

## Unterrichtung

durch den Bundesrechnungshof

### Bericht nach § 99 der Bundeshaushaltsordnung über den ermäßigten Umsatzsteuersatz – Vorschläge für eine künftige Ausgestaltung der Steuerermäßigung

#### Inhaltsverzeichnis

	Seite
<b>0 Zusammenfassung</b> .....	4
<b>1 Vorbemerkung</b> .....	4
<b>2 Der ermäßigte Umsatzsteuersatz</b> .....	5
2.1 Rechtliche Grundlagen .....	5
2.2 Entstehung und Ziele .....	6
2.3 Umsatzsteueraufkommen und steuerliche Begünstigung .....	6
2.4 Reformüberlegungen .....	6
<b>3 Prüfungserkenntnisse</b> .....	7
3.1 Wesentliche Feststellungen .....	7
3.2 Begünstigung von Gegenständen unübersichtlich und widersprüchlich .....	8
3.3 Missbräuchliche Anwendung der Begünstigung bei „Außer-Haus-Umsätzen“ .....	9
3.4 Abgrenzung bei Kombinationsartikeln schwierig .....	9
3.5 Begünstigung von Reit- und Rennpferden gemeinschaftsrechtswidrig .....	10
3.6 Begünstigung für Heimtierfutter und gartenbauliche Erzeugnisse nicht mehr zeitgemäß .....	10
3.7 Unterschiedliche Besteuerung von Brennholz und Holzabfällen nicht gerechtfertigt .....	11
3.8 Abgrenzung bei Körperersatzstücken schwierig .....	11

	Seite
3.9 Begünstigung von Kunstgegenständen und Sammlungsstücken gemeinschaftswidrig .....	12
3.10 Abgrenzung bei zahntechnischen Leistungen schwierig .....	13
3.11 Begünstigung der Auftragsforschung privater Forschungs- einrichtungen gemeinschaftswidrig .....	13
3.12 Missbräuchliche Anwendung der Begünstigung bei Werkstätten für behinderte Menschen und Integrationsprojekten .....	14
3.13 Begünstigung von gemeinnützigen Einrichtungen gemeinschaftswidrig .....	14
3.14 Saunanutzung nur als Heilbehandlung begünstigt .....	14
3.15 Begünstigung der Personenbeförderung mit Schiffen nicht mehr gerechtfertigt .....	15
3.16 Begünstigung der Personenbeförderung mit Drahtseilbahnen nicht sachgerecht .....	15
3.17 Begünstigung von Beherbergungsleistungen umstritten .....	16
<b>4 Position des Bundesfinanzministeriums .....</b>	<b>16</b>
<b>5 Zusammenfassende Bewertung und Empfehlung .....</b>	<b>16</b>
<b>Anhang 1 Ermäßigt besteuerte Leistungen nach § 12 Absatz 2 Nummer 1 bis 11 UStG .....</b>	<b>18</b>
<b>Anhang 2 Liste der dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Gegenstände nach Anlage 2 zum UStG .....</b>	<b>19</b>

**Abkürzungsverzeichnis**

ABl. EU	Amtsblatt der Europäischen Union
AO	Abgabenordnung
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl.	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
DB	Der Betrieb
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
FiFo Köln	Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln
JStG	Jahressteuergesetz
MwSt	Mehrwertsteuer
MwStSystemRL	Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie
Rs.	Rechtssache
UR	Umsatzsteuer-Rundschau
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
ZEW	Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH

## 0 Zusammenfassung

0.1 Das Umsatzsteuergesetz sieht neben dem Regelsteuersatz von 19 Prozent einen ermäßigten Steuersatz von 7 Prozent vor. Ermäßigungen wurden ursprünglich aus sozial-, kultur-, agrar- und verkehrspolitischen Motiven eingeführt. Zweck war, Güter des lebensnotwendigen Bedarfs und bestimmte Leistungen (z. B. öffentlicher Personennahverkehr) zu verbilligen. Die Begünstigung durch den ermäßigten Steuersatz belief sich im Jahre 2008 auf 24,2 Mrd. Euro.

0.2 Einzelne Ermäßigungstatbestände wurden wegen der schwierigen Abgrenzung und systematischer Schwachstellen in der Vergangenheit häufig kritisiert. Gleichwohl kamen weitere Steuerermäßigungen hinzu. Das Bundesfinanzministerium wies in einem Bericht aus dem Jahre 2007 darauf hin, dass viele der ursprünglichen Begründungen keinen Bestand mehr haben. Dennoch gelten fast alle Begünstigungen bis heute unverändert fort. Frühere Gesetzesinitiativen mit dem Ziel, den Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes einzuschränken, waren nicht erfolgreich (vgl. Tz. 2).

0.3 Der Bundesrechnungshof hat in den letzten Jahren eine Vielzahl von Prüfungen zum Anwendungsbereich des ermäßigten Umsatzsteuersatzes durchgeführt. Er stellte dabei u. a. fest, dass die Umsatzsteuerermäßigungen

- schwierig von regelbesteuerten Umsätzen abzugrenzen sind;
- einen hohen Personaleinsatz erfordern, um eine gesetzeskonforme Besteuerung sicherzustellen;
- die Finanzverwaltung vor erhebliche Probleme stellen und angemessene Kontrollen nur mit einem enormen Verwaltungsaufwand zu leisten wären;
- häufig sachlich nicht mehr begründet sind;
- zu Mitnahmeeffekten und missbräuchlichen Gestaltungen genutzt werden;
- zum Teil nicht mit dem Gemeinschaftsrecht in Einklang stehen.

Um den Katalog von begünstigten Gegenständen für die Finanzverwaltung handhabbar zu machen, bedurfte es eines 140-Seiten-Schreibens des Bundesfinanzministeriums und zahlreicher Schreiben zu Einzelfragen. Dennoch steht die Finanzverwaltung den Abgrenzungsproblemen häufig hilflos gegenüber. In den letzten zehn Jahren ergingen mehr als 300 Gerichtsentscheidungen zum ermäßigten Steuersatz und gegenwärtig sind 14 weitere Verfahren anhängig. Beispielsweise mussten sich die Richter des Bundesfinanzhofes mit der Frage befassen, ob Milchersatzprodukte pflanzlichen Ursprungs Milch oder Milchlischgetränke sind. Das Bundesfinanzministerium musste z. B. darauf hinweisen, dass Trockenmoos (Regelsteuersatz) durch Anfeuchten nicht wieder zu frischem Moos (ermäßigter Steuersatz) wird.

Der wachsende Abstand zwischen Regelsteuersatz und ermäßigtem Steuersatz hat zudem den Anreiz verstärkt, Leistungen gegenüber den Finanzämtern zum ermäßigten Steuersatz zu erklären (vgl. Tz. 3).

0.4 Dieser Bericht stellt die Prüfungserkenntnisse des Bundesrechnungshofes zu einzelnen Ermäßigungstatbeständen zusammenfassend dar. Die Tatbestände sind beispielhaft und nicht abschließend. Sie reichen von dem ermäßigten Steuersatz für Reit- und Rennpferde, über die Begünstigung von Kunstgegenständen und Sammlungsstücken, der Saunanutzung als Heilbehandlung, bis hin zum Verkauf von Blättern, Zweigen und Gräsern (vgl. Tz. 3.2 bis 3.17).

0.5 Der Bundesrechnungshof hält eine einheitliche Besteuerung im Einzelfall für zweckmäßig, um schwierige Abgrenzungsfragen sowie Verwaltungsaufwand zu vermeiden und das Steuerrecht erheblich zu vereinfachen. Eine Beibehaltung von überholten oder gemeinschaftsrechtswidrigen Ermäßigungen wird den Ansprüchen an ein modernes und effizientes Steuerungsinstrument nicht gerecht. Zumindest ist aber eine einfache und klare Systematik für Umsatzsteuerermäßigungen geboten (vgl. Tz. 5).

0.6 Der Bundesrechnungshof empfiehlt daher, den Katalog der Steuerermäßigungen grundlegend zu überarbeiten. Jede einzelne Begünstigung sollte auf systematische Schwachstellen untersucht und kritisch hinterfragt werden. Soweit damit Mehreinnahmen verbunden sein sollten, wird politisch zu entscheiden sein, wie diese genutzt werden können, z. B. zur Absenkung des Regelsteuersatzes. Darüber hinaus regt der Bundesrechnungshof an, Zielsetzung, Effizienz und Effektivität des ermäßigten Umsatzsteuersatzes regelmäßig zu evaluieren. Dabei sollte auch berücksichtigt werden, dass andere finanzpolitische Instrumente wie direkte Subventionen, Änderungen bei den direkten Steuern oder Sozialtransfers meist zielgenauer wirken als die Steuerermäßigung.

## 1 Vorbemerkung

Der ermäßigte Umsatzsteuersatz hat in Deutschland erhebliche finanzwirtschaftliche Bedeutung. Im Jahre 2008 wurden ermäßigt besteuerte Umsätze von über 523 Mrd. Euro getätigt.<sup>1</sup> Damit war eine steuerliche Begünstigung von 24,2 Mrd. Euro verbunden. Der 22. Subventionsbericht der Bundesregierung weist unter den 20 größten Steuervergünstigungen allein vier Umsatzsteuerermäßigungen mit einem Volumen von 3,6 Mrd. Euro aus.<sup>2</sup>

Seit Einführung der Mehrwertsteuer im Jahre 1968 war der ermäßigte Steuersatz häufig Gegenstand der politischen

<sup>1</sup> Statistisches Bundesamt, Umsatzsteuerstatistik Eckdaten 2008, erschienen 22. März 2010.

<sup>2</sup> Ausgewiesen sind die Umsatzsteuerermäßigungen für kulturelle unterhaltende Leistungen, für den öffentlichen Personennahverkehr, für Beherbergungsleistungen und für Umsätze der Zahntechniker. Vgl. 22. Subventionsbericht der Bundesregierung für die Jahre 2007 bis 2010 vom 7. Januar 2010.

Diskussion. Teilweise waren die Gründe für die Einführung bestimmter Ermäßigungen weggefallen. Gleichwohl kamen weitere Ermäßigungstatbestände hinzu.

Gesetzesinitiativen mit dem Ziel, den Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes einzuschränken, waren nicht erfolgreich. Auch die derzeitige Bundesregierung sieht Handlungsbedarf beim ermäßigten Umsatzsteuersatz. Nach dem Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP vom 26. Oktober 2009 soll der Katalog der Steuerermäßigungen überprüft werden.

Der Bundesrechnungshof hat eine Vielzahl von Prüfungen zur Anwendung und zum Vollzug des ermäßigten Umsatzsteuersatzes durchgeführt. Dabei hinterfragte er bei den einzelnen Ermäßigungen insbesondere

- deren Ziele und Aktualität,
- wie sie in der Verwaltungspraxis umgesetzt und kontrolliert werden,
- ob sie mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sind und
- wer steuerlich begünstigt wird.

In diesem Bericht fasst der Bundesrechnungshof seine Prüfungserkenntnisse der letzten Jahre zusammen.

## 2 Der ermäßigte Umsatzsteuersatz

### 2.1 Rechtliche Grundlagen

Die Umsatzsteuer gehört nach ihrer wirtschaftlichen Wirkung zu den allgemeinen Verbrauchsteuern. Sie belastet den gesamten privaten und öffentlichen Verbrauch.

Die Umsatzsteuer ist eine indirekte Steuer. Der Unternehmer schuldet die Steuer und führt sie ab, während der Endverbraucher sie über den Preis trägt.

Rechtsgrundlage für die Erhebung der Steuer in Deutschland ist das Umsatzsteuergesetz (UStG). Die nationalen Regelungen müssen mit den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) vereinbar sein.<sup>3</sup> Hierin ist festgelegt, auf welche Leistungen die Mitgliedstaaten einen ermäßigten Steuersatz anwenden dürfen.<sup>4</sup> Wird das Gemeinschaftsrecht nicht oder nicht vollständig in nationales Recht umgesetzt, droht ein Vertragsverletzungsverfahren vor dem Europäischen Gerichtshof (EuGH).

Das UStG sieht zwei Steuersätze vor: den allgemeinen Steuersatz von 19 Prozent (Regelsteuersatz, § 12 Absatz 1 UStG) und einen ermäßigten Steuersatz von 7 Prozent (§ 12 Absatz 2 UStG). In der Vergangenheit änderte der Gesetzgeber die Umsatzsteuersätze mehrfach. Sie haben sich seit dem Jahre 1968 beim Regelsteuersatz nahezu verdoppelt.

<sup>3</sup> MwStSystRL 2006/112/EG vom 28. November 2006, ABl. EU 2006 Nummer L 347, S. 1.

<sup>4</sup> Die Begriffe Umsatzsteuer und Mehrwertsteuer werden in Deutschland synonym verwendet.

Tabelle 1

### Umsatzsteuersätze in Deutschland in den Jahren 1968 bis 2010

Zeitraum	Regelsteuersatz	Ermäßigter Steuersatz
	Prozent	
01.01.1968 bis 30.06.1968	10	5
01.07.1968 bis 31.12.1977	11	5,5
01.01.1978 bis 30.06.1979	12	6
01.07.1979 bis 30.06.1983	13	6,5
01.07.1983 bis 31.12.1992	14	7
01.01.1993 bis 31.03.1998	15	7
01.04.1998 bis 31.12.2006	16	7
ab 01.01.2007	19	7

Die meisten Umsätze unterliegen dem Regelsteuersatz; ein ermäßigter Steuersatz gilt für die Lieferungen und Vermietungen der Gegenstände aus der Anlage 2 zum UStG (z. B. land- und forstwirtschaftliche Erzeugnisse, Lebensmittel, bestimmte Hilfsmittel für Kranke, Kunstgegenstände, vgl. Anhang 2 des Berichts) sowie für bestimmte andere Leistungen (z. B. kulturelle Leistungen und die Beförderung im Personennahverkehr, vgl. Anhang 1 des Berichts).<sup>5</sup> Allein die Anlage 2 umfasst 54 Kategorien von begünstigten Gegenständen.

Die Abgrenzung der nach Anlage 2 begünstigten Gegenstände wird anhand des Zolltarifs vorgenommen. Die Bindung an die zolltarifliche Einordnung soll Schwierigkeiten bei der umsatzsteuerlichen Behandlung der Gegenstände vermeiden. Fällt ein Gegenstand unter eine in Anlage 2 genannte Zolltarifnummer, ist seine Lieferung ermäßigt zu besteuern. Dies gilt nicht, wenn dieser Gegenstand ausdrücklich von der Steuerermäßigung ausgenommen ist.<sup>6</sup> Einzelheiten zur Anwendung erläutert ein 140-seitiges BMF-Schreiben.<sup>7</sup> Bei Zweifeln können Zolltarifauskünfte bei den Zolltechnischen Prüf- und Lehranstalten eingeholt werden.

