

# Analyse und Bewertung des Systems der Umsatzsteuersätze unter Be- rücksichtigung von Wettbewerbs- und Abgren- zungsaspekten

Studie im Auftrag des  
**BUNDESMINISTERIUMS DER FINANZEN**

Autoren:

Prof. Dr. Friedrich Heinemann (Projektleitung)

Prof. Dr. Zareh Asatryan

Dr. Albrecht Bohne

Karina Kindler

Prof. Dr. Marc-Daniel Moessinger

Dr. Daniela Steinbrenner

Johanna Wiegand

Mannheim, 20 November 2025

ZEW – Leibniz-Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH Mannheim  
Kontakt: Prof. Dr. Friedrich Heinemann, Unternehmensbesteuerung und Öffentlichen Finanzwirtschaft  
L 7, 1 · 68161 Mannheim · Deutschland  
Tel. +49 621 1235-149  
friedrich.heinemann@zew.de · www.zew.de

## INHALT

ABBILDUNGSVERZEICHNIS.....	VI
TABELLENVERZEICHNIS.....	VIII
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS .....	IX
EXECUTIVE SUMMARY .....	XI
1    EINLEITUNG.....	1
2    FINANZWISSENSCHAFTLICHE UND RECHTLICHE GRUNDLAGEN .....	4
2.1    Unionsrechtlicher Hintergrund.....	4
2.1.1    Historie der Mehrwertsteuersystemrichtlinie.....	4
2.1.2    Ermäßigte Mehrwertsteuersätze und Nullsätze.....	7
2.2    Status Quo der Umsatzsteuer in Deutschland.....	12
2.2.1    Anwendung ermäßigter Steuersätze in Deutschland.....	12
2.2.2    Verfassungsrechtliche Vorgaben .....	14
2.2.3    Steueraufkommen der Umsatzsteuer in Deutschland und Europa.....	17
2.3    Finanzwissenschaftliche Grundlagen.....	21
2.3.1    Theoretische Grundlagen der Mehrwertsteuer .....	21
2.3.2    Zielkonflikte bei mehrstufigen Mehrwertsteuersystemen.....	24
2.3.3    Überblick über existierende Evaluationen für Deutschland.....	31
2.3.4    Einsichten der Literatur zur Überwälzung und Nachfrageelastizität....	34
3    EVALUATIONSSCHEMA.....	37
3.1    Einheitliches Vorgehen zur Bewertung von Umsatzsteuerermäßigungen	37
3.2    Evaluationskriterien .....	38
3.2.1    Maßnahme, Zielsetzung und Aufkommen der Subvention.....	38
3.2.2    Instrumentelle Eignung.....	40
3.2.3    Verteilungseffekte .....	42
3.2.4    Sektorale Verzerrungen und grenzüberschreitender Wettbewerb .....	46

3.2.5	Positive Externalitäten.....	47
3.2.6	Rechtliche Beurteilung und Abgrenzungsprobleme.....	48
3.3	Scoring – Aggregierte Bewertung der Begünstigungen.....	49
3.4	Liste der zu prüfenden Tatbestände.....	51
4	EVALUATION VERSCHIEDENER UMSATZSTEUERERMÄßIGUNGEN.....	53
4.1	Steuerermäßigung für Lebensmittel im Allgemeinen.....	53
4.1.1	Maßnahme, Zielsetzung und Aufkommenswirkung der Subvention ...	53
4.1.2	Instrumentelle Eignung.....	54
4.1.3	Verteilungseffekte .....	56
4.1.4	Sektorale Verzerrung und grenzüberschreitender Wettbewerb .....	58
4.1.5	Positive Externalitäten.....	61
4.1.6	Rechtliche Beurteilung und Abgrenzungsprobleme.....	62
4.1.7	Subventionskennblatt.....	71
4.2	Steuerermäßigung für Beherbergungsdienstleistungen .....	73
4.2.1	Maßnahme, Zielsetzung und Aufkommenswirkung der Subvention ...	73
4.2.2	Instrumentelle Eignung.....	74
4.2.3	Verteilungseffekte .....	76
4.2.4	Sektorale Verzerrung und grenzüberschreitender Wettbewerb .....	77
4.2.5	Positive Externalitäten.....	82
4.2.6	Rechtliche Beurteilung und Abgrenzungsprobleme.....	82
4.2.7	Subventionskennblatt.....	92
4.3	Steuerermäßigungen für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen	94
4.3.1	Maßnahme, Zielsetzung und Aufkommenswirkung der Subvention ...	94
4.3.2	Instrumentelle Eignung.....	95
4.3.3	Verteilungseffekte .....	97
4.3.4	Sektorale Verzerrung und grenzüberschreitender Wettbewerb .....	100
4.3.5	Positive Externalitäten.....	105
4.3.6	Rechtliche Beurteilung und Abgrenzungsprobleme.....	106

4.3.7	Subventionskennblatt.....	108
4.4	Steuerermäßigung für Personenbeförderung im Nahverkehr und im Schienenfernverkehr.....	111
4.4.1	Maßnahme, Zielsetzung und Aufkommenswirkung der Subvention .	111
4.4.2	Instrumentelle Eignung.....	114
4.4.3	Verteilungseffekte .....	115
4.4.4	Sektorale Verzerrung und grenzüberschreitender Wettbewerb .....	119
4.4.5	Positive Externalitäten.....	121
4.4.6	Rechtliche Beurteilung und Abgrenzungsprobleme.....	122
4.4.7	Subventionskennblatt.....	128
4.5	Steuerermäßigung für kulturelle Leistungen und die Lieferungen von Kunstgegenständen und Sammlungsstücken .....	130
4.5.1	Maßnahme, Zielsetzung und Aufkommenswirkung der Subvention .	130
4.5.2	Instrumentelle Eignung.....	135
4.5.3	Verteilungseffekte .....	136
4.5.4	Positive Externalitäten.....	139
4.5.5	Rechtliche Beurteilung und Abgrenzungsprobleme.....	139
4.5.6	Subventionskennblatt.....	148
4.6	Steuerermäßigungen für Gesundheits- und Rehabilitationsleistungen ..	150
4.6.1	Maßnahme, Zielsetzung und Aufkommenswirkung der Subvention .	150
4.6.2	Instrumentelle Eignung.....	153
4.6.3	Verteilungseffekte .....	154
4.6.4	Positive Externalitäten.....	155
4.6.5	Rechtliche Beurteilung und Abgrenzungsprobleme.....	156
4.6.6	Subventionskennblatt.....	161
4.7	Steuerermäßigung für Photovoltaikanlagen und Speicher .....	163
4.7.1	Maßnahme, Zielsetzung und Aufkommenswirkung der Subvention .	163
4.7.2	Instrumentelle Eignung.....	165
4.7.3	Verteilungseffekte .....	166

4.7.4	Positive Externalitäten.....	166
4.7.5	Rechtliche Beurteilung und Abgrenzungsprobleme.....	167
4.7.6	Subventionskennblatt.....	172
4.8	Steuerermäßigung für Leistungen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft sowie des Gartenbaus.....	174
4.8.1	Maßnahme, Zielsetzung und Aufkommenswirkung der Subvention .	174
4.8.2	Instrumentelle Eignung.....	177
4.8.3	Verteilungseffekte .....	178
4.8.4	Positive Externalitäten.....	178
4.8.5	Rechtliche Beurteilung und Abgrenzungsprobleme.....	178
4.8.6	Subventionskennblatt.....	182
5	WÜRDIGUNG UND GRENZEN DER EVALUATION UND DARÜBERHINAUSGEHENDE REFORMOPTIONEN .....	184
5.1	Zusammenfassung der Einzelevaluation .....	184
5.2	Weitere Reformeinsichten aus den Experteninterviews.....	191
5.3	Verteilungswirkungen Reform mit uniformen Umsatzsteuersatz.....	195
6	Literatur .....	204
	Appendix .....	222
	A1. Empirische Evidenz zur Steuerüberwälzung.....	222
	A2. Zusätzliche Verteilungsanalysen .....	225

**ABBILDUNGSVERZEICHNIS**

Abbildung 1: Struktur des gesamtstaatlichen Steueraufkommens 2023 .....	18
Abbildung 2: Histogramm der Schätzung zur Überwälzung indirekter Steuern in der wissenschaftlichen Literatur .....	35
Abbildung 3: Nettoäquivalenzbeträge Einkommen und Ausgaben nach Einkommensdezilen.....	45
Abbildung 4: Konsumausgaben Nahrungsmittel nach Einkommen und Steuersätzen .....	57
Abbildung 5: Konsumausgaben Beherbergungsdienstleistungen nach Einkommen und Steuersätzen.....	77
Abbildung 6: Konsumausgaben Take-away-Gastronomie nach Einkommen und Steuersätzen .....	98
Abbildung 7: Konsumausgaben stationäre Gastronomiedienstleistungen nach Einkommen und Steuersätzen.....	99
Abbildung 8: Konsumausgaben öffentlicher Personennahverkehr nach Einkommen und Steuersätzen.....	117
Abbildung 9: Konsumausgaben öffentlicher Personenfernverkehr nach Einkommen und Steuersätzen.....	118
Abbildung 10: Konsumausgaben Kulturgüter und -dienstleistungen nach Einkommen und Steuersätzen.....	137
Abbildung 11: Konsumausgaben Bücher nach Einkommen und Steuersätzen ....	138
Abbildung 12: Kriterienbasierte Evaluation der Tatbestände im Überblick .....	186
Abbildung 13: Verteilungseffekte bei einheitlichem Umsatzsteuersatz von 16,74 % .....	198
Abbildung 14: Verteilungseffekte bei Abschaffung der Ermäßigung aller Tatbestände mit Ausnahme von Lebensmitteln mit Senkung des Regelsteuersatzes auf 18,14 % .....	200
Abbildung 15: Verteilungseffekte bei Abschaffung der Ermäßigung auf Beherbergungs- und Gastronomiegewerbe, mit Senkung des Regelsteuersatzes auf 18,55 % .....	201
Abbildung A.16: Konsumausgaben Nahrungsmittel nach Einkommen und Steuersätzen .....	225

Abbildung A.17: Konsumausgaben Beherbergungsdienstleistungen nach Einkommen und Steuersätzen.....	226
Abbildung A.18: Konsumausgaben Take-away-Gastronomie nach Einkommen und Steuer-sätzen.....	227
Abbildung A.19: Konsumausgaben stationäre Gastronomiedienstleistungen nach Einkommen und Steuersätzen .....	228
Abbildung A.20: Konsumausgaben öffentlicher Personennahverkehr nach Einkommen und Steuersätzen, angenommenes Monatsticket 50 Euro.....	229
Abbildung A.21: Konsumausgaben öffentlicher Personennahverkehr nach Einkommen und Steuersätzen, angenommenes Monatsticket 80 Euro.....	230
Abbildung A.22: Konsumausgaben öffentlicher Personenfernverkehr nach Einkommen und Steuersätzen, angenommenes Monatsticket 50 Euro.....	231
Abbildung A.23: Konsumausgaben öffentlicher Personenfernverkehr nach Einkommen und Steuersätzen, angenommenes Monatsticket 80 Euro.....	232
Abbildung A.24: Konsumausgaben Kulturgüter und -dienstleistungen nach Einkommen und Steuersätzen.....	233
Abbildung A.25: Konsumausgaben Bücher nach Einkommen und Steuersätzen .	234
Abbildung A.26: Verteilungseffekte bei einheitlichem Umsatzsteuersatz von 16,74 % .....	235
Abbildung A.27: Verteilungseffekte bei Abschaffung der Ermäßigung aller Tatbestände mit Ausnahme von Lebensmitteln mit Senkung des Regelsteuersatzes auf 18,14 % .....	236
Abbildung A.28: Verteilungseffekte bei Abschaffung der Ermäßigung auf Beherbergungs- und Gastronomiegewerbe, mit Senkung des Regelsteuersatzes auf 18,55 % .....	237

**TABELLENVERZEICHNIS**

Tabelle 1: Übersicht der EU-Mitgliedstaaten mit einem Nullsteuersatz ..... 9

Tabelle 2: Mehrwertsteuersätze in der Europäischen Union (ab dem 1. Januar 2025) ..... 20

Tabelle 3: Steuermindereinnahmen (in Mrd. Euro) für Nahrungsmittel im Allgemeinen ..... 54

Tabelle 4: Steuersätze auf Lebensmittel in EU-Mitgliedsstaaten (Stand: 01.08.2025) ..... 58

Tabelle 5: Steuermindereinnahmen (in Mrd. Euro) für Beherbergungsdienstleistungen ..... 74

Tabelle 6: Übersicht der Steuersätze auf Hotelübernachtungen in EU-Mitgliedsstaaten ..... 78

Tabelle 7: Ausgabenbeispiel für eine fünftägige Berlinreise ..... 79

Tabelle 8: Steuermindereinnahmen (in Mrd. Euro) für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen ..... 95

Tabelle 9: Steuersätze auf Gastronomie in EU-Mitgliedsstaaten (Stand: 01.07.2025) ..... 100

Tabelle 10: Steuermindereinnahmen (in Mrd. Euro) für Personenbeförderung im Nahverkehr und im Schienenfernverkehr ..... 114

Tabelle 11: Steuersätze auf Personenbeförderung im Nahverkehr und im Schienenfernverkehr in EU-Mitgliedsstaaten (Stand: 01.08.2025) .... 119

Tabelle 12: Steuermindereinnahmen (in Mrd. Euro) für kulturelle und unterhaltende Leistungen sowie auf Kunstgegenstände und Sammlungsstücke ..... 135

Tabelle 13: Steuermindereinnahmen (in Mrd. Euro) für verschiedene Gesundheits- und Rehabilitationsleistungen ..... 153

Tabelle 14: Steuermindereinnahmen (in Mrd. Euro) für bestimmte Photovoltaikanlagen und Speicher ..... 164

Tabelle A.15: Zusammenfassung der Literatur zur Steuerüberwälzung ..... 222

## ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
a.F.	alte Fassung
d.H.	das heißt
ERegG	Eisenbahnregulierungsgesetz
EUR	Euro
EVS	Einkommens- und Verbrauchsstichprobe
GG	Grundgesetz
i.d.F.	in der Fassung
i.H.v.	in Höhe von
inkl.	inklusiv
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit
JöSchG	Gesetz zum Schutze der Jugend in der Öffentlichkeit (seit 2003: JuSchG, Jugendschutzgesetz)
kWp	Kilowatt-Peak
Mrd.	Milliarden
MwStDVO	Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung
MwStSystRL	Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie
NÄE	Nettoäquivalenzeinkommen
Nr.	Nummer

m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
PBefG	Personenbeförderungsgesetz
RL	Richtlinie
S.	Seite
sog.	sogenannt
u.a.	unter anderem
Unterabs.	Unterabsatz
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
ÖPNV	Öffentlicher Personennahverkehr
Vgl.	Vergleich
z.B.	zum Beispiel

## EXECUTIVE SUMMARY

Diese Evaluation untersucht den Reformbedarf des Systems der ermäßigten Umsatzsteuersätze in Deutschland. Die Analyse erfolgt zu einem Zeitpunkt, an dem die öffentlichen Haushalte durch neue ökonomische und politische Herausforderungen sowie den demografischen Wandel starkem Druck ausgesetzt sind und eine evidenzbasierte Steuer- und Subventionspolitik wichtiger denn je ist. Im Rahmen der Evaluation werden die wichtigsten Tatbestände ermäßigter Umsatzsteuersätze einer kriterienbasierten und detaillierten Überprüfung unterzogen. Darüber hinaus werden übergreifende Reformoptionen beleuchtet.

### **Rechts- und finanzwissenschaftliche Grundlagen**

In Abschnitt 2 wird die rechts- und finanzwissenschaftliche Basis der Evaluation gelegt. Es werden die europarechtlichen Grundlagen beleuchtet, die den Rahmen für die Steuersatzentscheidungen der EU-Mitgliedstaaten setzen. Im finanzwissenschaftlichen Teil erfolgt eine Einordnung der Steuer aus der Perspektive der Optimalsteuerlehre. Darüber hinaus werden grundlegende Zielkonflikte diskutiert und zentrale Erkenntnisse früherer Evaluationen zusammengefasst. Auf einer allgemeinen Ebene sprechen Aufkommensverluste, Verzerrungen und nicht unerhebliche Befolgungskosten gegen den Einsatz ermäßigter Umsatzsteuersätze. Unterschiedliche Steuersätze erhöhen die Befolgungskosten, da differenzierte Berichtspflichten entstehen, die Gefahr von Fehlklassifikationen und Steuerhinterziehung steigt und Ansatzpunkte für Lobbying entstehen. Verteilungsüberlegungen und positive Externalitäten bestimmter Güter und Dienstleistungen können jedoch für die Nutzung sprechen. Darüber hinaus werden aktuell mögliche grenzüberschreitende Wettbewerbseffekte angeführt, durch die inländische Anbieter mit Regelsteuersatz gegenüber ausländischen Anbietern mit ermäßigtem Steuersatz benachteiligt werden könnten. Ergänzt wird dieser Teil durch Übersichten über die empirischen Erkenntnisse zur Überwälzung und Nachfrageelastizität in Bezug auf die Umsatzsteuer. Diese quantitativen Erkenntnisse bilden die Grundlage für die Setzung zentraler Annahmen in den eigenen empirischen Verteilungsanalysen dieser Studie.

## Evaluationsschema und Kriterien

In Abschnitt 3 wird das in dieser Studie zur Anwendung kommende Evaluationsschema begründet und entwickelt. Zudem wird die Vorgehensweise bei der vergleichenden Bewertung der Tatbestände erläutert. Die Evaluation erfolgt anhand folgender Kriterien:

- *Maßnahme, Zielsetzung und Aufkommen der Subvention*: Erste Anforderung an jede Art der Subvention ist eine spezifizierte und möglichst klare Zielsetzung. Außerdem ist die Quantifizierung der Kosten in Form entgangener Steuereinnahmen eine Grundlage für jegliche Effizienzbetrachtung.
- *Instrumentelle Eignung*: Dieses Kriterium macht Analysen zur Effektivität und Effizienz einer Maßnahme nötig. Die Effektivität sollte zumindest über eine nachvollziehbare theoretische Wirkungskette aufzuzeigen sein. Eine wirksame Maßnahme sollte jedoch überdies auch in ihren Kosten verhältnismäßig bleiben. Hier ist stets zu erwägen, ob es nicht zielgenauere Finanzhilfen geben könnte, die das gegebene Ziel zu geringeren Kosten realisieren würden.
- *Verteilungseffekte*: Ermäßigte Sätze können beabsichtigte und unbeabsichtigte Verteilungswirkungen aufweisen. Die empirisch fundierte Kenntnis der Verteilungswirkungen gehört daher zu jeder vollständigen Evaluation. Methodisch sind dabei Annahmen über die Überwälzung der Steuer und Nachfragereaktionen zu treffen und offenzulegen. Die Verteilungsanalysen dieser Evaluation nutzen die Einkommens- und Verbrauchsstichprobe (EVS) 2018 und basieren auf der Annahme einer weitgehenden, konservativ gewählten Überwälzung sowie niedriger, vorsichtig angesetzter Elastizitäten.
- *Sektorale Verzerrungen und grenzüberschreitender Wettbewerb*: Ermäßigte Steuersätze für einzelne Tatbestände stellen stets eine Privilegierung einzelner Sektoren da. Daher ist zu überprüfen, ob es für eine solche selektive Begünstigung besondere Gesichtspunkte gibt. Einbezogen wird dabei im Hinblick auf die wachsende Relevanz dieses Arguments in aktuellen Debatten auch die Frage, ob die internationale Wettbewerbssituation im Licht ermäßigter Steuersätze in anderen EU-Mitgliedstaaten von Relevanz für die steuerpolitische Entscheidung in Deutschland ist.

- *Positive Externalitäten:* Dieses Kriterium überprüft, ob sich aus dem Konsum bestimmter Güter und Dienstleistungen für die Wirtschaft und Gesellschaft insgesamt positive Effekte ergeben, die eine besondere Förderung prinzipiell rechtfertigen können. Auch an dieses Kriterium ist dabei die Anforderung einer starken theoretischen und empirischen Fundierung zu stellen, weil es sonst leicht zum Einfallstor für eine beliebige Ausweitung ermäßigter Steuersätze wird.
- *Rechtliche Beurteilung und Abgrenzungsprobleme:* Ermäßigte Steuersätze stehen immer im Spannungsfeld zum Grundsatz der Allgemeinheit der Umsatzsteuer und müssen im Einklang mit Verfassungs- und Europarecht stehen. Außerdem ist zu prüfen, ob eine Ermäßigung Abgrenzungsprobleme und Wertungswidersprüche auslöst, die sich zum Beispiel empirisch in einer höheren Anzahl von Rechtsstreitigkeiten niederschlägt.

Dieser Methodenabschnitt erläutert neben der Einführung der Evaluationskriterien die Auswahl und Durchführung von Experteninterviews und die verwendete Scoring-Methode. Mit dem Scoring werden die Evaluationen für jedes Kriterium in einen Indikatorwert von 1 („vollkommen ungerechtfertigt“) bis 4 („vollumfänglich gerechtfertigt“) überführt. Ein ungewichteter Durchschnitt über alle Kriterien hinweg dient dabei als indikative und schnell erfassbare Information zur vergleichenden Gesamtbewertung aller umsatzsteuerlichen Begünstigungen.

#### **Bewertung von acht Tatbeständen ermäßigter Umsatzsteuer und Nullbesteuerung**

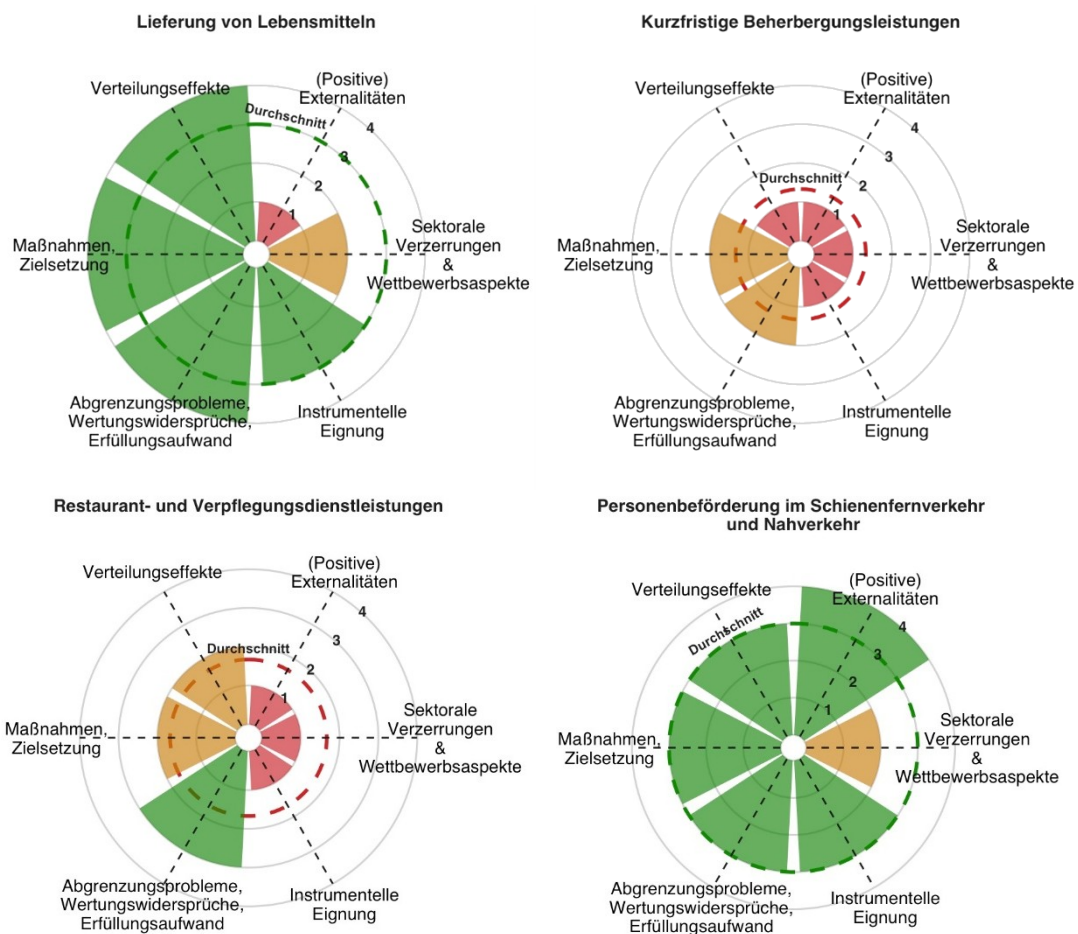
Im zentralen Abschnitt 4 wird das zuvor beschriebene Evaluationsraster auf acht Tatbestände ermäßigter Umsatzsteuer in Deutschland angewendet. Dabei werden die Detailanalysen in summarischen Subventionskennblättern zusammengefasst.

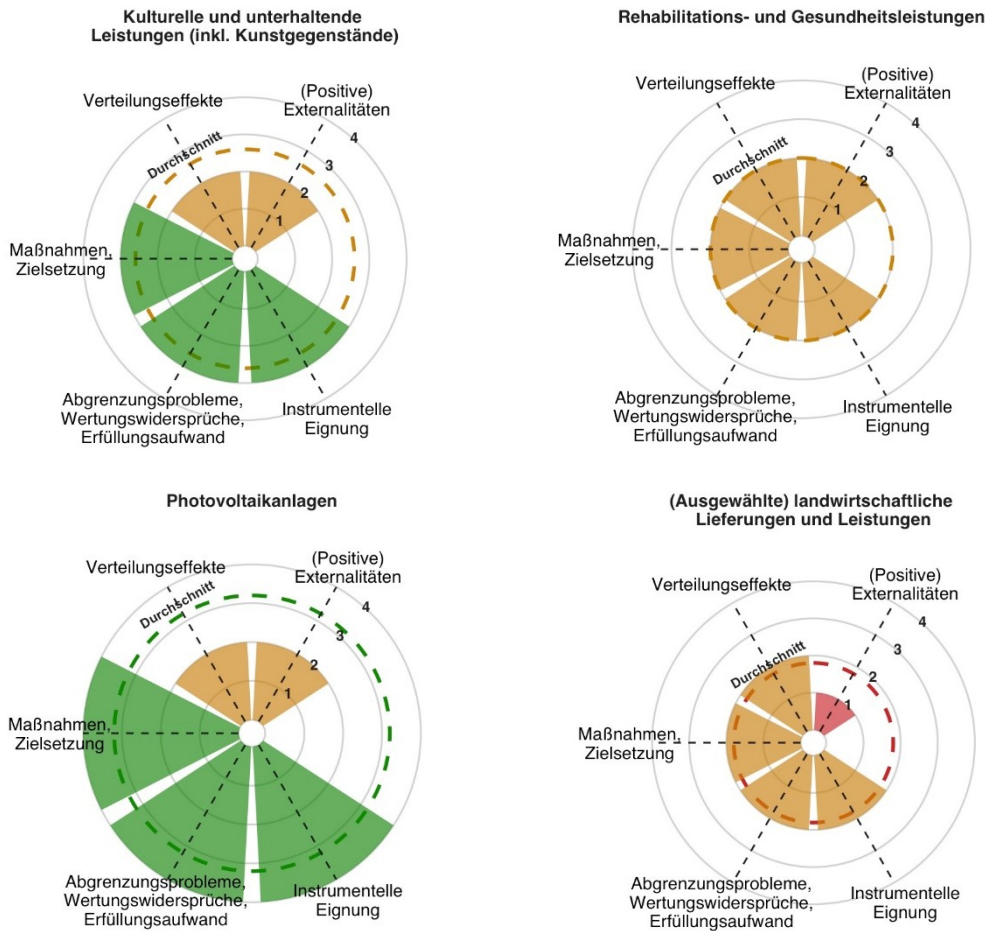
Im Ergebnis zeigt sich, dass sich bei drei Tatbeständen (Photovoltaik, Lieferung von Lebensmitteln und Personenbeförderung im öffentlichen Nahverkehr und Schienenfernverkehr) zumindest in wichtigen Teilkriterien stichhaltige Begründungen finden lassen. Am entgegengesetzten Ende des Spektrums stehen die Ermäßigungen im Kontext der Landwirtschaft und ganz am Schluss die Begünstigungen für Restaurant- und Beherbergungsdienstleistungen. Bei diesen halten die Rechtfertigungsgründe einer näheren Betrachtung für kaum ein Kriterium

stand, so dass sie sich allesamt als besonders deutliche Kandidaten für eine Abschaffung darstellen. Eine mittlere Position nehmen aufgrund der Heterogenität der enthaltenden Einzelfälle die Begünstigungen im Rahmen kultureller und gesundheitlicher Leistungen ein.

Die folgende Abbildung illustriert die detaillierten Evaluationsergebnisse über alle Tatbestände und Kriterien hinweg.

### Kriterienbasierte Evaluation der Tatbestände im Überblick





### Noten

■ [1-2]: Ungenügend   ■ [2-3]: Teilweise ungerechtfertigt   ■ [3-4]: (Teilweise) gerechtfertigt

**Anmerkungen:** Die Abbildung fasst die Ergebnisse der Kriterienanalyse dieser Evaluation in Abschnitt 5.1 ausführlich zusammen. Jedes Kriterium ist entsprechend der Scoring-Methode von 1 (vollkommen ungerechtfertigt) bis 4 (vollkommen gerechtfertigt) dargestellt. Grün bewertete Segmente stehen somit für Kriterien, die für sich genommen eine stichhaltige Begründung der betreffenden Steuersubvention liefern. Rote Segmente stehen für das Fehlen einer überzeugenden Begründung im Licht des betreffenden Kriteriums und orangefarbene Segmente für Grenzfälle. Der gestrichelte Kreis gibt den ungewichteten Durchschnitt der Bewertungen über alle Kriterien wieder und stellt somit eine Art Gesamturteil dar. Die Farbe des Kreises gibt auf einen Blick Auskunft darüber, ob die Argumente über alle Kriterien hinweg überzeugen (grün), nicht überzeugen (rot) oder in einen unscharfen Bereich fallen (orange).

Zentrale Gesichtspunkte dieser Bewertungen sind die folgenden (Tatbestände geordnet nach Gesamt-Score von der am besten bis zur am schlechtesten zu rechtfertigenden Begünstigung):

- *Photovoltaikanlagen* (Score: 3,20): Die Nullbesteuerung der Photovoltaik ist mit nur geringen Steuerausfällen verbunden und ein effizienter Beitrag zum Ziel des Bürokratieab-

baus. Die klimapolitische Begründung überzeugt aufgrund bereits bestehender weitgehende Förderung der regenerativen Stromerzeugung durch die Anreize des europäischen Emissionshandels und das EEG hingegen weniger. Als kostengünstige Maßnahme zum Bürokratieabbau sollte diese Nullbesteuerung jedoch beibehalten werden.

- *Lieferung von Lebensmitteln* (Score: 3,00): Die Verteilungsanalyse dieser Evaluation bestätigt, dass diese Ermäßigung ihr prioritäres Ziel einer Entlastung einkommensschwacher Haushalte tatsächlich erreicht, auch wenn der Einwand bestehen bleibt, dass Reformen im Steuer- und Transfersystem vergleichbare Effekte noch zielgenauer und kostengünstiger erreichen könnten. Die Abschaffung wäre aufgrund der Verteilungswirkungen nur in einem Reformpaket unter Einschluss kompensierender Anpassungen im Steuer- und Transfersystem empfehlenswert.
- *Personenbeförderung im Schienenfernverkehr und Nahverkehr* (Score 3,0): Auch für diese Steuersatzermäßigung gilt, dass sie ihre politische Zielsetzung erreicht und die Anreize für die Nutzung umweltfreundlicher Verkehrsmittel verbessert und ärmeren Haushalten eine bessere Teilhabe am öffentlichen Verkehr ermöglicht. Problematisch ist die Diskriminierung von Fernbussen als umweltfreundliches Transportmittel.
- *Kulturelle und unterhaltende Leistungen (inkl. Kunstgegenstände)* (Score: 2,60): Insgesamt ist für diese Leistungen eine zu großzügige und pauschale Nutzung des Arguments einer kulturellen positiven Externalität auffällig. Die differenziertere Betrachtung zeigt, dass die Begünstigung von Büchern aufgrund der nachweisbaren relativen Entlastung ärmerer Haushalte besonders gut begründbar, wenn auch nicht das effizienteste denkbare Instrument ist. Sehr viel negativer sind Ermäßigungen etwa für den Handel mit Antiquitäten zu beurteilen. Vor diesem Hintergrund empfiehlt sich in diesem Tatbestand eine selektive Rückführung.
- *Rehabilitations- und Gesundheitsleistungen* (Score: 2,00): Verteilungsziele sind für diese Leistungen aufgrund der umfassenden Absicherung armer Haushalte durch die Sozialversicherungen insgesamt weniger plausibel. Besonders stichhaltig erscheinen hingegen Externalitätenargumente für den Bereich essenzieller rehabilitativer und gesundheitlicher Leistungen, die selektive Auswahl erschwert jedoch die Akzeptanz und Wirksamkeit. Eindeutig empfehlenswert ist das Ende der Begünstigung für Leistungen, die stärker im Bereich Wellness und Freizeit zu verorten sind.

- *Ausgewählte land- und forstwirtschaftliche Lieferungen und Leistungen (Score: 1,80):* Aufgrund des weitgehenden B2B-Charakters der begünstigten Transaktionen und der bereits bestehenden Begünstigung für Lebensmittel auf der Endstufe der Lieferkette sind verteilungspolitische Ziele kaum relevant. Der Verweis auf den Zusammenhang zur pauschalisierenden Umsatzbesteuerung von Landwirten kann heute nicht mehr als valide Rechtfertigung dienen. Ein Auslaufen dieser Vergünstigung erscheint sachgerecht.
- *Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen (Score: 1,67):* Der nach aktuellem Stand ab dem 1. Januar 2026 – vorbehaltlich der Verabschiedung des Steueränderungsgesetzes 2025 – vorgesehene Tatbestand der ermäßigten Umsatzsteuer ist nicht stichhaltig begründet. Es bestehen weder substanzielle positive Externalitäten noch eine günstige Verteilungswirkung oder ein relevanter internationaler Wettbewerbsdruck. Das durchaus bestehende Abgrenzungsproblem zwischen Dine-in- und Take-away-Restaurantdienstleistungen wäre durch die Regelbesteuerung beider Varianten in naheliegender Weise lösbar. Hier ist auch angesichts der hohen Kosten die rasche Rückkehr zum Regelsatz zu empfehlen.
- *Kurzfristige Beherbergungsleistungen (Score: 1,33):* Noch schlechter als die Begünstigung der Restaurants schneidet in dieser Evaluation nur die der Hotels ab. Die Verteilungswirkungen sind hier noch ungünstiger. Hoteldienstleistungen haben nicht nur absolut, sondern auch relativ ein größeres Gewicht in den Konsumausgaben wohlhabenderer Haushalte als für die ärmeren Haushalte. Auch hier erweist sich der oft vorgebrachte Verweis auf eine internationale Wettbewerbssituation als wenig relevant. Positive Externalitäten lassen sich nicht belegen. Somit empfiehlt sich auch für diese Steuervergünstigung eindeutig eine möglichst rasche Abschaffung.

Abschnitt 5 beinhaltet eine Zusammenfassung aller Einzelevaluationen und ergänzt diese um übergreifende Einschätzungen und Quantifizierungen verschieden weitgehender Reformoptionen.

### **Einsichten aus Experteninterviews**

Aus den Gesprächen mit Expertinnen und Experten auf dem Gebiet der Umsatzbesteuerung in Deutschland resultieren bedenkenswerte Empfehlungen für mögliche übergreifende Reformansätze: So sollte der ermäßigte Umsatzsteuersatz nach deren Einschätzung wieder

stärker an seine ursprüngliche verteilungspolitische Zielsetzung geknüpft werden, da die Umsatzsteuer kein geeignetes Instrumentarium für eine zielgenaue Adressierung vielfältiger anderer Ziele bietet. Neben der hohen Komplexität und dem Erfüllungsaufwand, die aus der Vielzahl an Ausnahmen resultieren, verweisen die Fachleute auf das Problem der sich politisch beschleunigenden „Vergünstigungsspirale“. In dieser fordert eine Branche unter Verweis auf Vergünstigungen einer anderen Branche immer neue Anwendungen ermäßigter Steuersätze. Kritisch betrachtet werden zudem temporäre Steuerermäßigungen im Krisenkontext sowie die immer häufiger geforderte Nutzung der Umsatzsteuer als Anreizinstrument für gesundheitliche oder klimapolitische Zielsetzungen. Diese Ziele könnten durch ermäßigte Umsatzsteuern kaum sinnvoll und ausreichend präzise adressiert werden.

### **Simulationen von Reformoptionen**

Der abschließende quantitative Teil beinhaltet Simulationen über verschiedene übergreifende Reformoptionen, die eine mehr oder minder weitgehende Elimination von Steuerermäßigungen beinhalten. Dabei wird die aufkommensneutrale Abschaffung ermäßigter Sätze berechnet. Dazu wird ermittelt, wie stark der Regelsatz aufgrund der Steuermehreinnahmen gesenkt werden kann, die sich aus der Abschaffung der Ermäßigungen ergeben. Außerdem werden die Verteilungswirkungen dieser Reformen über die verschiedenen Einkommensklassen hinweg berechnet. Es werden der Entlastungseffekt – das Absinken des Regelsatzes – und der Belastungseffekt – die Beseitigung des reduzierten Satzes – für jedes Einkommensdezil separat ausgewiesen. Die drei folgenden Reformoptionen werden berechnet und sind von den oben vorgenommenen Bewertungen einzelner Tatbestände geleitet. Die drei Optionen beinhalten

- (1) eine vollständige Abschaffung sämtlicher ermäßigter Steuersätze,
- (2) die Abschaffung aller Ermäßigungen mit Ausnahme des gut begründbaren und umsatzstärksten Tatbestands der Lebensmittel und
- (3) nur die Abschaffung der Ermäßigungen, welche basierend auf der vorgestellten Evaluation unzweifelhaft als nicht gerechtfertigt bewertet werden, Beherbergungsdienstleistungen und Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen.

Reformoption (1) würde die Absenkung des Regelsatzes von 19 auf 16,74 % ermöglichen. Dabei ergeben sich in der Nettobetrachtung für das ärmste Dezil Zusatzbelastungen in Höhe von 0,66 % des Nettoäquivalenzeinkommens (NÄE), die bis zum reichsten Dezil auf 0,05 % absinken.

Reformoption (2) und (3) würden immer noch eine Verringerung des Regelsatzes auf 18,14 %, bzw. 18,55 % erlauben. Für die ärmsten Dezile wären die Zusatzbelastungen nur noch minimal über null (0,1 % bei Option 2 und nur noch 0,01 % des NÄE bei Option 3).

In allen Optionen steigt die Belastung für alle Dezile, weil ein Teil der Nettoentlastungen Unternehmen und staatlichen Stellen zugute kommen, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, aber Vorleistungen zumeist zum Regelsteuersatz beziehen. Nicht berücksichtigt werden kann in der Rechnung, dass diese Entlastungen zumindest zum Teil wieder auch an Endverbraucher weitergegeben würden.

Insgesamt würde jede dieser Reformen Verzerrungen und Befolgungskosten senken. Reformoptionen (2) und (3) würden in verteilungspolitischer Hinsicht keine Probleme aufwerfen. Hingegen würde die Reformoption (1) aufgrund des dabei modellierten Endes der Ermäßigung für Lebensmittel ärmere Haushalte zwar nicht massiv, aber doch spürbar belasten und würde zudem regressiv wirken. Insofern bestätigt sich die Bewertung, dass eine weitreichende Beseitigung aller Ermäßigungen nur im Paket mit Kompensationsmaßnahmen im Steuer- und Transfersystem vorstellbar wäre. Dies gilt jedoch nicht für die moderaten Reformoptionen. Diese belasten Haushalte nicht nennenswert und ärmere Haushalte noch geringer als reichere Haushalte.

## 1 EINLEITUNG

Das Bundesministerium der Finanzen hat das ZEW – Leibniz-Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung damit beauftragt, das deutsche System der differierenden Umsatzsteuersätze zu evaluieren. Aufgabe ist es, auf Basis einer systematischen, kriterienbasierten und evidenzbasierter Evaluation Handlungsempfehlungen für eine rationale Gestaltung der Umsatzsteuersätze abzuleiten, welche gegebene politische Ziele unter anderem im Bereich der Verteilung wirksam und mit einem möglichst günstigen Kosten-Nutzen-Verhältnis erreicht.

Diese Evaluation ist Ausdruck der Verpflichtungen der Subventionspolitischen Leitlinien, alle Subventionen regelmäßig zu überprüfen und dabei zu untersuchen, ob gegebene politische Ziele nicht mit Maßnahmen erreicht werden können, die den Haushalt in geringerem Maße belasten. Die Evaluation erfolgt in einem Umfeld sehr hoher finanzieller Anforderungen an den Bundeshaushalt. Dieser ist nicht nur mit den vielfältigen strukturellen Herausforderungen konfrontiert, die mit demographischen Trends und dem umfassenden digitalen und energetischen Transformationsprozess der deutschen Wirtschaft verbunden sind. Hinzu treten nun die hohen Finanzbedarfe vor dem Hintergrund der sich stark gewandelten geopolitischen Lage für die Verteidigungspolitik.

Vor diesem Hintergrund gilt mehr als zuvor, dass Subventionen und Steuervergünstigungen hohe Anforderungen in Bezug auf die Stichhaltigkeit ihrer Begründungen erfüllen müssen. Dabei ist immer wieder auch zu prüfen, ob ehemalige Begründungen für ermäßigte Umsatzsteuersätze heute dem Grunde oder auch aktueller empirischer Evidenz nach noch überzeugen können. Neue Evaluationen müssen zudem auch mögliche Veränderungen im Umfeld und Begründungen prüfen. Eine neue in letzter Zeit häufig diskutierte Begründung für ermäßigte Umsatzsteuersätze ist etwa eine intensivere Wettbewerbssituation bei grenzüberschreitenden Dienstleistungen für Endverbraucher. Dies könne zu einem Nachteil deutscher Anbieter führen, wenn EU-Nachbarstaaten, anders als Deutschland, einen ermäßigten Umsatzsteuersatz gewähren. Derartige qualitative Argumente sind in Bezug auf ihre mögliche empirische Relevanz zu überprüfen.

Leitend für eine solche Evaluationen sind in Bezug auf neue Ermäßigungstatbestände auch die Aussagen der Subventionspolitischen Leitlinien in Bezug auf neue Subventionen: Diese

sollen nur gewährt werden, wenn sie alternativen Maßnahmen auch unter Kosten-Nutzen-Aspekten überlegen sind. Aus gutem Grund formulieren die Leitlinien noch dazu eine Präferenz für Finanzhilfen statt Steuervergünstigungen. In der Pandemie hatte sich für das Beispiel der ermäßigten Umsatzsteuer in der Gastronomie erneut gezeigt, welche politischen Widerstände damit verbunden sein können, eine als temporär eingeführte Steuervergünstigung wie angekündigt zu beenden, auch wenn die ursprüngliche krisenbezogene Begründung entfallen war. Derartige Forderungen nach einer Entfristung waren für die in der Pandemie gewährten Finanzhilfen nicht zu vernehmen. In Bezug auf die im Herbst 2025 vom Gesetzgeber beschlossene neue und unbefristete Steuervergünstigung für die Gastronomie dient diese Evaluation auch der Prüfung, ob hier die hohe Begründungsanforderung an einen neuen dauerhaften Subventionstatbestand tatsächlich erfüllt war.

Das System der ermäßigten Umsatzsteuersätze in Deutschland wurde zuletzt vor 15 Jahren umfassend evaluiert. Die Studie von Ismer et al. (2010) wurde auf Basis der Daten der EVS aus den Jahren 1998 und 2003 und der im Jahresgutachten des Sachverständigenrates (2010) verwendeten EVS-Daten aus dem Jahr 2008 durchgeführt. Seitdem könnten sich die Verbrauchsgewohnheiten verändert haben, so dass sich andere Bewertungen und Empfehlungen ergeben würden. Diese Studie beabsichtigt daher, aktuelle Einsichten zu den Verteilungswirkungen auf Basis von Daten aus den 2020er Jahren zu erarbeiten. Auch methodisch soll diese Studie einige Fortschritte erarbeiten. So ist vorgesehen, mögliche Verhaltensreaktionen der Verbraucher vor dem Hintergrund aktueller Schätzungen von Verhaltensparametern in den Berechnungen zu berücksichtigen. Eine Aktualisierung ist angesichts der hohen mit den Steuerermäßigungen verbundenen Einnahmeausfälle auch deshalb geboten, weil sich politische Ziele verändert haben können und damit frühere Rechtfertigungen für Steuersubventionen entfallen sein und neue relevante Begründungen – z.B. in Bezug auf Nachhaltigkeitsziele – in den Vordergrund gerückt sein könnten. Weitere Innovationen dieser Studie betreffen die Auseinandersetzung mit neuartigen Argumenten, die in jüngerer Zeit an Prominenz gewonnen haben, wie das zuvor skizzierte Argument des internationalen Wettbewerbs angesichts der in den EU-Mitgliedstaaten unterschiedlicher Anwendungen ermäßigter Steuersätze in einer Branche wie der Gastronomie.

Vor diesem Hintergrund zielt diese Studie darauf ab, eine neue sorgfältige Evaluation der Tatbestände ermäßigter Umsatzsteuersätze für Deutschland zu erarbeiten. Dabei sollen die relevantesten Ermäßigungen umfassend evaluiert werden, vor allem aber hinsichtlich ihres politischen Ziels und der Effektivität in der Zielerreichung, der Kosten (Steuerausfälle und Erfüllungskosten), der Verteilungswirkung sowie der Effizienz der Maßnahme. Auf diese Weise liefert diese Evaluation eine Grundlage für die Reflexion möglicher Reformen des Umsatzsteuersystems inklusive möglicher Korrekturen alter und neuer Subventionstatbestände.

Abschnitt 2 liefert eine rechtliche und finanzwissenschaftliche Fundierung und beleuchtet unter anderem die europarechtlichen Grundlagen, die den Rahmen für Steuersatzentscheidungen in der Mehrwertsteuer in Deutschland setzen. Im finanzwissenschaftlichen Teil erfolgt eine Einordnung der Steuer aus der Perspektive der Optimalsteuer. Zudem werden mögliche Zielkonflikte diskutiert und zentrale Einsichten bisheriger Evaluationen zusammengefasst. Abschnitt 3 begründet und beschreibt das Evaluationsschema mit seinen Kriterien, wie sie in dieser Studie zur Anwendung kommen und erläutert die Vorgehensweise der vergleichenden Bewertung der Tatbestände. Im zentralen Abschnitt 4 wird das zuvor beschriebene Evaluationsraster auf neun Tatbestände ermäßigter Umsatzsteuer in Deutschland angewendet. Dabei werden die Detailanalysen in summarischen Subventionskennblättern verdichtet. Abschnitt 5 ergänzt die Einzelevaluationen um eine vergleichende Gesamtbetrachtung der Stichhaltigkeit der Subventionsbegründungen und leitet Empfehlungen zur Beibehaltung oder Beendigung der Tatbestände ab. Außerdem werden im Rahmen von Experteninterviews gewonnene Einsichten für die Reformdiskussion verdichtet. Abschließend werden verschieden weitgehende Optionen für die aufkommensneutralen Beseitigung von Ermäßigungen bei Absenkung des Regelsatzes simuliert und aufgezeigt, welche Verteilungswirkungen und welches Potenzial für eine Absenkung des Regelsatzes damit jeweils verbunden ist.

## 2 FINANZWISSENSCHAFTLICHE UND RECHTLICHE GRUNDLAGEN

### 2.1 Unionsrechtlicher Hintergrund

Das deutsche Umsatzsteuerrecht ist nahezu vollständig unionsrechtlich harmonisiert. Zentrale Vorgaben für den deutschen Gesetzgeber ergeben sich aus der Mehrwertsteuersystemrichtlinie<sup>1</sup> von 2007, die sowohl grundlegende Prinzipien als auch detaillierte Vorgaben für die Besteuerung enthält. Im Folgenden wird zunächst knapp die historische Entwicklung der Mehrwertsteuersystemlinie dargestellt. Sodann werden die Vorgaben für ermäßigte Umsatzsteuersätze erläutert und schließlich der aktuelle Stand in Deutschland dargestellt.

#### 2.1.1 Historie der Mehrwertsteuersystemrichtlinie

##### 2.1.1.1 Erste Schritte der Harmonisierung

Schon der EWG-Vertrag i.d.F. vom 25.3.1957 sah in Art. 99 vor, dass die Kommission im Interesse eines gemeinsamen Marktes die Harmonisierung der Umsatzsteuer in den Mitgliedstaaten prüfen sollte. Ausgangspunkt dieses Harmonisierungsprozesses bildeten sodann die Erste Richtlinie 67/227/EWG<sup>2</sup> sowie die Zweite Richtlinie 67/228/EWG<sup>3</sup> aus dem Jahr 1967. In der Ersten Richtlinie verpflichteten sich die Mitgliedstaaten bis zum 1.1.1970 ein einheitliches Umsatzsteuersystem (Allphasen-Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug) einzuführen und damit die bis dahin in den meisten Staaten geltende kumulative Mehrphasenumsatzsteuer zu ersetzen.<sup>4</sup> Dadurch sollte Wettbewerbsgleichheit in dem Sinne bewirkt werden, dass gleichartige Waren innerhalb der Gemeinschaft unabhängig von der Länge der Produktions- und Vertriebswegs steuerlich gleichbehandelt werden.<sup>5</sup> Mit der gleichzeitig beschlossenen Zweiten EWG-Richtlinie wurden bereits in Grundzügen Einzelheiten des gemeinsamen Mehr-

---

<sup>1</sup> Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl.EU 2006 Nr. 6 L 347, 1.

<sup>2</sup> Erste Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11.April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer, ABl, EG P 71 v. 14.4.1967, S. 1301-1303.

<sup>3</sup> Zweite Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11.April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, ABl. EG P 71 v. 14.4.1967, S. 1303-1312.

<sup>4</sup> Langer in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG 198. EL, Januar 2025, Einführung zum EU-Umsatzsteuerrecht Rn. 1.

<sup>5</sup> Birkenfeld in Birkenfeld/Wäger, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, 106. Lieferung 10/2024, § 20 Rn. 11.

wertsteuersystems festgelegt. Die Richtlinie enthält Aussagen zur Ausgestaltung der Regelungen zum Besteuerungsgegenstand, zum Ort der Leistung, zur Besteuerungsgrundlage und zum Vorsteuerabzug in den Mitgliedstaaten. Ausdrücklich wurde hier das Ziel der Harmonisierung mit dem Wegfall des steuerlichen Grenzausgleichs definiert. In Art. 9 Abs. 2 der Zweiten Richtlinie wurde den Mitgliedstaaten zudem die Möglichkeit eingeräumt, bestimmte Lieferungen und bestimmte Dienstleistungen einem ermäßigten Steuersatz zu unterwerfen. In den Erwägungsgründen werden soziale und wirtschaftliche Gründe für Ermäßigungen als mögliche Gründe für Steuerermäßigungen genannt, diese sollen jedoch eine Ausnahme bleiben.<sup>6</sup> Gleiches soll für die Einführung von Nullsätzen gelten.

Mit Beschluss des Rates vom 21.4.1970<sup>7</sup> wurde festgelegt, dass der Haushalt der Europäischen Gemeinschaft ab 1975 aus eigenen Mitteln finanziert werden sollte. Ein zentrales Element dieser neuen Finanzierungsstruktur war die Einführung eines Beitrags der Mitgliedstaaten i.H.v. maximal 1 % der Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer ("Mehrwertsteuer-Eigenmittel"). Diese Entscheidung machte eine weitgehende Vereinheitlichung des Mehrwertsteuerrechts erforderlich, um eine einheitliche Bemessungsgrundlage sicherzustellen. Infolgedessen wurde nach langen Verhandlungen am 17.5.1977 die Sechste Mehrwertsteuer-Richtlinie (77/388/EWG)<sup>8</sup> verabschiedet. Die Richtlinie enthält in vielen Bereichen abschließende und für die Mitgliedstaaten verbindliche Regelungen.

### 2.1.1.2 Harmonisierung der Steuersätze

Es folgten eine Reihe weiterer Änderungen, wie etwa die Harmonisierung der Steuersätze durch die sog. Steuersatz-Richtlinie 92/77/EWG<sup>9</sup> mit Wirkung zum 1.1.1993. Die Steuersatz-Richtlinie beruht auf der Erwägung, dass die Vollendung des Binnenmarktes zum 1.1.1993 als

---

<sup>6</sup> Zweite Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, ABl. EG P 71 v. 14.4.1967, S. 1304, Erwägungsgrund 5.

<sup>7</sup> Beschluss des Rates, ABl. EG 1970 Nr. L 94, 19.

<sup>8</sup> Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, ABl. EG L 145 v. 13.6.1977, S. 1-40.

<sup>9</sup> Richtlinie 92/77/EWG des Rates vom 19.10.1992 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG, ABl. EG, L 316 v. 31.10.1992, S. 1-4.

ersten Schritt die Abschaffung der Steuerkontrollen erfordert.<sup>10</sup> Die Abschaffung der Steuerkontrollen setzt jedoch voraus, dass die Steuersätze in Anzahl und Höhe zwischen den Mitgliedstaaten hinreichend angenähert werden, damit Wettbewerbsverzerrungen vermieden werden (Schlienkamp 1993, S. 3). Zuvor hatten die einzelnen Mitgliedstaaten völlige Gestaltungsfreiheit, was die Bestimmung ihres allgemeinen Steuersatzes anbelangte. Auch konnten sie für bestimmte Lieferungen und bestimmte Dienstleistungen erhöhte oder ermäßigte Steuersätze anwenden. Seit dem 1.1.1993 müssen die EU-Mitgliedstaaten nun einen Regelsatz i.H.v. mindestens 15 % der Bemessungsgrundlage anwenden. Dieser Regelsatz war zunächst für vier Jahre befristet, wurde jedoch in den Folgejahren immer wieder fortgeschrieben und wird seit 2018 dauerhaft angewendet.<sup>11</sup> Die Steuersatz-Richtlinie enthielt auch erstmalig verbindliche Vorgaben für die Einführung ermäßigter Steuersätze, wie etwa die Höhe (mindestens 5 %), die Anzahl (bis zu zwei) und die Güter und Dienstleistungen, auf welche dieser Satz angewendet werden darf.

### 2.1.1.3 Mehrwertsteuersystemrichtlinie

Am 28.11.2006 verabschiedete der Rat schließlich die sog. Mehrwertsteuersystemrichtlinie, 2006/112/EG.<sup>12</sup> Diese sollte die bis dahin geltenden Mehrwertsteuerregelungen in einer einzigen Richtlinie systematisch zusammenführen und sprachlich sowie strukturell vereinfachen. Zum gleichen Zeitpunkt wurden die Erste Richtlinie, die Sechste Richtlinie und die jeweiligen Rechtsakte, mit welcher diese Richtlinien geändert wurden, aufgehoben.<sup>13</sup> Inhaltlich wurden jedoch weitgehend die Vorschriften der Sechsten Richtlinie übernommen, so dass mit der Neufassung grundsätzlich keine Änderungen des geltenden Rechts verbunden waren.

---

<sup>10</sup> Dieses Ziel wurde durch die EG-Binnenmarkt-Richtlinie erreicht, Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen, Abl. EG L 376 v. 31.12.1991, S. 1-19.

<sup>11</sup> Richtlinie EU 2018/912 des Rates vom 22. Juni 2018 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in Bezug auf die Verpflichtung, einen Mindestnormalsatz einzuhalten, Abl. EU 2018 v. 27.6.2018 L 162/1.

<sup>12</sup> Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. EU 2006 Nr. 6 L 347, 1.

<sup>13</sup> Langer in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, 198 EL, Januar 2025, Einführung zum EU-Umsatzsteuerrecht, Rn. 76.

Bei der Auslegung der Vorschriften der Mehrwertsteuersystemrichtlinie sind die Erkenntnisse zur Anwendung der entsprechenden Regelung in der 6. Richtlinie heranzuziehen.<sup>14</sup> Daher bleibt auch die Rechtsprechung des EuGH zu Vorschriften der 6. Richtlinie für die Mehrwertsteuerrichtlinie maßgebend. Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie bildet nun die Grundlage für das harmonisierte Mehrwertsteuerrecht.

## 2.1.2 Ermäßigte Mehrwertsteuersätze und Nullsätze

### 2.1.2.1 Allgemein

Durch die Richtlinie (EU) 2022/542<sup>15</sup> wurden die Möglichkeiten der Mitgliedstaaten im Bereich der ermäßigten Steuersätze erheblich ausgeweitet.<sup>16</sup> Die Mitgliedstaaten können weiterhin gemäß Art. 98 Abs. 1 MwStSystRL einen oder zwei ermäßigte Steuersätze mit einer Mindesthöhe von 5 % anwenden. Dabei dürfen die ermäßigten Steuersätze grundsätzlich nur auf die in Anhang III der MwStSystRL aufgeführten Lieferungen und Dienstleistungen angewendet werden und dürfen zudem nur für höchstens 24 der in Anhang III der MwStSystRL enthaltenen Nummern gelten.

Zudem können die Mitgliedstaaten nun einen ermäßigten Steuersatz, der unter 5 % liegt, oder einen sog. Nullsatz (Steuerbefreiung mit Vorsteuerabzug) anwenden. Beides war aufgrund von Übergangsregelungen zuvor nur einzelnen Staaten vorbehalten gewesen. Durch die neue Richtlinie hat sich der Gestaltungsspielraum für viele Mitgliedstaaten erheblich erweitert. Der superermäßigte Steuersatz darf allerdings höchstens auf sieben Nummern der in Anhang III der MwStSystRL genannten Umsatzarten angewendet werden, Art. 98 Abs. 2 Unterabs. 1 MwStSystRL. Nach Art. 98 Abs. 2 Unterabs. 1 MwStSystRL ist die Anwendung eines superermäßigten Steuersatzes zudem nur zulässig für Nr. 1 - 6 (u.a. Nahrungs- und Futtermittel, Wasser, Arzneimittel, medizinische Geräte, Personenbeförderungen, Bücher, Zeitungen) und Nr. 10 c (Solarpaneele).

---

<sup>14</sup> Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl.EU 2006 Nr. 6 L 347, 1. Erwägungsgrund 3.

<sup>15</sup> Richtlinie v. 5.4.2022, ABl. EU 2022 Nr. L 107, 1.

<sup>16</sup> Kritisch hierzu u.a. Ismer in MwSt 2022, 52f.

Statt eines superermäßigten Steuersatzes kann auch der sog. Nullsatz angewandt werden. Die Regelungen aus Art. 99 Abs. 2 MwStSystRL, wonach ermäßigte Steuersätze so festzulegen sind, dass der resultierende Mehrwertsteuerbetrag die vollständige Abzugsfähigkeit der Vorsteuer gemäß Art. 167 - 171 sowie Art. 173 - 177 MwStSystRL gewährleistet, wurde abgeschafft. Diese Streichung war im Hinblick auf die Einführung superermäßigter Steuersätze und echter Steuerbefreiungen erforderlich.

Die Reform verfolgte mehrere Ziele. Bereits 2016 hatte die Kommission eine Anpassung der Steuersätze gefordert.<sup>17</sup> Dies unter anderem im Hinblick darauf, dass im endgültigen Mehrwertsteuersystem für den grenzüberschreitenden Warenhandel zwischen Unternehmen der Mitgliedstaaten, das Bestimmungslandprinzip angewendet werden soll. Die Gleichbehandlung von inländischen Leistungen und Leistungen aus der Union ist für die Sicherstellung der Wettbewerbsneutralität notwendig. Bei konsequenter Anwendung des Bestimmungslandprinzips und vollständiger Entlastung der Unternehmer durch den Vorsteuerabzug sind einheitliche Umsatzsteuersätze entbehrlich. Hingegen erfordert das Ursprungslandprinzip harmonisierte Steuersätze, um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden.<sup>18</sup>

Da die Mehrwertsteuer bereits derzeit nach dem Bestimmungslandprinzip erhoben wird, ergibt sich nach Auffassung des Rates für Unternehmer kein wesentlicher Vorteil, wenn sie sich in einem Mitgliedstaat mit niedrigeren Steuersätzen ansiedeln.<sup>19</sup> Eine größere Bandbreite an Mehrwertsteuersätzen beeinträchtigt daher den Binnenmarkt nicht wesentlich und führe auch nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen. Der Rat sieht es daher als angemessen an, den Mitgliedstaaten mehr Flexibilität bei der Festlegung der Steuersätze einzuräumen. Im Einklang mit dem Gleichbehandlungsgrundsatz hält der Rat es für angebracht, dass allen Mitgliedstaaten die gleichen Möglichkeiten bei der Anwendung ermäßigter Mehrwertsteuersätze eingeräumt werden sollte. In den Erwägungsgründen wird zudem aufgeführt, dass die ermäßigten Steuersätze generell im Einklang mit den anderen Maßnahmen

---

<sup>17</sup> Mitteilung der Kommission über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer, COM/2016/0148 final, S. 13 f.

<sup>18</sup> Erdbrügger, in Wäger UStG, 3. Aufl. 2024, § 12 Rn. 3. Ursprünglich war das gemeinsame Mehrwertsteuersystem der EU auf das Ursprungslandprinzip angelegt worden.

<sup>19</sup> Richtlinie v. 5.4.2022, ABl. EU 2022 Nr. L 107, 1 (Erwägungsgrund 2.)

der Union stehen sollten.<sup>20</sup> In diesem Zusammenhang wird ausdrücklich der europäische Green Deal<sup>21</sup> genannt. Es sei daher angebracht, Solarpanelle auch mittels ermäßigter Mehrwertsteuersätze zu fördern, um so dem Endverbraucher einen besseren Zugang zu umweltfreundlichen Energiequellen zu verschaffen.<sup>22</sup> Gleichzeitig betont der Rat jedoch, dass aus Haushaltsgründen einer Zunahme von ermäßigten Steuersätzen vorzubeugen ist, weshalb die Anzahl der Ermäßigungen begrenzt wird.<sup>23</sup> Tabelle 1 gibt einen Überblick der EU-Mitgliedstaaten, die einen Nullsteuersatz erheben.

**Tabelle 1: Übersicht der EU-Mitgliedstaaten mit einem Nullsteuersatz**

EU-Mitgliedstaat	Güter und Dienstleistungen, die dem Nullsteuersatz unterliegen
Belgien	Digitale Zeitungen und Pro-Bono-Rechtsdienstleistungen
Bulgarien	Bahnverkehr und Lebensmittel (befristet)
Kroatien	Photovoltaikanlagen (private und öffentliche Gebäude)
Rumänien	Medizinische Geräte
Dänemark	Gedruckte und digitale Zeitungen
Deutschland	Photovoltaikanlagen
Finnland	Investitionsgold, Medizinische Dienstleistungen, Bestimmte Arzneimittel
Irland	Zeitungen (gedruckt und digital), bestimmte pharmazeutische Produkte, bestimmte Düngemittel
Malta	Grundnahrungsmittel, Gold, Bestimmte Personenbeförderung
Tschechien	Bücher
Österreich	1.1.2024 - 31.12.2025 auf Photovoltaikanlagen
Polen	Seenotrettung und Grundnahrungsmittel (befristet)
Portugal	18.4.2023 - 31.10.2023 Bestimmte öffentliche Verkehrsmittel
Schweden	(Historisch) Steuerfreier Umsatz mit Vorsteuerabzug, u.a. auf Arzneimittelversorgung
Spanien	Zwischen dem 1.1.2023 und 31.12.2024 auf Grundnahrungsmittel <sup>24</sup>
Tschechien	Seit dem 1.1.2024 auf Bücher
Zypern	Seit dem 1.1.2023 auf Grundnahrungsmittel

Neben Deutschland sind Österreich und Kroatien die einzigen EU-Mitgliedstaaten, die derzeit einen Nullsteuersatz auf Photovoltaikanlagen erheben. In den meisten EU-Mitgliedstaaten

<sup>20</sup> Richtlinie v. 5.4.2022, ABl. EU 2022 Nr. L 107, 1 (Erwägungsgrund 2).

<sup>21</sup> Mitteilung der Kommission, Der europäische Grüne Deal, COM(2019) 640 final.

<sup>22</sup> Richtlinie v. 5.4.2022, ABl. EU 2022 Nr. L 107, 2 (Erwägungsgrund 7).

<sup>23</sup> Richtlinie v. 5.4.2022, ABl. EU 2022 Nr. L 107, 2 (Erwägungsgrund 6).

<sup>24</sup> Zur Kritik an Spaniens „Antikrisen“-Paket siehe Engelhardt in DB 2025, M5.

werden mit Lebensmitteln, Personennahverkehr und Arzneimitteln solche Güter ermäßigt, die typischerweise dem Grundbedarf zuzuordnen sind. Die Mehrzahl der Nullsteuersätze ist daher auf sozialpolitische Gründe zurückzuführen.

In Spanien wurde ab 01.01.2023 die IVA (spanische Umsatzsteuer) im Rahmen eines Anti-Krisen-Pakets für Grundnahrungsmittel temporär von 4 % auf 0 % gesenkt und nun schrittweise wieder angehoben. Verbraucherschutzorganisationen kritisierten die Maßnahme als ineffektiv, da unklar bliebe, ob die Steuerersparnis tatsächlich an die Verbraucher weitergegeben worden ist (Engelhardt 2025, M5). Zudem kann insbesondere die Rückkehr zu höheren Steuersätzen für einkommensschwache Haushalte eine erhebliche Belastung darstellen (Engelhardt 2025, M5).

#### **2.1.2.2 Vorgaben bei der Auslegung**

Die Regelungen zur Einführung ermäßigter Umsatzsteuersätze sind eng und entsprechend ihrer gewöhnlichen Bedeutung auszulegen.<sup>25</sup> Ihr Anwendungsbereich darf nicht auf Leistungen erweitert werden, die weder ihrem Wortlaut entsprechen noch diesem begriffsimmanent sind.<sup>26</sup> Bei der Anwendung der ermäßigten Steuersätze können die Mitgliedstaaten zur genauen Abgrenzung der einzelnen Gegenstände auf die zolltarifliche Abgrenzung der Kombinierten Nomenklatur und seit 2022, auf die statistische Güterklassifikation i.V.m. den Wirtschaftszweigen zurückgreifen. Deutschland verweist auf die Kombinierte Nomenklatur.

Ob ein ermäßigter oder superermäßigter Steuersatz eingeführt wird, liegt allein im Ermessen der Mitgliedstaaten. Es obliegt den Mitgliedstaaten, zu entscheiden, auf welche der in den Kategorien des Anhang III der Mehrwertsteuersystemrichtlinie enthaltenen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen der ermäßigte Steuersatz Anwendung finden soll. Mitgliedstaaten können demnach entscheiden, auf einige der in den Nummern des Anhangs III der MwStSystRL genannten Umsätze einen ermäßigten Steuersatz zu erheben, auf andere den Regelsteuersatz. In diesem Zusammenhang hat der EuGH festgestellt, dass der ermäßigte Steuersatz auch nur auf bestimmte Teilbereiche einer Kategorie von Dienstleistungen

---

<sup>25</sup> EuGH Urt. v. 19.12.2019 – C-715/18, Rn. 25; EuGH, Urt. v. 10.11.2016, Rn. 60.

<sup>26</sup> Langer in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, 198. EL, Januar 2025, Art. 93-105 MwStSystRL E Rn. 37.

i.S.d. Anhangs III der MwStSystRL angewandt werden kann. Entscheidend ist dabei, dass es sich um einen konkreten und spezifischen Bestandteil der Dienstleistung handelt.<sup>27</sup> Den Mitgliedstaaten kommt bei der Anwendung der ermäßigten Steuersätze mithin ein relativ großer Spielraum zu. Sie sind lediglich verpflichtet auf Umsätze, die nicht in Anhang III der MwStSystRL aufgeführt sind, den Regelsteuersatz anzuwenden.

Begrenzt wird das Ermessen der Mitgliedstaaten jedoch durch den Grundsatz der steuerlichen Neutralität, welcher das Grundprinzip des harmonisierten Mehrwertsteuerrechts darstellt.<sup>28</sup> Dieser lag der Ausgestaltung des gemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystems von Beginn an zugrunde und soll die Gleichbehandlung im Wettbewerb sichern (Kube 2020, S. 591 m.w.N.). Dabei ist insbesondere die Gleichbehandlung der Ausgangsumsätze von Bedeutung (Lohse 2004, S. 584f.). In diesem Zusammenhang verlangt der Neutralitätsgrundsatz, dass gleichartige, miteinander im Wettbewerb stehende Waren und Dienstleistungen umsatzsteuerrechtlich gleichbehandelt werden müssen.<sup>29</sup> Die Gleichartigkeit indiziert ein relevantes Wettbewerbsverhältnis (Kube 2020, S. 591). Gegenstände oder Dienstleistungen sind gleichartig, wenn sie sich aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers ähneln und bei ihm dieselben Bedürfnisse befriedigen und zwischen den Leistungen bestehende Unterschiede die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers nicht erheblich beeinflussen.<sup>30</sup>

Eine weitere Grenze bilden die primärrechtlichen Verpflichtungen der Mitgliedstaaten, wobei insbesondere Art. 110 AEUV zu beachten ist. Art. 110 Abs. 1 AEUV enthält ein Diskriminierungsverbot, wonach auf Waren aus Mitgliedstaaten keine höheren Abgaben als auf gleichartige inländische Waren erhoben werden dürfen. Art. 110 Abs. 2 AEUV statuiert ein Protektionsverbot, wonach es den Mitgliedstaaten nicht erlaubt ist, auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten inländische indirekte Steuern oder Abgaben zu erheben, die geeignet sind, andere Produktionen mittelbar zu schützen.

---

<sup>27</sup> EuGH, Urt. v. 6.5.2010, C-94/09 Rn. 28.

<sup>28</sup> Hey in Tipke/Lange, Kap. 17 Rn. 17.23: „Fundamentalprinzip“.

<sup>29</sup> EuGH, Urt. v. 7.9.1999, C-216/97, UR 1999, S. 419 Rn. 19f.

<sup>30</sup> EuGH v. 3.5.2001 – C-481/98 – UR 2001, 352 Rn. 22, EuGH v. 20.12.2017 – C-462/16- UR 2018, 166 Rn. 33.

## 2.2 Status Quo der Umsatzsteuer in Deutschland

### 2.2.1 Anwendung ermäßigter Steuersätze in Deutschland

Mit dem Umsatzsteuergesetz vom 29.5.1967<sup>31</sup> ist in Deutschland die Allphasen-Netto-Umsatzsteuer eingeführt worden. Die Höhe der Steuersätze ist seitdem grundsätzlich in § 12 UStG geregelt, dessen Wortlaut sich mit Ausnahme des jeweils anzuwendenden maßgeblichen Steuersatzes seit 1968 nicht geändert hat. Lediglich der Klammerzusatz am Ende des § 12 Abs. 1 UStG mit dem Hinweis auf die maßgebliche Bemessungsgrundlage ist ergänzt worden.<sup>32</sup> § 12 Abs. 1 UStG legt den allgemeinen Steuersatz auf 19 % fest. § 12 Abs. 2 UStG regelt den ermäßigten Steuersatz, welcher derzeit 7 % beträgt. Gemäß § 12 Abs. 3 UStG besteht zudem seit dem 1.1.2023 erstmals ein Nullsteuersatz für Photovoltaikanlagen. Da die unionsrechtliche Ermächtigungsvorschrift des Art. 98 Abs. 1 MwStSystRL den Mitgliedsstaaten die Einführung zwei ermäßigter Steuersätze freistellt, könnte Deutschland weiterhin einen zweiten ermäßigten Steuersatz einführen, der mindestens 5 % betragen müsste.

Aufgrund des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes<sup>33</sup> wurden die Steuersätze temporär zwischen dem 1.7.2020 bis 31.12.2020 auf 16 % und 5 % herabgesetzt (§ 28 Abs. 1 UStG). Auffallend ist, dass die Regelungen nicht in § 12 Abs. 1 UStG, sondern in dem bislang unbesetzten § 28 Abs. 1 – UStG platziert wurden. Dies erstaunt umso mehr, als die temporäre Steuersatzermäßigung für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen in einer neuen Nr. 15 des § 12 Abs. 2 UStG geregelt wurde.<sup>34</sup> Seit der Einführung der Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug wurde der allgemeine Steuersatz in fünf Jahrzehnten insgesamt sechsmal in Schritten von jeweils einem Prozentpunkt angehoben – von ursprünglich 10 % auf 16 %. Die Erhöhung im Jahr 2007 war die erste, die mit drei Prozentpunkten deutlich höher ausfiel.<sup>35</sup>

---

<sup>31</sup> UStG v. 29.5.1967, BGBl. I 1967, 545 = BStBl. I 1967, 224.

<sup>32</sup> Vgl. hierzu ausführlich Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG, 213. Lieferung 2024, § 12 Rn.8.

<sup>33</sup> Zweites Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz) v. 29.6.2020, BGBl. I 2020 Nr. 31, S. 1512.

<sup>34</sup> Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG, 213. Lieferung 2024, § 12 Rn. 8.

<sup>35</sup> Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG, 213. Lieferung 2024, § 12 Rn. 1.

Neben dem allgemeinen Steuersatz gab es seit 1967 im deutschen Umsatzsteuerrecht stets auch einen ermäßigten Steuersatz. Dieser wurde seit 1983 nicht mehr verändert und beträgt seitdem (bis zum 30.6.2020 und wieder ab 1.1.2021) 7 %.

Bis auf die Vorschriften in § 12 Abs. 2 Nr. 3 UStG (Aufzucht und das Halten von Vieh, die Anzucht von Pflanzen und die Teilnahme an Leistungsprüfungen für Tiere) wurden sämtliche Regelungsbereiche des § 12 Abs. 2 UStG im Laufe der Zeit geändert. Die umfassendste Änderung erfolgte 1979, mit welcher der deutsche Gesetzgeber die Vorgaben des Art. 12 der 6. EG-Richtlinie.<sup>36</sup> Diese Fassung ist im Wesentlichen bis heute gültig.

Allgemeiner Gedanke der Ermäßigungen ist eine soziale Ausgewogenheit. Die Umsatzsteuer soll ausschließlich den privaten Endverbraucher belasten, wobei dessen persönliche Verhältnisse weitgehend unberücksichtigt bleiben. Dadurch verringert sich die relative Steuerbelastung im Verhältnis zum Einkommen mit zunehmendem Einkommen. Auch jene Verbraucher, deren Einkommen unterhalb des steuerlich anerkannten Existenzminimums liegt, sind von der Umsatzsteuer betroffen.<sup>37</sup> Ein Blick auf § 12 Abs. 2 UStG zeigt jedoch, dass dieser soziale Ansatz nur begrenzt durchgesetzt wurde (vgl. Seer 2021, S. 1435). Der Katalog folgt keiner einheitlichen Zielsetzung, sodass eine klare Systematik nicht erkennbar ist. Einige Begünstigungen dienen sozialpolitischen Zwecken, andere kulturellen oder wirtschaftlichen Gründen. Insgesamt erscheinen die Begünstigungen als eine historische Sammlung einzelner Tatbestände ohne durchgehende innere Kohärenz. Jedenfalls vereinfacht lassen sich die Ermäßigungen in folgende Gruppen unterteilen:<sup>38</sup> Nahrungsmittel, Leistungen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft, Gesundheits- und Rehabilitationsleistungen, kulturelle Leistungen, Leistungen gemeinnütziger Organisationen, Personennahverkehr, Beherbergungsdienstleistungen. Sowohl von der Literatur (z.B. Kruhl 2018, S. 59 f.) als auch vom Bundesrechnungshof (2010, 2022) ist daher wiederholt angeregt worden, die Ermäßigungstatbestände anzupassen.

---

<sup>36</sup> Siehe zu den Änderungen im Einzelnen Nieskens in Rau/Dürrwächter UStG, 213. Lieferung, § 12 Rn 22.

<sup>37</sup> Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG 213, Lieferung, § 12 UStG (1980) Rn. 253f.

<sup>38</sup> Eingruppierung nach Ismer et al. (2010, S. 2).

### 2.2.2 Verfassungsrechtliche Vorgaben

Im Vergleich zum übrigen Steuerrecht ist das Umsatzsteuerrecht besonders stark von unionsrechtlichen Vorgaben geprägt (Mellinghoff 2018, S. 165). Bei der Einführung von ermäßigten Steuersätzen muss der deutsche Gesetzgeber nicht nur unionsrechtliche Vorgaben, sondern auch nationales Verfassungsrecht berücksichtigen. Insbesondere die Entscheidung, ob und in welchem Umfang von den Wahlrechten der Mehrwertsteuersystemrichtlinie Gebrauch gemacht wird, unterliegt einer uneingeschränkten verfassungsgerichtlichen Kontrolle. Die Vorgaben des Grundgesetzes können dazu führen, dass der Gesetzgeber bestimmte Steuerermäßigungen nur begrenzt oder in Einzelfällen überhaupt nicht einführen darf.

Im Folgenden werden die verfassungsrechtlichen Grenzen näher beleuchtet. Dabei wird deutlich, dass der Schutz des Existenzminimums weder eine Steuerbefreiung noch einen ermäßigten Steuersatz erfordert. Einschränkungen ergeben sich hingegen aus dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG, insbesondere in dessen Konkretisierung als Folgerichtigkeitsgebot.

#### Schutz des Existenzminimums

Aus der Verpflichtung zur Wahrung der Menschenwürde (Art. 1 Abs. 1 GG) i.V.m. dem Sozialstaatsprinzip folgt das verfassungsrechtliche Gebot, dem Bürger ein Einkommen in steuerfreier Höhe zu belassen, das die Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein gewährleistet.<sup>39</sup> Dem Bürger darf sein selbst erzieltetes Einkommen bis zu diesem sog. Existenzminimum nicht entzogen werden. Erst ab diesem Betrag ist eine Leistungsfähigkeit gegeben, an die eine Besteuerung anknüpfen kann und darf.<sup>40</sup> Über Art. 6 Abs. 1 GG wird dieser Schutz auch auf Familien erstreckt. In der Einkommensteuer wird das Existenzminimum durch den Grundfreibetrag sichergestellt. Aufgrund ihrer indirekten Erhebung kann die Umsatzsteuer hingegen keine individuelle Leistungsfähigkeit berücksichtigen (Leipold 2009, S. 6). Sie belastet grundsätzlich alle Konsumausgaben, einschließlich der Ausgaben für den existenznotwendigen Lebensbedarf. Eine gezielte Entlastung erfolgt lediglich in Einzelfällen durch Steuerermäßigungen oder Steuerbefreiungen. In diesem Zusammenhang wird teil-

---

<sup>39</sup> BVerfGE 125, 175.

<sup>40</sup> Stadie, Rau/Dürrwächter, UStG 213. Lieferung, 12/2024, Einführung zum Umsatzsteuergesetz, Rn. 438.

weise gefordert, dass die verfassungsrechtlichen Vorgaben zum Existenzminimum bestimmte Steuerermäßigungen, wie etwa die Lieferung von Wasser, zwingend vorschreiben würden (English 2011, S. 406).<sup>41</sup> Das BVerfG hat jedoch entschieden, dass die Belastung des Existenzminimums im System der Umsatzsteuer strukturell angelegt und daher nicht vermeidbar ist.<sup>42</sup> Hieraus folge, dass der Gesetzgeber sicherzustellen habe, dass die unvermeidbare Belastung durch das Umsatzsteuerrecht durch entsprechende Anpassungen im Einkommensteuerrecht kompensiert wird.<sup>43</sup>

### **Eingeschränkter Prüfungsspielraum**

Aufgrund des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts prüft das Bundesverfassungsgericht innerstaatliche Vorschriften, die eine EU-Richtlinie umsetzen, grundsätzlich nicht am Maßstab des Grundgesetzes, sondern am Maßstab des Unionsrechts, soweit die Richtlinie den Mitgliedstaaten keinen Umsetzungsspielraum lässt. Das Bundesverfassungsgericht prüft dann lediglich, ob die Organe der Europäischen Union die Befugnisse gewahrt haben, die ihnen die Mitgliedstaaten durch die Verträge übertragen haben (sog. Ultra-vires-Kontrolle), und ob die durch Art. 23 Abs. 1 S. 3 i.V.m. Art. 79 Abs 3 GG als unabänderlich geschützten Grundsätze gewahrt worden sind (sog. Identitätskontrolle).

Wie oben im Detail ausgeführt verlangt die Mehrwertsteuersystemrichtlinie zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen eine Annäherung der Steuersätze zwischen den Mitgliedstaaten bezüglich ihrer Anzahl und Höhe. Sie bestimmt zudem, für welche Kategorien von Lieferungen und Dienstleistungen ermäßigte Steuersätze vorgesehen werden dürfen. Für andere als die dort genannten Kategorien ist die Anwendung ermäßigter Steuersätze unionsrechtlich ausgeschlossen. Für die verfassungsgerichtliche Überprüfung folgt daraus, dass eine Erweiterung des Anwendungsbereichs des ermäßigten Steuersatzes über die in der Richtlinie vor-

---

<sup>41</sup> Dagegen in der Literatur etwa Kraeusel in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG 198. Lieferung, Januar 2025, § 12 Rn. 62, der die Senkung von Umsatzsteuersätzen als nicht geeignet für die Sicherung des Existenzminimums ansieht, da der Preis einer Ware auch von anderen Faktoren abhängt und zudem nicht garantiert werden kann, dass die Steuersenkung auch an den Endverbraucher weitergegeben wird.

<sup>42</sup> BVerfG NJW 1999, S. 3478; BVerfGK 13, 31-35.

<sup>43</sup> BVerfGK 13, 32.

gesehenen Kategorien hinaus von Verfassungen wegen nicht verlangt werden kann. Der Vorrang der unionsrechtlichen Festlegungen ist insoweit vom nationalen Gesetzgeber uneingeschränkt zu respektieren.

Soweit die Mehrwertsteuersystemrichtlinie den Mitgliedstaaten keinen Umsetzungsspielraum gewährt, kann folglich auch keine Verletzung des nationalen Verfassungsrechts vor dem Bundesverfassungsgericht gerügt werden.

### **Art. 3 Abs. 1 GG – Gebot der Folgerichtigkeit**

Verfassungsrechtliche Vorgaben für ermäßigte Umsatzsteuersätze können sich insbesondere aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG ergeben. Danach sind alle Menschen vor dem Gesetz gleich. Je nach Regelungsgegenstand ergeben sich hieraus unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber.<sup>44</sup> Für den Sachbereich des Steuerrechts verbürgt der allgemeine Gleichheitssatz den Grundsatz der gleichen Zuteilung steuerlicher Lasten.<sup>45</sup> Der Gesetzgeber hat jedoch bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Spielraum. Er hat dann allerdings die einmal getroffene Belastungsentscheidung widerspruchsfrei und folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen.<sup>46</sup> Dabei steht vor allem die Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen im Vordergrund: die folgerichtige Ausgestaltung des vom Gesetzgeber ausgewählten Ausgangstatbestandes soll zu einer rechtlichen und tatsächlichen Belastungsgleichheit der Steuerpflichtigen führen. Es bedarf daher im Interesse dieser steuerlichen Lastengleichheit besonderer sachlicher Gründe, um Ausnahmen von der einmal getroffenen Belastungsentscheidung zu rechtfertigen.

Das Bundesverfassungsgericht geht für die Umsatzsteuer davon aus, dass im Ausgangstatbestand der Besteuerung von gegen Entgelt von Unternehmern im Inland erbrachten Umsätzen die Belastungsentscheidung zugrunde liegt, welche die Konsumenten nach Maßgabe ihrer

---

<sup>44</sup> BVerfGE 110, 274 (291).

