ECONSTOR
*Make Your Publications Visible.*

A Service of

ZBW Leibniz-Informationszentrum Wirtschaft
Leibniz Information Centre for Economics

Jung, Anna et al.

**Research Report**

# Evaluierung von Steuervergünstigungen. Band 2: Evaluierungsberichte (erster Teilband). Endfassung (Herbst 2009). Forschungsauftrag Projektnummer 15/07 des Bundesministeriums der Finanzen

ZEW-Gutachten

**Provided in Cooperation with:**
ZEW - Leibniz Centre for European Economic Research

*Suggested Citation:* Jung, Anna et al. (2009) : Evaluierung von Steuervergünstigungen. Band 2: Evaluierungsberichte (erster Teilband). Endfassung (Herbst 2009). Forschungsauftrag Projektnummer 15/07 des Bundesministeriums der Finanzen, ZEW-Gutachten, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW), Mannheim

This Version is available at:
https://hdl.handle.net/10419/110521

**Standard-Nutzungsbedingungen:**

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

**Terms of use:**

*Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.*

*You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.*

*If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.*

WWW.ECONSTOR.EU

Mitglied der Leibniz-Gemeinschaft

Finanzwissenschaftliches
Forschungsinstitut an der
Universität zu Köln

Copenhagen Economics ApS

Zentrum für Europäische
Wirtschaftsforschung
GmbH, Mannheim

# Evaluierung von Steuervergünstigungen

## Band 2
## Evaluierungsberichte (erster Teilband)

Endfassung (Herbst 2009)

Forschungsauftrag
Projektnummer 15/07
des
**Bundesministeriums der Finanzen**

Köln • Copenhagen • Mannheim

**FiFo Köln**
Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut
an der Universität zu Köln
Dr. Michael Thöne (Projektleitung FiFo und Gesamtleitung)
Postfach 420 520D-50899 Köln
Zülpicher Str. 182 D-50937 Köln
Tel. (0)221 – 42 69 79
Fax. (0)221 – 42 23 52
thoene[α]fifo-koeln.de
http://fifo-koeln.de

**Copenhagen Economics ApS**
Sigurd Næss Schmidt (Projektleitung CE)
Sankt Annæ Plads 13, 2.
1250 København K
Danmark
Tel. +45 2333 1810
Fax: +45 7027 0741
SNS[α]CopenhagenEconomics.com
http://www.copenhageneconomics.com/

**ZEW – Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung**
Dr. Friedrich Heinemann (Projektleitung ZEW)
L 7,1
D-68161 Mannheim
Tel: (0)621-1235-01
Fax: (0)621-1235-224
heinemann[α]zew.de
http://www.zew.de

# Inhalt

**Band 1 — Methoden und Ergebnisüberblick**

I. Vorbemerkung

*Michael Thöne* ..... 3

II. Gemeinsames Evaluationsschema und Zusammenfassung der Ergebnisse

*Michael Thöne mit Sigurd Næss-Schmidt und Friedrich Heinemann* ..... 5

III. Subventionskennblätter

*FiFo Köln, Copenhagen Economics, ZEW Mannheim* ..... 53

**Band 2 — Evaluierungsberichte (erster Teilband)**

IV. Haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen

*Anna Jung und Michael Thöne (FiFo Köln)* ..... 93

V. Steuerbefreiung der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit

*Eva Gerhards und Michael Thöne (FiFo Köln)* ..... 165

VI. Energieprodukte

*Copenhagen Economics* ..... 221

VII. Umsatzsteuerermäßigungen für kulturelle und unterhaltende Leistungen, Umsätze von Zahntechnikern sowie Personenbeförderung im öffentlichen Nahverkehr

*Christina Elschner, Friedrich Heinemann, Margit Kraus, Sigurd Næss-Schmidt, Robert Schwager und Michael Thöne* ..... 291

**Band 3 — Evaluierungsberichte (zweiter Teilband)**


VIII. Sparerfreibetrag

*Anna Jung und Michael Thöne (FiFo Köln)* ..... 363

IX. Förderung der privaten kapitalgedeckten Altersvorsorge (Riester-Rente) durch Zulagen

*Anna Jung und Michael Thöne (FiFo Köln)* ..... 401

X. Tonnagebesteuerung

*Christina Elschner (ZEW)* ..... 475

XI. Steuerbefreiung der bei der Mineralölherstellung zur Aufrechterhaltung des Betriebs verwendeten Mineralöle („Herstellerprivileg“)

*Michael Thöne (FiFo Köln)* ..... 527

XII. Steuerfreiheit der Hälfte der Einnahmen aus der Veräußerung von inländischem Grund und Boden und Gebäuden an eine REIT-AG oder einen Vor-REIT

*Michael Thöne (FiFo Köln)* ..... 537

XIII. Investitionszulagen

*Christof Ernst und Michael Overesch (ZEW)* ..... 557

XIV. Arbeitnehmer-Sparzulage

*Michael Thöne, Christian Bergs, Thilo Schaefer (FiFo Köln)* ..... 599

*Evaluierung von Steuervergünstigungen*

# Haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen


*Durchgeführt von:*

FiFo Köln

Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut
an der Universität zu Köln

*Bearbeitet von:*

Anna Jung und Michael Thöne

unter Mitarbeit von
Anna Rauch

**Subventionskennblatt**

**Steuerzuschüsse für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen**

## 1 Grundzüge

Zweites Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt vom 23. Dezember 2002 (Hartz II) und Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung (FördWachsG) vom 26. April 2006; § 35a EStG.

| **Eingeführt**: | 2003/2006 | **Zuletzt geändert:** | 2006 | **Befristung**: | keine |
|---|---|---|---|---|---|

| **Subventionsvolumen aktuell**: | 1.075 Mio. € haushaltsnahe DL (2008)<br>2.185 Mio. € Handwerkerleistungen (2008) |
|---|---|

**Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung**

Für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen auch in Form von Beschäftigungsverhältnissen sowie für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen jeweils dritter Anbieter wird eine Steuerermäßigung gewährt. Die Förderung erfolgt als Ermäßigung der Einkommensteuerschuld des die Leistung nachfragenden Haushalts.

**Begünstigte**

Begünstigt werden die Aufwendungen für Arbeitsleistungen bzw. Arbeitslöhne für Reinigungsdienste, Betreuungs- und Pflegeleistungen sowie für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen in inländischen Haushalten.

Dabei werden

- geringfügige Beschäftigungsverhältnisse im Haushalt mit 10%, max. 510 € p.a.;
- sozialversicherungspflichtige Beschäftigungsverhältnisse im Haushalt mit 12%, max. 2.400 € p.a.;
- allgemeine Dienstleistungen selbständiger Anbieter mit 20%, max. 600 € p.a.;
- Pflegeleistungen selbständiger Anbieter mit 20%, max. 1200 € p.a.;
- Handwerkerleistungen selbständiger Anbieter mit 20%, max. 600 € p.a.;

gefördert.

**Zweck der Steuervergünstigung**

Gemäß Subventionsbericht: Anreiz zur Schaffung von Beschäftigungsverhältnissen in Privathaushalten, Förderung von Arbeitsplätzen in Unternehmen, die hauswirtschaftliche Dienstleistungen anbieten, Stärkung von Handwerk und Mittelstand sowie Bekämpfung der Schwarzarbeit in den jeweiligen Bereichen. Die Untersuchung identifiziert vier dahinter stehende Ziele, die für die Steuerermäßigungen relevant waren und sind.

## 2 Ergebnisse der Evaluation

**Transparenz und Monitoring der Maßnahme**

Noch gibt es keine belastbaren Daten über das Ausmaß der Inanspruchnahme der Förderung, da die Maßnahmen noch nicht lange eingeführt sind. Ein Monitoring, wonach einige Jahre nach Einführung der Maßnahmen Beschäftigungs- und Preiswirkungen analysiert werden, ist unbedingt zu empfehlen.

**Überprüfung des Subventionszwecks**

Die Bekämpfung von Schwarzarbeit und die Förderung von Beschäftigung gering qualifizierter Personen lassen sich ökonomisch grundsätzlich rechtfertigen. Anders verhält es sich mit dem Ziel der Förderung von Handwerk und Mittelstand. Hier fehlen stichhaltige Argumente, die den staatlichen Eingriff rechtfertigen.

**Instrumentelle Eignung**

Von vier identifizierten Zielen konzentrieren wir uns in der Instrumenanalyse auf die Hauptziele „*Beschäftigungsmöglichkeiten schaffen*" und „*Schwarzarbeit reduzieren*", wobei beide weitgehend konform gehen mit der Frage nach der Überallokation von Arbeit in der häuslichen Produktion. Die weiteren genannten Ziele („*Häusliche Pflege und Betreuung fördern*" und „*Gesellschaftliche Anerkennung steigern*") betrachten wir als Sekundärziele, die ohne eigene Instrumentoptimierung „mitverfolgt" werden.

Zwischen legaler und illegaler Arbeit bzw. Eigenarbeit besteht ein Steuer- und Abgabenkeil, der zu einer Grundverzerrung der Produktionstätigkeiten führt. Staatliche Zuschüsse insbesondere im haushaltsnahen Bereich werden als prinzipiell geeignete Instrumente angesehen, diesen Steuer- und Abgabenkeil zwischen legaler und illegaler Arbeit zu verringern.

Grundsätzlich eignen sich die Steuerzuschüsse zur Umwandlung in Finanzhilfen. Sofern dies nicht geschieht, sind die Leistungsprofile von Steuerzuschüssen bei der Einkommensteuer solchen bei der Umsatzsteuer gegenüberzustellen. Trotz der Defizite hinsichtlich der horizontalen Fairness stellen sich die Einkommensteuerzuschüsse als das für Deutschland besser geeignete Instrument dar, weil sie die Steuerkeile weitergehend verringern können.

Bezüglich der Förderwürdigkeit einzelner Leistungen werden klare Leitlinien formuliert und mit deren Hilfe die Bereiche – insbesondere viele Handwerkerleistungen und als Mietnebenkosten abrechenbare Arbeiten – identifiziert, in denen eine Subventionierung der Leistungen nicht sinnvoll ist, weil hier nahezu ausschließlich Mitnahmeeffekte auftreten.

Auch die Bereiche, in denen prinzipielle Förderwürdigkeit gegeben ist, werden mit erheblichen Mitnahmeeffekten einhergehen. Der fiskalische Preis der Transformation von Schwarzarbeit und Eigenleistungen in legale Beschäftigungsverhältnisse im niedrig qualifizierten Bereich ist damit von vornherein sehr hoch.

**Wirkungen der Subvention**

Ein Anstieg der Beschäftigung in privaten Haushalten weist darauf hin, dass die Steuerbegünstigung bei den haushaltsnahen Dienstleistungen eine zuvor nur latente Nachfrage stimuliert hat.

Die Steuervergünstigung für die Inanspruchnahme von Handwerkerdienstleistungen zu Renovierungszwecken ist noch nicht lange in Kraft. In dem kurzen Betrachtungszeitraum seit 2006 sind starke Preissteigerungen sowie leichte positive Beschäftigungswirkungen zu beobachten, ein eindeutiger Zusammenhang zur Einführung der Steuervergünstigung ist daraus jedoch nicht ableitbar.

Die Auswirkungen auf die Schattenwirtschaft sind naturgemäß schwierig zu quantifizieren. Schätzungen zufolge hat die Steuerbegünstigung im geförderten Bereich der haushaltsnahen Dienstleistungen als auch des Handwerks zu einem Rückgang der Schattenwirtschaft geführt.

## 3 Schlussfolgerungen

**Kurzbewertung der Subvention**

In ihrer gegenwärtigen Ausgestaltung sind die Steuerzuschüsse des § 35a EStG deutlich zu großzügig hinsichtlich der förderfähigen Leistungen. Besonders bei den Handwerkerleistungen und bei der partiellen Erstattungsfähigkeit von (Miet-)Nebenkosten kann von nahezu 100% Mitnahmeeffekten ausgegangen werden.

Die Steuerzuschüsse nach § 35a EStG sind in der Gesamtsicht sehr ambivalent. In der Theorie sind sie – wenn bei den richtigen Leistungen angewandt – gute Maßnahmen, um den Steuer- und Abgabenkeil zwischen legaler und illegaler Beschäftigung bzw. Eigenarbeit zu verringern, die dadurch hervorgerufenen Verzerrungen zu mindern und so einen Produktivitätsfortschritt in der Volkswirtschaft zu bewirken. In der Praxis bereitet die Umsetzung dieses Anspruchs jedoch viele Probleme in der instrumentellen Abwicklung. Die schwerste Hypothek besteht in den absehbar hohen Mitnahmeeffekten auch in vielen der Bereiche, die prinzipiell förderwürdig sind.

**Empfehlungen**

Die Steuerzuschüsse können und sollten den subventionspolitischen Leitlinien der Bundesregierung folgend in direkte Finanzhilfen überführt werden.

Die primäre Empfehlung ist, die begünstigten Leistungen im Bereich der haushaltsnahen Dienstleistungen und insbesondere der Handwerkerleistungen mit Hilfe des entwickelten Kriterienkatalogs zu überprüfen und viele der aktuell förderfähigen Leistungen wieder zu streichen.

Die empirischen Wirkungen der danach verbleibenden Förderungen sind so schnell wie möglich zu ermitteln. Die Dringlichkeit der Datenbereitstellung durch die Finanzbehörden und der anschließenden ökonometrischen Analyse ist hoch, weil die Fördermaßnahmen aufgrund ihres großen Anteils an Mitnahmeeffekten fiskalisch recht teuer sind. Gleichwohl müssen, notgedrungen, noch zwei bis drei Jahre Daten zusammengetragen werden, um auch die realwirtschaftliche Wirkungsseite abbilden zu können.

Forderungen, die Zuschüsse wegen des erwartbar hohen Anteils an Mitnahmeeffekten gänzlich zu streichen, könnten auf der gegenwärtigen Datenlage ebenfalls nicht zurückgewiesen werden. In einem solchen Fall böte es sich u.U. an, die Zuschüsse in einem kleinen Teilbereich der förderwürdigen Leistungen fortzuführen, um empirische Gewissheit zur Tauglichkeit des Instruments zu erlangen.

**Inhalt**

**A. Die Aufgabe dieser Evaluierung ..... 100**

**B. Die Förderung haushaltsnaher Dienstleistungen und Handwerkerleistungen ..... 103**

**C. Umfang der Subventionen ..... 108**

**D. Erfahrungen aus dem europäischen Ausland ..... 110**

**E. Bewertung der Fördermaßnahmen ..... 113**

E.1. Gründe für staatliches Eingreifen ..... 113

E.1.1. Ökonomische und steuersystematische Grundfragen ..... 113

E.1.2. Die Ziele der betrachteten Steuervergünstigungen und ihre ökonomische Rechtfertigung ..... 120

E.2. Instrumentelle Subventionskontrolle ..... 130

E.2.1. Zur Wahl des Steuerinstruments ..... 130

E.2.2. Einkommen- versus Umsatzsteuer ..... 133

E.2.3. Kriterien für die begünstigten Leistungen ..... 135

E.3. Wirkungsanalyse ..... 140

E.3.1. Wachstums- und Beschäftigungswirkungen ..... 141

E.3.2. Verdrängung von Schwarzarbeit ..... 150

E.3.3. Förderung von häuslicher Pflege und Betreuung ..... 154

E.3.4. Gesellschaftliche Anerkennung haushaltsnaher Beschäftigungsverhältnisse und Dienstleistungen ..... 156

**F. Ergebnisse und Schlussfolgerungen ..... 156**

**G. Zitierte Literatur ..... 161**

**Abbildungsverzeichnis**

Abbildung 1: Volumen der Steuervergünstigungen für haushaltsnahe Dienstleistungen und Renovierungsaufwand 1995-2008 ..... 109

Abbildung 2: Grenz- und Durchschnittsabgabensätze für abhängig Beschäftigte ..... 117

Abbildung 3: Positiver Beschäftigungseffekt durch Steuervergünstigung bei hohen Anspruchslöhnen ..... 122

Abbildung 4: Teilweise preisunelastische Nachfrage; kein Beschäftigungsanstieg ..... 123

Abbildung 5: Teilweise unelastisches Angebot; kein Beschäftigungsanstieg ..... 123

Abbildung 7: Entwicklung der Schattenwirtschaft in Deutschland ..... 126

Abbildung 8: Geschätzter Anteil einzelner Sektoren an der Schattenwirtschaft in Deutschland 2008 ... 127
Abbildung 9: Geringfügige Beschäftigungsverhältnisse in privaten Haushalten (Bestandsaufnahme 4x jährlich: März, Juni, Sep., Dez.) ... 142
Abbildung 10: Sozialversicherungspflichtiges Hauspersonal in privaten Haushalten (Bestandsaufnahme 4x jährlich: März, Juni, Sep., Dez.) ... 142
Abbildung 11: Sozialversicherungspflichtige Haushaltshilfen in Privathaushalten (Bestandsaufnahme 4x jährlich: März, Juni, Sep. Dez.) ... 143
Abbildung 12: Preisentwicklung für Haushaltshilfen und andere häusliche Dienste ... 144
Abbildung 13: Entwicklung der Beschäftigtenzahlen bei Berufsgruppen, die durch die 2006er Maßnahme begünstigt werden, und Kontrollgruppe ... 146
Abbildung 14: Entwicklung der Arbeitslosigkeit bei Berufsgruppen, die durch die Maßnahme 2006 begünstigt werden und Kontrollgruppe ... 147
Abbildung 15: Umsatzentwicklung im Ausbaugewerbe und im gesamten zulassungspflichtigen Handwerk ... 148
Abbildung 16: Gewichteter Preisindex begünstigter Handwerkerleistungen in privaten Haushalten ... 149
Abbildung 17: Geschätzter Anteil der gesamten Schattenwirtschaft und der Schattenwirtschaft im Bereich „Sonstige Gewerbebetriebe und haushaltsnahe Dienstleistungen“ am BIP ... 151
Abbildung 18: Geschätzter Anteil der gesamten Schattenwirtschaft und der Schattenwirtschaft im Bereich „Baugewerbe und Handwerksbetriebe“ am BIP ... 152
Abbildung 19: Geschätzter Rückgang der Schattenwirtschaft und erwartete Mindereinnahmen durch die Erweiterung der 2006er Steuervergünstigung ... 153
Abbildung 20: Entwicklung der Betreuung pflegebedürftiger Personen in Deutschland ... 154
Abbildung 21: Entwicklung der Frauenerwerbsquote ... 155
Abbildung 22: Preisentwicklung der Gesundheitspflege ... 155

## Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Beispielhafte Steuerkeile für unterschiedliche Erbringungsmodi von haushaltsnahen Dienstleistungen ... 119
Tabelle 2: Offizielle Zielsetzungen der Steuervergünstigungen ... 121
Tabelle 3: Wertschätzung haushaltsnaher Dienstleistungen gesamt und bei älteren Menschen ... 128
Tabelle 4: Jährliche Preissteigerungen begünstigter Handwerkerleistungen in privaten Haushalten (Quelle: Statistisches Bundesamt) ... 149

# A. Die Aufgabe dieser Evaluierung

Wenn private Haushalte — direkt oder indirekt — als Arbeitgeber auftreten, steht der Steuergesetzgeber automatisch vor einem Problem. Zunächst drängt sich die traditionelle Frage nach der Abgrenzung der privaten und der betrieblichen Sphäre auf, die bei unternehmerisch tätigen Haushalten ein reiches Maß an einkommensteuerlichen Detailabgrenzungen erforderlich macht. Die Frage der vorliegenden Studie jedoch ist anders gelagert, denn hier geht es nicht um unternehmerisch tätige, sondern um ganz „normale“ Haushalte und deren Nachfrage nach Arbeit. Liegen hier unausgeschöpfte Potentiale zur Bekämpfung der hohen Arbeitslosigkeit unter niedrig Qualifizierten? Oder könnte nicht zumindest die umfangreiche Schwarzarbeit, die private Haushalte nachfragen, partiell in legale „weiße“ Beschäftigung überführt werden?

Arbeitslosigkeit ist in vielen Fällen vorrangig ein Resultat mangelnder Qualifikation. Schätzungen gehen für Westdeutschland von einer Arbeitslosenquote unter ungelernten Arbeitnehmern von etwa 23, für Ostdeutschland gar von über 50% aus. Das IZA und das DIW Berlin veranschlagen die Zahl der Arbeitslosen, die prinzipiell dem Niedriglohnsektor zuzuordnen ist, auf Basis des Sozio-oekonomischen Panels (SOEP) auf etwa zwei Millionen Personen. Beschäftigungschancen für diese Menschen werden vor allem in haushaltsnahen Beschäftigungen und Dienstleistungen gesehen. Allerdings sind die Hürden für den Aufbau einer nennenswerten Beschäftigung in diesem Bereich recht hoch – sowohl auf Anbieter-, wie auch auf Nachfragerseite.

Personen, die in diesem Bereich arbeiten könnten, beziehen häufig Sozialtransfers, die bei eigenem Hinzuverdienst stark gekürzt werden. Solche hohen Transferentzugsraten wirken wie hohe Steuersätze, d.h. die „Anspruchslöhne“, die gezahlt werden müssten, damit es sich für die Beschäftigen netto überhaupt lohnt, zu arbeiten, sind recht hoch. Dies bildet eine hohe Schwelle für den (Wieder-)Einstieg in den Arbeitsmarkt über eine niedrig entlohnte Tätigkeit. Die Hartz-Gesetzgebung hat hier nur zum Teil Abhilfe geschaffen. Aber auch auf Seiten der Nachfrager einfacher haushaltsnaher Tätigkeiten gibt es Probleme. Die Einrichtung eines regulären Arbeitsplatzes erscheint angesichts einer nur wenige Stunden umfassenden Tätigkeit häufig recht aufwendig. Hohe Bürokratie- und Transaktionskosten verbunden mit beträchtlichen Lohnnebenkosten in den Fällen sozialversicherungspflichtiger Beschäftigungsverhältnisse haben ebenfalls einen negativen Einfluss auf die Dynamik des Marktes für haushaltsnahe Beschäftigungen. Daher wird die Nachfrage in diesem Markt sehr häufig durch illegale Beschäftigung oder Eigenproduktion gedeckt bzw. bleibt die Nachfrage mangels Angebot unberücksichtigt.

Unterdessen hat die Bundesregierung verschiedene steuerliche Regelungen eingeführt, die zum Ziel haben, solche Dienstleistungen zu fördern. Dies geschah insbesondere durch das „Zweite Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt“ (Hartz II), mit dem ab dem 1.4.2003 bei Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen bzw. der Schaffung haushaltsnaher Beschäftigungsverhältnisse Steuerzuschüsse eingeführt wurden. Durch eine erneute Änderung des betreffenden Paragraphen 35a im Einkom-

mensteuergesetz („Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung“) hat die Bundesregierung 2006 die Steuervergünstigungen für haushaltsnahe Dienstleistungen weiter ausgebaut. Zum einen wurde der Höchstsatz für Pflege- und Betreuungsleistungen erhöht, zum anderen wurde die steuerliche Vergünstigung nun auch für Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen eingeführt.

Diese Steuerzuschüsse sollen mit dem vorliegenden Bericht einer ersten Evaluierung unterzogen werden. Der Bericht vereint dabei die Arbeiten aus *zwei* separaten Forschungsvorhaben, die im Auftrage des Bundesministeriums der Finanzen durchgeführt worden sind. Die mit dem Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung vom 26. April 2006 beschlossenen Zuschüsse für *Handwerkerleistungen* (§ 35a Abs. 2 Satz 2 EStG) zählen zu den zwanzig größten Steuervergünstigungen in Deutschland, sie stehen nach der abgeschafften, heute nur noch abgewickelten Eigenheimzulage an zweiter Stelle dieser Liste. Entsprechend werden sie im Rahmen des Forschungsvorhabens 15/07 zur kompletten Evaluierung aller „aktiven“ Steuersubventionen dieser Liste analysiert. Dagegen werden die zuvor mit dem „Zweiten Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt“ vom 23. Dezember 2002 eingeführten steuerlichen Begünstigungen für *haushaltsnahe Dienstleistungen* (§ 35a Abs. 2 Satz 1 EStG) nicht auf dieser Liste geführt. Sie zählen auch nicht zu Steuervergünstigungen, die üblicher Gegenstand des Subventionsberichts sind (Anlage-2-Vergünstigungen). Vielmehr werden sie im Subventionsbericht in der Anlage 3 aufgeführt, als „sonstige steuerliche Regelungen“, die „nicht den Subventionen zugeordnet werden, aber subventionsähnliche Tatbestände darstellen.“[1] Diese Anlage-3-Vergünstigungen wurden im Rahmen des separaten Forschungsauftrags fe 31/07 evaluiert.

Der vorliegende Bericht hat *alle* Steuerzuschüsse des § 35a EStG für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen zum Gegenstand. Sie werden zwar im Subventionsbericht unterschiedlich benannt, gleichwohl ist § 35a EStG steuersystematisch und ökonomisch *eine* zusammenhängende Regelung. Entsprechend hat sich das Bundesministerium der Finanzen entschieden, beide gleichzeitig evaluieren zu lassen.

Wie bei jeder Evaluierung einer staatlichen Maßnahme gilt das zentrale Interesse bei den betrachteten Steuervergünstigungen dem *Gegenwert*, der für das Geld des Steuerzahlers in Form einer Transferwirkung erreicht wird. Dabei steht zunächst die Frage im

---

1 Mit dem 20. Subventionsbericht (2006) wurde diese seit längerem schon nur noch historisch erklärbare Unterscheidung zwischen Anlage 2 und Anlage 3 neu gefasst. Damit wird nun nachvollziehbarer, wie die vom Stabilitäts- und Wachstumsgesetz (1967) gemeinte Einschränkung auf Regelungen zur Beeinflussung der Wirtschaft heute in die Praxis umgesetzt werden soll. Die Kriterien, nach denen diese Abgrenzung vorgenommen wird, sind durchaus diskussionswürdig; auf jeden Fall sind sie nur innerhalb der dem StabG zugeschriebenen Zwänge verständlich. Die Diskussion um modernere Subventionsbegriffe wird seit langem geführt (vgl. z.B. Koch/Steinbrück 2003; Thöne 2005; Bundestags-Drucksache 16/9610 v. 18.06.2008). Es jedoch ist nicht Aufgabe dieser Evaluierung, die Tauglichkeit des vierzig Jahre alten Berichtsauftrages für eine moderne Subventionspolitik und die Begriffsabgrenzungen des Subventionsberichts zu untersuchen.

Vordergrund, *wessen* Gegenwert betrachtet wird. Daraus leiten sich wiederum die Erfolgsmaßstäbe ab. Natürlich kann der finanzielle Wert einer Subvention für den Empfänger hier nicht herangezogen werden. Der letztlich gültige Maßstab für jedwede Bewertung einer Steuersubvention ist das Interesse der Allgemeinheit.

Das Allgemeininteresse kann, muss aber nicht zwingend mit dem gesetzlichen Zweck einer Steuervergünstigung zusammenfallen. Viele Subventionen mögen das effektivste und effizienteste Instrument sein, dem Gemeinwohl mit einem bestimmten Zweck zu dienen. Der schlechte Ruf von Subventionen rührt aber daher, dass sie erwiesenermaßen auch sehr gut geeignet sein können, Partikularinteressen zu bedienen. Daraus folgt, dass die politischen Ziele einer spezifischen Steuervergünstigung, wie sie vom Gesetzgeber definiert werden, nicht immer als letztgültige Maßstäbe angesehen werden können. Selbstverständlich sind die vom Gesetzgeber angestrebten Ziele für die Evaluierung zentral. Sie dienen als erster, in vielen Fällen wichtigster, aber eben nicht als letzter Maßstab für die Evaluierung des gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Gegenwerts der Steuersubventionen.

Im Ergebnis nutzen wir einen *dreistufigen Maßstab*: Als erstes untersuchen wir, ob die betrachtete Steuervergünstigung ihre eigenen gesetzlichen Zwecke erreicht. Zweitens soll abgeschätzt werden, ob sie mit den *Subventionspolitischen Leitlinien* der Bundesregierung vom März 2006 konform geht.[2] Diese Selbstbindung der Bundesregierung stellt zusätzliche Anforderungen an vertretbare Subventionen. Steuervergünstigungen werden hier besonders kritisch gesehen. Drittens wird jede Steuersubvention im Hinblick auf das Allgemeininteresse untersucht. Naturgemäß ist das keine einfache Aufgabe, denn Gemeinwohl und öffentliche Wohlfahrt sind schwer fassbare Konzepte. Alle Versuche, diese Idealtypen zu operationalisieren, sind zwangsläufig zu einem gewissen Grad werturteilsbehaftet. Dieses potentielle Problem dämmen wir ein, indem wir einfache und praxisnahe Prinzipien ökonomischer Effizienz sowie horizontaler und vertikaler Gerechtigkeit umsetzen. Zudem legen wir in diesen Fragen Wert auf hohe Transparenz, so dass genutzte Ermessensspielräume offen gelegt werden.

Diese drei Analyseebenen müssen nicht zwangsläufig verschiedene Ergebnisse liefern. Auch werden wir uns im Folgenden nicht immer explizit auf jede einzelne beziehen. Die Unterschiede werden hauptsächlich dann relevant werden, wenn das Erreichen der Subventionsziele des Gesetzgebers allein nicht als Maßstab zur Bewertung ausreichen kann.

Die Evaluierung der Begünstigung von Handwerkerleistungen und ergänzend haushaltsnaher Dienstleistungen folgt dem Analyserahmen des Evaluationsprojektes der zwanzig größten Steuervergünstigungen. Zunächst beschreiben wir, wie die Steuervergünstigungen funktionieren (Kapitel B). Der darauf folgende Abschnitt diskutiert kurz den Umfang der Förderung (Kapitel C). Dann geben wir einen kurzen Abriss der bisherigen, primär ausländischen Erfahrungen mit ähnlich gelagerten steuerlichen Förder-

[2] Siehe 21. Subventionsbericht (2007), S. 9.

maßnahmen (Kapitel D). Das Hauptkapitel E umfasst die eigentliche Evaluierung. Hier geben wir zunächst einen Überblick über einige grundlegende ökonomische und steuersystematische Fragen, die für die Ratio der Fördermaßnahmen zentral sind. Anschließend werden die politischen Ziele und dahinter stehenden ökonomischen Rechtfertigungen analysiert. Im nächsten Unterabschnitt diskutieren wir, ob das instrumentelle Design der Begünstigungen haushaltsnaher Dienstleistungen als „beste verfügbare Technik" angesehen werden kann. Schließlich nutzen wir ein breites Spektrum statistischer Auswertungen, um die Wirksamkeit der Maßnahmen einer ersten empirischen Einschätzung zu unterwerfen. Da selbst die 2003 eingeführten Elemente der Fördermaßnahme aus statistischer Perspektive noch nicht lange in Kraft sind, sind alle Ergebnisse hier noch eher vorläufig. Kapitel F zieht Schlussfolgerungen.

# B. Die Förderung haushaltsnaher Dienstleistungen und Handwerkerleistungen

Die gegenwärtige steuerliche Begünstigung der Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen wurde in zwei separaten Schritten etabliert, die auch teilweise unterschiedliche Zwecke reflektieren. Zunächst wurden mit dem *Zweiten Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt* vom 23. Dezember 2002 eine Reihe von haushaltswirtschaftlichen, pflegerischen und Betreuungsleistungen gegenüber Privathaushalten durch partiellen Abzug von der Einkommensteuerschuld des Leistungsnachfragers begünstigt. Diese zum Jahresanfang 2003 in Kraft getretene Steuervergünstigung schließt locker – wenn auch in anderer Form und Dimensionierung – an den zum 31. Dezember 2001 nach zwölf Jahren abgeschafften Sonderausgabenabzug für hauswirtschaftliche Beschäftigungsverhältnisse an.

Gute drei Jahre später ist die bestehende Förderung deutlich ausgeweitet worden. Mit dem „Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung" (FördWachsG) vom 26. April 2006, das überwiegend zum 6. Mai 2006 in Kraft getreten ist, ist eine Reihe von Handwerker- und Renovierungsleistungen in Privathaushalten förderfähig gemacht worden. Zusammen bilden die beiden Fördermaßnahmen den (neuen) § 35a des Einkommensteuergesetzes: *Steuerermäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und für die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen*.

Die ab 2003 eingeführten Steuervergünstigungen können für *haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse* und für *haushaltsnahe Dienstleistungen* dritter Anbieter in Anspruch genommen werden. Erstere werden

- mit 10 Prozent der Aufwendungen, höchstens 510 Euro p.a., gefördert, wenn eine geringfügige Beschäftigung („Mini-Job") besteht (§ 35a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG), oder

- mit 12 Prozent der Aufwendungen, höchstens 2.400 Euro p.a., gefördert, wenn eine nicht-geringfügige, voll sozialversicherungspflichtige Beschäftigung besteht (§ 35a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG).

Zu den begünstigten Aufwendungen gehört der Bruttoarbeitslohn bzw. das Arbeitsentgelt (bei "Minijobs") und die vom Arbeitgeber getragenen Sozialversicherungsbeiträge, die Lohnsteuer einschließlich des Solidaritätszuschlages und der Kirchensteuer, die Unfallversicherungsbeiträge, die an den Gemeindeunfallversicherungsverband abzuführen sind und die Umlagen nach dem Aufwendungsausgleichsgesetz (U 1 und U 2). Für jeden vollen Monat, in dem die Voraussetzungen nicht vorliegen, sinken die Höchstbeträge jeweils um ein Zwölftel.

Die Förderung erfolgt als Ermäßigung der Einkommensteuerschuld des Arbeit gebenden Haushalts. Es handelt sich um nicht-erstattungsfähige Abzüge von der Steuerschuld, d.h. es erfolgt keine Netto-Auszahlung, wenn die ansonsten fällige Einkommensteuerschuld kleiner als der begünstigte Höchstbetrag ist oder wenn im betreffenden Jahr keine Einkommensteuerschuld besteht.

*Haushaltsnah* sind solche Tätigkeiten, die gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushalts erledigt werden und in regelmäßigen (kürzeren) Abständen anfallen. Eine haushaltsnahe Tätigkeit führen damit durchweg im Haushalt eingesetzte *Hilfspersonen*[3] durch, wie zum Beispiel Hausmeister, Gesellschaftsdamen, Gärtner und ähnliche. Chauffeure, Sekretäre oder Leibwächter hingegen sind weder haushaltsnah noch haushaltswirtschaftlich tätig (*Erhard*, 2007), ebenso wenig Hauslehrer oder Fitnesstrainer. Damit gehören zu den Tätigkeiten, die im Rahmen eines begünstigten Beschäftigungsverhältnisses ausgeübt werden können, etwa der Einkauf und die Verarbeitung von Verbrauchsgütern, die Zubereitung von Mahlzeiten im Haushalt, die Pflege und Reinigung der Wohnung des Steuerpflichtigen, Kleidungspflege und -reinigung, die Gartenpflege sowie die Pflege, Versorgung und Betreuung von Kindern, kranken, alten oder pflegebedürftigen Personen.

Bei den *haushaltsnahen Dienstleistungen*, die von einem selbständigen Dienstleister oder von einer Dienstleistungsagentur erbracht werden, sollten der Einfachheit halber drei Gruppen unterschieden werden, haushaltsnahe Dienstleistungen allgemeiner Art, Pflege- und Betreuungsleistungen sowie Handwerkerleistungen.

(1) Mit 20 Prozent der Aufwendungen, höchstens 600 Euro p.a., werden allgemeine haushaltsnahe Dienstleistungen gefördert (§ 35a Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG). Hierunter fallen wiederum Leistungen, die gewöhnlich durch Mitglieder des priva-

[3] Werden diese Tätigkeiten (weiterhin) durch Mitglieder des Haushalts ausgeübt, so können sie nicht begünstigt werden, da familienrechtliche Verpflichtungen grundsätzlich nicht Gegenstand eines steuerlich anzuerkennenden Vertrags sein können. Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse können demnach nicht zwischen in einem Haushalt zusammenlebenden Ehegatten, zwischen Eltern und in deren Haushalt lebenden Kindern, zwischen Partnern einer eingetragenen Lebenspartnerschaft oder zwischen in einem Haushalt zusammenlebenden Partnern einer nicht ehelichen Lebensgemeinschaft oder einer nicht eingetragenen Lebenspartnerschaft begründet werden (siehe BMF-Anwendungsschreiben zu § 35a EStG v. 26.10.2007).

ten Haushalts erledigt werden können. Die begünstigten Arbeiten entsprechen im Wesentlichen dem auch als haushaltsnahe *Tätigkeit* geförderten Spektrum.

(2) Der Höchstbetrag für haushaltsnahe Dienstleistungen allgemeiner Art erhöht sich bei Inanspruchnahme von *häuslichen Pflege- und Betreuungsleistungen* auf 1.200 Euro p.a. (§ 35a Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG). Begünstigt sind – unter Einbeziehung der haushaltsnahen Dienstleistungen – weiterhin 20 Prozent der Aufwendungen. Die Erhöhung des Höchstbetrags setzt voraus, dass bei der gepflegten/betreuten Person eine der Pflegestufen I bis III im Sinne der §§ 14, 15 SGB XI vorliegt oder Leistungen aus der Pflegeversicherung bezogen werden. Die erhöhte Steuerermäßigung kann von der pflegebedürftigen Person selbst oder dem Angehörigen in Anspruch genommen werden, der die entsprechenden Leistungen bezahlt.

(3) Zusätzlich können nun ab dem Veranlagungsjahr 2006 auch *Handwerkerleistungen* im privaten Haushalt begünstigt werden, die bei Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen anfallen und die häufig bzw. regulär von Fachkräften durchgeführt werden. Auch hier werden 20 Prozent der Aufwendungen, höchstens 600 Euro p.a., gefördert (§ 35a Abs. 2 Satz 2 EStG).

Die Förderung erfolgt jeweils, wie auch bei den haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen, als Abzug von der Einkommensteuer*schuld* des Leistungsnachfragers. Grundsätzlich sind in allen drei Fällen nur die Aufwendungen für Arbeitsleistungen bzw. Arbeitslöhne begünstigt sowie Fahrt- und Maschinenkosten und die anteilige Umsatzsteuer. Nicht begünstigt werden dagegen Materialien und sonstige im Zusammenhang mit der Leistung gelieferte Waren sowie die hierauf entfallende Umsatzsteuer. Die begünstigten Arbeitskosten müssen dementsprechend in den Rechnungen der Dienstleister gesondert ausgewiesen werden.

Die Regelungen zur Förderung haushaltsnaher Dienstleistungen ziehen eine Reihe von Abgrenzungsfragen nach sich, die zum Teil notwendig werden, um die doppelte steuerliche Berücksichtigung oder Begünstigung bestimmter Leistungen zu unterbinden. Zu einem anderen Teil müssen sehr präzise Spezifizierungen vorgenommen werden, um einer allzu „großzügigen" Auslegung der gesetzlichen Bestimmungen vorzubeugen bzw. um begünstigte von nicht begünstigten Leistungen klar zu trennen. Diese Bestimmungen können an dieser Stelle nicht in extenso wiedergegeben oder gar diskutiert werden. Wir wenden uns hier nur zwei im Rahmen der Evaluierung besonders interessanten Abgrenzungsfragen zu.

Zunächst einmal steht die steuerliche Begünstigung von häuslichen Pflege- und Betreuungsleistungen in einem gewissen Konkurrenzverhältnis zu der steuerlichen Anerkennung außergewöhnlicher Belastungen aus der Pflege von nicht nur vorübergehend hilflosen Personen gemäß § 33b Abs. 6 EStG (Pflege-Pauschbetrag). Der Pauschbetrag von 924 Euro p.a. — gestaltet als „traditioneller" Abzug von der Steuerbemessungsgrundlage — kann unter anderem nur gewährt werden, wenn der Steuerpflichtige die Pflege entweder in seiner Wohnung oder in der Wohnung des Pflegebedürftigen persönlich durchführt. Dieser Pauschbetrag wurde im Jahr 2001, dem aktuellsten Jahr

differenzierter Einkommensteuerstatistik, von rund 240.000 Steuerpflichtigen in Anspruch genommen.[4]

Das BMF-Anwendungsschreiben zum § 35a EStG (aktuell vom 26.10.2007) verdeutlicht, dass die Inanspruchnahme dieses Pauschbetrags eine Berücksichtigung der Pflegeaufwendungen nach § 35a Abs. 2 EStG ausschließt. Diese Bestimmung soll Doppel- und Überförderung verhindern, wirft aber gleichwohl Fragen auf.[5] Beim Pflege-Pauschbetrag geht es um die Anerkennung außergewöhnlicher Belastungen, die aus der vom Steuerzahler *persönlich* erbrachten Pflege gegenüber einem hilflosen Angehörigen resultieren, während haushaltsnahe Dienstleistungen bei häuslichen Pflege- und Betreuungsleistungen nur dann begünstigt sind, wenn sie *von Dritten* erbracht werden. Familienmitglieder sind hier explizit ausgeschlossen. Das heißt, zwei notwendigerweise unterschiedliche Pflegeleistungen werden durch wechselseitigen Ausschluss in ein Konkurrenzverhältnis gesetzt. In der Praxis der häuslichen Pflege von Angehörigen wird beides aber häufig — wahrscheinlich sogar regelmäßig — komplementär auftreten; nur in seltenen Ausnahmefällen dürfte über das Instrument des § 35a Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG häusliche Vollpflege durch dritte Dienstleister gefördert werden.

Folglich werden Haushalte, die haushaltsnahe Pflege-Leistungen in nennenswertem Ausmaß in Anspruch nehmen, auf den Pflege-Pauschbetrag verzichten. Welcher Steuerliche Vorteil höher ausfällt, hängt vom individuellen Grenzsteuersatz ab. Bei einem Grenzsteuersatz von 30% — dieser wird inklusive Solidaritätszuschlag bei 24.000/ 48.000 Euro zu versteuerndem Jahreseinkommen erreicht — beträgt der wirtschaftliche Vorteil des Pflege-Pauschbetrags rund 275 Euro; beim höchstmöglichen Grenzsteuersatz[6] liegt dieser Vorteil bei 442 Euro im Jahr. Werden haushaltsnahe Pflege-Dienstleistungen im jeweils fünffachen Ausmaß dieser Beträge genutzt, beginnt die 20-prozentige Steuervergünstigung des § 35a EStG attraktiver zu werden. Das Ergebnis ist ein sehr interessantes, weil seltenes Phänomen: Mit steigendem Einkommen steigt auch der wirtschaftliche Verlust aus dem Verzicht auf den Pflege-Pauschbetrag. Indem die an sich proportional wirkende Steuervergünstigung für haushaltsnahe Dienstleistungen einen regressiv wirkenden Sonderabzug verdrängt, kommt es zu einer *Gesamtbegünstigung mit progressivem Verlauf*. Bei höherem Einkommen sinkt die Netto-Begünstigung. Die Wechselwirkung mit dem Pflege-Pauschbetrag wird analog dazu führen, dass die fiskalischen Mindereinnahmen netto niedriger ausfallen müssen als bei separater Betrachtung.

Die zweite interessante Abgrenzungsfrage bezieht sich auf die Unterscheidung der haushaltsnahen Dienstleistungen allgemeiner Art (§ 35a Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG) und der Handwerkerleistungen für Renovierungsleistungen (§ 35a Abs. 2 Satz 2 EStG).

---

4 Errechnet mit Hilfe des Scientific Use-File zu FAST2001.

5 Auf die interessante steuersystematische Frage, wie eine Steuersubvention (§ 35a) und eine Regel, die explizit *keine* Subvention ist (§ 33b), substitutiv gestaltet sein können, wird hier nicht eingegangen.

6 Für Einkommen, auf die § 32a Abs. 1 Nr. 5 EStG („Reichensteuer“) zur Anwendung kommt liegt der Grenzsteuersatz bei Berücksichtigung des Solidarzuschlags bei 47,8%. Vgl. auch Abbildung 2 unten.

Da beide Steuervergünstigungen komplementär sind, müssen die begünstigten Leistungen untereinander genau abgegrenzt werden, um Doppelförderungen einzelner Tätigkeiten zu vermeiden. Auch die Abgrenzung der begünstigten von den nicht begünstigten Leistungen wird im Kontext der vorliegenden Evaluierung noch von Interesse sein.

Es liegt auf der Hand, dass eine klare Unterscheidung *zwischen* den beiden Begünstigungen anhand des Kriteriums „Wird üblicherweise von Haushaltsmitgliedern erledigt" bzw. „Wird üblicherweise von ausgebildeten Fachkräften erledigt" unmöglich ist. Zu unterschiedlich sind individuelle Geschicklichkeit bzw. das Selbstvertrauen der einzelnen Steuerbürger in der handwerklichen Hausarbeit. Wie wir noch sehen werden, ist diese Unterscheidung als Daumenregel jedoch sehr wertvoll für die Betrachtung der allgemeinen Ratio dieser Subventionen. Dennoch war der Gesetzgeber gut beraten, die Unterscheidung nicht zum expliziten Kriterium zu machen, sondern Reinigungs- und Pflegeleistungen auf der einen Seite, Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen auf der anderen Seite zu berücksichtigen — gleichgültig, ob sie gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushaltes oder durch Fachkräfte durchgeführt werden.

Gerade bei den Handwerkerleistungen kann dies nur noch mit einer enumerativen Lösung bewältigt werden, die nur durch das gemeinsame Band zusammengehalten wird, dass es sich nicht um Maßnahmen im Rahmen eines Neubaus und nicht um Maßnahmen handeln darf, die räumlich außerhalb von Haus und Garten stattfinden. Die konkrete Abgrenzung gegenüber den nicht begünstigten Leistungen erfolgt durch eine Auflistung der begünstigten Leistungen (nach BMF-Anwendungsschreiben vom 26.10.2007):

- Arbeiten an Innen- und Außenwänden,
- Arbeiten am Dach, an der Fassade, an Garagen, o.ä.,
- Reparatur oder Austausch von Fenstern und Türen,
- Streichen/Lackieren von Türen, Fenstern (innen und außen), Wandschränken, Heizkörpern und -rohren,
- Reparatur oder Austausch von Bodenbelägen (z.B. Teppichboden, Parkett, Fliesen),
- Reparatur, Wartung oder Austausch von Heizungsanlagen, Elektro-, Gas- und Wasserinstallationen,
- Modernisierung oder Austausch der Einbauküche,
- Modernisierung des Badezimmers,
- Reparatur und Wartung von Gegenständen *im Haushalt* des Steuerpflichtigen (z.B. Waschmaschine, Geschirrspüler, Herd, Fernseher, Personalcomputer und andere Gegenstände, die in der Hausratversicherung mitversichert werden können),
- Maßnahmen der Gartengestaltung,
- Pflasterarbeiten auf dem Wohngrundstück,
- Aufwendungen zur Überprüfung von Anlagen (z.B. Gebühr für den Schornsteinfeger oder für die Kontrolle von Blitzschutzanlagen),
- Handwerkliche Leistungen für Hausanschlüsse (z.B. Kabel für Strom oder Fernsehen), soweit die Aufwendungen die Zuleitungen zum Haus oder zur Wohnung

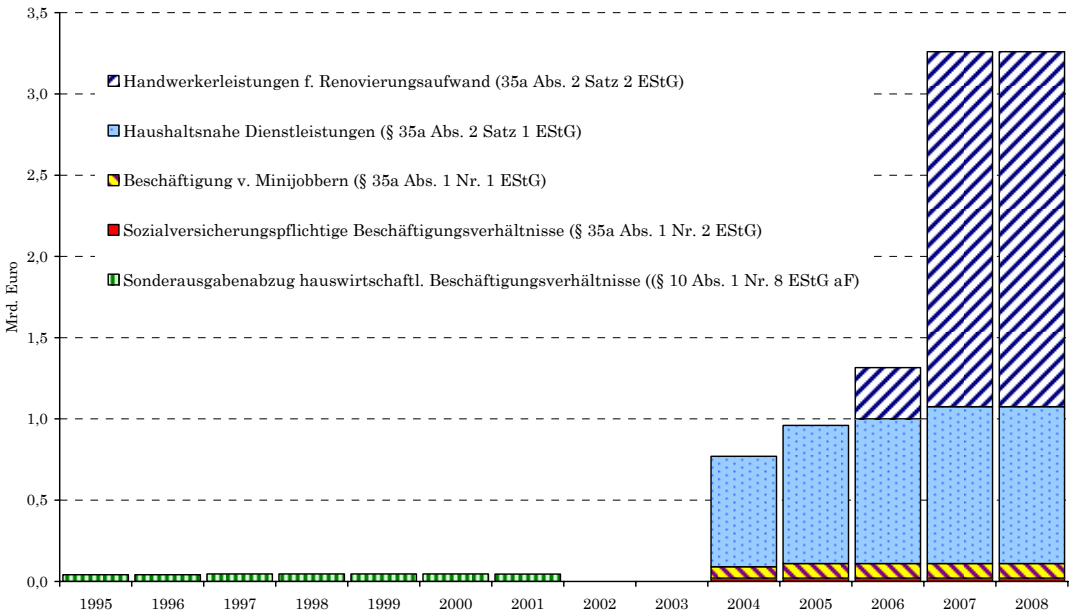
betreffen; Aufwendungen im Zusammenhang mit Zuleitungen, die sich auf öffentlichen Grundstücken befinden, sind nicht begünstigt.

Mit dem BMF-Anwendungsschreiben zum § 35a EStG vom 26. November 2006 wurde erstmals bestätigt, dass die Steuersubventionen für Handwerkerleistungen auch von Mieterhaushalten mit Blick auf deren Nebenkostenabrechnung in Anspruch genommen werden kann. Diese im Gesetzeswortlaut angelegte Interpretation wurde zum Teil mit einer gewissen Überraschung aufgenommen. Es kann auch durchaus bezweifelt werden, ob diese Auslegung vom Gesetzgeber so *gemeint* war.

Doch diese Frage sei dahingestellt. Offensichtlich ist, dass sich im Anschluss an dieses Schreiben eine fein differenzierte Ratgeberliteratur entwickelt hat zu dem Fragenkomplex, welche dieser Leistungen und der allgemeinen haushaltsnahen Dienstleistungen in welcher Form innerhalb von Wohneigentumsgemeinschaften bzw. zwischen Vermietern und Mietern verteilt werden können. Hierauf kann hier nicht im Detail eingegangen werden. Im Ergebnis ist allerdings zu erwarten, dass mittelfristig jeder steuerpflichtige Mieterhaushalt und jeder steuerpflichtige Haushalt mit partiellem Gemeinschaftseigentum an einer Immobilie – wie es bei Eigentumswohnungen die Regel ist - seine Nebenkostenabrechnung zu einem Teil über § 35a EStG abwickeln wird. Angesichts der Anzahl von allein rund 22 Millionen Mieterhaushalten in Deutschland (2006) ist offensichtlich, dass ein erheblicher administrativer Aufwand bei Steuerbürgern und –verwaltung entstehen wird.

# C. Umfang der Subventionen

Die verschiedenen Teilbegünstigungen des § 35a EStG sind noch nicht lange in Kraft, so dass Angaben zum fiskalischen Volumen der Begünstigung noch stark von Schätzungen und den dahinter stehenden Wirkungserwartungen beeinflusst sind. Bei der Betrachtung der aktuellen Volumina und Verteilung der Begünstigungen (Abbildung 1) wird sehr schnell deutlich, dass die Inanspruchnahme von hauhaltsnahen Handwerks- und Dienstleistungen massiv dominieren wird. Im 21. Subventionsbericht schätzt das BMF für das Jahr 2008 für § 35a EStG ein Gesamtvolumen von 3,26 Mrd. Euro. Davon entfallen 67 Prozent allein auf die Begünstigungen für Renovierungsaufwand; mit 2,185 Mrd. Euro wird damit § 35a Abs. 2 Satz 2 EStG zur zweitgrößten deutschen Steuersubvention nach der abgeschafften und in den Zahlungen degressiv auslaufenden Eigenheimzulage.




Quelle: BMF: 16.-21. Subventionsbericht; eigene Darstellung.

**Abbildung 1: Volumen der Steuervergünstigungen für haushaltsnahe Dienstleistungen und Renovierungsaufwand 1995-2008**

Auch die Begünstigung für allgemeine haushaltsnahe Dienstleistungen, die von Dritten bezogen werden (§ 35a Abs. 2 Satz 1 Halbsätze 1 und 2 EStG), wird für 2008 auf 965 Mio. Euro geschätzt, 30 Prozent des Gesamtvolumens von § 35a EStG. Damit würde diese Steuervergünstigung allein immerhin noch auf den zehnten Platz der größten Steuervergünstigungen kommen — wenn sie nicht als „Anlage 3-Regelung" von dieser Liste ausgeschlossen wäre.[7]

Demgegenüber fällt das Begünstigungsvolumen bei den haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen sehr niedrig aus. Bei der Beschäftigung von Minijobbern geht man aktuell von einem Steuerausfall von 90 Mio. Euro im Jahr aus (2,8% von § 35a), die regulär sozialversicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnisse bleiben bei rund 20 Mio. Euro (rund 0,6% von § 35a). Den haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen fällt damit in der Erwartung der Bundesregierung nur ein recht geringes Gewicht zu. Ihre Aufnahme in den Begünstigungskatalog von § 35a EStG dürfte sich damit vor allem aus dem — sehr berechtigten — Ansinnen erklären, alle schuldrechtlichen Konstruktionen der Erbringung von haushaltsnahen Dienstleistungen (ungefähr) gleich zu behandeln. Die Erwartung, dass private Haushalte auf Grundlage dieser Förderregel im größeren Ausmaße zu Arbeitgebern werden, wird aber offensichtlich nicht gehegt.

Angesichts der enttäuschenden Bilanz für das vorangegangene Steuerinstrument in diesem Bereich, den Sonderausgabenabzug für hauswirtschaftliche Beschäftigungsverhältnisse (§ 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG aF), ist eine nüchterne Erwartung auch durchaus angemessen. In Abbildung 1 sind die letzten Jahre des oft als „Dienstmädchenprivilegs"

7 Siehe Diskussion in Abschnitt A oben.

geschmähten Abzugs von der Bemessungsgrundlage geschildert, der ebenfalls die Privathaushalte als Arbeitgeber stärken sollte. Der Sonderausgabenabzug wurde in den Veranlagungszeiträumen von 1990 bis 2002 gewährt. Wie deutlich wird, kam seine Wirkung nicht über 45 Mio. Euro im Jahr hinaus (auch nicht in den Jahren vor 1995).

Diese recht kontinuierliche Entwicklung des Sonderausgabenabzugs ist aber auch der Tatsache geschuldet, dass in Abbildung 1 jeweils die jüngsten verfügbaren Volumenschätzungen aufgenommen sind. Der im Zwei-Jahres-Turnus erscheinende Subventionsbericht schildert jeweils vier Haushaltsjahre, womit jedes einzelne Jahr zweimal auftaucht. Betrachtet man nun beim Abzug für hauswirtschaftliche Beschäftigungsverhältnisse nicht die jüngeren, sondern jeweils die älteren Schätzungen, so kommt deutlich mehr Bewegung in das Volumen. So wurde ursprünglich (13. und 14. SB) für die Jahre 1990 bis 1994 jeweils mit Steuermindereinnahmen von 225 Mio. DM kalkuliert. Ab dem 15. Subventionsbericht wurden dann für die Zeit von 1993 bis 1996 nur noch 80 Mio. DM Mindereinnahmen geschätzt. Diese Schätzung wurde mit dem 16. SB für 1995 und 1996 bestätigt, für 1997 und 1998 wurde dann aber jeweils mit 330 Mio. DM Steuermindereinnahmen gerechnet. Diese Änderung kam zustande, da mit dem Veranlagungszeitraum der Sonderausgabenabzug von 12.000 auf 18.000 DM erweitert wurde und weil zugleich die Bedingungen der Inanspruchnahme erleichtert wurden. Dieser Wirkungsoptimismus hielt sich aber nicht lange. Der 17. SB (1999) schätzte für 1997-1998 jeweils nur 90 Mio. DM, *trotz* der Erweiterung und Verbesserung. Diese 90 Mio. DM (rd. 45 Mio. €) wurden dann als Schätzung bis zum letzten Jahr 2001 beibehalten.

Die Entwicklung dieser Schätzungen über die Jahre hinweg illustriert deutlich, dass Schätzungen des fiskalischen Volumens von Steuervergünstigungen — und das heißt natürlich auch, ihrer Akzeptanz und ihres Erfolges bei den Steuerzahlern — im Bereich der Leistungs- und Arbeitsnachfrage privater Haushalte mit erheblichen Unsicherheiten behaftet sein können. Gerade bei neuen oder aktuell reformierten Subventionen spielen die Wirkungserwartungen eine enorm große Rolle. Insofern sind auch die in Abbildung 1 dargestellten Volumina der aktuelle Maßnahmen noch mit großem Vorbehalt zu betrachten. Gerade bei neuen Subventionen für Handwerkerleistungen wird sich erst später herausstellen, ob das tatsächliche Volumen dem geschätzten ungefähr entspricht oder ob es deutlich höher oder niedriger ausfallen wird.

# D. Erfahrungen aus dem europäischen Ausland

Die staatliche Förderung haushaltsnaher Dienstleistungen wird bereits in einigen Ländern Europas praktiziert. Auf die Erfahrungen dieser Länder soll in Form eines knappen Überblicks eingegangen werden. Handwerkerleistungen für Reparaturarbeiten im Privathaushalt hingegen waren bislang in kaum einem anderen Staat steuerlich absetzbar, werden jedoch von einigen Ländern durch reduzierte Mehrwertsteuersätze gefördert.

Durch die Richtlinie 1999/85/EG wurde den EU-Mitgliedstaaten im Oktober 1999 die Möglichkeit eingeräumt, auf arbeitsintensive Dienstleistungen (sowohl haushaltsnahe Dienstleistungen als auch Reparaturarbeiten) versuchsweise einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz anzuwenden.[8] Die Erfahrungen der Mitgliedstaaten wurden 2003 in einem Bericht der Kommission evaluiert. Die Kommission konnte zu diesem Zeitpunkt keine haltbaren Beweise dafür finden, dass die Reduzierung der Mehrwertsteuersätze zu einem Anstieg der Beschäftigung geführt hat. Dies bestätigt eine Studie von *Copenhagen Economics*, die die gleiche Thematik behandelt. Dort wird jedoch darauf hingewiesen, dass Firmen, die wissen, dass die reduzierte Mehrwertsteuer nur temporär eingeführt wird, ihre Produktionskapazität nicht ausweiten würden, sofern dies zeit- und kostenintensiv ist (Copenhagen Economics 2007). Den Preiserhebungen der Mitgliedstaaten zufolge wurde die Mehrwertsteuerreduktion weiterhin nie in vollem Umfang auf die Verbraucherpreise überwälzt. Das heißt, ein Teil der Steuersatzsenkung erhöht die Gewinnspanne der Dienstleister (KOM 2003). Auch die erfolgreiche Eindämmung der Schattenwirtschaft, die als zweites Ziel der experimentellen Reduzierung des Mehrwertsteuersatzes galt, konnte anhand der Erfahrungen der Mitgliedstaaten nicht bestätigt werden (KOM 2003).

*Maßnahme 1: Steuervergünstigung für haushaltsnahe Dienstleistungen (2003) und Erweiterung der Förderung im Bereich der Pflegeleistungen (2006)*

In *Schweden* können private Haushalte 50% der Ausgaben für haushaltsnahe Dienstleistungen bis zu einem Maximalbetrag von ca. 10.900 € pro Person steuerlich geltend machen. Voraussetzung ist, dass der Dienstleistungsanbieter als Unternehmen steuerlich erfasst und nicht eng mit dem Dienstleistungsnehmer verwandt ist. Der Unterschied zum deutschen Modell liegt darin, dass die Leistung von der Bemessungsgrundlage und nicht von der Steuerzahllast abzugsfähig ist. Bei einem Einkommensteuersatz von 40% entspricht die steuerliche Förderung in der Höhe dem deutschen System (20% des Wertes der Dienstleistung werden erstattet), jedoch ist der jährlich maximale Rückerstattungsbetrag in Schweden deutlich höher. Evaluationen zum Erfolg der Maßnahme gibt es noch nicht, da die steuerliche Vergünstigung erst Mitte 2007 eingeführt wurde. Die schwedische Regierung rechnet jedoch mit einem Anstieg der Nachfrage um 25% und plant bereits eine Erweiterung für 2008 (*Eichhorst* 2007).

Im Rahmen des 1994 eingeführten HomeService Programms werden in *Dänemark* staatliche Zuschüsse an Unternehmen, die haushaltsbezogene Dienstleistungen anbieten, gewährt. 1997 wurde das bestehende System dahingehend geändert, dass Haushalten die direkte Subvention nicht mehr pro in Anspruch genommene Stunde, sondern als

---

8 In Deutschland wäre die Einführung eines ermäßigten Steuersatzes auf diese Dienstleistungen EU-rechtlich derzeit nicht möglich, da kein entsprechender Antrag auf Teilnahme an dem Experiment „Arbeitsintensive Dienstleistungen" gestellt wurde. Die Finanzminister der EU haben die Geltungsdauer des Experiments bis zum 31.12.2010 verlängert, interessierte Mitgliedstaaten hätten bis zum 31.03.2006 einen entsprechenden Antrag auf Teilnahme an dem Experiment stellen müssen. Aus Zweifel an der Wirksamkeit dieser Steuervergünstigungen hat die Bundesregierung davon abgesehen, an dem Experiment teilzunehmen.

prozentualer Zuschuss zur Gesamtrechnung gewährt wurde, um die Produktivität in den Vordergrund zu stellen (Copenhagen Economics 2007). Bis 2004 subventionierte der Staat ca. 50% der Kosten pro Dienstleistungsstunde. 1998 nutzte im Durchschnitt jeder achte Haushalt das Förderprogramm. Eine Gesetzesreform im Jahr 2004 schränkte das Programm stark ein – der Lohnkostenzuschuss wurde auf 40% und pro Firma auf maximal ca. 800 € pro Quartal reduziert; die Art der geförderten Dienstleistungen umfasste nur noch Reinigungsarbeiten; Familien mit Kindern sowie Menschen unter 65 Jahren wurden vom Programm ausgeschlossen. Die Zahl der registrierten Dienstleistungsanbieter hat sich seitdem fast halbiert, Subventionen sind von ca. 94 Mio. € (2000) auf rund 11 Mio. € jährlich geschrumpft (*Eichhorst* 2007). Statt einer groß angelegten staatlichen Förderung im Rahmen des HomeService Programms werden seit 2004 andere Instrumente zur Bekämpfung der Schwarzarbeit herangezogen. Unter dem Motto „Fair play" versucht die dänische Regierung die Schwarzarbeit durch stärkere Kontrollmaßnahmen, Kampagnen zur Aufklärung über die Auswirkungen von Schwarzarbeit und durch Reformen, die die Entdeckung und Bestrafung illegaler Arbeit erleichtern, in den Griff zu bekommen.[9] Gleichzeitig hat die *Family and Work Commission* im Mai 2007 vorgeschlagen, das HomeService Programm für Familien mit Kindern unter 14 Jahren wieder zu erweitern, um eine bessere Vereinbarkeit von Familie und Beruf zu ermöglichen (*Eichhorst* 2007).

In *Frankreich* wird als Instrument zur Bekämpfung von Schwarzarbeit und Steigerung der Beschäftigung der „*Chèque emploi service universel*" (CESU) genutzt. Der Nutzer der Dienstleistung bekommt ein Scheckheft von der Bank, welches er für die Bezahlung haushaltsnaher Dienstleistungen verwendet. Zu jedem Scheck gibt es einen Vordruck, der inklusive Name und Versicherungsnummer des Beschäftigten an die nationale Clearinginstitution geschickt wird, die daraufhin die Sozialbeiträge vom Konto des Kunden einzieht. Bis zu einer Höchstgrenze von 12.000 € kann der Haushalt 50% der Kosten für die in Anspruch genommenen Dienstleistungen von der Einkommensteuer absetzen, so dass sich das zu versteuernde Einkommen um max. 6.000 € reduziert (entspricht in etwa den Sozialabgaben). Eine zweite Funktion des CESU besteht in der Möglichkeit, dass Firmen ihren Angestellten nicht-monetäre Vorteile in Form von CESU-Gutscheinen gewähren, die den Firmen Steuergutschriften in Höhe von 25% der Zahlungen bis zu einer Maximalhöhe von 500.000 € pro Jahr bringen (*Eichhorst* 2007). Förderungsfähig sind ausnahmslos sozialversicherungspflichtige Beschäftigungsverhältnisse. Neben Pflege- und Betreuungsleistungen für pflegebedürftige Personen (ausgenommen Gesundheitsdienstleistungen) und Kinder werden auch „leichte" Haushaltsdienstleistungen in die Förderung einbezogen (*Steidle* 2007). Zusätzlich zu diesem System hat Frankreich auch einen reduzierten Mehrwertsteuersatz für die Reinigung von Fenstern und für häusliche Pflegedienstleistungen (KOM 2003).

Zu den Zielen des *belgischen Dienstleistungsgutscheins* gehören unter anderem die Schaffung neuer Jobs (insbesondere für Geringqualifizierte), die Bekämpfung von

[9] European Employment Observatory, Denmark (2007), S.7-9.

Schwarzarbeit und eine verbesserte Work-Life Balance für private Haushalte. Nachfrager der Dienstleistungsschecks sind hauptsächlich berufstätige Paare und Rentner (*Peeters/Gevers* 2006). Private Haushalte, die die subventionierten Dienstleistungsschecks in Anspruch nehmen, zahlen einen fixen Wert von 6,70 € pro Stunde, eine 30%ige Steuerermäßigung (von der Steuerzahllast) führt für den Haushalt zu Nettokosten von 4,69 €. Der Staat schießt weitere 13,30 € hinzu. Von der Förderung ausgeschlossen sind direkte Beschäftigungsverhältnisse, die Gutscheine können nur bei registrierten Agenturen eingelöst werden (*Eichhorst* 2007). Das für 2007 angestrebte Ziel von 25.000 Beschäftigungsverhältnissen war Ende 2005 bereits erreicht, zu diesem Zeitpunkt waren knapp 29.000 Beschäftigte im Gutscheinsystem tätig (*Peeters/Gevers* 2006).

*Maßnahme 2: Steuervergünstigung für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen (2006)*

In der Europäischen Union gibt es eine Reihe von Staaten, die für einen befristeten Zeitraum eine reduzierte Mehrwertsteuer auf spezifische, arbeitsintensive Güter eingeführt haben. Belgien, Spanien, Frankreich, Italien, Niederlande, Polen und England fördern über den Weg der reduzierten Mehrwertsteuer auch die Renovierung und Reparatur von Privatwohnungen (KOM 2003).

Eine Einkommensteuervergünstigung für Bauarbeiten an Wohnungen, die der Stabilisierung der Baubranche dienen sollte, wurde in den neunziger Jahren in *Schweden* eingeführt. Diese war letztmalig von 2004 bis 2005 in Kraft. Evaluationen wiesen auf eine Bewegung vom informellen in den formellen Sektor hin. Beschäftigungseffekte ließen sich nicht klar beziffern, waren aber möglicherweise positiv (*Eichhorst* 2007). Die Diskussion in diesem Bereich ist wieder aktuell. Laut Angaben der OECD zieht die Regierung in Erwägung, Kosten für Restaurants, Reparaturen von Haushaltsgeräten, Catering, Friseurleistungen und ähnliche Sektoren, in denen Eigenverrichtung oder Schwarzarbeit relevante Alternativen darstellen, zu etwa 10% zu subventionieren.[10]

# E. Bewertung der Fördermaßnahmen

## E.1. Gründe für staatliches Eingreifen

### E.1.1. Ökonomische und steuersystematische Grundfragen

Bevor wir im nächsten Abschnitt E.1.2. die konkreten, politischen Ziele der Steuerzuschüsse des § 35a EStG betrachten, sollen zunächst einige ökonomische und steuersys-

[10] OECD Economic Surveys: Sweden (2007), S.74.

tematische Grundfragen diskutiert werden. Dieser kleine Umweg zu den Grundlagen ist hier notwendig, weil eine der zentralen ökonomischen Rechtfertigungen für eine steuerliche Begünstigung haushaltsnaher Dienstleistungen nicht im politischen Zielkanon von §35a EStG auftaucht. Es geht hier nämlich nicht nur um das Verhältnis von Schwarzarbeit zu legaler, „weißer" Arbeit. Ökonomisch betrachtet handelt es sich um ein „Dreiecksverhältnis", bei dem die Hausarbeit als dritter Faktor hinzukommt. Weil diese Perspektive u.E. notwendig ist, die Ratio der gesamten Maßnahme zu erfassen, muss kurz in die Steuertheorie eingetaucht werden.

Eine steuersystematische Betrachtung der Schwarzarbeit liegt natürlich in dem Steuer- und Abgabenkeil, der Brutto- und Nettoerträge der Arbeit auseinander treibt. Ohne Steuern und Abgaben auf Arbeit und Konsum gäbe es keinen monetären Unterschied zwischen Schwarzarbeit und „weißer", legaler Arbeit. Dies müsste nicht zwingend zu einer vollständigen Abschaffung der Schwarzarbeit führen, da diese noch andere Gründe haben kann, z.B. gleichzeitigen Transferbezug oder fehlende formale Voraussetzungen (Gesellen- oder Meisterbrief etc.).

Einen solchen Grenzfall – keine Steuern und Abgaben – gibt es in der Regel nicht, denn Staatsfinanzierung nur aus anderen Quellen (Kopfsteuer, Erbschaftsteuer, Grundsteuer etc.) ist zumindest in „normalen" OECD-Wirtschaften ohne nennenswerte staatliche Einkommen aus Bodenschätzen nicht vorstellbar. Der Aufkommenszweck der Besteuerung darf in unserer Betrachtung nie aus dem Blick verloren werden. Hier gilt das Paradigma der Optimalsteuertheorie, ein erforderliches Aufkommen mit möglichst wenigen verzerrenden Anreizen zu erhalten — im Wissen, dass verzerrungsfreie Besteuerung nicht praktikabel ist. Aber auch wenn auf Zwangsabgaben auf Einkommen und Konsum natürlich nicht verzichtet werden kann, gilt gleichwohl in der marginalen Betrachtung: Je größer der Steuerkeil, desto mehr Anreiz zur Steuerumgehung.[11]

Die primäre illegale Form der Steuervermeidung ist die *Schwarzarbeit*. Das primäre finanzpolitische Problem aus der Schwarzarbeit ist das fehlende Steueraufkommen, das anderweitig finanziert werden muss. Dies ist in erster Linie ein Problem der horizontalen Gerechtigkeit; Gleiches wird ungleich behandelt. Auch die staatsbürgerliche Gleichbehandlung ist verletzt.[12] Allokativ problematisch wird durch Schwarzarbeit bedingte Steuerhinterziehung dort, wo die zum Ersatz des hinterzogenen Aufkommens genutzten Steuern verzerrender sind, als diejenigen, die hinterzogen wurden.[13] Ob dies der Fall ist, kann nicht allgemein beantwortet werden.

Die ökonomischen Probleme, die mit dem Steuerkeil einhergehen, beschränken sich nicht auf die Besteuerung. Eine zentrale Voraussetzung für eine ausgewogene Allokation ist der Einsatz der Produktionsfaktoren dort, wo ihre Grenzproduktivität am höchs-

---

11 Im Folgenden wird des Öfteren kurz vom „Steuerkeil" gesprochen, wir fassen damit aber i.d.R. aber Steuern und andere Zwangsabgaben (insbes. pflichtige Sozialversicherungsbeiträge) zusammen.

12 Wenn man dem Verhältnis zwischen Staat und Bürger eine eigene Qualität zubilligen will, getrennt vom direkten interpersonellen Verhältnis der Bürger untereinander.

13 Will man die Erkenntnisse der Optimalsteuertheorie, vor allem die Ramsey-Regel, unmittelbar auf die Praxis übertragen, muss man diese Aussage in Zweifel ziehen.

ten ist. Wenn die Besteuerung einen Anreiz setzt, dass Arbeit nicht dort eingesetzt wird, wo sie am produktivsten ist, bleibt eine Volkswirtschaft mitunter deutlich unter ihren Möglichkeiten. Dies ist bei der Besteuerung von Einkommen im herkömmlichen Sinne die beinahe unvermeidliche Folge, denn Haushalte beziehen regulär zwei Arten von Einkommen: Monetäre, regelmäßig steuerpflichtige Einkommen und Naturaleinkommen, die zumeist nicht besteuert werden. In der vorliegenden Untersuchung sind vor allem das Naturaleinkommen und der Nutzen aus der *Hausarbeit* wichtig.

