

# **Bericht**

des Bundesministeriums der Finanzen

über die

## **Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes**

vom 30. Oktober 2007

Im Rahmen der Obleutebesprechung des Finanzausschusses am 7. Mai 2007 wurde das Bundesministerium der Finanzen gebeten, einen Bericht zum Thema „Ermäßigter Umsatzsteuersatz“ vorzulegen. Im Rahmen der Obleutebesprechung des Finanzausschusses am 11. September 2007 hat das Bundesministerium der Finanzen angekündigt, den Bericht bis Ende Oktober 2007 vorzulegen. Der Finanzausschuss wird das Thema im Rahmen einer Selbstbefassung im Herbst 2007 erörtern.

## I. Historische Entwicklung

Der sachliche Umfang des Anwendungsbereichs der Steuermäßigung geht im Wesentlichen auf das Umsatzsteuergesetz (UStG) vom 29. Mai 1967 (BGBl. I S. 545) zurück, mit dem die Umsatzsteuer nach dem Mehrwertsteuersystem zum 1. Januar 1968 eingeführt wurde. Der Gesetzgeber hatte damals die verschiedensten Zielrichtungen im Blick, die von der Berücksichtigung sozialer Belange über die Förderung von Kultur und Bildung bis hin zur Stärkung der Land- und Forstwirtschaft reichten.

Die Höhe des Umsatzsteuersatzes hat sich seitdem wie folgt entwickelt:

	Allgemeiner Steuersatz	Ermäßigter Steuersatz
vom 01.01.1968 bis 30.06.1968	10 %	5 %
vom 01.07.1968 bis 31.12.1977	11 %	5,5 %
vom 01.01.1978 bis 30.06.1979	12 %	6 %
vom 01.07.1979 bis 30.06.1983	13 %	6,5 %
vom 01.07.1983 bis 31.12.1992	14 %	7 %
vom 01.01.1993 bis 31.03.1998	15 %	7 %
vom 01.04.1998 bis 31.12.2006	16 %	7 %
seit 01.01.2007	19 %	7 %

## II. Verbindliche europarechtliche Grundlagen

Artikel 98 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie - MwStSystRL - [ABl. EU Nr. L 347 S. 1], vormals 6. EG-Richtlinie) erlaubt es den Mitgliedstaaten, einen oder zwei ermäßigte Steuersätze anzuwenden. Die ermäßigten Sätze müssen mindestens 5 % betragen (Artikel 99 Abs. 1 MwStSystRL). Sachlich ist die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die in Anhang III zur MwStSystRL aufgeführten Leistungen beschränkt (Artikel 98 Abs. 2 MwStSystRL).

Darüber hinaus besteht gemäß Artikel 102 MwStSystRL die Möglichkeit, die Lieferungen von Erdgas, Elektrizität und Fernwärme ermäßigt zu besteuern, sofern nicht die Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung besteht. Zudem lässt Artikel 103 MwStSystRL unter den dort genannten weiteren Voraussetzungen die ermäßigte Besteuerung für die Lieferungen von Kunstgegenständen durch die dort bezeichneten Personen zu. Schließlich eröffnete Artikel 106 ff. MwStSystRL den Mitgliedstaaten die Möglichkeit, bis Ende 2010 einen ermäßigten Steuersatz auf sog. arbeitsintensive Dienstleistungen anzuwenden. Deutschland hat von

dieser Möglichkeit keinen Gebrauch gemacht und kann dies auf Grund des Ablaufs der Ausschlussfrist auch nicht mehr.

Neben den vorgenannten Regelungen, die allen Mitgliedstaaten offen stehen oder standen, enthalten die Artikel 109 ff. MwStSystRL (z. B. als Folge von Beitrittsverhandlungen) etliche zeitlich beschränkte Übergangsregelungen im Bereich der ermäßigten Steuersätze, die nur für die dort genannten Mitgliedstaaten gelten. Diese Übergangsregelungen betreffen sowohl die Höhe des ermäßigten Steuersatzes, die Anzahl der möglichen ermäßigten Steuersätze als auch die Leistungen, auf die ein ermäßigter Steuersatz beibehalten oder eingeführt werden kann. Deutschland kann von diesen Übergangsregelungen keinen Gebrauch machen.

Die maßgeblichen Vorschriften der MwStSystRL sind als Anlage 1 beigefügt. Anlage 2 enthält Informationen über die Höhe der Steuersätze in anderen Mitgliedstaaten.