Der ermäßigte Steuersatz stellt eine Ausnahme im geltenden Umsatzsteuersystem dar. Die Begünstigungen sind deshalb nach ständiger Rechtsprechung des EuGH und des Bundesfinanzhofes (BFH) eng auszulegen.

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) führte im Jahre 1999 aus, dass eine Begünstigung bestimmter Unternehmer nach der Konzeption der überwälzbaren Umsatzsteuer nicht erlaubt ist. Systemgerecht seien danach nur

<sup>5</sup> Das Gemeinschaftsrecht sieht einen Normalsatz von mindestens 15 Prozent und einen oder zwei ermäßigte Steuersätze von mindestens 5 Prozent vor (Artikel 93 bis 129 sowie Anhang III MwStSystRL).

<sup>6</sup> Beispiel: Lebende Pferde aus Position 0101, ausgenommen Wildpferde (lfd. Nummer 1 Buchstabe a der Anlage 2 zum UStG).

<sup>7</sup> BMF-Schreiben vom 5. August 2004, BStBl. 2004 I, S. 638.

Vergünstigungen im Interesse der Verbraucher, nicht im Interesse einzelner Unternehmensgruppen.<sup>8</sup>

## 2.2 Entstehung und Ziele

Der ermäßigte Steuersatz wurde mit dem Übergang zum Mehrwertsteuersystem durch das UStG vom 29. Mai 1967<sup>9</sup> eingeführt. Sinn und Zweck dieser Regelung war nach dem Gesetzesentwurf der Bundesregierung vom 30. Oktober 1963, „bestimmte Güter des lebensnotwendigen Bedarfs“ aus sozialpolitischen Gründen zu verbilligen.<sup>10</sup>

Neben den Lebensmitteln nahm der Gesetzgeber aus agrarpolitischen Gründen weitere landwirtschaftliche Erzeugnisse in die Anlage der ermäßigt besteuerten Gegenstände auf. Aus kultur-, agrar- und verkehrspolitischen Motiven wurden neun zusätzliche Ermäßigungen geschaffen. Dazu gehörten beispielsweise die Leistungen der Theater, der gemeinnützigen Körperschaften sowie der Personennahverkehr. Außerdem sollten etwaige, mit der Systemumstellung verbundene Preiserhöhungen vermieden werden.

Das Bundesfinanzministerium weist in einem Bericht aus dem Jahre 2007 darauf hin, dass nicht alle Gründe, die vor rund 40 Jahren für einzelne Vergünstigungen ausschlaggebend waren, bis heute Bestand haben.<sup>11</sup> Dennoch gelten fast alle diese Begünstigungen bis heute unverändert fort.

<sup>8</sup> Beschluss des BVerfG vom 10. November 1999, 2 BvR 1820/92, BStBl. 2000 II, S. 158.

<sup>9</sup> BGBl. I, S. 545, in Kraft getreten ab dem 1. Januar 1968.

<sup>10</sup> Bundestagsdrucksache IV/1590, S. 16 f. Die Umsatzsteuer gilt als regressiv, d. h. sie belastet niedrige Einkommen relativ stärker als hohe. Dies liegt daran, dass Haushalte mit niedrigen Einkommen nahezu ihre gesamten Geldmittel für Konsumgüter ausgeben müssen. Bei steigenden Einkommen sinken dagegen der Anteil des Konsums am Gesamteinkommen und damit auch die anteilige Steuerlast. Vgl. Weber, „Ermäßigter Umsatzsteuersatz – Ein untaugliches sozialpolitisches Instrument“, DB 2007, S. 1997. Siehe dazu auch Leipold, „Ermäßigter Steuersatz für Nahrungsmittel zum Schutz des Existenzminimums durch die Umsatzsteuer“, UR 2009, 584.

<sup>11</sup> Bericht des Bundesfinanzministeriums über die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes vom 30. Oktober 2007, S. 11.

## 2.3 Umsatzsteueraufkommen und steuerliche Begünstigung

Die Umsatzsteuer ist die wichtigste Einnahmequelle des Bundes. Sie beträgt rund ein Drittel seiner Gesamteinnahmen. Ihr Aufkommen stieg in den Jahren 2004 bis 2008 von 137,4 Mrd. Euro auf 176,0 Mrd. Euro.<sup>12</sup> Davon entfielen in den Jahren 2004 bis 2006 etwa 9 Prozent auf den ermäßigten Steuersatz.<sup>13</sup> Der Regelsteuersatz wurde im Jahre 2007 von 16 auf 19 Prozent erhöht. Der Anteil des ermäßigten Steuersatzes ist dadurch nach Einschätzung des Bundesrechnungshofes auf 8 Prozent des gesamten Umsatzsteueraufkommens gesunken. Das Volumen der steuerlichen Begünstigung erhöhte sich deutlich. Es stieg im Jahre 2007 um rund ein Drittel auf 23,3 Mrd. Euro und im Jahre 2008 auf 24,2 Mrd. Euro.<sup>14</sup>

Im Einzelnen vgl. Tabelle 2.

Durch die einseitige Erhöhung des Regelsteuersatzes zum 1. Januar 2007 hat sich der Abstand zum ermäßigten Steuersatz weiter vergrößert. Der steuerliche Vorteil stieg damit von 9 auf 12 Prozent-Punkte.

## 2.4 Reformüberlegungen

Das Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) untersuchte im Oktober 2004 im Auftrag des Bundesfinanzministeriums, wie sich die Abschaffung des ermäßigten Steuersatzes auswirken würde.<sup>15</sup> Das ZEW

<sup>12</sup> Statistisches Bundesamt, Fachserie 14, Reihe 4, Finanzen und Steuern. Der deutliche Anstieg des Umsatzsteueraufkommens im Jahre 2007 beruht auf der Erhöhung des Regelsteuersatzes zum 1. Januar 2007 von 16 auf 19 Prozent (vgl. Tabelle 2).

<sup>13</sup> Bundestagsdrucksache 16/1349 Nr. 49.

<sup>14</sup> Das Bundesfinanzministerium ging in seinem Bericht vom 30. Oktober 2007 von einem Anteil des ermäßigten Steuersatzes am Gesamtaufkommen von voraussichtlich 11,2 Mrd. Euro für das Jahr 2007 aus. Daraus ergibt sich rechnerisch eine Begünstigung von 19,2 Mrd. Euro. Weber spricht in seinem Aufsatz von 21,5 Mrd. Euro Begünstigung durch den ermäßigten Steuersatz seit Erhöhung des Regelsteuersatzes auf 19 Prozent, vgl. Weber, a. a. O.

<sup>15</sup> Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH, Mannheim, „Allokative und distributive Effekte einer Abschaffung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes“, Gutachten, Oktober 2004, Kurzfassung des Gutachtens unter [www.zew.de](http://www.zew.de).

Tabelle 2

### Begünstigung durch den ermäßigten Umsatzsteuersatz in den Jahren 2004 bis 2008

	2004	2005	2006	2007	2008
	Mrd. Euro				
Umsatzsteueraufkommen (Endverbrauch)	137,4	139,7	146,7	169,6	176,0
Aufkommen ermäßigter Steuersatz	12,4	12,6	13,2	13,6	14,1
Steuerliche Begünstigung durch den ermäßigten Steuersatz	15,9	16,2	17,0	23,3	24,2

stellte fest, dass eine Abschaffung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes in Deutschland alle Haushalte zwar wirtschaftlich stärker belasten würde. Die Umverteilungswirkungen wären aber gering. Diese negativen Folgen könnte der Staat zudem ausgleichen, indem er die Umsatzsteuerermehreinnahmen über Transfers oder steuerliche Entlastungen an die Haushalte zurückgibt.

Das ZEW kam zum Ergebnis, dass sich die Umsatzsteuer als Instrument der Verteilungspolitik nicht eigne. Es mangle ihr an Zielgenauigkeit. Eine Differenzierung des Umsatzsteuersatzes lasse sich verteilungspolitisch somit nicht rechtfertigen. Direkte Transfers oder eine Veränderung des Einkommensteuertarifs versprächen nach Auffassung des ZEW deutlich stärkere Effekte. Die Umsatzsteuerermäßigung sei von ihrer Wirkungsweise eher eine Branchensubvention.

Auch die Bundesregierung hielt im Jahre 2007 den ermäßigten Umsatzsteuersatz als politisches Steuerungselement für wenig geeignet. Es könne nicht sichergestellt werden, dass die Steuerermäßigung über entsprechende Preissenkungen an den Endverbraucher weitergegeben werde.<sup>16</sup>

Die EU-Kommission vertrat in ihrer Mitteilung vom 5. Juli 2007 an den Rat und das Europäische Parlament die Auffassung, dass die derzeitige Struktur der Mehrwertsteuersätze und insbesondere die ermäßigten Mehrwertsteuersätze vereinfacht und rationalisiert werden müssten.<sup>17</sup> Die Mitteilung basierte auf einer Studie der Copenhagen Economics ApS vom 21. Juni 2007 über die Erfahrungen mit dem ermäßigten Mehrwertsteuersatz in anderen EU-Mitgliedstaaten.<sup>18</sup> Die EU-Kommission veröffentlichte sowohl die Ergebnisse dieser Untersuchung als auch Überlegungen zum weiteren Vorgehen bei den ermäßigten Mehrwertsteuersätzen. Danach wäre wirtschaftlich betrachtet ein einheitlicher Mehrwertsteuersatz pro Mitgliedstaat die beste Handlungsalternative. Dies brächte gegenüber der jetzigen Situation Vorteile für den Endverbraucher. Wettbewerbsverzerrungen im Binnenmarkt würden verringert und die Regelungen vereinfacht. Auch die Kosten für die Unternehmen würden sinken.

Dennoch nahm die EU-Kommission einen Vorschlag für eine Richtlinie an, nach der weitere Bereiche durch die Mitgliedstaaten ermäßigt besteuert werden können.<sup>19</sup> So sollten das Wohnungswesen, Dienstleistungen im Gaststättengewerbe und Verpflegungsdienstleistungen sowie lokal erbrachte Dienstleistungen einschließlich der arbeitsintensiven Dienstleistungen einbezogen werden.

<sup>16</sup> Vgl. Bericht des Bundesfinanzministeriums vom 30. Oktober 2007.

<sup>17</sup> Mitteilung der Europäischen Kommission vom 5. Juli 2007 an den Rat und an das Europäische Parlament über vom Normsatz abweichende Mehrwertsteuersätze, SEC(2007), 910, KOM(2007) 380 endgültig. Vgl. auch Pressemitteilung der Europäischen Kommission vom 5. Juli 2007, IP/07/1017, [http://ec.europa.eu/index\\_de.htm](http://ec.europa.eu/index_de.htm).

<sup>18</sup> Siehe dazu unter <http://www.copenhageneconomics.com>.

<sup>19</sup> Vgl. KOM(2008) 428 sowie die Pressemitteilung der EU-Kommission IP/08/1109.

Der Rat nahm die Richtlinie 2009/47/EG zur Änderung der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie in Bezug auf ermäßigte Mehrwertsteuersätze am 5. Mai 2009 an.<sup>20</sup>

### 3 Prüfungserkenntnisse

#### 3.1 Wesentliche Feststellungen

Der Bundesrechnungshof hat in der Vergangenheit eine Vielzahl von Prüfungen des ermäßigten Umsatzsteuersatzes durchgeführt. Im Wesentlichen stellte er dabei fest, dass die Umsatzsteuerermäßigungen

- schwierig von regelbesteuerten Umsätzen abzugrenzen sind;
- einen hohen Personaleinsatz erfordern, um eine gesetzeskonforme Besteuerung sicherzustellen;
- die Finanzverwaltung vor Probleme stellen und angemessene Kontrollen nur mit einem erheblichen Verwaltungsaufwand zu leisten wären;
- teilweise sachlich nicht mehr begründet sind;
- zu Mitnahmeeffekten und missbräuchlichen Gestaltungen genutzt werden;
- teilweise nicht mit dem Gemeinschaftsrecht in Einklang stehen;
- im Ergebnis oftmals zu einer versteckten Subventionierung einzelner Branchen und damit zu Wettbewerbsverzerrungen führen;
- nur in wenigen Einzelfällen durch das Bundesfinanzministerium evaluiert wurden.

Die Steuerermäßigungen sind insgesamt streitanfällig. Im Zeitraum vom 1. Januar 2000 bis zum 31. Dezember 2009 gab es mehr als 300 Gerichtsentscheidungen zum ermäßigten Steuersatz. Der BFH musste sich beispielsweise mit der Frage befassen, ob Milchersatzprodukte pflanzlichen Ursprungs Milch oder Milchmischgetränke sind und ob die Lieferung von Trinkwasser in verschlossenen 22,5 Liter Behältnissen zum menschlichen Konsum in Betrieben dem ermäßigten Steuersatz unterliegt.<sup>21</sup> Gegenwärtig sind 14 Verfahren zum ermäßigten Steuersatz beim BFH anhängig. Strittig ist immer wieder die Abgrenzung zwischen (steuerbegünstigter) Lieferung und (nicht begünstigter) sonstiger Leistung.

Große Schwierigkeiten bereitet zudem die Einordnung der unter die Anlage 2 zum UStG fallenden Gegenstände. Allein hierzu bedarf es eines 140-seitigen Anwendungsschreibens, welches die ermäßigten Steuersätze im Einzelnen erläutert.<sup>22</sup> Danach hängt etwa die Begünstigung für Schlachtnieberzeugnisse (z. B. Tierhäute) davon ab, ob die Erzeugnisse genießbar sind. Dafür müssen sie zur menschlichen Ernährung geeignet sein. Ob die Erzeugnisse tatsächlich für die menschliche Ernährung genutzt

<sup>20</sup> Vgl. ABl. EU Nr. L 116/18 vom 9. Mai 2009.

<sup>21</sup> Vgl. BFH-Urteile vom 9. Februar 2006, V R 49/04, BStBl. 2006 II, S. 694, und vom 24. August 2006, V R 17/04, BStBl. 2007 II, S. 146.

<sup>22</sup> BMF-Schreiben vom 5. August 2004, BStBl. 2004 I, S. 638.

werden, ist unerheblich. Tierhäute sind danach begünstigt, wenn sie z. B. als Bindemittel für Fleischkonserven verwendet werden. Bei anderen Verwendungen, die nicht zur menschlichen Ernährung geeignet sind, sind sie nicht begünstigt.