Dass Haushaltsarbeit ein wichtiger Bestandteil der gesamtwirtschaftlichen Leistung ist, steht außer Zweifel. Sie ist allerdings schwer zu messen. „Sehen wir nun, in welche seltsamen Irrtümer und Widersprüche die Schule verfallen ist, indem sie den bloß materiellen Reichtum oder den Tauschwert zum Gegenstand ihrer Forschung machte […]. Wer Schweine erzieht, ist nach ihr ein produktives, wer Menschen erzieht, ein unproduktives Mitglied der Gesellschaft." So wies schon *Friedrich List* (1841) pointiert auf das Messproblem der Haushaltsproduktion und dessen Folgen hin. Die Rolle der Haushaltsproduktion hat im Zuge der weiteren Industrialisierung und dann mit dem allmählichen Entstehen der Dienstleistungsgesellschaft an Gewicht verloren. Auch in der Volkswirtschaftslehre werden Haushalte in der Regel oft vereinfachend als Ort des Konsums und der Freizeit gesehen, während ihre Rolle als Leistungsproduzenten mit Einsatz von Arbeit und eigenem Kapital nur selten diskutiert wird. Erste Grundlagen zu einer ökonomischen Theorie der Haushaltsproduktion wurden allerdings schon früh gelegt. *Margaret Reid* (1934) schlug die eine bis heute viel genutzte und in unserem Zusammenhang sehr nützliche Unterscheidung vor, wann eine Tätigkeit im Haushalt als produktiv gelten könne (in Abgrenzung zu Freizeitaktivitäten und Konsum), das Drittperson-Kriterium: Wenn eine Tätigkeit an einen bezahlten Beschäftigten (oder an eine Maschine) delegiert werden kann, zählt sie zur Sphäre der Haushaltsproduktion. Mit der weiteren Entwicklung der „Neuen Theorie der Haushaltsproduktion" (*Becker*, 1965, ders. 1981) ist nun aber das Feld bereitet, das Zusammenspiel von haushaltsnaher legaler Arbeit, Schwarzarbeit und Hausarbeit zu betrachten.[14]

Dieses „Dreiecksverhältnis" selbst wird in der ökonomischen Analyse nur sehr selten thematisiert, während es jeweils umfangreiche Literatur zum Verhältnis von Haushaltsproduktion und marktlicher Produktion einerseits, und zum Verhältnis von legaler zur Schattenwirtschaft andererseits gibt. Lediglich *Strand* (2005) integriert die drei in einem formalen Modell. Um der Praxisnähe willen, soll die Darstellung hier sehr viel einfacher gehalten werden.

Die Betrachtung startet bei einem beispielhaften Haushalt, der seine Produktionsaktivitäten auf das Erwirtschaften von Markteinkommen durch Erwerbsarbeit und von Naturaleinkommen durch Hausarbeit aufteilt. Im durch Besteuerung unverzerrten Ausgangszustand ist die gleichgewichtige, einkommensoptimale Situation erreicht,

---

[14] Wobei in der Literatur häufig ein anderer Aspekt dieser Frage im Mittelpunkt steht, nämlich ob das Individuum oder der Haushalt die Steuereinheit der Einkommensteuer sein soll (*Piggott/Whalley* (1996), *Kleven/Kreiner* (2007). Im Zusammenhang mit dem Naturaleinkommen aus Hausarbeit wurde diese Frage auch von juristischer Seite diskutiert; vgl. *McIntrye/Oldman* (1977) und die dort zitierte Literatur.

wenn sich in beiden Tätigkeitsbereichen die marginale Arbeitsproduktivität gleicht. So wird eine Person, die aufgrund ihrer Fähigkeiten am Arbeitsmarkt sehr produktiv, im häuslichen Bereich aber eher ungeschickt ist, die Hausarbeit weitestgehend bei „Profis" zu kaufen suchen, ihre eigene produktive Zeit aber einkommensteigernd weitestgehend am Markt einsetzen. Sind die Talente anders gelagert, wird die Optimierung entsprechend anders verlaufen. Eine optimale Situation ist erreicht, wenn alle ihre Arbeitskraft dort einsetzen, wo ihre komparativen Vorteile liegen; m.a.W. wenn jeder das tut, was er am besten kann. Auch gesamtwirtschaftlich ist diese Situation optimal, weil Arbeit dort eingesetzt wird, wo ihre Produktivität am höchsten ist.

Zu Illustration der Einführung von Steuern und Abgaben in diesem Modell (und dem entstehenden Raum auch für Schwarzarbeit) greifen wir auf eine Formulierung des Steuerkeils aus der Umsatzsteuerstudie von *Copenhagen Economics* für die Europäische Kommission zurück.[15] Der Steuerkeil wird dargestellt als eine Verhältniszahl, die anzeigt, wie viele Stunden man selbst arbeiten muss, um sich eine Stunde Arbeit einer anderen Person „am Markt" einkaufen zu können. Der Einfachheit halber sei angenommen, der Netto-Stundenlohn beider Personen sei gleich, dann ist der Steuerkeil $\omega$ in einfacher Form:

$$\omega = \frac{(1+\tau_S)(1+vat)}{(1-\tau_D)}.$$

Dabei bezeichnet $\tau$ den Grenzsteuer- und Abgabensatz auf Arbeit, $vat$ den anzuwendenden Umsatzsteuersatz. Der Grenzabgabensatz aus Einkommensteuer und Sozialversicherungsbeiträgen ist in zweifacher Ausführung dargestellt: Im Nenner als der Grenzabgabensatz der *eigenen* Arbeit des Nachfragers haushaltsnaher Dienstleistungen $\tau_D$. Im individuellen Kalkül zählt nur die Grenzbelastung der eigenen Arbeit, erfasst sind nur Steuern und Arbeitnehmeranteil der pflichtigen Sozialabgaben. Will man dagegen haushaltsnahe Dienstleistungen am Markt einkaufen, so muss die ganze Steuer- und Abgabenbelastung mitbezahlt werden, inklusive der Arbeitgeberanteile. Hier wird der Grenzabgabensatz $\tau_S$ genutzt.

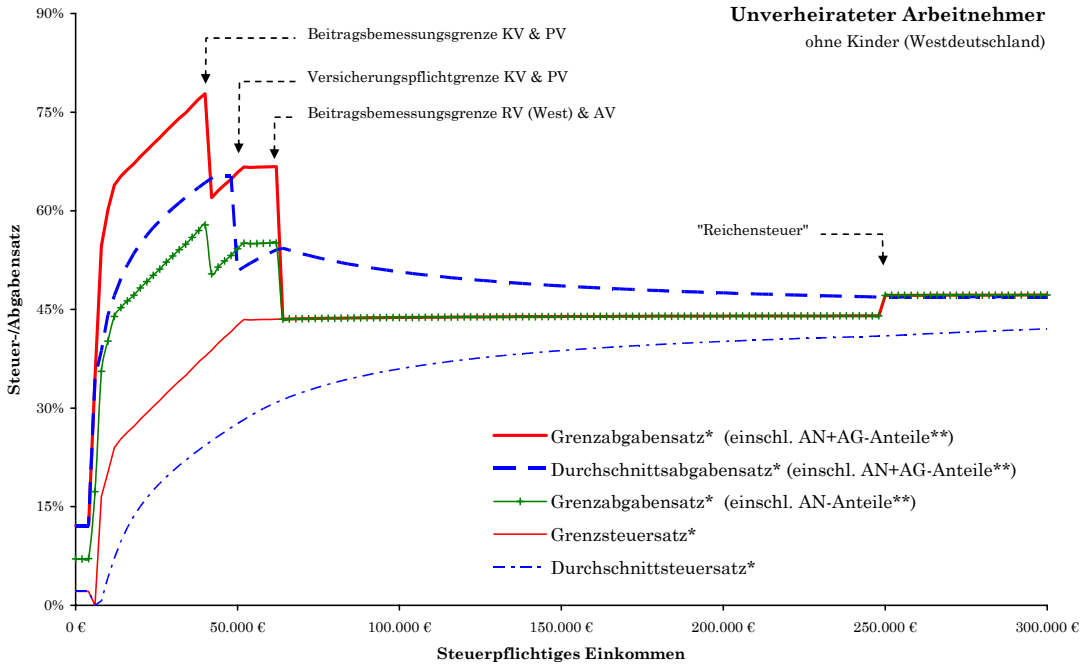
In der steuerlosen Referenzsituation wäre $\omega = 1$; im Beispielfall müsste das Individuum genau eine Stunde arbeiten, um eine Stunde haushaltsnaher Dienstleistungen von außen einkaufen zu können. Wenn die Löhne dem Grenzprodukt der Arbeit entsprechen, kennzeichnet dies eine gleichgewichtige Situation, wie oben gezeigt.

Je höher nun die Steuern und Abgaben, desto größer der Steuerkeil $\omega$. Je mehr Stunden man aber selbst arbeiten muss, um sich eine Stunde externer Arbeit leisten zu können, desto größer ist der Anreiz, diese Arbeit selbst zu erledigen oder Schwarzarbeit zu engagieren. Damit kommt es nicht nur zu legaler illegaler Steuervermeidung, allokativ wahrscheinlich bedeutsamer ist die Verzerrung der Produktionstätigkeiten, weil Personen Tätigkeiten verrichten, bei denen sie weniger produktiv sind. Diese Zeit fehlt für die Arbeit, wo die individuelle Produktivität am höchsten ist. Aus dieser

---

15 Vgl. *Copenhagen Economics* (2007), S. 22. Dort allerdings ohne explizite Berücksichtigung der Einkommensteuer und Sozialabgaben bei Leistungsbezug am Markt.

Perspektive sind also Maßnahmen, die den Steuerkeil verringern, tendenziell dazu geeignet, einen Produktivitätsfortschritt in der Volkswirtschaft zu bewirken. Im Folgenden soll der Steuerkeil $\omega$ beispielhaft für die alternativen Erbringungsformen häuslicher Leistungen berechnet werden. In Abbildung 2 sind dazu zunächst einmal die Grenz- und Durchschnittsabgabensätze für abhängig Beschäftigte in Deutschland dargestellt.




* Inkl. Solidarzuschlag; ohne Kirchensteuer. ** Ohne gesetzl. Unfallversicherung (rd. 1,4%).

**Abbildung 2: Grenz- und Durchschnittsabgabensätze für abhängig Beschäftigte**

Am Beispiel eines unverheirateten Arbeitnehmers ohne Kinder sind neben dem reinen Grenzsteuersatz und den beiden Grenzabgabensätzen $\tau_D$ (inkl. AN-Anteile) und $\tau_S$ (inkl. AN+AG-Anteile) zur Illustration auch noch der reine Durchschnittsteuersatz und der beschäftigungsrelevante Durchschnittsabgabensatz inklusive der Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteile dargestellt. Es wird deutlich, dass die hier relevanten Grenzabgabensätze im Bereich der „Normalverdiener“ vor und bei der Beitragsbemessungsgrenze von Kranken- und Pflegeversicherung in Deutschland sehr schnell recht hoch steigen.

Sobald Grenzsteuersätze vorliegen, die größer als Null sind, können vier Erbringungsmodi von haushaltsnahen Arbeiten unterschieden werden:

„Weiße Arbeit“ (mit externem Dienstleister): $\omega_{W,M} = \frac{(1+\tau_S)(1+vat)}{(1-\tau_D)}$

„Weiße Arbeit“ (Beschäftigungsverhältnis): $\omega_{W,E} = \frac{(1+\tau_S)}{(1-\tau_D)}$

Schwarzarbeit: $\omega_B = \frac{1}{(1-\tau_D)}$

Hausarbeit („Grüne Arbeit“): $\omega_G = \frac{1}{(1-\tau_D)}$

Wie deutlich wird, ist der Steuerkeil bei Schwarzarbeit und Eigenarbeit im Hause am niedrigsten und gleich groß.[16] Damit wird deutlich, warum im Bereich der häuslichen Dienstleistungen nicht über Schwarzarbeit gesprochen werden kann, ohne zugleich über Haushaltsproduktion zu sprechen.

Zur Illustration wurden die Steuerkeile für vier unterschiedliche Konstellationen berechnet, wobei wir uns jeweils auf den in Abbildung 2 dargestellten, rechnerisch einfachen Fall von Einpersonenhaushalten als Anbieter und Nachfrager von haushaltsnahen Dienstleistungen beziehen:

Fall I: Haushalt mit Bruttoeinkommen von 20.000 € p.a. erwirbt haushaltsnahe Leistungen von Minijobber.

Fall II: Haushalt mit Bruttoeinkommen von 40.000 € p.a. erwirbt haushaltsnahe Leistungen von Minijobber.

Fall III: Haushalt mit Bruttoeinkommen von 20.000 € p.a. erwirbt haushaltsnahe Leistungen von Haushalt mit Bruttoeinkommen von 20.000 €.

Fall IV: Haushalt mit Bruttoeinkommen von 40.000 € p.a. erwirbt haushaltsnahe Leistungen von Haushalt mit Bruttoeinkommen von 20.000 €.

Tabelle 1 stellt illustrative Steuerkeile für die unterschiedlichen Erbringungsmodi von haushaltsnahen Dienstleistungen dar.

[16] Diese Gleichsetzung ist allerdings insofern vereinfachend als implizit unterstellt wird, dass das Entdeckungsrisiko hier gleich Null ist. Es trifft empirisch zu, dass das Entdeckungsrisiko in Privathaushalten sehr niedrig ist und unter den anderen Branchen liegt, nicht zuletzt weil die behördlichen Kontrollrechte hier sehr viel schwächer sind (Vgl. *Boockmann/Rincke*, 2005, S. 17). Wenn aber das Entdeckungsrisiko größer Null ist, versteuert sich die Schwarzarbeit gegenüber der Hausarbeit um die mit dem Entdeckungsrisiko multiplizierte Grenzstrafe.

**Tabelle 1: Beispielhafte Steuerkeile für unterschiedliche Erbringungsmodi von haushaltsnahen Dienstleistungen**

| Fall I - IV | I | II | III | IV |
|---|---|---|---|---|
| Grenzabgabensatz $\tau_D$ | 48% | 58% | 48% | 58% |
| Grenzabgabensatz $\tau_S$ | 12% | 12% | 68% | 68% |
| USt-Satz $vat$ | 19% | 19% | 19% | 19% |
| $\omega_{W,M}$ (Weiß, extern) | **2,6** | **3,2** | **3,9** | **4,7** |
| $\omega_{W,E}$ (Weiß, angestellt) | **2,2** | **2,7** | **3,3** | **4,0** |
| $\omega_B$ (Schwarzarbeit) | **1,9** | **2,4** | **1,9** | **2,4** |
| $\omega_G$ (Hausarbeit) | **1,9** | **2,4** | **1,9** | **2,4** |

* Unverheirateter Arbeitnehmer ohne Kinder (vgl. Abbildung 2).

Das Beispiel lässt zwei wichtige Schlussfolgerungen zu: Zum einen wird deutlich, wie groß die „Grundverzerrung" ist, die das Steuer- und Abgabensystem errichtet, da die Hausarbeit nicht versteuert werden kann. Im Gegensatz zu anderen Arten des Naturaleinkommens - wie dem in Schweden, der Schweiz und den Niederlanden versteuerten geldwerten Vorteil der selbst genutzten Wohnung - steht eine Besteuerung des durch Haushaltsproduktion geschaffenen Naturaleinkommens explizit nirgends auf der politischen Agenda.[17] Doch auch wenn die Abschaffung dieser Grundverzerrung an der Wurzel nicht gefordert wird, ist ihre Wirkung auf die Arbeitsallokation nicht zu leugnen. Die schon bei vergleichsweise mäßigen Einkommen sehr hohen Grenzbelastungen aus Steuern und vor allem aus Sozialversicherungsbeiträgen bewirken, dass ein gesamtwirtschaftlich ineffizientes Ausmaß von Hausarbeit durch Menschen erbracht wird, deren Fähigkeiten anderswo besser eingesetzt wären. Wie deutlich wird, bietet die Schwarzarbeit den Haushalten hier auch keinen Ausweg – zumindest aber eine „konkurrenzfähige Alternative". Der einzige Weg, die Grundverzerrung zu mildern, bestünde in einer signifikanten Senkung der Grenzabgabensätze, vor allem im Bereich der sozialen Sicherung.

Zudem wird deutlich, dass die „weiße Arbeit" gegenüber Haus- und Schwarzarbeit genau dort nicht so viel schlechter dasteht, wo die Grenzabgabensätze sehr niedrig liegen, nämlich bei den Minijobbern. Demgegenüber wachsen die Steuerkeile noch einmal deutlich, wenn die „eingekaufte" haushaltsnahe Dienstleistung durch regulär sozialversicherungspflichtige Beschäftigte erbracht wird. Naturgemäß wächst der Steuerkeil noch einmal an, wenn die externe Leistung durch eine eigenständige Firma bzw. eine Dienstleistungsagentur erbracht wird, so dass zusätzlich Umsatzsteuer erhoben wird.

---

17 Die oftmals geforderte Abschaffung des Ehegattensplittings oder dessen Einschränkung (Stichwort: Realsplitting) würde zumindest bei verheirateten Steuerzahlern mit einem hauptverdienenden Partner und einem stärker hauswirtschaftlichen tätigen Partner indirekt zu einer Mitbesteuerung dieser Naturaleinkommen führen.

Auf dieser ökonomischen Grundlage soll die weitere Betrachtung erfolgen. Wie deutlich geworden ist, liegen die zentralen Ursachen für das Entstehen der Schwarzarbeit und die analoge Überproduktion im Bereich der eigengeleisteten Hausarbeiten in der Besteuerung begründet. Eine steuerliche Herangehensweise zur Milderung oder partiellen Lösung des Problems liegt also a priori nicht fern. Natürlich können Maßnahmen nicht nur anhand ihres Beitrags zur Reduzierung des Steuerkeils bewertet werden. Der Aufkommenszweck der Besteuerung darf in unserer Betrachtung nie aus dem Blick verloren werden. Ein erforderliches Aufkommen ist mit möglichst wenigen verzerrenden Anreizen zu erhalten — im Wissen, dass verzerrungsfreie Besteuerung nicht praktikabel ist. Auf Zwangsabgaben auf Einkommen und Konsum kann also nicht verzichtet werden – aber zugleich erfordert der Aufkommenszweck nicht unbedingt höchste *Grenz*steuerbelastungen gerade bei den gegenüber Schwarz- und Eigenarbeit besonders anfälligen Leistungen.

### E.1.2. Die Ziele der betrachteten Steuervergünstigungen und ihre ökonomische Rechtfertigung

Die erste der zu bewertenden Steuervergünstigungen betrifft die Förderung haushaltsnaher Beschäftigungen und Dienstleistungen. Diese soll zur Reduzierung der Arbeitslosigkeit führen und Anreize zur Überführung von Schwarzarbeit in reguläre Beschäftigung bieten. Ziel der Maßnahme ist es weiterhin, dass durch die Legalisierung der Beschäftigung im Privathaushalt der Zugang zum gesamten Leistungsspektrum der gesetzlichen Rentenversicherung erreicht wird und außerdem die gesellschaftliche Anerkennung von Beschäftigungen in Haushalten steigt (Bundestagsdrucksache 15/395). Die seit 2006 besondere steuerliche Behandlung von Pflegefällen hat zum Ziel, dass gepflegte oder betreute Personen so lange wie möglich in ihrer gewohnten Umgebung bleiben können.

Die steuerliche Begünstigung der Inanspruchnahme handwerklicher Tätigkeiten dient laut Gesetzesentwurf zur Förderung von Wachstum und Beschäftigung (Deutscher Bundestag 16/643), der Stärkung von Handwerk und Mittelstand sowie der Bekämpfung der Schwarzarbeit (21. Subventionsbericht).

**Tabelle 2: Offizielle Zielsetzungen der Steuervergünstigungen**

| Ziele | | *Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und Dienstleistungen* | *Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen* |
|---|---|---|---|
| **1.** | **Wachstum und Beschäftigung** | Reduzierung der Arbeitslosigkeit | Stärkung von Handwerk und Mittelstand |
| **2.** | **Reduzierung der Schwarzarbeit** | Überführung von Schwarzarbeit in legale Beschäftigung | Bekämpfung der Schwarzarbeit |
| **3.** | **Häusliche Pflege und Betreuung fördern** | Gepflegte oder betreute Personen sollen so lange wie möglich in ihrer gewohnten Umgebung bleiben können | — |
| **4.** | **Gesellschaftliche Anerkennung steigern** | Anerkennung von Beschäftigungen im Haushalt steigern | — |

## 1. Wachstum und Beschäftigung

*Reduzierung der Arbeitslosigkeit durch Förderung des Einkaufs haushaltsnaher Tätigkeiten*

Die steuerliche Ungleichbewertung der Inanspruchnahme von externer legaler Arbeit gegenüber der Eigenverrichtung bzw. Schwarzarbeit haushaltsnaher Tätigkeiten führt zu einer Verzerrung, die zu einer – im Vergleich zu einer unverzerrten Situation ohne Steuern – zu geringen Nachfrage nach haushaltsnahen Dienstleistungen führt (vgl. E.1.1). Diese Tatsache rechtfertigt einen staatlichen Eingriff, der dazu beiträgt, die bestehende Verzerrung zu mindern. Eine zweite Rechtfertigung liegt in der Tatsache begründet, dass die Hoffnung besteht, mit Hilfe der Maßnahme insbesondere die Arbeitslosigkeit im Bereich gering qualifizierter Arbeit zu reduzieren.

Nach Ansicht vieler Ökonomen (*Sinn* et al. 2007) bildet die hohe prozentuale Anrechnung des hinzuverdienten Einkommens auf den staatlichen Transfer einen negativen Anreiz für Transferempfänger, eine reguläre Beschäftigung aufzunehmen. Daraus resultieren seitens der Arbeitsanbieter Anspruchslöhne, die über ihrem Produktivitätsniveau liegen.

Bei der Steuervergünstigung für haushaltsnahe Dienstleistungen wird sich die staatliche Subvention abhängig von den Elastizitäten des Angebots und der Nachfrage auf Arbeitsanbieter und –nachfrager verteilen. Trifft es zu, dass die zu hohen Anspruchslöhne der Geringqualifizierten zu einer nicht ausreichenden Nachfrage nach gering qualifizierter Arbeit führen, so wird die Steuervergünstigung für haushaltsnahe Dienstleistungen eine Ausweitung der Nachfrage nach ebenjenen Dienstleistungen ($D^0 \rightarrow D^1$) und damit ein erhöhtes Beschäftigungsniveau ($L^1$) hervorrufen (Abbildung 3).

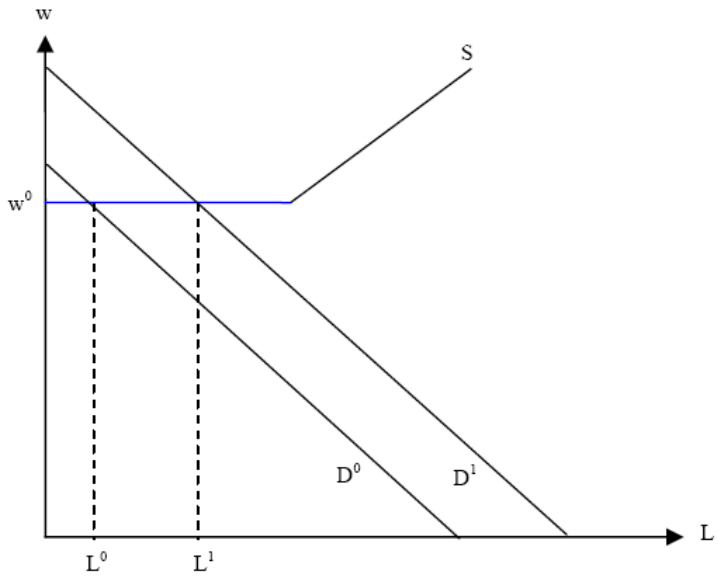



**Abbildung 3: Positiver Beschäftigungseffekt durch Steuervergünstigung bei hohen Anspruchslöhnen**

Die hohen Anspruchslöhne wirken sich auf das Arbeitsangebot (S) so aus, dass unterhalb des Lohnes $w^0$ keinerlei Arbeit angeboten wird. Gleichzeitig ist die Nachfrage (D) bei dem (hohen) Lohn $w^0$ gering. Die von der Subvention betroffenen Leistungen werden für den nachfragenden Haushalt nun günstiger und die Nachfrage nach ihnen dehnt sich aus, was einen positiven Beschäftigungseffekt mit sich bringt ($L^0 \rightarrow L^1$).

Auch bei einer „normal" verlaufenden Arbeitsangebotskurve wird die Steuervergünstigung zu einem positiven Beschäftigungszuwachs führen. Dieser wird jedoch bei gleicher Ausdehnung der Nachfrage etwas geringer ausfallen als im dargestellten Fall, da er mit einer Preiserhöhung einhergeht.

Es sind jedoch auch Situationen vorstellbar, in denen die Steuervergünstigung nicht zu positiven Beschäftigungseffekten führt. Die folgenden Szenarien sind primär theoretischer Natur, in der Realität ist nicht von *absolut* unelastischen Nachfrage- oder Angebotssituationen auszugehen. Pointiert jedoch zeigen folgende Fälle, wie es dazu kommen kann, dass sich die Beschäftigung nicht im erhofften Maße ausdehnt.

So könnte es sein, dass Haushalte ihre Nachfrage nach Dienstleistungen trotz der Vergünstigung nicht ausdehnen (preisunelastische Nachfrage), vgl. Abbildung 4. Dies wäre denkbar, wenn die Steuervergünstigung nicht ausreicht, um mit Preisen für Schwarzarbeit zu konkurrieren und die Haushalte dazu zu bewegen, legale anstelle von illegaler Arbeit nachzufragen. Erst ab einem Preis für Arbeit, der unterhalb von $w^R$ (Reaktionslohn) liegt, reagieren die Haushalte auf Preisänderungen.

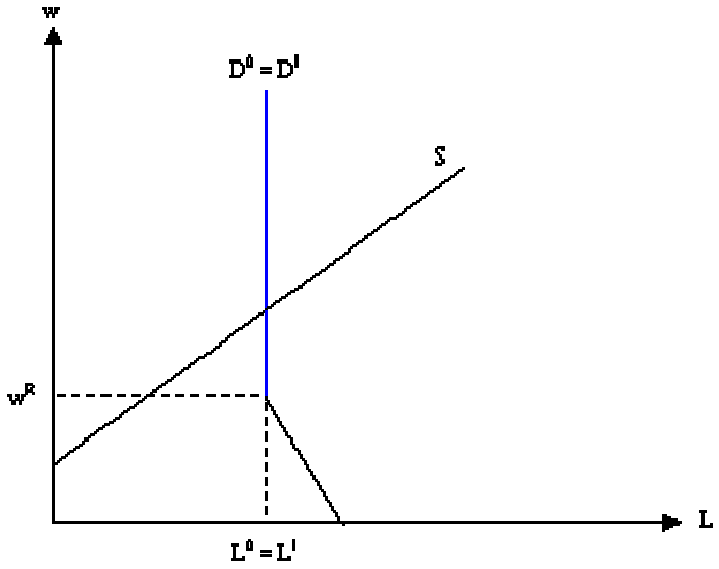



**Abbildung 4: Teilweise preisunelastische Nachfrage; kein Beschäftigungsanstieg**

In Abbildung 5 ist der theoretische Fall eingezeichnet, dass das Arbeitsangebot teilweise starr ist. Die sich ausdehnende Nachfrage der privaten Haushalte resultiert lediglich in Lohnerhöhungen, die jedoch nicht hoch genug sind, um das Arbeitsangebot zu stimulieren (erst ab dem Reaktionslohn $w^R$ reagiert das Arbeitsangebot). Gründe könnten hier die hohe Transferentzugsrate für Empfänger von staatlichen Transfers oder die Unattraktivität der Arbeit sein.

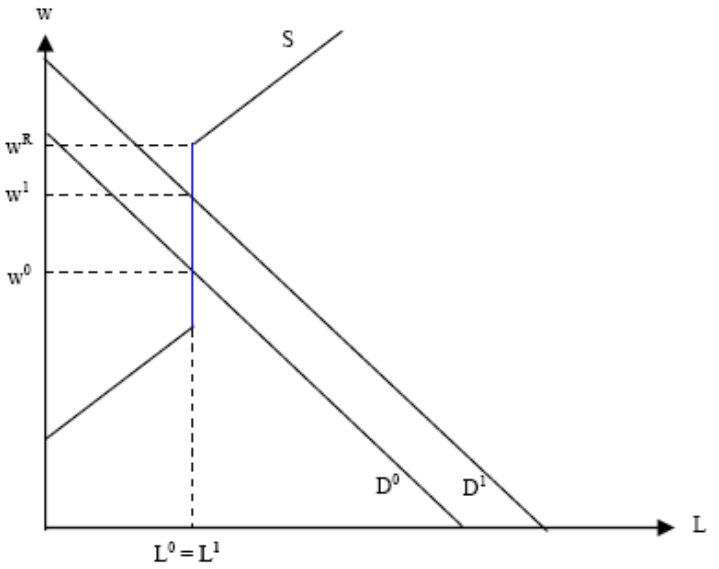



**Abbildung 5: Teilweise unelastisches Angebot; kein Beschäftigungsanstieg**

Die Steuervergünstigung für haushaltsnahe Dienstleistungen findet ihre Berechtigung, wenn die zuletzt gezeigten Fälle keine relevanten Szenarien für die Realität darstellen.

Außerdem ist die Annahme zentral, dass private Haushalte *zu wenig* haushaltsnahe Dienstleistungen nachfragen. Die zu geringe Nachfrage kann damit begründet sein, dass die Anspruchslöhne über dem Produktivitätsniveau liegen oder aber, dass eine Verzerrung aufgrund der unbesteuerten Eigenverrichtung der Tätigkeit gegenüber des besteuerten Zukaufs besteht (vgl. Abschnitt E.1.1).

*Stärkung von Handwerk und Mittelstand*

Der Begriff der gering qualifizierten Arbeit trifft im Gegensatz zu der Zielgruppe für allgemeine haushaltsnahe Tätigkeiten weniger gut auf den Bereich des Handwerks zu. Dadurch ist auch das Problem der zu hohen Anspruchslöhne im Vergleich zur vorher genannten Zielgruppe der gering qualifizierten Personen weniger stark ausgeprägt, da das Produktivitätsniveau ausgebildeter Handwerker höher liegt. Letztendlich wird auch die Verzerrung, die durch die unbesteuerte Eigenverrichtung von Tätigkeiten im Haushalt hervorgerufen ist, mit zunehmender Spezialisierung der Leistung unbedeutender, da die *Do-it-yourself*–Lösung keine Ausweichmöglichkeit mehr darstellt. Für die Rechtfertigung der Begünstigung einer speziellen Branche des Handwerks (maßgeblich das Ausbaugewerbe) kann also nur das zweite Ziel – die Bekämpfung der Schwarzarbeit – dienen.

Jenseits dessen ist der Raum für ökonomisch gut fundierte Rechtfertigungen einer mittelstandsorientierten Förderung in den letzten Jahrzehnten deutlich enger geworden. Technischer Fortschritt, moderne Kommunikationstechnologien und nicht zuletzt die Europäisierung und Globalisierung der Märkte lassen die traditionellen Argumente für einen besonderen Schutzbedarf mittelständischer Unternehmen verblassen. Generell akzeptiert ist nur mehr ein zurückhaltender Nachteilsausgleich für kleine und mittlere Unternehmen (KMU), dort wo sie erkennbare, nicht marktendogene Nachteile aufzeigen (vgl. Thöne, 2003, 22). Die hier diskutierten Subventionen sind allerdings nicht geeignet, solche Nachteile auszugleichen. Eine besondere Schutz- und Förderwürdigkeit des Ausbaugewerbes im Vergleich zu anderen Handwerken oder den sonstigen volkswirtschaftlichen Branchen ist ebenfalls nicht zu erkennen.

## 2. Reduzierung der Schwarzarbeit

Im Gesetz zur Bekämpfung der Schwarzarbeit und illegalen Beschäftigung (§ 1) werden in Deutschland folgende Tätigkeiten gemäß der juristischen Abgrenzung als Schwarzarbeit bezeichnet: Schwarzarbeit leistet, wer Dienst- oder Werkleistungen erbringt oder ausführen lässt und dabei als Arbeitgeber, Unternehmer oder versicherungspflichtiger Selbstständiger seine sich auf Grund der Dienst- oder Werkleistungen ergebenden sozialversicherungsrechtlichen Melde-, Beitrags- oder Aufzeichnungspflichten nicht erfüllt.

Sowohl im Bereich von haushaltsnahen Dienstleistungen als auch von Handwerkerleistungen in Privathaushalten ist die Schwarzarbeit ausgeprägt. Sie wird häufig als Kavaliersdelikt wahrgenommen, die Betroffenen haben kaum ein Unrechtsbewusstsein. Die Bekämpfung der Schwarzarbeit und Überführung in den legalen Sektor ist ein Ziel

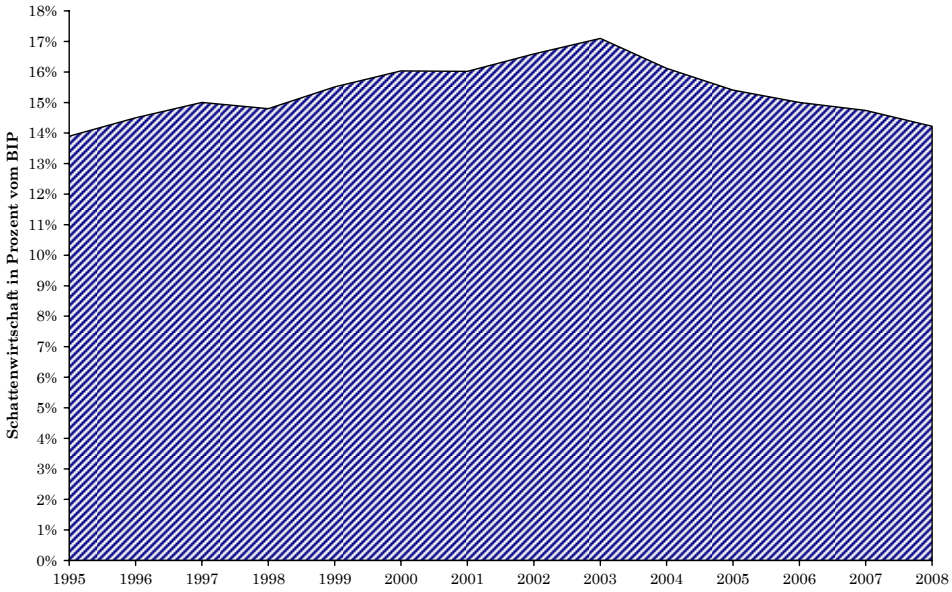
der Steuervergünstigung im Bereich der haushaltsnahen Dienstleistungen sowie der Handwerkerleistungen in Privathaushalten.

Friedrich *Schneider* hat sich viele Jahre mit Schwarzarbeit und Schattenwirtschaft beschäftigt und Schätzverfahren entwickelt, anhand derer er versucht, die tatsächlichen Ausmaße der Schattenwirtschaft festzustellen. In *Schneider/Volkert/Caspar* (2002) werden unter dem Begriff Schattenwirtschaft all diejenigen Leistungen zusammengefasst, „die nicht in die Berechnungen des Bruttosozialprodukts (BSP) eingehen, obwohl sie zur gesamtwirtschaftlichen Wertschöpfung beitragen". Dies umfasst sowohl legale Tätigkeiten (Do-it-yourself, Nachbarschaftshilfe etc.) als auch illegale Tätigkeiten (z.B. Drogenhandel, Diebstahl etc.). Die Schwarzarbeit umfasst hingegen lediglich die Steuer- und Sozialabgabenhinterziehung sowie unerlaubte Gewerbe- und Handwerksausübung und kann laut oben stehender Definition als Teilmenge der Schattenwirtschaft gesehen werden. In späteren Veröffentlichungen nutzt er (*Schneider* 2007) indes eine engere Abgrenzung der Schattenwirtschaft, welche die genannten Untergrundaktivitäten und Eigenarbeit explizit ausschließt und damit ein Pendant zum Begriff der Schwarzarbeit bildet. Die weitere Betrachtung beruht auf der Prämisse, dass die Schätzungen zur Schattenwirtschaft auf dieser engeren Abgrenzung basieren (*Schneider* 2002/2003, S.10).

Die Schätzungen basieren auf einer Kombination des Bargeldansatzes (unter der Annahme, dass Leistungen in der Schattenwirtschaft bar entlohnt werden, wird mit Hilfe einer Bargeldnachfragefunktion versucht, die bar entlohnten Leistungen zu schätzen und dadurch das Volumen der Schattenwirtschaft zu berechnen) und des DYMIMIC-Verfahrens, welches die Schattenwirtschaft aufgrund von quantitativ erfassbaren Ursachen (z.B. Steuerbelastung, Regulierungsdichte) und Indikatoren (Bargeld, offizielle Arbeitszeit) berechnet.[18]

---

[18] Schätzergebnisse zur Größe der Schattenwirtschaft sind per se unsicher, die verschiedenen Schätzmethoden stehen daher immer wieder in der Kritik. Auf einige allgemeine Kritikpunkte an der Bargeldmethode soll an dieser Stelle in knapper Form eingegangen werden. So muss für Schätzungen der Schattenwirtschaft mit der Bargeldmethode ein Zeitraum als Referenzgröße gewählt werden, in dem es keinerlei schattenwirtschaftliche Wertschöpfung gegeben hat (oder alternativ ein Zeitraum, für den die Größe der Schattenwirtschaft bekannt ist). Folglich könne man lediglich Aussagen über die relative Veränderung, nicht über absolute Größen der Schattenwirtschaft machen. Umstritten sei weiterhin die zentrale Annahme gleicher Geldumlaufgeschwindigkeiten in der offiziellen und in der Schattenwirtschaft, die der Bargeldmethode zugrunde liegt. *Janisch* und *Brümmerhoff* (2004) monieren zudem, dass die Bargeldmethode auch Aktivitäten berücksichtigt, die nicht zum engeren Begriff der Schattenwirtschaft gehören. So wird beispielsweise die Bargeldnachfrage nach Euro, der keine inländische bzw. überhaupt keine Wertschöpfung zugrunde liegt (bspw. für die so genannten Sparstrümpfe oder als Wertaufbewahrungsmittel in Mittelosteuropäischen Ländern, etc.) in die Schätzungen einbezogen. Auch reine Finanztransaktionen mit dem Ziel der Steuerhinterziehung werden definitionsgemäß nicht zur Schattenwirtschaft hinzugezählt, weil sie keine Wertschöpfung erbringen. Allerdings werden Letztere bei einigen Schätzverfahren (z.B. Bargeldnachfrageansatz) mit erfasst, wodurch die Größe der Schattenwirtschaft überschätzt wird (*Enste/Schneider* 2005).




Quellen: Friedrich Schneider; eigene Darstellung.

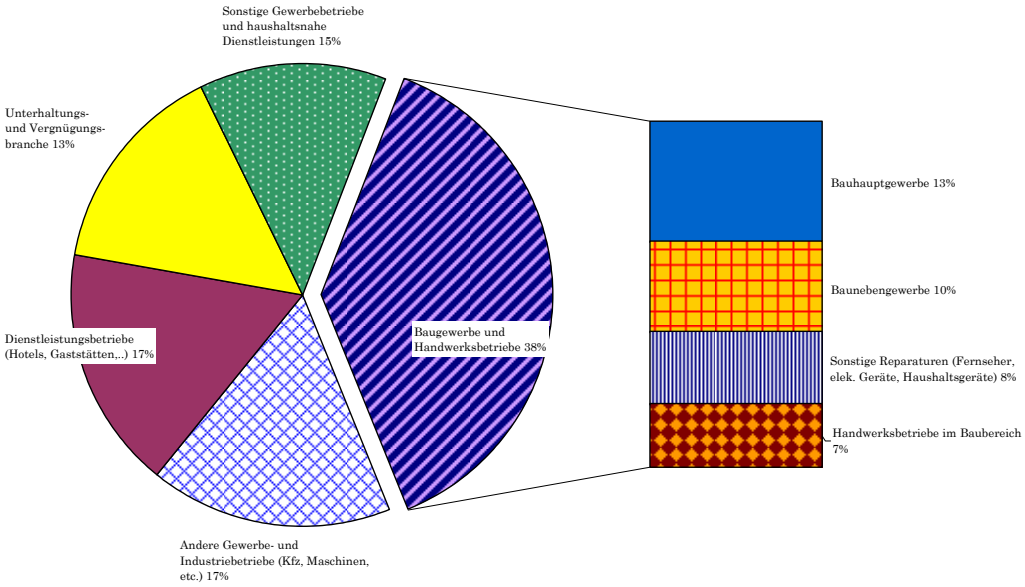
**Abbildung 6: Entwicklung der Schattenwirtschaft in Deutschland**

*Schneiders* Schätzungen zufolge ist die Schattenwirtschaft zwischen 1995 und 2003 kontinuierlich angestiegen, erreichte 2003 ihren Höhepunkt (17,1% vom Bruttoinlandsprodukt) und ist seitdem wieder stetig gesunken. Aktuell schätzt *Schneider* die Höhe der Schattenwirtschaft auf ca. 14% des Bruttoinlandsprodukts (BIP).

Zu einem deutlich geringeren Anteil gelangt *Pedersen* (2003), der die Schattenwirtschaft in Deutschland 1984 mit Hilfe von Umfragen ermittelte. Er schätzt den Anteil der Schattenwirtschaft am BIP auf ca. 0,6-1,2%. Gleichzeitig ermittelt *Pedersen* auch den Wert, den die Schattenwirtschaft im legalen Markt, zu Preisen von legaler Arbeit, erzielen würde: Hier schätzt er die Größe der Schattenwirtschaft auf 4-6% des BIP.

Die weit auseinander gehenden Schätzungen zeigen, wie schwierig es ist, das Ausmaß der Schattenwirtschaft zu bestimmen. Im Folgenden werden wir uns primär auf die Schätzungen Friedrich Schneiders beziehen, der sich seit vielen Jahren kontinuierlich mit der Entwicklung der Schattenwirtschaft in Deutschland befasst.

Nach *Schneiders* Schätzungen findet ein Großteil der Schattenwirtschaft im Baugewerbe statt (38%). Das Baunebengewerbe (Ausbaugewerbe), welches durch die Subvention besonders begünstigt ist, macht 2008 knapp 10% (34,3 Mio. €), sonstige Reparaturen (Fernseher, elektrische Geräte, Haushaltsgeräte) weitere 8% (27,7 Mio. €) der Schattenwirtschaft aus. Die haushaltsnahen Dienstleistungen gemeinsam mit sonstigen Gewerbebetrieben tragen den Schätzungen zufolge etwa 15% zur gesamten Schattenwirtschaft bei.




Quellen: Schneider 2008; eigene Darstellung.

**Abbildung 7: Geschätzter Anteil einzelner Sektoren an der Schattenwirtschaft in Deutschland 2008**

Es gibt also neben den durch die Steuervergünstigung profitierenden Bereichen, weitere Sektoren, die ebenfalls von der Schattenwirtschaft „befallen" sind. Es drängt sich die Frage auf, ob auch diese Sektoren in den durch die Maßnahmen begünstigten Bereich einbezogen werden könnten. Diese Frage kann für einen Großteil der Sektoren verneint werden, da die Schattenwirtschaft dort anders zusammengesetzt ist und der private Haushalt nicht als Arbeitgeber auftritt. Gleichwohl sind jedoch Bereiche denkbar, die *theoretisch* durchaus in die Steuervergünstigung einbezogen werden könnten. Als Beispiel sei an Reparaturen im KfZ-Bereich gedacht. Es wäre denkbar, dass private Haushalte, die ihr Auto nachweislich legal haben reparieren lassen, die Arbeitskosten der KfZ-Mechaniker steuerlich geltend machen. Dies ist *kein* Vorschlag. Ob eine Einbeziehung des KfZ-Bereichs sinnvoll ist, wird in Abschnitt E.2.3 diskutiert.

### 3. Häusliche Pflege und Betreuung fördern

Nach Angaben des Bundesministeriums für Gesundheit ziehen die meisten pflegebedürftigen Menschen die häusliche Pflege einer stationären Versorgung vor. Die Erleichterungen im Alltag ermöglichen ihnen unter Umständen, dass sie länger eigenständig leben können. Auch mit Blick auf die Finanzlage der öffentlichen Pflegekassen besteht ein hohes politisches Interesse, die häusliche Pflege zu fördern (*Weinkopf* 2005). Mit der Einbeziehung der Pflegedienstleistungen in die Steuervergünstigung und der Anhebung des Höchstbetrags der Steuerermäßigung auf 1.200 € nach § 35a Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG wurde genau dies beabsichtigt.

Die Ergebnisse der GfK (2002)[19] zeigen, dass Ältere ein großes Interesse an unterschiedlichen haushaltsnahen Dienstleistungsangeboten haben. Auf die Frage: „Welche Dienste oder Angebote sollten schnell und problemlos für sie verfügbar sein?" antworteten die befragten Personen wie in Tabelle 3 wiedergegeben. (Es werden sowohl die Nennungen von allen Befragten als auch die der 70- bis 79-Jährigen aufgeführt).

**Tabelle 3: Wertschätzung haushaltsnaher Dienstleistungen gesamt und bei älteren Menschen**

| Welche Dienste oder Angebote sollten schnell und problemlos für sie verfügbar sein? | Alle Befragten | Darunter: 70- bis 79-Jährige |
|---|---|---|
| Notrufzentrale | 37% | 38% |
| Pflegedienste | 34% | 35% |
| Putz- und Haushaltshilfen | 34% | 40% |
| Mahlzeitendienste | 24% | 28% |
| Einkaufsdienste | 24% | 28% |
| Begleitung zum Arzt/Behörden | 23% | 28% |
| Fahrdienste | 21% | 24% |
| Gartenarbeiten/Winterdienst/Hausordnung | 19% | 20% |
| Wäschedienste | 17% | 21% |
| Kleinere handwerkliche Tätigkeiten | 17% | 21% |
| Reparaturdienste | 16% | 18% |
| Treffpunkt für Senioren/Freizeitangebote | 15% | 17% |
| Unterstützung beim Ausfüllen von Formularen | 14% | 21% |
| Beratungsstellen | 12% | 11% |
| Hilfe bei Finanzangelegenheiten | 9% | 11% |

Quelle: GfK (2002), eigene Darstellung.

Laut dieser Umfrage haben ältere Personen in allen Bereichen (mit einer Ausnahme: Beratungsstellen) ein größeres Interesse an haushaltsnahen Dienstleistungen als die Gesamtgruppe der Befragten.

Die Steuervergünstigung für Pflegedienstleistungen ist für sich allein stehend als Instrument zu sehen, welches die häusliche Versorgung für Betroffene und Angehörige erleichtert, da die von externem Pflegepersonal eingekauften Leistungen bezuschusst werden. Wie eingangs bereits erwähnt, steht dieses Instrument jedoch in einem Konkurrenzverhältnis zu der steuerlichen Anerkennung außergewöhnlicher Belastungen aus der Pflege von nicht nur vorübergehend hilflosen Personen gemäß § 33b Abs. 6 EStG (Pflege-Pauschbetrag). Der Pauschbetrag in Höhe von 924 Euro p.a. kann unter anderem nur bei vom Steuerzahler *persönlich* erbrachter Pflege gegenüber einem hilflosen Angehörigen gewährt werden. Die Inanspruchnahme des Pauschbetrags schließt eine steuerliche Berücksichtigung der Pflegeaufwendungen für von Dritten

[19] Zitiert nach *Weinkopf* (2005), S. 7.

eingekaufte Leistungen nach § 35a Abs. 2 EstG aus. Ein Haushalt, der sich für die persönliche Pflege von Angehörigen entscheidet, wird sehr häufig zusätzlich externe Hilfe in Anspruch nehmen wollen. Der Haushalt muss dann abhängig vom individuellen Grenzsteuersatz und vom Umfang der in Anspruch genommenen Pflegeleistungen entscheiden, ob er die eine oder die andere Förderung in Anspruch nimmt. Die Effektivität der einzelnen Steuervergünstigungen wird (ebenso wie die staatlichen Mindereinnahmen) durch das Konkurrenzverhältnis der beiden Maßnahmen reduziert.

Die Ausgestaltung der Steuervergünstigung für die Inanspruchnahme von Pflege- und Betreuungsleistungen, ist insofern problematisch, als die Rentner von der Förderung ausgeschlossen sind, die (noch) nicht einkommensteuerpflichtig sind und nicht durch einkommensteuerpflichtige Angehörige gepflegt werden. Dies erscheint mit Blick auf die horizontale Gerechtigkeit durchaus fragwürdig.[20]

## 4. Gesellschaftliche Anerkennung steigern

Die gesellschaftliche Anerkennung haushaltsnaher Dienstleistungen und vor allem Beschäftigungsverhältnisse ist in Deutschland nach wie vor nicht sehr hoch. Das schlechte Image, die körperliche Anstrengung der Tätigkeit und die oftmals geringe Bezahlung tragen zur Unattraktivität dieser Beschäftigungen bei. Aber auch für die Nachfrageseite ist der schlechte Ruf der Tätigkeit von Bedeutung. Eine egalitär geprägte Abneigung gegen das Hausangestelltenverhältnis und der Gedanke, dass (vor allem weiterhin) Frauen die Hausarbeit selbst erledigen können, sind Hemmnisse, die einen Teil der potentiellen Nachfrage unterdrücken dürften. Ein Ziel der 2003 beschlossenen Neuregelung der steuerrechtlichen Behandlung von haushaltsnahen Dienstleistungen und der haushaltsnahen Beschäftigung im Privathaushalt war es, die gesellschaftliche Anerkennung von Beschäftigungen in Haushalten zu steigern.

Es ist durchaus vorstellbar, dass das Image haushaltsnaher Tätigkeiten durch eine zunehmende Legalisierung steigt. Es ist weiterhin auch denkbar, dass der gesellschaftliche Wandel (zunehmende Frauenerwerbsquote, Alterung der Gesellschaft, wachsende Zahl von Alleinerziehenden) zu einer vermehrten Nachfrage nach haushaltsnahen Dienstleistungen führt, was wiederum einen selbstverständlicheren Umgang mit Beschäftigten im Haushalt zur Folge haben könnte.

Diese Schlüsse sind jedoch keineswegs zwingend. Auch ist durchaus fraglich, warum der Staat das Ansehen bestimmter Aktivitäten separat fördern sollte. Die Einflussnahme auf *reale* Bedingungen sollte, sofern erfolgreich, ihren Reflex auch in Ansehen und Image finden.

---

[20] Durch die zunehmend nachgelagerte Besteuerung der Renten wird die steuerliche Anrechenbarkeit jedoch in Zukunft allmählich steigen

## E.2. Instrumentelle Subventionskontrolle

Sind die über das Einkommensteuerrecht gewährten Steuerzuschüsse das beste Instrument, um die aufgeführten Ziele zu erreichen? Wenn ja, sind die Vergünstigungen nach § 35a EStG auch optimal zugeschnitten? Welchen Kriterien kommt hier eine besondere Rolle zu, welche können zurückgestellt werden? Diese Fragen stellen wir in der Evaluierung des Instrumentendesigns der Steuervergünstigungen für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen bei Renovierungen. Dabei wird es notwendig, das berücksichtigte Zielspektrum etwas einzuschränken. Entsprechend werden wir die instrumentelle Tauglichkeit vor allem hinsichtlich der Hauptziele „Beschäftigungsmöglichkeiten schaffen" und „Schwarzarbeit reduzieren" bewerten, wobei beide weitgehend konform gehen mit der Frage nach der Überallokation von Arbeit in der häuslichen Produktion (E.1.1). Die weiteren genannten Ziele betrachten wir als Sekundärziele, die ohne eigene Instrumentoptimierung „mitverfolgt" werden.

Wir verstehen dies auch als pragmatischen Umgang mit der prinzipiell sehr problematischen Häufung vieler – gern wohlklingender – Ziele bei einzelnen Maßnahmen. Das konkrete Risiko der Addition von Nebenzielen zu den Hauptzielen der betreffenden Maßnahmen lässt sich mit der berühmten *Tinbergen*-Regel formulieren. In der Wirtschaftspolitik müssen so viele Instrumente verfügbar sein, wie Ziele angestrebt werden. Wenn zusätzliche Ziele verfolgt werden sollen, braucht es in der Regel auch zusätzliche Instrumente. Ein Mangel an Instrumenten führt zu Effizienzverlusten, weil keines der angestrebten Ziele mehr optimiert werden kann.[21]

### E.2.1. Zur Wahl des Steuerinstruments

Sowohl in der Diskussion um die Schaffung von Beschäftigungsmöglichkeiten für gering qualifizierte Arbeitsuchende als auch angesichts der Herausforderung, die Schwarzarbeit wirksam zu reduzieren, steht ein breites Spektrum von Instrumenten zur Verfügung, die bei weitem nicht alle steuerrechtlicher Natur sind. *Sinn* und Kollegen (2007) geben einen aktuellen Überblick der derzeit hinsichtlich des Niedriglohnsektors diskutierten Modelle und Instrumentsausprägungen. Eine ähnliche Leistung für die Schattenwirtschaft bietet ein gemeinsames Positionspapier von IHK Berlin und Handwerkskammer Berlin von 2006. Potentielle Maßnahmen gegen Schwarzarbeit vor allem in handwerklichen Bereich sind dort:

*„I.) Ökonomische Ansätze*

1. *Senkung der Lohn- und Lohnnebenkosten*
2. *Mehrwertsteuervergütung oder verminderter Mehrwertsteuersatz bei arbeitsintensiven Handwerker- und Dienstleistungen*
3. *Abzug von privaten Handwerker- und Dienstleistungsrechnungen von der Lohn- bzw. Einkommensteuer*
4. *Staatliche Förderung im Wohnungsbau nur noch auf den Faktor Arbeit*

---

21 Vgl. *Tinbergen* (1966).

*II.) Administrative Ansätze*

1. *Fälschungssicherer Sozialversicherungsausweis als computerlesbare Chipkarte (Mitführungspflicht)*
2. *Sozialversicherungsrechtliche Anmeldung eines neu begründeten Arbeitsverhältnisses vor Arbeitsaufnahme*
3. *Brancheninterne Kontrollinstrumente wie z.B. „Bauläufer"*
4. *Gifhorner Modell der Schwarzarbeitsbekämpfung*
5. *Kontrollmitteilung der Bauämter an die Finanzämter*
6. *Branchen- und betriebsgrößenabhängige Statistikvergleiche*

*III.) Psychologische Ansätze – Flankierende Maßnahmen*

1. *Bewusstseinsveränderung der Bevölkerung*
2. *Verbesserung der Beschäftigungssituation"*

Ein Blick auf die aufgeführte (aber auch nicht ausführlich diskutierte) Maßnahmenvielfalt zeigt, dass im Rahmen der vorliegenden Untersuchung eine abwägende Würdigung aller potentiellen instrumentellen Alternativen und Kombinationsmöglichkeiten nicht zu leisten ist. Entsprechend werden wir uns hier auf die verschiedenen steuerlichen Alternativen beschränken. Wie oben angemerkt, liegt die steuerliche Herangehensweise zur Milderung oder partiellen Lösung des Schwarzarbeitsproblems a priori nicht fern, da das Problem *nolens volens* durch die Besteuerung erst geschaffen ist. Das heißt natürlich ebenfalls nicht, dass steuerliche Lösungen von vornherein überlegen wären.

Wie die allgemeinen Betrachtungen in Abschnitt E.1.1 gezeigt haben, wäre die Senkung der Grenzabgabensätze (Einkommensteuer und Sozialbeiträge) gewiss als der ursachengerechte Königsweg anzusehen. Ohne Gegenfinanzierung aus anderen Steuerquellen ist hier aber kein Steuersenkungsvolumen zu erwarten, mit dem sich die Steuerkeile merklich verringern ließen. Zur Gegenfinanzierung sinkender Einkommensteuern kommen, wie häufig diskutiert, vor allem steigende Konsumsteuern in Frage. Wie die allgemeine Formulierung des Steuerkeils oben zeigt, hieße dies primär, den Grenzsteuersatz im Nenner zu senken, um den im Zähler zu erhöhen. Hier ist eine Optimierung in dem Sinne vorstellbar, dass der Steuerkeil bei vorgegebenen Aufkommen minimiert wird. Generell hat Deutschland noch einige Spielräume für derartige Anpassungen, wie *Fuest/Thöne* (2008) zeigen. Dies ist jedoch – mit allen Weiterungen, die das Thema mit sich bringt – eine *andere* Frage, die ebenfalls weit über das hier Machbare hinausgeht.

Mit Blick auf die instrumentelle Kontrolle einer Steuervergünstigung bleibt damit zunächst die allgemeine Frage nach der Umwandlung der Steuervergünstigung in eine direkte Finanzhilfe. Dieser Frage kommt insofern eine besondere Bedeutung zu, als die subventionspolitischen Leitlinien (2006) einen in dieser Hinsicht klaren Auftrag enthalten: „Es wird geprüft, inwieweit bestehende Steuervergünstigungen in Finanzhilfen oder andere, den Staatshaushalt weniger belastende Maßnahmen überführt werden können." Im vorliegenden Fall hätte es für die Gestaltung als Steuervergünstigung tatsächlich einen guten Grund gegeben, wenn die Regelungen des § 35a EStG nach

schwedischem Vorbild nicht als Abzug von der Steuerschuld, sondern als Abzug vom steuerpflichtigen Einkommen gestaltet wären. Die Formulierung des Steuerkeils (Abschnitt E.1.1) hat gezeigt, dass die verzerrende Wirkung der Besteuerung vom Grenzsteuersatz abhängt. Ein Steuerabzug von der Bemessungsgrundlage wirkt so, dass die Abgabenzahler mit dem höchsten Grenzabgabensatz am meisten entlastet werden. Allokativ wäre dies also die effizientere Lösung, da so mit fixem Einsatz am meisten Steuerverzerrungen abgebaut werden können.

Der Gesetzgeber hat sich aber für eine Steuervergünstigung mit proportionalem Entlastungsverlauf entschieden, d.h. für eine Maßnahme, die faktisch ohnehin einer Finanzhilfe sehr nahe kommt. Insofern gibt es wenig Anlass, die Begünstigung als Steuerregel aufrechtzuerhalten. Direkte Finanzhilfen haben aus Sicht des Monitoring immer den Vorteil, dass sie jährlich mit dem Haushaltsgesetz neu beschieden werden müssen. Damit sinkt das Risiko, dass eine Subvention ein „Eigenleben" entwickelt – und sei es nur das Eigenleben so mancher Steuervergünstigung, dass sie mitunter jahrelang „vergessen" wird. Auch werden direkte Subventionen i.d.R. aus *einem* Haushalt finanziert, so dass – im Gegensatz zum Gemeinschaftsteuer-finanzierten § 35a EStG – sichergestellt ist, dass Finanzierungs- und Ergebnisverantwortung *in einer Hand* liegen.

Zwei eher praktische Argumente können gegen eine Umwandlung von einkommensteuerlichen Subventionen in Finanzhilfen sprechen, die Finanzierungsseite und die Verwaltungsfrage. Wird eine *bestehende* Steuervergünstigung in eine Finanzhilfe umgewandelt, ändert sich die Finanzierungszuständigkeit, ein von Bund, Ländern und Gemeinden per Einnahmenverzicht gemeinsam finanziertes Programm soll in ein von einer Ebene allein finanziertes Ausgabenprogramm gewandelt werden. Hier kann es zu Kompensationsforderungen zur Annäherung an den Status quo ex ante kommen. Diese können im Rahmen des vertikalen Finanzausgleichs umgesetzt werden. Zugleich ist die Verflechtungsproblematik, die aus Vergünstigungen in Gemeinschaftssteuern immer auch eine Finanzausgleichsfrage macht, ein weiterer guter Anlass, *neue* Steuervergünstigungen auf die technisch unverzichtbaren Anlässe zu reduzieren.[22]

Hinsichtlich der Verwaltung der Zuschüsse muss die Frage gestellt werden, *wer* die administrative Umsetzung übernehmen soll, wenn nicht die Steuerverwaltung. Kann die Umwandlung der Steuerzuschüsse des § 35a EStG in eine Finanzhilfe zu einer Verringerung der administrativen Lasten führen? Interessanterweise wird diese Frage selten gestellt, wenn neue Steuervergünstigungen aus der Taufe gehoben werden. Mit der Steuerverwaltung existiert eine funktionierende Verwaltung mit direktem Bürgerkontakt und mit einer Kompetenz in finanziellen Dingen, der man derartige neue Aufgaben vermeintlich gut übertragen kann. Ob dies zutrifft, muss — auch mit Blick auf die Erfahrungen anderer Länder — bezweifelt werden. Besonders in den USA werden „tax breaks" in der Einkommensteuer als Transfer- und Lenkungsinstrumente

[22] Dies dient auch indirekt dem Ansinnen der Föderalismusreform I, mit der seit langem problematischen Gemeinschaftsaufgaben und Mischfinanzierungsbestände auf der Ausgabenseite deutlich gestutzt wurden.

in einer Vielfalt und in einem Volumen genutzt, wie sie in Deutschland (noch) unvorstellbar sind. Entsprechend intensiver wird dort auch die Frage diskutiert, wie effizient es sein kann, den Steuerbehörden Verwaltungsaufgaben zu übertragen, für die sie *nicht qualifiziert* sind.[23] Wie überall, gilt auch in der Steuerverwaltung das Spezialisierungsparadigma. Das heißt, die Steuerverwaltung ist zur Administration und Kontrolle von speziellen Förderprogrammen in der Arbeitsmarktpolitik — denn hierum geht es in erster Linie beim § 35a EStG — von vornherein ebenso wenig geeignet wie beispielsweise zur Umsetzung von vermögenspolitischen Programmen.[24] Eine Trennung der administrativen Kompetenzen im Bereich der Einkommensteuererklärung und im Bereich des Fördermanagements ist gleichwohl erst dann möglich, wenn die Zuschüsse nicht *uno actu* mit der Einkommensteuer umgesetzt werden müssen. Dieser Schritt hätte den zusätzlichen Vorteil, dass der wahre *zusätzliche* Verwaltungsaufwand, der durch § 35a EStG entsteht, auch offengelegt werden muss. Bis dato ist nicht gewährleistet, dass die zusätzlichen und sachlich fremden Prüf- und Überwachungspflichten nicht zulasten der regulären Überprüfung eingehender Steuererklärungen gehen.[25]

Die weiteren Fragen zum Instrumentendesign werden unabhängig von diesen „großen" Alternativen betrachtet, um deren Umsetzung in die Praxis nicht zur Voraussetzung der weiteren Aspekte zu machen.

### E.2.2. Einkommen- versus Umsatzsteuer

Mit Blick auf die in Europa weithin populären Umsatzsteuerermäßigungen zugunsten haushaltsnaher Dienstleistungen (vgl. Abschnitt D) ist zu fragen, warum Deutschland von diesem Trend abweicht und stattdessen eine zu Lasten der Einkommensteuer finanzierte proportionale Subvention gewährt.

---

23 Vgl. hierzu *Joint Committee on Taxation* (2005) und das US *Government Accountability Office* (2005). Die Konsequenzen schildert Don C. *Alexander* (2004) sehr eindrucksvoll in seiner Aussage vor dem *House Committee on Ways and Means*: "Although the Internal Revenue Code had been used long before the 1970s to favor certain activities we have now developed this into an art form. In addition to the enormous welfare program that the IRS must administer, it also administers major segments of our housing incentives, our education incentives, our health incentives, our child care needs and all sorts of narrowly-focused economic incentives."

24 Hier sei verwiesen auf die Teilevaluierung zur Arbeitnehmersparzulage und das dort aufgeführte Petitum der Referatsleiter/-leiterinnen „Organisation der Steuerverwaltung" des Bundes und der Länder, sie fordern eine Entlastung der Finanzbehörden von sachfremden Tätigkeiten wie der Förderung der Vermögensbildung. Vgl. *Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung* (2006), S. 88. (Die Forderung selbst stammt aus dem Jahr 2001, also aus der Zeit vor der Einführung des § 35a EStG).

25 Der Präsident des Bundesrechnungshofes, Dieter *Engels*, spricht angesichts der auch schon für die regulären Aufgaben unzureichenden Personalausstattung der Finanzämter von „Grünen Wochen" und „Durchwinktagen", mit denen in der Praxis streckenweise dem Bearbeitungsstau begegnet wird (*Engels*, 2008). In der Praxis wird — hinter vorgehaltener Hand — durchaus auch davon berichtet, dass Anträge auf Steuerzuschüsse nach § 35a EStG derzeit so gut wie gar nicht geprüft werden, bevor ihnen stattgegeben wird. Da solche anekdotische Evidenz naturgemäß unzureichend ist, wäre hier eine vertiefende amtliche Untersuchung sehr wünschenswert.

Der Vergleich der beiden Alternativen soll u.a. wieder auf unsere einfache Formulierung des Steuerkeils zurückgreifen. Diese muss nun um den (marginalen) Steuerzuschuss *sub* ergänzt werden. Der Steuerkeil in allgemeiner Form ist dann:

$$\omega = \frac{(1+\tau_S)(1+vat)(1-sub)}{(1-\tau_D)}.$$

Die beiden Steueralternativen werden mit Hilfe eines einfachen Stärken-Schwächen-Profils verglichen. Um Doppelerwähnungen zu vermeiden, sind nur die jeweiligen Stärken dargestellt.

Die Vorteile der *Umsatzsteuer- gegenüber der Einkommensteuerlösung* sind:

- Es kann größere horizontale Fairness hergestellt werden. Begünstigt werden nicht nur Einkommensteuerzahler, sondern alle Bürger, die die geförderten Leistungen nachfragen. Dies ist insbesondere mit Blick auf Rentner wichtig, da diese in überproportionalem Maß potentielle Nachfrager haushaltsnaher Dienstleistungen sind (siehe Tabelle 3 oben).
- Auch solche arbeitsintensiven Dienstleistungen im gering qualifizierten Bereich, die i.d.R. ohne ausführliche Rechnungsstellung erbracht werden, können begünstigt werden (z.B. Restaurants).
- Der administrative Aufwand dürfte bei der Umsatzsteuerlösung insgesamt geringer ausfallen, da das System nach der Einführungsphase ähnlich administriert werden kann wie sonstige Umsatzsteuerermäßigungen. Die Einkommensteuerlösung verlangt hingegen jeweils und jedes Jahr neu ausführliche Einzelnachweise. Die Summe der staatlichen und privaten Bürokratiekosten liegt vermutlich deutlich über denen bei der Umsatzsteuerlösung. Dabei sollte nicht vergessen werden, dass *beide* Ansätze signifikanten administrativen Aufwand mit sich bringen.
- Die Integration in den in Europa sehr häufig durchgeführten „Großversuch" ermäßigter Umsatzsteuer für arbeitsintensive Dienstleistungen erleichtert das Monitoring der Maßnahme. Die empirische Basis ist erheblich größer, es entsteht ein Austausch über gute und schlechte Erfahrungen.
- Die Maßnahme ist durch die gemeinschaftlichen Vorgaben befristet, nur im Erfolgsfall ist zu erwarten, dass sie auf Dauer etabliert wird.

Die Vorteile der *Einkommensteuer- gegenüber der Umsatzsteuerlösung* sind:

- Die Beschränkung auf die Arbeitskosten und der höhere Ausgangssteuersatz erlaubt – *bei gleichem Aufkommen* - eine stärkere Senkung des Grenzabgabensatzes auf Arbeit. Indem so die Grenztransfersätze höher liegen können, kann der Steuerkeil effektiver gemindert werden. So käme selbst eine komplette Aufgabe der 19-prozentigen Umsatzbesteuerung von haushaltsnahen Dienstleistungen — ein Schritt, der so radikal gar nicht zulässig wäre — in ihrer Wirkung auf den Steuerkeil lediglich einem Subventionssatz von 16% beim einkommensteuerlichen Zu-

schuss für externe Dienstleister gleich. Die Senkung der Umsatzsteuer auf den französischen Wert (5,5%) entspräche einem Subventionssatz von 11% bei § 35a Abs. 2 EStG. Der dort praktizierte Subventionssatz von 20% wäre in Deutschland über die Umsatzsteuer nicht zu realisieren.

- Die Beschränkung der Begünstigung auf Arbeitskosten sorgt für höhere Treffgenauigkeit der Maßnahme (dies ist gewissermaßen das Positive am hohen administrativen Aufwand).
- Die individuellen Kappungsgrenzen der Steuervergünstigungen gewährleisten eine bessere fiskalische Beherrschbarkeit des Subventionsvolumens. Eine vergleichbare Begrenzung bei der Umsatzsteuerlösung wäre nicht möglich.
- Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse können nur bei den direkten Steuerzuschüssen berücksichtigt werden, nicht aber beim Umsatzsteuermodell. Da die Beschäftigungsverhältnisse und der Bezug externer Dienstleistungen naturgemäß enge Substitute sind, ist deren ungefähre Gleichbehandlung ebenfalls als Pluspunkt zu sehen.
- Die Einkommensteuerlösung kann unbefristet gewährt werden, während die weitreichenden Umsatzsteuerermäßigungen in den EU-Mitgliedstaaten derzeit zeitlich begrenzt sind. Die geringe Planungssicherheit der Umsatzsteuerlösung gilt als ein wichtiges Hindernis, illegale in legale Beschäftigung umzuwandeln (Copenhagen Economics, 2007). Die fehlende Befristung der Einkommensteuerlösung ist natürlich nur dann ein Vorteil, wenn es gelingt, die Subventionen treffgenau und effizient zu gestalten. Ist dies nicht der Fall, ist fehlende Befristung eher ein Nachteil, da der politische und administrative Kontrollanreiz sinkt.

Stellt man diese Vor- und Nachteile einander gegenüber, so stellt sich trotz einiger Trade-Offs die Lösung über direkte Steuerzuschüsse als der tauglichere Weg dar. Wie deutlich geworden ist, hat die Umsatzsteuerlösung eine Reihe von Vorteilen, liegt aber bei der Initiierung von Anreizwirkungen deutlich zurück. Dieser Punkt jedoch entscheidet über das Wohl und Wehe jeder Subvention: Kann sie die Anreize nicht deutlich verändern, so helfen andere Qualitäten wenig weiter.

Es sei noch einmal darauf hingewiesen dass der zentrale Nachteil der einkommensteuerlichen Lösung gegenüber dem USt-Modell, nämlich die schlechte horizontale Fairness gegenüber nicht einkommensteuerpflichtigen Haushalten, durch eine Umwandlung in eine direkte Finanzhilfe leicht behoben werden könnte.

### E.2.3. Kriterien für die begünstigten Leistungen

Eine der wichtigsten Fragen in der Bewertung der instrumentellen Qualität der verschiedenen in § 35a EStG geregelten Steuerzuschüsse für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen ist die nach der Tauglichkeit der Abgrenzung der begünstigten gegenüber den nicht begünstigten Leistungen. Wie in der bisherigen Untersuchung deutlich geworden ist, sind diese Subventionen also Maßnahmen zur Reduktion von Schwarzarbeit, zur Beschäftigungsförderung im gering qualifizierten

Segment und zur Senkung des produktivitätshemmenden Steuerkeils zwischen Haus- und Erwerbsarbeit.

Der Erfolg solcher Maßnahmen kann natürlich nur gewährleistet werden, wenn sie von vornherein möglichst strikt auf solche Dienstleistungen begrenzt werden, bei denen die erhofften Effekte in größerem Ausmaß auftreten können. Mit Blick auf diese Frage haben wir der Darstellung der derzeitigen Abgrenzungen in Abschnitt B sehr viel Platz eingeräumt. Diese sollen nun mit einigen Positiv- und Negativkriterien abgeglichen werden, die sich aus der ökonomischen Natur der Maßnahmenziele ableiten lassen. Da die Schattenwirtschaft „naturgemäß" der empirischen Forschung weniger offen steht als die legale Wirtschaft, müssen die Kriterien eher als allgemeine Leitlinien — bzw. als Daumenregeln — formuliert werden. (Wir beschränken uns dabei in der Betrachtung auf schattenwirtschaftliche Aktivitäten, die gegenüber Haushalten erbracht werden - im Gegensatz zu Schwarzarbeit gegenüber Unternehmen.)

