

Analyse und Bewertung der Strukturen von Regel- und ermäßigten Sätzen bei der Umsatzbesteuerung unter sozial-, wirtschafts-, steuer- und haushaltspolitischen Gesichtspunkten

Kurzfassung

eines Forschungsgutachtens im Auftrag des
Bundesministeriums der Finanzen (BMF)

Saarbrücken, im September 2010

Autoren:

Roland Ismer (Universität Erlangen-Nürnberg)

Ashok Kaul (Universität des Saarlandes), **Projektleitung**

Wolfram Reiß (Universität Erlangen-Nürnberg)

Silke Rath (Universität Mainz)

Unter der Mitarbeit von:

Martin Barbie (Universität Köln)

Katharina Riemer (Universität Erlangen-Nürnberg)

Michael Wolf (Universität Zürich)

1. Einleitung

Das deutsche Umsatzsteuergesetz sieht derzeit zwei Steuersätze vor, nämlich einen Regelsteuersatz und einen ermäßigten Steuersatz. Der Regelsteuersatz von 19 Prozent gilt grundsätzlich für jeden steuerpflichtigen Umsatz. Allerdings versucht der Gesetzgeber, verschiedene sozial-, gesundheits-, kultur-, umwelt- und wirtschaftspolitische Zwecke zu fördern. Er sieht daher für zahlreiche Tatbestände einen ermäßigten Steuersatz von sieben Prozent vor. Im Einzelnen findet der ermäßigte Steuersatz Anwendung auf die Lieferung von Nahrungsmitteln, auf bestimmte Leistungen in der Land- und Forstwirtschaft sowie im Gartenbau, auf einige Leistungen im Gesundheitsbereich und zur Kompensation körperlicher Gebrechen, auf gewisse Kulturleistungen, auf zahlreiche Leistungen gemeinnütziger Organisationen, auf die meisten Leistungen im Personennahverkehr und auf bestimmte Hotelleistungen. Mit Ausnahme der zuletzt genannten Hotelumsätze, die erst im Jahr 2009 in das Umsatzsteuergesetz aufgenommen worden sind, gehen die bestehenden Ermäßigungstatbestände im Wesentlichen auf die Umsatzsteuerreform aus dem Jahre 1967 zurück. Trotz der zwischenzeitlich eingetretenen massiven Veränderungen der sozialen und ökonomischen Verhältnisse sind die Regelungen in wesentlichen Zügen unverändert geblieben.

Die Erfahrungen der letzten 40 Jahre mit dem Katalog der Steuersatzermäßigungen lehren eine gehörige Skepsis. Wenngleich die Steuersatzermäßigungen durchaus förderungswürdigen Zielen dienen sollen, sind sie doch mit ganz erheblichen Kosten verbunden. Sie verkomplizieren das Umsatzsteuerrecht. Dadurch entstehen zahlreiche Rechtsstreitigkeiten. Die Bürokratiekosten des Staates und die Befolgungskosten der Wirtschaft sind hoch. Auch verbleiben vielfach Wertungswidersprüche, die das Steuerrecht als ungerecht erscheinen lassen. Diesen Kosten steht häufig kein nachweisbarer bedeutsamer Nutzen gegenüber.

Aus diesem Grund ist eine grundlegende Strukturreform bei den ermäßigten Steuersätzen erforderlich. Der Wildwuchs bei den Steuersatzermäßigungen sollte mutig zurückgestutzt werden. Das würde die Effizienz der Steuererhebung erhöhen. Zugleich würde die Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer wieder stärker ihrem steuerpolitischen und rechtsdogmatischen Ideal entsprechen.

Demnach sind für die ausnahmsweise Rechtfertigung von ermäßigten Steuersätzen strenge Anforderungen aufzustellen. Ausgehend von den Vorgaben des Unionsrechts und des Verfassungsrechts – an die der deutsche Gesetzgeber gebunden ist – präsentiert das vorliegende Gutachten ein Schema, mit dem die Ermäßigungstatbestände bei der Umsatzsteuer geprüft werden können. Bei dessen interdisziplinärer Anwendung zeigt sich, dass das geltende deutsche Recht in weiten Teilen diesen Anforderungen nicht genügt und dass sich auch die rechtlich zulässige Erstreckung auf weitere Tatbestände nicht empfiehlt.

Das Gutachten, das die Ergebnisse eines einjährigen Forschungsvorhabens im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen darstellt, unterbreitet konkrete Vorschläge für eine Neuordnung der gesetzlichen Regelungen über die ermäßigten Umsatzsteuersätze. Die Fragen, welches Aufkommen aus der Umsatzsteuer wünschenswert ist und welche Höhe die Steuersätze haben sollten, waren hingegen nicht Gegenstand des Forschungsauftrages.

2. Schema zur Prüfung möglicher Steuersatzermäßigungen

Bei der Ausgestaltung der ermäßigten Steuersätze hat der deutsche Gesetzgeber vergleichsweise große Gestaltungsspielräume. Die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie der Europäischen Union räumt den Mitgliedsstaaten Wahlmöglichkeiten aus einer Vielzahl von Ermäßigungstatbeständen ein, die sehr unterschiedlich genutzt werden. Auch das deutsche Verfassungsrecht enthält vergleichsweise wenig zwingende Vorgaben.

Bei der Ausfüllung der Spielräume ist zu beachten, dass nicht der Verbraucher, sondern der Unternehmer Steuerschuldner der Umsatzsteuer ist. Steuerermäßigungen, die den Verbraucher begünstigen sollen, können daher nicht direkt an seiner Person oder an förderungswürdigen Haushaltscharakteristika, wie Kinderzahl oder Haushaltsvermögen, anknüpfen; der Verbraucher verschwindet „in der Anonymität des Marktes“. Der Gesetzgeber kann seine Förderungsziele demnach allenfalls indirekt verfolgen, indem er beispielsweise Güter ermäßigt besteuert, die empirisch überproportional von förderungswürdigen (z. B. einkommensschwachen) Haushalten konsumiert werden.

Darüber hinaus durchbrechen Steuersatzermäßigungen den Grundsatz der Allgemeinheit der Umsatzsteuer und verursachen erhebliche Kosten. Aus der bloßen unionsrechtlichen und verfassungsrechtlichen Möglichkeit von Steuersatzermäßigungen folgt daher noch nicht, dass von dieser Möglichkeit auch Gebrauch gemacht werden sollte. Der Grundsatz der Allgemeinheit der Umsatzsteuer sollte vielmehr nur dort durch Steuersatzermäßigungen durchbrochen werden, wo besonders gute Gründe dies ausnahmsweise rechtfertigen. Nachfolgend wird den Rechtssetzenden und den rechtspolitisch Interessierten ein Schema an die Hand gegeben, mit dem sie überprüfen können, ob ausreichend tragfähige Rechtfertigungsgründe vorliegen.

Die Prüfung einer möglichen Steuersatzermäßigung erfolgt in vier Schritten.

