



Bericht nach § 88 Absatz 2 BHO

an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

Reform des ermäßigten Umsatzsteuersatzes lange überfällig

Dieser Bericht enthält das vom Bundesrechnungshof abschließend im Sinne des § 96 Absatz 4 BHO festgestellte Prüfungsergebnis. Er ist auf der Internetseite des Bundesrechnungshofes veröffentlicht (www.bundesrechnungshof.de).

Gz.: VIII 2 - 0000703

13. Dezember 2022

Dieser Bericht des Bundesrechnungshofes ist urheberrechtlich geschützt.

Volumen der Steuervergünstigungen wächst stetig

Die jährliche steuerliche Begünstigung durch den ermäßigten Umsatzsteuersatz beträgt fast 35 Mrd. Euro. Dessen Anwendung führt vielfach zu Abgrenzungsschwierigkeiten und widersprüchlichen Ergebnissen. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat die unbestritten notwendige Reform immer noch nicht initiiert. Eine neue EU-Richtlinie bietet nun die Chance, die überfällige Reform in die Wege zu leiten.

Worum geht es?

Bereits im Jahr 2010 wies der Bundesrechnungshof auf den dringenden Reformbedarf beim ermäßigten Umsatzsteuersatz hin und empfahl, den Katalog der Steuerermäßigungen grundlegend zu überarbeiten. Das BMF hat diese Reform bis heute nicht initiiert. Statt einer durchgreifenden Reform ist der Katalog der Steuerermäßigungen erweitert worden. Seit dem Jahr 2010 ist der Umfang der jährlichen steuerlichen Begünstigung durch den ermäßigten Steuersatz um 10 Mrd. Euro auf fast 35 Mrd. Euro gestiegen.

Was ist zu tun?

Der Bundesrechnungshof wiederholt zum einen seine Empfehlung, den Katalog der Steuerermäßigungen grundlegend zu überarbeiten. Zum anderen weist der Bundesrechnungshof das BMF darauf hin, dass durch einen neuen unionsrechtlichen Rahmen eine Überprüfung der im deutschen Recht enthaltenen Ermäßigungstatbestände geboten ist. Er empfiehlt, den Forderungen aus verschiedenen Kreisen nach weiteren Steuersatzermäßigungen, der Einführung von stark ermäßigten Steuersätzen oder dem Nullsteuersatz grundsätzlich nicht nachzukommen.

Was ist das Ziel?

Weitere Steuervergünstigungen sollten vermieden und bestehende Vergünstigungen konsequent gestrichen werden. Eine solide Basis für die Staatsfinanzen ist gegenwärtig – aber auch in Zukunft – wichtig. Steuerliche Mehreinnahmen lassen sich unmittelbar durch die Einschränkung des Katalogs der ermäßigt besteuerten Leistungen erzielen.

Inhaltsverzeichnis

0	Zusammenfassung	6
1	Anlass der Berichterstattung	8
2	Steueraufkommen und steuerliche Begünstigung	9
3	Rechtsgrundlagen	10
3.1	Nationales Recht	10
3.2	Unionsrecht bis zum 5. April 2022	11
4	Feststellungen	13
4.1	Ermäßigt besteuerte Umsatzkategorien gehören zu den größten Subventionen	13
4.2	Evaluierung fehlt	14
4.3	Abgrenzungsschwierigkeiten unvermeidlich	15
4.4	Begünstigung von Gegenständen widersprüchlich und kompliziert	18
4.5	Ermäßigung für den Schienenbahnfernverkehr – verdeckte Beihilfe?	20
4.6	Keine Reform des ermäßigten Steuersatzes	21
4.7	Neue EU-Richtlinie verschärft Subventionswettbewerb	23
4.8	Bericht der steuerpolitischen Arbeitsgruppe enthält klares Votum	24
4.9	Weitere Steuersatzermäßigungen statt umfassender Reform	25
5	Würdigung	26
5.1	Subventionspolitische Leitlinien missachtet	26
5.2	Abgrenzungsschwierigkeiten hingenommen und Widersprüche nicht beseitigt	27

5.3	Unionsrechtliche Bedenken nicht ernst genommen	27
5.4	Reformbedarf ignoriert und weitere Ermäßigungen zugelassen	28
6	Schlussfolgerungen und Empfehlungen	29

Anlage

Beispiele zur Abgrenzung der Umsätze aus der kurzfristigen Vermietung von Wohn- und Schlafräumen (§ 12 Absatz 2 Nummer 11 UStG)

Abkürzungsverzeichnis

A

AdV *Aussetzung der Vollziehung*

Anlage 2 zum UStG *Anlage 2 zu § 12 Absatz 2 Nummer 1, 2, 12, 13 und 14 UStG*

B

BFH *Bundesfinanzhof*

BGBI. *Bundesgesetzblatt*

BHO *Bundeshaushaltsordnung*

BMF *Bundesministerium der Finanzen*

BStBl *Bundessteuerblatt*

BWV *Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung*

E

EU *Europäische Union*

EuGH *Europäischer Gerichtshof*

K

Kommission *Europäische Kommission*

M

MwStSystRL *Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie*

N

Nullsatz *Steuerbefreiung mit Vorsteuerabzug*

U

UStG *Umsatzsteuergesetz*

0 Zusammenfassung

Steuerpflichtige Umsätze unterliegen grundsätzlich dem allgemeinen Umsatzsteuersatz von zurzeit 19 %. Für bestimmte Umsätze ermäßigt sich dieser Steuersatz auf 7 %. Im Jahr 2010 veröffentlichte der Bundesrechnungshof einen „Bericht nach § 99 der Bundeshaushaltsordnung (BHO) über den ermäßigten Umsatzsteuersatz – Vorschläge für eine künftige Ausgestaltung der Steuerermäßigung“. Darin wies er auf den dringenden Reformbedarf hin und empfahl, den Katalog der Steuerermäßigungen grundlegend zu überarbeiten. Jede einzelne Begünstigung sollte auf systematische Schwachstellen untersucht und kritisch hinterfragt werden.

- 0.1 Da bisher keine Reform durchgeführt wurde und die steuerliche Begünstigung durch den ermäßigten Steuersatz auf zwischenzeitlich fast 35 Mrd. Euro jährlich angestiegen ist, führte der Bundesrechnungshof eine erneute Bestandsaufnahme zum ermäßigten Umsatzsteuersatz durch und stellte einen im Vergleich zum Jahr 2010 noch dringenderen Reformbedarf fest. Nach dem aktuellen Subventionsbericht der Bundesregierung zählen allein vier ermäßigt besteuerte Umsatzkategorien zu den zehn größten Steuervergünstigungen. Die Steuermindereinnahmen für diese Maßnahmen belaufen sich auf insgesamt fast 9,4 Mrd. Euro im Kassenjahr 2022. Obwohl die Bundesregierung zusätzliche Haushaltsspielräume dadurch gewinnen will, dass überflüssige, unwirksame sowie umwelt- und klimaschädliche Subventionen abgebaut werden, ist eine grundsätzliche Reform des ermäßigten Umsatzsteuersatzes nicht geplant (Tz. 4.1). Auch eine Evaluierung des ermäßigten Steuersatzes ist nicht vorgesehen, obwohl sich das Bundeskabinett zur verstärkten Evaluierung von Subventionen selbst verpflichtet hat (Tz. 4.2). Damit hat es die eigenen subventionspolitischen Leitlinien missachtet. Nach Auffassung des Bundesrechnungshofes sollte jedwede Subvention kritisch überprüft werden, da sie immer eine Begünstigung Einzelner zulasten der Allgemeinheit bedeutet (Tz. 5.1).
- 0.2 Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes führt in der Praxis regelmäßig zu Abgrenzungsschwierigkeiten. Bei einigen Tatbeständen sind die Abgrenzungsprobleme besonders anschaulich (z. B. bei der kurzfristigen Beherbergung in Hotels, Gasthäusern und Pensionen, bei der Abgrenzung zwischen Schwimmbädern und Spaßbädern und beim Steuersatz für die Lieferung von Holzhackschnitzeln, Tz. 4.3). Außerdem führt die Liste der Gegenstände, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, zu einer Vielzahl von widersprüchlichen Ergebnissen (Tz. 4.4). Die rechtlich zutreffende Einordnung von Umsätzen bereitet sowohl Unternehmen als auch der Finanzverwaltung in der Praxis Schwierigkeiten. Je weniger Tatbestände unter den ermäßigten Steuersatz subsumiert werden können, desto einfacher ist die Rechtsanwendung für alle Beteiligten (Tz. 5.2).
- 0.3 Der Rat der Europäischen Union hat eine neue Richtlinie in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze beschlossen, die am 6. April 2022 in Kraft getreten ist. Dadurch können die Mitgliedstaaten wie bisher bis zu zwei ermäßigte Steuersätze zwischen 5 % und 15 % anwenden. Neu ist die Möglichkeit, für maximal sieben verbindlich definierte

Kategorien einen stark ermäßigten Satz von unter 5 % sowie den Nullsatz (Steuerbefreiung mit Vorsteuerabzug) anzuwenden. Anpassungen des nationalen Rechts an die neue Richtlinie sind zum 1. Januar 2025 vorzunehmen (Tz. 4.7). Die Finanzministerinnen und Finanzminister der Länder vertraten bereits im Jahr 2018 die Auffassung, dass die Erweiterung des Anwendungsbereichs der ermäßigten Steuersätze sowie die Einführung stark ermäßigter Sätze bzw. eines Nullsatzes die Rechtsanwendung zusätzlich erschweren und die Anfälligkeit für missbräuchliche Gestaltungen erhöhen würde. Eine daraufhin eingerichtete Arbeitsgruppe kam zu dem Ergebnis, dass eine Reform des ermäßigten Steuersatzes dringend erforderlich sei, ungeachtet zu erwartender Widerstände. Dieser Bericht löste jedoch keine weiteren Aktivitäten aus (Tz. 4.8). Der Bundesrechnungshof bemängelt, dass die Bundesregierung und das BMF den unbestrittenen Reformbedarf bisher ignoriert haben. Die Einführung stark ermäßigter Umsatzsteuersätze und des Nullsatzes – entsprechend der neuen Richtlinie – würde das Umsatzsteuerrecht zudem ggf. weiter verkomplizieren. In der Folge könnte ein Wettbewerb um die Begünstigung bestimmter Waren und Dienstleistungen beginnen und damit letztendlich eine Subventionsspirale ausgelöst werden. Dadurch besteht die Gefahr, dass die Steuermindereinnahmen durch die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf eine wachsende Anzahl von Waren und Dienstleistungen immer höher werden (Tz. 5.4).

