



UNIVERSITÄT  
DES  
SAARLANDES

# Neukonzeption des Anwendungsbereichs des ermäßigten Umsatzsteuersatzes

## 38. Berliner Steuergespräch

Vortrag und Podiumsdiskussion im Haus der Deutschen Wirtschaft

**Ashok Kaul**

*Lehrstuhl für Wirtschaftspolitik*

*Universität des Saarlandes*

Berlin, 14. Februar 2011



Dieser Vortrag basiert auf einem interdisziplinären Forschungsgutachten im Auftrag des Bundesfinanzministeriums der Finanzen (BMF), das 2009/2010 an der *Universität Erlangen-Nürnberg* und der *Universität des Saarlandes* von den folgenden Autoren erarbeitet wurde:

**Roland Ismer** (Universität Erlangen-Nürnberg)

**Ashok Kaul** (Universität des Saarlandes)

**Wolfram Reiß** (Universität Erlangen-Nürnberg)

**Silke Rath** (Universität Mainz)

Es waren weitere Wissenschaftler an den Universitäten in Nürnberg, Köln, Zürich und im Saarland beteiligt.

# ÜBERBLICK ÜBER DEN VORTRAG

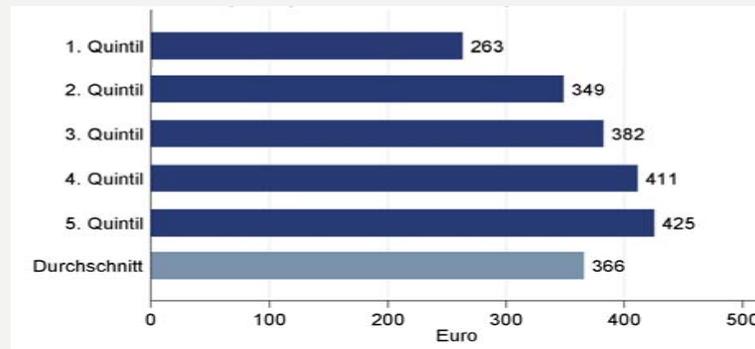
- A. Hauptergebnisse**
- B. Das Gutachten: Forschungsauftrag**
- C. Bestandsaufnahme**
- D. Interdisziplinäres Prüfungsschema**
- E. (Ergebnisse im Einzelnen)**
- F. Zusammenfassung und Ausblick**

# A. Hauptergebnisse

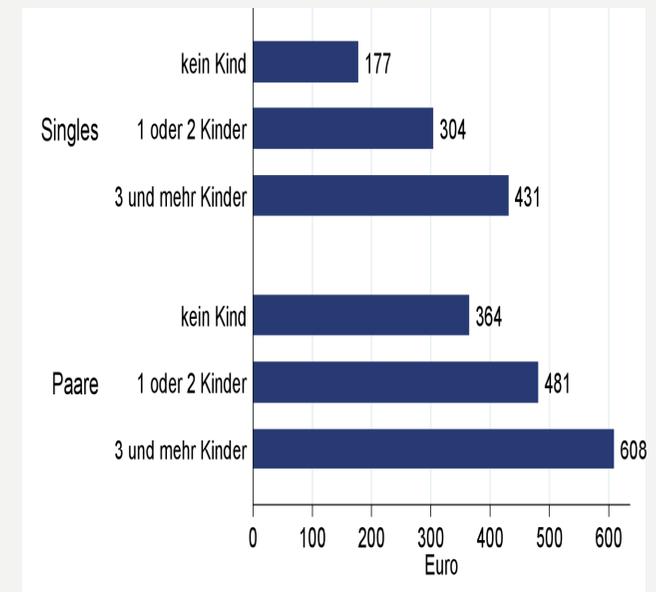
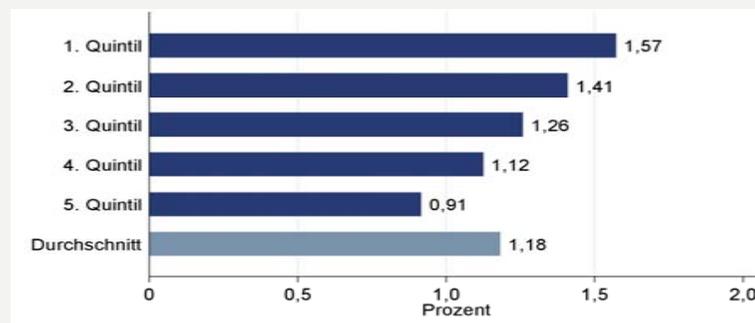
- **Wichtigste Ergebnisse/Empfehlungen:**
  - Weitgehende Streichung der Ermäßigungstatbestände
  - Allein Steuerermäßigung für Lebensmittel beizubehalten wegen progressiver Wirkung
    - Ärmere Haushalte geben überdurchschnittlich hohen Anteil ihrer Konsumausgaben für Lebensmittel aus
    - Alternative Instrumente (Einkommensteuer und Sozialrecht) denkbar, aber ihrerseits problematisch
  - Abgrenzung bei Restaurationsumsätzen neu zu fassen (restriktiv)