(1) Im ersten Schritt ist die Vorfrage zu klären, ob die Maßnahme den Anforderungen des höherrangigen Unions- und Verfassungsrechts genügt. So sind beispielsweise die wiederholt unterbreiteten Vorschläge, Kinderbekleidung ermäßigt zu

besteuern, für Deutschland nach der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie schlicht unzulässig.

(2) In einem zweiten Prüfungsschritt werden die Maßnahmen, die sich innerhalb des durch die Vorgaben höherrangigen Rechts gesteckten Rahmens bewegen, auf ihre Zielsetzung hin untersucht. Eine gerechtfertigte Steuerersatzmäßigung muss ein legitimes besonders förderungswürdiges Ziel verfolgen.

Grundsätzlich können mit den steuerlichen Begünstigungsmaßnahmen drei idealtypische Kategorien von Förderungszielen verfolgt werden: Maßnahmen zur Förderung des Leistungserbringers (Kategorie I), Privilegierungen bestimmter förderungswürdiger Umsätze losgelöst von der Person des Leistungsempfängers und der des Leistungserbringers (Kategorie II) sowie schließlich Maßnahmen zur indirekten Förderung bzw. Entlastung bestimmter Leistungsempfänger (Kategorie III).

Entsprechend der Charakterisierung der Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer ist Kategorie III – Maßnahmen zur indirekten Förderung bzw. Entlastung bestimmter Leistungsempfänger – besonders bedeutsam. Beispielsweise verfolgt der Staat mit der ermäßigten Besteuerung von Lebensmitteln das sozialstaatlich gebotene Gerechtigkeitsziel, ärmere Haushalte zu entlasten. Besonders strenge Maßstäbe sind an Förderungsziele der Kategorie I – Maßnahmen zur Förderung bestimmter Leistungserbringer – zu stellen. Hier droht in der Praxis die Gewährung nicht gerechtfertigter Sondervorteile für bestimmte Branchen. So wäre die Schaffung von neuen oder der Erhalt von bestehenden Arbeitsplätzen in einer bestimmten Branche für sich genommen noch kein förderungswürdiges Ziel. Vielmehr müsste begründet werden, warum die Arbeitsplätze in dieser Branche besonders wertvoll sind oder warum sich die Maßnahme auf die Gesamtzahl der in der Volkswirtschaft vorhandenen Arbeitsplätze günstiger auswirkt als eine aufkommensgleiche generelle Steuersatzsenkung.

(3) In einem dritten Schritt wird aufgezeigt, ob sich die Verfolgung des legitimen Ziels möglichst widerspruchsfrei in das bestehende Steuersystem und die Gesamtrechtsordnung einfügt. Dementsprechend muss es möglich sein, den Kreis der begünstigten Leistungen praktikabel abzugrenzen. Darüber hinaus muss die Abgrenzung aber auch hinreichend zielgenau sein. Daher muss einerseits sichergestellt werden, dass ähnlich gelagerte Umsätze, auf die die *ratio* der Begünstigungsnorm auch zutrifft, soweit wie möglich ebenfalls begünstigt sind. Andererseits sollte sich die Begünstigung nach Möglichkeit auf diejenigen Umsätze beschränken, mit denen das angestrebte Förderungsziel erreicht wird. Über die Abgrenzung des Kreises der begünstigten Leistungen hinaus sind Wertungswidersprüche zu vermeiden. Insbesondere gilt es, das Gebot der Widerspruchsfreiheit im Verhältnis zu anderen Vorschriften und Prinzipien des Umsatzsteuergesetzes, zu den anderen Steuergesetzen

sowie – noch weitergehend – zu anderen Vorgaben der Gesamtrechtsordnung zu beachten.

(4) Schließlich ist in einem vierten Schritt zu prüfen, ob die Maßnahme in ihrer Zielverfolgung verhältnismäßig ist. Dieses Erfordernis unterteilt sich wiederum in drei Anforderungen. Die Steuerermäßigung muss erstens einen Beitrag zur Erreichung des angestrebten Ziels leisten, also geeignet sein. Die **Geeignetheit** ist grundsätzlich im Rahmen einer Wirksamkeitsanalyse (Effektivitätsanalyse) empirisch und quantitativ zu belegen. Wo dies nicht möglich ist, spricht eine nur durch gewichtige Gründe widerlegliche Vermutung gegen die Geeignetheit. Eine Steuerermäßigung zur Förderung bestimmter Verbraucher beispielsweise ist insbesondere nur dann geeignet, wenn die Ermäßigung über die Preise weitergegeben wird.

Zweitens muss eine geeignete Steuerermäßigung diesen Beitrag zur Zielerreichung mit möglichst geringem Aufwand für die staatlichen Finanzen leisten. Bei dieser Frage nach der **Erforderlichkeit** sind alternative geeignete Instrumente zur Zielerreichung zu untersuchen. Die Beantwortung der Frage hängt davon ab, welche alternativen Instrumente tatsächlich zur Verfügung stehen. Als solche kommen insbesondere die direkte Gewährung von Subventionen oder staatlicher Transfers sowie eine Umgestaltung anderer Steuergesetze in Betracht. Die Frage nach der Erforderlichkeit ist zwar häufig entscheidend, zugleich besteht aber eine ausgeprägte Bereitschaft, diese Frage auszublenden.

Drittens ist schließlich zu begründen, dass die Durchbrechung der Allgemeinheit der Steuer, die damit einhergehende Verkomplizierung des Steuerrechts sowie die dadurch hervorgerufenen Kosten in einem **angemessenen Verhältnis** zu der Verwirklichung des mit der Ermäßigung verfolgten Ziels stehen. Grundsätzlich ist es notwendig, in diesem Schritt eine Kosten-Nutzen-Analyse bzw. Kosten-Wirkungsanalyse vorzunehmen. Auch eine Steuersatzermäßigung, die ihr Förderungsziel erreicht, kann unangemessen teuer sein, d.h. im Verhältnis zu ihrem Beitrag zur Zielerreichung inakzeptabel hohe Kosten verursachen. Praktisch bedeutsam sind insbesondere Mitnahmeeffekte sowie Bürokratiekosten der Maßnahme. Dieser Aspekt der Verhältnismäßigkeitsprüfung ist hervorzuheben, weil er in klassischen ökonomischen Kosten-Nutzen-Analysen häufig zu kurz kommt. So wurden insbesondere die Bürokratiekosten von komplizierten Steuersystemen in der ökonomischen Forschung lange Zeit vernachlässigt.

3. Bewertung der bestehenden Steuersatzermäßigungstatbestände

Wendet man dieses Prüfungsschema auf die bestehenden deutschen Steuersatzermäßigungstatbestände an, so ergibt sich, dass allein die Steuersatzermäßigung für Lebensmittel gerechtfertigt erscheint. Bei den Restaurations- und Verpflegungsumsätzen ist eine restriktive Neuregelung erforderlich. Die übrigen Steuerermäßigung-

gen sind hingegen nicht überzeugend zu rechtfertigen. Sie sollten daher abgeschafft werden. Die wesentlichen ökonomischen und juristischen Überlegungen bei Anwendung des Prüfungsschemas, die diesen Ergebnissen zugrundeliegen, werden im Folgenden näher dargelegt.