<sup>45</sup> BVerfGE 122, 210 (230 f.).

<sup>46</sup> BVerfGE 105, 73 (126).

aufgewendeten Kaufkraft belastet.<sup>47</sup> Sie sei darauf angelegt, auf den Endverbraucher umgelegt zu werden. Systemgerecht sind daher nur Vergünstigungen im Interesse der Verbraucher, nicht einzelner Unternehmergruppen.<sup>48</sup>

Auch im Bereich der Umsatzsteuer kann der Gesetzgeber allerdings seine Steuererhebungskompetenz ausüben, um Lenkungswirkungen zu erzielen.<sup>49</sup> Die daraus folgende Durchbrechung der Folgerichtigkeit kann aus Gründen des Gemeinwohls, etwa aufgrund konjunktur-, wirtschafts-, oder beispielsweise gesundheitspolitischer Erwägungen, möglich sein. Allerdings ist der Gesetzgeber in der Ausübung dieses Lenkungszwecks an den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebunden.<sup>50</sup> Er darf seine Leistungen also nicht nach unsachlichen Gesichtspunkten verteilen. Sachbezogene Gesichtspunkte stehen ihm in weitem Umfang zu Gebote, solange die Regelung sich nicht auf eine der Lebenserfahrung widersprechende Würdigung der jeweiligen Lebenssachverhalte stützt und insbesondere der Kreis von der Maßnahme Begünstigten sachgerecht abgegrenzt ist.<sup>51</sup>

Bezogen auf die Einführung von Steuerermäßigungen nach der Mehrwertsteuersystemrichtlinie ergibt sich somit folgendes Bild: Die Entscheidung des Steuergesetzgebers, ob und in welchem Umfang er überhaupt abstrakt einen ermäßigten Steuersatz einführen kann, ist unionsrechtlich vorgegeben. Innerhalb dieses unionsrechtlichen Rahmens muss der Gesetzgeber dann jedoch vollumfänglich die Vorgaben des Gleichheitssatzes und der folgerichtigen Besteuerung beachten.

### 2.2.3 Steueraufkommen der Umsatzsteuer in Deutschland und Europa

Die Umsatzsteuer ist in Deutschland eine der bedeutsamen Finanzierungsquellen staatlicher Tätigkeit. Im Jahr 2023 entfielen laut Statistischem Bundesamt mit 293 Milliarden Euro 32 % des gesamtstaatlichen Steueraufkommens auf diese Steuerquelle. Damit ist diese Steuer auch im Vergleich zur EU insgesamt besonders bedeutsam, wo die Umsatzsteuer durchschnittlich 15,7 % der gesamten Staatseinnahmen beträgt.

---

<sup>47</sup> BVerfGE 101, 151 (155f.).

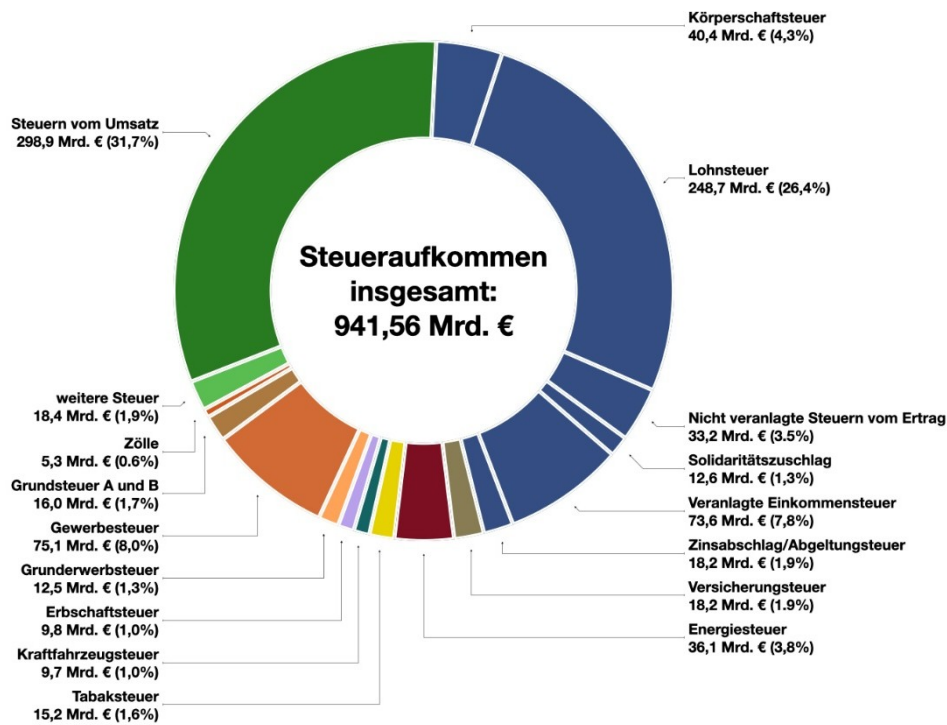
<sup>48</sup> BVerfGE 101, 151 (155f.).

<sup>49</sup> BVerfG, Nichtannahmebeschluss vom 18. März 2005 – 1 BvR 1822/00 – juris Rn. 11.

<sup>50</sup> BVerfG, Nichtannahmebeschluss vom 18. März 2005 – 1 BvR 1822/00 – juris Rn. 11.

<sup>51</sup> BVerfGE 110, 274 (293).

Abbildung 1: Struktur des gesamtstaatlichen Steueraufkommens 2024



Quelle: Statistisches Bundesamt (2025a).

Bis zur Erhöhung des allgemeinen Steuersatzes auf 19 % zum 1.1.2007 lag Deutschland innerhalb der EU mit einem Steuersatz von 16 % am unteren Ende, lediglich Spanien wies denselben Satz auf, während Luxemburg mit 15 % noch darunter lag. Wie in Abbildung 1 dargestellt, liegt Deutschland auch im Jahr 2025 mit einem allgemeinen Steuersatz von 19 % im Vergleich zu anderen EU-Mitgliedstaaten im unteren Drittel. Länder wie Ungarn (27 %), Finnland (25,5 %) und Schweden (25 %) haben höhere Sätze, während Luxemburg mit 17 % den niedrigsten allgemeinen Steuersatz aufweist. Der durchschnittliche Regelsteuersatz der Umsatzsteuer in den EU-Mitgliedstaaten ist leicht aber stetig von 19,4 % im Jahr 2000 auf 21,8 % im Jahr 2025 gestiegen.<sup>52</sup>

Auch mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 % liegt Deutschland im Mittelfeld des EU-weiten Vergleichs. Länder wie Luxemburg (3 %), Frankreich (5,5 %) oder Belgien (6 %) erheben nied-

<sup>52</sup> European Commission (2024). VAT Gap in the EU: 2024 Report. Directorate-General for Taxation and Customs Union, eigene Berechnungen.

rigere (super) ermäßigte Sätze. Ähnlich hohe Sätze wie in Deutschland finden sich beispielsweise in Österreich (10 %) und den Niederlanden (9 %). Höhere Sätze finden sich in Irland (9 % und 13,5 %) oder Ungarn (5 % und 18 %). Dänemark wendet als einziger Mitgliedstaat keinen ermäßigten Steuersatz an, sondern nur einen allgemeinen Steuersatz von 25 %.

Die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes auf lebensnotwendige Güter und Dienstleistungen, darunter vor allem Lebensmittel und alkoholfreie Getränke, zielt in erster Linie darauf ab, die Steuerlast für Haushalte mit niedrigem Einkommen zu verringern (siehe hierzu ausführlicher Abschnitt 4.1.1). Da jedoch die Ausgaben für Lebensmittel einen wesentlichen Teil des Konsums sowohl einkommensschwacher als auch einkommensstarker Haushalte ausmachen, ist diese Maßnahme auch mit hohen Steuerausfällen verbunden. Dies führte im Jahr 2024 zu Mindereinnahmen von etwa 9 % der gesamten realisierten Umsatzsteuereinnahmen (anhand der ausgewiesenen Daten über Mindereinnahmen, wie in Abschnitt 4.1.1.3 dargestellt). Neben der Anwendung auf Lebensmittel gilt der ermäßigte Umsatzsteuersatz in Deutschland auch für viele andere Güter und Dienstleistungen, etwa für Beherbergungsdienstleistungen und aufgrund des jüngsten Gesetzgebungsvorhabens voraussichtlich ab Januar 2026, auch für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen. In Deutschland betrug die Umsatzsteuersatzlücke, die den Einnahmeverlust durch die Anwendung ermäßigter Umsatzsteuersätze auf bestimmte Waren und Dienstleistungen misst, im Jahr 2022 7,5 % der gesamten Steuerschuld (European Commission, 2024).<sup>53</sup> Da Deutschland im Vergleich zu den meisten anderen EU-Ländern weniger Ermäßigungen bei der Umsatzsteuer gewährt, liegt dieser Wert unter dem EU-Durchschnitt von 12 % (COM VAT Report 2024).

---

<sup>53</sup> Diese Schätzungen der Umsatzsteuersatzlücken werden ermittelt, indem die potenzielle steuerpflichtige Bemessungsgrundlage auf Basis von Daten der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen geschätzt, die theoretische Umsatzsteuerschuld durch Anwendung der gesetzlichen Umsatzsteuersätze auf die relevanten Teile dieser geschätzten Bemessungsgrundlage berechnet und anschließend mit den tatsächlichen Umsatzsteuereinnahmen verglichen wird. Die Schätzungen bieten somit eine breite vergleichende Perspektive auf das potenzielle Ausmaß der Umsatzsteuersatzlücke in den EU-Mitgliedstaaten. Sie unterliegen jedoch Messunsicherheiten, etwa aufgrund der Annahme, dass die Daten der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen zu den Ausgaben für den End- und Zwischenverbrauch den tatsächlichen Konsum in der Volkswirtschaft präzise abbilden. Daher können sie nicht als exakte Messgrößen der Umsatzsteuersatzlücke betrachtet werden.

**Tabelle 2: Mehrwertsteuersätze in der Europäischen Union (ab dem 1. Januar 2025)**

Land	Mehrwertsteuersätze (%)	Mehrwertsteuer-aufkommen (% des BIP)	Mehrwertsteuer-anteil an den Staatseinnahmen (%)	Steuer-satzlücke (%)	Befolgungs-lücke (%)
Belgien	21 (12; 6)	6,3936	15,0301	13,0	11,04
Bulgarien	20 (9)	9,0448	29,1363	4,2	7,65
Tschechien	21 (12)	7,6163	22,4204	7,7	4,23
Dänemark	25	9,3074	22,3124	0,6	8,63
Deutschland	19 (7)	7,2250	18,0645	7,5	4,32
Estland	22 (9)	9,0800	27,8963	2,6	4,40
Irland	23 (9; 13.5; 4.8)	3,6350	17,8783	14,1	1,57
Griechenland	24 (13; 6)	8,9587	21,8677	18,6	13,71
Spanien	21 (10; 4)	6,7226	18,1992	15,8	4,59
Frankreich	20 (10; 5.5; 2.1)	7,5077	16,3680	12,1	6,03
Kroatien	25 (13; 5)	13,1560	35,3695	13,4	12,03
Italien	22 (10; 5; 4)	6,9333	16,6786	16,3	10,55
Zypern	19 (9; 5)	9,1992	26,6643	19,8	-0,67
Lettland	21 (12; 5)	10,0804	30,8578	4,8	5,05
Litauen	21 (5)	8,3670	26,5233	4,5	14,62
Luxemburg	17 (14; 8; 3)	6,1641	16,0333	18,9	3,70
Ungarn	27 (18; 5)	10,1126	28,8739	8,4	2,31
Malta	18 (7; 5)	6,5134	23,8205	15,7	25,89
Niederlande	21 (9)	7,0363	18,9555	9,8	7,89
Österreich	20 (12; 6)	7,9336	18,4027	17,6	3,00
Polen	23 (8; 6)	7,2043	21,1326	22,7	8,40
Portugal	23 (13; 6)	9,3094	26,0202	16,0	1,30
Rumänien	19 (9; 6)	6,8278	25,1803	12,0	30,59
Slowenien	22 (5; 10)	8,2114	21,8323	11,2	9,17
Slowakei	23 (19)	7,7746	22,4376	5,9	14,62
Finnland	25.5 (14; 10)	9,4166	21,6836	9,5	5,22
Schweden	25 (12; 6)	9,4157	22,0872	7,7	5,53
<b>EU27</b>	<b>NA</b>	<b>7,3547</b>	<b>18,5874</b>	<b>14,4</b>	<b>6,3</b>

**Quelle:** Eigene Darstellung basierend auf Eurotax (2025), COM VAT Report (2024).

**Anmerkungen:** Die Daten zu den Umsatzsteuersätzen stammen aus Eurotax (2025) und entsprechen dem am 1. Januar 2025 geltenden Steuersätzen. Der außerhalb der Klammern angegebene Wert stellt den Regelsteuersatz dar, während die in Klammern aufgeführten Zahlen chronologisch den ersten, zweiten und dritten ermäßigten Umsatzsteuersatz wiedergeben. Die Werte für die "Steuersatzlücke" und die "Befolgungslücke" basieren auf Schätzungen von European Commission et al. (2024) und beziehen sich auf das Jahr 2022. Die "Steuersatzlücke" quantifiziert den Einnahmeverlust als Folge von ermäßigten Steuersätzen. Die "Befolgungslücke" gibt Auskunft über abgeschätzte Einnahmeverluste als Folge einer unvollständigen Durchsetzung der Steuer. Beide Lücken zusammen beziffern somit die theoretisch maximal möglichen Mehrwertsteuereinnahmen, die bei einem einheitlichen Regelsteuersatz und vollständiger Steuerkonformität erzielt werden könnten. Die Berechnung der Werte in den dritten und vierten Spalten der Tabelle erfolgte auf Basis der Mehrwertsteuereinnahmen für das Jahr 2022

aus dem COM VAT Report (2024), ergänzt durch BIP-Daten sowie Daten zu den Gesamtstaatseinnahmen des Jahres 2022, bereitgestellt von Eurostat.

Die zweistufige Umsatzsteuerstruktur in Deutschland ist in Bezug auf ihre administrative Komplexität vorteilhafter als die Anwendung ermäßigter Steuersätze in anderen EU-Mitgliedstaaten, die häufig drei- oder vierstufige Systeme haben. Dänemark ist der einzige EU-Mitgliedstaat, der einen einheitlichen Mehrwertsteuersatz ohne ermäßigte Sätze anwendet – mit einem hohen Regelsteuersatz von 25 %, der nur in Ungarn übertroffen wird, wie in Tabelle 2 dargestellt. Dieser Ansatz stellt administrative Einfachheit über andere politische Ziele und hat, wie im weiteren Verlauf dieses Abschnitts noch näher erläutert wird, erhebliche Vorteile gegenüber einer Umsatzsteuer mit zahlreichen ermäßigten Sätzen. Bemerkenswert ist zudem, dass Dänemark trotz des Verzichts auf ermäßigte Mehrwertsteuersätze zu den OECD-Ländern mit der gleichmäßigsten Einkommensverteilung nach Steuern gehört, gemessen am Gini-Index (World Bank 2021).

### **2.3 Finanzwissenschaftliche Grundlagen**

#### **2.3.1 Theoretische Grundlagen der Mehrwertsteuer**

Die optimale Besteuerung zielt darauf ab, Steuersysteme so zu gestalten, dass wirtschaftliche Verzerrungen minimiert werden und gleichzeitig ein gewisses Maß an Umverteilung in der Gesellschaft erreicht wird (Mirrlees 1971). Die bahnbrechende Arbeit von Ramsey (1927) legt nahe, dass optimale Verbrauchssteuern Güter mit unelastischer Nachfrage stärker besteuern sollten als solche mit elastischer Nachfrage. Ein solches Mehrstufensystem mit unterschiedlichen Steuersätzen für verschiedene Güter zielt darauf ab, die wirtschaftlichen Entscheidungen des Einzelnen so wenig wie möglich zu beeinträchtigen und so die Wohlfahrtskosten der Besteuerung („Excess Burden“) zu verringern. Corlett und Hague (1953) erweitern dieses Modell, indem sie Freizeit als drittes Konsumgut einführen. Sie zeigen, dass die Effizienz verbessert werden kann, wenn die Komplementärgüter von Freizeit höher besteuert werden, da Freizeit selbst nicht direkt besteuert werden kann.

Dies setzt eine Welt voraus, in der Regierungen ausschließlich Verbrauchssteuern erheben können. Wenn jedoch auch Einkommenssteuern zur Verfügung stehen, besagt das Atkinson-Stiglitz-Theorem (Atkinson und Stiglitz 1976), dass unter bestimmten Umständen eine differenzierte Besteuerung von Gütern nicht erforderlich ist, da die Umverteilung besser durch

eine progressive Einkommenssteuer erreicht wird. In diesem Szenario ist eine einheitliche Besteuerung des Verbrauchs optimal und vereinfacht gleichzeitig das Steuersystem, ohne die Effizienzziele zu beeinträchtigen (Mankiw, Weinzierl und Yagan 2009).

Eine Mehrwertsteuer mit einer breiten Bemessungsgrundlage und einem einheitlichen Steuersatz entspricht weitgehend den Grundsätzen der optimalen Besteuerung. Ihre Ausgestaltung als Verbrauchssteuer, die auf jeder Produktionsstufe erhoben wird, sichert eine breite Steuerbasis. Diese Struktur verbessert ebenfalls die Steuerbefolgung, da Unternehmen einen Anreiz haben, genaue Aufzeichnungen über ihre Einkäufe zu führen, um Vorsteuerabzüge geltend machen zu können. Damit entsteht eine Drittparteienberichterstattung über die Steuerbemessungsgrundlage der Lieferanten (Pomeranz 2015). Die Mehrwertsteuer gilt daher als wirksames Mittel zur Förderung der Steuerbefolgung und Reduzierung von Steuerhinterziehung, insbesondere in Entwicklungsländern mit begrenzten Durchsetzungskapazitäten. Dieses Selbstkontrollprinzip der Mehrwertsteuer kann jedoch an zwei Punkten scheitern: erstens auf der Endverbraucherstufe, da Konsumenten keinen starken Anreiz haben, Quittungen einzufordern (Naritomi 2019) und zweitens in Zwischenstufen der Produktion, wenn Unternehmen durch Absprachen Einnahmen zu niedrig oder Vorsteuerabzüge zu hoch angeben (Waseem 2023).

Eine Mehrwertsteuer mit breiter Bemessungsgrundlage und einheitlichem Steuersatz kann Verzerrungen minimieren, aber auch regressiv wirken, wenn sie einkommensschwache Haushalte überproportional belastet. Diese geben im Verhältnis zu ihrem Einkommen einen größeren Anteil für Konsum aus als wohlhabendere Haushalte. Um dies abzumildern, wenden viele Länder, darunter Deutschland, ermäßigte Mehrwertsteuersätze (oder manchmal auch Steuerbefreiungen) auf essenzielle Güter und Dienstleistungen an. Solche Maßnahmen entsprechen grundsätzlich den Modellen von Diamond und Mirrlees (1971) und Diamond (1975), in denen Verteilungsziele berücksichtigt werden. Allerdings gehen ermäßigte Steuersätze mit Ineffizienzen im Steuersystem einher und erhöhen die Komplexität der Steuerverwaltung. Dadurch erhöhen sich die Befolgungskosten sowohl für die Regierungen als auch für die Steuerzahler (Thomas 2024). Ermäßigte Mehrwertsteuersätze können zwar Verteilungsziele fördern, und zwar in Abhängigkeit des einkommensabhängigen Konsumverhaltens. Dies ist jedoch kaum gezielt möglich. Zumeist dürften alternative Maßnahmen, wie z.B.

die Umverteilung über das Steuer- und Transfersystem, eine präzisere Umverteilung bei gleichem Ressourceneinsatz ermöglichen, während gleichzeitig eine einheitliche Mehrwertsteuerstruktur beibehalten wird. Folglich muss jede Bewertung der Optimalität der ermäßigten Mehrwertsteuersätze die drei Aspekte der Steuer – Effizienz, Verteilung und Komplexität – berücksichtigen und dies idealerweise empirisch unterfüttern.

Ein zentraler Aspekt jeder quantitativen Bewertung von Mehrwertsteuerreformen betrifft die Weitergabe der Steuerlast. Obwohl die Mehrwertsteuer formal von den Unternehmen abgeführt wird, wird in der Regel zumindest ein Teil der durch eine Steuersatzänderung entstehenden Belastung über die Preise an die Endverbraucher weitergegeben. Andernfalls würde die Belastung vollständig von den Unternehmen absorbiert, ohne Auswirkungen auf das Konsumverhalten der Endverbraucher. Dieser Mechanismus der Weitergabe der Steuerlast über eine Preisanpassung wird als "Steuerüberwälzung" („tax pass through“) bezeichnet und beschreibt im Kontext der Mehrwertsteuer, in welchem Ausmaß Änderungen von Steuersätzen über Preisänderungen an Verbraucher weitergegeben werden. Während die ökonomische Theorie nahelegt, dass weitreichende Mehrwertsteuerreformen bei ausgeprägtem Wettbewerb in der Regel zu einer nahezu vollständigen Überwälzung führen sollten, kann die tatsächliche Überwälzungsraten in der Praxis jedoch erheblich abweichen – je nach Marktbedingungen, Produktmerkmalen und Reform. Zudem unterscheiden sich die Überwälzungsraten deutlich zwischen verschiedenen Waren und Dienstleistungen, da sie von den relativen Elastizitäten von Angebot und Nachfrage abhängen (die "Elastizität" beschreibt die Sensitivität von Angebot und Nachfrage auf Preisänderungen). Die empirische Literatur zeigt, dass die Steuerüberwälzung vollständig, unvollständig und sogar überproportional erfolgen kann (siehe Übersichten von Asatryan und Gomtsyan 2020).

Ein weiterer zentraler Aspekt der Wirkungsanalyse betrifft die Frage, ob und in welchem Ausmaß die Verbrauchernachfrage auf Verbraucherpreisänderungen reagiert, wenn eine Steuerüberwälzung auf die Konsumenten stattfindet. Im Mittelpunkt empirischer Untersuchungen steht hierbei die Preiselastizität der Nachfrage (d.h. die prozentuale Veränderung der Nachfrage infolge einer einprozentigen Preisveränderung). In der Regel ist diese Elastizität negativ: Steigt der Preis aufgrund einer Steuerüberwälzung, sinkt die Nachfrage. Die Prei-

selastizität der Nachfrage kann bei verschiedenen Waren und Dienstleistungen sehr unterschiedlich ausfallen. Einige Waren und Dienstleistungen, wie z.B. Güter des täglichen Bedarfs, werden eher unelastisch auf Preisänderungen reagieren. Andere Waren und Dienstleistungen, die eher verzichtbar oder ersetzbar sind, werden elastischer sein.

### **2.3.2 Zielkonflikte bei mehrstufigen Mehrwertsteuersystemen**

#### **2.3.2.1 Kosten der ermäßigten Mehrwertsteuersätze**

##### ***Steueraufkommen***

Der offensichtliche Nachteil der Anwendung ermäßigter Mehrwertsteuersätze besteht darin, dass sie nahezu immer zu Steuerausfällen für den Staat führen (Keen 2013). Damit sind Opportunitätskosten verbunden: Die nicht erhobenen Steuereinnahmen könnten alternativ zur Finanzierung wichtiger öffentlicher Ausgabenprojekte oder zur Senkung des allgemeinen Steuerniveaus genutzt werden, einschließlich einer Reduzierung des Regelmehrwertsteuersatzes. Der Bericht setzt dies im Kontext Deutschlands in Abschnitt 5.3 um.

##### ***Wirtschaftliche Verzerrungen***

Ein mehrstufiges Mehrwertsteuersystem kann zudem wirtschaftliche Verzerrungen und Wohlfahrtsverluste durch Änderungen der relativen Preise und der daraus resultierenden Nachfrage verursachen. Änderungen der relativen Preise können den Konsumenten zur Abweichung vom optimalen Güterbündel veranlassen, was zu Wohlfahrtsverlusten führt (Baugh und Keating 2013). Da sich das Angebot an die veränderte Nachfragestruktur anpasst, kommt es zu einer Umverteilung der Produktionsfaktoren, insbesondere von Arbeit und Kapital. Diese Anpassung kann zusätzliche Kosten verursachen, die aus einer Fehlallokation von Ressourcen resultieren. Der Unterschied in der Besteuerung zwischen Produzenten von Gütern mit ermäßigten und regelbesteuerten Mehrwertsteuersätzen verursacht einen Keil in der Produktionsstruktur, was zu einer ineffizienten Nutzung von Arbeit und Kapital führen kann (Restuccia und Rogerson 2017).

### ***Befolgungskosten***

Die mit Mehrwertsteuern verbundenen Verwaltungs- und Befolgungskosten können erheblich sein (Slemrod 2019). Allerdings ist es schwierig, ihre genaue Größe zu quantifizieren. Existierende Schätzungen sind fast immer kontextabhängig.

Laut einer älteren Schätzung beliefen sich die Befolgungskosten der Mehrwertsteuer in Deutschland im Jahr 1995 auf 3,1 % der Mehrwertsteuereinnahmen (RWI, 2003). Dieselbe Quelle schätzt, dass die Befolgungskosten für die Einkommens-, Körperschafts- und Gewerbesteuern bei 5,7 %, 10,5 % bzw. 5,0 % im Verhältnis zu den jeweiligen Steuereinnahmen liegen.

Auch wenn die Befolgungskosten der Mehrwertsteuer im Vergleich zu anderen Steuern relativ gering sind, erhöht die Ausweitung eines mehrstufigen Systems die Komplexität und die Befolgungskosten der Mehrwertsteuer. Insbesondere die unterschiedlichen Steuersätze verursachen drei Arten von Befolgungskosten sowohl für den privaten Sektor als auch für die Steuerbehörden.

- *Klassifizierung und Berichterstattung*

Im Gegensatz zu einem System mit einem einheitlichen Steuersatz, bei dem die Mehrwertsteueranmeldung relativ einfach ist, müssen Unternehmen, die unter einem mehrstufigen Mehrwertsteuersystem tätig sind, die Waren und Dienstleistungen korrekt nach den anwendbaren Steuersätzen klassifizieren und die Steuerverbindlichkeiten für jede Kategorie getrennt ausweisen. Der Europäische Parlamentarische Forschungsdienst (EPRS) hebt hervor, dass die Einführung mehrerer Mehrwertsteuersätze zusammen mit differenzierten Steuerbefreiungen und unterschiedlichen Registrierungsschwellen die Komplexität der Steuerbefolgung für Unternehmen in der EU erheblich erhöht (EPRS 2021). Diese erhöhte Berichtspflicht erfordert zusätzlichen Verwaltungsaufwand und erhöht die Wahrscheinlichkeit von Fehlern oder Auslassungen in den Mehrwertsteuererklärungen, was letztlich zu höheren Befolgungskosten führt.

Der EPRS betont außerdem, dass die Befolgungskosten weitgehend fix sind, d.h. sie skalieren nicht mit dem Transaktionsvolumen, was kleine Unternehmen unverhältnismäßig stark belastet. Die höhere relative Mehrwertsteuerbelastung pro Umsatz wird auch durch die Studie von Eichfelder und Vaillancourt (2014) unterstrichen. Die Studie fasst mehrere einschlägige

Papiere zur Mehrwertsteuer zusammen und kommt zu dem Schluss, dass die relative Kostenbelastung pro kleiner Unternehmen deutlich höher ist als die von mittleren und großen Unternehmen. Diese Kosten können, je nach Studie, bis zu 10 % des Gesamtumsatzes des Unternehmens ausmachen.

Im Vergleich zu den anderen EU-Mitgliedstaaten, zeigt eine Studie von KPMG (2018), dass deutsche Unternehmen mit einer Steuerbefolgungslast von 11.415 Euro pro Jahr konfrontiert sind. Die Mehrwertsteuer trägt wesentlich zu dieser Belastung bei, wobei die Schätzung der Steuerbefolgungslast für kleine und große Unternehmen von etwa 3.000 bis etwa 10.000 Euro reicht, wobei alle diese Werte für Deutschland durchgängig und fast doppelt so hoch wie die durchschnittlichen Schätzungen für Europa sind.

- *Fehlklassifikation und Steuerhinterziehung*

Zusätzliche Befolgungskosten entstehen durch Anreize zur Fehlklassifizierung. Unternehmen können versuchen, Unterschiede in den Steuersätzen auszunutzen, um ihre Steuerlast zu senken, indem sie Güter oder Dienstleistungen fälschlicherweise einer niedrigeren Besteuerungskategorie zuordnen. Diese Anreize führen im nächsten Schritt dazu, dass die Finanzverwaltung zusätzliche Kosten für die Durchsetzung der Vorschriften aufwenden muss, um dieses Verhalten der Fehlklassifizierung zu kontrollieren.

Hopland und Ullmann (2020) haben eine empirische Studie für die deutsche Gastronomiebranche vorgelegt. Diese Studie untersucht Reaktionen auf die Erhöhung des Regelsteuersatzes von 16 % auf 19 %, während der ermäßigte Satz bei 7 % verblieb. Die Ergebnisse deuten auf einen signifikanten Anstieg der Steuerhinterziehung durch Fehlklassifikation hin. Denn die Restaurants verbuchten einen deutlich höheren Umsatzanteil als Verkäufe zum Mitnehmen (die dem ermäßigten Satz unterliegen) zu Lasten der Umsätze für den Verzehr vor Ort (die dem Regelsatz unterliegen). Die Forscher führen diese Verschiebung auf die wachsende Kluft bei den Mehrwertsteuersätzen zurück, welche die Anreize für eine falsche Klassifizierung zur Steuervermeidung verstärkt. Auch Artavanis (2018) kommt zu ähnlichen Ergebnissen, indem er die Dynamik der Steuerhinterziehung auf dem griechischen Getränkemarkt dokumentiert. Nach der unerwarteten Senkung des Mehrwertsteuersatzes auf alkoholfreie Getränke von 23 % auf 13 % im Jahr 2013 dokumentierte Artavanis (2018) einen deutlichen Anstieg der gemeldeten Umsätze mit diesen Getränken. Er interpretiert dies als

Beleg dafür, dass die Unternehmen die Struktur oder auch die Höhe ihrer gemeldeten Umsätze aktiv an die Steuersatzänderungen anpassen.

- *Rent-Seeking und Lobbyismus*

Rent-Seeking-Verhalten und Lobbyismus können die Befolgungskosten eines Mehrwertsteuersystems mit differenzierten Steuersätzen weiter verschärfen. Ismer et al. (2010) und De la Feria und Walpole (2020) argumentieren, dass Unternehmen starke Anreize haben, in Lobbying-Aktivitäten zu investieren, um eine bevorzugte Mehrwertsteuerbehandlung für ihre Branchen zu erreichen. Dies geschieht häufig dadurch, dass Interessengruppen bestehende Informationsasymmetrien ausnutzen, um für eine bevorzugte Behandlung bei der Mehrwertsteuer zu werben. So können die Industrien ihre Forderungen nach niedrigeren Sätzen als Bemühungen zur Unterstützung einkommensschwacher Haushalte darstellen, auch wenn dies nicht der Fall ist. Wird beispielsweise dem Gastgewerbe ein ermäßigter Mehrwertsteuersatz gewährt, können andere Branchen, wie Restaurants und Unterhaltungsanbieter, Druck für ähnliche Zugeständnisse ausüben (Heinemann et al., 2023). Diese Dynamik schafft einen gefährlichen Kreislauf: Sobald ein Produkt einen ermäßigten Steuersatz erhält, argumentieren konkurrierende Branchen, dass es "unfair" sei, wenn ihre Waren oder Dienstleistungen mit höheren Steuern belegt werden. Jede neue Ausnahme schwächt die Gründe für den Widerstand gegen weitere Forderungen und führt zu einer sich selbst verstärkenden Spirale von Ausnahmeregelungen bei der Mehrwertsteuer. Mit der Zeit untergräbt dies die Steuerbemessungsgrundlage, verzerrt die Wahlmöglichkeiten der Verbraucher und untergräbt die Einfachheit und Fairness des Mehrwertsteuersystems selbst. Darüber hinaus bedeutet diese Lobbyarbeit einen Verlust für die Gesellschaft, da Ressourcen, die für produktive Investitionen verwendet werden könnten, stattdessen für die Sicherung einer privilegierten steuerlichen Behandlung eingesetzt werden.

### **2.3.2.2 Vorteile der ermäßigten Mehrwertsteuersätze**

#### ***(Um-)Verteilungsgründe***

Das am häufigsten genannte Argument für ein mehrstufiges Mehrwertsteuersystem ist dessen umverteilende Wirkung. Indirekte Steuern sind in der Regel regressiv, da einkommensschwächere Haushalte einen größeren Anteil ihres Einkommens für Konsum ausgeben als wohlhabendere Haushalte. Durch ermäßigte Steuersätze auf (lebens-) notwendige Güter soll

dieser regressive Effekt der Mehrwertsteuer teilweise ausgeglichen werden. In der Praxis werden ermäßigte Steuersätze jedoch auch auf Waren und Dienstleistungen angewendet, die in absoluten Zahlen und auch relativ im Verhältnis zum Einkommen stärker von wohlhabenden Haushalten konsumiert werden als von einkommensschwächeren Haushalten.

Die Validität dieser verteilungspolitischen Argumente kann nur empirisch überprüft werden und hängt vom jeweiligen konkreten Kontext ab. Entscheidend ist dabei,

- welche spezifischen Konsumgüter und Dienstleistungen tatsächlich bevorzugt behandelt werden,
- wie sich die Konsumgewohnheiten der Haushalte darstellen,
- welche Parameter die Steuerüberwälzung und Preiselastizität der Nachfrage beschreiben und
- inwieweit diese Parameter entlang der Einkommensverteilung konstant sind oder nicht.

Daher sollte eine fundierte Bewertung der verteilungspolitischen Argumente für ermäßigte Mehrwertsteuersätze möglichst eine detaillierte Analyse der Konsumanteile der Haushalte entlang der Einkommensverteilung berücksichtigen. Zudem erfordert sie idealerweise eine fundierte Einschätzung der Steuerüberwälzungsraten und Nachfragereaktionen.

Die Regressivität der Mehrwertsteuer ist eine wesentliche allgemeine Prämisse für die verteilungspolitische Argumentation zugunsten ermäßigter Mehrwertsteuersätze. Die empirische Forschung in den Wirtschaftswissenschaften kommt jedoch nicht immer zu dem Schluss, dass die Mehrwertsteuer zwangsläufig eine regressive Steuer ist. Studien wie Leahy et al. (2011), Ruiz und Trannoy (2008), O'Donoghue et al. (2004) stützen die Sichtweise von der Regressivität der Mehrwertsteuer, basierend auf einer höheren Mehrwertsteuerbelastung im Verhältnis zum Einkommen von einkommensschwächeren Haushalten. Dieser einkommensbasierte Ansatz wird von mehreren Studien kritisiert (z.B. Mirrlees 2011, Creedy 1998, Metcalf 1994), weil er die Ersparnisse der Haushalte außer Acht lässt, die final ebenfalls der Mehrwertsteuer unterliegen, wenn sie in späteren Perioden zu Konsum werden. Wenn die Mehrwertsteuerbelastung stattdessen im Verhältnis zum Verbrauch berechnet wird, dann ist die Mehrwertsteuer wesentlich weniger regressiv und in einigen Ländern sogar leicht progressiv (Thomas 2022a).

### ***Positive Externalitäten***

Ein weiteres Argument für ein mehrstufiges Mehrwertsteuersystem ist die differenzierende Senkung der Steuersätze auf Güter mit positiven Externalitäten. Dabei würde es sich um solche Güter oder Dienstleistungen handeln, deren Konsum zusätzliche Vorteile für die gesamte Wirtschaft oder die Gesellschaft im Allgemeinen mit sich bringt. Ermäßigte Steuersätze sollen in diesen Fällen die Tatsache berücksichtigen, dass sich die Vorteile des Konsums nicht vollständig im Nutzen des Verbrauchers und seiner Zahlungsbereitschaft niederschlagen. Dies führt dazu, dass diese Güter in einer Menge konsumiert werden, die unter der wohlfahrtsmaximierenden Konsummenge (aus Sicht der Gesellschaft) liegt. Das dahinterliegende Prinzip entspricht der korrigierenden Pigou-Besteuerung und ist nicht nur für Güter mit positiven externen Effekten, sondern insbesondere auch für Güter mit negativen externen Effekten relevant. Letztere wären entsprechend einem erhöhten Mehrwertsteuersatz zu unterwerfen.

Zeitungen und Bücher werden oft als Beispiele für Waren mit positiven externen Effekten angeführt, da ihr Konsum zu einer besser informierten und gebildeten Gesellschaft beitragen und auf diese Weise die Funktions- und Leistungsfähigkeit eines Gemeinwesens steigern könne. Um einen höheren Verbrauch dieser Güter zu fördern, werden Mehrwertsteuersenkungen und -befreiungen mit der Begründung angewandt, dass diese Subventionen die Güter für die Verbraucher erschwinglicher machen. Bildung und Gesundheit sind weitere große Kategorien, die regelmäßig als Beispiele für Güter mit positiven externen Effekten angeführt werden. Allerdings ist Vorsicht vor einer beliebigen Nutzung dieses Arguments geboten, das z.B. mit einer wachsenden Beliebtheit in aktuellen Diskussionen im Kontext von Beherbergungs- oder Restaurantdienstleistungen angeführt wird.

Aber auch, wenn der Gesichtspunkt der positiven Externalität grundsätzlich stichhaltig ist, besagt das nicht, dass ein ermäßigter Mehrwertsteuersatz zwingend ein geeignetes Instrument wäre. Da es sich bei der Mehrwertsteuer um eine Ad-Valorem-Steuer handelt, sind erstens die positiven Externalitäten möglicherweise nicht direkt mit dem Preis des Produkts verbunden. Ein teures gebundenes Buch bringt beispielsweise kaum einen höheren gesellschaftlichen Nutzen als eine preiswerte Taschenbuchausgabe desselben Inhalts. Zweitens wäre es

möglich, ein symmetrisches Argument für die Erhöhung des Steuersatzes für Güter mit negativen externen Effekten vorzubringen, sofern keine anderen korrigierenden Steuern auf diese Güter mit negativen externen Effekten erhoben werden. In der Praxis wird dies jedoch fast nie praktiziert, was darauf hindeutet, dass dieses Argument zur Korrektur von Externalitäten in der Politik nicht konsequent zur Anwendung kommt. Drittens ergibt sich eine weitere Einschränkung bei der Verwendung ermäßigter Mehrwertsteuersätze zur Förderung von Gütern, die mit externen Effekten assoziiert werden. Diese Einschränkung tritt ein, wenn die positiven externen Effekte auf den Verbrauch des Gutes durch ein Unternehmen als Zwischenprodukt und nicht auf den Verbrauch durch einen Haushalt als Endprodukt zurückzuführen sind (z.B. Sonnenkollektoren oder Dämmstoffe). Da Unternehmen die Mehrwertsteuer auf Vorleistungen zurückfordern können, senkt ein niedrigerer Mehrwertsteuersatz auf diese Vorleistungen nicht deren effektiven Einkaufspreis und schafft daher keine Anreize für zusätzlichen Konsum. Viertens besteht die Möglichkeit, dass die positive Externalität möglicherweise nur für bestimmte Verbrauchergruppen gilt (z.B. wenn junge Menschen für das Lesen gewonnen werden sollen). In diesen Fällen gibt es häufig erheblich zielgenauere und damit kostengünstigere Instrumente im Vergleich zu einer breiten Steuervergünstigung.

Insgesamt gibt es zwar gute Gründe für eine Unter- oder Überbesteuerung von Waren und Dienstleistungen, die positive bzw. negative externe Effekte aufweisen, jedoch ist die Mehrwertsteuer selten das beste Instrument, um dies zu erreichen. Häufiger sind korrigierende Verbrauchsteuern und Subventionen die besseren und zielgerichteteren Instrumente (Ebrill et al., 2001, Mirrless 2011). Daher ist die Einführung ermäßigter Mehrwertsteuersätze in bestimmten Bereichen nicht schon deshalb gerechtfertigt, wenn diese Bereiche starke externe Effekte haben, sondern nur dann, wenn in diesen Fällen keine anderen, zielgerichteteren Instrumente zur Korrektur dieser externen Effekte zur Verfügung stehen.

### ***Vermeidung verzerrter grenzüberschreitender Wettbewerbsbedingungen***

Ein weiteres Argument für ermäßigte Steuersätze kann sich im EU-Binnenmarkt ergeben, wenn benachbarte Mitgliedstaaten ermäßigte Mehrwertsteuersätze anwenden. Für den Endverbrauch könnte dies eine Wettbewerbsverzerrung bedeuten, wenn die grenzüberschreitenden Umsätze zwischen Unternehmen und Verbrauchern quantitativ bedeutsam

und preiseempfindlich sind. Ein Land könnte dann durch diese spezielle Art des Steuerwettbewerbs gezwungen sein, seinen eigenen Steuersatz zu senken, um einen Sektor vor diesem steuerbedingten Nachteil zu schützen. Allerdings sind auch hier die einschränkenden Voraussetzungen zu betonen, von denen die Stichhaltigkeit dieses Gesichtspunkts abhängt. Betreffen die Mehrwertsteuerunterschiede Güter oder Dienstleistungen, die von Unternehmen nachgefragt werden, ergeben sich aufgrund des Bestimmungslandsprinzips in der finalen Umsatzsteuerbelastung keine Wettbewerbsverzerrungen. Im Fall von Endverbrauchermärkten muss ein nennenswertes grenzüberschreitendes Geschäftsvolumen vorliegen, damit das Argument Überzeugungskraft gewinnen kann. Dies ist aber beispielsweise für lokale Dienstleistungen kaum der Fall.

### **2.3.3 Überblick über existierende Evaluationen für Deutschland**

Insgesamt stimmt die bisher vorliegende Literatur zur in Deutschland praktizierten Anwendung ermäßigter Sätze darin überein, dass viele, wenn nicht sogar die meisten der Ermäßigungen nicht überzeugend gerechtfertigt sind. Eine übergreifende Botschaft bisheriger Studien ist, dass diese Differenzierungen sowohl Effizienz- als auch Einnahmeverluste verursachen und das System übermäßig komplex und anfällig für Hinterziehung und Lobbyismus machen. Andererseits erkennen existierende Evaluationen den regressiven Charakter der Umsatzsteuer und insbesondere die positiven Verteilungseffekte des ermäßigten Satzes auf Lebensmittel an. In der Literatur herrscht allerdings Uneinigkeit darüber, ob der ermäßigte Satz auf Lebensmittel gerechtfertigt ist, sowie über die damit verbundene Frage, ob alternative Instrumente des Steuer-Transfers-Systems überlegen sein könnten, um die regressiven Auswirkungen der Umsatzsteuer zu kompensieren.

Die vielleicht bislang ausführlichste Analyse der Ermäßigungen im Rahmen des deutschen Umsatzsteuersystems wurde in der vom BMF in Auftrag gegebenen Studie von Ismer et al. (2010) vor inzwischen fünfzehn Jahren vorgelegt. Die Studie befasst sich insbesondere mit den rechtlichen und praktischen Aspekten der Ermäßigungen und enthält eine sorgfältige Analyse der einzelnen Tatbestände. Die allgemeine Empfehlung dieses Berichts lautet, die Ermäßigungen für viele der relativ unbedeutenden Posten wie den Personennahverkehr, Energieversorgung und Dienstleistungen gemeinnütziger Organisationen abzuschaffen, verbunden mit dem Ratschlag, keine neuen Ermäßigungen einzuführen. Das Hauptargument für

diese Reformrichtung ist die Vereinfachung des Umsatzsteuersystems, die nicht nur administrative Vorteile mit sich bringt, sondern auch gesellschaftliche Vorteile, indem sie die Anreize für Lobbyismus reduziert. Ismer et al. (2010) empfehlen jedoch auch, die Ermäßigung für Lebensmittel beizubehalten, da diese Steuersubvention aus der Sicht des Haushaltskonsums die wichtigste Kategorie ist und dabei eine wünschenswerte Verteilungswirkung entfaltet.

Das Jahresgutachten 2010 des Sachverständigenrats (SVR) zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (SVR 2010) erweitert diese Analyse, indem es nicht nur die Einnahmeeffekte von Ermäßigungen, sondern auch die Umverteilungseffekte mehrerer hypothetischer Umsatzsteuerreformen untersucht.<sup>54</sup> Dieses Jahresgutachten von 2010 verwendet die Daten der EVS 2008 und das Umsatzsteuer-Mikrosimulationsmodell des RWI Essen, um vier Reformoptionen zu untersuchen. Die ersten drei Optionen quantifizieren die Einnahme- und Verteilungseffekte folgender Maßnahmen: (1) Beibehaltung der Ermäßigung auf Lebensmittel, aber Abschaffung aller anderen Ermäßigungen, was damals zu zusätzlichen Steuereinnahmen in Höhe von 9,3 Mrd. Euro geführt hätte, (2) vollständige Abschaffung der ermäßigten Steuersätze, einschließlich der auf Lebensmittel (und nur Beibehaltung der Steuerbefreiungen), was (vor 15 Jahren) zu Mehreinnahmen in Höhe von 24,4 Mrd. Euro geführt hätte, und (3) zusätzliche Unterwerfung der Mietausgaben unter den Umsatzsteuer-Regelsatz, was Mehreinnahmen in Höhe von 41,2 Mrd. Euro erbracht hätte. Dies sind erhebliche Mehreinnahmen im Vergleich zu den für 2010 erwarteten Umsatzsteuereinnahmen in Höhe von 180 Mrd. Euro und würde in Anbetracht des Wachstums der Gesamteinnahmen seitdem von 180 Mrd. Euro auf etwa 290 Mrd. Euro im Jahr 2024 heute weit höhere Mehreinnahmen bedeuten.

Die ambitioniertere Reformoption ist eine einnahmeneutrale Umgestaltung der Umsatzsteuer, bei der die geschätzten Mehreinnahmen aus der Abschaffung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes in Option (2) zur Senkung des Regelsatzes verwendet werden. Dies hätte

---

<sup>54</sup> Die verteilungspolitischen Auswirkungen einer Änderung der Mehrwertsteuersätze auf die Haushalte über die Einkommensdeziele hinweg werden auch vom Bach und Isaak (2017) dargestellt. Obwohl die Schätzungen nützlich sind und im Allgemeinen mit den in anderen Schätzungen dargestellten Größenordnungen übereinstimmen, stellt die Studie keine wirklichen Reformoptionen vor, da die Berechnungen immer für Steuersatzsenkungen gelten.

damals den Berechnungen des Rats zufolge eine Senkung des Regelsatzes von 19 % auf etwa 16,5 % erlaubt. Interessanterweise erweisen sich die Gewinne aus der Senkung des Regelsatzes für Haushalte mit niedrigem Einkommen diesen Berechnungen zufolge als derart substantiell, dass sie die Kosten für die Abschaffung der Ermäßigung auf Lebensmittel nahezu ausgleichen.<sup>55</sup> Der offensichtliche Gewinn ist die erhebliche Vereinfachung des Umsatzsteuersystems, auch wenn die Größenordnung dieser Effizienzgewinne nicht quantifiziert wird.

Ein weiterer Schritt wird von Boeters et al. (2010) unternommen, die ein angewandtes allgemeines Gleichgewichtsmodell verwenden, um Varianten einer aufkommensneutralen Abschaffung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes zu simulieren, indem sie insbesondere die Verwendung zusätzlicher Umsatzsteuereinnahmen zur Senkung der marginalen Einkommensteuersätze und der Sozialversicherungsbeiträge berücksichtigen. Angesichts der negativen Anreize, die Sozialtransfers schaffen, quantifiziert ihr Modell besonders große Wohlfahrtsgewinne für die letztgenannte Reform.

Ein damit zusammenhängendes Thema ist die Frage, ob Umsatzsteuersenkungen ein effektives Mittel zur Unterstützung einkommensschwacher Haushalte sind. In der Literatur herrscht allgemeiner Konsens darüber, dass die Einkommensbesteuerung eine gezieltere Umverteilung ermöglichen kann (Mirrlees 2011). Dieses Argument wird auch von Ismer et al. (2010) für den speziellen Fall Deutschlands aufgegriffen. Eine weitere Alternative sind direkte Geldtransfers. Sie ermöglichen eine genaue Ausrichtung auf einkommensschwache Haushalte und eine Differenzierung auf der Grundlage von Schlüsselfaktoren wie der Familienstruktur. So wird eine Konzentration auf bestimmte Produkte vermieden, die sowohl von Haushalten mit hohem als auch mit niedrigem Einkommen konsumiert werden können. Cseres-Gergely et al. (2017) zeigen anhand von Simulationen für Ungarn, dass Einkommenstransfers an Arbeitslose bei der Linderung der Armut wirksamer sind als ermäßigte Umsatzsteuersätze auf Lebensmittel.

---

<sup>55</sup> In Abschnitt 5.3 erfolgt eine aktualisierte Berechnung einer derart weitgehenden Reform.

#### 2.3.4 Einsichten der Literatur zur Überwälzung und Nachfrageelastizität

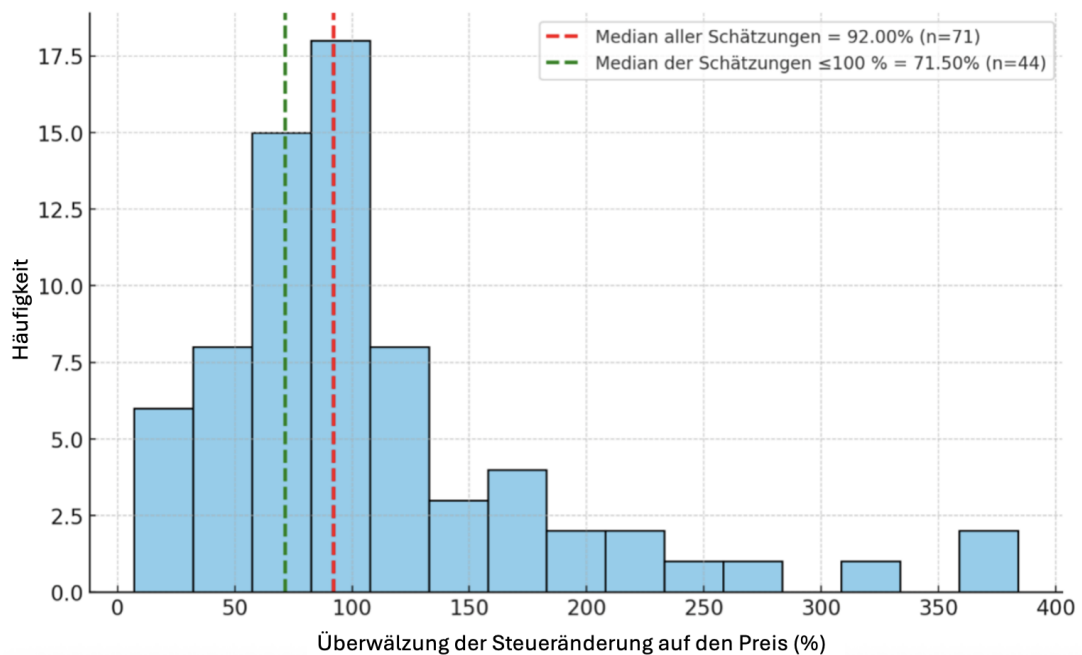
Wie in den Abschnitten 2.3.2 und 2.3.3 verdeutlicht, spielt die Frage, inwieweit die Umsatzsteuer auf Endverbraucher überwälzt wird, eine wichtige Rolle für die Evaluation. So ist das Ausmaß dieser Steuerüberwälzung von maßgeblicher Bedeutung für die Verteilungsanalyse. Daher beschreibt dieser Abschnitt den Stand der Forschung dazu. Diese Recherche dient der Ableitung fundierter Parameter für die folgenden Verteilungsanalysen im Rahmen der Evaluation der Ermäßigungstatbestände.

Asatryan und Gomtsyan (2020) haben eine Meta-Analyse erarbeitet (d.h. einen quantitativen Überblick über die Literatur), die etwa drei Dutzend Arbeiten berücksichtigt, welche die Steuerüberwälzung schätzen. Darauf aufbauend gibt dieser Abschnitt einen aktualisierten und erweiterten Überblick über diese Studien und beschreibt den inhaltlichen Kontext sowie die zentralen Ergebnisse zur Steuerüberwälzung. Die Schätzungen beziehen sich auf verschiedene Länder, unterschiedliche Reformrichtungen und Größenordnungen sowie auf verschiedene Arten von Waren und Dienstleistungen. Insgesamt ergibt sich jedoch das Bild, dass die Steuerüberwälzung im Durchschnitt geringer als 100 % ist.

Abbildung 2 fasst die Ergebnisse dieser Studien in einer Häufigkeitsverteilung zusammen (vgl. zu den Detailaussagen der Studien den Appendix, Tabelle A.15). Sie zeigt, dass der Medianwert der 71 Schätzungen aus der Literatur bei 92 % liegt, während der Median der Teilstichprobe der Schätzungen, die nicht über 100 % liegen, bei etwa 71,50 % liegt. Darüber hinaus zeigen sich in den Studien, die Senkungen und Erhöhungen getrennt betrachten, deutliche Unterschiede in den jeweiligen Überwälzungsraten (siehe hierzu Appendix, Tabelle A.15). Innerhalb dieser Untergruppen liegt der Medianwert für Steuererhöhungen bei 100 % (43 Beobachtungen) und für Senkungen bei 60,05% (12 Beobachtungen). Eine "Über-Überwälzung", d.h. eine Überwälzung von mehr als 100 %, ist theoretisch möglich, tritt jedoch nur unter besonderen Umständen auf, beispielsweise in Branchen mit starken monopolistischen Akteuren. Eine Studie, die für den deutschen Kontext und die folgenden Analysen besonders relevant ist, betrifft die temporäre Umsatzsteuersenkung auf Lebensmittel in Deutschland im Jahr 2020 (Fuest et al., 2025). Die Überwälzungsschätzungen in dieser Studie liegen im Bereich von 70 % bis 90 %.

Auf Basis dieser Erkenntnisse gehen die unten vorgestellten Verteilungsrechnungen von einer Überwälzungsrate von 80 % aus. Weil keine gesicherten anderweitigen Erkenntnisse dazu vorliegen, wird außerdem angenommen, dass dieser Wert für die verschiedenen Güter sowie für die verschiedenen Haushalte in den Einkommensgruppen konstant ist.

**Abbildung 2: Histogramm der Schätzung zur Überwälzung indirekter Steuern in der wissenschaftlichen Literatur**



**Quelle:** Eigene Darstellung basierend auf Asatryan und Gomtsyan (2020).

**Anmerkungen:** Die Abbildung zeigt ein Histogramm der Überwälzungsparameter, die in der Literatur geschätzt und zusammengefasst werden. Eine Übersicht zu den relevanten Überwälzungsparameter, die in der Grafik verwendet wurden, finden sich in Appendix, Tabelle A.15.

Auch der Parameter für die Preiselastizität der Nachfrage wurde in einer umfangreichen Literatur untersucht. Andreyeva et al. (2010) präsentiert eine Meta-Analyse von rund 160 Arbeiten über die Preiselastizität der Nachfrage nach Lebensmitteln und alkoholfreien Getränken. Die Spannweite der Schätzungen reicht von -0,27 bis -0,81, wobei Grundnahrungsmittel unelastischer sind (d.h. weniger sensitiv auf Preisänderungen reagieren) und Produkte wie Fleisch, alkoholfreie Getränke oder Take-Away-Gerichte elastischer sind (d.h. sensitiver auf Preisänderungen reagieren). Da die hier erarbeitete Evaluation Steuersatzermäßigungen für umfassende Gruppen von Gütern und Dienstleistungen (z.B. auf alle Lebensmittel und nicht nur auf bestimmte Lebensmittel) betrachtet, sind diese Unterschiede im Detail hier weniger

interessant. Wichtig ist die Erkenntnis, dass die übergreifende Preiselastizität der Nachfrage dem Stand der empirischen Forschung zufolge gering ist (Cornelsen et al., 2015). Daher gehen die im Folgenden präsentierten Verteilungsrechnungen von einem konservativen Wert der Elastizität in Höhe von  $-0,2$  aus. Damit wird davon ausgegangen, dass die Nachfrage um  $0,2\%$  fällt, wenn der Bruttopreis um ein Prozent steigt. Wiederum wird außerdem vereinfachend angenommen, dass dieser Parameter für alle betrachteten Güter und alle Haushalte konstant ist.

### 3 EVALUATIONSSCHEMA

#### 3.1 Einheitliches Vorgehen zur Bewertung von Umsatzsteuerermäßigungen

Zur Sicherstellung der Vergleichbarkeit der Untersuchungsergebnisse werden die betrachteten Umsatzsteuervergünstigungen in dieser Studie nach einem einheitlichen Schema analysiert und evaluiert. Dieses Vorgehen gewährleistet, dass alle denkbaren subventionspolitischen Begründungen für jede Vergünstigung geprüft werden können, wobei die Detailtiefe der Analyse je nach Förderzweck der Vergünstigung sowie Datenverfügbarkeit und empirischer Evidenz variieren kann.

Die Evaluation umfasst qualitative und quantitative Kriterien. Diese Kriterien nehmen stark auf die Subventionspolitischen Leitlinien der Bundesregierung Bezug.<sup>56</sup> Gemäß diesen Leitlinien soll eine neue Subvention nur dann gewährt werden, wenn sie sich im Vergleich zu anderen Maßnahmen als das am besten geeignete und auch unter Kosten-Nutzen-Aspekten effizienteste Instrument darstellt (BMF 2023, S. 14). Maßstab für die Evaluation soll stets das im politischen Prozess definierte Ziel einer Finanzhilfe oder Steuervergünstigung sein. Dies können beispielsweise wachstums-, verteilungs-, wettbewerbs- und umweltpolitische Zielsetzungen sein. Im Hinblick auf diese klar zu spezifizierenden Ziele sind dann Effektivität und auch Effizienz zu beurteilen. Die Leitlinien geben einer Ausgestaltung einer Subvention als degressive, befristete Finanzhilfe, die durch Einsparungen an anderer Stelle gegenfinanziert wird, klar den Vorzug gegenüber einer Steuervergünstigung. Daher ist auch bei solchen Steuervergünstigungen, für die eine Zielerreichung bejaht werden kann, immer zusätzlich zu prüfen, inwieweit nicht eine Finanzhilfe als transparenteres Mittel diese Zielerreichung ebenso oder sogar zu geringeren Kosten gewährleisten kann. Diese Evaluationsanforderung gilt auch für bestehende Steuervergünstigungen, bei denen eine Überführung in Finanzhilfen oder andere, den Staatshaushalt weniger belastende Alternativen geprüft werden soll.<sup>57</sup>

---

<sup>56</sup> Die aktuellen Leitlinien beschloss das Bundeskabinett am 28. Januar 2015.

<sup>57</sup> Steuervergünstigungen werden nur einmalig bei ihrer Einführung beschlossen und benötigen im Gegensatz zu Finanzhilfen keiner jährlichen Verabschiedung mit dem Haushaltsgesetz. Sie werden somit auch nicht den einzelnen Ressorts zugeordnet, die im Falle einer Ausgestaltung als Finanzhilfe die Haushaltsmittel zur Finanzierung der Subvention einplanen müssten.

In Orientierung an den Subventionspolitischen Leitlinien und unter Berücksichtigung neuerer Argumentationsmuster zur Rechtfertigung von ermäßigten Umsatzsteuersätzen in Bezug auf (internationalen) Wettbewerb wendet diese Studie das folgende Prüfschema an, das im Folgenden detailliert motiviert und beschrieben wird:

- (1) Maßnahme, Zielsetzung und Aufkommen der Subvention
- (2) Instrumentelle Eignung (Effektivität und Effizienz)
- (3) Verteilungseffekte
- (4) Sektorale Verzerrungen und grenzüberschreitender Wettbewerb
- (5) Positive Externalitäten
- (6) Rechtliche Beurteilung und Abgrenzungsprobleme

Die Gesamtbewertung der jeweilig betrachteten Steuervergünstigungen ergibt sich aus der Zusammenschau dieser Einzelkriterien.

Die Ergebnisse der Evaluation werden in separaten Subventionskennblättern dokumentiert. Diese bieten eine kompakte und übersichtliche Darstellung der zentralen Analyseergebnisse und ermöglichen einen schnellen Überblick über die wesentlichen Erkenntnisse der Evaluation. Die Subventionskennblätter enthalten eine kurze Beschreibung der Steuervergünstigung, die wichtigsten Erkenntnisse zu den Evaluationskriterien sowie eine abschließende Gesamtbewertung. Ergänzt werden diese durch ausführliche Teilberichte, welche die detaillierten Analysen im Rahmen der einzelnen Evaluationskriterien enthalten und eine vertiefte Betrachtung der juristischen, wirtschaftlichen, und sozialen Auswirkungen ermöglichen. Für eine auch vergleichende Analyse zum Begründungsgehalt aller berücksichtigten Tatbestände mündet diese Detailanalyse in eine summarische "Scoring-Analyse", bei der die qualitative Kriterienprüfung in eine numerische Bewertung überführt wird. Auf diese Weise wird jeder Ermäßigungstatbestand mit einem Score versehen, der eine vergleichende Gesamteinschätzung liefert, wie gut oder wie schlecht die jeweilige Steuersubvention begründet ist.

## **3.2 Evaluationskriterien**

### **3.2.1 Maßnahme, Zielsetzung und Aufkommen der Subvention**

Zunächst erfolgt eine Darstellung des Umfangs sowie der Gesetzesbegründung des jeweiligen Ermäßigungstatbestandes. Ziel ist es, historisch gewachsene und heute in ihren früheren

Begründungen möglicherweise nicht mehr zeitgemäße Tatbestände zu identifizieren. Zudem wird geprüft, inwiefern die entsprechende Zielsetzung klar definiert ist und ob sie den Vorgaben höherrangigen Rechts entspricht. Bewertet wird zudem, ob das damals vereinbarte Ziel den heutigen gesellschaftlichen Zielsystemen und Wertungen des Steuerrechts entspricht.

### **Aufkommenswirkung der Steuervergünstigung**

Die Quantifizierung der Steuereinnahmeverluste sollte idealerweise zwei Schritte beinhalten. Im ersten Schritt wird der mechanische Effekt der Anwendung eines ermäßigten Satzes auf die Steuerbemessungsgrundlage berechnet, wobei davon ausgegangen wird, dass es keine Verhaltensreaktionen gibt. Des Weiteren wird hierfür in der Regel zur Vereinfachung eine vollständige Überwälzung der Steuer auf den Endverbraucher unterstellt.<sup>58</sup>

Für den Ausweis der Steuermindereinnahmen wird auf Angaben des BMF entweder aus dem 30. Subventionsbericht des Bundes (BMF, 2025a) oder internen Hochrechnungen zurückgegriffen. Diese basieren u.a. auf aktuellen Daten aus der Umsatzsteuerstatistik (insbesondere der Umsatzsteuervoranmeldungen) sowie der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung und des privaten Konsums. Der Ausweis der Steuermindereinnahmen erfolgt zum Kassenjahr, d.h. dem Jahr, in dem diese haushaltswirksam werden.

Im zweiten Schritt könnten potenzielle Verhaltensreaktionen berücksichtigt werden, etwa eine Ausweitung des Konsums infolge niedrigerer Preise bei positiver Steuerüberwälzung. Eine solche Erweiterung erfordert jedoch detaillierte Informationen zu Preiselastizitäten und Konsummustern, die derzeit nicht in der erforderlichen Tiefe für alle ermäßigten Tatbestände vorliegen. Daher wird im Folgenden ausschließlich auf die Erstrundeneffekte ohne Verhaltensanpassungen abgestellt.

---

<sup>58</sup> Eine Ausnahme bildet hier die Quantifizierung der Steuermindereinnahmen für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen. Für diese wird seitens BMF lediglich eine Überwälzung von 20 % angenommen. Diese Annahme erscheint realistisch, da bestehende mediale Aussagen des Sektors andeuten, dass eine vollständige Weitergabe der Umsatzsteuersenkung an den Endkunden lediglich vereinzelt stattfinden wird. Durch die Annahme einer unvollständigen Weitergabe des ermäßigten Umsatzsteuersatzes wird in den Berechnungen der Steuermindereinnahmen ein höheres Nettoentgelt angenommen, weshalb die Steuermindereinnahmen im Vergleich zur Annahme einer vollständigen Überwälzung niedriger ausfallen.

### 3.2.2 Instrumentelle Eignung

#### Effektivität / Kausalkette

Aufbauend auf der Identifikation und Darstellung des Ziels der jeweiligen Subvention wird bei diesem Kriterium analysiert, inwiefern die Umsatzsteuerreduzierung dieses Ziel erreichen kann. Dazu wird zunächst die erwartete Kausalkette inklusive einzelner Wirkschritte definiert. Eine einfache Kausalkette könnte beispielsweise aus zwei Stufen bestehen: Eine reduzierte Umsatzsteuer führt zu geringeren Preisen, welche wiederum bestimmte Bevölkerungsgruppen überproportional entlasten. Nach der Definition dieser Kausalkette werden die einzelnen Glieder theoretisch und / oder empirisch bewertet. In dem vorliegenden Beispiel müsste zunächst untersucht werden, inwiefern die Steuerreduzierung zu einer Reduktion der Preise führt (die sog. Überwälzungsrate). In einem zweiten Schritt müsste geprüft werden, ob die angestrebten Bevölkerungsgruppen tatsächlich das gegebene Gut überproportional stark konsumieren. Die genaue Kausalkette und auch deren mögliche Überprüfung (theoretisch und / oder empirisch) ist stark kontextabhängig.

#### Effizienz / Instrumentelle Eignung

Bei der Effizienz geht es um die Frage, wie ein gegebenes Ziel möglichst kostengünstig erreicht werden kann. Selbst wenn eine Umsatzsteuerermäßigung ihr gesetztes Ziel wirksam erreicht (Effektivität wird bejaht), muss zusätzlich geprüft werden, ob es andere finanzpolitische oder regulative Instrumente gibt, die dasselbe Ziel zu geringeren gesamtwirtschaftlichen Kosten erreichen könnten (Effizienz). Zu den durch eine Politikmaßnahme erzeugten gesamtwirtschaftlichen Kosten gehören gleichermaßen verminderte Steuereinnahmen, Befolgungs- und Durchsetzungskosten sowie wirtschaftliche Verzerrungen.

In Bezug auf Verteilungsziele etwa wäre zu prüfen, ob Anpassungen im Steuer- und Transfer-System benachteiligte Gruppen zielgenauer und deshalb zu geringeren fiskalischen Kosten entlasten könnten. Da reduzierte Umsatzsteuersätze für alle Konsumierenden gleichermaßen gelten, sind die erzeugten Steuermindereinnahmen direkt proportional zur konsumierten Menge. Obwohl einkommensschwache Haushalte zumindest bei Gütern und Dienstleistungen des täglichen Bedarfs einen höheren relativen Anteil ihres Einkommens für bestimmte Gütergruppen ausgeben, konsumieren Haushalte mit höherem Einkommen absolut

gesehen meist deutlich mehr. Somit wird ein größerer absoluter Teil der Steuermindereinnahmen durch einkommensstarke Haushalte verursacht. Eine Anpassung des Steuer- oder Transfersystems könnte demnach die gleichen Verteilungsziele zu wesentlich geringeren Kosten erreichen.

Bei Änderungen des Transfer- und Steuersystems kommt es jedoch auf eine austarierte Gestaltung der Maßnahmen an. Hier ist insbesondere darauf hinzuweisen, dass es im bestehenden Geflecht verschiedener Transferleistungen (z.B. Bürgergeld, Wohngeld, Kinderzuschlag) und der Interaktion mit dem Steuertarif mögliche unerwünschte Nebenwirkungen wie eine Steigerung der Transferentzugsrate mit negativen Folgen für die Arbeitsanreize geben könnte. Darüber hinaus sind Anpassungen des Transfersystems in den politischen Entscheidungsabläufen oft komplex und daher möglicherweise nicht zeitnah oder zielgenau umsetzbar.

Im Allgemeinen ist auf den Grundsatz hinzuweisen, dass gezielte Unterstützungsmaßnahmen für bestimmte Personengruppen oder Sektoren eher nicht durch das Steuersystem erfolgen sollten. Dies wird bereits in den Subventionspolitischen Leitlinien festgehalten und ist dem Umstand zu verdanken, dass steuerliche Erleichterungen nur schwer wieder rückgängig zu machen sind. Obwohl steuerliche Subventionen der Allgemeinheit gleiche oder möglicherweise sogar höhere Kosten in Form von Steuermindereinnahmen aufbürden, werden direkte Fördermaßnahmen im öffentlichen Diskurs wesentlich kritischer gesehen. Dies erklärt auch das beobachtbare hohe Engagement von sektoralen Interessensvertretern an der Gewährung von Steuererleichterungen, da diese aus Sicht der begünstigten Branche im Vergleich zur Finanzhilfe eine dauerhaftere und dynamisch steigende Subventionierung versprechen. Solche langfristigen politisch verursachten Kosten sollten ebenfalls bei der Prüfung der Effizienz einer Maßnahme berücksichtigt werden.

### 3.2.3 Verteilungseffekte

#### 3.2.3.1 Allgemeines Vorgehen

Bei der Bewertung von Änderungen des Umsatzsteuersystems stehen Verteilungseffekte im politischen Diskurs oft im Mittelpunkt der Bewertung, auch unabhängig davon, ob die Einführung einer gegebenen Umsatzsteueränderung explizit mit einem konkreten Verteilungsziel verbunden war.

Grundsätzlich geht es bei Verteilungseffekten um die Frage, welche Teile der Bevölkerung in welchem Ausmaß von der Umsatzsteuer und möglichen Änderungen dieser betroffen sind. Dabei wird in der Regel das Einkommen einer Person oder eines Haushalts als Maßstab herangezogen. Während das allgemeine Einkommensteuer- und Transfersystem direkte Progressivität - etwa durch steigende Grenzsteuersätze - aufweist, erfolgt die Besteuerung im Umsatzsteuersystem unabhängig vom Einkommen des Erwerbenden der jeweiligen Güter oder Dienstleistungen. Die Verteilungswirkungen der Umsatzsteuer ergeben sich somit indirekt aus der Höhe des Konsums und den jeweiligen Anteilen bestimmter Güterklassen in den Warenkörben von Haushalten unterschiedlicher Einkommensklassen.

Der erste Schritt in der Untersuchung der Verteilungseffekte einer gegebenen Umsatzsteuerergünstigung liegt in einer deskriptiven Analyse des Konsumverhaltens für die betreffende Güterklasse. Dazu werden die Ausgaben für diese Güter oder Dienstleistungen nach Einkommensgruppen aufgezeigt. Dies geschieht sowohl absolut als auch relativ zum Haushaltseinkommen. Die relativen Ausgaben erlauben Rückschlüsse auf die relative Belastung dieser Ausgabenart nach Haushaltstyp.

Die Verteilungsanalyse wird von einem zentralen Gedankenexperiment geleitet: Wie hoch wären die Ausgaben eines gegebenen Haushalts, wenn die jeweiligen Güter oder Dienstleistungen mit dem vollen Umsatzsteuersatz besteuert würden? Die Quantifizierung der hypothetischen Mehrbelastung der Haushalte erlaubt zweierlei Erkenntnisse. Erstens kann die absolute Steuerersparnis, die einem Haushalt durch die ermäßigten Steuersätze zugeschrieben wird, ermittelt werden. Diese absolute Zahl stellt gewissermaßen einen Transfer an den jeweiligen Haushalt in Form verminderter Steuersätze dar. Zweitens erlaubt diese Simulation die Quantifizierung der Mehrbelastung des Haushalts relativ zu seinem Einkommen. Somit

kann die relative Wichtigkeit der Steuerreduzierung für verschiedene Einkommensgruppen beurteilt werden.

Die Durchführung einer solchen Analyse beinhaltet zwangsläufig Annahmen über die Verhaltensreaktionen von Anbietern und Konsumenten auf die Steueränderung. Insbesondere der Anteil der Steuerweitergabe sowie die Elastizität der Nachfrage spielen eine entscheidende Rolle in der neuen Preisgestaltung und dem Konsumverhalten. Basierend auf der in 2.3.4 diskutierten umfangreichen empirischen Literatur wird für die Verteilungsanalyse eine Steuerüberwälzung von 80 % und eine Preiselastizität von 20 % angenommen. Die Annahme der unvollständigen Steuerweitergabe impliziert, dass Produzenten ihre Brutto-Preise nicht um genau die Steueränderung anpassen. Eine Preiselastizität von 20 % bedeutet, dass Konsumenten auf die Preisänderung reagieren, indem sie ihren Konsum moderat (Konsumreduktion von 0,2 % bei Anstieg des Preises um 1 %) anpassen. Da die Steueränderung sich auf alle Produkte einer gesamten Kategorie (z.B. Lebensmittel) auswirkt, wird somit davon ausgegangen, dass Haushalte zu großen Teilen weiter konsumieren wie zuvor und nur teilweise weniger oder andere Produkte kaufen, da die Substitutionsmöglichkeiten bei einer allgemeinen Änderung stark eingeschränkt sind. Zusätzlich werden zur Transparenz auch Simulationen unter den extremen Annahmen der vollständigen Preisweitergabe und einer Elastizität von null im Appendix A2 präsentiert. Eine vollständige Preisweitergabe impliziert, dass Unternehmen ihre Brutto-Preise bei einer Senkung (Erhöhung) des Steuersatzes vollständig um diesen Betrag anpassen, ohne irgendeinen Anteil davon durch eine höhere Marge einzubehalten (durch eine geringere Marge zu tragen). Ein inelastisches Konsumverhalten setzt voraus, dass die Haushalte trotz geänderter Preise ihr Konsumverhalten nicht anpassen und exakt die gleiche Menge an Gütern und Dienstleistungen wie vor der Steueränderung nachfragen.

### **3.2.3.2 Datengrundlage für die Verteilungsrechnungen**

Die in der zuvor erläuterten Weise angelegten Verteilungsanalysen basieren in dieser Studie auf der Verknüpfung von Einkommens- mit Konsumdaten. Dafür wird die EVS 2018 des Forschungsdatenzentrum des Statistischen Bundesamtes verwendet. Die EVS ist eine alle fünf Jahre wiederkehrende Haushaltserhebung, in welcher Daten auf freiwilliger Basis erhoben

werden.<sup>59</sup> Daten der letzten Stichprobe aus dem Jahr 2023 sind zum Zeitpunkt des Berichts noch nicht verfügbar, sodass die EVS 2018 die aktuellste Datenlage bietet. Die Datengrundlage der Berechnungen bilden die Scientific Use Files der Forschungsdatenzentren der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder (FDZ, 2018). Um für ein repräsentatives Ergebnis zu sorgen, bildet eine Quotenstichprobe die Basis der Befragung. Zusätzlich verwendet die Analyse die durch den Mikrozensus errechneten Gewichte, um für eine abweichende Repräsentation der verschiedenen Haushalte zwischen der Stichprobe und der Grundgesamtheit zu korrigieren (FDZ, 2019 & 2020). Haushalte bilden per Definition des Statistischen Bundesamtes eine zusammen wirtschaftende Einheit, die Einkommen und Konsum teilen. Individuelle Einkommen sind daher wenig aussagekräftig und der Konsum der EVS wird nur auf der Haushaltsebene angegeben.

Anders als die öffentlich zur Verfügung gestellten Daten beinhalten die hier verwendeten Daten aus den Scientific Use Files faktisch anonymisierte Mikrodaten. Dadurch liegen Informationen über das Einkommen sowie den Konsum auf Haushaltsebene vor. Anhand dieser ist es möglich, das Nettoäquivalenzeinkommen (NÄE) nach der modifizierten OECD-Skala zu errechnen und für die Analyse zu nutzen. Dieser Indikator eignet sich besser als das absolute Haushaltseinkommen oder das Pro-Kopf-Haushaltseinkommen, da verschiedene Haushaltskonstellationen durch eine Gewichtung vergleichbarer gemacht werden. Das NÄE wird so berechnet, dass davon auszugehen ist, dass sich zwei Haushalte mit demselben NÄE den gleichen Lebensstandard leisten können.

Um das NÄE eines Haushaltes zu berechnen, addiert man das Einkommen aller im Haushalt lebender Personen und teilt es durch eine gewichtete Anzahl an Personen. Die Gewichtung repräsentiert Einspareffekte, welche durch gemeinsame Nutzung entstehen. Ein Paar benötigt in der Regel beispielsweise nicht die doppelte Menge an Waschmaschinen, Streamingdiensten oder Wohnfläche wie eine alleinlebende Person. Während die erste erwachsene Person jeden Haushalts ein Gewicht von 1,0 bekommt, erhält jede weitere im Haushalt lebende Person ab 14 Jahren nur ein Gewicht von 0,5. Weiterhin ist bei Kindern von einem

---

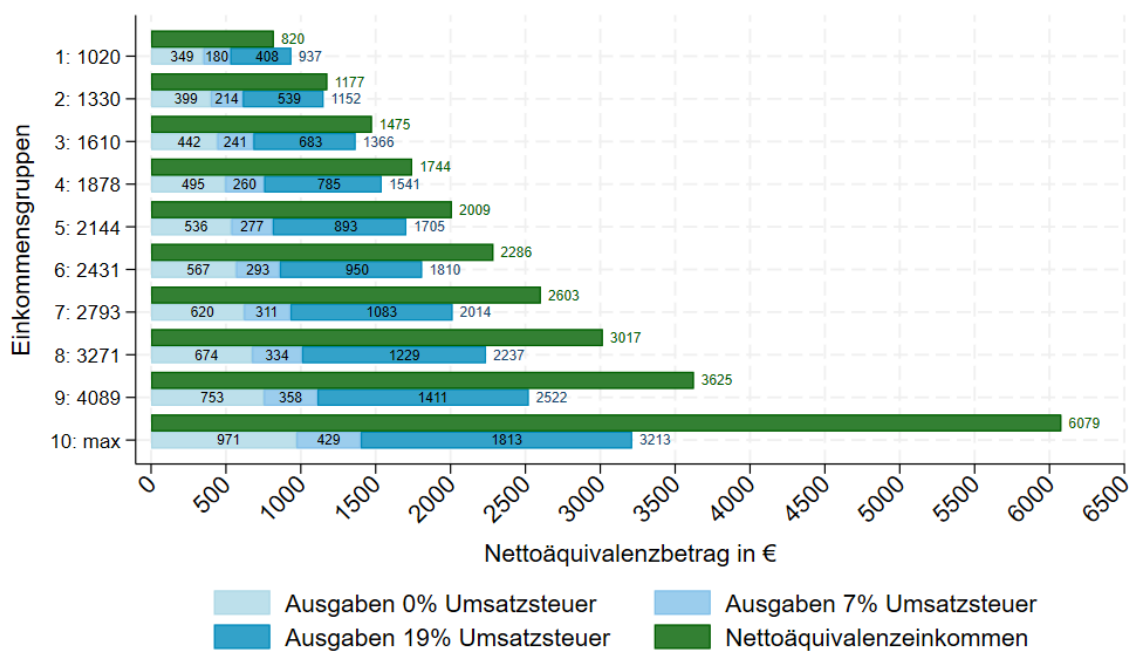
<sup>59</sup> Die Erhebung erfolgte bisher auf Papier, in der neusten Welle ab 2023 (zum Zeitpunkt des Berichts noch nicht verfügbar) auch digital per App.

geringeren zusätzlichen Verbrauch auszugehen. Jede Person unter 14 Jahre erhält daher ein Gewicht von 0,3.

$$N\ddot{A}E = \frac{\text{Einkommen aller im Haushalt lebender Personen}}{1 + ((\text{Anzahl der Personen ab 14}) - 1) \times 0,5 + (\text{Anzahl der Personen unter 14}) \times 0,3}$$

Haushalte der EVS 2018 werden basierend auf ihrem NÄE in zehn Kategorien aufgeteilt, welche den Dezilen der Einkommensverteilung entsprechen.<sup>60</sup>

**Abbildung 3: Nettoäquivalenzbeträge Einkommen und Ausgaben nach Einkommensdezilen**



**Quelle:** Eigene Berechnung basierend auf Daten der EVS 2018 (FDZ, 2018)

**Anmerkung:** Gezeigt werden die Konsumausgaben und Einnahmen in € nach Dezilen des Nettoäquivalenzeinkommens. An der y-Achse werden die Einkommensdezile in Gruppen sowie deren jeweilige Obergrenze des NÄE abgetragen. Der grüne Balken zeigt das durchschnittliche Einkommen, während die blauen Balken die durchschnittlichen Konsumausgaben angeben. Der Konsum unterteilt sich in die drei Kategorien der Umsatzsteuer, die auf die jeweiligen Güter und Dienstleistungen erhoben wird: unbesteuert (0 % USt.), ermäßigt besteuert (7 % USt.) und regelbesteuert (19 % USt.)

Abbildung 3 zeigt das durchschnittliche monatliche Einkommen sowie die Ausgaben, gruppiert nach Dezilen des NÄE. Im ersten Dezil befinden sich Haushalte, deren NÄE maximal 1020 € pro Monat beträgt. In dieser Einkommensgruppe beläuft sich das durchschnittliche

<sup>60</sup> Die Einkommensdezile werden auf Basis der gewichteten Stichprobendaten der EVS errechnet. Die Gewichte ergeben sich aus dem jeweils zum Zeitpunkt aktuell vorliegenden Mikrozensus, und dienen zur besseren Abbildung der Grundgesamtheit durch die Stichprobe.

Einkommen mit 820 € auf weniger als die durchschnittlichen Ausgaben mit 937 Euro. In der niedrigsten Einkommensgruppe wird demnach im Durchschnitt 114 % des Einkommens konsumiert. Das NÄE des obersten Dezils dagegen beginnt bei 4090 € und beträgt im Durchschnitt 6079 €. Die Konsumausgaben in dieser Gruppe betragen 3231 €, sodass in der höchsten Einkommensgruppe nur durchschnittlich 53 % des Einkommens konsumiert werden.

#### **3.2.4 Sektorale Verzerrungen und grenzüberschreitender Wettbewerb**

Fragen möglicher Verzerrungen der internationalen Wettbewerbsfähigkeit von inländischen Leistungserbringern könnten berührt sein, wenn EU-Mitgliedstaaten ermäßigte Steuersätze unterschiedlich nutzen. Zur Prüfung dieses Kriteriums ist daher zunächst ein Vergleich der jeweils angewendeten Umsatzsteuersätze notwendig. Auch wenn eine Branche in Deutschland im Unterschied zu Nachbarländern mit dem Regelsteuersatz besteuert wird, folgt daraus nicht unmittelbar, dass eine relevante Wettbewerbsbenachteiligung vorliegt. Nicht betroffen sind ohnehin B2B-Transaktionen, für die aufgrund der Wirkungsweise des europäischen Mehrwertsteuersystems nur die relativen Nettopreise für die Wettbewerbssituation relevant sind. Ein Problem könnte somit allenfalls bei Märkten mit Endverbrauchern bestehen, die durch die Umsatzsteuer ohne Vorsteuerabzug final belastet werden. Hier wäre wiederum auch die Überwälzungsfrage relevant: Ist die Überwälzung der Steuer gering, dann ist auch die mögliche Verzerrung geringer. Von großer Bedeutung für die Frage grenzüberschreitender Wettbewerbseffekte ist zudem das Ausmaß des betreffenden grenzüberschreitenden B2C-Geschäfts. Für lokale Dienstleistungen etwa ist hier kaum mit einer nennenswerten grenzüberschreitenden Konkurrenz zu rechnen. Wenn nennenswerte grenzüberschreitende Geschäfte vorliegen, wie das beispielsweise für Tourismus-Dienstleistungen möglich ist, sollte die Relevanz unterschiedlicher Steuersätze für die Relativpreise eines umfassenden Dienstleistungsbündels betrachtet werden und wenn möglich Hinweise auf die betreffenden Nachfrageelastizitäten genutzt werden, um eine realistische Vorstellung über denkbare steuerinduzierte Nachfrageumlenkungen zu erhalten.