# MwSt-Satz für Lebensmittel auf 19 Prozent

Durchschnittliche jährliche Mehrausgaben in Euro (in Preisen von 2009):



... als Prozentsatz der Konsumausgaben



## Verteilungswirkungen verschiedener Vorschläge

- Unser Vorschlag mit 19 Prozent Regelsatz bringt 9,3 Mrd € pro Jahr
  - Aufkommensneutralität mit einem Regelsatz von etwa 18%
  - Dann wäre die Reform fast verteilungsneutral, Haushalte mit Kindern würden sogar (leicht) entlastet!
- Vorschlag des Sachverständigenrates (SVR): 16,5 Prozent “auf alles”:
  - Einkommensschwache Haushalte überproportional belastet.
  - Mehrbelastung im zweiten/dritten Einkommensdezil: ca. 60 € pro Jahr.
  - Top-10%-Verdiener um ca. 140 € pro Jahr entlastet.

# **B. Das Gutachten:**

## **BMF-Forschungsauftrag**

## I. Derzeitige gesetzliche Regelung in § 12 Abs. 2 UStG

- Umfangreicher Katalog von Ermäßigungstatbeständen
- Keine einheitliche Linie
- Im Wesentlichen seit 1967 unverändert
- Vielzahl von Urteilen und Verwaltungsanweisungen

## II. Ermäßigter Steuersatz auf der Reformagenda

- Erhebliche Unzufriedenheit mit den zum Teil bizarren Abgrenzungen
- Ende der letzten Legislaturperiode: Auf Vorschlag des Finanzausschusses Ausschreibung eines Expertengutachtens
- Zuschlag an interdisziplinäres Team aus Volkswirten, Juristen und Statistikern
- Bearbeitungszeit ca. 1 Jahr
- Veröffentlichung des 460 Seiten starken Gutachtens im September 2010; auf BMF-Webseite abrufbar
- Koalitionsvertrag sieht Einsetzung einer Expertenkommission zur Reform der Umsatzsteuer vor

### III. Der Forschungsauftrag

- Grundlegende Strukturreform bei den ermäßigten Steuersätzen konzipieren
  - Ausgangspunkt: Vorgaben des Unionsrechts und des Verfassungsrechts
  - Keine typisch ökonomische Analyse im rechtsfreien Raum
  - Vorschlag sollte unmittelbar in die Gesetzgebung eingehen können

### III. Der Forschungsauftrag

- Anforderungen an Rechtfertigung von ermäßigten Steuersätzen aufstellen
  - Ökonomische Wirkungen, insbesondere Verteilungsaspekte berücksichtigen
  - Empirische Analyse nötig
  - Daher: Entwicklung eines interdisziplinären Schema, zur Prüfung möglicher Ermäßigungstatbestände