Die Zolltechnischen Prüf- und Lehranstalten haben in den Jahren 2001 bis 2005 knapp 10 000 Anfragen zur Einordnung von Gegenständen bearbeitet.<sup>23</sup> Umfang und Vielschichtigkeit der notwendigen Erläuterungen dürften ein Grund dafür sein, dass die Finanzämter die Verwaltungsanweisungen im Veranlagungsalltag nur unzureichend beachtet haben. Sie nahmen die erforderlichen Prüfungen allenfalls als besonderes Prüffeld und in Einzelfällen vor, wenn auch nur mit großem Aufwand. Für das Massenverfahren der Umsatzsteueranmeldung, bei der den Bearbeitern nur eine begrenzte Zeit zur Verfügung steht, sind die Regelungen jedenfalls ungeeignet.

Auch die übrigen Ermäßigungstatbestände unterliegen vielfältigen Abgrenzungsproblemen. Jedes siebte Gerichtsverfahren zum ermäßigten Umsatzsteuersatz befasste sich beispielsweise mit der steuerlichen Begünstigung von Leistungen gemeinnütziger Körperschaften.

Ausgewählte Prüfungserkenntnisse des Bundesrechnungshofes werden im Einzelnen in den nachfolgenden Tzn. 3.2 bis 3.17 beispielhaft ausgeführt.

### 3.2 Begünstigung von Gegenständen unübersichtlich und widersprüchlich

In der Anlage 2 zum UStG sind 54 Kategorien von begünstigten Gegenständen aufgelistet. Dabei handelt es sich um eine Fülle einzelner Gegenstände, überwiegend um Lebensmittel. Die Lieferungen dieser Gegenstände unterliegen dem ermäßigten Steuersatz (§ 12 Absatz 2 Nummer 1 UStG).

Der Bundesrechnungshof untersuchte, für welche Gegenstände in der Anlage 2 im Einzelnen eine Steuerermäßigung vorgesehen ist. Dabei berücksichtigte er auch das bereits erwähnte 140-seitige Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 5. August 2004. Der Bundesrechnungshof stellte u. a. Folgendes fest:

Der ermäßigte Steuersatz gilt nicht nur für die alltäglichen Lebensmittel. Begünstigt werden auch Feinschmeckerprodukte wie Gänseleber, Froschschenkel, Wachteleier, Süßwasserkrebse, Riesengarnelen und Schildkrötenfleisch.<sup>24</sup> Trüffel werden mit 7 Prozent besteuert, es sei denn, sie sind mit Essig zubereitet. Dann sind 19 Prozent Umsatzsteuer abzuführen. Speiseeis, Süßwaren, Kartoffelchips und alkoholhaltige Pralinen (z. B. Weinbrandbohnen und Champagnertrüffel) unterliegen dem ermäßigten Steuersatz. Dagegen ist für Mineralwasser und einfaches Trinkwasser in Fertigpackungen der volle Steuersatz zu entrichten.

<sup>23</sup> Antwort der Bundesregierung vom 28. April 2006, Bundestagsdrucksache 16/1349, S. 4.

<sup>24</sup> Im Einzelnen vgl. BMF-Schreiben vom 5. August 2004, BStBl. 2004 I, S. 638, Tzn. 21, 24, 30.

Bei Früchten und Gemüse hängt die Höhe des Steuersatzes davon ab, ob und wie sie verarbeitet sind. Frische Früchte und Gemüse werden ermäßigt besteuert. Dies gilt ebenfalls für dickflüssige Säfte aus pürierten Früchten und Gemüse (sogenannte Ganzfruchtsäfte oder „Smoothies“) sowie Marmeladen aus Früchten. Werden Früchte und Gemüse aber zu Säften gepresst (z. B. Apfelsaft, Möhrensaft), ist der volle Steuersatz anzuwenden.

Kaffeepulver und Instantkaffee fallen ebenso wie Leitungswasser unter den ermäßigten Steuersatz. Werden fertige Kaffeegetränke aus Automaten abgegeben, ist der Regelsteuersatz anzuwenden.

Milch und Milcherzeugnisse (z. B. Molke) werden ermäßigt besteuert. Für Milchmischgetränke, die zu mehr als einem Viertel aus Fruchtsaft bestehen, ist der volle Steuersatz zu erheben. Dies gilt auch für pflanzliche Milchersatzprodukte („Sojamilch“).

Blätter, Zweige, Gräser und Moos, die zu Binde- oder Zierzwecken verwendet werden, unterliegen dem ermäßigten Steuersatz, wenn sie frisch sind. Mit ihrer Trocknung geht der steuerliche Vorteil verloren. So ist auch ein Adventskranz nur dann begünstigt, „soweit frisches Material charakterbestimmend ist“. Wird er dagegen aus Trockenpflanzen hergestellt, muss der Kunde 19 Prozent Umsatzsteuer zahlen. Das Bundesfinanzministerium weist darauf hin, dass Trockenmoos durch Anfeuchten nicht wieder zu frischem Moos wird.<sup>25</sup>

Getrocknete Schweineohren werden grundsätzlich als Knabberprodukt für Hunde verkauft. Die umsatzsteuerliche Behandlung stellt darauf ab, ob sie zum menschlichen Verzehr geeignet sind oder nicht. Die deutsche Finanzverwaltung geht davon aus, dass sie regelmäßig ungenießbar und daher zum Regelsteuersatz zu versteuern sind.<sup>26</sup> Die EU-Kommission sieht getrocknete Schweineohren dagegen grundsätzlich als für den menschlichen Verzehr geeignet an. Sie wären damit ermäßigt zu versteuern. Nach Auskunft der Zolltechnischen Prüf- und Lehranstalt hängt diese Beurteilung vom Trocknungsgrad ab. Diesen kann aber nur ein Veterinär oder Lebensmittelchemiker ermitteln. Es verwundert deshalb nicht, dass Wettbewerber wiederholt auf eine unzulässige Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes aufmerksam machten.

Lebende Hausesel werden im Gegensatz zu lebenden Pferden, Maultieren und Mauleseln mit dem vollen Steuersatz belegt. Erst wenn die Tiere geschlachtet werden, wird für deren Fleisch wie bei Pferden, Maultieren und Mauleseln der ermäßigte Steuersatz angewandt.

Bei Münzen und Medaillen aus Edelmetallen als Sammlungsstücke hängt der ermäßigte Steuersatz davon ab, dass die Bemessungsgrundlage für die Umsätze dieser Gegenstände mehr als 250 Prozent des unter Zugrundelegung des Feingewichts berechneten Metallwerts ohne Umsatzsteuer beträgt.

Der Umfang und die Art der begünstigten Gegenstände sind insgesamt unübersichtlich. Das liegt vor allem am Be-

<sup>25</sup> BMF-Schreiben vom 5. August 2004, BStBl. 2004 I, S. 638, Tz. 46.

<sup>26</sup> BMF-Schreiben vom 16. Oktober 2006, BStBl. 2006 I, S. 620.

zug zum Zolltarif. Zudem sind die Abgrenzungskriterien zwischen ermäßigtem und vollem Steuersatz schwierig. Der Umfang des 140-seitigen BMF-Schreibens spricht hier für sich. Es liegt auf der Hand, dass die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes Unternehmern und Finanzbehörden Probleme bereitet.

Schließlich ist bei einer Reihe von Gegenständen nicht verständlich, warum hierfür der ermäßigte Steuersatz gewährt wird. Teilweise mutet die Abgrenzung willkürlich an.

### 3.3 Missbräuchliche Anwendung der Begünstigung bei „Außer-Haus-Umsätzen“

Die Abgabe von Speisen zum Verzehr an Ort und Stelle unterliegt dem Regelsteuersatz (sog. Restaurationsumsätze oder „In-Haus“-Umsätze). Werden dieselben Speisen „zum Mitnehmen“ abgegeben, sind sie hingegen als „Außer-Haus“-Umsätze mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuern (§ 12 Absatz 2 Nummer 1 UStG i. V. m. Anlage 2 zum UStG).

Der „Außer-Haus“-Kunde wird durch die Steuerermäßigung selten begünstigt. Er muss für die Speisen regelmäßig denselben Preis zahlen, unabhängig davon, ob er diese an Ort und Stelle verzehrt oder mitnimmt. Der steuerliche Vorteil kommt nahezu ausschließlich dem Unternehmen zugute. Er ist umso größer, je höher der Anteil der „Außer-Haus“-Verkäufe ausfällt.

In der Vergangenheit kam es zu erheblichen Umsatzsteuerausfällen, weil „In-Haus“-Umsätze statt mit 19 Prozent als „Außer-Haus“-Umsätze mit 7 Prozent erfasst wurden. Der Bundesrechnungshof rechnete mit jährlichen Umsatzsteuerausfällen in zweistelliger Millionenhöhe.<sup>27</sup>

Der Finanzverwaltung ist das Problem zwar schon seit Jahren bekannt, sie konnte den Missbrauch aber bislang nicht konsequent und nachhaltig bekämpfen. Dies lag vor allem daran, dass die Prüfungen selbst bei Einsatz moderner Prüfungsmethoden sehr schwierig und mit einem hohen Aufwand verbunden waren. Zudem führten sie immer wieder zu unbefriedigenden Ergebnissen, weil der tatsächliche Anteil der „Außer-Haus“-Verkäufe im Nachhinein nicht oder nur ungenau festgestellt werden konnte. Nach Auffassung des Bundesfinanzministeriums würde selbst eine Erhöhung der Prüfungsdichte die Situation nicht verbessern.

Auch eine gesetzliche Änderung in Anlehnung an die Rechtsprechung des EuGH konnte keine Verbesserung bewirken.<sup>28</sup> Die Finanzverwaltung ist nach wie vor mit Abgrenzungs- und Ermittlungsschwierigkeiten konfrontiert und kann möglichen Missbräuchen nicht konsequent und nachhaltig entgegenwirken. Dies zeigen auch aktuelle Vor-

abentscheidungsersuchen, die der BFH dem EuGH vorgelegt hat.<sup>29</sup> So soll der EuGH u. a. entscheiden, ob die Abgabe von erwärmtem Popcorn und Nachos im Kino als eine dem Regelsteuersatz unterliegende sonstige Leistung zu beurteilen ist oder ob es sich um eine begünstigte Lieferung von Lebensmitteln handelt. Entscheidend wird dabei sein, ob neben dem Erwärmen der Speisen noch weitere Dienstleistungselemente wie das Bereitstellen entsprechender Verzehrmöglichkeiten hinzukommen.

Eine einheitliche Besteuerung sämtlicher Restaurationsumsätze zum Regelsteuersatz würde zu Steuerermehreinnahmen von schätzungsweise weit über 500 Mio. Euro jährlich führen.

### 3.4 Abgrenzung bei Kombinationsartikeln schwierig

Im Handel werden häufig Warenzusammenstellungen zu einem Gesamtpreis angeboten, bei denen im Fall des Einzelverkaufs der eine Gegenstand dem ermäßigten und der andere dem allgemeinen Steuersatz unterliegen würde.

Solche Kombinationsartikel bestehen beispielsweise aus Süßigkeiten oder Druckerzeugnissen zum ermäßigten Steuersatz und sogenannten „Non-Food-Artikeln“ wie Spielzeug zum Regelsteuersatz. Folglich ist der Gesamtpreis dieser Artikel für die Umsatzbesteuerung grundsätzlich in einen Anteil zum ermäßigten Steuersatz und einen Anteil zum Regelsteuersatz aufzuteilen.

In der Praxis war eine solche Aufteilung oftmals nur mit erheblichem Aufwand möglich und erschwerte eine zutreffende Besteuerung. Dies führte zu Rechtsunsicherheiten und Wettbewerbsverzerrungen. Die Bundesregierung hatte deshalb im Entwurf eines Steuervergünstigungsabbaugesetzes<sup>30</sup> im Jahre 2002 vorgesehen, den ermäßigten Steuersatz für Kombinationsartikel abzuschaffen. Künftig sollte bei Kombinationsartikeln immer der Regelsteuersatz angewandt werden. Im weiteren Gesetzgebungsverfahren wurde die Besteuerung von Kombinationsartikeln jedoch nicht geändert.

Um das Besteuerungsverfahren zu erleichtern, veröffentlichte das Bundesfinanzministerium im Jahre 2006 eine Vereinfachungsregelung.<sup>31</sup> Danach ist die einheitliche Anwendung des ermäßigten Steuersatzes bei Kombinationsartikeln nicht zu beanstanden, wenn das Verkaufsentgelt nicht mehr als 20 Euro beträgt und der Warenwert des steuerlich begünstigten Gegenstandes mindestens 90 Prozent ausmacht.

Die Finanzverwaltung stellte bei Außenprüfungen fest, dass Unternehmen Kombinationsartikel häufig in vollem Umfang ermäßigt besteuerten, obwohl der Warenwert des

<sup>27</sup> Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2006, Bundestagsdrucksache 16/3200 Nr. 52.

<sup>28</sup> JStG 2008 vom 20. Dezember 2007, BGBl. 2007 I, S. 3150. Vgl. dazu auch die BFH-Urteile vom 10. August 2006, V R 38/05, BStBl. 2007 II, S. 482, und vom 26. Oktober 2006, V R 58, 59/04, BStBl. 2007 II, S. 487 sowie das BMF-Schreiben vom 16. Oktober 2008, BStBl. 2008 I, S. 949.

<sup>29</sup> BFH-Beschlüsse vom 15. Oktober 2009, XI R 6/08, UR 2010, S. 61, und XI R 37/08, UR 2010, S. 65, sowie BFH-Beschlüsse vom 27. Oktober 2009, V R 35/08, UR 2010, S. 68, und V R 3/07, UR 2010, S. 72.

<sup>30</sup> Entwurf eines Steuervergünstigungsabbaugesetzes vom 20. November 2002, Bundestagsdrucksache 15/119, Bundesratsdrucksache 866/02.

<sup>31</sup> BMF-Schreiben vom 21. März 2006, IV A 5 7 – S 7220 – 27/06, BStBl. 2006 I, S. 286.

begünstigten Gegenstandes weniger als 90 Prozent betrug und damit die Voraussetzungen der Vereinfachungsregelung nicht vorlagen. Allein in einem Fall erwartete die Steuerverwaltung eines Landes Nachforderungen in Millionenhöhe. Dies zeigt, dass die umsatzsteuerliche Einordnung von Kombinationsartikeln trotz der Vereinfachungsregelung mit erheblichen Problemen verbunden ist.<sup>32</sup>

Eine einheitliche Besteuerung der Kombinationsartikel zum Regelsteuersatz würde zu Steuermehreinnahmen von schätzungsweise 67 Mio. Euro jährlich führen.<sup>33</sup>

### 3.5 Begünstigung von Reit- und Rennpferden gemeinschaftsrechtswidrig

Die Lieferung von lebenden Pferden unterliegt in Deutschland dem ermäßigten Steuersatz (§ 12 Absatz 2 Nummer 1 UStG i. V. m. Nummer 1 der Anlage 2 zum UStG). Dabei wird nicht unterschieden, zu welchem Zweck die Pferde bestimmt sind. Die Ermäßigung gilt auch für die Lieferung von Reit- und Rennpferden.