Im Hinblick auf denkbare wünschenswerte sektorale Förderziele wäre zu prüfen, ob eine Steuersubvention mit besonderen Charakteristika des betreffenden Sektors gerechtfertigt werden kann. Dies könnte beispielsweise denkbar sein, wenn der Sektor unter besonderen

Wettbewerbsnachteilen etwa in Bezug auf die Gewinnung von Personal leidet und die Steuersubvention dazu betragen kann, diesen Wettbewerbsnachteil auszugleichen. Allerdings wären an solche Argumente hohe Anforderungen zu stellen, weil eine Umsatzsteuerermäßigung in den seltensten Fällen ein zielgenaues Instrument für derartige Probleme sein könnte (siehe unten Abschnitt 4.2.6). Ein weiteres mögliches Argument für eine sektorale Privilegierung wird im nächsten Abschnitt behandelt.

### **3.2.5 Positive Externalitäten**

Positive Externalitäten liegen, wie bereits in den finanzwissenschaftlichen Grundlagen (Abschnitt 2.3.2.2) diskutiert vor, wenn der private Konsum Einzelner positive Auswirkungen auf die gesamte Gesellschaft oder Wirtschaft hat. Dies kann beispielsweise im Bereich der Bildung, der Weiterentwicklung technischen Wissens oder des Umweltschutzes sein. In einem ersten Schritt gilt es demnach zu prüfen, ob der Konsum eines bestimmten Gutes oder Dienstleistung mit einer positiven Externalität verbunden ist. Solange Anbieter und Nachfrager Kosten und Nutzen vollständig im privaten Kalkül berücksichtigen, ist eine zusätzliche Lenkung über die Veränderung des Steuersatzes nicht zu rechtfertigen. Anders verhält es sich, wenn nennenswerte externe Kosten und Nutzen vorliegen und dann das Marktgleichgewicht keine gesamtwirtschaftlich optimal konsumierte Menge sicherstellt. Eine Senkung des Steuersatzes könnte im Fall positiver Externalitäten einen Beitrag zur Behebung des Unterkonsums leisten. Analog würde sich im Fall einer negativen Externalität jedoch auch die Frage einer Strafsteuer stellen, die einen Beitrag zur Eindämmung des Überkonsums leisten könnte.

Zu bewerten bleibt zudem, ob positive Effekte aus dem Konsum in einem bestimmten Industriezweig oder eines bestimmten Gutes spezifisch hervorgehen. Da die Schaffung zusätzlicher Arbeitsplätze in angrenzenden Branchen oder die Verbesserung der lokalen Infrastruktur auf zahlreiche verschiedene Bereiche zutrifft, kann sie dadurch nicht plausibel als Rechtfertigung für einzelne sektorale Ausnahmen angeführt werden. Zudem ist stets die Frage nach zielgenaueren alternativen Förderansätzen zu stellen, die im nächsten Kriterium zu betrachten ist.

## 3.2.6 Rechtliche Beurteilung und Abgrenzungsprobleme

### 3.2.6.1 Allgemeines Vorgehen

Zunächst wird in der rechtlichen Beurteilung geprüft, ob die Steuerermäßigung den Vorgaben des höherrangigen Rechts entspricht. Darüber hinaus können Steuerermäßigungen zu Wertungswidersprüchen führen.<sup>61</sup> Jede Steuerermäßigung stellt eine Durchbrechung des Grundsatzes der Allgemeinheit der Umsatzsteuer dar, wonach die Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer möglichst umfassend alle Konsumausgaben in gleicher Weise erfassen soll. Jede Durchbrechung dieses Grundsatzes ist mit Kosten verbunden, weswegen sich aus steuerpolitischer Sicht Steuerermäßigungen möglichst ohne erhebliche (weitere) Wertungswidersprüche in das Steuersystem einfügen sollten.

Ein Wertungswiderspruch liegt vor, wenn eine steuerliche Regelung mit den grundsätzlichen Wertungen und Strukturen des Steuerrechts nicht im Einklang steht. Dies kann etwa dann der Fall sein, wenn sich die Ermäßigung nicht hinreichend deutlich gegenüber anderen Tatbeständen abgrenzen lässt oder wenn sie steuerliche Grundprinzipien der Umsatzsteuer unterläuft.

Ein wesentliches Kriterium für die Widerspruchsfreiheit einer Steuerermäßigung ist ihre klare und praktikable Abgrenzung. So wird sichergestellt, dass die Steuerermäßigung in der Praxis zuverlässig und konsistent angewendet wird. Unklarheiten bei der Abgrenzung können dazu führen, dass wirtschaftlich vergleichbare Leistungen unterschiedlich besteuert werden und es mithin zu Wettbewerbsverzerrungen kommt.

Dieses Kriterium lässt sich durch qualitative Überlegungen, aber auch durch quantitative Indikatoren und Erfahrungen der betrieblichen und administrativen Praxis bewerten. Beispielsweise kann eine Häufung von rechtlichen Auseinandersetzungen für bestimmte Tatbestände einen Hinweis auf starke Abgrenzungsprobleme liefern. Darüber hinaus können gezielte Experteninterviews dazu beitragen ein vertieftes Verständnis für bestehende Wertungswidersprüche, Abgrenzungsprobleme sowie praxisrelevante Herausforderungen bei der Anwendung ermäßigter Umsatzsteuersätze in Deutschland zu entwickeln.

---

<sup>61</sup> Ismer et al. (2010) S. 191 f..

### 3.2.6.2 Hintergrundinterviews mit Steuerexperten

Aufbauend auf der umfassenden Analyse der bestehenden juristischen Literatur und Rechtsprechung wurden zur Vertiefung und Validierung der gewonnenen Erkenntnisse ergänzende, semi-strukturierte Hintergrundinterviews mit Vertreterinnen und Vertretern aus der Unternehmenspraxis, der Steuerberatung, der Finanzverwaltung sowie einschlägigen Fachverbänden und Institutionen durchgeführt. Befragt wurden unter anderem Expertinnen und Experten des Handelsverbands Deutschland, der Finanzverwaltung Niedersachsen, des Finanzgerichts Baden-Württemberg, des Bundesrechnungshofs, des Bundesministeriums der Finanzen, des Deutschen Steuerberaterverbands sowie der steuerjuristischen Fachpraxis.

Ziel der Interviews war es, die identifizierten Abgrenzungsfragen und Wertungswidersprüche im bestehenden System der Umsatzsteuerermäßigungen aus Praxissicht zu bewerten, zusätzliche bislang nicht berücksichtigte Problemfelder bei der Anwendung ermäßigter Umsatzsteuersätze zu erfassen sowie den daraus resultierenden Erfüllungsaufwand für Unternehmen und Verwaltung qualitativ einzuschätzen. Zudem sollten die Gespräche dazu beitragen, potenzielle Reformansätze im Hinblick auf ihre Umsetzbarkeit und ihre Auswirkungen auf den administrativen Aufwand zu reflektieren.

Die Interviews wurden anonymisiert dokumentiert und systematisch ausgewertet. Die Ergebnisse fließen sowohl in die Bewertung des bestehenden Systems der Umsatzsteuerermäßigungen als auch in die Gesamtwürdigung der ermäßigten Tatbestände und die Einschätzung des Reformbedarfs des § 12 UStG ein (siehe Abschnitt 5.2).

### 3.3 Scoring – Aggregierte Bewertung der Begünstigungen

Für jeden der einbezogenen Tatbestände enthalten die Subventionskennblätter prägnante Zusammenfassungen der Bewertungsergebnisse anhand der einheitlichen Evaluationskriterien sowie eine Gesamteinschätzung. Zur Ergänzung dieser textlichen Darstellungen und für eine leichter zugängliche Übersicht werden die Ergebnisse zusätzlich durch numerische Bewertungen für jedes Kriterium quantifiziert und ein durchschnittlicher Indikatorwert je Tatbestand („Score“) beziffert. Dieser Score eröffnet die Möglichkeit der vergleichenden Bewertung und Bestimmung einer Rangfolge in Bezug auf die Stichhaltigkeit der Rechtfertigung.

Dieser Abschnitt erläutert das Vorgehen bei der Quantifizierung sowie die zugrunde liegende Methodik.

Die Bewertungen erfolgen auf einer Skala von vier – die Subvention ist vollumfänglich gerechtfertigt – bis eins – die Subvention ist vollkommen ungerechtfertigt. Jedes der sechs Kriterien wird separat bewertet, anschließend wird ein ungewichteter Durchschnitt gebildet, um den Gesamtscore je Tatbestand zu ermitteln. Dieses Vorgehen ermöglicht zwar eine vergleichsweise einfache Gegenüberstellung der Ergebnisse, ist jedoch mit zwei wesentlichen Einschränkungen verbunden.

Erstens hängt die Objektivität der Ergebnisse davon ab, ob die zugrunde liegenden Faktoren numerisch messbar sind. So lassen sich etwa Verteilungseffekte häufig quantifizieren: Auf Basis von Umfragedaten kann ermittelt werden, ob Mehrwertsteuersubventionen progressive oder regressive Wirkungen entfalten und wie stark diese Effekte ausfallen. Dagegen können positive Externalitäten und deren Ausmaß in den seltensten Fällen unmittelbar datenbasiert gemessen werden. Ihre Bewertung beruht daher notwendigerweise auf fachlichem Urteil darüber, ob der Tatbestand erhebliche, begrenzte oder keine externen Vorteile erzeugt.

Zweitens erfordert die Ermittlung eines Gesamtscores eine Entscheidung darüber, welches Gewicht den einzelnen Kriterien beigemessen wird. Diese Gewichtungen spiegeln letztlich politische Prioritäten wider, die weder konstant noch leicht zu beobachten sind. Ein bekanntes Spannungsverhältnis besteht beispielsweise zwischen Effizienz- und Verteilungszielen. Um Willkür zu vermeiden, sieht das vorliegende Bewertungsraster eine Gleichgewichtung aller Kategorien vor. Dies gewährleistet Transparenz bei der Berechnung der Ergebnisse und ermöglicht es den Lesenden, die Gewichtungen bei Bedarf entsprechend ihren eigenen Prioritäten anzupassen.

Die sechs Kriteriengruppen werden nach folgendem Schema bewertet:

**Maßnahmen, Zielsetzung & Steuermindereinnahmen:** Eine Subvention ist mit vier Punkten voll gerechtfertigt, wenn ihre Ziele klar definiert, rechtlich konsistent und die damit verbundenen Steuermindereinnahmen gering oder verhältnismäßig sind; sie ist mit einem Punkt vollkommen ungerechtfertigt, wenn ihre Ziele unklar sind oder im Widerspruch zu anderen rechtlichen oder fiskalischen Grundsätzen stehen und die Mindereinnahmen hoch, intransparent oder unverhältnismäßig sind.

**Instrumentelle Eignung:** Eine Subvention ist mit vier Punkten gerechtfertigt, wenn sie ihre Ziele über eine klar belegbare Kausalkette erreicht und dabei geringere Kosten verursacht als plausible Alternativen; sie ist mit einem Punkt ungerechtfertigt, wenn sie ihre Ziele verfehlt oder diese nur mit übermäßig hohen ökonomischen oder fiskalischen Kosten im Vergleich zu alternativen Maßnahmen erreicht.

**Verteilungseffekte:** Eine Subvention ist mit vier Punkten gerechtfertigt, wenn ihre Vorteile stark progressiv über die Einkommensgruppen verteilt sind; sie ist mit einem Punkt ungerechtfertigt, wenn ihre Vorteile stark regressiv entlang der Einkommensverteilung wirken.

**Sektorale Verzerrungen & Wettbewerbsaspekte:** Eine Subvention ist mit vier Punkten gerechtfertigt, wenn sie einen Sektor mit einer stichhaltigen Begründung stützt oder eine angemessene Antwort auf eine relevante Benachteiligung im internationalen Wettbewerb darstellt; sie ist mit einem Punkt ungerechtfertigt, wenn sie erhebliche Verzerrungen verursacht oder ungerechtfertigte Privilegien gewährt, ohne echte sektorale Bedürfnisse zu adressieren.

**(Positive) Externalitäten:** Eine Subvention ist mit vier Punkten gerechtfertigt, wenn das geförderte Gut oder die geförderte Dienstleistung erhebliche positive Externalitäten erzeugt, die nicht in Marktpreisen internalisiert sind und deshalb ein zu geringer Konsum droht; sie ist mit einem Punkt ungerechtfertigt, wenn keine relevanten Externalitäten bestehen oder diese bereits auf andere Weise weitgehend internalisiert sind.

**Rechtliche Beurteilung und Abgrenzungsprobleme:** Eine Subvention ist mit vier Punkten gerechtfertigt, wenn sie sich kohärent in das Steuersystem einfügt, Wertungswidersprüche vermeidet und nur minimale Befolgungs- und Verwaltungskosten verursacht; sie ist mit einem Punkt ungerechtfertigt, wenn sie erhebliche Inkonsistenzen, unklare Abgrenzungen oder hohe Befolgungs- und Verwaltungslasten erzeugt.

### 3.4 Liste der zu prüfenden Tatbestände

Diese Evaluation untersucht die folgenden acht Tatbestände, die zum Teil ganze Gruppen von Vergünstigungen umfassen. Mit dieser Auswahl sind einerseits die quantitativ bedeutsamen Felder für ermäßigte Steuersätze abgedeckt, andererseits werden Anwendungen abgedeckt, die sich inhaltlich stark unterscheiden und mit ganz unterschiedlichen Begründungsmustern gerechtfertigt werden.

- Lieferung von Lebensmitteln im Allgemeinen (mit Ausnahme von Getränken), § 12 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Anlage 2 UStG
- Beherbergungsdienstleistungen, § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG
- Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen, § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG (geplante Anwendung ab 2026; vorbehaltlich der Verabschiedung des Steueränderungsgesetzes 2025)
- Personenbeförderung im Personennahverkehr, § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG
- Kulturelle Leistungen (z.B. Bücher, Zeitschriften, Theater- und Konzerteintritte), § 12 Abs. 2 Nr. 7 UStG, Lieferung von Kunstgegenständen und Sammlungsstücken, § 12 Abs. 2 Nr. 53, 54 UStG
- Gesundheits- und Rehabilitationsleistungen (z.B. Kureinrichtungen, Heilbäder und medizinische Hilfsgeräte), § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Anlage 2 Nr. 51, 52 UStG sowie § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG
- Photovoltaikanlagen, § 12 Abs. 3 UStG
- Leistungen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft sowie des Gartenbaus, u.a. Begünstigung bestimmter Lieferungen der Land- und Forstwirtschaft, § 12 Abs. 2 Nr. 1, 2 UStG i.V.m. Anlage 2 UStG sowie § 12 Abs. 2 Nr. 3, 4 UStG

## 4 EVALUATION VERSCHIEDENER UMSATZSTEUERERMÄßIGUNGEN

Im Folgenden werden die zuvor spezifizierten Evaluationskriterien und -methoden auf die verschiedenen Tatbestände der ermäßigten Umsatzsteuer angewendet. Die Erkenntnisse dieser Einzelanalyse werden jeweils abschließend in Subventionskennblättern verdichtet und durch die zuvor beschriebene Scoring-Methode verglichen.

### 4.1 Steuerermäßigung für Lebensmittel im Allgemeinen

#### 4.1.1 Maßnahme, Zielsetzung und Aufkommenswirkung der Subvention

##### 4.1.1.1 Maßnahme

Gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Anlage 2 UStG werden nahezu alle Lebensmittel dem ermäßigten Steuersatz unterworfen. Ausgenommen sind vorrangig Lebensmittel des höheren Bedarfs, wie etwa Hummer oder Austern, aber auch – aus historischen Gründen – bestimmte Produkte wie beispielsweise die Süßkartoffel. Getränke sind mit Ausnahme von Wasser und Milch ebenfalls dem allgemeinen Steuersatz unterworfen. Die Steuerermäßigung erfasst auch die unselbständigen, üblichen Nebenleistungen des liefernden Unternehmers, wie etwa das Verpacken, Befördern oder Versenden.

##### 4.1.1.2 Zielsetzung

Die Gewährung der Steuerermäßigung für nahezu alle Lebensmittel wird sozialpolitisch begründet. Sie soll die für Güter des Grundbedarfs besonders ausgeprägte Regressionswirkung der Umsatzsteuer abmildern und dadurch einkommensschwache Haushalte entlasten.<sup>62</sup> Bereits im Umsatzsteuergesetz von 1951 waren Lebensmittel des notwendigen Bedarfs ermäßigt besteuert worden (Kube 2008, S. 288).

Im Regierungsentwurf von 1963 war zunächst auch ein Großteil der Getränke von der Steuerermäßigung erfasst.<sup>63</sup> Diese Begünstigung wurde jedoch im Verlauf der Beratungen im Finanzausschuss wieder zurückgenommen. Ausschlaggebend war dabei die Entscheidung,

---

<sup>62</sup> Husmann in Rau/Dürrwächter, UStG, 213. Lieferung, 12/2024, § 12 Rn. 13.

<sup>63</sup> Vgl. zur Entstehungsgeschichte umfassend Selmer, StuW 1978, S. 321.

Speisen und Getränke, die zum Verzehr an Ort und Stelle angeboten werden (sog. Restaurantdienstleistungen), nicht ermäßigt zu besteuern. Um Abgrenzungsschwierigkeiten zu vermeiden, wurde eine einheitliche Behandlung von Getränken angestrebt, sodass deren generelle Begünstigung nicht behalten wurde.

#### 4.1.1.3 Aufkommenswirkung der Steuervergünstigung

Für die Quantifizierung des Volumens der Nahrungsmittel wurden insbesondere Daten der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung und des privaten Konsums herangezogen und ein Anteil der Nahrungsmittel am gesamten Volumen des ermäßigten Satzes ermittelt. Tabelle 3 zeigt, dass die Steuermindereinnahmen im Jahr 2022 insgesamt 25,57 Mrd. Euro betragen, die bis 2026 auf 29,64 Mrd. Euro ansteigen.

**Tabelle 3: Steuermindereinnahmen (in Mrd. Euro) für Nahrungsmittel im Allgemeinen**

	2022	2023	2024	2025	2026
<b>Steuermindereinnahmen (in Mrd. €) gesamt</b>	<b>25,57</b>	<b>27,27</b>	<b>27,92</b>	<b>28,72</b>	<b>29,64</b>
<b>Dabei entfallen auf ...</b>					
... Nahrungsmittel *	24,14	25,75	26,37	27,13	27,99
... Leitungswasser	1,43	1,52	1,55	1,60	1,65

Quelle: Interne BMF-Schätzungen.

Anmerkungen: \*ermäßigt besteuerte Nahrungsmittel inkl. Milch, Kaffee, Tee und Verpflegungsleistungen „to go“. Aufgrund von Rundungen gibt es in der Summe Abweichungen in den Steuermindereinnahmen gesamt. Für die Schätzung der Steuermindereinnahmen wird von einer vollständigen Weitergabe der Umsatzsteuersenkung auf Lebensmittelpreise ausgegangen.

#### 4.1.2 Instrumentelle Eignung

##### Effektivität

Aus den obigen Ausführungen geht hervor, dass verteilungspolitische Gründe die wesentliche Rechtfertigung für ermäßigte Umsatzsteuersätze auf Lebensmittel darstellen. Zunächst gilt es daher zu prüfen, ob eine Senkung des Steuersatzes auf Lebensmittel auch zu niedrigeren Lebensmittelpreisen führt. Dies ist allerdings von den jeweiligen Marktbedingungen abhängig.

Die Analyse der Überwälzungsraten in Abschnitt 2.3.4 ergab zwar heterogene, aber im Allgemeinen stark positive Überwälzungsraten. So finden Fuest et al. (2025) in ihrer Untersuchung der temporären Umsatzsteuersenkung auf Lebensmittel in Deutschland im Jahr 2020 eine

Steuerüberwälzung von rund 70 %. Dies impliziert, dass 70% der Steuersenkung an die Verbraucherpreise weitergegeben wurde.<sup>64</sup> Folglich ist anzunehmen, dass die Reduzierung der Umsatzsteuersätze für Lebensmittel in hohem Maße zu einer Senkung der Endverbraucherpreise beiträgt.

Die nachfolgende Analyse der Verteilungseffekte ergibt, dass einkommensschwache Haushalte einen deutlich höheren Anteil ihres Einkommens für Lebensmittel ausgeben. Aus diesem Grund profitieren Haushalte mit niedrigem Einkommen in besonderem Maße von reduzierten Lebensmittelpreisen. Die Umsatzsteuerreduzierung für Lebensmittel kann somit als eine effektive Methode zur Erreichung verteilungspolitischer Ziele bewertet werden.

### **Effizienz**

Die Verteilungsanalyse belegt jedoch gleichermaßen, dass absolut betrachtet Haushalte mit höherem Einkommen pro Person stärker von der Steuerreduzierung auf Lebensmittel profitieren als Haushalte mit niedrigerem Einkommen. Dies ist darin begründet, dass Haushalte mit höherem Einkommen absolut betrachtet mehr Geld für Lebensmittelkonsum ausgeben. Demnach kommt in der Pro-Kopf-Betrachtung ein höherer Teil der gesamten Steuerminderungen Haushalten mit höherem Einkommen in Form reduzierter Lebensmittelpreise zugute.

Wenn es nur um die Umverteilung geht, könnten Haushalte mit niedrigerem Einkommen trotz einer höheren Besteuerung von Lebensmitteln deshalb deutlich kostengünstiger entlastet werden. Eine Reform wäre möglich, in welcher für Lebensmittel der Regelsteuersatz eingeführt wird und mit den Mehreinnahmen bestimmte zu definierende Einkommensgruppen gezielt entlastet werden. Dazu könnten Transferleistungen wie das Bürgergeld, Wohngeld oder der Kinderzuschlag erhöht werden. Für mittlere Einkommensgruppen könnten au-

---

<sup>64</sup> In der eigenen Verteilungsanalyse geht diese Studie im Allgemeinen von einer leicht höheren Überwälzungsrate von 80% aus. Diese Zahl ist das Ergebnis einer Synthese der Fachliteratur zu dem Thema und wurde im Sinne der Vergleichbarkeit für alle Sektoren einheitlich gewählt (siehe Abschnitt 4.1.3 für mehr Details). Diese leicht höhere Rate hat jedoch keine Auswirkungen auf die nachfolgenden Aussagen zur Verteilungswirkung der Lebensmittelbesteuerung, da dafür die relativen Ausgabenposten ausschlaggebend sind.

Berdem leichte Anpassungen des Einkommensteuertarifs vorgenommen werden. Ein geschicktes Austarieren dieser Änderungen könnte sogar zu einem effektiven Steuerüberschuss führen, weil die Begünstigung wohlhabender Haushalte vermieden würde.

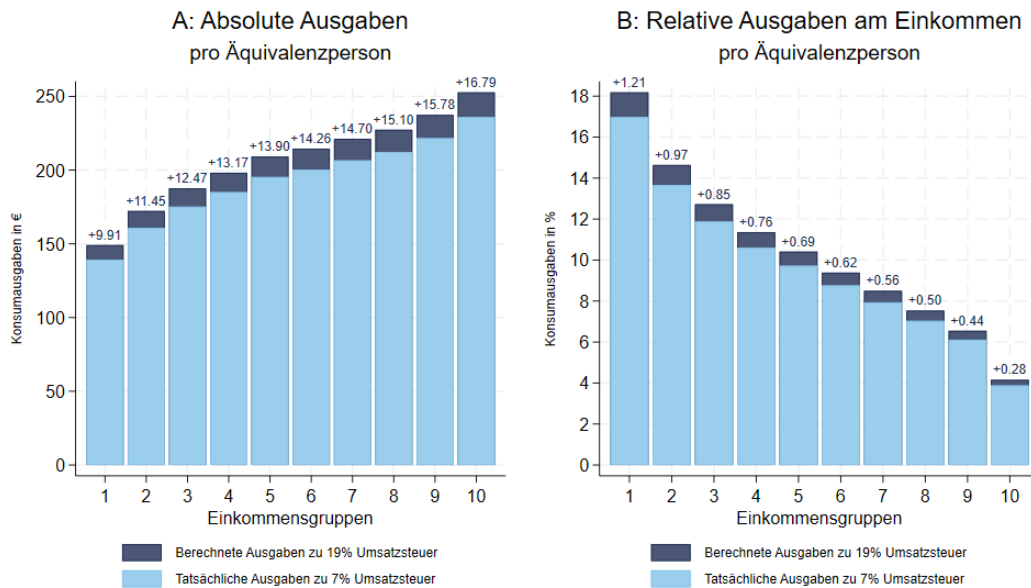
#### 4.1.3 Verteilungseffekte

Die Besteuerung von Lebensmitteln hat insbesondere bedeutende verteilungspolitische Auswirkungen. Dies liegt nicht nur an der Funktion von Nahrungsmitteln zur Deckung von Grundbedürfnissen, sondern auch an dem hohen Ausgabenanteil der Haushalte mit niedrigem Einkommen. Dieser Abschnitt untersucht die Verteilungseffekte der Besteuerung von Nahrungsmitteln anhand der zentralen Simulation einer hypothetischen Erhöhung der Besteuerung von Nahrungsmitteln von 7 % auf 19 %.

Abbildung 4 zeigt die absoluten monatlichen Ausgaben für Nahrungsmittel pro Haushalt in Abhängigkeit vom NÄE sowie, welcher Anteil des Einkommens in den jeweiligen Einkommensgruppen für Nahrungsmittel ausgegeben wird. Außerdem zeigt die Abbildung die Begünstigung, die sich in jeder Einkommensklasse durch den Verzicht auf die Regelbesteuerung ergibt. Die Höhe dieser entgangenen Steuerbeträge kann als eine Art Transfer an die jeweiligen Haushalte betrachtet werden und spiegelt die Steuermindereinnahmen wider, die einem Haushalt durch die ermäßigte Besteuerung von Lebensmitteln zugutekommen.

Es zeigt sich, dass die durchschnittliche Person der höchsten Einkommensgruppe durch die ermäßigte Besteuerung um 16,79 € pro Monat bessergestellt wird, während die durchschnittliche Person der niedrigsten Einkommensgruppe lediglich 9,91 € einspart. Während Personen mit dem geringsten Einkommen ca. 17 % ihres Einkommens für Nahrungsmittel ausgeben, beträgt dieser Wert für Personen mit hohem Einkommen nur ca. 4 %. Diese Staffelung spiegelt sich in den Simulationsergebnissen wider. Die relative Zusatzbelastung durch eine hypothetische Steuererhöhung fällt für Personen mit niedrigem Einkommen mit 1,21 % deutlich höher aus als für wohlhabendere Personen mit 0,28 %.

Abbildung 4: Konsumausgaben Nahrungsmittel nach Einkommen und Steuersätzen



Quelle: Eigene Berechnung basierend auf Daten der EVS 2018 (FDZ, 2018)

Anmerkungen: Dargestellt werden monatliche Konsumausgaben absolut (A) und relativ am Einkommen (B) pro Nettoäquivalenzperson für Nahrungsmittel nach Haushaltsnettoeinkommen. Gezeigt sind die bisherigen Konsumausgaben im Status quo und die Änderungen bei einer hypothetischen Erhöhung der Umsatzsteuer von 7 % auf 19 % mit 20 % Elastizität und mit 80 % Überwälzung.

Die Ergebnisse der Simulation zeigen, dass die absoluten Konsumausgaben für Lebensmittel mit dem Einkommen steigen. Demnach ist auch die absolute Entlastung durch die Steuerermäßigung höher für höhere Einkommensdezile. Da Lebensmittel allerdings einen größeren Anteil des Warenkorb der ärmeren Einkommensgruppen darstellen, ist die relative Entlastung gemessen am Einkommen für diese Gruppe deutlich höher als für wohlhabendere Gruppen. Diese Ergebnisse verdeutlichen die mit sinkendem Einkommen steigende Belastung, die sich aus dem Übergang zu einer Regelbesteuerung ergeben würde. Basierend auf diesen Ergebnissen ist eine Ermäßigung der Umsatzsteuer für Lebensmittel aus verteilungspolitischer Sicht begründbar, auch wenn es wie oben dargestellt Instrumente geben könnte, welche das Verteilungsziel präziser und kostengünstiger ansteuern würden.

#### 4.1.4 Sektorale Verzerrung und grenzüberschreitender Wettbewerb

##### 4.1.4.1 Heterogenität der Steuersätze in der EU

Die Steuersätze auf Lebensmittel variieren stark zwischen den Mitgliedstaaten (siehe Tabelle 4). Bulgarien, Dänemark und Estland wenden als einzige EU-Länder den Regelsteuersatz für alle Lebensmittel an. In vielen anderen EU-Ländern werden differenzierte Sätze für Grundnahrungsmittel und andere Lebensmittelgruppen erhoben. Deutschland nimmt hier keine so weitgehende Differenzierung vor. Mit wenigen Ausnahmen werden nahezu alle Lebensmittel mit dem ermäßigten Steuersatz besteuert.

**Tabelle 4: Steuersätze auf Lebensmittel in EU-Mitgliedsstaaten (Stand: 01.08.2025)**

EU-Mitgliedstaat	Regelsteuersatz	Steuersatz auf Lebensmittel	Max. Entlastung
Belgien	21 %	6 %	15 %-Punkte
Bulgarien	20 %	20 %	0 %-Punkte
Dänemark	25 %	25 %	0 %-Punkte
Deutschland	19 %	7 %	12 %-Punkte
Estland	24 %	24%	0 %-Punkte
Finnland	25,5 %	14 %	9,5 %-Punkte
Frankreich	20 %	5,5 %	14,5 %-Punkte
Griechenland	24 %	13 %	11 %-Punkte
Irland	23 %	0 % / 13,5 % (je nach Produkt)	9,5 / 23 %-Punkte
Italien	22 %	4 % / 10 % (je nach Produkt)	12 / 18 %-Punkte
Kroatien	25 %	5 % / 13 % (je nach Produkt)	12 / 20 %-Punkte
Lettland	21 %	12 % (je nach Produkt)	9 %-Punkte
Litauen	21 %	21 %	
Luxemburg	17 %	3 %	14 %-Punkte
Malta	18 %	0 % / 5 % (je nach Produkt)	13 / 18 %-Punkte
Niederlande	21 %	9 %	12 %-Punkte
Österreich	20 %	10 %	10 %-Punkte
Polen	23 %	5 % / 8 % (je nach Produkt)	15 / 18 %-Punkte
Portugal	23 %	6 % / 13 % (je nach Produkt)	10 / 17 %-Punkte
Rumänien	21 %	9 %	10 %-Punkte
Schweden	25 %	12 %	13 %-Punkte
Slowakei	23 %	5 %	18 %-Punkte
Slowenien	22 %	9,5 %	12,5 %-Punkte
Spanien	21 %	4 % / 10 % (je nach Produkt)	11 / 17 %-Punkte
Tschechien	21 %	12 %	9 %-Punkte
Ungarn	27 %	5 % / 18 % (je nach Produkt)	9 / 22 %-Punkte
Zypern	19 %	(0 %) 5 % (je nach Produkt)	14 / 19 %-Punkte

**Quelle:** IBFD VAT Rates Tables, Stand 01.09.2025.

**Anmerkungen:** Finnland senkt den ermäßigten Steuersatz zum 01. Januar 2026 auf 13,5 %. Der ermäßigte Steuersatz von 0 % in Zypern wurde nur bis zum 31.12.2025 befristet.

### 4.1.4.2 Internationaler Wettbewerb und nationale Verzerrungen

Unterschiedliche Umsatzsteuersätze für Lebensmittel verzerren den internationalen Wettbewerb, wenn sie ursächlich zu unterschiedlichen Preisen für identische Produkte führen und Konsumenten auf diese grenzüberschreitenden Preisunterschiede reagieren. Gemäß der ökonomischen Theorie zum Gesetz des einheitlichen Preises sollten identische Waren an verschiedenen Standorten bei Abwesenheit von physischen oder administrativen Handelsbarrieren und Versandkosten identische Preise aufweisen. Zahlreiche Studien zeigen jedoch, dass Preise neben unterschiedlichen Steuersätzen aufgrund von Regulierungen, Währungen, Präferenzen, Marktstrukturen, Geld- und Fiskalpolitik, Faktorproduktivitäten sowie Suchkosten grenzüberschreitend erheblich variieren (Crucini et al., 2005, Engel and Rogers, 1996, Gorodnichenko and Tesar, 2009).

Dies trifft ebenso für Mitgliedsstaaten einer Währungsunion wie der Eurozone zu. Obwohl aufgrund der einheitlichen Währung und der damit verbundenen geringeren Such- und Wechselkosten sowie einer stärkeren wirtschaftlichen Integration und harmonisierten Regulierungen geringere Anreize zur Preisdifferenzierung zu erwarten wären, variieren Preise innerhalb der Eurozone für unterschiedliche Güterarten und Märkte erheblich (Exportgüter: Mejean and Schwellnus, 2009, Fernseher: Imbs et al., 2010, PKW: Dvir and Strasser, 2018).

Auch bei Lebensmitteln beeinflussen nationale Grenzen im Euroraum die Preise. Analysen mit disaggregierten Preisindizes zeigen, dass die Preisunterschiede zwischen Mitgliedstaaten um ein Vielfaches größer sind als innerhalb einzelner Länder. Neben unterschiedlichen Umsatzsteuersätzen stellen insbesondere Einkommens- und Konsumunterschiede sowie die Einzelhandelsstruktur wesentliche Determinanten der Preisunterschiede dar (Romero et al., 2020, Reiff und Rumler, 2014).

Dieses Ergebnis wird in Analysen von Haushaltsscanner-Preisdaten sowohl für die Länderstichprobe Belgien, Deutschland und die Niederlande (Beck et al., 2020) als auch für die deutsch-österreichische Grenzregion (Messner et al., 2024) bestätigt. Preisdifferenzen sind nicht länderspezifisch und existieren in beide Richtungen, selbst bei Einzelhändlern, die län-

derübergreifend tätig sind. Weder Kostenunterschiede noch Haushalts- oder Produktcharakteristika sowie die Einzelhandelsmarktstruktur können die Preisdifferenzen vollständig erklären. Stattdessen scheinen die Unterschiede eher auf das bestehende Logistik- und Beschaffungsnetzwerk zurückzuführen und insgesamt pfadabhängig zu sein (Messner et al., 2024).

Die wissenschaftliche Literatur zeigt somit, dass identische Lebensmittel im Euroraum selbst innerhalb einer Einzelhandelskette in Grenzregionen unterschiedlich bepreist werden. Unterschiedliche Umsatzsteuersätze sind dabei eine von vielen Determinanten.

Für eine potenzielle Verzerrung ist nun entscheidend, ob Verbraucher auf die - zumindest teilweise durch die Steuer induzierten - Preisunterschiede reagieren. Dies ist gemäß der ökonomischen Literatur dann der Fall, wenn die niedrigeren Konsumausgaben die erhöhten Reisekosten ausgleichen (Chandra et al., 2014). Zahlreiche Studien belegen die Bedeutung eines solchen grenzüberschreitenden Konsums für spezifische Güter wie alkoholische Getränke, Zigaretten und Benzin (siehe Leal et al. (2010) für einen Überblick).

Explizit für Lebensmittel analysieren Tosun und Skidmore (2007) den Einfluss einer sechsprozentigen Umsatzsteuererhöhung auf Bezirksebene für West Virginia im Zeitraum 1988–1991. Ihren Schätzungen zufolge ging der Lebensmittelumsatz in den an der Grenze gelegenen Bezirken infolge der Steuererhöhung um rund acht Prozent zurück.

Die von Huynh et al. (2022) durchgeführte quantitative Metaanalyse zur Steuerpreiselastizität grenzüberschreitenden Konsums bestätigt diese Verzerrung mit einer Auswertung von 60 Studien. Die Analyse zeigt, dass die Schätzungen systematisch mit der betrachteten Güterkategorie variieren. Grenzüberschreitende Verkäufe von Lebensmitteln und Einzelhandelswaren, die eine breite Steuerbasis aufweisen, reagieren deutlich elastischer als Verkäufe von Tabakprodukten. Da Lebensmittel einen großen Anteil am Haushaltsbudget ausmachen, können Steuererhöhungen in diesem Bereich die gesamten Haushaltsausgaben wesentlich stärker beeinflussen als eine Erhöhung der Verbrauchsteuer auf ein einzelnes Produkt. Jedoch scheinen die Effekte in den USA deutlich ausgeprägter als in Europa und anderen Ländern zu sein. Asplund et al. (2007) zeigen in ihrer Studie für alkoholische Getränke zudem, dass die Empfindlichkeit des regionalen Absatzes gegenüber den ausländischen Preisen zwar mit zunehmender Entfernung zur Grenze abnimmt, der Effekt jedoch mehrere hundert Kilometer landeinwärts bestehen bleibt.

Zusammenfassend tragen unterschiedliche Umsatzsteuersätze zu unterschiedlichen grenzüberschreitenden Lebensmittelpreisen bei, auf die Konsumenten in Grenzregionen reagieren. Allerdings ist dieser Gesichtspunkt schon deshalb von geringerem Gewicht, weil der Großteil der deutschen Bevölkerung in Ballungszentren ohne Grenznähe lebt. Auch würde die Verzerrung der Lebensmittelpreise durch eine einheitliche Umsatzbesteuerung von Lebensmitteln innerhalb der EU nicht komplett behoben. Im bestehenden System unterschiedlicher Umsatzsteuersätze kann die reduzierte Besteuerung von Lebensmitteln somit zwar graduell dazu beitragen, Verzerrungen zu verringern. Diese steuerspezifischen Verzerrungen haben allerdings auch im Status quo keine große Relevanz.

Potenzielle Verzerrungen im Inland können sich aus der unterschiedlichen Besteuerung der meisten Lebensmittel mit nicht reduziert besteuerten Lebensmitteln des höheren Bedarfs (z.B. Hummer), Getränken und Restaurationsleistungen ergeben. Da die ausgenommenen Lebensmittel und Getränke aus Verbrauchersicht jedoch keine vollständigen Substitute sind, sondern vielmehr komplementär genutzt werden, liegt keine bedeutsame Verzerrung vor. Gleiches gilt für die (zum Zeitpunkt der Studiererstellung noch geltende) unterschiedliche Besteuerung von Lebensmitteln mit Restaurationsleistungen. Aufgrund des stärker an der Dienstleistung ausgerichteten Charakters der Restaurant-Dienstleistung stellt die Selbstverpflegung mit reduziert besteuerten Lebensmitteln kein vollwertiges Substitut zur Restaurant-Verpflegung dar (die Abgrenzung von Außer-Haus-Lieferungen von Speisen wird unten bei der Steuerermäßigung für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen in Abschnitt 4.3.6 diskutiert).

### **4.1.5 Positive Externalitäten**

Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für Lebensmittel lässt sich nicht durch die Existenz positiver Externalitäten begründen. Lebensmittel stellen im Allgemeinen ein privates Gut dar, welches primär den Konsumierenden zugutekommt und für weitere Wirtschaftsteilnehmende keine starken Auswirkungen hat.

Aus der Verknüpfung zwischen dem Verzehr gesunder Lebensmittel mit einem allgemein verbesserten Gesundheitszustand ließen sich positive Externalitäten ableiten. Es gibt in der Tat starke Argumente für die höhere Besteuerung ungesunder Lebensmittel, beispielsweise auf der Grundlage des Zuckergehalts in Lebensmitteln und insbesondere in Getränken (Allcott et

al., 2019). Solche Argumente lassen sich auch auf die unterschiedliche Besteuerung gesunder und ungesunder Lebensmittel aufgrund ihrer jeweiligen positiven und negativen externen Effekte übertragen (Springmann et al., 2025).

Da sich eine solche Schlussfolgerung allerdings nur für einen eingeschränkten Teil der Gesamtkategorie ziehen lässt, kann dies kein Argument für eine einheitliche Steuerermäßigung für Lebensmittel sein. Selbst unter der Annahme, dass eine einfache, generelle Definition gesunder Lebensmittel zur Verfügung stünde, dürfte eine differenzierte Steuer mit hohen Abgrenzungs- und Erfüllungskosten zusammenhängen.

#### **4.1.6 Rechtliche Beurteilung und Abgrenzungsprobleme**

##### **4.1.6.1 Abgrenzungsprobleme**

Abgrenzungsprobleme haben sich in der Vergangenheit vor allem zwischen der Lieferung von Speisen und sonstigen Leistungen im Bereich der Restaurant- und Verpflegungsleistungen ergeben. Der ermäßigte Steuersatz des § 12 Abs. 2 Nr. 2 UStG i.V.m. Anlage 2 UStG gilt nur für die Lieferung und Vermietung der in Anlage 2 UStG aufgezählten Gegenstände. Lieferung ist gemäß § 3 Abs. 1 UStG als eine Leistung definiert, durch die ein Unternehmer oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Demgegenüber stellen Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen sonstige Leistungen i.S.d. § 3 Abs. 9 UStG dar. Sie unterliegen (noch bis Ende 2025) dem allgemeinen Steuersatz, es sei denn, es greifen besondere Ausnahmetatbestände, wie z.B. § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG (Leistungen von Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen) oder temporär § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG (Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen im Rahmen der COVID-19 Pandemie).<sup>65</sup>

Die Abgrenzung zwischen einer steuerlich begünstigten Lieferung und einer regelbesteuerten sonstigen Leistung ist nicht immer eindeutig und hat Rechtsprechung und Literatur in der Vergangenheit immer wieder beschäftigt.<sup>66</sup> Schwierigkeiten ergaben sich vor allem bezüglich

---

<sup>65</sup> Stadie, in Stadie UStG, § 12Rn. 21.

<sup>66</sup> Übersicht über die verschiedenen Entscheidungen bei Heidner (2009, S. 217) sowie Kube (2008, S. 288f.).

der Abgabe von Speisen. Nach einer ausführlichen Reaktion der Finanzverwaltung sowie Art. 6 der MwStDV, sind zahlreiche Einzelfälle mittlerweile geklärt.

Nach Art. 6 Abs. 1 S. 1 MwStDV gilt die Abgabe zubereiteter und nicht zubereiteter Speisen zusammen mit ausreichenden unterstützenden Dienstleistungen, die deren sofortigen Verzehr ermöglichen, als Restaurant- und Verpflegungsdienstleistung. Die Abgabe von Speisen enthält aufgrund der notwendigen Zuwendung von Nahrungsmitteln immer ein Dienstleistungselement. Entscheidend für die Abgrenzung war daher, ob über die bloße Zuwendung der Nahrungsmittel hinaus noch solche Dienstleistungselemente hinzutreten, dass insgesamt die Dienstleistungselemente überwiegen. Der EuGH verlangt in diesem Zusammenhang eine Gesamtbetrachtung, wobei nicht nur die quantitative, sondern auch die qualitative Bedeutung der Dienstleistungselemente zu bestimmen ist.<sup>67</sup> Auch in einem Supermarkt ist die Vermarktung eines Gegenstandes stets mit einer minimalen Dienstleistung (z.B. die Darbietung der Waren in den Regalen) verbunden, weswegen bei der Beurteilung des Anteils der Dienstleistungen nur diejenigen Dienstleistungen zu berücksichtigen sind, die sich von denen unterscheiden, die notwendigerweise mit der Vermarktung eines Gegenstandes verbunden sind.<sup>68</sup> Wenn die Abgabe von Nahrungsmitteln nur mit der Bereitstellung behelfsmäßiger Vorrichtungen einhergeht und dadurch nur geringfügiger personeller Einsatz erforderlich ist, handelt es sich hierbei um geringfügige Nebenleistungen, die am Vorliegen einer Lieferung nichts ändern können.<sup>69</sup> So hat der BFH beispielsweise entschieden, dass die Abgabe standardisiert zubereiteter Speisen an einem Imbissstand mit Sitzgelegenheiten als Restaurantumsatz dem allgemeinen Steuersatz unterliegt.<sup>70</sup> Maßgeblich ist, dass die Bereitstellung von Geschirr, Besteck oder Mobiliar – anders als die Bereitstellung bloß behelfsmäßiger Infrastruktur wie beispielsweise im Kino – einen personellen Aufwand erfordert.

Die Abgrenzung zwischen begünstigten Lebensmittellieferungen und nicht begünstigten Restaurantdienstleistungen war wiederholt Gegenstand gerichtlicher Entscheidungen. Demge-

---

<sup>67</sup> EuGH Urt. v. 10.3.2011 – C-497/09, C-499/09, C-501/09, C-502/09 – Rn. 61f.

<sup>68</sup> EuGH Urt. v. 10.3.2005 – C-491/03 – Rn. 22.

<sup>69</sup> EuGH Urt. v. 10.3.2005 – 497/09, C-499/09, C-501/09, C-502/09 – Rn. 70.

<sup>70</sup> BFH, Urt. v. 26.10.2006 – V R 58, 59/04, Rn. 45.

genüber sind Entscheidungen, die sich unmittelbar mit der Steuerermäßigung für Lebensmittel befassen, vergleichsweise selten. So hatte der EuGH in einem Verfahren zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Milchgetränken in Polen die Frage zu klären, ob eine unterschiedliche Besteuerung je nach Mindesthaltbarkeitsdatum mit dem Neutralitätsgrundsatz vereinbar ist.<sup>71</sup> Auch der BFH hat sich in Einzelfällen mit der Reichweite der Steuerermäßigung für Lebensmittel befasst, etwa im Zusammenhang mit der Einordnung von Milchersatzprodukten<sup>72</sup> oder Werbelebensmitteln.<sup>73</sup> Die geringe Anzahl solcher Entscheidungen deutet darauf hin, dass die grundsätzliche Ermäßigung für die Lieferung von Lebensmitteln weitgehend unstrittig ist, während Streitigkeiten primär in Abgrenzungsfragen zu spezifischen Produktgruppen oder Leistungsarten entstehen.

#### 4.1.6.2 Vorgaben des höherrangigen Rechts

##### ***Grundsatz der Neutralität***

Die Ermäßigung erfasst nahezu alle Nahrungsmittel. Ausgenommen sind lediglich solche des gehobenen Bedarfs. Ausgenommen sind ebenfalls – mit Ausnahme von Wasser, Milch und Milchmischgetränken – alle Getränke. Damit kann die Frage aufgeworfen werden, inwieweit diese Ausnahmen mit dem steuerlichen Neutralitätsgrundsatz vereinbar sind. Dieser verlangt, dass gleichartige Leistungen nicht unterschiedlich behandelt werden dürfen. Von Gleichartigkeit ist auszugehen, wenn zwei Leistungen ähnliche Eigenschaften haben und beim Verbraucher nach einem Kriterium der Vergleichbarkeit der Verwendung derselben Bedürfnisse dienen und wenn die bestehenden Unterschiede die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers, die eine oder die andere dieser Dienstleistungen zu wählen, nicht beeinflussen. Lebensmittel des gehobenen Bedarfs wie etwa Austern, Hummern und gekochte Langusten dienen aus Sicht eines Durchschnittsverbrauchers nicht der Verwendung gleicher (Grund-)Bedürfnisse wie etwa Brot oder Eier. Diese gehobenen Lebensmittel sind mithin nicht gleichartig zu den begünstigten Grundnahrungsmitteln. Ein Verstoß gegen den Neutralitätsgrundsatz liegt mithin nicht vor. Gleiches gilt auch für die Anwendung des allgemeinen

---

<sup>71</sup> EuGH Urt. v. 9.11.2017 – C-499/16.

<sup>72</sup> BFH Urt. v. 9.2.2006 – V R 49/04.

<sup>73</sup> BFH Urt. v. 23.2.2023 – V R 38/21.

Steuersatzes auf die überwiegende Anzahl der Getränke. Aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers dienen Nahrungsmittel und Getränke anderen Bedürfnissen und sind mithin nicht substituierbar.

Überlegt werden könnte zudem, ob die unterschiedliche umsatzsteuerliche Behandlung von Kuhmilch und pflanzlichen Alternativen mit dem Neutralitätsgrundsatz vereinbar ist. Der BFH hat die unterschiedliche Besteuerung zwar für grundsätzlich rechtmäßig erklärt;<sup>74</sup> sich dabei aber vor allem auf die zolltarifliche Einordnung gestützt.<sup>75</sup> In der jüngeren Rechtsprechung des EuGH zeichnet sich jedoch die Tendenz ab, dass eine bloße Bezugnahme auf den Zolltarif nicht ausreicht, um eine steuerliche Differenzierung unionsrechtskonform zu rechtfertigen.<sup>76</sup> Insofern könnte auch hier eine Neubewertung erforderlich sein.<sup>77</sup> Entscheidend ist dann, ob Kuhmilch und pflanzliche Milchalternativen gleichartig sind und mithin in einem Wettbewerbsverhältnis zu einander stehen. Für eine Gleichartigkeit könnte sprechen, dass Verbraucher pflanzliche Milchalternativen häufig in denselben Kontexten wie Kuhmilch verwenden – sei es im Kaffee, im Müsli oder beim Kochen und Backen. Dagegen könnte allerdings eingewendet werden, dass viele Verbraucher pflanzliche Alternativen gerade nicht als bloßen Ersatz für Kuhmilch sehen, sondern aus ethischen Gründen, aus Überzeugung oder aufgrund gesundheitlicher Unverträglichkeiten bewusst auf die Alternativen zurückgreifen.<sup>78</sup> Für sie stellt sich tierische Milch nicht als gleichwertig dar. Insofern würde es hier an einer fehlenden Substituierbarkeit fehlen, womit auch keine vergleichbare Wettbewerbssituation vorliegt. Folgt man dieser Argumentation, verstößt die unterschiedliche Behandlung nicht gegen den Neutralitätsgrundsatz. Es bestehen mithin keine Bedenken an der unionsrechtlichen Zulässigkeit der Ermäßigung.

### **Verfassungsrechtliche Vorgaben**

Der deutsche Gesetzgeber hat in § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG in Verbindung mit Anlage 2 UStG umfassend von der in Art. 98 MwStSystRL eingeräumten Möglichkeit Gebrauch gemacht, die Lieferungen von Nahrungsmitteln gemäß Kategorie 1 des Anhangs III MwStSystRL lediglich mit

---

<sup>74</sup> BFH, Urt. v. 9.02.2006 – V R 49/04.

<sup>75</sup> Prätzler, jurisPR-SteuerR 32/2024 Anm. 6.

<sup>76</sup> Insbesondere EuGH, Urt. v. 03.02.2022 – C- 515/20 – UR 2022, 219.

<sup>77</sup> Prätzler, jurisPR-SteuerR 32/2024 Anm. 6.

<sup>78</sup> Prätzler, jurisPR-SteuerR 32/2024 Anm. 6; Wäger, UR 2023, 62.

dem ermäßigten Steuersatz zu besteuern. Die Frage nach der Einführung einer solchen Ermäßigung unterliegt einer verfassungsrechtlichen Kontrolle.

Dabei sieht sich der ermäßigte Steuersatz für Lebensmittellieferungen grundsätzlich keinen verfassungsrechtlichen Bedenken ausgesetzt.<sup>79</sup> Die Einräumung ist insofern systemgerecht, da sie zugunsten der Verbraucher eingeräumt wird und sich auch so auswirkt.

Mit Ausnahme einiger Lebensmittel des gehobenen Bedarfs, hat der Gesetzgeber alle Lebensmittellieferungen einheitlich begünstigt. Diese Differenzierung beruht auf einem sachlichen Grund. Die Ermäßigung der Lebensmittellieferungen zielt darauf, die regressive Wirkung der Umsatzsteuer für den Grundbedarf abzumildern. Zu diesem dürften die ausgenommenen Lebensmittel nicht zählen. Diese Differenzierung ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Indem der Gesetzgeber ansonsten auf nahezu alle Lebensmittel den ermäßigten Steuersatz anwendet, werden schwierige Abgrenzungsfragen darüber, welche Lebensmittel als Grundnahrungsmittel einzustufen sind, vermieden.

Die unterschiedliche Besteuerung von Getränken gibt ebenfalls keinen Anlass zu verfassungsrechtlichen Bedenken. Der Gesetzgeber hat die ermäßigte Besteuerung gezielt auf solche Getränke beschränkt, welche für die menschliche Existenz von besonderer Bedeutung sind, wie nicht vorverpacktes Trinkwasser, Milch und Milchmischgetränke. Andere Getränke, wie etwa Softdrinks, sind dagegen typischerweise nicht zur Deckung des existenziellen Bedarfs erforderlich. Die Entscheidung des Gesetzgebers bewegt sich daher im Rahmen seines Gestaltungsspielraums und führt nicht zu einer willkürlichen Ungleichbehandlung.

### **Wertungswidersprüche**

Auch die Ermäßigung der Lieferung von Lebensmitteln stellt eine Durchbrechung des Grundsatzes der Allgemeinheit der Umsatzsteuer dar. Im Folgenden wird daher untersucht, ob und inwiefern sich diese Steuerermäßigung widerspruchsfrei in das bestehende (Umsatz-)steuersystem einfügt oder ob sie systematische Wertungswidersprüche aufweist. Hier werden insbesondere die Abgrenzbarkeit, die Zielgenauigkeit sowie mögliche Widersprüche zu steuerlichen Grundprinzipien betrachtet.

---

<sup>79</sup> Ismer et al. (2010), S. 105.

### **Abgrenzbarkeit**

Die äußere Abgrenzbarkeit betrifft vor allem die Differenzierung zwischen der Lieferung von Lebensmitteln und den Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen. Diese Abgrenzung war bislang besonders relevant, da Verpflegungsdienstleistungen nicht dem ermäßigten Steuersatz unterlagen. Mit Einführung des ermäßigten Steuersatzes für die Gastronomie ab dem 1. Januar 2026 verliert sie in praktischer Hinsicht weitgehend an Bedeutung.

Wie oben gezeigt, hat die Abgrenzung Rechtsprechung und Literatur lange beschäftigt. Mittlerweile erfolgt sie jedoch nach einheitlichen Kriterien und maßgeblich danach, inwieweit bei einer Gesamtschau der Dienstleistungscharakter überwiegt. Dabei ist die Rechtsprechung des BFH und EuGH sehr restriktiv. Schon geringe zusätzliche Serviceelemente konnten dazu führen, dass nicht mehr eine Lieferung, sondern eine sonstige Leistung in Form einer Verpflegungsdienstleistung vorlag. Diese restriktive Abgrenzung orientierte sich an objektiven Kriterien und war damit praktikabel, auch wenn einzelne Abgrenzungsfragen bestehen blieben.

In der Vergangenheit führte diese restriktive Abgrenzung in Grenzfällen dazu, dass kleinste Zusatzleistungen eine steuerliche Mehrbelastung auslösten, selbst wenn der wirtschaftliche Mehrwert gering ist. So muss beispielsweise ein Bäckereifachgeschäft mit Sitzgelegenheit für den Vor-Ort-Verzehr den Regelsteuersatz anwenden, während der Mitnahmeverkauf des gleichen Produktes ermäßigt besteuert wird. Dies konnte als Wertungswiderspruch erscheinen, war aber letztlich hinzunehmen, da eine differenzierte Erfassung von Serviceleistungen notwendig ist, um eine sachgerechte Abgrenzung zu ermöglichen. Trotz einzelner Wertungsfragen blieb die Abgrenzung zu Verpflegungsdienstleistungen systematisch nachvollziehbar und ermöglichte eine einheitliche Anwendung der Umsatzsteuer.

Die innere Abgrenzbarkeit einer Steuerermäßigung betrifft die detaillierte Bestimmung des Kreises der begünstigten Leistungen innerhalb der ermäßigten Kategorie. Eine widerspruchsfreie innere Abgrenzung liegt vor, wenn wirtschaftlich vergleichbare Sachverhalte innerhalb der Begünstigung einheitlich behandelt werden und sich die Abgrenzung nach klaren, sachgerechten Kriterien richtet.

Insofern ist zunächst festzuhalten, dass durch die Verweisung auf den Zolltarif, die Abgrenzung der einzelnen Lebensmittel hinreichend klar und bestimmt ist.<sup>80</sup>

Weiter stellt sich die Frage, ob die Einordnung von gehobenen Lebensmitteln systematisch folgerichtig erfolgt oder ob sie zu Wertungswidersprüchen führt. Die ermäßigte Besteuerung von Nahrungsmitteln verfolgt vorrangig das Ziel, einkommensschwächere Verbraucher finanziell zu entlasten. Lebensmittel, die nicht dem täglichen Grundbedarf dienen, stehen dieser Zielsetzung entgegen und sind daher grundsätzlich nicht förderungswürdig. Der Gesetzgeber hat dies erkannt und bestimmte hochpreisige Produkte wie etwa Hummer und Austern ausdrücklich von der Steuerermäßigung ausgenommen. Dagegen werden beispielsweise Jakobsmuscheln oder auch Trüffel weiterhin ermäßigt besteuert. Auch diese Produkte dürften ein ähnliches Konsumentenprofil wie die ansonsten ausgenommenen Nahrungsmittel aufweisen, so dass hier ein gewisser Wertungswiderspruch vorliegt. Es wird insofern unterstellt, dass auch diese Produkte aufgrund ihres hohen Preises kaum von einkommensschwachen Haushalten konsumiert werden, sodass von der ermäßigten Besteuerung vor allem einkommensstarke Haushalte profitieren.

Dies wirft die Frage auf, wie gehobene Lebensmittel eindeutig von Grundnahrungsmitteln abgegrenzt werden können. Ob ein Nahrungsmittel von Verbrauchern als „gehoben“ eingeordnet wird, hängt von mehreren Faktoren ab, insbesondere Preis und Verfügbarkeit. Gleichzeitig dürften auch kulturelle Besonderheiten und der stetige gesellschaftliche Wandel eine Rolle spielen. Nahrungsmittel, die früher noch als besonders exklusiv galten, sind heute teilweise alltäglich. Dies verdeutlicht, dass eine objektive Abgrenzung zwischen (Grund-)Nahrungsmitteln und gehobenen Nahrungsmitteln kaum möglich ist. Differenzierungen nach der Verfügbarkeit am Markt oder ob aufwendige Produktionsmethoden genutzt werden, erscheinen kaum handhabbar und führen zu erheblichen Rechtsunsicherheiten. Denkbar wäre etwa noch eine Preis-Gewicht-Relation<sup>81</sup> dergestalt, dass beispielsweise alle Lebensmittel über 50 € pro Kilogramm dem Regelsteuersatz unterliegen. Dann wären jedoch ständig neue

---

<sup>80</sup> Ismer et al. (2010) S. 197.

<sup>81</sup> Ismer et al. (2010) S. 197.

Anpassungen notwendig und die Kategorisierung würde sich laufend verändern. Der erhebliche Verwaltungsaufwand für Unternehmen und Verwaltung steht einer solchen objektiven Grenze entgegen und macht sie wenig praktikabel.

Die bestehende Abgrenzung von gehobenen Lebensmitteln innerhalb der Steuerermäßigung ist damit nicht vollständig kohärent. Im Hinblick auf die sozialpolitische Zielsetzung der Steuerermäßigung führt dies vereinzelt zu Wertungswidersprüchen. Vor dem Hintergrund, dass eine weitere Differenzierung mit einem erheblichen Verwaltungsaufwand einhergeht, sind diese Widersprüche hinzunehmen. Die bisherige Abgrenzung erfolgt nach sachlichen Kriterien. Die steuerlichen Mehreinnahmen durch eine Ausweitung des Kreises der ausgenommenen Lebensmittel dürften zudem vernachlässigbar sein, da der Konsum dieser Produkte in der Gesamtbetrachtung des Lebensmittelmarktes nur eine untergeordnete Rolle spielen dürfte.

Getränke sind bis auf wenige Ausnahmen von der Steuerermäßigung ausgenommen. Die begünstigten Getränke sind durch den Zolltarif vorgegeben und stellen so eine praktikable Abgrenzung sicher. Auch diese starre Abgrenzung führt jedoch vereinzelt zu Wertungswidersprüchen. So werden beispielsweise Smoothies ermäßigt besteuert, während Fruchtsäfte dem Regelsteuersatz unterliegen. Dabei enthalten Smoothies und 100 % Fruchtsäfte oft die gleichen Inhaltsstoffe und erfüllen identische ernährungsphysiologische Funktionen. Die unterschiedliche Besteuerung ist hier allein Folge der Konsistenz. Auch die unterschiedliche Besteuerung von pflanzlichen Milchalternativen im Vergleich zu Kuhmilch kann widersprüchlich erscheinen und ist mit der historischen Einordnung der Kuhmilch als Grundnahrungsmittel zu begründen. Es entspricht dem Förderungszweck, wenn lediglich solche Getränke ermäßigt besteuert sind, die üblicherweise dem Grundbedarf zugeordnet werden. Diese Abgrenzung ist bei Getränken grundsätzlich leichter handhabbar. Die Abgrenzung erfolgt hier hinreichend klar und bestimmt nach dem Zolltarif und mithin systematisch nachvollziehbar. Alternativ könnte überlegt werden, die Steuer ausschließlich auf lebensnotwendige Getränke zu beschränken, was in dieser Deutlichkeit nur auf Wasser zutreffen dürfte. Wertungswidersprüche in diesem Bereich nahezu vollständig zu beseitigen, dürfte nur gelingen, wenn alle Getränke in die Ermäßigung einbezogen werden. Dies dürfte erhebliche Steuermindereinnahmen bedeuten und erscheint jedenfalls nicht zwingend.

### ***Widerspruchsfreies Einfügen in das Steuersystem***

Ein möglicher Widerspruch könnte darin gesehen werden, dass Kaffee grundsätzlich dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegt, gleichzeitig aber auch der Kaffeesteuer als besonderer Verbrauchsteuer unterworfen ist. Dies wirft die verfassungsrechtliche Frage auf, inwiefern das Gebot der Folgerichtigkeit eine einheitliche Behandlung innerhalb eines Steuersystems oder aber nur innerhalb einer Steuerart erfordert.<sup>82</sup> Dem soll hier nicht weiter nachgegangen werden. Dass Kaffee ermäßigt besteuert wird, folgt aus der gesetzgeberischen Grundentscheidung, dass Lebensmittel dem ermäßigten Steuersatz unterliegen sollen. Kaffee ist als Lebensmittel im Sinne der Umsatzsteuer zu betrachten, unabhängig von einer parallelen Belastung durch die Kaffeesteuer. Darüber hinaus sind Kaffeesteuer und die allgemeine Umsatzsteuer nicht vollständig deckungsgleich.<sup>83</sup> Während die Kaffeesteuer nach dem spezifischen Gewicht des Kaffees erhoben wird, folgt die Umsatzsteuer einem ad-valorem Ansatz.

---

<sup>82</sup> Dafür in der Literatur etwa Englisch, in FS Lang 2011, S. 167f. und Tipke in FS Reiß 2008, S. 9 f.

<sup>83</sup> Ismer et al. (2010) S. 199.

4.1.7 Subventionskennblatt

<b>Subventionskennblatt</b>					
Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Lebensmittel im Allgemeinen					<b>1</b>
<b>1</b>	<b>Maßnahme, Zielsetzung und Aufkommenswirkung der Subvention</b>				
<b>Rechtsgrundlage:</b> § 12 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Anlage 2 UStG				<b>Befristung:</b> keine	
<b>Subventionsvolumen</b> (Mio. Euro)	2022	2023	2024	2025	2026
	25.570	27.265	27.915	28.720	29.640
<b>Zielsetzung der Steuervergünstigung</b>				<b>Beurteilung: 4 Punkte</b>	
Abmilderung der Regressionswirkung der Umsatzsteuer auf die Güter des Grundbedarfs.					
<b>2</b>	<b>Ergebnisse der weiteren Evaluationskriterien</b>				
<b>Instrumentelle Eignung</b>				<b>Beurteilung: 3 Punkte</b>	
<i><b>Effektivität:</b></i> Die Subvention ist ein effektives Mittel zur Senkung der Lebensmittelpreise und dadurch eine Unterstützung insbesondere von einkommensschwachen Haushalten.					
<i><b>Effizienz:</b></i> Das Ziel der Umverteilung kann durch gezielte Änderungen des Transfer- und Steuersystems wesentlich günstiger und zielgenauer erreicht werden. Absolut betrachtet kommt die Steuerreduzierung einkommensstarken Haushalten aufgrund ihres höheren Konsums deutlich stärker zugute.					
<b>Verteilungseffekte</b>				<b>Beurteilung: 4 Punkte</b>	
Die entlastenden Effekte der ermäßigten Besteuerung von Lebensmitteln sind besonders stark für Haushalte mit geringerem Einkommen, da diese relativ am NÄE gemessen deutlich mehr für Nahrungsmittel ausgeben. Der Vorteil durch eine geringere Besteuerung beziffert sich auf ca. 1,21 % des Einkommens für die Gruppe mit dem niedrigsten Einkommen und ca. 0,28 % für Haushalte der höchsten Einkommensgruppe. Die Ermäßigung kann durch ihre Verteilungswirkung gerechtfertigt werden.					
<b>Sektorale Verzerrungen und grenzüberschreitender Wettbewerb</b>				<b>Beurteilung: 2 Punkte</b>	
Identische Lebensmittel werden im Euroraum selbst innerhalb einer Einzelhandelskette und in Grenzregionen unterschiedlich bepreist. Der nationale Umsatzsteuersatz ist dabei eine von vielen Determinanten. Die Preisunterschiede beeinflussen die grenzüberschreitende Nachfrage nach Lebensmitteln, aber nur im grenznahen Bereich. Auch bei einer europaweit einheitlichen Umsatzbesteuerung würden unterschiedliche Preise vorliegen. Hinweise für starke sektorale Verzerrungen liegen nicht vor.					

<p><b>Positive Externalitäten</b></p> <p>Es gibt keine stichhaltige Grundlage dafür, Lebensmittel aufgrund positiver externer Effekte mit niedrigeren Steuersätzen zu belegen. Es spricht einiges für eine differenzierte Besteuerung von gesunden und ungesunden Lebensmitteln mit niedrigeren und höheren Steuersätzen. Gesundheitsbezogene Argumente können jedoch nicht auf eine allgemeine Besteuerung von Lebensmitteln ausgedehnt werden.</p>	<p><b>Beurteilung: 1 Punkt</b></p>
<p><b>Rechtliche Beurteilung und Abgrenzungsprobleme</b></p> <p>Es bestehen weder verfassungsrechtliche noch unionsrechtliche Bedenken gegen die Ermäßigung. Auch treten nur sehr vereinzelt Abgrenzungsprobleme auf. Im Allgemeinen ist aus juristischer Sicht die Ermäßigung gut begründet und es bestehen vergleichsweise wenige Abgrenzungsprobleme.</p>	<p><b>Beurteilung: 4 Punkte</b></p>
<p><b>3 Schlussfolgerungen</b></p>	
<p><b>Gesamtergebnis der Evaluierung</b></p> <p>Unter Abwägung der sechs Kriterien spricht die Evidenz vorsichtig für eine Fortführung der ermäßigten Besteuerung von Lebensmitteln. Das Instrument senkt nachweislich Preise, entlastet insbesondere einkommensschwache Haushalte und wirkt damit deutlich progressiv; zugleich sind starke sektorale Verzerrungen nicht ersichtlich. Dem stehen ein fehlender Nachweis allgemeiner positiver Externalitäten, zielgenauere (und teils günstigere) Alternativen im Transfer- und Steuersystem sowie spürbare Abgrenzungs- und Verwaltungslasten gegenüber. In der Gesamtschau ist die reduzierte Besteuerung jedoch gerechtfertigt, sofern sie regelmäßig überprüft, administrativ vereinfacht und – wo sinnvoll – durch gezieltere Instrumente ergänzt wird.</p>	<p><b>Score: 3,00 Punkte</b></p>

## 4.2 Steuerermäßigung für Beherbergungsdienstleistungen

### 4.2.1 Maßnahme, Zielsetzung und Aufkommenswirkung der Subvention

#### 4.2.1.1 Maßnahme

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG unterliegen Umsätze in Form der Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, ebenso wie die kurzfristige Vermietung von Campingflächen dem ermäßigten Steuersatz. Ausweislich der Begründung im Regierungsentwurf soll die Steuersatzermäßigung sowohl die Umsätze im klassischen Hotelgewerbe also auch die kurzfristige Beherbergung in Pensionen, Fremdenzimmern und vergleichbaren Einrichtungen erfassen (Dt. Bundestag 2009a, zu Art. 5 Nr. 1). Erst durch Beschluss des Finanzausschusses wurde die Einschränkung in § 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 2 UStG eingeführt. Danach gilt die Ermäßigung nicht für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, auch wenn diese Leistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind. Die Vorschrift wurde durch Art. 5 Nr. 1 Wachstumsbeschleunigungsg<sup>84</sup> mit Wirkung zum 1.1.2010 eingeführt. Der Gesetzgeber machte damit von der Möglichkeit in Art. 98 Abs. 1 und 2 i.V.m. Kategorie 12 des Anhangs III MwStSystRL Gebrauch.

Die Vorschrift korrespondiert mit § 4 Nr. 12 Buchst. a S. 2 UStG. Diejenigen Vermietungsleistungen, die wegen § 4 Nr. 12 Buchst. a S. 2 UStG steuerpflichtig sind, können unter die Steuersatzermächtigung fallen.

#### 4.2.1.2 Zielsetzung

Nach der Gesetzesbegründung dient die Steuerermäßigung dazu, der „aktuellen europäischen Wettbewerbssituation des Hotel- und Gaststättengewerbes Rechnung zu tragen“ (Dt. Bundestag 2009c, S. 6). Im Rahmen der Beratungen im Finanzausschuss wurde unter Verweis auf einen Beschluss aus Bayern darauf hingewiesen, dass zum damaligen Zeitpunkt der ermäßigte Steuersatz bereits in 22 der damals 27 EU-Mitgliedstaaten für Hotels gegolten habe. Man erwartete zwar keine spürbar niedrigeren Preise für Hotelgäste, wohl aber Impulse für

---

<sup>84</sup> Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums v. 22.12.2009, BGBl. I 2009, 3950 = BStBl. I 2010, 2.

die Schaffung regulärer Arbeitsplätze. Auch in den Erwägungsgründen der Vorschrift zugrundeliegenden Richtlinie heißt es, dass den Mitgliedstaaten eine Möglichkeit gegeben werden soll, Arbeitslosigkeit zu bekämpfen. Die Einführung durch den nationalen Gesetzgeber erfolgte dabei gegen den nahezu einhelligen Rat der angehörten Experten.<sup>85</sup> Auch in der Literatur ist die Einführung kritisch bewertet.

#### 4.2.1.3 Aufkommenswirkungen der Steuervergünstigung

Grundlage der Steuermindereinnahmen (ohne Verhaltensanpassungen) sind bei Beherbergungsdienstleistungen insbesondere die Daten der Umsatzsteuerstatistik auf Basis der Voranmeldungen. Darüber hinaus werden weitere Annahmen zum Anteil des Endverbrauchs (also Umsätze ohne gegenüberstehenden Vorsteuerabzug) getroffen. Tabelle 5 zeigt, dass die Steuermindereinnahmen von 1,46 Mrd. Euro im Jahr 2022, voraussichtlich auf bis zu 1,86 Mrd. Euro im Jahr 2026 ansteigen.

**Tabelle 5: Steuermindereinnahmen (in Mrd. Euro) für Beherbergungsdienstleistungen**

	2022	2023	2024	2025	2026
<b>Steuermindereinnahmen (in Mrd. €) gesamt</b>	<b>1,46</b>	<b>1,74</b>	<b>1,79</b>	<b>1,83</b>	<b>1,86</b>

Quelle: 30. Subventionsbericht (BMF, 2025a).

Anmerkungen: Für die Schätzung der Steuermindereinnahmen wird von einer vollständigen Weitergabe der Umsatzsteuersenkung auf die Preise von Beherbergungsdienstleistungen ausgegangen.

#### 4.2.2 Instrumentelle Eignung

##### Effektivität

Das Ziel der Steuerreduzierung besteht in der sektoralen Unterstützung des Hotelgewerbes, um dieses im innereuropäischen Wettbewerb zu stärken. Die Reduzierung der Umsatzsteuer im Hotelgewerbe im Vergleich zu anderen Dienstleistungen führt zu einer Besserstellung dieses Wirtschaftszweigs. Betriebe können im Rahmen ihres wettbewerblichen Umfelds entscheiden, ob sie die Steuerreduzierung an Kunden weitergeben und somit möglicherweise die Nachfrage erhöhen oder ob die Gewinnmarge ausgeweitet werden soll. Somit kann die

---

<sup>85</sup> Unter anderem die Bundessteuerberaterkammer und der Deutsche Steuerberaterverband, vgl. hierzu die Stellungnahmen. Auch die Oppositionsfraktionen stimmten geschlossen dagegen. In der Literatur war zuvor teilweise allerdings eine solche Einführung jedoch aus Gründen der Wettbewerbsgleichheit gefordert worden, z.B. Neufang/Beißwenger, BB 2009, S. 2234f.

Umsatzsteuerreduzierung als eine sektoral wirksame Unterstützung des Hotelgewerbes gelten.

Die sektorale Unterstützung des Hotelgewerbes gilt aber gleichermaßen für alle in Deutschland tätigen Hotels unabhängig von der Stärke des am jeweiligen Standort und im jeweiligen Marktsegment herrschenden internationalen Wettbewerbsdrucks (mehr zur Wettbewerbssituation in Abschnitt 4.2.4). Daher kann diese flächendeckende Steuerreduzierung als effektive pauschale Unterstützung des Hotelgewerbes angesehen werden.

### **Effizienz**

Aus ökonomischer Sicht stellt eine branchendeckende Reduzierung der Umsatzsteuer keine besonders effiziente Maßnahme dar, um dem übergeordneten Ziel gerecht zu werden, die europäische Wettbewerbssituation im Hotelgewerbe zu berücksichtigen. Zunächst gilt, dass der internationale Wettbewerbsdruck in der Hotelbranche eher eine untergeordnete Rolle spielt (siehe dazu Abschnitt 4.2.4). Im Allgemeinen entsprechen flächendeckende Umsatzsteuerreduzierungen einem „Gießkannenkonzept“ und betreffen alle Betriebe und Regionen gleichermaßen. Andere wirtschaftspolitische Instrumente wie z.B. gezielte Fördermittel oder Entwicklungsfonds, können wesentlich zielgenauer eingesetzt werden. So könnten Betriebe im grenznahen Gebiet, welche einem besonders starken internationalen Wettbewerb unterworfen sind, gezielt unterstützt werden.

Darüber hinaus zeigt der politische Diskurs, dass die allgemeine sektorale Stärkung des Hotelgewerbes oft mit weiteren wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Zielen verbunden ist. So geht es im Kern oft um die Stärkung mittelständischer oder familiengeführter Hotels, die Stärkung des Tourismus in strukturschwachen Regionen oder ein stärker auf Regionalität und Nachhaltigkeit ausgelegter Tourismus. Solche Ziele lassen sich durch gezielte Fördermaßnahmen deutlich besser verfolgen als durch eine flächendeckende Umsatzsteuerreduzierung.

Bei der Wahl einer geeigneten sektoralen Unterstützungsmaßnahme ist darauf hinzuweisen, dass diese tendenziell nicht über das Steuersystem erfolgen sollten. Dies wird bereits in den Subventionspolitischen Leitlinien festgehalten und ist dem Umstand zu verdanken, dass steuerliche Erleichterungen nur schwer wieder rückgängig zu machen sind. Obwohl steuerliche Subventionen der Allgemeinheit gleiche oder möglicherweise sogar höhere Kosten in Form von Steuermindereinnahmen aufbürden, werden direkte Fördermaßnahmen im öffentlichen

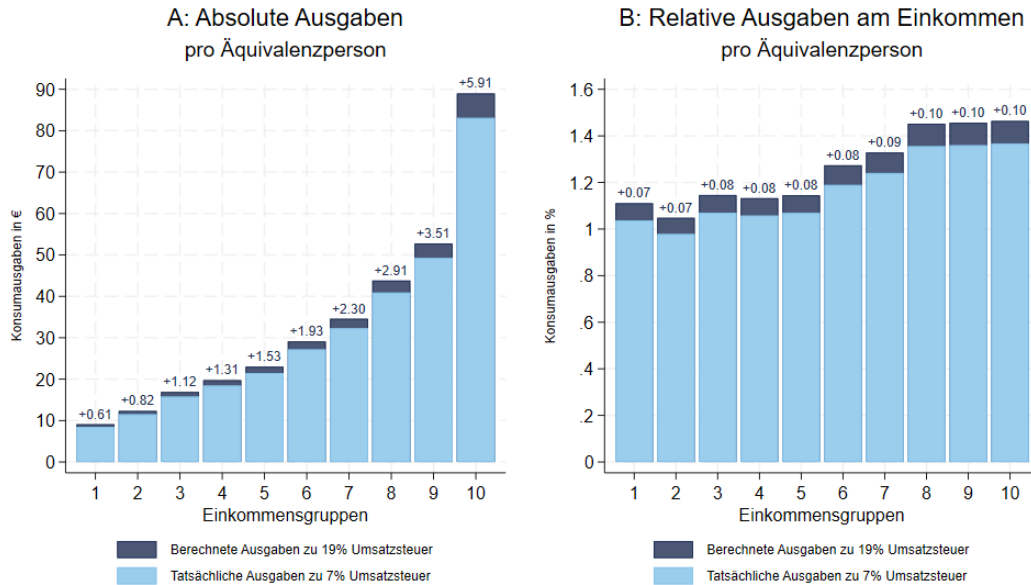
Diskurs wesentlich kritischer gesehen. Dies erklärt auch das starke Engagement von Branchenverbänden für die Einführung von Steuererleichterungen, da diese nur schwer wieder rückgängig gemacht werden können.

### **4.2.3 Verteilungseffekte**

Die Verteilungswirkungen der Steuerermäßigung im Bereich der Beherbergungsdienstleistungen zeigen einen deutlichen positiven Zusammenhang zwischen dem NÄE und der Steuerentlastung. Sowohl absolut als auch relativ zum Einkommen nehmen Ausgaben für Übernachtungen mit steigendem Einkommen zu (Abbildung 5).

Während Personen in der niedrigsten Einkommenskategorie durch die Steuerermäßigung um ca. 0,61 € pro Monat entlastet werden, beträgt dieser Wert bei Personen in der höchsten Einkommenskategorie ca. 5,91 € pro Monat. Das reichste Einkommensdezil enthält demnach einen fast zehnfachen Transfer aus den entgangenen Steuereinnahmen gegenüber den ärmsten Haushalten. Auch relativ zum Einkommen zeigt sich ein regressives Bild. Folglich ist auch die relative Entlastung durch die Steuerermäßigung mit 0,07 % für die unterste Einkommensgruppe niedriger als in der höchsten Gruppe mit 0,10 %. Die Steuerermäßigung kann daher nicht über die Verteilungswirkung begründet werden, da reichere Haushalte sowohl absolut als auch relativ stärker entlastet werden als ärmere Haushalte.

**Abbildung 5: Konsumausgaben Beherbergungsdienstleistungen nach Einkommen und Steuersätzen**



**Quelle:** Eigene Berechnung basierend auf Daten der EVS 2018 (FDZ, 2018)

**Anmerkungen:** Dargestellt werden monatliche Konsumausgaben absolut (A) und relativ am Einkommen (B) pro Nettoäquivalenzperson für Beherbergungsdienstleistungen, gruppiert nach Dezilen des Nettoäquivalenzeinkommens. Gezeigt sind die bisherigen Konsumausgaben im Status quo und die Änderungen bei einer hypothetischen Erhöhung der Umsatzsteuer von 7 % auf 19 % mit 20 % Elastizität und mit 80 % Überwälzung.

#### 4.2.4 Sektorale Verzerrung und grenzüberschreitender Wettbewerb

##### 4.2.4.1 Heterogenität der Steuersätze in der EU

Bis auf Dänemark wenden alle Mitgliedstaaten 2025 einen ermäßigten Steuersatz auf Beherbergungsdienstleistungen an. Die Spannweite der zur Anwendung kommenden ermäßigten Steuersätze liegt zwischen 3 % in Luxemburg und 13.5 % in Irland (siehe Tabelle 6). Bemerkenswert ist, dass mit den Niederlanden nach Dänemark ein weiteres deutsches Nachbarland die Anhebung des Steuersatzes von aktuell noch 9 % auf den Regelsteuersatz des Landes von 21 % ab 2026 plant.

**Tabelle 6: Übersicht der Steuersätze auf Hotelübernachtungen in EU-Mitgliedsstaaten  
(Stand: 01.08.2025)**

Mitgliedstaat	Regelsteuersatz	Steuersatz auf Hotel- übernachtung	Max. Entlastung
Belgien	21 %	6 %	15 %-Punkte
Bulgarien	20 %	9 %	11 %-Punkte
Dänemark	25 %	25 %	0 %-Punkte
Deutschland	19 %	7 %	12 %-Punkte
Estland	24 %	13 %	9 %-Punkte
Finnland	25,5 %	14 %	11,5 %-Punkte
Frankreich	20 %	10 %	10 %-Punkte
Griechenland	24 %	13 %	11 %-Punkte
Irland	23 %	13 %	10 %-Punkte
Italien	22 %	10 %	12 %-Punkte
Kroatien	25 %	13 %	12 %-Punkte
Lettland	21 %	12 %	9 %-Punkte
Litauen	21 %	9 % (12 % ab 2026)	12 %-Punkte (9 %-Punkte ab 2026)
Luxemburg	17 %	3 %	14 %-Punkte
Malta	18 %	7 %	11 %-Punkte
Niederlande	21 %	9 % (21 % ab 2026)	12 %-Punkte (0 %-Punkte ab 2026)
Österreich	20 %	13 %	7 %-Punkte
Polen	23 %	8 %	15 %-Punkte
Portugal	23 %	6 %	11 %-Punkte
Rumänien	21 %	11 %	10 %-Punkte
Schweden	25 %	12 %	13 %-Punkte
Slowakei	23 %	5 %	18 %-Punkte
Slowenien	22 %	9,5 %	12,5 %-Punkte
Spanien	21 %	10 %	11 %-Punkte
Tschechien	21 %	12 %	9 %-Punkte
Ungarn	27 %	5 %	22 %-Punkte
Zypern	19 %	9 %	10 %-Punkte

Quelle: IBFD VAT Rates Tables, Stand 01.09.2025.

#### 4.2.4.2 Internationaler Wettbewerb

Die Steuerermäßigung hat Auswirkungen auf den internationalen Wettbewerb, wenn Beherbergungsbetriebe länderübergreifend um Nachfrager konkurrieren und die reduzierte Umsatzsteuer zur Generierung von Wettbewerbsvorteilen auf den Preis überwältigt wird. Beide Voraussetzungen treffen nur bedingt zu.

Weder für Geschäftsreisen noch für touristische Reisen, die direkt mit dem Reiseziel verbunden sind (z.B. Städtereisen), ist mit nennenswertem internationalem Wettbewerb zu rechnen. "Ein Arzt, der einen Kongress in Frankfurt besucht, wird sich allein wegen der möglichen Umsatzsteuerersparnis kein Hotel in Frankreich nehmen" (Ismer et al., 2010, S. 229) und ein Paar, das sich für die Sehenswürdigkeiten von Paris interessiert, wird zwangsläufig auch dort übernachten. Lediglich die Auswahl der Reiseziele (Städtereise nach Paris oder Berlin) könnte von Umsatzsteuerverdifferenzen beeinflusst sein. Jedoch ist davon auszugehen, dass dieser Aspekt nur einen geringen Teil der gesamten Reiseüberlegungen ausmacht. Wie auch Restaurationsdienstleistungen sind Beherbergungsdienstleistungen somit "häufig lokale Dienstleistungen" (Ismer et al., 2010, S. 229).

