

## **Die Mehrwertsteuer: Ziele, Entwicklung, Systematik, Brüche**

### **I. Umsatzsteuersystem**

Die Mehrwertsteuer bzw. nach deutscher Terminologie die Umsatzsteuer ist eine allgemeine Verbrauchsteuer. Steuerschuldner sind zwar grundsätzlich nur Unternehmer. Die Steuerlast sollen jedoch die privaten Endverbraucher tragen. Dies wird dadurch bewerkstelligt, dass die Umsatzsteuer im Preis der Ware oder Dienstleistung an den Erwerber von Waren oder Dienstleistungen weitergewälzt wird. Man spricht daher auch von einer indirekten Verbrauchsteuer. Der Unternehmer fungiert also nur als „Steuereinsammler“, der durch die Steuer nicht selbst belastet werden soll. Unternehmer können deshalb in der Regel eine Erstattung der auf sie überwälzten Umsatzsteuer – den sog. Vorsteuerabzug – geltend machen.

Daraus ergeben sich zwei Grundprinzipien des Umsatzsteuersystems: Zum einen der gleichheitsrechtliche Grundsatz einer gleichmäßigen Belastung aller Endverbraucher entsprechend der Höhe ihrer Konsumaufwendungen. Zum anderen aus Unternehmersicht das Neutralitätsprinzip: Die Umsatzsteuer soll nicht Verzerrungen im Wettbewerb der Unternehmer untereinander hervorrufen (gleichheitsrechtliche Dimension), und sie soll sich möglichst nicht auf Unternehmensstrukturen und Unternehmensorganisation auswirken (freiheitsrechtliche Dimension).

### **II. EG-Rechtliche Überlagerung**

Die Gesetzgebungshoheit für die Umsatzsteuer liegt vordergründig beim Bund. Tatsächlich handelt es sich bei der Umsatzsteuer aber um eine durch EG-rechtliche Richtlinien weitgehend harmonisierte Steuer. Alle wesentlichen Strukturmerkmale und viele tatbestandstechnische Details sind in der sog. Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie verbindlich vorgegeben. Der deutsche Gesetzgeber kann hiervon nur punktuell und nach Genehmigung durch den Europäischen Rat abweichen.

Nur in gewissen, eng umgrenzten Bereichen verbleibt dem nationalen Gesetzgeber steuerpolitischer Spielraum. Er bezieht sich vor allem auf die Einführung und Ausgestaltung bestimmter Sonderregime etwa für die Landwirtschaft. Daneben können bis zu zwei ermäßigte Steuersätze für bestimmte Güter optional eingeführt werden, ebenso kann der Regelsatz innerhalb einer Bandbreite von 15 % bis 25 % frei festgelegt werden. Auch die Einzelheiten des Steuerverfahrens sind weitgehend den Mitgliedstaaten überlassen.

Bei der Ausübung des verbleibenden politischen Ermessens muss sich der deutsche Gesetzgeber sowohl an den Vorgaben der deutschen Verfassung als auch am europarechtlichen Neutralitätsgrundsatz messen lassen.

### **III. Reformbedarf**

#### **1. Vorüberlegungen**

Das harmonisierte Mehrwertsteuerrecht und damit auch die deutsche Umsatzsteuer weisen unbestreitbar einen großen Reformbedarf auf. Die Umsatzsteuer ist in relativ hohem Maße betrugsanfällig. Die EG-Richtlinien sind teilweise lückenhaft oder unpräzise, was zu Rechtsunsicherheit führt. Eine Vielzahl von Einzelregelungen steht im Widerspruch zu zentralen Prinzipien des Mehrwertsteuersystems oder bewirkt unverhältnismäßige Belastungen für die Unternehmen. Schließlich hat das Subventionsunwesen auch im Mehrwertsteuersystem Einzug gehalten.

Mein Kollege Paul Kirchhof hat im Hinblick auf diese Defizite im vergangenen Sommer ein vollständig neu formuliertes Umsatzsteuer Gesetzbuch vorgelegt. Mein Anliegen ist bescheidener: Ich will nur drei zentrale Felder benennen, auf denen der deutsche Gesetzgeber ohne langwierige und im Ergebnis ungewisse Befassung europäischer Gremien auch kurzfristig Reformen anpacken könnte und sollte.