I. Steuersatzermäßigung für Lebensmittel gerechtfertigt

(1) Lebensmittel – mit Ausnahme von alkoholischen Getränken – dürfen nach unions- und verfassungsrechtlichen Vorgaben ermäßigt besteuert werden.

(2) Die Steuersatzermäßigung für Lebensmittel dient dem Ziel einer gerechten Verteilung der Umsatzsteuerlast. Sie soll ärmere Haushalte relativ zu den wohlhabenderen Haushalten entlasten (Förderziel der Kategorie II). Grundlage hierfür ist, dass die Kosten für Lebensmittel einen relativ hohen Anteil an den Gesamtausgaben einkommensschwächerer Haushalte ausmachen.

(3) Die Steuersatzermäßigung ist grundsätzlich auch hinreichend widerspruchsfrei implementiert. Durch den Verweis auf den Zollkodex ist der Kreis der begünstigten Lebensmittel weitgehend klar bestimmt. Zwar erscheint die Abgrenzung in (seltenen) Grenzfällen unvernünftig und schwierig, was auch wiederholt mediale Aufmerksamkeit erregt hat. In der Praxis bereitet die Abgrenzung aber in den allermeisten Fällen keine Probleme. Der Kreis der begünstigten Lebensmittel ist auch hinreichend eng gezogen. Umgekehrt werden derzeit weitgehend alle ähnlichen Lebensmittel erfasst. Bei den derzeit nicht erfassten Lebensmitteln wie Süßkartoffeln und bestimmten künstlichen Süßstoffen handelt es sich um seltene Ausnahmen. Darüber hinaus könnte zwar auch eine Steuersatzermäßigung für weitere nicht alkoholische Getränke zur Entlastung der ärmeren Haushalte eingesetzt werden. Jedoch ist der Einsatz dieses zusätzlichen Instruments neben der Steuersatzermäßigung für Nahrungsmittel nicht zwingend. Schließlich werden – trotz vereinzelter Abgrenzungsschwierigkeiten, etwa bei der Sondennahrung – auch keine nicht hinnehmbaren Wertungswidersprüche durch die Steuersatzermäßigung für Lebensmittel hervorgerufen.

(4) Aufgrund ihrer Verteilungswirkungen ist die Steuersatzermäßigung für Lebensmittel geeignet, das Ziel einer relativen Entlastung ärmerer Haushalte zu erreichen. Bezüglich der Erforderlichkeit ist festzustellen, dass es alternative Instrumente gibt (im Rahmen der Einkommensteuer und direkter Transfers), die je nach konkreter Ausgestaltung bezüglich der beabsichtigten Verteilungswirkungen zumindest ähnlich geeignet sind, die Verteilungsziele zu erreichen, und daneben den möglichen Vorteil geringerer Bürokratiekosten mit sich bringen. Diese leiden aber selbst unter gewichtigen Nachteilen, so dass die Vorteile einer Beibehaltung des ermäßigten Steuersatzes für Lebensmittel überwiegen. Damit stellt die Abschaffung, auch soweit eine Kompensation der ungünstigen Verteilungswirkungen vorgesehen ist, kein überlegenes Mittel dar. An der Angemessenheit der Steuersatzermäßigung für Nah-

rungsmittel bestehen im Übrigen keine Zweifel, sofern einer gerechten Verteilung der Steuerlast hinreichend großes Gewicht beigemessen wird.

Im Ergebnis kann an der Steuersatzermäßigung für Lebensmittel festgehalten werden.

II. Restriktive Neuregelung bei Restaurations- und Verpflegungsleistungen erforderlich

(1) Der deutsche Gesetzgeber verfügt über den erforderlichen Handlungsspielraum. Das Unions- und Verfassungsrecht stehen einer weitgehenden Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers nicht entgegen.

(2) Die oben angegebene relative Entlastung ärmerer Haushalte spricht grundsätzlich nicht für eine ermäßigte Besteuerung von Restaurations- und Verpflegungsleistungen. Vielmehr werden Restaurationsleistungen überdurchschnittlich von wohlhabenderen Haushalten konsumiert.

(3) Der Gesetzgeber sollte seinen Spielraum dazu nutzen, die Abgrenzung der Restaurations- und Verpflegungsleistungen von der Steuersatzermäßigung für Lebensmittel einerseits restriktiv und andererseits hinreichend klar festzulegen. Anknüpfend an die bisherige, vergleichsweise strenge Handhabung durch die Rechtsprechung sollte man auf eine ermäßigte Besteuerung bereits dann verzichten, wenn mit der Leistung mehr als nur ganz geringfügige Dienstleistungen oder Dienstleistungselemente verbunden sind, die über die Zubereitung der Speise hinausgehen. Um eine zuverlässige Abgrenzung zwischen der ermäßigten Lieferung von (zubereiteten) Nahrungsmitteln einerseits und den nicht zu ermäßigenden Catering-Umsätzen andererseits zu erreichen, sollte allerdings entgegen der bisherigen Rechtsprechung auch das bloße Anliefern von warmen Speisen dazu führen, dass die Lieferung nicht ermäßigt besteuert wird. Ähnliche Abgrenzungsprobleme ergeben sich auch, wenn Restaurationsleistungen von der Lebensmittellieferung vor Ort abgegrenzt werden müssen. Hier ist ebenfalls eine restriktive Regelung geboten. Der Gesetzgeber sollte bereits dort, wo nicht völlig untergeordnete Dienstleistungen oder Dienstleistungselemente erbracht werden, die Steuersatzermäßigung versagen.

(4) Eine gesonderte Steuersatzermäßigung im Bereich der Restaurations- und Verpflegungsleistungen sollte schließlich auch nicht für die Schulverpflegung oder ähnliche Leistungen vorgesehen werden. Hier sind zwar legitime förderungswürdige Verteilungsziele ersichtlich. Die Rechtfertigung scheitert indes an massiven Abgrenzungsproblemen und Zweifeln hinsichtlich der Erforderlichkeit und Angemessenheit der Steuerermäßigung.

Im Ergebnis macht die große Anzahl von Streitfällen bei den Restaurations- und Verpflegungsleistungen eine restriktive Neuregelung erforderlich. Der Gesetzgeber

sollte noch weitergehend als bisher die Steuersatzermäßigung dort versagen, wo nicht völlig untergeordnete Dienstleistungen oder Dienstleistungselemente erbracht werden. Für diese Neuregelung braucht der Ausgang der Verfahren nicht abgewartet werden, die in diesem Zusammenhang vom BFH dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt wurden.

III. Steuerermäßigungen von Leistungen für Land- und Forstwirtschaft und Gartenbau zusammen mit der Pauschalbesteuerung abzuschaffen

(1) Die Steuersatzermäßigung für landwirtschaftliche Leistungen stimmt grundsätzlich mit den Vorgaben der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie und der Verfassung überein. Allerdings bestehen gewisse Zweifel bezüglich der Reichweite der Begünstigung. Dazu ist derzeit ein Vertragsverletzungsverfahren gegen zahlreiche Mitgliedsstaaten, darunter auch Deutschland, beim EuGH anhängig. Unionsrecht und Verfassungsrecht erlauben aber auch eine Abschaffung der Steuersatzermäßigung.