Nach Artikel 101 MwStSystRL hatte die Europäische Kommission bis zum 30. Juni 2007 einen globalen Bericht über die Auswirkungen der auf lokal erbrachte Dienstleistungen (einschließlich Bewirtung) angewandten ermäßigten Steuersätze vorzulegen. Die Bewertung sollte auf der Grundlage einer Untersuchung durch eine unabhängige Expertengruppe für Wirtschaftsfragen basieren und die Auswirkungen ermäßigter Mehrwertsteuersätze auf die Schaffung von Arbeitsplätzen, wirtschaftliches Wachstum und den Binnenmarkt untersuchen. Die Europäische Kommission ist dieser Verpflichtung mit ihrer Mitteilung vom 5. Juli 2007 an den Rat und an das Europäische Parlament über vom Normalsatz abweichende Mehrwertsteuersätze nachgekommen (Anlage 3). Darüber hinaus hat die Europäische Kommission am 5. Juli 2007 einen Richtlinienvorschlag zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf bestimmte befristete Bestimmungen über die Mehrwertsteuersätze vorgelegt, mit dem einige der - den in 2004 beigetretenen Mitgliedstaaten eingeräumten - Übergangsregelungen im Bereich der ermäßigten Steuersätze bis Ende 2010 verlängert werden sollen (Anlage 4).

### **III. Nationales Recht**

Das nationale Umsatzsteuerrecht sieht einen ermäßigten Umsatzsteuersatz vor. Paragraph 12 Abs. 2 UStG bildet die gesetzliche Grundlage für seine Anwendung.

Begünstigt werden zum einen die Lieferungen, die Einfuhr und der innergemeinschaftliche Erwerb der in Anlage 2 zum UStG genannten Gegenstände einschließlich deren Vermietung (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG) und zum anderen die in § 12 Abs. 2 Nr. 3 bis 10 UStG genannten Leistungen.

Die maßgeblichen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes sind als Anlage 5 beigefügt. Die Anlagen 6 und 7 enthalten die einschlägigen Verwaltungsanweisungen.

## **1. § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG i. V. m. Anlage 2 zum UStG**

Nach dem Gesetzeswortlaut und in Übereinstimmung mit Artikel 98 Abs. 3 MwStSystRL wird der Anwendungsbereich der Steuerermäßigung nach Gattungsbegriffen abgegrenzt. Zur Bestimmung der im Einzelnen begünstigten Gegenstände hat der Gesetzgeber auch für das UStG auf die Vorschriften des Zolltarifs zurückgegriffen, in dem alle handelbaren Gegenstände aufgelistet sind. In der Anlage 2 zum UStG ist jeweils nur die betreffende Nummer des Kapitels, der Position oder der Unterposition des Zolltarifs aufgeführt. Fällt ein Gegenstand in ein Kapitel, eine Position oder eine Unterposition des Zolltarifs, auf die in der Anlage 2 zum UStG verwiesen wird, so unterliegt er automatisch der Steuerermäßigung. Die Bindung an die strengen Vorschriften des Zolltarifrechts hilft, Abgrenzungsschwierigkeiten zu lösen und ist daher im Interesse eines funktionierenden Umsatzsteuersystems zwingend notwendig. Andererseits führt diese Kopplung in Grenzbereichen zu für den Einzelnen nicht immer schlüssigen Entscheidungen (Einstufung von Trink- und Sondennahrung, Bandagen etc).

Da der ermäßigte Steuersatz eine Sonderregelung im geltenden Umsatzsteuersystem darstellt, deren Anwendungsbereich nach ständiger Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs sowie der nationalen Gerichte eng auszulegen ist, und Ausnahmen von der Regel die praktische Anwendung des geltenden Rechts erschweren und Steuersubventionen generell abzubauen sind, sah der Regierungsentwurf des Steuervergünstigungsabbaugesetzes (BR-Drucksache 866/02) die Aufhebung einiger Steuerermäßigungen vor (z. B. für lebende Tiere, Pflanzen und Pflanzenteile, Schnittblumen, Samen, Tierfutter, Düngemittel, Holz). Mit diesem Vorschlag sollten insbesondere auch zwischenzeitlich eingetretene Ungleichbehandlungen innerhalb einzelner Produktgruppen beseitigt werden. Die Vorschläge der Bundesregierung wurden vom Gesetzgeber jedoch nicht aufgegriffen.

