

**Allokative und distributive Effekte
einer Abschaffung
des ermäßigten Umsatzsteuersatzes**

Dienstleistungsauftrag des BMF

(Projektnummer 06/03)

Kurzfassung, Oktober 2004

Christoph Böhringer

Thiess Büttner

Margit Kraus

Stefan Boeters

ZEW

Zentrum für Europäische
Wirtschaftsforschung GmbH

Gegenstand des Gutachtens ist die Untersuchung der Allokations- und Verteilungseffekte einer Abschaffung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes von gegenwärtig 7 Prozent. Es soll ermittelt werden, ob die Abschaffung der Ermäßigung gesamtwirtschaftlich vorteilhaft ist und welche Verteilungswirkungen sie entfaltet, also ob und in welchem Ausmaß sie Bezieher hoher und niedriger Einkommen unterschiedlich trifft. Darüber hinaus soll aufgezeigt werden, wie stärker negativ betroffene Haushalte kompensiert werden können und wie die Belastung auf der Ausgabenseite und die Entlastung auf der Einnahmenseite zusammenwirken, wenn die Einkommensteuer oder die Sozialbeiträge aufkommensneutral und gleichmäßig abgesenkt werden.

Ausgangspunkt des Gutachtens ist eine Auseinandersetzung mit dem bestehenden Umsatzsteuersystem aus der Perspektive der Optimalsteuertheorie. Obwohl von einer grundsätzlichen Überlegenheit eines Systems mit einheitlichem Steuersatz unter halbwegs realistischen Annahmen nicht ausgegangen werden kann, erscheinen die gesetzlich vorgesehenen Ermäßigungen kaum geeignet, die Effizienz des Steuersystems zu verbessern. Nach der Optimalsteuertheorie sind differenzierte Steuersätze angezeigt, da die Verbrauchsbesteuerung negative Anreizeffekte auf das Arbeitsangebot ausübt. Hierbei gilt, dass Güter mit geringer Preiselastizität der Nachfrage sowie Güter, die mit höherer Freizeit relativ stärker nachgefragt werden, auch relativ stärker zu besteuern sind. Das gegenwärtige System erscheint aus dieser Perspektive wenig effizient: Güter des Grundbedarfs, die niedrige Preiselastizitäten aufweisen, sowie freizeitkomplementäre Güter, wie Verlagserzeugnisse und Leistungen im Bereich Kultur und Bildung wären aus Sicht der Optimalsteuertheorie eigentlich höher zu besteuern. Die Ermäßigung des Umsatzsteuersatzes im derzeitigen Umsatzsteuerrecht ist von daher als eine Subvention des Verbrauchs spezieller Güter zu verstehen. Aus Sicht der Kulturpolitik könnte bei Verlagserzeugnissen und Leistungen im Bereich von Kultur und Bildung möglicherweise eine Rechtfertigung der Ermäßigung über externe Effekte eines höheren Verbrauchs erfolgen. Nachweis und Quantifizierung dieser Effekte sind allerdings problematisch. Im Hinblick auf den Grundbedarf können demgegenüber lediglich Verteilungseffekte angeführt werden, da damit zu rechnen ist, dass die Ermäßigung besonders Beziehern niedriger Einkommen zugute kommt.

Unbeschadet einer kritischen Bewertung der Frage, ob das Umsatzsteuersystem ein besonders geeignetes Instrument der Umverteilung ist, ist von daher im Hinblick auf das bestehende System von einem Konflikt zwischen Effizienz- und Verteilungsziel auszugehen. Es stellt sich deshalb die Frage, ob die aus allokativer Sicht zu erwartenden Wohlfahrtsgewinne einer Abschaffung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes die negativen distributiven Effekte überwiegen, und ob möglicherweise durch andere Maßnahmen, die die personelle Einkommensverteilung in direkter Weise beeinflussen, eine Kompensation erreicht werden kann. Ohnehin ist die Frage zu klären, in welcher Form etwaige Steuermehreinnahmen an die Haushalte zurückfließen sollen. Bei der Wahl der Kompensation wie auch der Rückverteilung von Mehreinnahmen ist zu berücksichtigen, dass durch Maßnahmen der Steuer- und Transferpolitik wiederum alloкатive Effekte hervorgerufen werden, die je nach der Art der Maßnahme den Effizienzgewinn aus der reinen Umsatzsteuerreform verstärken oder konterkarieren können. Für die Bewertung ist von daher eine umfassende quantitative Analyse erforderlich.

