



Bericht nach § 88 Absatz 2 BHO

an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

Maßnahmen des Bundesministeriums der Finanzen zur Reform des ermäßigten Umsatzsteuersatzes

BMF beteiligt den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages nicht
an der politischen Bewertung der Reform

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

Gz.: VIII 2 - 0002224

24. Mai 2024

Dieser Bericht des Bundesrechnungshofes ist urheberrechtlich geschützt.

Bundesministerium der Finanzen schließt Parlament von Reformdebatte aus

Eine Reform des ermäßigten Umsatzsteuersatzes ist seit Jahren überfällig. Ausgangspunkt hierfür sollte eine Bewertung des Ist-Zustandes aus steuerfachlicher Sicht sein. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat die politische Bewertung interner Evaluierungsergebnisse vorweggenommen, ohne das Parlament zu beteiligen. Dies gilt es nachzuholen.

Worum geht es?

Der Bundesrechnungshof hatte bereits mehrfach eine Reform des ermäßigten Umsatzsteuersatzes angemahnt, zuletzt im Jahr 2022. Das BMF kündigte daraufhin eine Überprüfung an. Über die Ergebnisse wollte es dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages (Finanzausschuss) berichten. Obwohl die Evaluierung aus steuerfachlicher Sicht einen Reformbedarf bestätigte, hat das BMF den Finanzausschuss darüber nicht informiert. Stattdessen hat es selbst entschieden, dass ökonomische und gesellschaftliche Umstände gegen eine Reform sprechen.

Was ist zu tun?

Der Bundesrechnungshof empfiehlt dem Finanzausschuss, einen Bericht des BMF anzufordern. Darin sollte das BMF eine sinnvolle Zielstruktur für die Umsatzsteuersätze darstellen und die einzelnen Begünstigungstatbestände aus steuerfachlicher Sicht bewerten. Auf dieser Grundlage kann der Finanzausschuss in eine Debatte über die Reform des ermäßigten Umsatzsteuersatzes eintreten.

Was ist das Ziel?

Die jährliche steuerliche Begünstigung durch den ermäßigten Steuersatz beträgt aktuell ca. 35 Mrd. Euro und birgt erhebliches Potenzial für Steuermehreinnahmen. Um dieses Potenzial zu heben, bedarf es einer lange überfälligen, grundlegenden Reform. Eine breit angelegte Diskussion unter Einbeziehung des Parlaments, in der steuerfachliche Aspekte den Ausgangspunkt bilden, ist hierfür unerlässlich.

Inhaltsverzeichnis

0	Zusammenfassung	5
1	Anlass der Berichterstattung	7
2	Steueraufkommen und steuerliche Begünstigung	7
3	Rechtsgrundlagen	10
3.1	Unionsrechtliche Vorgaben	10
3.2	Nationales Recht	11
4	Bestandsaufnahme im Jahr 2022	11
4.1	Feststellungen des Bundesrechnungshofes	11
4.2	Empfehlungen des Bundesrechnungshofes	13
5	Sitzung des Finanzausschusses am 18. Januar 2023	14
6	Maßnahmen des BMF	15
6.1	Zeitlicher Ablauf	15
6.2	Ergebnis der internen Prüfung	16
7	BMF erfüllt Erwartungen des Finanzausschusses nicht	17

Abkürzungsverzeichnis

A

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

B

BMF *Bundesministerium der Finanzen*

BStBl *Bundessteuerblatt*

BWV *Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung*

F

Finanzausschuss *Finanzausschuss des Deutschen Bundestages*

M

MwStSystRL *Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie*

N

Nullsteuersatz *Steuerbefreiung mit Recht auf Vorsteuerabzug*

U

UStG *Umsatzsteuergesetz*

0 Zusammenfassung

Steuerpflichtige Umsätze unterliegen grundsätzlich dem allgemeinen Umsatzsteuersatz von 19 %. Für bestimmte Umsätze ermäßigt sich dieser Steuersatz auf 7 %. Bereits im Jahr 2010 hatte der Bundesrechnungshof einen „Bericht nach § 99 BHO über den ermäßigten Umsatzsteuersatz – Vorschläge für eine künftige Ausgestaltung der Steuerermäßigung“ veröffentlicht. Darin wies er auf den dringenden Reformbedarf hin und empfahl, den Katalog der Steuerermäßigungen grundlegend zu überarbeiten.