Folgende Produktgruppen werden nach geltendem Recht begünstigt:

### a) Lebensmittel

Begünstigt sind die Umsätze mit den in den Nummern 2 bis 4, 10 bis 12, 14 bis 18, 21, 22, 24, 26, 28 bis 33, 36, 39 bis 43, 46 und 47 der Anlage 2 zum UStG aufgeführten Nahrungs- und Genussmitteln. An Getränken sind nur Leitungswasser, Milch und bestimmte Milchmischgetränke (Nummern 4, 34 und 35 der Anlage 2 zum UStG) begünstigt.

Von der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ausdrücklich ausgenommen sind einige Lebensmittel des gehobenen Bedarfs: Langusten, Hummer, Austern und Schnecken (vgl. Nummer 3 der Anlage 2 zum UStG) sowie Zubereitungen von Kaviar, Langusten, Hummern, Austern und Schnecken (vgl. Nummer 28 der Anlage 2 zum UStG).

Die Steuerermäßigung gilt gemäß den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben nicht für die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle (Umsätze in der Gastronomie). Diese Umsätze unterliegen dem allgemeinen Steuersatz.

Für die Einführung der Steuerermäßigung für Lebensmittel waren sozialpolitische Gründe ausschlaggebend.

#### b) Land- und forstwirtschaftliche Erzeugnisse sowie Futtermittel

Die Gruppe der begünstigten land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisse überschneidet sich hinsichtlich verschiedener Waren (z. B. Fleisch, Eier, Milch) mit der Warengruppe der Lebensmittel. Zu den land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnissen zählen die in den Nummern 1, 5 bis 9, 13, 19, 45 und 48 der Anlage 2 zum UStG genannten Produkte. Dabei handelt es sich insbesondere um lebende Tiere (von der Steuerermäßigung erfasst sind auch Lieferungen ausgebildeter Blindenführhunde), Pflanzen- und Pflanzenteile, Schnittblumen, Samen, Düngemittel und Holz.

Die Gruppe der Futtermittel umfasst die Nummern 23 (Stroh, Spreu und pflanzliches Futter) und 37 (tierisches Futter) der Anlage 2 zum UStG.

Der Gedanke der Wettbewerbsneutralität war für die Einführung der Steuerermäßigung maßgebend. Sie soll eine einigermaßen gleichmäßige umsatzsteuerliche Belastung der land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisse gewährleisten, unabhängig davon, ob sie durch einen der Durchschnittsatzbesteuerung (§ 24 UStG) unterliegenden Land- und Forstwirt, einen regelversteuernden Land- und Forstwirt oder durch einen anderen Unternehmer (z. B. Händler) geliefert werden.

#### c) Druckerzeugnisse, Kunstgegenstände und Sammlungsstücke

Begünstigt werden Umsätze mit Büchern, Zeitungen und anderen Erzeugnissen des graphischen Gewerbes (Nummer 49 der Anlage 2 zum UStG). Explizit ausgenommen sind jugendgefährdende Schriften sowie Veröffentlichungen, die überwiegend Werbezwecken dienen. Den EU-rechtlichen Vorgaben folgend sind darüber hinaus digitale Produkte (Hörbücher, E-Papers etc.) nicht begünstigt.

Kunstgegenstände im Sinne der Nummer 53 der Anlage 2 zum UStG sind Gemälde und Zeichnungen, Originalstiche, -schnitte und -steindrucke sowie Originalerzeugnisse der Bild-

hauerkunst. Die Steuerermäßigung wird nicht vom Gemeinschaftsrecht gedeckt, soweit Umsätze von Wiederverkäufern (Kunsthändler, Galeristen etc.) begünstigt werden.

Die Steuerermäßigung für Sammlungsstücke (Nummer 54 der Anlage 2 zum UStG) erfasst zoologische, botanische, mineralogische und anatomische Stücke sowie Stücke von geschichtlichem, archäologischem paläontologischem, völkerkundlichem und münzkundlichem Wert. Die Steuerermäßigung wird nicht vom Gemeinschaftsrecht gedeckt.

Den Ermäßigungstatbeständen liegen kultur- und bildungspolitische Erwägungen zugrunde.

#### d) Krankenfahrräder und orthopädische Hilfsmittel

Begünstigt werden steuerpflichtige Umsätze mit Rollstühlen und anderen Fahrzeugen für Behinderte, Körperersatzstücke, orthopädische Apparate und andere orthopädische Vorrichtungen zum Beheben von Funktionsschäden oder Gebrechen. Zu Letzteren zählen insbesondere künstliche Gelenke, Krücken, Bandagen, Prothesen, Schwerhörigengeräte sowie Herzschrittmacher. Von der Steuerermäßigung explizit ausgenommen sind gemäß den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben Umsätze mit Teilen und Zubehör für diese Produkte (vgl. Nummer 51 und 52 der Anlage 2 zum UStG).