Die weitere Untersuchung dieser Problemstellung erfolgt deshalb mit Hilfe eines rechenbaren allgemeinen Gleichgewichtsmodells, das die Steuerwirkung unter Berücksichtigung der Interdependenz von Nachfrage- und Produktionsentscheidungen sowie der Verflechtungen zwischen den Produktionsbereichen der Volkswirtschaft bestimmt. Aufgrund der speziellen Fragestellung kommt es hierbei nicht nur darauf an, detaillierte Informationen über die Produktionsstruktur zu berücksichtigen, sondern auch darauf, den Entscheidungsbereich unterschiedlicher Haushaltstypen umfassend und zugleich repräsentativ abzubilden. Zu diesem Zweck werden unterschiedliche Datenquellen wie die Input-Output-Tabelle und die Konsumverflechtungsmatrix als Datenbasis für das Produktionsmodul, die Einkommens- und Verbrauchsstichprobe als Datenbasis für das Verbraucherverhalten und zahlreiche empirische Verhaltensparameter verwendet.

Das Modell unterscheidet zwölf Konsumgüterkategorien, die unterschiedlich stark mit Umsatzsteuer belastet sind. Jede dieser Konsumgüterkategorien wird – nach Maßgabe der aktuellen Input-Output Tabelle mit ihrer differenzierten Erfassung von ca. 70 Pro-

duktionsbereichen – mit unterschiedlichen Kombinationen von Primärfaktoren und Vorleistungen produziert. Um auch die Verteilungswirkungen adäquat zu erfassen, werden vier Haushaltstypen unterschieden. Die Gruppe der Haushalte mit steuerpflichtigen Einkünften wird durch drei Haushaltstypen mit geringerem, mittlerem und hohem Einkommen entsprechend der statistisch beobachteten Einkommensverteilung repräsentiert. Zusätzlich wird eine weitere Gruppe von Haushalten gebildet, bei denen keine steuerpflichtigen Einkünfte vorliegen. Die Unterscheidung von Haushalten mit und ohne steuerpflichtige Einkünfte ist insbesondere im Hinblick auf eine mögliche Rückerstattung der Steuermehreinnahmen über die Einkommensteuer von Bedeutung.

Bei den für das jeweilige Segment der Einkommensverteilung bzw. für die Abhängigkeit von Transfereinkommen repräsentativen Haushalten wird auf Basis von Individualdaten über das Ausgabeverhalten aus der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe den beobachtbaren Unterschieden im Nachfrageverhalten Rechnung getragen. Vor allem aufgrund der Unterschiede in der Konsumquote aber zum Teil auch aufgrund der Konsumstruktur unterscheiden sich die vier repräsentativen Haushalte in der unmittelbaren Belastung mit Umsatzsteuer (vgl. Tabelle 1):

Tabelle 1: Ausgabenanteile am ausgabefähigen Einkommen und am Konsum

Anteil	Güterkategorie	1. Terzil	2. Terzil	3. Terzil	Ohne steuerpfl. Einkünfte
am Einkommen	Befreite Güter	0,2961	0,2587	0,2196	0,3342
	Ermäßig besteuerte Güter	0,1981	0,1615	0,1172	0,1678
	Voll besteuerte Güter	0,3517	0,3168	0,2616	0,3025
am Konsum	Befreite Güter	0,3500	0,3510	0,3670	0,4154
	Ermäßig besteuerte Güter	0,2342	0,2192	0,1959	0,2086
	Voll besteuerte Güter	0,4158	0,4298	0,4372	0,3760

Quelle: EVS, eigene Berechnungen

Angesichts der teilweise deutlichen Unterschiede in der Belastung ist zu erwarten, dass die Bezieher geringer Einkommen bei einer Abschaffung der Ermäßigung relativ zu den Beziehern höherer Einkommen Verluste erleiden würden.