## C. Bestandsaufnahme

## **I. Derzeit bestehende Steuersatzermäßigungen können eingeteilt werden in**

- Ermäßigung für Lebensmittel einschließlich Leitungswasser
- Ermäßigung für Leistungen der Land- und Forstwirtschaft einschließlich Gartenbau
- Gesundheitsleistungen
- Kulturelle Leistungen
- Leistungen gemeinnütziger Organisationen
- Personennahverkehr
- Hotels

## II. Gegenwärtige Probleme

- **Abgrenzungsschwierigkeiten:** Kosten des Steuervollzugs für Staat, vor allem aber Unternehmen
- **Gerechtigkeitsprobleme** durch Wertungswidersprüche
- Wohlfahrtsverluste durch **Ausweichreaktionen**
- **Lobbyaufwand**

### **III. Abgrenzungsschwierigkeiten und Probleme der Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht, u.a.**

- Problem der Abgrenzung bei Restaurationsumsätzen
- Problem bei Land- und Forstwirtschaft: Rennpferde
- EuGH-Urteil Kommission/Frankreich (Prozesskostenhilfe): Probleme bei gemeinnützigen Organisationen möglich

## IV. Zahlreiche Wertungswidersprüche

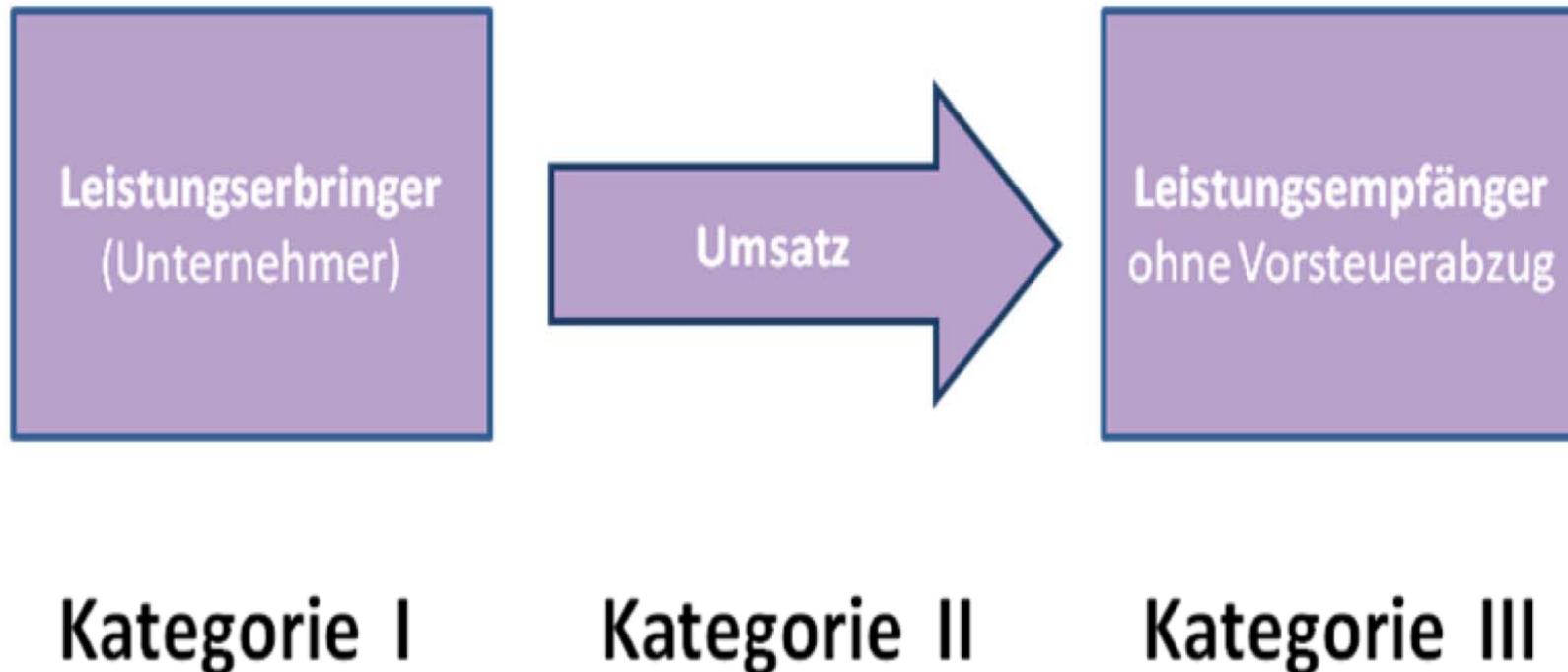
- Relativ konsequente Begünstigung der Lebensmittel; Problem der Sondennahrung;
- Haustiernahrung kein Fall der Land- und Forstwirtschaft; Begünstigung von Schnittblumen?
- Schwimmbäder und Saunen zu weitgehend; Angst vor Missbrauch bei künstlichen Schraubgelenken; technologischer Wandel
- Begünstigung von Büchern, aber nicht von Online-Content und Audio-Büchern
- Steuergestaltung bei gemeinnützigen Organisationen möglich