Zur Verdeutlichung kann folgendes fiktive Ausgabenbeispiel für eine fünftägige Berlinreise für zwei Erwachsene herangezogen werden (siehe Tabelle 7). Die zugrundeliegenden Annahmen sind: zwei Tage für An- und Abreise, drei Tage für Besichtigungen (zwei Eintritte pro Besichtigungstag), vier Mittelklasse-Hotelübernachtungen im Doppelzimmer, Besuch einer Abendveranstaltung (Theater, Musical o.ä.):

**Tabelle 7: Ausgabenbeispiel für eine fünftägige Berlinreise**

Ausgabenkategorie	Kosten
<b>Reisekosten</b>	
▪ Hin- und Rückflug: 300 € p. P.	682 €
▪ ÖPNV für 5 Tage: 41 € p. P.	
<b>Übernachungskosten</b>	
▪ DZ inkl. Frühstück: 130 €/4 Nächte	520 €
▪ Davon Frühstückskosten: 15 %, insgesamt 78 €	
<b>Verpflegungskosten im Restaurant</b>	
▪ Mittagessen: 20 € p. P./5 Tage	550 €
▪ Abendessen: 35 € p. P./ 5 Tage	
<b>Eintrittskosten für Besichtigungen</b>	264 €
▪ Durchschnittspreis: 22 € p. P.	
▪ 2 Besichtigungen pro Tag/3 Tage	
<b>Abendveranstaltungen</b>	200 €
▪ Ticket mittlere Preiskategorie: 100 € p. P.	
<b>Summe</b>	<b>2.216 €</b>

Quelle: Eigene Beispielrechnung

Die reinen Übernachtungskosten in Höhe von 442 Euro entsprechen somit ca. 20 % der gesamten Reisekosten. Unter der Annahme einer Rücknahme der Steuersubvention ergäbe sich somit bei voller Überwälzung eine zusätzliche Belastung in Höhe von 50 Euro oder 2,2 % des

Reisebudgets. Dieser sehr geringe Anteil macht es unplausibel, dass Unterschiede im Steuersatz einen nennenswerten Effekt auf die Auswahl von Tourismuszielen haben.

Da aufgrund des Vorsteuer-Abzugsverfahrens im Inland bzw. des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens bei Umsätzen im Ausland geleistete Umsatzsteuer erstattet wird, ist im Fall von Geschäftsreisen ohnehin keine Verzerrung zu erwarten.<sup>86</sup> Der Anteil von Geschäftsreisen an allen Reisen beträgt im Durchschnitt der letzten Jahre ca. 14 % (Statistisches Bundesamt, 2025b). Gegen einen intensiven Wettbewerb sprechen zudem international unterschiedliche Übernachtungspreise (siehe zum Beispiel der Vergleich von Übernachtungspreisen mittels des DERTOUR Hotelpreis-Index 2020<sup>87</sup>). Bei einem intensiven internationalen Wettbewerb wäre eine stärkere Angleichung der Preise zu erwarten (so auch Ismer et al., 2010, S. 229).

Ein relevanter Wettbewerbsnachteil bei einem gegenüber dem Ausland höheren Mehrwertsteuersatz besteht somit, wenn überhaupt, nur für private Übernachtungen in Grenzregionen. Gegen einen intensiven Wettbewerb in Grenzregionen spricht jedoch, dass die Umsatzsteuersenkung gerade in diesem Bereich nicht umfassend an Verbraucher weitergegeben wird. Wagner und Weber (2016) untersuchen die Überwälzung der deutschen Umsatzsteuersenkung für Hotelübernachtungen aus dem Jahr 2010 mittels eines Differenz-von-Differenzen Ansatzes. Während bei der Stichprobe für Hotels aus dem gesamten Bundesgebiet ein Drittel der Steuerentlastung überwälzt wird, liegt die Tarifiereduktion bei grenznahen Hotels mit einer Entfernung von weniger als 50 Kilometern zur deutschen Grenze bei lediglich 25 %. Die Steuerermäßigung wird somit vor allem zur Entlastung der Unternehmen genutzt.<sup>88</sup> Insofern ist das Argument des internationalen Wettbewerbs insgesamt eine kaum stichhaltige Begründung dieser Steuersubvention, wie dies auch bereits in früheren Evaluationen herausgearbeitet wurde (Ismer et al., 2010, S. 229).

---

<sup>86</sup> Dies gilt nur für bei voller Überwälzung der Steuer. Wird im Fall einer Umsatzsteuersenkung der Bruttopreis nicht verändert, bedeutet dies für Geschäftsreisen aufgrund des geringeren Vorsteuerabzugs eine Tarifierhöhung. Wagner und Weber (2016) zeigen, dass dies bei der Reform 2010 von Business Hotels berücksichtigt worden ist: die Tarifiereduktion wurde vollständig in diesem Fall vollständig an die Hotelgäste weitergeleitet.

<sup>87</sup> <https://www.dertour.de/static/hotelpreis-index-2020.html> (19.08.2025, 11:34 Uhr).

<sup>88</sup> Eine alternative Interpretation ist, dass Hotels in Grenzregionen wegen eines starken Wettbewerbs Bruttopreise margenmindernd senken mussten und die unvollständige Überwälzung einen Teil der Verluste ausgleicht. Diese Interpretation kann jedoch mit Blick auf die Reaktion auf die Mehrwertsteuer-Erhöhung von 16% auf 19% zum 01.01.2017 2007 verworfen werden, da diese Steuererhöhung nahezu vollständig an die Verbraucherinnen und Verbraucher weitergegeben wurde (siehe Wagner und Weber, 2016).

#### 4.2.4.3 Wirtschaftsförderung

Wagner und Weber (2016) zeigen, dass die Umsatzsteuersenkung für Beherbergungsbetriebe in Deutschland durchschnittlich nur zu einem Drittel überwältzt wird. Dieses Ergebnis steht im Einklang mit der Zielsetzung der Maßnahme, die weniger auf niedrigere Preise für Hotelgäste und stattdessen stärker auf die Entlastung von Beherbergungsbetrieben und positive Arbeitsmarkteffekte ausgerichtet ist. Letztere sind auf Grund der Ergebnisse von Wagner und Weber (2016) jedoch nur für einen Teil der Hotelbetriebe zu erwarten. Business-Hotels geben die Steuersenkung demnach vollständig an Geschäftskunden weiter. Darüber hinaus zeigen die Autoren, dass die Überwälzung mit zunehmender Komfortklasse der Betriebe höher ausfällt. Die Entlastungswirkung ist somit für günstigere Hotels sowie Beherbergungsbetriebe in Grenzregionen am größten und wirkt vor allem im Niedriglohnbereich und tendenziell strukturschwachen Gebieten.

Ein wesentlicher Arbeitsmarktpuls ist aufgrund des Einmaleffekts jedoch kaum zu erwarten. Dies ist vor allem vor dem Hintergrund der gesamtwirtschaftlichen Auswirkung von Bedeutung. Mit 448.298 im Beherbergungsgewerbe beschäftigten Personen im Jahr 2024 (298.692 sozialversicherungspflichtig Beschäftigte und 149.606 geringfügig Beschäftigte) beträgt der Anteil an den gesamten Beschäftigten lediglich 1,28 % (Bundesagentur für Arbeit, 2024). Zudem existieren weder national noch international empirische Studien, die Arbeitsmarkteffekte der Steuersubvention explizit für das Beherbergungsgewerbe untersuchen. Es stellt sich die Frage, wie die Ungleichbehandlung verschiedener Wirtschaftszweige vor diesem Hintergrund gerechtfertigt wird. Arbeitsmarktpolitische Erwägungen sind dabei jedenfalls nicht überzeugend.

Ein weiteres Argument der Wirtschaftsförderung könnte laut Ismer et al. (2010) die Entlastung selbstständiger Hoteliers und deren mitarbeitenden Familienangehörigen sein. Jedoch stellt sich dann die Frage, warum durch die Subvention alle Beherbergungsunternehmen gefördert werden. Zudem besteht eine Verzerrung zugunsten von Selbstständigen und mithelfenden Familienangehörigen in anderen Bereichen mit vergleichbar langen Arbeitszeiten. Zusammenfassend lässt sich der ermäßigte Umsatzsteuersatz für Beherbergungsdienstleistungen nicht überzeugend mit Argumenten zur Wirtschaftsförderung rechtfertigen.

#### 4.2.5 Positive Externalitäten

Eine Begründung der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für die Beherbergungsindustrie durch positive Externalitäten scheint wenig plausibel. Beherbergungen im Rahmen von Urlaubs- oder Geschäftsreisen sind ein eindeutig privates Gut ohne nennenswerte positive Effekte für andere.

Zwar kann einerseits argumentiert werden, dass vergünstigte Beherbergungsangebote Touristen anziehen, welche durch die Nutzung lokaler Angebote wirtschaftsfördernd auf andere Branchen wirken. Dies ist jedoch kein Argument der Externalitäten, sondern eines der internationalen Wettbewerbsfähigkeit, das bereits in Abschnitt 4.2.4 erörtert wurde. Darüber hinaus kann sich eine solche Ausrichtung auf Tourismus beispielsweise durch die Überlastung der lokalen Infrastruktur oder Erhöhung der Lebenshaltungskosten auch negativ auf die lokale Bevölkerung auswirken.

#### 4.2.6 Rechtliche Beurteilung und Abgrenzungsprobleme

##### 4.2.6.1 Vorgaben des höherrangigen Rechts

###### ***Grundsatz der steuerlichen Neutralität***

Bedenken hinsichtlich einer Verletzung des steuerlichen Neutralitätsgrundsatzes bestehen nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH gebietet dieser Grundsatz, dass wirtschaftlich gleichartige und daher miteinander im Wettbewerb stehende Dienstleistungen nicht unterschiedlich besteuert werden dürfen. Eine Ungleichbehandlung ist dann zulässig, wenn zwischen den betroffenen Leistungen hinreichende Unterschiede bestehen, die eine differenzierte steuerliche Behandlung rechtfertigen. So hat der EuGH beispielsweise ausdrücklich festgestellt, dass in der unterschiedlichen Besteuerung von Campingplätzen und Bootsliegeflächen kein Verstoß gegen den Neutralitätsgrundsatz liegt, da beide Dienstleistungen nicht als gleichartig anzusehen sind.<sup>89</sup>

###### ***Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung***

---

<sup>89</sup> EuGH, Urt. v. 19.12.2019 – C-715/18.

Zweifel an der Unionskonformität bestehen jedoch im Hinblick auf die Ausnahme in § 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 2 UStG. Hierzu sind derzeit drei Vorlagefragen des BFH innerhalb eines Verfahrens beim EuGH anhängig.<sup>90</sup>

Hintergrund ist eine mögliche Verletzung des Grundsatzes der Einheitlichkeit der Leistung. Dieser durchzieht als ungeschriebener Grundsatz das gesamte Mehrwertsteuerrecht. So ist grundsätzlich gemäß Art. 2 Abs. 1 MwStSystRL jeder Umsatz als eine eigene, selbstständige Leistung zu betrachten. Gleichzeitig verlangt eine wirtschaftliche Betrachtung, dass bei mehreren Handlungen, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige, untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre, nur eine einheitliche Leistung angenommen wird. Wird nun festgestellt, dass mehrere unterschiedliche Einzelleistungen zwar getrennt erbracht werden, aber zueinander im Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung stehen, teilt die Nebenleistung grundsätzlich das steuerliche Schicksal der Hauptleistung. Eine Nebenleistung liegt dann vor, wenn die Leistung für die Kundschaft keinen eigenen Zweck hat, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Dies beurteilt sich jeweils aus der Sicht der Durchschnittsverbraucher unter Würdigung des Wesens des Umsatzes.

Dies wird dann problematisch, wenn für bestimmte Leistungen Sonderregelungen bestehen, die dazu führen, dass Haupt- und Nebenleistung plötzlich unterschiedlich behandelt werden. Wenn also keine unmittelbar der Vermietung dienende Leistung vorliegt, darf gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 2 UStG auch nicht der ermäßigte Steuersatz angewendet werden. Wenn es sich bei dieser nicht unmittelbar der Vermietung dienenden Leistung nun jedoch nach wirtschaftlicher Betrachtung um eine Nebenleistung handelt, wird bei konsequenter Anwendung des § 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 2 UStG der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung durchbrochen. Entscheidende Frage – und auch Gegenstand der Vorlagebeschlüsse des BFH – ist, ob dieses Aufteilungsgebot in § 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 2 UStG unionsrechtskonform ist.

Bereits im Gesetzgebungsverfahren waren die Regierungsfractionen eindringlich auf diese Problematik hingewiesen worden. Es sei nach Ansicht der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN

---

<sup>90</sup> BFH, EuGH-Vorlage v. 10.1.2024 – XI R 11/23, XI R 13/23, XI R 14/23.

und fast aller im Finanzausschuss angehörten Experten zweifelhaft, ob die Abgrenzung von Haupt- und Nebenleistung vor dem EuGH Bestand hätte (Dt. Bundestag 2009b, S. 2).

Relevant wird diese Frage jedoch nur dann, wenn überhaupt eine unselbstständige Nebenleistung vorliegt. Nicht jede nicht unmittelbar der Vermietung dienende Leistung stellt auch eine einheitliche Leistung dar. Fraglich ist sodann, wie Haupt- und Nebenleistung konkret voneinander abgrenzt werden können. Diese Abgrenzung wird dadurch erschwert, dass es zwar grundsätzliche Kriterien gibt, diese jedoch maßgeblich durch Einzelfallentscheidungen des EuGH geprägt sind. Festgehalten werden kann jedoch, dass zum Beispiel das Hotelfrühstück eine eigene Hauptleistung darstellt. Umstritten ist dies jedoch beispielsweise für Parkplätze. So begründet auch der BFH in 44 von 77 Randziffern, warum hier überhaupt eine einheitliche Leistung vorliegt (so auch Nieskens 2024, S. 644).

Die Vorlage des BFH wurde in der Literatur unterschiedlich aufgenommen. Teilweise wurde argumentiert, dass es sich um einen sog. *acte clair* handele, also eine unionsrechtliche Frage, die derart offensichtlich sei, dass eine Vorlage an den EuGH entbehrlich wäre.<sup>91</sup> Allerdings spricht bereits die Vielzahl an Fachaufsätzen<sup>92</sup> sowie die divergierende Rechtsprechung des BFH selbst gegen eine solche Eindeutigkeit. Die Klärung durch den EuGH ist also besonders im Interesse der Rechts(anwendungs)sicherheit wünschenswert.

Auch bei Bejahung der unionsrechtlichen Zulässigkeit der Regelung bliebe im Einzelfall weiter zu klären, wann eine Leistung unmittelbar der Vermietung dient. Allerdings kann hier – vergleichbar zu den Abgrenzungsfragen bei Verpflegungsdienstleistungen – auf Verwaltungsanweisungen abgestellt werden. Wird die Unionsrechtswidrigkeit festgestellt, müsste der Gesetzgeber das Aufteilungsgebot entweder ganz aufheben oder eine unionsrechtskonforme Differenzierung vornehmen, was erneut Abgrenzungsprobleme mit sich bringen könnte.

---

<sup>91</sup> Nieskens (2024, S. 647); dagegen Foster (2024, S. 248f.).

<sup>92</sup> Vgl. Foster (2024, S. 242f.) sowie Möser (2018, S. 505f. m.w.N.).

#### 4.2.6.2 Verfassungsrechtliche Vorgaben

Mit § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG hat der Gesetzgeber von dem in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie eingeräumten Recht Gebrauch gemacht, einen ermäßigten Steuersatz für Beherbergungsdienstleistungen anzuwenden. Innerhalb des so aufgezeigten Spielraums ist die Regelung daher vollumfänglich am Maßstab der Grundrechte zu prüfen.

Die Umsatzsteuer erfasst die Kaufkraft und den Markterfolg des Konsumenten und ist darauf angelegt, auf den Endverbraucher überwältigt zu werden. Umsatzsteuerbelastungen einer Leistung an einen Unternehmer werden durch Vorsteuerabzug zurückgenommen (§ 15 UStG). Dieser umsatzsteuerliche Grundtatbestand stellt alle unternehmerischen Tätigkeiten gleich.<sup>93</sup> Soweit also § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG an die Besteuerung von Beherbergungsdienstleistungen andere Rechtsfolgen – also einen geringeren Steuersatz – knüpft, müssen diese ihre Rechtfertigung in besonderen sachlichen Gründen finden.

In der Gesetzesbegründung wird die ermäßigte Besteuerung von kurzfristigen Beherbergungsdienstleistungen, wie erläutert, mit wirtschafts- und standortpolitischen Zielen begründet. Der Gesetzgeber verweist darauf, dass die Maßnahme Teil einer wachstumsorientierten Steuerpolitik sei und dazu diene, Wettbewerbsnachteile des deutschen Hotelgewerbes im europäischen Vergleich auszugleichen. Der Gesetzgeber darf seine Steuergesetzgebungskompetenz grundsätzlich auch ausüben, um Lenkungswirkungen zu erzielen.<sup>94</sup> Will der Gesetzgeber ein bestimmtes Verhalten fördern, das aus wirtschaftspolitischen Gründen erwünscht ist, dann ist ihm insoweit eine weitere Einschätzungsprärogative zuzugestehen.<sup>95</sup> Allerdings bleibt er auch hier an den Gleichheitssatz gebunden. Er darf seine Leistungen nicht nach unsachlichen Gesichtspunkten, also nicht willkürlich verteilen. Sachbezogene Gesichtspunkte stehen ihm dabei in weitem Umfang zu Gebote, solange die Regelung sich nicht auf eine der Lebenserfahrung geradezu widersprechende Würdigung der jeweiligen Lebenssachverhalte stützt, insbesondere der Kreis der von der Maßnahme Begünstigten sachgerecht abgegrenzt ist.<sup>96</sup> Das vom Gesetzgeber verfolgte Ziel, die internationale Wettbewerbsfähigkeit

---

<sup>93</sup> BVerfGE 101, 132 (139).

<sup>94</sup> BVerfGE 110, 274 (292).

<sup>95</sup> BVerfGE 17, 210 (216).

<sup>96</sup> BVerfGE 110, 274 (293); 17, 210 (216).

zu sichern, fällt in den Bereich legitimer Lenkungsziele der Steuergesetzgebung. Da der Gesetzgeber wirtschaftspolitische Erwägungen bei der Ausübung seiner Steuergesetzgebungskompetenz berücksichtigen darf, ist ihm insoweit eine weitreichende Einschätzungsprärogative zuzugestehen. Allerdings muss sich der Gesetzgeber bei der Auswahl der begünstigten Unternehmen an die Anforderungen des Gleichheitssatzes halten.

Bei Beherbergungsdienstleistungen handelt es sich um die Erbringung einer Dienstleistung. Diese sind als immaterielle Güter im Unterschied zu Sachgütern in hohem Maße standortgebunden. In Bezug auf diese standortbezogenen Dienstleistungen hat das BVerfG festgestellt, dass hier in der Regel keine Wettbewerbssituation mit ausländischen Anbietern besteht.<sup>97</sup> In diesem Zusammenhang nehmen Hotels (und andere kurzfristige Beherbergungen) eine Zwischenstellung ein. Es wurde in Abschnitt 4.2.4 gezeigt, dass allenfalls bei privaten Übernachtungen in Grenzregionen eine relevante Wettbewerbssituation mit ausländischen Anbietern bestehen könnte. Aufgrund dieser nur teilweise bestehenden Wettbewerbslage geht auch die Kommission davon aus, dass Hotels nicht eindeutig einer bestimmten Kategorie zuzuordnen sind und daher die Möglichkeit von Wettbewerbsbeeinträchtigungen des Binnenmarktes besteht.<sup>98</sup> Da Steuergesetze in der Regel Massenvorgänge des Wirtschaftslebens betreffen, kommt dem Gesetzgeber gerade im Steuerrecht eine Typisierungsbefugnis zu. Der Gesetzgeber darf und muss typisieren, wobei ihm wiederum ein weiterer Spielraum zuerkannt wird.<sup>99</sup> Demnach darf er Besonderheiten des Einzelfalles aus Gründen der Praktikabilität und Vollziehbarkeit außer Acht lassen. Entscheidend ist, ob die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes auf alle Beherbergungsdienstleistungen noch von dieser Befugnis gedeckt ist, obwohl in einer Vielzahl der Fälle, gerade keine Wettbewerbssituation besteht. Dies ist im Ergebnis wohl zu bejahen.<sup>100</sup> Entscheidend dürfte dabei sein, dass der Gesetzgeber davon ausgehen durfte, dass im Hinblick auf den Tourismus jedenfalls teilweise eine relevante Wettbewerbssituation für das Beherbergungsgewerbe besteht. Eine alternative Regelung, die einzelne Be-

---

<sup>97</sup> BVerfGE 110, 27 (300).

<sup>98</sup> Mitteilung der Kommission v. 5.7.2007, KOM(2007) 380, S. 5.

<sup>99</sup> BVerfG, ZEV 2015, 426 Rn. 14.

<sup>100</sup> So auch Ismer et al. (2010) S. 118.

herbergungsdienstleistungen anhand der Gästeherkunft oder der Wettbewerbslage in bestimmten Regionen unterschiedlich besteuert, wäre weder praktikabel noch mit der gebotenen Rechtssicherheit vereinbar.

### **Arbeitsmarktpolitische Gründe**

Eine ähnliche Bewertung ergibt sich aus rechtlicher Perspektive im Hinblick auf die arbeitsmarktpolitischen Begründungen, die wie in Abschnitt 4.2.4 dargelegt aus ökonomischer Sicht wenig stichhaltig erscheinen. Dem Gesetzgeber kommt hierbei jedoch ein weiterer Einschätzungs- und Gestaltungsspielraum zu. Die Verfolgung eines arbeitsmarktpolitischen Ziels ist insofern nicht per se willkürlich. Allerdings bleibt der Gesetzgeber auch in diesem Bereich an Art. 3 Abs. 1 GG gebunden. Die steuerliche Begünstigung des Beherbergungsgewerbes muss folgerichtig ausgestaltet sein und darf nicht auf einer Würdigung des jeweiligen Lebenssachverhaltes beruhen, die der allgemeinen Lebenserfahrung widerspricht.

An einer solchen sachlichen Differenzierung fehlt es jedoch im Fall des Hotelgewerbes. Nahezu der gesamte Dienstleistungssektor ist von Arbeitskräftemangel betroffen, sodass nicht ersichtlich ist, warum gerade diese Branche einer besonderen steuerlichen Entlastung bedarf. Zudem dürfte die Beschäftigungssituation in der Hotellerie stark von saisonalen Schwankungen abhängig sein, die nicht durch eine dauerhafte Steuervergünstigung ausgeglichen werden können. Die selektive Begünstigung dieser Branche lässt sich daher nicht überzeugend mit arbeitsmarktpolitischen Erwägungen rechtfertigen (Siehe hierzu ausführlich oben Abschnitt 4.2.4).

Mit Blick auf die Wettbewerbslage ist die Entscheidung des Gesetzgebers, für sämtliche Beherbergungsdienstleistungen einen ermäßigten Steuersatz vorzusehen, verfassungsrechtlich zulässig. Rechtspolitisch wird hierdurch jedoch die Frage aufgeworfen, warum nicht auch andere Branchen hier ermäßigt besteuert werden.

### **4.2.6.3 Abgrenzungsprobleme**

Abgrenzungsschwierigkeiten bestehen vor allem in Bezug auf die Ausnahme gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 2 UStG, wonach Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, von der Ermäßigung ausgenommen sind. Ursprünglich war diese Ausnahme im Geset-

zesentwurf nicht vorgesehen (Dt. Bundestag 2009a), wurde dann jedoch auf Anraten des Finanzausschusses aufgenommen. Es wurde betont, dass der Begriff der Beherbergungsdienstleistung eng auszulegen sei, um Steuermindereinnahmen zu begrenzen. Dadurch sollte sichergestellt werden, dass tatsächlich nur die Beherbergungsdienstleistung begünstigt wird. Bereits in den Beratungen des Ausschusses wurde auf die hierdurch entstehenden Abgrenzungsschwierigkeiten hingewiesen. Auf eine Definition der „nicht unmittelbar der Vermietung dienenden Leistungen“ wurde dennoch verzichtet. Stattdessen wurden – ohne erkennbare Systematik oder erkennbare Abgrenzungskriterien<sup>101</sup> – einige Leistungen aufgezählt, die nicht begünstigt sein sollen. Diese wurden dann durch einige einzelfallbezogene Erweiterungen von der Finanzverwaltung übernommen<sup>102,103</sup> Nicht begünstigt sein soll daher beispielsweise das Frühstück, der Zugang zu Kommunikationsnetzen, die TV-Nutzung, die Getränkeversorgung aus der Minibar, Wellnessangebote oder auch die Überlassung von Tagungsräumen.

In der Praxis zeigt sich, dass die Abgrenzung Schwierigkeiten bereitet. Finanzgerichte und BFH mussten sich wiederholt mit der Frage auseinandersetzen, welche Leistungen nicht unmittelbar der Vermietung dienen. Diese Abgrenzung gestaltet sich naturgemäß schwierig; sie erfolgt jedoch nicht einheitlich und erscheint nicht immer nachvollziehbar.<sup>104</sup> So soll ein Stellplatz innerhalb eines Campingplatzes von der Steuerermäßigung erfasst sein, die Einräumung im Rahmen einer Hotelübernachtung jedoch nicht.<sup>105</sup>

In anderen Mitgliedstaaten wie etwa Österreich enthält die Vorschrift ausdrücklich die Einbeziehung von Frühstück, § 10 Abs. 2 Nr. 4 Buchst. b) UStG-Ö.

Da sich die Rechtsprechung nun wiederholt mit der Vorschrift befasst hat, dürfte die Zahl der offenen Abgrenzungsfragen in Zukunft weiter abnehmen. Zwar bleibt die Abgrenzung nach wie vor komplex, doch sind die wesentlichen Fallkonstellationen mittlerweile entschieden.

---

<sup>101</sup> Forster in Wäger, UStG 3. Aufl. 2024, § 12 Rn. 50.

<sup>102</sup> Abschn. 12.16 Abs. 4 und Abs. 5 UStAE.

<sup>103</sup> Abschn. 12.16 Abs. 4 und Abs. 5 UStAE.

<sup>104</sup> Foster spricht in diesem Zusammenhang von einer fast willkürlichen Abgrenzung, vgl. Foster in Wäger, UStG 3. Aufl. 2024, § 12 Abs. 2 Nr. 11 Rn. 51.

<sup>105</sup> BFH, Urt. v. 1.3.2016 – XI R 11/14, UR 2016 Rn. 35.

Da die Palette an zusätzlichen Dienstleistungen, die üblicherweise im Rahmen einer Beherbergung angeboten werden, begrenzt ist, dürfte das Bedürfnis nach weiterer höchstrichterlicher Klärung sukzessive zurückgehen. Einzelfälle bleiben jedoch denkbar.

### **Wertungswidersprüche**

Wie die anderen Steuerermäßigungen stellt auch die Steuerermäßigung für Beherbergungsdienstleistungen gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG eine Abweichung des Grundsatzes der Allgemeinheit der Umsatzsteuer dar. Im Folgenden wird geprüft, ob die Ermäßigung darüber hinausgehende Wertungswidersprüche aufweist. Dabei wird vorausgesetzt, dass die Ermäßigung rechtlich zulässig ist. Maßgebliche Kriterien sind hierbei die Abgrenzbarkeit der begünstigten Umsätze, die Zielgenauigkeit der Förderung sowie etwaige Widersprüche zu grundlegenden Prinzipien der Umsatzsteuer.

### **Abgrenzbarkeit**

Die äußere Abgrenzbarkeit betrifft die systematische Differenzierung der ermäßigten Beherbergungsdienstleistungen im Verhältnis zu anderen steuerlichen Tatbeständen, insbesondere zur steuerfreien Wohnraumvermietung nach § 4 Nr. 12 UStG.

§ 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 1 Alt. 1 UStG beschränkt den Anwendungsbereich nur auf die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen. Begünstigt sind allein kurzfristige Vermietungsleistungen, da nur diese wegen § 4 Nr. 13 Buchst. a S. 2 UStG steuerpflichtig sein können. Kurzfristigkeit soll bei einer Vermietungsdauer von bis zu sechs Monaten anzunehmen sein.<sup>106</sup> Überschreitet eine Beherbergungsdienstleistung diese Schwelle, fällt sie nicht mehr unter den ermäßigten Steuersatz, sondern unter die allgemeine Steuerbefreiung für Wohnraumvermietung. Diese Orientierung an einer festen zeitlichen Grenze stellt ein klares und dem Sinn und Zweck der Regelung entsprechendes Abgrenzungskriterium dar. Begünstigt werden sollten touristische und kurzfristige Aufenthalte, während langfristiges Wohnen nicht unter die Steuerermäßigung fällt. Diese Abgrenzung ist weitgehend systemgerecht, da sie eine klare Differenzierung ermöglicht.

---

<sup>106</sup> EuGH, Urt. v. 12.2.1998 – C-346/95 – UR 1998, 189.

Die innere Abgrenzbarkeit betrifft die Differenzierung innerhalb der begünstigten Beherbergungsdienstleistungen. Sie muss sicherstellen, dass wirtschaftlich vergleichbare Sachverhalte einheitlich behandelt werden und sich die Abgrenzung nach klaren, sachgerechten Kriterien richtet. Der Ausschluss von beispielsweise Bootsliegeplätzen<sup>107</sup> von der Steuerermäßigung ist als systemgerecht anzusehen, da diese nicht auf eine typische Beherbergungsnutzung i.S.d. § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG abzielen. Die Nutzung eines Liegeplatzes unterscheidet sich strukturell von einer klassischen Übernachtungsdienstleistung, da hier keine Unterkunftsgewährung mit typischer Infrastruktur erfolgt. Die ausdrückliche Einbeziehung von Campingflächen verdeutlicht, dass der Gesetzgeber die Begünstigung bewusst auf typische Übernachtungsformen für Touristen erstreckt hat. Dies verdeutlicht, dass die meisten relevanten Beherbergungsdienstleistungen erfasst wurden, sodass die Abgrenzung weitgehend vollständig erscheint.

### ***Widersprüche mit anderen Prinzipien***

Abhängig von der konkreten Ausgestaltung der Ermäßigung steht die Regelung entweder im Konflikt mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip oder mit dem Zweck der Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer.

Falls die Steuerermäßigung an die Verbraucher weitergegeben wird, führt dies wie in Abschnitt 4.2.3 aufgezeigt dazu, dass wohlhabendere Haushalte überproportional profitieren. Dies steht im Widerspruch zum Prinzip der Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, wonach eine höhere Leistungsfähigkeit auch grundsätzlich mit einer höheren steuerlichen Belastung einhergeht. Eine steuerliche Vergünstigung, die unabhängig vom Einkommen wirkt und Konsum einkommensstarker Gruppen begünstigt, ist unter diesem Aspekt kritisch zu sehen.

Falls die Steuerermäßigung nicht oder nur teilweise weitergegeben wird, führt dies jedoch dazu, dass vor allem die Hotelbetriebe selbst von der Vergünstigung profitieren. Dies steht dann jedoch im Widerspruch zum Grundgedanken der Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer,

---

<sup>107</sup> EuGH Urt. v. 19.12.2019 – C-715/18.

die auf die Endverbraucherlast ausgerichtet ist und nicht primär der Unternehmensförderung dienen soll.

In einer Großen Anfrage an die Bundesregierung wird darauf hingewiesen, dass nach Einführung der Ermäßigung Kommunen vermehrt Bettensteuern erhoben hätten (Dt. Bundestag 2013, S. 3). Bei diesen handelt es sich um örtliche Aufwandsteuern i.S.d. Art. 105 Abs. 2a GG. Wie auch in Bezug auf die Kaffeesteuer stellt sich hier die verfassungsrechtliche Frage, ob das Gebot der Folgerichtigkeit eine einheitliche Behandlung innerhalb eines Steuersystems oder aber nur innerhalb einer Steuerart erfordert. In Bezug auf die Bettensteuer ist insofern bereits anzumerken, dass es sich bei dieser um eine kommunale Steuer handelt. Die Landesgesetzgeber haben insoweit ihre Kompetenz auf die Gemeinden übertragen. Mithin unterscheiden sich hier bereits die Gesetzgeber. Art. 3 Abs. 1 GG kann jedoch nur einen Gesetzgeber binden, seine Gesetze folgerichtig auszugestalten. Inwieweit der kommunale Gesetzgeber zusätzlich zur Umsatzsteuer noch eigene örtliche Aufwand- und Verbrauchsteuern erheben darf, ist insoweit eine Frage der Gesetzgebungskompetenz, nicht des Art. 3 Abs. 1 GG. In diesem Zusammenhang hat das BVerfG in Bezug auf verschiedene Übernachtungssteuern ausdrücklich festgestellt, dass der kumulierte Steuersatz von Umsatz- und Übernachtungssteuer deutlich hinter dem vollem Umsatzsteuersatz zurückbleibt und damit den Förderungszweck des Bundesgesetzes nicht in erheblichem Umfang konterkariere.<sup>108</sup>

---

<sup>108</sup> BVerfG, NVwZ 2022, 1038 Rn. 116.

4.2.7 Subventionskennblatt

<b>Subventionskennblatt</b>					
Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Beherbergungsdienstleistungen					<b>2</b>
<b>1 Maßnahme, Zielsetzung und Aufkommenswirkung der Subvention</b>					
<b>Rechtsgrundlage:</b> § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG					<b>Befristung:</b> keine
<b>Subventionsvolumen</b> (Mio. Euro)	2022	2023	2024	2025	2026
	1.460	1.740	1.790	1.825	1.860
<b>Zielsetzung der Steuervergünstigung</b>					<b>Beurteilung: 2 Punkte</b>
Die Maßnahme soll das deutsche Hotel- und Gaststättengewerbes angesichts internationalen Wettbewerbsdrucks unterstützen.					
<b>2 Ergebnisse der weiteren Evaluationskriterien</b>					
<b>Instrumentelle Eignung</b>					<b>Beurteilung: 1 Punkt</b>
<i><b>Effektivität:</b></i> Die Subvention ist ein effektives Mittel zur Unterstützung des Beherbergungsgewerbes im Allgemeinen. Etwaiger Wettbewerbsdruck wird allerdings nicht zielgenau behoben, da die Subvention allen Betrieben unabhängig von der Wettbewerbssituation zugutekommt.					
<i><b>Effizienz:</b></i> Eine flächendeckende Umsatzsteuerreduzierung betrifft alle Betriebe gleichermaßen. Die Auswirkungen eines möglichen Wettbewerbsdrucks könnten jedoch wesentlich kostengünstiger durch gezielte Fördermaßnahmen für Betriebe im grenznahen Bereich erreicht werden.					
<b>Verteilungseffekte</b>					<b>Beurteilung: 1 Punkt</b>
Die Entlastung der ermäßigten Besteuerung von Beherbergungsdienstleistungen stehen in stark positiven Zusammenhang zum NÄE. Die absolute Entlastung für die reichste Gruppe beläuft sich auf fast das Zehnfache der Entlastung für die ärmste. Auch die relative Vergünstigung zum vorhandenen NÄE steigt mit dem Einkommen. Die Ermäßigung ist aus verteilungspolitischer Perspektive nicht begründbar.					
<b>Sektorale Verzerrungen und grenzüberschreitender Wettbewerb</b>					<b>Beurteilung: 1 Punkt</b>
Grenzüberschreitender Wettbewerb spielt im Allgemeinen für das Gastbergewerbe eine untergeordnete Rolle, da die meisten Geschäfts- und Privatreisenden ein spezielles Interesse an der Übernachtung in einem gegebenen Ort haben. Eine Ausnahme ist allenfalls der grenznahe Bereich. Die Steuern auf Beherbergungen nehmen einen sehr geringen Anteil an den Gesamtkosten einer Reise ein und sind überdies nur für Privatreisen relevant. Überzeugende Argumente für die Beibehaltung der Steuerermäßigung zur Wirtschaftsförderung inklusive Arbeitsmarktpolitik liegen nicht vor.					

<p><b>Positive Externalitäten</b></p> <p>Für Beherbergungen im Rahmen von Urlaubs- und Geschäftsreisen gibt es keine Anhaltspunkte für nennenswerte positive externe Effekte, da es sich um private Güter mit überwiegenden Vorteilen für die direkt Begünstigten handelt</p>	<p><b>Beurteilung: 1 Punkt</b></p>
<p><b>Rechtliche Beurteilung und Abgrenzungsprobleme</b></p> <p>Abgrenzungsprobleme bestehen in Bezug auf die Ausnahme des § 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 2 UStG, welche insoweit einen erhöhten Verwaltungsaufwand begründen. Die Regelung differenziert systemgerecht zwischen kurzfristiger und langfristiger Vermietung.</p>	<p><b>Beurteilung: 2 Punkte</b></p>
<p><b>3 Schlussfolgerungen</b></p>	
<p><b>Gesamtergebnis der Evaluierung</b></p> <p>Unter Abwägung aller Kriterien ergibt sich für die ermäßigte Besteuerung von Beherbergungsdienstleistungen kein tragfähiges Rechtfertigungsprofil: Der wettbewerbliche Zweck stellt auf die wenig relevante Problemlage einer internationalen Wettbewerbssituation ab. Zudem ist die Maßnahme wenig zielgenau. Die Maßnahme dürfte aus verfassungsrechtlicher Sicht gerade noch zulässig sein. Die Verteilungswirkungen sind deutlich regressiv, und positive Externalitäten sind nicht belegbar. Zugleich verursachen Ausnahmen Abgrenzungs- und Verwaltungslasten, während gezielte Förderinstrumente (z.B. für grenznahe Betriebe) effizienter wären. In der Gesamtschau ist die reduzierte Besteuerung von Hotels daher nicht überzeugend gerechtfertigt. Bei einer Reform der Mehrwertsteuer sollte dieser reduzierte Satz als klarer Kandidat für die Abschaffung gelten — mit geordneten Übergangsregelungen und punktgenauen Alternativen, wo nötig.</p>	<p><b>Score: 1,33 Punkte</b></p>

### **4.3 Steuerermäßigungen für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen**

#### **4.3.1 Maßnahme, Zielsetzung und Aufkommenswirkung der Subvention**

##### **4.3.1.1 Maßnahme**

Im Koalitionsvertrag haben sich die Regierungsparteien darauf verständigt, Verpflegungs- und Restaurantdienstleistungen (mit Ausnahme der Abgabe von Getränken) dauerhaft dem ermäßigten Umsatzsteuersatz zu unterwerfen und dies entsprechend mit dem Referentenentwurf zum Steueränderungsgesetzes 2025 in die Wege geleitet (CDU, CSU und SPD 2025, S. 47 Ziffern 1497-1499). Bislang unterlagen diese Leistungen grundsätzlich dem Regelsteuersatz. Während der COVID-19-Pandemie war bereits befristet eine Absenkung auf den ermäßigten Satz eingeführt worden, die zweimal verlängert wurde und schließlich zum 31.12.2023 ausgelaufen war.

##### **4.3.1.2 Zielsetzung**

Die Ermäßigung soll der wirtschaftlichen Förderung der Gastronomiebranche dienen (Dt. Bundestag 2025b, S. 4). Dabei verweist die Bundesregierung darauf, dass dieses Ziel sowohl durch eine Anregung des Konsums als auch durch Investitionen auf Seite der Gastronomen erreicht werden kann. Dabei hebt sie hervor, dass zwar die Weitergabe an die Verbraucher dem Charakter der Verbrauchsteuer entspräche, die konkrete Umsetzung jedoch eine unternehmerische Entscheidung bleibe (Dt. Bundestag 2025b, S. 4). Des Weiteren sollen Wettbewerbsverzerrungen in Bezug auf gelieferte und mitgenommene Speisen vermieden werden, da diese bereits (wie im Abschnitt 4.1 dargestellt) dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen (BMF 2025b, S. 1).

Die Begründungen für die temporäre Steuersatzsenkung in der Pandemie hatten demgegenüber stärker auf die besondere Pandemiebetreffenheit der Gastronomie verwiesen und weniger stark auf strukturelle Gründe abgestellt (Dt. Bundestag 2020, S. 11, Dt. Bundestag 2021, S. 13).

### 4.3.1.3 Aufkommenswirkungen der Steuervergünstigung

Grundlage der Steuermindereinnahmen sind bei Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen insbesondere die Daten der Umsatzsteuerstatistik auf Basis der Voranmeldungen. Da die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf diese Dienstleistungen ursprünglich lediglich bis einschließlich des Jahres 2023 befristet war, wird für die Projektion der potenziellen Steuermindereinnahmen in den Jahren 2024 und 2025 die Annahme zugrunde gelegt, dass der reduzierte Umsatzsteuersatz weiterhin Anwendung findet. Ab dem 1. Januar 2026 ist nach derzeitigem Stand von der Wiedereinführung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen auszugehen, die sich derzeit im Gesetzgebungsverfahren befindet. Die darauf basierenden Hochrechnungen deuten darauf hin, dass die Steuermindereinnahmen aus Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen (ohne Getränke) in den kommenden Jahren kontinuierlich ansteigen werden (siehe Tabelle 8).

**Tabelle 8: Steuermindereinnahmen (in Mrd. Euro) für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen**

	2022	2023	2024	2025	2026
<b>Steuermindereinnahmen (in Mrd. €)</b>	<b>2,81</b>	<b>3,29</b>	<b>3,40</b>	<b>3,50</b>	<b>3,60</b>

**Quelle:** Interne BMF-Schätzungen.

**Anmerkungen:** Für die Schätzung der Steuermindereinnahmen wird zunächst von einer unvollständigen Weitergabe der Umsatzsteuersenkung auf Preise für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen gerechnet (d.h. mit einer Überwälzung von 20 %).

### 4.3.2 Instrumentelle Eignung

#### Effektivität

Die für 2026 vorgesehene Reduzierung des Steuersatzes für gastronomische Dienstleistungen von bisher 19 % auf dann 7 % soll dem Ziel der wirtschaftlichen Unterstützung der Gastronomiebranche dienen. Obwohl die Umsatzsteuer primär auf eine Belastung der Endverbraucher ausgelegt ist, steht es den jeweiligen Unternehmen frei, wieviel der Steuerreduktion in Form von niedrigeren Preisen weitergegeben wird. Somit können gastronomische Anbieter, je nach Marktumfeld und Wettbewerbslage, einen erheblichen Teil der Steuerreduzierung einbehalten und dadurch die Gewinnmarge erhöhen. Demnach stellt diese Steuersatzreduzierung eine effektive Methode zur sektoralen Unterstützung des Gastronomiesek-

tors dar. Dieser partielle Wirtschaftssektor wird steuerlich im Vergleich zur restlichen Volkswirtschaft entlastet und bessergestellt. Dabei ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die Nichtweitergabe einer Umsatzsteuerreduzierung eine gewisse Aushöhlung des Prinzips der Umsatzsteuer darstellt, welche in anderen Kontexten von Politik und Öffentlichkeit sehr kritisch gesehen wird.

Die vorangegangene, pandemiebedingte Steuerabsenkung zwischen 2020 und 2023 wurde in der Literatur kritisch aufgenommen (vgl. Kube 2022, S. 320). Besonders kritisiert wurde der offensichtliche Widerspruch, in welchem die vom Gesetzgeber formulierten Ziele stehen.<sup>109</sup> Entweder solle die Konjunktur belebt und der Konsum angeregt oder aber die Gastronomiebranche gestärkt werden. Ersteres würde jedoch voraussetzen, dass die Gastronomen die Steuersenkung auch an die Verbraucher weitergeben.<sup>110</sup> Dies ist allein eine unternehmerische Entscheidung und kann durch den Gesetzgeber überhaupt nicht sichergestellt werden. Umgekehrt setzt die Stärkung der Gastronomiebranche gerade voraus, dass die Steuerermäßigung nicht weitergereicht wird, sodass eine Erhöhung der Marge erreicht wird.<sup>111</sup> Hingewiesen wurde zudem auf den erheblichen technischen Aufwand durch die erforderliche Umstellung der Kassensysteme.<sup>112</sup>

### Effizienz

Zielt die Reduzierung der Besteuerung gastronomischer Dienstleistungen darauf ab, das Gastronomiegewerbe zu stärken, existieren wesentlich zielführendere Instrumente. Dem allgemeinen Ruf nach Stärkung der Gastronomie liegen meist weitere Ziele zugrunde. Hier geht es häufig um den Erhalt von traditionellen, familiengeführten Restaurants oder die Stärkung von Verpflegungsangeboten in mitunter strukturschwachen Regionen oder peripheren Stadtteilen und Wohngebieten. Während eine allgemeine Reduzierung der Umsatzsteuer allen Verpflegungsbetrieben unter die Arme greift, könnten gezielte Förderprogramme oder lokal beschlossene Begünstigungen wesentlich zielführender eingesetzt werden. Förderpro-

---

<sup>109</sup> Nieskens in Rau/Dürwächter, Umsatzsteuergesetz, 213. Lieferung, 12/2024, § 12 Abs. 2 Nr. 15 Rn. 40, vgl. auch Foster in Wäger, UStG 3. Aufl. 2024, § 12 Abs. 2 Nr. 15 Rn. 6.

<sup>110</sup> Schöppner in Offerhaus/Söhn/Lange, Umsatzsteuer 363. Lieferung, 12/2024, § 12 Abs. 2 Nr. 15 Rn. 5.

<sup>111</sup> Nieskens in Rau/Dürwächter, Umsatzsteuergesetz, 213. Lieferung, 12/2024, § 12 Abs. 2 Nr. 15 Rn. 40.

<sup>112</sup> Foster in Wäger, UStG 3. Aufl. 2024, § 12 Abs. 2 Nr. 15 Rn. 8.

gramme etwa ließen sich leicht auf strukturschwache Regionen, Verpflegungsbetriebe außerhalb der Zentren großer Ballungsräume oder auf Erfordernisse im Bezug regionaler Zutaten eingrenzen.

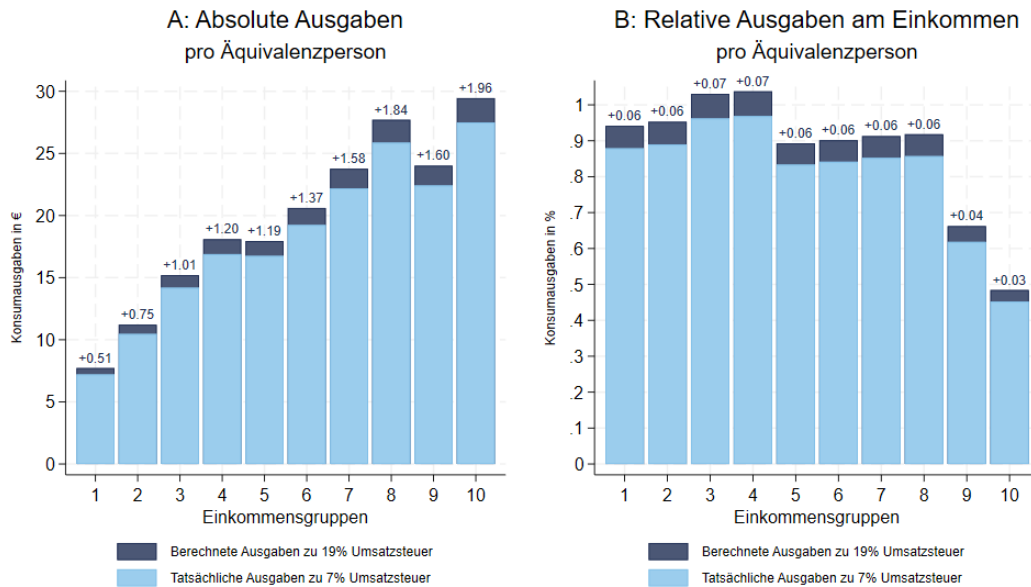
Ein weiteres Hindernis in der Effizienz dieser Maßnahme liegt in der politischen Schwierigkeit, die Kosten von Steuersubventionen der Öffentlichkeit transparent darzulegen. Als Alternative würden direkte Unterstützungsleistungen für Gastronomiebetriebe stärker im öffentlichen Haushalt sichtbar und regelmäßig unter Kosten-Nutzen-Aspekten überprüft werden. Somit verursachen steuerliche Erleichterungen einzelner Branchen weitere Effizienzverluste, da zu erwarten ist, dass die Allgemeinheit deutlich länger als notwendig diesen spezifischen Sektor unterstützen muss.

### **4.3.3 Verteilungseffekte**

Die Analyse der Verteilungseffekte erfolgt im Folgenden separat für Take-away und die stationäre Gastronomie. Während Erstere bereits bisher vom ermäßigten Steuersatz begünstigt war, galt für Letztere bis Ende 2025 noch der normale Steuersatz.

Abbildung 6 zeigt die Simulationsergebnisse im ermäßigt besteuerten Take-away-Segment. Absolut geben ärmere Personen weniger Geld für Take-away-Konsum aus als reichere Personen. Die absolute Veränderung bei einer Abschaffung der Reduzierung des Steuersatzes fällt daher im niedrigsten Einkommenssegment mit monatlich 0,51 € niedriger aus als für die reichste Einkommensgruppe mit 1,96 €. Relativ zum Einkommen zeigt sich, dass die beiden reichsten Einkommensgruppen etwas geringere Konsumausgaben haben als alle anderen, welche praktisch keinen Gradienten aufweisen. Da die relativen Ausgaben allerdings im Allgemeinen nicht mit dem Einkommen fallen, ergibt sich keine klare Grundlage für eine verteilungspolitische Rechtfertigung der Ermäßigung.

**Abbildung 6: Konsumausgaben Take-away-Gastronomie nach Einkommen und Steuersätzen**



**Quelle:** Eigene Berechnung basierend auf Daten der EVS 2018 (FDZ, 2018)

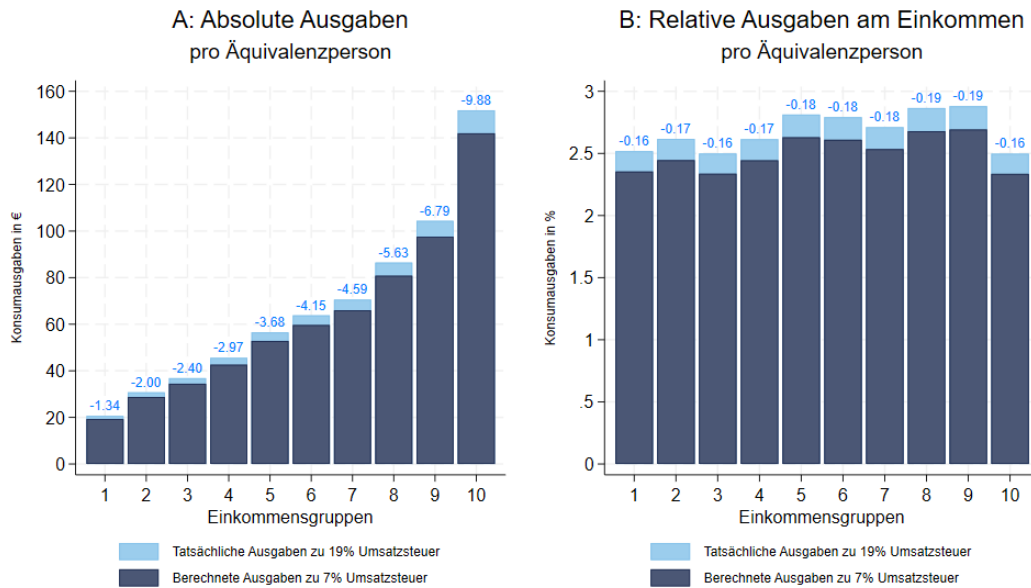
**Anmerkungen:** Dargestellt werden monatliche Konsumausgaben absolut (A) und relativ am Einkommen (B) pro Nettoäquivalenzperson für Take-away-Gastronomie, gruppiert nach Dezilen des Nettoäquivalenzeinkommens. Gezeigt sind die bisherigen Konsumausgaben im Status quo und die Änderungen bei einer hypothetischen Erhöhung der Umsatzsteuer von 7 % auf 19 % mit 20 % Elastizität und mit 80 % Steuerüberwälzung.

Die Ausgaben für stationäre Gastronomiedienstleistungen zeigen einen starken Gradienten mit steigendem Einkommen, wie in Abbildung 7 A dargestellt. Haushalte im untersten Einkommenssegment geben im Durchschnitt 20 € pro Monat für Restaurants aus, während Haushalte im oberen Einkommenssegment über 150 € ausgeben. Dadurch beläuft sich die Entlastung, die für eine Steuerermäßigung von 19 % auf 7 % Umsatzsteuer erwartet werden kann, für die Gruppe mit dem niedrigsten NÄE auf 1,34 € und für die Gruppe mit dem höchsten NÄE auf 9,88 €.

Relativ zum verfügbaren Einkommen zeigt sich bei den gastronomischen Leistungen kein eindeutiger Zusammenhang mit dem Einkommen. Abbildung 7 B verdeutlicht, dass die relativen Ausgaben für auswärtige Verpflegung für das untere Drittel der Einkommensverteilung zu einem relativen Transfer von durchschnittlich etwa 0,16 % führt, während sich dieser für das

oberste Drittel auf 0,18 % beläuft. Da keine stärkere Entlastung der niedrigeren Einkommensgruppen stattfindet, kann eine Ermäßigung daher nicht durch ihre Umverteilungswirkung gerechtfertigt werden.

**Abbildung 7: Konsumausgaben stationäre Gastronomiedienstleistungen nach Einkommen und Steuersätzen**



**Quelle:** Eigene Berechnung basierend auf Daten der EVS 2018 (FDZ, 2018)

**Anmerkungen:** Dargestellt werden monatliche Konsumausgaben absolut (A) und relativ am Einkommen (B) pro Nettoäquivalenzperson für stationäre Gastronomie, gruppiert nach Dezilen des Nettoäquivalenzeinkommens. Gezeigt sind die bisherigen Konsumausgaben im Status quo und die Änderungen bei einer hypothetischen Senkung der Umsatzsteuer von 19 % auf 7 % mit 20 % Elastizität und mit 80 % Steuerüberwälzung.

Die relative Entlastung der Take-away-Gastronomie wirkt sich fast konstant auf alle Einkommensgruppen aus, mit Ausnahme der höchsten beiden, welche weniger stark entlastet werden. Im Bereich der stationären Gastronomie hingegen profitiert die obere Hälfte der Einkommensverteilung von der Subvention. Da die Ausgaben für stationäre Gastronomie die des Take-aways über alle Einkommensgruppen hinweg deutlich überschreiten, überwiegt der positive Zusammenhang zwischen der Höhe der Entlastung und dem NÄE. Aus verteilungspolitischer Sicht ergibt sich demnach im gesamten Gastronomiegewerbe keine Rechtfertigungsgrundlage für einen ermäßigten Steuersatz.

#### 4.3.4 Sektorale Verzerrung und grenzüberschreitender Wettbewerb

##### 4.3.4.1 Heterogenität der Steuersätze in der EU

Die Umsatzsteuersätze für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen variieren innerhalb der EU erheblich. In 20 von 27 EU-Mitgliedstaaten wird ein ermäßigter Steuersatz angewendet (siehe Tabelle 9). Die größte absolute Differenz zwischen dem allgemeinen Steuersatz und dem ermäßigten Satz existiert mit 22 Prozentpunkten in Ungarn. Mit Ausnahme von Dänemark und der Schweiz wenden alle weiteren an Deutschland angrenzenden Länder einen ermäßigten Umsatzsteuersatz an. Die Spannweite reicht hier von 3 % (Luxemburg) bis 12 % (Belgien und Tschechien).

**Tabelle 9: Steuersätze auf Gastronomie in EU-Mitgliedsstaaten (Stand: 01.08.2025)**

EU-Mitgliedstaat	Allgemeiner Satz	Steuersatz auf Gastronomie	Steuersatz auf Take-away-Speisen	Max. Entlastung
Belgien	21 %	12 %	6 %	9 %-Punkte
Bulgarien	20 %	20 %	20 %	-
Dänemark	25 %	25 %	25 %	-
Deutschland	19 %	19 %	7 %	-
Estland	24 %	24 %	24 %	-
Finnland	25,5 %	14 %		11,5 %-Punkte
Frankreich	20 %	10 %	10 %	10 %-Punkte
Griechenland	24 %	13 %	13 %	11 %-Punkte
Irland	23 %	13,5 %	13,5 %	9,5 %-Punkte
Italien	22 %	10 %	10 %	12 %-Punkte
Kroatien	25 %	13 %	13 %	12 %-Punkte
Lettland	21 %	21 %	21 %	-
Litauen	21 %	21 %	21 %	-
Luxemburg	17 %	3 %	3 %	14 %-Punkte
Malta	18 %	18 %	18 %	-
Niederlande	21 %	9 %	9 %	12 %-Punkte
Österreich	20 %	10 %	10 %	10 %-Punkte
Polen	23 %	8 %	8 %	15 %-Punkte
Portugal	23 %	13 %	13 %	10 %-Punkte
Rumänien	19 % (21 %)	9 % (11 %)	5 % (11 %)	10 %-Punkte
Schweden	25 %	12 %	12 %	13 %-Punkte

## Evaluation verschiedener Umsatzsteuerermäßigungen

<b>Slowakei</b>	23 %	5 %	5 %	18 %-Punkte
<b>Slowenien</b>	22 %	9,5 %	9,5 %	12,5 %-Punkte
<b>Spanien</b>	21 %	10 %	10 %	11 %-Punkte
<b>Tschechien</b>	21 %	12 %	12 %	9 %-Punkte
<b>Ungarn</b>	27 %	5 %	18 %	22 %-Punkte
<b>Zypern</b>	19 %	9 %	5 %	10 %-Punkte

Quelle: IBFD VAT Rates Tables, Stand 01.09.2025.

### 4.3.4.2 Internationaler Wettbewerb

Es stellt sich die Frage, ob diese internationalen Steuersatzdifferenzen eine relevante Wettbewerbsverzerrung verursachen, welche den ermäßigten Steuersatz in Deutschland rechtfertigen könnte. Dieses Argument wird vielfach angeführt.

Gegen diese Sichtweise spricht zunächst, dass Gastronomiedienstleistungen „ihrem Wesen nach lokal“ sind (Heinemann et al., 2024, S. 458). Anders als exportorientierte Wirtschaftszweige, deren internationale Wettbewerbsfähigkeit durch Steuerlasten beeinträchtigt werden kann, sind Gaststätten und Restaurants in hohem Maße lokal gebunden. Sie stehen typischerweise nicht in direkter Konkurrenz zu ausländischen Anbietern. Eine Ausnahme könnte in grenznahen Regionen bestehen, in denen Konsumenten theoretisch ins benachbarte Ausland ausweichen könnten, um von niedrigeren Steuersätzen zu profitieren. Ähnlich wie auch bei den Beherbergungsdienstleistungen mag es in diesen Fällen vereinzelt zu Wettbewerbssituationen mit ausländischen Anbietern kommen.

Besonders im Steuerrecht als Massenrecht ist der Gesetzgeber jedoch befugt, zu typisieren. Das bedeutet, dass er generalisierende Annahmen trifft, um eine praktikable, gleichheitsgerecht und administrativ handhabbare Regelung zu schaffen. Dabei muss die gewählte Typisierung die Realität in einem hinreichenden Umfang abbilden. Der weitaus größte Teil der Gastronomiebetriebe ist keiner grenzüberschreitenden Konkurrenz ausgesetzt. Eine steuerliche Begünstigung der gesamten Branche allein aufgrund vereinzelter Wettbewerbsverzerrungen in Grenzregionen würde daher aus juristischer Perspektive möglicherweise über das verfassungsrechtlich zulässige Maß einer Typisierung hinausgehen.

Jenseits des unmittelbaren grenzüberschreitenden Geschäfts wäre es denkbar, dass ein steuerbedingter Kostennachteil für Gastronomiedienstleistungen einen nachteiligen Effekt auf grenzüberschreitende Touristenströme haben könnte. Die geringe tatsächliche Relevanz des

internationalen Wettbewerbsarguments kann mit dem im Abschnitt zu Beherbergungsdienstleistungen eingeführten fiktivem Ausgabenbeispiel für eine fünftägige Berlinreise für zwei Erwachsene verdeutlicht werden (siehe Tabelle 7 in Abschnitt 4.2.4).

Die Verpflegungskosten im Rahmen dieser Beispielreise betragen 550 € (Restaurant) plus 78 € Frühstückskosten (es wird ein Anteil von 15 % an den Übernachtungskosten angenommen). Der Anteil dieser Aufgabenkategorie an den Gesamtkosten beträgt 28 %. Unter der Annahme einer vollen Überwälzung einer neu eingeführten Steuersubvention reduzieren sich die gesamten Verpflegungskosten von 628 € auf 565 €. Auf die gesamten Reisekosten bezogen, beträgt die Gesamtersparnis lediglich 2,9 %. Da vor dem Hintergrund der zuvor beschriebenen empirischen Ergebnisse nicht von einer vollen Überwälzung ausgegangen werden kann, handelt sich hierbei sogar um ein optimistisches Szenario.

Zusammenfassend zeichnet sich damit bereits ab, dass der Umsatzsteuersatz für Restaurationsleistungen keine entscheidende Rolle bei der Auswahl des Reiseziels spielen dürfte, weshalb von einer Ungleichbehandlung innerhalb der EU keine wesentlichen Verzerrungen zu erwarten sind.

### 4.3.4.3 Wettbewerb Restaurants mit Außer-Haus-Verzehr

Ein anders geartetes Wettbewerbsproblem könnte sich aus einem ermäßigten Steuersatz für Restaurantdienstleistungen im Verhältnis zum Außer-Haus-Verkauf ergeben. Der ermäßigte Umsatzsteuersatz galt auch vor der aktuellen Neuregelung für die Gastronomie bereits für „Speisen und Getränke in Restaurants, Cafés, Bars und Imbissen (...), wenn es sich im weiteren Sinne um Speisen und Getränke zum Mitnehmen handelt“ (Ismer et al., 2010, S. 159) und der Dienstleistungsanteil gering ist.<sup>113</sup>

Weiterhin mit dem allgemeinen Steuersatz besteuerte Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen stünden somit potenziell im steuerlichen Wettbewerb zum mit dem ermäßigten Satz besteuerten Erwerb von Lebensmitteln und Außer-Haus-Lieferungen von Speisen (außer Catering-Leistungen). Da die bloße Zubereitung von Speisen ohne weiteren Dienstleistungsanteil (wie dem Service am Tisch) jedoch ebenfalls der ermäßigten Besteuerung unterliegt,

---

<sup>113</sup> Da der Dienstleistungsanteil bei Catering-Leistungen hoch ist, werden diese Leistungen mit dem Regelsatz besteuert.

liegt hier kaum eine substantielle Verzerrung vor, weil es sich aufgrund des stärker an der Dienstleistung ausgerichteten Charakters der Restaurant-Dienstleistung nicht um gleichwertige Substitute handelt.

Eine potenzielle Wettbewerbsverzerrung bei Außer-Haus-Lieferungen existiert zudem nur dann, wenn der ermäßigte Satz auf die Nachfrager überwältigt wird und somit aus Verbrauchersicht vergleichbare Leistungen – der Verzehr identischer Gerichte vor Ort oder außer Haus – unterschiedlich besteuert werden. Zwar liegen für den Vergleich der Bruttopreise identischer Gerichte für unterschiedliche Verzehrweisen keine systematischen Untersuchungen vor, jedoch erscheint die Annahme einer vollen Überwälzung ermäßigter Umsatzsteuersätze für Außer-Haus-Lieferungen fraglich. Beispielsweise differenzieren Fast-Food-Ketten und Imbisseinrichtungen mit Verzehrmöglichkeiten vor Ort in der Regel Bruttoverkaufspreise nicht nach dem Ort des Verzehrs. Gleiches gilt für à-la-Carte-Bestellungen von Gerichten zur Lieferung oder Selbst-Abholung in Restaurants. Hingegen ist eine Preisdifferenzierung nach dem Ort des Verzehrs in Bäckereien oder Cafés häufiger vorzufinden. Eine systematische Verzerrung der Preise durch unterschiedliche Steuersätze scheint somit nicht gegeben. Allerdings bestehen Abgrenzungsprobleme zwischen Restaurant- und insbesondere Cateringleistungen mit reinen Außer-Haus-Lieferungen warmer verzehrfertiger Speisen. Zwar löst die ermäßigte Besteuerung von Außer-Haus-Lieferungen das Problem einer sonst gegebenen Verzerrung zum Erwerb ermäßigt besteuert Lebensmittel. Sie führt in der Praxis jedoch zu erheblichen Abgrenzungsproblemen, die im Einzelfall geregelt werden müssen. Um diese Abgrenzungsprobleme zu vermeiden, fordern Ismer et al. (2010) mit guten Gründen, bereits die Lieferung von warmen zubereiteten Speisen dem Normalsatz zu unterwerfen. „Der Gesetzgeber sollte bereits dort, wo nicht völlig untergeordnete Dienstleistungen oder Dienstleistungselemente erbracht werden, die Steuerermäßigung versagen“ (Ismer et al., 2010, S. 205).

Die Normalbesteuerung sollte jedoch explizit nur bei der Zubereitung oder Lieferung warmer Speisen angewendet werden. Um Wettbewerbsverzerrungen zur ermäßigten Besteuerung von Lebensmitteln im Allgemeinen zu vermeiden, sollte die reine Anlieferung von Lebensmitteln, beispielsweise durch Erzeuger- oder Versandbetriebe, weiterhin mit dem ermäßigten Satz besteuert werden (Ismer et al., 2010).

Eine Steuersatzdifferenzierung zwischen Gastronomie und Lebensmitteln ist stichhaltig begründet. Die unterschiedliche Behandlung von Lebensmittellieferungen und gastronomischen Dienstleistungen beruht auf klaren sachlichen Erwägungen: Während die Lieferung von Lebensmitteln typischerweise dem Grundbedarf dient, umfassen die zusätzlichen Serviceelemente des Restaurantbesuchs diesen nicht mehr. Die wertbestimmenden Dienstleistungen wie Bedienung und Bereitstellung von Verzehrmöglichkeiten spiegeln eine höhere Leistungsfähigkeit wider. Eine Gleichstellung allein aus dem Grund, dass in beiden Fällen letztlich ein verzehrfähiges Produkt bereitgestellt wird, würde diesen strukturellen Unterschied verkennen.

### **4.3.4.4 Wirtschaftsförderung und Arbeitsmarkteffekte**

Ein weiteres in der Debatte genutztes Argument zu Gunsten einer ermäßigten Besteuerung betrifft mögliche positive Arbeitsmarkteffekte. Ziel der Ermäßigung könnte demnach die Stimulierung der Nachfrage von Arbeitskräften sein. Die Europäische Kommission geht zudem davon aus, dass eine ermäßigte Umsatzsteuer in arbeitsintensiven Branchen dazu beitragen könnte, Schwarzarbeit zurückzudrängen. Dies wiederum könnte zur Steigerung sozialversicherungspflichtiger Beschäftigungsverhältnisse beitragen. Die Gastronomie wird häufig als ein besonders arbeitsintensiver Sektor hervorgehoben, in dem Arbeitsplätze für geringer qualifizierte Arbeitnehmer geschaffen oder erhalten werden können. Gerade in wirtschaftlich schwächeren Regionen oder strukturschwachen Gebieten könne, so die Argumentation, eine steuerliche Entlastung der Gastronomie dazu beitragen, die lokale Beschäftigung zu sichern und Kleinbetriebe vor wirtschaftlicher Schieflage zu bewahren.

Die empirische Forschung zur ermäßigten Besteuerung von Restaurantdienstleistungen fokussiert vor allem die Überwälzung der Steuer (Benzarti et al., 2020, Firgo, 2024, Harju et al., 2018) und die Schätzung von Preiselastizitäten (Andreyeva et al., 2010, Harju und Kosonen, 2018). Jedoch gibt es bisher keine systematische Untersuchung der Arbeitsmarkteffekte.

Lediglich Falkenhall et al. (2020) kommt zum Ergebnis, dass die Umsatzsteuerreform in Schweden kurzfristig positive Effekte aufweist. Die Autoren analysieren die Umsatzsteuersenkung von 15 % auf 12 % für Restaurants und Catering-Dienstleistungen im Jahr 2012 mittels einer synthetischen Kontrollgruppe aus nicht von der Reform betroffenen Unternehmen. Die Analyse zeigt einen positiven Einfluss der Umsatzsteuersenkung auf die Lohnsumme, die

Beschäftigung, das Umsatzwachstum und die Nettomarkteintritte von Restaurants. Sowohl theoretische Gleichgewichtsargumente als auch das Studiendesign und der Trendverlauf der Ergebnisse deuten jedoch darauf hin, dass die Effekte über die Zeit abnehmen.

Die wenige existierende Empirie deutet somit daraufhin, dass eine Steuersubvention für Restaurantdienstleistungen bestenfalls kurzfristig positive Arbeitsmarkteffekte aufweist. Darüber hinaus stellt sich hier jedoch auch die Frage nach der Rechtfertigung für eine sektorale Ungleichbehandlung. Auch zahlreiche andere Wirtschaftszweige sind durch besonders arbeitsintensive Strukturen geprägt und weisen ebenfalls einen hohen Anteil an geringen qualifizierten Arbeitskräften auf. Auch in diesen Branchen stellt Schwarzarbeit ein erhebliches Problem dar. Dies gilt insbesondere für das Reinigungsgewerbe, das Friseurhandwerk oder das Baugewerbe. Eine nachvollziehbare und sachlich begründbare Abgrenzung, die ausschließlich das Gaststättengewerbe steuerlich privilegiert, ist daher nicht erkennbar.

Die Steuersubvention löst somit keine strukturellen Probleme des Arbeitsmarktes, sondern würde diese lediglich zwischen verschiedenen Branchen verschieben (Heinemann et al., 2024), so dass ein überzeugender arbeitsmarktpolitischer Beitrag nicht erkennbar ist. Aus rechtlicher Sicht ergibt sich eine mit dem Gleichheitsgrundsatz kaum vereinbare Ungleichbehandlung, weil das Arbeitsmarktargument keine nachvollziehbare sachliche Differenzierung zu Gunsten der Sonderbehandlung von Restaurants gegenüber anderen arbeitsintensiven Branchen erkennen lässt. In Bezug auf das Ziel einer Eindämmung der Schwarzarbeit ist zudem offensichtlich, dass eine sektorale Steuerermäßigung auf die Umsätze einer Branche kaum ein zielgenaues Instrument ist. Zusammenfassend lässt sich ein ermäßigter Umsatzsteuersatz nur für die Gastronomie nicht überzeugend mit arbeitsmarktpolitischen Erwägungen rechtfertigen.

### **4.3.5 Positive Externalitäten**

Spezielle positive Externalitäten, die eine Ausnahme vom Normalsteuersatz begründen würden, liegen in der Gastronomiebranche nicht vor. Restaurants bilden einen Teil der Tourismus- und Freizeitbranche, durch die sich positive wie auch negative Effekte für angrenzende Industrien und Anwohner ergeben können. Dennoch können solche Spillover-Effekte, selbst wenn sie existieren, nicht als Externalitäten betrachtet werden, die durch steuerliche Instrumente korrigiert werden müssen.

### 4.3.6 Rechtliche Beurteilung und Abgrenzungsprobleme

#### 4.3.6.1 Vorgaben des höherrangigen Rechts

Mit der dauerhaften Einführung eines ermäßigten Steuersatzes auf Verpflegungs- und Restaurantumsätze würde der Gesetzgeber von der ihm in Art. 98 Abs. 2 Unterabs. 2 i.V.m. Anhang III Nr. 12 a MwStSystRL eingeräumten Möglichkeit Gebrauch machen. Dabei handelt es sich jedoch nicht um eine zwingende Vorgaben des Unionsrechts. Folglich unterliegt die Entscheidung nach dem „ob“ einer solchen Einführung der vollumfänglichen Überprüfung des Bundesverfassungsgerichts am Maßstab der Grundrechte unterliegt.

Aus verfassungsrechtlicher Sicht sah sich bereits die temporäre Ermäßigung für Verpflegungs- und Restaurantdienstleistungen Bedenken ausgesetzt. Die Umsatzsteuer ist systematisch auf eine Belastung des Endverbrauchers angelegt. Die Ermäßigung stellt eine Abkehr von der ursprünglichen Belastungsentscheidung des Gesetzgebers dar, welche durch besondere sachliche Gründe gerechtfertigt werden muss. Die Abmilderung der wirtschaftlichen Folgen der Corona-Pandemie war zwar ein sachlicher Grund für die Ungleichbehandlung, der den Kreis der Begünstigten jedoch nicht folgerichtig erfasst hatte. Beispielsweise waren Frisör- oder Reinigungsbetriebe von der Pandemie ähnlich betroffen, wurden aber nicht begünstigt.

Ohnehin sind etwaige pandemiebezogenen Begründungen nun entfallen. Eine dauerhafte Einführung des § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG mit einem niedrigeren Steuersatz für Verpflegungsdienstleistungen müsste durch besondere sachliche Gründe gerechtfertigt sein.

Wie gezeigt besteht für die Gastronomie kein besonderer arbeitsmarktpolitischer Förderungsbedarf, der sie gegenüber anderen arbeitsintensiven Branchen besonders abgrenzt. Dem Gesetzgeber ist bei der Wahl arbeitsmarktpolitischer Instrumente ein weiter Einschätzungsspielraum zuzugestehen. Die Verfolgung eines arbeitsmarktpolitischen Instruments ist insofern nicht per se willkürlich. Allerdings bleibt der Gesetzgeber auch bei der Verfolgung von Lenkungszielen an Art. 3 Abs. 1 GG gebunden. Die steuerliche Begünstigung der Gastronomie muss folgerichtig ausgestaltet sein und darf nicht auf einer der Lebenserfahrung gerade widersprechenden Würdigung des jeweiligen Lebenssachverhalts beruhen. An einer solchen sachlichen Differenzierung fehlt es hier jedoch gerade.

Auch besteht kein außergewöhnlicher Wettbewerb der Gastronomie. Zur Abwehr von Wettbewerbsnachteilen darf der Gesetzgeber grundsätzlich typisieren. Eine Begünstigung einer gesamten Branche, obwohl Wettbewerbsverzerrungen nur vereinzelt in Randbereichen, etwa in Grenzregionen, überhaupt auftreten können, dürfte diese Typisierungsspielraum jedoch überschreiten. Insgesamt erweist sich die Einführung eines ermäßigten Steuersatzes daher verfassungsrechtlich als nicht unbedenklich.

#### **4.3.6.2 Wertungswidersprüche und Abgrenzbarkeit**

Im Folgenden wird geprüft, ob die Ermäßigung der Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen strukturelle Wertungswidersprüche aufweist. Die rechtliche Zulässigkeit wird hierbei unterstellt, sodass die Prüfung sich auf die Abgrenzungsfragen, die Zielgenauigkeit der Förderung sowie mögliche Wertungswidersprüche konzentriert.

##### ***Abgrenzbarkeit***

Die Abgrenzungsschwierigkeiten bestehen vor allem in Bezug auf die Lieferung von Nahrungsmitteln. Bei dauerhafter Einführung dieser Ermäßigung würden diese entfallen oder wären weniger relevant, da in beiden Fällen ein ermäßigter Steuersatz anzuwenden wäre. Sollte die Regelung ähnlich zu § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG ausgestaltet sein und Getränke ausnehmen, würden sich die Abgrenzungsfragen jedoch in den Fällen der Lieferung von Wasser, Milch und Milchmischgetränken stellen.

In § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG waren Getränke ausdrücklich ausgenommen. Während die Ausnahme im Rahmen des § 12 Abs. 2 Nr. 2 UStG unter Verweis auf einen Grundbedarf weitgehend systemgerecht erscheint, wirft sie im Rahmen der Ermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG Widersprüche auf, da die gleiche Dienstleistung je nach serviertem Produkt unterschiedlich besteuert wird. Die Abgrenzung als solche ist jedoch klar vorgegeben und erscheint zudem kohärent zur weitgehenden Regelbesteuerung der Getränke auch im Fall der Lieferung. Wenn der Kauf einer Limonade im Supermarkt dem allgemeinen Steuersatz unterfällt, dann erscheint es folgerichtig, dass dies auch im Restaurant gilt. Widersprüchlich kann vor diesem Hintergrund jedoch sein, dass Wasser, Milch und Milchmischgetränke dann in der Gastronomie dem Regelsatz unterfallen, im Supermarkt jedoch nicht. Auf diese

Wertungswidersprüche wurde indes bereits 1967 hingewiesen, was letztlich zu einer restriktiven Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf Getränke führte (siehe Abschnitt 4.1.6). Ebenfalls dürften sich Getränke in bestimmten Konstellationen als Nebenleistung darstellen (z.B. ein Tee oder einen Kaffee im Rahmen eines Frühstücks zum Pauschalpreis).<sup>114</sup> Dann führt die Ausnahme der Getränke zu einem – mit § 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 2 UStG vergleichbaren – Aufteilungsgebot. Dessen unionsrechtliche Zulässigkeit ist jedenfalls zweifelhaft.

**Widerspruch zu steuerlichen Prinzipien**

Die Steuerermäßigung für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen sieht sich ähnlichen Wertungswidersprüchen wie auch die Steuerermäßigung für die kurzfristige Beherbergung ausgesetzt. Wird die Steuerermäßigung an den Verbraucher weitergegeben, besteht insofern ein Konflikt, als dass davon ausgegangen werden kann, dass wohlhabendere Verbraucher tendenziell mehr Restaurantbesuche tätigen und damit von der Steuerermäßigung stärker profitieren. Wird die Steuerermäßigung dagegen nicht weitergegeben, dann widerspricht dies dem Charakter der Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer.

**4.3.7 Subventionskennblatt**

<b>Subventionskennblatt</b>					
Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen					<b>3</b>
<b>1 Maßnahme, Zielsetzung und Aufkommenswirkung der Subvention</b>					
<b>Rechtsgrundlage:</b> § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG, Referentenentwurf Steueränderungsgesetz 2025				<b>Befristung:</b> keine	
<b>Subventionsvolumen</b> (Mio. €)	2022	2023	2024	2025	2026
	2.805	3.285	3.400	3.495	3.600
<b>Zielsetzung der Steuervergünstigung</b>				<b>Beurteilung: 2 Punkte</b>	
Die Maßnahme dient der Unterstützung des Gastronomiesektors.					

<sup>114</sup> Foster in Wäger, UStG 3. Aufl. 2024, § 12 Abs. 2 Nr. 15 Rn. 17; Beer/Finken in MwStR 2020, S. 563 f.

<b>2</b>	<b>Ergebnisse der weiteren Evaluationskriterien</b>
<b>Instrumentelle Eignung</b> <span style="float: right;"><b>Beurteilung: 1 Punkt</b></span>	
<p><b>Effektivität:</b> Die Subvention ist ein effektives Mittel zur branchenspezifischen Unterstützung der Gastronomie.</p> <p><b>Effizienz:</b> Bezüglich des Ziels der sektoralen Unterstützung der Gastronomie könnten gezielte Förderprogramme wesentlich zielgenauer wirken. Somit ließen sich einige der zugrundeliegenden strukturellen Ziele wie der Erhalt von Verpflegungsangeboten in strukturschwachen Regionen oder peripheren Stadtteilen direkt ansprechen. Die Verteilungswirkungen für einkommensschwache Haushalte könnten kostengünstiger und zielgenauer durch das Transfer- und Steuersystem behoben werden.</p>	
<b>Verteilungseffekte</b> <span style="float: right;"><b>Beurteilung: 2 Punkte</b></span>	
<p>Der Zusammenhang der Entlastung mit dem NÄE fällt durchschnittlich positiv aus. Wohlhabendere Haushalte geben absolut deutlich mehr für Gastronomie aus, während sich relativ zum Einkommen kein monotoner Zusammenhang mit dem NÄE ergibt. Insgesamt profitiert allerdings die obere Hälfte der Einkommensverteilung stärker von der Subvention. Durch das größere Volumen der Ausgaben dominieren die Effekte der stationären Gastronomie. Da keine allgemeine Umverteilung zur einkommensschwächeren Gruppe stattfindet, können Verteilungseffekte keine Begründung für die Ermäßigung darstellen.</p>	
<b>Sektorale Verzerrungen und grenzüberschreitender Wettbewerb</b> <span style="float: right;"><b>Beurteilung: 1 Punkt</b></span>	
<p>Der grenzüberschreitende Wettbewerb spielt bei der Nachfrage nach Verpflegungsdienstleistungen eine vernachlässigbare Rolle, da diese ortsgebunden sind und die mögliche Steuerersparnis Tourismusreisender sehr gering ausfällt. Jedoch führt die Steuerermäßigung zu Abgrenzungsproblemen bei Außer-Haus-Lieferungen. Arbeitsmarktpolitische Argumente unterstützen die Beibehaltung der Steuerermäßigung nicht.</p>	
<b>Positive Externalitäten</b> <span style="float: right;"><b>Beurteilung: 1 Punkt</b></span>	
<p>Für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen gibt es keine Evidenz starker positiver externer Effekte für weitere Wirtschaftsteilnehmende.</p>	

<p><b>Rechtliche Beurteilung und Abgrenzungsprobleme</b></p> <p>Als selektive Begünstigung einer einzelnen Branche sieht sich die Ermäßigung insbesondere im Hinblick auf das Folgerichtigkeitsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG verfassungsrechtlichen Bedenken ausgesetzt. Ein sachlicher Grund, weshalb nur die Gastronomie und nicht auch andere arbeitsintensive Dienstleistungen ermäßigt besteuert werden sollten, ist nicht ersichtlich.</p> <p>Die Ermäßigung führt insbesondere bei Ausnahme von Getränken zu einem zusätzlichen Verwaltungsaufwand. Auch die Umstellung der bestehenden Kassensysteme dürfte mit hohen Kosten verbunden sein.</p>	<p><b>Beurteilung: 3 Punkte</b></p>
<p><b>3 Schlussfolgerungen</b></p>	
<p><b>Gesamtergebnis der Evaluierung</b></p> <p>Die temporäre Ermäßigung während der Pandemie sollte wirtschaftliche Schäden in der Gastronomie abmildern. Schon die Stichhaltigkeit dieser Argumentation für eine branchenmäßig selektive Steuersenkung war umstritten. Die nun erfolgte dauerhafte Absenkung des Steuersatzes ist noch schwerer zu begründen. Wettbewerbsargumente sind nicht überzeugend, da Restaurants lokal gebunden sind und nicht in nennenswertem internationalem Konkurrenzdruck stehen. Die Steuerermäßigung führt zu Abgrenzungsproblemen, insbesondere in Bezug auf die Besteuerung von Getränken und hat keine wünschenswerten Verteilungseffekte. Im Hinblick auf mögliche arbeitsmarktpolitische Effekte fehlt die Begründung für eine Privilegierung eines einzelnen Sektors. Damit ist aus rechtlicher Sicht das Problem eines nicht begründeten Verstoßes gegen das Gebot des steuerlichen Gleichbelastungsgrundsatzes verbunden. Die dauerhafte Reduzierung ist mit hohen Steuerausfällen verbunden, ohne dass dafür eine tragfähige Begründung existiert.</p>	<p><b>Score: 1,67 Punkte</b></p>

#### 4.4 Steuerermäßigung für Personenbeförderung im Nahverkehr und im Schienenfernverkehr

##### 4.4.1 Maßnahme, Zielsetzung und Aufkommenswirkung der Subvention

###### 4.4.1.1 Maßnahme

Gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG unterliegt die Beförderung von Personen in sieben bestimmten Verkehrsarten dem ermäßigten Steuersatz. Demnach ist die Personenbeförderung im Schienenbahnverkehr, Verkehr mit Oberleitungsomnibussen, genehmigten Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen, Verkehr mit Taxen, Verkehr mit Drahtseilbahnen und sonstigen mechanischen Aufstiegshilfen aller Art und genehmigten Linienverkehr mit Schiffen sowie Fährverkehr ermäßigt zu besteuern. Bis zum 31.12.2019 unterlag ausschließlich die Beförderung in den genannten Verkehrsarten im *Nahverkehr* dem ermäßigten Steuersatz. Voraussetzung für dessen Anwendung war, dass die Beförderung entweder innerhalb einer Gemeinde erfolgte (Buchst. A) oder die Beförderungsstrecke von 50 Kilometer nicht überschritt (Buchst. B). Seit dem 1.1.2020 ist die Einschränkung auf den Nahverkehr für den Schienenverkehr aufgehoben. Der ermäßigte Umsatzsteuersatz gilt nunmehr für den gesamten Schienenpersonenverkehr, einschließlich des Fernverkehrs. Für die übrigen in der Vorschrift genannten Beförderungsarten bleibt es hingegen bei der Beschränkung auf den Nahverkehr.