(2) Die Förderung der Land- und Forstwirtschaft stellt kein überzeugendes Ziel mehr dar. Selbst wenn man die Land- und Forstwirtschaft für besonders förderungswürdig hält, ist jedenfalls die Förderung durch die ermäßigten Steuersätze kein akzeptabler Weg. Sie ist intransparent, zeitigt ungleiche Wirkungen (da nicht alle land- und forstwirtschaftlichen Leistungen gleichermaßen gefördert werden) und führt zu Wettbewerbsverzerrungen. Auch die Förderung des Gartenbaus kann kein überzeugendes Ziel darstellen. Als Ziel für die Steuersatzermäßigung lässt sich, wenn überhaupt, daher nur die Vermeidung von Wertungswidersprüchen im Regelungszusammenhang mit der Pauschalbesteuerung für Landwirte nach § 24 UStG in Erwägung ziehen.

(3) Die Abgrenzungen sind im Wesentlichen hinreichend klar, es bestehen aber erhebliche Wertungswidersprüche. Diese ergeben sich nicht so sehr daraus, dass die selten von Verbrauchern gekauften Esel und Maultiere umsatzsteuerlich unterschiedlich behandelt werden. Bedenklich erscheint vielmehr, dass der Anwendungsbereich von Pauschalbesteuerung und Steuersatzermäßigung nicht identisch ist. Dies führt beispielsweise dazu, dass Tierfutter, das an Hauskatzen oder Schoßhunde verfüttert werden soll, einem ermäßigten Steuersatz unterliegt. Es besteht zumindest insoweit Reformbedarf, als der Kreis der ermäßigt besteuerten Leistungen auf die typischen Eingangsleistungen von pauschal versteuernden Land- und Forstwirten zu beschränken ist.

(4) Im Übrigen ist die Rechtfertigung der Steuersatzermäßigungen durch die Vermeidung von Wertungswidersprüchen im Zusammenhang mit der Pauschalbesteuerung auch nicht verhältnismäßig. Denn die Pauschalbesteuerung ist ihrerseits ein Anachronismus, der abgeschafft werden sollte. Die sie ursprünglich tragenden Vereinfachungsgründe haben sich weitgehend erledigt.

Im Ergebnis sollte daher die Steuersatzermäßigung für land- und forstwirtschaftliche Leistungen sowie für Leistungen des Gartenbaus abgeschafft werden.

IV. Steuersatzermäßigungen für Gesundheitsleistungen nicht überzeugend

(1) Die Steuersatzermäßigung für Gesundheitsleistungen (im weiteren Sinne) ist mit dem Verfassungsrecht vereinbar. Dasselbe gilt im Wesentlichen für das Unionsrecht. Ein Sonderproblem besteht allerdings für die Zahnprothetikumsätze, bei denen zweifelhaft ist, ob die unionsrechtliche Übergangsregelung wirklich alle in Deutschland derzeit besteuerten Fälle abdeckt und nicht ganz klar ist, ob danach ein Übergang von der ermäßigten Besteuerung zum Regelsteuersatz zulässig wäre.

(2) Zwar ist das Gut „Gesundheit“ besonders schützenswert. Jedoch werden potentiell besonders förderungswürdige Ziele bereits durch die Pflichtleistungen der Krankenversicherungen und die sich daraus ergebende Entlastung der Verbraucher erfasst. Insofern bedarf es keiner weiteren Förderung durch eine Steuerermäßigung, so dass auch die Regelbesteuerung von Arzneimitteln folgerichtig ist. Der Katalog der erstattungsfähigen Leistungen der gesetzlichen Krankenversicherung kann als abschließende Wertung des Gesetzgebers darüber gesehen werden, welche Leistungen ihm förderungswürdig erscheinen. Was davon nicht erfasst wird, braucht auch nicht auf anderem Wege gefördert zu werden.

Demgegenüber kommt für die Steuerermäßigung von Hilfsmitteln zur Kompensation von körperlichen Behinderungen, Funktionsschäden und Gebrechen eine Rechtfertigung durch die Bedeutung des Umsatzes für den Leistungsempfänger grundsätzlich in Betracht (Kategorie III).

(3) Für die Hilfsmittel zur Kompensation von körperlichen Behinderungen, Funktionsschäden und Gebrechen ist die Begünstigung weitgehend klar. Allerdings ist der Kreis der begünstigten Leistungen, nicht zuletzt aufgrund von Bedenken hinsichtlich der missbräuchlichen Inanspruchnahme, bisweilen zu eng bestimmt. So werden bestimmte Komponenten und Ersatzteile ermäßigt besteuert Güter nicht erfasst. Außerdem erscheint es nicht konsequent, dass beispielsweise tragbare Lesevorrichtungen für hochgradig Sehbehinderte nicht ermäßigt besteuert werden. Allgemein zeigt sich hier das Problem, den Katalog der begünstigten Leistungen an den stetigen technologischen Wandel anzupassen.

Der Steuerermäßigung für Schwimmbäder, Heilbäder und Kureinrichtungen stehen demgegenüber massive Bedenken entgegen. Einerseits ist der Kreis der begünstigten Leistungen ausufernd; eine Abgrenzung zu Luxus- und Wellnessleistungen ist praktisch unmöglich. Andererseits ist der Kreis zu eng gezogen, denn ähnliche „gesundheitsfördernde“ Umsätze werden nicht ermäßigt besteuert.

(4) Das förderungswürdige Ziel, körperlich benachteiligte Menschen zu entlasten, sollte über andere, zielgenauere Instrumente verfolgt werden, insbesondere über

die Festlegung des Katalogs erstattungsfähiger Krankenversicherungsleistungen. Politisch gewünschte darüber hinaus gehende Entlastungen sollten über das Einkommensteuerrecht und insbesondere das Sozialrecht erreicht werden.

Die Steuersatzermäßigung von Leistungen der Zahntechniker, Lieferungen von Zahnprothesen und kieferorthopädischen Apparaten ist zwar geeignet, eine mögliche Wettbewerbsverzerrung zu ähnlichen zahnärztlichen Leistungen, die unecht steuerbefreit sind, zu verringern oder gar zu beseitigen. Sie ist aber nicht erforderlich, da eine unechte Steuerbefreiung dieser Leistungen (Steuerbefreiung ohne Vorsteuerabzug) zu der beabsichtigten Gleichstellung mit den vergleichbaren Leistungen der Zahnärzte führen würde.

Im Ergebnis sind daher Hilfsmittel zur Kompensation von körperlichen Behinderungen, Funktionsschäden und Gebrechen sowie Schwimmbäder, Heilbäder und Kureinrichtungen mit dem Regelsatz zu besteuern. Bezüglich der Leistungen der Zahntechniker, Lieferungen von Zahnprothesen und kieferorthopädischen Apparaten ist zur unechten Steuerbefreiung (Steuerbefreiung ohne Vorsteuerabzug) überzugehen.