## 2. Reduzierung der Belastungen für die Unternehmen

An erster Stelle zu nennen sind hier die mit der Umsatzsteuererhebung verbundenen Belastungen für die Unternehmen selbst. Nach Konzept und Belastungsgrund der Umsatzsteuer ist eine steuerliche Belastung der Unternehmen an sich ausgeschlossen. Dafür sorgt grundsätzlich der Vorsteuerabzug. Gleichwohl kann die Umsatzsteuererhebung für Unternehmen vor allem in zweierlei Hinsicht Belastungen mit sich bringen:

Zu nennen ist zunächst die Beanspruchung im Steuerverfahren als Steuerschulder, neudeutsch *compliance burden*. Diese Belastung ist für einen gleichmäßigen Steuervollzug zwar unvermeidbar; die Umsatzsteuer kann technisch nicht beim Verbraucher ansetzen. Sie darf aber nicht unverhältnismäßig sein. Denn der Unternehmer wird entschädigungslos als Steuereinsammler für den Fiskus tätig, während dieser selbst zum Beispiel ein Verwaltungsentgelt für die Weiterleitung von Kirchensteuer an die Kirchen erhebt. Die Inanspruchnahme der Unternehmen darf daher nicht unnötige Kosten und unzumutbare Risiken bewirken.

Ich will hier exemplarisch nur auf das drängendste Anliegen eingehen: die Reduktion der Anforderungen an die Dokumentations- und Nachweispflichten bei grenzüberschreitenden Warenlieferungen innerhalb der EG. Hier hat ein BMF-Schreiben zwar jüngst für Rechtssicherheit gesorgt. Die Anforderungen sind aber immer noch zu komplex, im Umfang teils unnötig und exzessiv und werden zudem von der Finanzverwaltung zu rigide gehandhabt. Nicht wenige kleine und mittlere Unternehmen werden dadurch vom Exportgeschäft gänzlich abgeschreckt. Hier müssen die Anforderungen auf ein vernünftiges Maß zurückgenommen werden. Sicherlich ist eine sorgfältige Geschäftsabwicklung unter Beachtung auch der Interessen des Fiskus geboten. Es dürfen aber nicht redliche Unternehmen einseitig für die Betrugsrisiken im System haftbar gemacht werden. Geboten ist insoweit vielmehr der weitere Ausbau des Risikomanagements in der Finanzverwaltung und die Intensivierung der zwischenstaatlichen Verwaltungskooperation.

Außerdem können auch die Modalitäten der Steuerentrichtung erhebliche Belastungen für die Unternehmen mit sich bringen. Zu nennen ist hier vor allem die reguläre Sollbesteuerung der Unternehmen schon im Zeitpunkt der Leistungserbringung, selbst wenn der Zahlungseingang des Kunden noch lange auf sich warten lässt. Der Fiskus lässt sich also sein Steueraufkommen von den Unternehmern vorfinanzieren. Gerade in Krisenzeiten mit sich verschlechternder Zahlungsmoral führt dies zu einem unzumutbaren Liquiditätsentzug bei den Unternehmen. Zwar ist dieses

Regime von der EU vorgegeben; ein vollständiger Übergang zur Ist-Besteuerung wie von der FDP gefordert ist daher nicht ohne weiteres möglich. Er wäre zudem auch nur sachgerecht, wenn sich auch die – volumenmäßig freilich geringeren – Vorsteuererstattungen nach dem Ist-Prinzip richten würden. Ein begrenzter Übergang zur Ist-Besteuerung nur von Ausgangsumsätzen stellt den Fiskus aber per Saldo nicht schlechter als ein vollständiger Übergang auf der Haben- und der Sollseite; auch lässt die EG-Richtlinie insofern eine Ausnahme zu. Die alte Regierungskoalition hat schon eine Ausdehnung der Istbesteuerung auf Betriebe mit bis zu 500.000 Euro Jahresumsatz beschlossen, allerdings befristet bis Ende 2011. Die neue Koalition sollte hier ein Zeichen setzen, die Befristung aufheben und die Ausnahme schrittweise noch weiter ausdehnen.