- 0.1 Statt den ermäßigten Steuersatz zu reformieren, ließ das BMF neue Ausnahmen zu. Ausweislich der Subventionsberichte der Bundesregierung stieg der Umfang der jährlichen steuerlichen Begünstigung durch den ermäßigten Steuersatz seit dem Jahr 2010 um 10 Mrd. Euro auf ca. 35 Mrd. Euro im Jahr 2021. Deshalb führte der Bundesrechnungshof eine erneute Bestandsaufnahme durch und informierte am 13. Dezember 2022 den Finanzausschuss mit einem Bericht nach § 88 Absatz 2 BHO „Reform des ermäßigten Umsatzsteuersatzes lange überfällig“¹ über seine Prüfungserkenntnisse.
- 0.2 Der Bundesrechnungshof wiederholte in diesem Bericht seine Empfehlung, den Katalog der Steuerermäßigungen grundlegend zu überarbeiten. Er empfahl dem BMF, umsatzsteuerrechtliche Subventionen einer regelmäßigen Erfolgskontrolle zu unterziehen. Außerdem ließen sich Mehreinnahmen für den Bundeshaushalt unmittelbar durch die Einschränkung des Katalogs der ermäßigt besteuerten Leistungen erzielen. Diese Mehreinnahmen sind für die Konsolidierung der Staatsfinanzen dringend notwendig. Sinnvoll erscheint insbesondere eine Ausnahmenbeschränkung auf den Bereich der Grundversorgung (Tz. 4.2).
- 0.3 Der Finanzausschuss beriet den Bericht in seiner Sitzung am 18. Januar 2023. Es bestand fraktionsübergreifend Einigkeit hinsichtlich der Reformnotwendigkeit, insbesondere im Hinblick auf das erreichte Volumen der Begünstigung von 35 Mrd. Euro. Die zuständige Parlamentarische Staatssekretärin im BMF führte in der Sitzung aus, das BMF habe sich für das Jahr 2023 vorgenommen, die Umsatzsteuersätze daraufhin zu untersuchen, inwieweit man Veränderungen vornehmen könne und eine umfassende Reform möglich sei. Sie stimmte zu, dass man auch die Länder einbinden müsse, sobald man sich im BMF auf Reformvorschläge geeinigt habe. Genauso werde man auch den Deutschen Bundestag beteiligen. Für die Evaluierung der Steuersätze werde eine Kommission eingesetzt (Tz. 5).
- 0.4 Statt einer Kommission richtete das BMF eine interne Arbeitsgruppe mit Mitgliedern aus drei Referaten ein. Die Arbeitsgruppe kam in ihrem Abschlussbericht zu dem Ergebnis, dass aus steuerfachlicher Sicht eine Reform wünschenswert sei, die den Umsatzsteuersatz vereinheitlichen und z. B. nur Lebensmittel ermäßigt besteuern würde.

¹ Veröffentlicht unter: <https://www.bundesrechnungshof.de>.

Eine Reform lehnte sie dennoch aus aktuellen ökonomischen und gesellschaftlichen Gründen als politisch nicht durchsetzbar ab. Über dieses Ergebnis informierte das BMF den Finanzausschuss nicht.

Änderungen beim ermäßigten Umsatzsteuersatz plant das BMF in dieser Legislaturperiode nicht mehr (Tzn. 6.1 und 6.2).

- 0.5 Nach Auffassung des Bundesrechnungshofes hat das BMF mit seinem Fokus auf ökonomische und gesellschaftliche Gründe die Chance verpasst, trotz guter steuerfachlicher Argumente für eine Reform, eine Debatte darüber zu initiieren. Den richtigen Zeitpunkt für eine Reform wird es mit dieser Herangehensweise nicht geben. Denn es werden immer auch Argumente dafür zu finden sein, den Katalog der ermäßigt besteuerten Lieferungen und Leistungen nicht einzuschränken – seien es internationale Krisen, wirtschaftliche Entwicklungen oder sonstige steuerfremde Erwägungen (Tz. 7).
- 0.6 Der Bundesrechnungshof empfiehlt dem Finanzausschuss, einen Bericht des BMF anzufordern. In diesem Bericht sollte das BMF eine sinnvolle Zielstruktur für die Umsatzsteuersätze darstellen und die einzelnen Begünstigungstatbestände aus steuerfachlicher Sicht bewerten. Auf dieser Grundlage erhielte der Finanzausschuss die Möglichkeit, in eine Debatte über die Reform des ermäßigten Umsatzsteuersatzes einzutreten (Tz. 7).
- 0.7 Das BMF hatte Gelegenheit, zu dem Entwurf dieses Berichts Stellung zu nehmen. Es hat den Feststellungen des Bundesrechnungshofes nicht widersprochen. Die inhaltlichen Hinweise des BMF sind in dieser Fassung des Berichts berücksichtigt.

1 Anlass der Berichterstattung

Der Bundesrechnungshof hatte sich in der Vergangenheit mehrfach mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz befasst. So hatte er bereits im Jahr 2010 einen „Bericht nach § 99 BHO über den ermäßigten Umsatzsteuersatz – Vorschläge für eine künftige Ausgestaltung der Steuerermäßigung“² veröffentlicht. Darin wies er auf den dringenden Reformbedarf hin und empfahl, den Katalog der Steuerermäßigungen grundlegend zu überarbeiten.

Der Präsident des Bundesrechnungshofes als Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung (BWV) nahm diesen Bericht im Jahr 2013 in seinen BWV-Band „Chancen zur Sicherung des Umsatzsteueraufkommens“³ auf und wies auf die fehlende Umsetzung der Vorschläge hin.

Statt den ermäßigten Steuersatz zu reformieren, ließ das BMF neue Ausnahmen zu. Ausweislich der Subventionsberichte der Bundesregierung stieg der Umfang der jährlichen steuerlichen Begünstigung durch den ermäßigten Steuersatz seit dem Jahr 2010 um 10 Mrd. Euro auf ca. 35 Mrd. Euro im Jahr 2021. Der Bundesrechnungshof hielt deshalb nach der Bundestagswahl im Jahr 2021 eine erneute Bestandsaufnahme für angezeigt. Seine Prüfungserkenntnisse fasste er in einem Bericht nach § 88 Absatz 2 BHO an den Finanzausschuss „Reform des ermäßigten Umsatzsteuersatzes lange überfällig“ vom 13. Dezember 2022 zusammen.⁴

Im vorliegenden Bericht informiert der Bundesrechnungshof den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages über den weiteren Fortgang.

Das BMF hatte Gelegenheit, zu dem Entwurf des Berichts Stellung zu nehmen. Es hat den Feststellungen des Bundesrechnungshofes nicht widersprochen. Die inhaltlichen Hinweise des BMF sind in dieser Fassung des Berichts berücksichtigt.