Die modellgestützten Simulationsergebnisse bestätigen die Vermutung, dass gerade die Bezieher geringer Einkommen von der Umsatzsteuerermäßigung profitieren und so bei einer Abschaffung der Ermäßigung stärkere Verluste erleiden würden. Die Verteilungseffekte werden unmittelbar deutlich an den Wirkungen einer ausschließlichen Reform der Konsumbesteuerung, bei der die differenzierte Umsatzsteuer auf den Verbrauch durch eine Konsumsteuer mit einheitlichem Satz von etwa 13% ersetzt wird (vgl. Tabelle 2).

Tabelle 2: Konsumsteuerreform

Haushaltstyp	1. Terzil	2. Terzil	3. Terzil	Ohne steuerpfl. Einkünfte
Äquivalente Variation	- 0,06%	+ 0,02%	+ 0,12%	- 0,06%
in €Monat	- 2	+ 1	+ 11	- 2

Der Effekt für die verschiedenen Haushaltstypen ist in Form der „äquivalente Einkommensvariation“ angegeben, das ist das Ausmaß einer hypothetischen Einkommensveränderung, die der Verbesserung oder Verschlechterung durch die betrachtete Maßnahme gerade entspricht. So besagt der Wert von - 0,06 %, dass die Steuerreform für den Haushalt im ersten Terzil der Einkommensverteilung so wirkt, als ob das Einkommen um 0,06 % sinken würde. Die Bezugsbasis ist hierbei ein erweitertes Einkommenskonzept, das neben dem monetären Einkommen auch die mit dem Nettolohnsatz bewertete Freizeit enthält. Wie in der Tabelle 2 deutlich wird, sind die Wohlfahrtswirkungen für alle Einkommensgruppen sehr klein: Sie liegen in der Größenordnung von einem Promille äquivalenter Einkommensvariation. Die Verteilungswirkung ist dabei regressiv: Die mittleren und hohen Einkommensgruppen profitieren von der Reform, während die Bezieher geringer Einkommen (sowohl im unteren Terzil der Steuerzahler als auch bei den Nicht-Steuerzahlern) verlieren. Dies entspricht dem Resultat, das man angesichts

des höheren Ausgabenanteils der Haushalte mit geringem Einkommen für Nahrungsmittel erwarten würde. Das untersuchte Konsumsteuerszenario ist allerdings angesichts der Vorgaben auf europäischer Ebene und der Effizienzvorteile der Konsumbesteuerung lediglich aus theoretischer Perspektive interessant.

Auch unter Effizienzgesichtspunkten erscheint demgegenüber die Rückverteilung der Steuermehreinnahmen aus der Abschaffung der Steuerermäßigung über eine aufkommensneutrale Senkung besonders stark verzerrender anderer Steuern oder Abgaben sinnvoll. Im Rahmen der Studie wird vor diesem Hintergrund mit einer Reihe alternativer Szenarien gearbeitet. Neben der reinen Konsumsteuerreform wird die Kombination der Abschaffung der Umsatzsteuerermäßigung alternativ mit einem Absenken des Grenzsteuersatzes, einer Erhöhung des Freibetrags der Einkommensteuer oder mit einem Absenken der Sozialbeiträge betrachtet. Tabelle 3 zeigt die entsprechenden Effekte für die Absenkung der Sozialbeiträge, die unter den untersuchten Szenarien im Hinblick auf die Effizienz am vorteilhaftesten erscheint.