- 0.4 Der Bundesrechnungshof wiederholt zum einen seine Empfehlung, den Katalog der Steuerermäßigungen grundlegend zu überarbeiten. Er empfiehlt dem BMF, seine eigenen Vorgaben einzuhalten und Subventionen einer regelmäßigen Erfolgskontrolle zu unterziehen. Die letzte Evaluierung hat im Jahr 2010 stattgefunden. Seitdem ist der Umfang der steuerlichen Begünstigung durch den ermäßigten Steuersatz um 10 Mrd. Euro auf fast 35 Mrd. Euro gestiegen (Tz. 6).
- 0.5 Zum anderen weist der Bundesrechnungshof das BMF darauf hin, dass spätestens jetzt, mit dem neuen unionsrechtlichen Rahmen, eine Überprüfung der im deutschen Recht enthaltenen Ermäßigungstatbestände geboten ist. Dabei empfiehlt er dem BMF, den Forderungen aus verschiedenen Kreisen nach weiteren Steuersatzermäßigungen, der Einführung von stark ermäßigten Steuersätzen oder dem Nullsatz grundsätzlich nicht nachzukommen. Nur so kann das BMF vermeiden, dass weitere Steuererleichterungen, im schlimmsten Fall zeitlich unbegrenzt, eingeführt werden und zu Steuermindereinnahmen führen. Der Bundesrechnungshof weist darauf hin, dass eine solide Basis für die Staatsfinanzen gegenwärtig – aber auch in Zukunft – wichtig ist. Die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes führt zu einer jährlichen steuerlichen Begünstigung von fast 35 Mrd. Euro. Steuerliche Mehreinnahmen lassen sich unmittelbar durch die Einschränkung des Katalogs der ermäßigt besteuerten Leistungen erzielen (Tz. 6).

1 Anlass der Berichterstattung

Im Jahr 2010 veröffentlichte der Bundesrechnungshof einen „Bericht nach § 99 BHO über den ermäßigten Umsatzsteuersatz – Vorschläge für eine künftige Ausgestaltung der Steuerermäßigung“. Darin wies er auf den dringenden Reformbedarf hin und empfahl, den Katalog der Steuerermäßigungen grundlegend zu überarbeiten. Jede einzelne Begünstigung sollte auf systematische Schwachstellen untersucht und kritisch hinterfragt werden.

Der Präsident des Bundesrechnungshofes als Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung (BWV) nahm diesen Bericht in seinen BWV-Band „Chancen zur Sicherung des Umsatzsteueraufkommens“ vom Januar 2013¹ auf und wies nochmals auf die fehlende Umsetzung der damaligen Vorschläge hin.

Anstatt den Katalog der Steuerermäßigungen zu reformieren, ließ das BMF zwischenzeitlich neue Ausnahmen zu. Im Übrigen wurden sowohl der allgemeine Umsatzsteuersatz als auch der ermäßigte Umsatzsteuersatz im 2. Halbjahr 2020 wegen der Corona-Pandemie herabgesetzt.

Nach dem Beginn einer neuen Legislaturperiode im September 2021 hält der Bundesrechnungshof eine erneute Bestandsaufnahme zum ermäßigten Umsatzsteuersatz für dringend angezeigt.

Hinzu kommt, dass der Rat der Europäischen Union eine neue Richtlinie in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze erlassen hat.² Durch diese Richtlinie erhalten die Mitgliedstaaten mehr Flexibilität bei der Anwendung der ermäßigten Umsatzsteuersätze. Bereits kurze Zeit nach Veröffentlichung dieser Richtlinie wurden im politischen Raum und in der Presse weitere Umsatzsteuerermäßigungen gefordert.

Der Bundesrechnungshof will mit diesem Bericht den Deutschen Bundestag auf den dringenden Reformbedarf bei diesem wichtigen umsatzsteuerlichen Thema hinweisen. Hierbei hat der Bundesrechnungshof auch im Blick, dass der Bundeshaushalt aufgrund der Corona-Pandemie und der Auswirkungen der Ukraine Krise äußerst angespannt ist.

Das BMF hatte Gelegenheit, zu dem Entwurf des Berichts Stellung zu nehmen. Es hat auf eine Stellungnahme verzichtet.

¹ Schriftenreihe des Bundesbeauftragten für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung, Band 17 vom Januar 2013, Tz. 3.1 und Anlage 1.

² Richtlinie (EU) 2022/542 des Rates vom 5. April 2022 zur Änderung der Richtlinien 2006/112/EG und (EU) 2020/285 in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze, ABl. EU 2022, L 107/1. Diese Richtlinie ist am 6. April 2022 in Kraft getreten.

2 Steueraufkommen und steuerliche Begünstigung

Die Umsatzsteuer ist eine der wichtigsten Einnahmequellen des Bundes. Das Umsatzsteueraufkommen³ stieg in den Jahren 2015 bis 2019 von 209,9 Mrd. Euro auf 243,3 Mrd. Euro. Im zweiten Halbjahr 2020 wurden aufgrund der Corona-Pandemie die Steuersätze herabgesetzt (vgl. Tz. 3.1). Dies hatte zur Folge, dass das Umsatzsteueraufkommen auf 219,5 Mrd. Euro fiel. Im Jahr 2021 betrug das Umsatzsteueraufkommen 250,8 Mrd. Euro.⁴

Von dem Umsatzsteueraufkommen entfielen in den Jahren 2015 bis 2019 etwa 8 % auf den ermäßigten Steuersatz. Nach Auskunft des BMF könnte sich dieser Anteil während der Corona-Pandemie in den Jahren 2020 und 2021 leicht verschoben haben. Konkrete Zahlen für die Jahre 2020 und 2021 liegen dem BMF nicht vor. Der Bundesrechnungshof geht für seine Berechnungen davon aus, dass der Anteil des Umsatzsteueraufkommens, der auf den ermäßigten Steuersatz entfällt, in den Jahren 2020 und 2021 bei mindestens 8 % lag.⁵ Das Volumen der steuerlichen Begünstigung durch den ermäßigten Umsatzsteuersatz erhöhte sich über die Jahre deutlich.⁶ Es stieg von 28,8 Mrd. Euro im Jahr 2015 auf 34,5 Mrd. Euro im Jahr 2021.

³ In dieser Textziffer umfasst das Umsatzsteueraufkommen auch das Aufkommen aus der Einfuhrumsatzsteuer.

⁴ Statistisches Bundesamt (Destatis), Fachserie 14, Reihe 4, Finanzen und Steuern, Ausgabe 2021, S. 7.

⁵ Seit dem 1. Juli 2020 sind Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen mit Ausnahme der Abgabe von Getränken zum ermäßigten Steuersatz zu versteuern (vgl. Tz. 3.1), sodass sich der Anteil des Umsatzsteueraufkommens, der auf den ermäßigten Steuersatz entfällt, erhöhen dürfte. Mangels konkreter Zahlen weist der Bundesrechnungshof in der Tabelle 1 auch für die Jahre 2020 und 2021 einen Anteil von 8 % aus. Dabei dürfte es sich um die untere Grenze des privilegierten Umsatzsteuervolumens handeln.

⁶ Das Volumen der steuerlichen Begünstigung ergibt sich aus der Differenz der Steuersätze. Für die Jahre 2015 bis 2019 und für das Jahr 2021 beträgt die Differenz 19 % minus 7 % = 12 %. Für das Jahr 2020 beträgt die Differenz für das erste Halbjahr 12 %, für das zweite Halbjahr 11 % (16 % minus 5 %); dies ergibt eine durchschnittliche steuerliche Begünstigung von 11,5 %.

Tabelle 1

Begünstigung durch den ermäßigten Umsatzsteuersatz in den Jahren 2015 bis 2021

	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
	<i>Mrd. Euro</i>						
Umsatzsteueraufkommen	209,9	217,1	226,4	234,8	243,3	219,5	250,8
Aufkommen ermäßigter Steuersatz ^a	16,8	17,4	18,1	18,8	19,5	17,6	20,1
Steuerliche Begünstigung durch den ermäßigten Steuersatz ^b	28,8	29,8	31,0	32,2	33,4	33,7	34,5

Erläuterungen:

^a 8 % des Umsatzsteueraufkommens.

^b Berechnung für die Jahre 2015 bis 2019 und für das Jahr 2021: Aufkommen ermäßigter Steuersatz geteilt durch 7 mal 12. Berechnung für das Jahr 2020: Aufkommen ermäßigter Steuersatz geteilt durch 6 mal 11,5.

Quelle: Bundesrechnungshof.

Zum Vergleich: Im Jahr 2008 betrug das Aufkommen aus dem ermäßigten Steuersatz 14,1 Mrd. Euro. Die steuerliche Begünstigung durch den ermäßigten Steuersatz belief sich auf 24,2 Mrd. Euro.⁷

3 Rechtsgrundlagen

3.1 Nationales Recht

Auf umsatzsteuerpflichtige Umsätze ist grundsätzlich der allgemeine Steuersatz von zurzeit 19 % anzuwenden (§ 12 Absatz 1 Umsatzsteuergesetz, UStG). Allerdings ermäßigt sich dieser Steuersatz für eine ganze Reihe von Umsätzen, die in § 12 Absatz 2 Nummern 1 bis 15 UStG aufgeführt sind. Der ermäßigte Umsatzsteuersatz beträgt zurzeit 7 %. Die Anlage 2 zu § 12 Absatz 2 Nummer 1, 2, 12, 13 und 14 UStG (im Folgenden: Anlage 2 zum UStG) enthält eine Liste der dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Gegenstände. Die Abgrenzung der begünstigten Gegenstände von den regelbesteuerten Gegenständen richtet sich weitgehend nach der kombinierten Nomenklatur des Zolltarifs.

⁷ Vgl. Bericht des Bundesrechnungshofes nach § 99 BHO über den ermäßigten Umsatzsteuersatz – Vorschläge für eine künftige Ausgestaltung der Steuerermäßigung – vom 28. Juni 2010, Tz. 2.3.

Der allgemeine Steuersatz von 19 % gilt seit dem 1. Januar 2007, der ermäßigte Steuersatz von 7 % seit dem 1. Juli 1983. Wegen der Corona-Pandemie wurden diese Steuersätze für den Zeitraum vom 1. Juli 2020 bis 31. Dezember 2020 auf 16 % bzw. auf 5 % gesenkt.⁸

Der ermäßigte Umsatzsteuersatz findet insbesondere Anwendung für die Lieferungen, die Einfuhr, den innergemeinschaftlichen Erwerb und die Vermietung der Gegenstände aus der Anlage 2 zum UStG (z. B. land- und forstwirtschaftliche Erzeugnisse, Lebensmittel, bestimmte Hilfsmittel für kranke Personen, Kunstgegenstände). Allein die Anlage 2 zum UStG umfasst 55 Kategorien von begünstigten Gegenständen. Zusätzlich sind bestimmte andere Leistungen steuerbegünstigt, z. B.:

- Vieh- und Pflanzenzucht (§ 12 Absatz 2 Nummer 3 UStG),
- Förderung der Tierzucht (§ 12 Absatz 2 Nummer 4 UStG),
- zahnprothetische Leistungen (§ 12 Absatz 2 Nummer 6 UStG),
- kulturelle Veranstaltungen (§ 12 Absatz 2 Nummer 7 Buchstabe a UStG),
- Überlassung und Vorführung von Filmen (§ 12 Absatz 2 Nummer 7 Buchstabe b UStG),
- Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Urheberrechten (§ 12 Absatz 2 Nummer 7 Buchstabe c UStG),
- Leistungen der Zirkusunternehmen, Schausteller und Zoos (§ 12 Absatz 2 Nummer 7 Buchstabe d UStG),
- Leistungen gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Einrichtungen (§ 12 Absatz 2 Nummer 8 UStG),
- Leistungen der Schwimm- und Heilbäder sowie die Bereitstellung von Kureinrichtungen (§ 12 Absatz 2 Nummer 9 UStG),
- Personenbeförderungsleistungen im Schienenbahnverkehr sowie im Nahverkehr mit bestimmten Beförderungsmitteln (§ 12 Absatz 2 Nummer 10 UStG),
- Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur kurzfristigen Beherbergung (§ 12 Absatz 2 Nummer 11 UStG),
- Überlassung von Büchern, Zeitungen und anderen Erzeugnissen des grafischen Gewerbes sowie von Hörbüchern in elektronischer Form (§ 12 Absatz 2 Nummer 14 UStG),
- Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen mit Ausnahme der Abgabe von Getränken, wenn diese im Zeitraum vom 1. Juli 2020 bis 31. Dezember 2023 erbracht werden (§ 12 Absatz 2 Nummer 15 UStG).