## V. Vorgaben der EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie und Rechtsvergleich

- Wahlrechte der Mitgliedstaaten, vollständiger Verzicht möglich (Dänemark; Schweiz)
- Erweiterungen möglich, insbesondere um bestimmte arbeitsintensive Dienstleistungen
- Ausübung des Wahlrechts muss mit Neutralitätsgrundsatz übereinstimmen

## D. Interdisziplinäres Prüfungsschema

## Rechtfertigungsansätze für Steuersatzermäßigungen: Legitime Förderungsziele



## Interdisziplinäres Prüfungsschema

1. Vorüberlegung: Rechtmäßigkeit der Steuerermäßigung
2. Legitimes besonders wichtiges Förderungsziel
  - Zuordnung zu drei Kategorien der **Förderungsziele**
3. Widerspruchsfreies Einfügen
  - a) *Zielgenaue Abgrenzung des Kreises der begünstigten Leistungen*
  - b) *Keine Wertungswidersprüche zur Rechtsordnung*
4. Verhältnismäßigkeit
  - a) **Geeignetheit**: Die Steuerermäßigung ist bezüglich des legitimen Förderungszieles wirksam. Die Wirkung ist zu quantifizieren.
  - b) **Erforderlichkeit**: Alternativen zur Steuerermäßigung, um das Förderungsziel zu erreichen? Z.B. direkte Subventionen und Transfers
  - c) **Angemessenheit**: Kosten-Wirkungs-Analyse bzw. Kosten-Nutzen-Analyse inkl. Bürokratiekosten und Mitnahmeeffekte sind zu berücksichtigen.

## **E. Die Ergebnisse im Einzelnen**

## Vorgaben höherrangigen Rechts – Verfassung

1. keine Erweiterung der Steuerermäßigungen über das durch die MwStSystRL Erlaubte hinaus
2. bei Ausübung der Wahlrechte nach der MwStSystRL zur Anwendung oder Nichtanwendung ermäßigter Steuersätze ist der deutsche Gesetzgeber uneingeschränkt an die Vorgaben des Grundgesetzes gebunden.
3. Schutz des Existenzminimums: bei Umsatzbesteuerung weder Befreiungen noch Steuersatzermäßigungen geboten. Schutz des Existenzminimums kann durch außerhalb der technischen Umsatzbesteuerung liegende Regeln erfolgen.
4. Folgerichtige Umsetzung der Belastungsentscheidung: Vergünstigungen durch ermäßigte Umsatzsteuersätze nur systemgerecht, soweit im Interesse des Verbrauchers gewährt
5. Besondere Lenkungsziele können Durchbrechung der folgerichtigen Umsetzung der Belastungsentscheidung rechtfertigen, wenn Kreis der Begünstigten durch Lenkungszweck sachgerecht und willkürfrei abgegrenzt ist.