Gedanklich können in der Priorisierung der zu begünstigenden Arbeiten zunächst zwei Stufen auseinander gehalten werden. Als erste Regel kann dabei gelten: *Je eigenleistungstauglicher eine Arbeit, desto eher sollte sie in die Vergünstigung aufgenommen werden*. Denn hier wird „weiße" Arbeit sowohl durch Hausarbeit als auch durch Schwarzarbeit ersetzt. Umgekehrt kann die Vergünstigung hier eine Substitution von Haus- *und* Schwarzarbeit durch marktliche Dienstleistungen anstoßen.

Als zweite, der ersten merklich nachgeordneten Regel sollte entsprechend gelten: *Je schwarzarbeitstauglicher eine Arbeit, desto eher sollte sie in die Vergünstigung aufgenommen werden*. Hier wird „weiße" Arbeit nur durch Schwarzarbeit ersetzt. Umgekehrt kann hier die Vergünstigung eine Substitution nur von Schwarzarbeit durch marktliche Dienstleistungen anstoßen. In der praktischen Anwendung lassen sich beide Regeln nicht trennscharf auseinander halten.

*Eigenleistungstaugliche Arbeit* zeigt vorwiegend zwei wichtige Züge:

- Sie ist eher arbeitsintensiv und wenig kapitalintensiv. Insbesondere Arbeiten, die mit spezialisierten, sehr fixkostenlastigen Kapitalgütern verrichtet werden, sind tendenziell nicht eigenleistungstauglich.
- Es handelt sich um gering qualifizierte Arbeit, die auch ohne spezielle/formelle Ausbildung verrichtet werden kann.

*Schwarzarbeitstaugliche Arbeit* zeigt folgende tendenzielle Charakteristika:

- Auch sie ist eher arbeitsintensiv und wenig kapitalintensiv. Arbeiten, die mit spezialisierten, sehr fixkostenlastigen Kapitalgütern verrichtet werden, sind i.d.R. nur dann schwarzarbeitstauglich, wenn diese Geräte aus der legalen Tätigkeit des Schwarzarbeiters „mitgebracht" werden.
- Es handelt sich überwiegend um gering oder mittel qualifizierte Arbeit.
- Es handelt sich um Arbeit, die nur einen geringen Grad von Arbeitsteilung erforderlich macht, da das Entdeckungsrisiko und die organisatorischen Transaktionskosten bei größeren „Teams" von Schwarzarbeitern überproportional wachsen dürften. Der

Ausnutzung von Spezialisierungsvorteilen sowie von *Economies of scale* und *Economies of scope* sind damit Grenzen gesetzt.

- Es handelt sich nicht um Arbeiten, die im Rahmen von Gewährleistungspflichten erbracht werden. Auch sonstige Arbeiten an Gütern, die noch der Gewährleistung unterliegen, dürften nur selten „schwarz" nachgefragt werden.
- Allgemein kann bei Reparaturen, Renovierungen und Verbesserungsarbeiten unterstellt werden, dass der Schwarzarbeitsanteil zunimmt, je älter das Gut wird (u. U. bis zum dem Punkt, wo „schwarze Reparaturen" nicht mehr mit weißen konkurrieren, sondern mit dem Neukauf eines Nachfolgerprodukts).
- Es handelt sich nicht um sicherheitsrelevante Arbeiten, deren Fehlerfüllung Leib und Leben gefährdet.
- Es handelt sich nicht um Arbeiten, bei denen die Ausgaben Dritten gegenüber belegt werden müssen.
- Es handelt sich nicht um Arbeiten, die im Rahmen gesetzlicher Nachweispflichten erbracht werden müssen. Auch Arbeiten im Rahmen gesetzlicher Kontrahierungszwänge werden nicht schwarz erbracht.

Natürlich können solche Leitlinien lediglich als Ersatz für empirische Erfahrungswerte dafür dienen, wo Heim- und Schwarzarbeit besonders dominieren und wo sie nur eine nachgeordnete Rolle spielen. Die Forschung insbesondere zur Schattenwirtschaft ist lange noch nicht bei einem derartigen Differenzierungsgrad. Dies liegt nicht an mangelnder Forschungsanstrengung, sondern daran, dass diese Aktivitäten im Verborgenen stattfinden. Daher gibt es vorerst keine robuste Alternative zur Nutzung solcher heuristischen Regeln.

Auf dieser Basis kann man die Bewertung des in § 35a EStG begünstigten Spektrums haushaltsnaher Dienstleistungen und Handwerkerleistungen vornehmen. Naturgemäß sind dabei manche Urteile eher als Tendenzaussagen zu verstehen. Andere Aussagen dagegen können klar und trennscharf gemacht werden.

- Grundsätzlich liegen die seit 2003 zuschussfähigen häuslichen Dienstleistungen sehr viel näher an der ökonomisch gut gerechtfertigten Zielgruppe als die 2006 hinzugekommenen Handwerkerleistungen. Letztere beziehen auch explizit solche Leistungen ein, die in der Regel von Fachkräften erledigt werden können. Damit fällt die allokativ wichtige Substitutionsbeziehung zur Haushaltsproduktion weg; auch die Substitutionsbeziehung zur Schwarzarbeit ist nicht überall sehr stark ausgeprägt. Problematische Fälle sind entsprechend besonders bei den zuschussfähigen Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen zu finden.
- Es ist sehr fraglich, in welchem Ausmaß sicherheitsrelevante Tätigkeiten wie die Reparatur, die Wartung und insbesondere der Austausch von Heizungsanlagen in Schwarzarbeit erfolgt. Solche Anlagen sind amtlich zuzulassen und müssen vom öffentlich bestellten Bezirksschornsteinfeger abgenommen werden.

- Auch Elektro-, Gas- und Wasserinstallationen sind im Zweifelsfall sicherheitsrelevante Leistungen, bei denen auch die Gewährleistung des Dienstleisters eine große Rolle spielt.
- Arbeiten, die von Vermietern beauftragt und dann als Nebenkosten gegenüber den Vermietern abgerechnet werden müssen, dürften nur in außergewöhnlichen Sonderfällen als Schwarzarbeit erbracht werden. Da ein Mieter natürlich die Erstattung der Kosten illegaler Arbeit gänzlich ablehnen kann, und da der Vermieter wegen des vollständigen Erstattungsanspruches bei gewöhnlichen Nebenkosten kein rationales Eigeninteresse an der Nutzung von Schwarzarbeit, ist in diesem Verhältnis regulär kein Raum für illegale Beschäftigung.
- Am deutlichsten ist die Fehlsteuerung bei den Aufwendungen zur Überprüfung von Anlagen, insbesondere bei den Schornsteinfegergebühren. Hier handelt es sich um Leistungen, die von öffentlich bestellten Gebietsmonopolisten erbracht werden. Auf Seiten der Nachfrager besteht Kontrahierungszwang mit dem jeweiligen Bezirksschornsteinfegermeister. In diesem Bereich *kann* es gar nicht zu Schwarzarbeit kommen, weil die legale Leistung nicht substituiert werden kann.

Die vorgenannten heuristischen Leitlinien können natürlich auch genutzt werden, wenn die Frage nach eventuellen Erweiterungen des begünstigten Feldes gestellt wird. Es versteht sich von selbst, dass eine Erweiterung nicht allein nach den Maßstäben der instrumentellen Geeignetheit erfolgen könnte. Wie unten noch deutlich werden wird, sind die aktuellen empirischen Belege nicht überall stark genug, um eindeutige Urteile fällen zu können. Auch in den Bereichen, in denen eine Subvention ökonomisch gut gerechtfertigt werden kann und in denen sie instrumentell gut gestaltet ist, kann ihre empirische Wirkung sehr unzureichend bleiben. Bei den Maßnahmen des § 35a EStG ist vor allem die Frage, welches Ausmaß die Mitnahmeeffekte annehmen werden. Dies ist auch bei gut gerechtfertigten Subventionen ohne verlässliche Empirie kaum festzulegen.

Unter diesen Vorbehalten können einigen Leistungen genannt werden, die gegenüber privaten Haushalten bzw. Privatpersonen erbracht werden, die arbeitsintensiv, und kapitalextensiv sind sowie häufig in Eigenleistung oder Schwarzarbeit erbracht werden. Sie sind nicht im Spektrum der aktuell geförderten Leistungen erfasst, weil sie in der Regel nicht dem stark räumlich ausgelegten Begriff der häuslichen Leistungen entsprechen.

Dies betrifft vor allem den Bereich der Reparatur und Wartung von langlebigen Gebrauchsgütern. Schwarzarbeit und Eigenleistung in der Kfz-Reparatur sind besonders virulent – allerdings nur bei älteren Fahrzeugen jenseits der Gewährleistungsfristen und nur bei Arbeiten, die keine teueren Spezialgeräte bedürfen. Für die Fahrradreparatur gilt dies wahrscheinlich im (mindestens) ebenso großen Ausmaß. Gegen eine Ausweitung auf den KfZ-Bereich spräche, dass die Steuerzuschüsse bei solchen Arbeiten am stärksten wirken sollten, die auch im Konkurrenzverhältnis mit Eigenleistung

stehen. Dies trifft auf überwiegend anspruchsvolle KfZ-Arbeiten jedoch ebenso wenig zu wie auf einen erheblichen Teil bereits geförderter Handwerkerleistungen im Haushalt.[26] Bei anderen Gebrauchsgütern ist Reparatur und Wartung *im Haushalt* des Steuerpflichtigen zuschussfähig, an anderen Orten aber nicht. Diese Regel beruht unseres Erachtens auf keiner tragfähigen, nach den Fördermotiven nachvollziehbaren Unterscheidung. Insbesondere bezüglich der Kleingeräte wie Fernseher und PC ist nicht ersichtlich, welche Relevanz hier dem Ort der Leistungserbringung zukommen soll.

Generell muss bei der Frage nach potentiell geeigneten bzw. ungeeigneten Leistungen für derartige Steuerzuschüsse *asymmetrisch* vorgegangen werden. Arbeiten, die nach den skizzierten Regeln weder eigenleistungs- noch schwarzarbeitstauglich sind, hätten von vornherein nicht in den Förderkatalog aufgenommen werden dürfen und sollten schnellstmöglich aus diesem entfernt werden.

Umgekehrt werden eigenleistungs- und schwarzarbeitstaugliche Arbeiten, die ebenso gut hätten aufgenommen werden können, gleichwohl *nicht* zur Aufnahme vorgeschlagen. Wir verstehen die gesetzlichen Abgrenzungen der förderfähigen Tätigkeiten auch als den Versuch, das ansonsten schwer zu bremsende Wachstum der Ansprüche einzudämmen. Dieses Ansinnen ist aus fiskalischer Sicht sinnvoll und notwendig. Die gewählten Kriterien sind, wie gezeigt, nicht optimal; den gerechtfertigten Eindämmungs*zweck* kompromittiert dies nicht.

Wie noch deutlich werden wird, kann ein abschließendes Urteil über die tatsächliche Wirksamkeit der Subventionen des § 35a EStG noch nicht gefällt werden, da die Maßnahmen noch zu neu sind. Auch bei den Leistungen, die gegenwärtig schon gefördert werden und die den Positivkriterien entsprechen, ist noch nicht absehbar, ob unter Umständen Mitnahmeeffekte in einer Weise dominieren werden, welche die ganze Regelung fragwürdig erscheinen lassen. Solange dies nicht klar ist, kann an eine Erweiterung des Förderkatalogs nicht gedacht werden. Vielmehr kann es sich sogar für die Untersuchung als hilfreich erweisen, über eine Kontrollgruppe mit gut gerechtfertigten, aber *nicht* geförderten Leistungen zu verfügen.

Hier tritt auch das instrumentelle Dilemma der Steuerzuschüsse für die haushaltsnahen Dienstleistungen und Handwerkerleistungen deutlich zu Tage. Die Anwendung der hier entwickelten Kriterien ließe erwarten, dass nur noch solche Leistungen subventioniert werden, wo nennenswerte originäre Anstoßwirkungen möglich sind. Damit werden die Leistungen ausgeschlossen, die wegen ihrer geringen Eigenleistungs- noch Schwarzarbeitstauglichkeit zwingend rund 100 Prozent Mitnahmeeffekte produzieren werden (Mietnebenkosten, Schornsteinfeger etc.). Dies wäre ein großer Fortschritt gegenüber der aktuellen Förderung.

Damit ist aber noch nicht der Frage begegnet, wie Mitnahmeeffekte *innerhalb* des verbleibenden Förderspektrums eingedämmt werden können. Denn auch dort können diese Wirkungen in erheblichem Ausmaß auftreten, nämlich bei allen, die auch schon

---

[26] Eine Beschränkung der denkbaren Förderung nur auf ältere Fahrzeuge scheidet von vornherein aus. Der Nachweis- und Kontrollaufwand wäre sehr hoch. Auch wäre eine solche Regelung mit Blick auf andere (klima-)politische Ziele der Bundesregierung problematisch.

bisher eigenleistungs- oder schwarzarbeitstaugliche Leistungen legal von Dritten bezogen haben. Auch hier werden natürlich die Steuerzuschüsse in Anspruch genommen. Diese Art von Mitnahmeeffekten ist faktisch wohl nicht zu unterbinden oder zu verringern. Eine Senkung der *Fördersätze* würde den Anteil der Mitnahmeeffekte eher erhöhen, da der Steuerkeil weniger deutlich reduziert würde, so dass es für Anstoßeffekte kaum mehr reichen würde, für Mitnahmeeffekte aber immer noch. Umgekehrt kann eine Erhöhung der Fördersätze u.U. den *Anteil* der Mitnahmeeffekte senken, deren fiskalische Schadwirkungen steigen aber. In der Subventionspolitik gelingt die Eindämmung von Mitnahmeeffekten immer nur dann, wenn für Anstoßeffekte hinreichend hohe Fördersätze mit scharfen Kontrollen und restriktiven Kriterien der Inanspruchnahme kombiniert werden. Was bei einigen direkten Subventionen, die unmittelbar an Unternehmen gehen, funktionieren mag, dürfte im vorliegenden Fall schwierig werden. Denn selbst wenn die Verwaltung der Zuschüsse für haushaltsnahe Dienstleistungen durch Spezialisten durchgeführt und damit effizienter gestaltet würde (vgl. Abschnitt E.2.1), würden aller Wahrscheinlichkeit nach „erkannte Mitnehmer" nicht von der Förderung ausgeschlossen werden. Man kann kaum jemanden, der bislang Schwarzarbeit in Anspruch genommen hat, einen Zuschuss zugestehen, während man demjenigen, der die gleichen Tätigkeiten schon immer hat legal durchführen lassen, die Subvention verweigert, weil es sich hier um einen Mitnahmeeffekt handelt. Selbst wenn es technisch möglich wäre (was nicht der Fall ist), würde aus politischen bzw. aus Fairnessgründen nicht der „Ehrliche zum Dummen" gemacht. Auch zusätzliche restriktive Kriterien, die sich nicht auf die Leistungen, sondern an die Leistungsnachfrager richten, dürften problematisch sein, da sie eher eine *regressive* Gestaltung der Förderung implizieren würden.

Das heißt kurz gefasst, dass bei den Zuschüssen für haushaltsnahe Leistungen, die *nach* restriktiver Anwendung der obigen Ausschlusskriterien übrig bleiben, entstehende Mitnahmeeffekte *hingenommen* werden müssen. Wenn damit verbleibende Mitnahmeeffekte als der fiskalische Preis der Fördermaßnahme anzusehen sind, kommt der vertiefenden Empirie zur Wirksamkeit dieser Subventionen die entscheidende Rolle zu, indem sie Aufwand und Ergebnis benennt.

Die nachfolgende Wirkungsanalyse wird diesem Anspruch leider nur zum Teil gerecht werden können, da die zu evaluierenden Leistungen (a) viele Elemente enthalten, die nach den obigen Kriterien die Förderwürdigkeit ausschließen und (b) noch nicht lange genug eingeführt sind, um belastbare Daten für die empirische Analyse bieten zu können.

## E.3. Wirkungsanalyse

Um die Wirkungen der Steuervergünstigungen zu evaluieren, orientieren wir uns an den einzelnen Zielsetzungen. Für die Steuervergünstigung haushaltsnaher Dienstleistungen sind alle vier Ziele relevant, die Subventionierung der Handwerkerleistungen zielt lediglich auf die ersten beiden ab: (1) Wachstum und Beschäftigung und (2) Be-

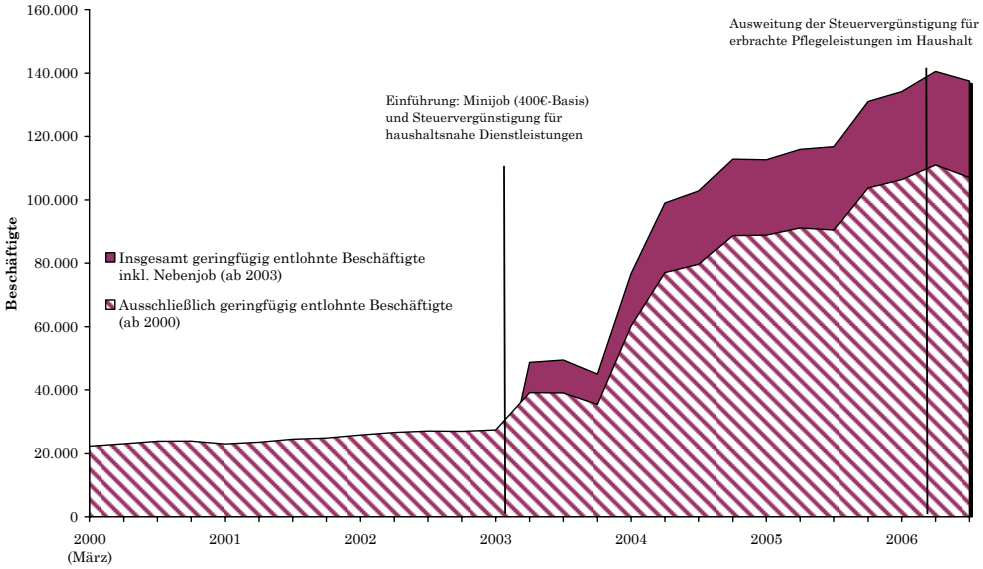
kämpfung der Schattenwirtschaft. Eine Analyse der Beschäftigungswirkungen und der Preisentwicklung wird für beide Maßnahmen erfolgen, in den geförderten Berufsgruppen des Handwerks wird auch die Umsatzentwicklung betrachtet. Anschließend werden Schätzungen zur Schattenwirtschaft in Deutschland und zu den Auswirkungen der Maßnahmen auf jene dargestellt. Bezüglich der Verbesserung der Betreuungssituation pflegebedürftiger Personen wird außerdem auf die Entwicklung der Betreuung dieser sowie die Preisentwicklung im Gesundheits- und Pflegebereich eingegangen.

### E.3.1. Wachstums- und Beschäftigungswirkungen

*Maßnahme 1: Steuerbegünstigung für haushaltsnahe Dienstleistungen (2003) und Erweiterung der Förderung im Bereich der Pflegeleistungen (2006)*

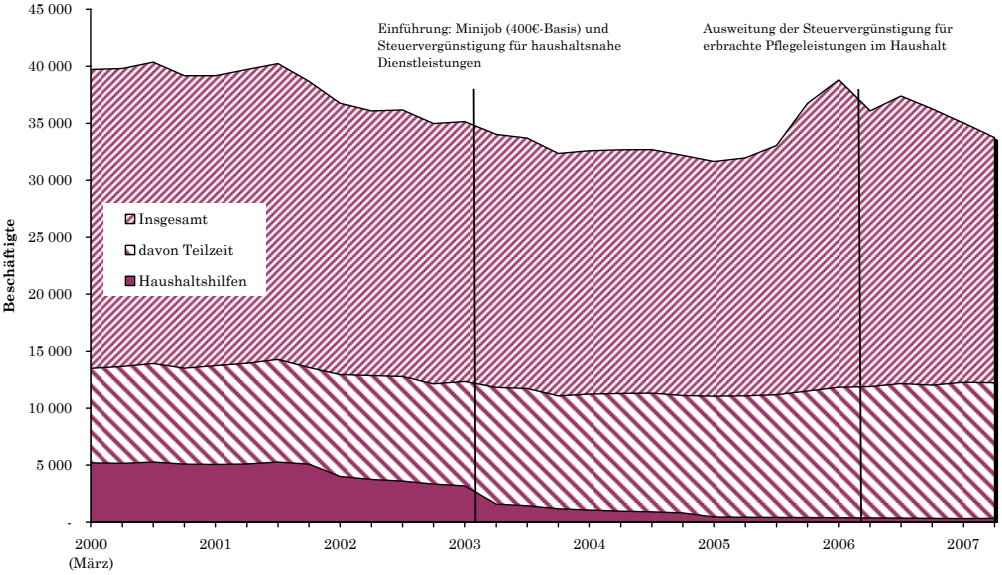
Aufgrund der Ausweichmöglichkeiten auf Schwarzarbeit und Selbstverrichtung der Tätigkeit kann für den Sektor der haushaltsnahen Dienstleistungen davon ausgegangen werden, dass er sehr sensibel auf monetäre Anreize reagiert. Dass die Steuervergünstigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Beschäftigungsverhältnisse zu einer Zunahme der Beschäftigung in diesem Sektor führt, ist demnach zu erwarten. Haushaltsnahe Dienstleistungen können entweder über Vermittlungsagenturen eingekauft werden oder im Rahmen von direkten Beschäftigungsverhältnissen - sozialversicherungspflichtig oder in Form eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses (Minijob) stattfinden.

Der größere Teil der legalen, direkten Beschäftigung in privaten Haushalten ist heute sozialversicherungsfrei: Im September 2006 gab es laut Statistischem Bundesamt knapp 140.000 geringfügig entlohnte und nur knapp 40.000 sozialversicherungspflichtige Beschäftigte in privaten Haushalten. Dieses Verhältnis sah vor wenigen Jahren noch anders aus. Seit 2000 ist die Zahl der sozialversicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnisse in Privathaushalten leicht gesunken, die Minijobs in diesem Bereich sind hingegen insbesondere seit 2003 sehr stark angestiegen. (Von weniger als 50.000 im Juni 2003 auf knapp 140.000 im September 2006). Diese Entwicklung ist zu großen Teilen auf die 2003 neu konzipierte Form des Minijobs auf 400 €-Basis zurückzuführen.




Quelle: Bundesagentur für Arbeit; eigene Berechnungen.

**Abbildung 8: Geringfügige Beschäftigungsverhältnisse in privaten Haushalten (Bestandsaufnahme 4x jährlich: März, Juni, Sep., Dez.)**

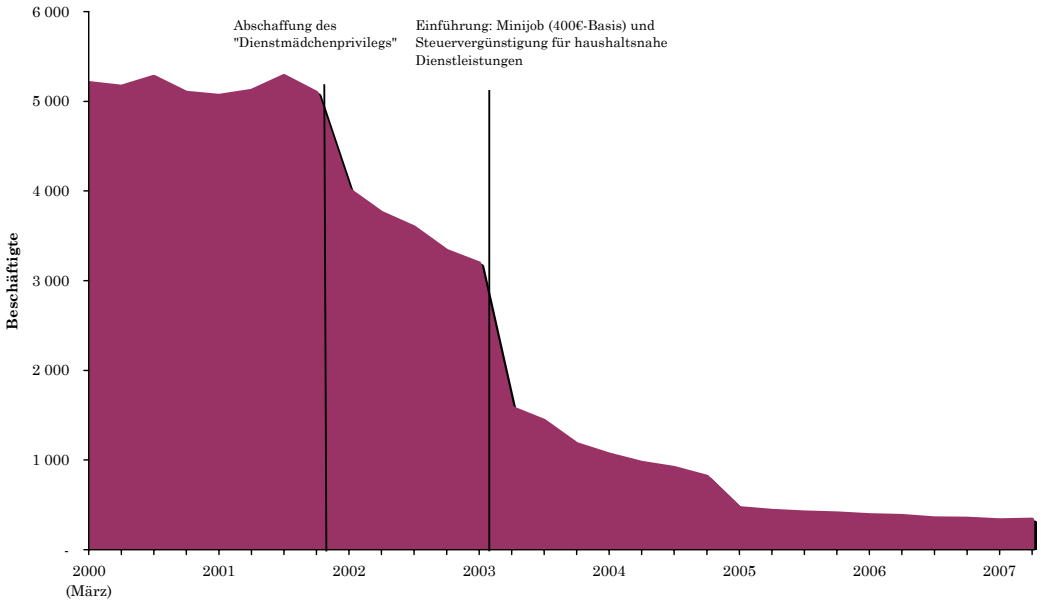



Quellen: Statistisches Bundesamt; Bundesagentur für Arbeit; eigene Darstellung.

**Abbildung 9: Sozialversicherungspflichtiges Hauspersonal in privaten Haushalten (Bestandsaufnahme 4x jährlich: März, Juni, Sep., Dez.)**

Welchen Einfluss die steuerliche Absetzbarkeit von Dienstleistungen im Haushalt auf die Entwicklung der Beschäftigungsverhältnisse haben kann, sieht man insbesondere im Bereich der Haushaltshilfen. Während es im Jahr 2000 noch über 5.000 sozialversi-

cherungspflichtige Haushaltshilfen gab, fiel die Zahl ein Jahr nach der Abschaffung des so genannten „Dienstmädchenprivilegs“, welches die steuerliche Absetzbarkeit ausschließlich sozialversicherungspflichtiger Beschäftigungsverhältnisse erlaubte, auf gut 3.300. Die Zahl sank nochmals sehr stark, als die steuerliche Absetzbarkeit haushaltsnaher Dienstleistungen im Jahr 2003 mit der Neuerung wiedereingeführt wurde, dass auch geringfügige Beschäftigungsverhältnisse (Minijobs auf 400 €-Basis) förderfähig wurden. Seitdem ist ein stetiger Rückgang zu erkennen. Im Juni 2007 gab es in Deutschland nur noch 334 sozialversicherungspflichtige Haushaltshilfen. Der übrige Teil der sozialversicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnisse in Privathaushalten (darunter Kinderfrauen, Pflegepersonal, Gärtner, Köche etc.) hat sich deutlich weniger stark anfällig für die Gesetzesänderungen gezeigt. Scheinbar eignen sich diese Tätigkeiten weniger für Minijobs.




Quellen: Bundesagentur für Arbeit; eigene Darstellung.

**Abbildung 10: Sozialversicherungspflichtige Haushaltshilfen in Privathaushalten (Bestandsaufnahme 4x jährlich: März, Juni, Sep. Dez.)**

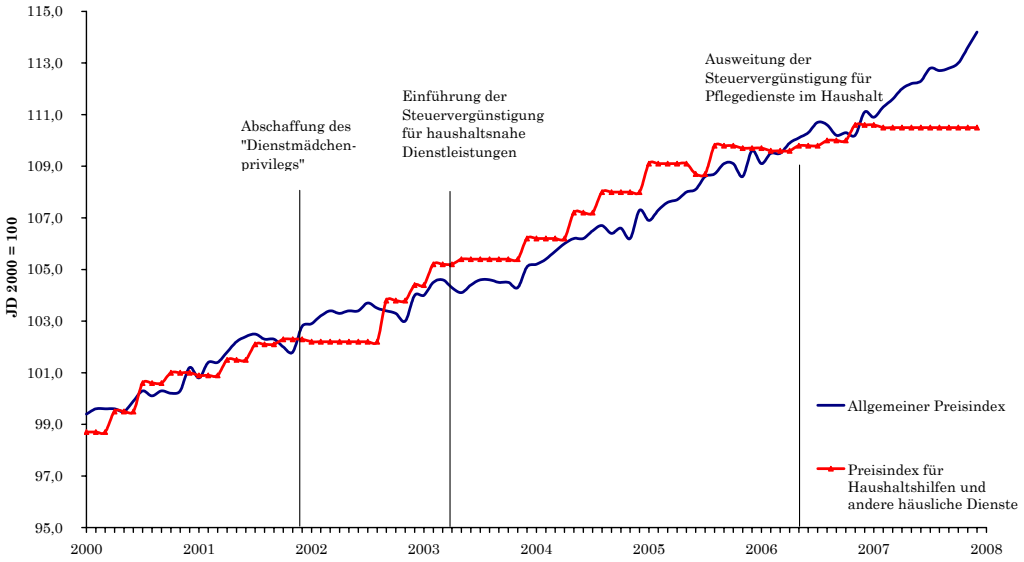
Es hat also durch die Anpassung der Gesetzeslage einen Trade-off gegeben von der sozialversicherungspflichtigen zur geringfügigen Beschäftigung. Gleichzeitig ist die Zahl der legalen Beschäftigungsverhältnisse insgesamt ebenfalls stark gestiegen. In den ersten drei Jahren nach der Einführung der Steuervergünstigung hat sich die Zahl aller Beschäftigungsverhältnisse (inkl. Nebenjobs und Teilzeitbeschäftigung) in Privathaushalten mehr als verdoppelt (Juni 2003: 82.687 und Juni 2006: 176.636).

Der Anstieg der Beschäftigungsverhältnisse in privaten Haushalten ist als positiv zu werten. Die Datenlage der Bundesagentur für Arbeit und des Statistischen Bundesamtes scheint jedoch nicht umfassend zu sein. In anderen Quellen variiert die geschätzte Zahl der geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse in Privathaushalten zwischen

137.000 (Mikrozensus) und gut 1,1 Mio. (ISG 1999).[27] Diese Schätzungen werden jedoch nicht regelmäßig vorgenommen, so dass eine Zeitreihenbetrachtung nur auf der Basis der oben genannten Quellen möglich ist.

Neben der Vergünstigung direkter Beschäftigungsverhältnisse, wird durch das *Zweite Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt* auch die Inanspruchnahme von Dienstleistungen, die über selbständige Dienstleistungsanbieter oder Dienstleistungsagenturen eingekauft werden, gefördert. Angesichts der vom Bundesfinanzministerium geschätzten Steuermindereinnahmen in Höhe von fast einer Milliarde Euro jährlich ist dieser Bereich der weitaus bedeutendere. Leider lässt die unzureichende Datenlage keine Schlüsse zu, inwieweit diese Förderung in Anspruch genommen wird.

Eine staatliche Subvention für einzelne Produkte oder Dienstleistungen zieht in der Regel einen Preiseffekt mit sich. Abhängig von der Elastizität des Arbeitsangebots und der –nachfrage wird zwischen 0% und 100% der staatlichen Förderung überwälzt.




Quellen: Statistisches Bundesamt; eigene Berechnungen.

**Abbildung 11: Preisentwicklung für Haushaltshilfen und andere häusliche Dienste**

Vor Einführung der Maßnahme (Januar 2000 – März 2003) ist der Preisindex für Haushaltshilfen und andere häusliche Dienste um durchschnittlich 2,93%, nach Einführung der Maßnahme um nur noch 1,06% gestiegen; der jährliche Anstieg des allgemeinen Preisindexes belief sich vor Einführung der Maßnahme auf durchschnittlich 2,33% und zwischen April 2004 und Dezember 2007 auf durchschnittlich 2,00%. Wie in Abbildung 11 ersichtlich, sind nach Einführung der Maßnahme im Bereich der haushaltsnahen Dienstleistungen (auch nach der Ausweitung der Steuervergünstigung für Pflegedienste im Haushalt 2006) keine signifikanten Preissteigerungen zu erkennen. Im

27 Zitiert nach *Weinkopf* 2003, S.134.

Gegenteil, die Preissteigerung verläuft hier sogar moderater als die des allgemeinen Preisindexes. Wenngleich natürlich Unwissen darüber besteht, wie sich die Preise entwickelt hätten, wäre die Maßnahme nicht eingeführt worden, so ist dennoch zu vermuten, dass die Einführung der Steuervergünstigung für haushaltsnahe Dienstleistungen nicht primär zu Preiserhöhungen geführt hat. Dies wiederum ist ein Indiz dafür, dass die positiven Beschäftigungstendenzen auf eine Ausdehnung der *Nachfrage* nach haushaltsnahen Dienstleistungen zurückzuführen sind. Gleichzeitig ist davon auszugehen, dass durch die Neukonzipierung der geringfügigen Beschäftigung (Minijobs) auch das Arbeitsangebot stimuliert wurde.

*Maßnahme 2: Steuervergünstigung für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen (2006)*

Die Handwerkerleistungen differenzieren sich insofern von den haushaltsnahen Dienstleistungen, als dass ihr Spezialisierungsgrad höher ist und die Ausweichmöglichkeiten des Privathaushalts somit eingeschränkt werden. Insbesondere die Möglichkeit der Eigenverrichtung sinkt mit zunehmender Spezialisierung der Maßnahme. Wir können also davon ausgehen, dass der Haushalt im Bereich der Handwerkerleistungen eher vor der Frage „legal oder illegal?“ steht als vor der Frage „selber machen oder einkaufen?“. Das bedeutet, dass eine Zunahme der legalen Beschäftigung voraussichtlich am ehesten durch eine Verdrängung der Schattenwirtschaft zu erwarten ist.

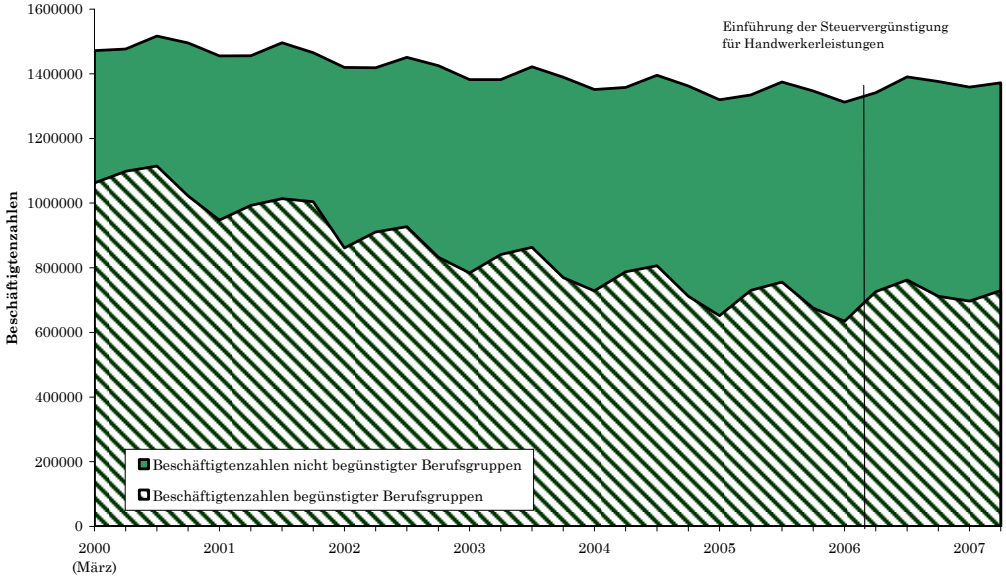
Eine signifikante Zunahme der Beschäftigung im Vergleich zu anderen Sektoren ist seit Einführung der Steuervergünstigung für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen im Mai 2006 bislang nicht zu erkennen. Gleichwohl ist denkbar, dass Beschäftigungswirkungen zeitversetzt eintreten werden und der betrachtete Zeitraum noch zu kurz ist. Für die Analyse der Beschäftigungsentwicklung wurden zwei Gruppen gebildet – die Gruppe der von der Maßnahme begünstigten Berufsgruppen und die Vergleichsgruppe der nicht begünstigten Berufsgruppen. Zu Letzterer wurden Schmiede, Schlosser, Straßen- und Tiefbauer sowie Mechaniker hinzugezählt – Berufsgruppen, auf die die Steuervergünstigung keinen oder nur einen sehr geringen Einfluss hat. Die begünstigten Berufsgruppen umschließen primär das Ausbaugewerbe28 sowie Maurer, Zimmerer und Dachdecker.

In den sechs Jahren vor Einführung der Steuervergünstigung für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen (März 2000 – März 2006) ist die Beschäftigung im begünstigten Sektor im Durchschnitt um 6,8% gesunken; in der Vergleichsgruppe war diese Tendenz weniger stark ausgeprägt (-2,0%). In den Monaten nach Einführung der Maßnahme ist die Beschäftigung weder in der Gruppe der begünstigten Berufe noch in der Vergleichsgruppe weiter gesunken. Die Tatsache, dass der seit 2000 kontinuierliche signifikante Beschäftigungsrückgang in der Gruppe der begünstigten Handwerker

---

28 Die Gruppe der Bauausstatter beinhalten laut Datenbank der Bundesagentur für Arbeit Stukkateure, Gipser, Verputzer, Isolierer, Abdichter, Fliesenleger, Ofensetzer, Luftheizungsbauer, Glaser sowie Estrich- und Terrazzoleger. Im Bereich des Ausbaugewerbes wurden weiterhin Tischler, Maler und Lackierer (Ausbau) einbezogen.

unterbrochen wurde, ist möglicherweise eine Auswirkung der Steuervergünstigung. Gleichzeitig hat sich jedoch auch in der Vergleichsgruppe der (weniger starke) Abwärtstrend nicht fortgesetzt, was auf einen konjunkturellen Einfluss hindeutet. Eine These über einen eindeutigen Zusammenhang ist aus diesem Grund hier nicht ohne weiteres zulässig. Es sei auch nochmals auf den sehr kurzen Betrachtungszeitraum hingewiesen.



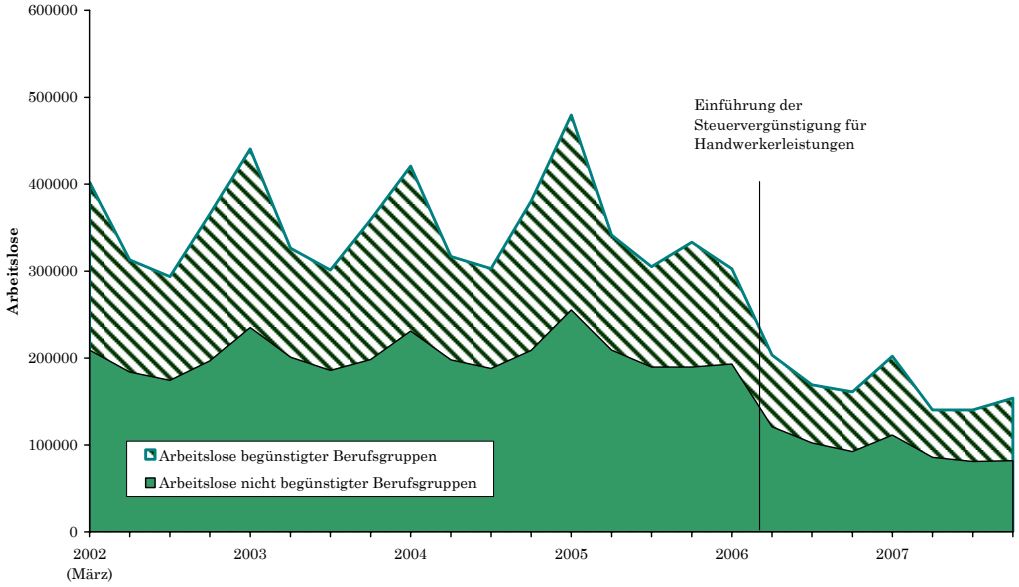

Quelle: Bundesagentur für Arbeit; eigene Darstellung

**Abbildung 12: Entwicklung der Beschäftigtenzahlen bei Berufsgruppen, die durch die 2006er Maßnahme begünstigt werden, und Kontrollgruppe**

Parallel zur Entwicklung der Beschäftigung kann auch die Entwicklung der Arbeitslosigkeit als Indiz für die Effektivität der Steuervergünstigung herangezogen werden. Entgegen der Tendenz bei der Betrachtung der Beschäftigungsentwicklung ist zwischen März 2002 und März 2006 die Arbeitslosigkeit in der Gruppe der Begünstigten stärker rückläufig gewesen (-6,20%) als in der Kontrollgruppe (-1,90%). Dies kann jedoch auch an den deutlich stärker ausgeprägten Schwankungen in der begünstigten Gruppe liegen. Im ersten Jahr nach Einführung der Maßnahme (zwischen Juni 2006 und Juni 2007) ist die Arbeitslosigkeit in beiden Gruppen signifikant gesunken, in der Gruppe der Begünstigten um ca. 31%, in der Kontrollgruppe um rund 18%. Auch hier lässt sich ein Zusammenhang zwischen Einführung der Maßnahme und Rückgang der Arbeitslosigkeit vermuten, eindeutig stellt sich die Lage – aufgrund des kurzen Betrachtungszeitraums – jedoch auch hier nicht dar.

Neben Beschäftigungseffekten, die eventuell mit erheblicher Verzögerung eintreten, gibt es einige weitere Indikatoren, die zur Beurteilung der Maßnahme herangezogen werden könnten. Dazu gehört neben der Entwicklung des Umsatzes in Handwerksun-

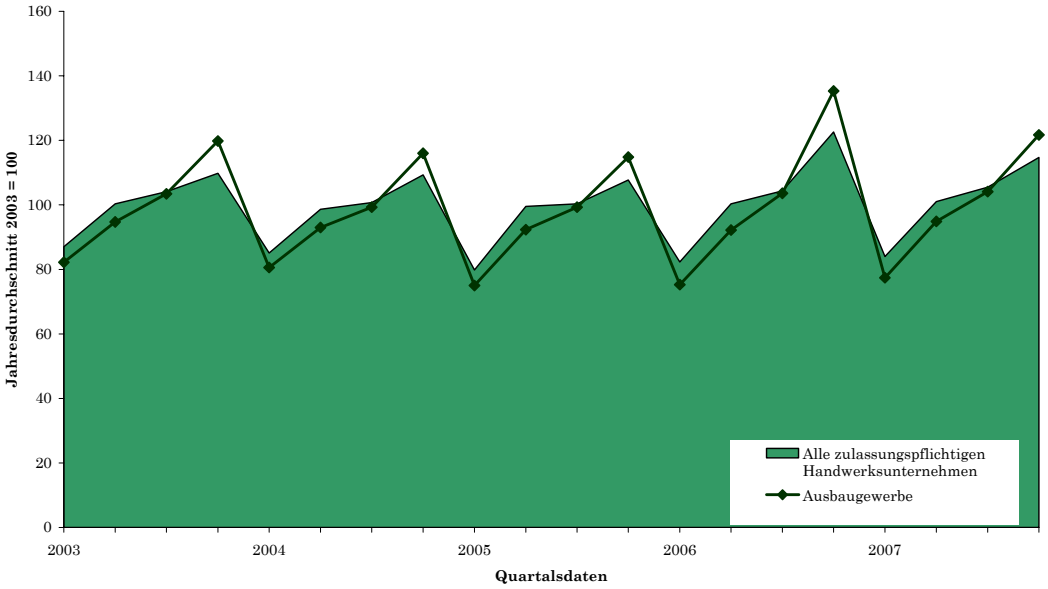
ternehmen[29] auch die Betrachtung der Entwicklung von Arbeitszeit und dem Stundenverdienst der begünstigten Handwerker. Die Verdiensterhebung im Handwerk wird jedoch nach dem neuen Verdienststatistikgesetz ab Januar 2007 nicht mehr durchgeführt, die letzten der bislang jährlich veröffentlichen Daten beziehen sich auf den Zeitpunkt Mai 2006 (Statistisches Bundesamt Verdiensterhebung im Handwerk).




Quelle: Bundesagentur für Arbeit; eigene Darstellung.

**Abbildung 13: Entwicklung der Arbeitslosigkeit bei Berufsgruppen, die durch die Maßnahme 2006 begünstigt werden und Kontrollgruppe**

29 Für diese Betrachtungen wurden die die Daten des Statistischen Bundesamts zugrunde gelegt. Insofern ist die Gruppenbildung nicht identisch mit denen, die bei der Betrachtung der Beschäftigung gewählt wurden. Das Ausbaugewerbe umfasst hier die Berufsgruppen der Stuckateure, Maler und Lackierer, Klempner, Installateur und Heizungsbauer, Elektrotechniker, Tischler und Glaser.




Quelle: Statistisches Bundesamt; eigene Darstellung.

**Abbildung 14: Umsatzentwicklung im Ausbaugewerbe und im gesamten zulassungspflichtigen Handwerk**

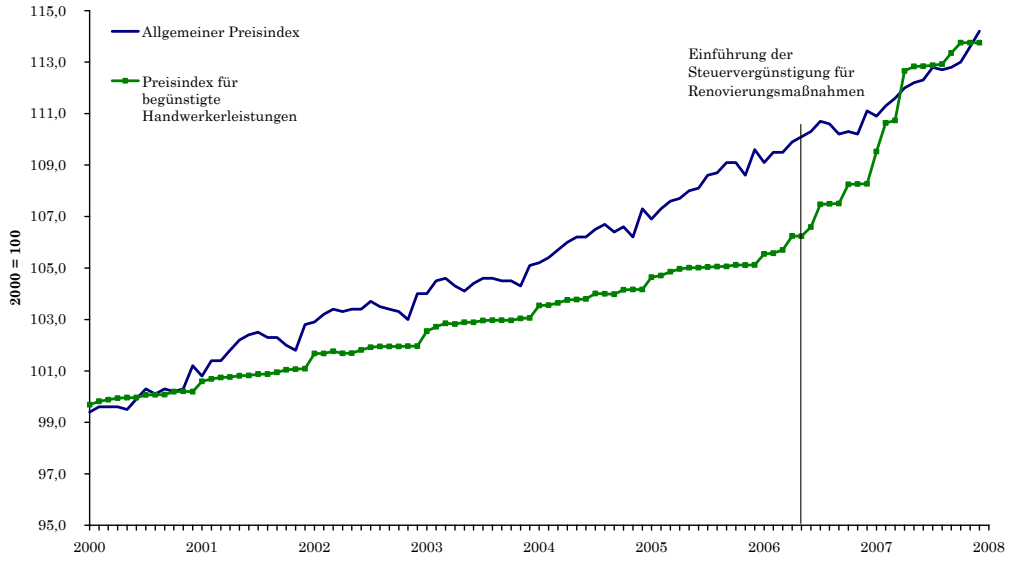
Die Entwicklung des Umsatzes der Handwerksunternehmen im (von der Steuervergünstigung profitierenden) Ausbaugewerbe ähnelt der Entwicklung der gesamten Branche stark: Bis 2006 hat ein Umsatzrückgang stattgefunden (dabei war das Ausbaugewerbe stärker getroffen als die gesamte Branche), ab 2006 ist der Umsatz wieder gestiegen. Der starke Anstieg in 2006 ist teilweise auf die Vorzugseffekte durch die Erhöhung der Mehrwertsteuer am 1.1.2007 (insbesondere im letzten Quartal 2006) zurückzuführen. Im Baugewerbe ist es weiterhin vermutlich durch die Abschaffung der Eigenheimzulage zum 31.12.2005 zu Umsatzsteigerungen aufgrund von Nachlagerungseffekten gekommen (ausschlaggebend für den Erhalt der Eigenheimzulage ist der Bauantrag oder der Abschluss des Kaufvertrags – nicht die Fertigstellung). Lässt man den Spitzenwert im letzten Quartal 2006 außer acht, so ergeben sich für 2007 weitere Umsatzsteigerungen in beiden Betrachtungsgruppen. Die parallele Entwicklung des Ausbaugewerbes zur Gesamtheit der Handwerksunternehmen lässt keine direkten Verbindungen zwischen Steuervergünstigung und Umsatzsteigerung erkennen.

Als letztes Indiz für eine Wirkung der Steuervergünstigung für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen lässt sich die Preisentwicklung der jeweiligen Dienstleistungen betrachten.

**Tabelle 4: Jährliche Preissteigerungen begünstigter Handwerkerleistungen in privaten Haushalten (Quelle: Statistisches Bundesamt)**

| Jährliche Preissteigerung der durch die Maßnahme II begünstigten Verwendungen | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | Allgemeiner Preisindex | Begünstigte Handwerkerleistungen in Privaten Haushalten | Dienstleistungen für die regelmäßige Instandhaltung und Reparatur der Wohnung | Andere Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Wohnung | Reparatur an Möbeln, Einrichtungsgegenständen und Bodenbelägen | Reparaturen an Haushaltsgeräten |
| | | 100% | 38,51% | 43,81% | 9,30% | 8,38% |
| Vor Einführung der Maßnahme: 2000-2005 (durchsch. Veränderung ggü. Vorjahr) | 1,6% | 1,0% | 0,4% | 1,3% | 0,6% | 2,3% |
| Im Jahr der Einführung: Veränderung 2006 ggü. Vorjahr | 1,7% | 1,9% | 3,3% | 0,8% | 1,3% | 1,7% |
| Ein Jahr nach Einführung der Maßnahme: Veränderung 2007 ggü. Vorjahr | 2,1% | 5,2% | 8,8% | 3,4% | 2,0% | 2,1% |

Während der Preisindex der begünstigten Handwerkerleistungen in den Jahren vor der Einführung der Steuervergünstigung im Vergleich zum Allgemeinen Preisindex sehr moderat gestiegen ist, so zeigen sich seit dem Zeitpunkt der Einführung der Maßnahme erhebliche Preissteigerungen. Insbesondere im Bereich der Instandhaltung und Reparatur der Wohnung sind besonders hohe Preissteigerungsraten vorzufinden. Diese Preissteigerungen müssen allerdings nicht ausschließlich auf die Steuervergünstigung zurückzuführen sein. Das 2001 aufgelegte $CO_2$-Gebäudesanierungsprogramm, wessen Bedingungen jeweils zum Anfang der Jahre 2006 und 2007 nochmals verbessert wurden, kann zusätzlichen Einfluss auf die Preisentwicklung für Renovierungsmaßnahmen genommen haben.




Quellen: Statistisches Bundesamt; eigene Berechnungen.

**Abbildung 15: Gewichteter Preisindex begünstigter Handwerkerleistungen in privaten Haushalten**

Geht man davon aus, dass bei einem bestimmten Verhältnis von Schwarzmarktpreis zu legalem Preis mittelfristig ein gleich bleibendes Niveau an Schwarzarbeit besteht, so wird ein starker Preisanstieg – falls er sich lediglich auf die legalen Leistungen bezieht – den beabsichtigten Effekt der Verdrängung von Schwarzarbeit mindern.

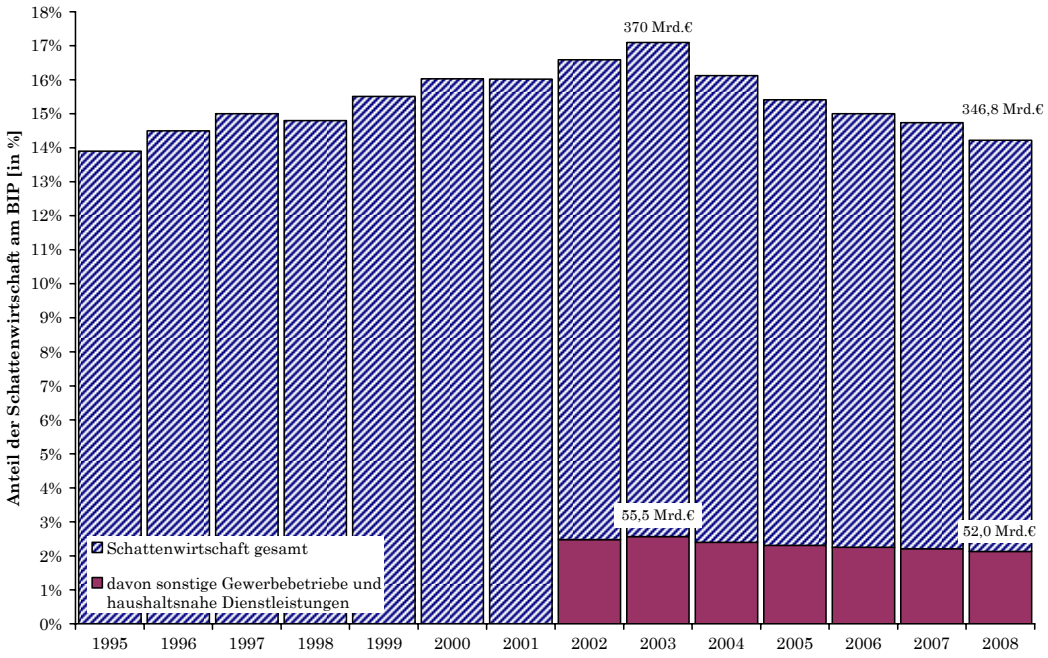
### E.3.2. Verdrängung von Schwarzarbeit

Sowohl haushaltsnahe Dienstleistungen als auch von Handwerkern erbrachte Leistungen in privaten Haushalten spielen sich häufig in der Schattenwirtschaft ab, so dass der Staat nicht direkt an diesen Umsätzen beteiligt wird. Die Steuervergünstigung, die die Lohnkosten der begünstigten Dienstleistungen senkt, sorgt dafür, dass sich der Preis der legalen Arbeit an den Schwarzmarktpreis annähert. Da die Höhe der Spreizung zwischen legaler und illegaler Arbeit ein primärer Einflussfaktor auf das Ausmaß der Schwarzarbeit ist, kann davon ausgegangen werden – so auch Schattenwirtschaftsexperte *Friedrich Schneider* –, dass die Maßnahmen zu einem Rückgang der Schwarzarbeit führen.

*Maßnahme 1: Steuervergünstigung für haushaltsnahe Dienstleistungen (2003) und Erweiterung der Förderung im Bereich der Pflegeleistungen (2006)*

Schätzungen zufolge befand sich die Schattenwirtschaft zum Zeitpunkt der Einführung der Steuervergünstigung für haushaltsnahe Dienstleistungen auf einem Hoch. Seitdem haben neben konjunkturellen Ursachen unter anderem auch die Einführung der Minijobs und die steuerliche Absetzbarkeit der haushaltsnahen Dienstleistungen zu einem Rückgang der Schattenwirtschaft geführt.[30] Diese sei seit 2003 sowohl prozentual vom BIP als auch in absoluten Zahlen (mit einer Ausnahme) stetig gesunken. Die gleiche Tendenz ist im Bereich der haushaltsnahen Dienstleistungen und sonstigen Gewerbebetrieben zu beobachten, dort sei die Schattenwirtschaft anteilig am BIP zwischen 2003 und 2008 im gleichen Maße wie die gesamte Schattenwirtschaft (nämlich jährlich um ca. 4%) zurückgegangen. In absoluten Zahlen (in Mrd. €) ist die Schattenwirtschaft in diesem Sektor seit 2005 nicht mehr gesunken und in 2008 gar geringfügig angestiegen.

30 *Schneider* 2008, S. 2f.



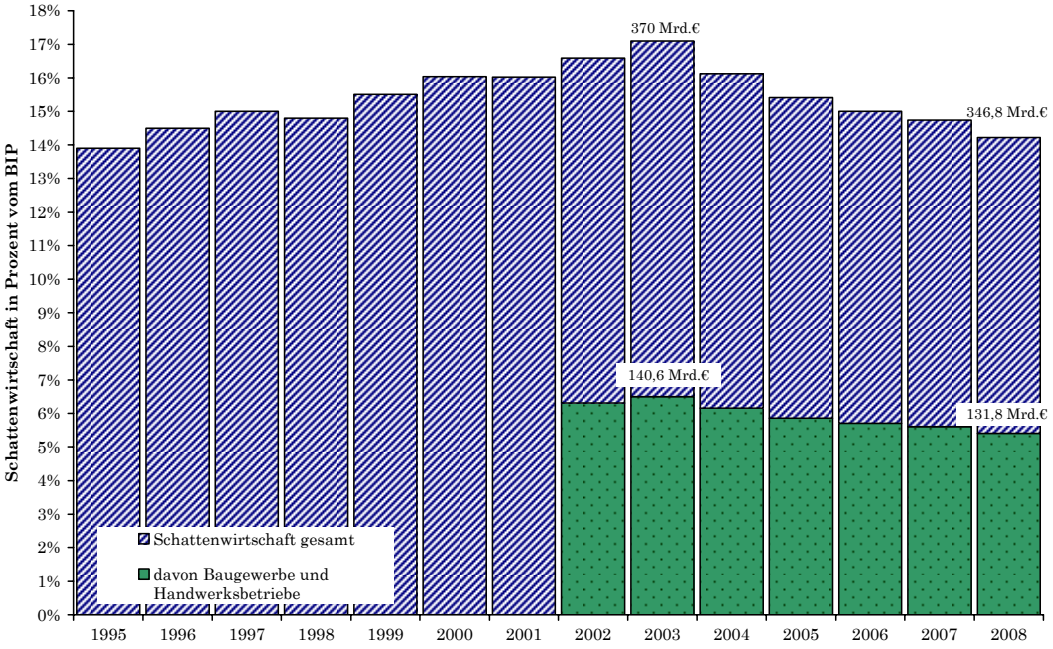

Quellen: Friedrich Schneider; eigene Darstellung.

**Abbildung 16: Geschätzter Anteil der gesamten Schattenwirtschaft und der Schattenwirtschaft im Bereich „Sonstige Gewerbebetriebe und haushaltsnahe Dienstleistungen“ am BIP[31]**

*Maßnahme 2: Steuervergünstigung für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen (2006)*

Im Bereich der Handwerkerleistungen ist ebenfalls ein Rückgang der Schattenwirtschaft festzustellen, der sich – gemessen am BIP – in der gleichen Größenordnung abspielt wie der Sektor der haushaltsnahen Dienstleistungen und die gesamte Schattenwirtschaft.

31 Für sonstige Gewerbebetriebe und haushaltsnahe Dienstleistungen liegen Schätzungen erst ab 2002 vor.




Quellen: Friedrich Schneider; eigene Darstellung.

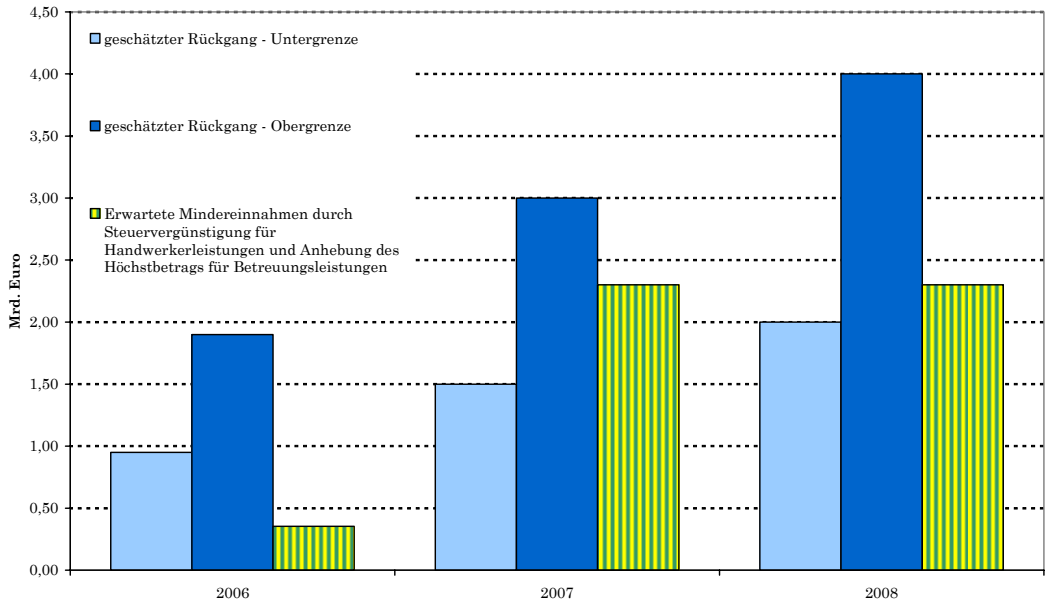
**Abbildung 17: Geschätzter Anteil der gesamten Schattenwirtschaft und der Schattenwirtschaft im Bereich „Baugewerbe und Handwerksbetriebe“ am BIP**

Die Größenordnung dieses Rückgangs für die 2006 hinzugekommenen Steuervergünstigungen (die Berücksichtigung der Handwerkerleistungen und die Erhöhung des Maximalbetrags für Pflegeleistungen) hat *Schneider* explizit geschätzt: Er geht davon aus, dass die Maßnahme zu einem stetigen Rückgang der Schattenwirtschaft zwischen 2006 und 2008 führt. Für 2008 rechnet er mit einem Rückgang zwischen zwei und vier Milliarden Euro.

Zur Einordnung wird das geschätzte Volumen dieses Rückgangs den erwarteten Mindereinnahmen durch die 2006er Erweiterung der Steuervergünstigung (Anhebung des Höchstbetrags für Pflegeleistungen und Begünstigung der Handwerkerleistungen) gegenübergestellt. Hier ist ausdrücklich darauf hinzuweisen, dass die dargestellten Schätzungen auf Basis von unterschiedlichen – uns unbekannten – Methoden gewonnen wurden. Die in den einzelnen Jahren unterschiedlichen Verhältnisse zwischen Schätzungen der Steuermindereinnahmen und dem Rückgang der Schattenwirtschaft deuten auf verschiedene Annahmen zur Berechnung der Volumina hin.

*Schneider* schätzt den Rückgang der Schattenwirtschaft, der allein auf die Steuervergünstigung für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen und die Entwicklung im Bereich der Pflegedienstleistungen zurückgeht, auf maximal 2-4 Milliarden Euro im Jahr 2008. Es ist anzunehmen, dass *ungefähr* das gleiche Volumen in legale Wirtschaftsaktivitäten überführt wird. Nimmt man an, dass sowohl die Schätzungen von *Schneider* als auch die des Bundesministeriums für Finanzen realitätsnah sind, ist

das Verhältnis zwischen Steuermindereinnahmen und dem Volumen der in die Legalität überführten Wirtschaftsaktivitäten im *Best-case*-Szenario 2,3:4 im Jahr 2008. Das heißt, 2,3 Milliarden Euro werden ausgegeben, um wirtschaftliche Tätigkeiten im Wert von grob vier Milliarden Euro in die Legalität zu überführen. Dies entspricht einer Subvention von fast 60% (in Schneiders *Worst-case*-Szenario sogar mehr als 100%). De jure beträgt die Subvention aber lediglich 20% der in Anspruch genommener Leistung. Wenn keine Mitnahmeeffekte vorlägen, sollte das Verhältnis von Subventionsvolumen und angestoßener legaler Tätigkeit ebenfalls bei 20% liegen. Der Umstand, dass dieser Wert auf das Drei- bis Fünffache geschätzt werden kann, illustriert unmittelbar, dass zwei Drittel bis vier Fünftel der Steuerzuschüsse als Mitnahmeeffekte auftreten.[32]




Quellen: Friedrich Schneider 2008, Bundesfinanzministerium; eigene Berechnungen.

**Abbildung 18: Geschätzter Rückgang der Schattenwirtschaft und erwartete Mindereinnahmen durch die Erweiterung der 2006er Steuervergünstigung**

Natürlich werden bei dieser Betrachtung die gesamten Steuermindereinnahmen nur einem Teil der Wirkungsbereiche (der Reduzierung von Schattenwirtschaft) gegenübergestellt. Andere positive Effekte – beispielsweise die „reguläre" Erhöhung der Beschäftigung im Handwerk – können eventuell zu einer besseren Bewertung der Maßnahme beitragen. Gleichwohl ist gerade im Bereich der Handwerkerleistungen die Reduzierung der Schwarzarbeit dasjenige Ziel, welches die Steuervergünstigung rechtfertigt.

Um die Frage zu beantworten, ob das Volumen des Rückgangs der Schattenwirtschaft den hohen finanziellen Aufwand rechtfertigt, der durch die Steuermindereinnahmen

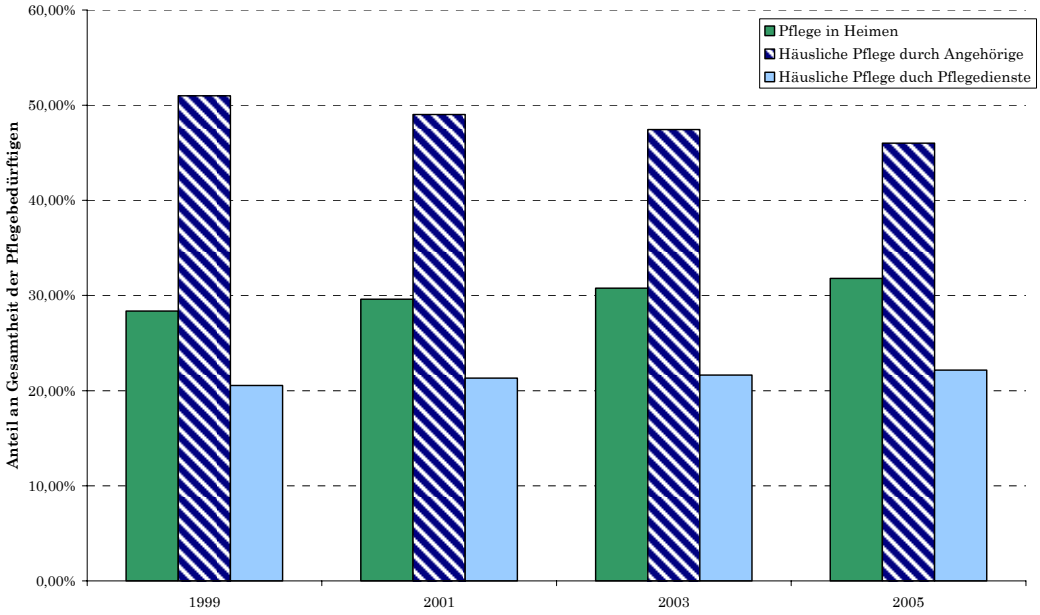
[32] Leider kann im Rahmen der vorliegenden Untersuchung die entscheidende Frage, ob die Schätzungen in Zähler und Nenner realistisch sind, wie schon diskutiert, nicht beantwortet werden.

nahmen entsteht, wäre eine auf identischen Annahmen beruhende Berechnung der beiden Schätzgrößen von Nöten.

### E.3.3. Förderung von häuslicher Pflege und Betreuung

In der Bundesrepublik werden mehr als zwei Drittel aller pflegebedürftigen Personen im eigenen Haushalt bzw. im Haushalt eines Familienangehörigen gepflegt. In Südeuropäischen Ländern ist dieser Anteil tendenziell höher, in Skandinavien eher geringer (*Berger-Schmitt* 2003). Die häusliche Pflege ist in Deutschland in den letzten Jahren leicht rückläufig (von 71% auf 68%), während die Betreuung in Pflegeheimen dementsprechend angestiegen ist. Gleichzeitig hat im Rahmen der häuslichen Pflege der Anteil der Inanspruchnahme von ambulanten Pflegediensten gegenüber der ausschließlichen Betreuung durch Familienangehörige ebenfalls leicht zugenommen.

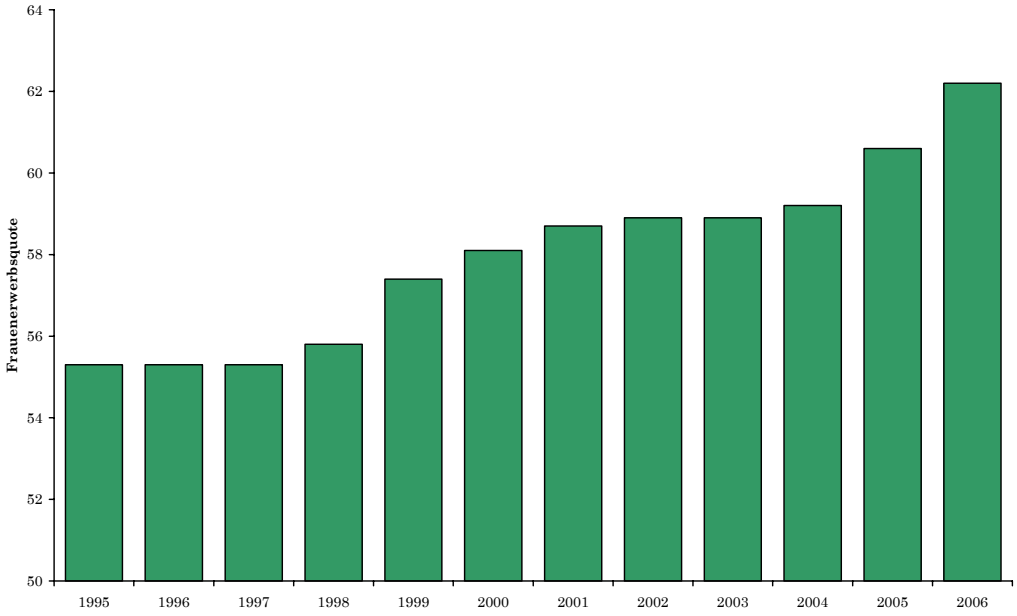
Diese Tendenz steht im Einklang mit den Überlegungen, wonach die Steuervergünstigung für externe Pflegeleistungen für Haushalte, die diese in nennenswertem Ausmaß in Anspruch nehmen, die attraktivere Option darstellt als die Inanspruchnahme des Pflege-Pauschbetrags für die Eigenleistung der versorgenden Angehörigen.




Quelle: Statistisches Bundesamt: Pflegestatistiken 1999-2005; eigene Darstellung.

**Abbildung 19: Entwicklung der Betreuung pflegebedürftiger Personen in Deutschland**

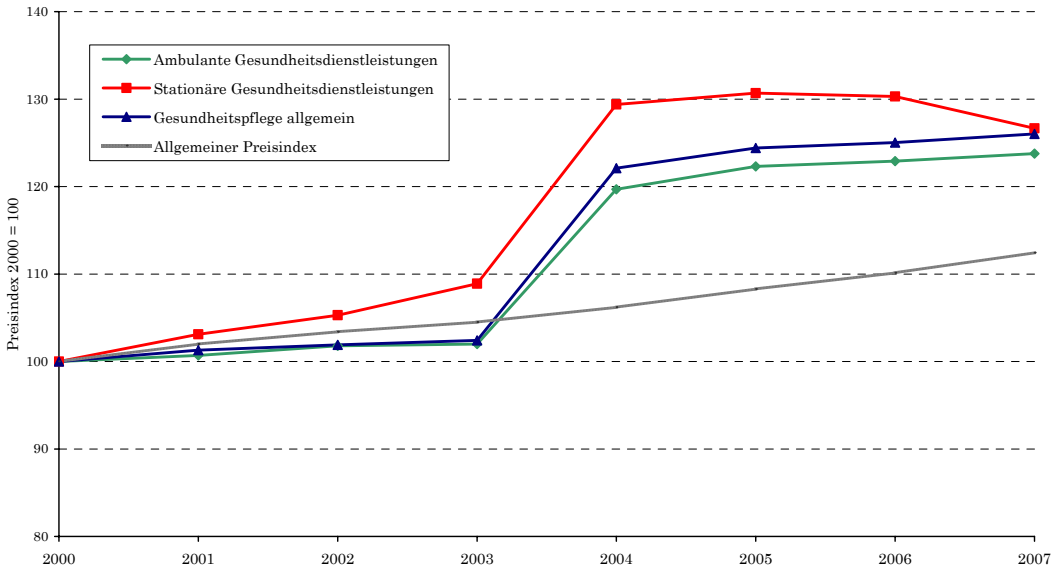
Die steuerlich geförderte Inanspruchnahme ambulanter Pflegedienste im Privathaushalt hat diesen Anstieg möglicherweise vorangetrieben – zwischen 2003 und 2005 (2,4%) war dieser deutlicher als zwischen 2001 und 2003 (1,5%). Informationen über eindeutige Zusammenhänge liegen jedoch nicht vor.




Quelle: Eurostat; eigene Darstellung.

**Abbildung 20: Entwicklung der Frauenerwerbsquote**

Der Gesundheitsbereich ist stark durch administrierte Preise geprägt. Es ist insofern nicht zu vermuten, dass eine Maßnahme wie die Steuervergünstigung zu nennenswerten Preissteigerungen für die begünstigten Pflegeleistungen führt.




Quelle: Statistisches Bundesamt; eigene Darstellung.