2 Steueraufkommen und steuerliche Begünstigung

Die Umsatzsteuer ist eine der wichtigsten Einnahmequellen des Bundes. Das Umsatzsteueraufkommen⁵ stieg in den Jahren 2016 bis 2019 von 217,1 Mrd. Euro auf 243,3 Mrd. Euro. Im zweiten Halbjahr 2020 wurden aufgrund der Corona-Pandemie die Steuersätze herabgesetzt

² Bundestagsdrucksache 17/2290 (neu) vom 28. Juni 2010.

³ Schriftenreihe des BWV, Band 17 vom Januar 2013, Tz. 3.1 und Anlage 1.

⁴ Bericht nach § 88 Absatz 2 BHO vom 13. Dezember 2022, Gz.: VIII 2 - 0000703; veröffentlicht unter: <https://www.bundesrechnungshof.de>.

⁵ In dieser Textziffer umfasst das Umsatzsteueraufkommen auch das Aufkommen aus der Einfuhrumsatzsteuer.

(vgl. Tz. 3.2). Dies hatte zur Folge, dass das Umsatzsteueraufkommen auf 219,5 Mrd. Euro fiel. Im Jahr 2022 betrug das Umsatzsteueraufkommen 254,9 Mrd. Euro.⁶

Nach Schätzung des BMF entfielen, wie bereits im Jahr 2008, von dem Umsatzsteueraufkommen in den Jahren 2016 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 bis 2022 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 bis 2022 bei mindestens 8 % lag.⁷ Das Volumen der steuerlichen Begünstigung durch den ermäßigten Umsatzsteuersatz erhöhte sich über die Jahre deutlich.⁸ Es stieg von 29,8 Mrd. Euro im Jahr 2016 auf 35,0 Mrd. Euro im Jahr 2022.

Tabelle 1

Begünstigung durch den ermäßigten Umsatzsteuersatz in den Jahren 2016 bis 2022

	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
	<i>in Mrd. Euro</i>						
Umsatzsteueraufkommen	217,1	226,4	234,8	243,3	219,5	250,8	254,9
Aufkommen ermäßigter Steuersatz ^a	17,4	18,1	18,8	19,5	17,6	20,1	20,4
Steuerliche Begünstigung durch den ermäßigten Steuersatz ^b	29,8	31,0	32,2	33,4	33,7	34,5	35,0

Erläuterung:

^a 8 % des Umsatzsteueraufkommens.

^b Berechnung für die Jahre 2016 bis 2019 und für die Jahre 2021 und 2022: Aufkommen ermäßigter Steuersatz geteilt durch 7 mal 12. Berechnung für das Jahr 2020: Aufkommen ermäßigter Steuersatz geteilt durch 6 mal 11,5.

Quelle: Bundesrechnungshof.

⁶ Statistisches Bundesamt (Destatis), Fachserie 14, Reihe 4, Finanzen und Steuern, Ausgabe 2022, S. 5.

⁷ Vom 1. Juli 2020 bis 31. Dezember 2023 waren Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen mit Ausnahme der Abgabe von Getränken zum ermäßigten Steuersatz zu versteuern, sodass sich der Anteil des Umsatzsteueraufkommens, der auf den ermäßigten Steuersatz entfiel, in dieser Zeit erhöht haben dürfte. Mangels konkreter Zahlen weist der Bundesrechnungshof in der Tabelle 1 auch für die Jahre 2020 bis 2022 einen Anteil von 8 % aus. Dabei dürfte es sich um die untere Grenze des privilegierten Umsatzsteuervolumens handeln.

⁸ Das Volumen der steuerlichen Begünstigung ergibt sich aus der Differenz der Steuersätze. Für die Jahre 2015 bis 2019 und für die Jahre 2021 und 2022 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 %.

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.⁹

Da der Bundesrechnungshof in allen Jahren den Anteil des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf 8 % des Gesamtaufkommens geschätzt hat, beruht der ausgewiesene Anstieg der Begünstigung von 24,2 Mrd. Euro im Jahr 2008 auf 35 Mrd. Euro im Jahr 2022 rein rechnerisch auf einem Preis- und Konjunkturreffekt. Bei dieser Methode bleibt außer Acht, dass zusätzliche Mindereinnahmen durch die Einführung weiterer Steuersatzermäßigungen in den letzten Jahren entstanden sind. Darunter fallen insbesondere die Steuersatzermäßigungen für:

- die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält mit Wirkung vom 1. Januar 2010 (Einfügung einer Nummer 11 in § 12 Absatz 2 Umsatzsteuergesetz, UStG):¹⁰ 945 Mio. Euro volle Jahreswirkung;¹¹
- die Überlassung von Büchern, Zeitungen und anderen Erzeugnissen des grafischen Gewerbes sowie von Hörbüchern in elektronischer Form mit Wirkung vom 18. Dezember 2019 (Einfügung einer Nummer 14 in § 12 Absatz 2 UStG):¹² 85 Mio. Euro volle Jahreswirkung;¹³
- Personenbeförderungen im Schienenbahnfernverkehr mit Wirkung vom 1. Januar 2020 (Erweiterung von § 12 Absatz 2 Nummer 10 UStG):¹⁴ 500 Mio. Euro volle Jahreswirkung;¹⁵
- Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen (Einfügung einer Nummer 15 in § 12 Absatz 2 UStG), zunächst befristet vom 1. Juli 2020 bis 30. Juni 2021¹⁶, dann erstmalig verlängert bis 31. Dezember 2022¹⁷, dann nochmals verlängert bis 31. Dezember 2023:¹⁸ 3 400 Mio. Euro volle Jahreswirkung;¹⁹

⁹ 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.