Die Steuerermäßigung soll die finanziellen Belastungen der Sozialversicherungsträger sowie der Patienten in Grenzen halten.

## **2. Sonstige Leistungen in der Landwirtschaft (§ 12 Abs. 2 Nr. 3 und 4 UStG)**

Begünstigt werden Umsätze aus der Aufzucht und dem Halten von Vieh, die Anzucht von Pflanzen, die Teilnahme an Leistungsprüfungen für Tiere sowie die Leistungen, die unmittelbar der Vartierhaltung, der Förderung der Tierzucht, der künstlichen Tierbesamung oder der Leistungs- und Qualitätsprüfung in der Tierzucht und der Milchwirtschaft dienen.

Die Ermäßigungstatbestände müssen im Gesamtzusammenhang mit der Durchschnittsatzbesteuerung für Land- und Forstwirte (§ 24 UStG) gesehen werden. Sie sollen im Interesse einer Vermeidung von Wettbewerbsstörungen zwischen pauschalierenden Landwirten und regelversteuernden Unternehmern für eine einigermaßen gleichmäßige umsatzsteuerliche Belastung der Leistungen sorgen (vgl. Tz. III.1.b). Darüber hinaus sollen die Eingangsleistungen pauschalierender Land- und Forstwirte steuerlich entlastet werden.

### **3. Leistungen der Zahntechniker sowie bestimmte Leistungen der Zahnärzte** **(§ 12 Abs. 2 Nr. 6 UStG)**

Begünstigt werden alle Umsätze aus der Tätigkeit als Zahntechniker. Darüber hinaus werden Leistungen der Zahnärzte ermäßigt besteuert, soweit die Umsätze gemäß § 4 Nr. 14 Satz 4 Buchst. b UStG nicht steuerfrei sind. Hierzu zählen die Lieferung oder Wiederherstellung von Zahnprothesen und kieferorthopädischen Apparaten, soweit sie der Unternehmer in seinem Unternehmen hergestellt oder wiederhergestellt hat.

Die Steuerermäßigung dient der Kostendämpfung im Gesundheitswesen (vgl. Tz. III.1.d).

### **4. Kulturelle Leistungen (§ 12 Abs. 2 Nr. 7 UStG)**

Die Steuerermäßigung umfasst folgende Tatbestände, soweit diese nicht der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 20 UStG unterliegen:

- Eintrittsberechtigungen für Theater, Konzerte und Museen sowie die den Theatervorführungen und Konzerten vergleichbaren Darbietungen ausübender Künstler,
- Überlassung von Filmen zur Auswertung und Vorführung sowie die Filmvorführungen. Ausgenommen sind Filme mit jugendgefährdendem Inhalt.
- Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem Urheberrechtsgesetz ergeben. Die Steuerermäßigung ist europarechtswidrig, soweit Leistungen von Unternehmern begünstigt werden, die keine Schriftsteller, Komponisten oder ausübende Künstler sind.
- Zirkusvorführungen, Leistungen aus der Tätigkeit als Schausteller sowie die unmittelbar mit dem Betrieb der zoologischen Gärten verbundenen Umsätze.

Vor allem bildungs- und kulturpolitische Gründe waren für die Schaffung der Steuerermäßigung maßgebend (vgl. Tz. III.1.c).

### **5. Leistungen gemeinnütziger Einrichtungen (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG)**

Begünstigt werden die unternehmerisch ausgeführten Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der §§ 51 bis 68 der Abgabenordnung verfolgen, sowie der Zusammenschlüsse dieser Körperschaften, soweit diese nicht der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG unterliegen.

Die Steuerermäßigung gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden. Für Leistungen, die im Rahmen eines Zweckbetriebs ausgeführt werden, kommt der ermäßigte Steuersatz nur in Betracht, wenn der Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dient, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden, oder wenn die Körperschaft mit diesen Leistungen ihrer in den §§ 66 bis 68 der Abgabenordnung bezeichneten Zweckbetriebe ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklicht.

Mit der Schaffung der Steuerermäßigung sollen die im Steuerrecht allgemein als besonders förderungswürdig angesehenen Zwecke auch im umsatzsteuerlichen Bereich privilegiert werden. Soweit sich die Einrichtungen jedoch im kommerziellen Bereich betätigen, kommt der allgemeine Steuersatz zur Anwendung.

Die Steuerermäßigung ist zum Teil nicht durch Gemeinschaftsrecht gedeckt.