3.2 Unionsrecht bis zum 5. April 2022

Die wesentlichen Eckpunkte zum Steuersatz innerhalb der Europäischen Union waren bis zum 5. April 2022 in den Artikeln 96 bis 101 Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL)

⁸ Artikel 3 Nummer 3 des Zweiten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz) vom 29. Juni 2020, BGBl. 2020 I S. 1512, BStBl 2020 I S. 563.

geregelt. Artikel 96 und 97 MwStSystRL schrieben vor, dass die Mitgliedstaaten einen Nominalsatz anwenden, der mindestens 15 % betragen muss.

Nach Artikel 98 Absatz 1 MwStSystRL konnten die Mitgliedstaaten einen oder zwei ermäßigte Steuersätze anwenden. Die Mitgliedstaaten durften die ermäßigten Steuersätze jedoch nur auf die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen der in Anhang III MwStSystRL genannten Kategorien anwenden (Artikel 98 Absatz 2 Satz 1 MwStSystRL). Die ermäßigten Steuersätze waren nicht anwendbar auf elektronisch erbrachte Dienstleistungen mit Ausnahme der unter Anhang III Nummer 6 MwStSystRL genannten (d. h. Umsätze mit Büchern, Zeitungen, Zeitschriften und anderen Erzeugnissen unabhängig von der äußeren Form der Publikation; Artikel 98 Absatz 2 Satz 2 MwStSystRL). Nach Unionsrecht musste der ermäßigte Steuersatz mindestens 5 % betragen (Artikel 99 Absatz 1 MwStSystRL).

Wegen des fakultativen Charakters der Regelungen in Artikel 98 Absatz 1 MwStSystRL waren die Mitgliedstaaten nicht verpflichtet, überhaupt einen ermäßigten Steuersatz anzuwenden. Sie konnten demnach die in der MwStSystRL abschließend beschriebenen Bereiche ganz, teilweise oder auch gar nicht begünstigen.

Daneben sahen Artikel 102 und 103 MwStSystRL die fakultative Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf bestimmte Gegenstände, wie Erdgas, Elektrizität, Fernwärme, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten vor. Außerdem gab es für einzelne Mitgliedstaaten für die Besteuerung der Lieferungen und Dienstleistungen Sonderregelungen, die bereits vor Gültigkeit der MwStSystRL bzw. der vorherigen unionsrechtlichen Grundlage (6. EG-Richtlinie) bestanden haben (Artikel 104, 104a, 105, 109 bis 129 MwStSystRL).

Die Europäische Kommission (Kommission) hat am 18. Januar 2018 neue Rechtsvorschriften vorgeschlagen, um den Mitgliedstaaten mehr Flexibilität bei der Festlegung der Mehrwertsteuersätze einzuräumen.⁹ Nach mehrjährigen Verhandlungen hat der Rat der Europäischen Union die neue Richtlinie beschlossen.¹⁰ Diese ist am 6. April 2022 in Kraft getreten (vgl. Tz. 4.7).

⁹ Vorschlag der Kommission für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der MwStSystRL in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze vom 18. Januar 2018, COM(2018) 20 final, 2018/0005 (CNS).

¹⁰ Richtlinie (EU) 2022/542 des Rates vom 5. April 2022 zur Änderung der Richtlinien 2006/112/EG und (EU) 2020/285 in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze, ABl. EU 2022, L 107/1.

4 Feststellungen

4.1 Ermäßigt besteuerte Umsatzkategorien gehören zu den größten Subventionen

Alle zwei Jahre berichtet das BMF an Bundestag und Bundesrat über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen (Subventionsbericht). Vier ermäßigt besteuerte Umsatzkategorien fallen nach dem 28. Subventionsbericht der Bundesregierung¹¹ unter die zehn größten Steuervergünstigungen:¹²

1. Ermäßigter Steuersatz auf Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen mit Ausnahme der Abgabe von Getränken (§ 12 Absatz 2 Nummer 15 UStG; Steuermindereinnahmen im Kassenjahr 2022: 3 085 Mio. Euro, Bundesanteil: 1 629 Mio. Euro)
2. Ermäßigter Steuersatz für kulturelle u. a. Leistungen (§ 12 Absatz 2 Nummern 1 und 2 sowie Nummern 12 und 13 UStG i. V. m. den Nummern 49, 53 und 54 der Anlage 2 zum UStG sowie § 12 Absatz 2 Nummer 7 UStG; Steuermindereinnahmen in 2022: 3 010 Mio. Euro, Bundesanteil: 1 590 Mio. Euro)
3. Ermäßigter Steuersatz für Beförderungsleistungen im öffentlichen Personennahverkehr (§ 12 Absatz 2 Nummer 10 UStG; Steuermindereinnahmen in 2022: 1 925 Mio. Euro, Bundesanteil: 1 017 Mio. Euro)
4. Ermäßigter Steuersatz für Beherbergungsleistungen (§ 12 Absatz 2 Nummer 11 UStG; Steuermindereinnahmen in 2022: 1 360 Mio. Euro, Bundesanteil: 718 Mio. Euro)

Die Steuermindereinnahmen im Kassenjahr 2022 für diese Maßnahmen belaufen sich somit auf insgesamt 9 380 Mio. Euro, der Bundesanteil beträgt 4 954 Mio. Euro. Der Bundesanteil für die zehn größten Steuervergünstigungen beläuft sich auf insgesamt 11 236 Mio. Euro. Der Anteil der Umsatzsteuer beträgt somit 44,1 %.

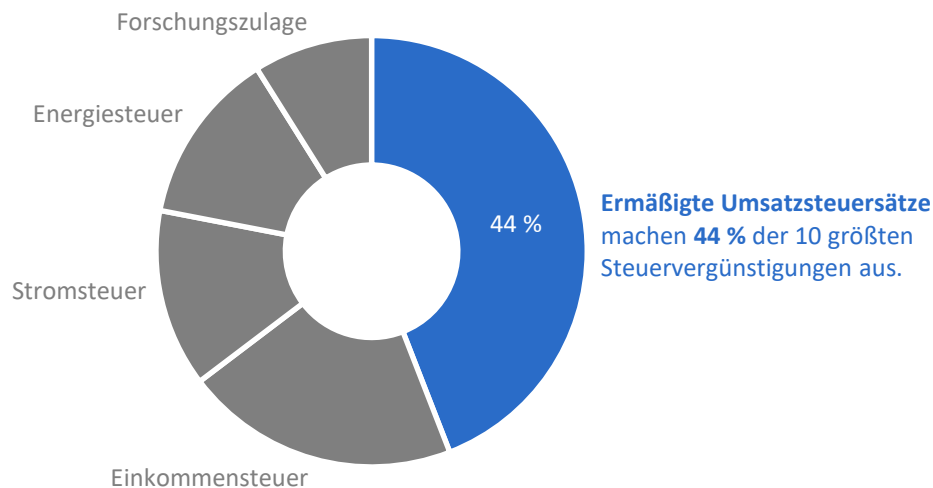
¹¹ Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2019 bis 2022 (28. Subventionsbericht), veröffentlicht am 18. August 2021.

¹² Nach Aussage der Bundesregierung wird die ermäßigte Besteuerung der Lebensmittel in den Subventionsberichten nicht ausgewiesen, weil es sich hierbei um keine Steuervergünstigung, sondern um eine systemkonforme Maßnahme handele. Vgl. 28. Subventionsbericht, S. 115.

Abbildung 1

Umsatzsteuer hat größten Anteil an Steuervergünstigungen

Unter den zehn größten Steuervergünstigungen machen ermäßigt besteuerte Umsatzkategorien annähernd die Hälfte der Steuermindereinnahmen beim Bundeshaushalt aus. Den verbleibenden Anteil teilen sich vier weitere Bereiche.



Grafik: Bundesrechnungshof.

Quelle: 28. Subventionsbericht der Bundesregierung.

Die Bundesregierung will in der 20. Legislaturperiode zusätzliche Haushaltsspielräume dadurch gewinnen, dass überflüssige, unwirksame sowie umwelt- und klimaschädliche Subventionen abgebaut werden. Eine grundsätzliche Reform des ermäßigten Umsatzsteuersatzes ist nicht geplant.¹³

4.2 Evaluierung fehlt

„Subventionen bedürfen stets einer besonderen Rechtfertigung und einer regelmäßigen Erfolgskontrolle, da die Begünstigung Einzelner zu Lasten der Allgemeinheit längerfristig in der Regel schädliche Folgen hat: [...] Auch droht die Gefahr einer sich verfestigenden Subventionsmentalität mit der Konsequenz, dass notwendige Anpassungen unterbleiben und die Eigeninitiative zur Überwindung von strukturellen Anpassungsproblemen zurückgeht. [...] Die Bundesregierung wird daher auch weiterhin prüfen, ob kurzfristig sinnvolle Subventionen mittelfristig durch haushaltsunabhängige und marktbasierte Lösungen ersetzt werden können.“¹⁴

¹³ Koalitionsvertrag vom 24. November 2021 „Mehr Fortschritt wagen – Bündnis für Freiheit, Gerechtigkeit und Nachhaltigkeit“.

¹⁴ Grundlagen der Subventionspolitik, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Oeffentliche_Finanzen/Subventionspolitik/2017-09-2017-Grundlagen-der-Subventionspolitik.html, abgerufen am 15. November 2022.