¹⁰ 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.

¹¹ Bundestagsdrucksache 17/15 vom 9. November 2009 S. 15.

¹² 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.

¹³ Bundestagsdrucksache 19/13436 vom 23. September 2019 S. 78

¹⁴ 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.

¹⁵ Bundestagsdrucksache 19/14338 vom 22. Oktober 2019 S. 17.

¹⁶ Artikel 1 Nummer 1 des Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Corona-Steuerhilfegesetz) vom 19. Juni 2020, BGBl. 2020 S. 1385, BStBl 2020 I S. 550.

¹⁷ Artikel 3 des Dritten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Drittes Corona-Steuerhilfegesetz) vom 10. März 2021, BGBl. 2021 S. 330, BStBl 2021 I S. 335.

¹⁸ Artikel 12 Nummer 1 des Achten Gesetzes zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen vom 24. Oktober 2022, BGBl. 2022 I S. 1838, BStBl 2023 I S. 625.

¹⁹ Bundestagsdrucksache 19/26544 vom 9. Februar 2021 S. 8.

- Lieferungen von Gas über das Erdgasnetz und Wärme über ein Wärmenetz (Einfügung der Absätze 5 und 6 in § 28 UStG), befristet vom 1. Oktober 2022 bis 31. März 2024:²⁰
6 245 Mio. Euro volle Jahreswirkung.²¹

3 Rechtsgrundlagen

3.1 Unionsrechtliche Vorgaben

Die wesentlichen Eckpunkte zum Steuersatz innerhalb der Europäischen Union sind in den Artikeln 96 bis 100 Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) geregelt. Diese Artikel wurden durch eine neue Richtlinie vom 5. April 2022²² geändert, sodass die Mitgliedstaaten mehr Flexibilität bei der Festlegung der nationalen Mehrwertsteuersätze haben. Die unionsrechtlichen Vorgaben stellen sich wie folgt dar:

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

Nach Artikel 98 Absatz 1 MwStSystRL können die Mitgliedstaaten höchstens zwei ermäßigte Steuersätze anwenden, die mindestens 5 % betragen müssen. Dabei können sie aus einem Katalog von 33 Waren- und Dienstleistungskategorien höchstens 24 Kategorien für die Ermäßigung auswählen (vgl. Anhang III MwStSystRL).

Außerdem haben die Mitgliedstaaten durch die neue Richtlinie die Möglichkeit, für maximal sieben verbindlich definierte Kategorien einen stark ermäßigten Satz von unter 5 % oder einen Nullsteuersatz (Steuerbefreiung mit Recht auf Vorsteuerabzug) zu gewähren (Artikel 98 Absatz 2 MwStSystRL). Begünstigungsfähige Kategorien hierfür sind im Wesentlichen: Lebensmittel, Wasser, Medikamente und medizinische Hilfsmittel, Personenbeförderung, körperliche und elektronische Bücher, Zeitungen und Zeitschriften sowie Solarpaneele.

Die Regelungen in Artikel 98 Absätze 1 und 2 MwStSystRL haben fakultativen Charakter. Die Mitgliedstaaten sind also nicht verpflichtet, einen ermäßigten Steuersatz anzuwenden. Es steht ihnen frei, die in der MwStSystRL abschließend beschriebenen Bereiche ganz, teilweise oder auch gar nicht zu begünstigen.

²⁰ Artikel 1 des Gesetzes zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz vom 19. Oktober 2022, BGBl. 2022 I S. 1743, BStBl 2022 I S. 1435.

²¹ Bundestagsdrucksache 20/3530 vom 20. September 2022 S. 7.

²² 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.

3.2 Nationales Recht

Auf umsatzsteuerpflichtige Umsätze ist grundsätzlich der allgemeine Steuersatz von zurzeit 19 % anzuwenden (§ 12 Absatz 1 UStG). Für eine Reihe von Umsätzen, die in § 12 Absatz 2 Nummern 1 bis 15 UStG aufgeführt sind, kommt der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung. Er beträgt zurzeit 7 %.²³

Insbesondere unterliegen dem ermäßigten Steuersatz die Lieferungen, die Einfuhr, der innergemeinschaftliche Erwerb und die Vermietung der Gegenstände aus der Anlage 2 zu § 12 Absatz 2 Nummern 1, 2, 12, 13 und 14 UStG (im Folgenden: Anlage 2 zum UStG). Dazu gehören z. B. land- und forstwirtschaftliche Erzeugnisse, Lebensmittel, bestimmte Hilfsmittel für kranke Personen und Kunstgegenstände. Allein die Anlage 2 zum UStG umfasst 55 Kategorien von begünstigten Gegenständen.

Zusätzlich sind bestimmte andere Leistungen steuerbegünstigt, z. B.:

- kulturelle Veranstaltungen (§ 12 Absatz 2 Nummer 7 Buchstabe a UStG),
- Leistungen gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Einrichtungen (§ 12 Absatz 2 Nummer 8 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).

4 Bestandsaufnahme im Jahr 2022

4.1 Feststellungen des Bundesrechnungshofes

Der Bundesrechnungshof fasste seine Prüfungserkenntnisse in einem Bericht nach § 88 Absatz 2 BHO an den Finanzausschuss „Reform des ermäßigten Umsatzsteuersatzes lange überfällig“ zusammen.²⁴ Darin zeigte er u. a. folgende Defizite und Schwachstellen auf:

²³ Während der Corona-Pandemie senkte der Gesetzgeber diese Steuersätze für den Zeitraum vom 1. Juli 2020 bis 31. Dezember 2020 auf 16 % bzw. auf 5 %, vgl. 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.

