

Wolfgang Eggert, Tim Krieger, Sven Stöwhase

## Sollte der ermäßigte Mehrwertsteuersatz abgeschafft werden?

**Das deutsche Mehrwertsteuersystem steht in Wissenschaft und Politik in der Kritik. Vor allem die ermäßigten Sätze werden in Hinblick auf Besteuerungsbasis und Inzidenz debattiert. Zu ihrer Rechtfertigung werden verteilungspolitische Gründe genannt. Ob diese stichhaltig sind, untersuchen die Autoren dieses Beitrags.**

Noch in dieser Legislaturperiode plant die Bundesregierung eine Reform des Mehrwertsteuersystems. Ursprünglich sollte diese Reform vor dem Hintergrund des zusätzlichen Konsolidierungsbedarfs Einnahmen generieren. Zuletzt wurde die Mehrwertsteuer jedoch verstärkt im Hinblick auf die Besteuerungspraxis diskutiert. Die unklare Abgrenzung, welche Güter durch eine ermäßigte Mehrwertsteuer zu vergünstigen seien, sorgte dabei mit Schlagzeilen wie „Babywindeln oder Tiernahrung?“ für manche mediale Aufregung. Dabei traten andere Reformnotwendigkeiten und Fragen der Haushaltskonsolidierung in den Hintergrund und werden bei der anstehenden Reform wohl keine Berücksichtigung finden.<sup>1</sup> Stattdessen dürfte es – wenn überhaupt – zu einer „kleinen“ Reform kommen, die ausschließlich auf die Anpassung der Regelungen für den ermäßigten Mehrwertsteuersatz ausgelegt sein wird (d.h. es wird zur Ab- bzw. Neuschaffung einzelner Mehrwertsteuerermäßigungen kommen). Dass selbst eine solche „kleine“ Reform erhebliche finanzielle Auswirkungen mit sich bringen dürfte, verdeutlicht der in der Tabelle vorgenommene Vergleich des Volumens unterschiedlicher Steuereinnahmen. So war die Umsatzsteuer im letzten Jahr mit einem Kassenaufkommen von über 175 Mrd. Euro zusammen mit der Lohn- und Einkommensteuer die bei weitem aufkommensstärkste Steuerart. Das Aufkommen der ebenfalls oftmals diskutierten Gewerbe- und Körperschaftsteuern ist dagegen mit rund 33 Mrd. respektive 7 Mrd. Euro vergleichsweise gering.<sup>2</sup>

Der vorliegende Beitrag greift die öffentliche und politische Diskussion um den ermäßigten Mehrwertsteuersatz auf und würdigt im Detail die Argumente für und wider eine „große“ Reform bei den Mehrwertsteuersätzen, die eine komplette Abschaffung des ermäßigten Steuersatzes beinhalten würde. Hierbei wird die spezifische deutsche Situation jedoch nur selektiv zur Illustration grundsätzlicher Überlegungen angeführt, da die hiesige Diskussion in ähnlicher Weise auch in anderen Ländern geführt wird, wobei sich insgesamt unter Finanzwissenschaftlern eine skeptische Sichtweise auf die Differenzierung von Mehrwertsteuersätzen entwickelt hat. Neues akademisches Interesse an diesen Fragestellungen hat sich insbesondere nach dem Mirrlees Review<sup>3</sup> entwickelt, durch den Steuerreformvorschläge – auch in Bezug auf die Mehrwertsteuer – sehr prominent in Umlauf gebracht wurden. Ähnlich dem Meade Report aus dem Jahr 1978,<sup>4</sup> der bedeutende Anstöße für eine Neugestaltung der Steuersysteme in vielen OECD-Ländern gab, beinhaltet der Mirrlees Review eine Ansammlung von Vorschlägen renommierter Ökonomen für die Ausgestaltung des britischen Steuersystems der Zukunft. Es kann dabei davon ausgegangen werden, dass die dort entwickelten Vorschläge auch in anderen Ländern ihren Widerhall finden werden. Geschieht dies in größerem Umfang, wird sich Deutschland größeren Steuerreformen mittelfristig kaum verschließen können.

Interessant im Zusammenhang mit der deutschen Mehrwertsteuerdebatte ist dabei vor allem, mit welcher Deutlichkeit der Mirrlees Review<sup>5</sup> unter sorgfältiger Abwägung allokativer, distributiver und steuerpraktischer Aspekte vorschlägt, gänzlich auf eine Differenzierung der Mehrwertsteuersätze zu verzichten, obwohl die Differenzierung der Sätze eigentlich als sozialpolitisch gewollt gilt, um einer möglichen inhärenten Regressivität der Mehrwertsteuer

1 Eine umfassende Dokumentation der unterschiedlichen Reformnotwendigkeiten, von denen der ermäßigte Mehrwertsteuersatz nur ein Teilaspekt ist, findet sich im Zeitgespräch vom September 2010 im Wirtschaftsdienst. Vgl. R. Peffekoven, G. Krause-Junk, R. Brügelmann, R. Hickel: Brauchen wir eine Reform des Mehrwertsteuersystems?, in: Wirtschaftsdienst, 90. Jg. (2010), H. 9, S. 575-590.

2 Die Betonung der fiskalischen Ergiebigkeit ist hier als Motivation für die Diskussion zu sehen. Die anschließende Diskussion von zweitbesten Steuersystemen verdeutlicht den Punkt, dass die systemische Bedeutung von Einzelsteuern wie der Körperschaftsteuer für ein Steuersystem nicht allein an deren direkter fiskalischer Ergiebigkeit festgemacht werden kann, sondern bei dem Design eines Steuersystems Wechselwirkungen zwischen Einzelsteuern Beachtung finden müssen.