So beschreibt das BMF selbst die Grundlagen der Subventionspolitik auf seiner Internetseite. Weiter heißt es:

„Um die Transparenz, den Rechtfertigungsdruck und die Steuerungsmöglichkeiten im Subventionswesen zu erhöhen, folgt die Bundesregierung subventionspolitischen Leitlinien, die als Selbstbindung der Politik für die von ihr zu verantwortenden Maßnahmen zu verstehen sind. Die Leitlinien sehen beispielsweise grundsätzlich eine zeitliche Befristung [...] von Subventionen vor und räumen der Evaluierung der Subventionspolitik einen hohen Stellenwert ein.“

Diese Leitlinien hat das Bundeskabinett am 28. Januar 2015 um eine Selbstverpflichtung zur verstärkten Evaluierung von Subventionen ergänzt.¹⁵ Danach sind alle Subventionen grundsätzlich regelmäßig in Bezug auf den Grad der Zielerreichung sowie auf Effizienz und Transparenz zu evaluieren. Ab dem 26. Subventionsbericht existiert die Maßgabe, jeweils eine Gruppe finanziell bedeutender Steuervergünstigungen, die entweder noch nicht oder in den vergangenen zehn Jahren nicht mehr extern evaluiert worden sind, zu evaluieren. Dieses Kriterium trifft auf den Katalog der Steuerermäßigungen bei der Umsatzsteuer zu. Er war zuletzt im Jahr 2010 extern evaluiert worden.¹⁶ Die Autoren der Studie kamen zu dem Ergebnis, *„dass allein die Steuersatzermäßigung für Lebensmittel gerechtfertigt erscheint. Bei den Restaurations- und Verpflegungsumsätzen ist eine restriktive Neuregelung erforderlich. Die übrigen Steuerermäßigungen sind hingegen nicht überzeugend zu rechtfertigen. Sie sollten daher abgeschafft werden.“*

Ausgehend von den subventionspolitischen Leitlinien beabsichtigte die neue Bundesregierung, für die 20. Legislaturperiode ein Forschungsgutachten in Auftrag zu geben. Im Vorfeld war es erforderlich, eine Vorauswahl der zu evaluierenden Steuervergünstigungen zu treffen, die folgende Kriterien erfüllen:

- Finanziell bedeutendes Volumen
- Keine Evaluierung nach 2012
- Hinweis auf den Evaluierungsbedarf im 28. Subventionsbericht

Auf dieser Grundlage hat das verantwortliche Referat im BMF fünf mögliche Evaluierungscluster identifiziert, darunter den ermäßigten Steuersatz. Die Leitungsebene im BMF hat diese Evaluierungscluster abgelehnt.

4.3 Abgrenzungsschwierigkeiten unvermeidlich

Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes führt in der Praxis regelmäßig zu Abgrenzungsschwierigkeiten. Die steuerliche Beurteilung der zugrundeliegenden Sachverhalte ist oftmals

¹⁵ Erweiterte subventionspolitische Leitlinien der Bundesregierung.

¹⁶ Gutachten zur „Analyse und Bewertung der Strukturen von Regel- und ermäßigten Sätzen bei der Umsatzbesteuerung“, erstellt unter der Leitung von Ashok Kaul, Universität Saarbrücken, veröffentlicht im September 2010, S. 14.

streitanfällig. Seit dem letzten Bericht des Bundesrechnungshofes im Jahr 2010 (vgl. Tz. 1) gab es zahlreiche Gerichtsentscheidungen. Daneben hat das BMF in den letzten zwei Jahren mehrere Schreiben zu Abgrenzungsproblematiken im Bundessteuerblatt veröffentlicht.

Die nachfolgend aufgeführten Sachverhalte veranschaulichen die Probleme exemplarisch:

Kurzfristige Beherbergung

Seit dem 1. Januar 2010¹⁷ ist die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, sowie die kurzfristige Vermietung von Campingflächen mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz zu besteuern (§ 12 Absatz 2 Nummer 11 Satz 1 UStG, vgl. auch Tz. 4.1). Das trifft insbesondere für Umsätze aus der kurzfristigen Beherbergung in Hotels, Gasthäusern und Pensionen zu. Diese Steuerermäßigung gilt nicht für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, auch wenn diese Leistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind („Aufteilungsgebot“, § 12 Absatz 2 Nummer 11 Satz 2 UStG). Durch dieses gesetzliche Aufteilungsgebot sind andere Leistungen, insbesondere Getränke beim Frühstück, nicht begünstigt, selbst wenn sie im Beherbergungspreis enthalten sind.¹⁸

Die Steuerermäßigung für Beherbergungsleistungen hat in den vergangenen Jahren zu zahlreichen Abgrenzungsproblemen geführt. So musste der Bundesfinanzhof (BFH) in mehreren Urteilen entscheiden, dass es bei einer Vermietung eines Zimmers an eine Prostituierte in einem „Bordell“ an der Voraussetzung einer Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur kurzfristigen Beherbergung fehlt.¹⁹ Außerdem ist die Frage beim BFH anhängig, ob die Umsätze aus der kurzfristigen Vermietung von Wohncontainern an Erntehelfer dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, auch wenn es sich nicht um Wohn- und Schlafräume in einem Gebäude handelt.²⁰

Auch das Aufteilungsgebot in § 12 Absatz 2 Nummer 11 Satz 2 UStG bereitet in der Praxis Schwierigkeiten. Die Frage,

- ob eine Leistung unmittelbar der Beherbergung dient, oder
- keine Beherbergungsleistung und daher nicht begünstigt ist, oder
- eine Leistung ist, die nicht unmittelbar der Vermietung dient²¹,

¹⁷ § 12 Absatz 2 Nummer 11 UStG wurde durch Artikel 5 Nummer 1 des Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz) vom 22. Dezember 2009, BGBl. 2009 I S. 3950, BStBl 2010 I S. 2, eingeführt.

¹⁸ In der aktuellen Fassung des § 12 Absatz 2 Nummer 15 UStG sind Speisen beim Frühstück ermäßigt zu besteuern.

¹⁹ Vgl. z. B. BFH, Urteil vom 22. August 2013, V R 18/12, BStBl 2013 II S. 1058.

²⁰ Anhängiges Verfahren vor dem BFH, XI R 13/20.

²¹ Vgl. Abschnitt 12.16 Absätze 4, 5 und 8 Umsatzsteuer-Anwendungserlass.

ist ein weites Betätigungsfeld für die steuerberatenden Berufe, die Finanzverwaltung und die Finanzgerichtsbarkeit. Eine tabellarische Übersicht dieser Leistungen enthält die Anlage.

Hinzu kommt, dass es der BFH zwischenzeitlich als ernstlich zweifelhaft ansieht, ob das Aufteilungsgebot mit Unionsrecht vereinbar ist.²² Die sich aus dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung ergebende Rechtsfolge, dass die unselbständige Nebenleistung (z. B. das Frühstück, das im einheitlichen Übernachtungspreis enthalten ist) stets das Schicksal der Hauptleistung (also die Übernachtungsleistung) zu teilen hat, könnte nach Auffassung des BFH das Aufteilungsgebot aus § 12 Absatz 2 Nummer 11 Satz 2 UStG verdrängen.

Schwimmbäder

Auch Umsätze bei der Benutzung von Schwimmbädern sind streitanfällig. Hier gilt es abzugrenzen, ab wann das Schwimmbad (ermäßigter Steuersatz) zum Spaßbad (allgemeiner Steuersatz) wird. Nach § 12 Absatz 2 Nummer 9 UStG sind die unmittelbar mit dem Betrieb der Schwimmbäder verbundenen Umsätze ermäßigt zu besteuern. Der nationale Begriff "Schwimmbad" ist richtlinienkonform im Sinne einer Sportanlage auszulegen. Ein Schwimmbad im Sinne einer Sportanlage muss zur Ausübung einer sportlichen Betätigung geeignet und bestimmt sein. Anzeichen dafür sind z. B. die Unterteilung in Schwimmbahnen, die Ausstattung mit Startblöcken, eine angemessene Tiefe oder ein angemessenes Ausmaß des Schwimmbeckens.²³ Kein Schwimmbad im Sinne einer Sportanlage ist daher nach der neueren Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) und des BFH ein Erholungsbad. Im entschiedenen Fall einer Therme ist das Hessische Finanzgericht davon ausgegangen, dass die Schwimmbecken aus Sicht eines Durchschnittsverbrauchers in erster Linie dem Baden zum Zwecke der Erholung und Entspannung sowie ggf. eines niederschwelligen heiltherapeutischen Zwecks dienen. Das sportliche Schwimmen möge zwar theoretisch möglich sein, stehe aber bei den Besuchern nach der Konzeption und dem Selbstverständnis der Therme ganz überwiegend im Hintergrund.²⁴

Holzhackschnitzel

Die Frage, welchem Steuersatz die Lieferung von Holzhackschnitzeln unterliegt, hat es bis zum EuGH geschafft.²⁵ Hintergrund ist, dass die Lieferung von Brennholz dem ermäßigten Steuersatz unterliegt. Gleiches gilt für die Lieferung von Sägespänen, Holzausschuss und Holzabfällen, auch wenn diese zu Pellets, Briketts, Scheiten oder in ähnlicher Form zusammengepresst sind.²⁶ Die Lieferung von Holz (z. B. Rohholz) und Holzserzeugnissen (z. B.

²² BFH, Beschluss vom 7. März 2022, XI B 2/21 (AdV), veröffentlicht am 19. Mai 2022.

²³ Vgl. Urteil EuGH Město Žamberk vom 21. Februar 2013, C-18/12, EU:C:2013:95, Randziffer 34 zu einem "Aquapark".

²⁴ Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 15. März 2021 – 6 K 1257/18. Der BFH hat mit Beschluss vom 17. August 2021 – XI B 29/21 – die Nichtzulassung der Revision gegen dieses Urteil als unbegründet zurückgewiesen.

²⁵ EuGH, Urteil vom 3. Februar 2022, C-515/20.

²⁶ Artikel 122 MwStSystRL und Anlage 2 zum UStG, laufende Nummer 48.

Holzpfähle) unterliegt dagegen dem allgemeinen Steuersatz. In dem BFH-Verfahren, dass dem EuGH-Urteil zugrunde liegt, ging es um die Frage, ob die Lieferung von Holzhackschnitzeln dem ermäßigten Steuersatz unterliegt. Der EuGH hat entschieden, dass der Begriff „Brennholz“ im Sinne des Artikels 122 MwStSystRL jegliches Holz bezeichnet, das nach seinen objektiven Eigenschaften ausschließlich zum Verbrennen bestimmt ist. Die sich aus Artikel 122 MwStSystRL ergebende Befugnis, nur bestimmte Lieferungen von Brennholz einem ermäßigten Steuersatz vorzubehalten, unterliegt laut EuGH der Beachtung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität. Maßgeblich ist danach, ob aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers Holzhackschnitzel und andere Formen von Brennholz austauschbar sind. Ist dies nicht der Fall, was der BFH als vorlegendes Gericht zu prüfen hat, kann die Lieferung von Holzhackschnitzeln nach dem nationalen Recht von dem ermäßigten Mehrwertsteuersatz ausgeschlossen sein, obwohl die Lieferungen anderer Formen von Brennholz ermäßigt besteuert werden. Damit ist die Frage, ob die Lieferung von Holzhackschnitzeln in Deutschland dem ermäßigten Steuersatz unterliegt, immer noch nicht geklärt.