²⁴ Bericht nach § 88 Absatz 2 BHO vom 13. Dezember 2022, Gz.: VIII 2 - 0000703.

Abgrenzungsschwierigkeiten und Widersprüche

Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes führt in der Praxis regelmäßig zu Abgrenzungsschwierigkeiten und widersprüchlichen Ergebnissen, wie folgendes Beispiel zeigt:

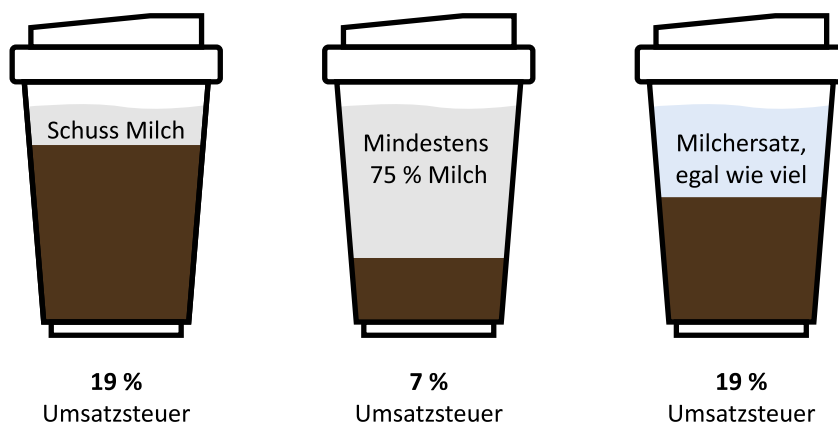
Kaffeepulver und Instantkaffee fallen unter den ermäßigten Umsatzsteuersatz.²⁵ Werden jedoch fertige Kaffeegetränke zum Mitnehmen abgegeben, ist der allgemeine Steuersatz anzuwenden, da Getränke grundsätzlich nicht ermäßigt sind. Bei der Lieferung von Milchlischgetränken mit einem Anteil an Milch oder Milcherzeugnissen (z. B. Molke) von mindestens 75 % des Fertigerzeugnisses ist wiederum der ermäßigte Steuersatz anzuwenden.²⁶ 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
- Latte Macchiato aus pflanzlichen Milchersatzprodukten (z. B. „Sojamilch“) statt mit Milch: 19 % Umsatzsteuer

Abbildung 1

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.

Die rechtlich zutreffende Einordnung von Umsätzen bereitet sowohl Unternehmen als auch der Finanzverwaltung Schwierigkeiten. Weniger Ermäßigungstatbestände würden allen Beteiligten die Rechtsanwendung erleichtern.

²⁵ Anlage 2 zum UStG, laufende Nummer 12.

²⁶ Anlage 2 zum UStG, laufende Nummer 35.

Fehlende Evaluierung

Außerdem kritisierte der Bundesrechnungshof den Verstoß gegen die subventionspolitischen Leitlinien der Bundesregierung, die eine regelmäßige Evaluierung von Subventionen in Bezug auf den Grad der Zielerreichung sowie ihrer Effizienz und Transparenz fordern. Vor dem Hintergrund eines Subventionsvolumens von ca. 35 Mrd. Euro hielt er eine regelmäßige Erfolgskontrolle für unerlässlich.

Auch die Finanzministerinnen und Finanzminister der Länder vertraten im Jahr 2018 die Auffassung, dass die Ermäßigungstatbestände systemgerecht reduziert werden sollten. Sie setzten eine Arbeitsgruppe ein, die zu dem Ergebnis kam, dass eine Reform des ermäßigten Steuersatzes dringend erforderlich sei, ungeachtet zu erwartender Widerstände. Konsequenzen löste diese Einschätzung jedoch nicht aus. Der Bundesrechnungshof bemängelte, dass die Bundesregierung und das BMF den unbestrittenen Reformbedarf ignorierten.

Verschärfter Subventionswettbewerb durch neues Unionsrecht

Die neue Richtlinie vom 5. April 2022 (vgl. Tz. 3.1) erlaubt es den Mitgliedstaaten, weitere ermäßigte Umsatzsteuersätze einzuführen. Insbesondere können sie für maximal sieben verbindlich definierte Kategorien einen stark ermäßigten Satz von unter 5 % sowie den Nullsteuersatz anwenden. Der Bundesrechnungshof befürchtete, dass die Einführung stark ermäßigter Umsatzsteuersätze und des Nullsteuersatzes das Umsatzsteuerrecht weiter verkomplizieren würde.

Der Gesetzgeber hat bereits eine weitere Ausnahme von der Regelbesteuerung zugelassen und mit Wirkung vom 1. Januar 2023 einen Nullsteuersatz für Umsätze im Zusammenhang mit bestimmten Photovoltaikanlagen eingeführt (§ 12 Absatz 3 UStG).²⁷

4.2 Empfehlungen des Bundesrechnungshofes

Der Bundesrechnungshof wiederholte in dem Bericht vom 13. Dezember 2022 zum einen seine Empfehlung, den Katalog der Steuerermäßigungen grundlegend zu überarbeiten. Er empfahl dem BMF, umsatzsteuerrechtliche Subventionen einer regelmäßigen Erfolgskontrolle zu unterziehen. Dies galt umso mehr, da der Umfang der steuerlichen Begünstigung durch den ermäßigten Steuersatz seit dem Jahr 2010 um 10 Mrd. Euro auf ca. 35 Mrd. Euro gestiegen war.