## Vorgaben höherrangigen Rechts – Verfassung

Für die Gewährung ermäßigter Steuersätze ergeben sich damit aus der Verfassung im Einzelnen folgende Vorgaben:

- a) keine Verpflichtung zur Gewährung eines ermäßigten Steuersatzes für den Bezug von für den Existenzbedarf notwendigen Gütern und Dienstleistungen.
- b) ermäßigter Steuersatz für Lebensmittel, bestimmte Güter und Dienstleistungen im Bereich des Gesundheitswesens, der sozialen Sicherheit sowie Kultur als grundsätzlich systemgerechte und gleichheitssatzgemäße Modifizierungen der Belastungsentscheidung
- c) Unter Lenkungs Gesichtspunkten darf ermäßigter Steuersatz auch zur Verfolgung anderer Zwecke als der Entlastung des Verbrauchers für den Bezug förderungswürdiger Güter oder Dienstleistungen eingesetzt werden. Es bedarf dann aber einer sachgerechten Bestimmung des Kreises der Begünstigten anhand des verfolgten Lenkungs zweckes

## Vorgaben höherrangigen Rechts – Verfassung

Für die Gewährung ermäßigter Steuersätze ergeben sich damit aus der Verfassung im Einzelnen folgende Vorgaben:

- d) Arbeitsmarktpolitische Ziele wie die Erhaltung und Schaffung von Arbeitsplätzen dürfen durch Gewährung eines ermäßigten Steuersatzes gefördert werden. Die in der MwStSystRL vorgenommene Begrenzung auf bestimmte lokale erbrachte Dienstleistungen ist nicht unproblematisch, weil Kreis der zu Begünstigten unter dem Aspekt des verfolgten Lenkungs zweckes möglicherweise sachfremd eingeengt.
- e) Ermäßigte Besteuerung von Beherbergungsleistungen verfassungsrechtlich zweifelhaft:
  - Schutz der heimischen Hotellerie vor günstigeren Bedingungen der ausländischen Konkurrenz verfassungsrechtlich zulässiger Zweck.
  - Aber unterschiedslose Gewährung für alle Beherbergungsleistungen in Deutschland erfasst in großem Umfange Leistungen ohne bedeutsame Wettbewerbssituation

## Vorgaben höherrangigen Rechts – Europa

- Normalsteuersatz
- wahlweise bis zu zwei ermäßigte Steuersätze
- autonom und (eher) eng auszulegende Wahlrechte; hilfsweise Rückgriff auf Rechtsprechung zu den Steuerbefreiungen
- selektive Ausübung möglich
- aber Beschränkung durch den Neutralitätsgrundsatz (häufig „maßstablose Delegation“ an die Gerichte der Mitgliedstaaten)
- Kontext: unechte Steuerbefreiungen

## Bewertung des bestehenden Rechts und Reform

- Anwendung des Prüfungsschemas auf das bestehende deutsche Recht und die nach Europarecht möglichen Tatbestände
- interdisziplinäre Herangehensweise: Heranziehung von theoretischen und empirischen finanzwissenschaftlichen Erkenntnisse („ordnungspolitische Leitlinien“) und der rechtswissenschaftlichen Erkenntnisse (Systemkonformität und praktische Anwendung)
- Reformüberlegungen und einige Varianten von Reformvorschlägen (bis hin zu einer Systemreform)

## Bewertung des bestehenden Rechts und Reform

### 1. Steuerermäßigung für Lebensmittel kann gerechtfertigt werden

- **Ziel:**
  - Nicht: Wertungsproblem einer Besteuerung des Existenzminimums
  - Sondern: regressive Wirkung der Umsatzbesteuerung von Nahrungsmitteln (anhand der verwendeten EVS-Daten des Statistischen Bundesamtes belegt);
- **Widerspruchsfreies Einfügen:** weitgehend in Ordnung, geringer Anpassungsbedarf; keine Ausdehnung auf Getränke; Problem der zubereiteten Mahlzeiten (s. unten)
- **Verhältnismäßigkeit:** allerdings mit dem Einkommen steigende absolute Entlastung durch Steuersatzermäßigungen; gravierende Abgrenzungsprobleme