3 Vgl. J. Mirrlees, S. Adam, T. Besley, R. Blundell, S. Bond, R. Chote, M. Gammie, P. Johnson, G. Myles, J. Poterba (Hrsg.): Dimensions of Tax Design: the Mirrlees Review, Oxford 2010.

4 Vgl. J. E. Meade: The Structure and Reform of Direct Taxation – Report of a Committee chaired by Professor J. E. Meade, London 1978.

5 Vgl. I. Crawford, M. Keen, S. Smith: Value-Added Tax and Excises, in: James Mirrlees et al. (Hrsg.), a.a.O., S. 275-362.

entgegenzuwirken („moderne“ Mehrwertsteuersysteme, wie z.B. in Neuseeland, praktizieren allerdings seit langem einen einheitlichen Mehrwertsteuersatz für alle Güter). Die zugrundeliegende Argumentationslinie soll – mit einigen Verweisen auf die deutsche Situation – im Folgenden aus dem Blickwinkel einer möglichen Abschaffung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes eingehend beleuchtet werden. Dabei wird sich zeigen, dass es in der Tat gewichtige Argumente für eine Abschaffung der Mehrwertsteuerermäßigung geben kann. In der Summe würden die erzielbaren Einnahmen für eine Reduzierung des Regelsatzes, zur Haushaltskonsolidierung oder für eine Stabilisierung der Sozialsysteme nutzbar sein.

### Grundsätzliche Überlegungen zur Differenzierung der Mehrwertsteuersätze

Auch wenn es keine abschließende Bewertung der Vorteilhaftigkeit indirekter Steuern relativ zu direkter Besteuerung gibt,<sup>6</sup> haben erstere in den letzten Jahrzehnten stark an Bedeutung für das Steueraufkommen in fast allen Industrienationen gewonnen. Dies gilt in besonderer Weise für die Mehrwertsteuer, die als möglicher Teil eines optimalen Konsumsteuersystems Produktionseffizienz generiert (bei vollständiger Konkurrenz und der Abwesenheit von unbesteuerten Renten): Das Konsumsteuersystem würde entsprechend in einer Maximierung des Sozialprodukts resultieren.<sup>7</sup> Dieser positiven allokativen Eigenschaft steht je-

6 Vgl. I. Crawford, M. Keen, S. Smith: Value-Added Tax and Excises ..., a.a.O.

7 Der Vorteil der deutschen Mehrwertsteuer liegt darin begründet, dass sie keine Zwischenprodukte, sondern nur den finalen Konsum besteuert. Steuern auf Zwischenprodukte würden zwar ebenfalls durch die Produktionskette gewälzt, doch würde die Besteuerung auf den Zwischenstufen des Herstellungsprozesses bereits auf den jeweiligen Stufen zu ineffizienten Produktionsentscheidungen aufgrund von Relativpreisänderungen zwischen Produktionsfaktoren führen. In einer geschlossenen Ökonomie wird die entstehende Zusatzlast (Excess Burden) dann zusätzlich zur eigentlichen Steuerlast durch den Endverbraucher getragen werden.

**Prof. Dr. Wolfgang Eggert** ist Inhaber des Lehrstuhls für Finanzwissenschaft und monetäre Ökonomie der Albert-Ludwigs-Universität in Freiburg.

**Jun.-Prof. Dr. Tim Krieger** lehrt Finanzwissenschaft an der Universität Paderborn.

**Dr. Sven Stöwhase** ist Mitarbeiter des Fraunhofer-Instituts für Angewandte Informationstechnik FIT in Sankt Augustin.

### Steueraufkommen im Jahr 2009

in Mio. Euro

Steuerart	Kassenaufkommen
Umsatzsteuer (inkl. Einfuhrumsatzsteuer)	176 991
Lohnsteuer <sup>1</sup> und veranlagte Einkommensteuer inkl. Solidaritätszuschlag	173 522
Energiesteuer	39 822
Gewerbesteuer	32 600
Tabaksteuer	13 366
Versicherungsteuer	10 548
Kraftfahrzeugsteuer	8 201
Körperschaftsteuer	7 173

<sup>1</sup> Nach Abzug der Kindergelderstattung und der Altersvorsorgezulage.

Quelle: Bundesministerium der Finanzen: Monatsbericht des BMF Januar 2010, Berlin 2010; Bundesministerium der Finanzen: Monatsbericht des BMF, Juli 2010, Berlin 2010.

doch eine Reihe von „traditionellen“ Bedenken hinsichtlich der distributiven Wirkung der Mehrwertsteuer entgegen. Im Folgenden werden allokativen, distributive und empirische Aspekte der Differenzierung von Mehrwertsteuersätzen genauer untersucht.

#### Allokative Aspekte

Neben dem zuvor angesprochenen Aspekt der Sicherung der Produktionseffizienz, die zweifelsohne ein relevantes Argument für die bevorzugte Nutzung der Mehrwertsteuer als Steuerinstrument ist, stellt sich nun die zentrale Frage, ob es aus allokativer Sicht eine Rechtfertigung für eine Differenzierung der Mehrwertsteuersätze gibt.<sup>8</sup>

Neben dem Produktionseffizienztheorem ist das bekannteste Ergebnis der Optimalsteuertheorie die Ramsey-Regel,<sup>9</sup> die besagt, dass Güter unterschiedlich besteuert werden sollten, wenn sich ihre Preiselastizitäten der (kompensierten) Nachfrage unterscheiden. Vereinfachend ist es aus wohlfahrtstheoretischer Sicht sinnvoll, Güter mit geringer Elastizität entsprechend der Inversen Elastizitätenregel mit hohen Steuersätzen zu belegen und hoch elastische Güter eher niedrig zu besteuern. Dies wird damit begründet, dass eine hohe Preissensitivität in Ausweichreaktionen resultiert, die zu Wohlfahrtsverlusten führen.