**Abbildung 21: Preisentwicklung der Gesundheitspflege**

Die Preise für Gesundheitspflege sind 2004 im Zusammenhang mit der Gesundheitsreform (Einführung der Praxisgebühr z.B.) stark gestiegen. Dies betrifft nicht nur die ambulanten Gesundheitsdienstleistungen, sondern auch stationäre Leistungen. Die Preise der ambulanten Leistungen sind dabei im Vergleich zur allgemeinen Gesundheitspflege sogar etwas moderater angestiegen. Wie erwartet, gibt es also keine eindeutigen Indizien, dass die Einführung der Steuervergünstigung 2003 sowie die Verdopplung des absetzbaren Höchstbetrags für Pflegeleistungen 2006 zu Preissteigerungen in diesem Bereich geführt hat.

### E.3.4. Gesellschaftliche Anerkennung haushaltsnaher Beschäftigungsverhältnisse und Dienstleistungen

Eine Beurteilung, inwieweit die Steuervergünstigung für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und Dienstleistungen zu einer verbesserten gesellschaftlichen Anerkennung geführt hat, ließe sich nur anhand von Vorher-Nachher-Befragungen der Arbeitnehmer und Arbeitgeber vornehmen, da beide Gruppen mit dem negativen Image der Beschäftigungsverhältnisse konfrontiert sind.

Es ist jedoch davon auszugehen, dass sich die Mentalität und die relativ geringe gesellschaftliche Würdigung dieser Leistungen nicht innerhalb von wenigen Jahren, sondern eher langfristig ändern können. Weiterhin ist sehr fraglich, ob ein staatlicher Zuschuss, der impliziert, dass die Attraktivität der Leistungen nicht ausreicht, um sich am Markt durchzusetzen, zur Erreichung dieses Ziels der Königsweg ist.

## F. Ergebnisse und Schlussfolgerungen

Liegen bei den privaten Haushalten unausgeschöpfte Potentiale zur Bekämpfung der hohen Arbeitslosigkeit unter niedrig qualifizierten Personen? Oder könnte nicht zumindest ein Teil der Schwarzarbeit, die private Haushalte nachfragen, in legale „weiße“ Beschäftigung überführt werden? Diese Fragen haben Wirtschafts- und Finanzpolitik schon oft beschäftigt. Ein Ansatz, diesen Fragen zu begegnen, liegt in der staatlichen Förderung von haushaltsnahen Dienstleistungen. Die vorliegende Untersuchung betrachtet die verschiedenen Regelungen des § 35a EStG, mit denen Steuerzuschüsse für die Nachfrage nach derartigen Leistungen gewährt werden. Eingeführt wurde die Maßnahme in zwei Schritten. Im ersten Schritt wurden mit dem „Zweiten Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt“ (Hartz II) ab dem 1.4.2003 bei Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen bzw. der Schaffung haushaltsnaher Beschäftigungsverhältnisse Steuerzuschüsse eingeführt. Durch eine erneute Änderung des § 35a EStG („Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung“) hat die Bundesregierung 2006 die Steuervergünstigungen für haushaltsnahe Dienstleistungen weiter ausgebaut. Zum einen wurde der Höchstsatz für Pflege- und Betreuungsleistungen erhöht, zum anderen wurde die steuerliche Vergünstigung nun auch für

Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen eingeführt.

Diese Steuerzuschüsse von zusammen rund 3,3 Mrd. € (2007) wurden mit dem vorliegenden Bericht einer ersten Evaluierung unterzogen. Die Überprüfung richtete sich auf die ökonomische Rechtfertigung der verfolgten Ziele, die instrumentelle Eignung der Ausgestaltung der steuerlichen Maßnahmen sowie auf die bis dato zu beobachtenden Wirkungen.

Nach der ausführlichen Beschreibung der beiden Maßnahmen und der Betrachtung des geschätzten Subventionsvolumens wurden die Erfahrungen des europäischen Auslands mit vergleichbaren Maßnahmen wiedergegeben. Es zeigte sich, dass haushaltsnahe Dienstleistungen in einer Reihe von Mitgliedstaaten der Europäischen Union von der steuerlichen Bemessungsgrundlage abzugsfähig sind und somit staatlich gefördert werden. Im Bereich der Handwerkerleistungen scheint die Lösung über reduzierte Mehrwertsteuersätze derzeit populär: siebzehn Mitgliedsländer haben nach Antrag zeitlich befristet einen reduzierten Mehrwertsteuersatz für spezifische arbeitsintensive Dienstleistungen eingeführt.

Zur Bewertung der Fördermaßnahmen wurde zunächst auf die ökonomische Rechtfertigung des staatlichen Eingriffs vor dem Hintergrund ihrer Ziele eingegangen. Dieser Betrachtung folgte die instrumentelle Subventionskontrolle, wo insbesondere die Förderungsalternativen über die Einkommensteuer vs. Umsatzsteuer diskutiert wurden. Außerdem wurde ein Kriterienkatalog entworfen, der zur Bewertung der Förderwürdigkeit einzelner Leistungen dient und an dem das aktuell geförderte Leistungsspektrum gemessen wurde. Den letzten Teil der Evaluierung bildet die Wirkungsanalyse hinsichtlich der unterschiedlichen Teilziele der beiden Maßnahmen.

Zwischen legaler und illegaler Arbeit bzw. Eigenarbeit besteht ein Steuer- und Abgabenkeil, der zu einer Grundverzerrung der Produktionstätigkeiten führt. Staatliche Zuschüsse insbesondere im haushaltsnahen Bereich werden als prinzipiell geeignete Instrumente angesehen, diesen Steuer- und Abgabenkeil zwischen legaler und illegaler Arbeit zu verringern. Die Überzeugungskraft der Subventionsratio steigt für den Fall der haushaltsnahen Dienstleistungen noch einmal deutlich, da eine der zentralen ökonomischen Rechtfertigungen für Subventionen zugunsten haushaltsnaher Leistungen hier zutrifft, aber gar nicht in den offiziellen „Zielkanon“ aufgenommen wurde. Die Steuerzuschüsse können nicht nur den Steuer- und Abgabenkeil zwischen legaler und illegaler Arbeit verringern. Ebenso versprechen sie, den ähnlich großen Abgabenkeil zwischen Erwerbsarbeit und Hausarbeit zu verringern. Gesamtwirtschaftlich ist dieser Effekt wahrscheinlich wichtiger als die Umwandlung von Schwarzarbeit, denn die Produktivitätsgewinne werden ungleich größer sein. Dieses Argument lässt sich insbesondere auf die haushaltsnahen Dienstleistungen und weniger auf die Handwerkerdienstleistungen anwenden, da es mit steigender Qualität der zu verrichtenden Arbeit an Bedeutung verliert.

Die Hauptziele der Maßnahmen, Schaffung von Beschäftigungsmöglichkeiten im gering qualifizierten Arbeitmarktsegment und die Bekämpfung von Schwarzarbeit

durch Umwandlung in legale, „weiße“ Arbeit sind ökonomisch recht unstrittig. Das im Zusammenhang mit den Handwerkerdienstleistungen im 21. Subventionsbericht benannte Ziel „Stärkung von Handwerk und Mittelstand“ hingegen lässt sich mit Blick auf die horizontale Gerechtigkeit nur schlecht rechtfertigen. Ein besonderes Förderbedürfnis des Ausbaugewerbes im Vergleich zu anderen Handwerken oder sonstigen Berufen ist nicht zu erkennen. Eine Rechtfertigung der Förderung von Handwerkerleistungen kann also nur über das Ziel der Bekämpfung von Schwarzarbeit erreicht werden. Das Ausbaugewerbe gehört neben einer Reihe anderer Sektoren (Bauhauptgewerbe, Dienstleistungsbranche, KfZ-Betriebe etc.) zu einem Bereich, in dem die Schattenwirtschaft stark ausgeprägt ist.

Die Untersuchung des instrumentellen Designs der Steuerzuschüsse führt zu „gestaffelten“ Ergebnissen:

- Die Steuerzuschüsse sind als Abzüge von der Steuerschuld konstruiert, nicht als Abzugsrecht von der Bemessungsgrundlage. Die gewählte proportionale Ausgestaltung ermöglicht es, den subventionspolitischen Leitlinien der Bundesregierung zu folgen und die Maßnahme in eine direkte Finanzhilfe zu überführen. Hierdurch würde die parlamentarische Überprüfung erleichtert und die politische Steuerbarkeit verbessert. Auch würden die Steuerbehörden von sachfremden Aufgaben entlastet und der bislang eher versteckte Verwaltungsaufwand der Maßnahmen transparent.
- Wenn es nicht zu einer solchen Umwandlung kommt, sind die Leistungsprofile von Steuerzuschüssen bei der Einkommensteuer solchen bei der Umsatzsteuer gegenüberzustellen. Trotz deutlicher Defizite hinsichtlich der horizontalen Fairness stellen sich die Einkommensteuerzuschüsse als das für Deutschland besser geeignete Instrument dar, weil sie die Steuerkeile weitergehend verringern können.
- Den Mittelpunkt der instrumentellen Kontrolle bildet eine Reihe von heuristischen Leitlinien, mit deren Hilfe die Förderwürdigkeit einzelner Leistungen festgestellt werden kann. Diese Leitlinien werden dem tatsächlich geförderten Bereich gegenübergestellt. Im Ergebnis fallen mehrere Bereiche auf, in denen eine Subventionierung der Leistungen nicht sinnvoll ist, weil sie kaum eigenleistungs- bzw. schwarzarbeitstauglich sind. Entsprechend können hier fast ausschließlich oder zu großen Teilen Mitnahmeeffekte erwartet werden. Dies trifft insbesondere auf einige Tätigkeiten zu, die im Bereich der Handwerkerleistungen gefördert werden. Die Substitutionsbeziehung zur Haushaltsproduktion ist bezüglich der Förderwürdigkeit dabei ein entscheidendes Kriterium, welches bei höher qualifizierten handwerklichen Tätigkeiten an Bedeutung verliert. Auch im Bereich aller sicherheitsrelevanten Arbeiten, für die die Gewährleistung des Dienstanbieters möglicherweise ausschlaggebend sein kann (Austausch von Heizungsanlagen, Elektro-, Gas- und Wasserinstallationen) sind große Mitnahmeeffekte zu vermuten. Ganz analog wird auch bei Arbeiten argumentiert, die Dritten in Rechnung gestellt werden müssen, d.h. vor allem

bei Mietnebenkosten. Hier ist so gut wie kein Raum für illegale Beschäftigung, folglich muss die Förderung hier nahezu ausschließlich Mitnahmeeffekte generieren.

- Auch bei den verbleibenden Leistungen, die nach Maßgabe der formulierten Leitlinien prinzipiell förderwürdig sein können, werden sich große Mitnahmeeffekte nicht vermeiden lassen. Der fiskalische Preis der Transformation von Schwarzarbeit und Eigenleistungen in legale Beschäftigungsverhältnisse im niedrig qualifizierten Bereich ist damit a priori höher als bei Subventionen, bei denen eine wirksame Eindämmung von Mitnahmeeffekten umsetzbar ist.

Die Wirkungsanalyse betrachtet die im Jahr 2003 und die in 2006 eingeführten Regeln separat. Ausgehend von der zur Verfügung stehenden Datenlage sind nach Einführung der Steuervergünstigung 2003 im Bereich der haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnisse spürbare Effekte zu beobachten. Durch die Einbeziehung der geringfügigen Beschäftigung in die Steuervergünstigung (im Gegensatz zu dem früher geltenden „Dienstmädchenprivileg“) ist es insbesondere bei den Haushaltshilfen zu einer Verschiebung von sozialversicherungspflichtigen Beschäftigungen zu Minijobs gekommen. Gleichzeitig ist die Beschäftigung in privaten Haushalten insgesamt angestiegen. Preissteigerungen für haushaltsnahe Dienste und Haushaltshilfen hat es indes nicht gegeben. Das weist darauf hin, dass eine zuvor nur latente Nachfrage durch die Subvention stimuliert wurde.

Die Auswirkungen auf die Schattenwirtschaft sind per se schwierig zu quantifizieren. Schätzungen zufolge ist sie im Bereich der haushaltsnahen Dienstleistungen ebenso wie insgesamt anteilig am Bruttoinlandsprodukt seit 2003 stetig gesunken. Die Steuervergünstigung für die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen hat – ebenfalls Schätzungen zufolge – zu diesem Rückgang beigetragen.

Hinsichtlich der Erwartung, die steuerliche Förderung würde zu einer verstärkten häuslichen Pflege im Gegensatz zur stationären Versorgung führen, ist zunächst noch keine positive Wirkung zu erkennen. Nach Einführung der Steuervergünstigung 2003 ist zwar ein leichter Anstieg der Inanspruchnahme von ambulanten Pflegediensten zu verzeichnen, dieser ging jedoch auf Kosten der ausschließlichen Selbstversorgung durch Angehörige und nicht der Betreuung in Pflegeheimen. Diese hat nämlich im Zeitraum zwischen 1999 und 2005 ebenso zugenommen. Es ist wahrscheinlich, dass die Erhöhung des steuerlich absetzbaren Höchstbetrags für die Inanspruchnahme von ambulanten Pflegedienstleistungen weiterhin zu einer verstärkten Nachfrage führen wird.

Zwischen der Einführung der Steuervergünstigung und signifikanten Preiserhöhungen in der ambulanten Gesundheitspflege kann ebenfalls kein klarer, direkter Zusammenhang ausgemacht werden. Zwar sind die Preise in der Gesundheitspflege insgesamt gestiegen, die Preise für stationäre Pflegeleistungen jedoch stärker als die ambulanten.

Die Erweiterung der Steuervergünstigung für die Inanspruchnahme von Handwerkerdienstleistungen zu Renovierungszwecken ist noch nicht lange in Kraft. In dem kurzen Betrachtungszeitraum seit 2006 sind bereits leichte positive Beschäftigungswir-

kungen zu erkennen. Der kontinuierliche Abwärtstrend der Beschäftigung innerhalb der Gruppe der begünstigten Handwerkerberufe hat sich seit Einführung der Maßnahme nicht weiter fortgeführt. Eine ähnliche, jedoch weniger starke, Tendenz zeigt sich auch bei der nicht begünstigten Vergleichsgruppe, so dass davon ausgegangen werden kann, dass die positiven Beschäftigungswirkungen nicht allein auf die steuerliche Begünstigung bestimmter Leistungen zurückzuführen sind.

Auffällig ist hingegen die Preisentwicklung der begünstigten Leistungen seit Einführung der Maßnahme. Insbesondere die Preise für die Instandhaltung und Reparatur der Wohnung sind seitdem überdurchschnittlich stark gestiegen. 2007 verzeichneten sie ein Preiswachstum in Höhe von 8,8% – im Vergleich dazu stieg der allgemeine Preisindex um 2,1% an.

Ähnlich wie im Bereich der haushaltsnahen Dienstleistungen ist Schätzungen zufolge seit 2003 auch im Handwerk die Schattenwirtschaft rückläufig. Die Einführung der steuerlichen Absetzbarkeit von Handwerkerleistungen gemeinsam mit der Erhöhung des Maximalbetrags für Pflegeleistungen wird nach Prognosen von Friedrich Schneider im Jahr 2008 einen Rückgang der Schattenwirtschaft zwischen zwei und vier Milliarden Euro bewirken. Die Frage, ob das Volumen des Rückgangs den hohen finanziellen Aufwand der Maßnahme rechtfertigt, der durch die Steuermindereinnahmen entsteht, kann an dieser Stelle (noch) nicht beantwortet werden.

Die zentralen Empfehlungen aus der Evaluierung sind zusammengefasst:

- Die Steuerzuschüsse können und sollten den subventionspolitischen Leitlinien der Bundesregierung folgend in direkte Finanzhilfen überführt werden.
- Die primäre Empfehlung ist, die begünstigten Leistungen im Bereich der haushaltsnahen Dienstleistungen und insbesondere der Handwerkerleistungen mit Hilfe des entwickelten Kriterienkatalogs zu überprüfen und einige der aktuell förderfähigen Leistungen wieder zu streichen.
- Die empirischen Wirkungen der danach verbleibenden Förderungen sind so schnell wie möglich zu ermitteln. Die Dringlichkeit der Datenbereitstellung durch die Finanzbehörden und der anschließenden ökonometrischen Analyse ist hoch, weil die Fördermaßnahmen aufgrund ihres großen Anteils an Mitnahmeeffekten fiskalisch recht teuer sind. Gleichwohl müssen, notgedrungen, noch zwei bis drei Jahre Daten zusammengetragen werden, um auch die realwirtschaftliche Wirkungsseite abbilden zu können.
- Forderungen, die Zuschüsse wegen des erwartbar hohen Anteils an Mitnahmeeffekten gänzlich zu streichen, könnten auf der gegenwärtigen Datenlage ebenfalls nicht zurückgewiesen werden. In einem solchen Fall böte es sich u.U. an, die Zuschüsse in einem kleinen Teilbereich der förderwürdigen Leistungen fortzuführen, um empirische Gewissheit zur Tauglichkeit des Instrumentes zu erlangen.

# G. Zitierte Literatur

*Alexander*, Don. C. (2004): Statement of The Honorable Don C. Alexander, Commissioner, Testimony Before the Subcommittee on Oversight of the House Committee on Ways and Means, June 15, 2004, Washington DC.

*Becker,* Gary S. (1965), A theory of the allocation of time. Economic Journal, 75, 493-517.

*Becker*, Gary S. (1981), A Treatise on the Family. Harvard University Press.

*Berger-Schmitt,* Regina (2003), Betreuung und Pflege alter Menschen in den Ländern der Europäischen Union – Perspektiven zur Rolle familialer Netzwerke, in: J. Allmendinger (Hg.), Entstaatlichung und Soziale Sicherheit, Opladen.

*Bergs,* Christian, Thilo *Schaefer* und Michael *Thöne* (2008), Evaluierung von Steuervergünstigungen: Arbeitnehmersparzulage, Teilbericht im Rahmen des Forschungsvorhabens Projektnummer 15/07 und des Bundesministeriums der Finanzen, Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln, Köln.

*Bittner, Susanne* und Claudia *Weinkopf* (2008), Professionalisierung von haushaltsbezogenen Dienstleistungen, Erfahrungen und Perspektiven, Abschlussbericht der wissenschaftlichen Begleitung zu den Modellprojekten „Dienstleistungspools NRW", Gelsenkirchen.

*Boockmann* Bernhard und Johannes *Rincke* (2005), Wirksamkeit der Bekämpfung der Schwarzarbeit durch die „Finanzkontrolle Schwarzarbeit", Abschlussbericht an das Bundesministerium der Finanzen, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH (ZEW), Mannheim.

Bundesagentur für Arbeit (aktuelle Ausgabe), Geringfügig entlohnte Beschäftigte - nach Wirtschaftsabschnitten (WZ93/WZ2003).

Bundesagentur für Arbeit (div.), Arbeitslose nach Agenturen und Berufen.

Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung (2006): Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, Empfehlungen des Präsidenten des Bundesrechnungshofes als Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung zur Verbesserung des Vollzuges der Steuergesetze in Deutschland, Schriftenreihe des Bundesbeauftragten für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung Band 13, Stuttgart.

Bundesministerium der Finanzen (2007), Anwendungsschreiben zu § 35a EStG, 26.10. 2007, Berlin.

Bundesministerium der Finanzen (div.), Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen, div. Jahrgänge, Bonn/Berlin.

*Cancedda,* Alessandra (2001), Beschäftigung in haushaltsnahen Dienstleistungen, Europäische Stiftung zur Verbesserung der Lebens- und Arbeitsbedingungen, Luxemburg (Amt für amtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften).

Copenhagen Economics (2007), Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union, Final report, Copenhagen.

*Engels*, Dieter (2008): "Längst nicht im Lot" Der Präsident des Bundesrechnungshofs über Staatsschulden, die Ungerechtigkeit des Steuersystems und „Durchwinktage" in der Finanzverwaltung, Interview mit dem Nachrichtenmagazin „Der Spiegel", Nr. 22/2008 vom 26.05.2008, Seite 100.

*Enste,* Dominik und *Schneider*, Friedrich (2005), Schattenwirtschaft und irreguläre Beschäftigung: Irrtümer, Zusammenhänge und Lösungen, Linz.

*Erhard*, Gerd (2007), Kommentar zu § 35a EStG, in: Blümich Kommentar EStG, KStG, GewStG, München.

*Fuest*, Clemens und Michael *Thöne* (2008), Ertragsabhängige und ertragsunabhängige Steuern; Endbericht zum Forschungsvorhaben Projektnummer 21/06 „Untersuchung des deutschen Steuersystems im Hinblick auf die Gewichtung von ertragsabhängigen und ertragsunabhängigen Steuern“ im Auftrage des Bundesministeriums der Finanzen, Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln.

Gesellschaft für Konsumforschung (GfK) (2002), 50plus 2002. Band I (Bericht) und II (Anhang). Nürnberg.

IHK Berlin und Handwerkskammer Berlin (2006), Bekämpfung der Schwarzarbeit und Schattenwirtschaft, Berlin März 2006;

*Ironmonger*, Duncan S. (2000), Household production and the household economy. The University of Melbourne, Department of Economics, Research Paper No. 759. Melbourne.

*Janisch*, Urban und Dieter *Brümmerhoff* (2004), Möglichkeiten und Grenzen der Schattenwirtschaftsschätzung, in: Thünen-Reihe Angewandter Volkswirtschaftstheorie Working Paper No. 43, Universität Rostock.

Joint Committee on Taxation (2005): Options to Improve Tax Compliance and Reform Tax Expenditures, United States Congress, JCS-02-05, Washington D.C.

*Kleven*, Henrik Jacobsen and Claus Thustrup *Kreiner* (2007), Optimal Taxation of Married Couples with Household Production, FinanzArchiv Vol. 63 no. 4, 498-518.

*Koch,* Roland und Peer *Steinbrück* (2003): Subventionsabbau im Konsens. Der Vorschlag der Ministerpräsidenten Roland Koch und Peer Steinbrück, Landesregierung Nordrhein-Westfalen, Hessische Landesregierung, Düsseldorf/Wiesbaden, 30. September 2003.

KOM (2003), Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament: Erfahrungen mit der Anwendung eines ermäßigten MwSt-Satzes auf bestimmte arbeitsintensive Dienstleistungen, Brüssel.

*List*, Friedrich (1841), Das Nationale System der politischen Ökonomie, Stuttgart/Tübingen.

*Mclntyre*, Michael J. and Oliver *Oldman* (1977), Taxation of the Family in a Comprehensive and Simplified Income Tax, Harvard Law Review Vol. 90, No. 8, June 1977: 1573-1631.

OECD (2007), Economic Surveys: Sweden.

*Pedersen,* Søren (2003), The Shadow Economy in Germany, Great Britain and Scandinavia: A measurement based on questionnaire surveys, The Rockwool Foundation Research Unit, Copenhagen.

*Piggott*, John und John *Whalley* (1996), The Tax Unit and Household Production, Journal of Political Economy, Vol. 104, No. 2: 398-418.

*Reid*, Margaret (1934), Economics of Household Production, New York.

*Schneider,* Friedrich (2002), Zunehmende Schattenwirtschaft in Deutschland: eine wirtschafts- und staatspoltische Herausforderung, Johannes Kepler Universität Linz (http://www.econ.jku.at/531).

*Schneider*, Friedrich, Jürgen *Volkert* und Sigrid *Caspar* (2002), Schattenwirtschaft und Schwarzarbeit: Beliebt bei Vielen – Problem für alle, Baden-Baden

*Schneider,* Friedrich (2002/2003), Schattenwirtschaft und Politische Ökonomie, Vorlesung "Ökonomische Theorie der Politik" VL-Nr. 274 , Wintersemester 2002/2003, Universität Zürich.

*Schneider*, Friedrich (2003), Der Umfang der Schattenwirtschaft des Jahres 2003 in Deutschland, Österreich und der Schweiz- Weiteres Anwachsen der Schattenwirtschaft, Johannes Kepler Universität Linz (http://www.econ.jku.at/531).

*Schneider*, Friedrich (2004), Die Entwicklung der Schattenwirtschaft in Deutschland, Berlin und Brandenburg für 2004 und 2005: Erster Rückgang, aber auf hohem Niveau (http://www.wirtschaftsforumberlin.de/fileadmin/wiforum/download/praesentationProf.SchneiderWF4.11.pdf).

*Schneider*, Friedrich (2005), Rückläufige Schattenwirtschaft in Deutschland, Österreich und in anderen OECD-Ländern – Fluch oder Segen? Johannes Kepler Universität Linz (http://www.econ.jku.at/531).

*Schneider*, Friedrich (2006), Nur noch leicht sinkende Schattenwirtschaft in Deutschland im Jahr 2006: Fluch oder Segen? Johannes Kepler Universität Linz, (http://www.econ.jku.at/531).

*Schneider*, Friedrich (2007), Erstmals wieder steigende Schattenwirtschaft in Deutschland im Jahr 2007: Fluch oder Segen? (http://www.vwl.uni-wuerzburg.de/fileadmin/12010200/user_upload/Department_Seminar/Schatt_2007-neu.pdf).

*Schneider*, Friedrich (2008), Leichter (deutlicher) Rückgang der Schattenwirtschaft in Deutschland bei (Nicht-) Berücksichtigung der Mindestlöhne in 2008, Johannes Kepler Universität Linz (http://www.econ.jku.at/531).

*Sinn*, Hans-Werner, *Meister,* Wolfgang, *Ochel,* Wolfgang, *Werding,* Martin (2007), Reformkonzepte zur Erhöhung der Beschäftigung im Niedriglohnbereich: Ein Überblick, ifo-Schnelldienst 4/2007.

Statistisches Bundesamt (div.), Fachserie 1, Reihe 4.2.1 Struktur der sozialversicherungspflichtig Beschäftigten.

Statistisches Bundesamt (div.), Fachserie 17, Reihe 7. Verbraucherpreisindex.

Statistisches Bundesamt (div.), Fachserie 4, Reihe 7.1 Vierteljährliche Handwerksberichterstattung.

*Strand*, Jon (2005), Tax distortions, household production, and black-market work, European Journal of Political Economy Volume 21, Issue 4, December 2005: 851-871.

*Thöne,* Michael (2003), Subventionskontrolle, Berlin.

*Thöne,* Michael (2005), Subventionen und staatliche Beihilfen in Deutschland, BMF-Forschungsvorhaben Nr. 18/03; FiFo-Berichte Nr. 4, Köln.

*Thöne*, Michael (2007), Common Framework for the Evaluation of Tax Expenditures, Internes Diskussionspapier im Rahmen des Forschungsvorhabens Projektnummer 15/07 und des Bundesministeriums der Finanzen, Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln, Köln.

*Tinbergen*, Jan (1966), Economic Policy Principles and Design, Amsterdam.

United States Government Accountability Office (2005): Summary of Estimates of the Costs of the Federal Tax System, Report to Congressional Requesters, GAO-05-878, Washington D.C.

*Weinkopf*, Claudia (2003), Förderung haushaltsbezogener Dienstleistungen – Sinnvoll, aber kurzfristige Beschäftigungswirkungen nicht überschätzen. In: Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung 72 (2003), 1, S. 133–147, DIW Berlin.

*Weinkopf,* Claudia (2005), Haushaltsnahe Dienstleistungen für Ältere - Expertise für den 5. Altenbericht der Bundesregierung „Potentiale des Alters in Wirtschaft und Gesellschaft – Der Beitrag älterer Menschen zum Zusammenhalt der Generationen“ im Auftrag des Deutschen Zentrums für Altersfragen, Institut Arbeit und Technik / Wissenschaftszentrum NRW, Gelsenkirchen.

*Evaluierung von Steuervergünstigungen*

# Steuerbefreiung der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit

*Durchgeführt von:*

FiFo Köln

Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut
an der Universität zu Köln

*Bearbeitet von:*

Eva Gerhards und Michael Thöne

**Subventionskennblatt**

**Steuerbefreiung der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit**
(SFN-Zuschläge)

| **1** | **Grundzüge** | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Rechtsgrundlage: § 3b Einkommensteuergesetz (EStG) | | | | | | |
| **Eingeführt**: | 1940/47 | **Zuletzt geändert:** | 2004 | **Befristung**: | keine | |
| **Subventionsvolumen aktuell**: | 2 Mrd. Euro (2008) | | | | | |

**Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung**

Zuschläge, die für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit neben dem Grundlohn gezahlt werden, sind (bis zu bestimmten Höchstgrenzen) von der Einkommensteuer befreit.

**Begünstigte**

Begünstigte sind ausschließlich abhängig Beschäftigte.

Befreit werden Zuschläge zu Sonntagsarbeit bis zu 50% des Grundlohns, zu Feiertagsarbeit bis zu 125% (150%) und zu Nachtarbeit bis zu 25% (40%). Der veranschlagte Grundlohn darf dabei die Höchstgrenze von 50 Euro nicht überschreiten.

**Zweck der Steuervergünstigung:**

Gemäß 21. Subventionsbericht: „Die Steuerbefreiung berücksichtigt, dass Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit sowohl im öffentlichen als auch im privaten Bereich nicht nur unvermeidbar ist, sondern dass an dieser Arbeit auch ein Allgemeininteresse besteht." Das Hauptziel besteht vermutlich in einer Entlastung derjenigen Erwerbstätigen, die durch ungewöhnliche und eventuell dem natürlichen menschlichen Lebensrhythmus widersprechende Arbeitszeiten ein höheres Arbeitsleid zu tragen haben.

| **2** | **Ergebnisse der Evaluation** |
|---|---|

**Transparenz und Monitoring der Maßnahme**

Die Transparenz der Maßnahme ist gering. Detaillierte Daten zur Anzahl der Empfänger der Vergünstigung liegen nicht vor. Zudem hat die Maßnahme durch diverse Einführungen, Abschaffungen und Modifikationen von Höchstgrenzen sowie stark divergierende Zuschlagsätze in verschiedenen Branchen an Klarheit verloren. Die Maßnahme ist in den letzten Jahrzehnten weder auf Zielsetzung noch auf Zielerreichung überprüft wurden. Dies ist für eine Vergünstigung, die rund 2 Mrd. Euro öffentliche Mittel kostet, inakzeptabel.

**Überprüfung des Subventionszwecks**

Die Subvention ist ökonomisch nicht zu rechtfertigen, da sie punktuell in den Arbeitsmarkt eingreift, ohne dass hier ein Marktdefizit bzw. ein spezielles Versagen der Tarifparteien festzustellen wäre.

Der Umstand, dass es sich um einen Transfer handelt, der offenbar ausschließlich Mitnahmeeffekte, aber keine lenkenden Anreizeffekte hervorrufen *soll*, charakterisiert die Eigentümlichkeit dieser Subvention sehr deutlich.

Auch sind keine Begründungen ersichtlich, warum ein Allgemeininteresse schon allein damit begründet sein soll, dass faktisch nahezu beliebige Tätigkeiten nachts oder an Sonn- und Feiertagen ausgeübt werden.

Gerechtigkeitsprinzipien werden ebenfalls verletzt: Nur ein Teil derer, die sonntags,

feiertags und/oder nachts arbeiten, wird durch die Vergünstigung tatsächlich erreicht. Nur eine bestimmte Art von Arbeitsleid findet Berücksichtigung, während andere Erschwerniszulagen etc. keine steuerliche Begünstigung erfahren.

**Instrumentelle Eignung**

Die Überprüfung der instrumentellen Eignung der Steuervergünstigung wird dadurch erschwert, dass es keine klaren offiziellen Ziele gibt, die die Maßnahme erreichen soll. Wenn es in erster Linie um die finanzielle Würdigung von zusätzlichem Arbeitsleid durch SFN-Arbeit geht, sind weniger regressive Förderformen tendenziell besser geeignet, sei es als Abzug von der Steuerschuld, sei es als direkter Transfer.

Eine eventuelle Disparität von hoher gesellschaftlicher Wertschätzung für bestimmte Arbeiten und geringerer tariflicher Zahlungsbereitschaft instrumentell optimal gelöst, indem man es an der Ursache behebt, nämlich bei den Löhnen und Zuschlägen für diese Arbeiten selbst. Da es sich bei den meisten Arbeiten, an denen tatsächliches Allgemeininteresse angenommen werden kann, um öffentliche oder öffentliche bereitgestellte Leistungen handelt, stehen dem Staat hierzu auch die operativen Wege offen. Subventionen und Steuervergünstigungen werden dann nicht benötigt.

**Wirkungen der Subvention**

Die Subvention soll Arbeitnehmer für zusätzliches Arbeitsleid entschädigen bzw. vor solchem schützen. Ein Lenkungszweck ist also gerade nicht gegeben. Die Steuerfreiheit setzt gleichwohl einen deutlichen wirtschaftlichen Anreiz für Arbeitnehmer und Arbeitgeber, mehr Arbeit zu SFN-Zeiten zu vereinbaren als bei steuerlicher Gleichbehandlung. Ein *empirischer* Beleg dieses Effekts allerdings ist kaum zu erbringen, da es seit Gründung der Bundesrepublik Deutschland niemals eine Referenz-Situation gab, in der die Arbeitsmärkte nicht durch diese Subvention verzerrt gewesen wären.

Verteilungspolitisch ist zu konstatieren, dass die Steuerbefreiung Besserverdienende bis zur 50-Euro/h-Grenze stärker begünstigt, während Geringverdiener deutlich weniger von der Steuerbefreiung profitieren. Die Maßnahme ist damit unterhalb der Kappungsgrenzen regressiv, mitunter sogar doppelt regressiv. Zur „normalen" Regressivität des Abzug von der Steuerbemessungsgrundlage bei progressivem Steuertarif kann u.U. noch hinzukommen, dass die Arbeitgeberseite in Tarifverhandlungen bei geringer entlohnten Arbeitskräften einen größeren Teil der Subvention abschöpfen können als bei .höher entlohnten Beschäftigten.

| **3** | **Schlussfolgerungen** |
|---|---|

**Kurzbewertung der Subvention**

Die Zielsetzung der Maßnahme ist nicht hinreichend konkretisiert. Das grobe Ziel der anreizlosen Entschädigung und des Schutzes der Arbeitnehmer wird nicht erreicht.

Es kann nicht Aufgabe des Staates sein, Anreize zu Arbeit zu bestimmten Zeiten zu setzen, solange an dieser kein konkretes Allgemeininteresse begründbar ist. Genau dies wird jedoch durch die Steuerbefreiung der SFN-Zuschläge erreicht. Es tritt somit ein Effekt auf, der dem Schutzgedanken der Maßnahmen diametral entgegensteht.

Auch verteilungspolitisch ist die Maßnahme zu kritisieren. Sie widerspricht Prinzipien der horizontalen und vertikalen Gerechtigkeit. Sie wirkt – innerhalb der Fördergrenzen – zudem regressiv, unter Umständen sogar doppelt regressiv.

**Empfehlungen**

Die primäre Empfehlung besteht darin, die Steuerbefreiung der SFN-Zuschläge abzuschaffen. Um den Arbeitsmarktparteien die Gelegenheit zu geben, sich lohnpolitisch auf diese Änderung einzustellen, wäre eine länger vorab angekündigte und gestaffelte Abschaffung ggf. sinnvoll. In bestimmten Einzelfällen, in denen ein Allgemeininteresse an einer unternehmerischen Tätigkeit begründbar ist und zugleich eine Abschaffung der Steuerbefreiung die Lohnnebenkosten existenzgefährdend erhöhen würde, sind bedarfsorientierte, direkte und degressive Finanzhilfen eine effizientere und transparente Übergangsunterstützung.

Eine Abschaffung würde höhere Steuer- und Sozialversicherungseinnahmen (bzw. Steuersenkungsspielräume), bessere Steuertransparenz, höhere Effizienz und eine gleichmäßigere Einkommensverteilung mit sich bringen.

**Inhalt**

**A. Die Aufgabe dieser Evaluierung ..... 173**

**B. Die Funktionsweise der Steuerbefreiung ..... 175**

B.1. Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit ..... 175

B.2. Steuerbefreiung der SFN-Zuschläge ..... 176

B.3. Geschichte der Steuerbefreiung der SFN-Zuschläge ..... 179

**C. Umfang der Subventionen ..... 181**

C.1. Höhe der Steuervergünstigung im Subventionsbericht ..... 181

C.2. Berechnungsmethode der Steuermindereinnahmen ..... 184

C.3. Administrative Kosten ..... 186

C.4. Nachrichtlich: Mindereinnahmen Sozialversicherungen ..... 187

**D. Vergleichbare Regelungen im Ausland ..... 188**

**E. Bewertung der Steuerfreiheit von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit ..... 191**

E.1. Gründe für staatliches Eingreifen ..... 192

E.2. Wer profitiert von der Steuerfreiheit? ..... 196

E.2.1. Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit in Deutschland ..... 196

E.2.2. Höhe der gezahlten Zuschläge ..... 197

E.3. Die Inzidenz der Subvention ..... 199

E.3.1. Vertragsgestaltung der Tarifparteien ..... 199

E.3.2. Die klassische Inzidenzanalyse und ihre Grenzen ..... 201

E.3.3. Lohnverhandlungen – Der Arbeitsmarkt ..... 202

E.4. Horizontale und vertikale Gerechtigkeit und Besteuerungsgrundsätze ..... 203

E.5. Belastung der Zuschläge bei Besteuerung ..... 205

E.5.1. Nettobelastung bei Wegfall der Steuerbefreiung auf Arbeitnehmerseite ..... 205

E.5.2. Belastung bei Wegfall der Vergünstigung auf Arbeitgeberseite ..... 209

E.6. Synthese der bisherigen Analysen ..... 209

E.7. Instrumentelle Subventionskontrolle ..... 210

**F. Ergebnisse und Schlussfolgerungen ..... 213**

**G. Anhang: Gesetzliche Meilensteine der Steuerbefreiung von SFN-Zuschlägen ..... 215**

G.1. § 34a EStG in der ab 1971 geltenden Fassung ..... 215

G.2. § 3b EStG in der ab 1990 geltenden Fassung ..... 216

**H. Literatur ..... 217**

## Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Steuermindereinnahmen aufgrund der Steuerfreiheit der SFN-Zuschläge 1991-2008 ... 182
Abbildung 2: Erwerbstätige und Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit nach Branchen ... 198
Abbildung 3: Prozentuale Mehrbelastung der Nettoeinkommen bei voller Besteuerung der Zuschläge nach Einkommensklassen bei Einzelveranlagung ... 205
Abbildung 4: Prozentuale Mehrbelastung der Nettoeinkommen bei voller Belastung der Zuschläge, gemeinsame Veranlagung ... 206
Abbildung 5: Prozentuale Mehrbelastung der Nettoeinkommen in Extremfällen, Einzelveranlagung ... 207
Abbildung 6: Prozentualer Nettoeinkommensverlust bei Abschaffung der Steuerbefreiung der Zuschläge nach Einkommensdezilen ... 208

## Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Grundsätzliche Grenzen für Steuer- und Beitragsbefreiung der Zuschläge ... 177
Tabelle 2: Maximale steuerfreie Zuschlagsätze, steuerfreie und beitragsfreie Höchstbeträge ... 178
Tabelle 3: Subventionsvolumina in Österreich ... 189
Tabelle 4: Nacht- und Sonntagsarbeit in Österreich ... 189
Tabelle 5: Spannweite der tatsächlich gezahlten und der steuerbefreiten Zuschläge ... 197
Tabelle 6: Anreize zu SFN-Arbeit auf Arbeitgeber- und Arbeitnehmerseite ... 200

# A. Die Aufgabe dieser Evaluierung

Erwerbsarbeit prägt das Leben der Menschen in sehr vielen Dimensionen, nicht allein durch die Entgelthöhe und den dadurch ermöglichten Konsum. Nicht eindeutig verbunden mit einem bestimmten Einkommen gibt es körperlich harte oder leichte Arbeiten, intellektuell schwere oder einfache Tätigkeiten und emotional aufreibende oder sehr anregende Jobs. Die Ausübung der Erwerbsarbeit kann auch in sehr unterschiedlichem Maße das familiäre und soziale Leben beeinflussen und belasten. Eine Belastung kann zum Beispiel dadurch entstehen, dass Erwerbsarbeit nicht zur „normalen" Arbeitszeit, sondern in der Nacht, oder an Feier- und Sonntagen verrichtet wird. In vielen Wirtschaftszweigen und Bereichen des öffentlichen Sektors wird zu diesen Zeiten regulär gearbeitet oder Bereitschaftsdienst geleistet.

Gleichwohl soll die Arbeit an Sonn- und anerkannten Feiertagen die strikte Ausnahme sein, denn sie sollen als „als Tage der Arbeitsruhe und der seelischen Erhebung der Arbeitnehmer" geschützt werden (§ 1 Nr. 2 ArbZG). Deswegen dürfen Arbeitnehmer an diesen Tagen nicht beschäftigt werden, wobei eine Reihe von Ausnahmeregeln sicherstellt, dass lebenswichtige Arbeiten und andere sozial, kulturell oder betriebswirtschaftlich auch an diesen Tagen erwünschte Tätigkeiten durchgeführt werden können. Zum Ausgleich begründet das Arbeitszeitgesetz einen Anspruch auf angemessenen Ausgleich in Form von bezahlten freien Tagen oder Zuschlägen auf das Bruttoentgelt. Diese Ausgleichsregeln gelten auch für Nachtarbeit. Die Regelung des konkreten Umfangs des Freizeitausgleichs und die Höhe der Sonn-, Feiertags- und Nachtzuschläge (SFN-Zuschläge) verweist der Gesetzgeber an die Tarifparteien. Vor dem Hintergrund des gesetzlichen Anspruchs haben diese ein klares Interesse, SFN-Regeln zu vereinbaren, um keine „offenen" Entgeltansprüche außerhalb der Tarifverträge zu haben.

Jenseits der gesetzlichen Pflicht, Lohnzuschläge oder überdurchschnittlichen Freizeitzausgleich für SFN-Arbeit zu gewähren, werden solche Zuschläge in Deutschland überdies in zweifacher Hinsicht subventioniert; sie sind – unterhalb bestimmter Stundensätze – von Einkommensteuer und Sozialversicherungsbeiträgen befreit. Nur die Steuerbefreiung nach § 3b EStG ist Gegenstand der vorliegenden Untersuchung. Die Befreiung von Sozialbeiträgen zählt naturgemäß nicht zu den größten *Steuer*vergünstigungen, die wir hier evaluieren.[1] Dort allerdings, wo die ökonomischen Wirkungen der Steuerfreiheit von SFN-Zuschlägen in den Betrachtungsfokus kommen, soll deren Beitragsfreiheit nicht übergangen werden, denn beide Maßnahmen wirken gemeinsam und verstärken sich wechselseitig.

Die weitgehende Steuerfreiheit der Zuschläge von Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit spielt innerhalb der im Gesamtvorhaben zu evaluierenden Steuerregeln in einer Hinsicht eine Sonderrolle: Im Gegensatz zu den meisten anderen großen Steuervergüns-

[1] Tatsächlich werden Befreiungen von Sozialversicherungsbeiträgen in Deutschland nur sehr selten im Subventionskontext betrachtet, obwohl sie – zumindest dort, wo nicht zugleich auch die Gegenleistungsansprüche sinken – durchaus analog wirken können.

tigungen – wie auch zu den meisten sonstigen Subventionen – soll diese Maßnahme nach Maßgabe des offiziellen Subventionszwecks eigentlich *keine* Förder- oder Lenkungswirkung haben. Die finanziellen Vorteile, die Empfängern von SFN-Zuschlägen gewährt werden, sollen nicht dazu führen, dass nachts sowie an Sonn- und Feiertagen *mehr* gearbeitet wird. Entsprechend formuliert der 21. Subventionsbericht (2007) die Zielsetzung von § 3b EStG vorsichtig: „Die Steuerbefreiung berücksichtigt, dass Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit sowohl im öffentlichen als auch im privaten Bereich nicht nur unvermeidbar ist, sondern dass an dieser Arbeit auch ein Allgemeininteresse besteht." Die Steuervergünstigung soll im Idealfall eine reine Einkommensverbesserung bei den Begünstigten bewirken, um deren Belastungen zu honorieren. In den Termini der Subventionsanalyse heißt das, dass ausschließlich Mitnahmeeffekte und keine Anreizeffekte *gewollt* sind. Hieran wird am deutlichsten, wie sehr sich die betrachtete Steuervergünstigung von üblichen Subventionen unterscheidet.

Wie bei jeder Evaluierung einer staatlichen Maßnahme gilt das zentrale Interesse bei den betrachteten Steuervergünstigungen dem *Gegenwert*, der für das Geld des Steuerzahlers in Form einer Transferwirkung erreicht wird. Dabei steht zunächst die Frage im Vordergrund, *wessen* Gegenwert betrachtet wird. Daraus leiten sich wiederum die Erfolgsmaßstäbe ab. Natürlich kann der finanzielle Wert einer Subvention für den Empfänger hier nicht herangezogen werden. Der letztlich gültige Maßstab für jedwede Bewertung einer Steuersubvention ist das Interesse der Allgemeinheit.

Das Allgemeininteresse kann, muss aber nicht zwingend mit dem gesetzlichen Zweck einer Steuervergünstigung zusammenfallen. Viele Subventionen mögen das effektivste und effizienteste Instrument sein, dem Gemeinwohl mit einem bestimmten Zweck zu dienen. Der schlechte Ruf von Subventionen rührt aber daher, dass sie erwiesenermaßen auch sehr gut geeignet sein können, Partikularinteressen zu bedienen. Daraus folgt, dass die politischen Ziele einer spezifischen Steuervergünstigung, wie sie vom Gesetzgeber definiert werden, nicht immer als letztgültige Maßstäbe angesehen werden können. Selbstverständlich sind die vom Gesetzgeber angestrebten Ziele für die Evaluierung zentral. Sie dienen als erster, in vielen Fällen wichtigster, aber eben nicht als letzter Maßstab für die Evaluierung des gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Gegenwerts der Steuersubventionen.

Im Ergebnis nutzen wir einen *dreistufigen Maßstab*: Als erstes untersuchen wir, ob die betrachtete Steuervergünstigung ihre eigenen gesetzlichen Zwecke erreicht. Zweitens soll abgeschätzt werden, ob sie mit den *Subventionspolitischen Leitlinien* der Bundesregierung vom März 2006 konform geht.[2] Diese Selbstbindung der Bundesregierung stellt zusätzliche Anforderungen an vertretbare Subventionen. Steuervergünstigungen werden hier besonders kritisch gesehen. Drittens wird jede Steuersubvention im Hinblick auf das Allgemeininteresse untersucht. Naturgemäß ist das keine einfache Aufgabe, denn Gemeinwohl und öffentliche Wohlfahrt sind schwer fassbare Konzepte. Alle

[2] Siehe 21. Subventionsbericht (2007), S. 9.

Versuche, diese Idealtypen zu operationalisieren, sind zwangsläufig zu einem gewissen Grad werturteilsbehaftet. Dieses potentielle Problem dämmen wir ein, indem wir einfache und praxisnahe Prinzipien ökonomischer Effizienz sowie horizontaler und vertikaler Gerechtigkeit umsetzen. Zudem legen wir in diesen Fragen Wert auf hohe Transparenz, so dass genutzte Ermessensspielräume offen gelegt werden.

Diese drei Analyseebenen müssen nicht zwangsläufig verschiedene Ergebnisse liefern. Auch werden wir uns im Folgenden nicht immer explizit auf jede einzelne beziehen. Die Unterschiede werden hauptsächlich dann relevant werden, wenn das Erreichen der Subventionsziele des Gesetzgebers allein nicht als Maßstab zur Bewertung ausreichen kann.

Die Evaluierung der Steuerfreiheit der Einkommenszuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit folgt dem gemeinsamen Analyserahmen des gesamten Projektes. Zunächst beschreiben wir, wie die Subvention funktioniert (Abschnitt B). Der darauf folgende Abschnitt diskutiert kurz den Umfang der Förderung (Abschnitt C). Dann geben wir einen Überblick der Praxis in anderen europäischen Ländern (Abschnitt D). Der Hauptabschnitt E umfasst die eigentliche Evaluierung. Abschnitt F zieht Schlussfolgerungen.

# B. Die Funktionsweise der Steuerbefreiung

## B.1. Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit

Grundsätzlich dürfen Arbeitnehmer laut § 9, Abs. 1 Arbeitszeitgesetz (ArbZG) an Sonn- und Feiertagen nicht beschäftigt werden. § 10 spezifiziert jedoch eine große Zahl von Ausnahmen, welche Sonn- und Feiertagsarbeit de facto weit verbreitet ermöglichen. Diese betreffen z.B. öffentliche Versorgungseinrichtungen, Gaststättenbetriebe, kulturelle und sportliche Veranstaltungen sowie Verkehrsbetriebe.

Fällt die Arbeitszeit eines Arbeitnehmers[3] sonntags, feiertags oder nachts an, so erhält der Arbeitnehmer nach §§ 6, Abs. 5 sowie 5, Abs. 2 ArbZG von Seiten des Arbeitgebers entweder einen Freizeitausgleich oder einen Zuschlag zu seinem Lohn. Dieser Zuschlag soll die Leistungserbringung des Arbeitnehmers zu den ungewöhnlichen Arbeitszeiten, während derer die Mehrheit der Beschäftigten arbeitsfrei hat, finanziell honorieren. Des Weiteren bietet der Zuschlag einen Anreiz für den Arbeitnehmer, seine Tätigkeit freiwillig zu diesen statt zu den gewöhnlichen Arbeitszeiten auszuüben.

[3] Die folgenden Regelungen sowie das gesamte Arbeitszeitgesetz gelten ausschließlich für abhängig Beschäftigte; nicht für Selbständige und Freiberufler, aber auch nicht für leitende Angestellte und Beamte, Chefärzte und Beschäftigte im liturgischen Bereich der Kirchen und der Religionsgemeinschaften.

Der Anspruch auf einen Zuschlag ist nur dem Grunde nach gesetzlich geregelt, seine Höhe ist regulär tariflich, betrieblich oder individualvertraglich zu vereinbaren. Die näheren definitorischen Bestimmungen zu Nachtarbeit etc. sind im Arbeitszeitgesetz festgeschrieben. Laut § 2, Abs. 3 und § 2, Abs. 4 ArbZG gilt die Leistungserbringung zwischen 23h und 6h, in Bäckereien und Konditoreien zwischen 22h und 5h als Nachtzeit im Sinne des Gesetzes. Nachtarbeit ist immer dann gegeben, wenn eine Arbeitsschicht mehr als zwei Stunden der Nachtzeit umfasst. Wird an einem Sonn- oder Feiertag gearbeitet, so sind die in § 11 ArbZG vorgeschriebenen Ausgleichsregelungen einzuhalten. Insbesondere ist hier in Abs. 2 ein Ersatzruhetag für die Arbeit an Sonn- oder Feiertagen vorgeschrieben.

Was *steuerlich* als Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gilt, ist in § 3b EStG definiert. Als Nachtarbeit gilt Arbeit zwischen 20h und 6h. Sonntags- und Feiertagsarbeit ist die Arbeit in der Zeit von 0h bis 24h des betreffenden Tages. Die maßgeblichen gesetzlichen Feiertage sind die am Ort der Arbeitsstätte gültigen. § 3b EStG regelt außerdem, dass unter der Bedingung, dass die Nachtarbeit vor 0h aufgenommen wurde, auch die Arbeit in der Zeit von 0h bis 4h des auf einen Sonntag oder Feiertag folgenden Tages als Sonntags- oder Nachtarbeit im Sinne des Gesetzes gilt.

## B.2. Steuerbefreiung der SFN-Zuschläge

Der vorangegangene Abschnitt bezog sich lediglich auf den bei SFN-Arbeit vom Arbeitgeber zu zahlenden Zuschlag auf Lohn bzw. Gehalt. Das besondere Schutzinteresse des Gesetzgebers bei Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit kommt jedoch im Falle der SFN-Zuschläge in mehreren Schritten zum Ausdruck. Die finanzielle Begünstigung von Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit ist zweifacher Art. Neben der Pflicht zu einer erhöhten Bruttovergütung durch den Arbeitgeber bleiben die Zuschläge auf SFN-Arbeit zudem in bestimmten Grenzen steuer- und sozialversicherungsabgabenfrei. Die Arbeit zu diesen speziellen Zeiten wird also nicht nur durch den Arbeitgeber, sondern zudem durch den Staat finanziell besonders honoriert. Diese Subvention durch Einnahmenverzicht ist – zumindest was die *Steuer*befreiung angeht – Gegenstand der vorliegenden Evaluation und wird im Folgenden eingehend untersucht. Für eine sinnvolle Beurteilung der Steuervergünstigung ist eine scharfe Abgrenzung von den tariflichen und individualvertraglichen Zuschlägen selbst unerlässlich.

Die Steuersubvention ist unbefristet gültig und in § 3b EStG verankert. Die Steuerbefreiung gilt ausschließlich für abhängig Beschäftigte; selbständig tätige Personen können diese Regelung nicht in Anspruch nehmen.[4] Soll die Steuerbefreiung der Zuschläge geltend gemacht werden, so dürfen die Zuschläge bestimmte Höchstgrenzen relativ zum Grundlohn nicht überschreiten. Der Grundlohn ist dabei der Lohn, der dem

[4] Dies ist begründbar durch die hieraus resultierende Missbrauchsgefahr. Selbständige könnten angeben, einen erheblichen Anteil ihrer Arbeitszeit SFN auszuüben, um auf diese Weise Steuern einzusparen. Es ist faktisch meist nicht überprüfbar, wann Selbständige tatsächlich arbeiten.

Arbeitnehmer in regelmäßigen Lohnzahlungszeiträumen gewährt wird, i.d.R. pro Monat. Dieser ist in einen Stundenlohn umzurechnen. Der Grundlohn, auf den die steuerfreien Zuschläge prozentual berechnet werden, ist mit höchstens 50 € pro Stunde anzusetzen. Ist der Grundlohn höher, so wird der Teil der Zuschläge, der auf den 50 € übersteigenden Teil gezahlt wird, der Einkommensteuer unterworfen. Die maximal steuerfreien Lohnzuschläge sind nach den Tätigkeitszeiten gestaffelt:

- 25% für Nachtarbeit, ggf. 40% für Nachtarbeit zwischen 0h und 4h[5];
- 50% für Sonntagsarbeit;
- 125% für die Arbeit an gesetzlichen Feiertagen sowie am 31.12. ab 14h und
- 150% für die Arbeit 24.12. (ab 14h), am 25.12., 26.12. und am 1.5.

Bei einer Nettolohnvereinbarung ist der Zuschlag nur steuerfrei, wenn er neben dem vereinbarten Nettolohn gezahlt wird.

Die Steuerbefreiung ging ursprünglich auch mit einer vollständigen Befreiung von den Sozialabgaben einher. Zum 1.7.2006 trat hier jedoch eine Neuregelung in Kraft.[6] Die Befreiung ist nur noch so weit gegeben, wie der den SFN-Zuschlägen zugrunde liegende Grundlohn 25 € pro Stunde nicht überschreitet. Beträgt der Grundlohn hinter den SFN-Zuschlägen mehr als 25 €, so werden Sozialversicherungsbeiträge fällig, jedoch nur für den darüber hinausgehenden Teil.[7] Tabelle 1 fasst zusammen.

**Tabelle 1: Grundsätzliche Grenzen für Steuer- und Beitragsbefreiung der Zuschläge**

| | Stundenlohn | | |
|---|---|---|---|
| | ≤ 25€ | 25€ bis 50€ | > 50€ |
| Zuschlag vollständig steuerfrei | ja | ja | nein |
| Zuschlag vollständig sozialversicherungsfrei | ja | nein | nein |

Unerheblich ist es, ob der Zuschlag auf Grund einer gesetzlichen, tariflichen, betrieblichen oder individualvertraglichen Grundlage vom Arbeitgeber gezahlt wird. Für eine Rufbereitschaft oder einen Bereitschaftsdienst, das heißt eine Ausübung von Arbeiten im Bedarfsfalle, werden meist geringere Zuschläge bewilligt. Der Bundesfinanzhof hat allerdings die früher strittige Frage geklärt, ob Rufbereitschaft Arbeit darstellt.[8] Der

---

5 S. § 3 EStG, unter der Bedingung, dass die Arbeit vor 0 Uhr aufgenommen wurde.

6 §1 Sozialversicherungsentgeltverordnung, bis 31.12.2006 Arbeitsentgeltverordnung. § 1 Abs. 1 wurde durch Art. 9 des Haushaltsbegleitgesetzes 2006 hinzugefügt: „[…]; dies gilt nicht für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeitszuschläge, soweit das Entgelt, auf dem sie berechnet werden, mehr als 25 Euro für jede Stunde beträgt."

7 Bei dieser Neuregelung steht der direkte Effekt auf die Einnahmeseite der sozialen Sicherungssysteme im Vordergrund. Ein zweiter Effekt ist die Erhöhung der Lohnkosten für den Arbeitgeber.

8 BFH-Urteil vom 27.8.2002, BStBI II S.883.

BFH bejaht diese Frage, da ein freies Verfügen über die eigene Zeit in der Rufbereitschaft nicht möglich ist.

Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Zuschläge ist, dass der Arbeitnehmer während der begünstigten Zeit auch tatsächlich arbeitet. Zuschläge für SFN-Arbeit, die während Urlaub oder Krankheit weitergezahlt werden, sind nicht steuerbefreit. Entsprechend ist die tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit grundsätzlich nachzuweisen.[9] Die Einzelnachweise sind fortlaufend zu führen. Ohne Einzelnachweise kommt eine Gewährung der Steuerfreiheit nicht in Betracht.

Tabelle 2 gibt einen Überblick über die maximal steuerfreien Zuschlagssätze und aus ihnen folgenden steuerfreien sowie sozialversicherungsfreien Höchstbeträge pro Stunde.

**Tabelle 2: Maximale steuerfreie Zuschlagsätze, steuerfreie und beitragsfreie Höchstbeträge**

| | Max. steuerfreie Zuschlagssätze | Max. steuerfrei | *Steuer*freie Höchstbeträge (pro h) | | Max. beitragsfrei ab 1.7.2006 | *Beitrags*freie Höchstbeträge (pro h) |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Grundzuschlag | 25% | 50€ * 25% | 12,50 € | | 25€ * 25% | 6,25 € |
| Erhöhter Nachtzuschlag | 40% | 50€ * 40% | 20,00 € | | 25€ * 40% | 10,00 € |
| Sonntagszuschlag | 50% | 50€ * 50% | 25,00 € | | 25€ * 50% | 12,50 € |
| Feiertagszuschlag | 125% | 50€ * 125% | 62,50 € | | 25€ * 125% | 31,25 € |
| Weihnachten/ 1.Mai | 150% | 50€ *150% | 75,00 € | | 25€ * 150% | 37,50 € |

Zu den Höchstsätzen der Beitragsfreiheit sind allerdings noch Ausnahmeregelungen zu berücksichtigen. Unter bestimmten Bedingungen bzw. Konstellationen von Grundlohn und Zuschlagsatz können SFN-Zuschläge auch dann beitragsfrei bleiben, wenn der Grundlohn 25 € übersteigt. In Tabelle 2 sind die für die Beitragsfreiheit maßgeblichen Höchstbeträge aufgeführt. Zur deren Berechnung wurde jeweils von dem maximalen steuerfreien Zuschlagssatz und dem maximalen Grundlohn ausgegangen. Diese werden in der Praxis jedoch nicht immer erreicht. Hier sind zwei kritische Szenarien denkbar: Ein niedrigerer Zuschlagssatz mit einem höheren Grundlohn oder ein höherer Zuschlagssatz mit einem niedrigeren Grundlohn. Dies führte zu Konstellationen, in denen der Grundlohn pro Stunde zwar höher war als 25 €, durch einen niedrigeren Zuschlagssatz die Höchstgrenze in Euro jedoch nicht erreicht wurde.

Das Bundesministerium der Finanzen hat nach Beratung mit den Spitzenverbänden der Sozialversicherungsträger im November 2006 beschlossen, dass hier im Zweifel nicht der Grundlohn, sondern der beitragsfreie Höchstbetrag für die Beitragsfreiheit entscheidend ist. Zwei Beispiele sollen dies verdeutlichen.

*1.) Grundlohn 30 €, Grundzuschlag für Nachtarbeit 20%. Der sich ergebende Zuschlag von 6,00 € liegt unter dem steuerfreien Höchstbetrag (7,50 €) und*

[9] R 30 Abs. 6 Satz 3 LStR 2005.

*auch unter dem Höchstbetrag der Sozialversicherungsfreiheit (6,25 €). Der Zuschlag ist in voller Höhe steuer- und sozialversicherungsfrei.*

2.) *Grundlohn 38 €, Grundzuschlag 20%. Der sich errechnende Zuschlag i.H.v. 7,60 € übersteigt den Referenzwert von 6,25 € für die Sozialversicherungsfreiheit, jedoch nicht den Wert von 9,50 € für die Steuerfreiheit. Der Zuschlag ist voll steuerfrei, jedoch ist der Differenzbetrag von 1,35 € sozialversicherungspflichtig.*

Sind hingegen die prozentualen Zuschläge höher als die veranschlagten Maximalzuschläge (und nicht der Grundlohn bei niedrigeren Zuschlagsätzen), so kommt es nicht auf die Höchstgrenzen in Euro sondern die Zuschlagsätze selbst an.

1.) *Grundlohn 20 €, Zuschlag für Nachtarbeit 30%. Maximaler steuerfreier Zuschlag: 25%. Zuschlag: 6,00 €. Von diesem sind jedoch nur 5,00 €, nämlich 25% auf den Grundlohn steuer- und beitragsfrei.*

2.) *Grundlohn 30 €, Zuschlag für Nachtarbeit 30%. Zuschlag: 9,00 €. Hiervon sind 7,50 € steuerfrei, aber nur 6,25 € beitragsfrei. Die Differenzen sind zu versteuern bzw. der Beitragspflicht zu unterwerfen.*

Zusammenfassend sind folglich primär die Zuschlagsätze bindend. Erreichen diese ihre Maximalgrenzen nicht, so bilden die Maximalbeträge das nächste bindende Kriterium.

## B.3. Geschichte der Steuerbefreiung der SFN-Zuschläge

Die Steuervergünstigung hat bereits lange Tradition. In ihrer heutigen Form geht sie zurück auf § 34a EStG, in dem die Befreiung bestimmter Zuschläge zum Arbeitslohn bis zur ESt-Reform 1974 geregelt wurde.

Ursprünglich war die Steuerfreiheit im Zweiten Weltkrieg eingeführt worden — und das eher widerwillig. Denn nach Kriegsbeginn wurde 1939 die Zahlung von Zuschlägen zum Arbeitslohn per Kriegswirtschaftsverordnung zunächst verboten. Dennoch geleistete Zuschläge mussten zur Gänze an das Reich abgeführt werden. Offensichtlich hatte man allerdings den finanziellen Opferwillen des Volks im Kriege falsch eingeschätzt, denn schon nach wenigen Monaten wurde das Zuschlagsverbot schleunigst wieder aufgehoben. Nicht einmal ein Jahr später war die opportunistische Kehrtwende dann ganz vollzogen – zum 1.11.1940 wurden Zuschläge für Mehrarbeit und Überstunden sowie für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit steuerfrei gestellt. Die Regelung galt ausschließlich für Zuschläge, die auf Grund gesetzlicher oder tariflicher Bestimmungen zusätzlich zum Grundlohn gezahlt wurden.

Nach kleineren Veränderungen und einer vorübergehenden Aufhebung der Steuerbefreiung im Jahr 1946 wurde diese zum 1.4.1947 aus arbeitsmarkt- und sozialpolitischen Erwägungen wieder eingeführt. Mit Wirkung zum 1.4.1949 wurde § 34a EStG implementiert. Dieser schrieb eine verminderte Besteuerung des Mehrarbeitsgrundlohns mit 5% vor, sowie abermals die Steuerfreiheit der gesetzlichen und tariflichen

Zuschläge für Mehrarbeit und für SFN-Arbeit. Im Jahr 1950 wurden erste Einschränkungen vorgenommen: Mehrarbeit lag nun nur noch bei einem Überschreiten von 48 Wochenarbeitsstunden vor und die Begünstigungen wurden nach oben beschränkt, indem sie nur noch bis zu einem Jahresarbeitslohn von 7.200 DM geltend gemacht werden konnten. 1951 wurde zudem mit den expliziten Zielen der Erhöhung des Steueraufkommens, aus arbeitsmarktpolitischen Gründen sowie zur Erleichterung der Lohnabrechnung beim Arbeitgeber die 5%-Besteuerung des Mehrarbeitgrundlohns abgeschafft. Im Folgenden wurde ab dem 1.1.1955 die Steuerbegünstigung für Mehrarbeitszuschläge ersatzlos gestrichen. § 34a lautete nun: „Steuerfreiheit bestimmter Zuschläge zum Arbeitslohn – Die gesetzlichen oder tariflichen Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit sind steuerfrei, wenn der Arbeitslohn insgesamt 7.200 Deutsche Mark im Kalenderjahr nicht übersteigt." Ein Regierungsvorschlag im Jahr 1953, der (u.a.) die Beseitigung der Steuerfreiheit vorsah, wurde im Bundestag abgelehnt.[10] Die Empfehlung der Regierung zur Abschaffung war arbeitsmarktpolitisch motiviert, sie sollte der Entlastung der Arbeitgeber sowie der Finanzämter dienen; auch sollte der geminderten Progression der Einkommensteuer Rechnung getragen werden.

Zum 1.1.1957 wurde die Jahresarbeitslohnobergrenze auf 9.000 DM erhöht. Das Steueränderungsgesetz des gleichen Jahres veranlasste eine Erhöhung auf 15.000 DM; 1965 betrug die Obergrenze 24.000 DM. Letztere Anhebung erfolgte, um aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung nahezu alle SFN-Zuschläge steuerfrei zu belassen.

Seit dem 1.1.1971 gilt die Steuerbefreiung grundsätzlich auch für auf Einzelarbeitsverträgen oder Betriebsvereinbarungen beruhende Zuschläge. Nur so konnte Verfassungskonformität gewahrt werden. Die gesonderten Regelungen für außertarifliche Zuschläge wurden in § 34a Abs. 2 kodifiziert. Es wurden Höchstgrenzen für die Zuschläge festgelegt. Darüber hinaus wurden die Begriffe Grundlohn, Sonntagsarbeit, Feiertagsarbeit und Nachtarbeit einheitlich definiert. Auch wurde zu diesem Zeitpunkt erstmals kodifiziert, dass die Steuerfreiheit nur für tatsächlich geleistete Arbeit zu SFN-Zeiten gewährt wird.[11]

Die Lohnobergrenze für die Steuerfreiheit der Zuschläge zum Arbeitslohn wurde 1973 aufgehoben. Gleichzeitig wurde unterstrichen, dass Zuschläge, die über die gesetzlich oder tarifvertraglich vorgesehenen Zuschläge hinausgehen, nicht steuerbefreit sind. Die im Steueränderungsgesetz von 1971 vorgesehene Befristung der Geltungsdauer des § 34a bis Ende 1973 wurde aufgehoben. Seit 1975 sind die Regelungen zur Steuerbefreiung der SFN-Zuschläge in § 3b EStG verankert. Durch das Steuerreformgesetz 1990 wurde die Unterscheidung zwischen den gesetzlichen und tarifvertraglichen Zuschlägen einerseits und den auf sonstigen vertraglichen Grundlagen beruhenden Zuschlägen andererseits aufgegeben und eine für alle Bereiche einheitliche Begrenzung eingeführt.

---

[10] Vgl. Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, BT-Drucks. 2/481BT-Drucksache 2/481, vom. 15.9.1953, 93.

[11] Vgl. Wiederabdruck der Regelung im Anhang G.1 unten.

Mit Ausnahme einiger Sonderregelungen sind Zuschläge seitdem grundsätzlich steuerfrei. [12]

Durch das Steueränderungsgesetz 2003 wurde geregelt, dass für nach dem 31.12.2003 endende Lohnzahlungszeiträume und zufließende sonstige Bezüge der in einen Stundenlohn umzurechnende Grundlohn mit höchstens 50 € anzusetzen ist. Dies soll verhindern, dass einkommensstarke Arbeitnehmer wie z.B. Profi-Sportler oder Medienprominente vom geltenden Recht übermäßig begünstigt werden bzw. ihre Arbeit vornehmlich in die begünstigten Zeiten verlegen. Ab dem 1.6.2006 ist der Teil des Stundenlohns, der die Freigrenze von 25 € Grundlohn übersteigt weiterhin steuerfrei, jedoch sozialversicherungspflichtig.

Aus der Geschichte der Steuerbefreiung der Zuschläge wird ersichtlich, dass nicht nur die Maßnahmen im Einzelnen sondern auch die Zielsetzungen selbst im Zeitverlauf variierten. Aus denselben Gründen wurde die Handhabung der Steuerbefreiung in entgegengesetzte Richtungen verändert. Einmal stand die Erhöhung des Steueraufkommens im Vordergrund, so dass Höchstgrenzen eingeführt wurden, dann wiederum wurden diese aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung abgeschafft. Auch eine Abschaffung der Steuerbefreiung wurde schon vor über 50 Jahren zeitweise von der Regierung befürwortet, konnte jedoch politisch nicht durchgesetzt werden. Dem schlossen sich bis heute zahlreiche parlamentarische und außerparlamentarische Initiativen zur Abschaffung der Steuerfreiheit von SFN-Zuschlägen an. Aber die umstrittene Regel hat auch immer wieder viel Zuspruch erfahren, zuletzt mit einer klaren Festlegung im Koalitionsvertrag der die Bundesregierung bildenden Parteien vom 11.11.2005: „Die Steuerfreiheit der Sonn-, Feiertags- und Nachtzuschläge bleibt erhalten. Die Sozialversicherungsfreiheit der Zuschläge wird bezogen auf einen Grundstundenlohn bis zu 25 Euro beschränkt.“[13]

# C. Umfang der Subventionen

## C.1. Höhe der Steuervergünstigung im Subventionsbericht

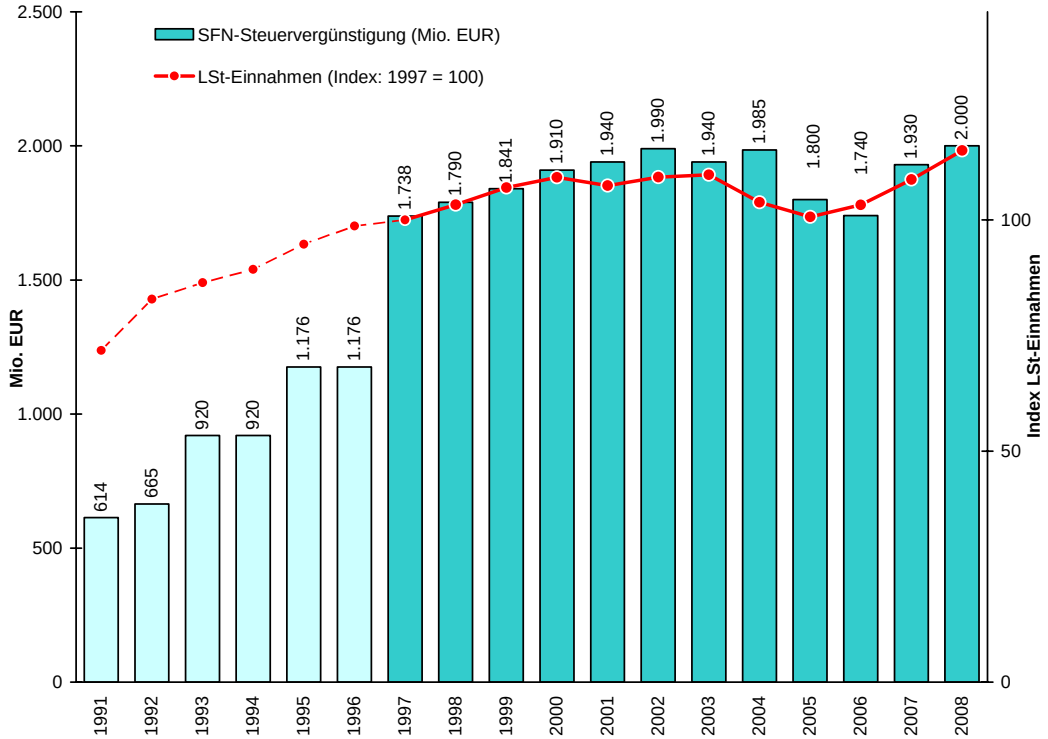
Mit dem 21. Subventionsbericht werden die an Steuermindereinnahmen durch die Steuerbefreiung der Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge im Jahr 2008 auf 2 Milliarden Euro geschätzt. Unter den aktuell gewährten Steuervergünstigungen nimmt die SFN-Regelung damit hinter den Steuerzuschüssen für Renovierungsaufwand gemäß § 35a EStG (2,185 Mrd. € für 2008) den zweiten Rang ein.