V. Ermäßigung bestimmter kultureller Leistungen abzuschaffen

(1) Es bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die bestehende Regelung. Die derzeitigen Regelungen für die Lieferung von Kunstgegenständen erscheinen teilweise unionsrechtlich zweifelhaft.

(2) Die Förderung der Kultur kann als legitimes besonders wichtiges Förderungsziel (der Kategorie II) angesehen werden. Das Bundesverfassungsgericht hat in diesem Sinne die Bundesrepublik Deutschland zu Recht wiederholt als „Kulturstaat“ bezeichnet. Dem entspricht es, wenn in der ökonomischen Literatur kulturelle Leistungen als meritorische Güter bezeichnet werden. Dieses Ziel wird auch nicht durch die vorrangigen Steuerbefreiungen erschöpft, da diese zwar wichtige Aspekte des kulturellen Lebens betreffen, ihrerseits aber nur punktuell wirken.

(3) Die derzeit gewählte Förderung fügt sich allerdings aufgrund massiver Wertungswidersprüche nicht widerspruchsfrei in das bestehende Rechtssystem ein. Die Differenzierung zwischen befreiten kulturellen Dienstleistungen, lediglich ermäßigt zu steuernden kulturellen Dienstleistungen und zum Normalsatz zu steuernden Dienstleistungen auf kulturellem Gebiet ist streitanfällig. Sie führt wegen des Vorsteuerausschlusses bei steuerbefreiten Leistungen teilweise zu dem kuriosen Ergebnis, dass die Anbieter darum kämpfen, dass die Leistungen nicht befreit sind, sondern lediglich ermäßigt besteuert werden sollen. Zudem ist die punktuelle Verfolgung des Ziels der Kulturförderung auf dem Wege umsatzsteuerlicher Ermäßigungstatbestände nicht unproblematisch. Die Förderung geht an einigen Stellen offensichtlich zu weit, während sie an anderen Stellen Umsätze, die geförderten Umsätzen ähnlich sind, nicht ermäßigt besteuert. Jedenfalls ist nicht einsichtig, warum die

Unterscheidung zwischen Zirkusvorführungen einerseits und Delphinschauen andererseits umsatzsteuerlich relevant ist. Auch die Differenzierung zwischen zoologischen Gärten sowie botanischen Gärten, Tierparks und Wildfreigehegen ist wenig stringent. Dasselbe gilt für die – im Einklang mit den unionsrechtlichen Vorgaben stehende – unterschiedliche Behandlung von ermäßigt besteuerten Büchern und Presseerzeugnissen einerseits und dem Regelsteuersatz unterliegenden digitalen Produkten wie Audio-Büchern und E-Papers andererseits. Dadurch erscheint die aktuelle Regelung unter Wertungsgesichtspunkten höchst problematisch und nicht praktikabel reformierbar.

(4) Die Umsatzsteuerermäßigungen sind auch unangemessen. Die aufgezeigten Wertungswidersprüche sind kaum behebbar, wenn der gordische Knoten nicht durch eine Beseitigung der Steuerermäßigung durchschlagen wird. Es ist zu bedenken, dass die wichtigsten kulturellen Leistungen ohnehin von der Steuer befreit sind. Zudem fließen erhebliche direkte Subventionen.

Im Ergebnis erscheinen die umsatzsteuerlichen Ermäßigungstatbestände trotz der hohen Bedeutung der kulturellen Leistungen nicht als angemessenes Förderinstrument. Dies gilt umso mehr, als durch die Umsatzsteuerermäßigungen für kulturelle Leistungen derzeit ohnehin keine umfassende Kulturförderung angestrebt, sondern nur eine punktuelle Förderung vorgenommen wird.

VI. Steuersatzermäßigung für Leistungen gemeinnütziger Organisationen zu streichen

(1) Aus Sicht des deutschen Verfassungsrechts bestehen grundsätzlich keine Bedenken gegen die Umsatzsteuersatzermäßigung für Leistungen von gemeinnützigen Organisationen. Die Steuersatzermäßigung ist aber zumindest in Randbereichen unionsrechtlich bedenklich. Dies gilt für die Förderung von Wissenschaft und Forschung, des Sports und der Freizeitgestaltung, aber auch für die Leistungen der gemeinnützigen Organisationen im Bereich der Vermögensverwaltung.

(2) Für die Steuersatzermäßigung der Umsätze von gemeinnützigen Organisationen lassen sich zwei alternative legitime und besonders wichtige Förderungsziele anführen, nämlich die Förderung von gemeinnützigen Organisationen als solchen einerseits (Kategorie I) und von Umsätzen von gemeinnützigen Organisationen andererseits (Kategorie II). In der jüngsten Gesetzgebung zur Verschärfung der Anforderungen an die umsatzsteuerlichen Steuerermäßigungen kann man einen gewissen Schritt weg von der personenbezogenen Förderung nach Kategorie I hin zu einer selektiveren umsatzbezogenen Förderung im Sinne der Kategorie II sehen.

(3) Allerdings bestehen Bedenken mit Blick auf die zielgenaue Abgrenzung des Kreises der begünstigten Leistungen: Die bestehende Begünstigung erscheint nicht hinreichend klar bestimmt. Die Norm ist besonders streitanfällig. Dieses Problem

verschärft sich mit zunehmendem Übergang des Förderungsziels von der personenbezogenen Kategorie I zur umsatzbezogenen Kategorie II.

(4) Die Förderung gemeinnütziger Organisationen als solcher durch Umsatzsteuerermäßigungstatbestände erweist sich zudem als unverhältnismäßig. Es fehlt an der Erforderlichkeit: Es stehen zahlreiche andere steuerliche und außersteuerliche Instrumente zur Förderung von gemeinnützigen Organisationen zur Verfügung. Im Vergleich zu diesen alternativen Instrumenten weist die umsatzsteuerliche Steuersatzermäßigung gravierende Nachteile auf. Insbesondere können erhebliche Wettbewerbsverzerrungen gegenüber Anbietern gleichartiger Leistungen entstehen, die nicht in den Genuss der Steuersatzermäßigung kommen.

Obgleich die gemeinnützigen Organisationen einen nicht zu verkennenden erheblichen Beitrag zur Förderung des Gemeinwohls leisten, erscheint das Umsatzsteuerrecht insoweit doch schlicht als das falsche Instrument zu ihrer Förderung. Zudem vermag die konkrete Ausgestaltung angesichts ihrer Komplexität und Streit anfälligkeit nicht zu überzeugen. Im Übrigen sind wegen der – unionsrechtlich zwingenden – gemeinnützigkeitsrelevanten Umsatzsteuerbefreiungen die bedeutsamsten Leistungen im Ergebnis ohnehin steuerbefreit.

Im Ergebnis empfiehlt es sich vor diesem Hintergrund, die Steuersatzermäßigung gänzlich zu streichen.

VII. Steuersatzermäßigung für den Personennahverkehr nicht erforderlich

(1) Die Steuersatzermäßigung für den Personennahverkehr ist weder unionsrechtlich noch verfassungsrechtlich zu beanstanden.