4.4 Begünstigung von Gegenständen widersprüchlich und kompliziert

Die Anlage 2 zum UStG enthält eine Liste mit 55 Kategorien von begünstigten Gegenständen, insbesondere Lebensmittel. Die Lieferungen dieser Gegenstände unterliegen nach § 12 Absatz 2 Nummer 1 UStG dem ermäßigten Umsatzsteuersatz und stellen damit eine Ausnahme von der Regelbesteuerung dar. Von den Ausnahmen zur Regelbesteuerung (z. B. Lebensmittel) werden jedoch Ausnahmen gemacht. So sollen u. a. Langusten, Hummer, Austern und Schnecken mit dem Regelsatz besteuert werden.²⁷ Dies führte immer wieder zu Fragen. So stellte das BMF klar, dass Süßwasserkrebse und Riesengarnelen nicht unter diese Ausnahme von der Ausnahme fallen und begünstigt sind.²⁸

Die Liste der begünstigten Gegenstände führt zu einer Vielzahl von widersprüchlichen Ergebnissen, wie folgende Beispiele zeigen:

Kaffeepulver und Instantkaffee fallen unter den ermäßigten Umsatzsteuersatz.²⁹ Werden jedoch fertige Kaffeegetränke zum Mitnehmen abgegeben, ist der allgemeine Steuersatz anzuwenden, da Getränke grundsätzlich nicht ermäßigt sind. Bei der Lieferung von Milchmischgetränken mit einem Anteil an Milch oder Milcherzeugnissen (z. B. Molke) von mindestens 75 % des Fertigerzeugnisses ist wiederum der ermäßigte Steuersatz anzuwenden.³⁰ Umsatzsteuerlich ist also „Coffee to go“ nicht gleich „Coffee to go“:

- Heißer Kaffee mit einem Schuss Milch: 19 % Umsatzsteuer
- Aufgeschäumte Milch mit einem Espresso (z. B. beim Latte Macchiato): 7 % Umsatzsteuer

²⁷ Anlage 2 zum UStG, laufende Nummer 3.

²⁸ Vgl. BMF-Schreiben vom 5. August 2004, IV B 7 - S 7220 - 46/04, BStBl 2004 I S. 638, Tz. 24 Nummer 3.

²⁹ Anlage 2 zum UStG, laufende Nummer 12.

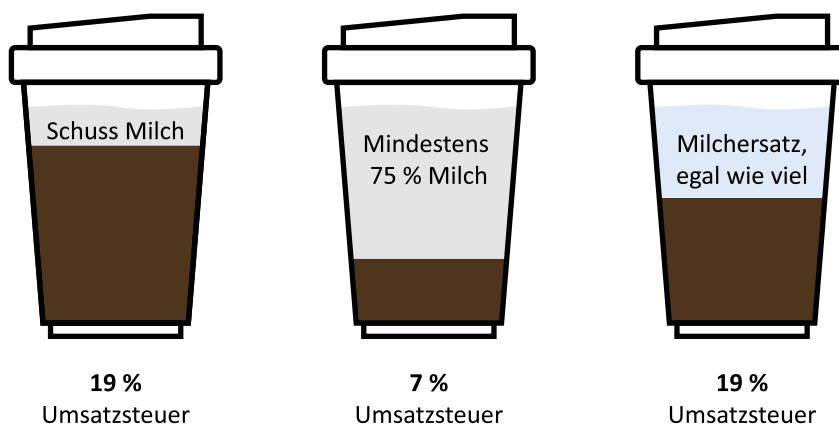
³⁰ Anlage 2 zum UStG, laufende Nummer 35.

- Latte Macchiato aus pflanzlichen Milchersatzprodukten (z. B. „Sojamilch“) statt mit Milch: 19 % Umsatzsteuer

Abbildung 2

Art und Anteil des „Milch“-Zusatzes wirken sich auf Höhe des Steuersatzes aus

Die Widersprüchlichkeiten beim ermäßigten Umsatzsteuersatz am Beispiel des Coffee to go: Milch oder Milchersatzprodukt (z. B. „Sojamilch“), ein Schuss oder eine größere Menge wirken sich unterschiedlich auf den Umsatzsteuersatz aus.



Grafik: Bundesrechnungshof.

Frische Früchte werden ermäßigt besteuert.³¹ Dies gilt ebenfalls für dickflüssige Säfte aus pürierten Früchten (sog. Ganzfruchtsäfte oder „Smoothies“³²) sowie Marmeladen. Werden Früchte jedoch zu Säften gepresst (z. B. Apfelsaft), ist der allgemeine Steuersatz maßgebend.

Leitungswasser unterliegt dem ermäßigten Umsatzsteuersatz. Dagegen ist für Mineralwasser und einfaches Trinkwasser in Fertigpackungen der allgemeine Steuersatz zu entrichten.³³

Blätter, Zweige, Gräser und Moose, die zu Binde- oder Zierzwecken verwendet werden und frisch sind, unterliegen dem ermäßigten Steuersatz.³⁴ Dieser gilt aber nicht, wenn die genannten Bestandteile getrocknet sind. Bei Weihnachtsschmuck aus frischen Zweigen wird deshalb 7 % Umsatzsteuer fällig. Besteht er dagegen aus trockenen Zweigen, sind es 19 %.

Artikel der Monatshygiene, z. B. hygienische Binden und Tampons, werden ermäßigt besteuert.³⁵ Windeln für Babys und Kleinkinder sind jedoch dem allgemeinen Steuersatz zu unterwerfen.

³¹ Anlage 2 zum UStG, laufende Nummer 11.

³² Vgl. BMF-Schreiben vom 5. August 2004, IV B 7 - S 7220 - 46/04, BStBl 2004 I S. 638, Tz. 113 Nummer 8 Buchstabe e.

³³ Anlage 2 zum UStG, laufende Nummer 34.

³⁴ Anlage 2 zum UStG, laufende Nummer 9.

³⁵ Anlage 2 zum UStG, laufende Nummer 55.

Bestimmte medizinische Produkte, z. B. Körperersatzstücke, künstliche Gelenke, orthopädische Apparate, Herzschrittmacher, sind ermäßigt zu besteuern.³⁶ Auf verschreibungspflichtige Medikamente ist jedoch der allgemeine Steuersatz anzuwenden.

Die Abgrenzungsschwierigkeiten (vgl. Tz. 4.3) und Widersprüche beim ermäßigten Umsatzsteuersatz sowie die Tatsache, dass der Unterschied zwischen dem allgemeinen Steuersatz von 19 % und dem ermäßigten Steuersatz von 7 % mit 12 Prozentpunkten erheblich ist, bieten nach Ansicht der Finanzverwaltung häufig auch einen Anreiz für Unternehmer, Leistungen in betrügerischer Absicht lediglich zum ermäßigten Steuersatz zu erklären.³⁷

4.5 Ermäßigung für den Schienenbahnfernverkehr – verdeckte Beihilfe?

Mit dem Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht³⁸ wurden die Personenbeförderungen im Schienenbahnverkehr mit Wirkung vom 1. Januar 2020 insgesamt mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz begünstigt, unabhängig von der Länge der Beförderungsstrecke. Nach § 12 Absatz 2 Nummer 10 UStG wurden zuvor u. a. die Umsätze im schienengebundenen Personennahverkehr ermäßigt besteuert. Voraussetzung für die ermäßigte Besteuerung war, dass die Beförderungsleistung innerhalb einer Gemeinde ausgeführt wurde oder die Beförderungsstrecke nicht mehr als 50 Kilometer betrug. Durch die Gesetzesänderung wurde die Begünstigung auf den schienengebundenen Personenfernverkehr im Inland erweitert, ohne dass es auf die Länge der Beförderungsstrecke ankommt. Nach der Gesetzesbegründung sollte diese Ermäßigung der Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 der Bundesregierung dienen und es den betroffenen Unternehmen über Preissenkungen oder in anderer Weise ermöglichen, die Attraktivität des öffentlichen Personenfernverkehrs zu erhöhen.³⁹

In der Gesetzesbegründung wurde sinngemäß weiter ausgeführt:

Nach der Rechtsprechung des EuGH können die Mitgliedstaaten eine Steuerermäßigung auch selektiv – d. h. nicht auf alle denkbaren Formen der Beförderung – anwenden. Hierbei müssen die Mitgliedstaaten jedoch den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachten.⁴⁰ Gleichartige Dienstleistungen, die miteinander im Wettbewerb stehen, dürfen hinsichtlich der Mehrwertsteuer nicht unterschiedlich behandelt werden. Nach Auffassung der Bundesregierung stellt die isolierte Begünstigung des Schienenbahnfernverkehrs keinen Verstoß

³⁶ Anlage 2 zum UStG, laufende Nummer 52.

³⁷ Vgl. auch Bericht des Bundesrechnungshofes nach § 99 BHO über den ermäßigten Umsatzsteuersatz – Vorschläge für eine künftige Ausgestaltung der Steuerermäßigung – vom 28. Juni 2010, Tzn. 3.3, 3.4 und 3.12.

³⁸ Artikel 3 des Gesetzes zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht vom 21. Dezember 2019, BGBl. 2019 I S. 2886, BStBl 2020 I S. 138.

³⁹ Vgl. Bundestagsdrucksache 19/14338 S. 28.

⁴⁰ EuGH, Urteil vom 9. März 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, Randnummer 28 und die dort angeführte Rechtsprechung.

gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer dar, weil eine Beförderung im Schienenbahnfernverkehr und eine Beförderung mittels anderer Verkehrsträger nach der maßgeblichen Sichtweise eines Durchschnittsverbrauchers nicht gleichartig sind. So sichere der Schienenbahnverkehr aufgrund des Streckennetzes wie kein anderer Verkehrsträger die Mobilität und Flexibilität der Bürger.

Diese Auffassung teilten die Fachreferate des BMF im Vorfeld der Gesetzesbegründung nicht. Sie hatten starke Bedenken, dass die geplante Beschränkung der Ermäßigung auf den Schienenbahnverkehr einen Verstoß gegen den Grundsatz der Neutralität darstellen würde und unionsrechtliche Konsequenzen, z. B. ein Vertragsverletzungsverfahren, nach sich ziehen könnte.

Mehrere Fernbusunternehmen wandten sich im Zusammenhang mit dem Gesetzentwurf an das BMF. Sie waren der Auffassung, dass der Fernbusfernverkehr in die Steuerermäßigung für den Schienenbahnfernverkehr einzubeziehen sei. Ein Unternehmen reichte ein Gutachten ein, wonach eine Ungleichbehandlung von Bahn und Bus im Fernverkehr gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstoße und unionsrechtlich nicht zu rechtfertigen sei. Nach Auffassung dieses Unternehmens sei ferner das Argument der Bundesregierung nicht nachvollziehbar, dass der Schienenbahnfernverkehr aufgrund des Streckennetzes wie kein anderer Verkehrsträger die Mobilität und Flexibilität der Bürger sichere. Wer von Cuxhaven, Saarlouis oder Peine verreisen wolle, könne das nicht mit dem Eisenbahnfernverkehr, wohl aber mit dem Fernbus bewerkstelligen. Das Unternehmen kündigte zur Wahrung seiner Gleichbehandlungsrechte juristische Schritte bis hin zum EuGH gegen die gesetzliche Ungleichbehandlung an.