8 Das Argument, dass mit gezielten Mehrwertsteuerermäßigungen für einzelne Branchen internationale Allokationseffizienz (wieder) hergestellt werden kann (vgl. Michael Keen, David Wildasin: Pareto-Efficient International Taxation, in: American Economic Review, Jg. (2004), S. 259-275), soll hier nicht vertieft werden. Für eine kritische Betrachtung vgl. G. Krause-Junk: Unsinnige Satzendifferenzierung!, in: Wirtschaftsdienst, 90. Jg. (2010), H. 2, S. 72-73.

9 Vgl. F. Ramsey: A Contribution to the Theory of Taxation, in: Economic Journal, 37. Jg. (1927), Nr. 145, S. 47-61.

Differenziert man die Mehrwertsteuersätze entsprechend dieser Reaktionswirkung, so wird der gesellschaftliche Wohlfahrtsverlust – im Vergleich zu einer Situation mit einheitlichen Steuersätzen – minimiert, weshalb eine Differenzierung zunächst sinnvoll erscheint.

Zusätzlich zu den sozialpolitischen Problemen, die die Inverse Elastizitätenregel mit sich bringen kann, muss ihre Anwendung in der praktischen Wirtschaftspolitik jedoch kritisch hinterfragt werden, denn die Inverse Elastizitätenregel ist mit allgemeinen Präferenzordnungen nicht kompatibel. Eine zentrale Annahme der Regel ist, dass der Effekt einer Steuer nur die Nachfrage nach dem besteuerten Gut beeinflusst, während die Nachfrage nach anderen Gütern unverändert bleibt, d.h. alle Kreuzpreiselastizitäten null sind. Diese Annahme macht die Regel intuitiv und senkt die Informationsprobleme bei der Implementierung, aber die starke Annahme macht zugleich die intuitive Regel schwach. Generell hängt eben die Nachfrage nach einem Gut von allen Preisen ab, auch wenn dies die praktische Steuerpolitik vor erhebliche Informationsprobleme stellen mag.

Ein zweiter Aspekt bezieht sich auf die Berücksichtigung von nicht-besteuerbaren Konsumgütern. Hier dient der Einfachheit halber Freizeit als Beispiel. Jede positive Mehrwertsteuer wird das Relativpreisverhältnis zwischen dem unbesteuerten Gut Freizeit und anderen, besteuerten Gütern verändern. Mit anderen Worten wird der Konsum in Richtung Freizeit verzerrt, weil Freizeit relativ preiswerter ist. Die Verzerrung des Relativpreisverhältnisses stört aus Wohlfahrtssicht dann weniger, wenn die Freizeitnachfrage ihrerseits durch Besteuerung gedämpft wird. Das ist dann der Fall, wenn es sich bei dem besteuerten Gut um ein Komplementärgut zur Freizeit handelt. Daher empfiehlt sich die Besteuerung von Konsumgütern, die eine hohe Komplementarität zur Freizeit aufweisen (z.B. Eintrittskarten zu Kultur- und Sportereignissen, die Nutzung von Freizeiteinrichtungen usw.), gemäß der Corlett-Hague-Regel<sup>10</sup> als eine wohlfahrtserhöhende Maßnahme. Hierbei erfolgt die Differenzierung der Steuersätze weniger nach Preiselastizitäten als vielmehr gemäß ihrem Grad an Komplementarität zu unbesteuerten Gütern. Bei einheitlicher Komplementarität aller Güter zu dem unbesteuerten Gut, d.h. bei schwacher Separabilität der Präferenzfunktion, könnten dann auch gleiche Steuersätze resultieren.<sup>11</sup>

10 Vgl. W. J. Corlett, D. C. Hague: Complementarity and the Excess Burden of Taxation, in: *Review of Economic Studies*, 21. Jg. (1953), Nr. 1, S. 21-30.

11 Vgl. A. B. Atkinson, J. E. Stiglitz: The Design of Tax Structure: Direct versus Indirect Taxation, in: *Journal of Public Economics*, 6. Jg. (1976), Nr. 1-2, S. 55-75.

Empirisch ist die Frage der schwachen Separabilität noch nicht abschließend geklärt. Crawford et al.<sup>12</sup> finden für Großbritannien<sup>13</sup> eine Reihe von Gütern, die häufig aus sozialpolitischen Gründen niedrig besteuert werden, aber als Komplemente zur Freizeit eigentlich einer starken Besteuerung unterliegen sollten, darunter sehr viele Lebensmittel, Kinderkleidung und der öffentliche Personennahverkehr. Bei anderen Gütern, wie Tabakwaren und Treibstoffen, ist dagegen eine hohe Besteuerung sowohl durch Freizeitkomplementarität als auch zur Internalisierung externer Effekte sinnvoll und wird in der Regel auch durch eigene Steuern vorgenommen.

### Distributive Aspekte

Die Inverse Elastizitätenregel bietet auch einen Ansatzpunkt zur Bewertung der distributiven Dimension der Differenzierung von Mehrwertsteuersätzen. Sie besagt, dass Güter mit geringer Elastizität mit hohen Steuersätzen zu belegen sind. Da Menschen hinsichtlich eines hinreichend umfassend definierten Korbes an Gütern des Grundbedarfs, wie z.B. Nahrungsmitteln, tendenziell preisunelastisch sind, würde die Regel die Verwendung ermäßigter Mehrwertsteuersätze für diese Produktgruppen nicht erklären können.<sup>14</sup> Die Inverse Elastizitätenregel klammert in ihrer Grundform allerdings distributive Aspekte aus, während die Differenzierung der Mehrwertsteuersätze zugunsten von bestimmten Gütergruppen vor allem aus sozialpolitischen Gründen gerechtfertigt wird (unter bewusster Inkaufnahme der zu erwartenden allokativen Konsequenzen).