### **3. Gewährleistung von Wettbewerbsneutralität und EG-Rechtskonformität**

Handlungsbedarf besteht ferner bei der Gewährleistung von Wettbewerbsneutralität. Die Vorgaben des EG-Rechts hierzu sind eindeutig und ergeben sich unter zwei Gesichtspunkten: Zum einen muss zwingendes Richtlinienrecht im Lichte des EG-rechtlichen Neutralitätsprinzips ausgelegt und dementsprechend umgesetzt werden. Zum anderen dürfen verbleibende steuerpolitische Spielräume im Einklang mit dem Neutralitätsprinzip genutzt werden. Letzteres betrifft etwa das deutsche Regime der Besteuerung verbundener Unternehmen, das Personengesellschaften wettbewerbswidrig diskriminiert. Doch schon bei der Richtlinienumsetzung weist die deutsche Umsatzsteuer zum Teil erhebliche Defizite auf. Ich will hier nur zwei Problempunkte mit besonderer Breitenwirkung herausgreifen:

Nach § 4 Nr. 11b sind die „unmittelbar dem Postwesen dienenden Umsätze der Deutschen Post AG“ generell von der Umsatzsteuer befreit. Dies steht im Widerspruch zu zwingenden EG-Rechtsvorgaben, wonach nur der Bereich der sog. Universaldienstleistungen zu befreien ist, und zwar bei jedem Anbieter. Das Firmenkundengeschäft ist damit grundsätzlich zu besteuern, das Privatkundengeschäft hingegen muss bei allen entlastet werden, die sich zu Universaldienstleistungen bereiterklären. Dieses Gebot der Wettbewerbsneutralität hat dieses Jahr auch der EuGH nochmals bekräftigt. Allerdings: Einen positiven Fiskaleffekt sollte man sich von den nötigen Anpassungen nicht versprechen: Denn eine durchgehende Besteuerung auch des Privatkundengeschäfts, ist nur auf EG-Ebene zu erreichen, im Alleingang wäre sie richtlinienwidrig. Firmenkunden wiederum können die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer überwiegend als Vorsteuer geltend

machen. Darüber hinaus kann dies dann aber auch die Deutsche Post hinsichtlich ihres eigenen Leistungseinkaufs. Per Saldo sind daher eher Aufkommenseinbußen zu erwarten.

Die Herstellung von Wettbewerbsneutralität ist ferner dringend geboten in der Besteuerung von Dienstleistungen der öffentlichen Hand, also vor allem im Bereich kommunaler Betriebe. Das deutsche Umsatzsteuergesetz steht hier nicht im Einklang mit den europarechtlichen Vorgaben, was sich vor allem aus zwei jüngeren Entscheidungen des EuGH ergibt. So ist etwa die derzeit noch vorgesehene Steuerverschonung von Parkentgelten für kommunale Parkplätze wegen der Wettbewerbsverzerrungen zu Lasten gewerblicher Parkhäuser klar EG-rechtswidrig. Daneben müssen nach wie vor Vollzugsdefizite im Bereich der schon bestehenden Besteuerungsvorgaben beseitigt werden, die vor allem zu Lasten kleiner und mittlerer Wettbewerber gehen. Hier sind freilich vor allem die Landesfinanzverwaltungen gefordert.

#### **4. Verbesserung der Steuersystematik / Reduzierung von Privilegien**

Unbedingt erforderlich ist schließlich eine verbesserte Systematik des Umsatzsteuerrechts. Zwar sind manche Unzulänglichkeiten EG-rechtlich vorgegeben; in vielerlei Hinsicht besteht aber auch auf Ebene der deutschen Gesetzgebungshoheit noch Optimierungspotenzial. So ist etwa die Regelung zur Besteuerung des vom Umsatzvolumen her höchst bedeutsamen Streckengeschäfts im internationalen Handel unnötig kompliziert und außerdem fehlerhaft konzipiert.

Mit dem Bemühen um bessere Systematik zu verbinden ist die gründliche Durchforstung von Steuerprivilegien. Dabei ist besonders auf zwei Gesichtspunkte zu achten:

Zum einen verlangt das Bundesverfassungsgericht zu Recht die Transparenz entsprechender Begünstigungen. Mindestens steuersystematisch unerträglich ist etwa die verkappte Subventionierung der Landwirtschaft. Was formal als unscheinbare Pauschalbesteuerungsregelung daherkommt, bewirkt in Wahrheit eine milliardenschwere Zuwendung zu Lasten des Umsatzsteueraufkommens. Hier ist jedenfalls ein offener Ausweis im Gesetz als Subvention geboten.