Tatsächlich ist bei der Kommission die Beschwerde eines Fernbusunternehmens über die Gewährung mutmaßlicher staatlicher Beihilfen durch Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes zugunsten von Schienenfernverkehrsunternehmen eingegangen. Der Ausgang dieses Beschwerdeverfahrens ist noch offen.

4.6 Keine Reform des ermäßigten Steuersatzes

Die Fachreferate des BMF haben seit der Veröffentlichung des Berichts des Bundesrechnungshofes im Jahr 2010 (vgl. Tz. 1) keine Initiativen gestartet, um eine gesetzliche Bereinigung bei den Umsatzsteuersätzen vorzunehmen. Zur Begründung verwies das BMF darauf, dass Änderungen in einem gesellschaftlich so sensiblen Bereich wie dem ermäßigten Umsatzsteuersatz primär aufgrund politischer Entscheidungen erfolgen, die die Fachreferate umsetzen, aber nicht initiieren.

Statt einer durchgreifenden Reform hat der Gesetzgeber den Katalog der Steuersatzermäßigungen in den vergangenen Jahren, bis zum Jahr 2021,⁴¹ sogar um einige Punkte erweitert; im Einzelnen

- für Hörbücher mit Wirkung zum 1. Januar 2015 (Änderung Nummer 50 der Anlage 2 zum UStG)⁴²,
- für die Überlassung von Büchern, Zeitungen und anderen Erzeugnissen des grafischen Gewerbes sowie von Hörbüchern in elektronischer Form mit Wirkung zum 18. Dezember 2019 (Einfügung einer Nummer 14 in § 12 Absatz 2 UStG)⁴³,
- für Erzeugnisse für Zwecke der Monatshygiene mit Wirkung zum 1. Januar 2020 (neue Nummer 55 der Anlage 2 zum UStG)⁴⁴,
- für den öffentlichen Personenschienenbahnfernverkehr zum 1. Januar 2020 (§ 12 Absatz 2 Nummer 10 Buchstabe a UStG)⁴⁵,
- für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen (§ 12 Absatz 2 Nummer 15 UStG), zunächst befristet vom 1. Juli 2020 bis 30. Juni 2021⁴⁶, dann erstmalig verlängert bis 31. Dezember 2022.⁴⁷

Daneben musste das BMF die Anwendung der Steuerermäßigung in zwei Fällen wegen unionsrechtlicher Verstöße einschränken:

1. Aufhebung der Umsatzsteuerermäßigung für die Lieferung lebender Pferde aufgrund eines EuGH-Urteils⁴⁸ mit Wirkung zum 1. Juli 2012 (Aufhebung von Nummer 1 Buchstabe a der Anlage 2 zum UStG)⁴⁹,
2. Beschränkung der Steuerermäßigung für Kunstgegenstände und Sammlungsstücke auf das unionsrechtlich zulässige Maß mit Wirkung zum 1. Januar 2014 (Änderung von § 12

⁴¹ Die Gesetzgebungsmaßnahmen des Jahres 2022 sind in Tz. 4.9 dargestellt.

⁴² Artikel 9 Nummer 8 des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur Europäischen Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25. Juli 2014, BGBl. 2014 I S. 1266, BStBl 2014 I S. 1126.

⁴³ Artikel 11 Nummer 7 des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12. Dezember 2019, BGBl. 2019 I S. 2451, BStBl 2020 I S. 17.

⁴⁴ Artikel 12 Nummer 21 des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12. Dezember 2019, BGBl. 2019 I S. 2451, BStBl 2020 I S. 17.

⁴⁵ Artikel 3 des Gesetzes zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht vom 21. Dezember 2019, BGBl. 2019 I S. 2886, BStBl 2020 I S. 138.

⁴⁶ Artikel 1 Nummer 1 des Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Corona-Steuerhilfegesetz) vom 19. Juni 2020, BGBl. 2020 I S. 1385, BStBl 2020 I S. 550.

⁴⁷ Artikel 3 des Dritten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Drittes Corona-Steuerhilfegesetz) vom 10. März 2021, BGBl. 2021 I S. 330, BStBl 2021 I S. 335.

⁴⁸ EuGH, Urteil vom 12. Mai 2011, C-453/09.

⁴⁹ Artikel 2 des Gesetzes zur Änderung des Gemeindefinanzreformgesetzes und von steuerlichen Vorschriften vom 8. Mai 2012, BGBl. 2012 I S. 1030.

Absatz 2 Nummern 1 und 2 UStG und Einführung der Nummern 12 und 13 in § 12 Absatz 2 UStG)⁵⁰.

4.7 Neue EU-Richtlinie verschärft Subventionswettbewerb

Am 18. Januar 2018 legte die Kommission einen Richtlinienvorschlag zur Änderung der MwStSystRL in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze vor.⁵¹ Dieser enthielt u. a. folgende Punkte:

- Die Mitgliedstaaten sollten wie bisher zwei ermäßigte Steuersätze anwenden können.
- Zusätzlich sollten ein stark ermäßigter Steuersatz sowie ein Nullsatz⁵² möglich sein.
- Der Anwendungsbereich der ermäßigten Steuersätze sollte grundsätzlich für alle Arten von Leistungen geöffnet werden. In einem Negativkatalog sollten Leistungen aufgeführt werden, für die eine Ermäßigung nicht in Betracht kommt.

Das BMF schätzte die Vorschläge als politisch sehr sensibel ein,

- da sie den erreichten Harmonisierungsgrad des Mehrwertsteuersystems aufweichen,
- Forderungen von Interessengruppen nach Steuersenkungen Tür und Tor öffnen und so den Druck auf die nationalen Regierungen/Gesetzgeber deutlich erhöhen und
- vor dem Hintergrund einer zunehmenden Besteuerung von Umsätzen im Bestimmungsland zu einer Zersplitterung des europäischen Mehrwertsteuersystems und damit zu einer Erhöhung der Befolgungskosten der grenzüberschreitend tätigen Unternehmer führen.

Nach fast vierjährigen Verhandlungen erzielten die Mitgliedstaaten am 7. Dezember 2021 einen Kompromiss zum Richtlinienvorschlag der Kommission. Die daraufhin erlassene Richtlinie⁵³ enthält im Wesentlichen folgende Punkte:

- Wie bisher können die Mitgliedstaaten bis zu zwei ermäßigte Steuersätze zwischen 5 % und 15 % anwenden. Dabei können sie aus einem Katalog von 33 Waren- und Dienstleistungskategorien höchstens 24 Kategorien für die Ermäßigung auswählen.
- Neu ist die Möglichkeit, für maximal sieben verbindlich definierte Kategorien einen stark ermäßigten Satz von unter 5 % sowie den Nullsatz anzuwenden. Begünstigungsfähige Kategorien hierfür sind: Lebensmittel, Wasser, Medikamente und medizinische

⁵⁰ Artikel 10 Nummer 5 des Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeRLUmsG) vom 26. Juni 2013, BGBl. 2013 I S. 1809, BStBl 2013 I S. 802.

⁵¹ Vorschlag der Kommission für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der MwStSystRL in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze vom 18. Januar 2018, COM(2018) 20 final, 2018/0005 (CNS).

⁵² Steuerbefreiung mit Vorsteuerabzug.

⁵³ Vgl. Richtlinie (EU) 2022/542 des Rates vom 5. April 2022 zur Änderung der Richtlinien 2006/112/EG und (EU) 2020/285 in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze, ABl. EU 2022, L 107/1. Diese Richtlinie ist am 6. April 2022 in Kraft getreten.

Hilfsmittel, Personenbeförderung, körperliche und elektronische Bücher, Zeitungen und Zeitschriften sowie Solarpaneele.

- Auf den ursprünglich vorgesehenen Negativkatalog konnten sich die Mitgliedstaaten nicht einigen. Stattdessen überarbeiteten sie den Katalog der begünstigungsfähigen Leistungen. Dabei berücksichtigten sie insbesondere den technologischen Wandel, Umweltgesichtspunkte und soziale Aspekte.

Außerdem dürfen die Mitgliedstaaten die ermäßigten Steuersätze oder Steuerbefreiungen mit Recht auf Vorsteuerabzug auf fossile Brennstoffe sowie andere Gegenstände mit ähnlichen Auswirkungen auf die Treibhausemissionen spätestens ab dem 1. Januar 2030 nicht mehr anwenden.⁵⁴ Deutschland muss deshalb den bisher gewährten ermäßigten Steuersatz für Brennholz (vgl. Tz. 4.3) abschaffen.

Nach Einschätzung des BMF löst die Richtlinie vom 5. April 2022 keinen Zwang für eine kurzfristige Änderung des Umsatzsteuergesetzes aus. Notwendige Anpassungen des nationalen Rechts seien frühestens zum 1. Januar 2025 vorzunehmen.⁵⁵

Nach Veröffentlichung der Richtlinie haben Wirtschaftsverbände bereits Vorschläge für weitere Steuersatzermäßigungen oder den Nullsatz unterbreitet. So forderten mehrere Verbände die Bundesregierung dazu auf, bestimmte Produkte, wie Obst und Gemüse, komplett von der Umsatzsteuer zu befreien. Die Bundesregierung müsse diese Möglichkeit nutzen, um gerade Haushalte mit geringem Einkommen zu entlasten.⁵⁶

4.8 Bericht der steuerpolitischen Arbeitsgruppe enthält klares Votum

Vor dem Hintergrund des Richtlinienvorschlages der Kommission beschlossen die Finanzministerinnen und Finanzminister der Länder im Mai 2018, eine Arbeitsgruppe einzurichten. Sie sollte bis Ende März 2019 gesetzgeberische Maßnahmen prüfen und konkrete Vorschläge für eine Weiterentwicklung und Vereinfachung des Umsatzsteuerrechts vorlegen.

Die Finanzministerinnen und Finanzminister der Länder vertraten die Auffassung, dass die Vorschläge der Kommission zur Erweiterung des Anwendungsbereichs der ermäßigten Steuersätze sowie die Einführung stark ermäßigter Sätze bzw. eines Nullsatzes die Rechtsanwendung zusätzlich erschweren und die Anfälligkeit für missbräuchliche Gestaltungen erhöhen würde.

Aufgabe der Arbeitsgruppe war es, den Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes zu überprüfen und die Ermäßigungstatbestände so weiter zu entwickeln, dass sie

⁵⁴ Artikel 105a Absatz 4 MwStSystRL.

⁵⁵ Vgl. Artikel 3 der Richtlinie (EU) 2022/542 des Rates vom 5. April 2022.