Es ist in diesem Zusammenhang allerdings zu beachten, dass die Differenzierung von Mehrwertsteuersätzen und insbesondere die Absenkung des Satzes für Güter des Grundbedarfs nicht per se als sozialpolitisches Instrument interpretiert werden kann. Dies wird gelegentlich suggeriert, wenn auf die speziellen Progressionseigenschaften der Mehrwertsteuer verwiesen wird. Eine Steuer ist dann progressiv, wenn ihr Durchschnittssteuersatz mit der Bemessungsgrundlage steigt. Demgemäß ist eine Mehrwertsteuer mit einem einheitlichen Satz proportional zum Konsum, aber regressiv in Bezug auf das Einkommen, wenn die unteren Einkommensgruppen eine höhere Kon-

12 Vgl. I. Crawford, M. Keen, S. Smith: Preference Structures and Optimal Commodity Taxation, Institute for Fiscal Studies Working Paper, London 2008.

13 Die Datenlage erlaubt eine ähnliche Untersuchung in Deutschland nicht.

14 Zu beachten ist in diesem Zusammenhang jedoch, dass sinnvollerweise „einkommensklassenspezifische“ Warenkörbe betrachtet werden sollten, deren Messung problematisch ist und die sich zudem im Zeitablauf ändern können; vgl. G. Krause-Junk: Für und Wider differenzierte Umsatzsteuersätze, in: *Wirtschaftsdienst*, 90. Jg. (2010), H. 9, S. 579-582.

sumquote haben als die oberen Einkommensgruppen. Empirische Analysen zeigen – wie oben angedeutet – in der Tendenz, dass Güter des Grundbedarfs geringe und Luxusgüter hohe Elastizitäten aufweisen. Eine Absenkung des Mehrwertsteuersatzes für Güter des Grundbedarfs würde die regressive Wirkung der Steuer damit mildern und somit aus verteilungspolitischer Sicht gerechtfertigt sein.<sup>15</sup>

Diese Argumentation hat jedoch aus unterschiedlichen Gründen nur eine beschränkte Aussagekraft. Weil die Reduzierung des Mehrwertsteuersatzes auf Güter des Grundbedarfs nicht zielgruppenspezifisch auf die Armen gerichtet ist, entfaltet sich ihre sozialpolitische Wirkung allenfalls indirekt; die Armen werden aufgrund ihrer höheren Konsumquote durch eine Absenkung des Mehrwertsteuersatzes relativ stärker entlastet als die oberen Einkommensgruppen, ohne dass dies auch für die absolute Entlastung gelten müsste. Mit anderen Worten: Arme geben anteilig relativ viel ihres niedrigen Einkommens für z.B. Nahrungsmittel aus, während Reiche in Relation zum Einkommen wenig, aber in absoluten Größen viel ausgeben. In der Summe zeigt sich dann oftmals, dass die absolute Steuerlast der Reichen höher ist als die der Armen. Im Verlaufe der folgenden Diskussion wird dieser Aspekt, der wichtige fiskalpolitische Implikationen mit sich bringt, anhand von Daten aus Deutschland noch näher beleuchtet.

Ein weiteres Problem ergibt sich aus der Tatsache, dass die vorherige Betrachtung sich partialanalytisch allein auf die Mehrwertsteuer beschränkt. Insgesamt lässt die einschlägige Literatur<sup>16</sup> jedoch erkennen, dass eine Rechtfertigung differenzierter Mehrwertsteuersätze aus sozialpolitischer Sicht umso weniger gelingt, je besser eine Regierung mit alternativen, stärker zielgerichteten Umverteilungsinstrumenten ausgestattet ist. Dies dürfte in den meisten OECD-Ländern zweifellos der Fall sein, insbesondere durch das Vorhandensein von progressiven Einkommensteuern mit Freibeträgen für das Existenzminimum sowie der Möglichkeit verschiedenster Transfer-

zahlungen, mit denen die unteren Einkommensschichten mit hoher Zielgenauigkeit unterstützt werden können.<sup>17</sup>

### Empirische Aspekte

Zusätzlich zu diesen grundsätzlichen theoretischen Erwägungen aus allokativer und distributiver Sicht soll an dieser Stelle auch noch auf eine empirische Schwierigkeit hingewiesen werden, die ebenfalls die Argumentation aus sozialpolitischer Sicht in Frage stellen kann. Dabei handelt es sich um die Problematik, dass die regressive Wirkung der Mehrwertsteuer durch eine nur eingeschränkt geeignete Bezugsgröße verstärkt werden kann. Tatsächlich wird in der Diskussion in der Regel auf die Messgröße Periodeneinkommen abgestellt, nicht jedoch auf das Lebenseinkommen. Unter anderem bei einer konsumorientierten Einkommensbesteuerung mit Sparbereinigung wirken Einkommen in der oberen Gruppe besonders hoch, weil die in der Gegenwart steuerbegünstigte Ersparnis relativ bedeutend ist. Dieser Effekt wird jedoch bei der Auflösung der Ersparnis in der Zukunft ausgeglichen. Letztlich fällt die Verteilungswirkung weitaus geringer aus. Entsprechend ist unklar, ob die Mehrwertsteuer tatsächlich regressiv wirkt. Statt des Einkommens einzelner Perioden können hier z.B. Gesamtausgaben eines Haushalts verwendet werden, die die Wahrnehmung eines Haushalts hinsichtlich seiner langfristigen Ausgabenmöglichkeiten besser widerspiegelt. Empirische Analysen zeigen dann, dass die Mehrwertsteuer sehr viel weniger regressiv, teilweise sogar proportional wirkt.<sup>18</sup>