Die EU-Kommission geht davon aus, dass nur die Lieferung lebender Tiere, die für die Zubereitung von Nahrungsmitteln bestimmt sind, steuerermäßigt sei. Werden sie üblicherweise für andere Zwecke genutzt, sei der Normalsatz anzuwenden.<sup>34</sup> Dies gelte insbesondere für die Lieferung von Heimtieren<sup>35</sup>, aber auch für Reit- oder Rennpferde. Im November 2008 wies die EU-Kommission Deutschland, Österreich, Frankreich und Luxemburg auf die fehlerhafte Anwendung des ermäßigten Steuersatzes bei der Lieferung von Pferden, insbesondere von Rennpferden, hin.<sup>36</sup> Da diese Länder ihre Bestimmungen nicht änderten, strengte die Kommission gegen sie ein Vertragsverletzungsverfahren vor dem EuGH an.<sup>37</sup>

Der Entwurf eines Steuervergünstigungsabbaugesetzes im Jahre 2002<sup>38</sup> sah vor, die Steuerermäßigung für lebende Tiere insgesamt abzuschaffen. Eine Ausnahme sollte nur für ausgebildete Blindenführhunde gelten. Die Bundesregierung begründete dies seinerzeit mit dem beabsichtigten

Abbau von Steuervergünstigungen, einer gleichzeitigen Steuervereinfachung sowie der Sicherung der Steuerbasis. Der Wegfall der Ermäßigung hätte zu Steuermehreinnahmen von schätzungsweise 200 Mio. Euro jährlich geführt. Der Gesetzentwurf wurde nicht umgesetzt, da der Bundesrat nicht zustimmte.

Der Bundesrechnungshof sieht keine sachlichen Rechtfertigungsgründe für eine ermäßigte Besteuerung von Reit- und Rennpferden. Durch den Katalog der ermäßigt besteuerten Gegenstände sollten lediglich Güter des lebensnotwendigen Bedarfs begünstigt werden. Darunter fallen insbesondere Grundnahrungsmittel und deren landwirtschaftliche Vorprodukte. Ziel war es, eine Verteuerung dieser Produkte bei Einführung der Umsatzsteuer nach dem Mehrwertsteuersystem zu verhindern. Mit der ursprünglichen Zielsetzung hat die Steuerermäßigung für Pferde in ihrer heutigen Ausprägung nichts gemein. Daher gilt auch für die Lieferungen von Heimtieren nicht der ermäßigte Steuersatz.

### 3.6 Begünstigung für Heimtierfutter und gartenbauliche Erzeugnisse nicht mehr zeitgemäß

Die Umsätze der Landwirtschaft waren im alten Bruttoumsatzsteuersystem seit dem Jahre 1956 von der Umsatzsteuer befreit. Der Gesetzgeber hatte sich bei der Einführung der Umsatzsteuer nach dem Mehrwertsteuersystem dazu entschieden, diese Steuerbefreiung nicht beizubehalten.<sup>39</sup> Um zu vermeiden, dass die Landwirtschaft durch eine Verteuerung ihrer Erzeugnisse wirtschaftlich belastet würde, sollten ihre Umsätze aber nur ermäßigt besteuert werden. Daher nahm der Gesetzgeber neben den Lebensmitteln auch die „übrigen landwirtschaftlichen Erzeugnisse“ in den Katalog der ermäßigt besteuerten Gegenstände auf (§ 12 Absatz 2 Nummer 1 UStG i. V. m. Anlage 2 zum UStG).

Tierfutter aus pflanzlichen oder tierischen Abfällen wird seitdem ermäßigt besteuert. Dazu zählt nach dem Zolltarif auch Heimtierfutter wie z. B. Dosenahrung für Hunde und Katzen, Kuchen und Kauspielzeug für Hunde und andere Tiere oder Futter für Ziervögel und Zierfische (§ 12 Absatz 2 Nummer 1 UStG i. V. m. Nummer 37 der Anlage 2 und Position 2309 des Zolltarifs).<sup>40</sup> Diese Produkte werden nahezu ausschließlich industriell hergestellt. Hauptabsatzweg ist der Lebensmitteleinzelhandel einschließlich Drogeriemärkte und Discounter. Im Jahre 2008 wurden in Deutschland durch den Verkauf von Heimtier-Fertignahrung über 2,6 Mrd. Euro umgesetzt. Die Steuermindereinnahmen durch die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes betragen danach über 310 Mio. Euro jährlich.

Der Bundesrechnungshof sieht keine tragfähige Begründung, die Steuerermäßigung beizubehalten. Denn mit der

<sup>32</sup> Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2007, Bundestagsdrucksache 16/7100 Nr. 51.

<sup>33</sup> Die finanziellen Auswirkungen ergeben sich auf der Basis der Berechnungen im Entwurf eines Steuervergünstigungsabbaugesetzes vom 20. November 2002 unter Anwendung des aktuellen Steuersatzes von 19 Prozent. Die Bundesregierung ging bei einem Regelsteuersatz von 16 Prozent von Steuermehreinnahmen von 50 Mio. Euro jährlich aus, vgl. Bundestagsdrucksache 15/119.

<sup>34</sup> EU-Kommission vom 18. Oktober 2007, IP/07/1545, <http://ec.europa.eu>. Mitteilung des Petitionsausschusses des EU-Parlaments an die Mitglieder vom 29. September 2009, CM\792284DE.doc.

<sup>35</sup> Z. B. Hunde, Katzen, Meerschweinchen und Kanarienvögel, die üblicherweise als Haustiere gehalten werden.

<sup>36</sup> EU-Kommission vom 27. November 2008, IP/08/1812, <http://ec.europa.eu>.

<sup>37</sup> EU-Kommission vom 8. Oktober 2009, IP/09/1459, <http://europa.eu>. Diese Fälle werden unter den folgenden Aktenzeichen geführt: Österreich (2007/4167), Deutschland (2007/4168), Frankreich (2007/4169) und Luxemburg (2007/4170). Die EU-Kommission hatte in einer ähnlichen Sache in Bezug auf die Niederlande bereits Klage vor dem EuGH erhoben, vgl. EuGH, Rs. C-09/41.

<sup>38</sup> Entwurf eines Steuervergünstigungsabbaugesetzes vom 20. November 2002, Bundestagsdrucksache 15/119, Bundesratsdrucksache 866/02.

<sup>39</sup> Vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 30. Oktober 1963, Bundestagsdrucksache IV/1590.

<sup>40</sup> Siehe hierzu auch BMF-Schreiben vom 5. August 2004, IV B 7 – S 7220 – 46/04, BStBl. 2004 I, S. 638, Tz. 126.

ursprünglichen Zielsetzung, eine Verteuerung landwirtschaftlicher Erzeugnisse zu vermeiden, hat die Steuerermäßigung nichts gemein.

Gartenbauliche Erzeugnisse wie z. B. frische Schnittblumen, Blumenzwiebeln, Bäume und Sträucher fallen als „übrige landwirtschaftliche Erzeugnisse“ ebenfalls unter den ermäßigten Steuersatz.<sup>41</sup> Diese Begünstigung verursacht Mindereinnahmen von mehr als 450 Mio. Euro jährlich.<sup>42</sup>

Die Begünstigung gartenbaulicher Erzeugnisse widerspricht ebenfalls dem Sinn und Zweck des ermäßigten Steuersatzes. Blumensträuße und Ziergehölze sind lediglich „normale“ Verbrauchsgüter und keine Grundversorgungsgüter. Ihre steuerliche Bevorzugung gegenüber anderen unentbehrlichen Produkten des täglichen Bedarfs (z. B. Mineralwasser, Kleidung, Medikamente) ist nicht zu rechtfertigen.

### 3.7 Unterschiedliche Besteuerung von Brennholz und Holzabfällen nicht gerechtfertigt

Die Lieferung von Brennholz unterliegt dem ermäßigten Steuersatz (§ 12 Absatz 2 Nummer 1 UStG i. V. m. Nummer 48a der Anlage 2 zum UStG und Unterposition 4401 10 des Zolltarifs).<sup>43</sup> Gleiches gilt für die Lieferung von Sägespänen, Holzausschuss und Holzabfällen auch wenn diese zu Pellets, Briketts, Scheiten oder in ähnlicher Form zusammengepresst sind (§ 12 Absatz 2 Nummer 1 UStG i. V. m. Nummer 48b der Anlage 2 und Unterposition 4401 30 des Zolltarifs). Dazu zählen auch „Brennschnitzel“ (sog. Industriebrennschnitzel), die zur Verfeuerung bestimmt sind.

Auf die Lieferung von Holz (z. B. Rohholz) und Holz-erzeugnissen (z. B. Holzpfähle) ist dagegen der Regelsteuersatz anzuwenden. Auch „Holzhackschnitzel“, die direkt aus dem Stamm hergestellt werden (sog. Waldhackschnitzel), unterliegen dem Regelsteuersatz.

Die Zolltarifposition des Holzes hängt von seinem Zustand und seiner Aufmachung im Zeitpunkt des Verkaufs ab. Wird das Holz vom Durchschnittsverbraucher üblicherweise als Brennholz angesehen, gilt der ermäßigte Steuersatz. Auf die beabsichtigte oder tatsächliche Verwendung des Holzes kommt es nicht an.

In der Praxis waren aufgrund dieser steuerlichen Zuordnung zunehmend Zweifelsfragen aufgetreten. Werden begünstigte Holzabfälle oder nicht begünstigte Holzhackschnitzel geliefert? Fällt der Verkauf von Stammholz unter die Ermäßigung, wenn der Käufer es als Brennholz verwenden will? Selbst unverbindliche Zolltarifauskünfte

durch die Zolltechnische Prüf- und Lehranstalt konnten diese Probleme nicht zufriedenstellend lösen. Unterschiedliche Steuersätze auf scheinbar gleiche bzw. gleichwertige Produkte anzuwenden, stieß bei den betroffenen Holzlieferanten auf Unverständnis. So wurden im Handel sowohl Brennschnitzel aus Holzabfall als auch Holzhackschnitzel aus Rohholz als Brennmaterial unter derselben Bezeichnung angeboten. Die Finanzbehörden mussten sich daher vermehrt mit Anfragen und Beschwerden zu diesem Thema befassen.

Der Entwurf eines Steuervergünstigungsabbaugesetzes aus dem Jahre 2002<sup>44</sup> sah vor, die Steuerermäßigung für Brennholz und Holzabfälle abzuschaffen. Die Bundesregierung hielt die finanziellen Auswirkungen für nicht nennenswert, weil diese Erzeugnisse meist an zum Vorsteuerabzug berechnigte Unternehmer geliefert würden. Der Gesetzentwurf fand allerdings nicht die Zustimmung des Bundesrates.

Da mittlerweile Privatkunden und die öffentliche Hand zunehmend Brennholz kaufen, können durch die unterschiedliche Besteuerung Wettbewerbsnachteile entstehen. Im Übrigen gilt für andere Energieträger wie Heizöl, Erdgas und Kohle der Regelsteuersatz.

### 3.8 Abgrenzung bei Körperersatzstücken schwierig

Die Lieferung von künstlichen Gelenken und Prothesen unterliegt dem ermäßigten Steuersatz (§ 12 Absatz 2 Nummer 1 Satz 1 UStG i. V. m. Nummer 52 der Anlage 2 zum UStG). Ziel der Steuerermäßigung ist, die Sozialversicherungsträger und Patienten finanziell zu entlasten.<sup>45</sup> Nicht begünstigt ist dagegen die selbstständige Lieferung von Teilen und Zubehör für künstliche Gelenke und Prothesen. Der Gesetzgeber wollte nur das künstliche Gelenk und die Prothese als Ganzes ermäßigen. Bei Teilen oder Zubehör sah er die Gefahr, dass diese Gegenstände für andere Zwecke verwendet werden könnten.

In der Vergangenheit traten immer wieder Abgrenzungsschwierigkeiten auf, die die Gerichte beschäftigten. Der BFH stellte im Jahre 1997 fest, dass Komponenten für Hüft- und Kniegelenkprothesen steuerermäßigte künstliche Gelenke sind.<sup>46</sup> Das Finanzgericht Baden-Württemberg beurteilte auch Teile dieser Komponenten als begünstigte Prothesen.<sup>47</sup> Der BFH sah diese dagegen im Revisionsverfahren als nicht begünstigte Teile künstlicher Gelenke an.<sup>48</sup>

Die Hersteller künstlicher Gelenke und Prothesen sowie Krankenträger forderten wiederholt, die Liste der begünstigten Gegenstände in Nummer 52 der Anlage 2 zu

<sup>41</sup> Nummer 6 bis 9 der Anlage 2 zum UStG.

<sup>42</sup> Schätzung auf der Grundlage des Berichts des Haushaltsschusses des Deutschen Bundestages vom 19. Februar 2003 (Bundestagsdrucksache 15/487). Danach sollte die Streichung des ermäßigten Steuersatzes für gartenbauliche Erzeugnisse zu Steuermehreinnahmen von 345 Mio. Euro führen.

<sup>43</sup> Siehe hierzu auch BMF-Schreiben vom 5. August 2004, IV B 7 – S 7220 – 46/04, BStBl. 2004 I, S. 638, Tz. 149.

<sup>44</sup> Entwurf eines Steuervergünstigungsabbaugesetzes vom 20. November 2002, Bundestagsdrucksache 15/119, Bundesratsdrucksache 866/02.

<sup>45</sup> Bericht des Bundesfinanzministeriums über die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes vom 30. Oktober 2007.

<sup>46</sup> BFH-Urteil vom 14. Januar 1997, VII R 47/96.

<sup>47</sup> Urteil des FG Baden-Württemberg vom 28. September 2006, 11 K 87/02.

<sup>48</sup> BFH-Urteil vom 1. April 2008, VII R 8/07.

erweitern. Sie begründeten dies mit dem technischen Fortschritt in diesem Bereich. Bei den Gegenständen, die als Teile und Zubehör gewertet würden, handele es sich nicht mehr um Alltagsgegenstände, sondern um integrale Bestandteile komplexer, aufeinander abgestimmter Prothesensysteme. Eine Verwendung für andere Zwecke könne daher ausgeschlossen werden. Zudem sei es üblich, Bestandteile von verschiedenen Herstellern einzukaufen und dann speziell für den Patienten zusammenzustellen. Im Ergebnis würden diese einzelnen Bestandteile ein vollständiges Gelenk ersetzen. Dennoch unterlägen diese Lieferungen dem allgemeinen Steuersatz und würden dadurch für Sozialversicherungsträger und Patienten teurer.

Die Finanzverwaltung lehnte es ab, die Steuerermäßigung auszuweiten. Sie verwies dabei auf die Rechtsprechung des BFH. Zu Recht werde zwischen künstlichen Gelenken, Prothesen und deren Bestandteilen und Zubehör unterschieden. Die Bestandteile könnten das natürliche Körperteil allein nicht ersetzen.