Die in § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG genannten Begriffe sind trotz der fehlenden Verweisung auf die Regelungen des Personenbeförderungsgesetzes nach Ansicht der Finanzverwaltung sowie nach der ständigen Rechtsprechung des BFH grundsätzlich entsprechend § 47 Abs. 1 PBefG auszulegen.<sup>115</sup> Erforderlich ist zudem eine auf die räumliche Fortbewegung von Personen gerichtete Leistung, wobei es auf den Zweck der Beförderung nicht ankommt.<sup>116</sup> Dem Wortlaut nach ist die Beförderung ausdrücklich nur auf die Beförderung von

---

<sup>115</sup> BFH Urt. V. 13. November 2019, BStBl 267, 166 Rn. 2, wobei der BFH jedoch mittlerweile festgestellt hat, dass § 47 PBefG im Hinblick auf die fehlende Verweisung in § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG keine abschließende Bedeutung zukommt, sondern der nationale Gesetzgeber hier lediglich typisierend an die Regelungen des PBefG anknüpft, so etwa in Bezug auf den Taxiverkehr mit Pferdefuhrwerken, BFH, Urt. V. 13. November 2019, BStBl 267, 166 Rn. 12.

<sup>116</sup> Waza, in Offerhaus/Söhn/Lange, Umsatzsteuer, 368. Lieferung, Juli 2025, § 12 Abs. 2 Nr. 10 Rn. 16.

Personen beschränkt. Jedoch erstreckt sich der ermäßigte Steuersatz auch auf die Beförderung von Gegenständen, sofern diese Beförderung eine unselbstständige Nebenleistung zu einer begünstigten Hauptleistung darstellt. Insbesondere die Beförderung des Reisegepäcks des Reisenden ist als unselbstständige Nebenleistung anzusehen.<sup>117</sup> Auch Zahlungen für die BahnCard 25, 50 und 100 gelten als vorab gezahlte (Teil-) Entgelte für die Beförderungsleistungen im Schienenbahnverkehr. Seit dem 1.1.2020 dienen diese Zahlungen vollumfänglich dem Erwerb der gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 10 a UStG steuerbegünstigten Beförderungsleistungen.<sup>118</sup>

### 4.4.1.2 Zielsetzung

Die Ermäßigung beruht auf sozial-, verkehrs- und teilweise umweltpolitischen Gründen.<sup>119</sup> Der Zweck der Ermäßigung besteht in erster Linie in der Begünstigung des öffentlichen Personennahverkehrs, um im Interesse der Endverbraucher Tarifierhöhungen und zusätzliche Subventionen der Verkehrsträger zu vermeiden sowie einer Ausweitung des Individualverkehrs in den Ballungsgebieten entgegenzuwirken. Bereits das Umsatzsteuergesetz von 1918 hatte eine Steuerbefreiung für bestimmte Beförderungsleistungen vorgesehen, um eine Doppelbesteuerung mit der damals bestehenden Verkehrssteuer zu vermeiden.<sup>120</sup> Der Finanzausschuss des Bundestages begründete die Einführung daher auch mit der Sicherung der bisherigen steuerlichen Begünstigung des Nahverkehrs. Im Jahr 1980 wurde die Steuerermäßigung auf den genehmigten Linienverkehr mit Schiffen sowie auf den Fährverkehr ausgeweitet. Für den gesamten Personenverkehr mit Schiffen galt darüber hinaus zwischen 1984 und 2011 eine befristete Übergangsregelung, die mehrfach verlängert wurde. Diese sollte kurzfristige steuerliche Mehrbelastungen vermeiden und die betroffenen Unternehmer vor wirtschaftlichen Nachteilen schützen.

Die Ermäßigung für die Personenbeförderung mit Bergbahnen wurde erst zum 1.1.2008 eingeführt, nachdem sie zuvor ausdrücklich ausgenommen war. Bereits bei Einführung des

---

<sup>117</sup> Zur Definition des Reisegepäcks siehe insbesondere Abschnitt 12.13 Abs. 11 UStAE.

<sup>118</sup> Frye, in: Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, 208. Lieferung, 2/2024, § 12 Abs. 2 Nr. 10 Rn. 164.

<sup>119</sup> Bericht des BMF über die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes, UR 2007, 927 (930); Frye, in: Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, 208. Lieferung, 2/2024, § 12 Abs. 2 Nr. 10 Rn. 6.

<sup>120</sup> Siehe zur Entstehungsgeschichte ausführlich m.w.N. Frye, in Rau/Dürrwächter, UStG, 208. Lieferung, 2/2024, § 12 Abs. 10 Rn. 8 ff.

Mehrwertsteuersystems und im Gesetzgebungsverfahren 1980 hatte der Bundesrat die Einbeziehung mit dem Argument beantragt, deren Konkurrenzfähigkeit gegenüber vergleichbaren Betrieben im Ausland zu sichern (Dt. Bundestag 1978, S. 63). Auch sei die soziale Bedeutung der Personenbeförderung mit Bergbahnen und sonstigen Aufstiegshilfen in den Bergregionen mit denen des Personennahverkehrs vergleichbar. Die Bundesregierung hatte eine Einführung stets abgelehnt, unter anderem mit Verweis auf den fehlenden Wettbewerb sowie die rein touristische Nutzung der Bergbahnen (Dt. Bundestag 1978, S. 63). Im Gesetzgebungsverfahren 2007 / 2008 wurde das Gesetz sodann schlicht damit begründet, dass man mit der Einführung dem Anliegen des Bundesrates Rechnung trage (Dt. Bundestag 2007, S. 23).

Die Ermäßigung für den Schienenfernverkehr erfolgte im Rahmen des „Klimaschutzprogramms 2030“ der Bundesregierung. Ziel ist es, das gegenüber dem Kraftfahrzeug weniger klimaschädliche Bahnfahrten im Fernverkehr attraktiver zu gestalten und so den Verkehr auf die Schiene zu verlagern (Dt. Bundestag 2019a, 2019b). Die Deutsche Bahn hat die Steuerermäßigung initial an ihre Kunden weitergegeben.<sup>121</sup> Es ist nicht auszuschließen, dass die Steuererleichterung anschließend den Spielraum der Deutschen Bahn für Preiserhöhungen erweitert hat und sie diesen Spielraum auch genutzt haben könnte.

#### **4.4.1.3 Aufkommenswirkungen der Steuervergünstigung**

Für die Quantifizierung der Steuermindereinnahmen für die Personenbeförderung im Nahverkehr und im Schienenfernverkehr wurden Daten der Umsatzsteuervoranmeldungen herangezogen. Unter der Annahme, dass keine Verhaltensanpassungen erfolgen und die Steuer vollständig überwältigt wird, steigen auch hier die Steuermindereinnahmen über die kommenden Jahre auf voraussichtlich bis zu 2,45 Mrd. Euro im Jahr 2026 an (siehe Tabelle 10).

---

<sup>121</sup> Frye, in: Rau/Dürrwächter, UStG, 208. Lieferung, 2/2024, § 12 Abs. 10 Rn. 20.

**Tabelle 10: Steuermindereinnahmen (in Mrd. Euro) für Personenbeförderung im Nahverkehr und im Schienenfernverkehr**

	2022	2023	2024	2025	2026
<b>Steuermindereinnahmen (in Mrd. €)</b>	<b>2,04</b>	<b>2,16</b>	<b>2,26</b>	<b>2,35</b>	<b>2,45</b>

Quelle: 30. Subventionsbericht des Bundes (BMF, 2025a).

**Anmerkungen:** Für die Schätzung der Steuermindereinnahmen wird eine vollständige Weitergabe der Umsatzsteuersenkung auf die Preise in der Personenbeförderung im Nahverkehr und Schienenfernverkehr angenommen.

#### 4.4.2 Instrumentelle Eignung

##### Effektivität

Die Zielsetzung dieser Subvention besteht aus zwei wesentlichen Elementen: Umwelt und Verteilung. In Bezug auf die Umwelt stellt die reduzierte Besteuerung des Personenverkehrs auf der Schiene eine effektive Maßnahme dar. Zum einen kann von einer zumindest teilweisen Weitergabe der Steuermindereinnahmen an Verbrauchspreise ausgegangen werden (siehe dazu Abschnitt 4.4.5). Dies vermindert die relativen Preise des Schienenverkehrs in Relation zum privaten Kraftfahrzeug. Der dadurch entstehende verminderte Individualverkehr trägt eindeutig zur Reduzierung von Treibhausgasemissionen bei. Jedoch gilt dies nicht für die Ermäßigung bei Taxen (Ismer 2010, S. 226).

Bezüglich der verteilungspolitischen Zielsetzung stellt die Reduzierung im Nahverkehr eine effektive Maßnahme dar, Haushalte mit geringerem Einkommen zu unterstützen. Aus der Verteilungsanalyse in Abschnitt 4.4.3 geht hervor, dass einkommensschwache Haushalte relativ zu ihrem Einkommen deutlich mehr für Personennahverkehr ausgeben als einkommensstärkere Haushalte. Die absoluten Ausgaben sind mit Ausnahme der höchsten Einkommensgruppen sehr konstant. Somit lässt sich abschließend beurteilen, dass die Steuersatzreduzierung im Nahverkehr einen wirksamen Beitrag zu ihrem Teilziel des sozialen Ausgleichs leistet.

##### Effizienz

Hinsichtlich der Verteilungswirkung ist die flächendeckende Steuerermäßigung im Personennah- und -Fernverkehr in ihrer Zielgenauigkeit begrenzt, da sie unabhängig von der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit allen Nutzern zugutekommt. Obwohl die empirischen Analysen auf eine stärkere relative Betroffenheit von Personen mit niedrigem Einkommen hinweisen, bleiben die absoluten Ausgaben im Nahverkehr konstant oder steigend sogar. Für den

Fernverkehr gibt es diesbezüglich keine Daten, im Allgemeinen ist hier mit höheren Ausgaben in einkommensstärkeren Haushalten zu rechnen. Somit könnten alternative Instrumente wie Sozialtransfers, Anpassungen des Einkommensteuertarifs oder gar gezielte Mobilitätszuschüsse eine zielgerichtete Unterstützung von einkommensschwachen Haushalten ermöglichen (siehe dazu auch Ismer, 2010, S. 227). Vor diesem Hintergrund ist die Effizienz der Steuerermäßigung zur Erreichung der Verteilungsziele im Vergleich zu alternativen Maßnahmen als eingeschränkt zu beurteilen.

Hinsichtlich der umweltpolitischen Ziele stellt sich allgemein die Frage, wie preissensibel Reisende auf eine Änderung des relativen Preises des Schienenverkehrs zu alternativen Verkehrsträgern reagieren. Einige Studien mit einem kurzen Beurteilungshorizont weisen überwiegend geringe Effekte auf (CASE et al. 2014, Liebensteiner et al. 2024). Im Allgemeinen werden Änderungen der relativen Preise, welche zugrundeliegende Externalitäten widerspiegeln (in diesem Fall die Emissionen des überwiegend durch Autos getriebenen Individualverkehrs) jedoch als sehr wirksames Instrument zur langfristigen Änderung des Konsumverhaltens angesehen. Insofern gibt es keine starken Indizien gegen die Effizienz der Steuerreduzierung zur Erreichung des umweltpolitischen Ziels.

### 4.4.3 Verteilungseffekte

Die Verteilungsanalyse ist durch die Grundlagen der EVS 2018 limitiert. Die Statistik erhebt Daten zum Personentransport nicht differenziert nach Nah- und Fernverkehr. Im Jahr 2018 war nur der Nahverkehr ermäßigt besteuert, während der Fernverkehr normalbesteuert war. Es ist daher nicht möglich, eine Verteilungsanalyse direkt durchzuführen.

Um dennoch eine Einschätzung über mögliche Verteilungswirkungen zu erhalten, werden Annahmen über den Personenverkehr getroffen, um diesen in Nah- und Fernverkehr aufteilen zu können.

Für den Nahverkehr existieren Monats- oder Jahrestickets, welche den monatlichen Ausgaben ein rationales Maximum setzen. Daher wird angenommen, dass keine Person pro Monat mehr als diesen Betrag ausgibt. Zusätzlich gilt die Annahme, dass Kinder unter sechs Jahren keine Ausgaben für den Nahverkehr verursachen. Durch die Angaben der Anzahl an Personen und deren Alter pro Haushalt ist es möglich, den hypothetischen Maximalbetrag zu errechnen.

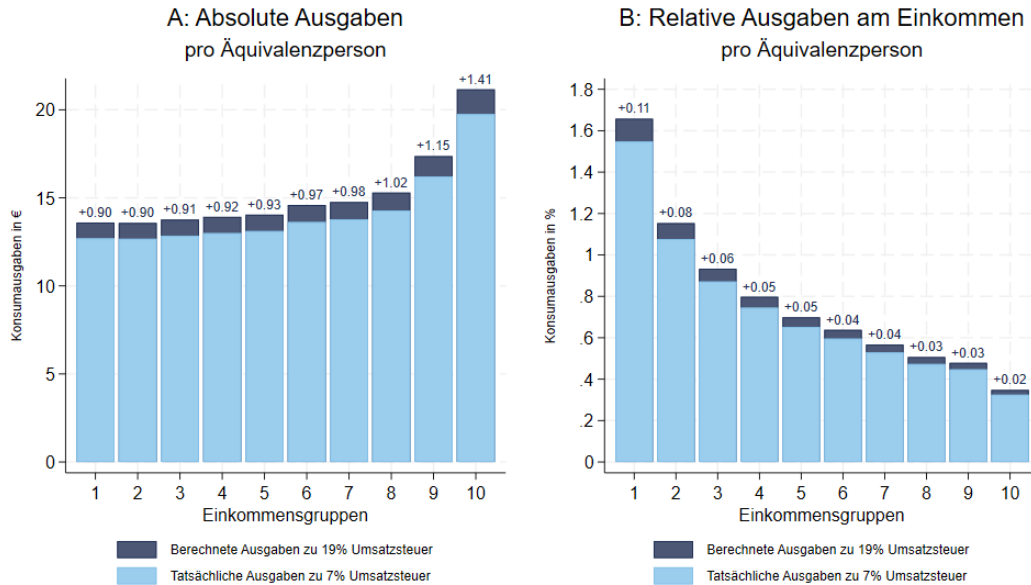
nen, der pro Haushalt für den Nahverkehr anfällt. Von den gesamten Personentransportausgaben wird maximal dieser Betrag abgezogen. Wenn Haushalte pro Person pro Monat weniger als diesen Betrag ausgeben, werden deren gesamte Ausgaben als Nahverkehrsausgaben verbucht, während bei Haushalten mit mehr Personentransportausgaben pro Person pro Monat die nach Abzug des Maximalbetrags verbleibenden Ausgaben dem Fernverkehr zugeschrieben werden. Die Annahme, dass Personen nicht mehr als den Monatsticketpreis ausgeben, ist plausibel. Es ist allerdings möglich, dass Personen weniger als den Monatsticketpreis ausgeben. Solange Personen keine Ausgaben für den Fernverkehr haben, werden die Ausgaben für den Nahverkehr durch die Annahmen weiterhin korrekt spezifiziert. Wenn Personen allerdings Ausgaben für den Fernverkehr haben, aber weniger als den Maximalbetrag für den Nahverkehr ausgeben, dann wird der Konsum des Nahverkehrs überschätzt. Als Monatsticketpreis werden 50 €<sup>122</sup> angenommen. Sowohl die Datengrundlage der EVS als auch Informationen bezüglich Heterogenität der Monatsticketpreise lassen keine weitere Differenzierung über beispielsweise unterschiedliche Ticketpreise pro Region zu, weshalb vereinfacht von einem einheitlichen Preis ausgegangen werden muss.

Basierend auf dieser Berechnung ergeben sich die Konsumausgaben für den Nahverkehr in Abbildung 8. Die Ergebnisse implizieren, dass reichere Haushalte absolut mehr für den Nahverkehr ausgeben als ärmere. Da der Gradient allerdings flach ausfällt, ergeben sich relativ zum Einkommen höhere Ausgaben für ärmere Haushalte als für reichere. Die Steuerentlastung der Ermäßigung kommt daher relativ gesehen stärker den ärmeren Haushalten zugute. Diesen Simulationsergebnissen zufolge erzielt die Steuerermäßigung des Nahverkehrs ihr verteilungspolitisches Ziel.

---

<sup>122</sup> Eine alternative Annahme von 80 € als Durchschnittspreis für ein Monatsticket führt zu ähnlichen Ergebnissen und der gleichen Interpretation, dass ärmere Haushalte relativ am Einkommen gemessen mehr für den Nahverkehr ausgeben, als reichere Haushalte, sodass eine Ermäßigung gerechtfertigt werden kann.

**Abbildung 8: Konsumausgaben öffentlicher Personennahverkehr nach Einkommen und Steuersätzen**

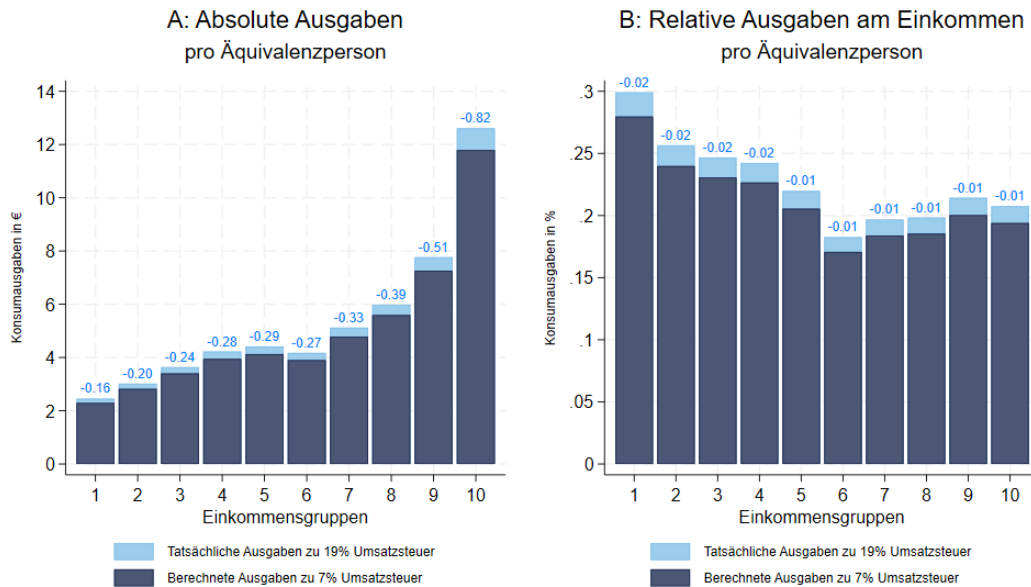


**Quelle:** Eigene Berechnung basierend auf Daten der EVS 2018 (FDZ, 2018)

**Anmerkungen:** Dargestellt werden monatliche Konsumausgaben absolut (A) und relativ am Einkommen (B) pro Nettoäquivalenzperson für Personennahverkehr, gruppiert nach Dezilen des Nettoäquivalenzeinkommens. Gezeigt sind die bisherigen Konsumausgaben im Status quo und die Änderungen bei einer hypothetischen Erhöhung der Umsatzsteuer von 7 % auf 19 % mit 20 % Elastizität und mit 80 % Steuerüberwälzung.

Im Fernverkehr zeigt sich absolut ein stärkerer Gradient, da die einkommensstärkeren Einkommensgruppen deutlich mehr für den Fernverkehr ausgeben als einkommensschwächere. Relativ zum Einkommen fällt die Entlastung durch die Steuerermäßigung für ärmere Haushalte weiterhin etwas stärker aus als für reichere.

**Abbildung 9: Konsumausgaben öffentlicher Personenfernverkehr nach Einkommen und Steuersätzen**



**Quelle:** Eigene Berechnung basierend auf Daten der EVS 2018 (FDZ, 2018)

**Anmerkungen:** Dargestellt werden monatliche Konsumausgaben absolut (A) und relativ am Einkommen (B) pro Nettoäquivalenzperson für Personenfernverkehr, gruppiert nach Dezilen des Nettoäquivalenzeinkommens. Gezeigt sind die bisherigen Konsumausgaben im Status quo und die Änderungen bei einer hypothetischen Senkung der Umsatzsteuer von 19 % auf 7 % mit 20 % Elastizität und mit 80 % Steuerüberwälzung.

Die Steuerermäßigung des öffentlichen Personenverkehrs ist hinsichtlich ihrer Verteilungswirkungen somit für den Nahverkehr überzeugender zu begründen als für den Fernverkehr.

#### 4.4.4 Sektorale Verzerrung und grenzüberschreitender Wettbewerb

##### 4.4.4.1 Heterogenität der Steuersätze in der EU

Tabelle 11 zeigt, dass es beim ermäßigten Umsatzsteuersatz für die Personenbeförderung im Nahverkehr und im Schienenfernverkehr starke Unterschiede zwischen den EU-Mitgliedstaaten gibt. Während einige Mitgliedstaaten keinerlei Ermäßigung vorsehen, werden in Luxemburg (3 %), Ungarn (5 %) und Zypern (5 %) vergleichsweise niedrige Umsatzsteuersätze erhoben oder es gilt eine Steuerbefreiung wie in Dänemark. Darüber hinaus variiert der Umfang der Beförderungsmittel, die dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen, erheblich. So beschränkt Österreich den ermäßigten Steuersatz auf den Flugverkehr, während es in Italien sowie Zypern je nach lokalem Beförderungsmittel zu unterschiedlich hohen Ermäßigungen kommt.

**Tabelle 11: Steuersätze auf Personenbeförderung im Nahverkehr und im Schienenfernverkehr in EU-Mitgliedsstaaten (Stand: 01.08.2025)**

EU-Mitgliedstaat	Allgemeiner Satz	Steuersatz für ÖPNV, Schienenbahnverkehr	Max. Entlastung
Belgien	21 %	6 %	15 %-Punkte
Bulgarien	20 %	20 %	-
Dänemark	25 %	freigestellt	-
Deutschland	19 %	7 %	-
Estland	24 %	24 %	-
Finnland	25,5 %	14 %	11,5 %-Punkte
Frankreich	20 %	10 %	10 %-Punkte
Griechenland	24 %	13 %	11 %-Punkte
Irland	23 %	23 %	-
Italien	22 %	10 % (5 %)	12 %-Punkte
Kroatien	25 %	25 %	-
Lettland	21 %	12 %	9 %-Punkte
Litauen	21 %	9 %	12 %-Punkte
Luxemburg	17 %	3 %	14 %-Punkte
Malta	18 %	freigestellt	-
Niederlande	21 %	9 %	12 %-Punkte

## Evaluation verschiedener Umsatzsteuerermäßigungen

Österreich	20 %	13 % (Flugverkehr)	7 %-Punkte
Polen	23 %	8 %	15 %-Punkte
Portugal	23 %	6 %	17 %-Punkte
Rumänien	19 % (21 %)	19 % (21 %)	-
Schweden	25 %	6 %	19 %-Punkte
Slowakei	23 %	23 %	-
Slowenien	22 %	9,5 %	12,5 %-Punkte
Spanien	21 %	10 %	11 %-Punkte
Tschechien	21 %	12 %	9 %-Punkte
Ungarn	27 %	5 %	22 %-Punkte
Zypern	19 %	5 % (9 %)	10 %-Punkte

**Quelle:** IBFD VAT Rates Tables, Stand 1.10.2025.

**Anmerkungen:** In Zypern greifen 5 % für lokalen ÖPNV mit Bussen und 9 % für Stadt- / Vorort- / Überlandtaxi Touristen- / Ausflugs- und Überlandbusse. In Italien greifen die 5 % für die städtische Personenbeförderung auf dem Wasserweg.

### 4.4.4.2 Internationaler Wettbewerb

Eine internationale Wettbewerbsverzerrung durch ermäßigte Umsatzsteuersätze ist weder im Personennahverkehr noch im Personenfernverkehr mit der Schiene ersichtlich. Die Beförderung im Personennahverkehr ist eine ausschließlich lokal begrenzte Dienstleistung. Aufgrund des äußerst geringen Anteils des Personennahverkehrs an den Gesamtreisekosten (siehe das fiktive Reisebeispiel in Abschnitt 4.2.4), sollte die Besteuerung dieser Dienstleistung keine Rolle bei der Auswahl des Reiseziels spielen.

Zwar ist die Bemessungsgrundlage im Personenfernverkehr und damit die potenzielle Ermäßigung deutlich größer, jedoch ist auch hier keine erhebliche Verzerrung zu erwarten. Die Besteuerung von Fernreisekosten hat Auswirkung auf die individuelle Reisegestaltung, sollte aber die Auswahl des Reiseziels nicht wesentlich beeinflussen. Interessiert sich eine Familie für eine Italienrundreise, wird sie kaum aufgrund der ermäßigten Besteuerung des Schienenverkehrs in Deutschland stattdessen eine Deutschlandrundreise unternehmen. Etwas anderes gilt für die Frage, mit welchem Verkehrsmittel – Bahn, eigener PKW, Bus, Mietwagen oder Flugzeug – die Rundreise unternommen wird. Dies betrifft jedoch ausschließlich die Verkehrsmittelwahl im Inland und sollte keinen Einfluss auf den internationalen Wettbewerb haben.

#### 4.4.4.3 Sektorale Verzerrungen im Inland

Die ermäßigte Umsatzbesteuerung führt sowohl im Nah- als auch im Fernverkehr zu Wettbewerbsverzerrungen, die nur teilweise durch die umweltpolitische Zielsetzung zu rechtfertigen ist. Im Personennahverkehr wird die Nutzung von Mietwagen und Plattformvermittlern wie beispielsweise Uber gegenüber der Beförderung mittels Taxen steuerlich benachteiligt. Die auf unterschiedlichen Beförderungspflichten begründete Differenzierung ist zwar im Sinne des Neutralitätsgrundsatzes rechtlich zulässig (siehe Abschnitt 4.4.6), trägt jedoch zu einer Verzerrung von aus Verbrauchersicht gleichartigen Leistungen bei.

Gleiches gilt für die Personenbeförderung im Fernverkehr: Sowohl der Fernzug als auch der Fernbus dienen beide der Personenbeförderung über größere Entfernungen. Beide Verkehrsmittel ermöglichen überregionales Reisen, sind regelmäßig getaktet und erlauben beispielsweise Sitzplatzreservierungen. Auch bei bestimmten Serviceelementen wie etwa der Nutzung von WLAN oder auch die Gepäckmitnahme zeigen sich Parallelen. Auch ökologisch erscheinen beide Leistungen aufgrund der geringen Emissionen von Fernbussen pro Personenkilometer vergleichbar. Zudem bedienen sowohl Fernbusse als auch Fernzüge beide unzweifelhaft das Bedürfnis der Bevölkerung nach überregionaler Mobilität, wie etwa Urlaubsreisen oder auch einfach nur die Verbindung zwischen zwei Städten. Beide Leistungen sind darauf ausgerichtet, eine möglichst komfortable und direkte Beförderung zu ermöglichen. Es kann daher argumentiert werden, dass beide Leistungen insgesamt als ähnlich in ihren Eigenschaften gelten können, dieselben Mobilitätsbedürfnisse abdecken und damit für den Durchschnittsverbraucher als gleichartig anzusehen sind.

#### 4.4.5 Positive Externalitäten

Der Schienenverkehr erzeugt deutliche positive Externalitäten, da er im Vergleich zum Individualverkehr Straßenüberlastung, Verkehrsunfälle und Treibhausgasemissionen reduziert (Parry und Small, 2009). Eine Senkung der Mehrwertsteuer auf Schienenverkehrsdienstleistungen könnte daher helfen, diese ökologischen und gesellschaftlichen Vorteile zu internalisieren, indem Bahnreisen im Wettbewerb mit weniger nachhaltigen Verkehrsmitteln attraktiver werden.

Empirische Daten aus Deutschland deuten darauf hin, dass Änderungen der Mehrwertsteuer auf Fernreisen mit der Bahn erhebliche Auswirkungen auf die Ticketpreise haben (Sieg und Wessel, 2022). Andererseits sind die Belege dafür, dass Preisunterschiede zu starken Substitutionseffekten führen, begrenzt (CASE et al. 2014), obwohl im Nah- und Pendlerverkehr die Substitution des Autos durch die Bahn am unmittelbarsten ist, wie Daten aus Deutschland nahelegen (Liebensteiner et al., 2024). Die Rechtfertigung für eine Steuersenkung ist daher gegeben, jedoch sollte diese gezielt gestaltet werden und vor allem umweltfreundliche Verkehrsmittel berücksichtigen.

### 4.4.6 Rechtliche Beurteilung und Abgrenzungsprobleme

#### 4.4.6.0 Vorgaben höherrangigen Rechts

##### *Unionsrecht*

Die Ermäßigung beruht auf Art. 98 Abs. 2 i.V.m. Anhang III Nr. 5 MwStSystRL. Danach dürfen die Mitgliedstaaten einen ermäßigten Steuersatz für die Beförderung von Personen und deren mitgeführten Gegenständen vorsehen. Unionsrechtlich ist damit keine Beschränkung auf den Nahverkehr erforderlich, sodass die nationale Regelung insoweit hinter dem möglichen Begünstigungsumfang zurückbleibt. Umstritten ist allerdings, ob sie durch die Begünstigung der Beförderung im Fährverkehr über den zulässigen Rahmen hinausgeht. Bis Ende 2019 galt die Ermäßigung im Fährverkehr gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG a.F. nach einhelliger Auffassung in der Literatur auch für die reine Güterbeförderung, da der Wortlaut ausdrücklich nicht auf die Personenbeförderung beschränkt war.<sup>123</sup> Mit der Neufassung zum 1. Januar 2020 wurde das Tatbestandsmerkmal „Beförderung von Personen“ an den Anfang der Vorschrift gestellt und damit gewissermaßen vor die Klammer gezogen. Es liegt jedenfalls nahe, dass es somit für sämtliche danach genannten Verkehrsarten einschließlich des Fährverkehrs gelten soll. Auch unter Berücksichtigung einer richtlinienkonformen Auslegung erscheint dieses Verständnis nur folgerichtig, da Anhang III Nr. 5 MwStSystRL ausschließlich eine Begünstigung

---

<sup>123</sup> Siehe hierzu ausführlich, Frye (2020, S. 169 ff.) mit Verweisen auf die damalige Kommentarliteratur. Damit verstieß § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG a.F. in der vorgenannten Auslegung gegen die unionsrechtlichen Vorgaben, da hierdurch der von Art. 98 MwStSystRL vorgegebene Rahmen überschritten wurde.

der Personenbeförderungen samt mitgeführtem Gepäck vorsieht, nicht jedoch der reinen Güterbeförderung. Gleichwohl hält ein Teil der Literatur daran fest, dass der Gesetzgeber mit der Neufassung keine inhaltliche Änderung beabsichtigt habe.<sup>124</sup> Ob mit der sprachlichen Neustrukturierung tatsächlich eine vollständige unionsrechtliche Harmonisierung bezweckt war, bleibt letztlich offen. Die anhaltenden Meinungsunterschiede zeigen jedoch, dass der Neufassung keine eindeutige Klarstellung gelungen ist. Im Interesse der Rechtsklarheit und zur Vermeidung weiterer Auslegungsunsicherheiten erscheint daher eine redaktionelle Überarbeitung des Gesetzeswortlauts geboten.

### ***Bedenken an der unionsrechtlichen Zulässigkeit***

a) § 12 Abs. 2 Nr. 10 lit. a UStG begünstigt nur die Beförderung im genehmigten Linienverkehr, nicht jedoch andere regelmäßig durchgeführte Beförderungsleistungen ohne Linienverkehrsgenehmigung. Der BFH hat diese Differenzierung für unionsrechtlich zulässig erachtet.<sup>125</sup> Die mit dem genehmigten Linienverkehr verbundenen Betriebs- und Beförderungspflichten nach §§ 21, 22 PBefG stellen konkrete und spezifische Anforderungen dar, die geeignet sind, eine unterscheidbare Teilleistung innerhalb der in der MwStSystRL genannten Kategorie zu definieren. Die Differenzierung verletze auch nicht den Neutralitätsgrundsatz, da der Durchschnittsverbraucher den genehmigten Linienverkehr auch aufgrund der öffentlich-rechtlichen Verpflichtung nicht als gleichartig mit ungeordnetem oder rein gewerblich betriebenen Verkehr wahrnehme.<sup>126</sup>

b) Auch die Beschränkung auf die Personenbeförderung unter Ausschluss der Beförderung mit Mietwagen (einschließlich Plattformvermittlern wie Uber oder Bolt), wird durch nationale Beförderungspflichten begründet. Taxen unterliegen insbesondere der Betriebspflicht sowie einer tariflichen Preisbindung (§§ 47, 51 PBefG), während für Mietwagen insbesondere keine Pflicht besteht, jeden Fahrgast zu jedem Zeitpunkt zu befördern. Diese Unterschiede rechtfertigen es, den Mietwagenverkehr trotz einer funktionalen Ähnlichkeit nicht

---

<sup>124</sup> Etwa Sternberg, in: Wäger, UStG, 2. Aufl. 2022, § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG, Rn. 2, 14; a.A. Frye (2020, S. 170 f.).

<sup>125</sup> BFH, Urt. v. 18.11.2015 - XI R 32/14 = UR 2016, 361 Rz. 29 ff.

<sup>126</sup> BFH, Urt. v. 18.11.2015 XI R 32/14 = UR 2016, 361, Rz. 31.

als gleichartig i.S.d. Neutralitätsgrundsatzes zu behandeln, da aus Sicht des Verbrauchers relevante Unterschiede im Zugang zur Leistung und deren Verlässlichkeit bestehen.<sup>127</sup> Auch insoweit liegt daher eine unionskonforme selektive Besteuerung vor.

c) Umstrittener ist hingegen die selektive Begünstigung des Schienenfernverkehrs. Während dieser dem ermäßigten Steuersatz unterliegt, gilt für den Linienbusverkehr weiterhin der Regelsteuersatz.

Zulässig ist eine selektive Steuerermäßigung nur, wenn ein konkreter und spezifischer Aspekt der unter Anhang III fallenden Kategorie von Leistungen herausgelöst wird. Diese Voraussetzung dürfe im Hinblick auf den Schienenverkehr erfüllt sein.<sup>128</sup> Die Beförderung mittels Eisenbahn unterscheidet sich bereits infrastrukturell deutlich von anderen Verkehrsarten. Es handelt sich um die einzige Form der Personenbeförderung, die auf einem eigenen, exklusiven Schienennetz erfolgt, für dessen Nutzung regelmäßig ein Trassenentgelt entrichtet werden muss. Die Schieneninfrastruktur ist zudem flächendeckend überregional ausgebaut und wird an Knotenpunkten über zentral gelegene Bahnhöfe erschlossen. Zusätzlich unterliegt sowohl der Zugang zu Eisenbahnanlagen als auch die zu entrichtenden Entgelte der Kontrolle der Bundesnetzagentur (§§ 54 ff. ERegG). Diese infrastrukturellen und rechtlichen Besonderheiten erlauben es, den Schienenfernverkehr als eigenständigen Aspekt der Personenbeförderung im Sinne des Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL anzusehen.

Problematischer erscheint hingegen, ob durch die unterschiedlichen Steuersätze ein Verstoß gegen das Neutralitätsgebot vorliegt, also ob es sich beim Schienenfernverkehr und dem Linienbusfernverkehr um wirtschaftlich gleichartige Leistungen handelt. Hierfür ist zu prüfen, ob die betreffenden Leistungen ähnliche Eigenschaften aufweisen, denselben Bedürfnissen des Durchschnittsverbrauchers dienen und etwaige bestehende Unterschiede die Wahlentscheidung des Verbrauchers nicht erheblich beeinflussen. Dabei stellt der EuGH klar, dass es für die Beurteilung nicht erforderlich ist, dass die Leistungen tatsächlich miteinander im Wettbewerb stehen.<sup>129</sup>

---

<sup>127</sup> BFH, Urt. v. 2.7.2014 - XI R 22/10, BStBl. II 2015, 416.

<sup>128</sup> Küffner und Zugmaier (2019, S. 2609, 2611), auch zur nachfolgenden Argumentation.

<sup>129</sup> EuGH, Urt. v. 10.11.2011 – C-259/10. C-260/10, Rn. 34.

Ob Fernbus- und Schienenfernverkehr ähnliche Eigenschaften aufweisen und damit als gleichartig zu beurteilen sind, wurde bereits im Rahmen der sektoralen Verzerrungen ausführlich dargestellt (Abschnitt 4.4.4). Danach weisen beide Verkehrsmittel zwar einige ähnliche Eigenschaften auf, unterscheiden sich jedoch insbesondere im Hinblick auf die genutzte Infrastruktur. In der juristischen Literatur wird besonders aufgrund dieser Unterschiede wohl überwiegend die Gleichartigkeit verneint.<sup>130</sup> Die endgültige Entscheidung obliegt letztlich der Rechtsprechung.

### **Verfassungsrechtliche Vorgaben**

Auch wenn die selektive Begünstigung unionsrechtlich zulässig ist / sein sollte, muss sie auch den nationalen verfassungsrechtlichen Anforderungen entsprechen. Die Ermäßigung nur für den Schienenfernverkehr stellt eine Durchbrechung der grundsätzlichen Belastungsentscheidung der Umsatzsteuer dar. Der Gesetzgeber verfolgt mit der Ermäßigung ausdrücklich umweltpolitische Ziele, welche bereits mit Blick auf Art. 20a GG einen legitimen Zweck darstellen (Erwer und Thienel 2019, S. 21). Bei der Verwirklichung dieses Lenkungsziels ist der Gesetzgeber jedoch auch hier an eine folgerichtige Ausgestaltung gebunden. Nach der Gesetzesbegründung soll die Steuerermäßigung die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel attraktiver machen, um so eine umweltfreundlichere Alternative zum Individualverkehr mit Kraftfahrzeugen anzubieten (Dt. Bundestag 2019a, 2019b). Auch der Linienfernbus stellt grundsätzlich eine solche umweltfreundliche Alternative dar, welche teilweise sogar eine günstigere CO<sub>2</sub> Bilanz aufweist als der Schienenfernverkehr (Umweltbundesamt 2018, S. 10 ff.). Das Umweltbundesamt betont allerdings auch, dass sich mit dem steigenden Anteil erneuerbarer Energien im Strommix die Klimabilanz des Schienenverkehrs weiter verbessern werde und dieser perspektivisch sogar treibhausgasneutral betrieben werden könne. Dies wird bei Fernbussen deutlich schwerer zu erreichen sein.<sup>131</sup> Zudem hat der Gesetzgeber ausdrücklich auf die Einzigartigkeit des Schienennetzes abgestellt. Zwar kann argumentiert werden, dass auch der Fernbusverkehr zur Mobilitätssicherung beiträgt, indem er insbesondere Orte ohne

---

<sup>130</sup> So etwa Küffner und Zugmaier (2019, S. 2609 ff.). A.A. hingegen Kube (2023, § 5).

<sup>131</sup> Umweltbundesamt, <https://www.umweltbundesamt.de/themen/fernbus-statt-auto-schont-luft-klima> (Stand: 08.06.2018).

Schienenanbindung erreicht (Erwer und Thienel 2019, S. 27). Angesichts des weiten Einschätzungs- und Prognosespielraums des Gesetzgebers erscheint die Beschränkung auf den Schienenfernverkehr jedoch verfassungsrechtlich vertretbar.

Unabhängig von der unions- und verfassungsrechtlichen Zulässigkeit ergibt sich jedoch besonders aus rechts- und klimapolitischer Hinsicht ein Wertungswiderspruch. Das Umweltbundesamt hebt hervor, dass gerade der Fernbusverkehr aufgrund der niedrigen Personalkosten Tickets deutlich günstiger anbieten kann als der Schienenfernverkehr.<sup>132</sup> Dies könnte für zahlreiche Verbraucher einen stärkeren Anreiz darstellen, vom Pkw auf ein umweltfreundlicheres Verkehrsmittel umzusteigen.

Ähnliches gilt für die Unterscheidung zwischen Taxen und Mietwagenvermietung (Plattformen wie z.B. Uber). Dies stellt zwar eine Ungleichbehandlung dar, diese ist jedoch sachlich gerechtfertigt. Der Gesetzgeber hat die Steuerermäßigung an die besondere Stellung des Taxiverkehrs geknüpft, der anders als die Mietwagen umfassenden rechtlichen Verpflichtungen unterliegt (siehe hierzu auch schon Abschnitt 4.4.6). Dies rechtfertigt eine unterschiedliche Behandlung. Zudem ist die Regelung auch folgerichtig ausgestaltet. So werden Mietwagenfahrten dort, wo sie faktisch denselben Verpflichtungen wie Taxen unterliegen, etwa bei Krankenfahrten aufgrund von Sondervereinbarungen,<sup>133</sup> ausnahmsweise ermäßigt besteuert.

#### **4.4.6.1 Abgrenzungsprobleme und Wertungswidersprüche:**

In der Vergangenheit haben sich die Gerichte wiederholt mit der Auslegung und dem Anwendungsbereich von § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG beschäftigt. Streitfällig war etwa die Einordnung von Stadtrundfahrten, die teilweise dem Gelegenheitsverkehr zugeordnet wurden, da sie vornehmlich touristischen Zwecken dienen. Der BFH hat jedoch klargestellt, dass es für die Ermäßigung allein auf die tatbestandlichen Voraussetzungen des genehmigten Linienverkehrs nach §§ 42 ff. PBefG ankommt und der Beförderungszweck insoweit unerheblich sei. Ähnlich umstritten war die Frage, ob regelmäßig eingesetzte Werksbusse zur Beförderung

---

<sup>132</sup> Umweltbundesamt, <https://www.umweltbundesamt.de/themen/fernbus-statt-auto-schont-luft-klima> (Stand: 08.06.2018).

<sup>133</sup> BFH, Urt. v. 2.07.2014, XI R 39/10 – BStBl 2015 II S. 421.

von Arbeitnehmern einen genehmigten Linienverkehr darstellen und damit von der Ermäßigung profitieren.

Zudem stellte sich wiederholt die Frage, ob bestimmte Leistungen überhaupt als “Beförderung” im Sinne der Norm anzusehen sind. Der BFH hat dies etwa für Draisinenfahrten, bei denen die Fahrgäste das Fortbewegungsmittel selbst antreiben, ebenso wie für Sommerrodelbahnen und Skihallenlifte verneint, da hier der Freizeit- bzw. Erlebnischarakter im Vordergrund steht und nicht die Beförderung als eigenständige Leistung.<sup>134</sup>

Auch wenn die Abgrenzungsfragen weitgehend geklärt sind und die Norm zudem unions- und verfassungsrechtlich insgesamt keine Bedenken aufwirft, führt doch die Privilegierung einzelner Personenbeförderungsarten zu Wertungswidersprüchen. Bereits im Rahmen der sektoralen Verzerrungen im Inland (5.4.4.3.) ist darauf hingewiesen worden, dass sich für den Verbraucher die Beförderungsleistung bei Taxen und Mietwagenvermittlungsplattformen nur geringfügig unterscheidet. Dies gilt umso mehr, als dass beide Formen typischerweise der Alltagsmobilität dienen und zunehmend über die gleichen Plattformen oder Apps gebucht werden können. Jedenfalls steuerpolitisch erscheint dies wenig konsistent.

---

<sup>134</sup> BFH, Urt. V. 6.12.2012 - VR 36/11 – juris Rn. 17.

4.4.7 Subventionskennblatt

<b>Subventionskennblatt</b>					
Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Personenbeförderung im Personennahverkehr					<b>4</b>
<b>1 Maßnahme, Zielsetzung und Aufkommenswirkung der Subvention</b>					
<b>Rechtsgrundlage:</b> § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG				<b>Befristung:</b> keine	
<b>Subventionsvolumen</b> (Mio. Euro)	2022	2023	2024	2025	2026
	2.040	2.160	2.260	2.350	2.445
<b>Zielsetzung der Steuervergünstigung</b>				<b>Beurteilung: 3 Punkte</b>	
Die Maßnahme wurde mit der Begründung eingeführt, sowohl Sozialpolitik als auch Umweltwirkung zu fördern. Bei der Sozialpolitik soll einkommensschwachen Haushalten die Mobilität erleichtert werden, bei der Umweltpolitik soll der Schienenverkehr in Relation zum motorisierten Individualverkehr begünstigt werden.					
<b>2 Ergebnisse der weiteren Evaluationskriterien</b>					
<b>Instrumentelle Eignung</b>				<b>Beurteilung: 3 Punkte</b>	
<b>Effektivität:</b> Die Umweltwirkung wird prinzipiell durch geringere relative Preise des Schienenverkehrs in Relation zu anderen Verkehrsträgern effektiv erzeugt. Hier ist jedoch auf eine in der kurzen Frist eher geringen Sensibilität der Haushalte auf Preisänderungen hinsichtlich des Mobilitätsverhaltens hinzuweisen. Die sozialpolitische Komponente wird durch die stärkere Nutzung des Nahverkehrs durch einkommensschwache Haushalte erreicht.					
<b>Effizienz:</b> Bezüglich der Umweltwirkung ist die Subvention eine effizientere Maßnahme, da die hervorgerufene Besserstellung des Schienenverkehrs zur Internalisierung von Umweltschäden beiträgt. Bezüglich der sozialpolitischen Komponente wären Anpassungen im Steuer- und Transfersystem effizienter.					
<b>Verteilungseffekte</b>				<b>Beurteilung: 3 Punkte</b>	
Im öffentlichen Personenverkehr zeigt sich relativ ein negativer Zusammenhang zwischen der Entlastung und dem NÄE, sodass einkommensschwächere Gruppen von der Steuerermäßigung stärker begünstigt werden. Dieser Effekt ist im Nahverkehr besonders stark. Diese relative Umverteilungswirkung lässt eine Rechtfertigung der Steuerermäßigung im öffentlichen Personenverkehr zu.					
<b>Sektorale Verzerrungen und grenzüberschreitender Wettbewerb</b>				<b>Beurteilung: 2 Punkte</b>	
Eine internationale Wettbewerbsverzerrung ist aufgrund des lokalen Charakters des Personennahverkehrs sowie der in der Relation zu den Gesamtreisekosten niedrigen Gesamtersparnis im Personenfernverkehr nicht zu erwarten. Jedoch führt die Steuerermäßigung sowohl im Nah- (Schiene und Taxi vs. Plattformmobilität (Uber) und Mietwagen) als auch im Fernverkehr (Bahn- vs. Busreise) zu Verzerrungen.					

<p><b>Positive Externalitäten</b></p> <p>Eine Umsatzsteuersenkung auf Schienenverkehrsdienstleistungen ist aufgrund der erheblichen ökologischen und verkehrsbedingten Externalitäten gerechtfertigt, könnte jedoch gezielter ausgestaltet werden, um insbesondere im Pendlerverkehr eine wirksame Verlagerung vom Auto zur Bahn zu fördern.</p>	<p><b>Beurteilung: 4 Punkte</b></p>
<p><b>Rechtliche Beurteilung und Abgrenzungsprobleme</b></p> <p>Die Ermäßigung sieht sich grundsätzlich keinen verfassungsrechtlichen oder unionsrechtlichen Bedenken ausgesetzt. Einzig die Ermäßigung allein für den Schienenfernverkehr ist unionsrechtlich umstritten, dürfte im Ergebnis jedoch noch unionsrechtskonform sein. Abgrenzungsprobleme treten nur sehr vereinzelt auf.</p>	<p><b>Beurteilung: 3 Punkte</b></p>
<p><b>3 Schlussfolgerungen</b></p>	
<p><b>Gesamtergebnis der Evaluierung</b></p> <p>Unter Abwägung der sechs Kriterien spricht die Evidenz eher für die Beibehaltung des ermäßigten Steuersatzes im Personenverkehr, insbesondere auf der Schiene: Die Maßnahme senkt relativ zu Alternativen die Preise und erreicht damit die Umweltziele effektiv; zugleich profitieren einkommensschwächere Haushalte überproportional, was die Verteilungswirkung stützt. Sektorale Verzerrungen zwischen Verkehrsarten (z.B. Bahn vs. Bus, Taxi / Schiene vs. Plattform / Mietwagen) sind zwar vorhanden, erscheinen aber gegenüber den positiven Externalitäten (Emissions-, Stau- und Lärminderung) nachrangig—zumal eine gezielte Ausgestaltung den Pendlerverkehr stärker auf die Schiene verlagern kann. In der instrumentellen Eignung wird die umweltpolitische Zielsetzung vergleichsweise effizient erreicht. Sozialpolitische Ziele lassen sich ergänzend zielgenauer über das Steuer- und Transfersystem adressieren. In der Gesamtschau ist der reduzierte Steuersatz gerechtfertigt, vorzugsweise mit klarem Fokus auf öffentlichen und klimafreundlichen Verkehr sowie regelmäßiger Evaluierung der Abgrenzung und Verwaltungspraxis.</p>	<p><b>Score: 3,00 Punkte</b></p>

#### 4.5 Steuerermäßigung für kulturelle Leistungen und die Lieferungen von Kunstgegenständen und Sammlungsstücken

Das Umsatzsteuergesetz sieht keine umfassende Kulturförderung im Sinne eines systematischen Förderkonzepts vor. Vielmehr begünstigt es selektiv bestimmte kulturelle Leistungen durch Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen. Die Steuerermäßigungen für kulturelle Leistungen wurden seit Einführung der Mehrwertsteuer 1968 schrittweise erweitert und umfassen heute u.a. folgende Tatbestände:

- § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Anlage 2 Nr. 49, 50 UStG– Waren des Buchhandels und andere Erzeugnisse grafischen Gewerbes sowie Hörbücher
- § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Anlage 2 Nr. 53, 54 UStG – Kunstgegenstände und Sammlungsstücke
- § 12 Abs. 2 Nr. 14 UStG - Überlassungen der in Anlage 2 Nr. 49, 50 UStG bezeichneten Erzeugnisse in elektronischer Form
- § 12 Abs. 2 Nr. 7 a UStG - Ermäßigung kultureller Dienstleistungen
- § 12 Abs. 2 Nr. 7 b UStG - Überlassung von Filmen zur Auswertung und Vorführung
- § 12 Abs. 2 Nr. 7 c UStG - Ermäßigung für die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten aus dem Urheberrechtsgesetz
- § 12 Abs. 2 Nr. 7 d UStG – Zirkusvorführungen, die Leistungen aus der Tätigkeit als Schausteller sowie unmittelbar mit dem Betrieb des zoologischen Garten verbundene Umsätze

Die Ermäßigungen können als ein Instrument punktueller, staatlicher Kulturförderung verstanden werden.<sup>135</sup>

##### 4.5.1 Maßnahme, Zielsetzung und Aufkommenswirkung der Subvention

###### 4.5.1.1 Maßnahme

**Bücher:** Gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Anlage 2 Nr. 49 UStG werden Waren des Buchhandels und andere Erzeugnisse des grafischen Gewerbes ermäßigt besteuert. Um eine

---

<sup>135</sup> Vgl. BVerfGE 36, 312 (332); Frye, in Rau/Dürwächter, UStG, 205. Lieferung, 8/2023, § 12 Abs. 2 Nr. 7a Rn. 3.

Gleichstellung mit gedruckten Büchern zu erreichen, wurde eine Ermäßigung auch für Hörbücher eingeführt (Nr. 50). Nicht ermäßigt besteuert werden jugendgefährdende Erzeugnisse sowie Veröffentlichungen, die für Werbezwecke eines Unternehmens herausgegeben werden oder überwiegend Werbezwecken dienen. § 12 Abs. 2 Nr. 14 UStG begünstigt zudem die Überlassung der in Nr. 49 a - e und Nr. 50 bezeichneten Erzeugnisse in elektronischer Form sowie die Bereitstellung eines Zugangs zu solchen Datenbanken, die eine Vielzahl von elektronischen Büchern, Zeitungen oder Zeitschriften oder Teile von diesen enthalten.

**Kunstgegenstände:** Gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Anlage 2 Nr. 53, 54 werden bestimmte Kunstgegenstände sowie bestimmte Sammlungsstücke ermäßigt besteuert. Erfasst werden durch Nr. 53 bestimmte Kunstgegenstände wie Gemälde und Zeichnungen, sofern vollständig mit der Hand geschaffen, sowie Collagen und ähnliche dekorative Bildwerke, Originalstiche,-schnitte und Steindrucke sowie Originalerzeugnisse der Bildhauerkunst aus Stoffen aller Art. Nach Nr. 54 werden zudem bestimmte Sammlungsstücke ermäßigt besteuert. Begünstigt sind insbesondere zoologische, botanische, mineralogische oder anatomische Sammlungen. Nach der Rechtsprechung sind Sammlungsstücke Gegenstände, die verhältnismäßig selten sind, regelmäßig nicht mehr ihrem ursprünglichen Verwendungszweck dienen, einem spezialisierten Handel unterliegen und einen hohen Wert besitzen.<sup>136</sup> Von geschichtlichem Wert sind solche Objekte, die einen charakteristischen Schritt in der Entwicklung menschlicher Errungenschaften dokumentieren.<sup>137</sup>

**Eintrittsberechtigungen:** § 12 Abs. 2 Nr. 7 a UStG regelt die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf die Eintrittsberechtigung für Theater, Konzerte und Museen sowie auf vergleichbare Darbietungen ausübender Künstler. Die Ermäßigung fand sich bereits im Umsatzsteuergesetz von 1968, wobei sich der Anwendungsbereich über die Jahre erweitert

---

<sup>136</sup> EuGH, Urt. v. 10.10.1985 – 200/84 – juris, Ls. 1; EuGH, Urt. v. 10.10.1985 – 252/84, Celex-Nr. 61984CJ0252, Ls.1.

<sup>137</sup> EuGH, Urt. v. 10.10.1985 – 252/84, Celex-Nr. 61984CJ0252, Ls. 2.

hat;<sup>138</sup> zuletzt 2004, als auch Leistungen einzelner ausübender Künstler in den Anwendungsbereich einbezogen wurden.<sup>139</sup> Anlass hierfür war ein Urteil des EuGH, das eine steuerliche Ungleichbehandlung von Solisten als Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität bewertete.<sup>140</sup>

Systematisch betrachtet kommt § 12 Abs. 2 Nr. 7 a UStG lediglich eine Auffangfunktion zu. Vorrang hat die nahezu deckungsgleiche Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 20 a UStG, die u.a. für Leistungen öffentlich-rechtlicher Kultureinrichtungen sowie gleichwertiger privater Einrichtungen gilt,<sup>141</sup> letzterer jedoch nur bei Vorliegen einer Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde. Die Steuerermäßigung greift daher nur in den Fällen, in denen eine solche Genehmigung nicht vorliegt. Für den Unternehmer kann es im Ergebnis vorteilhafter sein, wenn seine Umsätze nicht steuerbefreit, sondern lediglich ermäßigt besteuert werden. Hintergrund ist, dass in diesen Fällen, § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht gilt und mithin der Unternehmer die ihm in Rechnung gestellte Vorsteuer vollständig geltend machen kann. Damit dem Unternehmer jedoch kein faktisches Wahlrecht eingeräumt wird, hat der BFH festgestellt, dass nicht nur der Unternehmer selbst, sondern auch die Finanzbehörde die erforderliche Bescheinigung nach § 4 Nr. 20 Buchst. a) S. 2 UStG beantragen kann.

**Filme:** Gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 7 b UStG wird die Überlassung von Filmen zur Auswertung und Vorführung sowie Filmvorführungen ermäßigt besteuert. Die Ermäßigung gilt jedoch nur für Filme, die nach denen in der Vorschrift genannten Jugendschutzvorschriften gekennzeichnet sind oder vor dem 1.1.1970 erstaufgeführt wurden. Erst auf die Empfehlung des Haushaltsausschusses wurden ab dem 1.1.1994 jugendgefährdende Filme von der Steuerermäßigung ausgenommen (Dt. Bundestag 1993, S. 168).<sup>142</sup>

---

<sup>138</sup> So wurden in das UStG 1980 auch die Leistungen der Kammermusikensembles und Chöre mit in die Ermäßigung aufgenommen, Gesetz zur Neufassung des Umsatzsteuergesetzes und zur Änderung anderer Gesetze (UStG 1980) v. 26.11.1979, BGBl. I 1979, 1953.

<sup>139</sup> Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften (Richtlinien – Umsetzungsgesetz – EURLUmsG) v. 9.12.2004, BGBl. I 2004, 3310.

<sup>140</sup> EuGH, Urt. V. 3.04.2003 - C- 144/00, BStBl II 2003, 679.

<sup>141</sup> Frye, in: Rau/Dürrwächter, UStG, 205. Lieferung, 8/2023, § 12 Abs. 7 a Rn. 4.

<sup>142</sup> Zur Vermeidung einer Ermäßigung für jugendgefährdende Inhalte wurde § 12 Abs. 2 Nr. 7 b UStG mit Wirkung zum 1.1.1994 um den Ausschluss von Filmen ergänzt, die nach § 6 Abs. 3 S. 1 Nr. 1-4 JÖSchG gekennzeichnet sind. Diese Einschränkung erwies sich jedoch als zu weitgehend, da auch ältere Filme ohne Kennzeichnung sowie künst-

Traditionell ist die Filmwirtschaft dreistufig organisiert, mit Vorstufenumsätzen zwischen Filmproduzent, Verleih und Kino sowie der Endstufenleistung der Filmvorführung gegenüber dem Publikum.<sup>143</sup> Die Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 b UStG entfaltet auf der Vorstufe wirtschaftliche Wirkung nur bei Leistungsempfängern ohne Vorsteuerabzugsberechtigung, während sie auf der Endstufe regelmäßig zu einer echten Entlastung führt, da die Leistung gegenüber nicht vorsteuerabzugsberechtigten Endverbrauchern erbracht wird.<sup>144</sup>

**Urheberrechte:** § 12 Abs. 2 Nr. 7 c UStG sieht einen ermäßigten Steuersatz für die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten aus dem Urhebergesetz vor. Durch die konkrete Anknüpfung an das Urhebergesetz ist der Anwendungsbereich erheblich eingrenzt. Nicht erfasst ist etwa die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die auf dem Patentgesetz beruhen.<sup>145</sup>

**Zirkus & Zoo:** § 12 Abs. 2 Nr. 7 d UStG ermäßigt schließlich Zirkusvorführungen, die Leistungen aus der Tätigkeit als Schausteller sowie die unmittelbar mit dem Betrieb der zoologischen Gärten verbundenen Umsätze, sofern diese nicht schon nach § 4 Nr. 20 UStG steuerbefreit sind. Damit kommt § 12 Abs. 2 Nr. 7 d UStG in Bezug auf die Umsätze (privater) zoologischer Gärten ebenso wie bereits § 12 Abs. 2 Nr. 7 a UStG systematisch eine Auffangfunktion zu. Nur die nicht unter § 4 Nr. 20 a UStG fallenden Umsätze der privaten Zoos ohne Bescheinigung der Landesbehörde sind demnach umfasst.

#### 4.5.1.2 Zielsetzung

Die einzelnen Ermäßigungstatbestände lassen sich weitgehend auf eine einheitliche gesetzgeberische Entscheidung zurückführen. Die Umstellung auf das Mehrwertsteuersystem im Jahr 1967 sollte nach der Begründung des Finanzausschusses nicht zu Preissteigerungen für

---

lerisch wertvolle Filme ab 18 Jahren erfasst wurden. Der Gesetzgeber korrigierte dies rückwirkend durch Erweiterung auf § 6 Abs. 3 Nr. 1-5 JÖschG und auf vor 1970 erstaufgeführte Filme, nicht jedoch auf offensichtlich nicht jugendgefährdende aber ungekennzeichnete Filme.

<sup>143</sup> Frye, in: Rau/Dürrwächter, UStG, 206. Lieferung, 10/2023, § 12 Abs. 2 Nr. 7 b Rn. 2.

<sup>144</sup> Frye, in: Rau/Dürrwächter, UStG, 206. Lieferung, 10/2023, § 12 Abs. 2 Nr. 7b Rn.3; allgemein zur Wirkung der Umsatzsteuer auf der Endstufe *Stadie*, in: Stadie, UStG 3. Aufl. 2015, § 12 Rn. 7.

<sup>145</sup> Stapperfend, in: Rau/Dürrwächter, UStG, 198. Lieferung, 3/2022, § 12 Abs. 2 Nr. 7 c UStG Rn. 33.

kulturelle Angebote führen. Zugleich sollten Gewinnschmälerungen der Unternehmen verhindert werden, falls die Abnehmer die höheren Preise infolge des Regelsteuersatzes nicht zahlen würden. Durch niedrige Preise soll Bürgern so ein kulturelles Existenzminimum gesichert werden (vgl. Kruhl 2010, S. 2802). Die Leistungen können infolge der Ermäßigung durch die Unternehmer günstiger angeboten werden.

Durch die Ermäßigung auf Bücher und andere graphische Erzeugnisse werden neben kultur- auch bildungspolitische Ziele verfolgt.<sup>146</sup> Gefördert werden soll das Lesen, also der Konsum geistigen Inhalts.<sup>147</sup> Bis 2019 waren aufgrund von unionsrechtlichen Vorgaben lediglich analoge Medienerzeugnisse auf physischen Trägern erfasst. Diese steuerliche Ungleichbehandlung, die nach Rechtsprechung des EuGH jedoch nicht den Gleichbehandlungssatz verletzte,<sup>148</sup> wurde durch § 12 Abs. 2 Nr. 14 UStG aufgehoben, indem nun auch elektronische Medienerzeugnisse erfasst sind. Im Bundesrat wurde vorgebracht, dass man sich hiervon auch Ressourcenschonung erhoffte (Bundesrat 2019, S. 73). Die Regelung des § 12 Abs. 2 Nr. 7 c UStG dient ebenfalls kulturpolitischen Zielen, knüpft jedoch systematisch an die Rechteverwertung an. Ursprünglich sollten durch die Ermäßigung Nutzungsrechte Urheberrechtlicher Art begünstigt werden, die insbesondere Musik- und Theaterverlage an steuerfreie Orchester und Theater erbringen. Damit sollte verhindert werden, dass der fehlende Vorsteuerabzug dieser Einrichtungen zu einer dauerhaften Kostenbelastung führt. Bis Ende 1981 hatte die Vorschrift kaum eigenständige Bedeutung, da vergleichbare Leistungen bereits durch § 12 Abs. 2 Nr. 5 und Nr. 6 UStG a.F. begünstigt waren. Erst mit deren Wegfall gewann der Tatbestand an praktischer Relevanz. Wirtschaftliche Auswirkungen hat die Vorschrift vor allem gegenüber steuerbefreiten Leistungsempfängern, für die die Umsatzsteuerbelastung eine endgültige Kostensteigerung bedeutet. Maßgebliche Bedeutung ist also die Entlastung des nicht vorsteuerabzugsberechtigten Kulturbetriebs.

---

<sup>146</sup> Schriftl. Bericht des FinAussch., zu BT-Drucks. V/1581, 4; Bericht des BMF, UR 2007, 927 (929).

<sup>147</sup> Frye, in: Rau/Dürwächter, UStG, 208. Lieferung 2024, § 12 Abs. 2 Nr. 14 Rn. 5.

<sup>148</sup> EuGH, Urt. V. 7.3.2017 - C-390/15 – Rn.42 ff. juris.

#### 4.5.1.3 Aufkommenswirkungen der Steuervergünstigung

Auch wenn die Steuermindereinnahmen für kulturelle und unterhaltende Leistungen sowie für die Lieferung von Kunstgegenständen und Sammlungsstücken mehrere Tatbestände aufweisen, werden sie in den Schätzungen des BMF zum 30. Subventionsbericht in einer Kategorie zusammengefasst. So ergeben sich für die Gruppe der Ermäßigungstatbestände Steuermindereinnahmen in Höhe von bis zu 4,32 Mrd. € im Jahr 2026. Darin wird die zum 1. Januar 2025 erfolgte Ausweitung der Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf die Lieferung von Kunstgegenständen und Sammlungsstücken in Höhe von 70 Millionen Euro im Jahr 2025 und 80 Millionen Euro in den Jahren 2026 bis 2028 (Deutscher Bundestag 2024) berücksichtigt.

**Tabelle 12: Steuermindereinnahmen (in Mrd. Euro) für kulturelle und unterhaltende Leistungen sowie auf Kunstgegenstände und Sammlungsstücke**

	2022	2023	2024	2025	2026
<b>Steuermindereinnahmen (in Mrd. €)</b>	<b>3,39</b>	<b>3,90</b>	<b>4,07</b>	<b>4,19</b>	<b>4,32</b>

Quelle: 30. Subventionsbericht des Bundes (BMF, 2025a)

Anmerkung: Für die Schätzung der Steuermindereinnahmen wird eine vollständige Weitergabe der Umsatzsteuersenkung auf die Preise für kulturelle und unterhaltende Leistungen sowie für Kaufpreise für Kunstgegenstände und Sammlungsstücke angenommen.

#### 4.5.2 Instrumentelle Eignung

##### Effektivität

Die Begründung für die Steuerermäßigung im kulturellen Bereich liegt in der Förderung der Kultur und allgemeinen Bildung der Bevölkerung. Die Steuersatzermäßigung sollte in einem ersten Schritt zu günstigeren relativen Preisen von Büchern und kulturellen Erzeugnissen bzw. Eintrittten sowie zu einer Besserstellung der Unternehmen führen, die mit der Erzeugung dieser Güter und Dienstleistungen verbunden sind. Dies sollte dann die Menge der konsumierten kulturellen Erzeugnisse erhöhen und auf diese Weise der Kultur und Bildung der Bevölkerung dienen. Die Maßnahme kann sich somit zumindest prinzipiell auf einen plausiblen Wirkungsmechanismus berufen und folglich grundsätzlich als eine effektive Förderung von Kultur und Bildung betrachtet werden.

## **Effizienz**

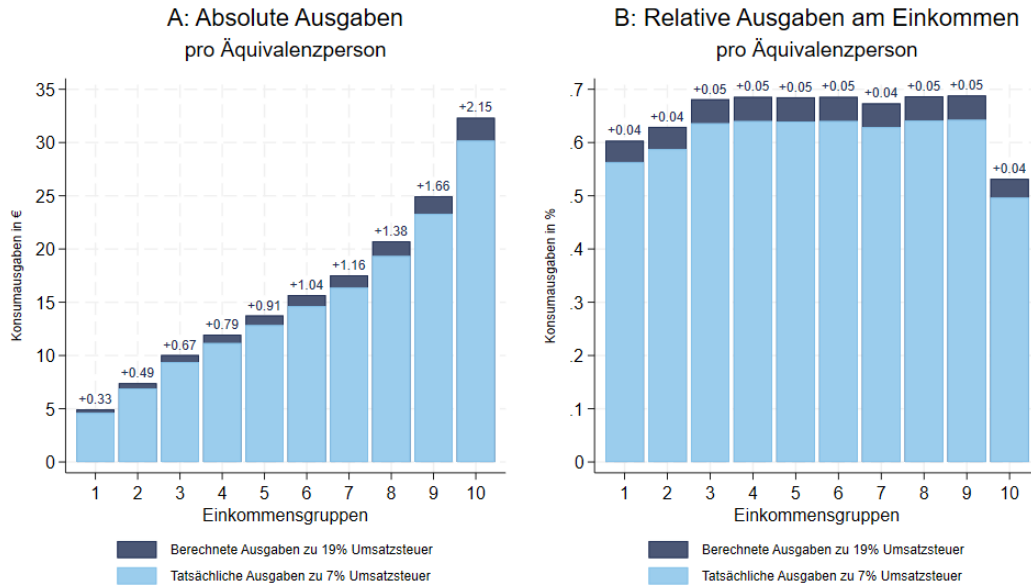
Zur Beurteilung der Effizienz der Maßnahme spielt die Preiselastizität der Nachfrage nach Büchern und kulturellen Erzeugnissen eine entscheidende Rolle. Je stärker Konsumierende auf Preisänderungen reagieren, desto stärker ist die kulturelle und bildungspolitische Wirkung einer gegebenen Steuerentlastung. Da es sich bei kulturellen Dienstleistungen meist nicht um Mittel des Grundbedarfs handelt, würde die ökonomische Theorie eine relativ stärkere Preissensibilität im Vergleich zu anderen Gütern wie beispielsweise Nahrungsmitteln erwarten lassen. Daher ist von einer relativ effizienten Wirkung der Ermäßigung auszugehen. Allerdings ist zu beachten, dass höhere Einkommensgruppen vermutlich weniger stark auf Preisanreize reagieren und somit auch im Fall von höheren Kosten ihren Konsum nicht stark ändern würden. Daher könnten gezielte alternative Förderprogramme wie z.B. eine Ausweitung der Bibliotheksangebote oder reduzierte Eintrittspreise für sozial bedürftige Personen eine noch höhere Wirkung mit einem gegebenen Budget erreichen. Zu berücksichtigen ist außerdem, dass das Konsumniveau kultureller Leistungen inklusive dem Leseverhalten oftmals stark in jüngeren Lebensjahren dauerhaft geprägt wird. Auch dieser Gesichtspunkt spricht dafür, dass Maßnahmen wie etwa Leseförderung für Schülerinnen und Schüler deutlich zielgenauer und mit höherer Effizienz die lebenslangen Lesegewohnheiten beeinflussen könnten als eine pauschale Steuerbegünstigung.

### **4.5.3 Verteilungseffekte**

#### **Kulturgüter und -dienstleistungen**

Der Konsum ermäßigt besteuert Kultur Güter weist einen starken Gradienten in den Ausgaben auf. Absolut entlastet die ermäßigte Umsatzsteuer die Gruppe mit dem niedrigsten NÄE um etwa 0,33 €, während sie der reichsten Einkommensgruppe mit 2,15 € zugutekommt. Relativ am Einkommen allerdings liegt der Anteil, der pro Äquivalenzperson für diese Art der Kulturgüter ausgegeben wird, zwischen allen Einkommensgruppen bei etwa 0,6 %. Somit ist auch die relative Entlastung über die Dezile hinweg fast konstant bei etwa 0,04 - 0,05 %. Da ärmere Haushalte weder absolut noch relativ stärker entlastet werden, ergibt sich aus verteilungspolitischer Sicht keine Rechtfertigung der Steuerermäßigung.

**Abbildung 10: Konsumausgaben Kulturgüter und -dienstleistungen nach Einkommen und Steuersätzen**



**Quelle:** Eigene Berechnung basierend auf Daten der EVS 2018 (FDZ, 2018)

**Anmerkungen:** Dargestellt werden monatliche Konsumausgaben absolut (A) und relativ am Einkommen (B) pro Nettoäquivalenzperson für Kulturgüter und -dienstleistungen, gruppiert nach Dezilen des Nettoäquivalenzeinkommens. Gezeigt sind die bisherigen Konsumausgaben im Status quo und die Änderungen bei einer hypothetischen Erhöhung der Umsatzsteuer von 7 % auf 19 % mit 20 % Elastizität und mit 80 % Steuerüberwälzung.

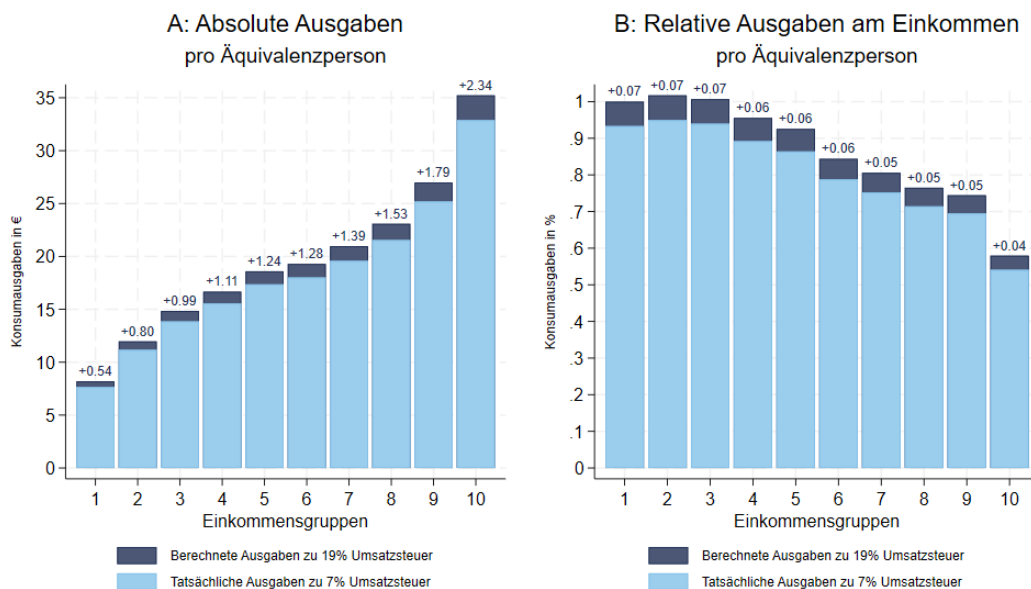
### Bücher

Ähnlich wie für Kulturgüter steigen die absoluten Ausgaben für Bücher<sup>149</sup> mit dem Einkommen. Mit etwa 33 € monatlich geben die reichsten Haushalte etwa 10 % mehr für Bücher aus als für Kulturgüter. Die Entlastung beläuft sich damit auf etwa 2,34 €. Die Ausgaben für Bücher der ärmsten Haushalte sind mit ca. 8 € monatlich etwa 60 % höher als Ausgaben für Kulturgüter. Mit 0,54 € ist demnach auch die berechnete Entlastung etwas höher. Relativ ergibt sich dadurch für Bücher ein deutlicherer Zusammenhang der Ausgaben mit dem Einkommen als für Kulturgüter. Die niedrigeren Einkommensgruppen werden mit etwa 0,07 %

<sup>149</sup> Seit 2019 gilt die Steuerermäßigung für Bücher auch für elektronische Varianten, wie beispielsweise Hörbücher. In der EVS 2018 werden nur Daten für eine gemeinsame Kategorie erhoben, sodass nicht direkt zwischen dem Anteil, der ermäßigt und dem der regelbesteuerten Bücher differenziert werden kann. Der Verkauf von E-Büchern im Jahr 2018 belief sich auf etwa 6 % des Buchhandels, sodass der Konsum für die Simulationsergebnisse um diesen Teil reduziert wurde.

entlastet, während die reichste Einkommensgruppe mit etwa 0,04 % entlastet wird. Die Verteilungswirkung kann daher als rechtfertigendes Argument für die Anwendung eines ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf Bücher herangezogen werden.

**Abbildung 11: Konsumausgaben Bücher nach Einkommen und Steuersätzen**



**Quelle:** Eigene Berechnung basierend auf Daten der EVS 2018 (FDZ, 2018)

**Anmerkungen:** Dargestellt werden monatliche Konsumausgaben absolut (A) und relativ am Einkommen (B) pro Nettoäquivalenzperson für Bücher, gruppiert nach Dezilen des Nettoäquivalenzeinkommens. Gezeigt sind die bisherigen Konsumausgaben im Status quo und die Änderungen bei einer hypothetischen Erhöhung der Umsatzsteuer von 7 % auf 19 % mit 20 % Elastizität und mit 80 % Steuerüberwälzung.

### Kunstgegenstände

Die EVS 2018 enthält keine Informationen zu Konsumausgaben für Kunstgegenstände, sodass eine quantitative Verteilungsanalyse nicht möglich ist. Allerdings können Kunstgegenstände als offensichtliche superiore Güter gelten, deren Nachfrage bei steigendem Einkommen überproportional zunimmt, so dass die Steuerermäßigung sicherlich nicht verteilungspolitisch begründbar ist.

Eine Steuerermäßigung von Kulturgütern und –dienstleistungen lässt sich insgesamt durch ihre fehlende relative Umverteilungswirkung zu einkommensschwächeren Haushalten nicht rechtfertigen. Lediglich Bücher weisen eine relativ stärkere Entlastung mit sinkendem Einkommen auf, sodass die Ermäßigung aus verteilungspolitischer Sicht begründbar ist.

#### **4.5.4 Positive Externalitäten**

Kulturelle und künstlerische Aktivitäten können positive Externalitäten hervorbringen, indem sie gesellschaftliches Leben bereichern, soziale Kohäsion fördern sowie Bildung und Kreativität unterstützen. Manche kulturellen Güter werden vom Markt tendenziell unterbereitet, was in bestimmten Bereichen staatliche Förderung rechtfertigen kann. Eine reduzierte Mehrwertsteuer könnte in diesen Fällen die Nachfrage stimulieren, Kultureinrichtungen stützen und den Zugang erleichtern. Allerdings ist nicht jede kulturelle oder künstlerische Aktivität mit positiven Externalitäten verbunden; manche Angebote haben vorwiegend privaten Nutzen und erzeugen kaum breitere gesellschaftliche Effekte.

Empirisch wurde nachgewiesen, dass sich reduzierte Steuersätze auf Bücher auf die Verbraucherpreise auswirken und den Konsum erheblich steigern (Borowiecki und Navarrete 2018). Andererseits deuten Erkenntnisse zu kulturellen Veranstaltungen darauf hin, dass die Überwälzung der Steuer auf die Preise eher gering ist und die Reaktionen des Konsums im Falle der darstellenden Künste begrenzt und im Falle von Kinos kaum vorhanden sind (Gómez-Antonio et al. 2022).

Pauschale Steuerermäßigungen bergen daher das Risiko ineffizienter Mittelverwendung, da sie auch Sektoren unterstützen, die keine relevanten Spillover-Effekte aufweisen oder bei denen die Steuersenkungen nicht zu nennenswerten Verhaltensänderungen führen. Direkte Zuschüsse oder gezielte Förderprogramme erscheinen in solchen Fällen oftmals als geeignetere Instrumente. Eine Mehrwertsteuersenkung im Kulturbereich kann also gerechtfertigt sein, sollte jedoch differenziert und selektiv eingesetzt werden.

#### **4.5.5 Rechtliche Beurteilung und Abgrenzungsprobleme**

##### **4.5.5.1 Vorgaben des höherrangigen Rechts**

Die Ermäßigungen für kulturelle Leistungen verfolgen im nationalen Recht grundsätzlich eine einheitliche Zielrichtung, stützen sich jedoch teilweise auf unterschiedliche Nummern des Anhangs III der MwStSystRL. In ihrer nationalen Umsetzung werfen sie jeweils unterschiedliche unionsrechtliche Fragen auf und erscheinen in einzelnen Ausgestaltungen unionsrechtlich teilweise bedenklich. Im Einzelnen:

**Bücher:** Unionsrechtliche Grundlage der Ermäßigung gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Anlage 2 Nr. 49, 50 sowie § 12 Abs. 2 Nr. 14 UStG ist Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL i.V.m. Anhang III Nr. 6. Ursprünglich erfasste die Vorschrift nur physisch greifbare Medienerzeugnisse. Elektronische Bücher und vergleichbare digitale Publikationen galten als Dienstleistungen und unterlagen daher zwingend dem Regelsteuersatz.<sup>150</sup> Seit der RL 2018/1713 ist auch ausdrücklich die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes auf elektronische Bücher, Zeitungen und Zeitschriften möglich. Der EuGH hatte zuvor mehrfach die Differenzierung zwischen elektronischen und physischen Büchern als unionsrechtskonform unter Verweis auf den weiten Spielraum des Unionsgesetzgebers bestätigt.<sup>151</sup> Deutschland hat den neu eröffneten Spielraum mit Wirkung zum 18.12.2019 umgesetzt. Es bestehen keine unionsrechtlichen Bedenken an dieser Umsetzung.

**Kunstgegenstände:** Bis zum 31.12.2013 unterlagen sämtliche Umsätze mit Kunstgegenständen und Sammlungsstücken dem ermäßigten Steuersatz. Diese weitgehende Begünstigung verstieß jedoch gegen Art. 103 MwStSystRL a.F. (Dt. Bundestag 2012, S. 39), weswegen der Gesetzgeber ab 2014 die Ermäßigung auf Lieferungen, Einfuhren und innergemeinschaftlichen Erwerb durch den Urheber, dessen Rechtsnachfolger oder Unternehmer, die keine Wiederverkäufer sind, beschränkte. Umsätze des Kunsthandels im Sekundärmarkt sowie die Vermietung unterlagen dem Regelsteuersatz. Mit Wirkung zum 1.1.2025 erlaubt jedoch Art. 98 Abs. 1 MwStSystRL i.V.m. Anhang III Nr. 26 den Mitgliedstaaten, den ermäßigten Steuersatz für sämtliche Lieferungen, Einfuhren und innergemeinschaftlichen Erwerb von Kunstgegenständen und Sammlungsstücken nach Anhang IX Teil A/B anzuwenden, ohne an die Person des Lieferanten anzuknüpfen. Deutschland hat hiervon durch das Jahressteuergesetz 2023 Gebrauch gemacht und ist damit im Kern zur bis Ende 2013 geltenden Rechtslage zurückgekehrt.

**Eintrittsberechtigung:** Unionsrechtliche Grundlage der Ermäßigung für die Eintrittsberechtigung von Theatern, Konzerte und Museen ist Art. 98 Abs. 2 i.V.m. Anhang III Nr. 7, 9 MwSt-

---

<sup>150</sup> Siehe hierzu ausführlich, Hidien und Versin (2020, S. 721).

<sup>151</sup> EuGH, Urt. 5.03.2025 – C-479/13; EuGH, Urt. v. 7.03.2017 – C – 390/15.

SystRL, wonach auf Eintrittsberechtigungen für kulturelle Veranstaltungen sowie auf Leistungen ausübender Künstler ermäßigte Steuersätze zulässig sind. Der deutsche Gesetzgeber schöpft diese Möglichkeiten mit § 12 Abs. 2 Nr. 7 a UStG nur partiell aus.

**Kinos:** § 12 Abs. 2 Nr. 7 b UStG beruht auf Art. 98 Abs. 2 iVm Anhang III Nr. 7 MwStSystRL. In Anhang III Nr. 7 MwStSystRL wird die Eintrittsberechtigung für *Kinos* sowie ähnliche kulturelle Ereignisse und Einrichtungen genannt, während § 12 Abs. 2 Nr. 7 b UStG von *Filmvorführungen* spricht. Der Begriff der "Eintrittsberechtigung für Kinos" ist autonom auszulegen und umfasst öffentliche Vorführungen, bei denen eine größere Zahl zahlender Personen gemeinsam Zugang zu einer kulturellen Darbietung erhält.<sup>152</sup> Der im nationalen Recht verwendete Begriff der Filmvorführung ist richtlinienkonform dahingehend auszulegen, dass nur öffentliche Vorführungen begünstigt sind, nicht hingegen individualisierte Leistungen (z.B. in Einzelfilmkabinen).<sup>153</sup> Bei richtlinienkonformer Auslegung bleibt die nationale Regelung damit innerhalb des durch die Richtlinie eröffneten Rahmens.<sup>154</sup>

Unionsrechtlich problematisch erscheint hingegen, dass § 12 Abs. 2 Nr. 7 b UStG über den in Anhang III Nr. 9 MwStSystRL vorgesehenen Ermäßigungstatbestand hinausgeht, da nicht nur Leistungen ausübender Künstler, sondern auch die Überlassung von Filmen durch Produzenten oder Verleiher begünstigt wird.<sup>155</sup> Solange jedoch kein erfolgreiches Vertragsverletzungsverfahren erfolgt, bleibt die günstigere nationale Regelung anwendbar.<sup>156</sup>

**Urheberrechte:** § 12 Abs. 2 Nr. 7 c UStG weicht in zweifacher Hinsicht von der den Mitgliedstaaten in Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL i.V.m Anhang III Nr. 9 eröffneten Möglichkeit ab, auf Dienstleistungen von Schriftstellern, Komponisten und ausübenden Künstlern sowie diesen geschuldeten urheberrechtlichen Vergütungen einen ermäßigten Steuersatz anzuwenden. Während die Richtlinie den ermäßigten Steuersatz also auf bestimmte Berufsgruppen ergänzt, erfasst § 12 Abs. 2 Nr. 7 c UStG alle Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG, die urheberrechtliche Nutzungsrechte einräumen, übertragen oder wahrnehmen. Sachlich bleibt die

---

<sup>152</sup> EuGH, Urt. V. 18.3.2010 - C-3/09, UR 2010, 315 Rn. 14, 16.