### Die ermäßigte Mehrwertsteuer in Deutschland und ihre Verteilungswirkung

Die Mehrwertsteuer in Deutschland wird in einen Regelsteuersatz von 19% und einen ermäßigten Steuersatz von 7% differenziert, wobei die Ermäßigungen insbesondere den Zweck erfüllen sollen, den Preis für Güter des lebensnotwendigen Bedarfs zu reduzieren. Hinzu kommen aber auch Ermäßigungen aus kultur-, agrar- und verkehrspo-

15 Es sei in diesem Zusammenhang auch darauf verwiesen, dass die Gewährung eines ermäßigten Steuersatzes nur dann seine volle Wirkung erzielt, wenn die Anbieter ihre Bruttopreise in entsprechendem Umfang absenken. Dies ist aber unwahrscheinlich, da sich die Steuerinzidenz am Markt entscheidet; vgl. R. Peffekoven: Reformbedarf bei der Mehrwertsteuer, in: Wirtschaftsdienst, 90. Jg. (2010), H. 9, S. 575-579.

16 Vgl. z.B. A. B. Atkinson, J. E. Stiglitz: The Design of Tax Structure ..., a.a.O.; E. H. Davis, J. A. Kay: Extending the VAT Base: Problems and Possibilities, in: Fiscal Studies, 6. Jg. (1985), Nr. 1, S. 1-16; A. Deaton, N. Stern: Optimally Uniform Commodity Taxes, Taste Differences and Lump Sum Grants, in: Economics Letters, 20. Jg. (1986), Nr. 3, S. 263-266; T. J. Besley, I. Jewitt: Optimal Uniform Taxation and the Structure of Consumer Preferences, in: G. D. Myles (Hrsg.): Measurement and Modeling in Economics, Amsterdam 1990, S. 131-56.

17 In diesem Zusammenhang sicherlich interessant ist die Tatsache, dass sich die Leistungen für die Grundsicherung nach SGB II bzw. SGB XII aus den tatsächlichen Konsumausgaben laut Einkommens- und Verbrauchsstichprobe ableiten. Bei vollständiger Überwälzung und ohne Mengenanpassungen seitens der Konsumenten schlägt sich demnach jede Erhöhung des Mehrwertsteuersatzes in einer Erhöhung der Regelsätze nieder; vgl. R. Brügelmann: Die Mehrwertsteuer: Große Reform oder Subventionsabbau?, in: Wirtschaftsdienst, 90. Jg. (2010), H. 9, S. 582-585.

18 Vgl. E. Caspersen, G. E. Metcalf: Is a Value Added Tax Regressive? Annual versus Lifetime Incidence Measures, in: National Tax Journal, 47. Jg. (1994), Nr. 4, S. 731-46; G. E. Metcalf: Life Cycle versus Annual Perspectives on the Incidence of a Value Added Tax, in: Tax Policy and the Economy 8. Jg. (1994), S. 45-64. J. M. Poterba: Lifetime Incidence and the Distributional Burden of Excise Taxes, in: American Economic Review, 79. Jg. (1989), Nr. 2, S. 325-30.



litischen Gründen, wobei häufig von einem meritorischen Charakter der Güter ausgegangen wird. Im Jahr 2008 betrug das Gesamtaufkommen der Mehrwertsteuer 176 Mrd. Euro, wovon ca. 24 Mrd. Euro auf mit dem ermäßigten Steuersatz belegte Umsätze entfielen.<sup>19</sup>

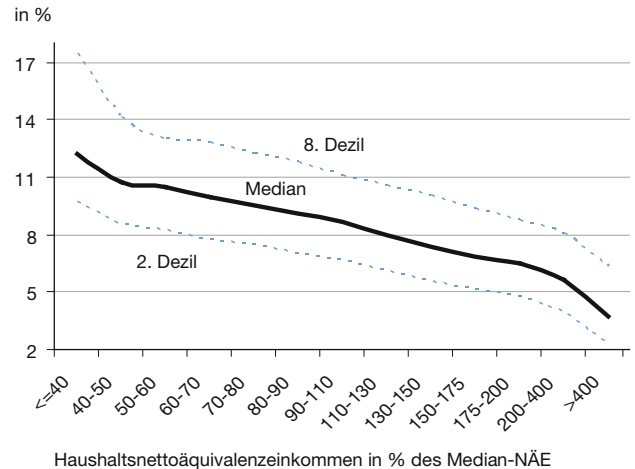
Eine Auswertung auf Basis der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe 2003<sup>20</sup> zeigt zunächst den – auf das Einkommen bezogenen – regressiven Charakter der Mehrwertsteuer. Abbildung 1 verdeutlicht, dass der Anteil der Ausgaben, die ein Haushalt für die Mehrwertsteuer aufwenden muss, mit steigendem Haushaltsnettoäquivalenzeinkommen (NÄE) sinkt. So beträgt die Mehrwertsteuerbelastung für armutsgefährdete Haushalte (NÄE unter 60% des Medians) über 10% ihres Haushaltsnettoeinkommens, während die entsprechende Belastung bei den sehr reichen Haushalten (NÄE über 400% des Medians) in den allermeisten Fällen unter 5% beträgt. Unsere Berechnung der Mehrwertsteuerbelastung orientiert sich prinzipiell an der Vorgehensweise von Bach sowie Fritzsche et al.<sup>21</sup> klammert aber den mit einer gewissen Zuordnungsproblematik behafteten Effekt der Mehrwertsteuervorbelastung von Wohnungsmieten komplett aus. Für die bessere Vergleichbarkeit unterschiedlicher Haushaltstypen wurde das Haushaltsnettoeinkommen mit auf Grundlage der neuen OECD-Skala ermittelten Äquivalenzgrößen umgewichtet. Die durchgehende Linie in Abbildung 1 beschreibt den Median des Anteils der Mehrwertsteuerausgaben am umgewichteten Haushaltsnettoeinkommen. Die Varianz des Anteils innerhalb der Einkommensklassen, jeweils beschrieben durch den Anteil der Steuerbelastung des 2. Dezils bzw. des 8. Dezils innerhalb der Klasse, wird dabei durch die gestrichelten Linien wiedergegeben. Die sinkende Durchschnittsbelastung bezogen auf das Einkommen ist hier das deutliche Kennzeichen der Regressivität. Noch einmal sei an dieser Stelle darauf verwiesen, dass die Regressivität hierbei vor allem durch den Bezug auf das Pe-