## Bewertung des bestehenden Rechts und Reform

### 1. Steuerersatzmäßigung für Lebensmittel kann gerechtfertigt werden

- **Reformvorschlag:**

- Weitgehende Beibehaltung (Kontinuität; Probleme der Schaffung eines neuen Verteilungsinstruments; Übergangsprobleme; Darstellungsprobleme)

*In unserem Gutachten favorisierte Variante!*

- Alternativ: Beseitigung der Steuersatzermäßigung und (ggf. aufkommensneutrale) Kompensation von Haushalten durch Sozialtransfers, Steuererstattungen und Kindergelderhöhung (kann quantitativ ausgearbeitet werden ); Variante wirkt progressiv, d.h. entlastet ärmere und belastet reichere Haushalte!  
Aber: komplexe Entschädigungsregelungen nötig.

## Bewertung des bestehenden Rechts und Reform

### 2. Restriktive Abgrenzung für Verpflegungsleistungen erforderlich

- **Ziel:**
  - Kein gesondertes Ziel, sondern Notwendigkeit einer Abgrenzung
  - Ratio für Lebensmittel nicht anwendbar
- **Widerspruchsfreies Einfügen:** praktisch äußerst Streitintensiv
- **Verhältnismäßigkeit:** restriktive Neuregelung besser

## Bewertung des bestehenden Rechts und Reform

### 3. Steuerersatzmäßigungen für Leistungen für Land- und Forstwirtschaft und Gartenbau zusammen mit der Pauschalbesteuerung abzuschaffen

- **Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht problematisch**
- **Ziel:**
  - Nicht Förderung der Land- und Forstwirtschaft
  - Vermeidung von Verzerrungen durch §24 UStG
- **Wertungswiderspruchsfreies Einfügen:** Tierfutter nicht generell zu ermäßigen; Haustiere sind Privatkonsum
- **Verhältnismäßigkeit:** Abschaffung der Pauschalbesteuerung vorzugswürdig

## Bewertung des bestehenden Rechts und Reform

### 4. Ermäßigung für Gesundheitsleistungen nicht überzeugend

- **Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht:** Problem der Zahnprothetikumsätze
- **Ziele:**
  - Nicht: Wertungsproblem einer Besteuerung des Existenzminimums
  - Gesundheit als besonders wichtiges Gut?; aber: universelle KV-Abdeckung
  - Schutz der Finanzen der Krankenversicherungen
  - Entlastung von Behinderten
  - Vermeidung von Ungleichbehandlungen bei Zahntechnikern
- **Wertungswidersprüche:** technologischer Wandel; Bedenken vor missbräuchlicher Inanspruchnahme; zu weit mit Blick auf Wellnessleistungen
- **Verhältnismäßigkeit:** Entlastung körperlich benachteiligter durch andere Instrumente

## Bewertung des bestehenden Rechts und Reform

### 5. Ermäßigung bestimmter kultureller Leistungen abzuschaffen

- **Ziel:**
  - Kulturleistungen als meritorische Güter.
  - (zumindest) Wertungsproblem einer Besteuerung des kulturellen Existenzminimums;
- **Wertungswidersprüche:** nur bestimmte Kulturleistungen ermäßigt.
- **Abgrenzungsprobleme:** steuerbefreite/ermäßigte/zum Normalsatz besteuerte Leistungen
- **Angemessenheit:** mit dem Einkommen steigende absolute Entlastung durch Steuersatzermäßigung;
- **Reformvorschlag:**
  - Beseitigung der Steuersatzermäßigung; Kompensation durch direkte Subventionen, punktuelle Förderung.