Betrachtet man die Steuermindereinnahmen aufgrund der Steuerfreiheit der Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge für einen längeren Zeitraum, so scheint es zu-

12 Vgl. Wiederabdruck der Regelung im Anhang G.2 unten.

13 CDU, CSU, SPD (2005), Abschnitt 2.3.

nächst, als seien diese deutlich gestiegen. Stellt man die ersten Angaben für das vereinigte Deutschland von 1991 den Schätzungen für das Jahr 2008 gegenüber, so sind die kalkulierten Mindereinnahmen von (umgerechnet) 614 Mio. € auf mehr als das Dreifache gestiegen (Abbildung 1). Allein seit 1991 hat die Steuerbefreiung nach den Berechnungen des Subventionsberichts rund 28 Milliarden Euro Einnahmenausfälle hervorgerufen.




Quellen: BMF, AK-Steuerschätzung, eigene Berechnungen. Lohnsteuereinnahmen vor Abzug Kindergeldauszahlungen.

**Abbildung 1: Steuermindereinnahmen aufgrund der Steuerfreiheit der SFN-Zuschläge 1991-2008**

Wie Abbildung 1 zeigt, sind die Schätzungen für die Steuerfreiheit der SFN-Zuschläge vor allem in der Zeit bis 1997 deutlich und sehr sprunghaft gestiegen. In dieser Zeit wurde allerdings an der gesetzlichen Grundlage nichts geändert. Auch ändern sich im Zeitablauf zwar die dahinter stehenden Fundamentaldaten – wichtig sind hier insbesondere Lohnabschlüsse, Gesamtbeschäftigung, Anteil von SFN-Tätigkeiten. Sie ändern sich jedoch nicht so abrupt, wie dies z.B. in den Zahlen für 1996 und 1997 zum Ausdruck kommt. Die Ursache für die vermeintliche große Steigerung ist lediglich ein statistischer Effekt: Mit Wirkung ab 1997 werden die Steuerausfälle, die auf die Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeitsregel zurückzuführen sind, nach einen neuen Methode berechnet (siehe Abschnitt C.2).

Die Veränderung der SFN-Zuschläge sollte entsprechend erst beginnend mit dem Jahr 1997 näher betrachtet werden. Zwischen der Schätzung für 1997 und der für 2008 haben die nominalen Steuermindereinnahmen um 15% zugenommen. Ebenfalls um 15% haben auch die gesamten Lohnsteuereinnahmen in diesem Zeitraum zugenommen.[14] Generell verlaufen die steuerlichen Subventionen für SFN-Arbeit und die Lohnsteuereinnahmen ab 1997 deutlich in Einklang, wie die illustrative Gegenüberstellung der Befreiung und eines LSt-Index in Abbildung 1 zeigen. Relativ zur Lohnsteuer sind die geschätzten Steuermindereinnahmen mithin stabil geblieben. Diese Beobachtung bestätigt sich auch im Abgleich mit der Entwicklung des Verbrauchpreisindex (VPI). Gemessen am VPI sind die Lebenshaltungskosten zwischen 1997 und dem Jahr 2007 um 15,9% gestiegen – also sogar noch etwas schneller als die betrachtete Steuersubvention und als das Lohnsteueraufkommen.

Die beobachtbare Parallelität zwischen den SFN-bedingten Steuermindereinnahmen und den Lohnsteuereinnahmen sollte jedoch nicht als Regel verstanden werden. Beide Zahlen bzw. Schätzungen können in sehr unterschiedlicher Weise von Variationen der Fundamentaldaten und strukturellen Wandelungen am Arbeitsmarkt betroffen werden. So verbirgt die relative Konstanz der Steuermindereinnahmen zum Beispiel die deutliche Zunahme der Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit.

Derartige strukturelle Wandelungen in der Arbeitswelt werden mit dem Mikrozensus erfasst. Der Mikrozensus ist die amtliche Repräsentativstatistik über die Bevölkerung und den Arbeitsmarkt, an der jährlich ein Prozent aller Haushalte in Deutschland beteiligt ist. Der Mikrozensus dient zur der Bereitstellung statistischer Informationen über die wirtschaftliche und soziale Lage der Bevölkerung sowie über die Erwerbstätigkeit, den Arbeitsmarkt und die Ausbildung. Hier wird jeweils separat erfasst, wie viele Personen angeben, an Sonntagen, an Feiertagen und in der Nacht ihrer Erwerbsarbeit nachzugehen. Diese Zahl hat in den zehn Jahren von 1997 bis 2006 – aktuellere Daten standen bei Fertigstellung dieser Studie nicht zur Verfügung – sehr stark zugenommen. Die Zahl der Erwerbstätigen hat in dieser Zeit insgesamt von 30,4 Mio. um drei Prozent auf knapp 31,4 Mio. zugenommen. Gleichzeitig gingen die aus dem Mikrozensus hochgerechneten Angaben, Sonntags-, Feiertags- und/*oder* Nachtarbeit zu verrichten, von 9,7 Mio. um 31 Prozent auf 12,8 Mio. hoch. Diese Zahlen zeigen, dass SFN-Arbeit ein zunehmendes Gewicht bzw. eine zunehmende Verbreitung erlangt.

Es muss allerdings darauf hingewiesen werden, dass diese Daten nicht um solche „Doppelzählungen" bereinigt sind, bei denen eine bestimmte Person z.B. Sonntags- *und* Nachtarbeit erbringt. Konsolidierte Angaben sind nur über Sonderauswertungen durch das Statistische Bundesamt zu erlangen. Eine solche Sonderauswertung wurde für das Bundesministerium der Finanzen auf Basis des 2004er Mikrozensus durchgeführt – mit dem Ergebnis, dass 7,92 Mio. Arbeitnehmer Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit ver-

[14] Die Vergleichsrechnung beruht auf den Ist-Einnahmen der Lohnsteuer vor Abzug der Kindergeldzahlung für die Jahre 1997-2007 und auf der Steuerschätzung vom Mai 2007 für das Jahr 2008.

richten. Auf Mikrozensus-Daten beruht auch die Methode, nach der das Volumen der Steuermindereinnahmen offiziell geschätzt wird (Abschnitt C.2).

## C.2. Berechnungsmethode der Steuermindereinnahmen

Die Berechnung der Steuermindereinnahmen, die den Regeln für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit zuzurechnen sind, beruht auf Datenerhebungen im Rahmen des Mikrozensus. Zur Berechnung der Steuermindereinnahmen wird die Feiertagsarbeit als ca. 15-prozentiger Anteil aus den angegebenen Daten getrennt. Der anteilige Abzug vollzieht sich auch über die Untergliederung in ständige, regelmäßige und gelegentliche Sonntagsarbeit. Es wird geschätzt, dass die Angabe

- „ständige Sonntagsarbeit" 44 Schichten pro Jahr,
- „regelmäßige Sonntagsarbeit" 13 Schichten pro Jahr und
- „gelegentliche Sonntagsarbeit" zwei Schichten pro Jahr

bedeuten. Bei der Feiertagsarbeit wird davon ausgegangen, dass diese einmal im Jahr verrichtet wird. Aufgrund der geringen Anzahl an Feiertagen findet hier keine Untergliederung nach der Häufigkeit statt. Bezüglich der Nachtarbeit wird unterstellt, dass sich

- „ständige Nachtarbeit" in jährlich 200 Schichten,
- „regelmäßige Nachtarbeit" in jährlich 30 Schichten und
- „gelegentliche Nachtarbeit" in jährlich drei Schichten

widerspiegelt. Aufgrund fehlender statistischer Angaben sind dies unvermeidlich grobe Schätzungen.

Der durchschnittliche Stundenlohn ohne steuerfreie Zuschläge wird mit 15,50 € pro Std. angenommen. Die pro Schicht geleisteten Arbeitsstunden sind für ständige und regelmäßige Sonntagsarbeit angesetzt mit 6,5 Std., für ständige und regelmäßige Feiertagsarbeit mit 5 Std. und für gelegentliche Sonntags- und Nachtarbeit sowie für Feiertagsarbeit mit 4,5 Std. Nimmt man nun die jeweils maximalen steuerfreien Zuschlagsätze 25%, 50% bzw. 125% an, so ergeben sich bei einem durchschnittlichen Steuersatz Steuermindereinnahmen von 2 Mrd. Euro.

Unter den gegebenen Umständen kann dieses Verfahren zur Schätzung der Einnahmenverluste als tauglich und angemessen bewertet werden. Zwar werden viele Annahmen verwendet, die nicht unmittelbar empirisches Wissen widerspiegeln. Folglich müssen die Schätzungen mangels Primärdaten als eher grob angesehen werden. Auch könnte die Schätzung in Details verbessert werden.[15]

Eine signifikante Verbesserung der Schätzungen ist aber nur dann möglich, wenn mehr Primärdaten eingespeist werden können. Dies ist typischerweise bei Mikrosimula-

---

[15] Beim Splitten der Sonntags- und Feiertagsarbeit werden die die Häufigkeit betreffenden Unterposten gleichmäßig gemindert. An Feiertagen ist „regelmäßige" oder gar „ständige" Feiertagsarbeit im Gegensatz zur Sonntags- oder Nachtarbeit jedoch nicht möglich. Eine Alternative bestünde darin, die Feiertagsarbeit nur aus dem Posten der gelegentlichen Sonntagsarbeit herauszurechnen.

tionsmodellen der Fall. Das einzige solche Modell, mit dem bis dato die Steuerausfälle aufgrund von SFN-Arbeit berechnet worden sind, ist das Simulationsmodell FiFoSiM des Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstituts. Dieses Mikrosimulationsmodell arbeitet, im Gegensatz zu den meisten anderen, mit einer dualen Datengrundlage. Verwendet wird neben der 10%-Stichprobe der dreijährlichen Lohn- und Einkommensteuerstatistik (FAST), in der für insgesamt ca. 3 Mio. Fälle detaillierte Angaben zu einer Vielzahl einkommensteuerrelevanter Merkmale zu finden sind, das Sozioökonomische Panel (SOEP), welches im Erhebungsjahr 2003 über 12.000 Haushalte mit mehr als 30.000 befragten Personen umfasst. Durch die simultane Verwendung beider Datenquellen können fehlende Werte oder Variablen in einer Datenquelle durch Informationen aus der anderen ergänzt werden.[16] *Fuest* et al. (2006) schätzen mit diesem Modell die Mindereinnahmen, die auf Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit 2006 zurückzuführen sind, auf 1,34 Mrd. Euro allein bei der Einkommensteuer und auf 1,41 Mrd. Euro unter Berücksichtigung auch des Solidarzuschlags. Gleichwohl bietet diese Herangehensweise derzeit keine Alternative, da hier Schätzungen zur SFN-Arbeit aus anderen Angaben im SOEP rekonstruiert und dann von 2003 auf 2006 hochgerechnet werden mussten. Die konkrete Lösung ist damit derzeit wohl nicht präziser als die oben skizzierte Methode für den Subventionsbericht. Generell allerdings kann von der Mikrosimulation – am ehesten wohl mit einem Kombinationsmodell aus FAST und dem faktisch anonymisierten Scientific Use File zum Mikrozensus[17] – erwartet werden, dass sie die präzisesten Schätzungen dieser Steuersubventionen ermöglicht.

Der Vollständigkeit halber sei noch darauf hingewiesen, dass alle Methoden zur *Schätzung* der Steuerausfälle natürlich nicht mit einer *Erhebung* der tatsächlichen Fälle konkurrieren können. Die dazu notwendigen Informationen liegen den Finanzverwaltungen der Länder vor bzw. können von diesen eingefordert werden, denn – wie oben dargestellt – grundsätzlich müssen Einzelnachweise für die tatsächlich geleistete SFN-Arbeit jedes betroffenen Arbeitnehmers erbracht werden. Mit der wachsenden Kompatibilität der Steuerverwaltungssoftware im Rahmen des „Konsens"-Projektes und mit der zunehmenden elektronischen Erfassung aller Steuerdaten entstehen zur Zeit die technischen Voraussetzungen für eine solche einheitliche Erfassung. Ob diese nun innerhalb oder parallel zu einer einheitlichen Software erfolgt, ist eine noch zu klärenden technische, rein technische Frage. Hinzukommen müsste noch eine Kompetenz des Bundes, derartige Informationen in eigener Autorität auszuwerten und öffentlich zu machen.

Unabhängig von der konkreten technischen Umsetzung kann es als durchaus überfällig ansehen, die ohnehin vorhandenen Nachweise zu belastbaren Ist-Daten zusammenzuführen. Eine Subvention, die seit über sechzig Jahren gewährt wird und die allein seit 1991 geschätzte 28 Milliarden Euro Einnahmenausfälle hervorgerufen hat, verlangt

---

16 Eine detaillierte Beschreibung des Steuer-Transfer-Simulationsmodells FiFoSim findet sich in Fuest et al. (2005). Peichl (2005) gibt eine Einführung in die Simulationsanalyse als Methode zur Evaluierung von Steuerreformen.

17 Aktuell existiert ein solches Kombinationsmodell aber nicht.

nach diesem Mindestmaß an Transparenz – selbst wenn mit der empirischen Ermittlung noch einmal ein gewisser administrativer Zusatzaufwand einhergeht.

## C.3. Administrative Kosten

Die Nachweispflicht aller einzelnen Fälle ist aber auch wichtig mit Blick auf die *administrativen Kosten*, die mit der Steuervergünstigung bei den Unternehmen und bei der Finanzverwaltung einhergehen. Wie bei allen Steuervergünstigungen sind diese Kosten nicht Bestandteil der offiziellen Schätzungen. Ebenfalls ist § 3b EStG nicht in der Datenbank erfasst, welche die Bundesregierung mit dem Ziel des Bürokratieabbaus etabliert hat.[18] Die Datenbank illustriert die geschätzten Befolgungskosten, die aus vielen Spezialregeln (nicht nur) des Steuerrechts bei den Unternehmen entstehen.

Eine eigene empirische Ermittlung der administrativen Kosten der Steuerfreiheit für SFN-Zuschläge war im Zuge der vorliegenden Untersuchung nicht möglich. Hier, wie auch bei den meisten anderen untersuchten Steuervergünstigungen, empfiehlt es sich für die Verwaltung, das Standardkostenmodell zur Messung von Bürokratiekosten anzuwenden.[19]

Der Umstand jedoch, dass die Befolgungskosten der Steuerfreiheit von SFN-Zuschlägen durchaus groß sein dürften, ist auch so schon offensichtlich. Der Arbeitgeber hat die Höhe der Beträge, die steuerfrei belassen werden können, zu ermitteln und die entsprechenden Nachweise zum Lohnkonto zu nehmen, um der Finanzverwaltung z.B. im Rahmen einer Lohnsteueraußenprüfung eine Überprüfung der rechtmäßigen Inanspruchnahme und zutreffenden Berechnung zu ermöglichen. Wie in Abschnitt C.1 dargestellt, wird es sich dabei aktuell um rund 12,8 Mio. SFN-Fälle im Jahr handeln.

Um eine Vorstellung von der ungefähren Größenordnung der administrativen Kostenlasten zu gewinnen, kann man das vereinfachte Verfahren des Standardkostenmodells nutzen. Dieses Verfahren soll eigentlich nur bei Informationspflichten zum Einsatz kommen, die nicht mehr als 10.000 Fälle im Jahr betreffen.[20] Zur Illustration des weiteren Untersuchungsbedarfs erscheint uns aber die Anwendung auch auf die sehr viel größere Fallzahl legitim. Die Informationspflicht wird bei den Unternehmen am ehesten der Kategorie „Meldungen bestimmter Tätigkeiten und Berichterstattungspflichten, die ausgewählte Wirtschaftsbereiche betreffen (hohe Komplexität)“ gerecht, d.h. sie wird mit 26,06 € pro Fall und Jahr veranschlagt. Mit Blick auf die Brutto-Arbeitskosten einer normalen Unternehmensverwaltung markiert dieser Wert gewiss eher die Untergrenze der tatsächlichen Befolgungskosten. Multipliziert man den Kostenfaktor mit den anzusetzenden 12,8 Mio. Fällen – Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit wird getrennt betrachtet – kommen wir auf einen Daumenwert von 334 Mio. Euro Befolgungskosten im Jahr allein auf Seiten der Unternehmen.

---

18 Siehe http://www.bundesregierung.de/buerokratieabbau.

19 Siehe Bundesregierung (2007), Nationaler Normenkontrollrat (2008).

20 Siehe Nationaler Normenkontrollrat (2008), Anhang 3.2.

Die tatsächlichen Bürokratiekosten auf Seiten der Finanzwaltung hängen neben dem Grad der Automatisierung der Prozesse vor allem von der tatsächlichen Prüfdichte ab. Beides ist von außen nicht leicht und in allgemeiner Form abzuschätzen. Wenn wir in einer konservativen Schätzung annehmen, dass die Kosten der Steuerverwaltung nicht weniger als die Hälfte der Befolgungskosten bei den Unternehmen betragen, so kann als grobe Orientierungsmarke für die gesamten administrativen Kosten der Steuerfreiheit von Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit ein Wert von einer halben Milliarde Euro angenommen werden.[21]

## C.4. Nachrichtlich: Mindereinnahmen Sozialversicherungen

Die bisher angeführten Zahlen beziffern lediglich die Mindereinnahmen aus der Steuerfreiheit. Nachrichtlich seien auch noch kurz die Mindereinnahmen der Sozialversicherungssysteme beziffert, da die SFN-Zuschläge nicht nur steuer-, sondern auch beitragsfrei sind.

Berechnet man die Einnahmeausfälle für die Sozialversicherungssysteme analog zum dargestellten Vorgehen zur Schätzung der Steuermindereinnahmen für den Subventionsbericht, so ergeben sich Einnahmeausfälle von 3,4 Mrd. €. Dabei wurden die gleiche Schichtanzahl, Stunden pro Schicht sowie Stundenlöhne zu Grunde gelegt wie in den BMF-Berechnungen zu den Steuermindereinnahmen. Der Beitragssatz für die gesamte Sozialversicherung lag im betrachteten Jahr 2006 bei 41,7% (AN- plus AG-Anteile). Dass die Beitragsausfälle so deutlich über den Steuerausfällen liegen – 2006 nahezu beim doppelten Betrag – lässt sich darauf zurückführen, dass der anzuwendende Beitragssatz sehr viel höher liegt als der Steuersatz, der auf die durchschnittlich in der BMF-Rechnung anzusetzenden Löhne entfällt.

Die genannten 3,4 Mrd. Euro sind allerdings nur eine Schätzung für die unmittelbaren Brutto-Mindereinnahmen. Dem stehen teilweise auch geringere Ausgaben der Sozialversicherungen gegenüber, wenn sich die Leistungen unmittelbar an der Beitragshöhe orientieren, also vor allem bei der Rentenversicherung und – im Falle der individuellen Arbeitslosigkeit – den Leistungen des ALG I.

---

[21] Der Bundesrechnungshof schreibt in den Bemerkungen 2006 zu diesem Thema: „Die Berechnung der steuerfreien Zuschläge verursachte einen erheblichen Arbeitsaufwand. Wegen der komplizierten Regelung ließen sich die steuerfreien Zuschläge vielfach nur durch Datenverarbeitungsprogramme berechnen. In den Fällen, in denen die Finanzverwaltung die Anwendung der Vorschrift stichprobenweise prüfte, hat sich § 3b EStG als streitanfällig erwiesen." (Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2006, BT-Drs. 16/3200, Nr. 48, Tz. 1, Seite 198.). Vor diesem Hintergrund wäre eine vertiefte Überprüfung der administrativen Kosten sehr angeraten, da die oben vorgenommene Schätzung vermutlich eher den unterer Rand der wahren Kosten markiert.

# D. Vergleichbare Regelungen im Ausland

In der Bewertung von Steuervergünstigungen kann es mitunter hilfreich sein, einen Blick über den Tellerrand zu werfen und die ausländische Praxis zu betrachten. Mit Blick vor allem auf andere europäische Staaten wird schnell deutlich, dass die Steuerfreiheit der SFN-Zuschläge eine Ausnahme darstellt. Lediglich in Deutschland, Österreich und Luxemburg finden sich Regelungen, welche SFN- und ggf. andere Zuschläge steuerfrei stellen. In allen anderen Ländern[22] sind alle Zuschlagszahlungen voll zu versteuern.[23] Frankreich hat jüngst eine steuerliche Förderung von Überstundenarbeit etabliert. Dieser Abschnitt soll einen kurzen Vergleich der Steuerbefreiungen und ihrer Effekte liefern, ohne jeweils auf Details in der Ausgestaltung der Regelungen im Ausland einzugehen.

In Österreich sind bestimmte Zuschläge steuerfrei. Diese Regelung beschränkt sich jedoch nicht auf Zuschläge für SFN-Arbeit, sondern gilt ebenso für Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie für bestimmte Überstundenzuschläge.[24] Die Regelung trifft somit breiter und vollständiger Tätigkeiten, welche zusätzliches Arbeitsleid schaffen, als es in Deutschland der Fall ist. Insofern ist sie auch noch näher an der Ursprungsregel, wie sie 1940 im seinerzeit beide Länder umfassenden Deutschen Reich.

Die Entlohnung für Sonntagsarbeit wird in Österreich in den verschiedenen Kollektivverträgen geregelt. Meist wird hier ein Zuschlag von 100% veranschlagt. Ob und in welcher Höhe Zuschläge für Nachtarbeit gezahlt werden, bestimmt ebenfalls der jeweilige Kollektivvertrag.[25] Die Zuschläge für SFN-Arbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge sind bis insgesamt 360 Euro monatlich steuerfrei. Der Freibetrag wird um 50% auf 540 Euro erhöht für jene Arbeitnehmer, deren Normalarbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum aufgrund der Beschaffenheit ihrer Arbeit überwiegend nachts liegt. Weiterhin sind Zuschläge für die ersten fünf Überstunden im Monat im Ausmaß von höchstens 50% des Grundlohns und bis maximal 43 Euro monatlich steuerfrei. Die Steuerfreiheit der Zuschlagszahlungen setzt eine konkrete Zuordnung zu SFN-Arbeit voraus. Diese muss in jedem Fall konkret nachgewiesen werden. Des Weiteren muss ein betriebliches Erfordernis für SFN-Arbeit bestehen. Die Zuschläge sind zudem, im Gegensatz zur deutschen Regelung, stets sozialversicherungspflichtig. Im Förderungsbericht 2006[26] ist die Steuervergünstigung als indirekte Förderung im Rahmen des EStG 1988 auf Grund der gesetzlichen Bestimmung des § 68 EStG klassifiziert.

---

22 Untersucht wurden Frankreich, Belgien, Bulgarien, Kanada, Kroatien, Tschechien, Dänemark, Estland, Lettland, Litauen, Finnland, Schweden, Griechenland, Ungarn, Island, Irland, Italien, Luxemburg, Österreich, Niederlande, Norwegen, Polen, Portugal, Rumänien, Russland, Slovakische Republik, Slovenien, Spanien, Schweden, Schweiz, Türkei, Ukraine, Vereinigtes Königreich, Vereinigte Staaten, Gibraltar, Isle of Man, Malta, Serbien und Montenegro, Mazedonien, Jersey, Guernsey.

23 European Tax Handbook (2006).

24 § 68 EStG Österreich.

25 WKO, Info SFN-Zuschläge.

26 Dokument äquivalent zum dt. Subventionsbericht der Bundesregierung.

Die Steuervergünstigung erreichte in den Jahren 2004-2006 die folgenden Subventionsvolumina:

**Tabelle 3: Subventionsvolumina in Österreich**

| | Einnahmeausfälle | | |
|---|---|---|---|
| | 2004 | 2005 | 2006 |
| Begünstigte Besteuerung bestimmter Zulagen und Zuschläge | 730 Mio € | 750 Mio € | 770 Mio € |

Von den abhängig Erwerbstätigen in Österreich geben die folgenden Anteile an, in den letzten vier Wochen Nacht- bzw. Sonntagsarbeit verrichtet zu haben[27]:

**Tabelle 4: Nacht- und Sonntagsarbeit in Österreich[28]**

| Nachtarbeit | | Sonntagsarbeit | |
|---|---|---|---|
| insg. | regelmäßig | insg. | regelmäßig |
| 18,55% | 6,75% | 21,09% | 13,23% |

Die Steuermindereinnahmen in Österreich betragen im Zeitraum 2004-2006 rund 35% bis 45% der Einnahmeausfälle in Deutschland in absoluten Zahlen.[29] Die Anteile derjenigen, die abhängig beschäftigt zu SFN-Zeiten arbeiten, sind denen in Deutschland ähnlich.

Auch in Luxemburg sind neben den Zuschlagszahlungen für SFN-Arbeit Überstundenzuschläge grundsätzlich steuerfrei.[30] Die Regelungen betreffend die Überstundenzuschläge haben jüngst zum 1.1.2008 Änderungen erfahren.[31] Für SFN-Arbeit gilt, dass die Zuschläge steuerfrei sind, während der Grundlohn besteuert wird. Die Beiträge zur Sozialversicherung für SFN-Arbeit sind sowohl für den Zuschlag als auch für den Grundlohn als Sonderausgaben von der Steuer absetzbar. Bis zum 31.12.07 waren Überstundenzuschläge bis zu einer Höchstgrenze von 1.800 Euro jährlich steuerbefreit, während der jeweilige Grundlohn normal versteuert wurde. Seit dem 1.1.08 werden weder Zuschlag noch Grundlohn von Überstunden besteuert. Waren bis zum Jahres-

27 Der Terminus „regelmäßig" bedeutet hier „mind. die Hälfte der Sonntage/…".

28 Arbeitsmarktstatistik, Jahresergebnisse 2007, Mikrozensus Arbeitskräfteerhebung, Schnellbericht 5.8.

29 Dies sagt natürlich nichts darüber aus, welchen Anteil an Steueraufkommen Österreich im Vergleich zu Deutschland durch die Steuerbefreiung minder einnimmt.

30 In Frankreich wird ebenfalls eine Steuerbefreiung für Überstunden derzeit diskutiert.

31 Vgl. Le Gouvernement du Grand-Duché du Luxembourg, Administration des Contributions Directes, http://www.impotsdirects.public.lu/dossiers/retenue/calcul_heures_suppl_/index.html.

wechsel die Sozialversicherungsbeiträge für Überstunden insgesamt[32] von der Steuer absetzbar, so sind nun Abgaben auf den Teil des Grundlohns zu entrichten. Damit die Steuerbefreiung greift, müssen die Zuschläge genau wie in Deutschland neben dem Grundlohn gezahlt werden und die SFN-Arbeit muss tatsächlich geleistet worden sein.[33] Die Steuerbefreiung ist nur im Rahmen einer entsprechenden gesetzlichen, tarifvertraglichen oder anderen kollektivvertraglichen Regelung möglich. Leitende Angestellte bzw. Führungskräfte sind von der Steuerbefreiung die Überstunden betreffend ausgeschlossen.[34] [

In Frankreich sind die Zuschläge zu SFN-Arbeit regulär zu versteuern. Im Sommer 2007 hat die Nationalversammlung jedoch *das Gesetz zur Förderung von Arbeit, Beschäftigung und Kaufkraft* (Loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat; „loi TEPA") angenommen, mit dem an prominenter Stelle die Löhne und Zuschläge für Überstunden von der Einkommensteuer befreit werden. Auch die Sozialbeiträge für Arbeitnehmer und Arbeitgeber für Überstunden können gemindert werden. Kostenschätzungen rangieren zwischen 2 Mrd. € im Jahr und 0,5-0,8% des BIP (= 9-15 Mrd. €), worin die sehr große anfängliche Unsicherheitsmarge zum Ausdruck kommt.[35]

Im Gegensatz zu den Steuerbefreiungen in Deutschland, Österreich und Luxemburg haben die französischen Maßnahmen neben dem Zweck, die Einkommen der Betroffenen Personen zu stärken, auch eine klare Lenkungsabsicht: Mehrarbeit soll sich mehr lohnen, bzw. die Menschen sollen mehr und länger arbeiten. Die Maßnahme ist nur zu verstehen vor dem Hintergrund der Arbeitszeitregelungen in Frankreich, wo die 35-Stunden-Woche die Regel ist. Diese Regelung ist sehr umstritten; sie hat zweifellos sehr viel Befürworter, wird von der Regierung aber als eine zentrale Ursache für überhöhte Arbeitskosten, Inflexibilität und Arbeitslosigkeit angesehen. Anstatt das 35-Stunden-Gesetz direkt abzuschaffen (und die direkte Konfrontation mit den Gewerkschaften zu suchen), hat die Regierung Sarkozy/Fillon diese Subvention eingeführt, um die Wirkungen der 35-Stunden-Woche zu mildern. Hierfür wird ihr vorgeworfen, noch eine „verzerrende Maßnahme einem ohnehin schon schlechten Gesetz überzustülpen." **(***Wyplosz*, 2007). Als arbeitsmarktpolitische Maßnahme hängt die Bewertung ganz davon ab, wie realistisch die Option einer First-best-Lösung, also einer ursachengerechten Änderung der 35-Stunden-Woche, ist. Subventionspolitisch wird die Maßnahme aber sehr einhellig negativ bewertet, weil sie viele (unvermeidliche) Schlupflöcher aufweist und umfangreiche Anreize zur Steuergestaltung bietet.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass in der überwiegenden Zahl der betrachteten EU- und OECD-Länder eine Steuerbefreiung für Lohnzuschläge nicht gewährt wird, sie sind die seltene Ausnahme. Ein objektiver Grund, warum gerade dieser Lohnbe-

---

32 Die auf den Grundlohn sowie den Zuschlag entfallenden.

33 Vgl. Fedil, Information aux Membres, Régime fiscal des salariés du secteur privé concernant la prestation de travail de nuit, de dimanche, de jour férié et d'heures supplémentaires.

34 Art. L.211-27, Code du Travail du Luxembourg.

35 Siehe Wyplosz (2007).

standteil von der Einkommensbesteuerung ausgenommen werden sollte, wird in der Regel nicht gesehen. Auch in anderen Ländern wird jedoch SFN-Arbeit geleistet und meist werden hierfür Zuschläge gewährt. Die Steuerbefreiung ist somit weder Voraussetzung für ausreichende Anreize zu SFN-Arbeit noch ist sie dort notwendig, um zu SFN-Zeiten arbeitende Arbeitnehmer für ihr zusätzliches Arbeitsleid durch die ungewöhnlichen Zeiten entschädigt werden.

# E. Bewertung der Steuerfreiheit von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit

In der Bewertung der Steuervergünstigung wird zunächst geprüft, ob und wie sich der staatliche Eingriff in den Prozess der Lohnfindung rechtfertigen lässt. Dies gilt nicht nur mit Blick auf allgemein anerkannte marktwirtschaftliche Prinzipien, sondern auch hinsichtlich der grundgesetzlich eigens garantierten Koalitionsfreiheit (Art. 9 III GG). Abweichungen von diesen allgemeinen Grundsätzen bedürfen einer speziellen, empirisch tragfähigen Begründung und müssen zudem dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit Rechnung tragen.

Der erste Schritt auf diesem Weg ist eine klare Identifikation der politischen Zielsetzung und des wirtschaftlichen bzw. sozialen Zwecks der Steuerbefreiung. Nur eine klare Zielbeschreibung ermöglicht es zu überprüfen, ob das Instrument erfolgreich eingesetzt wird und ob der Mitteleinsatz verhältnismäßig – sprich: effizient – ist.

Die Frage nach der Zielsetzung ist bei der Steuerfreiheit von Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschlägen besonders schwierig zu beurteilen, wie schon einleitend in Abschnitt A angesprochen. Offiziell werden als Zielsetzung zumeist lediglich „arbeitsmarkt- und sozialpolitische Erwägungen“ genannt. Auch die ausführlichere Erläuterung im 21. Subventionsbericht (2007) bleibt eher vage: „Die Steuerbefreiung berücksichtigt, dass Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit sowohl im öffentlichen als auch im privaten Bereich nicht nur unvermeidbar ist, sondern dass an dieser Arbeit auch ein Allgemeininteresse besteht.“ Wie wenig greifbar eine solche Zielsetzung ist, wird deutlich, wenn die Gegenfrage gestellt wird: Auch Erwerbsarbeit, die an Werktagen tagsüber erbracht wird, ist im öffentlichen wie im privaten Bereich zumeist unvermeidbar. Auch an der Arbeit zu „normalen“ Zeiten ist politisch ein Allgemeininteresse kaum zu leugnen.

Fehlende klare Zielsetzungen dieser Steuersubvention sind auch schon wiederholt vom Bundesrechnungshof kritisiert worden.[36] Die Deutsche Bundesbank wies im Monatsbericht 12/2000 erneut darauf hin, dass die Steuerfreiheit von Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschlägen in der Kategorie der Sonstigen Hilfen den Löwenanteil ausmache. Es wird auch hier betont, dass die Ziele der Subventionen im Subventionsbericht nicht

[36] Vgl. Bundesrechnungshof 1996 (Deutscher Bundestag Drucksache 13/5700 S.45ff), ders. (2006), Deutsche Bundesbank (2000).

hinreichend konkretisiert werden, um eine Zielerreichungskontrolle zu ermöglichen. Somit ist die Wirtschaftlichkeit der Subventionen schwer zu beurteilen.

Auch im Rahmen der vorliegenden Evaluierung fällt eine Bewertung der Maßnahme angesichts der allenfalls vagen Zielbestimmung schwer. Das übliche Prüfungsschema wird deshalb etwas variiert. Wie üblich, wird zunächst die mögliche ökonomische Rechtfertigung der Steuervergünstigung näher betrachtet (Abschnitt E.1). Es wird in diesem Rahmen nach möglichen Zwecken der Steuerbefreiung gefragt. Unmittelbar danach wird dargestellt, wie viele Arbeitnehmer in welchen Branchen und welcher sozioökonomischer Merkmale von der Steuerbefreiung profitieren und in welchem Umfang (Abschnitt E.2.). In der Folge (Abschnitt E.3) wird auf die Implikationen der Steuerfreiheit für die Lohnverhandlungen zwischen den Tarifparteien eingegangen. In diesem Rahmen wird auch die Inzidenz der Steuervergünstigung betrachtet. Abschnitt E.4 bewertet die Maßnahme anhand der Berücksichtigung horizontaler und vertikaler Gerechtigkeitskriterien. Die Effekte einer möglichen Abschaffung der Steuerbefreiung werden in Abschnitt E.5 diskutiert; hier wird besonderes Augenmerk auf eventuelle Umverteilungseffekte gelegt. Nach einer kurzen Zwischenbilanz (Abschnitt E.6) befassen wir uns abschließend mit der instrumentellen Subventionskontrolle (Abschnitt E.7).

## E.1. Gründe für staatliches Eingreifen

In einer sozialen Marktwirtschaft dominieren drei Typen potentieller Rechtfertigung für staatliche Eingriffe in die Entscheidungen der Unternehmen oder der privaten Haushalte. Dies sind Marktversagen, meritorische Güter und die Umverteilung von Einkommen und Vermögen.

Im Zuge der Gesamtevaluierung der großen Steuervergünstigungen werden mehrere Maßnahmen betrachtet, die Einfluss auf die individuelle Sparentscheidung nehmen können (Arbeitnehmersparzulage, Riesterförderung, Sparerfreibetrag). Dort erleichterte ein Blick auf den allokativen Hintergrund, die ökonomische Motivation der Steuersubventionen zu verstehen. Doch im Gegensatz zu Maßnahmen zur Sparförderung seitens des Staates ist die Steuerbefreiung von Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschlägen nicht durch die auf *Musgrave* (1957) zurückgehende Theorie meritorischer Güter zu rechtfertigen. Von meritorischen Gütern wird angenommen, dass sie über den Markt in geringeren als den optimalen Mengen konsumiert werden, da ihr Wert von den Individuen systematisch unterschätzt wird.

Wie die Sparentscheidung, so erfolgt auch die Arbeitsangebotsentscheidung auf Seiten der privaten Haushalte. Beim Sparen und der Altervorsorge wird schon in der Klassischen Wohlfahrtsökonomik anerkannt, dass sehr viele Menschen ihre zukünftigen Konsumbedürfnisse systematisch zu niedrig schätzen. Diese „gestörte teleskopische Fähigkeit“ (*Pigou* 1926) führt — im Vergleich zur wohlfahrtsoptimalen Allokation — zu einer systematischen Überallokation von Ressourcen zur unmittelbaren Bedürfnisbefriedigung. Neuere Forschungen im Bereich der Verhaltensökonomik (behavioural eco-

nomics) erklären dieses Verhalten mit beschränkter Rationalität (bounded rationality) und Selbstkontrollproblemen.

Die Arbeitsangebotsentscheidung wird unter weniger „überfordernden" Bedingungen getroffen. Die Erträge aus Arbeit sind in Form des Lohnes unmittelbar für den Haushalt wahrnehmbar. Entscheidungsprobleme aufgrund eines mittel- und langfristigen Zeithorizontes ergeben sich nicht in dieser Form. Auch der Arbeitsmarkt als solcher ist recht transparent. Arbeit, die knapper ist, erzielt einen höheren Preis, sprich Lohn. Häufig kommt diese Knappheit in der geforderten Qualifikation zum Ausdruck. Beschäftigte mit aktuell „gefragten" Qualifikationen können eine bessere Entlohnung umsetzen als solche, deren Qualifikationen am Arbeitsmarkt sehr zahlreich angeboten werden. Meistens – aber keineswegs immer – sind die höheren Qualifikationen knapper, während am Angebot niedrig qualifizierter Arbeit keine Knappheit besteht. Der gleiche Mechanismus wirkt, wenn das Arbeitsangebot aus anderen Gründen knapper ist – zum Beispiel, weil die Arbeit zu unbeliebteren Zeiten verrichtet werden soll, an Sonntagen, an Feiertagen oder nachts. Der größeren Knappheit wird durch Lohnzuschläge Rechnung getragen. Es findet sich also für Arbeitszeiten an Sonn- und Feiertagen sowie des Nachts ein anderer „gleichgewichtiger" Lohn als zu gewöhnlichen Arbeitszeiten an Werktagen. Insofern sind SFN-Zuschläge als durchaus marktliche Phänomene zu betrachten – ganz unabhängig von den gesetzlichen Pflichten des Arbeitszeitgesetzes.

In diesem Sinne kann auch das Allgemeininteresse an der kontinuierlichen Verrichtung bestimmter Tätigkeiten betrachtet werden. Wo das Interesse der Allgemeinheit besonders hoch ist, wird auch ihre Zahlungsbereitschaft für diese Arbeit entsprechend hoch sein. Bei öffentlichen oder öffentlich gewährleisteten Gütern – Polizei, Feuerwehr, Krankenhäusern, Verkehrsinfrastrukturen – besteht staatlicherseits die unmittelbare Möglichkeit, über entsprechende Zuschlagsangebote die höhere Zahlungsbereitschaft zum Ausdruck zu bringen. Das gilt analog, wenn zur Erbringung der öffentlichen Leistungen private Unternehmen bzw. deren Beschäftigte eingesetzt werden. Hier wird über die entsprechenden vertraglichen Leistungsvereinbarungen eine kontinuierliche Verrichtung der jeweiligen Tätigkeiten sichergestellt. Der öffentliche Auftraggeber muss in diesem Falle aber nicht unmittelbar in die Entlohnung für SFN-Arbeit eingreifen; hierzu notwendige Vereinbarungen treffen Arbeitnehmer und Arbeitgeber – bzw. der Tarifparteien – selbst.

Wo keine öffentlichen Güter oder öffentlich bereitgestellte Güter mit nennenswertern positiven externen Effekten betroffen sind, ist regulär auch ein Allgemeininteresse an der kontinuierlichen Verrichtung der betroffenen Tätigkeiten zu bezweifeln. Ein staatlich zu förderndes Interesse der Allgemeinheit für die nächtliche Arbeit in Hotels, Supermärkten, Bars usw. kann nicht schlüssig begründet werden. Gewiss werden diese Dienste auch zu ungewöhnlichen Tageszeiten nachgefragt. Die optimale Versorgung mit diesen Leistungen ist dort gewährleistet, wo am Markt geäußerte Nachfrage und *unsubventioniertes* Angebot in Einklang kommen.

In diesem Zusammenhang muss noch einmal darauf verwiesen werden, dass SFN-Arbeit ohnehin nicht frei von schützenden staatlichen Eingriffen ist, da das Arbeitszeit-

gesetz eine Pflicht zur Zahlung von Nachtzuschlägen bzw. zu überproportionalem Freizeitausgleich begründet. Diese Regelung ist europarechtlich zwingend erforderlich; sie steht auch hier nicht zur Diskussion. Sie stärken allerdings den Befund mit Blick auf die Steuerfreiheit der SFN-Zuschläge: Auf der einen Seite gibt es keine Hinweise, dass der Arbeitsmarkt hinsichtlich der Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit nicht oder systematisch unzulänglich funktionieren sollte, wenn er gleichzeitig bei „normaler" Arbeit oder bei anderer ungewöhnlicher Tätigkeit (z.B. Überstunden oder schmutziger Arbeit) als funktionierend angesehen wird. Denn dort gibt es keine kompensierenden Steuersubventionen. Auf der anderen Seite erfahren die Erbringer von SFN-Arbeit eben durch das Arbeitzeitgesetz ohnehin einen speziellen Schutz ihrer Interessen. Vor diesem Hintergrund ist keine tragfähige ökonomische Rechtfertigung ersichtlich, nach der SFN-Arbeit der zusätzlichen steuerlichen Subventionierung bedürfte.

Jenseits dessen werden zuweilen noch andere ökonomische Rechtfertigungen vorgetragen, auf die kurz einzugehen ist. Sie orientieren sich stärker an der Nachfrageseite des Arbeitsmarktes. So wurde 1988 von Seiten des Bundesrates vorgetragen, es sei ein es erklärtes bundespolitisches Ziel, die Lohnnebenkosten zu senken.[37] Hierzu trage die Steuerfreiheit unmittelbar bei. Dies ist – im Ergebnis – richtig. Es ist jedoch nicht ersichtlich und ökonomisch nicht begründbar, warum der Staat diesen bestimmten Teil der Lohnkosten der Arbeitgeber subventionieren soll. Hier wird lediglich der Einsatz eines ganz speziellen Faktors, nämlich SFN-Arbeit, begünstigt. Lohnnebenkosten können auf vielen anderen – direkteren und gleichmäßigeren – Wegen gesenkt werden.

In diesem Zusammenhang wurde ebenfalls das Argument vorgebracht, die Steuerfreiheit sichere „die internationale Konkurrenzfähigkeit der Unternehmen mit produktionsnotwendig vollkontinuierlichem Betrieb."[38] Dies könnte nur dann zutreffen, wenn die Steuervergünstigung zum größten Teil an die Unternehmen überwälzt wird, Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeiter also kaum etwas davon hätten. Eine solche Verteilung des Nettovorteils der Subvention ist durchaus möglich, auch nicht unwahrscheinlich (siehe Abschnitt E.3 unten). Wenn dann diese Subvention tatsächlich ausschlaggebend für die internationale Konkurrenzfähigkeit der begünstigten Unternehmen wäre, müsste diesen Unternehmen schlichtweg attestiert werden, dass sie eben *nicht* konkurrenzfähig sind. Mit sehr wenigen Ausnahmen gibt es in anderen Industrieländern keine vergleichbaren Steuervergünstigungen (siehe Abschnitt D); die Steuerfreiheit der SFN-Zuschläge wäre somit als einseitige, wettbewerbsverzerrende staatliche Beihilfe anzusehen. In diesem Fall wäre die Subvention nicht nur ökonomisch ungerechtfertigt, sondern auch genehmigungspflichtig im Rahmen der Europäischen Beihilfenaufsicht. Unter Umständen wäre sie außerdem im Rahmen der WTO-Vereinbarung zu Subventionen und Ausgleichsmaßnahmen (*Agreement on Subsidies and Countervailing Measures*, ASCM) als verbotene Subvention anzusehen.[39] Wir plädieren hier allerdings eher dafür,

---

37 BT-Drucksache 11/2226 v. 02.05.1988, Stellungnahme des Bundesrates zum Gesetzesentwurf der Bundesregierung.

38 Vgl. ebd.

39 Vgl. hierzu Thöne/Dobroschke (2008).

diese beiden älteren Rechtfertigungsversuche eher in ihrer Funktion als Schutzbehauptungen zu betrachten und dementsprechend auch hinsichtlich ihrer Rechtsfolgen nicht ernsthaft zu belasten.

Ernster dagegen sind empirische Phänomene zu nehmen, die sich durch lange Gewöhnung an die Steuervergünstigungen eingestellt haben. Gerade wurde gesagt, dass auch bei Leistungen im allgemeinen Interesse eine ökonomische Rechtfertigung der Subvention nicht erkennbar ist. Gleichwohl wird es in der Praxis einige soziale Leistungen geben, die kurzfristig ohne sie Subventionierung nicht in gleicher Weise aufrechterhalten werden könnten. Insbesondere private Pflegedienste sind oft kleinere Unternehmen, die u.U. in ernsthafte Krisen geraten könnten, falls zu den Arbeitskosten an Sonn- und Feiertagen sowie nachts Lohnsteuern und Sozialversicherungsbeiträge hinzukämen. Die Grenzbelastung der Arbeit könnte hier derart steigen, dass es sich für das Unternehmen nicht mehr lohnte, seine Dienste zu den betreffenden Zeiten anzubieten. Ursächlich für ein solches Problem – wenn es denn auftritt – ist ein Missverhältnis von hohem Allgemeininteresse an den Arbeiten und geringer Zahlungsbereitschaft für diese Arbeiten. Die Steuerfreiheit der Zuschläge stellt hier entsprechend nicht die einzige Möglichkeit dar, diese extremen Fälle abzuwenden. Die Probleme sollten an der Wurzel behoben werden; gegebenenfalls abgefedert durch zielgenaue, direkte und degressive Finanzhilfen für die nachweislich gefährdeten Unternehmen. Hierauf wird unten noch einmal kurz eingegangen.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass es keine ökonomische Rechtfertigung für die Steuerfreiheit von SFN-Zuschlägen gibt. Es muss die die Sichtweise dominieren, dass die Steuerbefreiung der Zuschläge Arbeitnehmer für die ungewöhnlichen Arbeitszeiten zusätzlich entschädigen soll. Im Gegensatz zu den meisten anderen großen Steuervergünstigungen – wie auch zu den meisten sonstigen Subventionen – soll diese Maßnahme eigentlich *keine* ökonomische Förder- oder Lenkungswirkung haben. Die finanziellen Vorteile, die Empfängern von SFN-Zuschlägen gewährt werden, sollen nicht dazu führen, dass nachts sowie an Sonn- und Feiertagen *mehr* gearbeitet wird. Die Steuervergünstigung soll im Idealfall eine reine Einkommensverbesserung bei den Begünstigten bewirken, um deren Belastungen zu honorieren.

Die zentralen Fragen an die Steuerbefreiung sind also: Ist sie gerecht? Und wie wirkt sie? Beziehungsweise, ist sie, wenn man sich ihre Wirkung anschaut, als gerecht anzusehen? Zu Gerechtigkeitsfragen ist festzustellen, dass die Wirtschaftswissenschaft keine letztlich verbindlichen Maßstäbe zur Überlegenheit bestimmter Einkommensverteilungen setzen kann. Das hindert sie jedoch nicht daran, eine bestimmte Verteilungswirkung zunächst einmal als Fakt festzuhalten und diese dann mit einfachen und praxisnahen Prinzipien horizontaler und vertikaler Gerechtigkeit abzugleichen. Diese Perspektive steht bei der weiteren Betrachtung im Vordergrund.

## E.2. Wer profitiert von der Steuerfreiheit?

Von der Steuerfreiheit der Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge profitieren zunächst die knapp 8 Millionen Arbeitnehmer, die zu diesen Zeiten arbeiten. Sie zahlen auf den Teil der Zuschläge auf ihren Lohn keine Steuern, so dass ihr Bruttoeinkommen aus Zuschlägen hierdurch nicht gemindert wird.

Gleichzeitig ist jedoch zu berücksichtigen, dass indirekt auch die Unternehmen, welche Arbeitnehmer zu SFN-Zeiten beschäftigen, von der Steuerbefreiung profitieren. Mit der Steuerbefreiung entfallen auch die Beiträge zu den Sozialversicherungen.[40] Somit sind für die Arbeitgeber die Lohnkosten in dieser Hinsicht geringer als für Beschäftigte zu gewöhnlichen Arbeitszeiten. Auf der anderen Seite steigen die Lohnkosten natürlich durch die Zuschlagszahlungen selbst. Letzterer Effekt überwiegt. Das Streichen der Steuer- und Abgabenbefreiung der Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge würde also nicht nur zu einer höheren Grenzbelastung für die Arbeitnehmer führen, sondern impliziert auch höhere Lohnkosten auf Arbeitgeberseite.

Folgend wird zunächst die Arbeitnehmerseite betrachtet. Die Implikationen für die Arbeitgeberseite und die Interaktion zwischen den beiden Markseiten werden in den Abschnitten E.3. und E.5. analysiert.

### E.2.1. Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit in Deutschland

Hier soll zunächst ein Überblick darüber gegeben werden, welche Beschäftigten in Deutschland die Steuerbefreiung der SFN-Zuschläge erhalten können. Betrachtet man die Gruppe aller Erwerbstätigen nach ihrer Stellung im Beruf, so wird zunächst ersichtlich, dass die Gruppe der Selbständigen am meisten Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit verübt.[41] Selbständige profitieren jedoch nicht von der Steuerbefreiung ihrer zu diesen Zeiten verrichteten Arbeit. Rund zwei Drittel der Beamten, ein Drittel der Angestellten und die Hälfte der Arbeiter arbeiten teilweise sonntags, feiertags oder nachts. Für diese Gruppe könnte die Steuerbefreiung der Zuschläge also einen signifikanten Einfluss auf ihr monatliches Nettoeinkommen haben. Hierauf wird später näher eingegangen. In der Gruppe der Auszubildenden gibt jeder Fünfte an, gelegentlich SFN-Arbeit zu verrichten.

Betrachtet man alle abhängig Erwerbstätigen gemeinsam nach Altersgruppen, so zeigt sich, dass SFN-Arbeit über alle Altersgruppen von 20 bis 55 Jahre in etwa gleich viel erbracht wird. Ab einem Alter von 55 Jahren nimmt der Anteil derer, die sonntags, feiertags oder nachts arbeiten ab. Was die Altersgruppen betrifft, lässt sich also nicht sagen, dass bestimmte Generationen mehr von der Steuerbefreiung der Zuschläge profitieren als andere. Folglich wären auch bei einer Minderung oder Abschaffung der Steuerfreiheit die Altersgruppen gleichmäßig betroffen. Gleiches lässt sich über den Gewinn

---

40 Seit 1.1.2007 nur noch bis zu einem Stundenlohn (Grundlohn) von 25 €.

41 Datenquelle: Fachserie 1, Reihe 4.1.2. 2006 des Statistischen Bundesamtes, basierend auf Erhebungen des Mikrozensus.

aus der Steuerbefreiung bei der Betrachtung verschiedener Schul- und Hochschulabschlüsse konstatieren.

Verschiedene Bildungsniveaus haben demnach keinen großen Einfluss darauf, wie viel später an Sonntagen, Feiertagen oder nachts gearbeitet wird. Vor allem gibt es keinen Zusammenhang derart, dass ein kontinuierlich höherer Bildungsabschluss mit kontinuierlich mehr oder weniger SFN-Arbeit verbunden wäre. Nach der Ordnung in Berufsgruppen ergeben sich bei den abhängig Beschäftigten die größten Unterschiede bei der Betrachtung verschiedener Wirtschaftsunterbereiche. In verschiedenen Branchen divergiert der Anteil derer, die gelegentlich SFN-Arbeit leisten teils stark. So arbeiten nur rund 12% der Arbeitnehmer im Baugewerbe und Kredit- und Versicherungsgewerbe sonntags, feiertags oder nachts, in den privaten und öffentlichen Dienstleistungen sowie in Verkehr und Nachrichtenübermittlung jedoch respektive 54% und 62%. Bei eventuellen Änderungen betreffend die Steuerfreiheit der für diese Arbeitszeiten gewährten Zuschläge wären die Arbeitnehmer dieser Branchen gemessen an ihrem Nettoeinkommen folglich am meisten betroffen.

In diesem Abschnitt wurde dargestellt, wie viel Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit in verschiedenen Gruppierungen geleistet wird. Der Effekt auf das Nettoeinkommen der Arbeitenden wird jedoch ebenso beeinflusst von der Höhe der in den verschiedenen Branchen jeweils gezahlten Zuschlagsätze. Diese werden im Folgenden genauer betrachtet.

### E.2.2. Höhe der gezahlten Zuschläge

Der letzte Abschnitt gab einen kurzen Überblick darüber, welche Gruppen von Erwerbstätigen und insbesondere abhängig Beschäftigten SFN-Arbeit ausüben. Allerdings unterscheiden sich nicht nur die Arbeitszeiten in den verschiedenen Branchen, sondern auch die Höhe der angewandten Zuschlagsätze. Diese sind größtenteils in Tarifverträgen festgelegt. Hier zeigt sich, dass die Zuschlagsätze zwischen den Branchen in folgenden Grenzen variieren können (Tabelle 5).

**Tabelle 5: Spannweite der tatsächlich gezahlten und der steuerbefreiten Zuschläge**

| | Sonntagsarbeit | Feiertagsarbeit | Nachtarbeit |
|---|---|---|---|
| min. gezahlter Zuschlagsatz | 25% | 30% | 10% |
| max. gezahlter Zuschlagsatz | 200% | 300% | 100% |
| max. *steuerfreier* Zuschlagsatz | 50% | 125%, 150% | 25%, 40% |

Um zu beurteilen, wer monetär am meisten von der Steuerfreiheit der Zuschläge profitiert, sind neben der Häufigkeit der geleisteten SFN-Arbeit auch die divergierenden Zuschlagsätze zu berücksichtigen. Die Streuung dieser wird allerdings unmittelbar ge-

ringer, wenn man die Höchstgrenzen der steuerfreien Zuschlagsätze berücksichtigt (letzte Zeile in Tabelle 5).

Die im Durchschnitt niedrigsten Zuschläge für *Nachtarbeit* werden in den Wirtschaftsbereichen Land- und Forstwirtschaft, Fischerei, und im Baugewerbe mit 20% gewährt (siehe Abbildung 2). Die höchsten Zuschlagsätze von 46% für Nachtarbeit erhalten im Durchschnitt Arbeitnehmer im Bereich Handel und Gastgewerbe. Bei Arbeit an *Sonntagen* fallen die Zuschläge im Dienstleistungssektor sowie in Verkehr und Nachrichtenübermittlung mit 42% am niedrigsten aus, die höchsten Zuschläge weisen Handel- und Gastgewerbe sowie Kredit- und Versicherungsgewerbe mit 100% auf. Die *Feiertagsarbeit* wird im Kredit- und Versicherungsgewerbe und in Verkehr und Nachrichtenübermittlung mit einem Zuschlag von knapp über 100% am niedrigsten, im Handel und Gastgewerbe mit einem Zuschlag von 171% am höchsten prämiert.[42]

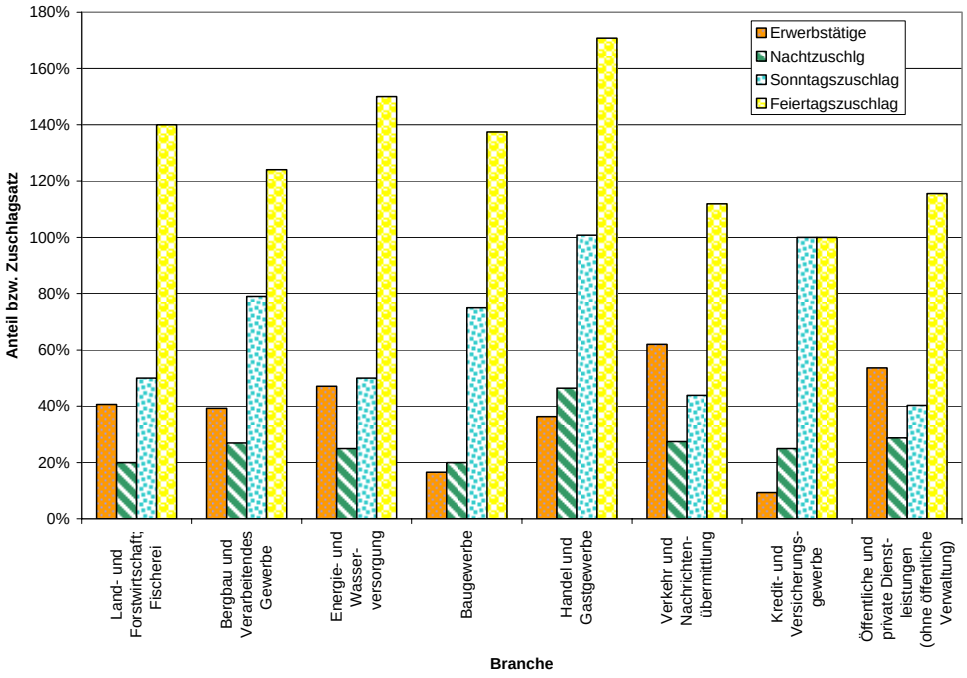



**Abbildung 2: Erwerbstätige und Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit nach Branchen**

Im Durchschnitt erhält Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit die höchsten Zuschlagsätze in Handel und Gastgewerbe, die niedrigsten in Verkehr und Nachrichtenübermittlung und privaten sowie öffentlichen Dienstleistungen. Verglichen mit dem Anteil der Erwerbstätigen, die in den verschiedenen Branchen SFN-Arbeit verrichten, lässt sich schließen, dass gerade in den Branchen, in denen am meisten SFN-Arbeit

42 Datenquelle: Fachserie 1, Reihe 4.1.2. 2006 des Statistischen Bundesamtes, basierend auf Erhebungen des Mikrozensus.

verübt wird, die Zuschläge hierfür am niedrigsten ausfallen.[43] Der Umkehrschluss gilt jedoch nicht und auch im Weiteren lassen sich keine eindeutigen Korrelationen feststellen. Da hier die Situationen für Arbeitnehmer im Fall mit oder ohne Steuerbefreiung der Zuschläge verglichen werden sollen, sind nur die Zuschlagssätze bis zu ihrer steuerfreien Höchstgrenze von Relevanz. Der darüber hinaus gehende Teil wird ohnehin schon besteuert.

## E.3. Die Inzidenz der Subvention

Die Steuerfreiheit der SFN-Zuschläge soll diejenigen Arbeitnehmer entschädigen, die zu ungewöhnlichen Zeiten ihre beruflichen Tätigkeiten ausüben. Dies ist das explizite Ziel der Steuerbefreiung. Zusätzlich zur Steuerfreiheit entsteht eine Entlastung durch die Befreiung der SFN-Zuschläge von der Beitragspflicht zu den Sozialversicherungssystemen. Davon profitieren auch die Arbeitgeber direkt gemäß ihrem Anteil.

Wenn der Staat mit einem steuerlichen Instrument finanzielle Verteilungspolitik betreibt, ruft dieses jedoch kein völlig mechanisches Ergebnis hervor. Die Maßnamen stoßen auf handelnde Wirtschaftssubjekte, die die politischen Maßnamen in ihre Entscheidungen einfließen lassen. Es ist nicht automatisch davon auszugehen, dass die Begünstigung durch die Steuerbefreiung letztlich allein den Arbeitnehmern zu Gute kommt. Dies ist eine Frage der Überwälzung bzw. der Inzidenz des ökonomischen Vorteils im Rahmen von Arbeitsvertrags- und Tarifverhandlungen. Verteilungspolitik muss also bei der Verfolgung ihrer Ziele ein breites Feld unterschiedlicher Reaktionen berücksichtigen.[44]

Im Folgenden soll näher erörtert werden, inwieweit die Steuerfreiheit für SFN-Zuschläge tatsächlich die Arbeitnehmer unterstützt und inwieweit auch die Arbeitgeber von der Steuerbefreiung profitieren, indem Bruttolöhne bzw. SFN-Zuschläge unter dem Niveau liegen, dass in Abwesenheit der Steuervergünstigung zustande käme.

### E.3.1. Vertragsgestaltung der Tarifparteien

Schließen die Tarifparteien Verträge ab, in denen sie Löhne und Gehälter festlegen, so geschieht dies beiderseits in Kenntnis der aktuellen Rechtslage. Im konkreten Fall gehört die Tatsache, dass Zuschläge für SFN-Arbeit in den festlegten Grenzen steuer- und sozialversicherungsabgabenfrei sind, zu den Rahmenbedingungen der Tarifverhandlung. Damit wird ist der wirtschaftliche Vorteil, der aus der Abgabenfreiheit folgt, automatisch Teil der Verhandlungsmasse. Die Situation vor Vertragsschluss lässt sich wie folgt charakterisieren. Stellvertretend für die beiden Seiten einer Tarifverhandlung sprechen wir der Anschaulichkeit wegen von einem repräsentativen Unternehmen und einem repräsentativen Arbeitnehmer:

---

43 Fachserie 1, Reihe 4.1.2. 2006 sowie WSI-Tarifhandbuch 2008.

44 Vgl. *Graf* (2004), S. 125.

Ist es für betrieblich erforderlich, dass sonntags, feiertags oder nachts gearbeitet wird, so kann angenommen werden, dass unter normalen Arbeitsmarktbedingungen für diese vergleichsweise unattraktiven und belastenden Arbeitszeiten Lohnzuschläge vereinbart werden. Der Arbeitgeber weiß, dass diese Zuschläge für den Arbeitnehmer steuerfrei und sowohl für ihn als auch für den Arbeitgeber sozialversicherungsabgabenfrei sind. Die Abgabenfreiheit der Zuschläge führt dazu, dass SFN-Arbeit auch aus Arbeitgebersicht finanziell attraktiver ist, als sie es ohne die Vergünstigungen wäre. Finanziell relevant für den Arbeitgeber sind ausschließlich die für ihn tatsächlich anfallenden Arbeitskosten, unabhängig davon, wie diese sich zusammensetzen. Die Informationen auf Arbeitnehmerseite sind vor Vertragsschluss identisch. Auch für den Arbeitnehmer ist damit Arbeit an Sonn- und Feiertagen sowie in der Nacht von vornherein finanziell attraktiver, als es ohne die Vergünstigungen der Fall wäre. In der Tarifverhandlung ist für den Arbeitnehmer ist allein sein voraussichtliches Nettoeinkommen entscheidend. Es ist für ihn irrelevant, wie sich dieses aus Bruttolohn, Abzügen und Vergünstigungen zusammensetzt. Tabelle 6 gibt einen Überblick über die finanzielle Attraktivität und Anreize der SFN-Zuschläge und der Abgabenfreiheit für Arbeitgeber- und Arbeitnehmerseite.

**Tabelle 6: Anreize zu SFN-Arbeit auf Arbeitgeber- und Arbeitnehmerseite**

| | Anreize zu SFN-Arbeit | |
|---|---|---|
| | Arbeitnehmer | Arbeitgeber |
| SFN-Zuschläge | (+) | (–) |
| Steuer- und Abgabenfreiheit der Zuschläge | (+) | (+) |

Man kann also ausgehen, dass beiden Parteien bewusst ist, welcher Gewinn insgesamt aus der Steuerbefreiung gezogen werden kann. In einer stilisierten Betrachtung stellt sich die Situation also wie folgt dar: Es gebe ein Übereinkommen, dass Zuschläge für SFN-Arbeit vereinbart werden. Der Arbeitnehmer ist finanziell ausschließlich an dem „Nettozuschlag" für SFN-Zeiten erhält interessiert, unabhängig davon, wie sich dieser aus Zuschlagszahlung des Arbeitgebers und eventuellen steuerlichen Vergünstigungen zusammensetzt. Auch dem Arbeitgeber ist dieses Kriterium bekannt. Entsprechend hat er die Chance, den Zuschlag oder den Grundlohn, den er zahlt, niedriger festzusetzen als ohne die Steuerbefreiung. Dadurch schöpft er einen gewissen Teil des steuerlichen Vorteils des Arbeitnehmers ab und profitiert somit selbst von der Steuerfreiheit.

Die entscheidende Frage ist, welche Anteile Arbeitgeber- und Arbeitnehmerseite aus dem zunächst gemeinsamen Gewinn aus der Steuerbefreiung für sich beanspruchen können – bei wem also welcher Anteil *inzidiert*. Um zu verdeutlichen, welche Faktoren

die Aufteilung des Gewinns beeinflussen, gibt es verschiedene theoretische Ansätze. Wir werden in den beiden folgenden Abschnitten werfen wir zunächst einen Blick auf die klassische Inzidenzanalyse inklusive ihrer Unzulänglichkeiten, anschließend werden in knapper Form die entscheidenden Aspekte eines Verhandlungsmodells beleuchtet.

### E.3.2. Die klassische Inzidenzanalyse und ihre Grenzen

Die klassische steuerliche Inzidenzanalyse stellt die Frage, ob und inwiefern diejenigen, die eine Steuer abführen müssen, also die Zahllast tragen, auch tatsächlich dieselben sind, deren Realeinkommen letztlich durch die Steuer gemindert wird, bei denen also die Traglast der Steuer anfällt. In der Regel fallen Zahl- und Traglast selten gänzlich zusammen. Es finden meist Überwälzungseffekte in verschiedenen Ausmaßen statt.

Richtung und Ausmaß der Überwälzungsvorgänge hängen hierbei von der Höhe der Elastizitäten der Marktteilnehmer ab. Die Marktseite, die der Belastung durch eine Steuer schlechter ausweichen kann, d.h. die eine (betragsmäßig) geringere Elastizität aufweist, wird einen größeren Teil der Steuerbelastung tragen. Die Marktseite mit der höheren Elastizität hingegen kann der Traglast ausweichen, selbst wenn die Zahllast auf ihrer Seite liegt.

Die Vorgehensweise zur Berechnung der steuerlichen Inzidenz lässt sich analog für Subventionen anwenden. Im Ergebnis einer klassischen Inzidenzanalyse zeigt sich, dass die unelastischere Marktseite stärker von der Subvention profitiert als die elastischere. Solche Verteilungswirkungen resultieren jedoch nur unter der (unrealistischen) Annahme, dass sich weder die Empfänger noch ihr ökonomisches Umfeld auf die Subventionen einstellen (können) und diese stattdessen nur passiv akzeptieren. Das Verhalten der Marktteilnehmer wird also als exogen angenommen.

Die „klassische“ Inzidenzanalyse beruht zudem auf einigen weiteren wesentlichen Annahmen, von denen zwei hier genannt werden sollen. Erstens geht sie von vollständiger Information ohne Informationsasymmetrien aus, zweitens liegt ihr die Annahme zugrunde, dass es ein Marktgleichgewicht gibt, welches sich in Abhängigkeit von Angebot und Nachfrage bildet. All diese Annamen sind höchst unrealistisch für den Arbeitsmarkt. Im Gegenteil: unvollständige Informationen sind ein typisches Charakteristikum des Arbeitsmarktes. Weiterhin ergibt sich für Löhne und Arbeitszeiten kein „Marktgleichgewicht“ im üblichen Sinne, sondern diese werden zwischen den Parteien *verhandelt*. Das Ergebnis dieser Verhandlungen hängt von verschiedenen Faktoren und hauptsächlich von der Verhandlungsmacht der Parteien ab.[45] Eine Einführung einer Steuervergünstigung wie die der SFN-Zuschläge stößt nicht auf passive sondern auf aktiv handelnde Wirtschaftssubjekte, die die politischen Maßnamen des Staates bei ihren Entscheidungen berücksichtigen

[45] Andere Faktoren im Verhandlungsprozess sind z.B. Rhetorik, Taktik, Informationsasymmetrien zu Gunsten einer Partei, Softskills u.v.m. Auch der gesetzliche Rahmen ist selbstverständlich zu berücksichtigen.

Aus diesen Gründen kann die klassische formale Inzidenzanalyse keine Antwort auf unsere Fragestellung liefern. Die Frage, wer in einer bestimmten Arbeitsmarktsituation von einer Steuervergünstigung profitiert, soll daher nun mit Hilfe theoretischer Überlegungen zu Lohnverhandlungen erörtert werden.

### E.3.3. Lohnverhandlungen – Der Arbeitsmarkt

Lohnverhandlungen zeichnen sich durch eine Reihe von Charakteristika aus, die eine modelltheoretische Darstellung des Lohnverhandlungsprozesses in der Regel erschweren.[46] So vollziehen sich Lohnverhandlungen bei genauerem Hinsehen nicht im Rahmen eines bilateralen Monopols, da auch der Staat durch seine Rechtsgrundlagen sowie die Öffentlichkeit eine Rolle spielen. Weiterhin wird nicht über einen einheitlichen Preis eine homogene Leistung verhandelt, sondern das Resultat besteht in diversifizierten Preisen für das heterogene Gut Arbeit.[47] Letzteres wird, wie die Empirie zeigt, auch im Fall gleicher Arbeitsleistungen in verschiedenen Branchen unterschiedlich entlohnt. Darüber hinaus wird die Modellierung durch zeitliche Interdependenzen erschwert: Die laufenden Verhandlungen werden jeweils auch von den Verhandlungsergebnissen der letzen Tarifrunde geprägt. Eine weitere Eigenschaft (und ein signifikanter Unterschied zum Gütermarkt) ist, dass es in puncto Arbeit kaum Substitutionsmöglichkeiten gibt. Der überwiegende Teil der Beschäftigten ist auf ein Erwerbseinkommen angewiesen und die wenigsten Unternehmen können Arbeitsleistung vollständig durch Sachkapital ersetzen. Eine Einigung zur Transaktion „Lohn gegen Arbeit" ist also grundsätzlich unumgänglich.[48] In der heutigen Zeit gilt dies für Arbeitnehmer latent stärker als für Unternehmen, die ggf. international diversifizieren können.

Wenn Arbeitnehmer und Arbeitgeber nun im Rahmen von Lohnverhandlungen aufeinander treffen, so ist für ihre jeweilige Verhandlungsmacht entscheidend, wie sehr die eine auf die andere Marktseite angewiesen ist. Je besser glaubhaft gemacht werden kann, man könne ohne größere Probleme lange auf die Transaktion verzichten[49] und sei somit sehr flexibel, umso größer wird der Teil, den die jeweilige Partei vom gemeinsamen Vorteil (hier: der Steuervergünstigung) von der Subvention abschöpfen kann.

Die sektoral weiterhin hohe Arbeitslosigkeit einerseits und die vermehrten Reaktions- und Ausweichmöglichkeiten für die Unternehmen andererseits führen in Deutschland zu einer Arbeitsmarktsituation, in der die Arbeitgeberseite eine potenziell starke Verhandlungsposition hat. Dies schließt natürlich nicht aus, dass in bestimmten Teilmärkten ein klarer Nachfrageüberhang nach bestimmten Qualifikationen besteht, so dass die Arbeitnehmerseite in der besseren Verhandlungsposition ist. Dennoch ist mit Gewissheit anzunehmen, dass der wirtschaftliche Vorteil aus der Steuervergünstigung für SFN-Zuschläge in der Regel dem Arbeitnehmer nicht vollständig zugute kommt,

---

46 In spezifischer Fragestellung findet sich ein Modell in *Koskela* und *Schöb* (1999).

47 Vgl. *Franz* (2005), Kapitel 8.

48 Vgl. *Franz* (2005), S.289.

49 Ebenda.

sondern dass auch die Arbeitgeberseite einen signifikanten Teil der Subvention durch entsprechende Tarifkonstellationen für sich abschöpfen kann. Darüber gilt das stilisierte Faktum, dass höher qualifizierte und damit i.d.R. besser verdienende Arbeitnehmer flexibler sind als gering qualifizierte Arbeitnehmer. In dem Maße, in dem diese Flexibilitätsunterschiede auch in die Lohnabschlüsse getragen werden, kann die Steuerfreiheit auch doppelt regressiv wirken. Zur „normalen" Regressivität der Steuervergünstigung bei progressivem Steuertarif kommt in diesem Fall noch hinzu, dass die Arbeitgeber bei geringer entlohnten Arbeitskräften einen größeren Teil der Subvention abschöpfen können als bei .höher entlohnten Beschäftigten.