Zum anderen wies der Bundesrechnungshof das BMF darauf hin, dass spätestens mit dem neuen unionsrechtlichen Rahmen eine Überprüfung der im deutschen Recht enthaltenen

²⁷ Artikel 16 Nummer 5 i. V. m. Artikel 43 Absatz 6 Jahressteuergesetz 2022 (JStG 2022) vom 16. Dezember 2022, BGBl. 2022 I S. 2294, BStBl 2023 I S. 7.

Ermäßigungstatbestände geboten ist. Den Forderungen aus verschiedenen Kreisen nach weiteren Steuersatzermäßigungen, der Einführung von stark ermäßigten Steuersätzen oder dem Nullsteuersatz sollte das BMF grundsätzlich nicht nachkommen. So kann es vermeiden, dass das Steuerrecht weiter verkompliziert wird, Abgrenzungsschwierigkeiten zunehmen sowie der Bürokratieaufwand für Unternehmen und Finanzverwaltung wächst.

Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes führt zu einer jährlichen steuerlichen Begünstigung von ca. 35 Mrd. Euro. Der Bundesrechnungshof wies darauf hin, dass die Einschränkung des Katalogs der ermäßigt besteuerten Leistungen unmittelbar zu steuerlichen Mehreinnahmen führen kann. Dabei hielt er eine Ausnahmenbeschränkung auf den Bereich der Grundversorgung für sinnvoll.²⁸ Im Reformfall würde die darauf entfallende Begünstigung bestehen bleiben. Die verbleibenden zusätzlichen Steuereinnahmen würden gleichwohl einen hohen Beitrag für die Konsolidierung der Staatsfinanzen leisten.

5 Sitzung des Finanzausschusses am 18. Januar 2023

Der Finanzausschuss beriet den Bericht in seiner Sitzung am 18. Januar 2023 in Form einer Selbstbefassung.²⁹ Alle Fraktionen teilten die Kritik des Bundesrechnungshofes an den Widersprüchen und Abgrenzungsschwierigkeiten beim ermäßigten Umsatzsteuersatz. Es bestand fraktionsübergreifend Einigkeit hinsichtlich der Reformnotwendigkeit, insbesondere im Hinblick auf das erreichte Volumen der Begünstigung von 35 Mrd. Euro – im Vergleich zum Jahr 2010 ein Anstieg um 10 Mrd. Euro. Für den Erfolg des Reformprozesses hielten es einige Abgeordnete für wichtig, die Finanzministerkonferenz frühzeitig einzubinden.

Die zuständige Parlamentarische Staatssekretärin im BMF führte in der Sitzung aus, dass eine umfassend angelegte Reform der Umsatzsteuersätze einen breiten gesellschaftlichen und politischen Konsens darüber erfordere, welche Leistungen umsatzsteuerrechtlich förderungswürdig seien. Vor diesem Hintergrund habe sich das BMF für das Jahr 2023 vorgenommen, die Umsatzsteuersätze daraufhin zu untersuchen, inwieweit man Veränderungen vornehmen könne und eine umfassende Reform möglich sei. Da der Prozess schwierig sei, wolle man sich auf keinen Zeitplan festlegen. Sie stimmte zu, dass man auch die Länder einbinden müsse, sobald man sich im BMF auf Reformvorschläge geeinigt habe. Genauso werde man auch den Deutschen Bundestag beteiligen. Für die Evaluierung der Steuersätze werde eine Kommission eingesetzt.

²⁸ Das BMF hat darauf hingewiesen, dass bei dem zu definierenden Begriff der Grundversorgung auch Abgrenzungsprobleme auftreten können.

²⁹ Kurzprotokoll der 40. Sitzung des Finanzausschusses vom 18. Januar 2023, TOP 4, Protokoll-Nummer 20/40.

6 Maßnahmen des BMF

6.1 Zeitlicher Ablauf

Nach der Ankündigung im Finanzausschuss wollte das BMF die Einrichtung der Kommission zunächst koalitionsintern vorbesprechen. In die Gesprächsvorbereitung für die Parlamentarische Staatssekretärin waren sowohl die Unterabteilung III C³⁰ als auch die Unterabteilung I A³¹ eingebunden. Letztere entwarf ein Szenario für das weitere Vorgehen: „Eine Kommission, die auf Bundesebene alle drei Koalitionsparteien (beispielsweise auf St-Ebene) sowie Ländervertreter einbindet, und dies mit wenigen Wissenschaftlern kombiniert, könnte einen Bericht erarbeiten, auf dessen Basis politische Entscheidungen vorbereitet werden könnten.“ Dieses Szenario wurde jedoch nicht umgesetzt.

Wenige Tage später richtete die Staatssekretärin eine Mail an den Leiter der Abteilung I³²: „Wir werden hier also Aktion zeigen und eine Analyse anstellen müssen – auch wenn wir uns hinsichtlich der politischen Realitäten, was die Umsetzbarkeit solcher Vorschläge angeht, vollkommen im Klaren sind. Diesbezüglich sind PStin H und ich einer Meinung.“ Sie bat Abteilungsleiter I um die Einrichtung einer BMF-internen Kommission, bestehend aus Mitgliedern der Abteilung I und der Abteilung III, die sich der Kritik des Bundesrechnungshofes annehmen und die bestehenden Vergünstigungen aus volkswirtschaftlicher wie auch steuerfachlicher Sicht einer kritischen Analyse unterziehen sollte. Dabei sollte „ohne Schranken im Kopf“ eine sinnvolle Zielstruktur für reduzierte Umsatzsteuersätze festgelegt und auf dieser Basis die bestehenden Regelungen bewertet werden.