⁵⁶ Vgl. Tagesschau vom 21. April 2022, <https://www.tagesschau.de/wirtschaft/verbraucher/mehrwertsteuer-lebensmittel-101.html>, abgerufen am 15. November 2022.

systemgerecht reduziert und abgegrenzt werden können. Konkrete Reformvorschläge sollten so ausgestaltet sein, dass sie den Bürokratieaufwand für Unternehmen und die allgemeinen Befolgungskosten von Wirtschaft und öffentlicher Verwaltung senken sowie die Nachvollziehbarkeit der Besteuerung auf Seiten der Verbraucherinnen und Verbraucher erhöhen.

In ihrem abschließenden Bericht kam die Arbeitsgruppe zu dem Ergebnis, dass eine Reform des ermäßigten Steuersatzes dringend erforderlich sei, ungeachtet zu erwartender Widerstände. Der Bedarf werde deutlich beim Blick in die Praxis. Neben Abgrenzungsschwierigkeiten und Vollzugsdefiziten existierten unionsrechtliche Probleme sowie Inkonsistenzen. Zudem bestünden Zweifel an der Berechtigung einzelner Vergünstigungen. Die Arbeitsgruppe sprach sich insbesondere dafür aus, die Steuerermäßigung bei Lebensmitteln auf solche Produkte zu beschränken, die für den menschlichen Verzehr geeignet und auch bestimmt sind.

Im März 2019 nahmen die Abteilungsleiter und Abteilungsleiterinnen (Steuer) der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder den Bericht der Arbeitsgruppe zur Kenntnis. Zugleich bekräftigten sie ihre Ansicht, eine Weiterentwicklung des Umsatzsteuerrechts mit einfacheren Regeln, klaren Abgrenzungskriterien und weniger Betrugsanfälligkeit anzustreben. Der Bericht der Arbeitsgruppe biete dafür eine gute Grundlage. Auf konkrete Umsetzungsvorschläge verzichteten die Abteilungsleiter und Abteilungsleiterinnen (Steuer).

Die Finanzministerkonferenz befasste sich im März 2019 ebenfalls mit dem Bericht. Das BMF stimmte in diesem Zusammenhang dem Bericht aus fachlicher Sicht in vielen Punkten zu. Eine politische Umsetzung hielt es jedoch kaum für möglich oder sinnvoll. Es wies darauf hin, dass bereits mehrere politische Vorstöße zur generellen Überarbeitung des Anwendungsbereichs des ermäßigten Steuersatzes gescheitert seien. Änderungen waren nur in wenigen Einzelfällen wegen drohender oder bereits verlorener Vertragsverletzungsverfahren durchsetzbar. Im Übrigen vertrat das BMF die Auffassung, dass eine Überprüfung der derzeit im deutschen Recht enthaltenen Ermäßigungstagbestände frühestens dann sinnvoll wäre, wenn der von der Kommission gemachte Legislativvorschlag zur Änderung der MwStSystRL ausdiskutiert und in geltendes Unionsrecht umgesetzt worden sei.

Der Bericht der steuerpolitischen Arbeitsgruppe löste keine weiteren Aktivitäten aus.

4.9 Weitere Steuersatzermäßigungen statt umfassender Reform

In diesem Jahr, nach Erlass der neuen Richtlinie (vgl. Tz. 4.7), hat der Gesetzgeber bereits zwei weitere Ermäßigungen beschlossen:

- Befristete Absenkung des Umsatzsteuersatzes auf 7 % für Lieferungen von Gas über das Erdgasnetz und Wärme über ein Wärmenetz für den Zeitraum vom 1. Oktober 2022 bis 31. März 2024 (§ 28 Absatz 5 und 6 UStG)⁵⁷;
- Weitere Verlängerung des ermäßigten Steuersatzes für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen (§ 12 Absatz 2 Nummer 15 UStG) bis zum 31. Dezember 2023.⁵⁸

Zusätzlich hat die Bundesregierung mit dem Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2022 die Einführung eines Nullsatzes mit Vorsteuerabzug für die Lieferung und Installation von kleineren Photovoltaikanlagen vorgeschlagen (Einfügung eines Absatzes 3 in § 12 UStG mit Wirkung zum 1. Januar 2023).⁵⁹

Mit diesen Änderungen wird der Katalog der Steuersatzermäßigungen erneut umfangreicher.

5 Würdigung

Die jährliche steuerliche Begünstigung durch den ermäßigten Umsatzsteuersatz beträgt fast 35 Mrd. Euro. Dabei gehören einige Tatbestände zu den größten Subventionen in Deutschland. Dennoch hat das BMF diese nicht evaluiert. Zusätzlich führt die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes vielfach zu Abgrenzungsschwierigkeiten und widersprüchlichen Ergebnissen. Das BMF hat die unbestritten notwendige Reform immer noch nicht initiiert. Die neue EU-Richtlinie bietet nun die Chance, eine längst überfällige und durchgreifende Reform beim ermäßigten Umsatzsteuersatz in die Wege zu leiten.

5.1 Subventionspolitische Leitlinien missachtet

Das Steueraufkommen aus dem ermäßigten Steuersatz hat sich seit dem letzten Bericht des Bundesrechnungshofes kontinuierlich erhöht. Lag dieses im Jahr 2008 bei ca. 14,1 Mrd. Euro, so hat es im Jahr 2021 eine Größenordnung von ca. 20,1 Mrd. Euro erreicht. Die subventionspolitischen Leitlinien der Bundesregierung sehen vor, alle im Subventionsbericht aufgeführten Subventionen regelmäßig zu evaluieren (vgl. Tz. 4.2). Gegen diese Leitlinien hat das BMF verstoßen. Obwohl die Steuerermäßigungen bei der Umsatzsteuer alle Vorgaben erfüllen, sind sie nicht in den Katalog der potentiell zu evaluierenden Subventionen aufgenommen worden. Dieser Umstand wiegt schwer. Nicht nur wegen des gestiegenen Steueraufkommens aus dem ermäßigten Steuersatz, sondern auch, weil das externe Gutachten aus dem Jahr 2010 (vgl. Tz. 4.2), von Ausnahmen abgesehen, die Berechtigung der ermäßigten

⁵⁷ Artikel 1 des Gesetzes zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz vom 19. Oktober 2022, BGBl. 2022 I S. 1743.

⁵⁸ Artikel 12 Nummer 1 des Achten Gesetzes zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen vom 24. Oktober 2022, BGBl. 2022 I S. 1838.

⁵⁹ Artikel 9 Nummer 4 i. V. m. Artikel 30 Absatz 6 des Gesetzentwurfes der Bundesregierung eines Jahressteuergesetzes 2022 (JStG 2022), Bundestagsdrucksache 20/3879 vom 10. Oktober 2022 S. 23.

Steuersätze grundsätzlich infrage gestellt hat. Eine Evaluierung ist aus diesen Gründen dringend angezeigt. Dass sich das BMF dieser Aufgabe nicht stellt, hält der Bundesrechnungshof für nicht hinnehmbar. Jedwede Subvention sollte kritisch überprüft werden, da sie immer eine Begünstigung Einzelner zulasten der Allgemeinheit bedeutet. Das gilt umso mehr, wenn die Subvention einen Dauercharakter annimmt, steigende Mindereinnahmen nach sich zieht und nicht zuletzt wissenschaftliche Untersuchungen ihre Abschaffung nahelegen.

5.2 Abgrenzungsschwierigkeiten hingenommen und Widersprüche nicht beseitigt

Jede Steuerermäßigung kann zu Abgrenzungsschwierigkeiten führen. Die Vielzahl der Gerichtsentscheidungen und die hohe Anzahl der veröffentlichten BMF-Schreiben sind ein nachdrücklicher Beweis dafür. Viele Sachverhalte des täglichen Lebens können je nach Blickwinkel des einzelnen Durchschnittsverbrauchers unterschiedlich beurteilt werden (z. B. Schwimmbad oder Spaßbad, vgl. Tz. 4.3). Deshalb bereitet die rechtlich zutreffende Einordnung von Umsätzen in der Praxis sowohl Unternehmen als auch der Finanzverwaltung Schwierigkeiten. Je weniger Tatbestände unter den ermäßigten Steuersatz subsumiert werden können und je weniger Ausnahmen es gibt, desto einfacher ist die Rechtsanwendung für alle Beteiligten. Auch aus diesem Grund sollten die Tatbestände für den ermäßigten Steuersatz minimiert werden.

Außerdem ist die Liste der begünstigten Gegenstände in Anlage 2 zum UStG unübersichtlich und kompliziert. Sie führt zudem teilweise zu widersprüchlichen Ergebnissen. Eine einfache und klare Systematik, möglichst ohne Ausnahmen, ist erforderlich. Widersprüchliche Ergebnisse sollten vermieden werden.

5.3 Unionsrechtliche Bedenken nicht ernst genommen

Bei der Steuersatzermäßigung für den Personenfernverkehr hat das BMF unionsrechtliche Bedenken aus dem eigenen Haus nicht berücksichtigt. Es hat die Steuerermäßigung auf den Schienenbahnfernverkehr beschränkt und die Personenbeförderung im Omnibusfernverkehr außen vorgelassen. Nun liegt bei der Kommission eine Beschwerde über die Gewährung mutmaßlicher staatlicher Beihilfen zugunsten von Schienenverkehrsunternehmen vor. Der Ausgang dieses Verfahrens ist offen. Es ist möglich, dass die Kommission sowohl die Unionsrechtswidrigkeit der eingeführten Steuersatzermäßigung feststellt als auch von verdeckten Beihilfen im Umsatzsteuerrecht ausgeht. Ein Beihilfeverfahren könnte zu hohen finanziellen Belastungen für Deutschland führen.

Das BMF hätte diese Gefahren vermeiden können, wenn für die Personenbeförderung im Fernverkehr gar keine Steuerermäßigung eingeführt worden wäre.

5.4 Reformbedarf ignoriert und weitere Ermäßigungen zugelassen

Der Reformbedarf beim ermäßigten Umsatzsteuersatz ist seit vielen Jahren offenkundig. Beispielsweise führte die Universität Saarbrücken bereits 2010 in ihrem Gutachten aus, dass allein die Steuerermäßigung für Lebensmittel gerechtfertigt erscheint (vgl. Tz. 4.2). Auch die steuerpolitische Arbeitsgruppe kam in ihrem abschließenden Bericht zu dem Ergebnis, dass eine Reform des ermäßigten Steuersatzes dringend erforderlich sei (vgl. Tz. 4.8).

In Anbetracht dieses Handlungsbedarfs verwundert es, dass seit dem Jahr 2012 weder die Bundesregierung noch das BMF, entgegen dem Rat seiner Fachreferate, die Reform auf den Weg gebracht haben. Stattdessen sind neue Vergünstigungen hinzugekommen, die die Interessen einzelner Branchen bedienen. Aus Sicht des Bundesrechnungshofes ist das unverstündlich, denn bisherige Erfahrungen lehren, dass Vergünstigungen nicht zurückgenommen werden; es sei denn, es drohen Sanktionen durch die Kommission oder es entsteht Handlungsdruck durch die Rechtsprechung des EuGH (vgl. Tz. 4.6).