<sup>153</sup> EuGH, Urt. V. 18.3.2010 - C-3/09, UR 2010, 315.

<sup>154</sup> Frye, in: Rau/Dürwächter, UStG, 206. Lieferung, 10/20234, § 12 Abs. 2 Nr. 7 b Rn. 25.

<sup>155</sup> Moldan, in: Wäger, UStG, 3.Aufl. 2024, § 12 Abs. 2 Nr. 7 b Rn. 5.

<sup>156</sup> BFH, Urt. v. 19.05. 1993 – V R 110/88, BStBl II 1993, 779, Rn. 32.

Vorschrift hinter dem eingeräumten Rahmen zurück. Der BFH hat erstmals 2015 eine richtlinienkonforme einschränkende Auslegung des § 12 Abs. 2 Nr. 7 c UStG vorgenommen, jedoch allein bezogen auf den sachlichen Umfang.<sup>157</sup> Da nach Art. 98 Abs. 2 Unterabs. 2 MwStSystRL grundsätzlich keine elektronisch erbrachten Dienstleistungen ermäßigt besteuert werden dürfen, sind folglich auch rein elektronisch erbrachte urheberrechtliche Leistungen aus dem Anwendungsbereich des § 12 Abs. 2 Nr. 7 c UStG herauszunehmen. Zur persönlichen Überschreitung gibt es indes noch keine Rechtsprechung.

**Zirkus & Zoo:** Unionsrechtlich wirft § 12 Abs. 2 Nr. 7 d UStG in drei Punkten Fragen auf.

So ist in der Literatur zunächst umstritten, ob die fehlende Beschränkung des Wortlauts auf die Eintrittsberechtigung noch von einer richtlinienkonformen Reduzierung des Wortlauts gedeckt ist<sup>158</sup> oder ob der Wortlaut in unionsrechtswidriger Weise darüber hinausgeht.<sup>159</sup> Solange dies jedoch nicht im Wege eines erfolgreichen Vertragsverletzungsverfahrens von der EU-Kommission beanstandet wird, geht das für den Unternehmer günstigere nationale Recht vor.<sup>160</sup>

Anders als § 4 Nr. 20 UStG erfasst § 12 Abs. 2 Nr. 7 d UStG ausdrücklich nur zoologische Gärten, nicht aber Tierparks. Art. 98 Abs. 2 i.V.m. Anhang III Nr. 7 MwStSystRL ermöglicht jedoch die Begünstigung beider Einrichtungen. Vereinzelt wird hier ein Verstoß gegen den unionsrechtlichen Neutralitätsgrundsatz gesehen.<sup>161</sup> Dem steht allerdings entgegen, dass zoologische Gärten typischerweise wissenschaftlich geführte, dauerhaft eingerichtete Anlagen mit großer Artenvielfalt sowie Bildungs- und Forschungsauftrag sind, während Tierparks meist einen regional oder thematisch begrenzten Tierbestand aufweisen, stärker freizeitorientiert sind und nicht zwingend in Artenschutzprogramme eingebunden werden.<sup>162</sup> Diese objektiven Unterschiede rechtfertigen eine Abgrenzung als konkreten und spezifischen Aspekt. Auch aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers unterscheiden sich beide Einrichtungen im Gesamtbild,

---

<sup>157</sup> BFH, Urt. v. 03.12.2015 - V R 43/13, BStBl II 2016, 858.

<sup>158</sup> Nieskens, in: Rau/Dürrwächter, UStG, 207. Lieferung, § 12 Abs. 2 Nr. 7 d Rn. 14.

<sup>159</sup> Moldan, in: Wäger, UStG, 3. Aufl. 2024, § 12 Abs. 2 Nr. 7 d Rn. 3.

<sup>160</sup> BFH, Urt. v. 19.05.1993 – V R 110/88, BStBl II 1993, 779, Rn. 32.

<sup>161</sup> Nieskens, in: Rau/Dürrwächter, UStG, 207. Lieferung, 1/2024, § 12 Abs. 2 Nr. 7 d Rn. 16 f.

<sup>162</sup> Vgl. Moldan, in: Wäger, UStG, 3. Aufl. 2024, § 12 Abs. 2 Nr. 7 d Rn. 43.

sodass keine Gleichartigkeit vorliegt. Mit der herrschenden Auffassung erscheint die unterschiedliche Besteuerung daher unionsrechtlich zulässig.

Schließlich hat der deutsche Gesetzgeber von der in Anhang III Nr. 7 MwStSystRL eingeräumten Befugnis nur selektiv Gebrauch gemacht, in dem er lediglich die dort genannten Jahrmärkte ermäßigt besteuert, nicht jedoch die Vergnügungsparks. Der EuGH sieht in der selektiven Begünstigung der zeitlich begrenzten Jahrmärkte gegenüber Vergnügungsparks indes keinen Verstoß gegen den Neutralitätsgrundsatz.<sup>163</sup> Aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers gehören zu "Jahrmärkten" nur nicht ortsfeste, auf- und abbaupflichtige Schaustellerveranstaltungen auf Volksfesten, nicht aber Dauerangebote in Freizeit- oder Vergnügungsparks.

### **Verfassungsrechtliche Vorgaben**

Verfassungsrechtliche Bedenken bestehen im Blick auf die einzelnen kulturellen Ermäßigungstatbestände nicht. Die Ermäßigung stellt eine Durchbrechung der grundsätzlichen Belastungsentscheidung des Gesetzgebers dar. Die kulturellen Ermäßigungstatbestände sind nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts Teil staatlicher Kulturpolitik, bei deren Ausgestaltung dem Gesetzgeber ein weiter Gestaltungsspielraum zukommt. Dieser wird durch Art. 5 Abs. 1 und 3 GG zwar im Sinne einer objektiven Wertentscheidung über die Presse- und Kunstfreiheit beeinflusst, erfordert aber keine Förderung sämtlicher künstlerischer Ausdrucksformen und Kommunikationsmittel.<sup>164</sup> Das Bundesverfassungsgericht hat dabei ausdrücklich betont, dass aus Art. 5 Abs. 3 GG weder ein Anspruch auf völlige Steuerfreiheit künstlerischer Betätigung noch das Gebot folgt, jede steuerliche Vergünstigung unterschiedslos auf alle künstlerischen Bereiche zu erstrecken. Vielmehr darf der Gesetzgeber unterschiedliche kulturelle Leistungen und Ausdrucksformen differenziert behandeln. So sind zwar etwa im Rahmen von § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Anlage 2 Nr. 53 bestimmte künstlerische Formen wie etwa der Siebdruck oder die Kunstfotografie nicht erfasst, der Gesetzgeber verfügt allerdings über einen weitreichenden Typisierungsspielraum. Dies gilt insbesondere im Bereich der Kunst, da es an objektiven und allgemeinverbindlichen Kriterien

---

<sup>163</sup> Vgl. EuGH, Urt. v. 9.9.2021 – C-406/20 – Rn. 43 ff.

<sup>164</sup> BVerfGE 36, 321 (331f.).

für einen allgemeinen Kunstbegriff fehlt. Um dennoch eine eindeutige Abgrenzung sicherzustellen, hat der Gesetzgeber die Ermäßigung auf bestimmte, von ihm ausgewählte Kunstgegenstände beschränkt, die eindeutig durch den Zolltarif vorgegeben sind.

#### 4.5.5.2 Abgrenzungsfragen und Wertungswidersprüche

Die kulturellen Ermäßigungstatbestände knüpfen an offene und teils unbestimmte Begriffe wie "Theater" oder "Konzert" an oder typisieren über den Verweis auf den Zolltarif bestimmte Kategorien. Besonders letzteres gewährleistet grundsätzlich Rechtssicherheit, während die Verwendung offener und teils unbestimmter Begriffe zwar dem Ziel der kulturellen Förderung entsprechen, gleichzeitig jedoch zu Grenzfällen führen können. Im Einzelnen:

**Kunstgegenstände:** Abgrenzungsfragen bei der Ermäßigung von Kunstgegenständen und Sammlungsstücken gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Anlage 2 Nr. 53, 54 ergeben sich im Wesentlichen aus der zolltariflichen Einordnung. Durch die eindeutige Anknüpfung an den Kombinierten Zollnomenklatur-Positionen wird jedoch weitgehend Rechtssicherheit erreicht. Gleichwohl bleiben auch hier Grenzfälle bestehen. Die durch den Verweis auf den Zolltarif erreichte Rechtssicherheit korreliert jedoch besonders im Bereich der Ermäßigung für Kunstgegenstände mit dem verfolgten Ziel der Kulturförderung.

**Eintrittsberechtigungen:** Der Begriff des "Theaters" in § 12 Abs. 2 Nr. 7 a UStG wird in der Rechtsprechung des BFH bewusst offen und dynamisch verstanden.<sup>165</sup> Es handelt sich um einen Typusbegriff, der im Einzelfall durch eine wertende Zuordnung zu bestimmen ist.<sup>166</sup> Wesentliches Merkmal ist dabei eine künstlerische Aufführung von einer oder mehreren Personen vor einem Publikum.<sup>167</sup> Umfasst sind damit klassische Formate wie Opern, Operetten und Musicals, aber auch Feuerwerkshows.<sup>168</sup> Abgrenzungsschwierigkeiten können sich insbesondere bei Mischveranstaltungen zeigen, etwa zwischen Sport und Theatershows (Varieté mit Akrobatikelementen). Auch bei komplexen Leistungen muss jeweils im Einzelfall be-

---

<sup>165</sup> BFH, Urt. v. 10. 01. 2013 - V R 31/10 = BStBl. II 2013, 352.

<sup>166</sup> Frye, in: Rau/Dürrwächter, UStG, 205. Lieferung, 8/2023, § 12 Abs. 2 Nr. 7 a Rn. 36.

<sup>167</sup> BFH, Urt. v. 4.5.2011 - XI R 44/08, BStBl. II 2014, 200, Rn. 17.

<sup>168</sup> BFH, Urt. v. 30.4.2014 - XI R 34/12, BStBl. II 2015, 166.

urteilt werden, ob die Theaterleistung den Kern einer einheitlichen Leistung bildet oder lediglich ein untergeordnetes Element darstellt.<sup>169</sup> Insgesamt existiert eine Vielzahl von Einzelentscheidungen, die verdeutlichen, dass es sich um keinen abgeschlossenen Rechtsbegriff handelt.<sup>170</sup> Die durch die Rechtsprechung entwickelten Kriterien bieten mittlerweile jedoch eine Orientierung, sodass sich die verbleibenden Unsicherheiten insgesamt als überschaubar erweisen.

Gleiches gilt im Ergebnis für Konzerte. Auch der Konzertbegriff wird nach der BFH-Rechtsprechung weit verstanden.<sup>171</sup> Erfasst sind musikalische Aufführungen mit Instrumenten und / oder menschlicher Stimme, unabhängig von Musikrichtung oder Darbietungsformen. Dazu zählen insbesondere auch Pop-, Rock- und Clubkonzerte.<sup>172</sup> Die Rechtsprechung reagiert zudem bei der Auslegung auf technische Entwicklungen, so dass etwa bei Techno- oder House-Musik auch DJ-Performances erfasst werden, sofern technische Mittel wie etwa Mischpulte wie konventionelle Instrumente zum musikalischen Vortrag eingesetzt werden.<sup>173</sup> Daneben ist anerkanntes Abgrenzungskriterium, ob es sich um eine künstlerische Eigenleistung oder das bloße Abspielen etwa einer CD handelt.<sup>174</sup> Entscheidend ist zudem die Prägung des Veranstaltungsformats. So muss die Musik im Vordergrund stehen; Begleitumstände wie etwa Tanzen, Feiern oder der Getränkeverkauf sind nur dann unschädlich, wenn sie dahinter zurücktreten.<sup>175</sup>

Für den Begriff des Museums greift der BFH auf die Legaldefinition in § 4 Nr. 20 S. 4 UStG zurück, betont jedoch, dass diese nicht deckungsgleich mit dem Begriff in § 12 Abs. 2 Nr. 7 UStG ist.<sup>176</sup> Maßgeblich ist vielmehr eine wertende Betrachtung der tatsächlichen Gegebenheiten. Zu den begünstigten Museen zählen etwa Sammlungen mit Originalobjekten oder wissenschaftlich zusammengestellte oder geordnete Sammlungen. Erfasst sind auch Wanderausstellungen. Nicht begünstigt werden hingegen Ausstellungen, bei denen der Verkaufszweck

---

<sup>169</sup> Etwa BFH, Urt. v. 30.4.2014 - XI R 34/12, BStBl. II 2015, 166 und BFH, Urt. v. 2.8.2018 - V R 6/16, BStBl. II 2019, 293.

<sup>170</sup> Etwa BFH, Urt. v. 19.10.2011 - XI R 40/09; FG Hamburg, Urt. v. 12.10.1994 - V 146/92, EFG 1995, 642.

<sup>171</sup> BFH, Urt. v. 10.6.2020 - V R 16/17, BStBl. II 2021, 887, Rn. 19 ff.

<sup>172</sup> Frye, in: Rau/Dürrwächter, UStG, 205. Lieferung, 8/2023, § 12 Abs. 2 Nr. 7 a, Rn. 57 m.w.N.

<sup>173</sup> BFH, Urt. v. 23.7.2020 - V R 17/17, BStBl. II 2021, 406.

<sup>174</sup> BFH, Urt. v. 10.6.2020 - V R 16/17, BStBl. II 2021, 887.

<sup>175</sup> Frye, in: Rau/Dürrwächter, UStG, 205. Lieferung, 8/2023, § 12 Abs. 2 Nr. 7 a Rn. 58.

<sup>176</sup> BFH, Urt. v. 22.11.2018 - V R 29/17, BStBl. II 2021, 495.

im Vordergrund steht. Insgesamt erweist sich die Auslegung als gefestigt. Zwar bestehen Einzelfragen, etwa bei Kunstausstellungen mit Event- oder Verkaufscharakter, doch lassen sich diese unter Rückgriff auf einen funktionalen Museumsbegriffs gut begegnen. Ein struktureller Wertungswiderspruch ergibt sich aus diesen Einzelfragen nicht.

Gleiches gilt im Ergebnis auch für die zweite Tatbestandsalternative des § 12 Abs. 2 Nr. 7 a UStG. Begünstigt werden künstlerische Darbietungen ausübender Künstler, die mit Theatervorführungen oder Konzerten vergleichbar sind. Begünstigt sind damit typischerweise Sänger, Schauspieler, Tänzer oder Zauberkünstler. Dies gilt unabhängig davon, ob sie als Einzelkünstler oder in einem Ensemble auftreten.<sup>177</sup> Abgrenzungsschwierigkeiten bestehen insbesondere bei Redetätigkeiten von Hochzeits- oder Trauerrednern. Auslöser einer Reihe aktueller Rechtsstreitigkeiten<sup>178</sup> war ein Urteil des BFH, wonach die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf diese Leistungen nicht von vornherein ausgeschlossen war.<sup>179</sup> Die Frage, ob eine Rede den Charakter einer künstlerischen Darbietung hat, wird nun von den Finanzgerichten im Einzelfall geprüft. Auch wenn Reden persönlich und anspruchsvoll gestaltet sein können, fehlt es regelmäßig an der erforderlichen eigenschöpferischen künstlerischen Gestaltung. Nur ausnahmsweise kommt eine Ermäßigung in Betracht. Die restriktive Handhabung durch Rechtsprechung und Finanzverwaltung erscheint nachvollziehbar.

Trotz der im Einzelfall bestehenden Abgrenzungsfragen bestehen keine grundlegenden Wertungswidersprüche. Auch die Beschränkung auf unmittelbar künstlerische Tätigkeiten erscheint weitgehend sachgerecht.

**Urheberrechte:** § 12 Abs. 2 Nr. 7 c UStG erfasst ausdrücklich nur die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung solcher Rechte, die sich aus dem Urheberrechtsgesetz ergeben. Selbst wenn Rechte aus anderen Gesetzen wie etwa aus dem Patentgesetz vergleichbar erscheinen, werden sie aufgrund des insoweit eindeutigen Wortlauts nicht erfasst. Hintergrund ist die mögliche gewerbliche Nutzung dieser Rechte im Unterschied zum Urhebergesetz.<sup>180</sup>

---

<sup>177</sup> EuGH, Urt. v. 23.10.2003 - C-109/02.

<sup>178</sup> Etwa FG Düsseldorf, Urt. v. 27.09.2024 – 1 K 1459/22 U – juris; Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht, Urt. v. 17.05.2022 – 4 K 153/20 – juris; FG Baden-Württemberg v. 24.11.2021 – 14 K 982/20 – juris.

<sup>179</sup> BFH, Urt. v. 3.12.2015 - V R 61/14, BStBl. II 2020, 797.

<sup>180</sup> Sächsischer Finanzgericht, Urt. v. 23.7.2015 - 6 K 1157/12, juris.

Damit liegt auch kein Wertungswiderspruch vor; vielmehr führt die klare und restriktive Abgrenzung dazu, dass allein das Ziel der Kulturförderung erreicht wird.

**Zirkus & Zoo:** Für den Begriff des Zirkus ist der allgemeine Sprachgebrauch maßgebend. Hierunter wird herkömmlicherweise die Darbietung von Reitkunst, Tierdressur (insbesondere von Pferden, Elefanten und Raubtieren) sowie Artistik und Komik verstanden, wobei der BFH zusätzlich noch verlangt, dass die Darbietungen im Rahmen eines zirzensischen Gesamtprogramms erfolgen.<sup>181</sup> Zoologische Gärten oder Zoos sind öffentliche oder private Einrichtungen, in denen einheimische und fremdländische Tiere, vor allem Wildtiere, in geringerem Umfang auch Haustiere, gehalten und gezüchtet werden. Zum Zoo gehören auch Aquarien; nicht erfasst werden hingegen Delphinarien.<sup>182</sup>

Wertungswidersprüche können sich etwa bei der im Rahmen der unionsrechtlichen Zulässigkeit bereits angesprochenen unterschiedlichen Besteuerung von Jahrmärkten und Vergnügungsparks ergeben. Auch wenn eine Gleichartigkeit besonders in Bezug auf die logistischen Unterschiede gut vertretbar abgelehnt werden kann, so darf nicht übersehen werden, dass der Unterhaltungswert für die Besucher vergleichbar ist, sodass es rechtspolitisch durchaus widersprüchlich erscheint, die Leistungen unterschiedlich zu besteuern.

---

<sup>181</sup> BFH, Urt. v. 20.4.1988 - X R 20/82, BStBl. II 1988, 796; BFH, Urt. v. 25.11.1993 - V R 59/91, BStBl. II 1994, 336.

<sup>182</sup> BFH, Urt. v. 20.4.1988, X R 20/82, BStBl. II 1988, 796.

4.5.6 Subventionskennblatt

<b>Subventionskennblatt</b>					
Ermäßigter Umsatzsteuersatz für kulturelle Leistungen und die Lieferungen von Kunstgegenständen und Sammlungsstücken					<b>5</b>
<b>1 Maßnahme, Zielsetzung und Aufkommenswirkung der Subvention</b>					
<b>Rechtsgrundlage:</b> § 12 Abs. 2 Nr. 7 UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 1, 2, 12, 13 i.V.m. Nr. 49, 53, 54 der Anlage 2 UStG				<b>Befristung:</b> keine	
<b>Subventionsvolumen</b> (Mio. Euro)	2022	2023	2024	2025	2026
	3.390	3.895	4.065	4.185	4.320
<b>Zielsetzung der Steuervergünstigung</b> Förderung der Kultur und Bildung					<b>Beurteilung: 3 Punkte</b>
<b>2 Ergebnisse der weiteren Evaluationskriterien</b>					
<b>Instrumentelle Eignung</b> <i>Effektivität:</i> Die Subvention führt mittels einer Preisreduktion zu einer höheren Nachfrage nach kulturellen und bildungsaffinen Gütern und stellt somit eine effektive Förderung von Kultur und Bildung dar. <i>Effizienz:</i> Die Maßnahme ist relativ effizient, da kulturelle und bildungsorientierte Güter eine relativ hohe Preiselastizität haben. Trotzdem könnten gezielte Förderprogramme zur Förderung der kulturellen Teilhabe bestimmter Gruppen effizienter sein.					<b>Beurteilung: 3 Punkte</b>
<b>Verteilungseffekte</b> Die relative Entlastung durch die Umsatzsteuerermäßigung ist konstant für Kulturgüter, während sie bei Büchern für ärmere Haushalte höher ausfällt als für reichere Haushalte. Der Erwerb von Kunstgegenständen dürfte mit dem NÄE überproportional steigen. Eine Rechtfertigung der Ermäßigung durch ihre Verteilungswirkung ergibt sich daher für Bücher, nicht aber für andere Kulturgüter und -dienstleistungen.					<b>Beurteilung: 2 Punkte</b>
<b>Sektorale Verzerrungen und grenzüberschreitender Wettbewerb</b> Es wurde keine Untersuchung der sektoralen Verzerrung und des Arguments des grenzüberschreitenden Wettbewerbs vorgenommen.					<b>Beurteilung: -</b>
<b>Positive Externalitäten</b> Der generelle Fall für eine Mehrwertsteuersenkung auf kulturelle Güter ist nicht stark gestützt, da positive Externalitäten nur in bestimmten Segmenten eindeutig nachweisbar sind; eine pauschale Subventionierung erscheint daher wenig zielführend, während gezielte Fördermaßnahmen in Bereichen mit klaren gesellschaftlichen Spillover-Effekten deutlich besser begründet wären.					<b>Beurteilung: 2 Punkte</b>

<p><b>Rechtliche Beurteilung und Abgrenzungsprobleme</b></p> <p>Die Ermäßigung sieht sich keinen durchgreifenden unionsrechtlichen oder verfassungsrechtlichen Bedenken ausgesetzt. Aufgrund der Weite der einzelnen Tatbestandsmerkmale bestehen einzelne Abgrenzungsschwierigkeiten, denen jedoch durch die von der Rechtsprechung und Finanzverwaltung vorgegebenen Kriterien gut begegnet werden kann.</p>	<p><b>Beurteilung: 3 Punkte</b></p>
<p><b>3 Schlussfolgerungen</b></p>	
<p><b>Gesamtergebnis der Evaluierung</b></p> <p>Unter Abwägung der sechs Kriterien ergibt sich für Kulturleistungen ein heterogenes Bild: Preisreduktionen erhöhen zwar wirksam die Nachfrage, doch verteilungspolitisch überzeugt vor allem der Buchbereich (höhere relative Entlastung für einkommensschwache Haushalte). Für viele andere Kulturleistungen fehlt dieser Nachweis; bei Antiquitäten ist - trotz fehlender Daten - plausibel, dass die Begünstigung vor allem wohlhabendere Haushalte trifft. Positive Externalitäten sind nur in einzelnen Segmenten klar belegt; dort sind reduzierte Sätze oder gezielte Programme sinnvoller als pauschale Ermäßigungen. Hinweise auf starke sektorale Verzerrungen sind gering, der Verwaltungsaufwand beherrschbar. Fazit: keine pauschale Rechtfertigung; stattdessen selektive Fortführung (insb. Bücher und Bereiche mit belegten Spillover-Effekten) und Abschmelzung in weniger begründeten Teilbereichen.</p>	<p><b>Score: 2,60 Punkte</b></p>

## 4.6 Steuerermäßigungen für Gesundheits- und Rehabilitationsleistungen

Das Umsatzsteuergesetz sieht keine umfassende gesundheitspolitische Förderung im Sinne eines einheitlichen Konzepts vor. Vielmehr werden punktuell bestimmte Gesundheits- und Rehabilitationsleistungen befreit oder ermäßigt.

### 4.6.1 Maßnahme, Zielsetzung und Aufkommenswirkung der Subvention

#### 4.6.1.1 Maßnahme

So unterliegen gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Anlage 2 Nr. 51, 52 UStG Rollstühle und andere Fahrzeuge für Behinderte sowie Körperersatzstücke, orthopädische Apparate und andere orthopädische Vorrichtungen wie künstliche Gelenke (ausgenommen Teile und Zubehör), Gehhilfen sowie medizinisch-chirurgischer Gürtel und Bandagen, Prothesen und 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 dem ermäßigten Umsatzsteuersatz.

§ 12 Abs. 2 Nr. 6 UStG ermäßigt die Umsatzsteuer für Leistungen aus der Tätigkeit als Zahn-techniker sowie die in § 4 Nr. 14 Buchst. b S. 2 UStG bezeichneten Leistungen der Zahnärzte.

Gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG ermäßigt sich die Umsatzsteuer zudem für Umsätze, die unmittelbar mit dem Betrieb von Schwimmbädern verbunden sind, die Verabreichung von Heilbädern sowie die Bereitstellung von Kureinrichtungen, soweit als Entgelt eine Kurtaxe zu entrichten ist.

#### 4.6.1.2 Zielsetzung

**Medizinische Hilfsmittel:** Eine ausdrückliche gesetzliche Begründung für die Einführung der Steuerermäßigung gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Anlage 2 Nr. 51, 52 UStG findet sich in den Gesetzesmaterialien nicht. Systematisch stellen sie eine Ergänzung zu der Steuerbefreiung auf ärztliche Heilbehandlungen gemäß § 4 Nr. 14 UStG dar.<sup>183</sup> Es erscheint systematisch konsequent, bestimmte orthopädische Vorrichtungen und Körperersatzstücke, die notwendig

---

<sup>183</sup> Vgl. BVerfG, Nichtannahmebeschluss v. 18.03.2025 - 1 BvR 1822/00, Rn. 18 - juris.

Teil der ärztlichen Behandlung sind, jedenfalls ermäßigt zu besteuern. Das Bundesverfassungsgericht betont zudem den sozialpolitischen Zweck der Ermäßigung.<sup>184</sup> Die Ermäßigung verhindert eine Verteuerung unverzichtbarer medizinischer Hilfsmittel und entlastet damit sowohl die Patienten als auch die Sozialversicherungsträger, womit die Ermäßigung letztlich der Entlastung des staatlichen Gesundheitswesens dient.<sup>185</sup> Die begünstigten Hilfsmittel überschneiden sich in Teilen mit dem Leistungskatalog der gesetzlichen Krankenkassen, ohne jedoch deckungsgleich zu sein. So übernehmen die Krankenkassen etwa bei medizinischer Indikation Krampfadestrümpfe, während diese nicht unter die Ermäßigung fallen.

**Zahntechnik:** § 12 Abs. 2 Nr. 6 UStG wurde 1967 eingeführt, um ergänzend zu § 12 Abs. 2 Nr. 5 UStG a.F. auch solchen Unternehmern den ermäßigten Steuersatz zu gewähren, die zwar keine Freiberufler im einkommensteuerrechtlichen Sinn waren (z.B. Kapitalgesellschaften), aber freiberuflichen Leistungen entsprechende Tätigkeiten erbrachten.<sup>186</sup> Nach einer Ausweitung 1980 auf alle der Art nach freiberuflichen Leistungen und bestimmte Eigenverbrauchstatbestände wurde der Anwendungsbereich 1981 durch den Wegfall des § 12 Abs. 2 Nr. 5 UStG a.F. auf Zahntechniker und gleichgestellte zahnärztliche Leistungen beschränkt.<sup>187</sup> Die folgenden Änderungen bis zur heutigen Fassung im Jahressteuergesetz 2009 waren nur noch redaktioneller Art.<sup>188</sup> Die Beibehaltung des ermäßigten Steuersatzes für Zahntechnikerleistungen und entsprechender zahnärztlicher Prothetikleistungen wurde im Wesentlichen mit dem Gebot der Wettbewerbsneutralität begründet (Dt. Bundestag 1978, S. 40). Gleichartige Leistungen sollen unabhängig von der Rechtsform oder der beruflichen Einordnung des Leistenden umsatzsteuerlich gleich behandelt werden, um wettbewerbsverzerrende Preisunterschiede zu vermeiden. Vor der Neufassung wurden Prothetikumsätze der Zahnärzte dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 5 UStG a.F. unterworfen, während Zahntechniker als gewerblich tätige Unternehmer dem Regelsteuersatz unterlagen. Mit dem Wegfall des § 12 Abs. 2 Nr. 5 UStG a.F. hätte eine isolierte Ermäßigung nur

---

<sup>184</sup> BVerfG, Nichtannahmebeschluss v. 18.03.2025 - 1 BvR 1822/00, Rn. 17 f. - juris.

<sup>185</sup> BVerfG, Nichtannahmebeschluss v. 18.03.2025 - 1 BvR 1822/00, Rn. 17 f. - juris.

<sup>186</sup> Frye, in: Rau/Dürrwächter, UStG, 193. Lieferung, 4/2021, § 12 Abs. 2 Nr. 6 Rn. 4.

<sup>187</sup> 2. Haushaltsstrukturgesetz v. 29.12.1981, BGBl. I 1981, 1523 = BStBl. I 1982, 235.

<sup>188</sup> Nieskens, in: Rau/Dürrwächter, UStG, 193. Lieferung, 4/2021, § 12 Abs. 2 Nr. 6 Rn. 12.

für Zahntechniker eine Benachteiligung der Zahnärzte bewirkt. Umgekehrt hätte ein vollständiger Wegfall der Ermäßigung die Wettbewerbssituation der Zahntechniker verschlechtert und zugleich zu einer Verteuerung des Zahnersatzes geführt. Ausdrückliches Ziel der Vorschrift ist daher auch die Kostendämpfung im Gesundheitswesen (Dt. Bundestag 1981, S. 74).

**Heilbäder:** Die Steuerermäßigung für mit dem Betrieb verbundene Umsätze sowie die Verabreichung von Heilbädern wurde 1967 in das UStG eingeführt. Eine nähere Begründung findet sich im Bericht des Finanzausschusses nicht. Vielmehr wurde allgemein darauf hingewiesen, dass der neue Regelsteuersatz von damals 10 % entweder zu nicht vertretbaren Preiserhöhungen oder zu unzumutbaren Gewinnschmälerungen der Unternehmen führen würde, sollten die Verbraucher die Preiserhöhungen nicht akzeptieren. Hinter der Regelung dürften jedoch auch gesundheitspolitische Erwägungen gestanden haben.<sup>189</sup> Die Ermäßigung für die Bereitstellung von Kureinrichtungen, soweit hierfür eine Kurtaxe erhoben wird, wurde erst mit dem UStG 1980 eingeführt. Die Bundesregierung begründete dies mit Wettbewerbsnachteilen für die Bäderverwaltungen.<sup>190</sup> Diese ergäben sich daraus, dass die Bereitstellung von Kureinrichtungen gegen Erhebung einer Kurtaxe als einheitliche Leistung dem Regelsteuersatz unterliege, während ihre einzelnen Bestandteile bei getrennter Beurteilung teils steuerfrei (z.B. Kurkonzerte) oder ermäßigt (z.B. Schwimmbäder) wären. Mit der Steuerermäßigung sollten diese systemwidrigen Nachteile beseitigt werden.

#### 4.6.1.3 Aufkommenswirkungen der Steuervergünstigung

Ähnlich wie in Abschnitt 4.5.1.3 für die kulturellen Leistungen werden auch die Steuermindereinnahmen für verschiedene Gesundheits- und Rehabilitationsleistungen zunächst gemeinsam ausgewiesen. Wie Tabelle 13 zeigt, verteilen sich die Steuermindereinnahmen relativ ähnlich auf die beiden Kategorien und führen zu prognostizierten Steuermindereinnahmen in Höhe von bis zu 1,55 Mrd. € im Jahr 2026.

---

<sup>189</sup> Frye, in: Rau/Dürwächter, UStG, 210. Lieferung, 6/2024, § 12 Abs. 2 Nr. 9 Rn. 3.

<sup>190</sup> Regierungsbegründung v. 5.5.1978, BT-Drucks. 8 /1779, S. 40.

**Tabelle 13: Steuermindereinnahmen (in Mrd. Euro) für verschiedene Gesundheits- und Rehabilitationsleistungen**

	2022	2023	2024	2025	2026
<b>Steuermindereinnahmen (in Mrd. €) gesamt</b>	<b>1,39</b>	<b>1,48</b>	<b>1,51</b>	<b>1,53</b>	<b>1,55</b>
<b>Dabei entfallen auf ...</b>					
<b>... Umsätze aus der Tätigkeit als Zahntechniker sowie für die Lieferung und Wiederherstellung von Zahnprothesen, kieferorthopädische Apparate durch Zahnärzte</b>	<b>0,63</b>	<b>0,66</b>	<b>0,68</b>	<b>0,69</b>	<b>0,70</b>
<b>... Krankenrollstühle, Körperersatzstücke, orthopädische Apparate und andere orthopädische Vorrichtungen zum Beheben von Funktionsschäden / Gebrechen sowie für Schwimm- und Heilbäder, Kureinrichtungen</b>	<b>0,77</b>	<b>0,82</b>	<b>0,83</b>	<b>0,85</b>	<b>0,86</b>

Quelle: 30. Subventionsbericht des Bundes (BMF, 2025a).

**Anmerkungen:** Für die Schätzung der Steuermindereinnahmen wird eine vollständige Weitergabe der Umsatzsteuersatzsenkung auf die Preise angenommen. Aufgrund von Rundungen kann es zu Abweichungen zwischen den ausgewiesenen gesamten Steuermindereinnahmen und der Summe der auf die einzelnen Tatbestände entfallenden Steuermindereinnahmen kommen.

#### 4.6.2 Instrumentelle Eignung

##### Effektivität

Das Ziel dieser Steuerreduktion ist vielseitig und liegt überwiegend in der Vermeidung einer Belastung der Sozialversicherungen und Patienten sowie in einer sozialpolitischen Motivation. Der geringere Steuersatz soll zu niedrigeren Preisen für die betroffenen Güter und Leistungen (u.a. Prothesen, Zahnersatz, Besuch in Heilbädern) führen. Der Umfang der reduzierten Güter und Dienstleistungen ist gemessen an der Fülle medizinischer und präventiver Güter und Dienstleistungen aber sehr klein und eher willkürlich. Neben den dadurch erzeugten Abgrenzungsschwierigkeiten (siehe dazu Abschnitt 4.6.5) stellt sich die allgemeine Frage, inwiefern diese spezifische Reduktion tatsächlich eine spürbare Entlastung für das Sozialversicherungssystem oder die Patienten darstellt. Der überwiegende Teil des Gesundheitskonsums wird entweder gar nicht mit Umsatzsteuer belastet (z.B. ärztliche Dienstleistungen) oder mit dem Normalsatz (z.B. reguläre Medikamente). Diese Ungleichbehandlung verschiedener gesundheitlicher Waren und Dienstleistungen stellt die allgemeine Effektivität der Maßnahme in Frage. Die sozialpolitische Komponente wird eher durch eine niedrigere Besteuerung von Hallen- und Heilbädern erreicht, allerdings betrifft dies nur marginale Ausga-

bepositionen. Die Kosten der betroffenen Güter (z.B. Prothesen, etc.) werden ohnehin überwiegend von den gesetzlichen Krankenkassen getragen und haben daher keine flächendeckenden Auswirkungen auf Haushalte mit niedrigem Einkommen.

### **Effizienz**

Zur Beurteilung der Effizienz der Maßnahme muss wiederum gefragt werden, ob andere Maßnahmen ein ähnliches Ziel zu geringeren gesamtwirtschaftlichen Kosten erreichen könnten. Aufgrund der eher diffusen Zielsetzungen und der ungewissen Effektivität ist es schwierig, belastbare Aussagen zur Effizienz in Bezug auf die Zielerreichung abzuleiten. Bezüglich der sozialpolitischen Zielsetzung gelten die in diesem Bericht häufig vorgetragenen allgemeinen Einwände: Anpassungen im Steuer- und Transfersystem ermöglichen in der Regel eine deutlich effizientere Erreichung von sozialpolitischen Zielen. Hinsichtlich des Ziels, die Belastung von Krankenkassen und Patienten zu reduzieren, stellt sich die Frage, ob nicht direkte Anpassungen im Gesundheitssystem, wie beispielsweise der Zuzahlungsregeln für Dienstleistungen und Gütern wie Prothesen eine zielführendere und direktere Reformoption wären.

#### **4.6.3 Verteilungseffekte**

Für die Kategorie der ermäßigt besteuerten Güter im medizinischen Bereich ist es nicht möglich, eine quantitative Verteilungsanalyse durchzuführen, da die Daten der EVS 2018 nicht detailliert genug sind, um diesen Anteil extrahieren zu können.

Es lässt sich allerdings die qualitative Überlegung anstellen, dass es sich bei den betroffenen Gütern und Dienstleistungen vermehrt nicht um medizinisch notwendige Leistungen handelt. Heilbäder dürften in der Regel primär der Erholung und Prävention dienen und nur in begrenztem Maße therapeutisch notwendig sein. Sowohl im Bereich der Zahntechnik als auch bei Prothesen und medizinischen Hilfsmitteln werden die Standardausführungen in der Regel von den gesetzlichen Krankenkassen übernommen, während höherwertige, komfortablere oder optisch ansprechendere Varianten mit zusätzlichen Kosten verbunden sind. In den Bereich der Zahntechnik fallen zusätzlich Maßnahmen, welche aus rein ästhetischen Motiven nachgefragt werden und somit über die reine medizinische Notwendigkeit hinausgehen. Folglich werden diese Güter und Dienstleistungen wohl überproportional häufig von Haushalten mit höherem Einkommen nachgefragt.

Die Steuerentlastung dürfte daher für reichere Einkommensgruppen stärker ausfallen, wodurch sich die Ermäßigung verteilungspolitisch nicht begründen lässt.

#### 4.6.4 Positive Externalitäten

Gesundheitsbezogene Dienstleistungen und Produkte weisen klare positive Externalitäten auf, da eine bessere Gesundheit der Bevölkerung die öffentlichen Gesundheitskosten senkt und die Produktivität steigert, sofern die Begünstigten noch im Arbeitsleben stehen oder ihnen eine längere Lebensarbeitszeit ermöglicht wird. Kurzfristig können sich solche positiven Auswirkungen auf die öffentliche Gesundheit in einem durch präventive Effekte bedingten Rückgang der Krankheitskosten sowie in einer früheren Rückkehr an den Arbeitsplatz bemerkbar machen. Langfristig können sie das Arbeitskräfteangebot und die Produktivität erhöhen sowie die Ausgaben für Erwerbsunfähigkeit und Pflege senken. Damit ist das Argument der positiven Externalitäten in diesem Bereich allgemein überzeugend. Mit der gleichen Rechtfertigung unterliegt der Gesundheitssektor aber ohnehin bereits insgesamt umfangreichen Steuerbefreiungen und der weitgehenden Finanzierung im Rahmen der gesetzlichen Versicherungsleistungen. Es ist schwer erkennbar, warum ausgerechnet die im Rahmen der Mehrwertsteuer zusätzlich begünstigten Güter und Dienstleistungen eine Förderung benötigen, die über die im Rahmen der Kranken- und Pflegeversicherungsleistungen bestehende Förderung durch umfassende Kostenübernahme hinausgeht. Letztlich wäre hier eine Argumentation nötig, die auf noch höhere Externalitäten als bei anderen Gesundheitsleistungen abstellt. Eine solche Argumentation ist für die begünstigten Tatbestände jedoch kaum stichhaltig zu erbringen.

Auch ist der Kreis der potenziell begünstigten Leistungen unscharf abgegrenzt und nicht alle Angebote weisen klare positive Externalitäten auf. Eine pauschale Steuerermäßigung könnte dazu führen, dass Konsumformen subventioniert werden, die nur begrenzten gesellschaftlichen Nutzen haben. Am stärksten gerechtfertigt ist die Maßnahme daher noch bei essenziellen rehabilitativen und unterstützenden Leistungen, weniger hingegen bei optionalen Gesundheits- und Wellnessangeboten.

## 4.6.5 Rechtliche Beurteilung und Abgrenzungsprobleme

### 4.6.5.1 Vorgaben des höherrangigen Rechts

Unionsrechtliche Grundlage der Ermäßigung für orthopädische Vorrichtungen und Rollstühle (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Anlage 2 Nr. 51, 52) ist Art. 98 Abs. 1 Unterabs. 2 i.V.m. Anhang III Nr. 4 MwStSystRL. Danach können die Mitgliedstaaten medizinische Geräte, Hilfsmittel und sonstige Vorrichtungen, die üblicherweise zur Linderung oder Behandlung von Behinderungen dienen und ausschließlich für den Gebrauch von Behinderten bestimmt sind, einem ermäßigten Steuersatz unterwerfen. Die nationale Regelung wirft insoweit keine unionsrechtlichen Bedenken auf. Gleiches gilt im Ergebnis für die Ermäßigung für Umsätze aus dem Betrieb von Schwimmbädern sowie die Verabreichung von Heilbädern gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG. Unionsrechtliche Grundlage ist hier Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL i.V.m. Anhang III Nr. 13 und 17, welcher den Mitgliedstaaten erlaubt, sowohl die Überlassung von Sportanlagen und die Durchführung von Sport- und Bewegungskursen (Nr. 13) als auch bestimmte medizinische Versorgungsleistungen einschließlich Thermalbehandlungen (Nr. 17) ermäßigt zu besteuern, soweit diese nicht gemäß Art. 132 Abs. 1 b-e MwStSystRL steuerbefreit sind. Die in § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG enthaltene Ermäßigung für Umsätze aus dem Betrieb von Schwimmbädern sowie für die Verabreichung von Heilbädern ist von dieser unionsrechtlichen Grundlage gedeckt. Der deutsche Gesetzgeber hat von den unionsrechtlich in Anhang III Nr. 13 und 17 MwStSystRL eröffneten Möglichkeiten nur selektiv Gebrauch gemacht. Bedenken im Hinblick auf einen Verstoß gegen den Neutralitätsgrundsatz bestehen insoweit nicht.<sup>191</sup> Schwimmbäder sind nicht gleichartig zu anderen Sportanlagen und auch Heilbäder lassen sich nicht ohne Weiteres mit anderen medizinischen Versorgungsleistungen gleichsetzen. Die vom nationalen Gesetzgeber vorgenommene Einschränkung stellt daher eine zulässige selektive Umsetzung dar.

---

<sup>191</sup> Vgl. FG München, Urt. 16. Mai 2002, 14 K 4165/01 - Juris, Rn. 24.

Unionsrechtlich zweifelhaft ist jedoch die in § 12 Abs. 2 Nr. 9 S. 2 UStG vorgesehene Ermäßigung für die Bereitstellung von Kureinrichtungen. Weder Anhang III Nr. 13 noch Nr. 17 MwStSystRL bieten hierfür eine Ermächtigungsgrundlage.<sup>192</sup> Die Bereitstellung von Kureinrichtungen stellt eine einheitliche Gesamtleistung dar, die aus unterschiedlichen Elementen wie z.B. Kurparks, Konzerten oder Trinkkuren besteht. Nur einzelne dieser Leistungen lassen sich den unionsrechtlich eröffneten Kategorien zuordnen. Auch die Ermächtigung für kulturelle Leistungen in Anhang III Nr. 7, 9 MwStSystRL erfassen diese Gesamtleistung nicht. Damit fehlt es an einer unionsrechtlichen Grundlage. Auch hier gilt jedoch, dass Unternehmer sich solange auf das für sie günstigere nationale Recht berufen können, bis die Regelung erfolgreich im Rahmen eines Vertragsverletzungsverfahrens durch die Kommission beanstandet wurde.<sup>193</sup>

Zweifel bestehen zudem bei der Ermäßigung für Leistungen aus der Tätigkeit als Zahntechniker sowie die in § 4 Nr. 14 Buchst. b S. 2 UStG bezeichneten Leistungen der Zahnärzte. Unionsrechtliche Grundlage ist Art. 98 Abs. 2 i.V.m. Anhang III Nr. 17 MwStSystRL. Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. E MwStSystRL sind Lieferungen von Zahnersatz und Leistungen von Zahntechniker eigentlich von der Steuer zu befreien. Deutschland nutzt jedoch die in Art. 370 i.V.m. Anhang X Teil A Nr. 1 MwStSystRL vorgesehene Möglichkeit, die am 1. Januar 1978 bereits besteuerten Umsätze weiterhin der Umsatzsteuer zu unterwerfen und wendet hierfür einen ermäßigten Steuersatz an. Diese Übergangszeit war ursprünglich auf 5 Jahre ab 1978 angelegt, wurde aber nie beendet.

Die fortgesetzte Besteuerung nach Art. 370 MwStSystRL führt im Binnenmarkt zu Wettbewerbsverzerrungen. Dies zeigt sich etwa im Verhältnis zu Luxemburg. Luxemburg hat Art. 132 Abs. 1 Buchst. E MwStSystRL vollständig umgesetzt. Bei einem Bezug aus Luxemburg bleibt die luxemburgische Vorsteuer als Kostenbestandteil im Preis enthalten und wird in Deutschland nochmals der Umsatzsteuer unterworfen, was zu einer doppelten Steuerbelastung führt. Umgekehrt profitiert der deutsche Zahntechniker bei Lieferungen nach Luxemburg vom Vorsteuerabzug und der Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen.<sup>194</sup>

---

<sup>192</sup> Stadie, in: Stadie UStG, 3. Aufl. 2015, § 12 Rn. 96.

<sup>193</sup> BFH, Urt. v. 19.05. 1993 – V R 110/88, BStBl II 1993, 779, Rn. 32.

<sup>194</sup> Nieskens, in: Rau/Dürrwächter, § 12 Abs. 2 Nr. 6 Rn 26.

Der EuGH hält diese Ungleichbehandlung mit Blick auf den Übergangscharakter der Ausnahmeregelung für gerechtfertigt.<sup>195</sup> Angesichts der mittlerweile jahrzehntelangen Übergangsphase erscheint diese Begründung jedoch zunehmend zweifelhaft.<sup>196</sup>

### **Verfassungsrechtliche Vorgaben**

Auch die Ermäßigungstatbestände im Bereich der Gesundheits- und Rehabilitationsleistungen müssen durch besondere sachliche Gründe gerechtfertigt und folgerichtig ausgestaltet sein.

Die durch das Bundesverfassungsgericht betonte sozialpolitische Zielsetzung des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Anlage 2 Nr. 51, 52 UStG der Ermäßigung stellt einen solchen sachlichen Grund dar. Gleiches gilt für die durch § 12 Abs. 2 Nr. 6 UStG verfolgte Wettbewerbsneutralität, um sicherzustellen, dass sachlich gleichartige Leistungen unabhängig von der Berufszugehörigkeit umsatzsteuerlich gleich behandelt werden. Auch die Ermäßigungen für Schwimm- und Heilbädern sowie Kureinrichtungen verfolgen eine gesundheitspolitische Zielsetzung und stellen mithin solche besondere sachliche Gründe dar.

Die Regelungen sind zudem weitgehend folgerichtig ausgestaltet. So durfte der Gesetzgeber etwa bei den medizinischen Hilfsmitteln nur solche begünstigen, die typischerweise der dauerhaften Kompensation gesundheitlicher Beeinträchtigungen dienen, während Vorrichtungen wie etwa Titanplatten zu Recht ausgenommen werden.

Insgesamt begegnen die einzelnen Ermäßigungstatbestände daher keinen verfassungsrechtlichen Bedenken.

#### **4.6.5.2 Abgrenzungsprobleme und Wertungswidersprüche**

##### **Abgrenzungsprobleme Zahntechniker**

Abgrenzungsschwierigkeiten bestehen nur in sehr geringem Umfang, was die überschaubare Zahl der zur Vorschrift ergangenen Entscheidungen zeigt. Der BFH beschränkt den Anwendungsbereich richtlinienkonform auf den Anwendungsbereich des

---

<sup>195</sup> EuGH, Urt. v. 07.12.2006, Rs. C-240/05 – juris, Rn. 53 ff.

<sup>196</sup> Nieskens, in: Rau/Dürnwächter, § 12 Abs. 2 Nr. 6 Rn. 27.

Art. 132 Abs. 1 Buchst. E MwStSystRL und gibt damit im Vergleich zu Art. 98 Abs. 2 i.V.m. Anhang III Nr. 17 MwStSystRL einen engeren Spielraum vor. Vereinzelt Wertungswidersprüche können sich insoweit ergeben, als dass der ermäßigte Steuersatz für Zahntechniker unabhängig von der der Eigenherstellung gilt, während bei Zahnärzten die Eigenherstellung gerade maßgeblich dafür ist, ob eine Steuerbefreiung oder eine Ermäßigung zur Anwendung kommt. Diese Differenzierung lässt sich indes mit der unterschiedlichen Stellung beider Berufsgruppen im System der Umsatzsteuer rechtfertigen.

### ***Abgrenzungsprobleme und Wertungswidersprüche Schwimmbäder, Heilbäder und Kureinrichtungen***

Schwimmbäder sind richtlinienkonform als Sportanlagen iSd Art. 98 Abs. 2 iVm Anhang III Nr. 13 MwStSystRL auszulegen. Es muss also zur Ausübung einer sportlichen Betätigung geeignet und bestimmt sein.<sup>197</sup> Anzeichen hierfür sind etwa eine Unterteilung in Schwimmbahnen oder die Ausstattung mit Startblöcken. Abgrenzungsprobleme können im Einzelfall bestehen, wenn die Verschaffung der Schwimmgelegenheit nur Teil einer aus mehreren Leistungselementen bestehenden einheitlichen Gesamtleistung ist.<sup>198</sup> Dann ist anhand der Sicht des Durchschnittsverbrauchers zu bestimmen, ob die Verschaffung der Schwimmgelegenheit den wesentlichen Inhalt der einheitlichen Gesamtleistung darstellt.<sup>199</sup> Heilbäder setzen voraus, dass das Bad durch den Einsatz von Wärme der Heilung einer Krankheit oder sonstigen Gesundheitsstörung dient.<sup>200</sup> Nach der Rechtsprechung muss der Heilzweck im Einzelfall festgestellt werden können, was regelmäßig nur bei Vorliegen einer ärztlichen Verordnung gelingt.<sup>201</sup>

Der Gesetzgeber hat zwar in unionsrechtlich zulässiger Weise nur selektiv Schwimmbäder als Sportanlagen begünstigt, andere Formen der sportlichen Betätigung, die ebenfalls gesund-

---

<sup>197</sup> UStAE Abschn. 12.11. Abs. 1 S. 2-4.

<sup>198</sup> Etwa BFH, Urt. v. 8.09.1994 – V R 88/92, BStBl. II 1994, 959.

<sup>199</sup> Frye, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 9 Rn. 65.

<sup>200</sup> Frye, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 9 Rn. 77.

<sup>201</sup> FG Düsseldorf, Urt. v. 16.09.2021 – 1 K 2249/17 U – juris. Weitere Nachweise bei Frye, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 9 Rn. 80 ff.

heitsfördernd sind, werden von der Ermäßigung hingegen ausgeschlossen, wie etwa Fitnessstudios oder auch Kletterhallen. Aus rechts- und gesundheitspolitischer Sicht erscheint es damit jedenfalls fraglich, warum nur der Schwimmsport ermäßigt besteuert wird.

***Abgrenzungsprobleme und Wertungswidersprüche (Nr. 51, 52)***

Die Ermäßigung hat in der Vergangenheit vereinzelt Gerichte beschäftigt, wobei es insbesondere um technische Einzelfragen ging, etwa, ob ein angepasstes Sitzkissen für Rollstuhlfahrer erfasst ist<sup>202</sup> oder ob orthopädische Einlagen unter die Ermäßigung fallen, auch wenn sie lediglich während des Tragens eine Korrekturwirkung entfalten, ohne eine dauerhafte Heilung zu bewirken.<sup>203</sup>

Die nur punktuelle Begünstigung bestimmter ärztlicher Heilmittel ist nicht frei von Wertungswidersprüchen. Zwar sind die vom Gesetzgeber getroffenen Differenzierungen verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, wirken jedoch jedenfalls rechtspolitisch teilweise inkonsistent. Es dürfte für die Betroffenen kaum einen Unterschied machen, ob die Mobilität durch ein speziell konstruiertes Fahrzeug oder den Umbau eines handelsüblichen Pkw ermöglicht wird. Beide Varianten ermöglichen die Teilhabe am sozialen Leben trotz der körperlichen Beeinträchtigung. Entsprechendes gilt auch für Brillen und Hörgeräte. Beide kompensieren die Beeinträchtigung oder den Verlust eines Sinnes und dienen damit einem in der Regel lebenslangen Leiden. Zwar ist die Differenzierung wohl noch vom weiten Gestaltungsspielraum gedeckt, setzt jedoch den Zweck, die finanzielle Belastung bei dauerhaften Krankheiten zu mindern, nicht konsequent um.

---

<sup>202</sup> BFH, Urt. v. 14.11.2000 – VII R 83/99.

<sup>203</sup> BFH, Urt. v. 27.02.2019 – VII R 1/18 – juris.

4.6.6 Subventionskennblatt

<b>Subventionskennblatt</b>					
Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Gesundheits- und Re-					<b>6</b>
habilitationsleistungen					
<b>1</b>	<b>Maßnahme, Zielsetzung und Aufkommenswirkung der Subvention</b>				
<b>Rechtsgrundlage:</b> § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG					<b>Befristung:</b> keine
<b>Subventionsvolu-</b> <b>men</b> (Mio. Euro)	2022	2023	2024	2025	2026
	1.390	1.480	1.505	1.530	1.550
<b>Zielsetzung der Steuervergünstigung</b>					<b>Beurteilung: 2 Punkte</b>
Entlastung der Krankenkassen und Patienten; Sozialpolitik					
<b>2</b>	<b>Ergebnisse der weiteren Evaluationskriterien</b>				
<b>Instrumentelle Eignung</b>					<b>Beurteilung: 2 Punkte</b>
<i><b>Effektivität:</b></i> Die Steuersubvention führt zu einer begrenzten und sehr spezifischen Entlastung der Krankenkassen und Patienten. Eine geringe sozialpolitische Komponente wird durch die Entlastung der Badebetriebe erreicht.					
<i><b>Effizienz:</b></i> Dem Instrument kann keine gute Effizienz zugeschrieben werden. Für eine Entlastung der Krankenkassen und Patienten ist die Subvention viel zu spezifisch. Die kleine sozialpolitische Komponente könnte durch Transferleistungen deutlich besser erreicht werden.					
<b>Verteilungseffekte</b>					<b>Beurteilung: 2 Punkte</b>
Aufgrund fehlender Informationen über Konsumausgaben nach Einkommen ist keine quantitative Verteilungsanalyse möglich. Da die betroffenen Leistungen vermehrt keiner medizinischen Notwendigkeit unterliegen dürften, ist anzunehmen, dass der Konsum vorwiegend auf höhere Einkommensgruppen entfällt. Eine Grundlage zur Rechtfertigung der Ermäßigung anhand zu erwartender Verteilungseffekte ist damit nicht gegeben.					
<b>Sektorale Verzerrungen und grenzüberschreitender Wettbewerb</b>					<b>Beurteilung: -</b>
Es wurde keine Untersuchung der sektoralen Verzerrung und des Arguments des grenzüberschreitenden Wettbewerbs vorgenommen.					
<b>Positive Externalitäten</b>					<b>Beurteilung: 2 Punkte</b>
Eine Mehrwertsteuersenkung für essenzielle rehabilitative und unterstützende Gesundheitsleistungen ist aufgrund ihrer positiven Externalitäten gut begründet, während eine pauschale Ausweitung auf Wellness- und ähnliche Angebote wenig gerechtfertigt erscheint.					
<b>Rechtliche Beurteilung und Abgrenzungsprobleme</b>					<b>Beurteilung: 2 Punkte</b>
Die einzelnen Ermäßigungen im Bereich der Gesundheits- und Rehabilitationsleistungen werfen keine verfassungsrechtlichen Bedenken auf. Unionsrechtlich zweifelhaft ist allerdings die Ermäßigung der Kureinrichtungen, die sich auf keine taugliche Ermächtigungsgrundlage stützen kann. Es bestehen vereinzelt Abgrenzungsprobleme.					

<b>3</b>	<b>Schlussfolgerungen</b>
<p><b>Gesamtergebnis der Evaluierung</b> <span style="float: right;"><b>Score: 2,00 Punkte</b></span></p> <p>Unter Abwägung der sechs Kriterien ergibt sich für Gesundheitsleistungen ein differenziertes Bild: Die Steuerermäßigung bewirkt nur eine begrenzte, sehr spezifische Entlastung von Kassen und Patienten; effizient ist das Instrument insgesamt schwach. Positive Externalitäten rechtfertigen eine fortgesetzte Begünstigung vor allem bei essenziellen rehabilitativen und unterstützenden Leistungen; für wellnessnahe Angebote und ähnliche Bereiche fehlt hingegen eine tragfähige Begründung—hier wären gezielte Transfers oder direkte Förderungen zielgenauer. Vorbehalt: Nicht alle Kategorien konnten bewertet werden; insbesondere die Verteilungswirkungen sind mangels Daten offenstehend.</p> <p>Fazit: eine selektive Fortführung für klar begründbare Leistungen, kombiniert mit einer Reduzierung/Beendigung in weniger begründeten Teilsegmenten.</p>	

## 4.7 Steuerermäßigung für Photovoltaikanlagen und Speicher

Durch das Jahressteuergesetz 2022<sup>204</sup> wurde mit Wirkung zum 1. Januar 2023 in § 12 Abs. 3 UStG ein Nullsteuersatz für die Lieferung, Einfuhr, den innergemeinschaftlichen Erwerb und die Installation bestimmter Photovoltaikanlagen eingeführt. Damit sieht das deutsche Umsatzsteuerrecht erstmals einen Nullsteuerabzug vor.

### 4.7.1 Maßnahme, Zielsetzung und Aufkommenswirkung der Subvention

#### 4.7.1.1 Maßnahme

Begünstigt sind Solarmodule einschließlich wesentlicher Komponenten und Speicher, wenn die Anlagen auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen oder öffentlichen und anderen dem Gemeinwohl dienenden Gebäuden installiert werden. Dabei gilt eine Fiktion. Bei Anlagen bis 30 kWp gilt die bauliche Voraussetzung gemäß § 12 Abs. 3 S. 2 UStG als erfüllt. Nicht begünstigt sind hingegen allgemeine Bauleistungen, die nur mittelbar im Zusammenhang mit der Installation stehen, etwa Dachsanierungen sowie nachgelagerte Leistungen wie die Wartung oder Reparatur. Die Begünstigung setzt zudem voraus, dass die Anlage auf oder in der Nähe einer begünstigten Gebäudekategorie installiert wird. Unter "Wohnung" fallen dabei nicht nur klassische Wohngebäude, sondern auch etwa Gartenlauben, Container oder fest installierte Wohnwagen. Als gemeinwohlorientierte Gebäude gelten insbesondere Schulen, Kindergärten oder Krankenhäuser.

§ 12 Abs. 3 UStG begünstigt ausschließlich den Erwerb der Photovoltaikanlage, der wesentlichen Komponenten sowie des Speichers. Nicht begünstigt ist hingegen die spätere Nutzung des mit der Anlage erzeugten Stroms. Wird dieser für private Zwecke verwendet, liegt grundsätzlich eine unentgeltliche Wertabgabe gemäß § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG vor, da Strom aus dem vorsteuerentlasteten Unternehmensbereich in den nichtunternehmerischen Bereich überführt wird (Arconada Valbuena und Rennar 2023, S. 474). Allerdings ist eine solche Entnahme nur steuerbar, wenn für die Anschaffung ein voller oder teilweiser Vorsteuerabzug bestand. Da die Anschaffung unter den Nullsteuersatz fällt, fehlt es an dieser Vorsteuerbelastung, sodass auch kein Vorsteuerabzug möglich ist. Damit ist die private Stromnutzung im

---

<sup>204</sup> Jahressteuergesetz 2022 (JStG 2022) v. 16.12.2022, BGBl. I 2022, 2294 (2309).

Ergebnis nicht steuerbar. Auch die Vermietung einer Photovoltaikanlage fällt nicht unter die Ermäßigung. Maßgeblich ist, dass dem Erwerber Verfügungsmacht verschafft wird und damit eine Lieferung im Sinne des Umsatzsteuerrechts vorliegt.

#### 4.7.1.2 Zielsetzung

Die Einführung des Nullsteuersatzes auf Photovoltaikanlagen dient vorrangig dem Bürokratieabbau (Dt. Bundestag 2022a, S. 109). Nach der bis Ende 2022 geltenden Rechtslage waren auch Betreiber kleiner Photovoltaikanlagen Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG und damit grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig. Zwar konnten sie bei Unterschreiten der Umsatzgrenzen des § 19 Abs. 1 UStG die Kleinunternehmerregelung anwenden. Um die bei der Anschaffung gezahlte Umsatzsteuer im Wege des Vorsteuerabzugs geltend zu machen, muss jedoch auf die Kleinunternehmerregelung verzichtet und sämtliche umsatzsteuerlichen Erklärungs-pflichten erfüllt werden. Dies führte bei nur geringen Steuereinnahmen zu einem erheblichen Verwaltungsaufwand. Mit dem Nullsteuersatz entfällt diese Notwendigkeit, da die Lieferung und Installation der Anlage von vornherein ohne Umsatzsteuer erfolgt.

Darüber hinaus verfolgt der Gesetzgeber mit der Regelung energie- und klimapolitische Ziele. Die steuerliche Entlastung soll den Zugang zu Photovoltaikanlagen erleichtern und dadurch einen Anreiz für private Haushalte und gemeinwohlorientierte Einrichtungen schaffen, in die Erzeugung von Solarstrom zu investieren und so einen Beitrag zur Energiewende zu leisten (Dt. Bundestag 2022b, S. 117).

#### 4.7.1.3 Aufkommenswirkungen der Steuervergünstigung

Mit dem Übergang zur Nullbesteuerung für Photovoltaikanlagen sind wie in Tabelle 14 dargestellt nur geringe Steuerausfälle in Höhe von 0,07 Mrd. € in den kommenden Jahren verbunden.

**Tabelle 14: Steuermindereinnahmen (in Mrd. Euro) für bestimmte Photovoltaikanlagen und Speicher**

	2022	2023	2024	2025	2026
<b>Steuermindereinnahmen (in Mrd. €)</b>	-	0,06	0,07	0,07	0,07

Quelle: 30. Subventionsbericht des Bundes (BMF, 2025a).

Anmerkungen: Für die Schätzung der Steuermindereinnahmen wird eine vollständige Weitergabe des ermäßigten Umsatzsteuersatzes angenommen.

#### 4.7.2 Instrumentelle Eignung

##### Effektivität

Das Ziel des Bürokratieabbaus wird durch die Steuerreduktion eindeutig erreicht. Durch eine Nullbesteuerung von Photovoltaikanlagen und deren Speicher entfällt die Notwendigkeit, für Privatbesitzer aufwendige Steuererklärungen abzugeben und sich mit dem Umsatzsteuerrecht auseinanderzusetzen. Dies entlastet außerdem die damit befassten staatlichen Behörden.

Außerdem wird das Ziel der Förderung erneuerbarer Energien durch die geringere Besteuerung von Photovoltaikanlagen erreicht. Der Nullsteuersatz stellt effektiv einen starken wirtschaftlichen Anreiz zum Kauf von Photovoltaikanlagen dar. Die Belastung für den Endverbraucher durch die Umsatzsteuer entfällt vollständig. Trotzdem können Produzenten von Photovoltaikanlagen ihren Vorsteuerabzug weiterhin geltend machen. Dies vermeidet eine Belastung der Unternehmen durch diese Steueränderung und einen Druck in Richtung von Preiserhöhungen für Verbraucher.

##### Effizienz

Zum Ziel des Bürokratieabbaus ist es schwierig, eine alternative Reformoption mit ähnlicher Wirkung zu erdenken. Wenn die Bürokratiekosten die Aufkommensausfälle übersteigen (wovon angesichts der oben gezeigten geringen Ausfälle auszugehen ist), ist diese Reform demnach als sehr effizient zu bewerten.

Bezüglich des umweltpolitischen Ziels kann die Nullbesteuerung von Photovoltaikanlagen nur auf den ersten Blick als eine effiziente Reform angesehen werden. Die Ermäßigung senkt die Preise für Endverbraucher in sichtbarer Weise und damit die Rentabilitätsschwelle für klimafördernde Investitionen. Allerdings ist mit der Bepreisung von CO<sub>2</sub> über den Emissionshandel in der EU bereits ein effizienter Weg zur Erreichung von Klimazielen beschritten. Hinzu kommt die bereits existierende Förderung im Rahmen des EEG. Insofern stellt sich die Frage, ob diese zusätzliche Förderung aus klimapolitischen Gründen noch einen Mehrwert hat, so dass Zweifel an der klimapolitischen Effizienz der umsatzsteuerlichen Behandlung bestehen. Dies mindert jedoch nicht das Verdienst dieser Maßnahme für den Abbau unnötiger Bürokratie.

### 4.7.3 Verteilungseffekte

Die EVS 2018 enthält keine speziellen Informationen über photovoltaische Systeme, sodass eine quantitative Verteilungsanalyse nicht durchgeführt werden kann.

Eine Marktstudie aus dem Jahr 2025 bezüglich Balkonkraftwerken findet allerdings, dass die Konsumentenbasis zu 86 % aus Eigentümern und nur zu 14 % aus Mietern besteht. Dass der Anteil der Eigentümer relativ zu Mietern in den reicheren Einkommensgruppen höher ist, deutet darauf hin, dass Balkonkraftwerke vermehrt von reicheren Haushalten konsumiert werden. Anlagen mit 2 Modulen werden mit 72 % am häufigsten verwendet, während Anlagen mit mehr als 4 Modulen nur zu 2 % verwendet werden. Die Variation in der Anzahl der Module ist daher recht gering, woraus sich kein proportionaler Anstieg des Konsums mit dem Einkommen ergibt. Für die deutlich größeren Dachanlagen gilt allerdings, dass diese überwiegend von Hauseigentümern und damit höheren Einkommensklassen installiert werden. Durch die deutlich höheren Kosten dieser Anlagen dürften sich folglich auch relativ höhere Ausgaben mit steigender Einkommensgruppe ergeben.

Basierend auf dieser qualitativen Einschätzung ergibt sich daher keine Grundlage zur Rechtfertigung dieser Steuerermäßigung aus verteilungspolitischer Perspektive.

### 4.7.4 Positive Externalitäten

Photovoltaische Systeme erzeugen in der Einzelbetrachtung erhebliche positive Externalitäten, indem sie den Ausstoß von Treibhausgasen verringern (Borenstein 2012), die Energiesicherheit erhöhen und Innovationen im Bereich erneuerbarer Technologien fördern (Acemoglu et al., 2012).

Die hohen Investitionskosten stellen weiterhin eine erhebliche Eintrittsbarriere dar. Erkenntnisse aus verschiedenen Bereichen deuten darauf hin, dass eine Mehrwertsteuersenkung diese Hürde unmittelbar absenken kann (Pless und Van Benthem, 2019, Barwick et al., 2023) und damit andere Förderinstrumente wie Einspeisevergütungen oder Investitionszuschüsse sinnvoll ergänzen kann (Jenner et al., 2013).

Allerdings bestehen wie bereits dargestellt schon wichtige Förderinstitutionen außerhalb des Steuersystems. Zunächst ist unter den Bedingungen der EU-Strommärkte zu beachten, dass

die Stromproduktion vollumfänglich dem CO<sub>2</sub>-Emissionshandel im Rahmen des EU-ETS unterworfen ist und damit die eigentliche CO<sub>2</sub>-Externalität bereits über den Preismechanismus internalisiert ist. PV-Strom hat gegenüber fossiler Stromerzeugung für den Erzeuger den Preisvorteil, keine Emissionszertifikate für die Erzeugung kaufen zu müssen. Auf diese Weise hat der Emissionshandel die positiven Externalitäten der solaren Stromproduktion bereits über den Preismechanismus internalisiert. Die Einbettung der Stromproduktion in den Emissionshandel mit der festgelegten fallenden Obergrenzen der Menge an Zertifikaten hat auch die Konsequenz, dass zusätzliche PV-Produktion die CO<sub>2</sub>-Emissionen nicht verringern, sondern lediglich zu einer alternativen Verwendung frei werdender Emissionsrechte führen („Wasserbetteffekt“). Hinzu kommt in Deutschland die Förderung durch das EEG mit garantierten jahrelangen Einspeisevergütungen, die angesichts zunehmend niedriger oder immer öfter sogar negativer Strompreise in den Spitzenzeiten der saisonalen und täglichen PV-Stromproduktion ein hohes Subventionselement aufweisen. Auch wenn eine positive Umweltexternalität der Photovoltaik grundsätzlich zu bejahen ist, ist somit unklar, ob eine umsatzsteuerliche Subventionierung zusätzlich zu den bestehenden Mechanismen des Strommarkts und der EEG-Förderung noch eine sinnvolle Rolle spielen kann oder nicht sogar das Risiko einer ineffizienten Überförderung noch verschärfen könnte.

Zudem stellt sich die Frage nach der Effizienz eines solchen Instruments, da Mehrwertsteuerenkungen in ihrer Wirkung vergleichsweise breit und unspezifisch sind, da sie anders als der Emissionshandel in keiner direkten Beziehung zur CO<sub>2</sub>-Begrenzung stehen. Eine Steuerermäßigung ist daher im Hinblick auf Externalitäten im aktuellen europäischen und nationalen Förderumfeld nicht mehr gut begründet.

#### **4.7.5 Rechtliche Beurteilung und Abgrenzungsprobleme**

##### **4.7.5.1 Vorgaben des höherrangigen Rechts**

###### ***Unionsrechtliche Grundlage***

Unionsrechtliche Grundlage der Ermäßigung ist Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL i.V.m. Anhang III Nr. 10 c. Danach können die Mitgliedstaaten für die Lieferung und Installation von Solarpaneelen auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und von

gemeinnützigen Organisationen genutzten Gebäuden entweder einen ermäßigten Steuersatz auch unter 5 % anwenden oder eine Steuerbefreiung bei gleichzeitiger Gewährung eines Vorsteuerabzugs vorsehen. Der deutsche Gesetzgeber hat sich für die Einführung eines Nullsteuersatzes und gegen eine Steuerbefreiung mit Vorsteuerabzug entschieden. Systematisch wirken beide Regelungen zwar gleich. Jedoch wären bei einer Steuerbefreiung mit Vorsteuerabzug die mit der Unternehmereigenschaft verbundenen Erklärungspflichten bestehen geblieben, sodass das Ziel des Bürokratieabbaus verfehlt worden wäre.<sup>205</sup> Der Nullsteuersatz gewährleistet, dass auf die Lieferung und Installation von vornherein keine Umsatzsteuer erhoben wird. Ein Vorsteuerabzug ist mithin entbehrlich.

In Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL i.V.m. Anhang III Nr. 10 c werden ausdrücklich nur "Solarpaneele" genannt. § 12 Abs. 3 UStG bezieht darüber hinaus auch wesentliche Komponenten sowie Stromspeicher in den Anwendungsbereich ein. In Erwägungsgrund 7 der RL 2022/504 wird jedoch die Einfügung der Nr. 10 c in Anhang III mit den umweltspezifischen Verpflichtungen im Bereich der Dekarbonisierung sowie den Zielen des Europäischen Green Deals begründet. Dabei soll es den Mitgliedstaaten ermöglicht werden, die Nutzung erneuerbarer Energien auch steuerlich zu fördern. Es kann daher argumentiert werden, dass etwa Wechselrichter, Montagesysteme und Stromspeicher notwendige Bestandteile einer Photovoltaikanlage sind und die unmittelbare Nutzung des Stroms erst ermöglichen. Auch die Gesetzesbegründung zu § 12 Abs. 3 UStG hebt ausdrücklich hervor, dass der Erwerb von Stromspeichern mit erheblichen Kosten verbunden ist und eine Belastung mit Umsatzsteuer den mit der Regelung verfolgten Zweck des Bürokratieabbaus konterkarieren würde.<sup>206</sup> In der Literatur wird die weite Anwendung der Ermäßigung daher nicht als unionsrechtlich bedenklich angesehen.<sup>207</sup>

Die in § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG normierte 30 kWp Grenze ist unionsrechtlich nicht vorgegeben. Die Gesetzesbegründung enthält hierzu keine weiteren Angaben, sie dürfte jedoch vor allem der Verwaltungsvereinfachung dienen. Sie bewirkt, dass für kleinere Anlagen ohne weiteren Nachweis vermutet wird, dass sie auf oder in der Nähe begünstigter Gebäude installiert sind.

---

<sup>205</sup> Nieskens, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 12 Abs. 3 Rn. 33.

<sup>206</sup> Gesetzesentwurf der Bundesregierung, BT.-Drucks. 20/3879 v. 10.10.2022, S. 109 f.

<sup>207</sup> Widmann (2023, S. 7); Huschens, in: UStG e-Kommentar, 09.09.2025, § 12 Rn. 544.

Bei leistungsstärkeren Anlagen ist im Wege einer Einzelfallprüfung festzustellen, ob die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 UStG erfüllt sind.

### ***Verfassungsrechtliche Vorgaben***

Verfassungsrechtlich bestehen grundsätzlich keine Bedenken an der Vorschrift. Zwar stellt auch der Nullsteuersatz eine Durchbrechung des Grundsatzes der allgemeinen Umsatzbesteuerung dar. Der Gesetzgeber darf von der Grundentscheidung des Regelsteuersatzes jedoch bei Vorliegen eines besonderen sachlichen Grundes abweichen, wobei die Abweichung folgerichtig ausgestaltet sein muss. Dabei darf der Steuergesetzgeber auch Lenkungsziele verfolgen. Die Ermäßigung soll durch den Abbau von Bürokratie den Ausbau und die Nutzung erneuerbarer Energien fördern. Die Energiewende und der Klimaschutz ist bereits mit Blick auf die Staatzielbestimmung des Art. 20a GG ein legitimes (Lenkungs-)ziel. Auch der Bürokratieabbau als solcher ist im Massenverfahren der Umsatzsteuer ein legitimes Gemeinwohlziel. Fraglich ist, ob die Regelung auch folgerichtig ausgestaltet ist. In der Literatur wird darauf hingewiesen, dass lediglich Photovoltaikanlagen begünstigt werden, während andere ökologische Investitionen zur Energieeinsparung nicht mit einem Nullsteuersatz begünstigt werden (Widmann 2023, S. 6). Die Begrenzung folgt indes aus den unionsrechtlichen Vorgaben der MwStSystRL, die lediglich eine Ermäßigung für Solarpaneele zulässt. Würde man hier im nationalen Recht im Ergebnis eine Unvereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG annehmen, dann dürfte diese nicht durch eine Erweiterung des sachlichen Anwendungsbereiches auf nationaler Ebene beseitigt werden. Vielmehr dürfte an der Steuerermäßigung insgesamt nicht mehr festgehalten werden. Die Frage ist damit, ob der Gesetzgeber den unionsrechtlich eröffneten Spielraum verfassungsgemäß nutzen durfte. Dabei ist zu berücksichtigen, dass es dem Gesetzgeber bei Einführung der Ermäßigung gerade darauf ankam, den erheblichen Verwaltungsaufwand zu beseitigen, der durch die Einspeisung entstand. Zwar kann überlegt werden, dass auch Betreiber anderer dezentraler Stromerzeugungsanlagen im Ausgangspunkt vergleichbar sind, da auch sie Strom erzeugen und teilweise ins öffentliche Netz einspeisen. Photovoltaik ist jedoch die mit Abstand verbreitetste Technologie im privaten Bereich, niedrigschwellig verfügbar und daher für die Verwaltungsvereinfachung besonders relevant. Der Gesetzgeber durfte mithin typisierend auf diejenige Technologie abstellen, bei der das Bürokratieproblem in der Breite tatsächlich auftritt.

Daneben ist kritisch angemerkt worden, dass die Regelung zu einer Ungleichbehandlung zwischen Betreibern von Photovoltaikanlagen und sonstigen Endverbraucher führt.<sup>208</sup> Während der Bezug von Strom aus dem öffentlichen Netz der Umsatzsteuer unterliegt, bleibt der Eigenverbrauch von mit einer begünstigten Photovoltaikanlage erzeugtem Strom faktisch steuerfrei. Diese Differenzierung kann jedoch mit der umwelt- und energiepolitischen Zielsetzung des Gesetzgebers sachlich gerechtfertigt werden. Es kommt dem Gesetzgeber hier gerade darauf an, den Ausbau dezentraler erneuerbarer Energiequellen zu begünstigen, was einen legitimen Lenkungszweck darstellt. Die Regelung ist zudem auch folgerichtig ausgestaltet.

### 4.7.5.2 Abgrenzungsprobleme und Wertungswidersprüche

Da § 12 Abs. 3 UStG erst seit dem 1.1.2023 gilt, fehlt es an gefestigter Rechtsprechung. Erste Konkretisierungen ergeben sich lediglich aus den Verwaltungsanweisungen.<sup>209</sup> In der bisher zur Vorschrift ergangenen Literatur wird darauf verwiesen, dass die Vorschrift in einigen Punkten noch auslegungsbedürftig erscheint (Widmann 2023, S. 6 f.).

Abgrenzungsprobleme könnten etwa den sachlichen Umfang der Ermäßigung betreffen. So werden nicht nur die Solarmodule selbst, sondern auch wesentliche technische Bestandteile umfasst, etwa Wechselrichter, Montagesysteme, Solarkabel oder Notstromboxen.<sup>210</sup> Nicht begünstigt sind hingegen allgemeine Verbrauchseinrichtungen wie Wallboxen oder Wärmepumpen. Die Kriterien, nach denen ein Bestandteil als wesentlich einzuordnen ist, wurden durch die Finanzverwaltung näher konkretisiert.<sup>211</sup> Im Einzelfall können jedoch weiterhin Abgrenzungsschwierigkeiten bestehen bleiben. Abgrenzungsfragen könnten sich ebenfalls im Hinblick auf den räumlichen Anwendungsbereich stellen. Die Vorschrift verlangt, dass die Anlage auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und dem Gemeinwohl dienenden Gebäuden installiert wird. Der Begriff der „Nähe“ wird dabei auch in der Gesetzesbegründung nicht weiter definiert. Nach bisheriger Auffassung in der Literatur

---

<sup>208</sup> Nieskens, in: Rau/Dürrwächter, UStG, 203. Lieferung, 3/2023, § 12 Abs. 3 Rn. 13.

<sup>209</sup> BMF v. 27.2.2023, BStBl. I 2023, 351; BMF v. 30.11.2023, BStBl. I 2023, 2085; BMF v. 15.8.2024, BStBl. I 2024, 1135.

<sup>210</sup> UStAE, Abschn. 12.18. Abs. 8

<sup>211</sup> UStAE, Abschn. 12.18. Abs. 8.

soll das Tatbestandsmerkmal jedenfalls dann erfüllt sein, wenn Gebäude und Photovoltaikanlage auf demselben grundbuchrechtlichen Flurstück liegen. Verschiedene Flurstücke soll die Begünstigung nur überspannen, wenn besondere bauliche Voraussetzungen, etwa in Form eines einheitlichen Gebäudekomplexes, vorliegen.<sup>212</sup> Hier ist zu erwarten, dass dies in Zukunft die Fachgerichte noch beschäftigen wird. Abgrenzungs- und Auslegungsfragen werden sich wohl auch bei gemischt-genutzten Gebäuden stellen. Hier hat die Finanzverwaltung eine Vereinfachungsregelung eingeführt, wonach eine Nutzung zu mindestens 90 % zu Wohn- oder gemeinwohlorientierten Zwecken genügt und eine zu 10 % anderweitige Nutzung unschädlich bleibt.<sup>213</sup> Diese Typisierung führt zu einer gewissen Rechtssicherheit, dürfte jedoch in Einzelfällen, etwa bei schwer trennbaren Nutzungen, zu Abgrenzungsschwierigkeiten führen.

---

<sup>212</sup> Nieskens, in: Rau/Dürrwächter, UStG, 203. Lieferung, 3/2023, § 12 Abs. 3 Rn. 94.

<sup>213</sup> UStAE Abschn. 12.18. Abs. 4 S. 2.

4.7.6 Subventionskennblatt

<b>Subventionskennblatt</b>					
Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Photovoltaikanlagen und Speicher					<b>7</b>
<b>1</b>	<b>Maßnahme, Zielsetzung und Aufkommenswirkung der Subvention</b>				
Rechtsgrundlage: § 12 Abs. 3 UStG				Befristung: keine	
<b>Subventionsvolumen</b> (Mio. Euro)	2022	2023	2024	2025	2026
	-	60	70	70	70
<b>Zielsetzung der Steuervergünstigung</b>				<b>Beurteilung: 4 Punkte</b>	
Bürokratieabbau und CO2-Minderung					
<b>2</b>	<b>Ergebnisse der weiteren Evaluationskriterien</b>				
<b>Instrumentelle Eignung</b>				<b>Beurteilung: 4 Punkte</b>	
<p><b>Effektivität:</b> Die Steuervergünstigung leistet einen effektiven Beitrag zur Verringerung des Bürokratieaufwands und kann zudem die Attraktivität der regenerativen Stromerzeugung erhöhen.</p> <p><b>Effizienz:</b> Die Nullbesteuerung stellt aufgrund ihrer geringen Kosten eine sehr effiziente Methode zur Reduktion des mit Photovoltaikanlagen verbundenen Bürokratieaufwands dar. Die Effizienz der Umweltwirkung wird durch bereits vorhandene zielgenaue Instrumente (Emissionshandel, EEG) gemindert.</p>					
<b>Verteilungseffekte</b>				<b>Beurteilung: 2 Punkte</b>	
Aufgrund fehlender Informationen über Konsumausgaben nach dem Einkommen ist keine quantitative Verteilungsanalyse möglich. Da Eigentümer allerdings unter den Konsumenten von Photovoltaikanlagen überproportional vertreten sind, dürften wohlhabenderen Haushalten von der Entlastung stärker profitieren.					
<b>Sektorale Verzerrungen und grenzüberschreitender Wettbewerb</b>				<b>Beurteilung: -</b>	
Es wurde keine Untersuchung der sektoralen Verzerrung und des Arguments des grenzüberschreitenden Wettbewerbs vorgenommen.					
<b>Positive Externalitäten</b>				<b>Beurteilung: 2 Punkte</b>	
Eine Mehrwertsteuersenkung für Photovoltaikanlagen ist nur auf den ersten Blick ein geeignetes Instrument zur Internalisierung der Klimaexternalität. Der Emissionshandel und das EEG haben die betreffende Externalität weitgehend adressiert. Eine zusätzliche Förderung über die Umsatzsteuer leistet hier keinen sinnvollen Zusatzanreiz.					

