben werden. Im Endeffekt blieben die Tarifbelastungen in einer durchschnittlichen Gemeinde bei der Systemumstellung für alle Steuerpflichtigen (Unternehmen, selbständig Tätige und abhängig Beschäftigte) zunächst weitgehend unverändert.

397. Für den Bund und die Länder hätte das Prüfmodell **Einnahmeausfälle** in einer Größenordnung von etwa 6 Mrd Euro zur Folge, da sie Anteile an der Umsatzsteuer an die Kommu-

nen abgeben müssten und die systemwidrige Belastung ertragsunabhängiger Besteuerungselemente im Rahmen der Gewerbesteuer entfallen würde. Diese Einnahmeausfälle müssten durch Steuererhöhungen an anderer Stelle oder durch Ausgabenkürzungen ausgeglichen werden. Die Steuerbasis der Kommunen würde durch das Prüfmodell wesentlich stabiler, da ein größerer Teil ihrer Einnahmen auf die konjunkturstabilere Umsatzsteuer entfallen würde. Da die Hebesätze durch Anwendung auf die Einkommensteuer auf eine breitere Basis angewandt würden, könnten die Gemeinden ihre Einnahmen besser gestalten und neue Handlungsspielräume gewinnen. Von einem über kommunale Hebesätze ausgetragenen Steuerwettbewerb wären Effizienzgewinne zu erwarten. Die stärkere Orientierung am Einkommen der Bürger würde dem Sachverhalt Rechnung tragen, dass viele Leistungen der Gemeinden für alle Bürger und nicht nur für die ansässigen Unternehmen erbracht werden. Die Verteilung der Steuereinnahmen zwischen den Gemeinden würde deutlich einheitlicher ausfallen, da sich das Pro-Kopf-Einkommen regional wesentlich weniger unterscheidet als die Unternehmensgewinne. Dies bedeutet aber auch, dass es zu Aufkommensverschiebungen von den bislang von der Gewerbesteuer profitierenden Betriebsstättengemeinden hin zu den Wohnstättengemeinden kommen würde. Damit würde aber nur die bestehende regionale Ungleichverteilung des Gewerbesteueraufkommens korrigiert.

398. Das von der Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände vorgelegte „**Kommunalmodell**“ geht in die entgegengesetzte Richtung als das Prüfmodell, indem es auf einen Ausbau und damit eine Zementierung der Gewerbesteuer hinaus läuft. Zusätzlich zu den Gewerbetreibenden soll der Kreis der Steuerpflichtigen auch auf die Selbständigen im Sinne des § 18 EStG ausgeweitet werden. Des Weiteren soll die Bemessungsgrundlage durch Ausweitung der Hinzurechnungsvorschriften erweitert werden, indem etwa Zinsaufwand zukünftig zu 100 vH – statt wie gegenwärtig zu 25 vH – in die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer einbezogen wird.

Mit dem Ausbau der ertragsunabhängigen Elemente der Gewerbesteuer würde zwar ihre Konjunkturreaktivität reduziert; dem stünden allerdings erhebliche investitionshemmende Effekte gegenüber. Eine auf das Wachstumsziel ausgerichtete Steuerpolitik muss die geltende Substanzbesteuerung zurückführen und nicht noch weiter ausbauen. Durch die Einbeziehung der Freiberufler in die Gewerbesteuerpflicht würde die Zahl der Gewerbesteuerpflichtigen vergrößert, verbunden mit einem Mehraufwand für die Betroffenen, die Finanzämter und die Kommunen. Dem Mehraufkommen bei den Kommunen stünde wegen der Anrechnung nach § 35 EStG ein Minderaufkommen bei der Einkommensteuer gegenüber. Von einer Umsetzung dieses Modells ist abzuraten.

399. Neben der Gewerbesteuer steht auch die **Grundsteuer** seit langer Zeit in der Kritik. In einem Urteil vom 30. Juni 2010 (II R 60/08) hat der Bundesfinanzhof erst kürzlich eine Neubewertung des Grundvermögens für Zwecke der Grundsteuer angemahnt. Die seit mehr als vier Jahrzehnten unveränderte Einheitsbewertung des Grundbesitzes verfehle insbesondere die sich aus Artikel 3 Abs. 1 Grundgesetz ergebenden Anforderungen an eine realitätsgerechte Bewertung. Verfassungsrechtlich geboten sei eine erneute Hauptfeststellung vor allem in den neuen Bundesländern, in denen die Wertverhältnisse auf den 1. Januar 1935 festgeschrieben

seien. Zur Reform der Grundsteuer ist eine länderoffene Arbeitsgruppe unter Beteiligung des Bundesministeriums der Finanzen eingesetzt.