19 Vgl. Bundesrechnungshof: Bericht nach § 99 Bundeshaushaltsordnung über den ermäßigten Umsatzsteuersatz. Vorschläge für eine künftige Ausgestaltung der Steuerermäßigung, 28. Juni 2010, Bonn 2010, URL: <http://bundesrechnungshof.de/veroeffentlichungen/sonderberichte/erm-umsatzsteuer.pdf>.

20 Die Einkommens- und Verbrauchsstichprobe wird nur alle fünf Jahre erhoben. Die Daten der Befragung des Jahres 2008 werden für die wissenschaftliche Forschung vermutlich erst gegen Ende des Jahres 2010 bzw. zu Anfang des Jahres 2011 verfügbar sein, weshalb für die aktuelle Analyse auf die Daten des Jahres 2003 zurückgegriffen werden musste.

21 Vgl. S. Bach: Mehrwertsteuerbelastung der privaten Haushalte. Dokumentation des Mehrwertsteuer-Moduls des Konsumsteuer-Mikrosimulationsmodells des DIW Berlin auf Grundlage der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe. Data Documentation, 10. Berlin 2005; B. Fritzsche, J. Haisken-DeNew, R. Kambeck, L. Siemers, C. Bergs, C. Fuest, A. Peichl, T. Schaefer, M. Thöne: Der Zusammenhang zwischen Steuerlast und Einkommensverteilung. Forschungsprojekt für das Bundesministerium für Arbeit und Soziales – Endbericht, Essen 2007.

Abbildung 1  
Relative Mehrwertsteuerbelastung nach Einkommensklassen



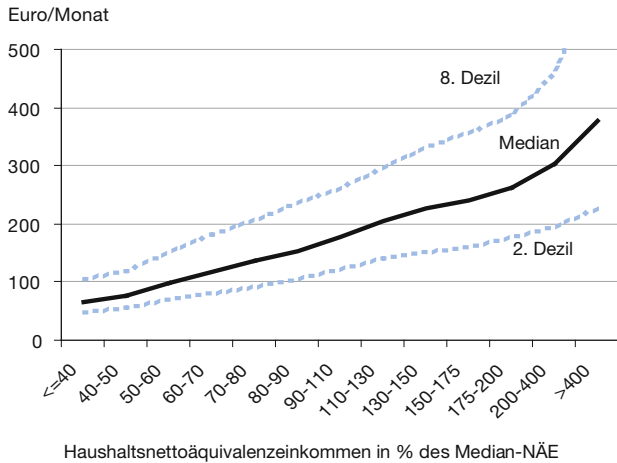
Quelle: Eigene Berechnungen auf Grundlage des Scientific-Use-Files der EVS 2003.

riodeneinkommen erzeugt wird. Sobald zu einem späteren Zeitpunkt die höheren Ersparnisse eines reicheren Haushalts aufgelöst und damit konsumwirksam werden, wird die Besteuerung nachgeholt (sofern sich die Steuersätze nicht substantiell verändern).

Gleichzeitig verdeutlicht Abbildung 2 jedoch, dass Haushalte mit höheren Einkommen absolut betrachtet höhere Belastungen durch die Mehrwertsteuer zu tragen haben, da sie trotz niedrigerer Konsumquote höhere absolute Konsumausgaben tätigen. Die entsprechenden, in Euro gemessenen Ausgaben für die Mehrwertsteuer steigen kontinuierlich mit dem NÄE an. Während die Mehrwertsteuerbelastung für armutsgefährdete Haushalte weniger als 100 Euro ausmacht, liegt die Belastung von Haushalten mit hohem NÄE bei über 300 Euro. Wie durch die große Varianz der Konsumausgaben innerhalb der Einkommensklassen aber bereits angedeutet, gelten diese Befunde natürlich nur im Durchschnitt und können für Teilgruppen der Bevölkerung davon – in beide Richtungen – abweichen: Die Abmilderung der Regressivität hat entsprechend eine unterschiedliche Dringlichkeit. Andererseits ist die Mehrwertsteuerermäßigung – wie oben dargestellt – eben gerade nicht eine zielgruppenspezifische sozialpolitische Maßnahme. So zeigen Fritzsche et al.<sup>22</sup> in einer umfangreichen Studie, dass beispielsweise Alleinlebende und Alleinerziehende in der Gesamtheit durch die Mehrwertsteuer überdurchschnittlich, während Paare mit zwei und mehr Kindern eher unterdurchschnittlich belastet werden.

22 Vgl. B. Fritzsche et al., ebenda.

Abbildung 2  
**Absolute Mehrwertsteuerbelastung nach Einkommensklassen**



Quelle: Eigene Berechnungen auf Grundlage des Scientific-Use-Files der EVS 2003.