Weil der Themenkomplex in der Wissenschaft mehrfach aufgearbeitet worden sei, entschieden die zuständigen Stellen im BMF, keine externen Experten in die Prüfung einzubeziehen. Stattdessen wurden die betroffenen Fachreferate aus den für Grundsatz- und Umsatzsteuerfragen zuständigen Abteilungen zu einer BMF-internen Arbeitsgruppe zusammengezogen, um die Literatur zum Thema zu sichten und einen Bericht für die Hausleitung zu erstellen. Den Entwurf stimmten die Referate untereinander ab und übermittelten ihn mit Vorlage vom 12. Mai 2023 an die Parlamentarische Staatssekretärin (vgl. Tz. 6.2). Da der Bericht keine Änderungsempfehlung enthielt, verzichtete das BMF auf eine Beteiligung der Länder.

Die beteiligten drei Referate schlugen in ihrer Vorlage vom 12. Mai 2023 vor, eine Kurzversion des Prüfungsergebnisses im 29. Subventionsbericht der Bundesregierung³³ zu veröffentlichen. Die Veröffentlichung sollte dem BMF gleichsam als Nachweis dafür dienen, dass es gegenüber den Abgeordneten gegebene Zusagen einhalte und die angekündigte Prüfung durchgeführt habe. Im Zuge der Ressortabstimmung zum 29. Subventionsbericht der

³⁰ Das vertretene Referat III C 2 ist mit juristischem Fokus für die Umsatzsteuer zuständig.

³¹ Das vertretene Referat I A 2 ist mit volkswirtschaftlichem Fokus für die Umsatzsteuer zuständig.

³² Die Abteilung I im BMF ist zuständig für finanzpolitische und volkswirtschaftliche Grundsatzfragen.

³³ Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2021 bis 2024 (29. Subventionsbericht), veröffentlicht am 6. September 2023.

Bundesregierung scheiterte dieses Vorhaben jedoch. Das Referat I A 2 im BMF plante darauf hin, diese Ausführungen in einer anderen Publikation des BMF zu platzieren, die nicht ressortabgestimmt werden muss. Nach den Erkenntnissen des Bundesrechnungshofes hat das BMF das Prüfungsergebnis bislang nicht veröffentlicht.

Seit der Vorlage des Berichts an die Parlamentarische Staatssekretärin sind keine weiteren Schritte in Bezug auf eine Reform des ermäßigten Umsatzsteuersatzes erkennbar. Das BMF beteiligte weder die Länder noch informierte es den Finanzausschuss über die Ergebnisse seiner internen Prüfung.

Das BMF teilte dem Bundesrechnungshof auf Nachfrage mit Schreiben vom 19. März 2024 mit, dass für diese Legislaturperiode keine Reform der Umsatzsteuersätze geplant sei.

6.2 Ergebnis der internen Prüfung

Der BMF-interne Abschlussbericht vom 12. Mai 2023 enthält folgende Kernaussagen:

- Aus fachlicher Sicht wäre es ökonomisch effizient, die Umsatzsteuer über einen weitestgehend einheitlichen Satz zu erheben und nur in sehr begründeten Ausnahmefällen davon abzuweichen. Gestützt werde diese Einschätzung durch ein Forschungsgutachten aus dem Jahr 2010³⁴, in dem die Autoren empfahlen, nur die Ermäßigung für Lebensmittel beizubehalten.
- Unter dem Aspekt der Subventionierung wäre es grundsätzlich zielgerichteter, unbürokratischer und ökonomischer, möglichst wenig Ausnahmen bei der Umsatzsteuer zuzulassen. Förderwürdige Tatbestände sollten stattdessen durch direkte und befristete Finanzhilfen oder andere Direkttransfers unterstützt werden.
- Da die Umsatzsteuer nach der Einkommensteuer das größte Steueraufkommen generiert, wäre es für eine solide Staatsfinanzierung wichtig, dass die Besteuerungsgrundlage nicht durch Ausnahmetatbestände durchlöchert wird.
- Durch Abgrenzungsschwierigkeiten bei unterschiedlichen Steuersätzen und Ausnahmen würden Bürokratiekosten entstehen (z. B. durch Gerichtsverfahren, Prüfaufwand auf Unternehmens- und Finanzamtsseite, erhöhte Informationsbedarfe). Diese Kosten würden überproportional mit der Komplexität der Ausdifferenzierung der Umsatzsteuersätze steigen.

Aus steuerfachlicher Sicht hielt die BMF-interne Arbeitsgruppe eine (ggf. aufkommensneutrale) Reform für wünschenswert, die den Umsatzsteuersatz vereinheitlichen und z. B. nur Lebensmittel ermäßigt besteuern würde. Weiterhin förderwürdige Tatbestände sollten über direkte, befristete Finanzhilfen mit regelmäßiger Evaluierung gefördert werden.

³⁴ 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.

Daneben ging die Arbeitsgruppe auch auf das aktuelle ökonomische und gesellschaftliche Umfeld ein und schlussfolgerte, dass eine Reform unter den gegebenen Umständen kaum umsetzbar sei. So seien preistreibende Maßnahmen bei aktuell steigenden Preisen ökonomisch problematisch. Falls die Unternehmer eine Umsatzsteuersatzerhöhung nicht weitgehend an die Endverbraucherinnen und Endverbraucher weitergeben könnten, würden die Kostenbestandteile für Unternehmen noch weiter steigen. Außerdem seien Steuererhöhungen in Bereichen, die gesellschaftlich erwünscht gefördert werden, wie z. B. Nahrungsmittel, Gesundheit, Kultur und Öffentlicher Personennahverkehr, im Rahmen der Krisen der letzten Jahre und der aktuellen ökonomischen Bedingungen nicht zielführend.