Tabelle 3: Abschaffung der Ermäßigung kombiniert mit Absenken der Sozialbeiträge

Haushaltstyp	1. Terzil	2. Terzil	3. Terzil	ohne steuerpfl. Einkünfte
Beitragssatz vor Reform	0,202	0,189	0,127	0
Beitragssatz nach Reform	0,168	0,158	0,106	
Äquivalente Variation	+ 1,01%	+ 1,10%	+ 0,50%	- 1,35%
in €/Monat	+ 31	+ 54	+ 47	- 36

Gemessen an der äquivalenten Einkommensvariation, gewinnt das mittlere Einkommensterzil am stärksten. Dies liegt darin begründet, dass in diesem Terzil der Anteil des sozialbeitragspflichtigen Einkommens am Gesamteinkommen am höchsten ist. Da die Nicht-Steuerzahler annahmegemäß auch keine Sozialbeiträge zahlen, sind sie in dieser Modellierungsvariante die eindeutigen Verlierer der Reform.

Während bei der Senkung von Steuerlasten und Sozialabgaben durch eine regressiv ausgerichtete Absenkung sichergestellt werden kann, dass Haushalte mit geringen und hohen Einkommen von entsprechenden Reformen gleichermaßen profitieren, wären allerdings Haushalte ohne beitrags- oder einkommensteuerpflichtige Einnahmen negativ betroffen. Soll verhindert werden, dass diese Gruppe als einzige zum Verlierer der Reform wird, muss eine Steigerung der Transfereinkommen vorgenommen werden. Tabelle 4 zeigt entsprechende Ergebnisse einer kombinierten Reform, bei der die Gruppe der Haushalte ohne steuer- oder sozialbeitragspflichtiges Einkommen über eine Erhöhung der Transfers voll kompensiert wird.

Tabelle 4: Abschaffung der Ermäßigung kombiniert mit Absenken der Sozialbeiträge und Kompensation der vierten Gruppe

Haushaltstyp	1. Terzil	2. Terzil	3. Terzil	ohne steuerpfl. Einkünfte
Transfer vor Reform				1156
Transfer nach Reform				1188
Beitragssatz vor Reform	0,202	0,189	0,127	0
Beitragssatz nach Reform	0,179	0,168	0,113	
Äquivalente Variation	+ 0,32%	+ 0,40%	+ 0,03%	0,00%
in €/Monat	+ 10	+ 20	+ 3	0

Die nach Kompensation aus der Abschaffung der Ermäßigung entstehenden Einnahmen werden wieder für eine gleichmäßige prozentuale Absenkung der Sozialbeiträge verwendet, die nun geringer ausfällt. Trotzdem profitieren alle Steuerzahler-Haushalte weiterhin von der Reform.

Die Simulationsergebnisse zeigen, dass auch eine nach Einkommenshöhe differenzierte Absenkung des Grenzsteuersatzes bei Transfers an die Gruppe der Nichtsteuerpflichtigen im Rahmen einer aufkommensneutralen Steuerreform eine leichte Wohlfahrtsverbesserung für alle Haushalte bewirken kann. Allerdings fallen die Gewinne etwas geringer aus als bei einer Absenkung der Sozialbeiträge.

Die Wohlfahrtsrangfolge der Reformalternativen aus Sicht individueller Haushalte spiegelt sich auf der gesamtwirtschaftlichen Ebene wider. Tabelle 5 lässt erkennen, dass eine Senkung der Sozialbeiträge zum stärksten Anstieg der Wertschöpfung, der Beschäftigung und des Konsums führt. Die Vorteilhaftigkeit der Steuer- und Sozialbeitragsatzreduktionen gegenüber dem Freibetrag der Einkommensteuer als Rückverteilungsinstrument liegt darin begründet, dass hier Verzerrungen des Steuersystems, die vor allem von der marginalen Belastung abhängen, abgebaut werden.