Die Mitgliedstaaten können aufgrund der neuen Richtlinie vom 5. April 2022 weitere Steuerermäßigungen einführen und sogar den Nullsatz für bestimmte Kategorien von Waren und Dienstleistungen zulassen. Wirtschaftsverbände haben bereits die Einführung zusätzlicher Steuersatzermäßigungen sowie die Einführung von stark ermäßigten Steuersätzen oder dem Nullsatz gefordert. Weitere Forderungen sind in den nächsten Monaten zu erwarten. Stark ermäßigte Umsatzsteuersätze und der Nullsatz sind jedoch dem deutschen Umsatzsteuerrecht bislang fremd. Ihre Einführung würde das Umsatzsteuerrecht ggf. weiter verkomplizieren und könnte einen Wettbewerb um die Begünstigung bestimmter Waren und Dienstleistungen und damit letztendlich eine Subventionsspirale auslösen.

Es besteht die Gefahr, dass die Steuermindereinnahmen durch die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf eine wachsende Anzahl von Waren und Dienstleistungen immer höher werden.

Schließlich vergrößert sich die Lücke zwischen allgemeinem Steuersatz und den ermäßigten Steuersätzen durch einen Steuersatz von unter 5 % und durch den Nullsatz beträchtlich. Der große Unterschied zwischen dem allgemeinen Steuersatz von 19 % und dem ermäßigten Steuersatz von 7 % hat bereits in der Vergangenheit dazu angereizt, Leistungen zu Unrecht zum ermäßigten Steuersatz zu erklären. Diese Gefahr dürfte sich verstärken, wenn die Differenz wächst.

Eine Überprüfung der derzeit im deutschen Recht enthaltenen Ermäßigungstatbestände sei frühestens dann sinnvoll, wenn eine neue Richtlinie zu den ermäßigten Steuersätzen verabschiedet worden sei. So argumentierte das BMF im Vorfeld der Finanzministerkonferenz im März 2019 (vgl. Tz. 4.8). Die Richtlinie ist Anfang April 2022 in Kraft getreten und gibt den Mitgliedstaaten ein Zeitfenster bis zum 1. Januar 2025, um das nationale Recht anzupassen. Das BMF muss nun dieses Zeitfenster für eine Reform nutzen, wenn es sich an seinen eigenen Aussagen messen lassen will.

Nach Verabschiedung der Richtlinie hat der Gesetzgeber bereits zwei neue Ermäßigungstatbestände beschlossen. Zusätzlich hat die Bundesregierung die Einführung eines Nullsatzes mit Vorsteuerabzug für die Lieferung und Installation von Photovoltaikanlagen in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht. Damit ist eine neue Runde eingeleitet worden, den Katalog der Steuersatzermäßigungen zu erweitern. Der Bundesrechnungshof befürchtet, dass es dabei nicht bleibt, sondern weitere Wünsche an den Gesetzgeber herangetragen werden.

6 Schlussfolgerungen und Empfehlungen

Der Bundesrechnungshof bekräftigt aus den dargestellten Gründen seine Empfehlung, den Katalog der Begünstigungen in § 12 Absatz 2 UStG sowie in der Anlage 2 zum UStG grundlegend zu überarbeiten. Dabei sollte jede einzelne Begünstigung evaluiert, d. h. auf Schwachstellen untersucht und kritisch hinterfragt werden.

Der Bundesrechnungshof empfiehlt dem BMF, seine eigenen Vorgaben zu erfüllen und Subventionen einer regelmäßigen Erfolgskontrolle zu unterziehen. Bei den ermäßigten Steuersätzen hat das BMF eindeutig gegen diese Vorgaben verstoßen. Die letzte Evaluierung hat im Jahr 2010 stattgefunden. Seitdem ist das Aufkommen aus dem ermäßigten Steuersatz beträchtlich gestiegen und infolgedessen auch der Umfang der steuerlichen Begünstigung Einzelner zulasten der Allgemeinheit.

Eine Steuersatzermäßigung wird oftmals mit der Begründung eingeführt, dass diese dem Endverbraucher zugutekommen soll. Dieser Effekt ist jedoch nicht gewährleistet, weil Unternehmer nicht gesetzlich verpflichtet werden können, die Umsatzsteuersatzsenkung an den Leistungsempfänger weiterzugeben. Nach Auffassung des Bundesrechnungshofes ist daher immer zu prüfen, ob anstelle einer Subvention nicht eine direkte Förderung und Transfers der bessere Weg wären.

Wenn sich der Gesetzgeber für eine Subvention entscheidet, hält es der Bundesrechnungshof für unabdingbar, bei der Einführung eine Befristung vorzusehen. Auch dieser Gedanke ist Teil der subventionspolitischen Leitlinien, den das BMF bislang so nicht umsetzt. Das Gegenteil ist der Fall. Befristungen sind die absolute Ausnahme.⁶⁰ Das BMF sollte deshalb bei einer Evaluierung neben der Abschaffung von Ausnahmetatbeständen auch deren Befristung im Blick haben.

Spätestens jetzt, nachdem der Legislativvorschlag der Kommission in geltendes Unionsrecht umgesetzt worden ist, ist eine Überprüfung der im deutschen Recht enthaltenen Ermäßigungstatbestände geboten. Der Rechtsrahmen, in dem sich das nationale Recht zukünftig

⁶⁰ Z. B. Steuersatzermäßigung für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen mit Ausnahme der Abgabe von Getränken, wenn diese im Zeitraum vom 1. Juli 2020 bis 31. Dezember 2023 erbracht werden (§ 12 Absatz 2 Nummer 15 UStG); vgl. Tz. 3.1.

bewegen kann, steht nunmehr fest. Der dringenden Reform kann sich das BMF unter Verweis auf ausstehende unionsrechtliche Änderungen nicht mehr verschließen.

Der Bundesrechnungshof empfiehlt dem BMF, den Forderungen aus verschiedenen Kreisen nach weiteren Steuersatzermäßigungen, der Einführung von stark ermäßigten Steuersätzen oder dem Nullsatz grundsätzlich nicht nachzukommen. Nur so kann das BMF vermeiden, dass das Steuerrecht weiter verkompliziert wird, Abgrenzungsschwierigkeiten zunehmen sowie der Bürokratieaufwand für Unternehmen und Finanzverwaltung wächst.

Eine Reform des ermäßigten Umsatzsteuersatzes sollte die Ergebnisse wissenschaftlicher Studien zugrunde legen. Aktuelle Evaluierungen sind längst überfällig. Sinnvoll erscheint insbesondere eine Ausnahmenbeschränkung auf den Bereich der Grundversorgung. Die Bundesregierung sollte – im Rahmen der dringend nötigen Reform – darauf achten, keine Klientelpolitik zu betreiben und einzelne Interessengruppen zulasten der Allgemeinheit zu bevorzugen. Darüber hinaus würde eine dauerhafte Subventionierung in vielen Bereichen mit entsprechenden Steuermindereinnahmen einhergehen.

Der Bundesrechnungshof weist darauf hin, dass eine solide Basis für die Staatsfinanzen gegenwärtig – aber auch in Zukunft – wichtig ist. Die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes führt zu einer jährlichen steuerlichen Begünstigung von fast 35 Mrd. Euro. Steuerliche Mehreinnahmen lassen sich daher unmittelbar durch die Einschränkung des Katalogs der ermäßigt besteuerten Leistungen erzielen. Diese Mehreinnahmen sind für die Konsolidierung der Staatsfinanzen dringend notwendig. Der Gesetzgeber sollte deshalb die parlamentarischen Beratungen zur neuen EU-Richtlinie nutzen, um den ermäßigten Steuersatz grundlegend und nachhaltig zu reformieren.

Korn

Dr. Bieber

Beispiele zur Abgrenzung der Umsätze aus der kurzfristigen Vermietung von Wohn- und Schlafräumen (§ 12 Absatz 2 Nummer 11 UStG)

Leistung dient unmittelbar der Beherbergung --> ermäßigter Steuersatz	Leistung dient nicht unmittelbar der Beherbergung --> allgemeiner Steuersatz	Leistung ist keine Beherbergungsleistung --> allgemeiner Steuersatz
Überlassung von möblierten und mit anderen Einrichtungsgegenständen (z. B. Fernsehgerät, Radio, Telefon, Zimmersafe) ausgestatteten Räumen	Verpflegungsleistungen (z. B. Frühstück, Halb- oder Vollpension, „All inclusive“) ^a	Überlassung von Tagungsräumen
Stromanschluss	Getränkeversorgung aus der Minibar	Überlassung von Räumen zur Ausübung einer beruflichen oder gewerblichen Tätigkeit
Überlassung von Bettwäsche, Handtüchern und Bademänteln	Nutzung von Kommunikationsnetzen (insbesondere Telefon und Internet)	Gesondert vereinbarte Überlassung von Plätzen zum Abstellen von Fahrzeugen
Reinigung der gemieteten Räume	Nutzung von Fernsehprogrammen außerhalb des allgemein und ohne gesonderten Entgelt zugänglichen Programms („pay per view“)	Überlassung von nicht ortsfesten Wohnmobilen, Caravans, Wohnanhängern, ausbooten, und Yachten
Bereitstellung von Körperpflegeutensilien, Schuhputz- und Nähzeug	Leistungen, die das körperliche, geistige und seelische Wohlbefinden steigern („Wellnessangebote“) ^b	Beförderungen in Schlafwagen der Eisenbahnen
Weckdienst	Überlassung von Fahrberechtigungen für den Nahverkehr, die jedoch nach § 12 Absatz 2 Nummer 10 UStG dem ermäßigten Steuersatz unterliegen können	Überlassung von Kabinen auf der Beförderung dienenden Schiffen
Bereitstellung eines Schuhputzautomaten	Transport von Gepäck außerhalb des Beherbergungsbetriebs	Vermittlung von Beherbergungsleistungen

Leistung dient unmittelbar der Beherbergung --> ermäßigter Steuersatz	Leistung dient nicht unmittelbar der Beherbergung --> allgemeiner Steuersatz	Leistung ist keine Beherbergungsleistung --> allgemeiner Steuersatz
Mitunterbringung von Tieren in den überlassenen Wohn- und Schlafräumen	• Überlassung von Sportgeräten und -anlagen • Ausflüge • Reinigen und Bügeln von Kleidung, Schuhputzservice • Transport zwischen Bahnhof/Flughafen und Unterkunft • Einräumung von Parkmöglichkeiten, auch wenn diese nicht gesondert vereinbart und vergütet werden	Umsätze von Tierpensionen

Erläuterungen:

- ^a Die Abgabe von Speisen kann jedoch nach § 12 Absatz 2 Nummer 15 UStG bis zum 31. Dezember 2023 dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.
- ^b Die Überlassung von Schwimmbädern oder die Verabreichung von Heilbädern kann jedoch nach § 12 Absatz 2 Nummer 9 Satz 1 UStG dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.

Quelle: Bundesrechnungshof.