<p><b>Rechtliche Beurteilung und Abgrenzungsprobleme</b></p> <p>Aus rechtlicher Sicht bestehen grundsätzlich weder verfassungs- noch unionsrechtliche Bedenken, erscheinen jedoch besonders durch die umfangreichen BMF-Schreiben beherrschbar. Inwieweit bestehende Unsicherheiten bei der Auslegung der Tatbestandsmerkmale in Zukunft die Gerichte beschäftigen wird, ist noch nicht abzusehen.</p>	<p><b>Beurteilung: 4 Punkte</b></p>
<p><b>3 Schlussfolgerungen</b></p>	
<p><b>Gesamtergebnis der Evaluierung</b></p> <p>Unter Abwägung der verfügbaren Kriterien spricht die Evidenz klar für die Beibehaltung des reduzierten Steuersatzes auf Photovoltaikanlagen: Die Maßnahme ist wirksam in Bezug auf das Ziel des Bürokratieabbaus und ist dabei instrumentell effizient—insbesondere durch den Nullsatz. Die Verteilungseffekte dürften tendenziell stärker wohlhabenderen Haushalten zugutekommen, sind aber keine Zielsetzung dieser Förderung.</p>	<p><b>Score: 3,20 Punkte</b></p>

## 4.8 Steuerermäßigung für Leistungen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft sowie des Gartenbaus

### 4.8.1 Maßnahme, Zielsetzung und Aufkommenswirkung der Subvention

#### 4.8.1.1 Maßnahme

Im Bereich der Land- und Forstwirtschaft sowie des Gartenbaus (u.a. Gärtnereien, Baumschulen, Blumenhandel) finden sich zahlreiche ermäßigte Tatbestände für Lieferungen und Leistungen in § 12 Abs. 2 UStG. Diese lassen sich in drei Kategorien aufteilen:

**Lieferung und Leistung von land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnissen sowie des Gartenbaus sowie die Vermietung bestimmter land- und forstwirtschaftlicher Gegenstände:** Nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Anlage 2 Nr. 1, 4-9, 13, 19, 45, 48 UStG umfasst dies insbesondere die Lieferung bestimmter land- und forstwirtschaftlicher Produkte, wie z.B. ausgewählter lebender Tiere<sup>214</sup>, Getreide, Obst, Gemüse, Pflanzen sowie lebender Zwiebeln und Knollen. Ebenfalls begünstigt sind Schnittblumen, tierische und pflanzliche Düngemittel sowie Brennholz, Sägespäne, Holzabfälle und Holzausschuss. Auch Futtermittel (Anlage 2 Nr. 23, 37 UStG) fallen unter den ermäßigten Steuersatz. Darüber hinaus wird die Vermietung bestimmter land- und forstwirtschaftlicher Gegenstände, z.B. von Pflanzen, gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 2 UStG i.V.m. Anlage 2 UStG ermäßigt besteuert.

**Leistungen in der Tier- und Pflanzenzucht, Teilnahme an Leistungsprüfungen für Tiere:** Nach § 12 Abs. 2 Nr. 3 UStG unterliegen u.a. die Aufzucht und das Halten fremder land- und forstwirtschaftlicher Nutztiere (gemäß Anlage 1 Nr. 1 UStG) einschließlich Pferden zur land- und forstwirtschaftlichen Nutzung dem ermäßigten Steuersatz. Gleiches gilt für die Aufzucht von Pflanzen durch einen Unternehmer im Auftrag eines Pflanzenzüchters (§ 12.2 UStAE). Zudem werden Antrittsgelder und platzierungsunabhängige Preisgelder für Leistungsprüfungen von Tieren, etwa bei Tierschauen, Pferderennen oder Turnieren, ermäßigt besteuert.

---

<sup>214</sup> Im Einzelnen handelt es sich um vor allem in der Landwirtschaft genutzte Tiere, d.h. Maultiere, Maulesel, Hausrinder, Hausschweine, Hausschafe, Hausziegen, Hausgeflügel, Bienen, aber auch Hauskaninchen und Haus- tauben sowie ausgebildete Blindenführhunde (siehe Anlage 2 Nr. 1 UStG).

**Spezifische Leistungen im Bereich der Tierzucht:** Gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 4 UStG betrifft dies Leistungen, die unmittelbar der landwirtschaftlichen Vattertierhaltung und Förderung der Tierzucht, der künstlichen Tierbesamung oder der Leistungs- und Qualitätsprüfung in der Tierzucht und in der Milchwirtschaft dienen. Hierzu zählen insbesondere Deckgelder, Zuschüsse oder zusätzliche Entgelte Dritter für die Vattertierhaltung, Gebühren für die Eintragung in Zuchtbücher und Zuchtwertschätzungen sowie Entgelte für Zuchttierversteigerungen und die Teilnahme an Ausstellungen oder Lehrschaueen, soweit diese ausschließlich die Tierzucht betreffen

#### 4.8.1.2 Zielsetzung

Im Bereich der Land- und Forstwirtschaft besteht ein Nebeneinander der Regelbesteuerung (inklusive ermäßigter Umsatzsteuersätze) und einer Durchschnittsbesteuerung. Mit der Einführung der Allphasen-Nettoumsatzsteuer im Jahr 1967 wurde die Umsatzsteuerbefreiung der Land- und Forstwirtschaft aufgehoben, um zu verhindern, dass die nicht abzugsfähige Vorsteuer bei einer echten Befreiung zu einer Kostenakkumulation führt (Bundesrat 1967). Dadurch hätten Landwirte nach allgemeinen Vorschriften besteuert werden sollen, d.h. es war ein einheitlicher Steuersatz für landwirtschaftliche Erzeugnisse vorgesehen.

Auf Initiative des Bundesrates wurde im UStG 1968 jedoch für verschiedene Gruppen nicht buchführungspflichtiger Unternehmer, darunter auch die Land- und Forstwirtschaft, die Anwendung der Durchschnittbesteuerung<sup>215</sup> gemäß Art. 295 bis 305 MwStSystRL in § 24 UStG eingeführt.<sup>216</sup> In der Land- und Forstwirtschaft umfasst dies die Lieferung selbst erzeugter landwirtschaftlicher Erzeugnisse und landwirtschaftlicher Dienstleistungen. Die Anwendung der Durchschnittbesteuerung wurde mit der Steuervereinfachung begründet, da es in diesen Gruppen zum Zeitpunkt der Einführung häufig an der ordnungsmäßigen Verbuchung der Betriebsausgaben mangelte und die Einführung der Allphasen-Nettoumsatzsteuer zu einer

---

<sup>215</sup> Aufgrund der Ausgestaltung der Durchschnittbesteuerung kommt es zu keiner tatsächlichen Umsatzsteuerzahlungsverpflichtung. Diese Regelung soll allerdings nicht zu einer Steuerermäßigung führen. Die Durchschnittsteuersätze sollen im Zeitablauf so angepasst werden, dass sie zu einer Steuer führen, die nicht wesentlich von derjenigen abweicht, die sich ohne Besteuerung nach Durchschnittssätzen ergeben würde (Bundesrat 1967).

<sup>216</sup> Für die Landwirtschaft wurde zunächst ein Durchschnittsteuersatz in Höhe von 5% und für die Forstwirtschaft von 3% festgelegt. Der Durchschnittsteuersatz wurde in den letzten Jahren mehrfach angepasst. Seit dem 1.1.2025 gilt ein Durchschnittsteuersatz von 7,8 % für die Land- und Forstwirtschaft.

deutlichen Erhöhung der Aufzeichnungspflichten gemäß § 22 UStG geführt hätte. Vor allem für Land- und Forstwirte mit zunehmender Kapitalintensivität (und daher verhältnismäßig hohen Vorsteuerabzügen) wurde die Option zur Regelbesteuerung eingeführt.

Damit entfiel das Motiv eines einheitlichen Steuersatzes, da Landwirte nun unterschiedlich besteuert werden konnten. Ausschlaggebend für die Einführung der Steuerermäßigung von 5 % (Landwirtschaft) bzw. 3 % (Forstwirtschaft) waren neben sozialpolitischen Gründen (Bundesrat 1967) insbesondere wettbewerbsneutrale Rahmenbedingungen gegenüber pauschalierenden Land- und Forstwirten (BMF 2007). Durch die Anwendung ermäßigter Umsatzsteuersätze sollte sichergestellt werden, dass land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisse umsatzsteuerlich gleich belastet werden, unabhängig davon, ob sie von pauschalierenden oder regelbesteuerten Land- und Forstwirten geliefert werden. Darüber hinaus sollten die Eingangsleistungen pauschalierender Land- und Forstwirte steuerlich entlastet werden (BMF 2007).

### **4.8.1.3 Aufkommenswirkungen der Steuervergünstigung**

Eine Quantifizierung der Steuermindereinnahmen durch die Anwendung der ermäßigten Umsatzsteuersätze für Leistungen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegen seitens des BMF nicht vor. Ausschlaggebend ist hier unter anderem die Datengrundlage für die Land- und Forstwirtschaft.

Im Gegensatz zu vielen anderen ermäßigten Tatbeständen werden die begünstigten Umsätze in der Land- und Forstwirtschaft häufig nicht an private Endkonsumenten erbracht, sondern als Vorleistungen an andere Unternehmer geliefert. Diese können den Vorsteuerabzug geltend machen, sodass in diesen Fällen keine tatsächlichen Steuermindereinnahmen entstehen.

Erschwerend kommt hinzu, dass in der Land- und Forstwirtschaft die ermäßigte Umsatzbesteuerung neben der Durchschnittsbesteuerung besteht. Da für die Durchschnittsbesteuerung keine Umsatzsteuervoranmeldungen oder -erklärungen erforderlich sind, fehlen daher belastbare Daten, um die Größenordnung der potenziellen Steuermindereinnahmen valide zu ermitteln.

#### 4.8.2 Instrumentelle Eignung

##### Effektivität

Das übergeordnete Ziel dieser Steuersubvention ist vielschichtig, aber der Hauptgrund hinter der Gewährung der pauschalierten Besteuerung ist die administrative Entlastung der Landwirtschaft. In der Praxis führt die Wahlfreiheit zwischen der pauschalierten Besteuerung und der Regelbesteuerung jedoch nicht unbedingt zu einem geringeren administrativen Aufwand für Betriebe der Landwirtschaft. Für eine angemessene Abwägung zwischen beiden Alternativen muss die jeweilige steuerliche Belastung berechnet werden. Eine Berechnung der Steuerlast bei Regelbesteuerung setzt jedoch voraus, dass alle umsatzsteuerrelevanten Vorgänge angemessen erfasst, dokumentiert und aufbereitet werden. So ist eine Reduktion des Erfüllungsaufwandes nur dann gegeben, wenn Betriebe blind auf die pauschalierte Besteuerung setzen. Dies mag für besonders kleine Betriebe der Fall sein, für größere Unternehmen der Landwirtschaft wird es sich allerdings immer lohnen, zwischen beiden Optionen abzuwägen. Somit eröffnet diese Wahlmöglichkeit für größere Betriebe einen zusätzlichen Spielraum zur Steueroptimierung. Aus diesen Gründen kann abschließend gesagt werden, dass diese Steuersubvention kein effektives Mittel zur Reduktion der Steuerbefolgungskosten darstellt.

##### Effizienz

Da eine effektive Erreichung des gegebenen Ziels (Reduktion des Erfüllungsaufwands) nicht glaubhaft belegt werden kann, ist diese Maßnahme sicherlich nicht besonders kostengünstig für das gegebene Ziel. Eine Reihe anderer Maßnahmen ist denkbar, welche den administrativen Aufwand in der Anwendung der Umsatzsteuer für die Landwirtschaft verringern könnte. Dazu zählen z.B. eine konsequente Digitalisierung der Steuerverwaltung und Steuer-nachweise oder die Vorausfüllung der relevanten (Umsatz-)steuererklärungen.

Schließlich ist noch auf eine höhere Wahrscheinlichkeit des Steuerbetrugs durch die Möglichkeit der pauschalierten Besteuerung hinzuweisen. Bei Anwendung der pauschalierten Besteuerung besteht für den jeweiligen Betrieb keinerlei Anreiz, Produkte und Dienstleistungen der Vorproduktion angemessen zu belegen und nachzuweisen, da kein Vorsteuerabzug geschieht. Dies entkräftigt die sonst starken Anreize des Umsatzsteuersystems zur ordnungsgemäßen Steuerbefolgung. Obwohl es hierfür keine belastbaren Daten gibt, ist dennoch davon auszugehen, dass durch die pauschalierte Besteuerung die Fälle des Steuerbetrugs in

vorangegangenen Arbeitsschritten erhöht werden und somit der Allgemeinheit erhebliche zusätzliche Kosten aufgebürdet werden. Dies führt zu einer weiteren Verringerung der Effizienz der Maßnahme.

#### **4.8.3 Verteilungseffekte**

Bei dem Bereich der Land- und Forstwirtschaft handelt es sich nicht um typische Verbrauchsgüter von privaten Konsumenten, sodass zu dieser Kategorie in der EVS 2018 keine Informationen vorhanden sind, die eine Verteilungsanalyse erlauben würden. Weil somit über diese Steuerermäßigung keine Entlastung der Endverbraucher erreicht wird, kann sie auch nicht verteilungspolitisch gerechtfertigt werden.

#### **4.8.4 Positive Externalitäten**

Bestimmte landwirtschaftliche Betriebsmittel können externe Effekte auf die Umwelt haben, die jedoch je nach Betriebsmittel und Produktionsweise sowohl positiv als auch negativ sein können. Bestimmte chemische Düngemittel und Pestizide können Ökosysteme und die öffentliche Gesundheit schädigen, während andere Betriebsmittel wie bestimmte Arten von Saatgut und organische Düngemittel positive Auswirkungen auf die Umwelt haben können. Differenzierte Subventionen und Steuern könnten grundsätzlich dazu beitragen, diese positiven und negativen externen Effekte auszugleichen, jedoch ist dies besser durch korrigierende Verbrauchsteuern zu erreichen (Cnossen, 2018).

Die Rechtfertigung ist insofern ambivalent: Steuererleichterungen sind sinnvoll für nachhaltige Inputs und Dienstleistungen mit positiven Spillover-Effekten, jedoch problematisch für solche mit klar nachteiligen Umweltauswirkungen. Eine pauschale Mehrwertsteuersenkung ist somit ungeeignet, besonders umweltfreundliche Praktiken zu begünstigen.

#### **4.8.5 Rechtliche Beurteilung und Abgrenzungsprobleme**

##### **4.8.5.1 Vorgaben höherrangigen Rechts**

###### ***Unionsrechtliche Grundlage***

Unionsrechtliche Grundlage der Ermäßigungen gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Anlage 2 Nr. 1, 4-9, 13, 19, 45, 48 UStG ist Art. 98 Abs. 1 und 2 MwStSystRL i.V.m. Anhang III Nr. 1 und 11.

Die Steuerermäßigungen der §§ 12 Abs. 2 Nr. 3 und 4 UStG beruhen auf Art. 98 Abs. 1, 2 MwStSystRL i.V.m. Anhang III Nr. 11, wonach die Mitgliedstaaten für Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die in der Regel für den Einsatz in der landwirtschaftlichen Erzeugung bestimmt sind, einen ermäßigten Steuersatz vorsehen können. Darüber hinaus ergibt sich aus Art. 295 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. Anhang VII Nr. 2 MwStSystRL, dass Dienstleistungen wie Aufzucht und Halten von Vieh, sowie Leistungsprüfungen für Tiere nur dann begünstigt sind, wenn sie der Tieraufzucht und Tierhaltung in Verbindung mit der Bodenbewirtschaftung dienen. §§ 12 Abs. 2 Nr. 3 und 4 UStG sind daher unionsrechtskonform restriktiv auszulegen. So wurde etwa die ursprüngliche Ermäßigung für die Lieferung von Renn- und Reitpferden von der Kommission erfolgreich im Rahmen eines Vertragsverletzungsverfahrens beanstandet, mit der Folge, dass die Ermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Anlage II Nr. 1 a UStG mit Wirkung zum 1.7.2011 gestrichen wurde.

### ***Verfassungsrechtliche Aspekte***

Wie auch die anderen Ermäßigungstatbestände durchbrechen die Ermäßigungen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft das System der Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer, die die private Kaufkraft gleichmäßig belasten soll. Nach zustimmungswürdiger Auffassung von Ismer und Kaul (S. 107 f.) sind Steuerermäßigungen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft grundsätzlich verfassungsrechtlich nicht nur nicht zu beanstanden, sondern vielmehr sogar geboten, soweit sie der Herstellung von Wettbewerbsneutralität dienen. Hintergrund ist, dass die Durchschnittsbesteuerung nach § 24 UStG mit pauschalisierten Steuersätzen und Vorsteuerabzügen zu Abweichungen gegenüber der Regelbesteuerung führt, die ohne Korrektur Wettbewerbsnachteile für bestimmte Unternehmergruppen begründen würde. Da die Umsatzsteuer gerade auf eine gleichmäßige Belastung des Endverbrauchers abzielt, darf die unterschiedliche Behandlung auf Unternehmenseite nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen.

Verfassungsrechtliche Bedenken ergeben sich jedoch dann, wenn sich die Ermäßigung nicht mehr mit dem Gedanken der Wettbewerbsneutralität rechtfertigen lässt, wie etwa die Steuerermäßigung für Schnittblumen nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Anlage II Nr. 8 UStG, worauf auch bereits Ismer et al. (2010, S. 108). Da in der Praxis weder Blumenläden noch Zierpflanzengärtnereien unter die Durchschnittsbesteuerung des § 24 UStG fallen, kommt es auch

nicht zu unterschiedlichen steuerlichen Belastungen. Auch stellen Schnittblumen keine existenznotwendigen Güter dar, noch lassen sich andere sachliche Gründe für die Privilegierung finden.

#### 4.8.5.2 Abgrenzungsschwierigkeiten und Wertungswidersprüche

Im Bereich der landwirtschaftlichen Ermäßigungen bestehen nur sehr vereinzelt Abgrenzungsprobleme. Durch die Verweise auf die einzelnen Positionen des Zolltarifs ist der Anwendungsbereich hinreichend deutlich und gut abgrenzbar bestimmt. Gerichte haben sich in der Vergangenheit vereinzelt mit Auslegungsfragen etwa im Rahmen des § 12 Abs. 2 Nr. 4 UStG beschäftigt.

Wertungswidersprüche im Bereich der landwirtschaftlichen Ermäßigungen treten in zweifacher Hinsicht auf. Zum einen ergeben sie sich aus der fehlenden Deckungsgleichheit zwischen der Pauschalbesteuerung nach § 24 UStG und den einzelnen Ermäßigungstatbeständen des § 12 Abs. 2 Nr. 1, 3 und 4 UStG. Die Regelungen verfolgen zwar jeweils den gleichen Grundgedanken, unterscheiden sich jedoch teilweise in ihrem Anwendungsbereich. Während die Pauschalbesteuerung eng auf die klassische, bodengebundene Landwirtschaft zugeschnitten ist, erfasst die Steuerermäßigung über die Anlage 2 teilweise auch Produkte ohne direkten landwirtschaftlichen Bezug. So wird Tierfutter auf Basis pflanzlicher oder tierischen Abfällen ermäßigt besteuert. Hierunter fällt nach dem Zolltarif jedoch auch Heimtierfutter wie etwa Dosennahrung für Hunde und Katzen gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Anlage 2 Nr. 37 Pos. 2309 Zolltarif (Bundesrechnungshof 2010). Daneben wird aber etwa die Lieferung von Straußen nicht ermäßigt besteuert, die Lieferung von Hühnern jedoch schon.

Zum anderen entstehen Wertungswidersprüche aus der engen Bindung an den Zolltarif. Die steuerliche Behandlung wird allein an formale Merkmale wie den Bearbeitungszustand geknüpft, ohne dass die tatsächliche Zweckbestimmung berücksichtigt wird. Ein Adventskranz aus frischen Sträuchern unterliegt dem ermäßigten Steuersatz, während ein Kranz aus getrockneten Zweigen dem Regelsteuersatz unterliegt, obwohl beide den gleichen Zwecken dienen dürften. Mit Blick auf die Zielsetzung der Vorschrift erscheint es ohnehin fraglich, warum "übrige landwirtschaftliche Erzeugnisse" wie eben frische Schnittblumen, Blumenzwiebeln oder Sträucher überhaupt unter die Ermäßigung fallen, da sie lediglich "normale" Verbrauchsgüter und keine Grundversorgungsgüter sind (Bundesrechnungshof 2010).



4.8.6 Subventionskennblatt

<b>Subventionskennblatt</b>					
Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Leistungen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft sowie des Gartenbaus					<b>8</b>
<b>1 Maßnahme, Zielsetzung und Aufkommenswirkung der Subvention</b>					
<b>Rechtsgrundlage:</b> § 12 Abs. 2 Nr. 3, 4 i.V.m. Anlage 2 UStG; § 12 Abs. 2 Nr. 1, 2 UStG					<b>Befristung:</b> keine
<b>Subventionsvolumen</b> (Mio. Euro)	2022	2023	2024	2025	2026
	n.q.	n.q.	n.q.	n.q.	n.q.
<b>Zielsetzung der Steuervergünstigung</b>					<b>Beurteilung: 2 Punkte</b>
Gleichstellung bzw. Minderung des Wettbewerbdruks mit gemäß § 24 UStG pauschalierenden Land- und Forstwirten					
<b>2 Ergebnisse der weiteren Evaluationskriterien</b>					
<b>Instrumentelle Eignung</b>					<b>Beurteilung: 2 Punkte</b>
<i><b>Effektivität:</b></i> Gering, da Betriebe im Rahmen der Wahlfreiheit beide Szenarien durchspielen. <i><b>Effizienz:</b></i> Gering, der Erfüllungsaufwand kann durch andere Maßnahmen wie Digitalisierung kostengünstiger reduziert werden. Hinzu kommen weitere Schwierigkeiten in der Steuerbefolgung.					
<b>Verteilungseffekte</b>					<b>Beurteilung: 2 Punkte</b>
Da es sich bei den Gütern und Dienstleistungen in diesem Bereich nicht um typischen Konsum der Endverbraucher handelt, kann eine Begründung nicht auf verteilungspolitischen Argumenten basieren.					
<b>Sektorale Verzerrungen und grenzüberschreitender Wettbewerb</b>					<b>Beurteilung: -</b>
Es wurde keine Untersuchung der sektoralen Verzerrung und des Arguments des grenzüberschreitenden Wettbewerbs vorgenommen.					
<b>Positive Externalitäten</b>					<b>Beurteilung: 1 Punkt</b>
Der generelle Fall für eine Mehrwertsteuersenkung auf landwirtschaftliche Vorleistungen wird nicht gestützt, da diese sowohl positive als auch erhebliche negative Externalitäten erzeugen und pauschale Subventionen somit das Risiko umweltschädlicher Mitnahmeeffekte bergen.					

<p><b>Rechtliche Beurteilung und Abgrenzungsprobleme</b></p> <p>Die einzelnen Ermäßigungstatbestände begegnen grundsätzlich keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. Mit Blick auf die Durchschnittsbesteuerung erscheinen sie abgesehen von Einzelfällen verfassungsrechtlich sogar geboten, um Wettbewerbsnachteile zu vermeiden. Abgrenzungsprobleme bestehen im Einzelfall.</p>	<p><b>Beurteilung: 2 Punkte</b></p>
<p><b>3 Schlussfolgerungen</b></p>	
<p><b>Gesamtergebnis der Evaluierung</b></p> <p>Die Bewertung der reduzierten Besteuerung landwirtschaftlicher Vorleistungen fällt ambivalent aus: Der administrative Zweck (Verringerung des Erfüllungsaufwands) ist relevant, die Mindereinnahmen sind überschaubar, und eine Abschaffung birgt erhebliche Vollzugs- und Übergangsrisiken. Dem stehen eine schwache instrumentelle Eignung (Digitalisierung wäre zielgenauer), keine tragfähige Begründung über Externalitäten und fortbestehende Befolgungsprobleme gegenüber. Verteilungseffekte konnten mangels Daten nicht quantifiziert werden; sie sind aber tendenziell nicht zugunsten sehr hoher Einkommen zu erwarten. Fazit: Aus Vorsichtsgründen sollte die Ermäßigung nicht abrupt abgeschafft werden; stattdessen bietet sich eine stabile Fortführung mit Verwaltungsvereinfachung, begleitet von zielgerichteten Umweltinstrumenten und einer Evaluation mit Blick auf Alternativen zur langfristigen Reduktion des Erfüllungsaufwands.</p>	<p><b>Score: 1,80 Punkte</b></p>

## 5 WÜRDIGUNG UND GRENZEN DER EVALUATION UND DARÜBERHINAUSGEHENDE REFORMOPTIONEN

### 5.1 Zusammenfassung der Einzelevaluation

Die Subventionspolitischen Leitlinien der Bundesregierung geben Orientierung für den verantwortungsvollen Einsatz von Subventionen. Demzufolge sollen neue Tatbestände vorrangig als befristete und degressive Finanzhilfen ausgestaltet werden. Auch bei bestehenden Subventionen ist eine Befristung, Degression sowie der Ersatz durch zielgenauere und kostengünstigere Förderinstrumente immer wieder zu prüfen.

Die in dieser Evaluation überprüften Tatbestände ermäßigter Umsatzsteuersätze stehen per se im Kontrast zu diesen Leitlinien. Der Grund für dieses Spannungsfeld ist, dass die ermäßigte Umsatzsteuer selbst bei anzuerkennendem Förderzweck gegen den Vorzug für die Finanzhilfe verstößt. Die Präferenz für die Finanzhilfe ist wohlbegründet, denn eine Steuerbegünstigung hat nachteilige systematische Folgen: Erstens besteht mit wachsender Wirtschaftsleistung und infolgedessen wachsenden Steuerausfällen ein Automatismus steigender Subventionskosten, wie dies die oben dargestellten Kostenabschätzungen belegen. Zweitens ist die Kostentransparenz der Steuervergünstigung im Vergleich zur Finanzhilfe, die eine präzise und sichtbare Quantifizierung im Haushalt aufweist, deutlich geringer. Ermäßigte Umsatzsteuersätze können systembedingt zudem nicht in sinnvoller Weise degressiv ausgestaltet werden. Eine befristete Gewährung ist aufgrund der damit verbundenen administrativen Friktionen allenfalls als temporäres Krisenbewältigungsinstrument denkbar, wie es im Fall der temporären Steuersatzsenkung für die Gastronomie in der Pandemie (in umstrittener Weise) praktiziert wurde.

Vor diesem Hintergrund müssen verringerte Umsatzsteuertatbestände besonders überzeugend begründet werden. Die Evaluation zeigt, dass dies in den wenigsten Fällen gegeben ist. Dabei ist allerdings eine deutliche Abstufung in der Kritik zu festzustellen, die in der Verdichtung der kriterienbasierten Bewertung in Abbildung 12 sichtbar wird.

Bei drei Tatbeständen (Photovoltaik, Lieferung von Lebensmittel und Personenbeförderung im öffentlichen Nahverkehr und Schienenfernverkehr) lassen sich zumindest in wichtigen Teilkriterien stichhaltige Begründungen finden. Am anderen Ende des Spektrums stehen die

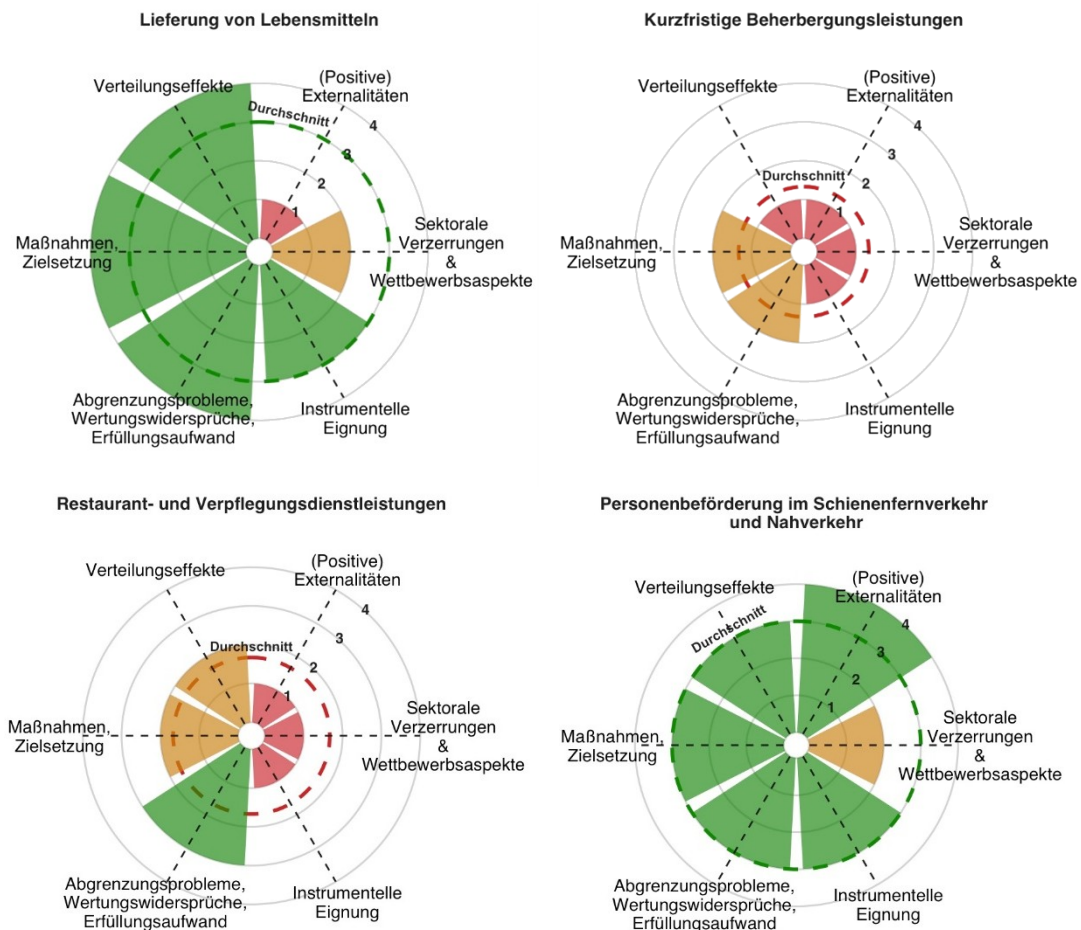
Ermäßigungen im Kontext der Landwirtschaft und ganz am Schluss die Begünstigungen für Restaurant- und Beherbergungsdienstleistungen. Bei diesen halten die Rechtfertigungsgründe einer näheren Betrachtung für kaum ein Kriterium stand, sodass sie sich allesamt als besonders deutliche Kandidaten für eine Abschaffung darstellen. In Bezug auf den gerade erst neu geschaffenen Tatbestand der Restaurant- und Verpflegungsdienstleistung ergibt sich daraus die Empfehlung, diese Entscheidung möglichst rasch wieder zu revidieren. Zwei Tatbestandsgruppen (Kultur und ausgewählte Gesundheitsleistungen) schneiden in der Bewertung etwas besser ab, was vor allem an der großen Heterogenität innerhalb dieser Bereiche liegt. Hier wäre eine selektive Fortführung der ermäßigten Besteuerung einzelner Untergruppen vertretbar, sofern es belastbare Hinweise auf positive Externalitäten oder soziale Teilhabeeffekte gibt. Die verbleibenden Felder sollten hingegen in die Normalbesteuerung überführt werden.

Einige der angelegten Kriterien haben sich in dieser Evaluation als besonders trennscharf erwiesen, um zwischen gut und schlecht zu rechtfertigenden Fällen zu unterscheiden. So liegen dem vergleichsweise günstigen Urteil für die Bereiche Lebensmittel und Nahverkehr die nachweisbaren positiven Verteilungswirkungen für einkommensschwache Haushalte zugrunde. Umgekehrt ist eine solche Verteilungswirkung für die Gastronomie und Hotels nicht gegeben und für die Hotels sogar kontraproduktiv, da wohlhabendere Haushalte relativ zu ihrem höheren Einkommen sogar stärker begünstigt werden (regressive Wirkung). Diese Befunde erklären auch, warum die ermäßigten Sätze für Hotels und Restaurants beim Kriterium der instrumentellen Eignung durchfallen. Mit der Ermäßigung sind aufgrund der hohen Streuverluste substanzielle Kosten verbunden, sodass die (ohnehin für diese Sachverhalte besonders diffus formulierten) Ziele in keiner Weise zielgenau adressiert werden.

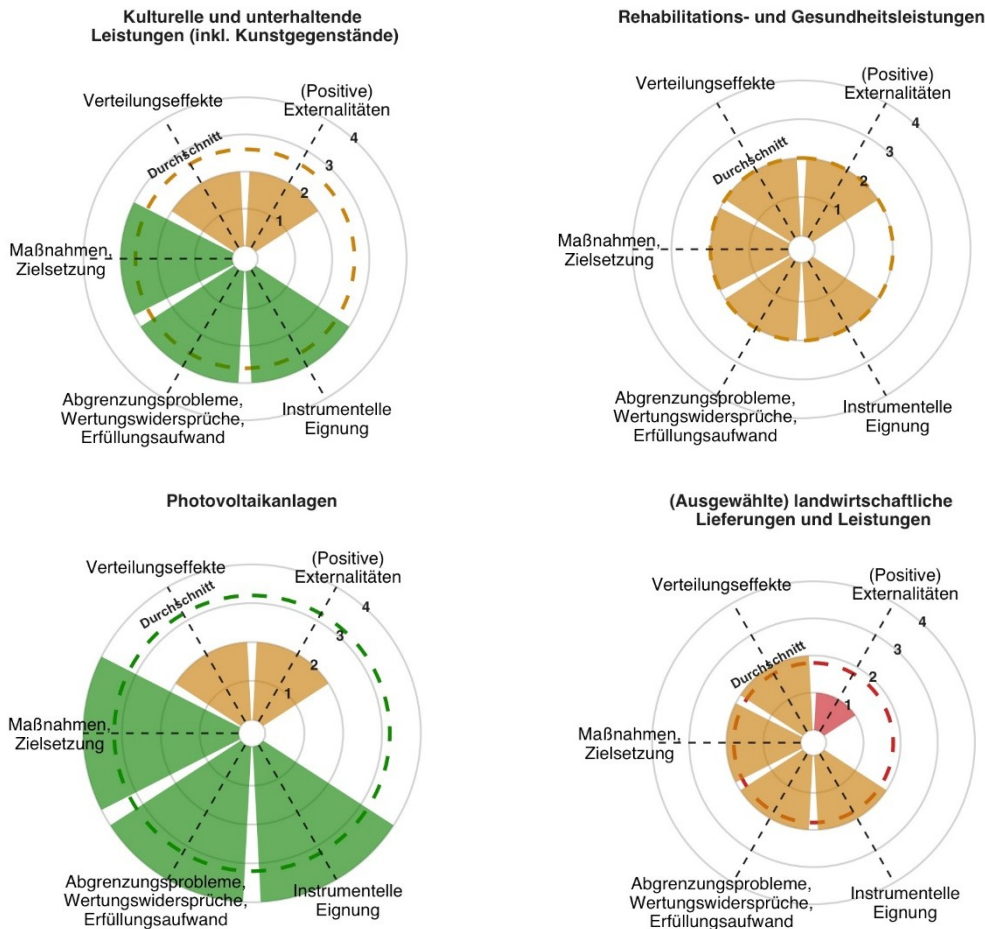
Das Kriterium der positiven Externalität stützt grundsätzlich die Bereiche Photovoltaik, ÖPNV sowie Teile der Bereiche Kultur und Gesundheit. Allerdings wird dieses Argument insbesondere für die Photovoltaik durch bereits existierende zielgenauere Förderinstrumente (Emissionshandel, EEG) stark geschwächt. Zumeist ist beim Externalitätenargument auch für die anderen Fälle der Einwand valide, dass es für eine Internalisierung zielgenauere und kostengünstigere Instrumente geben kann.

Das Argument, dass eine Branche im internationalen Wettbewerb ins Hintertreffen gerät, wenn Deutschland im Unterschied zu anderen EU-Mitgliedstaaten auf dem Normalsatz beharrt, hat in jüngster Zeit stark an Einfluss gewonnen. So wurde diese These in der Debatte um den ermäßigten Steuersatz für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen von den Befürwortern besonders betont. Eine nähere Betrachtung dieses Aspekts im Rahmen dieser Evaluation zeigt jedoch, dass dieses Wettbewerbsargument kaum stichhaltig ist, da die betreffenden Dienstleistungen (Hotels, Gastronomie) einen starken lokalen Charakter aufweisen und abgesehen von Grenzregionen nicht von einer nennenswerten Beeinflussung der grenzüberschreitenden Nachfrage auszugehen ist.

Abbildung 12: Kriterienbasierte Evaluation der Tatbestände im Überblick



## Würdigung und Grenzen der Evaluation und darüberhinausgehende Reformoptionen



### Noten

■ [1-2): Ungenügend    
 ■ [2-3): Teilweise ungerechtfertigt    
 ■ [3-4): (Teilweise) gerechtfertigt

**Anmerkungen:** Die Abbildung fasst die Ergebnisse der Kriterienanalyse dieser Evaluation zusammen. Jedes Kriterium ist entsprechend der Scoring-Methode von 1 (vollkommen ungerechtfertigt) bis 4 (vollkommen gerechtfertigt) dargestellt. Grün bewertete Segmente stehen somit für Kriterien, die für sich genommen eine stichhaltige Begründung der betreffenden Steuersubvention liefern. Rote Segmente stehen für das Fehlen einer überzeugenden Begründung im Licht des betreffenden Kriteriums und orangefarbene Segmente für Grenzfälle. Der gestrichelte Kreis gibt den ungewichteten Durchschnitt der Bewertungen über alle Kriterien wieder und stellt somit eine Art Gesamturteil dar. Die Farbe des Kreises gibt auf einen Blick Auskunft darüber, ob die Argumente über alle Kriterien hinweg überzeugen (grün), nicht überzeugen (rot) oder in einen unscharfen Bereich fallen (orange).

Zusammenfassend lassen sich die Stärken und Schwächen der Rechtfertigungen der betrachteten Steuervergünstigungen wie folgt beschreiben. Die Tatbestände sind dabei nach dem Gesamtscore der Evaluation geordnet, beginnend mit der am besten zu begründenden Steuervergünstigung für Photovoltaik bis hin zu kaum zu rechtfertigenden Vergünstigung für Restaurants und Hotels.

**Photovoltaikanlagen (Score: 3,20)**

Die klimapolitische Motivation für die Nullbesteuerung von Photovoltaikanlagen ist grundsätzlich nachvollziehbar. Dennoch wäre die Steuervergünstigung allein aus dieser Zielsetzung heraus nicht stichhaltig begründet. Grund hierfür ist die bereits bestehende weitgehende Förderung der regenerativen Stromerzeugung durch die Anreize des europäischen Emissionshandels und die zusätzliche Förderung im Rahmen des EEG. Dadurch ist der klimapolitische Mehrwert einer steuerlichen Förderung nicht mehr ersichtlich. Überzeugende Gesichtspunkte sind hingegen der effektive Beitrag zum Bürokratieabbau und die sehr geringen fiskalischen Kosten. Die privaten Anlagebetreiber werden von den kostenintensiven Umsatzsteuerdeklarationen befreit, ohne dass für den Fiskus nennenswerte Aufkommensverluste entstehen. Positive Verteilungseffekte werden zwar nicht erreicht, aber sie sind auch kein politisches Ziel dieser Vergünstigung. Die Beibehaltung ist daher zu empfehlen.

### Lieferung von Lebensmitteln (Score: 3,00)

Im Vergleich zu anderen eher diffus begründeten Zielsetzungen zeichnet sich dieser mit Abstand kostspieligste Tatbestand für die Anwendung ermäßigter Mehrwertsteuersätze durch einen klaren Fokus auf das Verteilungsziel aus. Die aktuelle Verteilungsanalyse dieser Evaluation bestätigt, dass dieses Ziel erreicht wird, da einkommensschwache Haushalte überproportional entlastet werden. Zwar bleibt der Einwand bestehen, dass Reformen im Steuer- und Transfersystem vergleichbare Effekte noch zielgenauer und kostengünstiger erreichen könnten. Tatsache ist jedoch, dass die Vergünstigung einen nachweisbaren Beitrag zum zentralen politischen Ziel leistet. Aufgrund der langen Historie und damit verbundenen weitgehenden Klärung von Zweifelsfällen bestehen auch keine gravierenden Probleme mehr in der administrativen Handhabbarkeit. Eine Beibehaltung mit weiterhin klaren Abgrenzungen erscheint daher vertretbar, auch wenn eine Beendigung im Rahmen einer das Steuer- und Transfersystem umfassenden Reform ebenfalls nicht ausgeschlossen werden sollte.

### Personenbeförderung im Schienenfernverkehr und Nahverkehr (Score 3,00)

Auch für diese Steuersatzermäßigung gilt, dass sie ihre politische Zielsetzung erreicht. Die doppelte Zielsetzung besteht im Wesentlichen darin, Anreize für die Wahl umweltfreundlicher Verkehrsmittel zu schaffen und ärmeren Haushalten eine bessere Teilhabe am öffentlichen Verkehr zu ermöglichen. Die Verteilungsanalyse bestätigt eine sehr deutliche Begünstigung ärmerer Haushalte, da diese einen weit höheren Anteil ihrer Konsumausgaben für diese

Mobilitätskosten aufwenden müssen. Der Umweltaspekt relativiert dabei den üblichen Einwand, zielgenaue Mobilitätstransfers wären für ärmere Haushalte das kostengünstigere Instrument. Solche gezielten Transfers würden nämlich die Attraktivität des öffentlichen Verkehrs für wohlhabendere Haushalte mindern. Die Fortführung dieser Ermäßigung ist somit verantwortbar. Allerdings erscheint die Anwendung der Vergünstigung in ihrer bisherigen Form, die andere umweltfreundliche Transportmittel im Fernverkehr (vor allem den Fernbus) diskriminiert, reformbedürftig.

### Kulturelle und unterhaltende Leistungen (inkl. Kunstgegenstände) (Score: 2,60)

Die hier erfassten Bereiche – vom Handel mit Kunstgegenständen über Bücher bis hin zu Urheberrechten – sind so heterogen, dass eine einheitliche Bewertung kaum möglich ist. Allen begünstigten Feldern ist das Argument einer positiven Externalität durch den gesellschaftlichen Wert kultureller Leistungen gemein. Eine solch pauschale Argumentation darf allerdings nicht als Freibrief für alle Bereiche betrachtet werden, die in irgendeiner Weise mit dem Begriff der „Kultur“ assoziiert werden können. Eine differenziertere Betrachtung zeigt, dass die Begünstigung von Büchern aufgrund der nachweisbaren relativen Entlastung ärmerer Haushalte besonders gut zu begründen ist, während das Gegenteil für den Handel mit Antiquitäten gelten dürfte. Vor diesem Hintergrund empfiehlt sich in jedem Fall eine selektive Rückführung. Aber auch für das Feld der Bücher stellt sich die Frage, ob gezielte Finanzhilfen, beispielsweise in Form von Leseprogrammen für junge Menschen, nicht eine wesentlich höhere Effizienz und instrumentelle Eignung aufweisen würden.

### Rehabilitations- und Gesundheitsleistungen (Score: 2,00)

Die Begünstigungen dieser Gruppe sind vergleichsweise diffus mit Zielsetzungen begründet. Diese reichen von der Entlastung der Sozialversicherungen über die positiven externen Effekte von Prävention und Wiedereingliederung bis hin zu Verteilungszielen. Verteilungsziele sind dabei aufgrund der umfassenden Absicherung armer Haushalte durch die Sozialversicherungen insgesamt weniger plausibel. Besonders stichhaltig erscheinen hingegen Externalitätenargumente für den Bereich essenzieller rehabilitativer und gesundheitlicher Leistungen. Empfehlenswert ist daher eine selektive Fortführung, d.h. ein Abbau von Leistungen, die stärker im Bereich Wellness und Freizeit zu verorten sind.

Ausgewählte land- und forstwirtschaftliche Lieferungen und Leistungen (Score: 1,80)

Die Begründungen für diese Steuermäßigungen erscheinen insgesamt wenig überzeugend. Aufgrund des weitgehenden B2B-Charakters der begünstigten Transaktionen und der bereits bestehenden Begünstigung für Lebensmittel auf der Endstufe der Lieferkette sind verteilungspolitische Ziele letztlich nicht relevant. Auch die historische Begründung zur Gleichstellung mit pauschalierenden Land- und Forstwirten überzeugt heute weniger, zumal die Pauschalierung selbst einer kritischen Überprüfung bedarf. Insbesondere die Annahme, dass durch die Pauschalierung administrative Aufwendungen infolge mangelnder Buchführung reduziert würden, ist heute nicht mehr zeitgemäß. Zudem ist sie mit Fehlanreizen im Bereich der Steuerbefolgung verbunden, da es keine Anreize für beleghafte Transaktionen gibt. Vor diesem Hintergrund erscheint es sachgerecht, die betreffenden Steuervergünstigungen (d.h. die Pauschalierung als auch den ermäßigten Umsatzsteuersatz) grundsätzlich aufzuheben, wobei besondere Härtefälle einzelner Sachverhalte gesondert zu prüfen und gegebenenfalls auszugleichen wären.

Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen (Score: 1,67)

Dieser erst ab 2026 bis auf weiteres geltende Tatbestand der ermäßigten Umsatzsteuer lässt sich nicht stichhaltig rechtfertigen. Die Evaluation zeigt, dass die zentralen Argumentationsmuster zugunsten dieser Steuervergünstigung in der jüngsten Debatte nicht überzeugen. Es bestehen weder substanzielle positive Externalitäten noch eine günstige Verteilungswirkung oder ein relevanter internationaler Wettbewerbsdruck. Das in begrenztem Maße bestehende Abgrenzungsproblem zwischen Dine-in- und Take-away-Restaurantdienstleistungen wäre durch die Normalbesteuerung beider Varianten in naheliegender Weise lösbar. Angesichts der Neueinführung dieser Steuervergünstigung kann man dem Gesetzgeber den Vorwurf nicht ersparen, dass er hier besonders markant gegen die Subventionspolitischen Leitlinien mit ihrer besonders hohen Begründungspflicht für neue Steuervergünstigungen verstoßen hat.

Kurzfristige Beherbergungsdienstleistungen (Score: 1,33)

Noch schlechter als die Begünstigung der Restaurants schneidet in dieser Evaluation die der Hotels ab. Neben den analogen Kritikpunkten wie bei den gastronomischen Dienstleistungen sind hier die Verteilungswirkungen noch ungünstiger. Hoteldienstleistungen haben nicht nur

absolut, sondern auch relativ ein größeres Gewicht in den Konsumausgaben wohlhabenderer Haushalte als in denen ärmerer Haushalte. Auch hier erweist sich der oft vorgebrachte Verweis auf eine internationale Wettbewerbssituation als wenig relevant. Positive Externalitäten lassen sich nicht belegen, zudem bestehen unions- und verfassungsrechtliche Bedenken in Bezug auf die deutsche Aufteilungspflicht sowie Abgrenzungsprobleme. Würde die Aufteilungspflicht entfallen, würden die Kosten der Steuervergünstigung weiter steigen, weil dann weitere Nebenleistungen (z.B. Wellness) vom ermäßigten Steuersatz profitieren würden. Somit empfiehlt sich auch für diese Steuervergünstigung eindeutig eine möglichst rasche Abschaffung.

## 5.2 Weitere Reformeinsichten aus den Experteninterviews

Die differenzierte Würdigung der bestehenden Umsatzsteuerermäßigungen verdeutlicht, dass die zentralen Herausforderungen weniger in einzelnen Tatbestandsmerkmalen oder Detailregelungen liegen, sondern in einer zunehmend offenkundigen strukturellen Zweckentfremdung des Instruments selbst. Ursprünglich als eng begrenzter Ausnahmetatbestand ausgestaltet, hat sich der ermäßigte Umsatzsteuersatz im Laufe der Zeit zu einem politisch Steuerungsinstrument entwickelt, das zur Umsetzung verschiedenster gesellschafts-, sozial- und umweltpolitischer Zielsetzungen herangezogen wird. Diese Entwicklung steht jedoch in einem grundlegenden Spannungsverhältnis zum systematischen Charakter der Umsatzsteuer als allgemeiner Verbrauchsteuer, deren primäre Funktion in der fiskalischen Einnahmeerzielung liegt.

In den im Rahmen dieser Evaluation durchgeführten Experteninterviews (zu den Interview-Details Abschnitt 3.2.6.2) wurde wiederholt empfohlen, den Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes auf das sachlich Notwendige zu beschränken und ihn wieder stärker an seiner ursprünglichen Zielsetzung – der gezielten Entlastung von Endverbraucherinnen und Endverbrauchern – auszurichten. Angesichts der beträchtlichen und weiter zunehmenden Steuermindereinnahmen sei nach Einschätzung vieler Interviews eine Rückbesinnung auf

den ursprünglichen Charakter der Umsatzsteuer als breit angelegte Verbrauchsteuer steuerpolitisch geboten, die auf sektorale Förderinstrumente weitgehend verzichtet.<sup>217</sup> Eine Reformstrategie, die sich auf punktuelle Anpassungen der bestehenden Tatbestandsvoraussetzungen in § 12 Abs. 2 UStG beschränke, dürfte den bestehenden Herausforderungen nicht gerecht werden, sondern würde lediglich zu einer Verschiebung bestehender Probleme führen. Damit bestätigen die Expertengespräche Auffassungen, wie sie etwa vom Bundesrechnungshof (2024, S. 17) vertreten werden, der eine Reduktion des ermäßigten Umsatzsteuersatzes nur noch auf die Lieferung von Lebensmittel empfiehlt.

Die derzeitige Vielzahl an Ermäßigungen erscheint den meisten Expertinnen und Experten sowohl aus ökonomischer als auch aus rechtssystematischer Perspektive problematisch. Insbesondere die in der Anlage 2 des Umsatzsteuergesetzes aufgeführten Ermäßigungstatbestände seien für den durchschnittlichen Steuerpflichtigen kaum nachvollziehbar und ließen eine konsistente Begründungslinie nur noch eingeschränkt erkennen. Der Gesetzgeber versuche zwar, die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes durch zahlreiche Differenzierungen auf das Notwendige zu begrenzen, doch führe diese Fragmentierung zu einer erheblichen Komplexitätssteigerung, schaffe Rechtsunsicherheit und mache das System politisch wie juristisch angreifbar.

Zudem berge die Vielzahl bestehender Vergünstigungen eine eigendynamische Tendenz zur weiteren Ausweitung. Sobald einzelne Sektoren oder Interessengruppen erfolgreich eine steuerliche Begünstigung durchsetzen konnten, entstehe ein politisch-institutioneller Präzedenzfall, der Forderungen nach Gleichbehandlung in anderen Bereichen befördere. Dies führe zu einer Art „Ermäßigungsdynamik“ oder „Vergünstigungsspirale“, in der neue Ausnahmetatbestände nicht aus systematischen, sondern aus politischen Erwägungen heraus geschaffen würden. Die Folge sei eine zunehmende Erosion des Grundprinzips der Umsatzsteuer als breit angelegte Verbrauchsteuer und eine schleichende Ausweitung des Ausnahmekatalogs, die die Kohärenz des Systems weiter unterminierte.

---

<sup>217</sup> Sofern sektorale Förderungen vorgenommen werden sollte, sollte dies wie unter 5.1 erwähnt im Rahmen von gezielten, befristeten Finanzhilfen und/oder innerhalb des Transfersystems erfolgen.

Die befragten Experten betonen übereinstimmend, dass eine als förderwürdig eingestufte Kategorie nicht kleinteilig fragmentiert, sondern möglichst einheitlich behandelt werden sollte, um den Befolgungsaufwand für Wirtschaft und Verwaltung zu reduzieren.<sup>218</sup> Dabei sollte eine stärkere Orientierung an den Kategorien des EU-Rechts erfolgen. Die Nutzung der Zolltarifnomenklatur wird in der Praxis ambivalent bewertet: Einerseits ermögliche sie eine klare Zuordnung von Waren und erleichtere damit die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes, andererseits führe die Differenzierung auf Positionsebene zu feinsinnigen Abgrenzungsfragen, Wertungswidersprüchen und über lange Zeiträume fortbestehender Rechtsunsicherheit, bis höchstrichterliche Entscheidungen vorlägen. Besonders bei Produktinnovationen oder Leistungsmodifikationen ergäben sich hieraus häufig umfangreiche steuerliche Neubewertungen. Dies gelte insbesondere in Fällen, in denen durch mehrere, zeitlich eng aufeinanderfolgende gerichtliche Entscheidungen neue Abgrenzungskriterien eingeführt werden, die anschließend in den betrieblichen Systemen – etwa in Warenwirtschafts- oder Kassensoftware – technisch umgesetzt werden müssen. Zwar habe die fortschreitende Digitalisierung die Umstellungsvorgänge grundsätzlich vereinfacht, doch bestünden gerade bei neuen Regelungstatbeständen, wie dem Nullsteuersatz für Photovoltaikanlagen, weiterhin erhebliche Rechtsunsicherheiten. Diese Unklarheiten erzeugen einen erhöhten administrativen Aufwand und führen zu einer signifikanten Steigerung der Befolgungskosten.

Besonders streitanfällig seien Sachverhalte, die gemischte oder pauschale Leistungen betreffen. Die Aufteilung solcher Leistungen auf unterschiedliche Steuersätze sei regelmäßig interpretationsbedürftig und eröffne dadurch ein hohes Maß an Rechtsunsicherheit. Für Unternehmen sei häufig unklar, welche Aufteilung von der Finanzverwaltung akzeptiert werde. Der erweiterte Interpretationsspielraum bürge zudem das Risiko der Überlagerung des eigentlichen umsatzsteuerlichen Ziels (richtige Besteuerung nach Art der Leistung) durch fiskalische Interessen (Mehreinnahmen durch strengere Auslegung). Hinzu komme, dass die Finanzverwaltung bestehende Abgrenzungsprobleme häufig erst im Rahmen von Betriebsprüfungen

---

<sup>218</sup> So würde dies für den Fall der Lieferung von Lebensmittel bedeuten, dass alle Nahrungsmittel unter den ermäßigten Steuersatz fallen sollten und man auf kleinteilige Unterscheidungen in der Zolltarif-Nomenklatur verzichtet oder Überkategorien verwendet und auch keine Positionen (wie beispielweise die sog. Luxuslebensmittel) ausschließt.

identifiziere, da die Umsatzsteuervoranmeldungen lediglich aggregierte Daten, nicht jedoch einzelne Sachverhalte abbilde. Zwar seien diese Fälle in quantitativer Hinsicht vergleichsweise selten, jedoch könne der administrative Aufwand im Einzelfall beträchtlich sein und erhebliche Ressourcen sowohl in den Unternehmen, der Verwaltung und Rechtsprechung binden.<sup>219</sup>

Als besonders problematisch werden laut den interviewten Experten zudem temporäre Änderungen der Steuersätze – etwa im Zuge konjunkturpolitischer Maßnahmen – bewertet. Die empirische Evidenz zeige, dass Steuersatzsenkungen in begrenzterem Maße zu einer Weitergabe der Entlastung an die Verbraucherinnen und Verbraucher führen (siehe hierzu die Auswertung in Abschnitt 2.3.4), während eine temporäre Senkung zugleich erhebliche administrative Belastungen in der Praxis verursache. Die Anpassung von Kassensystemen, Preislisten, Pfandsystemen sowie der Umgang mit Reklamationen und Garantiefällen erfordere beträchtliche organisatorische Aufwände, die den intendierten wirtschaftlichen Nutzen häufig überstiegen. Rückmeldungen aus den Experteninterviews legen nahe, dass der marginale Konsumeffekt solcher Maßnahmen in keinem angemessenen Verhältnis zu den fiskalischen Mindereinnahmen und den daraus resultierenden Befolgungskosten stehe.

Aber auch darüber hinausgehende Reformdiskussionen in Bezug auf die Ausweitung des Nullprozentsteuersatzes auf sog. Grundnahrungsmittel oder „gesunde“ Nahrungsmitteln werden von den befragten Steuerexpertinnen und -experten überwiegend kritisch bewertet. Eine solche Erweiterung stünde im Widerspruch zu den erklärten Zielen der Systemvereinfachung, da sie neue Abgrenzungsfragen und Wertungswidersprüche erzeugen würde. Weder existiere eine Legaldefinition des Begriffs „Grundnahrungsmittel“ noch eine konsistente Abgrenzung „gesunder“ Lebensmittel. Eine steuerliche Lenkung über die Umsatzsteuer – etwa zur ökologischen oder gesundheitspolitischen Verhaltenssteuerung – widerspreche zudem der Systematik des Umsatzsteuerrechts. Eine Korrektur des CO<sub>2</sub>-Fußabdrucks über die Umsatzsteuer würde ihr Ziel regelmäßig verfehlen, da Exporte grundsätzlich steuerfrei seien und in vorgelagerten Produktionsstufen Vorsteuerabzüge geltend gemacht werden könnten.

---

<sup>219</sup> An dieser Stelle wird beispielsweise auf die gerichtliche Historie zur Besteuerung von Holzhackschnitzel und Sudokus verwiesen, die final vom EuGH geklärt werden musste.

Insgesamt sollte eine substanzielle Reform daher nicht auf eine fortlaufende Differenzierung und Nachjustierung einzelner Ermäßigungstatbestände abzielen, sondern auf eine konzeptuelle Neuausrichtung. Ziel wäre ein einfacheres, transparenteres und systematisch kohärentes Umsatzsteuersystem, das nur wenige, klar begründete Ausnahmetatbestände enthalte und den Fokus wieder auf die Entlastung des Endverbrauchs richte. Eine solche Vereinfachung würde nicht nur die steuerliche Systemgerechtigkeit stärken, sondern auch den administrativen Aufwand für Wirtschaft und Verwaltung nachhaltig reduzieren.

### **5.3 Verteilungswirkungen einer Reform mit uniformen Umsatzsteuersatz**

Diese zuvor beschriebenen übergreifenden Einschätzungen von Expertinnen und Experten des Umsatzsteuersystems zeigen auf, dass neben den vielfach kritischen Einzelbewertungen der Ermäßigungs-Tatbestände auch übergreifende steuersystematische Gesichtspunkte für eine Reform sprechen, welche den Anwendungsbereich der Ermäßigungen deutlich zurückdrängt.

Diese Einsichten werden nun in verschiedenen weitgehende Reformoptionen überführt und simuliert. Ziel dieser Simulationen ist es, ein Bild von den Verteilungswirkungen und dem Potenzial zur aufkommensneutralen Absenkung des Regelsatzes zu erhalten. Bei den Befürwortern ermäßigter Steuersätze wird oftmals nicht ausreichend berücksichtigt, dass jede Ermäßigung mit höheren Abgaben oder Kürzungen von Staatsausgaben an anderer Stelle einhergeht. Diese Opportunitätskosten ermäßigter Steuersätze werden in den Simulationen durch die Berechnung einer aufkommensneutralen Absenkung der Mehrwertsteuer zum Ausdruck gebracht. Dabei kann der Regelsatz tendenziell umso stärker sinken, je mehr Ausnahmetatbestände auslaufen.

Das in den Simulationen quantifizierte Gedankenexperiment ist die Reformoption einer aufkommensneutralen Abschaffung verschiedener ermäßigten Sätze. Dabei wird ermittelt, wie stark der Regelsatz aufgrund steigender Steuereinnahmen gesenkt werden kann, die sich aus der Abschaffung der Ermäßigungen ergeben. Eine solche Reform wäre im Vergleich zu einer mehrstufigen Umsatzsteuer weniger verzerrend und würde die Befolgungskosten mit Sicherheit senken (vgl. zu den Befolgungskosten 2.3.2). Basierend auf den Daten der EVS 2018 (FDZ, 2018) sowie dem Steueraufkommen werden im Folgenden drei verschiedene Reformoptionen berechnet:

- (1) die vollständige Abschaffung sämtlicher ermäßigter Steuersätze,
- (2) die Abschaffung aller Ermäßigungen mit Ausnahme des gut begründbaren und umsatzstärksten Tatbestands der Lebensmittel und
- (3) nur die Abschaffung der Ermäßigungen, welche basierend auf der vorgestellten Evaluation als nicht gerechtfertigt bewertet werden, Beherbergungen und Verpflegungsdienstleistungen<sup>220</sup>

Im Jahr 2018, für das die jüngsten EVS-Daten vorliegen, beliefen sich die Einnahmen aus der Umsatzsteuer auf etwa 235 Milliarden Euro, wobei schätzungsweise 7,9 % dieser Einnahmen aus der Besteuerung von ermäßigten Gütern stammten.<sup>221</sup> Um die mögliche Senkung des allgemeinen Steuersatzes zu berechnen, werden zuerst die aufgrund der Ermäßigungen entgangenen Steuereinnahmen ermittelt. Für die erste Reformoption ergibt sich die Höhe der Mindereinnahmen direkt aus dem Anteil an den Umsatzsteuereinnahmen. Für Reformoption (2) und (3) werden Daten der Konsumausgaben verwendet, um den Anteil der Steuereinnahmen aus den jeweils abzuschaffenden Ermäßigungen an allen Ermäßigungen zu ermitteln. In Summe mit den Steuereinnahmen zum allgemeinen Steuersatz ergibt dies die hypothetische Höhe der Steuereinnahmen ohne Ermäßigungen. Die Rechnung für den aufkommensneutralen Steuersatz senkt diesen dann so ab, dass die zu erwartenden Steuereinnahmen im gleichen Verhältnis sinken, wie die heutigen Steuereinnahmen die fiktiven Steuereinnahmen ohne alle Ausnahmen unterschreiten. Von der Umsatzsteuer ausgenommene Waren und Dienstleistungen bleiben in dieser Berechnung weiterhin steuerbefreit. Die Aufkommensneutralität der hypothetischen Reform setzt voraus, dass sich die gesamten Steuereinnahmen nicht ändern, wodurch sich die maximal mögliche Senkung des einheitlichen Steuersatzes ergibt.

---

<sup>220</sup> In der Gesamtbewertung wird auch die Ermäßigung im Bereich der Land- und Forstwirtschaft als ungerechtfertigt bewertet. Da es sich in diesem Bereich allerdings nicht um typische Verbrauchsgüter von privaten Endverbrauchern handelt, ergibt sich keine verteilungspolitische Relevanz. Eine Abschaffung der Ermäßigung würde allerdings dennoch zu einem höheren allgemeinen Steueraufkommen führen, durch welches sich der aufkommensneutrale neue Steuersatz weiter senken ließe. Allerdings liegen die notwendigen Daten zur Höhe der Steuermindereinnahmen nicht vor.

<sup>221</sup> Dieser Anteil für 2018 liegt nicht vor. Daher wird für die Analyse der Anteil von 2017 genommen, wie in Bach und Isaak (2017) berichtet. Da umfassende Änderungen, wie beispielsweise die Ermäßigung von Verpflegungsdienstleistungen, im Personenfernverkehr oder von Photovoltaikanlagen, erst nach 2018 eingeführt wurden, kann davon ausgegangen werden, dass die Zahl für beide Jahre ähnlich ist.

Seit dem Jahr 2018, aus welchem die neusten Daten zur Verfügung stehen, wurde die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf weitere Tatbestände ausgeweitet. Ausgaben im Personenfernverkehr, für Photovoltaikanlagen und E-Books sowie für Verpflegungsdienstleistungen an Ort und Stelle sind in den Daten noch regelbesteuert. Die Steuereinnahmen aus den im Jahr 2025 geltenden ermäßigten Tatbeständen sowie aus den diskutierten Änderungen bei den Verpflegungsdienstleistungen bilden daher eine größere Bemessungsgrundlage, als sie den hier präsentierten Berechnungen zugrunde liegt. Eine Durchführung der Analyse für das aktuelle Jahr oder für Zeiträume mit ermäßigter Besteuerung von Verpflegungsdienstleistungen vor Ort sollte, unter der Annahme der Aufkommensneutralität, eine stärkere Absenkung der jeweiligen Steuersätze in den drei Reformoptionen ermöglichen. Dies würde sich vor allem in Reformoption 3, in welcher die Ermäßigung nur für die Beherbergung und Verpflegungsdienstleistungen aufgehoben wird, bemerkbar machen. Wenn anders als in der hier vorgestellten Analyse auch eine Ermäßigung auf vor Ort Verpflegungsdienstleistungen vorliegen würde, könnte deren Aufhebung zu einer zusätzlichen Absenkung des Regelsteuersatzes genutzt werden. Für eine Übertragung der folgenden Analyse auf das Jahr 2025 können die berechneten Werte somit als konservative Untergrenze der möglichen Senkung eines allgemeinen Steuersatzes interpretiert werden.

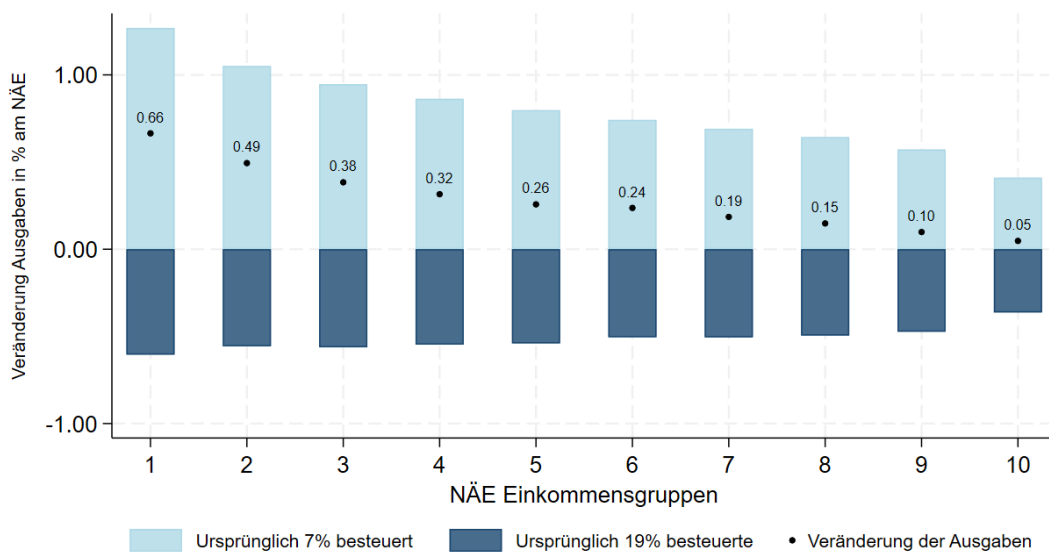
Im Folgenden werden die möglichen Regelsteuersatzsenkungen berechnet und die Verteilungseffekte nach Einkommensgruppen graphisch durch die Veränderung der Konsumausgaben relativ zum NÄE dargestellt. Dazu werden dieselben Daten und Methoden verwendet, die in Abschnitt 3.2.3 vorgestellt wurden. Wie in den Berechnungen der Verteilungsanalyse in den einzelnen Tatbeständen wird hierfür die in Abschnitt 2.3.4 begründete Überwälzungsrate von 80% und Elastizität von 20% verwendet. Die hellen Balken oberhalb der horizontalen Achse bei 0 % stellen die zusätzliche Belastung der Haushalte durch die Erhöhung des Satzes für Tatbestände dar, deren Ermäßigung abgeschafft wird, während die dunklen Balken unterhalb der horizontalen Achse die Einsparung durch die Senkung des Regelsatzes von 19 % auf den neuen Steuersatz darstellen. Der Nettoeffekt ist durch die Punkte angegeben, deren Werte durch die darüberstehende Zahl verdeutlicht werden.

**(1) Vollständige Abschaffung sämtlicher ermäßigter Steuersätze:** Für die erste Reformoption ergibt sich aus dieser Berechnung, dass die zusätzlich entstehenden Einnahmen aus der

Aufhebung sämtlicher Umsatzsteuerermäßigungen genutzt werden könnten, um einen neuen einheitlichen Steuersatz von 16,74 % festzulegen. Dies wäre eine erhebliche Senkung gegenüber dem derzeitigen Satz von 19 % und könnte die Befolgungskosten und die durch differenzierte Umsatzsteuersätze verursachten Verzerrungen verringern. Dieser einheitliche Satz entspricht dem Ergebnis einer ähnlichen Simulation, die in SVR (2010) durchgeführt wurde.

Abbildung 13 zeigt die Auswirkungen dieser hypothetischen Reform. Die Veränderung der Konsumausgaben sind für alle Einkommensgruppen positiv und nehmen entlang der Einkommensverteilung ab: Im untersten Dezil entstehen durch die Reform zusätzliche Ausgaben von 0,66 % des NÄE, während die Reform im obersten Dezil nur zu zusätzliche Ausgaben von 0,05 % am NÄE führt (die Gründe für eine Mehrbelastung über alle Einkommensgruppe hinweg werden unten ausführlich erläutert).

**Abbildung 13: Verteilungseffekte bei einheitlichem Umsatzsteuersatz von 16,74 %**



**Quelle:** Eigene Berechnungen, basierend auf Daten der EVS 2018 (FDZ, 2018) sowie Angaben der Steuereinnahmen des Bundesfinanzministeriums

**Anmerkungen:** Gezeigt werden die Verteilungseffekte, die durch die Veränderung der privaten Konsumausgaben mit 80 % Steuerüberwälzung und 20 % Elastizität bei Einführung einer hypothetischen aufkommensneutralen Reform mit einheitlicher Umsatzsteuersatz von 16,74 % auf alle besteuerten Waren und Dienstleistungen auftreten.

Es zeigt sich, dass die Reform die einkommensschwächsten Gruppen am stärksten belasten würde und somit ein Zielkonflikt zwischen Effizienz und Verteilungsgerechtigkeit entsteht.

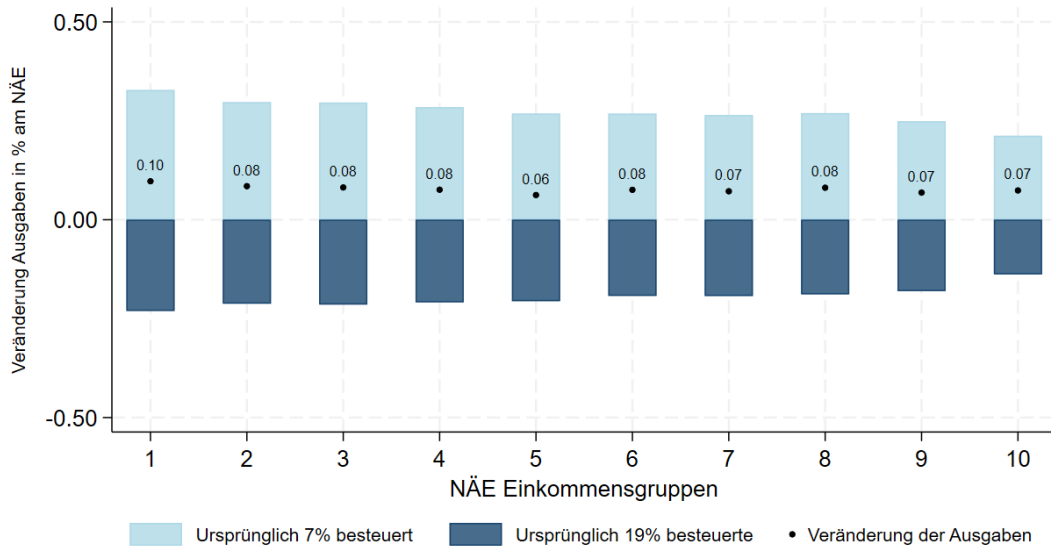
Die Effizienzgewinne durch eine Senkung des Steuersatzes von mehr als 10 % dürften beträchtlich sein, ebenso wie die Vereinfachungsvorteile eines einheitlichen Steuersatzes (auch wenn hierzu keine quantitativen Schätzungen in der Literatur vorliegen). Gleichzeitig bleibt die zusätzliche Steuerbelastung, wenn auch eindeutig regressiv, in allen Fällen unter einem Prozent des NÄE.

**(2) die Abschaffung aller Ermäßigungen mit Ausnahme der Lebensmittel:** Wie in den vorherigen Abschnitten beschrieben, handelt es sich bei der Kategorie der Lebensmittel um ein lebensnotwendiges Gut, welches einen substanziellen Teil der Konsumausgaben der Haushalte darstellt und insbesondere im Warenkorb einkommensschwächerer Haushalte einen deutlich größeren Teil einnimmt. Lebensmittel sind die umsatzstärkste Kategorie der ermäßigten Tatbestände, sodass sie auch wirtschaftlich von großer Bedeutung sind.

Eine aufkommensneutral gestaltete Reform, bei welcher Lebensmittel weiterhin zu 7 % besteuert werden, während alle anderen Ermäßigungen abgeschafft werden, würde noch eine Absenkung des einheitlichen Steuersatzes auf 18,14 % erlauben. Die Änderungen der privaten Konsumausgaben pro NÄE Gruppe werden in Abbildung 14 dargestellt.

Im Vergleich zur ersten Reformoption fallen die Veränderungen der Konsumausgaben im Durchschnitt über alle Einkommensgruppen deutlich geringer aus. Darüber hinaus zeigen die Simulationsergebnisse eine am NÄE gemessen sehr viel flachere Verteilung der zusätzlichen Belastung.

**Abbildung 14: Verteilungseffekte bei Abschaffung der Ermäßigung aller Tatbestände mit Ausnahme von Lebensmitteln mit Senkung des Regelsteuersatzes auf 18,14 %**



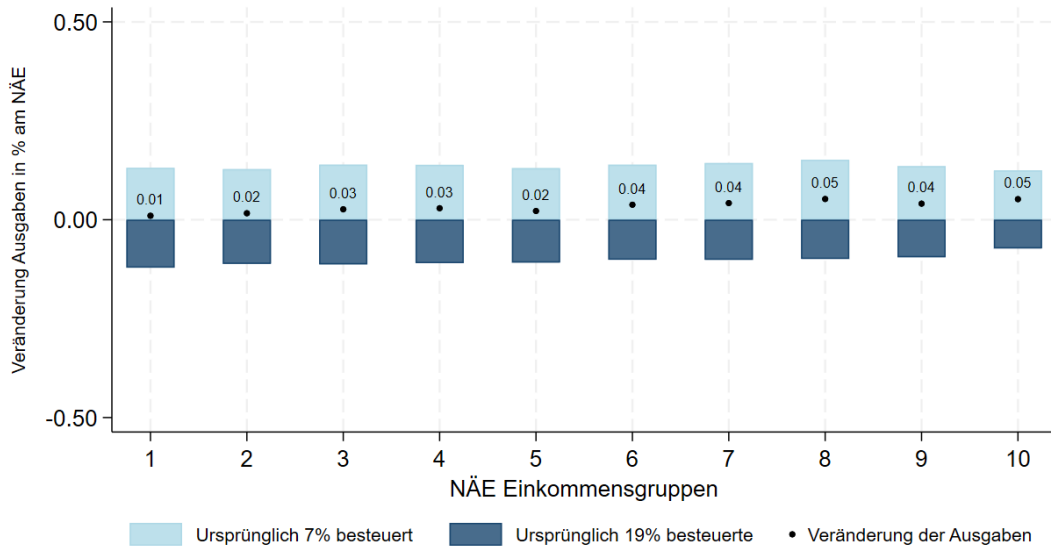
**Quelle:** Eigene Berechnungen, basierend auf Daten der EVS 2018 (FDZ, 2018) sowie Angaben der Steuereinnahmen des Bundesfinanzministeriums

**Anmerkungen:** Gezeigt werden die Verteilungseffekte, die durch die Veränderung der privaten Konsumausgaben mit 80 % Steuerüberwälzung und 20 % Elastizität bei Einführung einer hypothetischen aufkommensneutralen Reform mit einheitlichem Umsatzsteuersatz von 18,14 % auf alle besteuerten Waren und Dienstleistungen, ausgenommen Lebensmittel, welche bei 7 % Umsatzsteuer bleiben, auftreten.

Da die simulierten Konsumeffekte der Reform nicht nur weitgehend gleichmäßig ausfallen, sondern auch kaum von null abweichen, erscheint die Reform äußerst sinnvoll, sofern die Senkung des Steuersatzes und die Vereinfachung des Steuersystems die vorrangigen Ziele sind.“

**(3) Abschaffung der Ermäßigungen im Beherbergungs- und Gastronomiegewerbe:** Unter der Bedingung der Aufkommensneutralität ließe sich der neue Normalsteuersatz noch auf 18,55 % senken, wenn die Ermäßigung für Beherbergungs- und Gastronomiegewerbe abgeschafft würde, während alle anderen aktuellen Ermäßigungen sowie die steuerbefreiten Tatbestände bestehen blieben. Abbildung 15 zeigt die Ergebnisse der Verteilungsanalyse für diese Reformoption. Die Nettobelastungen liegen mit 0,01 % des NÄE für die niedrigsten Dezile bis 0,05 % für die reichsten Dezile bei nahezu null.

**Abbildung 15: Verteilungseffekte bei Abschaffung der Ermäßigung auf Beherbergungs- und Gastronomiegewerbe, mit Senkung des Regelsteuersatzes auf 18,55 %**



**Quelle:** Eigene Berechnungen, basierend auf Daten der EVS 2018 (FDZ, 2018) sowie Angaben der Steuereinnahmen des Bundesfinanzministeriums

**Anmerkungen:** Gezeigt werden die Verteilungseffekte, die durch die Veränderung der privaten Konsumausgaben mit 80 % Steuerüberwälzung und 20 % Elastizität bei Einführung einer hypothetischen aufkommensneutralen Reform durch Abschaffung der Ermäßigung im Beherbergungs- und Gastronomiegewerbe, mit Senkung des einheitlichen Umsatzsteuersatzes auf 18,55 %, auftreten.

Die Effizienz- und Vereinfachungsvorteile fallen selbstverständlich geringer aus, da der Steuersatz nur um etwa 0,5 Prozentpunkte sinkt und die ermäßigten Sätze lediglich in zwei Bereichen abgeschafft werden. Diese Vorteile entstehen jedoch im Wesentlichen ohne Kosten, da die ermäßigten Sätze in diesen beiden Bereichen, wie im Bericht dargelegt, ohnehin in keiner der anderen Bewertungskategorien gerechtfertigt sind.

Für die privaten Konsumenten zeigen die Simulationsergebnisse, dass jede vorgestellte Reformoption, vor allem die weitreichendste eines allgemein angewandten einheitlichen Steuersatzes, über alle Einkommensgruppen hinweg mit einer zumindest minimalen Erhöhung der Konsumausgaben einhergeht. Allerdings belaufen sich diese auch für die sehr weit gehenden Reformoptionen und für alle Einkommensgruppen auf deutlich unter einem Prozent des NÄE. Dieser Befund ist auch wichtig im Hinblick auf manchmal diskutierte Inflationsgefahren, die mit einer Mehrwertsteuerreform verbunden sein könnten. Wird die Abschaffung von Ermäßigungen wie hier modelliert aufkommensneutral durchgeführt, dann würden sich

somit nur sehr geringe vorübergehende Effekte auf die am Konsumentenpreisindex gemessene Inflationsrate ergeben, die selbst in der ambitioniertesten Variante sehr deutlich unter einem Prozentpunkt liegen würde.

Die Tatsache, dass eine aufkommensneutrale Reform zu einer positiven statt neutralen Nettobelastung für alle Haushalte führt, ist nicht überraschend, da der Konsum der Haushalte nur etwa zwei Drittel der Umsatzsteuereinnahmen generiert (Bach und Isaak 2017). Das hat zur Folge, dass die Absenkung des Regelsatzes zu einem nennenswerten Teil nicht den privaten Haushalten zugutekommt, die aber umgekehrt stärker vom Wegfall der Ermäßigungen getroffen werden. Somit führt jede Reform in Richtung Begrenzung der Ausnahmetatbestände in einem gewissen Ausmaß zu einem Nettotransfer von den privaten Haushalten zum Rest der Wirtschaft. Insbesondere zwei Arten von Akteuren profitieren final von einer Absenkung des Regelsatzes, ohne dass dieser Vorteil über geringere Umsatzsteuerzahlungen an die Endverbraucher weitergegeben wird. Die erste Gruppe sind steuerbefreite Dienstleister wie Vermietungsunternehmen oder Finanz- und Versicherungsunternehmen, die aufgrund der Steuerbefreiung keinen Vorsteuerabzug geltend machen können, aber die Umsatzsteuer auf Zwischenprodukte und selber bezogene Dienstleistungen tragen müssen. Mit der Absenkung des Regelsatzes verringern sich die Aufwendungen dieser Unternehmen für bezogene Vorleistungen, die überwiegend zum Regelsatz besteuert werden. Zweitens profitieren auch staatliche Stellen, einschließlich der Sozialversicherung, von einer Absenkung des Regelsatzes bei ihren Käufen von Vorleistungen. Auch diese staatlichen Stellen können aufgrund ihrer Steuerbefreiung keinen Vorsteuerabzug geltend machen, so dass ein geringerer Steuersatz auf Vorleistungen eine finale Entlastung darstellt. Diese Begünstigungen erklären, warum ein nicht unwesentlicher Teil der Ersparnis aus einem absinkenden Regelsatz in der Umsatzsteuer nicht in sichtbarer Weise den privaten Haushalten zugutekommt, die umgekehrt aber höhere Steuersätze für bisher ermäßigte Tatbestände zu einem überwiegenden Teil zu tragen haben. Für die Gesamtbeurteilung ist hier allerdings auch zu berücksichtigen, dass ein Teil dieser Ersparnisse für die betreffenden Unternehmen und staatlichen Stellen durch geringere Preise (Mieten, Versicherungsprämien, staatliche Gebühren) auf private Haushalte überwältigt werden dürfte und diese somit partiell auch davon profitieren dürften. Eine Analyse dieser Effekte entzieht sich allerdings der hier möglichen Quantifizierung.

Die Abschaffung der Ermäßigungen geht mit Effizienzgewinnen, Auflösung von Verzerrungen sowie dem Entfall von Abgrenzungs- und Befolgungskosten einher, welche stärker ausfallen, je umfassender die Abschaffungen der Ermäßigungen gestaltet werden. Die zusätzliche Belastung der Konsumausgaben durch Reformen ist nur im Fall der Abschaffung sämtlicher Ermäßigungen signifikant und regressiv, bleibt jedoch für alle Einkommensgruppen unter einem Prozent des NÄE.

Eine Entscheidung über die richtige Reformoption steht somit vor Zielkonflikten. Die weitreichende Reformoption (1) unter Abschaffung sämtlicher Ermäßigungen würde einen umfassenden Durchbruch in Richtung Steuervereinfachung und Beseitigung von Verzerrungen und Abgrenzungs- und Befolgungskosten mit sich bringen. Gleichzeitig wäre sie mit ihrer nennenswerten Mehrbelastung ärmerer Haushalte jedoch nur in einem Reformpaket mit kompensierenden Anpassungen im Steuer- und Transfersystem denkbar. Anders stellt sich der Fall für die Reformoption (3) dar, bei der die Abschaffung der Ermäßigungen auf die eindeutig ungerechtfertigten Tatbestände (Gastronomie, Hotels) beschränkt bliebe. Diese Reform würde ärmere Haushalte in der Nettobetrachtung fast überhaupt nicht belasten und hätte noch dazu ein günstiges verteilungspolitisches Profil mit einer minimal höheren relativen Belastung reicherer Haushalte.