Die Grundsteuer B – die für land- und forstwirtschaftliche Betriebe geltende Grundsteuer A ist fiskalisch unbedeutend – erbrachte im Jahr 2009 ein Aufkommen von 10,6 Mrd Euro. Ihr Aufkommen ist wenig schwankungsanfällig. Wegen der geringen Ausweichmöglichkeiten ist sie im Grundsatz eine ökonomisch **effiziente Steuer**. Bei ihr kommt auch noch am ehesten das Äquivalenzprinzip zum Tragen, da sich eine verbesserte kommunale Infrastruktur in den Immobilienwerten kapitalisiert. Der gravierende Nachteil besteht in einer übermäßig komplizierten, veralteten und dem Gleichheitsgrundsatz widersprechenden Ermittlung der Bemessungsgrundlage.

Eine Reform der Grundsteuer sollte mit einer **Abschaffung des Einheitswertverfahrens** einhergehen; eine aktualisierte Hauptfeststellung wäre außerordentlich kostenintensiv. Allerdings ist auch nicht zu empfehlen, die Bemessungsgrundlage vollständig von den Werten abzukoppeln und – den Vorschlägen einer Arbeitsgruppe der Bundesländer Bayern, Baden-Württemberg und Hessen folgend – nur noch an den Flächen von Boden und Gebäuden auszurichten. Dies würde dem Äquivalenzprinzip und den elementaren Gerechtigkeitsvorstellungen entgegenlaufen, indem flächenmäßig gleiche Grundstücke zum Beispiel in entvölkerten Gebieten Brandenburgs und am Starnberger See identische Bemessungsgrundlagen aufweisen würden. Zumindest in Bezug auf den Boden sollten eine Wertkomponente beibehalten und Bodenrichtwerte flächendeckend mit Hilfe von Gutachterausschüssen ermittelt werden. Bei den Gebäuden hingegen könnte die Bewertung aus Vereinfachungsgründen an der Fläche anknüpfen, mit einer Differenzierung nach Gewerbeimmobilien und Wohngebäuden.

Zusammenfassende Bewertung

400. Bei der Neuordnung der Gemeindefinanzen greift die Bundesregierung mit dem Prüfmodell sehr weitgehend auf die aus dem wissenschaftlichen Bereich stammenden Reformvorschläge zurück. Eine Umsetzung dieses Vorhabens wäre in der Tat ein **steuerpolitischer Meilenstein**. Im Hinblick auf die Realisierungschancen ist allerdings eine gewisse Skepsis angebracht. Zum einen haben Vertreter der Kommunen sowie einige Bundesländer massive Bedenken gegen die Abschaffung der Gewerbesteuer und ein kommunales Hebesatzrecht bei der Einkommen- und Gewerbesteuer. Nicht nur müsste der Bundesrat dem Gesetzesvorhaben zustimmen, es müsste auch das Grundgesetz geändert werden. In beiden Fällen ist nicht nur die Zustimmung der Opposition ungewiss, auch innerhalb der Koalitionsparteien scheinen die Meinungen über eine Abschaffung der Gewerbesteuer auseinanderzugehen. So hat der bayerische Ministerpräsident auf der Hauptversammlung des Bayerischen Städtetags schon angekündigt, dass er keine Reform der Gewerbesteuer gegen den Willen der „kommunalen Familie“ mittragen werde. Die Umsetzungschancen werden auch durch die bereits erwähnten Aufkommensverschiebungen zwischen den Kommunen zu Lasten von Betriebsstättengemeinden und zu Gunsten von Wohnsitzgemeinden sowie durch die Steuerausfälle bei Bund und Ländern gemindert.

401. Im Endeffekt ist die Ausgangslage für eine Reform der Gewerbesteuer nicht viel günstiger als in den Jahren 2002 und 2003. Die aktuell diskutierten Reformvarianten standen auch schon in der damals eingesetzten Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen zur Diskussion. Das Prüfmodell entspricht ziemlich genau dem damals untersuchten und auf einen Entwurf des Bundesverbands der Deutschen Industrie und des Verbands der Chemischen Industrie zurückgehenden Reformvorschlag. Das Kommunalmodell hingegen ist eine aktualisierte Version des schon in der Gemeindefinanzkommission 2002/2003 von den kommunalen Spitzenverbänden präsentierten Vorschlags. Auch sind die Mehrheitsverhältnisse im Deutschen Bundestag und Bundesrat damals und heute im Hinblick auf die Umsetzungschancen gleichermaßen ungünstig, indem die Koalitionsparteien nicht über eine verfassungsändernde Mehrheit im Deutschen Bundestag verfügen und die Opposition im Bundesrat über eine Stimmenmehrheit verfügt.