## Bewertung des bestehenden Rechts und Reform

### 6. Steuersatzermäßigung für Leistungen gemeinnütziger Organisationen zu streichen

- **Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht problematisch:** weites Begriffsverständnis der Gemeinnützigkeit (organisme à caractère social) nach GA Mazák führt zu Problemen mit Blick auf die Steuerneutralität bei selektiver Ausübung des Wahlrechts.
- **Ziel:** Förderung des gemeinnützigen Sektors
- **Widerspruchsfreies Einfügen :**
  - Abstellen auf Eigenschaften des Erbringers als Fremdkörper.
  - Abstimmung mit Steuerbefreiungen.
- **Verhältnismäßigkeit:** andere Förderinstrumente weniger einschneidend für Wettbewerb
- **Reformvorschlag:** Beseitigung der Steuersatzermäßigung

## Bewertung des bestehenden Rechts und Reform

### 7. Steuersatzermäßigung für Personennahverkehr nicht erforderlich

- **Grund:** (zumindest) Wertungsproblem einer Besteuerung des kulturellen Existenzminimums; Umweltschutz; öffentlicher Personennahverkehr ohnehin stark subventioniert.
- **Problem:** allerdings mit dem Einkommen steigende absolute Entlastung durch Steuersatzermäßigung; Abgrenzungsprobleme; Begünstigung von Freizeiteinrichtungen (Bergbahnen); Taxifahrten eher Luxusaufwendungen.
- **Reformvorschlag:** Beseitigung der Steuersatzermäßigung für Taxis und Bergbahnen.

## Bewertung des bestehenden Rechts und Reform

### 8. Ermäßigung für Hotelleistungen nicht zu rechtfertigen

- **(wohl) mit höherrangigem Recht vereinbar**
- **Ziel:**
  - Nicht: Wettbewerbsnachteile von grenznahen Hotels
  - Nicht: Schaffung von Arbeitsplätzen
  - Nicht: Förderung des Hotelgewerbes (Kategorie 1)
- **Widerspruchsfreies Einfügen:** Abgrenzungsprobleme zwischen Übernachtungs- und Verpflegungsleistungen
- **Verhältnismäßigkeit:** allerdings mit dem Einkommen steigende absolute Entlastung durch Steuersatzermäßigung; Mitnahmeeffekte; Begünstigung von Freizeitausgaben; (Preiserhöhungen für Vorsteuerabzugsberechtigte)
- **Reformvorschlag:** Beseitigung der Steuersatzermäßigung.

## Bewertung des bestehenden Rechts und Reform

### 10. Arbeitsintensive Dienstleistungen nicht ermäßigt besteuern

- **Ziel:** Arbeitslosigkeit und Schwarzarbeit, geringe Partizipation in bestimmten Segmenten des deutschen Arbeitsmarktes.
- **Abgrenzungsprobleme/Wertungswidersprüche:** selektive Förderung
- **Verhältnismäßigkeit:**
  - Wirksamkeit: Zweifel da bisher keine empirischen Belege.
  - Erforderlichkeit: Bessere Arbeitsmarktinstrumente existieren
  - Angemessenheit: Mitnahmeeffekte/Substitutionseffekte
- **(Kein) Reformvorschlag:**
  - Keine Umsetzung in Deutschland
  - Beachtung von Mitnahmeeffekten (Elastizität der Steuerbasis bez. Steuersatzänderungen).
  - Dringend geboten, Evaluationsstudien (Kosten-Nutzen-Analysen) im Rahmen von lokal begrenzten Experimenten durchzuführen.
  - Dies ist nicht MwSt-Thema, sondern Arbeits- und Sozialpolitik!

## F. Zusammenfassung

- Für die allermeisten Umsatzsteuersatzermäßigungen gibt es keine tragfähige Begründung.
- In Zukunft sollten prinzipiell alle umsatzsteuerpflichtigen Leistungen dem Regelsatz unterliegen.
- Ein ermäßigter Steuersatz *kann* nur für Lebensmittel gerechtfertigt werden.
- Der Gesetzgeber hat die für diese Reform erforderlichen Spielräume – er sollte sie nutzen:

**Der Wildwuchs bei den Steuersatzermäßigungen sollte mutig zurückgestutzt werden!**

# Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Kontakt:

Univ.-Prof. Dr. Ashok Kaul  
Universität des Saarlandes  
Lehrstuhl für Wirtschaftspolitik  
Campus C 3.1  
D-66123 Saarbrücken  
Email: [ashok.kaul@mx.uni-saarland.de](mailto:ashok.kaul@mx.uni-saarland.de)