#### **6. Leistungen der Schwimmbäder (§ 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG)**

Begünstigt werden die unmittelbar mit dem Betrieb der Schwimmbäder verbundenen Umsätze sowie die Verabreichung von Heilbädern. Die Steuerermäßigung gilt auch für die Bereitstellung von Kureinrichtungen, soweit als Entgelt eine Kurtaxe zu entrichten ist.

Die Steuerermäßigung verfolgt gesundheitspolitische Zielsetzungen.

#### **7. Leistungen im öffentlichen Personennahverkehr (§ 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG)**

Begünstigt werden Beförderungen im öffentlichen Nahverkehr, und zwar die Beförderungen von Personen im Schienenbahnverkehr mit Ausnahme der Bergbahnen, im Verkehr mit Oberleitungsnibussen, im genehmigten Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen, im Verkehr mit Taxen und die Beförderungen im Fährverkehr, jeweils innerhalb einer Gemeinde oder wenn die Beförderungsstrecke nicht mehr als 50 Kilometer beträgt. Die Steuerermäßigung wurde aus sozialpolitischen und verkehrspolitischen Gründen eingeführt. Ziel war es, den Nahverkehr mit seinen vorwiegend sozialen Tarifen zu begünstigen und den besonderen Verkehrsverhältnissen in den Ballungsgebieten der Großstädte Rechnung zu tragen.

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst a UStG i. d. F. des § 28 Abs. 4 UStG unterliegen bis zum 31. Dezember 2007 auch die Beförderungen von Personen mit Schiffen dem ermäßigten Steuersatz.



In Artikel 7 Nummer 8 des Entwurfs eines Jahressteuergesetzes 2008 ist vorgesehen, diese Regelung bis zum 31. Dezember 2011 zu verlängern. Grund ist, dass eine gemeinschaftsrechtliche einheitliche Regelung zur Besteuerung innergemeinschaftlicher Personenbeförderungen nach wie vor aussteht.

#### **IV. Auswirkungen auf das Steueraufkommen**

##### 1. Allgemeine Anmerkung zu den statistischen Quellen

Die amtliche Umsatzsteuerstatistik des Statistischen Bundesamtes basiert auf den Umsatzsteuer-Voranmeldungen. Es müssen jedoch nur rund 60 % der Unternehmen Umsatzsteuer-Voranmeldungen abgeben. Die weiteren Unternehmer sind - auf Grund geringer Umsatzsteuerschuld - nur zur Abgabe von Umsatzsteuer-Jahreserklärungen verpflichtet. Mit der Änderung des Steuerstatistikgesetzes im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2008 wird die statistische Erhebungslücke geschlossen und eine dezentrale Bundesstatistik auf Basis der Jahreserklärungen aller umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen in Deutschland etabliert.

Die derzeit verfügbare amtliche Umsatzsteuerstatistik weist die Höhe ausgeführter Lieferungen und sonstiger Leistungen gegliedert nach den Gewerbekennziffern des leistenden Unternehmers aus. Eine Differenzierung nach einzelnen Lieferungen oder Produkten und sonstigen Leistungen bzw. eine Zuordnung von leistendem Unternehmer zu erbrachter Leistung ist auf Grund der bei den Unternehmern erhobenen Daten nicht möglich.

Daher werden zur Quantifizierung weitere statistische Materialien wie zum Beispiel die Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung, die Einkommens- und Verbrauchstichprobe bis hin zu Verbandsangaben der Interessenvertretungen bestimmter Wirtschaftsbereiche hinzugezogen.