(2) Als Rechtfertigungsgrund der Steuersatzermäßigung im Personennahverkehr kommt die Bedeutung des Umsatzes für den Leistungsempfänger in Betracht (Förderungsziel der Kategorie III). Ebenso wie bei der Steuersatzermäßigung für Lebensmittel besteht ein Beweggrund für eine Förderung des Personennahverkehrs in einem im zum Vergleich zu einkommensstarken Haushalten hohen Anteil an Ausgaben für Personennahverkehr an den gesamten Konsumausgaben einkommensschwächerer Haushalte. Zudem ist der Schutz der kommunalen Haushalte in Zeiten leerer Gemeindegassen und finanzschwacher Kommunen ein mögliches besonders wichtiges Förderungsziel insbesondere für den öffentlichen Personennahverkehr (Kategorie I).

Für die erst seit 2008 bestehende Privilegierung der Bergbahnen ist hingegen kein besonders wichtiges Ziel und damit auch keine Rechtfertigung für eine Steuersatzermäßigung zu erkennen. Gleiches gilt für Taxis.

(3) Bei der Beförderung von Arbeitnehmern zwischen Wohnung und Arbeitsstelle treten erhebliche Abgrenzungsprobleme auf.

(4) Es stehen zahlreiche andere steuerliche und außersteuerliche Instrumente zur Förderung einkommensschwächerer Haushalte zur Verfügung, zumal wohl nur die einkommensschwächsten 20 Prozent der Haushalte von einer Beseitigung der Steuersatzermäßigung überproportional betroffen wären. Diese könnten über Sozialtransfers entschädigt werden.

Obgleich dem Schutz der kommunalen Finanzen eine nicht zu verkennende Bedeutung zukommt, erscheint das Umsatzsteuerrecht insoweit als das falsche Instrument. In jedem Fall kann und sollte sichergestellt werden, dass die kommunalen Finanzen von einer Regelbesteuerung des Personennahverkehrs nicht belastet werden.

Im Ergebnis ist die Steuersatzermäßigung im Personennahverkehr zu streichen.

VIII. Ermäßigung für Hotelleistungen nicht zu rechtfertigen

(1) Die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie erlaubt die Ermäßigung für Beherbergungsleistungen. Es bestehen aber gewisse verfassungsrechtliche Bedenken: Etwai-ge arbeitsmarktpolitische Lenkungsziele können die Ermäßigung nicht rechtfertigen, da jedenfalls keine klare gesetzgeberische Entscheidung ersichtlich ist. Hinsichtlich des in den Gesetzesmaterialien genannten Ziels, der „aktuellen europäischen Wettbewerbssituation des Hotel- und Gaststättengewerbes“ entgegenzutreten, lässt sich aufgrund der Tatsache, dass jedenfalls auch zahlreiche nicht im internationalen Wettbewerb stehende Hotelbetriebe begünstigt werden, ein verfassungsrechtliches Risiko nicht vollständig ausschließen.

(2) Es besteht auch kein legitimes besonders wichtiges Förderungsziel. Soweit mit der Regelung eine Förderung des Hotelgewerbes angestrebt wird, fällt die Regelung in die Kategorie I der Förderungsziele. Diese sind sehr restriktiv zu handhaben. Es ist nicht ersichtlich, worin eine besondere Förderungswürdigkeit von Arbeitsplätzen im Hotelgewerbe im Vergleich zu anderen Unternehmen begründet liegen soll. Dasselbe gilt für die besondere Prävalenz von Schwarzarbeit im Hotelgewerbe, zu der keine hinreichenden empirischen Untersuchungen existieren. Auch der internationale Wettbewerb kann die Steuerermäßigung nicht überzeugend rechtfertigen. Denn es ist nicht hinreichend belegt, dass dieser überhaupt in einem bedeutsamen Maße besteht.

(3) Zudem ordnet sich die Steuerermäßigung auch nicht widerspruchsfrei in das bestehende Rechtssystem ein. Die Begünstigung ist nicht hinreichend klar bestimmt. Sie birgt zahlreiche Abgrenzungsschwierigkeiten. Die Flut von Stellungnahmen in der wissenschaftlichen Literatur und von Verwaltungsanweisungen lässt eine korrespondierende Klagewelle erwarten. Die Begünstigung erstreckt sich jedenfalls auch und insbesondere auf Umsätze, die nicht förderungswürdig erscheinen, z. B. grenzferne Hotels, die nicht im internationalen Wettbewerb stehen.

(4) Eine Geeignetheit zur signifikanten Stärkung der deutschen Hotellerie im internationalen Wettbewerb ist nicht empirisch belegt. Außerdem ist sie in dieser Form auch nicht erforderlich. Es könnten Investitionen in Infrastruktur erwogen werden, die ebenfalls die touristische Attraktivität erhöhen und damit die Nachfrage steigern würden. Statt der spezifischen Förderung von Arbeitsplätzen im Hotelgewerbe ließe sich überlegen, das Steueraufkommen zu einer Senkung von Sozialabgaben zu nutzen. Schließlich stehen die ganz erheblichen Kosten durch Steuerausfälle, aber auch durch erhöhte Bürokratieaufwendungen, die sich aus der Anwendung mehrerer Steuersätze für eine Gesamtleistung ergeben können, nicht in einem angemessenen Verhältnis zur Förderung einer vermutlich kleinen Zahl betroffener Fälle. Bemerkenswert ist zudem, dass angesichts der bisher empirisch nicht belegten Überwälzung der Steuersenkung auf die Hotelpreise, die Steuersatzermäßigung eine Mehrbelastung der vorsteuerabzugsberechtigten Leistungsempfänger bewirkt hat, da die Hotelübernachtungen exklusive Umsatzsteuer teurer wurden. Der Vorteil des Hotelgewerbes ist damit der Nachteil der sonstigen Unternehmen, die sich bei Hotelübernachtungen einem steigenden Kostenfaktor gegenüber sehen.

Im Ergebnis sollte die erst seit 2010 geltende Steuersatzermäßigung umgehend beseitigt werden. Eine Rechtfertigung ist nicht ansatzweise ersichtlich.

IX. Vermietungsleistungen

Folgt man den hier unterbreiteten Vorschlägen und schafft die Steuersatzermäßigungstatbestände mit Ausnahme der Kategorie der Lebensmittel ab, so verbleibt kein sinnvoller Anwendungsbereich für die ohnehin unionsrechtlich häufig zweifelhaften Vermietungsleistungen nach § 12 Abs. 2 Nr. 2 UStG (Vermietung der in der Anlage 2 zum UStG bezeichneten Gegenstände). Die Anlage wäre dann auf Lebensmittel beschränkt, die nicht vermietet werden können. Die Vermietungsleistungen nach § 12 Abs. 2 Nr. 2 UStG können daher gleichfalls abgeschafft werden.

4. Bewertung weiterer nach der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie möglicher Steuersatzermäßigungstatbestände

Über die national bestehenden umsatzsteuerlichen Ermäßigungstatbestände hinaus lässt das Unionsrecht zwar die Einführung weiterer Ermäßigungen zu. Es empfiehlt sich indes nicht, von dieser Möglichkeit Gebrauch zu machen. Im Folgenden wird dies für die wichtigsten drei Kategorien begründet.