Spiegelbildlich zu den vorherigen Überlegungen kann die Entlastungswirkung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes betrachtet werden: Werden die unteren Einkommensgruppen stärker als die oberen Einkommensgruppen entlastet, so wirkt der Steuertarif ohne Ermäßigung regressiv. Fritzsche et. al.<sup>23</sup> berechnen auf Grundlage der EVS 2003 eine durchschnittliche Entlastung in Höhe von 2,5% des Haushaltsnettoeinkommens, wobei sich zeigt, dass die prozentuale Entlastung mit steigendem Einkommen abnimmt. Sie beträgt bei den Beziehern niedriger Einkommen ( $\leq 60\%$  des NÄE) 3,6% und bei den Beziehern hoher Einkommen ( $\geq 200\%$  des NÄE) 2,0%. Erneut zeigen sich auch in Untergruppen der Bevölkerung wenig überraschende Befunde, etwa, dass sich die Ermäßigung des Mehrwertsteuersatzes bei Alleinerziehenden relativ stark auswirkt. Andererseits ist die absolute Entlastung in Euro-Beträgen für die höchsten Einkommensgruppen – 120 Euro monatlich gegenüber 32 Euro für armutsgefährdete Haushalte – wieder am stärksten.

Auch die Verwendung üblicher Ungleichheitsmaße wie Gini-Koeffizient, Atkinson-Maß oder Theil-Index weist in diese Richtung. Die Verteilung des NÄE wird – ausgehend von einer Situation ohne Mehrwertsteuer (Gini-Koeffizient von 0,286) – durch die Einführung des deutschen Mehrwertsteuersystems gleicher. In einem Mehrwertsteuerszenario ohne Ermäßigungen ist der Gini-Koeffizient 0,298, und dieser steigt durch die Einführung des ermäßigten Satzes von 7% auf 0,302. Dieses Ergebnis deutet darauf hin, dass der distributive Effekt der Ermäßigungen gemessen an der

<sup>23</sup> Ebenda.

Veränderung des Gini-Koeffizienten mit rund 1,3% nicht sehr stark ist, selbst wenn die zwischenzeitliche Erhöhung des Mehrwertsteuersatzes auf 19% die Progressionswirkung der Mehrwertsteuer etwas verschärft haben sollte.

Zusammenfassend belegen die Ergebnisse, dass die deutsche Mehrwertsteuer bei einer Periodenbetrachtung regressiv in Bezug auf das Einkommen wirkt. Es wird aber ebenfalls deutlich, dass die höheren Einkommensgruppen absolut stärker durch die Ermäßigungen entlastet werden. Eine Streichung der Mehrwertsteuerermäßigungen würde daher ceteris paribus zusätzliches Steueraufkommen vor allem bei den Beziehern höherer Einkommen generieren. Aus dieser Tatsache lassen sich auch wichtige Rückschlüsse auf mögliche Reformoptionen ziehen.

### Steuerpolitische Bewertung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes

Eine steuerpolitische Bewertung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes ist angesichts der zuvor dargelegten Wirkungen ein diffiziles Unterfangen, bei dem auch bei einer sehr guten empirischen Fundierung (an der es für Deutschland zum Teil noch fehlt) grundsätzliche politische Entscheidungen zu treffen sind. Dies betrifft zu allererst die Frage, wie die Regressivität der Mehrwertsteuer in Bezug auf das Einkommen zu bewerten ist. Langfristig (möglicherweise erst nach vielen Generationen) werden auch die Ersparnisse in der Gegenwart im Prozess eines „Entsparens“ der Mehrwertsteuer unterliegen. Die beobachtete Regressivität beruht also auf der Verwendung des Periodeneinkommens und ist somit zunächst einmal ein konzeptionelles Problem. Für die Steuerpolitik ist daher grundsätzlich zu klären, ob die Regressivität in Bezug auf das Einkommen in der kurzen Frist ein verteilungspolitisches Problem darstellt. Vor dem Hintergrund eines ökonomischen Zweiperiodenmodells mag sich diese Frage eher nicht stellen, doch aus Sicht der praktischen (Steuer-)Politik kann die Sichtweise durchaus eine andere sein. So wird zum Teil (normativ) argumentiert, dass die Finanzierungslasten der Staatsausgaben einer bestimmten Periode nach der Leistungsfähigkeit der Bürger in derselben Periode verteilt werden sollten,<sup>24</sup> jedoch ist ein solches Argument nur im Hinblick auf das gesamte Steuersystem, nicht aber bezogen auf Einzelsteuern überzeugend.

Eine zweite grundsätzliche Überlegung betrifft die Abwägung zwischen allokativen und distributiven Aspekten der Mehrwertsteuer. Um allokativen Verzerrungen zu mildern, wird in der Optimalsteuertheorie eine Besteuerung von Gütern vorgeschlagen, die Komplemente zu nicht-besteuerten Gütern darstellen. Dies kann es – sofern nicht

<sup>24</sup> Vgl. G. Krause-Junk: Für und Wider ..., a.a.O.

schwache Separabilität vorliegt – notwendig machen, Güter differenziert zu besteuern, wobei die dann notwendige Differenzierung aus distributiver Sicht möglicherweise unerwünscht ist. Umgekehrt kann eine sozialpolitisch motivierte Differenzierung zusätzliche Verzerrungen hervorrufen, wenn sie den Komplementaritätsbeziehungen entgegenläuft. Crawford et al.<sup>25</sup> argumentieren, dass – zumindest für Großbritannien – der Wohlfahrtsgewinn für die Gesellschaft durch eine optimale Steuersatzdifferenzierung eher klein ausfällt. Dabei sollte aus dieser Feststellung weniger gefolgert werden, dass man nun die sozialpolitisch motivierte Differenzierung durchführen sollte, sondern vielmehr, dass die Argumente für eine Steuersatzdifferenzierung im Allgemeinen weiterhin eher schwach sind.