Der Bericht endet mit folgendem Fazit: „Abweichend von den Empfehlungen der Steuertheorie werden aktuell die gegen eine Reform sprechenden Argumente höher gewichtet als die zu erwartenden Vorteile aus einer Bereinigung des Systems.“

7 BMF erfüllt Erwartungen des Finanzausschusses nicht

Die zuständige Parlamentarische Staatssekretärin im BMF hatte in der 40. Sitzung des Finanzausschusses am 18. Januar 2023 avisiert, dass

- das BMF noch in diesem Jahr mit der angekündigten Prüfung der Begünstigungstatbestände bei der Umsatzsteuer beginnen und hierfür eine Kommission einsetzen werde,
- man auch die Länder einbinden werde, sobald man sich im BMF auf Reformvorschläge geeinigt habe und
- auch den Deutschen Bundestag beteiligen werde.

Mit diesen Äußerungen hat das BMF große Erwartungen geweckt, die es nicht annähernd erfüllt hat:

- Anstelle einer Kommission evaluierte eine interne Arbeitsgruppe aus drei Referaten die Begünstigungstatbestände bei der Umsatzsteuer. Der Bundesrechnungshof kritisiert, dass das BMF den ursprünglichen Ansatz, Vertreter verschiedener politischer Ebenen sowie Wissenschaftler mit diesem Thema zu befassen, offensichtlich nicht weiterverfolgte.
- Der Bericht der internen Arbeitsgruppe endete als Bestandteil einer Leitungsvorlage. Selbst die angedachte Veröffentlichung einer Kurzversion im 29. Subventionsbericht scheiterte am Widerstand eines anderen Ressorts. Da die Suche nach einer alternativen Publikationsmöglichkeit ergebnislos verlief, verließen die Erkenntnisse der Arbeitsgruppe das BMF nicht. Mit der Beschränkung auf ein internes Papier verspielte das BMF die Chance, eine Reformdebatte – mit Beteiligten außerhalb des BMF – anzustoßen.
- Dieses Ergebnis ist umso ernüchternder, weil die interne Arbeitsgruppe zu dem Ergebnis gekommen war, dass aus steuerfachlicher Sicht eine Reform wünschenswert sei, die z. B. nur auf Lebensmittel eine Ermäßigung zulassen würde. Nach Auffassung des Bundesrechnungshofes hätte das BMF auf dieser Grundlage in den weiteren Austausch mit den

Ländern und den politischen Gremien gehen müssen. Allein die fachliche Bewertung sollte Ausgangspunkt für nachfolgende politische Erwägungen sein. Diese Erwägungen wurden jedoch am Ende des Berichts bereits vorweggenommen und entziehen einer Reform bzw. selbst bloßen Diskussionen über eine Reform jeglichen Boden.

- Es ist nicht erkennbar, dass das BMF Veränderungen beim ermäßigten Steuersatz mit einem jährlichen Begünstigungsvolumen von 35 Mrd. Euro herbeiführen möchte.

Eine grundlegende Reform des ermäßigten Umsatzsteuersatzes ist aus Sicht des Bundesrechnungshofes lange überfällig. Bislang entscheiden jedoch politische, ökonomische oder gesellschaftliche Erwägungen über die Frage der Reformfähigkeit, während steuerfachliche Gesichtspunkte regelmäßig in den Hintergrund treten. Mit dieser Herangehensweise wird es den richtigen Zeitpunkt für eine Reform nicht geben. Denn es werden immer Argumente dafür zu finden sein, den Katalog der ermäßigt besteuerten Lieferungen und Leistungen nicht einzuschränken – seien es internationale Krisen, wirtschaftliche Entwicklungen oder sonstige steuerfremde Erwägungen.

Bedenklich ist, wenn das BMF trotz festgestellter steuerfachlicher Sinnhaftigkeit eine Reformdebatte aus ökonomischen oder gesellschaftlichen Erwägungen gar nicht erst initiieren möchte.

Gleichwohl bewertet der Bundesrechnungshof das Vorgehen des BMF grundsätzlich positiv. So hat es in einem ersten Schritt den Arbeitsauftrag der Staatssekretärin erfüllt und „ohne Schranken im Kopf“ eine sinnvolle Zielstruktur für die Umsatzsteuersätze festgelegt. Mit dieser Struktur als Maßstab hätte es die Begünstigungstatbestände einzeln überprüfen müssen. In einem zweiten Schritt hätte es die Ergebnisse in einem Bericht an den Finanzausschuss aus steuerfachlicher Sicht wiedergeben und ggf. mit einer ergänzenden Bewertung kommentieren müssen. Auf dieser Grundlage hätte der Ausschuss in eine Reformdebatte eintreten können. Stattdessen hat das BMF seine Prüfungsergebnisse dem Finanzausschuss nicht zur Kenntnis gegeben und damit dessen Erwartungen im Wesentlichen nicht erfüllt.

Der Bundesrechnungshof empfiehlt dem Finanzausschuss, einen solchen Bericht des BMF anzufordern.

Korn

Dr. Bieber

Beglaubigt: Simone Seltzsa, Tarifbeschäftigte

Wegen elektronischer Bearbeitung ohne Unterschrift und Dienstsiegelabdruck.