I. Arbeitsintensive Dienstleistungen sollten nicht ermäßigt werden

(1) Die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie ermöglicht den Mitgliedstaaten eine ermäßigte Besteuerung von abschließend aufgezählten Dienstleistungen, die einerseits

für besonders arbeitsintensiv erachtet werden und andererseits wegen ihres lokalen Charakters keine überaus negativen Auswirkungen auf den grenzüberschreitenden Wettbewerb haben sollen. Eine ermäßigte Besteuerung dieser arbeitsintensiven Dienstleistungen ist unionsrechtlich zulässig. Es bestehen jedoch erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken. Im Weiteren wird davon ausgegangen, dass die Regelungen verfassungskonform umgesetzt werden können.

(2) Die Kommission begründet die Regelung mit positiven Auswirkungen auf die Schaffung von Arbeitsplätzen und auf die Bekämpfung von Schwarzarbeit.

(3) Gegen eine Steuersatzermäßigung lokal erbrachter arbeitsintensiver Dienstleistungen sprechen erhebliche Wertungswidersprüche. Die Aufzählung der ermäßigt besteuerten arbeitsintensiven Dienstleistungen ist zwar für eine Umsetzung ins nationale Recht hinreichend klar bestimmt. Die einschlägigen Dienstleistungen erscheinen mit Blick auf die arbeitsmarktpolitischen Ziele auch sicherlich förderungswürdig.

Hinsichtlich des Förderungsziels ist die Maßnahme aber zu eng. Sie erfasst gerade nicht sämtliche dem Sinn und Zweck der Regelung entsprechende Umsätze. Von der Regelung nicht umfasste lokale Dienstleistungen erscheinen dem Grunde nach gleichermaßen geeignet, das verfolgte Lenkungsziel zu erreichen. Es lassen sich weitere einfache lokale Dienstleistungen aufzählen, bei denen durch eine ermäßigte Besteuerung die Nachfrage nach legal angebotenen Dienstleistungen gesteigert werden könnte; so etwa Gartenarbeiten, Reinigungsarbeiten und Reparaturleistungen – nicht nur an Fahrrädern, Lederwaren und Kleidung.

(4) Der aktuelle Stand der empirischen Literatur legt dar, dass die Steuerermäßigung für lokale arbeitsintensive Dienstleistungen nicht verhältnismäßig ist. Dabei bestehen bezüglich der Geeignetheit erhebliche Zweifel, da ein Nachweis der Wirksamkeit gänzlich fehlt. Die einschlägige ökonomische Literatur zur Wirksamkeit der Förderung arbeitsintensiver Dienstleistungen konnte bisher keine Wirkung auf die Zahl der Arbeitsplätze nachweisen. Dies gründet zum einen darauf, dass meist keine Überwälzung der gesenkten Umsatzsteuer auf die Preise erfolgt. Darüber hinaus werden substituierbare, aber nicht geförderte Dienstleistungen durch geförderte Dienstleistungen verdrängt. Des Weiteren belastet die Förderung arbeitsintensiver Dienstleistungen bei gegebenem Steueraufkommen sämtliche regulär besteuerte Güter und Dienstleistungen. Die fehlende Angemessenheit der Regelung ist mithin mangels Effekts auf ihre Lenkungsziele indiziert.

Von der Umsetzung eines solchen Ermäßigungstatbestandes ist daher abzusehen.

II. Leistungen im Zusammenhang mit dem sozialen Wohnungsbau sollten nicht ermäßigt werden

Die Möglichkeit einer Steuersatzermäßigung im sozialen Wohnungsbau steht im Zusammenhang mit der unechten Steuerbefreiung für nicht kurzfristige Vermietungen von Wohnraum. Die Umsatzsteuer auf Eingangsleistungen wird dort zu einem Kostenfaktor, der durch die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes abgesenkt werden könnte.

- (1) Eine ermäßigte Besteuerung von Eingangsleistungen im Rahmen des sozialen Wohnungsbaus ist unions- und verfassungsrechtlich möglich.
- (2) Man könnte einer solchen Steuerermäßigung den Vorteil günstiger Verteilungswirkungen zuschreiben, da die Konsumenten der Leistungen im sozialen Wohnungsbau leistungsschwächer sein sollten.
- (3) Ob sich eine hinreichend zielgenaue Abgrenzung des sozialen Wohnungsbaus erreichen lässt, erscheint mit Blick auf die Erfahrungen bei den Sozialwohnungen allerdings nicht zweifelsfrei.
- (4) Jedenfalls ist die Maßnahme aber nicht erforderlich, da mit der direkten Subventionierung – etwa in Form von Wohngeld – ein wesentlich zielgenaueres Instrument zur Verfügung steht.

Dementsprechend empfiehlt sich eine derartige Steuerermäßigung nicht.

III. Ermäßigte Umsatzbesteuerung von Energielieferungen nicht sinnvoll

- (1) Im Bereich der Energielieferungen könnte aufgrund der Vorgaben der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie eine ermäßigte Besteuerung – neben der bereits im Zusammenhang der landwirtschaftlichen Leistungen diskutierten Ermäßigungsmöglichkeit für Brennholz – ausschließlich für Erdgas und Elektrizität sowie Fernwärme eingeführt werden. Eine darauf beschränkte ermäßigte Besteuerung würde weder unionsrechtlichen noch verfassungsrechtlichen Bedenken begegnen.
- (2) Zumindest die Ermäßigung für Elektrizität kann mit dem legitimen Ziel der Entlastung einkommensschwächerer Haushalte im Vergleich zu einkommensstärkeren Haushalten begründet werden, da die Kosten für Strom bei ärmeren Haushalten einen überdurchschnittlichen Anteil an den gesamten Konsumausgaben ausmachen. Bei Gas und Fernwärme gibt es einen solchen empirischen Zusammenhang nicht, so dass es hier an einem legitimen förderungswürdigen Ziel fehlt.
- (3) Die Einführung einer Steuerermäßigung auf Strom würde aber erhebliche Wertungswidersprüche zum Lenkungsziel des Stromsteuergesetzes hervorrufen.
- (4) Sie wäre angesichts anderer, nicht mit diesen Nachteilen behafteter Instrumente mit derselben Wirksamkeit auch gar nicht erforderlich.

Von einer ermäßigten Besteuerung im Bereich der Energielieferungen ist daher ebenfalls abzuraten.

5. Fazit

Das Gutachten hat die in der Bundesrepublik Deutschland bestehende Verwendung eines ermäßigten Steuersatzes bei der Umsatzbesteuerung für bestimmte Umsatzarten einer umfangreichen interdisziplinären Überprüfung unter verfassungs- und unionsrechtlichen sowie wirtschafts-, sozial- und steuerpolitischen Gesichtspunkten unterzogen. Dabei wurden auch die administrativen Aspekte eines erschwerten Gesetzesvollzugs bei Bestehen ermäßigter Umsatzsteuersätze für die Steuerverwaltung und die Steuerpflichtigen berücksichtigt.