Im Falle der stärkeren Verhandlungsmacht der Arbeitgeber, von dem in der aktuellen Situation mehrheitlich auszugehen ist, kann die Arbeitgeberseite durchschnittlich den größeren Teil der Subvention für sich in Anspruch nehmen. In diesem Sinne verfehlt die Subvention nicht nur ihre Intention,[50] sondern auch ihre Zielgruppe.

Darüber hinaus erlaubt die Steuerfreiheit der SFN-Zuschläge den Tarifparteien, „Verträge zu Lasten Dritter" – nämlich der Allgemeinheit der Steuerzahler - zu schließen. Die Tarifparteien können niedrigere Grundlöhne und höhere Zuschläge zu vereinbaren, so dass die Steuer- und Abgabenfreiheit einen größeren Teil des Lohns betrifft. Die Unternehmen sparen Lohnkosten zu Lasten des Staates, da sie den Arbeitnehmern das gleiche Nettoeinkommen mit geringerem Aufwand gewähren können.

## E.4. Horizontale und vertikale Gerechtigkeit und Besteuerungsgrundsätze

Gemeinwohl und öffentliche Wohlfahrt sind schwer fassbare Konzepte. Alle Versuche, diese Idealtypen zu operationalisieren, sind zwangsläufig zu einem gewissen Grad werturteilsbehaftet. Um dies auszugleichen, beschränken wir uns in der Betrachtung auf einfache und praxisnahe Prinzipien horizontaler und vertikaler Gerechtigkeit.

Es wird schnell deutlich, dass die Steuerfreiheit der Zuschläge horizontale Gerechtigkeitsaspekte nicht berücksichtigt. Ein niedergelassener Arzt kann auf Grund der Nicht-Abhängigkeit seiner Beschäftigung nicht von der Steuerfreiheit der Zuschläge profitieren. Hat dieser Notdienst, muss er zu SFN-Zeiten arbeiten oder tut er dies zum Wohle seiner Patienten freiwillig, so zahlt er auf sein zu diesen Zeiten erbrachtes Einkommen den vollen Steuersatz. Ein angestellter Arzt in einem Krankenhaus hingegen, der genau dieselbe Arbeit zu genau der gleichen Zeit verrichtet, kann für den Zuschlagsanteil seines Entgeltes die Steuerfreiheit geltend machen. Dies lässt sich unter Gerechtigkeitsaspekten nicht rechfertigen. Es ist denkbar, dass beide zu exakt der gleichen Zeit zum gleichen Bruttolohn genau dieselbe Arbeit erledigen, sich auf Grund der Steuerfreiheit ihr Nettolohn jedoch signifikant unterscheidet.

Beispiele dieser Art finden sich viele, genannt seien hier freiberufliche und angestellte Hebammen, selbständige und angestellte Versicherungsvertreter, freiberuflich

[50] Entschädigung ohne Anreizeffekt.

tätige und unternehmensinterne Rechtsanwälte. In all diesen Fällen werden gleiche Tatbestände steuerlich unterschiedlich behandelt. Das auf Grund von SFN-Arbeit anfallende zusätzliche Arbeitsleid ist des Weiteren das Einzige, welches steuerliche Berücksichtigung findet. Anderes erhöhtes Arbeitleid, z.B. induziert durch große Hitze oder Kälte am Arbeitplatz und andere erschwerte Arbeitsbedingungen erfahren im Steuerrecht keine entsprechende Regelung.

Prinzipien der vertikalen Gerechtigkeit sind durch die Steuerbefreiung der Zuschläge in ihrer aktuellen Ausgestaltung ebenso wenig gewahrt. Demnach müssten Einkommensstärkere jeweils an der Grenze steuerlich mindestens so stark belastet werden wie Einkommensschwächere. Entlastungen müssten für Einkommensschwächere mindestens so stark sein wie für Einkommensstärkere. Durch den progressiven Steuertarif und die bis zur Höchstgrenze von 50 € Grundlohn pro Stunde vollständige Steuerbefreiung für alle Einkommensklassen ist dies nicht gewährleistet. Höhere Einkommensbezieher profitieren mehr von der Steuerbefreiung als Bezieher niedrigerer Einkommen, solange die 50-Euro-Grenze nicht überschritten wird. Bei Überschreiten dieser Höchstgrenze wird der Nutzen aus der Steuerbefreiung wieder geringer.

Auch verschiedene Einkommen ein und derselben Person werden steuerlich ungleich behandelt, je nachdem, zu welchen Zeiten diese erwirtschaftet werden. Exakt die gleiche Arbeit führt zu verschiedenen Arbeitszeiten bei gleicher Bruttovergütung zu verschiedenen Nettoeinkommen

Die Prinzipien der horizontalen und vertikalen Gerechtigkeit sind in den Steuergrundsätzen der Leistungsfähigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung implementiert. Das Leistungsfähigkeitsprinzip verlangt, dass die Steuerbelastung positiv mit der individuellen ökonomischen Leistungsfähigkeit korreliert ist. In dieser vertikalen Gerechtigkeitsbetrachtung bleibt jedoch offen, in welchem Maß die Steuerlast mit zunehmender Leistungsfähigkeit steigen soll. Betreffend die horizontale Gerechtigkeit besagt das Leistungsfähigkeitsprinzip, dass Personen mit gleicher Leistungsfähigkeit gleichmäßig zu belasten sind. Verstöße gegen die Prinzipien bedeuten Ungleichbehandlungen und sind rechtfertigungsbedürftig. Als gerechtfertigt gelten hier vor allem Verstöße mit Lenkungsnormen. Derzeit steigt bei gleicher Anzahl Arbeitsstunden und gleichen Zuschlagsätzen die Entlastung durch die Steuerfreiheit zunächst mit steigendem Einkommen bis zur Grenze der Steuerfreiheit. Hiernach sinkt diese wieder. Am meisten entlastet werden diejenigen, die mehr verdienen – zumindest bis zu einem bestimmten Punkt (Jahreseinkommen von ca. 90.000 €). Dies widerspricht dem Gedanken der Leistungsfähigkeit, nach dem höhere Einkommensgruppen mindestens so stark besteuert werden sollen wie niedrigere.

## E.5. Belastung der Zuschläge bei Besteuerung

### E.5.1. Nettobelastung bei Wegfall der Steuerbefreiung auf Arbeitnehmerseite

Der progressive Steuertarif beeinflusst maßgeblich, in welcher Höhe welche Einkommensgruppen von der Steuerfreiheit der Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge profitieren. Da Gruppen höherer Einkommen prozentual mehr Steuern entrichten, profitieren diese im Vergleich zu Beziehern niedrigerer Einkommen bei gleichem Zuschlagsatz auch überproportional von der Steuerbefreiung ihrer Arbeit zu außergewöhnlichen Arbeitszeiten. Die Entlastung durch die Steuerfreiheit ist für höhere Einkommen bis zur steuerfreien Höchstgrenze größer als für niedrigere Einkommensklassen.

Um unter stark vereinfachenden Annahmen[51] zu überprüfen, welche Einkommensklassen in welcher Höhe Einbußen durch eine Besteuerung der Zuschlagszahlungen hinnehmen müssten, wurden fünf verschiedene Grundeinkommen zwischen 8 € und 70 € pro Stunde betrachtet. Die Arbeitnehmer mit diesen Grundeinkommen arbeiten alle 35 Std. pro Woche und 4,35mal so viel pro Monat. Für respektive Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit erhalten sie alle die maximal steuerfreien Zuschläge i.H.v. 25%, 50% bzw. 125%. Die Grenze für die Steuerfreiheit der Zuschläge i.H.v. 50 € wurde ebenfalls berücksichtigt.

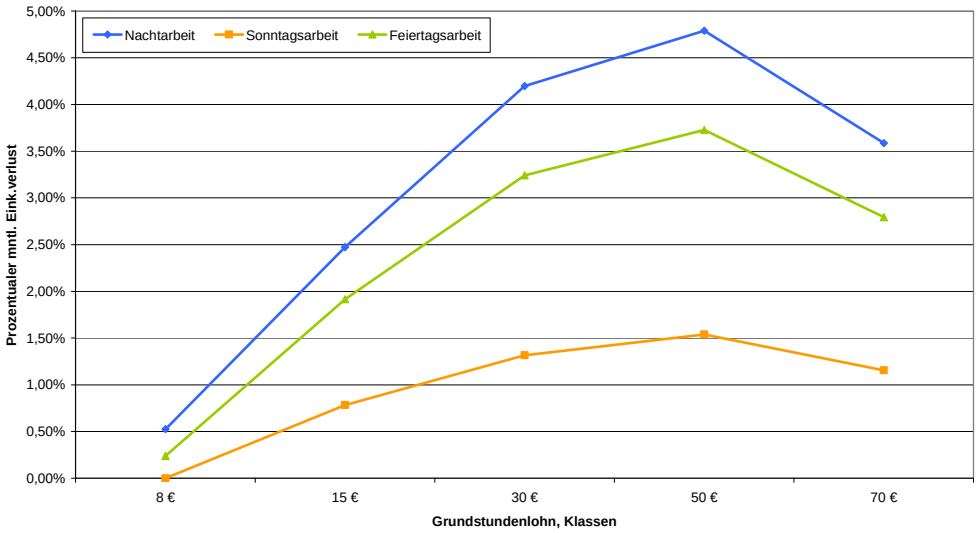



**Abbildung 3: Prozentuale Mehrbelastung der Nettoeinkommen bei voller Besteuerung der Zuschläge nach Einkommensklassen bei Einzelveranlagung**

Im Ergebnis profitieren diejenigen am meisten von der Steuerbefreiung, die mit ihrem Grundlohn genau an der 50 € Grenze liegen. Diese würden bei einer progressiven

51 Einziger Freibetrag sei der Grundfreibetrag, keine Sozialversicherungsabgaben.

Einkommensteuerpflicht für die Zuschlagszahlungen entsprechend die größten Einbußen hinnehmen müssen. Unterhalb dieser Grenze nehmen die Zuschlagszahlungen und auch die Einbußen im Besteuerungsfall mit dem Grundlohn ab. Oberhalb dieser Grenze wird ohnehin schon ein Teil der Zuschläge besteuert. Abbildung 3 und Abbildung 4zeigen, welche Einkommensgruppen bei einer Besteuerung der SFN-Zuschläge wie viel in Referenz zu ihrem Nettolohn mit Steuerbefreiung verlieren würden. Es wird deutlich, dass vor allem die Bezieher höherer Einkommen[52] von der Besteuerung der Zuschläge betroffen wären, was wiederum im Umkehrschluss bedeutet, dass diese derzeit am meisten von der Steuerbefreiung profitieren. Insgesamt bleiben die Einbußen mit maximal 4,8% bei Einzelveranlagung und 3,9% bei gemeinsamer Veranlagung[53] in Referenz zum Nettolohn ohne Steuerbefreiung jedoch allgemein für den Einzelnen moderat.[54] Verteilungspolitische Argumente gegen eine Abschaffung der Steuerbefreiung tragen somit nicht.

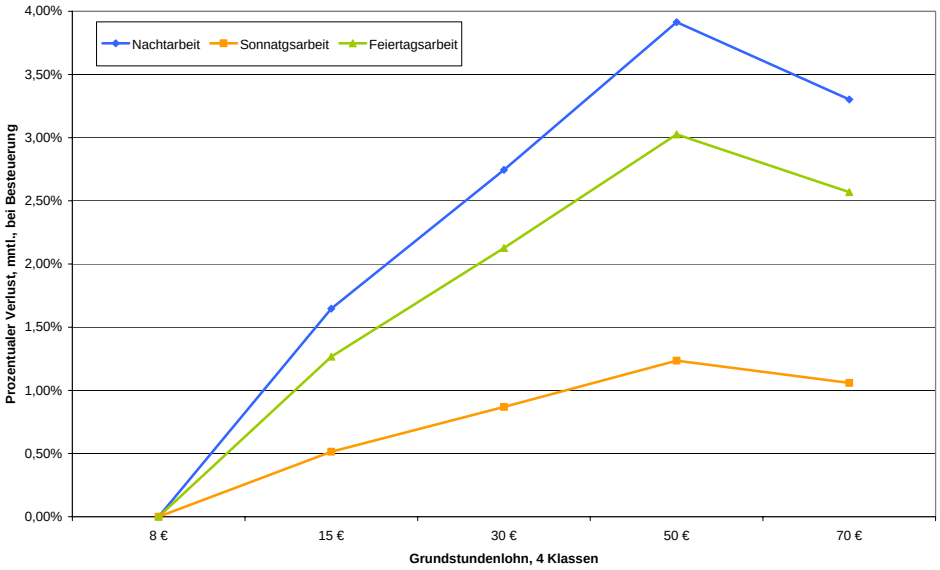



**Abbildung 4: Prozentuale Mehrbelastung der Nettoeinkommen bei voller Belastung der Zuschläge, gemeinsame Veranlagung**

52 Unter den getroffen Annahmen ergäbe sich für diese ein Jahresbruttogehalt von ca. 90.000 €.

53 Angenommen wurden zwei Nachtschichten pro Woche à 6,5 Std. sowie eine Sonntags- bzw. eine Feiertagsschicht pro Monat à 8 Std. Die der Berechnung zu Grunde gelegten Zuschlagsätze sind jeweils die steuerfrei maximalen, also respektive 25%, 50% und 125%.

54 Diese Zahlen beziehen sich rein auf die Steuerbefreiung. Zusätzliche Abgaben an die Sozialversicherungssysteme sind an dieser Stelle nicht berücksichtigt.

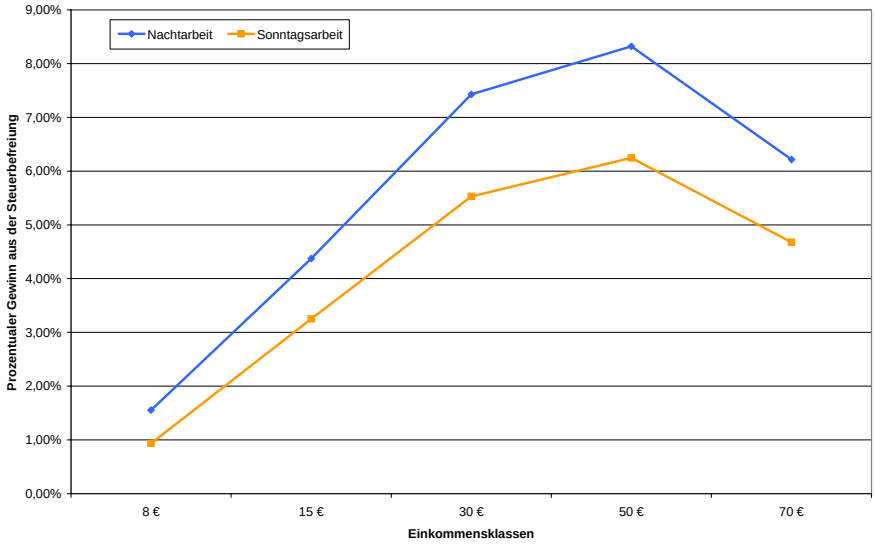



**Abbildung 5: Prozentuale Mehrbelastung der Nettoeinkommen in Extremfällen, Einzelveranlagung**

Berechnungen im stilisierten Beispiel (Abbildung 5) zeigen, dass selbst wenn 22 von 35 Std. pro Woche nachts oder 8 von 35 Wochenstunden an Sonntagen[55] verrichtet werden die Einbuße maximal 8,3% (6,3% bei gemeinsamer Veranlagung) respektive 6,9% (5,2% bei gemeinsamer Veranlagung) beträgt, und auch dies wieder in höheren Einkommensklassen.

Eine Mikrodaten-gestützte Analyse der Verteilungswirkungen beim Wegfall der Steuerfreiheit der SFN-Zuschläge legen *Fuest* et al. (2006) vor.[56] Sie berechnen die Auswirkungen verschiedener Steuervereinfachungen mit Hilfe des Simulationsmodells FiFoSim des Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstitutes Köln (siehe Abschnitt C.2).

Die Vereinfachung des Steuersystems wird für drei Fälle diskutiert:

- Beibehaltung der Status Quo Steuersätze
- Beibehaltung des progressiven Steuertarifs, jedoch Absenkung der Steuersätze derart, dass die Reform Aufkommensneutral bleibt
- Substitution des progressiven Tarifs durch eine indirekt progressive Flat-Tax, aufkommensneutral.

Die Auswirkung der Steuervereinfachung wird anhand zweier Kriterien beurteilt. Dies sind zunächst Verteilungsmaße auf Basis des äquivalenzgewichteten Haushaltsnettoeinkommens[57]; zudem werden die Polaritätswirkungen berechnet. Zur Analyse der

---

55 Dies bedeutet drei Schichten à sieben Stunden Nachtarbeit pro Woche bzw. eine Schicht à acht Stunden pro Woche Sonntagsarbeit. Die Zuschlagsätze seien wiederum die maximal steuerfrei möglichen.

56 Fuest et al. (2006), Führt Steuervereinfachung zu einer „gerechteren" Einkommensverteilung? – Eine empirische Analyse für Deutschland.

57 Neue OECD-Skala.

Ungleichheit wird der Gini-Koeffizinet berechnet, zur Messung der Polarisation das Maß von *Schmid* (2004) und das P90/10-Verhältnis. Neben dem bekannten Disparitätsmaß des Gini-Koeffizienten hat gerade in den letzten Jahren in Verteilungsanalysen die *Polarität* zunehmend an Relevanz gewonnen. Eine steigende Einkommenspolarisation beschreibt das Phänomen der „declining middle class" mit der Folge einer sich weiter öffnenden Schere zwischen „Arm" und „Reich". Die Veränderung der Nettoeinkommen bei einer Abschaffung der Steuerfreiheit der SFN-Zuschläge sind in Abbildung 6 dargestellt. Sowohl Ungleichheit als auch Polarität in der Verteilung der Einkommen werden reduziert. Dies liegt daran, dass die oberen Einkommensdezile relativ mehr durch die Besteuerung der Zuschläge verlieren als die unteren Dezile.

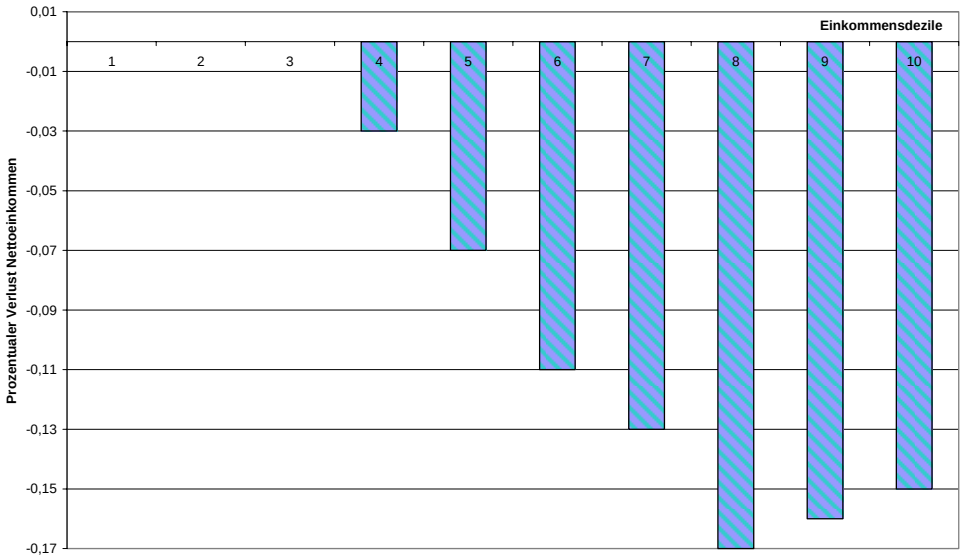



**Abbildung 6: Prozentualer Nettoeinkommensverlust bei Abschaffung der Steuerbefreiung der Zuschläge nach Einkommensdezilen**

Bei der Beurteilung dieser Ergebnisse ist es wichtig zu berücksichtigen, dass bei der Simulation angenommen werden musste, dass sich das Verhalten der Wirtschaftssubjekte nicht ändert. Arbeitsangebot und Arbeitsnachfrage sowie Grundlöhne und Zuschläge sind während des Systemwechsels als konstant angenommen. Dies wird sich in der Realität nicht ereignen. Anzunehmen ist, dass ohne die Steuerfreiheit weniger SFN und mehr zu gewöhnlichen Zeiten gearbeitet würde[58], was im Sinne des Schutzes der Arbeitnehmer zu begrüßen wäre. Wurde bisher ausgenutzt, dass die Zuschläge auf den Grundlohn der Steuerfreiheit unterliegen, indem der Grundlohn niedriger und der Zu-

58 Dies gilt im „normalen" steigenden Bereich der Arbeitsangebotskurve sowohl auf Grund von Substitutions- und Einkommenseffekt und im fallenden Bereich (sehr hohe Einkommen), solange der Substitutions- den Einkommenseffekt überwiegt.

schlag höher angesetzt wurden, so ist zu erwarten, dass auch diese Verzerrung durch die Abschaffung der Steuerfreiheit eine Korrektur erführe.

Summa summarum würde eine Abschaffung der Steuerfreiheit folglich zu höheren Steuereinnahmen bzw. Steuersenkungsspielräumen, höherer Effizienz und Transparenz sowie wünschenswerten Anreizeffekten führen.

### E.5.2. Belastung bei Wegfall der Vergünstigung auf Arbeitgeberseite

Auch die Arbeitgeber profitieren von der Steuerbefreiung der Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge. Die Zuschläge sind auch von der Pflicht zur Zahlung von Beiträgen zur Sozialversicherung befreit (wenn auch in anderen Grenzen, vgl. Kap. B). Arbeitgeber müssen also für geleistete Arbeit ihrer Arbeitnehmer zu SFN-Zeiten keine Beiträge zu den Sozialversicherungssystemen entrichten, was die Arbeit relativ günstiger macht. Gleichzeitig antizipieren sie, dass die Arbeitnehmer durch die Steuerfreiheit einen relativ höheren Nettolohn erhalten. Dies wiederum bedeutet, dass die Arbeitgeber selbst einen geringeren finanziellen Anreiz in Form der Zuschläge bieten müssen als ohne die Steuerfreiheit, um einen Arbeitnehmer hinreichend (so, dass dieser seine Arbeit anbietet) für seine Arbeit zu SFN-Zeiten zu entlohnen. Es ist möglich, wie oben dargestellt (Abschnitt **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.**), dass in vielen Fällen nicht der Arbeitnehmer, sondern die Arbeitgeberseite durch Abschöpfen des zusätzlichen Gewinns am meisten von der Steuerbefreiung profitiert.

Die Konsequenz für die Arbeitgeberseite bei einem Entfallen der Steuerfreiheit der Zuschläge besteht somit erstens in höheren Lohnnebenkosten auf Grund der nun voll anfallenden Sozialversicherungsbeiträge und zweitens in der Notwendigkeit, höhere Zuschläge für SFN-Arbeit zahlen zu müssen, um einen ausreichenden Anreiz für Arbeit zu diesen Zeiten zu erhalten. Die Signifikanz dieser zusätzlich anfallenden Kosten für die einzelne Unternehmung wird stark divergieren in Abhängigkeit davon, wie hoch der Anteil der SFN-Arbeit ist und wie viel des Steuervorteils das Unternehmen durch entsprechende Lohnvereinbarungen für sich abschöpfen konnte.

Ein ersatzloses Streichen der Steuerfreiheit der SFN-Zuschläge sollte für die meisten Unternehmen keine bedeutsamen Effekte mit sich bringen. Bei wenigen jedoch könnten die Kosten in solchen Maßen ansteigen, dass das Fortbestehen insgesamt gefährdet ist. Diese Aussicht kann jedoch keine allgemeine Rechtfertigung der Steuerbefreiung liefern, wie oben dargestellt. In solchen Fällen sind andere Instrumente verfügbar, die diese Unternehmen ggf. transparenter und effizienter unterstützen können.

## E.6. Synthese der bisherigen Analysen

Um den Überblick über die vielen Aspekte der Evaluation zu wahren, werden bisherigen Ansatzpunkte und Ergebnisse kurz zusammengefasst:

Die Bewertung der Maßnahme wird durch fehlende klare Zielsetzungen erschwert.

Ökonomisch kann die Steuerbefreiung der Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge nicht gerechtfertigt werden. Ist ein grundsätzliches Allgemeininteresse zu bejahen wie im Fall von Versorgungseinrichtungen, die auf Grund positiver externer Effekte staatlicherseits unterstützt werden sollen, so ist *diese* Maßnahme wegen der ihr inhärenten asymmetrischen Bevorzugungen dennoch abzulehnen.

Begründet wird die Steuerfreiheit gemeinhin mit dem durch die ungewöhnlichen Zeiten vermehrt entstehenden Arbeitsleid. Wird dies als elementare Zielsetzung angenommen, so ist Folgendes zu konstatieren. Zunächst stellt Arbeitsleid eine subjektive Empfindung dar und ist nicht messbar. Es wird an keiner anderen Stelle des Einkommensteuerrechts berücksichtigt. Auch wird es durch die Steuerbefreiung nach § 3b EStG nur bei einer bestimmten Gruppe Erwerbstätiger berücksichtigt, was zu einer ungerechtfertigten Ungleichbehandlung in verschiedenen Dimensionen führt.

Unter Verteilungsgesichtspunkten bleibt festzuhalten, dass Mehrverdiener stärker entlastet werden als Bezieher niedriger Einkommen. Dies ist zunächst schon Folge des progressiven Steuertarifs und der über weite Strecken entsprechend regressiven Entlastung durch die an der Bemessungsgrundlage ansetzende Steuerbefreiung. Die regressive Wirkung auf der Ebene der Steuer*zahlung* wird noch deutlich verschärft, wenn man Traglast und Überwälzungsvorgänge berücksichtigt. Durch den Prozess der Vertragsgestaltung werden die Arbeitnehmer selbst nur zu einem (oft geringen) Teil tatsächlich begünstigt, da die Arbeitgeber in Kenntnis der Rechtslage einen Teil des finanziellen Bonus abschöpfen können. Gerade bei den am Arbeitsmarkt besonders schutzwürdigen Personen dürfte ein besonders kleiner Teil der Begünstigung überhaupt ankommen. Je höher dagegen Qualifikation und individuelles Einkommen, desto größer ist der Subventionsanteil, der tatsächlich beim Arbeitnehmer verbleibt.

## E.7. Instrumentelle Subventionskontrolle

Bei der instrumentellen Subventionskontrolle wird gefragt, inwiefern die gewählte Form der Unterstützungsmaßnahme zur Zielerreichung geeignet ist, oder ob Verbesserungen umsetzbar wären. Zunächst einmal sind Steuervergünstigungen als solche grundsätzlich problematisch. Dauerhaft bestehende Steuervergünstigungen werden im Laufe der Zeit oft nicht mehr als solche wahrgenommen. Zielerreichung und Notwendigkeit einmal eingeführter Steuervergünstigungen werden meist nicht mehr hinterfragt oder überprüft. Die Regelungen für die Steuervergünstigungen werden gegebenenfalls modifiziert und an andere oder zusätzliche Kriterien geknüpft, wie es für den Fall der Steuerfreiheit der SFN-Zuschläge explizit dargestellt wurde. Dies resultiert in zunehmend komplizierten Regelungen. Die Transparenz der Maßnahme wird durch hinzukommende Sonderregelungen und neue zusätzliche Ziele weiter reduziert.

Explizites Ziel der Subventionspolitischen Leitlinien der Bundesregierung sind erhöhte Transparenz sowie erhöhter Rechtfertigungsdruck für gewährte Subventionen.[59]

[59] Vgl. 20. Subventionsbericht, S. 9.

Im Rahmen der Leitlinien wird auch explizit gefordert zu prüfen, inwieweit bestehende Steuervergünstigungen in Finanzhilfen oder andere, den Staatshaushalt weniger belastende Maßnahmen überführt werden können. Gleichzeitig wird konstatiert, für bestehende und nicht befristete und/oder nicht degressiv ausgestaltete Finanzhilfen solle eine Befristung und grundsätzlich eine Degression eingeführt werden. Diese Forderung gilt nicht explizit für Steuervergünstigungen, kann jedoch als Prüffrage ebenfalls auf diese übertragen werden.

Für die Steuerfreiheit der SFN-Zuschläge sind, wie oben dargestellt, die Ziele der Maßnahme selbst unzureichend konkretisiert. An dieser Stelle muss deshalb zunächst einmal klärend unterstellt werden, dass die Ziele

(a) in einer Entlastung derjenigen, die sonntags, feiertags oder nachts arbeiten und
(b) in einer Förderung solcher Unternehmen, für die ein Allgemeininteresse vorliegt,

bestehen.

Diese Ziele können mit der Steuerfreiheit der SFN-Zuschläge nach § 3b EStG nicht erreicht werden. Zunächst werden durch diese Vorschrift nur diejenigen entlastet, die abhängig beschäftigt zu SFN-Zeiten arbeiten. Es wird also nur ein Teil derer erreicht, die dem abstrakten Ziel nach von der Steuerbefreiung profitieren sollten. Darüber hinaus konnte gezeigt werden, dass durch die Konstruktion der Maßnahme meist nicht die Arbeitnehmer von dieser profitieren, wie es das Ziel wäre, sondern ein signifikanter Teil des Gewinns von den Arbeitgebern abgeschöpft werden kann. Die Maßnahme kann die anvisierte Zielgruppe somit nur unzureichend und ungleichmäßig erreichen. Die deutlich regressive Verteilungswirkung der wirtschaftlichen Vorteile, die tatsächlich bei den Arbeitnehmern *ankommen*, verschärft noch einmal die durch die steuerliche Konstruktion ohnehin determinierte Untauglichkeit, kompensierende Einkommenseffekte zu erreichen.

Sind mit Blick auf das Ziel (a) bessere Wege vorstellbar, mit denen sonntags, feiertags oder nachts Arbeitende finanziell besser gestellt werden können als Personen, die wochentags und tagsüber arbeiten? Um diese Frage zu beantworten, muss zunächst geklärt werden, ob es zwingend so sein soll, dass Personen mit einer höheren Entlohnung für ihre Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit durch die staatliche Subventionen auch in höherem Maße honoriert bzw. entschädigt werden sollen. Wenn dies der Fall ist, wäre einen Transferbemessung an den Zuschlagshöhen weiterhin angemessen. Wenn aber die Subvention nicht mehr als Abzug von der Steuerbemessungsgrundlage gestaltet wäre, würde der regressive Subventionseffekt, der unmittelbar auf den progressiven Steuertarif zurückzuführen ist, entfallen. Der regressive Effekt, der aus der Berücksichtigung der SFN-Subvention in Tarifverträgen resultiert, kann allerdings nicht beseitigt werden. Dies gilt aber auch für alle anderen alternativen staatlicher Subventionierung bestimmter, hier zeitlich abgegrenzter Arbeitsformen.

Wenn die gesellschaftliche Honorierung der Leistungen von SFN-Erwerbstätigen aber nicht nach denselben Maßstäben erfolgen soll, nach denen die tariflichen SFN-Zuschläge gezahlt werden, läge ein pauschaler Tarif näher. Es wäre dann nicht mehr so, dass die mit der Subvention zum Ausdruck kommende gesellschaftliche Wertschätzung

z.B. bei einem in der Nachtschicht arbeitenden Diplomingenieur in der Autoindustrie mehrfach höher wäre als bei einer gleichzeitig arbeitenden Pflegekraft in einem Altersheim. Ein solcher Pauschaltransfer ließe sich ebenfalls als Abzug von der Steuerschuld über die Finanzämter abwickeln. Instrumentell tauglicher wäre allerdings ein direkter Transfer, da er sehr viel merklicher ist, und so die unterstellte gesellschaftliche Wertschätzung für die SFN-Arbeit noch deutlicher betonen würde. Hier könnte das Elterngeld zur Orientierung dienen, dessen große „separate" Merklichkeit durchaus ein wichtiger Erfolgsfaktor sein dürfte.

Ein wichtiger Nebeneffekt einer öffentlichen Diskussion um die instrumentelle Optimierung der SFN-Subvention dürfte darin zum Ausdruck kommen, dass klarer begründet werden muss, warum ein Allgemeininteresse schon *allein damit* begründet sein soll, dass faktisch nahezu beliebige Tätigkeiten nachts oder an Sonn- und Feiertagen ausgeübt werden. Eine solche Diskussion dürfte in einer deutlichen Reduzierung der förderwürdigen Tätigkeitsfelder resultieren; auch wäre eine schärfere Bedarfsprüfung nach den Einkommenshöhen zu erwarten.

Eine öffentliche Diskussion könnte schließlich auch zu dem Schluss kommen, dass man die Disparität von hoher gesellschaftlicher Wertschätzung für bestimmte Arbeiten und geringerer tariflicher Zahlungsbereitschaft instrumentell optimal löst, indem man es an der Ursache behebt, nämlich bei den Löhnen und Zuschlägen für diese Arbeiten selbst. Da es sich bei den meisten Arbeiten, an denen tatsächliches Allgemeininteresse angenommen kann, um öffentliche oder öffentliche bereitgestellte Leistungen handelt, stehen dem Staat hierzu auch die operativen Wege offen.

In dieser Perspektive mündet die instrumentelle Überprüfung also in der Empfehlung, ursachengerecht gar keine Subventionen und Steuervergünstigungen zu nutzen, sondern das Instrumentarium tariflicher Verhandlungen. Um des Vertrauensschutzes willen und um den Zyklen von Vertrags- und Tarifverhandlungen gerecht zu werden, sollte die Abschaffung der Steuerfreiheit der SFN-Zuschläge rund zwei Jahre vor Inkrafttreten verbindlich beschlossen werden. Ein degressiver Abbau der Vergünstigung über weitere zwei bis drei Jahre könnte zur zusätzlichen Glättung genutzt werden.

Sind mit Blick auf das Ziel (b) bessere Wege vorstellbar, auf denen Unternehmen gefördert werden können, an deren Tätigkeit ein großes Allgemeininteresse besteht und die gleichzeitig in großem Maße auf Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit angewiesen sind? Hier gilt zunächst einmal das eben schon Gesagte bezüglich der ursachengerechten Beseitigung von Disparitäten von Allgemeininteresse und Zahlungsbereitschaft. Mittel- und langfristig ist auch in dieser Hinsicht die *ersatzlose* Abschaffung der Steuerfreiheit die instrumentell optimale Lösung. Die Umwandlung der Steuerfreiheit für SFN-Zuschläge in andere Subventionsformen kann also von vornherein nur eine Option für den *Übergang* sein, um unbillige Härten abzufedern und versunkene Kosten beim Systemübergang zu vermeiden.

Für Einrichtungen der Versorgungssicherheit und weitere Unternehmen, für die auf Grund ihrer Charakteristika eines (partiell) öffentlichen Gutes ein nachvollziehbares

Allgemeininteresse vorliegt, bedeutet dies lediglich, dass die Bereitstellung dieses öffentlichen Gutes aus Wohlfahrtsgesichtspunkten subventioniert werden sollte. Die Begünstigung eines speziellen Faktoreinsatzes, wie der SFN-Arbeit, kann hingegen mit diesem Argument nicht begründet werden.

Denkbar ist hier ebenfalls eine Substitution der Steuervergünstigung durch eine direkte Subvention an die betreffenden Unternehmen. Durch eine solche direkte Subvention entstünden diverse Vorteile. Zunächst kann vergleichbar leicht geprüft werden, ob die Unternehmung in einer Periode einer Zuwendung bedarf und in welcher Höhe. So würden nur die notwendigen Summen eingesetzt und die Ressourcenverschwendung minimiert. Darüber hinaus weisen direkte Subventionen eine deutlich höhere Transparenz auf. Es wird direkt ersichtlich, welche Mittel in welcher Höhe an welcher Stelle im Interesse der Allgemeinheit eingesetzt werden.

Diese Frage stellt sich konkret nur bei solchen Unternehmen, denen über höheren Lohnnebenkosten sowie höheren Zuschläge *existenzgefährdende* Zusatzkosten entstehen würden. Diese wären übergangsweise mit direkten Finanzzuweisungen zu unterstützen, da Anpassungsmaßnahmen Zeit in Anspruch nehmen können. Die Notwendigkeit dieser direkten Finanzhilfen wäre für die einzelnen Fälle oder allenfalls aggregiert für klar abgegrenzte Branchen zu prüfen. Eine schnell degressive Ausgestaltung solcher Hilfen wäre erforderlich, um das Entstehen von Renten und Fehlanreizen zu unterbinden.

# F. Ergebnisse und Schlussfolgerungen

Die Analyse der Steuerfreiheit der Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge kann angesichts der mangelnden Zielsetzung und der unvollständigen Datenlage keine detaillierten Ergebnisse in Bezug auf tatsächliche Empfängergruppen liefern. Das statistische Grundmaterial ist jedoch gut genug, um die potenziell Berechtigten zu identifizieren und die ökonomischen Wirkungen der Steuerbefreiung realitätsnah zu modellieren. Die zentralen Ergebnisse der Evaluierung der Streuerfreiheit von SFN-Zuschlägen gemäß § 3b EStG sind die Folgenden:

- Es existiert keine eindeutige politische bzw. gesetzgeberische Zielsetzung, anhand derer die Maßnahme beurteilt werden könnte. Es kann nur plausibel geschlussfolgert werden, dass die Maßnahme vornehmlich Einkommenseffekte und keine Substitutionseffekte hervorrufen soll. Diese Zielunschärfe ist für eine seit über sechzig Jahren bestehende Subvention mit einem Volumen von 2 Mrd. Euro jährlich nicht akzeptabel.
- Die Transparenz der Maßnahme ist gering.
- Ökonomische Gründe für einen staatlichen Eingriff liegen nicht vor. Der Umstand, dass es sich um einen Transfer handelt, der offenbar ausschließlich Mitnahmeeffekte, aber keine lenkenden Anreizeffekte hervorrufen *soll*, charakterisiert die Eigentümlichkeit dieser Subvention sehr deutlich.

- Durch besondere Arbeitsumstände entstehendes Arbeitsleid muss seine Prämierung über den Markt im Rahmen entsprechender Arbeitsverträge erfahren und braucht nicht Sache des Staates zu sein.
- Ein Allgemeininteresse an kontinuierlicher Leistungserbringung kann nur für bestimmte öffentliche Leistungen (z.B. Feuerwehr, Krankenhäuser) und einen sehr engen Kreis privater Unternehmen wie z.B. Pflegediensten bejaht werden.
- Sollen die Arbeitnehmer, die zu SFN-Zeiten arbeiten, durch die Steuerfreiheit finanziell entschädigt werden, so gelingt dies durch die eingesetzte Maßnahme nicht. Der Gewinn aus der Steuerbefreiung kann zu einem nennenswerten, häufig überwiegenden Teil von der Arbeitgeberseite abgeschöpft werden.
- Die Maßnahme ist unterhalb der Kappungsgrenzen regressiv, mitunter sogar doppelt regressiv. Zur „normalen" Regressivität des Abzug von der Steuerbemessungsgrundlage bei progressivem Steuertarif kann u.U. noch hinzukommen, dass die Arbeitgeberseite in Tarifverhandlungen bei geringer entlohnten Arbeitskräften einen größeren Anteil des wirtschaftlichen Vorteils der Subvention für sich reservieren kann als bei .höher entlohnten Beschäftigten.
- Eine Abschaffung der Steuerbefreiung würde die Ungleichheit der Nettoeinkommen voraussichtlich reduzieren.
- Unter Effizienzgesichtspunkten ist festzustellen, dass die Preisbildung auf den Faktormärkten durch die Subvention zu Lasten der Steuerzahler, also der Allgemeinheit, verzerrt wird.
- Die durch die Steuerfreiheit der Zuschläge induzierten Anreizwirkungen widersprechen dem Ziel des Schutzes des Arbeitnehmers.
- Gegen die Prinzipien horizontaler sowie vertikaler Gerechtigkeit wird verstoßen.
- Zusätzlich zu den Mindereinnahmen im Steuersystem (2 Mrd. € plus mindestens 0,5 Mrd. € administrative Kosten) ergeben sich umfangreiche Mindereinnahmen in den Sozialversicherungssystemen (rund 3,4 Mrd. €).

Auf Grundlage dieser Ergebnisse lassen sich folgende Empfehlungen aussprechen:

- Die Abschaffung der Steuerfreiheit für SFN-Zuschläge ist die bestmögliche Lösung. Um den Tarif- bzw. Vertragsparteien die Möglichkeit zu geben, lohnpolitische Anpassungen vorzunehmen und um so ggf. Härtefälle zu vermeiden, ist es angebracht, die Abschaffung länger vorweg verbindliche anzukündigen und zudem ggf. stufenweise vorzunehmen.
- Sollen, ungeachtet dessen, bestimmte Branchen, Berufsgruppen oder Einkommensklassen im Hinblick auf SFN-Arbeit gefördert werden, so ist die Steuerfreiheit durch pauschale und direkte Subventionen zu ersetzen, die zielgenauer auf den politische zu definierenden Bedarf zugeschnitten sind.
- *Obiter dictum*: Aus den gleichen Gründen sollte die Sozialabgabenfreiheit für SFN-Zuschläge ebenfalls degressiv abgeschafft werden.

# G. Anhang: Gesetzliche Meilensteine der Steuerbefreiung von SFN-Zuschlägen

## G.1. § 34a EStG in der ab 1971 geltenden Fassung

§ 34a Steuerfreiheit bestimmter Zuschläge zum Arbeitslohn

(1) Gesetzliche oder tarifvertragliche Zuschläge, die für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit neben dem Grundlohn gezahlt werden, sind steuerfrei, wenn der Arbeitslohn 24000 Deutsche Mark im Kalenderjahr nicht übersteigt. Die Zuschläge müssen in einem Gesetz oder in einem Tarifvertrag dem Grunde und der Höhe nach festgelegt sein. An den Tarifvertrag müssen der Arbeitnehmer und sein Arbeitgeber gebunden sein, oder das Arbeitsverhältnis muß dem Tarifvertrag unterstellt worden sein.

(2) Zuschläge, die in anderen Fällen für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit neben dem Grundlohn gezahlt werden, sind, wenn der Arbeitslohn 24000 Deutsche Mark im Kalenderjahr nicht übersteigt, steuerfrei, soweit sie

1. für Sonntagsarbeit 50 vom Hundert,
2. vorbehaltlich der Ziffer 3 für Arbeiten an gesetzlichen Feiertagen, auch wenn diese auf einen Sonntag fallen, 125 vom Hundert,
3. für Arbeiten an den Weihnachtsfeiertagen und am 1. Mai 150 vom Hundert,
4. für gelegentliche Nachtarbeit 30 vom Hundert und für regelmäßige Nachtarbeit 15 vom Hundert

des Grundlohns nicht übersteigen.

(3) Für die Anwendung der Absätze 1 und 2 gilt folgendes:

1. Bei der Feststellung, ob der Arbeitslohn 24000 Deutsche Mark nicht übersteigt, bleiben die nach den Absätzen 1 und 2 steuerfreien Zuschläge sowie andere steuerfreie Bezüge außer Betracht.
2. Als Grundlohn gilt, was dem Arbeitnehmer bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit in dem jeweiligen Lohnzahlungszeitraum an laufenden Geld- und laufenden Sachbezügen zusteht. Dieser Betrag ist auf einen Stundenlohn umzurechnen.
3. Sonntagsarbeit und Feiertagsarbeit im Sinne des Absatzes 2 Ziff. 1 bis 3 ist die Arbeit in der Zeit von 0 Uhr bis 24 Uhr des jeweiligen Tages. Welche Tage gesetzliche Feiertage sind, bestimmen die am Ort der Arbeitsstätte geltenden Vorschriften.
4. Nachtarbeit im Sinne des Absatzes 2 Ziff. 4 ist die Arbeit in der Zeit von 20 Uhr bis 6 Uhr.

## G.2. § 3b EStG in der ab 1990 geltenden Fassung

§ 3b Steuerfreiheit von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit

(1) Steuerfrei sind Zuschläge, die für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit neben dem Grundlohn gezahlt werden, soweit sie

1. für Nachtarbeit 25 vom Hundert,
2. vorbehaltlich der Nummern 3 und 4 für Sonntagsarbeit 50 vom Hundert,
3. vorbehaltlich der Nummer 4 für Arbeit am 31. Dezember ab 14 Uhr und an den gesetzlichen Feiertagen 125 vom Hundert,
4. für Arbeit am 24. Dezember ab 14h, am 25. und 26. Dezember sowie am 1.Mai 150 vom Hundert

des Grundlohns nicht übersteigen.

(2) Grundlohn ist der laufende Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zusteht; er ist in einen Stundenlohn umzurechnen. Nachtarbeit ist die Arbeit in der Zeit von 20 Uhr bis 6 Uhr. Sonntagsarbeit und Feiertagsarbeit ist die Arbeit in der Zeit von 0 Uhr bis 24 Uhr des jeweiligen Tages. Die gesetzlichen Feiertage werden durch die am Ort der Arbeitsstätte geltenden Vorschriften bestimmt.

(3) Beträgt bei dem Arbeitnehmer der Anteil der vor 0 Uhr aufgenommenen Nachtarbeit im Lohnzahlungszeitraum mehr als 50 vom Hundert der Arbeitszeit, gilt abweichend von den Absätzen 1 und 2 folgendes:

1. Für Nachtarbeit in der Zeit von 0 Uhr bis 4 Uhr erhöht sich der Zuschlagssatz au 40 vom Hundert,
2. als Sonntagsarbeit und Feiertagsarbeit gilt auch die Arbeit in der Zeit von 0 Uhr bis 4 Uhr des auf den Sonntag oder Feiertag folgenden Tages.

# H. Literatur

*Bach* Stefan, Peter *Haan,* Hans-J. *Rudoplh* und Viktor *Steiner* (2004), Reformkonzepte zur Einkommens- und Ertragsbesteuerung: Erhebliche Aufkommens- und Verteilungswirkungen, aber relativ geringe Effekte auf das Arbeitsangebot, Wochenbericht Nr. 16/2004, DIW Berlin.

*Bannier,* Christina E. (2005), Vertragstheorie, Physica, Berlin.

*Bargain,* Olivier, Kristian *Orsini* (2004), In-work Policies in Europe, IZA Discussion Paper 1445, Bonn.

*Bargain,* Olivier, Marco *Caliendo*, Peter *Haan*, Kristian *Orsini* (2005), Making Work Pay in a Rationed Labour Market: The Mini-Job Reform in Germany, DIW Discussion Paper 536, Berlin.

*Bellmann*, Lutz; *Kölling*, Arnd *(*1997), Betriebliche Bestimmungsgrößen der Beschäftigungsentwicklung für 1997, Ergebnisse des IAB-Betriebspanels für West- und Ostdeutschland, in: Mitteilungen aus der Arbeitsmarkt- und Berufsforschung, Jg. 30, H. 1, S. 90-101.

*Bergs*, Christian, Thilo *Schäfer* und Michael *Thöne* (2007), Evaluation of Tax Expenditures: The Employees' Savings Bonus („Arbeitnehmersparzulage"), Forschungsauftrag Projektnummer 15/07 des Bundesministeriums der Finanzen, Köln-Copenhagen-Mannheim.

*Bonin,* Holger, Wolfram *Kempe* und Hilmar *Schneider* (2002), Household Labor Supply Effects of Low-Wage Subsidies in Germany, IZA Discussion Paper No. 637, Bonn.

*Boss,* Alfred (2006), Steuervergünstigungen in Deutschland: Ist die Finanzpolitik auf dem richtigen Weg? Kieler Arbeitpapiere 1301, Institut für Weltwirtschaft, Kiel.

*Boss,* Alfred und Astrid *Rosenschon* (2006), Der Kieler Subventionsbericht: Grundlagen, Ergebnisse, Schlussfolgerungen, Kieler Diskussionsbeiträge 423, Institut für Weltwirtschaft, Kiel.

*Boss,* Alfred und Astrid *Rosenschon* (2008), Der Kieler Subventionsbericht: Eine Aktualisierung, Kieler Diskussionsbeiträge 452/453, Institut für Weltwirtschaft, Kiel.

*Breitung,* Jörg (1992a), in: Rainer *Ertel* und Joachim *Wagner* (Hrsg.): Produzieren in Niedersachsen – Empirische Untersuchungen mit Betriebdaten, Niedersächsisches Institut für Wirtschaftsforschung e.V., NIW-Vortragsreihe, Band 6, Hannover.

*Breitung,* Jörg (1992b), Dynamische Modelle für die Paneldatenanalyse, Haag und Herchen, Frankfurt.

*Breitung*, Jörg (1994), Die Arbeitsnachfrage niedersächsischer Industriebetriebe: Eine dynamische Paneldatenanalyse mit Zeitreihenmethoden, in: J. *Wagner*, U. *Hochuth*, Firmenpanelstudien in Deutschland, Tübingen 1994.

Bundesministerium der Finanzen – Zwanzigster Subventionsbericht.

Bundesministerium der Finanzen – Einundzwanzigster Subventionsbericht.

Bundesministerium der Finanzen – Steuerbefreiung des § 3b EStG auf Grundlage des 14.-21. Subventionsberichts.

Bundesministerium der Finanzen – Übersicht über die Steuerrechtsänderungen seit 1964, Stand: August 2007.

Bundesministerium für Finanzen Österreich – Förderungsbericht für 2006, Bericht der Bundesregierung gemäß § 54 BHG.

Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie – Der deutsche Arbeitsmarkt in Zeiten globalisierter Märkte – Forschungsbericht Nr. 554, 2006, Berlin.

Bundesregierung (2007): Bürokratiekosten: Erkennen – Messen – Abbauen Bericht der Bundesregierung 2007 zur Anwendung des Standardkosten-Modells, Berlin.

Bundestag Drucksache 2/481, Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, BT-Drucks. 2/481 vom 15.9.1953, Bonn.

Bundestag Drucksache 11/2226 – Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Steuerreformgesetzes 1990 – Stellungnahme des Bundesrates, S.6f, Berlin.

Bundestag Drucksache 13/5700 – Unterrichtung durch den Bundesrechnungshof, Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 1996 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung, Berlin.

*Buslei,* Hermann und Viktor *Steiner* (2003), Anreizwirkungen von Lohnsubventionen – Welche Bedeutung haben sie für die aktuelle Reformdiskussion? Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung 72 (2003), 1, S. 94–108, DIW Berlin.

CDU, CSU und SPD (2005): Gemeinsam für Deutschland. Mit Mut und Menschlichkeit. Koalitionsvertrag von CDU, CSU und SPD, 11. November 2005, Berlin.

*Checci,* Daniele, Giorgio Barba *Navaretti* und Alessandro *Turrini* (2003), Adjusting

Labour Demand: Multinational versus National Firms: A Cross European Analysis, MIT, Boston.

DARES, Ministère du Travail, des Relations Sociales, de la Famille et de la Solidarité, Conditions de Travail, Résultats des Enquêtes 1998. 08.08.2008: www.travail.gouv.fr/etudes-recherche-statistiques-dares/statistiques/conditions-travail/.

Deutsche Bundesbank – Monatsbericht Dezember 2000, 52. Jg. Nr. 12, Frankfurt am Main.

Deutscher Gewerkschaftsbund, Zum Plan von Union und FDP zur Abschaffung der Steuerbefreiung von Erschwerniszuschlägen, Wipo-Schnelldienst Nr.09/2005, Berlin.

*Eichhorst,* Werner (2007), Wachstumsaspekte der Arbeitsmarktpolitik – Von den Nachbarn lernen, IZA Research Report No. 13, Bonn.

European Tax Handbook (2006).

*Falk*, Martin und Bertrand *Köbel* (1997), The Demand of Heterogeneous Labour in Germany, ZEW Discussion Paper No. 97-28, Mannheim.

*Falk*, Martin und Bertrand *Köbel* (1999), Curvature Conditions and Substitution Pattern among Capital, Energy and Heterogeneous Labour, ZEW Discussion Paper No. 99-06, Mannheim.

*Falk*, Martin und Bertrand *Köbel* (2000a), Outsourcing of Services, Imported Materials and the Demand for Heterogeneous Labour: An Application of a Generalised Box-Cox Function, ZEW Discussion Oaoer No. 00-51, Mannheim.

*Falk*, Martin und Bertrand *Köbel* (2000b), A Dynamic Heterogeneous Labour Demand Model for German Manufacturing, ZEW Discussion Paper No. 00-16, Mannheim.

*Fabbri,* Francesca, Jonathan E. *Huskel* und Matthew J. *Slaughter* (2003), Does Nationality of Ownership matter for Labour Demands? Journal of the European Economic Association, April/May 2003, Vol.1, No 2-3, S. 698-707.

*Fedil*, Information aux Membres, Régime fiscal des salariés du secteur privé concernant la prestation de travail de nuit, de dimanche, de jour férié et d'heures supplémentaires, Luxemburg 2008.

*Fehr,* Ernst und Lorenz *Götte* (2004), Do Workers Work More When Wages Are High? Evidence from a Randomized Field Experiment, IZA Discussion Paper No. 1002, Bonn.

*Fitzenberger,* Bernd und Wolfgang *Franz* (1998), Flexibilität der qualifikatorischen Lohnstruktur und Lastverteilung der Arbeitslosigkeit: Eine ökonometrische Analyse für Westdeutschland, in: *Gahlen,* Bernhard, Helmut *Hesse* und Hans Jürgen *Ramser* (Hrsg.), Verteilungsprobleme der Gegenwart, Mohr Siebeck, 1998, Tübingen.

*Foerster*, Axel-Friedrich (2005), Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit – Steuerfreie Zuschläge, in: Lohn und Gehalt, 11/05, S. 670ff.

*Fuest*, Clemens (2000), Steuerpolitik und Arbeitslosigkeit, Tübingen.

*Fuest,* Clemens, Andreas *Peichl* und Thilo *Schaefer* (2005), Dokumentation FiFoSim: Integriertes Steuer-Transfer-Mikrosimulations- und CGE-Modell, Finanzwissenschaftliche Diskussionsbeiträge Nr. 05-03, Universität zu Köln.

*Fuest,* Clemens, Andreas *Peichl* und Thilo *Schaefer* (2006), Führt Steuervereinfachung zu einer "gerechteren" Einkommensverteilung? Eine empirische Analyse für Deutschland, Finanzwissenschaftliche Diskussionsbeiträge Nr. 06-1, Universität zu Köln.

*Franz*, Wolfgang (2005), Arbeitsmarktökonomik, Berlin.

*Graf,* Gerhard (2004), Grundlagen der Finanzwissenschaft, Physica, Berlin.

*Haan,* Peter (2007), The Effects of Personal Income Taxation on Labor Supply, Employment and Welfare: Empirical Evidence for Germany, Berlin.

*Haan,* Peter und Viktor *Steiner* (2004), Distributional and Fiscal Effects of the German Tax Reform 2000: A Behavioral Microsimulation Analysis, DIW Discussion Paper 419, Berlin.

*Haan,* Peter und Arne *Uhlendorf* (2007), Intertemporal Labor Supply and Involuntary Unemployment, IZA Discussion Paper No. 2888, Bonn.

*Harrod*, R. F. (1948), Towards a Dynamic Economics, Macmillan, London.

*Hermann, Heuer, Raupach* (2005), Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz – Kommentar, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln.

*Immervoll,* Hervig, Henrik *Jacobsen Kleven*, Claus *Thustrup Kreiner* und Emmanuel *Saez* (2005), Welfare Reform in European Countries: A Microsimulation Analysis, IZA Discussion Paper No. 1810, Bonn.

*Jochum,* Georg (2006), Die Steuervergünstigung, LIT, Berlin.

*Kölling,* Arndt (1998), Dynamische Arbeitsnachfrage und asymmetrisches Anpassungsverhalten in der Bundesrepublik Deutschland, in: Mitteilungen aus der Arbeitsmarkt- und Berufsforschung, Jg. 31, H. 4, S. 637-647.

*Koskela*, E., und Ronnie *Schöb* (1999), Does the composition of wage and payroll taxes matter under Nash bargaining?, Economic Letters 64 (1999), S.343-349.

Le Gouvernement du Grand-Duché du Luxembourg, Administrations des Contributions Directes, 08.08.2008: http://www.impotsdirects.public.lu/dossiers/retenue/calcul_heures_suppl_/index.html

Nationaler Normenkontrollrat (2008), Leitfaden für die Ex-ante-Abschätzung der Bürokratiekosten nach dem Standardkosten-Modell, erste überarbeitete Version, Berlin.

*Peichl,* Andreas (2005), Die Evaluation von Steuerreformen durch Simulationsmodelle, Finanzwissenschaftfliche Diskussionsbeiträge Nr. 05-01, Universität zu Köln.

*Pfeiffer*, Friedhelm (1997*),* Human Capital and Innovation in East and West-German Manufacturing Firms, ZEW Discussion Paper No. 97-08, Mannheim.

*Pigou,* A.C. (1926), The Economics of Welfare, 2nd ed., Macmillan, London.

*Ramsey,* F.P.(1928), A mathematical theory of saving, Economic Journal, vol, 38, pp. 543-559.

*Rosén,* Asa (1991), Contributions to the theory of labour contracts, Nationalökonomisches Institut Göteborg, 1992.

*Rürup,* Bert (2005), Das Verhältnis von Beitragsfinanzierung und Steuerfinanzierung in der sozialen Sicherung, Hans-Böckler-Stiftung, Projektnr. S-2005-745-4F.

Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung- Jahresgutachten 2003/04, S.298f, Ziffern 497/498.

Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung- Jahresgutachten 2005/06.

Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung- Jahresgutachten 2006/07.

Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung- Jahresgutachten 2007/08.

*Schmidt,* A. (2004), Statistische Messung der Einkommenspolarisation, Eul.-Verlag, Lohmar.

Statistik Austria, Arbeitsmarktstatistik Jahresergebnisse 2007, Mikrozensus Arbeitskräfteerhebung, Schnellbericht 5.8, Wien.

Statistisches Bundesamt, Einkommens- und Verbrauchsstichprobe – Bevölkerung und Erwerbstätigkeit 2003-2006, Fachserie 1, Reihe 4.1.2. 2003-2006, Wiesbaden.

*Steiner,* Viktor und Katharina *Wrohlich* (2004), Household Taxation, Income Splitting and Labor Supply Incentives – A Microsimulation Study for Germany, DIW Discussion Paper 421, Berlin.

*Stern,* Volker (2006), Die Entwicklung der Steuer- und Abgabenbelastung, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V., Berlin.

*Stuhlmann,* Wolfgang (2007), Auch bei Überschreiten der 25-Euro-Grenze möglich: SFN-Zuschläge beitragsfrei, in: Lohn und Gehalt, 7/07, S. 428f.

*Thaler*, R. H. und *Benartzi,* S. (2004), Save more tomorrow: Using behavioral economics to increase employee saving, Journal of Political Economy, vol. 112, no. 1, pt 2, S.164–87.

*Thöne*, M., *Dobroschke*, S.: WTO Subsidy Notifications - Assessing German subsidies under the GSI notification template proposed for the WTO. - Köln u.a., 2008

*Wagenhals*, Gerhard (2000), Arbeitsangebotseffekte des Steuer- und Transfersystems in der Bundesrepublik Deutschland, in: Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, Lucius & Lucius, Vol. 220/2, S. 191-213, Stuttgart, 2000.

Wirtschaftskammer Österreichs (WKO), Info SFN-Zuschläge, März 2008.

*Wrohlich,* Katharina (2007), Evaluating Family Policy Reforms Using Behavioral Microsimulation, Berlin.

WSI Tarifhandbuch 2008, Hrsg: Hans-Böckler-Stiftung, Bund-Verlag, Frankfurt am Main.

*Wyplosz*, Charles (2007): Tax-free extra hours worked: not such a bad idea, after all, voxeu.org, 14 Juin 2007.

*Evaluierung von Steuervergünstigungen*

# Energieprodukte

*Durchgeführt von:*

Copenhagen Economics

**Subventionskennblatt**

**Energiesteuer-Vergünstigungen für Unternehmen des Produzierenden Gewerbes und Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft**

| | |
|---|---|
| **1** | **Grundzüge** |

Rechtsgrundlagen: §§ 9 Abs. 3 und 10 StromStG; §§ 54 und 55 EnergieStG

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| **Eingeführt**: | 1999 | **Zuletzt geändert:** | 2006 | **Befristung**: | Teilweise |

| | |
|---|---|
| **Subventionsvolumen aktuell**: | 4,16 Mrd. Euro (2008) |

**Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung**

Im Energie- und Stromsteuerrecht sind für Unternehmen des produzierenden Gewerbes und Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft ermäßigte Steuersätze sowie ausschließlich für energieintensive Unternehmen des produzierenden Gewerbes eine darüber hinausgehende zusätzliche Steuerentlastungsmöglichkeit vorgesehen.

**Begünstigte**

Solche Industrieunternehmen, die von den Steuervergünstigungen betroffen sind (siehe oben).

**Zweck der Steuervergünstigung**

Die zugrundeliegende Rechtfertigung lautet, dass diese Unternehmen internationalem Wettbewerb ausgesetzt sind. Ohne spezielle Maßnahmen würden die höheren Steuersätze in Deutschland zu einem Rückgang der wirtschaftlichen Aktivität führen. Zweck der der Maßnahme ist die Aufrechterhaltung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit und die Existenzsicherung.

| | |
|---|---|
| **2** | **Ergebnisse der Evaluation** |

**Transparenz und Monitoring der Maßnahme**

Abgesehen von Daten zum Gesamtvolumen der Subvention werden der Öffentlichkeit keinerlei Informationen zu den Rahmenbedingungen für die Bestimmung und Evaluation der Subvention zur Verfügung gestellt.

**Überprüfung des Subventionszwecks**

Obwohl eine gleichmäßige Besteuerung im Allgemeinen vorzuziehen ist, um gleiche Anreize zur Energieeinsparung zu schaffen, könnte eine differenzierte Besteuerung im Falle von international aktiven Sektoren, bei denen Produktionsverlagerungen möglich sind, optimal sein. Wenn Deutschland seine hohen Energiesteuern beibehält, könnte die Produktion in Länder mit geringeren Anreizen zur Emissionseindämmung abwandern. Da das System hoher Elektrizitätssteuern Produktionsverlagerungen fördert, sollten für diese Industrien Ausnahmen geschaffen werden.

**Instrumentelle Eignung**

Die Verschiebung der sektoralen Zusammensetzung der Energie- und Stromsteuervergünstigungen seit 2003 ist unter dem Gesichtpunkt des Abwanderungsproblems bei bestimmten Industriesektoren sinnvoll. Die Reform hat dazu geführt, dass Steuervergünstigungen vermehrt an Firmen wie Metall- und Papierproduzenten gehen, welche sowohl wettbewerbs- als auch energieintensiv sind. Gleichwohl verbraucht weiterhin ein beachtlicher Teil der begünstigten Unternehmen weder viel Energie noch ist er in besonderem Maße dem internationalen Wettbewerb ausgesetzt. Dies ist noch offensichtlicher im Fall der Land- und Forstwirtschaft.

**Wirkungen der Subvention**

In Anbetracht von Energiesteuern, die im internationalen Vergleich sehr hoch sind, waren die Steuervergünstigungen für energieintensive deutsche Unternehmen insofern förderlich, dass sie ein Abwandern von Unternehmen verhindern konnten. Allerdings ist die große Bandbreite von Vergünstigungen ein Schwachpunkt. Viele Unternehmen, die in der Lage sind Energiekosten an den Endverbraucher weiterzugeben, profitieren unnötig von den Steuervergünstigungen.

**3 Schlussfolgerungen**

**Kurzbewertung der Subvention**

Energiesteuer-Vergünstigungen für Unternehmen, die im starken internationalen Wettbewerb stehen und zugleich sehr hohe Energiekosten aufweisen, können dem Grund nach gerechtfertigt werden. In der aktuellen Gestaltung und Ausdehnung jedoch kommen auch zahlreichen Untenehmen in den Genuss der Vergünstigung, für die eine oder sogar beide diesen Bedingungen nicht zutreffen. Die Regeklung ist hinsichtlich der begünstigen Untenehmen zu großzügig. Eine entsprechende Anpassung sollte in Abstimmung mit der Weiterentwicklung des Emissionshandelssystems erfolgen.

**Empfehlungen**

Deutschland sollte auf eine weitgehende Versteigerung von $CO_2$-Zertifikaten im Emissionshandelssystem (EHS) nach 2012 drängen, um maximalen Spielraum für die nationale Steuerpolitik zu gewährleisten, d.h. nationale Steuern, die nicht länger eindeutige Umweltzielsetzungen verfolgen, durch die Einnahmen des EHS zu ersetzen. Dabei sollten vor allem diejenigen inländischen Steuerentlastungen reduziert werden, die Unternehmen zu Gute kommen, die weder besonders energieintensiv sind noch einen intensiven internationalen Wettbewerb unterliegen.

Die anstehende Überprüfung der EU-Energiesteuerrichtlinie sollte als Gelegenheit genutzt werden: Nationale Steuern sollten stärker als bisher darauf ausgerichtet werden, das Emissionshandelssystem konsistent zu ergänzen. Vor allem sollten sie solche Sektoren und solche negative Umwelteffekte erfassen, die das Emissionshandelssystem nicht abdeckt.

**Subventionskennblatt**

**Energiesteuervergünstigungen für Kraft-Wärme-Kopplung (KWK)**

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **1** | **Grundzüge** | | | | | |
| Rechtsgrundlage: §§ 37, 53 EnergieStG (seit 1.8.2006, zuvor § 25 MinöStG) | | | | | | |
| **Eingeführt**: | 2000 | **Zuletzt geändert:** | 2006 | **Befristung**: | – – | |
| **Subventionsvolumen aktuell**: | | 1.300 Mio. Euro (2008) | | | | |

**Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung**

Für KWK-Anlagen gelten die folgenden Energiesteuerregelungen:

Stromerzeugungsanlagen über 2 MW Nennleistung sind vollständig von der Energiesteuer auf ihre Inputs befreit. Der erzeugte Strom (Output) unterliegt der Stromsteuer.

Stromerzeugungsanlagen bis 2 MW Nennleistung sind vollständig von der Energiesteuer auf ihre Inputs befreit, wenn es sich um KWK-Anlagen mit einem Monats- oder Jahresnutzungsgrad von mindestens 70 % handelt

**Begünstigte**

Direkt: Betreiber von KWK-Anlagen

Indirekt: Deutsche Verbraucher von Fernwärme

**Zweck der Steuervergünstigung:**

Das deutsche Steuersystem macht große Unterschiede in der Besteuerung von Wärme und Elektrizität. Elektrizitätserzeugung wird auf der Outputseite besteuert (keine Besteuerung der Input-Kraftstoffe), Wärme hingegen auf der ausschließlich auf der Inputseite bei den verwendeten Kraftstoffen.

Während das System bestens funktioniert, wenn entweder Wärme oder Elektrizität in Isolation erzeugt werden – auf jeden Prozess wird nur eine einzige Steuer erhoben –, könnte der Einsatz von KWK-Technologien ohne eine steuerliche Sonderregel durch doppelte Besteuerung auf Input- und Outputseite belastet werden.

**2 Ergebnisse der Evaluation**

**Transparenz und Monitoring der Maßnahme**

Abgesehen von Daten zum Gesamtvolumen der Subvention wurden der Öffentlichkeit bis dato keine Informationen zu den Bedingungen für die Berechnung und Wirkungen der Subvention zur Verfügung gestellt.

**Überprüfung des Subventionszwecks**

Um eine Doppelbesteuerung zu vermieden, fordert eine neutrale Besteuerung von KWK in der Tat eine Reduzierung von Inputsteuern.

**Instrumentelle Eignung**

Die Reduktion der Energiesteuer für die Inputs von KWK-Anlagen ist der Form nach das geeignete Instrument, um die Neutralität der Besteuerung herzustellen. Allerdings liegen in Deutschland die Vergünstigungen weit über dem für die Neutralität notwendigen Maß. Entsprechend sind wir der Auffassung, dass die Kompensation der Höhe nach zu großzügig ausfällt. Die Reduzierungen liegen deutlich über dem, was in anderen Ländern wie z.B. Dänemark umgesetzt wurde, wo man trotz geringer Steuerreduzierungen für Inputkraftstoffe weit höhere Steuersätze für die KWK durchgesetzt hat.

**Wirkungen der Subvention**

Unseres Wissens sind bisher noch keine empirischen Untersuchungen zu den spezifischen Effekten dieser Steuervergünstigungen durchgeführt worden. Reduzierte Inputsteuersätze schaffen Anreize, bei der Produktion von Elektrizität auch Wärme herzustellen. Zwar kann dies helfen, Energie einzusparen. Doch ist die Subvention so hoch, dass sie in der Gefahr steht kontraproduktiv zu wirken und den Verbrauch von Energie am Ende zu beleben statt zu reduzieren.

| **3** | **Schlussfolgerungen** |
|---|---|

**Kurzbewertung der Subvention**

Zweck von KWK-Anlagen ist es, die natürliche Effizienz der gleichzeitigen Produktion von Elektrizität und Wärme zu nutzen, was zu einem geringeren Verbrauch von Energieinputs bei gegebenen Produktionsmengen von Elektrizität bzw. Wärme führt. Mit anderen Worten: Es soll Energie gespart werden. Eine zu großzügige Reduzierung der Besteuerung wird zu niedrigeren Outputpreisen für Energie führen (verglichen mit der den angemessenen Lösung) und somit dieses Ziel verfehlen

**Empfehlungen**

Die Bundesregierung hat kürzlich einen Maßnahmenkatalog vorgestellt, um die flächendeckende Verbreitung von KWK-Anlagen in Deutschland zu fördern, wobei sich die Maßnahmen auf nicht-fiskalische Schritte beschränken, wie beispielsweise Netzwerkmanagement oder den Abbau von Regulationsbarrieren. Gleichzeitig hat sie betont, dass diese Maßnahmen von übergeordneter Bedeutung sind.

Zu empfehlen ist eine Kombination derartiger Maßnahmen zum Abbau von Regulationsbarrieren und eine weniger großzügige Steuervergünstigung optimal, um die Vorteile von KWK-Anlagen am effizientsten zu nutzen, also ein Maximum an Energie einzusparen.

**Subventionskennblatt**

**Steuervergünstigung für Biokraft- und Bioheizstoffe**

| | |
|---|---|
| **1** | **Grundzüge** |

§ 50 EnergieStG ab 1. August 2006 (zuvor ab 1. Januar 2004: § 2a MinöStG).

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| **Eingeführt**: | 1993 | **Zuletzt geändert:** | 2006 | **Befristung**: | 31.12.2015 |

| | |
|---|---|
| **Subventionsvolumen aktuell**: | 670 Mio. Euro (2008) |

**Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung**

Bis 2006 wurde jener Anteil von Treibstoffen, der Biokraftstoffe enthält, von einer Besteuerung ausgenommen, sofern Endverbrauchern die Konsumenten waren. Diese Regel wurde 2007 insofern geändert, als seitdem nur noch Bioethanol, das in dem Treibstoffgemisch E85 verwendet wird, von der Besteuerung befreit wird. Steuervorteile für die übrigen Verwendungen von Biotreibstoffen wurden eingestellt und durch eine verpflichtende Biokraftstoffquote ersetzt, die einen bestimmten Anteil von Biokraftstoffen in allen Kraftstoffen vorsieht.

**Begünstigte**

Die unmittelbar Begünstigten dieser Regelung sind private und gewerbliche Verbraucher von Biokraftstoffen in Deutschland.

**Zweck der Steuervergünstigung**

Die Förderung der Biokraft- und Bioheizstoffe verfolgt drei Ziele:

- Ersetzung fossiler Brennstoffe,
- Reduzierung von Treibhausgas-Emissionen,
- Stärkung der Energiesicherheit durch geringere Abhängigkeit von weltpolitisch riskanten Anbietern.

| | |
|---|---|
| **2** | **Ergebnisse der Evaluation** |

**Transparenz und Monitoring der Maßnahme**

Abgesehen von Daten zum Gesamtvolumen der Subvention werden der Öffentlichkeit keinerlei Informationen zu den Rahmenbedingungen für die Bestimmung und Evaluation der Subvention zur Verfügung gestellt.

**Überprüfung des Subventionszwecks**

Die Zielsetzung dieser Maßnahme ist mit den wesentlichen Zielen deutscher und europäischer Politik vereinbar.