Eine dritte zentrale Erwägung betrifft die Eignung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes als sozialpolitisches Instrument. Die theoretische Literatur verweist recht deutlich darauf, dass andere Umverteilungsinstrumente wie die progressive Einkommensteuer oder Transferzahlungen die unteren Einkommensschichten mit sehr viel höherer Zielgenauigkeit unterstützen. Die ermäßigte Mehrwertsteuer wirkt bei den unteren zwar relativ stärker entlastend als bei den oberen Einkommensgruppen, doch die Unterschiede haben ein geringes Gewicht. Zugleich ist die Regressivität der Mehrwertsteuer insgesamt nicht so ausgeprägt, dass die absolute Belastung mit dem Einkommen sinken würde. Entsprechend führt die Mehrwertsteuerermäßigung zu einer absolut höheren Entlastung der Bezieher hoher Einkommen. Würde diese Entlastung der hohen Einkommensgruppen entfallen, so würde dies Spielräume für gezielte Umverteilungsmaßnahmen zugunsten unterer Einkommensgruppen oder Teilgruppen der Bevölkerung (wie etwa den Alleinerziehenden) ermöglichen.

Diese Tatsache würde erneut die Abschaffung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes nahelegen. Das zusätzliche Steueraufkommen von bis zu 24 Mrd. Euro (je nach Stärke der Nachfragereaktion auf die anfallenden Preiserhöhungen) würde dann anderweitig verwendbar sein, ohne dass dies – wie Fritzsche et al.<sup>26</sup> zeigen – isoliert betrachtet die Einkommensverteilung substantiell ungleicher machen würde. Vielmehr könnte bereits eine ungezielte Verteilung des Mehraufkommens – beispielsweise in Form einer Kopfprämie – aufgrund der progressiven absoluten Entlastungswirkung der Ausnahmetatbestände zu einem Rückgang der Ungleichheit führen.<sup>27</sup> Dieser Effekt könnte durch gezielte Umverteilungsmaßnahmen sogar noch deutlich verstärkt werden.

25 Vgl. I. Crawford, M. Keen, S. Smith: *Preference Structures and Optimal Commodity Taxation*, a.a.O.

26 Vgl. B. Fritzsche et al., a.a.O.

27 Alternativ könnte der allgemeine Mehrwertsteuersatz auf etwa 16% abgesenkt werden (vgl. R. Peffekoven: *Reformbedarf ...*, a.a.O.).

Aus dieser Erwägung heraus lassen sich durchaus konkrete Politikempfehlungen ableiten. Soll der ermäßigte Mehrwertsteuersatz abgeschafft werden, so sollte die Regierung glaubwürdig darstellen, wie die zusätzlichen Einnahmen für Umverteilungszwecke zugunsten ärmerer Bevölkerungsgruppen eingesetzt werden. Auf diese Weise kann sie der zu erwartenden Kritik wegen einer vermeintlichen sozialen Unausgewogenheit der Maßnahmen entgegentreten und Unterstützung in breiteren Bevölkerungsgruppen gewinnen. Dickson und White<sup>28</sup> berichten, dass die neuseeländische Regierung bei der Einführung des dortigen Mehrwertsteuersystems in den frühen 1980er Jahren in einer breit angelegten Aufklärungs- und Werbekampagne auf die zusätzlichen Umverteilungsmöglichkeiten durch einen einheitlichen Mehrwertsteuersatz hingewiesen hat und so die Einführung erfolgreich gestalten konnte.

Abschließend sei noch auf die praktischen Vorteile eines einheitlichen Mehrwertsteuersatzes verwiesen. Die Abschaffung der Mehrwertsteuerermäßigung hätte neben administrativen Vereinfachungen auch die Beseitigung von widersprüchlichen Besteuerungspraktiken zur Folge, wie sie insbesondere im Bericht des Bundesrechnungshofs aus dem Juni 2010 detailliert beschrieben werden. Die dort beschriebenen Beispiele von kaum nachvollziehbaren Inkonsistenzen in der Besteuerung sind vielfach durch die Presse aufgegriffen worden und dürften die Unterstützung der Mehrwertsteuer durch breitere Bevölkerungsschichten nachhaltig beschädigt haben. Mit einem einheitlichen Steuersatz würden diese Widersprüche beseitigt und zudem Missbrauchsmöglichkeiten erheblich reduziert werden.

Insgesamt zeigt sich damit, dass die Neuordnung eines existierenden Mehrwertsteuersystems (in Deutschland und anderswo) eine große Herausforderung darstellt. Der vorliegende Beitrag zur Frage, wie mit Mehrwertsteuerermäßigungen umgegangen werden soll, verdeutlicht, dass es dabei helfen mag, in einer Art Gedankenexperiment zunächst von einem einheitlichen und möglicherweise reduzierten Mehrwertsteuersatz auszugehen, für dessen Verwendung es – wie aufgezeigt – starke Argumente gibt. Auf dieser Basis gilt es dann, die Befürworter eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes in die Pflicht zu nehmen, diesen – und die Auswahl spezieller Produktgruppen, für die die Ermäßigung gelten soll – überzeugend zu rechtfertigen.

28 Vgl. I. Dickson, D. White: *Value-Added Tax and Excises: Commentary*, in: James Mirrlees et al. (Hrsg.): *Dimensions of Tax Design ...*, a.a.O., S. 387-406.