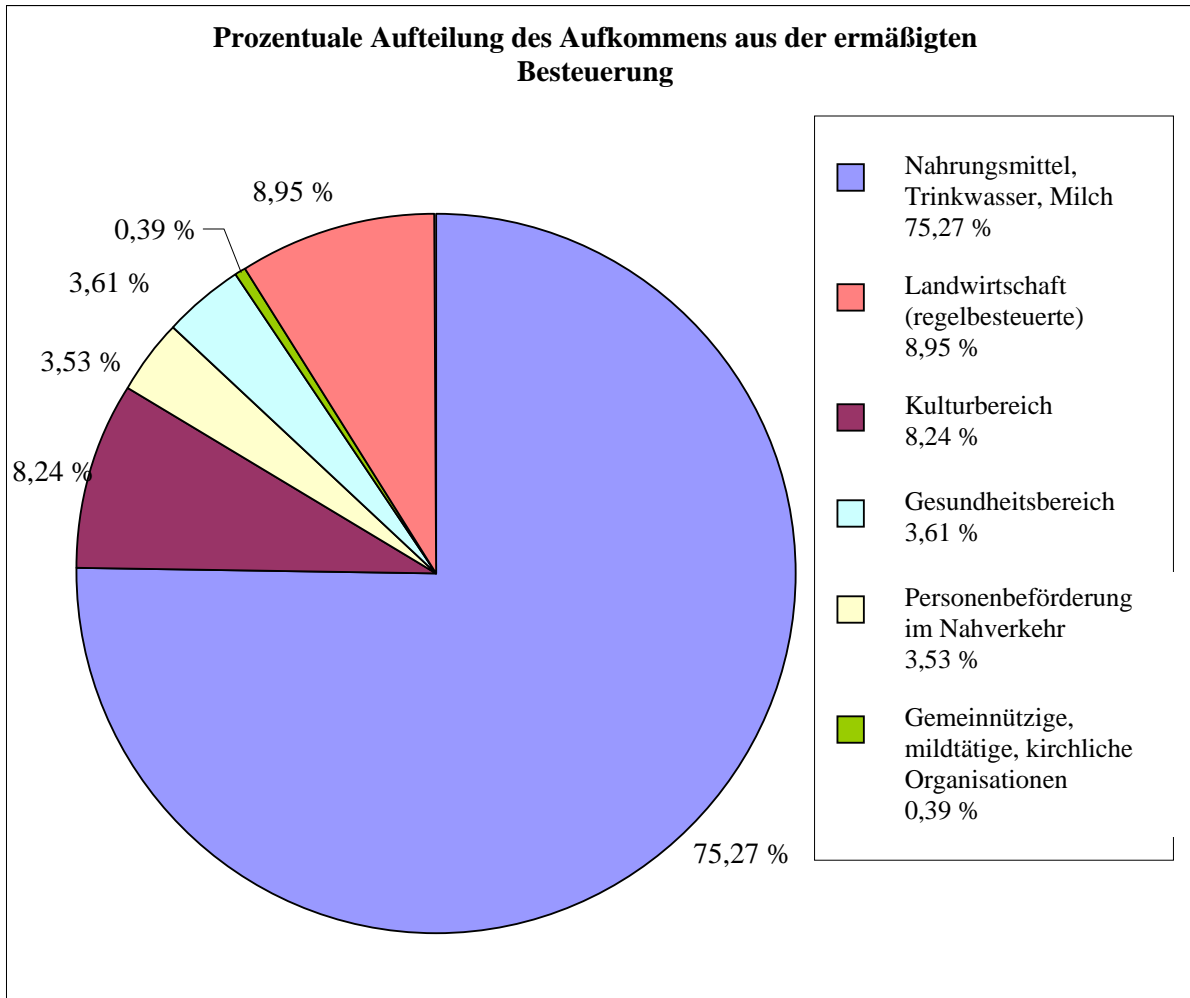
Diese weiteren statistischen Quellen sind hinsichtlich Aussagekraft und Belastbarkeit jedoch sehr unterschiedlich, sodass neben detaillierten Aussagen zu einzelnen Produkten oder Dienstleistungen andere Bereiche nur in sehr grober Abschätzung vorliegen oder auch gar nicht beziffert werden können. Eine verlässliche Einzeldarstellung des Steueraufkommens für die Umsätze mit den unter Tz. III aufgeführten Gegenständen und sonstigen Leistungen ist daher nicht möglich.

## 2. Finanzielle Auswirkung der Anwendung des ermäßigten Satzes

Von dem gesamten Umsatzsteueraufkommen (2007 voraussichtlich 172,6 Mrd. EUR)<sup>1</sup> entfallen auf den ermäßigten Satz knapp 6 ½ Prozent (2007 voraussichtlich 11,22 Mrd. EUR).

Davon entfallen gut ¾ auf Nahrungsmittel und Trinkwasserversorgung.

Das Aufkommen zum ermäßigten Satz setzt sich wie folgt zusammen:



<sup>1</sup> Ergebnis des Arbeitskreises Steuerschätzung vom Mai 2007

Die Ausweitung des Anwendungsbereichs der Steuerermäßigung auf bestimmte Leistungen oder Branchen würde - ungeachtet ihrer europarechtlichen Zulässigkeit - zu folgenden Mindereinnahmen in voller Jahreswirkung führen:

Hotellerie (Beherbergung)	rd. 0,8 Mrd. €
Gastronomie	rd. 3,0 Mrd. €
Arzneimittel, verschreibungs- bzw. apothekenpflichtig (ohne Internetumsätze)	rd. 3,7 Mrd. €
Mineralwasser	rd. 0,3 Mrd. €
Kinderbekleidung und -schuhe	rd. 1,0 Mrd. €
Kinderspielzeug	rd. 0,5 Mrd. €
Fernverkehr, Personenbeförderung	rd. 1,1 Mrd. €

## **V. Ausblick**

Wie bereits ausgeführt, geht der Katalog der begünstigten Gegenstände und sonstigen Leistungen im Wesentlichen auf das Jahr 1968 zurück. Nicht alle Gründe, die vor rund vierzig Jahren für einzelne Vergünstigungen ausschlaggebend waren, haben bis heute Bestand. Dem gegenüber werden gegenwärtig andere Bereiche in der öffentlichen Meinung als förderungswürdig angesehen und Steuersenkungen gefordert. Vielfach gebildete Vergleichspaare (z. B. „Tierfutter vs. Arzneimittel“) lassen zum Großteil jedoch außer Acht, dass die vom Gesetzgeber verfolgten Ziele nicht als zueinander in Konkurrenz stehend betrachtet werden können. Es ist jedoch einzuräumen, dass die Begründungen für das Gewähren oder Versagen des ermäßigten Umsatzsteuersatzes nicht immer leicht nachvollziehbar sind.

Vor dem Hintergrund der sich in den letzten Jahren immer weiter öffnenden Schere zwischen ermäßigtem und allgemeinem Steuersatz - derzeit beträgt der Unterschied 12 Prozentpunkte - steigt das Bestreben der Wirtschaftsteilnehmer, den ermäßigten Satz in Anspruch nehmen zu können. Aktuelles Beispiel sind Gestaltungen im Bereich der Steuerermäßigung für gemeinnützige Einrichtungen, denen der Gesetzgeber mit dem Jahressteuergesetz 2007 durch eine Ergänzung in § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG einen Riegel vorgeschoben hat. Im Bereich der Kultur verstärkt sich das Interesse bei vielen Unternehmern, eine Umsatzbesteuerung ihrer Leistungen zum ermäßigten Steuersatz bei gleichzeitig vollem Vorsteuerabzug zu erreichen, statt die vom Gesetzgeber zwingend vorgesehene Steuerbefreiung (ohne Vorsteuerabzug) in Anspruch zu nehmen.

Der Umsetzung vieler Wünsche stehen auch rechtliche Hindernisse entgegen. Die übergeordneten Vorgaben des Gemeinschaftsrechts setzen dem Gesetzgeber deutliche Grenzen. So ist es beispielsweise nicht möglich, Kinderartikel global zu begünstigen. Vielmehr müssten

innerhalb dieser - schon begrifflich unbestimmten - Sparte einzelne Produktgruppen herausgegriffen werden, deren Begünstigung auf eine Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht geprüft werden könnte. Es wäre z. B. nicht zulässig, die Lieferungen von Babywindeln oder Kinderkleidung zu begünstigen; die Lieferungen von Autokindersitzen wären nach Gemeinschaftsrecht hingegen begünstigungsfähig. Wenn in einigen Mitgliedstaaten z. B. Kinderkleidung begünstigt wird, basieren diese Regelungen auf gemeinschaftsrechtlichen Übergangsvorschriften, die Deutschland nicht in Anspruch nehmen kann.

Ist nach den Regelungen des Gemeinschaftsrechts für einzelne Gegenstände eine Besteuerung mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz möglich, müssen im Interesse eines funktionierenden Umsatzsteuersystems objektive Kriterien für die Abgrenzung der begünstigten von den nicht begünstigten Gegenständen aufgestellt werden. Daher ist es beispielsweise in der Kategorie Nahrungsmittel nicht möglich, die sich an wandelnden wissenschaftlichen Erkenntnissen orientierende und subjektiven Einflüssen unterliegende Einteilung in „gesunde“ und „ungesunde“ Lebensmittel mit hinreichender Schärfe in den umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften abzubilden.