Der Bundesrechnungshof hält es nicht mehr für gerechtfertigt, Teile und Zubehör von künstlichen Gelenken und Prothesen anders zu besteuern als die künstlichen Gelenke und Prothesen als Ganzes. Aufgrund des technischen Fortschritts kann eine missbräuchliche Verwendung von Teilen und Zubehör für andere Zwecke heute nahezu ausgeschlossen werden. Auch das Bundesfinanzministerium geht davon aus, dass diese Gegenstände keine Alltagsgegenstände mehr darstellen.

Der Bundesrechnungshof kann daher nicht nachvollziehen, dass für die Einzelteile einer speziell angefertigten Prothese 19 Prozent Umsatzsteuer anfällt, dagegen für vorgefertigte Prothesen nur 7 Prozent. Eine einheitliche steuerliche Behandlung würde schwierige Abgrenzungsfragen vermeiden und so die Verwaltung und die Gerichtsbarkeit entlasten.

### 3.9 Begünstigung von Kunstgegenständen und Sammlungsstücken gemeinschaftsrechtswidrig

Kunstgegenstände und Sammlungsstücke unterliegen unter bestimmten Voraussetzungen dem ermäßigten Umsatzsteuersatz (§ 12 Absatz 2 Nummer 1 UStG i. V. m. Nummern 49f, 53 und 54 der Anlage 2 zum UStG). Kunstgegenstände müssen z. B. Originale oder vollständig von Hand geschaffen sein. Sammlungsstücke müssen selten und wertvoll sein.<sup>49</sup> Die Finanzämter können aufgrund zahlreicher Abgrenzungsfragen oft nur schwer feststellen, ob Gegenstände diesen Voraussetzungen entsprechen.

Die Steuerbegünstigungen wurden im Jahre 1968 mit der Umstellung der Umsatzbesteuerung auf das Mehrwertsteuersystem aus kulturpolitischen Gründen eingeführt. Sie sollten insbesondere Mehrbelastungen im Zusammenhang mit dem Systemwechsel vermeiden.<sup>50</sup> Allein in den

Jahren 1999 bis 2009 wurden nach Schätzungen des Bundesfinanzministeriums Kunstgegenstände und Sammlungsstücke mit 800 Mio. Euro subventioniert.<sup>51</sup>

Der Bundesrechnungshof stellte fest, dass die Finanzämter die Voraussetzungen für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nicht oder nur unzureichend prüften. Der Innendienst der Finanzämter erkannte die Angaben in der Steuererklärung regelmäßig ohne weiteren Nachweis an. Die Außendienste untersuchten selbst prüfungswürdige Fälle nicht oder nicht ausreichend.<sup>52</sup>

Das Gemeinschaftsrecht schreibt für Kunstgegenstände und Sammlungsstücke bereits seit dem Jahre 1995 den Regelsteuersatz verbindlich vor. Dies wurde zusammen mit der Einführung der sogenannten Differenzbesteuerung für Gebrauchsgüter, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten festgelegt. Die Differenzbesteuerung sieht vor, dass Händler nur die positive Differenz zwischen dem Einkaufs- und dem Verkaufspreis versteuern müssen, wenn sie die Gegenstände im Gemeinschaftsgebiet erworben haben und dafür kein Recht zum Vorsteuerabzug bestand. Der nationale Gesetzgeber setzte zwar die Differenzbesteuerung um (§ 25a UStG), behielt jedoch den ermäßigten Steuersatz für Kunstgegenstände und Sammlungsstücke bei.

Der ermäßigte Steuersatz für Kunstgegenstände und Sammlungsstücke ist gemeinschaftsrechtswidrig. Mit der Beibehaltung der Ermäßigungen setzt sich Deutschland seit nunmehr 15 Jahren der Gefahr eines Vertragsverletzungsverfahrens vor dem EuGH aus.

Zudem sind auch die Gründe entfallen, die im Jahre 1968 zur Einführung der Steuerermäßigungen führten. Mehrbelastungen dürften 40 Jahre nach der Umstellung auf das Mehrwertsteuersystem nicht mehr bestehen. Auch die Bundesregierung geht davon aus, dass ein Wegfall der Steuerermäßigungen nicht zu nennenswerten Marktreaktionen führt.<sup>53</sup> Kunstgegenstände und Sammlungsstücke werden oftmals nicht aus wirtschaftlichen Interessen erworben. Die Höhe des Steuersatzes dürfte das Kaufverhalten regelmäßig nicht beeinflussen. Darüber hinaus kann der betroffene Personenkreis inzwischen von der günstigen Differenzbesteuerungsmethode nach § 25a UStG Gebrauch machen.

Mangelnde Kontrollen durch die Finanzämter führen dazu, dass der ermäßigte Steuersatz in vielen Fällen zu Unrecht angewendet wird. Die erforderlichen Kontrollen wären jedoch mit einem erheblichen Verwaltungsaufwand verbunden. Eine Abschaffung der Steuervergünstigungen würde dagegen schwierige Abgrenzungsfragen vermeiden und das Steuerrecht erheblich vereinfachen.

<sup>49</sup> Vgl. Positionen 4907 sowie 9701, 9702, 9703 und 9705 des Zolltarifs.

<sup>50</sup> Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 30. Oktober 1963, Bundestagsdrucksache IV/1590.

<sup>51</sup> Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der FDP-Fraktion zum Mehrwertsteuersatz für bildende Kunst, Bundestagsdrucksache 15/2941, zu Frage 13, und Entwurf eines Steuerreformgesetzes 1999, Bundestagsdrucksache 13/7480, S. 175.

<sup>52</sup> Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2007, Bundestagsdrucksache 16/7100 Nr. 52.

<sup>53</sup> Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der FDP-Fraktion zum Mehrwertsteuersatz für bildende Kunst, Bundestagsdrucksache 15/2941, zu Fragen 14 und 15.

Eine einheitliche Besteuerung der Kunstgegenstände und Sammlungsstücke zum Regelsteuersatz würde zu Steuererhöhungen von mindestens 100 Mio. Euro jährlich führen.<sup>54</sup>

### 3.10 Abgrenzung bei zahntechnischen Leistungen schwierig

Leistungen aus der Tätigkeit als Zahntechniker sowie die vergleichbaren Tätigkeiten der Zahnärzte unterliegen dem ermäßigten Steuersatz (§ 12 Absatz 2 Nummer 6 UStG). Die ursprüngliche Steuerbefreiung für die entsprechenden Tätigkeiten der Zahnärzte wurde zunächst in das UStG 1967 übernommen, später jedoch in eine Ermäßigung umgewandelt. Aus Gründen der Wettbewerbsneutralität wurde mit dem UStG 1980 der ermäßigte Steuersatz auch für die Leistungen der Zahntechniker eingeführt. Damit sollen die vergleichbaren Tätigkeiten der Zahntechniker und der Zahnärzte gleich besteuert werden. Zudem diene die frühere Befreiung wie auch die heutige Ermäßigung der finanziellen Entlastung der Krankenversicherungen und der Patienten. Die Begünstigung führte im Jahre 2008 zu geschätzten Steuermindereinnahmen von 415 Mio. Euro.<sup>55</sup>

Das Gemeinschaftsrecht sah für die Leistungen der Zahntechniker und Zahnärzte schon nach der 6. EG-Richtlinie aus dem Jahre 1977 eine Steuerbefreiung vor.<sup>56</sup> Aufgrund einer Übergangsregelung darf Deutschland diese Umsätze weiter besteuern.<sup>57</sup> Das Ziel der Übergangsregelung war, die Besteuerung der zahntechnischen Leistungen innerhalb der Europäischen Gemeinschaft allmählich auslaufen zu lassen. Dies sollte die Wettbewerbsneutralität in diesem Bereich gewährleisten und das Umsatzsteuerrecht weiter harmonisieren. Die bisherigen Vorstöße der EG-Kommission, die vorübergehende Besteuerung endgültig zu beseitigen, lehnte Deutschland unter Hinweis auf die nicht hinnehmbaren Steuerausfälle ab.<sup>58</sup>

In der Vergangenheit kam es zu Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen den steuerfreien Umsätzen der Zahnärzte und den steuerpflichtigen Umsätzen der Zahntechniker und Zahnärzte.<sup>59</sup> Auch die umsatzsteuerliche Einordnung

der steuerpflichtigen Umsätze zum ermäßigten oder zum Regelsteuersatz kann problematisch sein.<sup>60</sup> Letztlich bleiben derartige Einordnungen einer Einzelfallentscheidung der Finanzbehörde vorbehalten. Dazu kann eine Zolltarifauskunft eingeholt werden.

### 3.11 Begünstigung der Auftragsforschung privater Forschungseinrichtungen gemeinschaftsrechtswidrig

Leistungen von Zweckbetrieben gemeinnütziger Körperschaften unterliegen grundsätzlich dem ermäßigten Umsatzsteuersatz (§ 12 Absatz 2 Nummer 8 Buchstabe a UStG). Die entgeltliche Auftragsforschung privater Forschungseinrichtungen ist als gemeinnütziger Zweckbetrieb steuerbegünstigt, wenn sich die Einrichtung überwiegend aus Zuwendungen oder aus der Vermögensverwaltung finanziert (§ 68 Nummer 9 Abgabenordnung – AO). Hiervon ausgenommen sind Leistungen ohne Forschungsbezug oder Leistungen in Anwendung gesicherter Erkenntnisse. Die mit dem Jahressteuergesetz (JStG) 1997<sup>61</sup> eingefügte Steuervergünstigung diene wegen der parallel eingeführten Umsatzsteuerbefreiung der entgeltlichen Forschungstätigkeit staatlicher Hochschulen vornehmlich zur Herstellung der Wettbewerbsneutralität. Nachdem der EuGH im Jahre 2002 entschieden hatte, dass die Umsatzsteuerbefreiung für die staatlichen Hochschulen gegen Gemeinschaftsrecht verstieß<sup>62</sup>, wurde die Steuerbefreiung mit Wirkung ab dem Jahre 2004 wieder aufgehoben.<sup>63</sup> Unberührt hiervon blieb die Steuervergünstigung privater Forschungseinrichtungen.

Der Bundesrechnungshof hat die steuerliche Behandlung der Auftragsforschung sowohl der privatrechtlichen Forschungseinrichtungen als auch der staatlichen Hochschulen untersucht. Über seine Feststellungen hat er der Bundesregierung und dem Parlament berichtet.<sup>64</sup>

Der ermäßigte Steuersatz für die Umsätze aus der Auftragsforschung verstößt gegen Gemeinschaftsrecht. Für derartige Umsätze ist der Regelsteuersatz verbindlich vorgeschrieben. Die Steuerbegünstigung der Auftragsforschung führt darüber hinaus zu erheblichen Wettbewerbsverzerrungen. Während die entgeltliche Auftragsforschung privatrechtlicher Forschungseinrichtungen regelmäßig nur mit dem ermäßigten Steuersatz belastet ist, müssen staatliche Hochschulen für die gleichen Leistungen den allgemeinen Steuersatz anwenden. Daneben kommt es auch innerhalb der privaten Forschungseinrichtungen zu Wettbewerbsverzerrungen. Finanziert sich die Einrichtung durch ihre Forschungsleistungen überwiegend selbst, werden diese Leistungen mit dem Regelsteuersatz belastet. Erhält eine Einrichtung dagegen überwiegend Zuwendungen, wird die entgeltliche Auftragsforschung mit dem ermäßigten

<sup>54</sup> Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der FDP-Fraktion zum Mehrwertsteuersatz für bildende Kunst, Bundestagsdrucksache 15/2941, zu Frage 13. Für das Jahr 2003 bezifferte die Bundesregierung die Umsatzsteuermindereinnahmen aufgrund des ermäßigten Steuersatzes allein für die Umsätze mit Kunstgegenständen auf 100 Mio. Euro.

<sup>55</sup> 22. Subventionsbericht der Bundesregierung für die Jahre 2007 bis 2010 vom 7. Januar 2010, S. 16. Die Begünstigung stellt den Einnahmeverzicht dar, der sich aus der Besteuerung zum ermäßigten Steuersatz anstatt des Regelsteuersatzes ergibt (Differenz = 12 Prozentpunkte).

<sup>56</sup> Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe e der 6. EG-Richtlinie (Richtlinie 77/388/EWG) vom 17. Mai 1977 (jetzt Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe e MwStSystRL).

<sup>57</sup> Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe a und Absatz 4 i. V. m. Anhang E Nummer 2 der 6. EG-Richtlinie; jetzt Artikel 370 und 393 Absatz 1 i. V. m. Anhang X Teil A Nummer 1 der MwStSystRL.

<sup>58</sup> Zuletzt Vorschlag vom 22. Juli 1992 (ABl. EG 1992 Nummer C-205, S. 6) sowie entsprechende Stellungnahme des Bundesrates (Bundestagsdrucksache 566/92 vom 5. März 1993).

<sup>59</sup> Urteil des BFH vom 28. November 1996, V R 23/95, über die Nutzung eines Cerec-Gerätes.

<sup>60</sup> Fraglich war u. a., ob die Leistung einer Brückenversorgung dem ermäßigten Steuersatz unterliegt.

<sup>61</sup> JStG 1997, BStBl. 1997 I, S. 2049.

<sup>62</sup> EuGH-Urteil vom 20. Juni 2002, Rs. C-287/00, UR 2002, 316.

<sup>63</sup> Steueränderungsgesetz 2003 vom 15. Dezember 2003, BGBl. 2003 I, S. 2645.

<sup>64</sup> Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2009, Bundestagsdrucksache 17/77 Nummer 38.

Steuersatz subventioniert. Die Regelung führte in Einzelfällen mit wechselndem Finanzierungsverhältnis zu Zufallsergebnissen.

Eine steuerliche Gleichbehandlung kann wegen der zwingenden Vorgaben des Gemeinschaftsrechts nur mittels einer einheitlichen Anwendung des allgemeinen Steuersatzes erreicht werden.

### **3.12 Missbräuchliche Anwendung der Begünstigung bei Werkstätten für behinderte Menschen und Integrationsprojekten**

Leistungen von Zweckbetrieben gemeinnütziger Körperschaften unterliegen grundsätzlich dem ermäßigten Steuersatz (§ 12 Absatz 2 Nummer 8 Buchstabe a UStG). Zu den so begünstigten Zweckbetrieben gehören auch Werkstätten für behinderte Menschen sowie Integrationsprojekte, wenn diese mindestens zu 40 Prozent besonders betroffene schwerbehinderte Menschen beschäftigen (§ 68 Nummer 3 Buchstaben a und c AO).