Zum anderen bedürfen Steuervergünstigungen als Abweichung von der gleichheitsrechtlich fundierten Grundregel, dass alle Konsumaufwendungen der Verbraucher entsprechend ihrer Höhe auch gleich hoch zu belasten sind, einer besonderen Rechtfertigung. Besonders augenfällig ist dies bei den Steuerbefreiungen und bei den ermäßigten Steuersätzen. Dabei muss man sich zunächst vor Augen halten, dass auch die Steuerbefreiungen im Ergebnis nur auf die Gewährung eines er-

mäßigten Steuersatzes hinauslaufen. Denn die Steuerbefreiung hat zur Folge, dass der leistende Unternehmer keinen Vorsteuerabzug geltend machen darf. Er wird daher versuchen, diese nicht-abziehbare Steuer an seinen Kunden weiterzuwälzen, so dass diese faktisch ermäßigt belastet werden. Weil aber diese Pseudo-Steuerbefreiungen EG-rechtlich zwingend vorgegeben sind, konzentriere ich mich im Folgenden auf die ermäßigten Steuersätze:

Für sie lassen sich im Wesentlichen fünf Rechtfertigungsansätze ausmachen. Um es aber gleich vorwegzunehmen: Sie vermögen das derzeitige Konglomerat von ermäßigt besteuerten Waren und Dienstleistungen nur zu einem sehr geringen Teil zu rechtfertigen:

Grundsätzlich geboten ist eine Steuerverschonung im Bereich der Aufwendungen für das Existenzminimum. Dabei hat an sich das Steuerrecht auch den Vorrang vor dem Sozialrecht. Denn der Einzelne darf *nach Möglichkeit* nicht durch die steuerliche Belastung überhaupt erst zum Sozialfall gemacht werden. Der Vorbehalt des Möglichen spielt nun aber gerade im Umsatzsteuerrecht als einer indirekten, nicht unmittelbar beim Verbraucher erhobenen Steuer eine besondere Rolle: Vielfach lässt sich nämlich nicht verlässlich typisieren, ob bestimmte Waren oder Dienstleistungen im Einzelfall einem existenziellen, einem regulären oder sogar einem Luxusbedarf dienen. Ein Paradebeispiel hierfür sind die Steuerermäßigungen für Lebensmittel. Ein Großteil der derzeit ermäßigt besteuerten Waren und Dienstleistungen ist ohnehin generell nicht lebensnotwendig, wie etwa Schnittblumen, Tierfutter oder Briefmarkensammlungen. Geradezu paradox ist es etwa auch, Kaffee ermäßigt zu besteuern, aber zugleich eine zusätzliche Kaffeesteuer zu erheben. Ich plädiere daher dafür, nur einen kleinen Kernbestand an Waren unter diesem Aspekt weiterhin ermäßigt zu besteuern. Dies sind vor allem elementare Grundnahrungsmittel, Heilhilfsmittel, Bücher und Zeitungen; neu aufzunehmen wären außerdem Arzneimittel. Da hier an sich sogar eine Nullbesteuerung geboten wäre, sollte auch nur der EG-rechtliche Mindestsatz von 5 % gewählt werden. Im Übrigen ist ein Ausgleich über das einkommensteuerliche Existenzminimum bzw. die Sozialsysteme angezeigt.

Die ermäßigten Sätze taugen nicht als Instrument zur Umverteilung. Es lässt sich für die allermeisten Steuerermäßigungen nicht feststellen, dass einkommensschwache Haushalte für die entsprechenden Güter einen signifikant höheren Anteil ihres Einkommens aufwenden würden als wohlhabende Haushalte. Vielfach wird es sich sogar umgekehrt verhalten, so etwa bei Theaterbesuchen, beim Verzehr von Jakobsmuscheln oder beim Kauf von Pferden – alles ermäßigt besteuerte Umsätze. Es liegt eben in der Natur der Umsatzsteuer als *indirekter* Steuer, deren Steuerträger

aus Sicht des Fiskus anonym bleibt, dass sie zu Umverteilungszwecken weitaus weniger geeignet ist als die personalisierte Einkommensteuer. Primär dort und bei den Sozialabgaben sollten Bemühungen zur Entlastung der Bezieher kleiner und mittlerer Einkommen ansetzen.