Tabelle 5: Makroökonomische Effekte einer Abschaffung der USt-Ermäßigung

Szenario	Konsumsteuerreform	Reduktion Grenzsteuersatz	Reduktion Freibetrag	Reduktion Sozialbeitrag
BIP	0,00	0,06	-0,36	0,23
Beschäftigung	0,01	-0,03	-0,42	0,24
Arbeitslosenrate	0,00	0,01	-0,06	0,00
Durchschn. Arbeitskosten	0,01	0,08	0,13	-0,11
Inländ. Kapitalnutzung	-0,01	0,17	-0,27	0,22
Zinssatz	-0,01	-0,21	-0,16	0,13
Gesamtkonsum	0,05	0,01	-0,54	0,31
Importe	0,07	-0,04	-0,43	0,22
Exporte	0,05	0,14	-0,67	0,43

Prozentuale Veränderungen zum Ausgangszustand. Für die Arbeitslosenrate ist die Veränderung in Prozentpunkten angegeben.

Die Rangfolge von Sozialbeiträgen und dem Grenzsteuersatz der Einkommensteuer deutet an, dass die Verzerrungswirkungen bei der Besteuerung von Arbeit (geringfügig) höher sind als die der Besteuerung von Kapitaleinkommen. Sensitivitätsanalysen zeigen aber, dass die relative Bewertung einer Reform mit Änderung des Grenzsteuersatzes der Einkommensteuer gegenüber einer Änderung der Sozialbeiträge von der relativen Stärke der verschiedenen Steuerwirkungen abhängt. Dabei kommt insbesondere der Kapitalmobilität und dem damit verbundenen Standort- und Steuerwettbewerb eine zentrale Rolle zu. Ist die Kapitalmobilität vergleichsweise hoch, dann führt ein Absenken der Grenzsteuersätze zu stärkeren Wohlfahrtseffekten als ein Absenken der Sozialbeiträge.

Die von der Steuerreform insgesamt zu erwartenden Effizienzgewinne sind vergleichsweise gering. Dies liegt daran, dass ein großer Anteil der Konsumausgaben (z.B. Mieten) auch nach der Reform steuerfrei ist. Ein erkennbarer, wenn auch kleiner, Wohlfahrtseffekt ergibt sich vor allem dadurch, dass die Umsatzsteuer insgesamt erhöht wird und im Gegenzug die stärker verzerrenden Abgaben auf Einkommen gesenkt werden können. Gemessen am aggregierten Konsum, beträgt der Gewinn durch Abschaffung der Ermäßigung und Absenken der Sozialbeiträge in der Kernsimulation ein Drittel Prozent.

Die geringen Effizienzgewinne lassen sich letztlich dadurch begründen, dass für die Gesamtverzerrung in der Konsumbesteuerung nicht nur die beiden gesetzlichen Steuersätze sondern alle *drei* Varianten der Umsatzbesteuerung im gegenwärtigen System (steuerbefreite, mit 7 Prozent und mit 16 Prozent besteuerte Güter) relevant sind. Auch bei einer Abschaffung des ermäßigten Steuersatzes von 7 Prozent ergibt sich keine einheitliche Besteuerung, da ein größerer Anteil der Konsumausgaben steuerfrei gestellt bleibt. Vergleichsrechnungen zeigen, dass die Effizienzgewinne bei einer Einbeziehung auch der freigestellten Bereiche in die Steuerpflicht um das vier- bis fünffache höher liegen würden.

Bei der Bewertung der unterschiedlichen Szenarien zeigt sich das normative Problem, die Verteilungswirkung zu bewerten und in eine umfassende Wohlfahrtsbewertung zu integrieren. Insgesamt sind die Verteilungswirkungen der Umsatzsteuerermäßigung aber eher gering und liefern keine starke Rechtfertigung für eine Differenzierung des Umsatzsteuersatzes. Bedeutsamer sind demgegenüber die branchenspezifischen Effekte dieser Differenzierung, die in den Simulationsrechnungen von +1% bis -2% Veränderung der sektoralen Produktion variieren. Von der Wirkungsweise her ist die Umsatzsteuerermäßigung also eher eine Branchensubvention.