Im Jahre 2007 waren dem Bundesrechnungshof missbräuchliche Gestaltungen bekannt geworden. Diese beruhten darauf, dass Werkstätten für behinderte Menschen sowie Integrationsprojekte bei Lieferungen hochwertiger Wirtschaftsgüter (insbesondere bei der Informationstechnik) gegenüber nicht vorsteuerabzugsberechtigten Leistungsempfängern in die Lieferkette einbezogen waren. Die als gemeinnützig anerkannten Einrichtungen wandten für ihre eigenen Leistungen den ermäßigten Steuersatz an. Für ihre zum Regelsteuersatz in Rechnung gestellten Vorleistungen machten sie den Vorsteuerabzug geltend. Den Steuervorteil gaben sie nahezu vollständig als Preisnachlass den Leistungsempfängern weiter.

Der Bundesrechnungshof stellte fest, dass bei diesen Gestaltungen nicht die schwerbehinderten Menschen gefördert wurden. Die Einrichtungen erbrachten nur in geringem Umfang eigene Leistungen. Sie wurden vorwiegend zur Erzielung des Steuervorteils von den Initiatoren der Modelle in die Lieferkette zwischengeschaltet. Initiiert wurden die Modelle von Wirtschaftsunternehmen, die sich auf diese Weise Wettbewerbsvorteile beim Verkauf ihrer Produkte zu sichern versuchten.

Um den missbräuchlichen Modellen entgegen zu wirken, ergänzte der Gesetzgeber mit dem JStG 2007 die Ermäßigungsvorschrift.<sup>65</sup> Er verlangt seither für bestimmte gemeinnützige Zweckbetriebe, dass sie nicht in erster Linie wettbewerbsrelevante Leistungen erbringen.

Der Bundesrechnungshof stellte fest, dass die vorgenommene Änderung nicht den gewünschten Erfolg brachte. Dieselben Einrichtungen, die die Steuerermäßigung bereits vor der Rechtsänderung in Anspruch genommen hatten, profitierten aufgrund modifizierter Gestaltungsmodelle auch danach von der Begünstigung.

<sup>65</sup> Artikel 7 Nummer 5 JStG 2007 vom 13. Dezember 2006, BGBl. 2006 I, S. 2878.

### **3.13 Begünstigung von gemeinnützigen Einrichtungen gemeinschaftswidrig**

Auf Leistungen von Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, wird der ermäßigte Umsatzsteuersatz angewendet (§ 12 Absatz 2 Nummer 8 UStG). Die Begünstigung führt zu geschätzten jährlichen Steuermindereinnahmen von 250 Mio. Euro.<sup>66</sup>

Das nationale Umsatzsteuerrecht knüpft die Steuerermäßigung grundsätzlich an die Gemeinnützigkeit der jeweiligen Einrichtung. Hierdurch ist es möglich, neben den kirchlichen und mildtätigen Zwecken derzeit allein für 25 in der AO bezeichnete gemeinnützige Zwecke und den damit verbundenen Leistungen den ermäßigten Umsatzsteuersatz in Anspruch zu nehmen. Vielfältige Abgrenzungsfragen erschweren den Verwaltungsvollzug und führen zu Wertungswidersprüchen. So sind kulturelle Veranstaltungen gemeinnütziger Einrichtungen immer begünstigt. Das Entgelt für sportliche Veranstaltungen ist dagegen mit dem Regelsteuersatz zu besteuern, wenn eine bestimmte Betragsgrenze überschritten wird. Die Steuerermäßigung hat sich in der Praxis als äußerst streitanfällig erwiesen.

Nach dem Gemeinschaftsrecht kommt ein ermäßigter Steuersatz für Körperschaften, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, nur in bestimmten Fällen in Betracht. Entscheidend ist, dass die Leistungen für wohltätige Zwecke oder für soziale Sicherheit erbracht werden.<sup>67</sup>

Die in Deutschland gewährte Steuervergünstigung geht damit weit über den Spielraum hinaus, den das Gemeinschaftsrecht den Mitgliedstaaten zum ermäßigten Steuersatz einräumt. Unter Beachtung der gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben hat der Gesetzgeber festzulegen, für welche Art von Leistungen der ermäßigte Steuersatz gelten soll. Die Gemeinnützigkeit der Einrichtungen bliebe hiervon unberührt.

### **3.14 Saunanutzung nur als Heilbehandlung begünstigt**

Umsätze aus der Verabreichung von Heilbädern unterliegen dem ermäßigten Steuersatz (§ 12 Absatz 2 Nummer 9 UStG). Der Gesetzgeber nahm die Begünstigung aus gesundheitspolitischen Motiven in das UStG 1967 auf.

Das Gemeinschaftsrecht sieht einen ermäßigten Steuersatz für derartige Umsätze nur für „medizinische Versorgungsleistungen und zahnärztliche Leistungen sowie Thermalbehandlungen“ vor (Nummer 17 des Anhangs III zu Artikel 98 MwStSystRL).

Die Finanzverwaltung zählt auch „Saunabäder“ zu den Heilbädern, weil diese ihrer Art nach allgemeinen Heilzwecken dienen. Ein bestimmter Heilzweck muss im Einzelfall nicht nachgewiesen werden. Auch eine ärztli-

<sup>66</sup> 22. Subventionsbericht der Bundesregierung für die Jahre 2007 bis 2010, a. a. O., Anlage 3, lfd. Nummer 44.

<sup>67</sup> Anhang III Nummer 7, 13, 14 und 15 der MwStSystRL, ABlEU Nr. L 347, S. 1.

che Verordnung ist nicht erforderlich (Abschnitt 171 Absatz 3 Nummer 3 UStR).

Dieser Rechtsauffassung widersprach der BFH in seinem Urteil vom 12. Mai 2005 ausdrücklich.<sup>68</sup> In dem Streitfall ging es um Saunaumsätze eines Fitnessstudios. Das Gericht entschied, dass Saunabäder nur dann ermäßigt besteuert werden dürfen, wenn es sich hierbei um „Thermalbehandlungen“ im Sinne des Gemeinschaftsrechts handele. Die Thermalbehandlung müsse im Rahmen einer medizinischen Heilbehandlung erfolgen und Heilzwecken dienen. Das ergebe sich aus dem Wortlaut „Thermalbehandlung“ und aus deren Gleichsetzung mit „medizinischen Versorgungsleistungen“ und „zahnärztlichen Leistungen“. Die Nutzung einer Sauna in einem Fitnessstudio diene regelmäßig dem allgemeinen Wohlbefinden und nicht der Behandlung einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung.

Die Finanzverwaltung entschied im Jahre 2007, die Grundsätze dieses Urteils nicht auf andere Fälle anzuwenden.<sup>69</sup> Nach ihrer Auffassung sei es nicht ausgeschlossen, dass eine Sauna in einem Fitnessstudio allgemeinen Heilzwecken diene und damit die Voraussetzungen für die Steuerermäßigung erfülle.

Der BFH bestätigte im Jahre 2008 seine Entscheidung aus dem Jahre 2005. Der ermäßigte Steuersatz gelte nur dann, wenn der Saunabesuch ärztlich verordnet werde.<sup>70</sup> Die Finanzverwaltung zog daraus bislang keine Konsequenzen.

### 3.15 Begünstigung der Personenbeförderung mit Schiffen nicht mehr gerechtfertigt

Für Beförderungen von Personen mit Schiffen gilt der ermäßigte Umsatzsteuersatz (§ 12 Absatz 2 Nummer 10 Buchstabe a i. V. m. § 28 Absatz 4 UStG).

Die Beförderungsleistungen waren ursprünglich von der Umsatzsteuer befreit. Nach Wegfall dieser Steuerbefreiung im Jahre 1984 hätten die Leistungen grundsätzlich dem allgemeinen Steuersatz unterlegen, soweit sie im Inland steuerpflichtig sind. Insbesondere Ausflugsfahrten, Fahrten von Tanzschiffen, Hafenrundfahrten und die Kabinenschiffahrt wären hiervon betroffen gewesen. Die Unternehmer der Personenschiffahrt sahen sich nicht in der Lage, die steuerliche Mehrbelastung sofort auf die Verbraucher umzulegen. Eine daraufhin geschaffene Übergangsregelung sah vor, die Umsätze fünf Jahre lang mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuern. Spätestens ab dem Jahre 1989 sollte dann endgültig der Regelsteuersatz angewendet werden.

Der Gesetzgeber verlängerte die Übergangsregelung mittlerweile siebenmal, zuletzt mit dem JStG 2008 bis Ende 2011.<sup>71</sup> Er begründete dies stets mit dem Hinweis auf eine geplante gemeinschaftsrechtliche Regelung zur Besteuerung von innergemeinschaftlichen Personenbeförderun-

gen. Die Verlängerungen sollten vermeiden, dass sich der Umsatzsteuersatz möglicherweise kurz hintereinander mehrmals ändert. Dies hätte zu Schwierigkeiten geführt, z. B. bei der Gestaltung der Fahrpreise. Die EU-Kommission hatte ihre Richtlinienvorschläge zur einheitlichen Mehrwertsteuerregelung für die Personenbeförderung bereits im Jahre 1996 wieder zurückgenommen.

Das Bundesfinanzministerium hielt eine weitere Verlängerung nicht mehr für gerechtfertigt. Es informierte den Bundesverband der Deutschen Binnenschiffahrt Anfang 2005, dass es keine Verlängerung der Übergangsregelung vorschlagen werde. Der Verband sollte seine Mitgliedsunternehmen darüber unterrichten. Gleichwohl verlängerte der Gesetzgeber die Übergangsregelung mit dem JStG 2008 erneut um vier Jahre.

Damit belastet der ermäßigte Steuersatz für die Personenbeförderung mit Schiffen seit nunmehr 26 Jahren die Haushalte von Bund, Ländern und Gemeinden. Bis zum Jahre 2009 wurde die Personenschiffahrt so mit 230 Mio. Euro subventioniert.<sup>72</sup> Für die Jahre 2010 und 2011 rechnet der Gesetzgeber mit weiteren Steuermindereinnahmen von insgesamt 40 Mio. Euro.<sup>73</sup> Aus der Übergangsregelung ist mittlerweile eine Dauersubventionsregelung geworden.

### 3.16 Begünstigung der Personenbeförderung mit Drahtseilbahnen nicht sachgerecht

Mit dem UStG 1967 wurde der ermäßigte Steuersatz für die Personenbeförderungen im öffentlichen Nahverkehr eingeführt (§ 12 Absatz 2 Nummer 10 UStG). Ziel war es, durch günstige Beförderungsmöglichkeiten die Mobilität einkommensschwacher Bevölkerungsgruppen zu gewährleisten und den Autoverkehr in den Ballungsräumen einzuschränken. Die Personenbeförderungen mit Bergbahnen begünstigte die Vorschrift ausdrücklich nicht.

Seit dem Jahre 2008 bezieht die Steuerermäßigung Personenbeförderungen mit Drahtseilbahnen und sonstigen mechanischen Aufstiegshilfen aller Art ein. Begünstigt sind neben Berg- und Seilbahnen auch Sessel- und Schlepplifte für Skifahrer oder spezielle Rodellifte, mit denen Schlittenfahrer den Hang hinaufgezogen werden. Diese Einrichtungen werden normalerweise ausschließlich für touristische, freizeithliche oder sportliche Aktivitäten genutzt.

Die Ausweitung der Steuerermäßigung auf Bergbahnen verursacht jährliche Steuermindereinnahmen von 15 Mio. Euro. Sie geht auf einen Vorschlag des Bundesrates zurück. Dieser hielt es für notwendig, die Personenbeförderungen mit Bergbahnen den Personenbeförderungen im öffentlichen Personennahverkehr gleichzusetzen. Zur Begründung wies der Bundesrat auf die soziale Bedeutung der Personenbeförderung mit Bergbahnen und sonstigen Aufstiegshilfen in den Gebirgsregionen hin. Zudem führe die Besteuerung zum Regelsteuersatz zu erheblichen Wettbewerbsnachteilen der einheimischen Betriebe gegenüber ihren Konkurrenten im benachbarten Ausland. Diese

<sup>68</sup> V R 54/02, BStBl. 2007 II, S. 283.

<sup>69</sup> Nichtanwendungserlass des Bundesfinanzministeriums vom 20. März 2007, IV A 5 – S 7243/07/0002, BStBl. 2007 I, S. 307.

<sup>70</sup> Beschluss vom 24. April 2008, XI B 231 – 233/07, BFH/NV 2008, S. 1370.

<sup>71</sup> JStG 2008 vom 20. Dezember 2007, BGBl. 2007 I, S. 69.

<sup>72</sup> Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2005, Bundestagsdrucksache 16/160 Nummer 34.

<sup>73</sup> Entwurf JStG 2008, Bundestagsdrucksache 16/6290.

könnten die Beförderungen günstiger anbieten, da die Steuersätze hierfür niedriger seien.

Der Versuch, die Steuerermäßigung für Bergbahnen einzuführen, war nicht neu. Bereits zu den Entwürfen der UStG 1967 und 1980 wurden Anträge mit gleichlautendem Inhalt eingebracht. Diesen wurde mit dem Argument nicht entsprochen, dass den Bergbahnen keine soziale Bedeutung zukomme, sondern sie weit überwiegend dem Tourismus dienen. Auch Wettbewerbsnachteile der einheimischen Betriebe wurden nicht gesehen. Die Wahl des Urlaubsortes hänge nicht von der Höhe der Umsatzsteuer ab, die in den Fahrpreisen der Bergbahnen enthalten sei. Mit einer vergleichbaren Begründung lehnte die Bundesregierung noch im Jahre 2007 einen erneuten Vorstoß des Bundesrates ab. Sie wies zudem darauf hin, dass die Steuerermäßigung nicht zwangsläufig zu Preissenkungen für den Kunden führe.

### 3.17 Begünstigung von Beherbergungsleistungen umstritten

Seit dem 1. Januar 2010 unterliegen die Umsätze aus der kurzfristigen Beherbergung in Hotels, Gasthäusern und Pensionen dem ermäßigten Steuersatz (§ 12 Absatz 2 Nummer 11 UStG). Dies gilt nur für die reinen Beherbergungsleistungen. Andere Leistungen, insbesondere das Frühstück, sind nicht begünstigt, selbst wenn sie im Beherbergungspreis enthalten sind.