## 6 Literatur

- Acemoglu, D., Aghion, P., Bursztyn, L. und Hémous, D. (2012), The environment and directed technical change, *American economic review* 102(1), 131-166. <https://doi.org/10.1257/aer.102.1.131>.
- Allcott, H., Lockwood, B. B. und Taubinsky, D. (2019), Should we tax sugar-sweetened beverages? An overview of theory and evidence, *Journal of Economic Perspectives* 33(3), 202-227. <https://doi.org/10.1257/jep.33.3.202>.
- Andreyeva, T., Long, M. und Brownell, K. (2010), The Impact of Food Prices on Consumption: A Systematic Review of Research on the Price Elasticity of Demand for Food, *American Journal of Public Health* 100(2), 216-222. <https://doi.org/10.2105/AJPH.2008.151415>.
- Arconada Valbuena, D. und Rennar, T. (2023), Entnahme zum Nullsteuersatz zur Gleichstellung von Photovoltaik-Alt- & Neuanlagen, *UmsatzsteuerRundschau* 72(12), 473-476. <https://doi.org/10.9785/ur-2023-721203>.
- Ardalan, A. und Kessing, S. G. (2021), Tax pass-through in the European beer market, *Empirical Economics* 60, 919-940. <https://doi.org/10.1007/s00181-019-01767-5>.
- Artavanis, N. (2018), VAT Rates and Tax Evasion: Evidence from the restaurant industry in Greece, *SSRN* 2585147.
- Asatryan, Z. und Gomtsyan, D. (2020), The Incidence of VAT Evasion, *ZEW - Leibniz-Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung*. (ZEW Discussion Paper No. 20-027). <https://www.zew.de/PU81743>.
- Asplund, M., Friberg, R. und Wilander, F. (2007), Demand and distance: Evidence on cross-border shopping, *Journal of Public Economics* 91(1-2), S. 141-157.
- Atkinson, A. B. und Stiglitz, J. E. (1976), The design of tax structure: Direct versus indirect taxation, *Journal of Public Economics* 6(1-2), 55-75. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(76\)90041-4](https://doi.org/10.1016/0047-2727(76)90041-4).
- Bach, S. und Isaak, N. (2017), Value-added tax cuts brings greatest relief to lower and middle income households, *DIW Economic Bulletin*, 31+32, 315-321.

- Baker, P. und Brechling, V. (1992), The Impact of Excise Duty Changes on Retail Prices in the UK, *Fiscal Studies* 13(2), 48–65. <https://www.jstor.org/stable/24437288>.
- Barnett, P.G., Keeler, T. E. und Hu, T.-w. (1995), Oligopoly structure and the incidence of cigarette excise taxes, *Journal of Public Economics* 57(3), 457–470. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(95\)80006-U](https://doi.org/10.1016/0047-2727(95)80006-U).
- Barwick, P. J., Kwon, H. S., Wang, B. und Zahur, N. B. (2023), Pass-through of electric vehicle subsidies: A global analysis, *AEA Papers and Proceedings* 113, 323-328.
- Baugh, B. und Keating, J. (2013), The distortionary effects of VAT rate differentiation: Evidence from the European Union, *Journal of Public Economics*, 101, 83-94.
- Beer, E. und Finken, B. (2020), Zweites Corona-Steuerhilfegesetz: Historische Senkung des Mehrwertsteuersatzes, *Mehrwertsteuerrecht* S. 560- 564.
- Beck, G. W., Kotz, H. H. und Zabelina, N. (2020), Price gaps at the border: Evidence from multi-country household scanner data, *Journal of International Economics* 127, 103368. <https://doi.org/10.1016/j.jinteco.2020.103368>.
- Benedek, D., Mooij, R. A. D., Keen, M. und Wingender. P. (2016), Estimating VAT Pass Through, Technical report, *IMF Working Paper* 15-214.
- Benedek, D., Mooij, R. A. D., Keen, M. und Wingender. P. (2020), Varieties of VAT pass through, *International Tax and Public Finance* 27, 890-930. <https://doi.org/10.1007/s10797-019-09566-5>.
- Benzarti, Y. und Carloni, D. (2019), Who Really Benefits from Consumption Tax Cuts? Evidence from a Large VAT Reform in France, *American Economic Journal: Economic Policy* 11(1), 38-63. <https://doi.org/10.1257/pol.20170504>.
- Benzarti, Y., Carloni, D., Harju, J. und Kosonen, T. (2020), What Goes Up May Not Come Down: Asymmetric Incidence of Value-Added Taxes, *Journal of Political Economy* 128(2), 4438-74. <https://doi.org/10.1086/710558>.
- Bergman, U. M. und Hansen, N. L. (2016), Excise tax pass-through and menu costs: The Danish evidence, Technical report, *Danmarks Nationalbank Working Paper*.
- Besley, T. J. und Rosen, H. S. (1999), Sales taxes and prices: An empirical analysis, *National Tax Journal* 52(2), 157–178. <https://doi.org/10.1086/NTJ41789387>.

- Boeters, S., Böhringer, C., Büttner, T. und Kraus, M. (2010), Economic effects of VAT reforms in Germany, *Applied Economics* 42(17), 2165-2175.
- Bonnet, C. und Requillart, V. (2013), Tax incidence with strategic firms in the soft drink Market, *Journal of Public Economics* 106, 77–88. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2013.06.010>.
- Borenstein, S. (2012), The private and public economics of renewable electricity generation, *Journal of Economic Perspectives* 26(1), 67-92.
- Borowiecki, K. J. und Navarrete, T. (2018), Fiscal and Economic Aspects of Book Consumption in the European Union, *Journal of Cultural Economics* 42(2), 309-339.
- Buettner, T. und Madzharova, B. (2021), Unit sales and price effects of preannounced consumption tax reforms: micro-level evidence from European VAT, *American Economic Journal: Economic Policy*, 13(3), 103–134. <https://doi.org/10.1257/pol.20170708>.
- Bundesagentur für Arbeit (2024), Beschäftigte nach Wirtschaftszweigen (WZ 2008) (Quartalszahlen), Stichtag: 31. Dezember 2024.
- Bundesministerium der Finanzen (BMF, 2007), Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes, *Bericht Bundesministerium der Finanzen*. [https://kommunsense.de/wp\\_16/wp-content/uploads/newsmappen/ermaessigte\\_umsatzsteuersaetze.pdf](https://kommunsense.de/wp_16/wp-content/uploads/newsmappen/ermaessigte_umsatzsteuersaetze.pdf).
- Bundesministerium der Finanzen (BMF, 2023), 29. Subventionsbericht des Bundes 2021-2024, *Bericht Bundesministerium der Finanzen*. [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren\\_Bestellservice/29-subventionsbericht.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/29-subventionsbericht.html).
- Bundesministerium der Finanzen (BMF, 2024), Datensammlung zur Steuerpolitik, *Bericht Bundesministerium der Finanzen*. [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Oeffentliche-Finanzen/Datensammlungen-zur-Steuerpolitik/datensammlung-zur-steuerpolitik-2024.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=8](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Oeffentliche-Finanzen/Datensammlungen-zur-Steuerpolitik/datensammlung-zur-steuerpolitik-2024.pdf?__blob=publicationFile&v=8).
- Bundesministerium der Finanzen (BMF, 2025a), 30. Subventionsbericht des Bundes 2023-2026, *Bericht Bundesministerium der Finanzen*. [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren\\_Bestellservice/30-subventionsbericht.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=3](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/30-subventionsbericht.pdf?__blob=publicationFile&v=3).

- Bundesministerium der Finanzen (BMF, 2025b), Entwurf eines Steueränderungsgesetzes 2025, *Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen* (Stand: 04.09.2025). [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/21\\_Legislaturperiode/2025-09-04-St%C3%84ndG2025/1-Referentenentwurf.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/21_Legislaturperiode/2025-09-04-St%C3%84ndG2025/1-Referentenentwurf.pdf?__blob=publicationFile&v=2).
- Bundesrat (1967), Plenarprotokoll 309. Sitzung. [https://www.bundesrat.de/SharedDocs/downloads/DE/plenarprotokolle/1967/Plenarprotokoll-309.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](https://www.bundesrat.de/SharedDocs/downloads/DE/plenarprotokolle/1967/Plenarprotokoll-309.pdf?__blob=publicationFile&v=2).
- Bundesrat (2019), Entwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, Empfehlung der Ausschüsse BR-Drucks. 356/1/19. [https://www.bundesrat.de/SharedDocs/drucksachen/2019/0301-0400/356-1-19.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=1](https://www.bundesrat.de/SharedDocs/drucksachen/2019/0301-0400/356-1-19.pdf?__blob=publicationFile&v=1).
- Bundesrechnungshof (2010), Bericht nach § 99 BHO über den ermäßigten Umsatzsteuersatz. [https://www.bundesrechnungshof.de/SharedDocs/Downloads/DE/Berichte/2010/ermaessigter-umsatzsteuersatz-volltext.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=1](https://www.bundesrechnungshof.de/SharedDocs/Downloads/DE/Berichte/2010/ermaessigter-umsatzsteuersatz-volltext.pdf?__blob=publicationFile&v=1).
- Bundesrechnungshof (2022), Bericht nach § 88 Abs. 2 BHO an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages – Reform des ermäßigten Umsatzsteuersatzes längst überfällig. [https://www.bundesrechnungshof.de/SharedDocs/Downloads/DE/Berichte/2023/88-fa-umsatzsteuer-volltext.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=3](https://www.bundesrechnungshof.de/SharedDocs/Downloads/DE/Berichte/2023/88-fa-umsatzsteuer-volltext.pdf?__blob=publicationFile&v=3).
- Bundesrechnungshof (2024), Bericht nach § 88 Abs. 2 HBO an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages – Maßnahmen des Bundesministeriums der Finanzen zur Reform des ermäßigten Umsatzsteuersatzes. [https://www.bundesrechnungshof.de/SharedDocs/Downloads/DE/Berichte/2024/reform-ermaessigter-umsatzsteuersatz-volltext.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](https://www.bundesrechnungshof.de/SharedDocs/Downloads/DE/Berichte/2024/reform-ermaessigter-umsatzsteuersatz-volltext.pdf?__blob=publicationFile&v=2).
- CDU, CSU und SPD (2025), Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, 21. Legislaturperiode. [https://www.koalitionsvertrag2025.de/sites/www.koalitionsvertrag2025.de/files/koav\\_2025.pdf](https://www.koalitionsvertrag2025.de/sites/www.koalitionsvertrag2025.de/files/koav_2025.pdf).

- Carbonnier, C. (2007), Who pays sales taxes? evidence from French vat reforms, 1987-1999, *Journal of Public Economics* 91, 1219–1229. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2006.12.004>.
- Carbonnier, C. (2013), Pass-through of per unit and ad valorem consumption taxes: Evidence from alcoholic beverages in France, *The B.E. Journal of Economic Analysis and Policy* 13(2), 837–863. <https://doi.org/10.1515/bejeap-2013-0047>.
- Cawley, J. und Frisvold, D. (2017), The incidence of taxes on sugar-sweetened beverages: the case of Berkeley, California, *Journal of Policy Analysis and Management* 36(2), 303–326.
- Chandra, A., Head, K., und Tappata, M. (2014), The economics of cross-border travel, *The Review of Economics and Statistics*, 96(4), S. 648–661.
- Chouinard, H. und Perloff, J. M. (2004), Incidence of federal and state gasoline taxes, *Economics Letters* 83, 55–60. <https://doi.org/10.1016/j.econlet.2003.10.004>.
- Cnossen, S. (2018), VAT and agriculture: lessons from Europe, *International Tax and Public Finance* 25(2), 519-551.
- Corlett, W. J. und Hague, D. C. (1953), Complementarity and the Excess Burden of Taxation, *The Review of Economic Studies* 21(1), 21-30. <https://doi.org/10.2307/2296257>.
- Cornelsen, L., Green, R., Turner, R., Dangour, A. D., Shankar, B., Mazzocchi, M. und Smith, R. D. (2015), What happens to patterns of food consumption when food prices change? Evidence from a systematic review and meta-analysis of food price elasticities globally, *Health economics*, 24(12), 1548-1559. <https://doi.org/10.1002/hec.3107>.
- Creedy, J. (1998), Are Consumption Taxes Regressive?, *Australian Economic Review*, 31(2), 107-116.
- Crucini, M.J., Telmer, C.I. und Zachariadis, M. (2005), Understanding European real exchange rates, *American Economic Review*, 95(3), 724–738.
- Cseres-Gergely, Z., Molnár, G. und Szabó, T. (2017), Expenditure responses, policy interventions and heterogeneous welfare effects in Hungary during the 2000s, *IEHAS Discussion Papers* No. MT-DP-2017/4. <https://publications.jrc.ec.europa.eu/repository/handle/JRC105542>.

- De La Feria, R. und Walpole, M. (2020), The impact of public perceptions on general consumption taxes, *British Tax Review*, 5, 637–669.
- Delipalla, S. und O'Donnell., O. (2001), Estimating tax incidence, market power and market conduct: The European cigarette industry, *International Journal of Industrial Organization* 19(6), 885–908. [https://doi.org/10.1016/S0167-7187\(99\)00057-0](https://doi.org/10.1016/S0167-7187(99)00057-0).
- Deutscher Bundestag (1978), Entwurf eines Umsatzsteuergesetzes (UStG 1979), *Gesetzesentwurf der Bundesregierung* BT-Drucks. 8/1779. <https://dserver.bundestag.de/btd/08/017/0801779.pdf>.
- Deutscher Bundestag (1981), Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur Verbesserung der Haushaltsstruktur, *Gesetzesentwurf der Bundesregierung* BT-Drucks. 9/842. <https://dserver.bundestag.de/btd/09/008/0900842.pdf>.
- Deutscher Bundestag (1993), Beschlußempfehlungen und Bericht des Haushaltsausschusses (8. Ausschuß) BT-Drucks. 12/4801. <https://dserver.bundestag.de/btd/12/048/1204801.pdf>.
- Deutscher Bundestag (2007), Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2008, *Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss)* BT-Drucks. 16/7036. <https://dserver.bundestag.de/btd/16/070/1607036.pdf>.
- Deutscher Bundestag (2009a), Entwurf eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums, *Gesetzesentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und FPD* BT-Drucks. 17/15. <https://dserver.bundestag.de/btd/17/000/1700015.pdf>.
- Deutscher Bundestag (2009b), Entwurf eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums, *Änderungsantrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN* BT-Drucks. 17/158. <https://dserver.bundestag.de/btd/17/001/1700158.pdf>.
- Deutscher Bundestag (2009c), Entwurf eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums, Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss) BT-Drucks. 17/147. <https://dserver.bundestag.de/btd/17/001/1700147.pdf>.
- Deutscher Bundestag (2012), Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2013, *Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss)* BT-Drucks. 17/11220. <https://dserver.bundestag.de/btd/17/112/1711220.pdf>.

- Deutscher Bundestag (2013), Zukunft des Reiselandes Deutschland, *Antwort der Bundesregierung* BT-Drucks. 17/14275. <https://dserver.bundestag.de/btd/17/142/1714275.pdf>.
- Deutscher Bundestag (2019a), Reduzierung der Mehrwertsteuer auf Tickets des Fernverkehrs und Mehrwertsteuerbefreiung für Universaldienstleistungen der Deutschen Post AG, *Antwort der Bundesregierung* BT-Drucks. 19/10805. <https://dserver.bundestag.de/btd/19/108/1910805.pdf>.
- Deutscher Bundestag (2019b), Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2023 im Steuerrecht, *Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD* BT-Drucks. 19/14338. <https://dserver.bundestag.de/btd/19/143/1914338.pdf>.
- Deutscher Bundestag (2020), Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise, *Gesetzentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD* BT-Drucks. 19/19150. <https://dserver.bundestag.de/btd/19/191/1919150.pdf>.
- Deutscher Bundestag (2021), Entwurf eines Dritten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise, *Gesetzentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD* BT-Drucks. 19/26544. <https://dserver.bundestag.de/btd/19/265/1926544.pdf>.
- Deutscher Bundestag (2022a), Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2022, *Gesetzentwurf der Bundesregierung* BT-Drucks. 20/3879. <https://dserver.bundestag.de/btd/20/038/2003879.pdf>.
- Deutscher Bundestag (2022b), Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2022, *Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss)* BT-Drucks. 20/4729. <https://dserver.bundestag.de/btd/20/047/2004729.pdf>.
- Deutscher Bundestag (2024), Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2024, *Gesetzentwurf der Bundesregierung* BT-Drucks. 20/12780. <https://dserver.bundestag.de/btd/20/127/2012780.pdf>.
- Deutscher Bundestag (2025a), Schriftliche Fragen mit den in der Woche vom 24. Februar 2025 eingegangenen Antworten der Bundesregierung, *Antwort der Bundesregierung* BT-Drucks. 20/15078. <https://dserver.bundestag.de/btd/20/150/2015078.pdf>.

- Deutscher Bundestag (2025b), Geplante Senkung der Umsatzsteuer auf Speisen in der Gastronomie, *Antwort der Bundesregierung* BT-Drucks. 21/687. <https://dserver.bundestag.de/btd/21/006/2100687.pdf>.
- Diamond, P. A. und Mirrlees J. A. (1971), Optimal Taxation and Public Production I: Production Efficiency, *The American Economic Review* 61(1), 8-27. <https://www.jstor.org/stable/1910538>.
- Diamond, J. A. (1975), Optimal commodity taxation in a two-call economy, *Journal of Public Economics* 4(1), 27-33. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(75\)90021-3](https://doi.org/10.1016/0047-2727(75)90021-3).
- Dimitrakopoulou, L., Genakos, C., Kampouris, T. und Papadokonstantaki, S. (2024), VAT pass-through and competition: evidence from the Greek Islands, *International Journal of Industrial Organization* 97, 103110. <https://doi.org/10.1016/j.ijindorg.2024.103110>.
- Doyle, J. J. und Samphantharak, K. (2008), \$2.00 gas! Studying the effects of a gas tax Moratorium, *Journal of Public Economics* 92(3-4), 869–884. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2007.05.011>.
- Dvir, E. und Strasser, G. (2018), Does marketing widen borders? Cross-country price dispersion in the European car market, *Journal of International Economics* 112, 134–149.
- Ebrill, L., Keen, M., Bodin J. und Summers, V. (2001), The Modern VAT, *International Monetary Fund*. <https://www.elibrary.imf.org/display/book/9781589060265/9781589060265.xml>.
- Eichfelder, S. und Vaillancourt, F. (2014), Tax compliance costs: A review of cost burdens and cost structures, *SSRN* 2535664.
- Engel, C. und Rogers, J.H. (1996), How wide is the border? *American Economic Review*, 86 (5), 1112–1125.
- Engelhardt, A. (2025), Wider die politische Instrumentalisierung der Umsatzsteuer, *Der Betrieb*, M4-M5.
- Englisch, J. (2011), Folgerichtiges Steuerrecht als Verfassungsgebot, in: *Tipke, Seer, Hey, Englisch (Hg.); Festschrift für Joachim Lang* 2011, 167 – 220.

- Erwer, W. und Thienel, T. (2019), Gutachten zur Vereinbarkeit des Entwurfs eines Gesetzes zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Umsatzsteuerrecht mit dem Verfassungs- und dem europäischen Unionsrecht, *Gutachten im Auftrag des Bundesverbands Deutscher Omnibusunternehmer*.
- European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Center for Social and Economic Research (CASE), Oxford Economics, and Syntesia (2024), VAT gap in the EU – 2024 report, Poniatowski, G.(editor), Publications Office of the European Union. <https://data.europa.eu/doi/10.2778/2476549>.
- European Parliamentary Research Service (EPRS, 2021), VAT gap, reduced VAT rates and their impact on compliance costs for businesses and on consumers (Report No. PE 694.215).
- Eurotax (2025), VAT rates in force in Europe as of January 1, 2025, *Eurotax*.
- Falkenhall, B., Mansson, J. und Tano, S. (2020), Impact of VAT Reform on Swedish Restaurants: A Synthetic Control Group Approach, *Scandinavian Journal of Economics* 122(2), 824-850. <https://doi.org/10.1111/sjoe.12340>..
- FDZ (2018), FDZ der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder, DOI:10.21242/63211.2018.00.04.3.1.2; 10.21242/63231.2018.00.00.3.1.0
- FDZ (2019), Forschungsdatenzentren der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder Metadatenreport. Teil I: Allgemeine und methodische Informationen zur Einkommens- und Verbrauchsstichprobe (EVAS-Nummer: 63211, 63221, 63231), Berichtsjahre 2008, 2013 und 2018. Version 1.
- FDZ (2020), Forschungsdatenzentren der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder Metadatenreport. Teil II: Produktspezifische Informationen zur Nutzung der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe 2018, Grundfile 3 (EVAS-Nummern: 63211 und 63221) als Scientific-Use-File. Version 2. DOI: 10.21242/63221.2018.00.04.3.1.2
- Forster, E. (2024), EuGH-Vorlagen zum Aufteilungsgebot beim ermäßigten Steuersatz des § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG bei unselbstständigen Nebenleistungen zur Beherbergung, *Umsatz-Steuerberater*, S. 242 – 248.

- Foster, E. (2024) EuGH-Vorlagen zum Aufteilungsgebot beim ermäßigten Steuersatz des § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG bei unselbstständigen Nebenleistungen zur Beherbergung (§ 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG), 242-248.
- Firgo, M. (2024). Price effects and pass-through of a VAT increase on restaurants in Germany: causal evidence for the first months and a mega sports event, *Working Paper*. <https://doi.org/10.48550/arXiv.2409.01180>.
- Frey, A. und Haucap, J. (2024), VAT pass-through: the case of a large and permanent reduction in the market for menstrual hygiene products, *International Tax and Public Finance* 31(1), 160-202. <https://doi.org/10.1007/s10797-023-09813-w>.
- Fritsch, F., Huschens, F., Kosiak, D., Langer, M. (Hg.); UStG e-Kommentar, 09.09.2025.
- Frye, B. (2020), Nachteilige Nebenwirkungen für den Fährverkehr durch Steuersenkung für Bahnfahrten im Fernverkehr, *UmsatzsteuerRundschau* 69(5), 169-171. <https://doi.org/10.9785/ur-2020-690502>.
- Fuest, C., Neumeier, F. und Stöhlker, D. (2025), The pass-through of temporary VAT rate cuts: Evidence from German supermarket retail, *International Tax and Public Finance*, 1-47. <https://doi.org/10.1007/s10797-023-09824-7>.
- Gaarder, I. (2018), Incidence and distributional effects of value added taxes, *The Economic Journal* 129(618), 853–876. <https://doi.org/10.1111/ecoj.12576>.
- Gómez-Antonio, M., del Moral Arce, I. und Hortas-Rico, M. (2022), Are VAT Reforms an Effective Tool for Promoting Culture? Evidence from a Quasi-Experiment in Spain, *Journal of Policy Modelling* 44(5), 1016-1040. <https://doi.org/10.1016/j.jpolmod.2022.10.002>.
- Gorodnichenko, Y. und Tesar, L.L. (2009), Border effect or country effect? Seattle may not be so far from Vancouver after all, *American Economic Journal: Macroeconomics* 1(1), 219-241. <https://doi.org/10.1257/mac.1.1.219>.
- Harding, M., Leibtag, E. und Lovenheim, M. F. (2012), The heterogeneous geographic and socioeconomic incidence of cigarette taxes: Evidence from nielsen homescan data, *American Economic Journal: Economic Policy* 4(4), 169–198. <https://pubs.aea-web.org/doi/pdfplus/10.1257/pol.4.4.169>.

- Harju, J., Kosonen, T., Laukkanen, M. und Palanne, K. (2022), The heterogeneous incidence of fuel carbon taxes: Evidence from station-level data, *Journal of Environmental Economics and Management*, 112, 102607. <https://doi.org/10.1016/j.jeem.2021.102607>.
- Harju J., Kosonen, T. und Nordström Skans, O. (2018), Firm types, price-setting strategies, and consumption-tax incidence. *Journal of Public Economics* 165, 48-72. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2018.06.006>.
- Heidner, H. (2009), Speisezubereitungen im Umsatzsteuerrecht, *UmsatzsteuerRundschau*, S. 217-220.
- Heinemann, F., Nicolay, K., Steinbrenner, D. (2024), Die ermäßigte Umsatzsteuer in der Gastronomie – Bewertung und subventionspolitische Schlussfolgerungen. *List Forum für Wirtschafts- und Finanzpolitik* 50, 445-464. <https://doi.org/10.1007/s41025-024-00265-6>.
- Hidien, J. und Versin, V. (2020), Ermäßigter Mehrwertsteuersatz für digitale Medienerzeugnisse, *Neu Juristische Wochenschrift*, 721 – 725.
- Jakob, Alexander (2025) Balkonkraftwerk Markt 2025: Zahlen, Daten & Fakten, *Das unabhängige Verbraucherportal Energie Magazin*.
- Hindriks, J. und Serse, V. (2019), Heterogeneity in the tax pass-through to spirit retail prices: Evidence from Belgium, *Journal of Public Economics* 176, 142–160. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2019.06.009>.
- Hindriks, J. und Serse, V. (2022), The incidence of VAT reforms in electricity markets: Evidence from Belgium, *International Journal of Industrial Organization* 80, 102809. <https://doi.org/10.1016/j.ijindorg.2021.102809>.
- Hopland, A. O. und Ullmann, R. (2020), Pushing the wrong buttons: VAT evasion by misclassification of meal consumption type. *European Accounting Review*, 29(5), 975–997. <https://doi.org/10.1080/09638180.2019.1696690>.
- Huynh, D., Sokolova, A. und Tosun, M. S. (2022), Tax Elasticity of Border Sales: A Meta-Analysis, *IZA Discussion Papers*, No. 15525. <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4203197>.
- IBFD (2025), VAT Rates Table, EU Countries (abgerufen: 01. September 2025, im jeweils aktuellen Stand).

- Imbs, J.M., Mumtaz, H., Ravn, M.O. und Rey, H. (2010), One TV, one price?, *Scandinavian Journal of Economics* 112(4), 753–781. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9442.2010.01631.x>.
- Ismer, R., Kaul, A., Reiß, W. und Rath, S. (2010), Analyse und Bewertung der Strukturen von Regel- und ermäßigten Sätzen bei der Umsatzbesteuerung unter sozial-, wirtschafts-, steuer- und haushaltspolitischen Gesichtspunkten. *Endbericht eines Forschungsgutachtens im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen (BMF)*.
- Ismer, R. (2022), Einigung im ECOFIN: Neue Handlungsspielräume bei den ermäßigten Steuersätzen, *Mehrwertsteuerrecht*, S. 53 – 61.
- Jenner, S., Groba, F. und Indvik, J. (2013), Assessing the strength and effectiveness of renewable electricity feed-in tariffs in European Union countries, *Energy policy* 52, 385-401. <https://doi.org/10.1016/j.enpol.2012.09.046>.
- Keen, M. (2013), The Anatomy of the VAT, *International Monetary Fund Working Paper* No. 2013/111. <https://doi.org/10.5089/9781484330586.001>.
- Kenkel, D. S. (2005), Are alcohol tax hikes fully passed through to prices? Evidence from Alaska, *The American Economic Review* 95(2), 273–277. <https://pubs.aea-web.org/doi/pdf/10.1257/000282805774670284>.
- Khan, M. S., Thompson, P. N. und Tremblay, V. J. (2019), Marijuana tax incidence, stockpiling, and cross-border substitution, *International Tax and Public Finance*, 1–25. <https://doi.org/10.1007/s10797-019-09556-7>.
- Kosonen, T. (2015), More and cheaper haircuts after vat cut? on the efficiency and incidence of service sector consumption taxes, *Journal of Public Economics* 131, 87–100. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2015.09.006>.
- KPMG (2018), Study on tax compliance costs for SMEs - Final Report, DG GROW, *Europäische Kommission*. <https://data.europa.eu/doi/10.2826/02329>.
- Kruhl, A. (2010), Der ermäßigte Umsatzsteuersatz steht auf dem Prüfstand, *Betriebsberater*, 2798-2802.
- Kruhl, A. (2018), Eine Darstellung der Abgrenzungsprobleme beim ermäßigten Steuersatz, *Umsatzsteuerberater*, 59-64.

- Kube, H. (2008), Umsatzbesteuerung der Lebensmittel- und Gastronomiebranche, *UmsatzsteuerRundschau* 57(8), 288-295. <https://doi.org/10.9785/ovs-ur-2008-288>.
- Kube, H. (2020), Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität in der Umsatzsteuer – Tragende Strukturen und ein aktueller Fall, *UmsatzsteuerRundschau*, 590-595. <https://doi.org/10.9785/ur-2020-6915-1607>.
- Kube, H. (2022), Steuergerechtigkeit im Vielsteuersystem, *Steuer und Wirtschaft – StuW* 99(4), 317-324. <https://doi.org/10.9785/stuw-2022-990407>.
- Kube, H. (2023), Bus und Bahn – Zum Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht, *Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht*, Bd. 20, § 5 57 – 69.
- Küffner, T. und Zugmaier, O. (2019), Darf der deutsche Gesetzgeber den Umsatzsteuersatz für Bahntickets auf 7% senken, *Deutsches Steuerrecht*, 2609-2611.
- Liebensteiner, M., Losert, J., Necker, S., Neumeier, F., Pätzold, J. und Wichert, S. (2024), Auswirkungen des 9-Euro-Tickets auf das Mobilitätsverhalten der Bevölkerung, *ifo Schnelldienst* 77(08), 35-38. <https://www.ifo.de/publikationen/2024/aufsatz-zeitschrift/auswirkungen-des-9-euro-tickets>.
- Leal, A., López-Laborda, J. und Rodrigo, F. (2010), Cross-Border Shopping: A Survey, *International Advances in Economic Research*, 16, 135-148. <https://doi.org/10.1007/s11294-010-9258-z>.
- Leahy, E., Lyons, S. und Tol, R. (2011), The Distributional Effects of Value Added Tax in Ireland, *The Economic and Social Review* 42(2), 213-235. <https://www.esri.ie/publications/the-distributional-effects-of-value-added-tax-in-ireland-2>.
- Leipold, C. (2009), Ermäßigter Steuersatz für Nahrungsmittel zum Schutz des Existenzminimums durch die Umsatzsteuer?, *UmsatzsteuerRundschau*, 584-593.
- Lohse, W. C., (2004), Neutralitätsgrundsatz im Umsatz/Mehrwertsteuerrecht, *UmsatzsteuerRundschau*, 582 -590.
- Lyssiottou, P. und Savva, E. (2021), Who pays taxes on basic foodstuffs? Evidence from broadening the VAT base, *International Tax and Public Finance* 28, 212-247. <https://doi.org/10.1007/s10797-020-09605-6>.

- Mankiw, N. G., Weinzierl, M. und Yagan, D. (2009), Optimal Taxation in Theory and Practice, *Journal of Economic Perspectives* 23(4), 147-174. <https://doi.org/10.1257/jep.23.4.147>.
- Méjean, I. und Schwellnus, C. (2009), Price convergence in the European Union: Within firms or composition of firms?, *Journal of International Economics* 78(1), 1-10. <https://doi.org/10.1016/j.jinteco.2009.02.008>.
- Mellinghoff, R. (2018), Das Umsatzsteuerrecht im Spannungsfeld zwischen Bundesfinanzhof, Bundesverfassungsrecht und Gerichtshof der Europäischen Union, in: *UmsatzsteuerForum e.V./Bundesministerium der Finanzen (Hg.), Festschrift 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918-2018*, 165- 184.
- Messner, T., Rumler, F. und Strasser, G. (2024), Cross-country price dispersion: Retail network or national border? *Journal of International Economics* 152, 103996. <https://doi.org/10.1016/j.jinteco.2024.103996>.
- Metcalf, G. (1994), Life Cycle versus Annual Perspectives on the Incidence of a Value Added Tax, *Tax Policy and the Economy* 8, 45-64. <https://ssrn.com/abstract=254000>.
- Mirrlees, J. A. (1971), An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation, *The Review of Economic Studies* 38(2), 175-208. <https://doi.org/10.2307/2296779>.
- Mirrlees, J. (Ed.). (2011). *Tax by design: The Mirrlees review*, OUP Oxford.
- Möser, C. (2018), Das Verhältnis des Grundsatzes der Einheitlichkeit der Leistung zu gesetzlichen Aufteilungsgeboten am Beispiel von § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG, *Mehrwertsteuerrecht*, 505-510.
- Naritomi, J. (2019), Consumers as Tax Auditors, *American Economic Review* 109(9), 3031-3072. <https://doi.org/10.1257/aer.20160658>.
- Neufang, B. und Beißwenger, A. (2009), Ermäßigter Umsatzsteuersatz und grenzüberschreitende Wettbewerbsverzerrungen, *Betriebsberater*, 2234-2238.
- Nieskens, H. (2024), Der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung im Fokus von § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG — Zugleich eine Anmerkung zu den Vorlagebeschlüssen des BFH, XI R 11/23, XI R 13/23 und XI R 14/23 v. 10.1.2024, *UmsatzsteuerRundschau* 73(17), 643-647. <https://doi.org/10.9785/ur-2024-731702>.

- O'Donoghue, C., Baldini, M. und Mantovani, D. (2004), Modelling the Redistributive Impact of Indirect Taxes in Europe: An Application of EUROMOD, *EUROMOD-Arbeitspapiere*, Nr. EM7/01. <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/91715/1/em7-01.pdf>.
- Offerhaus, K., Söhn, H. und Lange, H. (2024), Offenhaus/Söhn/Lange, *Umsatzsteuer*, 363. Lieferung.
- Parry, I. W. H. und Small, K. A. (2009), Should urban transit subsidies be reduced?, *American Economic Review* 99(3), 700-724. <https://doi.org/10.1257/aer.99.3.700>.
- Pless, J., und Van Benthem, A. A. (2019), Pass-through as a test for market power: An application to solar subsidies, *American Economic Journal: Applied Economics* 11(4), 367-401. <https://doi.org/10.1257/app.20170611>.
- Pomeranz, D. (2015), No taxation without information: Deterrence and self-enforcement in the value added tax, *American Economic Review* 105(8), 2539-2569. <https://doi.org/10.1257/aer.20130393>.
- Poterba, J. M. (1996), Retail price reactions to changes in state and local sales taxes, *National Tax Journal* 49(2), 165–176. <https://doi.org/10.1086/NJ41789195>.
- Prätzler, R. (2024), Umsatzsteuerersatz für Milchprodukte, *jurisPR-SteuerR* 32/2024 Anm. 6
- Ramsey, F. P. (1927), A Contribution to the Theory of Taxation, *The Economic Journal* 37(145), 47-61. <https://doi.org/10.2307/2222721>.
- Rau, G., Dürrwächter, E. (2024), Umsatzsteuergesetz, 213. Lieferung
- Reiff, A. und Rumler, F. (2014), Within- and cross-country price dispersion in the euro area, *European Central Bank Working Paper* 1742. <https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/scpwps/ecbwp1742.en.pdf>.
- Reiß, W., Kraeusel, J. und Langer, M. (2025), Reiß/Kraeusel/Langer, *UStG*, 198. Lieferung.
- Restuccia, D. und Rogerson, R. (2017), The Causes and Costs of Misallocation, *Journal of Economic Perspectives* 31(3), 151-174. <https://doi.org/10.1257/jep.31.3.151>.
- Romero, J., Cruz-Roche, I. und Charron, J.-P. (2020), The myth of price convergence under economic integration: A proposed explanation for the difference in food prices across European countries, *European Management Journal* 38, 267-276. <https://doi.org/10.1016/j.emj.2019.10.002>.

- Ruiz, N. und Trannoy, A. (2008), Le caractère régressif des taxes indirectes: les enseignements d'un modèle de microsimulation, *Economie et Statistique* 413, 21-46. <https://www.insee.fr/fr/statistiques/1376872?sommaire=1376876#>.
- Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung (RWI, 2003), Kosten der Besteuerung in Deutschland, Monatsbericht des Bundesministeriums der Finanzen, 81-92.
- Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (SVR, 2010), Jahresgutachten 2010/11: Chancen für einen stabilen Aufschwung, *Sachverständigenrat*. [https://www.sachverstaendigenrat-wirtschaft.de/fileadmin/dateiablage/download/gutachten/ga10\\_ges.pdf](https://www.sachverstaendigenrat-wirtschaft.de/fileadmin/dateiablage/download/gutachten/ga10_ges.pdf).
- Schlienkamp, A. (1993), EG-Richtlinie vom 19.10.1992 zur Annäherung der Mehrwertsteuersätze, *UmsatzsteuerRundschau*, 3-8.
- Seer, R. (2021), Steuervereinfachung – Postulat des Rechts, *Betriebsberater*, 1433-1439.
- Selmer, P. (1978), Die Umsatzbesteuerung von Lebensmittellieferungen zum Verzehr an Ort und Stelle (§ 12 II Nr. 1 S. 2 UStG), *Steuer und Wirtschaft*, 321-331.
- Sieg, G. und Wessel, J. (2022), I would if I could: Passing through VAT reductions in the German rail industry, *Economics of Transportation* 32, 100286. <https://doi.org/10.1016/j.ecotra.2022.100286>.
- Slemrod, J. (2019), Tax compliance and enforcement, *Journal of economic literature* 57(4), 904-954. <https://doi.org/10.1257/jel.20181437>.
- Springmann, M., Dinivitzer, E., Freund, F., Jensen, J. D. und Bouyssou, C. G. (2025), A reform of value-added taxes on foods can have health, environmental and economic benefits in Europe, *Nature Food* 6(2), 161-169. <https://doi.org/10.1038/s43016-024-01097-5>.
- Stadie, H., UStG, 3. Aufl. 2025.
- States of the European Union, Report prepared for the European Commission, 6503 DG TAXUD

- Statistisches Bundesamt (2024), Monatershebung im Tourismus, Dezember 2024, <https://www.destatis.de/DE/Themen/Branchen-Unternehmen/Gastgewerbe-Tourismus/Publikationen/Downloads-Tourismus/statistischer-bericht-monatershebung-tourismus-2060710241125.html>.
- Statistisches Bundesamt (2025a), Steuereinnahmen: Deutschland, Jahre, Steuerarten vor der Steuerverteilung, 2024, <https://www-genesis.destatis.de/datenbank/online/statistic/71211/table/71211-0001>.
- Statistisches Bundesamt (2025b), Statistik über die touristische Nachfrage, Code 45413, <https://www-genesis.destatis.de/datenbank/online/statistic/45413/details>.
- Stehr, M. (2007), The effect of sunday sales bans and excise taxes on drinking and cross-border shopping for alcoholic beverages, *National Tax Journal*, 85-105. <https://doi.org/10.17310/ntj.2007.1.05>.
- Stolper, S. (2016), Who Bears the Burden of Energy Taxes? The Critical role of Pass-Through, *Harvard Environmental Economics Program Discussion Paper* 16-70, Harvard Kennedy School. [https://scholar.harvard.edu/files/sstolper/files/stolper\\_2016\\_passthroughwealth.pdf](https://scholar.harvard.edu/files/sstolper/files/stolper_2016_passthroughwealth.pdf).
- CASE, IHS, Transport and Mobility Leuven, CPB (2014), Study on the economic effects of the current VAT rules for passenger transport, *Final Report Volume 2 for the European Commission DG TAXUD*. <https://www.tmleuven.be/en/project/passengertransport-vat/projectfile/132>.
- Tipke, K. (2008), Das Folgerichtigkeitsgebot im Verbrauch und Verkehrssteuerrecht, in *Paul Kirchhof und Hans Nieskens (Hg.); Festschrift für Wolfram Reiß*, 9- 23.
- Tipke, K./ Lang, J. (Begr.), *Steuerrecht*, 25. Aufl. 2025. Lange „Fundamentalprinzip“.
- Thomas, A. (2022), Reassessing the Regressivity of the VAT, *Fiscal Studies* 43(1), 23-38. <https://doi.org/10.1111/1475-5890.12290>.
- Thomas, A. (2024), VAT Rate Structures in Theory and Practice, *World Bank Policy Research Working Papers* No 10677. <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/40967>.

- Tosun, M. S. und Skidmore, M. L. (2007), Cross-Border Shopping and the Sales Tax: An Examination of Food Purchases in West Virginia, *The B.E. Journal of Economic Analysis & Policy* 7(1). <https://doi.org/10.2202/1935-1682.1877>.
- Umweltbundesamt (2018), Fernbusreisen in Deutschland, Eine Bestandsaufnahme zu Treibhausgasen, Luftschadstoffen und zur Verkehrsentwicklung. [https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/376/publikationen/180607\\_uba\\_hg\\_fernbus\\_bf.pdf](https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/376/publikationen/180607_uba_hg_fernbus_bf.pdf).
- Wagner, F. und Weber, S. (2016), Wird die Umsatzsteuer überwältigt? Eine empirische Studie der Preispolitik im deutschen Hotelgewerbe, *Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung* 68, 401-421.
- Wäger, C (2022), Rechtsprechungsanalyse 2022, *UmsatzsteuerRundschau* 72(2), 45-74. <https://doi.org/10.9785/ur-2023-720202>.
- Wäger, C. (2024), Wäger, *UStG*, 3. Aufl.
- Wäger, C. (Hg.), Birkenfeld, W. (Begr.), Birkenfeld/Wäger, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, 106. Lieferung 10/2024.
- Waseem, M. (2023), Overclaimed refunds, undeclared sales, and invoice mills: Nature and extent of noncompliance in a value-added tax, *Journal of Public Economics* 218, 104783. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2022.104783>.
- Widmann, W., 2023, Jahressteuergesetz 2022: Die Änderungen bei der Umsatzsteuer, Mehrwertsteuerrecht, 3-10.
- World Bank Group (2021), Gini Index – OECD Members, <https://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.GINI?locations=OE>.
- Young, D. J. und Bielinska-Kwapisz, A. (2002), Alcohol taxes and beverage prices, *National Tax Journal* 55(1), 57-73. <https://doi.org/10.17310/ntj.2002.1.04>.

## Appendix

### A1. Empirische Evidenz zur Steuerüberwälzung

Tabelle A.15: Zusammenfassung der Literatur zur Steuerüberwälzung

Studie	Steuerart	Richtung	Waren/Dienstleistungen	Land	Jahr	Steuerüberwälzung
<b>Benedek et al. (2016)</b>	MwSt	Beides	67 Verbrauchsgüter	17 EU-Länder	1999 - 2013	139 %
	MwSt (Reduktion)	Beides	67 Verbrauchsgüter	17 EU-Länder	1999 - 2013	30 %
	MwSt (Umklassifizierung)	Beides	67 Verbrauchsgüter	17 EU-Länder	1999 - 2013	8 %
<b>Carbonnier (2007)</b>	MwSt	Senkung	Autos	Frankreich	1987	57 %
	MwSt	Senkung	Reparaturdienstleistungen (Wohnung)	Frankreich	1999	77 %
<b>Kosonen (2015)</b>	MwSt	Senkung	Friseurdienstleistungen	Finnland	2007 - 2011	50 %
<b>Besley &amp; Rosen (1999)</b>	Verkaufssteuer	Erhöhung	Lebensmittel	USA	1982 - 1990	121 %
<b>Poterba (1996)</b>	Verkaufssteuer	Erhöhung	Kleidung	USA	1925 - 1939	62 %
	Verkaufssteuer	Erhöhung	Damenbekleidung	USA	1947 - 1977	133 %
	Verkaufssteuer	Erhöhung	Herrenbekleidung	USA	1947 - 1977	84 %
	Verkaufssteuer	Erhöhung	Hygieneprodukte	USA	1947 - 1977	117 %
<b>Chouinard &amp; Perloff (2004)</b>	Verbrauchssteuer (Bundesebene)	Erhöhung	Benzin	USA	1993	47 %
	Verbrauchssteuer (Bundesstaaten-ebene)	Erhöhung	Benzin	USA	1993	101 %
<b>Doyle &amp; Samp-hantharak (2008)</b>	Verkaufssteuer	Senkung	Benzin	USA	2000	68 %
	Verkaufssteuer	Erhöhung	Benzin	USA (Illinois)	2000	82 %
	Verkaufssteuer	Erhöhung	Benzin	USA (Indiana)	2000	100 %

<b>Stolper (2016)</b>	Staatliche Verbrauchssteuer	Erhöhung	Benzin	Spanien	2007 - 2013	95 %
<b>Bergman &amp; Hansen (2016)</b>	Verbrauchssteuer	Beides	Bier	Dänemark	1997 - 2005	384 %
	Verbrauchssteuer	Beides	Spirituosen	Dänemark	1997 - 2005	72 %
<b>Carbonnier (2013)</b>	Verbrauchssteuer	Erhöhung	Bier	Frankreich	1997	275 %
	MwSt	Erhöhung	Bier	Frankreich	1995	66 %
	Verbrauchssteuer	Erhöhung	Anis-Aperitif	Frankreich	1997	244 %
	MwSt	Erhöhung	Anis-Aperitif	Frankreich	1995	43 %
	Verbrauchssteuer	Erhöhung	Whisky	Frankreich	1997	183 %
	MwSt	Erhöhung	Whisky	Frankreich	1995	43 %
<b>Ardalan &amp; Kesing (2019)</b>	Verbrauchssteuer	Beides	Bier	EU	1996 - 2016	93 %
	MwSt	Beides	Bier	EU	1996 - 2006	70 %
<b>Young &amp; Bielinska-Kwapisz (2002)</b>	Verbrauchssteuer	Erhöhung	Bier	USA	1982 - 1997	171 %
	Verbrauchssteuer	Erhöhung	Wein	USA	1982 - 1997	124 %
	Verbrauchssteuer	Erhöhung	Spirituosen	USA	1982 - 1997	164 %
<b>Kenkel (2005)</b>	Verbrauchssteuer	Erhöhung	Außer-Haus Verkauf (Bier)	USA (Alaska)	2002	225 %
	Verbrauchssteuer	Erhöhung	Außer-Haus Verkauf (Bier)	USA (Alaska)	2002	167 %
	Verbrauchssteuer	Erhöhung	Außer-Haus Verkauf (Bier)	USA (Alaska)	2002	373 %
	Verbrauchssteuer	Erhöhung	Außer-Haus Verkauf (Bier)	USA (Alaska)	2002	328 %
	Verbrauchssteuer	Erhöhung	Außer-Haus Verkauf (Bier)	USA (Alaska)	2002	189 %
<b>Harding et al. (2012)</b>	Verbrauchssteuer	Erhöhung	Zigaretten	USA	2008	85 %
<b>Barnett et al. (1995)</b>	Verbrauchssteuer (Bundesebene)	Erhöhung	Zigaretten	USA	1955 - 1990	89,70 %
	Verbrauchssteuer (Bundesstaatenebene)	Erhöhung	Zigaretten	USA	1955 - 1990	101,60 %
<b>Delipalla &amp; O'Donnell (2001)</b>	Ad Valorem	Erhöhung	Zigaretten	6 Nordeuropäische Länder	1982 - 1997	72 %

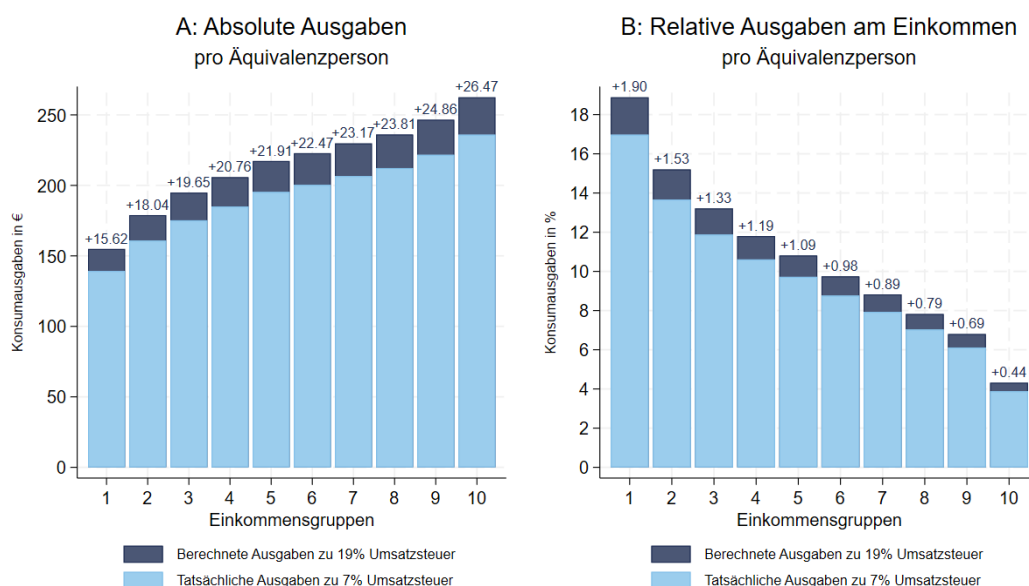
	Spezifische Steuer	Erhöhung	Zigaretten	6 Nordeuropäische Länder	1982 - 1997	92 %
	Ad Valorem	Erhöhung	Zigaretten	6 Nordeuropäische Länder	1982 - 1997	141,72 %
	Spezifische Steuer	Erhöhung	Zigaretten	6 Nordeuropäische Länder	1982 - 1997	216,54 %
<b>Bonnet &amp; Requillart (2013)</b>	Verbrauchssteuer	Erhöhung	Alkoholfreie Getränke	Frankreich	2005	120 %
	Einheitliche MwSt	Erhöhung	Alkoholfreie Getränke	Frankreich	2005	75 %
	Umsatzsteuer	Erhöhung	Alkoholfreie Getränke	Frankreich	2005	74 %
<b>Cawley &amp; Frisvold (2017)</b>	Verbrauchssteuer	Erhöhung	Alkoholfreie Getränke	USA (Berkeley, CA)	2014	43,10 %
<b>Benzarti &amp; Carloni (2019)</b>	MwSt	Senkung	Restaurants	Frankreich	2004 - 2012	9,70 %
<b>Benzarti et al. (2020)</b>	MwSt	Erhöhung	Friseur	Finnland	2012	34 %
	MwSt	Senkung	Friseur	Finnland	2007	7 %
<b>Harju &amp; Skans (2018)</b>	MwSt	Senkung	Restaurantmahlzeiten	Finnland	2010	63,10 %
	MwSt	Senkung	Restaurantmahlzeiten	Schweden	2012	27,30 %
	MwSt	Senkung	Restaurantmahlzeiten	Finnland	2010	40,40 %
<b>Buettner &amp; Madzharova (2021)</b>	MwSt	Beides	Viele Produkte	EU	2004 - 2013	95,60 %
<b>Gaarder (2018)</b>	MwSt	Senkung	Lebensmittel	Norwegen	2001	108 %
<b>Hindriks &amp; Serse (2019)</b>	Verbrauchssteuer	Erhöhung	Wodka	Belgien	2015 - 2016	116 %
	Verbrauchssteuer	Erhöhung	Whisky	Belgien	2015 - 2016	99 %
	Verbrauchssteuer	Erhöhung	Rum	Belgien	2015 - 2016	109 %
<b>Khan et al. (2019)</b>	Verkaufssteuer	Erhöhung	Marihuana	USA (Oregon)	2016	92 %
<b>Baker &amp; Brechling (1992)</b>	Verbrauchssteuer	Beides	Bier	UK	1975 - 1989	102 %
	Verbrauchssteuer	Beides	Wein	UK	1973 - 1989	164 %
	Verbrauchssteuer	Beides	Spirituosen	UK	1973 - 1989	91 %
	Verbrauchssteuer	Beides	Tabak	UK	1973 - 1989	71 %

	Verbrauchssteuer	Beides	Benzin	UK	1973 - 1989	91 %
<b>Stehr (2007)</b>	Staatliche Biersteuer	Beides	Bier	USA	1990 - 2004	94 %
<b>Frey &amp; Haucap (2024)</b>	MwSt	Senkung	Menstruationsprodukte	Deutschland	2020	111 %
<b>Dimitrakopoulou et al. (2024)</b>	MwSt	Erhöhung	Benzin	Griechenland	2018	70 %
<b>Fuest et al. (2025)</b>	MwSt	Senkung	Lebensmittel	Deutschland	2020	70 %
<b>Hindriks &amp; Serse (2020)</b>	MwSt	Beides	Strom	Belgien	2014 & 2015	100 %
<b>Lyssiotou Savva (2021)</b>	MwSt	Erhöhung	Lebensmittel	Zypern	2011	100 %
<b>Benedek et al. (2020)</b>	MwSt	Beides	Verschiedenes	EU	1999-2013	30 %
<b>Harju et al. (2022)</b>	MwSt	Erhöhung	Benzin	Finnland	2012	80 %

Quelle: Eigene Darstellung.

## A2. Zusätzliche Verteilungsanalysen

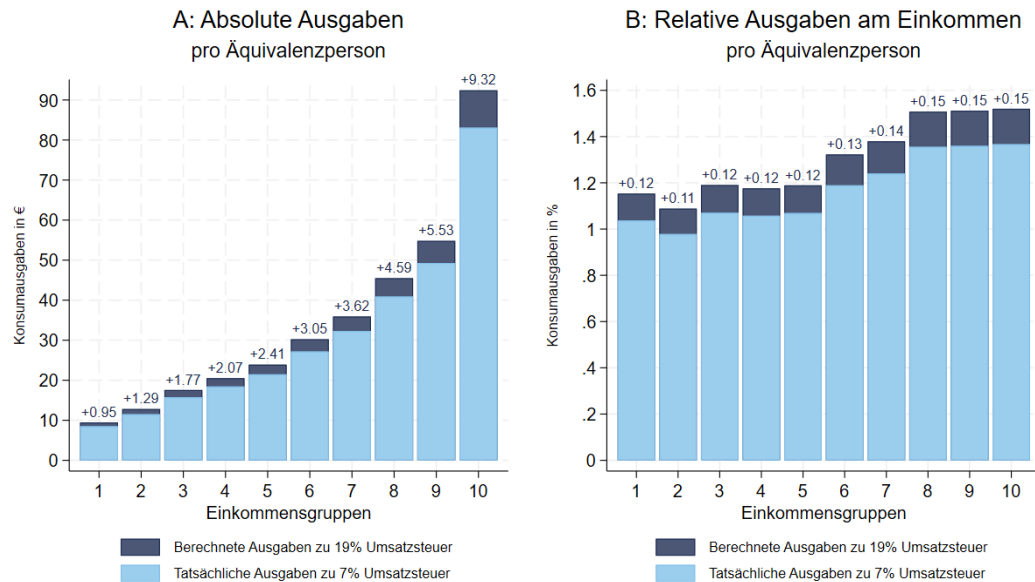
Abbildung A.16: Konsumausgaben Nahrungsmittel nach Einkommen und Steuersätzen



Quelle: Eigene Berechnung basierend auf Daten der EVS 2018 (FDZ, 2018)

**Anmerkungen:** Dargestellt werden monatliche Konsumausgaben absolut (A) und relativ am Einkommen (B) pro Nettoäquivalenzperson für Nahrungsmittel nach Haushaltsnettoeinkommen. Gezeigt sind die bisherigen Konsumausgaben im Status quo und die Änderungen bei einer hypothetischen Erhöhung der Umsatzsteuer von 7 % auf 19 % ohne Verhaltensänderung und mit 100 % Überwälzung.

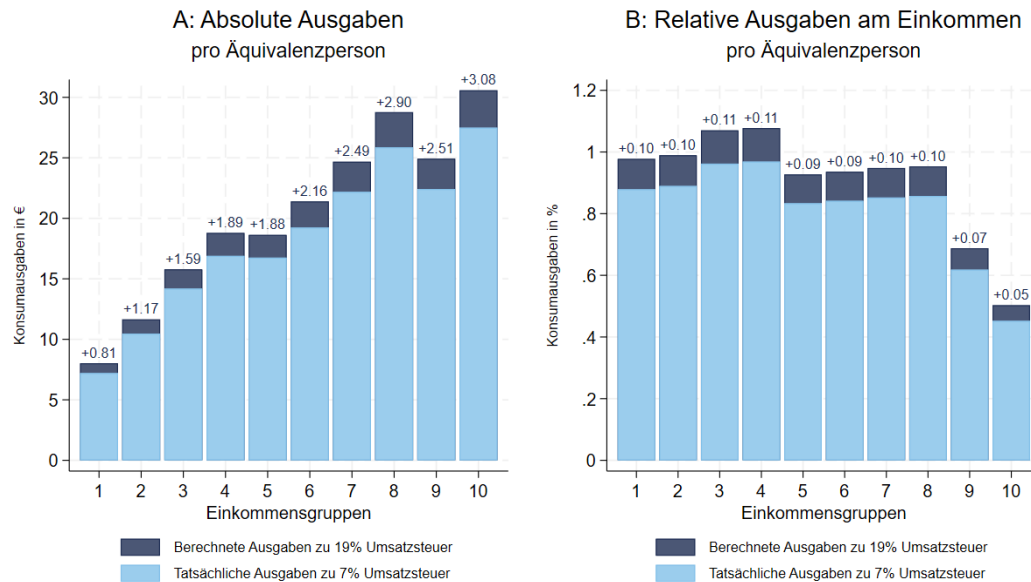
**Abbildung A.17: Konsumausgaben Beherbergungsdienstleistungen nach Einkommen und Steuersätzen**



**Quelle:** Eigene Berechnung basierend auf Daten der EVS 2018 (FDZ, 2018)

**Anmerkungen:** Dargestellt werden monatliche Konsumausgaben absolut (A) und relativ am Einkommen (B) pro Nettoäquivalenzperson für Beherbergungsdienstleistungen, gruppiert nach Dezilen des Nettoäquivalenzeinkommens. Gezeigt sind die bisherigen Konsumausgaben im Status quo und die Änderungen bei einer hypothetischen Erhöhung der Umsatzsteuer von 7 % auf 19 % ohne Verhaltensänderung und mit 100 % Überwälzung.

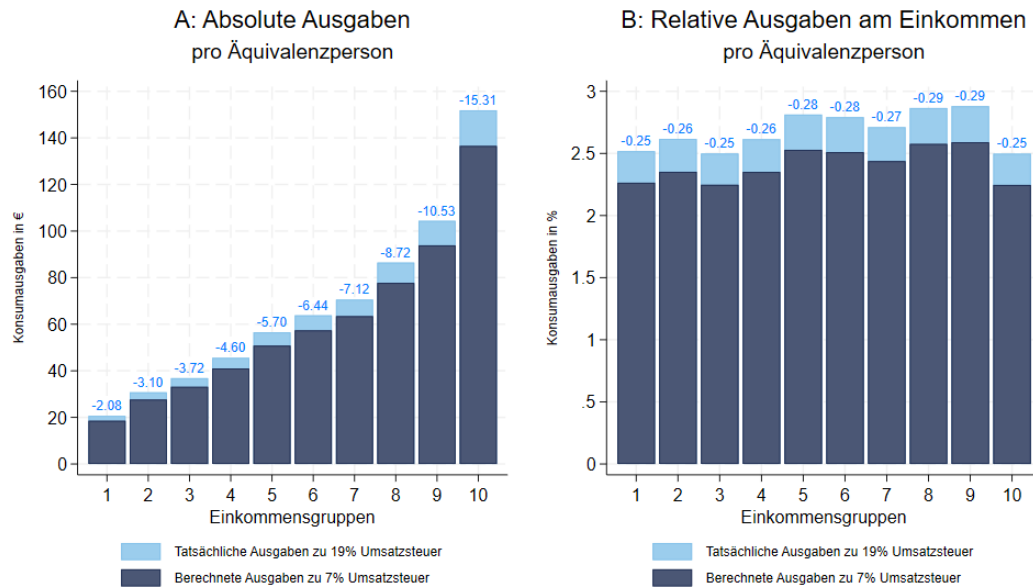
**Abbildung A.18: Konsumausgaben Take-away-Gastronomie nach Einkommen und Steuersätzen**



**Quelle:** Eigene Berechnung basierend auf Daten der EVS 2018 (FDZ, 2018)

**Anmerkungen:** Dargestellt werden monatliche Konsumausgaben absolut (A) und relativ am Einkommen (B) pro Nettoäquivalenzperson für Take-away Gastronomie, gruppiert nach Dezilen des Nettoäquivalenzeinkommens. Gezeigt sind die bisherigen Konsumausgaben im Status quo und die Änderungen bei einer hypothetischen Erhöhung der Umsatzsteuer von 7 % auf 19 % ohne Verhaltensänderung und mit 100 % Überwälzung.

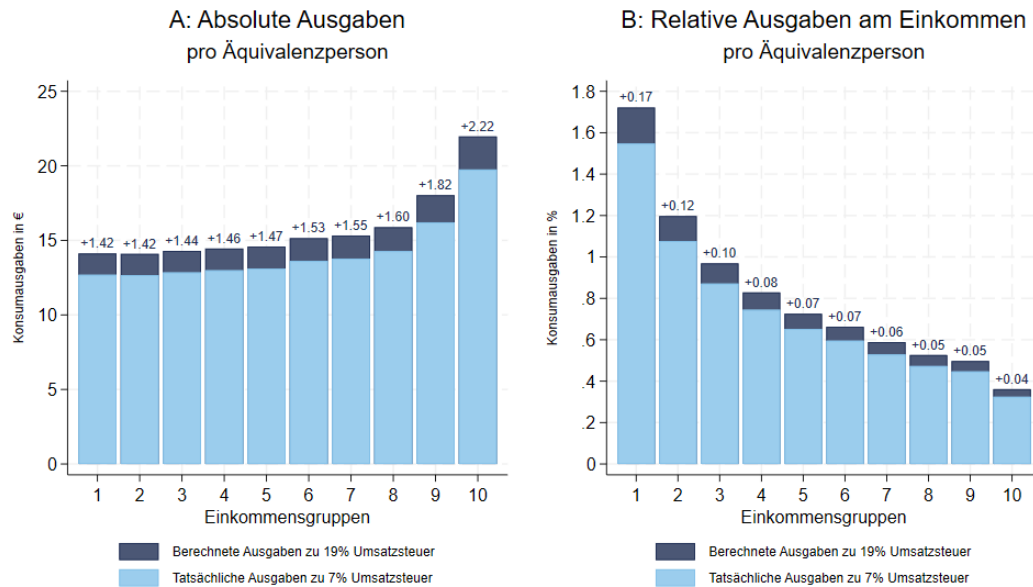
**Abbildung A.19: Konsumausgaben stationäre Gastronomiedienstleistungen nach Einkommen und Steuersätzen**



**Quelle:** Eigene Berechnung basierend auf Daten der EVS 2018 (FDZ, 2018)

**Anmerkungen:** Dargestellt werden monatliche Konsumausgaben absolut (A) und relativ am Einkommen (B) pro Nettoäquivalenzperson für stationäre Gastronomie, gruppiert nach Dezilen des Nettoäquivalenzeinkommens. Gezeigt sind die bisherigen Konsumausgaben im Status quo und die Änderungen bei einer hypothetischen Senkung der Umsatzsteuer von 19 % auf 7 % ohne Verhaltensänderung und mit 100 % Überwälzung.

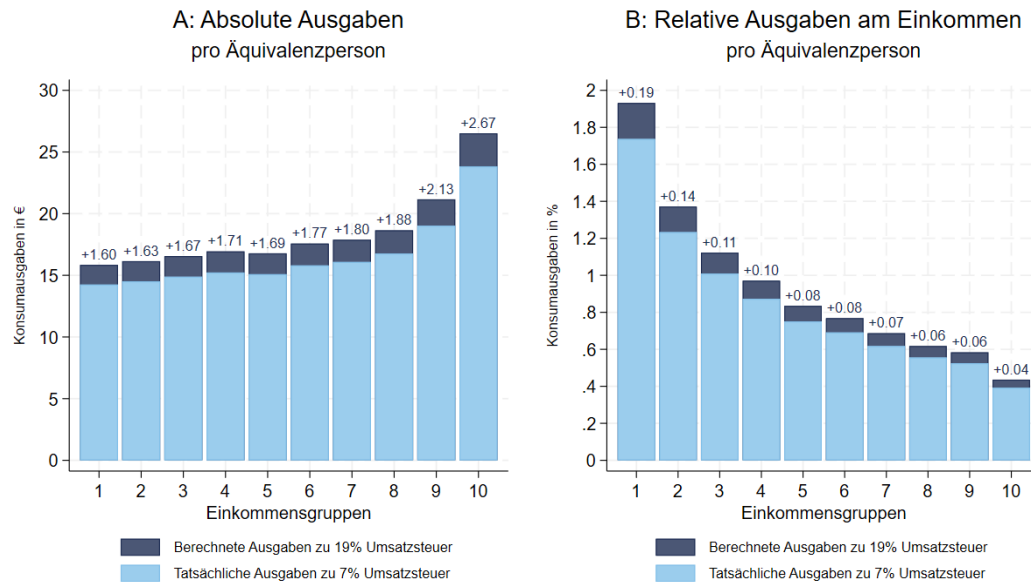
**Abbildung A.20: Konsumausgaben öffentlicher Personennahverkehr nach Einkommen und Steuersätzen, angenommenes Monatsticket 50 Euro**



**Quelle:** Eigene Berechnung basierend auf Daten der EVS 2018 (FDZ, 2018)

**Anmerkungen:** Dargestellt werden monatliche Konsumausgaben absolut (A) und relativ am Einkommen (B) pro Nettoäquivalenzperson für Personennahverkehr, gruppiert nach Dezilen des Nettoäquivalenzeinkommens. Gezeigt sind die bisherigen Konsumausgaben im Status quo und die Änderungen bei einer hypothetischen Erhöhung der Umsatzsteuer von 7 % auf 19 % ohne Verhaltensänderung und mit 100 % Überwälzung.

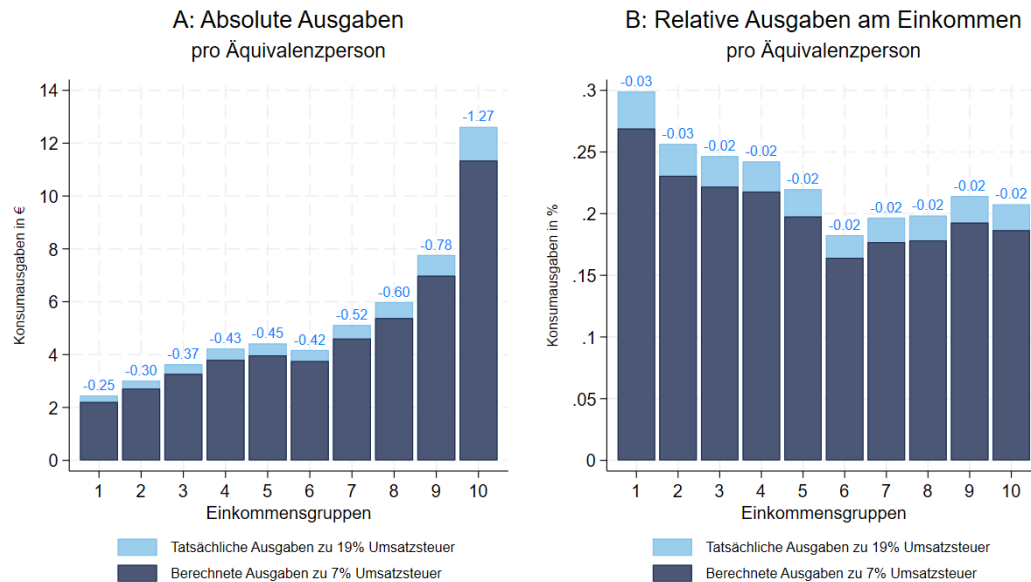
**Abbildung A.21: Konsumausgaben öffentlicher Personennahverkehr nach Einkommen und Steuersätzen, angenommenes Monatsticket 80 Euro**



**Quelle:** Eigene Berechnung basierend auf Daten der EVS 2018 (FDZ, 2018)

**Anmerkungen:** Dargestellt werden monatliche Konsumausgaben absolut (A) und relativ am Einkommen (B) pro Nettoäquivalenzperson für Personennahverkehr, gruppiert nach Dezilen des Nettoäquivalenzeinkommens. Gezeigt sind die bisherigen Konsumausgaben im Status quo und die Änderungen bei einer hypothetischen Erhöhung der Umsatzsteuer von 7 % auf 19 % ohne Verhaltensänderung und mit 100 % Überwälzung.

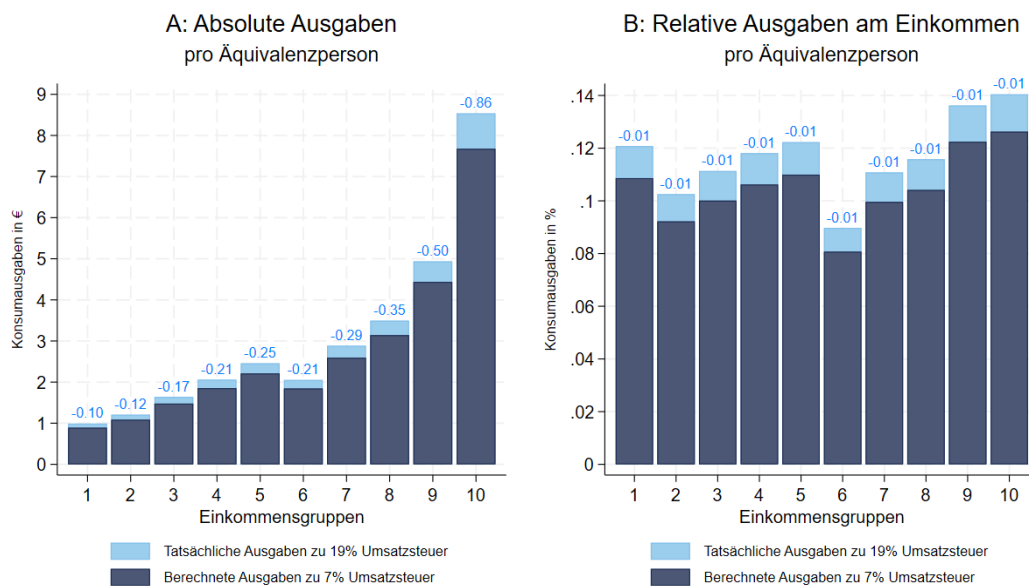
**Abbildung A.22: Konsumausgaben öffentlicher Personenfernverkehr nach Einkommen und Steuersätzen, angenommenes Monatsticket 50 Euro**



**Quelle:** Eigene Berechnung basierend auf Daten der EVS 2018 (FDZ, 2018)

**Anmerkungen:** Dargestellt werden monatliche Konsumausgaben absolut (A) und relativ am Einkommen (B) pro Nettoäquivalenzperson für Personenfernverkehr, gruppiert nach Dezilen des Nettoäquivalenzeinkommens. Gezeigt sind die bisherigen Konsumausgaben im Status quo und die Änderungen bei einer hypothetischen Senkung der Umsatzsteuer von 19 % auf 7 % ohne Verhaltensänderung und mit 100 % Überwälzung.

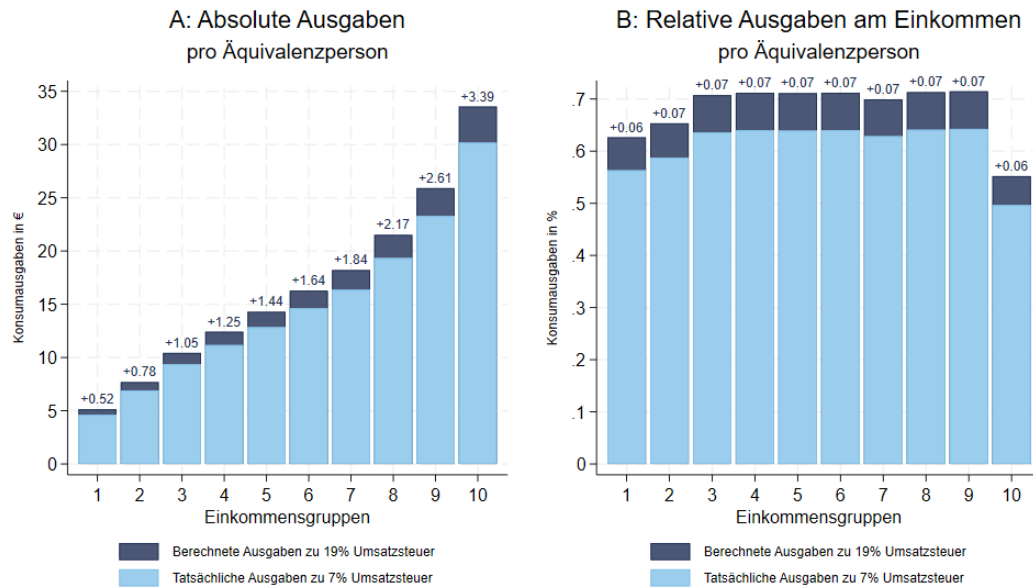
**Abbildung A.23: Konsumausgaben öffentlicher Personenfernverkehr nach Einkommen und Steuersätzen, angenommenes Monatsticket 80 Euro**



**Quelle:** Eigene Berechnung basierend auf Daten der EVS 2018 (FDZ, 2018)

**Anmerkungen:** Dargestellt werden monatliche Konsumausgaben absolut (A) und relativ am Einkommen (B) pro Nettoäquivalenzperson für Personenfernverkehr, gruppiert nach Dezilen des Nettoäquivalenzeinkommens. Gezeigt sind die bisherigen Konsumausgaben im Status quo und die Änderungen bei einer hypothetischen Senkung der Umsatzsteuer von 19 % auf 7 % ohne Verhaltensänderung und mit 100 % Überwälzung.

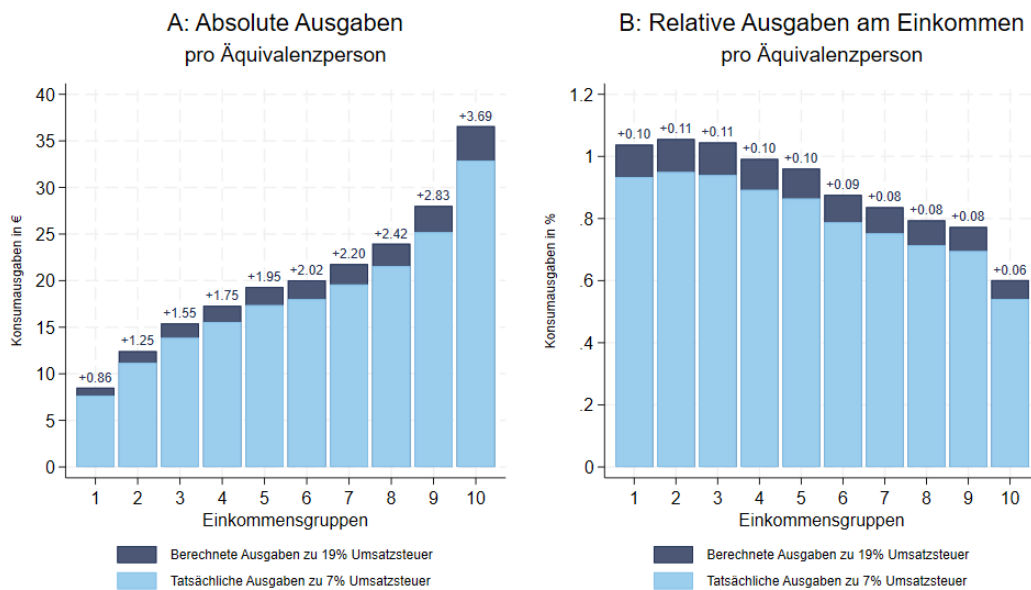
**Abbildung A.24: Konsumausgaben Kulturgüter und -dienstleistungen nach Einkommen und Steuersätzen**



**Quelle:** Eigene Berechnung basierend auf Daten der EVS 2018 (FDZ, 2018)

**Anmerkungen:** Dargestellt werden monatliche Konsumausgaben absolut (A) und relativ am Einkommen (B) pro Nettoäquivalenzperson für Kulturgüter und -dienstleistungen, gruppiert nach Dezilen des Nettoäquivalenzeinkommens. Gezeigt sind die bisherigen Konsumausgaben im Status quo und die Änderungen bei einer hypothetischen Erhöhung der Umsatzsteuer von 7 % auf 19 % ohne Verhaltensänderung und mit 100 % Überwälzung.

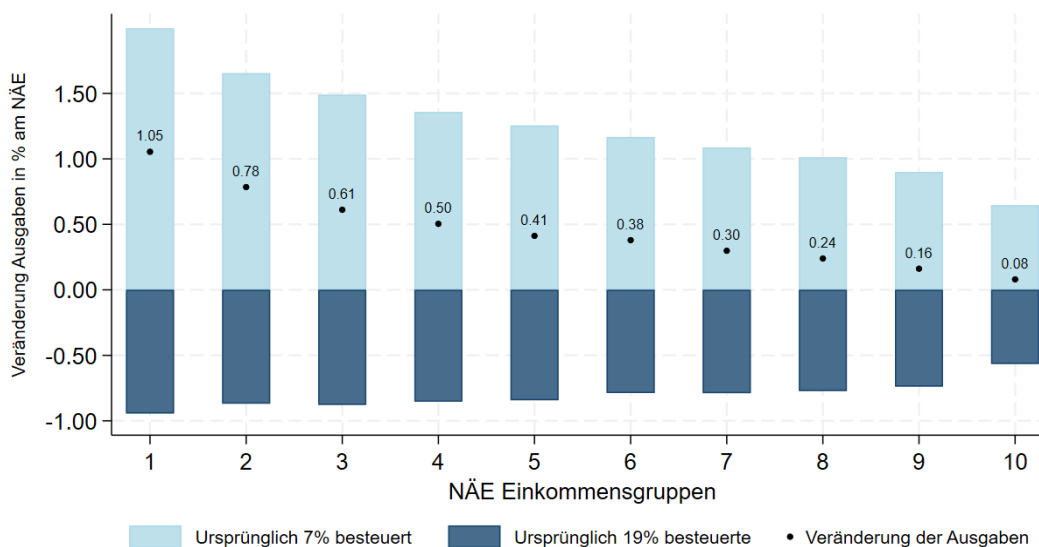
Abbildung A.25: Konsumausgaben Bücher nach Einkommen und Steuersätzen



**Quelle:** Eigene Berechnung basierend auf Daten der EVS 2018 (FDZ, 2018)

**Anmerkungen:** Dargestellt werden monatliche Konsumausgaben absolut (A) und relativ am Einkommen (B) pro Nettoäquivalenzperson für Bücher, gruppiert nach Dezilen des Nettoäquivalenzeinkommens. Gezeigt sind die bisherigen Konsumausgaben im Status quo und die Änderungen bei einer hypothetischen Erhöhung der Umsatzsteuer von 7 % auf 19 ohne Verhaltensänderung und mit 100 % Überwälzung.

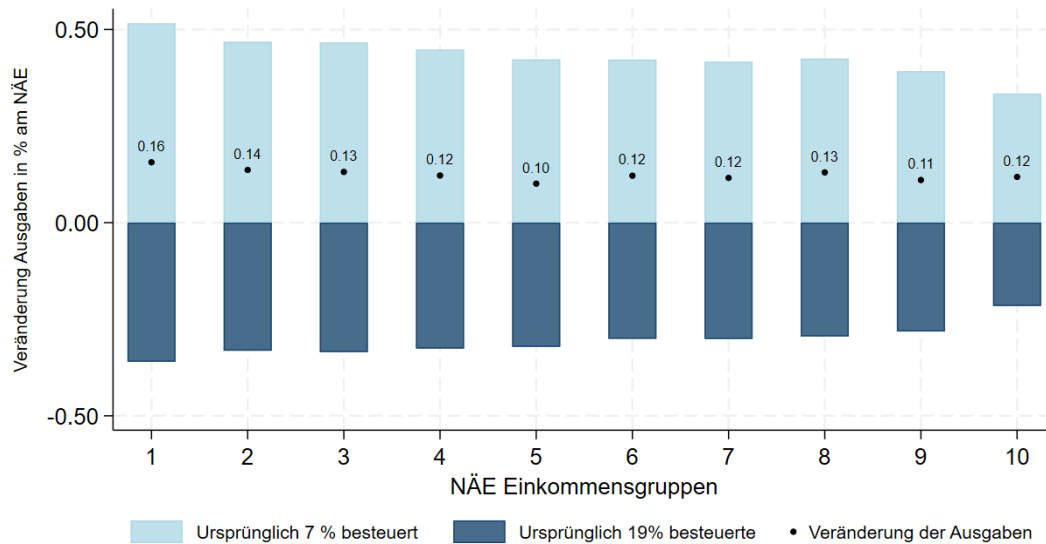
Abbildung A.26: Verteilungseffekte bei einheitlichem Umsatzsteuersatz von 16,74 %



**Quelle:** Eigene Berechnungen, basierend auf Daten der EVS 2018 (FDZ, 2018) sowie Angaben der Steuereinnahmen des Bundesfinanzministeriums

**Anmerkungen:** Gezeigt werden die Verteilungseffekte, die durch die Veränderung der privaten Konsumausgaben ohne Verhaltensänderung und mit 100 % Überwälzung bei Einführung einer hypothetischen aufkommensneutralen Reform mit einheitlicher Umsatzsteuersatz von 16,74 % auf alle besteuerten Waren und Dienstleistungen auftreten.

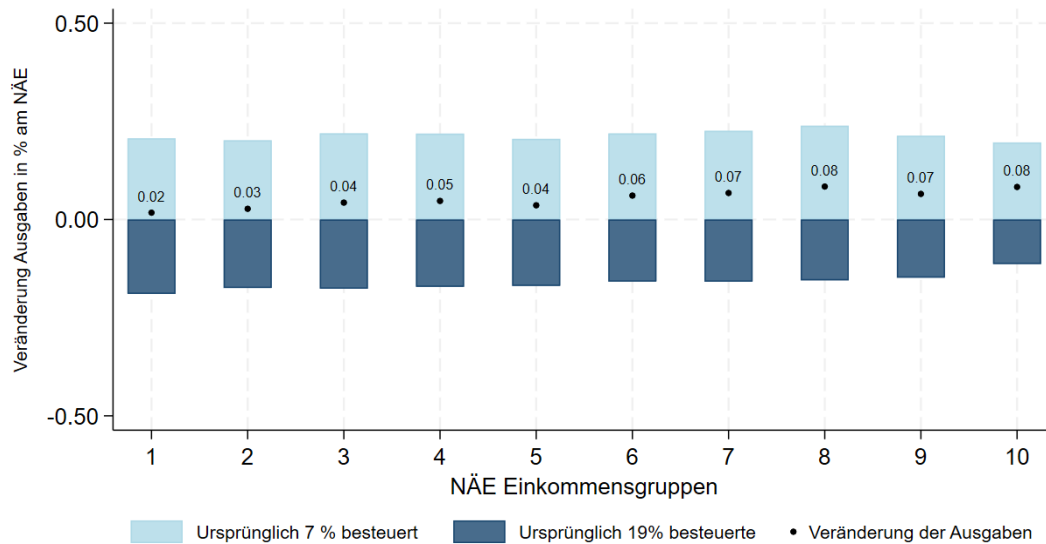
**Abbildung A.27: Verteilungseffekte bei Abschaffung der Ermäßigung aller Tatbestände mit Ausnahme von Lebensmitteln mit Senkung des Regelsteuersatzes auf 18,14 %**



**Quelle:** Eigene Berechnungen, basierend auf Daten der EVS 2018 (FDZ, 2018) sowie Angaben der Steuereinnahmen des Bundesfinanzministeriums

**Anmerkungen:** Gezeigt werden die Verteilungseffekte, die durch die Veränderung der privaten Konsumausgaben ohne Verhaltensänderung und mit 100 % Überwälzung Elastizität bei Einführung einer hypothetischen aufkommensneutralen Reform mit einheitlichem Umsatzsteuersatz von 18,14 % auf alle besteuerten Waren und Dienstleistungen, ausgenommen Lebensmittel, welche bei 7 % Umsatzsteuer bleiben, auftreten.

**Abbildung A.28: Verteilungseffekte bei Abschaffung der Ermäßigung auf Beherbergungs- und Gastronomiegewerbe, mit Senkung des Regelsteuersatzes auf 18,55 %**



**Quelle:** Eigene Berechnungen, basierend auf Daten der EVS 2018 (FDZ, 2018) sowie Angaben der Steuereinnahmen des Bundesfinanzministeriums

**Anmerkungen:** Gezeigt werden die Verteilungseffekte, die durch die Veränderung der privaten Konsumausgaben ohne Verhaltensänderung und mit 100 % Überwälzung bei Einführung einer hypothetischen aufkommensneutralen Reform durch Abschaffung der Ermäßigung im Beherbergungs- und Gastronomiegewerbe, mit Senkung des einheitlichen Umsatzsteuersatzes auf 18,55 %, auftreten.