Die Untersuchung hat gezeigt, dass es mit Ausnahme der Steuersatzermäßigung für die Lieferung von Lebensmitteln keine hinreichenden Gründe gibt, die bestehenden Steuersatzermäßigungen fortzuführen oder im Rahmen des unionsrechtlich Zulässigen für weitere Leistungen eine Steuersatzermäßigung einzuführen.

- Zur **gerechten Verteilung der Umsatzsteuerlast** sollte allein die Steuersatzermäßigung für Lebensmittel fortgeführt werden. Denn bei den Aufwendungen für Lebensmittel lässt sich feststellen, dass hier der Anteil dieser Aufwendungen an den Konsumausgaben bei den Angehörigen der geringeren Einkommensgruppen erheblich höher ist. Eine Steuersatzermäßigung ruft hier keinen massiven Widerspruch zu Wertungen hervor, die an anderen Stellen der (Steuer-) Rechtsordnung getroffen werden.
- Soweit der Verwendung des ermäßigten Steuersatzes Aspekte der **Verschönerung des existenziellen und soziokulturellen Lebensbedarfes** zugrunde liegen – Lebensmittel, Wohnen, kulturelle Leistungen – und dem nicht schon durch zwingend unionsrechtlich vorgeschriebene Befreiungen Genüge getan wird, ist eine Berücksichtigung im Rahmen von einkommensteuerlichen Freibeträgen oder Sozialtransfers sowohl zielgerichteter als auch administrativ einfacher.
- Dasselbe gilt für die **Umsätze von gemeinnützigen Organisationen**. Auch hier ist die Verwendung anderer Instrumentarien regelmäßig zielgenauer. Durch den Einsatz solcher alternativer Instrumente lassen sich ohne Abstriche bei der Zielverfolgung Abgrenzungsschwierigkeiten und Befolgungskosten sowie Wettbewerbsverzerrungen und Wertungswidersprüche vermeiden.
- Es besteht keinerlei Evidenz dafür, dass durch ermäßigte Steuersätze **beschäftigungspolitische Zielsetzungen** im Sinne einer Schaffung von Arbeitsplätzen durch Zurückdrängung von Schwarzarbeit oder Ersatz von Heim-

arbeit in nennenswertem Umfang erreicht werden könnten. Bei einer auf die Leistungen einer bestimmten Branche beschränkten Steuersatzermäßigung besteht hingegen das Risiko einer Verlagerung von regulären Arbeitsplätzen aus anderen Bereichen in den geförderten Bereich. Die Steigerung der Nachfrage nach bestimmten Produkten durch einen ermäßigten Steuersatz führt gegebenenfalls zu einer korrespondierenden Nachfrageverminderung bei anderen Produkten und damit dann in diesen Bereichen zu Arbeitsplatzverlusten. Per Saldo werden dann gerade keine Arbeitsplätze geschaffen oder gesichert.

- Soweit Steuersatzermäßigungen mit Rücksicht auf eine durch die günstigere Umsatzbesteuerung ausländischer Konkurrenten entstehende tatsächliche oder angebliche **Wettbewerbsverzerrung** zu Lasten deutscher Unternehmer vom Gesetzgeber eingeräumt wurden, fehlt es an einem Nachweis, dass die meisten begünstigten Unternehmer überhaupt im internationalen Wettbewerb stehen. Damit ist die Steuersatzermäßigung nicht hinreichend zielgenau. Zudem bestehen gegen derartige Regelungen, verfassungsrechtliche Bedenken. Gleichwohl lässt sich vorhersagen, dass in der weiteren Reformdiskussion alle bestehenden Steuersatzermäßigungen vehement verteidigt werden. Absehbar ist auch, dass dann mit einer gewissen Berechtigung sogar Forderungen erhoben werden, neue Steuerermäßigungen für „vergleichbare Konstellationen“ einzuführen, etwa für Restaurations- und Verpflegungsleistungen wegen der auch dafür teilweise gegebenen günstigeren Umsatzbesteuerung in einigen europäischen Nachbarländern. Es ist sogar zu erwarten, dass im politischen Raum darum gestritten werden wird, ganz neue Steuersatzermäßigungen, etwa im Bereich der arbeitsintensiven Dienstleistungen oder zur Entlastung von Kinderbedarf, einzuführen. Solche Forderungen müssen beachten, dass neue Ermäßigungstatbestände nur im Rahmen der unionsrechtlichen Vorgaben der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie eingeführt werden dürfen und außerdem die sich aus Art. 3 GG ergebenden verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine gleichheitssatzkonforme Ausgestaltung zu erfüllen sind.

Der Gesetzgeber sollte sich gegenüber Forderungen nach Beibehaltung und Ausweitung ermäßigter Besteuerung der Umsätze bestimmter Unternehmer, Sektoren und Branchen freilich auch über das Maß der unions- und verfassungsrechtlichen Vorgaben hinaus sehr zurückhaltend zeigen. Es liegt in der Verantwortung des Gesetzgebers, die von ihm getroffene Belastungsentscheidung einer proportionalen Belastung der Konsumausgaben der Endverbraucher nicht dadurch zu konterkarieren, dass er vorschnell zur Erreichung anderweitiger Ziele die ermäßigte Besteuerung bestimmter Umsätze vorsieht. Gleichgültig, ob die Forderung nach einer ermäßigten Besteuerung zur Durchsetzung partikularer Interessen durch die entsprechende Lobby erhoben wird oder aber der Verfolgung des Gemeinwohles dienen soll, ist immer zu berücksichtigen, dass der Ermäßigung auf der einen Seite eine Mehrbelas-

tung auf der anderen Seite entspricht. Daher muss schon der Gesetzgeber – auch und gerade, wie die Entstehungsgeschichte des 1967 beschlossenen Umsatzsteuergesetzes (das am 1. Januar 1968 in Kraft getretenen UStG 1967 ist) zeigt, bei in der letzten Phase des Gesetzgebungsprozesses eingebrachten Vorschlägen – hohe Begründungsanforderungen an die Notwendigkeit einer Steuersatzermäßigung stellen.

Als Fazit dieses Gutachtens ist festzuhalten, dass der Gesetzgeber der Versuchung widerstehen sollte, den unionsrechtlichen und verfassungsrechtlichen Gestaltungsspielraum im Sinne einer möglichst weitgehenden Einräumung ermäßigter Steuersätze zu nutzen. Vielmehr empfiehlt es sich, die umsatzsteuerlichen Steuersatzermäßigungstatbestände weitgehend abzuschaffen. Die damit bewirkte Vereinfachung des Steuerrechts senkt die Befolgungskosten für Steuerpflichtige und Verwaltung, vermeidet nicht zu rechtfertigende Privilegierungen bestimmter Leistungsanbieter der Unternehmergruppen und trägt zu einer widerspruchsfreieren und gerechteren Belastung der Verbraucher anhand ihrer Konsumaufwendungen bei. Etwaigen nicht gewünschten Erhöhungen des Umsatzsteueraufkommens aus einem weitgehenden Verzicht auf Steuersatzermäßigungen kann durch eine entsprechende Senkung des Regelsteuersatzes leicht begegnet werden.

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