Die Steuerermäßigung wurde mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz eingeführt.<sup>74</sup> Ziel der Maßnahme ist, die inländische Tourismusindustrie zu stärken und Standortnachteile im europäischen Wettbewerb auszugleichen. In den meisten EU-Staaten gilt für Beherbergungsleistungen der ermäßigte Steuersatz.<sup>75</sup> Die Steuervergünstigung soll im Jahre 2010 zu Steuermindereinnahmen von 805 Mio. Euro führen.<sup>76</sup> Nach Angaben der Branche soll die Steuerersparnis der Beherbergungsunternehmen zunächst für Investitionszwecke und nur zu einem Fünftel für Preisnachlässe für die Gäste genutzt werden.<sup>77</sup>

Das Bundesfinanzministerium hatte noch im Juni 2009 die Einführung einer Ermäßigung für die Leistungen des Hotel- und Gastronomiegewerbes abgelehnt. Dies sei weder steuerpolitisch noch haushaltspolitisch zu vertreten. Zudem sah es in den unterschiedlichen Umsatzsteuersätzen innerhalb der EU keine Wettbewerbsnachteile zulasten der einheimischen Hotellerie.<sup>78</sup>

Der ermäßigte Steuersatz für Beherbergungsleistungen ist derzeit in der öffentlichen Diskussion. Dabei werden insbesondere der mit der Regelung verbundene Verwaltungsaufwand, Abgrenzungsschwierigkeiten, die Subventionierung einer einzelnen Branche sowie der volkswirtschaftliche Nutzen kritisiert.

<sup>74</sup> BGBl. 2009 I, S. 3953.

<sup>75</sup> Grundlage hierfür ist Artikel 98 Absatz 2 i. V. m. Anlage III Nummer 12 MwStSystRL.

<sup>76</sup> 22. Subventionsbericht der Bundesregierung, S. 16.

<sup>77</sup> Vgl. Pressemitteilung 09/08 des Deutschen Hotel- und Gaststättenverbandes (DEHOGA) vom 1. April 2010.

<sup>78</sup> Bundestagsdrucksache 16/13570, S. 14 f.

## 4 Position des Bundesfinanzministeriums

In seinem Bericht vom 30. Oktober 2007 an den Haushaltsausschuss des Deutschen Bundestages über die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes kommt das Bundesfinanzministerium zum Ergebnis, dass

- eine Ermäßigung der Umsatzsteuer kein geeignetes Mittel sei, Preise zu senken und den Verbraucher zu entlasten;
- nur wenige Ermäßigungstatbestände dazu dienen, das soziokulturelle Existenzminimum zu schonen (z. B. die Steuerermäßigung von Lebensmitteln);
- eine Vielzahl der Regelungen ausgesprochenen Subventionscharakter habe;
- veränderte Bedürfnisse der Bevölkerung sowie gewandelte wirtschaftliche Gegebenheiten viele Vergünstigungen als überkommen erscheinen ließen;
- eine stichhaltige Begründung für die Ermäßigungen in vielen Fällen entfallen sei;
- eine nicht unerhebliche Anzahl von bestehenden Ermäßigungstatbeständen gemeinschaftsrechtlich problematisch sei.

Dennoch sah das Bundesfinanzministerium keinen unmittelbaren Handlungsbedarf.

Auch in aktuellen Stellungnahmen gegenüber dem Bundesrechnungshof lehnte das Bundesfinanzministerium die Änderungen einzelner Ermäßigungen ab. Im Koalitionsvertrag von CDU/CSU und FDP vom 26. Oktober 2009 ist vorgesehen, eine Kommission einzusetzen, die sich mit dem sachlichen Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes befassen soll. In diesem Zusammenhang hat das Bundesfinanzministerium einen Forschungsauftrag vergeben, dessen Ergebnisse im Sommer 2010 vorliegen sollen.

Auf eine detaillierte Stellungnahme zu diesem Bericht hat das Bundesfinanzministerium verzichtet, um der vorgesehenen Kommission nicht vorzugreifen.

## 5 Zusammenfassende Bewertung und Empfehlung

Die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes führt vielfach zu Abgrenzungsschwierigkeiten, Mitnahmeeffekten und missbräuchlichen Gestaltungen. Der wachsende Abstand zwischen Regelsteuersatz und ermäßigtem Steuersatz hat zudem den Anreiz verstärkt, Leistungen zum ermäßigten Steuersatz zu erklären. Der Finanzverwaltung sind diese Probleme bekannt. Sie steht ihnen aber meist hilflos gegenüber. Angemessene Kontrollen wären nur mit einem erheblichen Verwaltungsaufwand zu leisten. Die dazu notwendigen personellen Ressourcen stehen nicht zur Verfügung. Sie sind nach Auffassung des Bundesrechnungshofes auch nicht sinnvoll. Denn eine einheitliche Besteuerung kann im Einzelfall schwierige Abgrenzungsfragen vermeiden und das Steuerrecht erheblich vereinfachen.

Einige Ermäßigungen verstoßen zudem gegen Gemeinschaftsrecht. Dadurch werden unzulässige Beihilfen ge-

währt, die auch zu Wettbewerbsverzerrungen führen können. Eine gemeinschaftsrechtskonforme Besteuerung vermeidet Vertragsverletzungsverfahren.

Der Katalog der begünstigten Gegenstände ist unübersichtlich und teilweise widersprüchlich. Eine einfache und klare Systematik ist erforderlich. Bei einer Reihe von Gegenständen ist zudem nicht zu begründen, warum der ermäßigte Steuersatz gewährt wird. Teilweise mutet die Abgrenzung willkürlich an.

Ferner sind bei verschiedenen Steuerermäßigungen die Gründe für ihre Einführung mittlerweile überholt. Eine Begünstigung ist in diesen Fällen nicht mehr sachgerecht. Die Beibehaltung wird den Ansprüchen an ein modernes und effizientes Steuerungsinstrument nicht gerecht.

Als Ergebnis seiner Prüfung empfiehlt der Bundesrechnungshof, den Katalog der Begünstigungen in § 12 UStG sowie in der Anlage 2 zum UStG grundlegend zu überarbeiten. Dabei sollte jede einzelne Begünstigung auf Schwachstellen untersucht und kritisch hinterfragt werden. Bei den meisten der unter Tz. 3 aufgeführten Teilbereiche regt er an, eine Abschaffung der jeweiligen Ermäßigung zu prüfen. In diesem Zusammenhang sind unter Umständen auch Auswirkungen auf andere Bereiche des Umsatzsteuerrechts zu beleuchten.

Überdies sollten die Ergebnisse der wissenschaftlichen Studien (vgl. Tz. 2.4) zum Anlass genommen werden, Zielsetzung, Effizienz und Effektivität des ermäßigten Umsatzsteuersatzes künftig regelmäßig zu evaluieren. Bislang wurde nur in wenigen Fällen überprüft, ob die mit der Ermäßigung angestrebten Ziele erreicht wurden.<sup>79</sup> Konsequenzen wurden in keinem Fall gezogen.

Umsatzsteuerermäßigungen, die einer Entlastung beim Endverbraucher nicht dienen, sind nach Auffassung des BVerfG nicht systemgerecht.<sup>80</sup> Sie gehören deshalb schon aus verfassungsrechtlichen Gründen auf den Prüfstand.

Die Weitergabe der Steuerermäßigung an den Endverbraucher kann in den meisten Fällen systembedingt nicht sichergestellt werden. Steigt der Steuersatz, wird der Unternehmer bestrebt sein, dies soweit wie möglich in seine Preiskalkulation aufzunehmen; sinkt der Steuersatz hingegen, wird er versuchen, die Preise möglichst wenig zu senken. Diese Annahme dürfte insbesondere beim Kauf

von Kunstgegenständen und Sammlungsstücken (Tz. 3.9) sowie beim Kauf von Renn- und Reitpferden (Tz. 3.5) zutreffen. Auch bei Restaurations- und Beherbergungsleistungen (Tzn. 3.3 und 3.17) ist eine Weitergabe der Ermäßigung über Preissenkungen und damit eine Entlastung für den Verbraucher nicht gewährleistet.

Der Bundesrechnungshof stimmt insoweit der Auffassung des Bundesfinanzministeriums und der EU-Kommission zu, dass der ermäßigte Steuersatz in seiner Wirkungsweise oft nicht zielgenau ist (vgl. Tz. 2.4). Wegen der kaum vorhersehbaren Auswirkungen auf das Preisniveau ist er als politisches Steuerungselement ungeeignet. Andere finanzpolitische Instrumente wie direkte Subventionen, Änderungen bei den direkten Steuern oder Sozialtransfers wirken wesentlich zielgenauer.<sup>81</sup> Sie wären darüber hinaus auch mit geringeren Kosten verbunden. Die mit der Abschaffung einzelner Ermäßigungstatbestände verbundenen Mehreinnahmen ließen sich ggf. für eine Senkung des Regelsteuersatzes nutzen.

Der Bundesrechnungshof beabsichtigt mit dem vorliegenden Bericht einen Impuls zur Reform des Anwendungsbereichs des ermäßigten Steuersatzes in Deutschland zu geben. Er hält es aus den vorgenannten Gründen für geboten, das seit 40 Jahren nahezu unverändert bestehende System der Umsatzsteuerermäßigungen grundlegend zu überarbeiten. Bisherige Bemühungen zur Reform des Anwendungsbereichs des ermäßigten Umsatzsteuersatzes hatten nicht den gewünschten Erfolg. Umso wichtiger ist, dass nun ein entscheidender Schritt gelingt. Die Erkenntnisse und Empfehlungen des Bundesrechnungshofes zu einzelnen Begünstigungen können als Einstieg in die Überlegungen zur künftigen Ausgestaltung der Ermäßigungen dienen.

Die im Koalitionsvertrag vorgesehene Kommission bietet die Chance, den gesamten Katalog der Begünstigungen zu evaluieren und jede einzelne Ermäßigung auf den Prüfstand zu stellen. Nur so können die Grundlagen für ein einfaches, gemeinschaftsrechtskonformes und zielgenaues System der ermäßigten Steuersätze geschaffen werden.

Der Bericht ist am 23. Juni 2010 vom Ausschuss des Großen Senats des Bundesrechnungshofes beschlossen worden.

Bonn, den 28. Juni 2010

Der Präsident  
des Bundesrechnungshofes

**Professor Dr. Dieter Engels**

Der Vizepräsident  
des Bundesrechnungshofes

**Norbert Hauser**

<sup>79</sup> Vgl. die vom Bundesfinanzministerium in Auftrag gegebene gemeinsame Studie des FiFo Köln, des Copenhagen Economics ApS und des ZEW „Evaluierung von Steuervergünstigungen“ aus dem Jahre 2009, siehe dazu unter <http://fiffo-koeln.de> und <http://www.zew.de>.

<sup>80</sup> Beschluss des BVerfG vom 10. November 1999, 2 BvR 1820/92, BStBl. 2000 II, S. 158.

<sup>81</sup> Vgl. Mitteilung der Europäischen Kommission vom 5. Juli 2007 an den Rat und an das Europäische Parlament über vom Normalsatz abweichende Mehrwertsteuersätze, SEC (2007), 910, KOM (2007) 380 endgültig. Siehe auch Bundestagsdrucksache 15/2941 vom 21. April 2004 sowie Bundestagsdrucksache 15/2874.

**Anhang 1****Ermäßigt besteuerte Leistungen nach § 12 Absatz 2 Nummer 1 bis 11 UStG**

Die Steuer ermäßigt sich auf 7 Prozent für die folgenden Umsätze:

1. die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb der in der Anlage 2 bezeichneten Gegenstände;
2. die Vermietung der in der Anlage 2 bezeichneten Gegenstände;
3. die Aufzucht und das Halten von Vieh, die Anzucht von Pflanzen und die Teilnahme an Leistungsprüfungen für Tiere;
4. die Leistungen, die unmittelbar der Vattertierhaltung, der Förderung der Tierzucht, der künstlichen Tierbesamung oder der Leistungs- und Qualitätsprüfung in der Tierzucht und in der Milchwirtschaft dienen;
5. (weggefallen)
6. die Leistungen aus der Tätigkeit als Zahntechniker sowie die in § 4 Nummer 14 Buchstabe a Satz 2 bezeichneten Leistungen der Zahnärzte;
7. a) die Eintrittsberechtigung für Theater, Konzerte und Museen sowie die den Theatervorführungen und Konzerten vergleichbaren Darbietungen ausübender Künstler,  
b) die Überlassung von Filmen zur Auswertung und Vorführung sowie die Filmvorführungen, soweit die Filme nach § 6 Absatz 3 Nummer 1 bis 5 des Gesetzes zum Schutze der Jugend in der Öffentlichkeit oder nach § 14 Absatz 2 Nummer 1 bis 5 des Jugendschutzgesetzes vom 23. Juli 2002 (BGBl. I S. 2730, 2003 I S. 476) in der jeweils geltenden Fassung gekennzeichnet sind oder vor dem 1. Januar 1970 erstaufgeführt wurden,  
c) die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem Urheberrechtsgesetz ergeben,  
d) die Zirkusvorführungen, die Leistungen aus der Tätigkeit als Schausteller sowie die unmittelbar mit dem Betrieb der zoologischen Gärten verbundenen Umsätze;
8. a) die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung). Das gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden. Für Leistungen, die im Rahmen eines Zweckbetriebs ausgeführt werden, gilt Satz 1 nur, wenn der Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dient, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden, oder wenn die Körperschaft mit diesen Leistungen ihrer in den §§ 66 bis 68 der Abgabenordnung bezeichneten Zweckbetriebe ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklicht,  
b) die Leistungen der nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Gemeinschaften der in Buchstabe a Satz 1 bezeichneten Körperschaften, wenn diese Leistungen, falls die Körperschaften sie anteilig selbst ausführten, insgesamt nach Buchstabe a ermäßigt besteuert würden;
9. die unmittelbar mit dem Betrieb der Schwimmbäder verbundenen Umsätze sowie die Verabreichung von Heilbädern. Das Gleiche gilt für die Bereitstellung von Kureinrichtungen, soweit als Entgelt eine Kurtaxe zu entrichten ist;
10. a) die Beförderungen von Personen mit Schiffen,  
b) die Beförderungen von Personen im Schienenbahnverkehr, im Verkehr mit Oberleitungsbussen, im genehmigten Linienvorkehr mit Kraftfahrzeugen, im Verkehr mit Taxen, mit Drahtseilbahnen und sonstigen mechanischen Aufstiegshilfen aller Art und die Beförderungen im Fährverkehr,  
aa) innerhalb einer Gemeinde oder  
bb) wenn die Beförderungsstrecke nicht mehr als 50 Kilometer beträgt;
11. die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, sowie die kurzfristige Vermietung von Campingflächen. Satz 1 gilt nicht für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, auch wenn diese Leistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind.