Zu hoffen ist gleichwohl, dass die unendliche Geschichte der Reform der Gemeindefinanzen dieses Mal zu einem guten Ende gebracht wird und nicht wieder wie das **Hornberger Schießen** endet.

Literatur

- Alesina, A. F. und S. Ardagna (2009) *Large Changes in Fiscal Policy: Taxes versus Spending*, NBER Working Paper, 15438.
- Bach, S. (2006) *Wie gerecht ist ein Ausbau der indirekten Besteuerung?*, in: A. Truger (Hrsg.), *Die Zukunft des deutschen Steuersystems*, Marburg.
- Boeters, S., C. Böhringer, T. Büttner und M. Kraus (2010) *Economic Effects of VAT Reforms in Germany*, *Applied Economics*, 42 (17), 2165 - 2182.
- Bundesministerium der Finanzen (2010) *Kompendium zur Verschuldungsregel des Bundes gemäß Artikel 115 Grundgesetz*, Berlin.
- Bundesrechnungshof (2010) *Bericht nach § 99 BHO über den ermäßigten Umsatzsteuersatz. Vorschläge für eine künftige Ausgestaltung der Steuerermäßigung*, Bonn.
- Checherita, C. und P. Rother (2010) *The Impact of High and Growing Government Debt on Economic Growth: an Empirical Investigation for the Euro Area*, ECB Working Paper Series, 1237.
- Clinton, K., M. Kumhof, D. Laxton und S. Mursula (2010) *Budget Consolidation: Short-Term Pain and Long-Term Gain*, IMF Working Paper, WP/10/163.
- Coenen, G. et al. (2010) *Effects of Fiscal Stimulus in Structural Models*, IMF Working Paper, WP/10/73.
- Deubel, I. (2010) *Konjunkturausregulierung und Länderhaushalte*, Bad Kreuznach.
- Deutsche Bundesbank (2010) *Auswirkungen von Maßnahmen zur Stützung von Finanzinstituten und EWU-Ländern auf Maastricht-Defizit und -Schuldenstand*, Monatsbericht Oktober 2010, 80 - 81.

- Europäische Kommission (2010) *Taxation Trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway*, Luxemburg.
- Hübner, M. (2010) *Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz: Eine makroökonomische Analyse*, Wirtschaftsdienst, 90 (4), 240 - 247.
- IWF, Internationaler Währungsfonds (2010) *Financial Sector Taxation*, The IMF's Report to the G-20 and Background Material, Washington.
- Ismer, R., A. Kaul, W. Reiß und S. Rath (2010) *Analyse und Bewertung der Strukturen von Regel- und ermäßigten Sätzen bei der Umsatzbesteuerung unter sozial-, wirtschafts-, steuer- und haushaltspolitischen Gesichtspunkten*, Endbericht eines Forschungsgutachtens im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen, Saarbrücken.
- Kumar, M. S. und J. Woo (2010) *Public Debt and Growth*, IMF Working Paper, WP/10/174.
- OECD) (2009) *Taxing Wages 2008-2009*, Paris.
- Poddar, S. und M. English (1997) *Taxation of Financial Services Under a Value-Added Tax: Applying the Cash-Flow Approach*, National Tax Journal, 50 (1), 89 - 112.
- Reinhart, C. M. und K. S. Rogoff (2010) *Growth in a Time of Debt*, NBER Working Paper, 15639.
- Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung (RWI) (2003) *Ermittlung von Tax Compliance Cost*, Gutachten im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen, Essen.
- (2010) *Ermittlung der Konjunkturkomponenten für die Länderhaushalte zur Umsetzung der in der Föderalismuskommission II vereinbarten Verschuldungsbegrenzung*, Endbericht zu einem Forschungsprojekt im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen, Essen.
- Rumpf, D. und W. Wiegard (2010) *Kapitalertragsbesteuerung und Kapitalkosten*, erscheint als Arbeitspapier des Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung.
- Wagner, F. W. (2005) *Steuervereinfachung und Entscheidungsneutralität - konkurrierende oder komplementäre Leitbilder für Steuerreformen?*, Steuer und Wirtschaft, 93 - 108.