Auch zur Subventionierung von Unternehmen ist ein ermäßigter Umsatzsteuersatz grundsätzlich nicht geeignet. Denn die Umsatzsteuer ist ja darauf angelegt, auf den Verbraucher abgewälzt zu werden. Unter normalen Wettbewerbsverhältnissen innerhalb einer Branche wird dies auch gelingen. Entlastet wird somit in erster Linie der Verbraucher, nicht der Unternehmer. Über die Sinnhaftigkeit von Verbrauchersubventionierung mag man im Einzelfall wie etwa beim Schwimmbadbesuch streiten können. In den allermeisten Fällen aber ist sie entweder in freiheitsrechtlich bedenklicher Weise bevormundend – der Kinobesuch wird begünstigt, der Besuch des Freizeitparks nicht – oder sie sind ersichtlich verfehlt – wer sich Reitpferde leistet, braucht keine Steuerstütze. Für die Unternehmen wiederum haben Direktsubventionen nach alledem einen weitaus höheren Wirkungsgrad, wenn man sie denn für unentbehrlich halten sollte.

Gerade in jüngerer Zeit wird sodann vermehrt geltend gemacht, Steuerermäßigungen seien unbedingt erforderlich, um steuerliche Verzerrungen im internationalen Wettbewerb zu verhindern. Dagegen wäre im Grundsatz nichts einzuwenden. Denn wenn unmittelbare Wettbewerber im Ausland deutlich geringer besteuert werden, kann der deutsche Unternehmer ohnehin nicht die reguläre Umsatzsteuer überwälzen, will er keine Marktanteile verlieren. Der Verbraucher wird also so oder so ermäßigt belastet, der Unternehmer bei Anwendung des Regelsteuersatzes aber systemwidrig belastet. Im Ergebnis sind Steuerermäßigungen hier aber regelmäßig dennoch die falsche Lösung, denn es mangelt ihnen eklatant an Zielgenauigkeit. So verlangt derzeit etwa eine starke Lobby die Senkung der Sätze für Hotels und Gastronomie unter Hinweis auf ermäßigte Steuersätze im Ausland. Aber ist die Frankfurter Bahnhofsabsteige oder Hamburger Dönerbude wirklich einem ausländischen Wettbewerbsdruck ausgesetzt? Hier drohen enorme Steuereinbußen durch Mitnahmeeffekte. Geschäftskunden wiederum können regelmäßig ohnehin jegliche Umsatzsteuer als Vorsteuererstattung wieder zurückerlangen, sie sind also indifferent. Wirklich betroffen ist daher im Wesentlichen nur die grenznahe Tourismusindustrie. Falls politisch gewünscht, sollte ihr besser durch gezieltere Maßnahmen geholfen werden. Denkbar wäre etwa eine teilweise Übernahme des Arbeitgeberanteils zur Sozialversicherung für die dort Beschäftigten; damit wäre zugleich ein klarer beschäftigungspolitischer Akzent gesetzt. Umsatzsteuerrechtlich lässt sich die Problematik jedenfalls nur koordiniert auf EU-Ebene in den Griff bekommen.

Ähnliches gilt schließlich für das Argument, über ermäßigte Sätze etwa für die Renovierung von Privathäusern ließe sich Schwarzarbeit eindämmen. Auch hier wären in hohem Maße Mitnahmeeffekte und ein geringer Wirkungsgrad zu erwarten. Denn auch 7 % USt nebst Sozialangaben bieten noch hinreichend Anlass für ohne-Rechnung-Geschäfte. Wenn überhaupt, sollten auch hier gezieltere Anreize zur Steuerehrlichkeit geschaffen werden, etwa durch die Ausweitung der schon bestehenden Vergünstigungen in der Einkommensteuer.

Der Wildwuchs bei den ermäßigten Sätzen sollte schließlich auch deshalb beschnitten werden, weil er für die Unternehmen häufig erhebliche Abgrenzungsschwierigkeiten provoziert. So können beispielsweise bei der Imbissbude Senftuben und Mülleimer darüber entscheiden, welcher Steuersatz angewendet wird.

**Fazit:**

Der Wirtschaftsstandort Deutschland braucht verlässliche, systematisch folgerichtige steuerliche Rahmenbedingungen. Das gilt sowohl für das Unternehmensteuerrecht als auch für das Umsatzsteuerrecht.

Übermäßige Belastungen der Unternehmen durch exzessive Mitwirkungs- und Nachweispflichten im Steuerverfahren, einseitige Risikozuweisungen und unsachgerechte Zahlungsmodalitäten sind zu beseitigen.

Wettbewerbsverzerrende Besteuerungsunterschiede müssen eingebnet werden.

Steuerprivilegien und Verschonungssubventionen gehören auf den Prüfstand, zumal in Zeiten leerer Kassen.