**Anhang 2****Liste der dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Gegenstände nach Anlage 2 zum UStG**

<b>Lfd. Nr.</b>	<b>Warenbezeichnung</b>	<b>Zolltarif (Kapitel, Position, Unterposition)</b>
1	Lebende Tiere, und zwar a) Pferde einschließlich reinrassiger Zuchttiere, ausgenommen Wildpferde, b) Maultiere und Maulesel, a) Hausrinder einschließlich reinrassiger Zuchttiere, d) Hausschweine einschließlich reinrassiger Zuchttiere, e) Hausschafe einschließlich reinrassiger Zuchttiere, f) Hausziegen einschließlich reinrassiger Zuchttiere, g) Hausgeflügel (Hühner, Enten, Gänse, Truthühner und Perlhühner), h) Hauskaninchen, i) Haustauben, j) Bienen, k) ausgebildete Blindenführhunde	aus Position 0101 aus Position 0101 aus Position 0102 aus Position 0103 aus Position 0104 aus Position 0104 Position 0105 aus Position 0106 aus Position 0106 aus Position 0106 aus Position 0106
2	Fleisch und genießbare Schlachtnebenerzeugnisse	Kapitel 2
3	Fische und Krebstiere, Weichtiere und andere wirbellose Wassertiere, ausgenommen Zierfische, Langusten, Hummer, Austern und Schnecken	aus Kapitel 3
4	Milch und Milcherzeugnisse; Vogeleier und Eigelb, ausgenommen ungenießbare Eier ohne Schale und ungenießbares Eigelb; natürlicher Honig	aus Kapitel 4
5	Andere Waren tierischen Ursprungs, und zwar a) Mägen von Hausrindern und Hausgeflügel, b) (weggefallen) c) rohe Knochen	aus Position 0504 00 00  aus Position 0506
6	Bulben, Zwiebeln, Knollen, Wurzelknollen und Wurzelstöcke, ruhend, im Wachstum oder in Blüte; Zichorienpflanzen und –wurzeln	Position 0601
7	Andere lebende Pflanzen einschließlich ihrer Wurzeln, Stecklinge und Pfropfreiser; Pilzmyzel	Position 0602
8	Blumen und Blüten sowie deren Knospen, geschnitten, zu Binde- oder Zierzwecken, frisch	aus Position 0603
9	Blattwerk, Blätter, Zweige und andere Pflanzenteile, ohne Blüten und Blütenknospen, sowie Gräser, Moose und Flechten, zu Binde- oder Zierzwecken, frisch	aus Position 0604
10	Gemüse, Pflanzen, Wurzeln und Knollen, die zu Ernährungszwecken verwendet werden, und zwar a) Kartoffeln, frisch oder gekühlt, b) Tomaten, frisch oder gekühlt, c) Speisezwiebeln, Schalotten, Knoblauch, Porree/Lauch und andere Gemüse der Allium-Arten, frisch oder gekühlt,	Position 0701 Position 0702 00 00 Position 0703

<b>Lfd. Nr.</b>	<b>Warenbezeichnung</b>	<b>Zolltarif (Kapitel, Position, Unterposition)</b>
noch 10	d) Kohl, Blumenkohl/Karfiol, Kohlrabi, Wirsingkohl und ähnliche genießbare Kohlarten der Gattung Brassica, frisch oder gekühlt, e) Salate ( <i>Lactuca sativa</i> ) und Chicorée ( <i>Cichorium</i> -Arten), frisch oder gekühlt, f) Karotten und Speisemöhren, Speiserüben, Rote Rüben, Schwarzwurzeln, Knollensellerie, Rettiche und ähnliche genießbare Wurzeln, frisch oder gekühlt, g) Gurken und Cornichons, frisch oder gekühlt, h) Hülsenfrüchte, auch ausgelöst, frisch oder gekühlt, i) anderes Gemüse, frisch oder gekühlt, j) Gemüse, auch in Wasser oder Dampf gekocht, gefroren, k) Gemüse, vorläufig haltbar gemacht (z. B. durch Schwefeldioxid oder in Wasser, dem Salz, Schwefeldioxid oder andere vorläufig konservierend wirkende Stoffe zugesetzt sind), zum unmittelbaren Genuss nicht geeignet, l) Gemüse, getrocknet, auch in Stücke oder Scheiben geschnitten, als Pulver oder sonst zerkleinert, jedoch nicht weiter zubereitet, m) getrocknete, ausgelöste Hülsenfrüchte, auch geschält oder zerkleinert, n) Topinambur	Position 0704 Position 0705 Position 0706 Position 0707 00 Position 0708 Position 0709 Position 0710 Position 0711 Position 0712 Position 0713 aus Position 0714
11	Genießbare Früchte und Nüsse	Positionen 0801 bis 0813
12	Kaffee, Tee, Mate und Gewürze	Kapitel 9
13	Getreide	Kapitel 10
14	Müllereierzeugnisse, und zwar a) Mehl von Getreide, b) Grobgrieß, Feingrieß und Pellets von Getreide, c) Getreidekörner, anders bearbeitet; Getreidekeime, ganz, gequetscht, als Flocken oder gemahlen	Positionen 1101 00 und 1102 Position 1103 Position 1104
15	Mehl, Grieß, Pulver, Flocken, Granulat und Pellets von Kartoffeln	Position 1105
16	Mehl, Grieß und Pulver von getrockneten Hülsenfrüchten sowie Mehl, Grieß und Pulver von genießbaren Früchten	aus Position 1106
17	Stärke	aus Position 1108
18	Ölsamen und ölhaltige Früchte sowie Mehl hiervon	Positionen 1201 00 bis 1208
19	Samen, Früchte und Sporen, zur Aussaat	Position 1209
20	(weggefallen)	
21	Rosmarin, Beifuß und Basilikum in Aufmachungen für den Küchengebrauch sowie Dost, Minzen, Salbei, Kamilleblüten und Haustee	aus Position 1211

Lfd. Nr.	Warenbezeichnung	Zolltarif (Kapitel, Position, Unterposition)
22	Johannisbrot und Zuckerrüben, frisch oder getrocknet, auch gemahlen; Steine und Kerne von Früchten sowie andere pflanzliche Waren (einschließlich nichtgerösteter Zichorienwurzeln der Varietät <i>Cichorium intybus sativum</i> ) der hauptsächlich zur menschlichen Ernährung verwendeten Art, anderweit weder genannt noch inbegriffen; ausgenommen Algen, Tange und Zuckerrohr	aus Position 1212
23	Stroh und Spreu von Getreide sowie verschiedene zur Fütterung verwendete Pflanzen	Positionen 1213 00 00 und 1214
24	Pektinstoffe, Pektinate und Pektate	Unterposition 1302 20
25	(weggefallen)	
26	Genießbare tierische und pflanzliche Fette und Öle, auch verarbeitet, und zwar a) Schweineschmalz, anderes Schweinefett und Geflügelfett, b) Fett von Rindern, Schafen oder Ziegen, ausgeschmolzen oder mit Lösungsmitteln ausgezogen, c) Oleomargarin, d) fette pflanzliche Öle und pflanzliche Fette sowie deren Fraktionen, auch raffiniert, e) tierische und pflanzliche Fette und Öle sowie deren Fraktionen, ganz oder teilweise hydriert, umgeestert, wiederverestert oder elaidiniert, auch raffiniert, jedoch nicht weiterverarbeitet, ausgenommen hydriertes Rizinusöl (sog. Opalwachs), f) Margarine; genießbare Mischungen und Zubereitungen von tierischen oder pflanzlichen Fetten und Ölen sowie von Fraktionen verschiedener Fette und Öle, ausgenommen Form- und Trennöle	aus Position 1501 00 aus Position 1502 00 aus Position 1503 00 aus Positionen 1507 bis 1515 aus Position 1516 aus Position 1517
27	(weggefallen)	
28	Zubereitungen von Fleisch, Fischen oder von Krebstieren, Weichtieren und anderen wirbellosen Wassertieren, ausgenommen Kaviar sowie zubereitete oder haltbar gemachte Langusten, Hummer, Austern und Schnecken	aus Kapitel 16
29	Zucker und Zuckerwaren	Kapitel 17
30	Kakaopulver ohne Zusatz von Zucker oder anderen Süßmitteln sowie Schokolade und andere kakaohaltige Lebensmittelzubereitungen	Positionen 1805 00 00 und 1806
31	Zubereitungen aus Getreide, Mehl, Stärke oder Milch; Backwaren	Kapitel 19
32	Zubereitungen von Gemüse, Früchten, Nüssen oder anderen Pflanzenteilen, ausgenommen Frucht- und Gemüsesäfte	Positionen 2001 bis 2008
33	Verschiedene Lebensmittelzubereitungen	Kapitel 21
34	Wasser, ausgenommen – Trinkwasser, einschließlich Quellwasser und Tafelwasser, das in zur Abgabe an den Verbraucher bestimmten Fertigpackungen in den Verkehr gebracht wird, – Heilwasser und – Wasserdampf	aus Unterposition 2201 90 00
35	Milchmischgetränke mit einem Anteil an Milch oder Milcherzeugnissen (z. B. Molke) von mindestens 75 % des Fertigerzeugnisses	aus Position 2202
36	Speiseessig	Position 2209 00

Lfd. Nr.	Warenbezeichnung	Zolltarif (Kapitel, Position, Unterposition)
37	Rückstände und Abfälle der Lebensmittelindustrie; zubereitetes Futter	Kapitel 23
38	(weggefallen)	
39	Speisesalz, nicht in wässriger Lösung	aus Position 2501 00
40	a) handelsübliches Ammoniumcarbonat und andere Ammoniumcarbonate,	Unterposition 2836 10 00
	b) Natriumhydrogencarbonat (Natriumbicarbonat)	Unterposition 2836 30 00
41	D-Glucitol (Sorbit), auch mit Zusatz von Saccharin oder dessen Salzen	Unterpositionen 2905 44 und 2106 90
42	Essigsäure	Unterposition 2915 21 00
43	Natriumsalz und Kaliumsalz des Saccharins	aus Unterposition 2925 11 00
44	(weggefallen)	
45	Tierische oder pflanzliche Düngemittel mit Ausnahme von Guano, auch untereinander gemischt, jedoch nicht chemisch behandelt; durch Mischen von tierischen oder pflanzlichen Erzeugnissen gewonnene Düngemittel	aus Position 3101 00 00
46	Mischungen von Riechstoffen und Mischungen (einschließlich alkoholischer Lösungen) auf der Grundlage eines oder mehrerer dieser Stoffe, in Aufmachungen für den Küchengebrauch	aus Unterposition 3302 10
47	Gelatine	aus Position 3503 00
48	Holz, und zwar a) Brennholz in Form von Rundlingen, Scheiten, Zweigen, Reisigbündeln oder ähnlichen Formen, b) Sägespäne, Holzabfälle und Holzausschuss, auch zu Pellets, Briketts, Scheiten oder ähnlichen Formen zusammengepresst	Unterposition 4401 10 00 Unterposition 4401 30
49	Bücher, Zeitungen und andere Erzeugnisse des grafischen Gewerbes mit Ausnahme der Erzeugnisse, für die Beschränkungen als jugendgefährdende Trägermedien bzw. Hinweispflichten nach § 15 Absatz 1 bis 3 und 6 des Jugendschutzgesetzes in der jeweils geltenden Fassung bestehen, sowie der Veröffentlichungen, die überwiegend Werbezwecken (einschließlich Reisewerbung) dienen, und zwar a) Bücher, Broschüren und ähnliche Drucke, auch in Teilheften, losen Bogen oder Blättern, zum Broschieren, Kartonieren oder Binden bestimmt, sowie Zeitungen und andere periodische Druckschriften kartoniert, gebunden oder in Sammlungen mit mehr als einer Nummer in gemeinsamem Umschlag (ausgenommen solche, die überwiegend Werbung enthalten), b) Zeitungen und andere periodische Druckschriften, auch mit Bildern oder Werbung enthaltend (ausgenommen Anzeigenblätter, Annoncen-Zeitungen und dergleichen, die überwiegend Werbung enthalten), c) Bilderalben, Bilderbücher und Zeichen- oder Malbücher, für Kinder, d) Noten, handgeschrieben oder gedruckt, auch mit Bildern, auch gebunden,	aus Positionen 4901, 9705 00 00 und 9706 00 00 aus Position 4902 aus Position 4903 00 00 aus Position 4904 00 00

Lfd. Nr.	Warenbezeichnung	Zolltarif (Kapitel, Position, Unterposition)
noch 49	e) kartografische Erzeugnisse aller Art, einschließlich Wandkarten, topografischer Pläne und Globen, gedruckt, f) Briefmarken und dergleichen (z. B. Ersttagsbriefe, Ganzsachen) als Sammlungsstücke	aus Position 4905  aus Positionen 4907 00 und 9704 00 00
50	(weggefallen)	
51	Rollstühle und andere Fahrzeuge für Behinderte, auch mit Motor oder anderer Vorrichtung zur mechanischen Fortbewegung	Position 8713
52	Körperersatzstücke, orthopädische Apparate und andere orthopädische Vorrichtungen sowie Vorrichtungen zum Beheben von Funktionsschäden oder Gebrechen, für Menschen, und zwar a) künstliche Gelenke, ausgenommen Teile und Zubehör, b) orthopädische Apparate und andere orthopädische Vorrichtungen einschließlich Krücken sowie medizinisch-chirurgischer Gürtel und Bandagen, ausgenommen Teile und Zubehör, c) Prothesen, ausgenommen Teile und Zubehör, d) Schwerhörigengeräte, Herzschrittmacher und andere Vorrichtungen zum Beheben von Funktionsschäden oder Gebrechen, zum Tragen in der Hand oder am Körper oder zum Einpflanzen in den Organismus, ausgenommen Teile und Zubehör	aus Unterposition 9021 31 00  aus Unterposition 9021 10  aus Unterpositionen 9021 21, 9021 29 00 und 9021 39  Unterpositionen 9021 40 00 und 9021 50 00, aus Unterposition 9021 90
53	Kunstgegenstände, und zwar a) Gemälde und Zeichnungen, vollständig mit der Hand geschaffen, sowie Collagen und ähnliche dekorative Bildwerke, b) Originalstiche, -schnitte und -steindrucke, c) Originalerzeugnisse der Bildhauerkunst, aus Stoffen aller Art	Position 9701  Position 9702 00 00  Position 9703 00 00
54	Sammlungsstücke, a) zoologische, botanische, mineralogische oder anatomische, und Sammlungen dieser Art, b) von geschichtlichem, archäologischem, paläontologischem oder völkerkundlichem Wert, c) von münzkundlichem Wert, und zwar aa) kursungültige Banknoten einschließlich Briefmarkengeld und Papiernotgeld, bb) Münzen aus unedlen Metallen, cc) Münzen und Medaillen aus Edelmetallen, wenn die Bemessungsgrundlage für die Umsätze dieser Gegenstände mehr als 250 % des unter Zugrundelegung des Feingewichts berechneten Metallwerts ohne Umsatzsteuer beträgt	aus Position 9705 00 00  aus Position 9705 00 00  aus Position 9705 00 00  aus Position 9705 00 00  aus Positionen 7118, 9705 00 00 und 9706 00 00