**Instrumentelle Eignung**

Der Wechsel von Steuervergünstigungen hin zur Biokraftstoffquote kann nur bedingt gutgeheißen werden. Insgesamt hat dies zu höheren Kraftstoffpreisen geführt, da der zu fossilen Kraftstoffen beigemischte Biokraftstoff dieselbe Besteuerung erfährt wie Diesel. Dies ist als positiv zu bewerten, wenn man den Preis von mineralischen Kraftstoffen als zu gering ansieht. Die Beimischung führt jedoch automatisch zur Vermarktung von Kraftstoffen erster Generation, welche zunehmend für ihren schwachen Beitrag zur Reduktion von Treibhausgas-Emissionen und ihre negativen Nebeneffekte (Abholzung, steigende Lebensmittelpreise) kritisiert werden.

**Wirkungen der Subvention**

Sowohl die ursprüngliche Regel zur Steuerbefreiung als auch die Nachfolgeregelung

mit einer verpflichtenden Biokraftstoffquote (oder purem Biokraftstoff) waren insofern erfolgreich, dass die Verbreitungsrate von Biokraftstoffen in Deutschland zu den höchsten in Europa zählt. Wie unten noch erläutert wird, ist der Effekt auf die finalen Zielsetzungen weniger positiv.

| 3 | **Schlussfolgerungen** |
|---|---|

**Kurzbewertung der Subvention**

Selbst mit strikteren Maßnahmenstandards ist der Nutzen von Biokraftstoffen erster Generation hinsichtlich der Reduzierung von Treibhausgasen (THG) äußerst fraglich. Der Anstieg der Biokraftstoffnachfrage im Straßenverkehr hat weltweit zu höheren Lebensmittelpreisen geführt und somit den Vorteil der Nutzung von Biomasse – dem Rohprodukt für Biokraftstoffe – in der Kraft- und Wärmeerzeugung gesenkt, also gerade dort, wo das Potenzial für die Reduzierung von THG-Emissionen viel größer ist.

Dem Argument, dass die Förderung von Biokraftstoffen der ersten Generation eine Brücke zu den Kraftstoffen der zweiten Generation bildet, kann nicht gefolgt werden. Eine solche Argumentation spricht allenfalls für die Förderung von Forschung und Entwicklung bei den modernen Biokraftstoffen, nicht jedoch für die Massenförderung von deren „Vorläufern". Es findet sich keine Studie, die darauf hinweisen würde, dass Biokraftstoffe zweiter Generation nicht schnell eingesetzt werden könnten, wenn das richtige Produkt zur Verfügung stünde.

**Empfehlungen**

Die beste Strategie wäre somit, zu pausieren und jedem Druck nach höheren Zielsetzungen standzuhalten, bis nachgewiesen ist, dass und in welchem Ausmaß Biokraftstoffe tatsächlich Treibhausgas-Emissionen reduzieren können. Außerdem sind Biokraftstoffe nicht die einzige Möglichkeit, die Abhängigkeit von Öl zu verringern und gleichzeitig THG-Emissionen zu reduzieren. Höhere Energieeffizienz, gefördert durch Steuermaßnahmen und die bereits kräftig angestiegenen Ölpreise, ist eine nahe liegende Möglichkeit. Die beste Lösung bleibt jedoch ein umfassendes Besteuerungssystem von Kraftstoffen, inklusive Biokraftstoffen, in Abhängigkeit vom zugrundeliegenden THG-Emissionsausstoß. Wenn Kraftfahrzeuge durch Elektrizität betrieben werden, dann fällt dies in den Bereich des EHS, welches THG-Emissionen abdeckt, die in vorgelagerten Stufen ausgestoßen werden, d.h. bei der Stromerzeugung.

**Subventionskennblatt**

**Mineralölsteuerbefreiung für Luftfahrtbetriebsstoffe, die im inländischen Flugverkehr verwendet werden**

| **1** | **Grundzüge** |
|---|---|

§ 27 Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG vom 1. Aug. 2006 (zuvor § 4 Abs. 1 Nr. 3 a MineralölStG)

| **Eingeführt**: | 1953 | **Zuletzt geändert:** | 2006 | **Befristung**: | keine |
|---|---|---|---|---|---|

| **Subventionsvolumen aktuell**: | 600 Mio. Euro (2008) |
|---|---|

**Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung**

Luftfahrtbetriebsstoffe für Flüge, die in Deutschland landen oder starten, sind unbesteuert. (Die Beschränkung der Betrachtung auf den inländischen Flugverkehr folgt nicht aus einer steuertechnischen Differenzierung. Vielmehr werden nur die dem inländischen Verkehr zurechenbaren Treibstoffe betrachtet, weil sie ohne Verletzung internationaler Vereinbarungen besteuert werden könnten.)

**Begünstigte**

Unmittelbar begünstigt sind Fluggesellschaften, die Verbindungen zwischen deutschen Flughäfen anbieten.

**Zweck der Steuervergünstigung**

Die Steuerbefreiung für Luftfahrtbetriebsstoffe wurde im Chicago-Abkommen von 1944 vereinbart, in Deutschland gilt sie seit 1953. Ursprüngliches Ziel des Abkommens war es, den internationalen Luftverkehr nach dem Zweiten Weltkrieg zu fördern. Heute wird als Zweck die „Sicherung der Wettbewerbsfähigkeit des inländischen Flugverkehrs" genannt. Es ist allerdings darauf hinzuweisen, dass die Energiesteuerrichtlinie 2003/96/EG die rechtlichen Hindernisse in Hinblick auf eine Besteuerung von Luftfahrtbetriebsstoffen für Inlandsflüge abgeschafft hat.

| **2** | **Ergebnisse der Evaluation** |
|---|---|

**Transparenz und Monitoring der Maßnahme**

Die Transparenz der Maßnahme ist sehr gering. Die methodischen Grundlagen der Schätzungen zum Gesamtvolumen der Subvention werden nicht öffentlich dargelegt; detaillierte Information zu den Begünstigten sind nicht erhältlich.

**Überprüfung des Subventionszwecks**

Die generelle Förderung des Luftverkehrs ist nach dessen explosiven Wachstum in den letzten Dekaden kein Thema mehr. Jenseits dessen ist ein klares Ziel nicht erkennbar. Ohne eine eindeutige Bestimmung der Zielsetzung ist eine Überprüfung des Subventionszwecks jedoch nicht durchführbar. Veränderungen der EU-Bestimmungen aus dem Jahr 2004 machen die Besteuerung von Inlandsflügen rechtlich möglich. Eine potenzielle Hürde für die Besteuerung könnte allerdings daraus erwachsen, dass derzeit ausländische Fluggesellschaften, innerdeutsche Flüge mit zuvor im Ausland getankten Treibstoff anbieten können. Hier ist eine Besteuerung aktuell nicht möglich.

**Instrumentelle Eignung**

Angesichts der Tatsache, dass keine klare Zielsetzung zu erkennen ist, gestaltet sich die Evaluation von alternativen Instrumenten schwierig. In jedem Fall lässt sich aus der Evaluation schließen, dass Politik-Maßnahmen, die darauf zielen, die Verkehrsversorgung zwischen bestimmten Regionen in Deutschland zu unterstützen, keine

Rechtfertigung für allgemeine Steuervergünstigungen des Flugverkehrs darstellen.

**Wirkungen der Subvention**

Der Luftfahrtssektor ist einer der Hauptverursacher von Treibhausgasen, gleichzeitig ist er sowohl in Deutschland als auch weltweit weitestgehend von Treibstoffsteuern befreit. Diese Tatsache steht im Widerspruch zu einer Politik zur kosteneffizienten Abschwächung des Klimawandels. Diese eine solche Politik zielt gemeinhin darauf ab, $CO_2$ und andere Treibhausgase gleichmäßig zu besteuern.

In der Wirkung begünstigt die Steuerbefreiung also eine besonders klimaschädliche Aktivität und schafft dem Flugverkehr damit einen ungerechtfertigten Wettbewerbsvorteil gegenüber anderen Verkehrsmitteln.

| **3** | **Schlussfolgerungen** |
|---|---|

**Kurzbewertung der Subvention**

Die Beibehaltung der Steuerbefreiung für Luftfahrtbetriebsstoffe bei Inlandsflügen ist nicht länger gerechtfertigt. Das Ziel des Chicago-Abkommens, die Zivilluftfahrt zu auszubauen, ist längst erreicht.

**Empfehlungen**

Die Kraftstoffbesteuerung wird von 2012 an mit dem Emissionshandelssystem (EHS) interagieren. Von da an werden die dem Luftfahrtssektor auferlegten marginalen Steuern keinen Einfluss mehr auf die globalen Emissionen haben. Ein logischer erster Schritt wäre es, die Effekte des künftigen EHS durch die Einführung einer Steuer - also die Abschaffung der Steuervergünstigung - einzuleiten.

Mittelfristig sehen wir eine Rolle für Steuern/Abgaben im deutschen Steuersystem vor allem in zwei Fällen: Erstens können die derzeitigen Flughafengebühren erweitert und modifiziert werden, wenn die lokalen Umweltkosten wie z.B. Lärm dann noch nicht vollständig internalisiert sind. Eine einheitliche Kraftstoffsteuer in Deutschland wäre hingegen unangemessen, da so Fakten wie die Nähe zu Bevölkerungszentren, Variation der Verschmutzungsfaktoren über den Tag etc. nicht berücksichtigt werden. Zweitens könnten zusätzlich nationale Steuern erhoben werden, wenn das eingeführte EHS „Höhenfaktoren“ und/oder Nicht-$CO_2$ Gase nicht berücksichtigt. Dies würde sicherstellen, dass Reisende die korrekten Grenzkosten im Verglich zu anderen Konsumenten zahlen, die Produkte kaufen, die vom EHS oder nationalen Steuern umfasst werden.

# INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort und Zusammenfassung ..... 232

**Kapitel 1 Steuersubventionen für Energieprodukte 230**
1.1. Darstellung des Politikhintergrundes ..... 238
1.2. Einnahmen aus Energiesteuern oberhalb des EU15/25 Levels ..... 239

**Kapitel 2 Steuersubventionen für Luftfahrtbetriebsstoffe 234**
2.1. Subvention für Luftfahrtbetriebsstoffe ..... 242
2.2. Rechtlicher Rahmen ..... 243
2.3. Schätzung der entgangenen Einnahmen und Interpretation ..... 247
2.4. Begründung für die Nichtbesteuerung von Luftfahrtbetriebsstoffen ..... 248
2.5. Interaktion mit EHS und potentielle EHS Einnahmen ..... 250
2.6. Schlussfolgerungen ..... 254

**Kapitel 3 Steuersubventionen für Biokraftstoffe 248**
3.1. Beschreibung der Biokraftstoffsubventionen ..... 256
3.2. Umfang der Steuersubventionen für Biokraftstoffe ..... 258
3.3. Begründung für die Steuerentlastung für Biokraftstoffe ..... 259
3.4. Schlussfolgerungen ..... 265

**Kapitel 4 Steuerbegünstigungen für Unternehmen des Produzierenden Gewerbes und Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft 259**
4.1. Anstieg der deutschen Energiesteuern seit 1999 ..... 267
4.2. Kurzbeschreibung der Steuerbegünstigungen ..... 268
4.3. Umfang der Steuersubvention ..... 270
4.4. Begründung für die Steuersubvention ..... 272
4.5. Schlussfolgerungen ..... 276

**Kapitel 5 Ökonomie der Kraft-Wärme-Kopplung 270**
5.1. Beschreibung der Subvention und ihres Hintergrundes ..... 278
5.2. Die Begründung: Effektivität der Steuersubvention ..... 280
5.3. Schlussfolgerungen ..... 285

Literaturverzeichnis ..... 286

# VORWORT UND ZUSAMMENFASSUNG

Aus politischer Sicht verfolgt die Besteuerung von Energie zwei Ziele: Das Problem des Klimawandels in Angriff zu nehmen und die Energieversorgung sicherzustellen. Die Effektivität einer Energiebesteuerungspolitik muss daher hinsichtlich der dargestellten Zielsetzungen bewertet werden. Zusätzlich zu spezifischen energie- und klimapolitischen Zielen tragen Energiesteuern wesentlich zum Staatshaushalt bei. Dies gilt es demnach zu beachten, wenn Änderungen am bestehenden System vorgenommen werden sollen.

Die EU hat ambitionierte Zielsetzungen hinsichtlich der Erfüllung beider Punkte hervorgebracht. Deutschland hat dieselben Zielvorstellungen, wobei die angestrebten Zielsetzungen noch ambitionierter ausfallen als jene der EU. Seit 1999 haben eine Reihe von Steuerreformen durchgängig die Klimawandel- und Energiesicherheitsziele verfolgt. Im Zusammenhang mit dem steigenden Anteil an Energiesteuern und den zugrundeliegenden Politikzielsetzungen bewerten wir die Absicht, Auswirkung und allgemeine Effizienz von vier Gruppen von Steuervergünstigungen, welche zusammen genommen eine Steuerentlastung von geschätzten € 6,5 Mrd. im Jahre 2008 ergeben:

- Steuerbefreiung für den Treibstoffverbrauch in der inländischen Zivilluftfahrt;
- Steueranreize zur Ausweitung des Marktanteils von Biokraftstoffen;
- Steuerbegünstigungen für Unternehmen des produzierenden Gewerbes und Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft (Allgemeine Steuerbegünstigung und Spitzenausgleich).
- Steuerentlastung für die Kraft-Wärme-Kopplung

**Luftfahrtsbetriebsstoffe**

Die Besteuerung von Kraftstoffen in der Zivilluftfahrt ist seit jeher auf internationaler Ebene sorgfältig reguliert. Aus historischer Sicht gewährte das Chicago-Abkommen von 1944 eingehenden Flugzeugen eine Befreiung von Steuern auf Kraftstoffe, Abgaben und anderen Gebühren. Der Hauptgrund war die Förderung des internationalen Luftverkehrs nach dem zweiten Weltkrieg.

Die Beibehaltung der Steuerbefreiung für Luftfahrtbetriebsstoffe ist nicht länger gerechtfertigt. Es ist eine gesicherte Tatsache, dass Flugzeugemissionen wesentlich zum Anstieg von Treibhausgasen (THG) beitragen. So ist die inländische Zivilluftfahrt in der EU für 1% der gesamten Emissionen verantwortlich. Gleichzeitig ist der internationale Verkehr in den letzten 50 Jahren drastisch angestiegen, wobei die Liberalisierung und der erhöhte Wettbewerb diesen Prozess durch niedrigere Preise in den letzten beiden Jahrzehnten noch verstärkt haben. Die Nicht-Besteuerung von Kraftstoffen für Flüge innerhalb Deutschlands (Inlandsflüge) gleicht konservativ betrachtet einer Steuerentlastung von rund € 400 Mio. pro Jahr.

Unsere Überprüfung der Nicht-Besteuerung von Luftfahrtkraftstoffen hat zu folgenden Empfehlungen geführt:

Die Kraftstoffbesteuerung wird von 2012 an mit dem Emissionshandelssystem (EHS) interagieren. Von da an werden die dem Luftfahrtssektor auferlegten marginalen Steuern keinen Einfluss mehr auf die globalen Emissionen haben. Ein logischer nächster Schritt wäre somit, die Effekte des künftigen EHS durch die Einführung einer Steuer einzuleiten, zum Beispiel ab 2009.

Mittelfristig sehen wir eine Rolle für Steuern/Abgaben im deutschen Steuersystem vor allem in zwei Fällen: Erstens können die derzeitigen Flughafengebühren erweitert und modifiziert werden, wenn die lokalen Umweltkosten wie z.B. Lärm dann noch nicht vollständig internalisiert sind. Eine einheitliche Kraftstoffsteuer in Deutschland wäre hingegen unangemessen, da so Fakten wie die Nähe zu Bevölkerungszentren, Variation der Verschmutzungsfaktoren über den Tag etc. nicht berücksichtigt werden. Zweitens könnten zusätzlich nationale Steuern erhoben werden, wenn das eingeführte EHS „Höhenfaktoren“ und/ oder nicht-$CO_2$ Gase nicht bestraft. Dies würde sicherstellen, dass Reisende die korrekten Grenzkosten vis-à-vis zu anderen Konsumenten zahlen, die Produkte kaufen, die vom EHS oder nationalen Steuern umfasst werden.

**Biokraftstoffe**

Wie durch die EU-Richtlinie rechtlich vorgeschrieben, hat Deutschland ein Gesetz zur Förderung von Biokraftstoffen im Straßenverkehr eingeführt. Deutschland scheint auf bestem Wege zu sein, die gemeinsam beschlossenen Ziele der EU als Ganzes in den nächsten Jahren zu übertreffen. Nachdem Biokraftstoffe zunächst durch ein Steueranreizsystem gefördert wurden, wurden die Regeln 2007 durch die Einführung der Biokraftstoffquote grundsätzlich geändert, wobei man die Steuerbegünstigung unter Vorbehalt einer Überkompensationsprüfung allein für reine Biokraftstoffe (oder fast reine, wie E85) beibehalten hat. Wenn der Absatz von diesen reinen Versionen von Biokraftstoffen in den nächsten Jahren nicht beachtlich ansteigt, dann werden die Steuervergünstigungen für Biokraftstoffe i.H.v. rund € 700 Mio. im Jahre 2008 in den kommenden Jahren beträchtlich sinken.

Fazit ist, dass die Biokraftstoffthematik in Deutschland im Grunde nicht mehr in den steuerlichen Bereich fällt, sondern eher ein Thema des Ordnungsrechts und der Kosteneffektivität hinsichtlich der Reduzierung des deutschen (und europäischen) THG-Emissionsbeitrags sowie der Abhängigkeit von potentiell unstabilen Anbieterländern von mineralischem Benzin und Diesel darstellt.

Unsere Bewertung der Verwendung von Biokraftstoffen zur Reduzierung von THG-Emissionen und Energieabhängigkeit hat zu folgenden Empfehlungen geführt:

Selbst mit strikteren Maßnahmenstandards, wie von der Europäischen Kommission vorgeschlagen, sind die Vorteile von Biokraftstoffen erster Generation hinsichtlich der Reduzierung von THG äußerst fraglich und die Reduzierungskosten im Vergleich zu anderen Instrumenten relativ hoch. Der Anstieg der Biokraftstoffnachfrage im Straßenverkehr hat gleichzeitig weltweit zu höheren Lebensmittelpreisen geführt und somit den Vorteil der Nutzung von Biomasse – dem Rohprodukt für Biokraftstoffe – in der Kraft- und Wärmeerzeugung gesenkt, wo sein Potential zur Reduzierung von THG-Emissionen erheblich größer ist.

Die Förderung von Biokraftstoffen erster Generation basiert somit auf dem Argument, dass dies zu einer besseren (Lerneffekte) und schnelleren Anwendung (Infrastrukturentwicklung) von Biokraftstoffen zweiter Generation führt, welche sowohl zur Reduzierung von THG-Emissionen als auch zur Energiesicherheit beitragen. Unsere Schlussfolgerung ist, dass das Lernargument zwar für die Förderung von Forschung und Entwicklung, jedoch nicht für eine Massenproduktion spricht. Allerdings haben wir keine Studie gefunden, die dokumentiert, dass Biokraftstoffe zweiter Generation nicht schnell eingesetzt werden könnten, wenn das richtige Produkt zur Verfügung stünde.

Die beste Strategie wäre somit, zu pausieren und jedem Druck nach höheren Zielsetzungen standzuhalten, bis nachgewiesen wird, dass Biokraftstoffe tatsächlich THG-Emissionen reduzieren können. Zudem sind Biokraftstoffe nicht die einzige Möglichkeit, die Ölabhängigkeit zu senken und gleichzeitig THG-Emissionen zu reduzieren. Höhere Energieeffizienz, gefördert durch Steuermaßnahmen und die bereits kräftig angestiegenen Ölpreise, ist eine naheliegende Möglichkeit. Die beste Lösung bleibt jedoch ein umfassendes Besteuerungssystem von Kraftstoffen, inklusive Biokraftstoffen, in Abhängigkeit vom zugrundeliegenden THG-Emissionsausstoß. Wenn Kraftfahrzeuge durch Elektrizität betrieben werden, dann würde dies in den Bereich des EHS fallen, welches THG-Emissionen abdeckt, die „upstream“ ausgestoßen werden, d.h. bei der Stromerzeugung während des gesamten Produktionsprozesses. Der Vorstoß des EU-Richtlinienvorschlages für Erneuerbare Energie, weg von Biokraftstoff-Zielen hin zu Erneuerbaren-Energie-Zielen im Verkehrssektor, erleichtert eine solche Umorientierung.

**Wettbewerbsbezogene Energiesteuerentlastungen**

Im Energie- und Stromsteuerrecht sind für Unternehmen des produzierenden Gewerbes und Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft ermäßigte Steuersätze vorgesehen. Zusätzlich soll ausschließlich für (energieintensive) Unternehmen des produzierenden Gewerbes eine darüber hinausgehende weitere Steuerentlastungsmöglichkeit (Spitzenausgleich) eingeführt werden. Der Umfang der Steuervergünstigungen ist seit 2000 um ca. € 1.5 Mrd. auf € 4.2 Mrd. jährlich angestiegen. Dieser Anstieg wurde im Wesentli-

chen durch die Erhöhungen der Stromsteuersätze jeweils zum 1. Januar der Jahre 2001 bis 2003 und eine daraus systembedingt resultierende Zunahme der Steuervergünstigungen hervorgerufen.

Die zugrunde liegende Argumentation lautet, dass diese Industrien internationalem Wettbewerb ausgesetzt sind: Ohne spezielle Maßnahmen würden höhere Steuersätze in Deutschland zu einem Rückgang der wirtschaftlichen Aktivität in diesen Sektoren führen. Daher geht es bei diesem Argument um Wettbewerbsfähigkeit und die Gefahr der Abwanderung.

Unsere Überprüfung hat zu folgenden Empfehlungen geführt:

Die ausgedehnte Steuerentlastung für Unternehmen des produzierenden Gewerbes sowie der Land- und Forstwirtschaft fällt aus zwei Gründen zu großzügig aus: Ein Großteil dieser Unternehmen hat weder besonders hohe Energiekosten noch sind sie in besonderem Maße internationalem Wettbewerb ausgesetzt. Im Gegensatz dazu gibt es eine bessere Begründung für Steuerentlastungen für sehr energieintensive Unternehmen, welche zumeist im verarbeitenden Gewerbe tätig sind.

Die Verschiebung der sektoralen Zusammensetzung der Energiesteuersubventionen seit 2003 ergibt Sinn hinsichtlich des Abwanderungsproblems mit Fokus auf eine begrenzte Anzahl von energieintensiven Industrien. Die Reform von 2003 hat zu erhöhten Steuerentlastungen für handels- und energieintensive Unternehmen wie Metall- und Zellstoffproduzenten sowie zu geringeren Steuerentlastungen für Unternehmen mit niedrigeren Energiekosten und begrenztem Handelswettbewerbsdruck geführt.

Während eine vollständige Überprüfung des deutschen Systems hinsichtlich eines umfassenden Energiesteuersystems weit über den Umfang dieses Gutachtens hinausgeht, kommen wir zu folgenden Empfehlungen:

Es sollte bereits jetzt in Betracht gezogen werden, diejenigen inländischen Steuerentlastungen zu reduzieren, welche Industrien zu Gute kommen, die oftmals weder besonders energieintensiv noch dem Handelswettbewerb ausgesetzt sind.

Die anstehende Überprüfung der EU-Energiesteuerrichtlinie sollte als Gelegenheit genutzt werden, um sicherzustellen, dass nationale Steuersysteme eine komplementäre Rolle spielen können, insbesondere im Hinblick auf Sektoren oder negative externe Effekte, die nicht im EHS erfasst sind.

Das EHS wird den EU-Staaten, inklusive Deutschland, in der Periode von 2005-2012 nur sehr geringe Einnahmen bringen. Nach 2012 werden die Einnahmen jedoch, wie von der Europäischen Kommission im Januar 2008 veranschlagt, ansteigen. Dies könnte möglicherweise eine umfassendere Reform der Energiebesteuerung in Deutschland und in anderen Ländern erlauben, vorausgesetzt, dass die Einnahmen nicht für bestimmte Zwecke vorgesehen sind. Aus diesem und anderen eher prinzipiellen Gründen schlagen wir vor, dass sich die Deutsche Bundesregierung für eine vollständige Versteigerung der Zertifikate ohne Zweckbindung der Einnahmen einsetzt unter Berücksichtigung der Diskussion über eine mögliche Abwanderung von Energieproduzenten.

**Steuerentlastung für die Kraft-Wärme-Kopplung**

Die Nutzung von Wärme, die bei der Herstellung von Elektrizität produziert wird, kann die Effizienz der Energieerzeugung erhöhen. Die EU und Deutschland fördern solche Kraft-Wärme-Technologien. Derzeit werden 13% der Elektrizität in Deutschland durch Kraft-Wärme-Technologien gewonnen.

Der Fokus dieser Studie liegt auf der steuerlichen Behandlung des Inputs, der für die Produktion von Wärme und Elektrizität in Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen verwendet wird. Das „Problem“ des deutschen Steuersystems hinsichtlich der Kraft-Wärme-Kopplung ist folgendes:

- Elektrizitätserzeugung wird auf der Outputseite besteuert (Keine Besteuerung der Input-Kraftstoffe)
- Wärme wird auf der Inputseite besteuert (alleinige Besteuerung der Input-Kraftstoffe)
- Kraft-Wärme-Kopplung impliziert eine Besteuerung auf der In- und Outputseite impliziert.

Kurzgefasst: Wenn ein Kraftwerk, welches bisher nur Elektrizität produziert hat, nun zusätzlich beginnt Wärme zu produzieren, dann lautet die Frage: Welcher Anteil der Kraftstoffe kann der Produktion von Wärme zugeschrieben werden und sollte daher besteuert werden? Derzeit beläuft sich die Reduzierung der Inputsteuern, welche der Tatsache Rechnung trägt, dass die eingesetzten Kraftstoffe nur zum Teil für die Produktion von Wärme verwendet werden, auf rund € 1,4 Milliarden.

Wir haben in unserer Überprüfung der Steueranreize für die Kraft-Wärme-Kopplung zur Kompensierung der gleichzeitigen Besteuerung auf der Input- und Outputseite vor allem die steuerliche Behandlung in anderen Ländern mit weit höherem Anteil an Kraft-Wärme-Kopplung als in Deutschland untersucht, um zu sehen, wie in der Praxis die Steuerregeln für die Kraft-Wärme-Kopplung gehandhabt werden. Da Elektrizität und Wärme in ein- und demselben Prozess mit dem selben Input produziert werden und es

keinen wissenschaftlichen Weg für die Bestimmung der richtigen Proportionen gibt, haben diese Länder eher pragmatische „Faustregeln“ angewendet, die auf der zugrundeliegenden Ökonomie der Kraft-Wärme-Kopplung basieren.

Dies führt zu der vorsichtigen Einschätzung, dass die derzeitige steuerliche Behandlung weit über dem liegt, was die Ökonomie der Kraft-Wärme-Kopplung vorschlagen würde. Folglich lautet unsere Empfehlung, die auch mit den im neuen Deutschen Klima- und Energiepaket von Dezember 2007 dargestellten Prioritäten übereinstimmt, dass sich die Ausdehnung der Kraft-Wärme-Kopplung auf die Entfernung von Hürden hinsichtlich der Netzanbindung fokussieren sollte.

Zuletzt weisen wir darauf hin, dass das Steuerproblem eindeutig mit der Beibehaltung der Elektrizitätssteuer auf der Outputseite und der Kraftstoffsteuer auf der Inputseite zusammenhängt. Wie bereits oben geschildert, bezweckt die Elektrizitätssteuer nicht mehr länger die Eindämmung von THG-Emissionen. Daher hängt die Zukunft der Besteuerung der Kraft-Wärme-Kopplung, inklusive der Steuervergünstigungen, im Grunde von der Zukunft der Elektrizitätsbesteuerung ab.

# Kapitel 1 STEUERSUBVENTIONEN FÜR ENERGIEPRODUKTE

## 1.1. DARSTELLUNG DES POLITIKHINTERGRUNDES

Aus politischer Sicht hat die Besteuerung von Energie zwei Ziele: Zum einen soll das Klimaproblem in Angriff genommen werden und zum anderen soll die Energieversorgung sichergestellt werden. Die Effektivität einer Energiebesteuerungspolitik muss daher hinsichtlich der dargestellten Zielsetzungen bewertet werden. Neben strategischen energie- und klimapolitischen Zielen machen Energiesteuern einen wesentlichen Teil des Staatshaushalts aus, was beachtet werden sollte, wenn das bestehende System reformiert werden soll.

Die Klimawandelpolitik der EU und Deutschlands bringen im Hinblick auf die Reduzierung von THG-Emissionen und des durch erneuerbare Ressourcen erzeugten Energieanteils eine Reihe quantitativer Ziele hervor. Den neuesten Einschätzungen der Internationalen Energieagentur (IEA) zufolge ist Deutschland auf gutem Wege, die angestrebte Reduzierung von THG-Emissionen zu erreichen; dennoch besteht dringend die Notwendigkeit, $CO_2$ Emissionen weiter zu senken.[1] Die Erreichung des angestrebten Anteils erneuerbarer Energien bleibt jedoch eine Herausforderung. Tabelle 1.1 stellt die quantitativen Zielsetzungen der Emissionsreduzierung sowie des Anteils erneuerbarer Energie in der EU und in Deutschland dar.

[1] IEA (2007)

Tabelle 1.1: Quantitative Klimapolitikziele der EU und Deutschlands

| Politikziel | EU Ziel | | Deutsches Ziel | |
|---|---|---|---|---|
| | 2012 | 2020 | 2012 | 2020 |
| Reduzierung von THG- Emissionen im Vergleich zum Basisjahr [1] | 8% | 20% / 30% | 21% [1] | 14% [7] |
| Anteil Erneuerbarer Energie (gesamt) | 12% [2] | 20% [3] | 4,2% | 18% [7] |
| Anteil Erneuerbarer Elektrizität | 22,1% [4] | 0 | 12,5% | 25-30% [5] |
| Anteil Biokraftstoffe | 5,75% [6] | 10% [7] | 7,25% [6] | 17% energetisch [8] |

*Bemerkung: Basisjahr der 1. Bindungsdauer, 2008-2012, ist 1990. Basisjahr der 2. Bindungsdauer, 2013-2020 ist 2005.*

*Quellen:*

*[1] Decision 2002/358/EG*
*[2 ]] COM (97) 599 final*
*[3] COM (2006) 848 final*
*[4] Directive 2001/77/EC*
*[5] Kabinettbeschluss zum EEG vom 5.12.2007*
*[6]Gesamtquote für 2012 gemäß Biokraftstoffquotengesetz*
*[7] COM (2008) 19 final*
*[8] Kabinettbeschluss zur Änderung des Biokraftstoffquotengesetzes vom 5.12.2007*

## 1.2. EINNAHMEN AUS ENERGIESTEUERN OBERHALB DES EU15/25 LEVELS

Seit der Ökologischen Steuerreform Ende der 1990er Jahre sind die deutschen Einnahmen aus der Energiebesteuerung kontinuierlich angestiegen und entsprachen im Jahr 2000 dem EU-Durchschnitt von ca. 2% des BIP. In den Folgejahren stiegen die Einnahmen über den EU-Durchschnitt auf 2,3% im Jahre 2003. Der leichte Rückgang der deutschen Quote seit 2003 ist auf den Rückgang der Steuereinnahmen bei gleichzeitigem Anstieg des BIP zurückzuführen, vgl. Abb. 1.1.

Grafik 1.1: Energiesteuereinnahmen in Prozent des BIP, Deutschland, 1995-2004.

*Quelle:Eurostat (2007): National accounts / Environmental accounts*

Im Zusammenhang mit dem steigenden Energiesteueranteil und den zu Grunde liegenden Politikzielen überprüfen wir nun den Zweck, die Auswirkung und die Gesamteffektivität von vier Gruppen von Steuervergünstigungen:

- Steuerbefreiung für den Treibstoffverbrauch in der inländischen Zivilluftfahrt;
- Steueranreize zur Förderung des Marktanteils von Biokraftstoffen;
- Steuerbegünstigungen für Unternehmen des produzierenden Gewerbes und Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft (Allgemeine Steuerbegünstigung und Spitzenausgleich).
- Steuerentlastung für die Kraft-Wärme-Kopplung

In der inländischen Zivilluftfahrt war der offiziell geschätzte Umfang der Steuervergünstigungen in den letzten Jahren relativ stabil und pendelte sich um € 400 Mio. ein (vgl. Tabelle 1.2). Im Bereich der Biokraftstoffe kam es erstmals durch die Einführung von reduzierten Steuersätzen im Jahre 2004 zu Steuervergünstigungen. Es ist davon auszugehen, dass das Subventionsvolumen der Steuervergünstigungen nach 2006 allmählich sinkt, da die Steueranreize durch die Biokraftstoffquote ersetzt wurden. Produktionsbezogene Energiesteuervergünstigungen zeigen seit dem Jahre 2000 ein Wachstum von rund € 2,7 Mrd. auf € 4,2 Mrd. in 2007.

Tabelle 1.2 : Entwicklung der Steuersubventionen, Deutschland, 2000-2008.

| Sektor | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Steuerbefreiung für den Treibstoff-verbrauch in der inländischen Zivilluftfahrt | 281 | 409 | 382 | 402 | 397 | 397 | 395 | 395 | 395 |
| Fiskalische Anreize zur Förderung von Biokraftstoffen | N/A | N/A | N/A | N/A | 613 | 1192 | 2144 | 900 | 670 |
| Steuerbegünstigungen für Unternehmen des produzierenden Gewerbes und Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft | 2646 | 3176 | 3722 | 4056 | 4130 | 4132 | 4103 | 4160 | 4160 |
| Energieintensive Unternehmen des Produzierenden Gewerbes - Spitzenausgleich - (Elektrizität) | 175 | 210 | 280 | 1700 | 1700 | 1700 | 1700 | 1700 | 1700 |
| Energieintensive Unternehmen des Produzierenden Gewerbes - Spitzenausgleich - (Mineralöl) | 15 | 15 | 15 | 240 | 240 | 240 | 240 | 170 | 170 |
| Produzierendes Gewerbe, Land- und Forstwirtschaft - Allgemeine Steuerbegünstigung -(Elektrizität) | 2250 | 2710 | 3170 | 1850 | 1850 | 1850 | 1850 | 1850 | 1850 |
| Produzierendes Gewerbe, Land- und Forstwirtschaft - Allgemeine Steuerbegünstigung - (Mineralöl) | 206 | 241* | 257* | 266* | 340** | 342 | 313 | 440 | 440 |
| Kraft-Wärme-Kopplung, Stromerzeugung | 645* | 716* | 737* | 1191* | 1254* | 1296 | 1329 | 1300 | 1300 |
| **TOTAL** | **3572** | **4301** | **4841** | **5649** | **6394** | **7017** | **7971** | **6755** | **6525** |

*Bemerkung:* *Alle Zahlen in € Mio.*

**Die Subventionen für das Produzierende Gewerbe, die Land- und Forstwirtschaft, die Kraft-Wärme-Kopplung und die Stromerzeugung sind im Subventionsbericht als Summe ausgewiesen; Aufteilung nach Angaben BMF*

*Quelle: 2000: 18. Subventionsbericht, BMF*
*2001-2002: 19. Subventionsbericht*
*2003-2004: 20. Subventionsbericht*
*2005-2008: 21. Subventionsbericht*

# Kapitel 2 STEUERSUBVENTIONEN FÜR LUFTFAHRTBETRIEBSSTOFFE

Deutschland erhebt wie die meisten Länder keine Steuer auf Luftfahrtsbetriebsstoffe. In Anbetracht der Tatsache, dass die Luftfahrt verantwortlich für einen nicht trivialen und rapide ansteigenden Anteil der globalen $CO_2$-Emissionen ist. Unter Berücksichtigung der Erhöhung der Mineralölsteuersätze in Deutschland seit 1990 erscheint dies jedoch zunehmend unpassend hinsichtlich der Zielsetzung, gleichmäßige Anreize zur Energie- und $CO_2$-Emissionseinsparung für alle ökonomischen Aktivitäten zu schaffen, um die Gesamtkosten der Klimapolitik niedrig zu halten.

In diesem Abschnitt behandeln wir die folgenden drei Punkte: Zunächst geben wir einen Überblick über die existierenden Steuervergünstigungen (A), wobei wir zuerst die für die Diskussion relevanten Flugtypen bestimmen, d.h. Inlandsflüge, Flüge innerhalb der EU und internationale Flüge (Abschnitt 2.1). Anschließend wird der internationale Gesetzesrahmen dargestellt, welcher die Anwendbarkeit von Steuern auf Luftfahrtbetriebsstoffe in Abhängigkeit vom Flugziel etc. bestimmt (Abschnitt 2.2). Daraufhin gehen wir kurz auf das Steuervergünstigungsvolumen ein (B in Abschnitt 2.3). Dann folgt eine Diskussion über die Subventionsgründe (C) mit Fokus auf externe Effekte wie Treibhausgase, Phänomene Lärm und Verschmutzung (Abschnitt 2.4). Wir möchten hierbei betonen, dass die kürzlich getroffene Entscheidung des Europäischen Ministerrates, die Luftfahrt in das EU-Emissionshandelsystem (EHS) ab dem Jahre 2012 aufzunehmen, zu einer wesentlichen Komplizierung der Thematik beiträgt. Derzeit gibt es weder eine Steuer, noch ist die Luftfahrt Teil des EHS. Daher müssen wir Interaktionen zwischen einer Besteuerung von Luftfahrtbetriebsstoffen und dem EHS untersuchen. Abschnitt 2.5 behandelt Einnahmenaspekte. Im letzten Teil D (Abschnitt 2.6) erläutern wir unsere Schlussfolgerung.

## 2.1. SUBVENTION FÜR LUFTFAHRTBETRIEBSSTOFFE

In unserer Analyse gehen wir von drei Flugtypen aus:

- Inlandsflüge, mit Abflugs- und Zielort in Deutschland, z.B. Berlin-München.
- Flüge innerhalb der EU, mit Abflugort in Deutschland und Zielort in einem anderen Mitgliedsland, z.B. Berlin-Barcelona.
- Flüge außerhalb der EU, mit Abflugort in Deutschland und Zielpunkt außerhalb der EU, z.B. Berlin-New York.

Derzeit sind Luftfahrtbetriebsstoffe für Flüge, die in Deutschland landen oder starten, unbesteuert. Diese Steuerbefreiung entspricht einer staatlichen Subvention, die den Luftfahrtunternehmen zu Gute kommt. Der Luftfahrtssektor unterliegt jedoch, wie in Tabelle 2.1 dargestellt, einer Reihe anderer Steuern und Gebühren. Dazu zählen Flughafenservicegebühren, wie z.B. Gepäckabfertigung oder Sicherheit, sowie umweltpolitische Flughafengebühren, die zur Korrektur von externen Effekten eingeführt wurden. Der Münch-

ner und Frankfurter Flughafen sind Vorreiter hinsichtlich der Einführung solch emissionsbezogener Gebühren, die seit 01.01.2008 eine Testphase durchlaufen.[2] Dem Deutschen Nationalen Allokationsplan für die Jahre 2008-2012 zufolge verfügen emissionsbezogene Flughafengebühren über das Potential, eine Reduktion von 0,5 Mio. Tonnen $CO_2$ zu erzielen.[3]

Wir beschäftigen uns nun mit der Befreiung von der Energiesteuer auf Kraftstoffe, insbesondere im Fall von inländischen Flügen. Dennoch weisen wir darauf hin, dass sowohl internationale Flüge als auch innereuropäische Flüge von der Mehrwertsteuer befreit sind.[4]

Tabelle 2.1: Typologie der Steuern und Gebühren in der Luftfahrt

| Steuer / Gebühr / Flug | Energiesteuer | MWSt | Flughafenservice-gebühren | Emissionsbezogene Flughafen-gebühren |
|---|---|---|---|---|
| Inland | Nein | Ja | Ja | Lokal + THG |
| Innerhalb-EU | Nein | Nein | Ja | Lokal + THG |
| Außerhalb-EU | Nein | Nein | Ja | Lokal + THG |

*Quelle:Copenhagen Economics*

## 2.2. RECHTLICHER RAHMEN

Aus historischen Gründen kam der Luftfahrtsektor sowohl bei Inlands- als auch bei internationalen Flügen lange Zeit in den Genuss von Steuerbefreiungen bezüglich des Verbrauchs von Luftfahrtbetriebsstoffen. Doch die Einführung der Energiesteuerrichtlinie 2003/96/EG schaffte die rechtlichen Hindernisse in Hinblick auf eine Besteuerung von Luftfahrtbetriebsstoffen für Inlandsflüge und Flüge innerhalb der EU ab. Zudem zeigen neuere Entwicklungen, dass die EU beabsichtigt, sowohl im Inland als auch auf Ebene der EU Luftfahrtsteuern einzuführen. Die EU lehnt im Allgemeinen Klauseln ab, die eine Kraftstoffbesteuerung in künftigen Luftverkehrsabkommen mit Drittländern verhindern.[5]

Die Besteuerung von Kraftstoffen in der Zivilluftfahrt war seit jeher sorgfältig reguliert. Aus historischer Sicht gewährt das Chicagoer Abkommen von 1944 eine Befreiung von Steuern auf Kraftstoffe an Bord von eingehenden Flugzeugen, Abgaben und anderen Gebühren. Der Hauptgrund war die Förderung des internationalen Luftverkehrs nach dem zweiten Weltkrieg. Im Laufe der Zeit wurde diese Befreiung auf an Bord getankte

[2] BMU (2007), p. 35
[3] BMU (2006), p. 21
[4] Trittin (2003)
[5] C(2005) 943

Kraftstoffe ausgedehnt und sowohl in zusätzlichen Dokumenten als auch in bilateralen Luftverkehrsabkommen zwischen Ländern bekräftigt. Die Argumente hinter dem Chicagoer Abkommen lieferten auch Inspiration für ähnliche Gesetzesausnahmen in der Inlandsluftfahrt.

Seit der Einführung der Energiesteuerrichtlinie 2003/96/EG und der „Single European Sky"-Initiative 2004 sind die Luftverkehrsabkommen zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten hinsichtlich der Besteuerung von Luftfahrtbetriebsstoffen innerhalb der EU nicht länger relevant, weil sie durch die Bestimmungen der Energiesteuerrichtlinie überlagert werden, vgl. Tabelle 2.2. Die EU hat ihre Mitgliedstaaten dazu aufgerufen, die Steuer entweder jetzt einzuführen (auf Inlandsflüge und EU-interne Flüge) oder diese Möglichkeit in der Zukunft in Betracht zu ziehen.

Tabelle 2.2: Regelungen hinsichtlich der Besteuerung von Luftfahrtbetriebsstoffen auf Flüge von Deutschland zu unterschiedlichen Destinationen

| Regelung / Flug | Chicago Abkommen | Bilaterale Abkommen | Richtlinie 2003/96/EG | Deutsches Gesetz |
|---|---|---|---|---|
| Inland | Keine Regelung | Keine Regelung | Ehemaliges Besteuerungsverbot wurde durch die Möglichkeit einer Besteuerung ersetzt | Derzeit keine Besteuerung, kann jedoch eingeführt werden |
| Innerhalb-EU | Keine Regelung | Bilaterale Luftverkehrsabkommen | Ehemaliges Besteuerungsverbot wurde durch die Möglichkeit einer Besteuerung ersetzt | Keine Besteuerung |
| Außerhalb-EU | Empfiehlt Befreiung | Bilaterale Luftverkehrsabkommen | Besteuerungsverbot | Keine Besteuerung |

*Quelle: Copenhagen Economics*

Die Energiesteuerbefreiung für kommerzielle Inlandsflüge in Deutschland wurde durch § 4 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a des Mineralölsteuergesetzes geregelt und durch § 27 Abs. 2 Nr. 1 des Energiesteuergesetzes vom 1. August 2006 ersetzt. Deutschland kann diese Steuerbefreiung durch ein ordentliches Gesetzgebungsverfahren aufheben. Die Erhebung von Steuern in der Inlandsluftfahrt würde nicht gegen die Richtlinie 2003/96/EG verstoßen, während das Chicagoer Abkommen sowie die Luftverkehrsabkommen nicht auf die Inlandsluftfahrt anwendbar sind.[6] Die EU unterstützt die Einführung von Energiesteuern im Inlandsflugverkehr.

Rechtliche Aspekte der Besteuerung von internationalen Flügen werden von internationalem Recht behandelt. Seit 2003 wird die Kraftstoffbesteuerung von kommerziellen Flügen innerhalb der EU von den Bestimmungen der Energiesteuerrichtlinie 2003/96/EG

[6] UBA (2005)

geregelt. Die Richtlinie enthält momentan Artikel 14 Abs. 1 Buchst. b), welcher generell eine Steuerbefreiung des Kraftstoffverbrauchs von Flügen festlegt. Der darauf folgende Artikel 14 Abs. 2 enthält jedoch eine Klausel, wonach in zwei Fällen auf die Steuerbefreiung verzichtet werden kann:

- bei Inlandsflügen,
- bei Flügen innerhalb der EU.

Im ersten Fall stellt die Bestimmung sicher, dass Mitgliedstaaten, die sich entschließen, eine Verbrauchsteuer zu erheben, in der Lage sind, dies ohne eine Verletzung des Gemeinschaftsrechtes zu tun. Wenn Deutschland daher beschließen würde, durch eine Änderung des § 27 Abs. 2 des Energiesteuergesetzes eine Kraftstoffbesteuerung von Inlandsflügen einzuführen, würde diese Gesetzesänderung nicht gegen die Richtlinie verstoßen. [7]

Die Niederlande haben eine Verbrauchssteuer auf Kraftstoffe für die inländische kommerzielle Zivilluftfahrt i.H.v. 0,20 €/l bzw. 0,92 USD/Gallone im Jahre 2006 eingeführt, obwohl die inländische Zivilluftfahrt in der Praxis vernachlässigbar ist. Außerhalb der EU erheben auch Norwegen (dessen inländische Zivilluftfahrt von größerer Bedeutung ist) sowie andere ausgewählte Länder Kraftstoffsteuern auf Inlandsflüge, vgl. Tabelle 2.3.

Tabelle 2.3: Verbrauchssteuern auf Kraftstoffe in der Inlandsluftfahrt, ausgewählte Länder, verschiedene Jahre

| Land | Steuerrate USD / Gallone Düsentreibstoff |
|---|---|
| Australien | 0,09 |
| Brasilien | 0,06 |
| Kanada | 0,06 |
| Indonesien | 0,16 |
| Japan | 1,10 |
| Niederlande | 0,92 |
| Norwegen | 0,16 |
| Philippinen | 0,30 |
| USA | 0,22 |

*Bemerkung: Steuersätze auf den in der kommerziellen Zivilluftfahrt verbrauchten Düsentreibstoff, in verschieden Jahren.*
*Quelle:Keen and Strand (2006)*

Im zweiten Fall ermöglicht die Richtlinie den Mitgliedstaaten eine Steuer auf EU-interne Flüge einzuführen. In der Praxis geschieht dies über bilateral verhandelte „Kraft-

[7] Richtlinie 2003/96/EG

stoffsteuerabkommen“[8], welche Bestimmungen über die anzuwendenden Steuersätze beinhalten. Wenn Deutschland daher beschließen würde, seine Flüge mit Frankreich zu besteuern und umgekehrt, dann müssten beide Länder ein Kraftstoffsteuerabkommen verabschieden.

Die Besteuerung von Luftfahrtbetriebsstoffen auf Flüge mit Abflugsort in Deutschland und Zielort außerhalb der EU wird hauptsächlich durch bilaterale Luftverkehrsabkommen geregelt, welche Ausnahmen vorsehen.

In der Praxis sind diese relevant, um die Steuerbefreiungen für Flüge außerhalb der EU zu erhalten, da Luftverkehrsabkommen weder für die Luftfahrt innerhalb der EU noch für die Inlandsluftfahrt von Bedeutung sind. Das heißt, dass die Besteuerung von Luftfahrtbetriebsstoffen für diese beiden Flugtypen innerhalb des derzeitigen rechtlichen Rahmens relativ einfach eingeführt werden kann, während man im Prinzip die Steuerbefreiung für Flüge außerhalb der EU beibehält.

Nichtsdestotrotz vertritt die EU den Standpunkt, dass die Steuerbefreiung für Flüge auf historischen Gründen aufbaut, welche in der heutigen Luftfahrt nicht mehr relevant sind. Da die EU den Grund für die Steuerbefreiung als gehaltlos ansieht, wurde die Möglichkeit eines „Verzichtes auf eine Steuerbefreiung“ in Artikel 14 Abs. 2 der Richtlinie 2003/96/EG für EU-interne Flüge und Inlandsflüge eingeführt. Die EU unternimmt zudem indirekte Maßnahmen, um die Einführung einer Kraftstoffsteuer in künftigen Luftverkehrsabkommen zu fördern.

Nach Prüfung der anzuwendenden Gesetzgebung kommen wir zu dem Ergebnis, dass derzeit keine rechtlichen Hindernisse vorliegen, Inlandsflüge in Deutschland durch Anpassung des relevanten nationalen Rechtes zu besteuern. Zudem ist eine Besteuerung von Flügen innerhalb der EU durch Mittel der Richtlinie 2003/96/EG auf bilateraler Basis zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten möglich, wenn entsprechende Kraftstoffsteuerabkommen geschlossen werden. Die Besteuerung von Flügen außerhalb der EU wäre weit aufwändiger, da dazu eine erneute Verhandlung der individuellen Luftfahrtsabkommen nötig wäre: Es könnte schwieriger sein, eine Billigung der Steuer durch eine dritte Partei zu erhalten, als EU Mitgliedsländer von der Steuer zu überzeugen. Außerdem würde eine solche Besteuerung den Bestimmungen des Chicagoer Abkommens und den dazugehörigen Beschlüssen widersprechen.

[8] “Kraftstoffsteuerabkommen sind von Luftverkehrsabkommen zu unterscheiden, welche seit der Einführung des Single Aviation Marktes keine Anwendung mehr unter EU Mitgliedstaaten finden.

## 2.3. SCHÄTZUNG DER ENTGANGENEN EINNAHMEN UND INTERPRETATION

Die Schätzung der entgangenen Einnahmen durch Nicht-Besteuerung von Luftbetriebsstoffen hängt eng zusammen mit der Frage, welchen Spielraum für eine Besteuerung deutsche Steuerbehörden haben. Die beste Möglichkeit wäre, wenn der tatsächliche Treibstoffverbrauch für jeden Flugabschnitt als Besteuerungsbasis zur Verfügung stünde. Schon heute sind Fluggesellschaften aufgrund von Sicherheitsvorkehrungen dazu verpflichtet, ihren Treibstoffvorrat an Bord bei Start und Landung anzugeben. Dies wäre eine verlässliche Besteuerungsbasis für die Erhebung einer Treibstoffsteuer. Es ist rechtlich jedoch zur Zeit nicht zulässig (siehe Nr. 2.2), die Kraftstoffe zu besteuern, die nicht in Deutschland, sondern zuvor im Ausland getankt wurden (vgl. Fußnote 9). Deswegen basieren die Schätzungen entgangener Steuereinnahmen im Subventionsbericht nur auf Treibstoffen, die legal und ohne Verletzung internationaler Vereinbarungen besteuert werden konnten[9]. Dieses ist Treibstoff, der auf deutschem Gebiet getankt wurde. Die Schätzungen lagen in den letzten Jahren stabil in einem Bereich um € 400 Mio., allerdings sind sie angesichts neu vorliegender Daten nach oben zu korrigieren (€ 600 Mio. in 2008).

Table 2.4: Entgangene Einnahmen aus der Inländischen Luftfahrt, Deutschland, 2001-2008, in € Mio.

| Flugtyp | Jahr | BMF |
|---|---|---|
| Inländisch | 2001 | 409 |
| | 2002 | 382 |
| | 2003 | 402 |
| | 2004 | 397 |
| | 2005 | 397 |
| | 2006 | 395 |
| | 2007 | 395 |
| | 2008 | 600 [1)] |

*1) Neuberechnung, Angaben in den Vorjahren basierten auf Hochrechnungen zur Verfügung stehender Daten.*
*Quelle: BMF 18., 19., 20., 21. Subventionsbericht*

[9] Artikel 24 (a) Satz 2 des Chicagoer Abkommens besagt, dass Treibstoff, der sich bei Ankunft im Hoheitsgebiet eines anderen Vertragsstaates an Bord eines Luftfahrzeugs eines Vertragsstaates befindet und beim Verlassen des Hoheitsgebiets des anderen Staates an Bord geblieben ist, von Zollabgaben, Untersuchungsgebühren oder ähnlichen staatlichen oder örtlichen Abgaben und Gebühren befreit ist.

## 2.4. BEGRÜNDUNG FÜR DIE NICHTBESTEUERUNG VON LUFTFAHRT-BETRIEBSSTOFFEN

In der Debatte über die Besteuerung von Luftfahrttreibstoffen geht es um Abwägen von Argumenten für eine Einführung der Steuer, die sich hauptsächlich auf die Eindämmung des Emissionswachstums beziehen, und Argumenten für eine Beibehaltung der Steuerbefreiung unter Verweis auf das spezielle Wesen des Luftverkehrs. Die Hauptargumente werden im Folgenden aufgeführt und in Tabelle 2.5 zusammengefasst.

### Eindämmung des Emissionswachstums

Verfechter der Steuerbefreiung argumentieren, dass der rapide Anstieg der Luftfahrtemissionen sowohl durch technischen Fortschritt und die Einführung von kraftstoffsparenderen Flugzeugen als auch durch eine bessere Ausnutzung der Infrastruktur sowie der Nutzung von Biokraftstoffen eingedämmt werden wird.[10] Daher lautet ihr Argument, dass Steuern den Fluggesellschaften Ressourcen für Investitionen entziehen, die diese zur Modernisierung ihrer Flugzeuge benötigen.

Auf der anderen Seite sind Kraftstoffsteuern jedoch das direkteste Instrument zur Eindämmung des Emissionswachstums. Höhere relative Kosten des Luftverkehrs werden alternative Transportmethoden attraktiver machen. Zudem argumentieren die Verfechter, die gegen die Steuerbefreiung sind, dass effizientere Technologien nicht zu einem Reisenachfragerückgang führen: Selbst wenn Flugzeuge effizienter werden, werden die Emissionen dennoch ansteigen, da sich die Anzahl der Flüge erhöht. Trotz höherer Kraftstoffkosten werden Luftfahrtgesellschaften den Anreiz beibehalten, in kraftstoffsparende Flugzeuge zu investieren.

### Wettbewerbverzerrungen hinsichtlich anderer Transportarten

Die Luftfahrt genießt zahlreiche Ausnahmen, von denen die Befreiung von der Kraftstoffsteuer sowie der MWSt die größten darstellen. Andere Verkehrsarten, inklusive Straßen- und Bahnverkehr, erhalten keine solchen „off-budget" Ausnahmen, vgl. EEA (2007). Daher kam die Meinung auf, dass diese relativ zur Luftfahrt einen Wettbewerbsnachteil haben.

Verfechter der Kraftstoffsteuerbefreiung führen jedoch an, dass die Luftfahrtindustrie nicht im selben Umfang Budgetsubventionen erhält wie beispielsweise die Eisenbahnindustrie. Da die Luftfahrtindustrie demnach also selbst für ihre Infrastruktur zahlen muss,

[10] ELFAA (2005)

bedarf es speziellen Steuerprivilegien – indirekte Subventionen für den Kraftstoffverbrauch - um die Entwicklung der Infrastruktur zu fördern.[11] Es gibt im Wesentlichen zwei Gegenargumente: Erstens, Benutzer von Straßenverkehrsmitteln sind sowohl hohen Steuern auf Treibstoff als auch der Mehrwertsteuer und anderen Fahrzeugsteuern ausgesetzt, während der Luftverkehr von diesen Regelungen ausgenommen ist. Zwar gehen Infrastruktursubventionen sowohl für die Bahn als auch im Straßenbau in einigen Fällen über das Niveau, das durch eine Kosten-Nutzen-Analyse gerechtfertigt wäre, hinaus. Allerdings kann dies kaum als Argument dafür herangezogen werden, die Luftfahrt von steuerlichen Regelungen weiterhin auszunehmen, sondern würde vielmehr eine Bewertung der bestehenden Infrastruktursubventionen in Hinblick auf ihren Nettonutzen rechtfertigen.

Preis und Konsumenten

Luftfahrtgesellschaften und insbesondere Billigfluglinien sind gegen die Einführung einer Kraftstoffsteuer. Sie argumentieren, dass sich höhere Kraftstoffkosten in höheren Ticketpreisen niederschlagen werden und somit vor allem preissensible Konsumenten treffen und den kostengünstigen Flugverkehr einschränken. Somit werden letztendlich die Konsumenten die Kosten der Steuer tragen. Eine geringere Anzahl an durchgeführten Reisen werde die Konsumentenrente reduzieren.

Es besteht kein Zweifel daran, dass die Einführung einer Kraftstoffsteuer zu höheren Ticketpreisen und weniger Flügen führen wird. Allerdings ist diese Reduzierung des Luftverkehrs als Gegenstück zu einer relativen steuerlichen Gleichstellung gegenüber anderen Verkehrsformen, die ebenfalls mit fossilen Kraftstoffen betrieben werden, zu betrachten. Die höheren Steuereinnahmen können an anderer Stelle eingesetzt werden.

Weiterhin hat die unter anderem rapide Entwicklung zu günstigen Flugtickets wesentlich zu einem Anstieg der Flugverkehrsemissionen beigetragen. Die derzeitigen Kraftstoffpreise sind zu niedrig, um den entstehenden Umweltauswirkungen Rechnung tragen zu können. Konsumenten profitieren somit von einem externen Effekt, was die Forderung nach einer Kraftstoffsteuer laut werden lässt.

Internationale Wettbewerbsfähigkeit und Steuerumgehung

Die Tatsache, dass es keine klaren rechtlichen Bestimmungen zu einer Kraftstoffbesteuerung innerhalb Deutschlands gibt, stellt eine Herausforderung in Bezug auf die Effektivität einer Besteuerung auf deutschem Gebiet dar. Es gibt schon heute eine nicht zu vernachlässigende Menge an Flügen, die zuerst in einem deutschen Flughafen A landen und zu einem anderen deutschen Flughafen B fliegen, um von dort aus weiterzufliegen.

[11] EEA (2007), S. 15.

Kraftstoff, der sich an Bord dieser Maschinen befindet, wäre von einer Besteuerung ausgenommen und diese Art der Durchführung von Inlandsflügen hätte einen ökonomischen Vorteil gegenüber Flügen, die besteuerten Treibstoff im Flughafen A aufgetankt haben, bevor sie zum oben genannten Flughafen B weiterfliegen. Die Signifikanz dieser „Leakage-Probleme“ wird im Wesentlichen durch zwei Punkte bestimmt: Zunächst ist von Bedeutung, in welchem Mengenverhältnis innerdeutsche Flüge, die von Flugzeugen, die im Ausland starten, zu solchen, die in Deutschland starten, stehen. Und zweitens ist wichtig, in welcher Größenordnung die Durchführung innerdeutscher Flüge durch ausländische Fluggesellschaften aufgrund der Einführung einer Kerosinsteuer gefördert werden würde. Die Auswirkungen auf Marktverzerrungen und Ticketpreise hängen selbstverständlich von der Höhe der Steuer ab. Wie schon oben erläutert, sieht die Empfehlung dieser Studie die Einführung einer relativ mäßigen Steuer auf Kerosin vor, die wie eine Art Brücke zwischen der momentanen Nichtbesteuerung und dem zukünftigen System agiert, in dem die Luftfahrt ab 2012 in das EHS System der EU eingebunden wird. Dieses System wird höhere Kosten beim Kauf von Kraftstoffen mit sich führen.

## 2.5. INTERAKTION MIT EHS UND POTENTIELLE EHS EINNAHMEN

Zusätzlich zur Besteuerung von Luftfahrtbetriebsstoffen hat die Europäische Kommission einen Richtlinienvorschlag für ein anderes Instrument zur Emissionseindämmung der inländischen und internationalen Zivilluftfahrt vorgebracht, nämlich die Einbindung des Luftverkehrssektors in das Emissionshandelssystem (EHS). Das Hauptmerkmal des EHS ist, dass die Teilnehmer eine begrenzte Anzahl an $CO_2$ Zertifikaten untereinander handeln und somit dort Emissionsreduzierungen erzielt werden, wo sie am effizientesten sind. $CO_2$ Emissionen der inländischen Luftfahrt werden im deutschen THG Emissionsreduzierungsziel im Kyoto Protokoll berücksichtigt. In 2005 machen diese rund 0,6% aller $CO_2$ Emissionen in Deutschland aus[12]. Am 8. Juli hat das Europaparlament der entsprechenden Richtlinie zugestimmt, nachdem nahezu alle in der EU startenden oder landenden Flüge in den Emissionshandel einbezogen werden. Diese Regelung gilt ab 2012.

Schließlich, wie im letzten Kapitel angedeutet, führt die Anwendung von zwei Instrumenten – Steuern und EHS – für Emissionen des Luftfahrtssektors zu Überschneidungen. Wir argumentieren, dass, sobald der Luftfahrtsektor einmal Teil des EHS ist, andere Instrumente – d.h. Kraftstoffsteuern – keinen Effekt auf die $CO_2$ Emissionen haben werden, da ihr Level durch das EHS bestimmt wird. Eine Kraftstoffsteuer wird Konsumentenpreise erhöhen und die Nachfrage nach Energie reduzieren, was schlussendlich zu

[12] National Inventory Report Germany, submission 2007 v 1.2.

einer geringeren Nachfrage nach Emissionszertifikaten und damit zu niedrigen Preisen der EHS Zertifikate führen wird.

Ab 2012 werden Fluggesellschaften 15% der Emissionszertifikate ersteigern müssen, wobei es einige Sonderregelungen für Luftverkehrsunternehmen mit sehr geringem Verkehrsaufkommen (weniger als 10.000 Tonnen $CO_2$ pro Jahr) geben wird. Es besteht die Möglichkeit, dass dieser Versteigerungsanteil 2013 noch weiter erhöht wird. Beim Preis der $CO_2$ Zertifikate orientieren wir uns am Preis des Januar Paketes von 39 € pro Tonne.

*Entwicklung der $CO_2$ Emissionen und Behandlung von nicht- $CO_2$ THG*

Die Höhe der Einnahmen hängt vom Umfang der dem Luftfahrtsektor zugeteilten Zertifikate ab. Wir nehmen an, dass dieser Umfang eins-zu-eins der Entwicklung der $CO_2$ Emissionen entspricht. Die Quelle des UNFCCC zeigt die Luftfahrtsemissionen nur bis 2005 auf. Um die Emissionen vorherzusagen, schreiben wir diese unter Verwendung der historischen Durchschnittswachstumsrate der Jahre 2001-2005 fort, vgl. Tabelle 2.5.

Tabelle 2.5: Vorhersage der $CO_2$ Emissionen, Deutschland, 2012-2020, in Mio. Tonnen.

| Jahr | Inlandsflüge | Internationale Flüge |
|---|---|---|
| 2012 | 7,0 | 27,8 |
| 2013 | 7,3 | 29,1 |
| 2020 | 9,9 | 39,9 |

*Bemerkung: Lineare Fortschreibung unter Verwendung der Durchschnittswachstumsrate der Emissionen zwischen 2001 und 2005 in Höhe von 4,6% p.a., Zahlen in Mio. Tonnen.*
*Quelle: UNFCCC und Copenhagen Economics.*

Das EHS berücksichtigt $CO_2$ Emissionen der Luftfahrt bislang lediglich eins-zu-eins, d.h. eine Tonne $CO_2$ erfordert 1 Zertifikat. Luftfahrtsemissionen treten in hohen Höhen auf und unterscheiden sich somit von den Boden-Emissionen der typischerweise im EHS eingeschlossenen Sektoren. Der direkte globale Erderwärmungseffekt der Luftfahrtsemissionen ist stärker als derjenige der Boden-Emissionen. Aus diesem Grund hat die Kommission den Gebrauch eines „vorsorglichen Durchschnittsfaktors“ von 2 erwogen, um eine Verdopplung der benötigten Emissionszertifikate zu erreichen, ausgehend vom tatsächlichen $CO_2$ Emissionsausstoß. Die Luftfahrt emittiert jedoch auch nicht-$CO_2$ THG, insbesondere nitrose Gase und Schwefeldioxid.[13] Zahlreiche Studien, inklusive Studien für die Europäische Kommission, haben vorgeschlagen, dass die relevanten nicht-$CO_2$ Gase in das EHS miteinbezogen werden könnten.[14]

[13] Zusätzlich zu den direkten Schäden, die von Treibhausgasen verursacht werden, haben THG, die in Flughöhe abgesondert werden, schädliche Nebeneffekte, wie z.B. die Bildung von Kondensstreifen, deren umweltrelevante Effekte bis heute nicht vollständig erforscht sind.
[14] Siehe Überblick in Copenhagen Economics (2007)

Zusätzlich zu solch globalen Effekten ist die Luftfahrt auch verantwortlich für lokale Umweltkosten wie Lärm, Partikel, etc.

Den Annahmen folgend kalkulieren wir die hypothetischen Einnahmen aus der Versteigerung von $CO_2$ Zertifikaten in der Zivilluftfahrt in Deutschland, 2012-2020, vgl. Tabelle 2.6.

Für Inlandsflüge vermerken wir, dass bei einem mittleren Zertifikatspreis von 20 € (30-50 €/Tonne $CO_2$) die Einnahmen ca. € 21 Mio. im Jahre 2012 betragen. Dies ist viel weniger als das Steuersubventionsniveau von € 397 Mio. im Jahre 2005 und ist hauptsächlich auf den geringen Versteigerungsanteil zurückzuführen. Die Versteigerungseinnahmen steigen deutlich auf über € 300-500 Mio. in 2020 an, wobei diese Zahlen aufgrund der angewendeten Hochrechnungsmethode weniger sicher sind. Wenn wir von einem „Höhen-Multiplikator“[15] innerhalb des EHS ausgehen, dann sind die Einnahmen in 2020 erheblich höher, über € 600-1000 Mio.

Tabelle 2.6: Hypothetische Einnahmen aus der Versteigerung von Zivilluftfahrtzertifikaten, Deutschland, 2012-2020, in € Mio.

| **Höhen-Multiplikator** | | **Nein** | **Ja** |
|---|---|---|---|
| Jahr | Zertifikatspreis €/t $CO_2$ | Einnahme | Einnahme |
| 2012 | 20 | 20,9 | 41,8 |
| 2013 | 30 | 43,7 | 87,4 |
| | 39 | 56,8 | 113,6 |
| | 50 | 72,8 | 145,7 |
| 2020 | 30 | 299,9 | 599,9 |
| | 39 | 389,9 | 779,8 |
| | 50 | 499,9 | 999,8 |

*Bemerkung: Alle Zahlen in € Mio. Angenommener Versteigerungsanteil beträgt 15% in 2012 und danach 20% in 2013 und 100% in 2020, wie in COM (2008) 16 final, Verhandlungsstand 8. Juli 2008. Angenommenes Emissionswachstum beträgt 4,6% p.a. Einnahmen stellen den maximalen Betrag bei gegebenen Versteigerungsanteilen und Preisen dar. Wir ignorieren dynamische Effekte sowie die Möglichkeit von Strafen.*

*Quelle: Copenhagen Economics und UNFCCC Emissions Datenbank.*

Die folgende Tabelle fasst die Hauptargumente, die in diesem Kapitel entwickelt wurden, zusammen, wobei unterschieden wird, wann diese Argumente für bzw. gegen die Einführung einer Besteuerung von Luftfahrtbetriebsstoffen genutzt werden können.

[15] Aviatino Emissionen entstehen in großer Höhe, und Klimaforscher vermuten, dass 1 Tonne $CO_2$ Emissionen von der Luftfahrt sehr viel schädlichere Auswirkungen hat als eine Tonne $CO_2$ Emissionen, die auf dem Boden ausgestoßen wird. Um einen Ausgleich der mehr schädigenden Emissionen der Luftfahrt zu schaffen, hat die EU in einigen Fällen die tatsächlichen Emissionen mit dem Faktor 2 multipliziert.

Tabelle 2.7: Überblick über die ökonomischen Hauptargumente für und gegen eine Besteuerung von Luftfahrtbetriebsstoffen im Hinblick auf das Ziel einer Emissionsreduzierung.

| Argument | **Gründe gegen eine Besteuerung** | **Gründe für eine Besteuerung** |
|---|---|---|
| Vermeidung von Emissionswachstum | Der Anreiz bzw. die Möglichkeit der Luftfahrtindustrie, alternde Flugzeuge durch modernere Technik zu ersetzen, wird möglicherweise durch die Einführung zusätzlicher Kosten eingeschränkt. Ein größeres Augenmerk liegt auch in einer Förderung eines besseren Luftverkehrsmanagements, welches durch die Einführung einer Steuer nicht gefördert wird. | Es gibt in diesem Bereich einen wesentlichen Grund, der für die Einführung einer Steuer spricht: Eine einheitliche $CO_2$ Steuer wäre ein effektives Mittel, um eine kohärente Besteuerung aller Sektoren, inklusive der Luftfahrt, zu ermöglichen. |
| Verzerrungen *vis-à-vis* Straßen- und Bahnverkehr | Luftfahrt zahlt selbst für ihre Infrastruktur, während Straßen- und Bahninfrastruktur stark subventioniert ist. | Selbst wenn Infrastruktursubventionen für Straßen- und Schienenbau ihren Nettonutzen überschreiten, kann dies nicht als Argument dienen, Treibstoffe im Luftverkehr anders als beispielsweise bei Autos zu besteuern.<br>Auf lange Sicht ist die schwache finanzielle Position von Fluggesellschaften kein gutes Argument für eine permanente Steuerbefreiung relativ zu anderen Emittenten innerhalb und außerhalb des Transportsektors. |
| Preis und Konsumentenrente | Individueller Konsument ist am stärksten betroffen. | Derzeit internalisieren Preise keine Umweltexternalitäten. Steuern sind notwendig, um Umweltschäden zu berücksichtigen. Steuererlöse können eingesetzt werden, um potentielle Schäden zu kompensieren. |
| Internationale Wettbewerbsfähigkeit und Steuerumgehung | Steuern werden zu Marktverlusten von nationalen oder europäischen Fluglinien an nicht-nationale oder nicht-europäische Fluglinien führen, die keiner Steuer unterliegen.<br>Die praktische Notwendigkeit, in Deutschland erworbene Treibstoffe anstatt des Treibstoffkonsums innerhalb Deutschlands zu besteuern, führt möglicherweise zu sog. „Leakage"-Problemen. Sowohl deutsche als auch ausländische Unternehmen haben möglicherweise einen Anreiz, nicht in Deutschland zu tanken, wenn anschließend ein innerdeutscher Flughafen angeflogen wird. | |
| Interaktion mit EHS | Der Luftfahrtsektor wird in das EHS miteingebunden sein, eine zusätzliche Besteuerung kommt einer doppelten Regulierung gleich.<br><br>Anmerkung:<br>EU-EHS umfasst zur Zeit lediglich $CO_2$-Emissionen. | Bis das EHS etabliert ist, wäre eine Besteuerung keine Doppel-Regulierung. Wenn das EHS später besteht, würde eine zusätzliche Steuer keinen Einfluss mehr auf die Emissionshöhe haben.<br><br>Anmerkung: Steuern dienen in erster Linie der Erzielung von Einnahmen. Ein Wegfall der Steuereinnahmen müsste beispielsweise durch Einnahmen aus der Auktionierung von CO2-Zertifikaten kompensiert werden. |

*Quelle: Copenhagen Economics*

## 2.6. SCHLUSSFOLGERUNGEN

Die Beibehaltung der Steuerbefreiung für Luftfahrtbetriebsstoffe bei Inlandsflügen ist nicht länger gerechtfertigt. Das Ziel des Chicago-Abkommens, die Zivilluftfahrt zu fördern, ist mit Sicherheit erreicht. Ebenso ist Steuerwettbewerb kein ausreichender Grund mehr, diese umweltschädlichen Subventionen zu gewähren. Daher ist die Einführung einer Steuer auf den inländischen Verbrauch von Luftfahrtbetriebsstoffen plausibel. Dieses Instrument wird zu zusätzlichen Staatseinnahmen führen. Kraftstoffsteuern können am leichtesten bei Inlandsflügen und Flügen innerhalb der EU eingeführt werden, wo relativ schnell eine Anpassung der derzeitigen Gesetzgebung vorgenommen werden kann. Die Besteuerung von Inlandsflügen würde Änderungen im deutschen Energiesteuergesetz erfordern, wohingegen bilaterale Kraftstoffabkommen sowohl von Deutschland als auch von den Mitgliedstaaten ratifiziert werden müssten.