## **VI. Steuersenkung gleich Preissenkung?**

Die Umsatzsteuer besitzt den Charakter einer Verbrauchsteuer. Nach der finanzpolitischen Vorstellung soll mit ihr nicht der Unternehmer, sondern der Endverbraucher belastet werden. Wird die umsatzsteuerliche Belastung einzelner Leistungen vermindert, ist jedoch nicht sichergestellt, dass diese Senkung der Steuerlast über niedrigere Preise letztendlich dem Verbraucher zugute kommt. Die Erfahrungen anderer EU-Mitgliedstaaten im Bereich der arbeitsintensiven Dienstleistungen belegen, dass die Ermäßigung des Umsatzsteuersatzes nicht immer in vollem Umfang und in keinem Fall auf Dauer an die Verbraucher weitergegeben wird. Dies bestätigen auch die der Mitteilung der Kommission vom 5. Juli 2007 an den Rat und an das Europäische Parlament über vom Normalsatz abweichende Mehrwertsteuersätze zugrunde liegenden Untersuchungsergebnisse der Beratungsgesellschaft Copenhagen Economics. Eine Ermäßigung der Umsatzsteuer ist mithin kein geeignetes Mittel, Preissenkungen und damit eine Entlastung für den Verbraucher herbeizuführen.

Deutlich wird dies auch an den Leistungen in der Gastronomie: Die Abgabe von Speisen zum Mitnehmen unterliegt dem ermäßigten Steuersatz, die Abgabe zum Verzehr an Ort und Stelle hingegen dem allgemeinen Steuersatz. Dennoch muss der Verbraucher unabhängig davon, ob er die Speisen zum Verzehr an Ort und Stelle oder zum Mitnehmen erwirbt, regelmäßig denselben Preis zahlen.

## **VII. Fazit**

Grundsätzlich sollte mit Überlegungen, den ermäßigten Umsatzsteuersatz oder seinen Anwendungsbereich zu ändern, verantwortungsvoll umgegangen werden. Nur wenige Ermäßigungstatbestände wie z. B. die niedrige Besteuerung von Lebensmitteln dienen allerdings der steuerlichen Schonung des „soziokulturellen Existenzminimums“, bei deren Abschaffung oder Einschränkung mit Forderungen nach Ausgleich zu rechnen wäre. Eine Vielzahl der Regelungen hat dagegen ausgesprochenen Subventionscharakter. Ihre Abschaffung ließe die soziale Balance nicht ins Ungleichgewicht geraten. Veränderte Bedürfnisse der Bevölkerung sowie gewandelte wirtschaftliche Gegebenheiten - insbesondere in der Landwirtschaft - lassen viele Vergünstigungen als überkommen erscheinen. Eine stichhaltige Begründung ist in vielen Fällen entfallen. Die Regelungen sind dem Bürger gegenüber teilweise nicht mehr vermittelbar. Hinzu kommt, dass eine nicht unerhebliche Anzahl von bestehenden Ermäßigungstatbeständen gemeinschaftsrechtlich problematisch ist. Die Erfahrungen aus der Vergangenheit zeigen allerdings, wie schwierig es ist, einen politischen Prozess in Gang zu setzen, der beherrschbar bleibt; jedenfalls ist es bisher nicht gelungen, den Anwendungsbereich des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf einen soziokulturellen Kernbereich zu beschränken.

Sicher ist, dass auch nach einer Neukonzeption der Ermäßigungstatbestände Abgrenzungsfragen bleiben würden oder neu entstehen und dass unter wirtschafts-, finanz-, haushalts- und steuerpolitischen Gesichtspunkten sowie wegen der gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben Forderungen nach einer Ausweitung des Geltungsbereichs des ermäßigten Steuersatzes nicht erfüllt werden könnten. Erhebliche Proteste derjenigen, denen ggf. der ermäßigte Umsatzsteuersatz genommen würde und derjenigen, die weiterhin nicht begünstigt werden können, wären daher zu erwarten. Zudem muss beachtet werden, dass Deutschland sich in der EU gegen die Ausweitung der ermäßigten Mehrwertsteuersätze ausspricht (kein geeignetes politisches Steuerungselement, Gefahr von erheblichen Haushaltsmindereinnahmen, Disharmonisierung, Verkomplizierung des Rechts für Unternehmer und Verwaltungen, Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen bei Lieferungen von Gegenständen). Eine Ausweitung im Rahmen einer Neukonzeption stünde hierzu im Widerspruch.

Letztlich müssten bei einer Überarbeitung der Umsatzsteuerermäßigung weitere im Zusammenhang mit den Ermäßigungstatbeständen stehende Sonderregelungen auf den Prüfstand. Dies beträfe insbesondere die Durchschnittssatzbesteuerung für Land- und Forstwirte in § 24 UStG.

Gerade in Anbetracht der Koalitionsvereinbarung, in der sich die Regierungsparteien vorgenommen haben, Subventionen abzubauen, den ermäßigten Umsatzsteuersatz aus Gründen der sozialen Balance aber unverändert zu lassen, besteht kein unmittelbarer Handlungsbedarf.