Um sowohl die Besteuerung von Inlandsflügen als auch bei Flügen innerhalb der EU durchzusetzen, wäre es sinnvoll, gemeinsame Vereinbarungen mit an die EU angrenzenden Regionen zu treffen, da gleichzeitig auch „Leakage Probleme“ und Wettbewerbsverzerrungen vermindert werden könnten und damit das System effektiver gemacht werden könnte. Eine gemeinsame Interessensgrundlage zur Reduktion von Emissionen stellt hier das Kyoto Protokoll dar, welches von den entsprechenden Ländern unterzeichnet wurde.

Die Kraftstoffbesteuerung wird von 2012 an mit dem Emissionshandelssystem interagieren. Von da an werden die dem Luftfahrtssektor auferlegten marginalen Steuern keinen Einfluss mehr auf die globalen Emissionen haben. Ein logischer nächster Schritt wäre, die Effekte des künftigen EHS, zum Beispiel von 2009 an, durch die Einführung von Steuern einzuleiten.

Nach 2011 sehen wir hauptsächlich in zwei Fällen eine längerfristige Rolle für Steuern/ Abgaben im deutschen Steuersystem:

Erstens können die derzeitigen Lufthafengebühren erweitert und modifiziert werden, wenn die lokalen Umweltkosten mit den momentanen Raten nicht vollständig erfasst werden. Im Kontrast dazu wäre eine einheitliche Kraftstoffsteuer in Deutschland unangemessen, um Fakten wie die Nähe zu Bevölkerungszentren, Variation der Verschmutzungsfaktoren über den Tag, etc zu berücksichtigen. Ein zielorientierteres System wird empfohlen.

Zweitens, wenn das EHS keine „Höhenfaktoren“ berücksichtigt und/oder Nicht-$CO_2$ Gase zu nicht sanktioniert, können zusätzlich nationale Steuern erhoben werden, um

sicherzustellen, dass Flugreisende die korrekten Grenzkosten vis-à-vis zu anderen Konsumenten zahlen, die Leistungen in Anspruch nahmen, die vom EHS umfasst werden.

# Kapitel 3 STEUERSUBVENTIONEN FÜR BIOKRAFTSTOFFE

In diesem Kapitel untersuchen wir die Steuerbegünstigungen für Biokraftstoffe in Deutschland. In der Biokraftstoffrichtlinie 2003/30/EC hat sich die EU auf eine Biokraftstoffquote von 2% aller Otto- und Dieselkraftstoffe für den Verkehrssektor bis zum 31.12.2005 geeinigt, die bis zum 31.12.2010 auf 5,75% ansteigen soll. Die EU bleibt weiterhin engagiert, erneuerbare Energien im Transportsektor durch ihren neuen Richtlinienvorschlag zu fördern. Dieser sieht für die Mitgliedstaaten einen obligatorischen 10-prozentigen verbindlichen Minimalanteil an erneuerbarer Energie im Transportsektor bis 2020 vor. Dabei handelt es sich nicht zwingend um Biokraftstoffe. Die Einführung von Biokraftstoffen verfolgt drei Ziele[16]:

- Ersetzung fossiler Brennstoffe
- Reduzierung von THG Emissionen
- Stärkung der Energiesicherheit durch geringere Abhängigkeit von riskanten Anbietern.

Deutschland ist Weltmarktführer bei der Produktion von Biokraftstoffen und Europas größter Bioethanolmarkt.

## 3.1. BESCHREIBUNG DER BIOKRAFTSTOFFSUBVENTIONEN

Die Biokraftstoffrichtlinie bietet eine Definition für Biokraftstoffe: „Flüssige oder gasförmige Verkehrskraftstoffe, die aus Biomasse hergestellt werden“. Derzeit erkennt die Richtlinie 10 verschiedene Biokraftstofftypen an, von denen Biodiesel, Bioethanol und pures Pflanzenöl (z. B. Rapsöl) die gängigsten sind.[17] In Deutschland sind die wichtigsten:

- Diesel mix (mineralischer Dieselkraftstoff gemischt mit reinem Biodiesel)
- Benzin mix (mineralisches Benzin gemischt mit Bioethanol)
- B100 (reiner Biodiesel)
- E85 (85% Bioethanol und 15% Benzinkraftstoff)
- Reines Pflanzenöl

Aufgrund wachsender Verbreitung von Biokraftstoffen in Deutschland wurden am Steuersystem entsprechende Änderungen vorgenommen. Zunächst wurde zum 1. August 2006 für Fettsäuremethylester, sowohl in Reinform als auch als Mischung zu fossilem

[16] Die Förderung von Biokraftstoffen war auch durch die Überlegung der ländlichen Entwicklung motiviert. Diese Überlegung wird in dieser Studie jedoch nicht behandelt.
[17] EU Richtline 2003/30/EC, Art.. 2 (1)

Dieselkraftstoff, eine anteilige Besteuerung eingeführt. Dies war notwendig, da im Biokraftstoffbericht 2004 das Vorliegen einer Überkompensation festgestellt wurde und das Europäische Recht den Abbau einer Überkompensation zwingend verlangt. Mit Inkrafttreten des Biokraftstoffquotengesetzes zum 1. Januar 2007 wurden Steuerbegünstigungen überwiegend durch verbindliche Biokraftstoffquoten für Otto- und Dieselkraftstoff ersetzt. Die Biokraftstoffquoten können durch „reine" Biokraftstoffe oder durch den Biokraftstoffanteil in Mischungen mit fossilem Diesel oder Benzin erfüllt werden.

Die Mindestquote für Dieselkraftstoff beträgt 4,4% (energetisch), die Mindestquote für Ottokraftstoff steigt von 1,2% (energetisch) im Jahr 2007 auf 3,6% (energetisch) ab dem Jahr 2010 an. Beide Quoten beziehen sich auf den Energiegehalt des jeweiligen fossilen Kraftstoffs zuzüglich des Biokraftstoffs, der diesen ersetzt.

Ab 2009 ist darüber hinaus noch eine Gesamtquote zu erfüllen, die sich auf den Energiegehalt der Gesamtmenge an Otto- und Dieselkraftstoffen zuzüglich der Biokraftstoffe, die diese ersetzen, bezieht. Diese Gesamtquote steigt in regelmäßigen jährlichen Schritten von 6,25% (energetisch) im Jahr 2009 auf 8,0% (energetisch) ab dem Jahr 2015.

In energiesteuerlicher Hinsicht gelten dabei folgende Regelungen:

- Biokraftstoffe, die der Erfüllung der Biokraftstoffquote dienen, sind in der Regel voll zu versteuern.
- Reine Biokraftstoffe, die nicht dazu verwendet werden, die Biokraftstoffquote zu erfüllen, erhalten weiterhin eine Steuerbegünstigung. Dabei ist für Biodiesel und Pflanzenöl ein Absenken der Steuerbegünstigung bis zum Jahre 2012 vorgesehen. Danach unterliegen sie dem vollen Steuersatz.
- Als reiner Biokraftstoff gilt auch E85, wobei die Steuerbegünstigung nur für den biogenen Anteil gewährt wird.
- In der Land- und Forstwirtschaft eingesetzte reine Biokraftstoffe bleiben steuerfrei.
- Die besonders förderungswürdigen „biomass to liquid" (BtL) Biokraftstoffe und Alkohole aus Lignozellulose erhalten eine Steuerbegünstigung, auch wenn sie zur Erfüllung der Biokraftstoffquote eingesetzt werden.
- Die Steuervergünstigungen stehen unter dem Vorbehalt einer Überkompensationsprüfung, d. h. zum Abbau einer festgestellten Überförderung wird die steuerliche Belastung angepasst (Ausnahme: reine Biokraftstoffe in der Land- und Forstwirtschaft).

Tabelle 3.1: Biokraftstoffbesteuerung in Deutschland, (ct/ l)

| Jahr | Reiner Biodiesel | Reines Pflanzenöl | Bioethanolanteil von E85 | Biodieselanteil von Diesel | Biokraftstoffanteil von Benzin | 100% Mineralischer Diesel | 100% Mineralisches Benzin |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1993-2003 | Steuerfrei | Steuerfrei | 65,45 | 47,04 | 65,45 | 47,04 | 65,45 |
| 2004-07/2006 | Steuerfrei* | Steuerfrei* | Steuerfrei* | Steuerfrei* | Steuerfrei* | 47,04 | 65,45 |
| 08/2006-12/2006 | 9 | Steuerfrei* | Steuerfrei* | 15 | Steuerfrei* | 47,04 | 65,45 |
| 2007 | 8,86 | 2,07 | Steuerfrei* | 47,04 | 65,45 | 47,04 | 65,45 |
| 2008 | 14,88 | 9,86 | Steuerfrei* | 47,04 | 65,45 | 47,04 | 65,45 |
| 2009 | 21,41 | 18,46 | Steuerfrei* | 47,04 | 65,45 | 47,04 | 65,45 |
| 2010 | 27,42 | 26,44 | Steuerfrei* | 47,04 | 65,45 | 47,04 | 65,45 |
| 2011 | 33,33 | 33,33 | Steuerfrei* | 47,04 | 65,45 | 47,04 | 65,45 |
| 2012 | 45,06 | 45,06 | Steuerfrei* | 47,04 | 65,45 | 47,04 | 65,45 |

** unter Vorbehalt der Feststellung einer Überkompensation*
*Quelle: BMF(2007)*

Das Subventionsvolumen infolge von Steuervergünstigungen im Bereich Biodiesel und Pflanzenöl wird aufgrund des Ausstiegspfads in den nächsten Jahren sinken, vgl. Tabelle 3.1.

Ausgehend von der derzeitigen Steuerstruktur wird die gesamte Steuerentlastung hauptsächlich von der Nachfrage nach E85 determiniert werden. Dies ist wiederum auch davon abhängig, ob Konsumenten ihre Autos wechseln, da für E85 – 85% Bioethanol - speziell angepasste Motoren benötigt werden.

## 3.2. UMFANG DER STEUERSUBVENTIONEN FÜR BIOKRAFTSTOFFE

Die Steuerentlastungen für Biokraftstoffe waren stets beträchtlich. Ihr Umfang ist jedoch über die Zeit hinweg mit ansteigenden Steuerbelastungen gesunken, vgl. Tabelle 3.2. Es wird erwartet, dass sich dieser Trend in der Zukunft fortsetzt, bis die Steuerentlastung letztendlich verschwindet, d. h. sobald die Steuerbelastungen für Biokraftstoffe den Steuersätzen von mineralischen Kraftstoff entsprechen. Unsere eigenen Berechnungen der Steuerentlastung für Biokraftstoffe kommen den Berechnungen des BMF sehr nahe. Die Erhöhung der Steuermindereinnahmen in 2006 reflektiert den mit Hilfe von Steueranreizen erzielten Anstieg des Kraftstoffabsatzes. Der Rückgang ab 2007 hingegen ist auf die Einführung der Biokraftstoffquote und der damit verbundenen Vollversteuerung von zur Quotenerfüllung verwendeter Biokraftstoffe und den schrittweisen Abbau der Steueranreize für reinen Biodiesel und reines Pflanzenöl zurückzuführen. Die Höhe der Steuermindereinnahmen hängt zunehmend von der Nachfrage nach steuerbegünstigten Biokraftstoffen ab.

Tabelle 3.2: Biokraftstoffe: Steuereinnahmen und Steuerentlastungen

| Jahr | Einnahmen der Kraftstoffbesteuerung, € Mio. | Steuerentlastungen für Biokraftstoffe: CE, € Mio.* | Steuerentlastungen für Biokraftstoffe: BMF, € Mio. |
|---|---|---|---|
| 2005 | 35346 | 1120 | 1192 |
| 2006 | 35018 | 2063 | 2144 |
| 2007 | 35161 | 1136 | 1183 |
| 2008 | - | 1403 | 670 |

*Bemerkung: *Eigene Berechnungen*
*Quelle: 21. Subventionsbericht (zu eigenen Berechnungen)*
*Quelle: BMF*

## 3.3. BEGRÜNDUNG FÜR DIE STEUERENTLASTUNG FÜR BIOKRAFTSTOFFE

Die Bewertung der steuerlichen Behandlung von Biokraftstoffen muss auf Basis von bekannten Erfolgskriterien erfolgen, die mit den Zielsetzungen und zugrundeliegenden Begründungen für die Förderung von Biokraftstoffen verknüpft sind:

- Führt die Steuerbehandlung zu dem erwünschten direkten Ergebnis, d.h. steigt der Anteil von Biokraftstoffen am gesamten Kraftstoffabsatz (**Effektivität)**?
- Führt die Substitution von mineralischen Kraftstoffen durch Biokraftstoffe zu einer Reduzierung der THG Emissionen und Energieabhängigkeit (**Effizienz**)?
- Wurden die effektivsten Instrumente zur Reduzierung der von Kraftfahrzeugen ausgestoßenen THG Emissionen gewählt (**Instrumentenkontrolle**)?

**Effektivität: Steigt die Nachfrage nach Biokraftstoffen?**

Die Antwort hinsichtlich des ersten Kriteriums muss zum Teil offen bleiben. Die höhere Penetration von Biokraftstoffen in Deutschland gegenüber anderen Ländern ist eindeutig das Ergebnis einer großzügigeren steuerlichen Behandlung. Dieses System hat sich dahingehend verändert, dass Konsumenten nicht mehr durch Steuerbegünstigungen zum Kauf von reinen Biokraftstoffen bewogen werden, sondern von nun an Mineralölunternehmen verpflichtet sind, Biokraftstoffe in der geforderten Quote in den Verkehr zu bringen.

Tabelle 3.3: Nachfrage nach Biokraftstoffen, Diesel und Benzin (Mio. Tonnen)

| Jahr | Biokraftstoffanteil | Mindestanteil, EU | Durchschnitt, EU |
|---|---|---|---|
| 2005 | 3,6 | 2,00 | 1,1 |
| 2006 | 6,3 | 2,75 | 1,8 |
| 2007 | 5,4 | 3,50 | 2,3** |
| 2008 | 6,3 | 4,25 | 2,9** |

*Bemerkung: Heute wird B100 von 1900 Tankstellen verkauft (13%) während E85 von 30 Tankstellen verkauft wird (0,5%)*

**Annahmen: Nachfrage nach Biodiesel und Pflanzenöl unverändert von 2007 bis 2008*

*** Interpolated using expected share in 2010 – 3,9%, DG TREN (2007).*

*Quelle: FNR (2007), MWV (2006), VDB (2006), BMF (2007), UFOP (2007), Ecofys et al. (2008), DG TREN (2007)*

Dies impliziert, dass die Regulation der Förderung von Biokraftstoffen gewissermaßen aus dem deutschen Steuersystem herausgenommen wurde und nun durch Standards erzielt wird. Wir werden weiter unten darauf zurückkommen, ob dieser Wechsel von Vorteil oder von Nachteil ist.

**Effizienzeffekte hinsichtlich von THG Emissionen und Energieabhängigkeit**

Das Potential derzeit benutzter Biokraftstoffe, THG Emissionen zu reduzieren, ist sehr fragwürdig. Die momentan im Markt verfügbaren Biokraftstoffe werden zumeist mit Hilfe von Technologien erster Generation produziert. Neueste wissenschaftliche Evidenz stellt den positiven Umweltnutzen der Kraftstoffe der ersten Generation zunehmend in Frage. Dies ist der Fall, seitdem davon ausgegangen wird, dass der Treibhauseffekt von Stickoxiden (N2O), welche beim Anbau von Biomasse freigesetzt werden, den „quasi-kühlenden" Effekt der $CO_2$ Emissionsvermeidung durch die Substitution von mineralischen Kraftstoffen durch Biokraftstoffe aufhebt.[18] Neben den fragwürdigen Umweltauswirkungen gibt es zudem Anzeichen für nachteilige sozioökonomische Effekte aufgrund von steigenden Lebensmittelpreisen infolge der erhöhten Biokraftstoffnachfrage[19]. Angesichts der Möglichkeit, dass die erwünschten Umweltvorteile geringer als erwartet ausfallen und nachteilige sozioökonomische Effekte auftreten könnten, sollten Bestrebungen auf eine Reduzierung des Gebrauchs von Biokraftstoffen erster Generation abzielen. Dies bedeutet selbstverständlich auch, eine Reduzierung der Anreizsysteme für Biokraftstoffe erster Generation herbeizuführen.

Um die Umweltauswirkung von Biokraftstoffen in Bezug auf realisierte THG Emissionseinsparungen durch die Substitution von mineralischen Kraftstoffen zu berücksichtigen,

[18] Crutzen et al. (2007)

[19] Insert references to recent OECD documents for example.

ist ein Lebenszyklusansatz nötig.[20] Dies bedeutet, dass THG Emissionen auf allen Ebenen der Kraftstoffproduktion erfasst und verglichen werden müssen.[21]

Der neueste Vorschlag für eine Erneuerbare Energien Richtlinie (veröffentlicht am 23. Januar 2008) verwendet diesen Ansatz und schlägt eine konkrete Lebenszyklusberechnungsmethodik für die Einsparung von THG Emissionen durch die Substitution von mineralischen Kraftstoffen durch Biokraftstoffe vor. Die Anwendung dieses Ansatzes reduziert die Vorteile von Biokraftstoffen hinsichtlich der Vermeidung von $CO_2$ Emissionen (mineralischer Kraftstoffe) durch die Berücksichtigung anderer THG Emissionen, insbesondere von $N_2O$ des Biomasseanbaus. Biokraftstoffe erster Generation können im Vergleich zu mineralischen Kraftstoffen nur maximal 60% an $CO_2$ einsparen. Der Umfang der Einsparungen hängt jedoch sowohl vom jeweiligen Biokraftstofftyp als auch von der verwendeten Produktionstechnologie ab. Bei einigen Biokraftstoffen könnte es keinen Unterschied hinsichtlich des Umwelteinflusses von THG Emissionen durch die Substitution von mineralischen Kraftstoffen durch Biokraftstoffe geben, wie im Falle von Bioethanol hergestellt aus Weizen, vgl. Tabelle 3.4.

Tabelle 3.4: THG Emissionseinsparungen durch die Substitution von mineralischem Kraftstoff durch Biokraftstoffe

| **Kraftstoffklasse** | **Kraftstofftyp** | **THG Emissionsreduzierung im Vergleich zu mineralischem Kraftstoff (g $CO_2$ eq. / MJ )** | |
|---|---|---|---|
| | | **Schlechterfüllung** | **Typischerweise** |
| Fossile Brennstoffe | Diesel | 0% | 0% |
| Biokraftstoffe erster Generation | Biodiesel aus Rapssaat | 36% | 44% |
| | Biodiesel aus Sonnenblumen | 51% | 58% |
| | Rapsöl | 55% | 57% |
| | Bioethanol aus Weizen * | 0% | 21% |
| | Bioethanol aus Getreide, EU | 49% | 56% |

*Quelle: Vorschlag für eine Erneuerbare Energien Richtlinie.*

*Bemerkung: * Produktionstechnologie ist nicht spezifiziert. Die Einsparungen entsprechen dem Umfang von THG Emissionen von Biokraftstoffen relativ zu den THG Emissionen von mineralischen Treibstoffen, in g $CO_2$ Äquivalenten pro produziertem MJ Energie. Zu THG zählen $CO_2$ , $CH_4$ und $N_2O$. Details der Lebenszyklusmethodologie befinden sich im Anhang VII des Richtlinienvorschlages.*

Im Falle von Biokraftstoffen erster Generation wird die $CO_2$ Einsparung durch die Emission anderer THG aufgehoben. Dies beschränkt das Potential von Biokraftstoffen erster

[20] Doornbosch, R., in Corbyn (2007).
[21] Herstellung (inklusive Elektrizitätsverbrauch), Transport und CO2-Aussscheidung und -Speicherung („Carbon Capture and Storage"), Beschlagnahmung and Ersetzen der THG Emissionen aufgrund von Veränderungen der Bodennutzung.

Generation, THG Emissionen zu reduzieren. Außerdem kann Crutzen et al. (2007) zufolge der Wärmeeffekt von $N_2O$, das beim Anbau von Rapsbiodiesel freigesetzt wird, den „quasi-kühlenden" Effekt der $CO_2$ Emissionseinsparung ausgleichen oder sogar übertreffen. Daher ist die Auswirkung von Biokraftstoffen erster Generation in Hinblick auf Emissionseinsparung fraglich.

In Hinblick auf sozioökonomische Auswirkungen könnte der Gebrauch von Biokraftstoffen jedoch zu weiteren nachteiligen Effekten führen. Eine höhere Nachfrage nach Saatgut führt zu Preissteigerungen und erhöht somit die Ausgaben der Haushalte für Lebensmittel. Dies kann sich insbesondere in Entwicklungsländern negativ auswirken, wo Lebensmittelausgaben einen großen Anteil des Haushaltseinkommens ausmachen.

Auf der anderen Seite erhöhen höhere Saatpreise weltweit das Einkommen von Landarbeitern und fördern die ländliche Entwicklung, allerdings hängt die Signifikanz dieses Effektes vom Landwirtschaftssystem ab [Msangi (2007)]. Es ist davon auszugehen, dass Biokraftstoffe zweiter Generation nicht aus „Saaten- Biomasse" hergestellt und somit weniger Emissionen bei der Produktion ausgestoßen werden. Produktionstechnologien zweiter Generation sind durch niedrigere $CO_2$ Emissionen gekennzeichnet, vgl. Tabelle 3.5.

Tabelle 3.5: $CO_2$ Emissionsreduzierung durch Biokraftstoffe zweiter Generation

| Produktionstechnologie | Kraftstoff | $CO_2$ Emissionsreduzierung im Vergleich zu mineralischem Kraftstoff (Prozent) |
|---|---|---|
| Zweite Generation | Ethanol (aus Lignocellulose) | 80% |
| | BtL | 90% |

*Quelle: Bundesverband BioEnergie*

Nichtsdestotrotz führt die niedrige Effizienz der internen Verbrennungsanlage, wenn Biomasse in Biokraftstoffe zweiter Generation umgewandelt wird, dazu, dass für die Bereitstellung einer Einheit Energie im Straßenverkehr mehr Biomasse benötigt wird als für die Produktion derselben Menge an elektrischer Energie. Anders ausgedrückt, kann Biomasse noch immer effizienter für die Erzeugung von Elektrizität genutzt werden.

Die Förderung von Biokraftstoffen erster Generation wurde damit gerechtfertigt, dass dies die Markteinführung von Biokraftstoffen zweiter Generation erleichtert. Es kann als Investition in die aufkommenden Biokraftstoffe zweiter Generation angesehen werden, da diese eher nachgefragt werden, wenn die Kraftfahrzeugmotoren bereits an Biokraft-

stoffe angepasst wurden. Außerdem gewöhnen sich die Verbraucher somit bereits daran, Biokraftstoffe an Tankstellen zu tanken.[22]

Die Frage ist jedoch, ob Massenproduktionsvorteile eine Förderung rechtfertigen. Das Hauptproblem ist, dass derzeitige Biokraftstofftypen ohne staatliche Förderung ökonomisch nicht lebensfähig sind und nur über geringe bzw. nicht bewiesene Fähigkeiten verfügen, die angestrebte THG Emissionsreduzierung zu erreichen. Die rationalste Antwort in dieser Hinsicht wäre somit, die staatliche Förderung von Forschung und Entwicklung im Wettbewerb zu anderen Technologien zur Senkung von THG zu erhalten.

**Instrumentenkontrolle: Wurde die kosteneffizienteste Lösung gewählt?**

Die obige Beurteilung zeigt, dass zumindest Biokraftstoffe erster Generation einen fragwürdigen Umweltnutzen haben. Biokraftstoffe erster Generation verursachen reale Kosten für Konsumenten, wenn die Biokraftstoffe fossilen Kraftstoffen beigemischt werden. Biokraftstoffe tragen zudem weltweit zum Anstieg von Lebensmittelpreisen bei.

Von einer rein klimapolitischen Perspektive aus betrachtet wäre der optimale Weg eine Besteuerung der verwendeten Kraftstoffe nach ihrem $CO_2$ Gehalt. Da Biokraftstoffe auf dieser Basis nicht ökonomisch überlebensfähig wären, wären sie nicht kosteneffektiv.

Wie oben erwähnt, würden Biokraftstoffe erster Generation in einem solchen System im Vergleich zu normalen Kraftstoffen hinsichtlich ihres THG Reduzierungspotentials wohl nicht profitieren, aber möglicherweise von ihrem Potential, das globale Angebotsrisiko zu verringern. Der Ehrgeiz der EU, den Anteil erneuerbarer Energien im Transportsektor zu erhöhen, ist teilweise von dem Wunsch motiviert, die Abhängigkeit von Ölimporten aus einer relativ kleinen Gruppe von Ländern zu reduzieren.

Der Wechsel von Steuervergünstigungen hin zur Biokraftstoffquote kann in diesem Zusammenhang nur bedingt gutgeheißen werden. Insgesamt hat dies zu höheren Kraftstoffpreisen geführt, da der zu fossilen Kraftstoffen beigemischte Biokraftstoff dieselbe Besteuerung erfährt wie Diesel. Dies ist als positiv zu bewerten, wenn man den Preis von mineralischen Kraftstoffen als zu gering ansieht. Die Beimischung führt jedoch automatisch zur Vermarktung von Kraftstoffen erster Generation, welche zunehmend für ihr schwaches Ergebnis hinsichtlich der angestrebten Reduktion von THG Emissionen und negativen Nebeneffekten (Abholzung, steigende Lebensmittelpreise) kritisiert werden.

[22] Die Förderung von Biokraftstoffen war auch durch die Überlegung der ländlichen Entwicklung motiviert. Diese Überlegung wird in dieser Studie jedoch nicht behandelt.

Allgemein gilt, dass, wenn man Kraftstoffemissionen als zu hoch ansieht, Kraftstoffpreise im Allgemeinen erhöht werden sollten.

Eine unilaterale Erhöhung der deutschen Energiesteuer, was zweifelsfrei die beste Anreizlösung darstellt, könnte hierbei jedoch problematisch sein. Angesichts der zahlreichen Ländergrenzen Deutschlands könnte eine höhere unilaterale deutsche Energiesteuer zur „Steuerumgehung" führen, d.h., dass deutsche Konsumenten Kraftstoff außerhalb der deutschen Grenze tanken. Dies könnte sowohl zu höheren Emissionen - Fahrten über die Grenze nur um zu tanken - als auch zu geringeren deutschen Steuereinnahmen führen.

Deutschland könnte jedoch im Zusammenhang mit der anstehenden Überprüfung der Energiesteuern in Europa auf höhere Mindeststeuersätze drängen, welche Platz für künftige Steuererhöhungen in Deutschland bieten. Ein sehr hoher Ölpreis wird in jedem Fall zu einer Reduzierung der Emissionen beitragen, da hohe Preise beispielsweise zu höherem Absatz von Kraftstoff sparenden Fahrzeugen und umweltfreundlicherem Fahrverhalten führen. Außerdem wäre es ein ungünstiger Zeitpunkt, bei bereits hohen Preisen noch höhere Energiesteuern vorzuschlagen

Die zweitbeste Lösung wäre die Einführung von $CO_2$ Elementen in andere Teile des Steuersystems von Kraftfahrzeugen. Dies könnte entweder in Form von jährlichen Verbrauchsgebühren auf neue und alte Kraftfahrzeuge geschehen oder nur auf neue Kraftfahrzeuge beispielsweise in Ländern mit Registriersteuern.[23]

Der Vorteil dieser zwei Lösungen im Vergleich zur nationalen Erhöhung der Energiesteuer ist, dass diese nicht durch Fahrten über die Grenze umgangen werden können. Der Nachteil ist, dass es beide Maßnahmen verfehlen, das Autofahren direkt zu verringern. Sie verteuern lediglich den Besitz von Kraftstoff verbrauchenden Fahrzeugen.

Angesichts der Verpflichtungen der von der deutschen Bundesregierung unterzeichneten EU Richtlinie für Biokraftstoffe sollte Deutschland in zwei Schritten vorgehen. Zuerst sollten in der bevorstehenden Prüfung des EU Pakets für Erneuerbare Energien neue Ziele für Biokraftstoffe überdacht werden, sowohl angesichts des begrenzten Potentials der derzeitigen Technologien als auch, wie bereits oben erwähnt, in Hinsicht auf die beachtlichen Differenzen zwischen Technologien der ersten und zweiten Generation.

Zweitens sollte die Deutsche Bundesregierung innerhalb des Rahmens der neuen EU Abkommen für Erneuerbare Energie und Klimawandel weitere Optionen zur Reduzierung von THG Emissionen und dem geopolitischen Angebotsrisiko untersuchen. Es

[23] BMWI (2007)

stehen derzeit zahlreiche Kräfte und Maßnahmen zur Verfügung, die zum selben Ziel führen. Dazu gehören Marktreaktionen auf höhere Ölpreise, eine explizitere Bepreisung von $CO_2$/ THG sowohl bei Kraftstoffen als auch bei Kraftfahrzeugen, die von der Europäischen Kommission kürzlich vorgeschlagenen Kraftstoffeffizienzstandards sowie Maßnahmen, die den städtischen Verkehrsstau betreffen und somit ebenfalls Auswirkungen auf Emissionen haben könnten (z.B. „road-pricing").

## 3.4. SCHLUSSFOLGERUNGEN

Wie durch die EU Richtlinie mit fakultativen Zielen angeordnet, hat Deutschland ein Gesetz zur Förderung von Biokraftstoffen im Straßenverkehr eingeführt. Deutschland scheint auf dem besten Wege zu sein, die gemeinsam beschlossenen Ziele der EU als Ganzes in den nächsten Jahren zu übertreffen. Nachdem Biokraftstoffe zunächst durch ein Steueranreizsystem gefördert wurden, wurden die Regeln 2007 durch die Einführung der Biokraftstoffquote grundsätzlich geändert, wobei man Steuerbegünstigungen für bestimmte Biokraftstoffe beibehalten hat. Wenn der Absatz von steuerbegünstigten Biokraftstoffen in den nächsten Jahren nicht beachtlich steigt, dann werden die Steuersubventionen für Biokraftstoffe in den nächsten Jahren abnehmen.

Fazit ist, dass die Biokraftstoffthematik in Deutschland im Grunde nicht mehr in den steuerlichen Bereich fällt, sondern eher ein Thema der regulatorischen Qualität und Kosteneffektivität hinsichtlich der Reduzierung des deutschen (und europäischen) THG Emissionsbeitrags und Abhängigkeit von potentiell instabilen Anbieterländern von mineralischem Benzin und Diesel darstellt.

Unser Fazit zur Frage nach der Besteuerung von Biokraftstoffen fassen wir in den folgenden Schlussfolgerungen zusammen:

- Selbst mit strikteren Maßnahmenstandards ist der Nutzen von Biokraftstoffen erster Generation hinsichtlich der Reduzierung von THG äußerst fraglich. Der Anstieg der Biokraftstoffnachfrage im Straßenverkehr hat weltweit zu höheren Lebensmittelpreisen geführt und somit den Vorteil der Nutzung von Biomasse – dem Rohprodukt für Biokraftstoffe – in der Kraft und Wärmeerzeugung gesenkt, wo doch das Potential für eine Reduzierung von THG Emissionen viel größer ist.

- Die Förderung von Biokraftstoffen erster Generation basiert somit auf dem Argument, dass diese die Einführung von Biokraftstoffen zweiter Generation erleichtert, welche zu weniger THG Emissionen und erhöhter Energiesicherheit

führen. Unsere Schlussfolgerung ist, dass dieses „bridging argument“ für die Förderung von Forschung und Entwicklung und nicht für eine Massenproduktion spricht, wobei wir keine Studie gefunden haben, die dokumentiert, dass Biokraftstoffe zweiter Generation nicht schnell eingesetzt werden könnten, wenn das richtige Produkt zur Verfügung stünde.

- Die beste Strategie wäre somit, zu pausieren und jedem beschleunigten Druck nach höheren Zielen zu widerstehen, bis nachgewiesen wird, dass Biokraftstoffe in der Lage sind, THG Emissionen zu reduzieren. Außerdem sind Biokraftstoffe nicht die einzige Möglichkeit, die Abhängigkeit von Öl zu verringern und gleichzeitig THG Emissionen zu reduzieren. Höhere Energieeffizienz, gefördert durch Steuermaßnahmen und die bereits kräftig angestiegenen Ölpreise, ist eine nahe liegende Möglichkeit. Die beste Lösung bleibt jedoch ein umfassendes Besteuerungssystem von Kraftstoffen, inklusive Biokraftstoffen, in Abhängigkeit vom zugrundeliegenden THG Emissionsausstoß. Wenn Kraftfahrzeuge durch Elektrizität betrieben werden, dann fällt dies in den Bereich des EHS, welches THG Emissionen abdeckt, die „upstream“ ausgestoßen werden, d.h. bei der Stromerzeugung.

# Kapitel 4 STEUERBEGÜNSTIGUNGEN FÜR UNTERNEHMEN DES PRODUZIERENDEN GEWERBES UND UNTERNEHMEN DER LAND- UND FORSTWIRTSCHAFT

## 4.1. ANSTIEG DER DEUTSCHEN ENERGIESTEUERN SEIT 1999

Deutschland hat von 1999 bis 2003 im Rahmen der Ökologischen Steuerreform die Stromsteuer eingeführt und mehrmals erhöht sowie die Energiesteuersätze auf Kraft- und Heizstoffe mehrmals erhöht, vgl. Abbildung 4.1. Die Stromsteuer und die Erhöhungen der Energiesteuer werden dabei als „Ökosteuer" bezeichnet. Ziel der Ökologischen Steuerreform ist es, den Faktor Energie steuerlich zu verteuern und dadurch Anreize zum Energiesparen zu setzen, sowie mit dem erzielten Steueraufkommen den Faktor Arbeit durch eine Senkung der Beitragssätze in der Rentenversicherung zu entlasten. Die Einnahmen aus der Ökosteuer beliefen sich im Jahr 2007 auf geschätzte € 17,6 Mrd., von denen rund 90% der Rentenversicherung zur Verfügung gestellt wurden. Ohne die Einnahmen aus der Ökosteuer hätte der Beitragssatz in der Rentenversicherung im Jahr 2007 um 1,7 Prozentpunkte höher festgelegt werden müssen.

Abbildung 4.1: Energie- und Stromsteuersätze in Deutschland, 1998-2007

*Quelle:Bundesministerium der Finanzen (2006): Ökologische Steuerreform*

Als Folge der Steuererhöhungen liegen die Steuersätze in Deutschland weit oberhalb des EU-Mindestniveaus. Die Dieselsteuersätze liegen rund 50% über dem EU-Mindestniveau, während die Benzinsteuersätze rund 80% darüber liegen, vgl. Tabelle

4.1. Die Steuersätze für Heizstoffe sind um ein Vielfaches höher, der Steuersatz für Elektrizität ist 40-mal höher als das Mindestniveau. Nur Schweden und Dänemark haben höhere Stromsteuersätze als Deutschland, vgl. Abbildung 4.2.

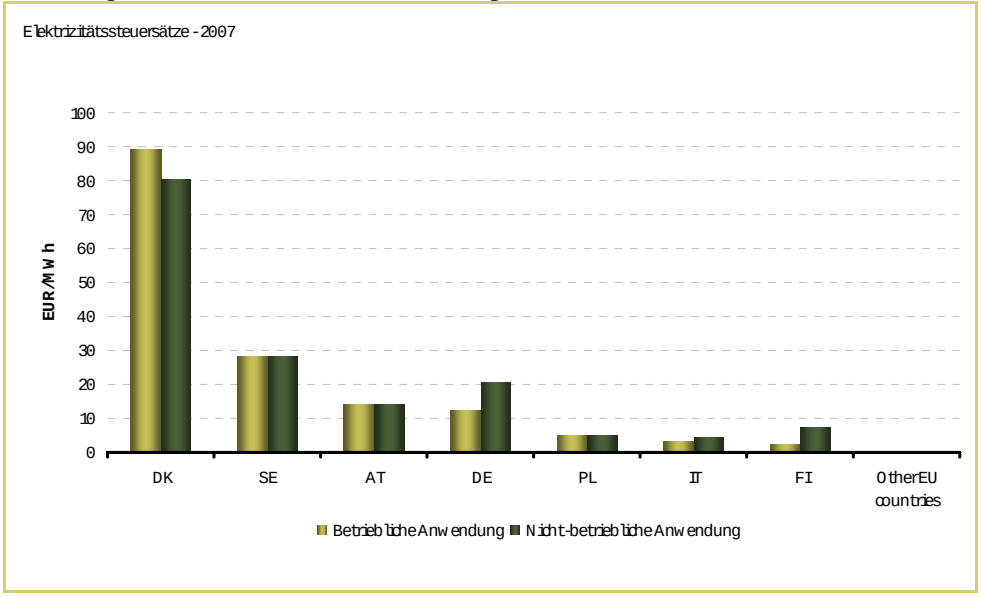
Tabelle 4.1: Energie- und Stromsteuersätze, Januar 2007

| Energiequelle | | Deutsche Steuersätze | EU Mindestniveau |
|---|---|---|---|
| Motorkraftstoffe (Schwefelgehalt höchstens 10 mg/kg) | Unverbleites Benzin (1000l) | 654,5 | 359 |
| | Diesel (1000l) | 470,4 | 302 |
| Heizstoffe | | | |
| | Heizöl (1000l) | 61,35 | 21 |
| | Flüssiggas (1000kg) | 60,6 | 0 |
| | Erdgas (MWh) | 5,5 | 0,54 |
| Elektrizität (MWh) | | 20,5 | 0,5 |

*Bemerkung: Werte in €.*

*Quelle: IEA (2007) und Richtlinie 2003/96/EG*

Abbildung 4.2: Elektrizitätssteuersätze in ausgewählten Ländern und Deutschland, 2007.




*Source: DG TAXUD "Excise Duty Tables" Part II – Energy products and electricity*

## 4.2. KURZBESCHREIBUNG DER STEUERBEGÜNSTIGUNGEN

Im Energie- und Stromsteuerrecht sind für Unternehmen des produzierenden Gewerbes und Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft ermäßigte Steuersätze sowie ausschließ-

lich für (energieintensive) Unternehmen des produzierenden Gewerbes eine darüber hinausgehende weitere Steuerentlastungsmöglichkeit vorgesehen.

Das zugrunde liegende Argument lautet, dass diese Unternehmen internationalem Wettbewerb ausgesetzt sind. Ohne spezielle Maßnahmen würden die höheren Steuersätze in Deutschland zu einem Rückgang der wirtschaftlichen Aktivität führen. Somit geht es bei diesem Argument um die Aufrechterhaltung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit und die Existenzsicherung.

Zunächst einmal zahlen Unternehmen des produzierenden Gewerbes sowie Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft für Strom sowie für Erd- und Flüssiggas ermäßigte Steuersätze von 60% und - aus EU-rechtlichen Gründen - für leichtes Heizöl einen ermäßigten Steuersatz von rund 73% der Regelsteuersätze, wenn sie einen relativ niedrigen Betrag i.H.v. € 512,50 pro Jahr bezahlt haben. Zusätzlich können (energieintensive) Unternehmen des produzierenden Gewerbes einen Vergütungsanspruch erhalten (Spitzenausgleich): Wenn die gesamte steuerliche Belastung aus der Stromsteuer und der Ökosteuer auf Heizstoffe für ein Unternehmen größer ist als dessen Entlastung in der Rentenversicherung, dann wird dem Unternehmen die übersteigende Energie- bzw. Stromsteuer zu 95% vergütet.

Tabelle 4.2: Sektoren die Steuersubventionen genießen

| Gebiet | Sektor | Deutsche Steuergesetzreferenz | | EU Steuergesetzreferenz | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | Art. | Beschreibung | Art. | Beschreibung |
| Stromsteuer | Energieintensive Unternehmen des produzierenden Gewerbes | 10 | Vergütung von 95% der über die Entlastung in der Rentenversicherung hinausgehende Belastung der Stromsteuer | 17 | Reduzierte Elektrizitätssteuer für energieintensive Unternehmen |
| | Unternehmen des produzierenden Gewerbes sowie Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft | 9 | Reduzierter Steuersatz von 60% | 5 | Mitgliedstaaten dürfen für Elektrizität gestaffelte Steuersätze für die betriebliche und die nicht betriebliche Verwendung anwenden |
| Energiesteuer | Energieintensive Unternehmen des produzierenden Gewerbes | 55 | Vergütung von 95% der über die Entlastung in der Rentenversicherung hinausgehende Belastung der Ökosteuer auf Heizstoffe | 17 | Reduzierte Steuer auf den Konsum von Energieprodukte für energieintensive Unternehmen |
| | Unternehmen des produzierenden Gewerbes sowie Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft | 54 | Reduzierte Steuersätze von 60% für Erd- und Flüssiggas sowie von rd. 73% für leichtes Heizöl | 5 | Mitgliedstaaten dürfen für Energieerzeugnisse gestaffelte Steuersätze für die betriebliche und die nicht betriebliche Verwendung anwenden |

*Quelle:Subventionsberichte 18.-21, Directive 2003/96/EC*

## 4.3. UMFANG DER STEUERSUBVENTION

Der Umfang der Steuersubventionen ist seit 2000 um ca. € 1,5 Mrd. auf € 4,2 Mrd. jährlich angestiegen, vgl. Tabelle 4.3. Dieser Anstieg wurde im Wesentlichen durch die Erhöhungen der Stromsteuersätze jeweils zum 1. Januar der Jahre 2001 bis 2003 und eine daraus systembedingt resultierende Zunahme der Vergünstigungen hervorgerufen.

Tabelle 4.3: Steuersubventionen für kommerzielle Aktivitäten und energieintensive Industrien, Deutschland, 2000-2008

| Steuer-basis | Sektor | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Mineralöl | Produzierendes Gewerbe, Land- und Forstwirtschaft | 206 | 241* | 257* | 266* | 340* | 342 | 313 | 440 | 440 |
| | Energieintensive Unternehmen des produzierenden Gewerbes - Spitzenausgleich - | 15 | 15 | 15 | 240 | 240 | 240 | 240 | 170 | 170 |
| | **Zwischensumme** | 221 | 256 | 272 | 506 | 580 | 582 | 553 | 610 | 610 |
| Elektrizität | Produzierendes Gewerbe, Land- und Forstwirtschaft | 2250 | 2710 | 3170 | 1850 | 1850 | 1850 | 1850 | 1850 | 1850 |
| | Energieintensive Unternehmen des produzierenden Gewerbes - Spitzenausgleich - | 175 | 210 | 280 | 1700 | 1700 | 1700 | 1700 | 1700 | 1700 |
| | **Zwischensumme** | 2425 | 2920 | 3450 | 3550 | 3550 | 3550 | 3550 | 3550 | 3550 |
| | **SUMME** | 2646 | 3176 | 3722 | 4056 | 4130 | 4132 | 4103 | 4160 | 4160 |

*Bemerkung: * Die Subventionen für das Produzierende Gewerbe und die Land- und Forstwirtschaft sind im Subventionsbericht in einer Summe mit den Subventionen für die Kraft-Wärme-Kopplung und die Stromerzeugung ausgewiesen; Aufteilung nach Angabe BMF*

*Quelle: BMF Subventionsberichte 18.-21., 2000: BMF*

Eine gründliche Überarbeitung der Steuerbegünstigungen fand 2003 statt. Bis Ende 2002 zahlten das produzierende Gewerbe sowie die Land- und Forstwirtschaft nur 20% der Stromsteuersätze und der Ökosteuerregelsätze auf Heizstoffe, während sie heute 60% der Steuersätze zahlen. Zudem wurden vor 2003 im Rahmen des Spitzenausgleichs 100% der übersteigenden Steuerbelastung anstelle von derzeit nur 95% erstattet.[24] Die Überarbeitung erklärt auch die beachtliche Veränderung in der Zusammensetzung: Steuerbegünstigungen aufgrund von standardisierten Reduzierungen der Steuersätze fielen, während die Entlastung für energieintensive Unternehmen anstieg. Bei einem Deckelungssystem führt jede Reduzierung der Standardentlastung dazu, dass die Steuerlast vor Vergütung der übersteigenden Belastung für energieintensive Firmen ansteigt. Die Reform 2006 brachte eher geringfügige Erweiterungen der Steuerbegünstigungen für das produzierende Gewerbe sowie für die Land- und Forstwirtschaft. Während bis 2006 die allgemeine Steuerermäßigung auf 60% nur die Ökosteuer, aber nicht die Mineralölsteuer betraf, zahlen das produzierende Gewerbe und die Land- und Forstwirtschaft heute bei Erd- und Flüssiggas 60% sowie bei leichtem Heizöl 73% der Energiesteuerregelsätze.

Die Steuerbegünstigungen haben starke Auswirkung auf die effektive Steuerlast der Unternehmen, die von diesen Reduzierungen profitieren können. Rund 20% der strom-

[24] Ecologic(2005)

verbrauchenden Unternehmen des produzierenden Gewerbes könnten das Deckelungssystem anwenden und somit ihren effektiven Steuersatz auf bis zu 3% des regulären Stromsteuersatzes reduzieren.[25]

## 4.4. BEGRÜNDUNG FÜR DIE STEUERSUBVENTION

Unsere Bewertung der Auswirkungen der Steuerbegünstigungen auf die Wettbewerbsfähigkeit konzentriert sich auf zwei Punkte:

- In welchem Ausmaß treffen die Steuerbegünstigungen Sektoren mit echten Existenz-/Wettbewerbsproblemen?
- Gibt es eine mögliche regulatorische Überschneidung der Energiebesteuerung in den Gebieten, die Teil des EU Emissionshandelssystems für $CO_2$ sind?

**Externer Wettbewerb und Abwanderung**

Obwohl eine gleichmäßige Besteuerung im Allgemeinen vorzuziehen ist, um gleiche Anreize zur Energieeinsparung zu schaffen, könnte eine differenzierte Besteuerung im Falle von international handeltreibenden Sektoren, bei denen Produktionsverlagerungen möglich sind, optimal sein. Wenn Deutschland seine hohen Energiesteuern beibehält, könnte die Produktion in Länder mit geringeren Anreizen zur Emissionseindämmung abwandern. Da das System hoher Elektrizitätssteuern Produktionsverlagerungen fördert, sollten für diese Industrien Ausnahmen geschaffen werden.

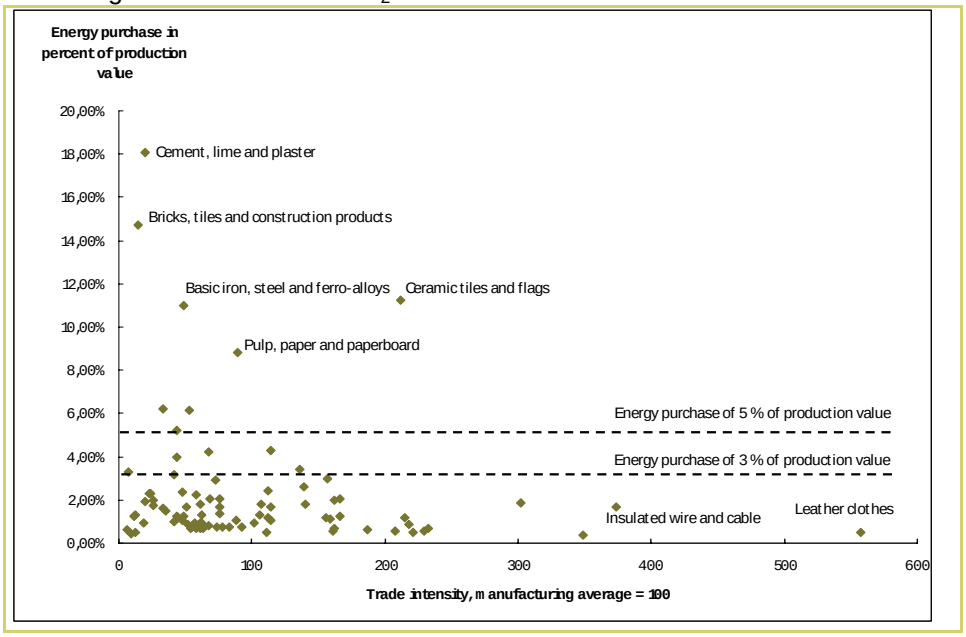
Die Möglichkeit einer Abwanderung von handeltreibenden, emissionsintensiven Industrien wird auch von anderen Studien unterstützt. In einem deutschen Diskussionspapier[26] sprechen sich die Autoren aufgrund des durch unilaterale Reduktionsmaßnahmen verursachten Abwanderungsphänomens für eine Differenzierung der Steuerraten über die heimischen Sektoren hinweg aus. Die IEA[27] und die Weltbank[28] identifizierten die selben handeltreibenden Sektoren, welche sich auf lange Sicht für eine Produktionsverlagerung außerhalb der EU entscheiden könnten, wo die Produktion profitabler wäre. Tang *et al.*[29] wenden WorldScan – CPBs Allgemeines Gleichgewichtsmodel für die Weltwirtschaft – an, um die ökonomischen Auswirkungen einer unilateralen Energiesteuer in der EU zu analysieren. Die Modellsimulationen zeigen, dass die makroökonomischen Effekte einer Energiesteuer in der EU eher gering sind. Nichtsdestotrotz führt dies zu einem Anstieg

[25] Ecologic(2005), Fifo/Ecosys(2007)
[26] Böhringer and Rutherford, (2002)
[27] Julia Reinaud,(2004)
[28] Muthukumara Mani, (2007)
[29] Paul Tang, Ruud de Mooij, and Richard Nahuis, (1996)

der $CO_2$-Emissionen außerhalb der EU, da energieintensive Firmen in Länder abwandern, die keine Energiesteuer erheben.

Die Verschiebung der sektoralen Zusammensetzung der Energie- und Stromsteuervergünstigungen seit 2003 ergibt unter dem Gesichtpunkt des Abwanderungsproblems Sinn, wenn man eine begrenzte Anzahl von Industrien betrachtet. Die Reform 2003 hat dazu geführt, dass Steuervergünstigungen vermehrt an Firmen wie Metall- und Papierproduzenten gingen, welche sowohl handels- als auch energieintensiv sind, vgl. Abbildung 4.3. Im Gegensatz dazu verbraucht ein beachtlicher Anteil der Unternehmen, die von Steuervergünstigungen profitieren weder viel Energie noch ist er in besonderem Maße dem Handelswettbewerb ausgesetzt, vgl. Abbildung 4.3. Dies ist noch offensichtlicher im Fall der Land- und Forstwirtschaft.[30]

Abbildung 4.3 Handels- und $CO_2$ -Intensivität in deutschen Sektoren




*Quelle:Berechnungen von Copenhagen Economics basierend auf Eurostat (2006): Umweltnutzung und Wirtschaft.*

*Handelsintensität wird als Summe von Importen und Exporten relativ zum gesamten Produktionswert berechnet. Energieintensität ist der Anteil der gekauften Energie relativ zum Gesamtwert der Produktion.*

Wir schlagen daher vor, dass die deutsche Bundesregierung weitere Schritte in diese Richtung unternimmt, d.h. weitere Reduzierungen der Steuerbegünstigungen für Unter-

[30] Das gleiche Argument wird auch von Bettina Meyer , BMU, vorgebracht in der Evaluation von „ Subsidies to energy consumtion“, 2006

nehmen des produzierenden Gewerbes sowie für Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft.

Für äußerst energieintensive Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes käme es effektiv nur zu einem sehr geringen Anstieg der Steuerzahlung. Das liegt daran, dass ihre Energiesteuerbelastung der Entlastung in der Rentenversicherung entspricht, die sie unter der Steuerreform in 2003 erlangt haben, plus 5% des über diesem Level liegenden Energiesteuerbetrags. Somit zahlen sie also nur 5% des unmittelbaren Anstiegs der Energiesteuerbelastung, der das Ergebnis einer Abschaffung der allgemeinen Reduktion der Steuerraten wäre.

Die sehr niedrigen Energie- und Stromsteuersätze für Industrien, die einen beträchtlichen Anteil der Energie in Deutschland verbrauchen, deutet dennoch auf eine mögliche Schwachstelle des Entlastungssystems hin. Das ideale System wäre, die Anreize zur Abwanderung für diejenigen *Industrien* zu reduzieren, die grundsätzlich viel Energie verbrauchen und internationalem Handelswettbewerb ausgesetzt sind, während dem individuellen *Unternehmen* noch immer Anreize zur Energieeinsparung gegeben werden. Dies könnte am besten dadurch erreicht werden, Entlastungen nicht in Form von niedrigeren Grenzsteuerraten zu gewähren, sondern als fixen pauschalen Betrag, der durch den durchschnittlichen Energieverbrauch der relevanten Industrie festgelegt wird, währenddessen das jeweilige Unternehmen noch immer den Grenzsteuersatz der Energiesteuer zahlen müsste. Dies würde jedoch bedeuten, dass das deutsche Entlastungssystem nicht mehr auf Unternehmensebene sondern auf Sektorebene bestimmt wird. Um effektiv sein zu können, müsste die Entlastung jedoch eher auf Ebene der Fabrikanlage als auf Unternehmensebene gewährt werden: andererseits wäre die Entlastung abhängig vom Umfang, in welchem energieintensive Unternehmen in größere Unternehmen mit weit höherem Energieintensivitätslevel integriert werden.[31]

Diese Diskussion gleicht größtenteils der Diskussion über „Richtwert-Modelle“, die derzeit im Zusammenhang mit der Reform des EU EHS und dem „leakage“ Risiko nach 2012 geführt wird.

In Hinblick auf die Unsicherheit in Bezug auf die verbindliche Einführung eines Systems innerhalb des EHS um die “Leakage Problematik” zu umgehen, erscheint es für Deutschland sinnvoll, von größeren Änderungen des bestehenden Systems abzusehen, bis sich eine klarere Perspektive für die Zukunft ergibt. Spielraum für Reformen bieten demnach

[31] Ein großes Unternehmen mit einer Fabrikanlage in der energieintensiven Industrie müsste eine separate juristische Einheit für die Fabrikanlage einrichten, wenn die Entlastung abhängig von der Energieintensität auf Unternehmensebene wäre, die als Ganzes viel niedriger sein kann und somit die Firma von der Entlastung disqualifiziert.

vor allem Steuererleichterungen in energieintensiven Sektoren, die tatsächlich einem erhöhten Handelswettbewerb ausgesetzt sind.

Die Steuerentlastung in Relation zum EU EHS

Das derzeitige Energiesteuersystem in Deutschland, sowie die unter dem Gesichtspunkt von internationaler Wettbewerbsfähigkeit und Abwanderung eingeführten Steuerentlastungen, traten zwei Jahre vor der Einführung des EU Emissionshandelssystems für $CO_2$ Emissionen in Kraft. Frühere Evaluierungen der Zielsetzungen thematisierten insbesondere ihre Fähigkeit $CO_2$ Emissionen zu reduzieren.[32]

Dies wirft nicht nur für Deutschland zwei fundamentale Fragestellungen auf, sondern auch für andere EU Länder, insbesondere für diejenigen mit hohen Energiesteuern. Welche Rolle sollten Energiesteuern und folglich auch Steuerentlastungen in Zukunft in diesen Gebieten spielen?

Diese Frage stellt sich, da es zahlreiche Überschneidungen in der Funktion und Zielsetzung des EHS und der Besteuerung von Energie in Deutschland gibt. Auf lange Sicht kommen sowohl Bedenken bezüglich der Interaktion von sehr hohen Energiesteuern in Deutschland mit dem EHS als auch in Hinsicht auf die Notwendigkeit zu einer insgesamt kohärenten Besteuerung von Energie auf.

- Fast alle Elektrizitätsverbraucher (Haushalte, Dienstleistungen und Industrien) nehmen *de facto* am EHS teil und zahlen zudem Elektrizitätssteuern (verschiedene Sätze).
- Energieintensive verarbeitende Unternehmen mit umfangreichen eigenen Produktionsanlagen zur Energieherstellung werden ebenfalls unter das EHS fallen.
- Im Gegensatz dazu wird in „anderen verarbeitenden Industrien“, die nicht zum EHS gehören nur eine reduzierte Energiesteuer auf das bei der Produktion verwendete Mineralöl erhoben.

Das zentrale Anliegen ist demnach zunächst einmal die Prüfung des eigentlichen Zwecks dieser Steuern, bevor wir zur Diskussion über die Verdienste der Minderungen/ Subventionen dieser Steuern kommen.

Wenn das Ziel die Einsparung von $CO_2$ ist, dann haben Steuern, die auf eine Energiereduzierung abzielen, keinen über die Emissionsziele des EHS hinausgehenden Einfluss

[32] Inklusive der zahlreichen vom Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit unternommenen Evaluierungen

auf die Gesamtemissionshöhe. Dies kommt daher, dass die Herstellung von Energie im EHS eingeschlossen ist und Produzenten deshalb $CO_2$ Emissionszertifikate erwerben müssen. Somit fallen Elektrizitätssteuern also zusätzlich zu den Kosten an, die das EHS mit sich bringt. Elektrizitätssteuern führen zur Energieeinsparung, jedoch der gesamten Energie, und reduzieren den Preis der $CO_2$ Zertifikate, bis die Emissionen schließlich wieder dem Level der auf EU Ebene ausgegebenen Zertifikaten entsprechen.

## 4.5. SCHLUSSFOLGERUNGEN

Eine vollständige Überprüfung des deutschen (nationalen) Systems hinsichtlich eines umfassenden Energiesteuersystems führt weit über den Umfang dieses Gutachtens hinaus. Wir erwähnen eine Anzahl von Punkten, die in solch einer Überprüfung von Bedeutung sind:

- Das EHS wird den EU Mitgliedstaaten, inklusive Deutschland, in der Periode von 2005-2012 nur sehr geringe Einnahmen einbringen. Nach 2012 jedoch wird das Einnahmenpotential, wie im Luftfahrtabschnitt erörtert, ansteigen. Bei jedem Vorschlag zur Reduzierung von Elektrizitätssteuern muss dann jedoch überlegt werden, welche substantiellen Einnahmeströme diese ersetzen sollen.

- Die Diskussion über das künftige EHS nach 2012 wurde eigentlich erst mit der Veröffentlichung des Richtlinienvorschlags der Kommission am 23. Januar 2008 eröffnet. Ein zentraler Abschnitt behandelt exakt den Umgang mit energieintensiven EU Industrien, die in starkem Maße Wettbewerbern außerhalb der EU ausgesetzt sind, wobei diese Frage bis 2010 bzw. bis nach dem Gipfel in 2009 in Dänemark weitgehend offen gelassen wird.

In Anbetracht dieser Überlegungen empfehlen wir Folgendes:

- Deutschland sollte auf eine (fast) vollständige Versteigerung von $CO_2$ Zertifikaten im Emissionshandelssystem nach 2012 drängen, um maximalen Spielraum für die nationale Steuerpolitik zu gewährleisten, d.h. nationale Steuern, die nicht länger eindeutige Umweltzielsetzungen verfolgen, durch die Einnahmen des EHS zu ersetzen.

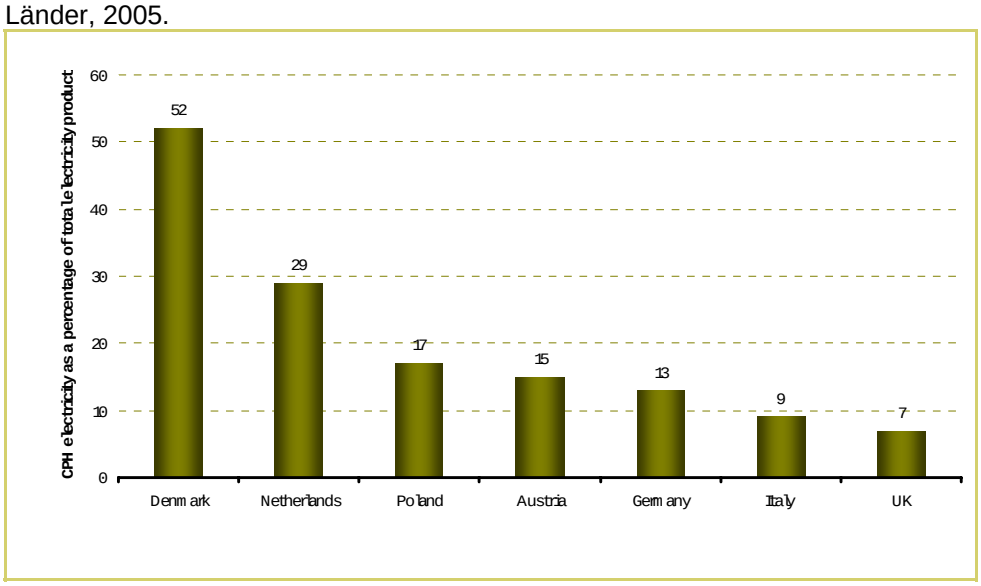
- Wie bereits oben vorgeschlagen, sollte es schon jetzt in Betracht gezogen werden, diejenigen inländischen Steuerentlastungen zu reduzieren, welche Industrien zu Gute kommen, die weder besonders energieintensiv noch dem Handel ausgesetzt sind.

- Die anstehende Überprüfung der EU Energiesteuerrichtlinie sollte als Gelegenheit genutzt werden um sicherzustellen, dass nationale Steuersysteme eine komplementäre Rolle spielen können, insbesondere in Hinblick auf Sektoren oder negative externe Effekten, die nicht im EHS erfasst sind.

# Kapitel 5 ÖKONOMIE DER KRAFT-WÄRME-KOPPLUNG

Die Nutzung von Wärme, die bei der Herstellung von Elektrizität produziert wird, kann die Effizienz der Energieerzeugung erhöhen. Die EU und Deutschland fördern solche Kraft-Wärme-Technologien. Derzeit werden 13% der Elektrizität durch Kraft-Wärme-Technologien gewonnen, vgl. Abbildung 5.1. Dänemark führt europaweit mit 52%. Die deutsche Regierung fördert aktiv durch zahlreiche Instrumente den Gebrauch von KWK-Anlagen, wobei der Fokus unter anderem auf der steuerlichen Behandlung des Inputs liegt, der zur Herstellung von Wärme und Elektrizität in KWK- Anlagen benutzt wird.

Abbildung 5.1: Prozentanteil der durch KWK erzeugten Energie, ausgewählte EU Länder, 2005.




*Quelle: Eurostat (2008)*

## 5.1. BESCHREIBUNG DER SUBVENTION UND IHRES HINTERGRUNDES

Ein spezielles KWK -Gesetz trat im Jahre 2000 in Deutschland in Kraft und wurde 2002 durch ein neues Gesetz verstärkt, welches auf eine Beibehaltung und Ausdehnung der KWK abzielt. Zusätzlich zum speziellen KWK- Gesetz sind weitere Gesetze relevant, von denen das Energiesteuergesetz und die EU KWK- Richtlinie von besonderer Bedeutung sind. Ziel der Ökosteuer ist unter anderem die Förderung von Energieeffizienz und die Rationalisierung des Energieverbrauchs. Die Ökosteuer wird auf Kraftstoffe und Elektrizität erhoben.

Das deutsche Steuersystem macht große Unterschiede in der Besteuerung von Wärme und Elektrizität, wie dargestellt in Tabelle 5.2. Elektrizitätserzeugung wird auf der Outputseite besteuert (Keine Besteuerung der Input-Kraftstoffe), Wärme hingegen auf der Inputseite (alleinige Besteuerung der Input-Kraftstoffe).

Tabelle 5.2: Das deutsche Energiesteuersystem, ohne KWK- Technologien, 2008

| Erzeugung | Input | Inputsteuer | Output | Outputsteuer |
|---|---|---|---|---|
| Wärme | Leichtes Heizöl, 1000l<br>Schweres Heizöl, 1000kg<br>Erdgas, MWh<br>Kohle, GJ | € 61,35<br>€ 25,00<br>€ 5,50<br>€ 0,33 | Wärme | Nein |
| Kraft | Leichtes Heizöl, 1000l<br>Schweres Heizöl, 1000kg<br>Erdgas, MWh<br>Kohle, GJ | Nein | Elektrizität | € 20,5 / MWh |

*Quelle: European Commission, TAXUD, overview table of „Excise duties…"*

Der Hauptgrund für die unterschiedliche Besteuerungsstruktur für Wärme und Elektrizität hat mit dem Grad an Wettbewerb mit nicht-inländischen Wettbewerbern zu tun, denen die zwei Sektoren ausgesetzt sind. Die Elektrizitätsindustrie konkurriert mit Anbietern aus anderen Ländern, im Falle Deutschlands wären dies z.B. Anbieter aus Frankreich, Österreich und Belgien. Demnach wäre es schwer für Deutschland, eine Steuer auf den Input für die Erzeugung von Elektrizität zu erheben, die substantiell über das Niveau der anderen Staaten hinausgeht. Darum wird üblicherweise der Verbrauch besteuert, da Konsumenten mit der gleichen Steuerrate besteuert werden können, unabhängig davon, aus welchem Land der Anbieter kommt. Da deutsche Steuern auf Elektrizität im Durchschnitt über dem Niveau anderer Staaten liegen, ist dies ein wichtiger Punkt. Im Gegensatz dazu ist Wärmeerzeugung faktisch ein lokales natürliches Monopol: warmes Wasser kann nicht in Lorraine produziert und nach Berlin geliefert werden. Deswegen können in diesem Fall Energiesteuern auf Inputfaktoren (Produktionsfaktoren) erhoben werden.

Für KWK Anlagen gelten die folgenden Energiesteuerregelungen:

Stromerzeugungsanlagen über 2 MW Nennleistung sind vollständig von der Energie(Input)steuer befreit. Der erzeugte Strom (Output) unterliegt der Stromsteuer.

Stromerzeugungsanlagen bis 2 MW Nennleistung sind vollständig von der Energie(Input)steuer befreit, wenn es sich um KWK-Anlagen mit einem Monats- oder Jahresnutzungsgrad von mindestens 70% handelt

## 5.2. DIE BEGRÜNDUNG: EFFEKTIVITÄT UND EFFIZIENZ DER STEUERSUBVENTION

In anderen Worten: Während das Steuersystem bestens funktioniert, wenn entweder Wärme oder Elektrizität in Isolation erzeugt werden – auf diesen Prozess wird nur eine einzige Steuer erhoben- könnte der Einsatz von KWK-Technologien ohne eine steuerliche Begünstigung durch eine doppelte Besteuerung auf der Input- und Outputseite bestraft werden. Das kann anhand eines einfachen Beispiels erläutert werden: Ein Elektrizitätsproduzent stellt ursprünglich nur Elektrizität her, erkennt aber die Vorzüge darin, zusätzlich auch Wärme herzustellen. Das Problem ist eindeutig: Wenn man den Anbieter als Wärmeproduzent einstuft, fallen auf sämtliche verbrauchte Energie Steuern an, auch wenn möglicherweise die zusätzliche Menge an benötigter Energie relativ klein ist, um eine signifikante Menge an zusätzlicher Wärme zu erzeugen, was ja eigentlich der große Vorteil einer KWK Anlage ist. Gleichzeitig wird vielleicht eine gleichbleibende Menge Elektrizität hergestellt, welches eine Elektrizitätsbesteuerung beim Verbraucher nach sich zieht. Dadurch wird der Energieinput, der zum einen der Wärmeherstellung und zum anderen der Elektrizitätsherstellung dient, sozusagen doppelt besteuert.

Daher lautet die Herausforderung des derzeitigen Steuersystems, die Steuerraten auf der Inputseite auf das „richtige“ Steuerniveau zu reduzieren, um die duale Natur der Kraft-Wärme-Kopplung zu reflektieren. Das „richtige” Steuerniveau zu finden läuft auf das traditionelle Problem hinaus, nämlich der Allokation der Kosten – Gas, Kohle, etc. – auf die beiden Outputgüter- Wärme und Elektrizität-, die gleichzeitig produziert werden. Bei der Produktion von Elektrizität kann man einen bestimmten Betrag an Wärme als Nebenprodukt zu niedrigeren Preisen herstellen als ein „reiner“ Wärmeproduzent. Anders ausgedrückt, wenn man Wärme erzeugt, kann man Elektrizität zu niedrigeren Grenzkosten erhalten als ein „reiner“ Elektrizitätserzeuger.

Das generelle Prinzip lautet wie folgt: Wenn wir annehmen, dass nur Elektrizität produziert wird, dann kann der gesamte Kraftstoffverbrauch, z.B. Erdgas, per Definition der Erzeugung von Elektrizität zugeordnet werden. Ein beträchtlicher Anteil der gesamten in Inputkraftstoffen enthaltenen Energie geht bei der Umwandlung in Elektrizität verloren, der sogenannte Wandlungsverlust. Somit wird etwas Wärme auf Kosten von weniger Elektrizitätserzeugung produziert. Je mehr Wärme produziert wird, desto kleiner ist der Anteil der Kraftstoffe, der der Elektrizitätserzeugung angerechnet werden kann. Wenn wir annehmen, dass es sich beim Hauptprodukt um Elektrizität handelt, dann können wir berechnen, um wie viel man den Kraftstoffinput erhöhen müsste, um die Elektrizitäts-

produktion unverändert zu lassen und gleichzeitig mehr Wärme zu erzeugen. Das Besondere an der KWK ist, dass die Inputerhöhung durch die potentielle Wettmachung eines Teils des Wandlungsverlustes reduziert werden kann.

Exakt dieselbe Berechnung kann von der anderen Seite aus durchgeführt werden, wobei man von einer reinen Wärmeanlage ausgeht, bei der die Wärmeproduktion marginal reduziert und die Elektrizitätserzeugung ausgedehnt wird. Die doppelte Berechnung führt notwendigerweise zu einer Reihe von Schätzungen: Es gibt nicht nur eine Antwort auf die Allokationsfrage von Inputgütern auf Outputgüter. Es hängt von der Situation des jeweiligen Produzenten ab. Ein Hersteller produziert normalerweise eine bestimmte Sorte eines Outputgutes, welche dann automatisch niedrige Produktionskosten für andere Güter bietet. Die Frage ist, welches Gut das Hauptgut ist und welches als das Gut angesehen wird, das von der kostengünstigen Option einer Reduzierung des Wandlungsverlustes profitiert.

Unseren Schätzungen zufolge, welche auf der dänischen Erfahrung mit KWK-Anlagen basieren, wird der Energiegehalt zu 40% für die Erzeugung von Wärme und zu 60% für die Erzeugung von Elektrizität verwendet. Wenn wir annehmen, dass sich der Produzent vorrangig auf die Produktion von Elektrizität spezialisiert, während es sich bei Wärme nur um ein Nebenprodukt handelt, dann würde dies bedeuten, dass 80% des gesamten Kraftstoffverbrauchs der Elektrizitätserzeugung zugeschrieben und daher nicht besteuert werden, da Elektrizität auf der Outputseite besteuert wird, vgl. Box 5.1. Diese Zahl sinkt auf 39%, wenn sich der Hersteller in erster Linie als Wärmeproduzent betrachtet, der Elektrizität zu niedrigen Kosten als potentielles Nebenprodukt erzeugen kann.

## Box 5.1 Allokation von Inputkraftstoffen auf Wärme bzw. Elektrizität

Das Beispiel der Zuteilung von Inputkraftstoffen auf Wärme und Elektrizität basiert auf Daten, die im Grunde die Eigenschaften des dänischen Elektrizitätssektors wiedergeben, in dem KWK- Technologien in großem Umfang genutzt werden, wie in Abbildung 5.1 dargestellt.

Bei „reiner" Elektrizitätserzeugung ist der Wandlungsverlust typischerweise erheblich: Nur 42% des gesamten Energiegehalts werden in Elektrizität umgewandelt, der Rest geht verloren. In anderen Worten, man benötigt 100 Energieeinheiten, um 42 Energieeinheiten für den Endverbrauch zu produzieren. Nun erhöhen wir die Erzeugung von Wärme von 0 auf 65 Energieeinheiten, wobei wir gleichzeitig den Energieeinsatz um 26 Einheiten erhöhen, um die Elektrizitätserzeugung unverändert zu lassen. Mit anderen Worten, 26 Energieeinheiten können der Wärmeerzeugung zugeordnet werden, während 100 Energieeinheiten der Elektrizitätserzeugung beigemessen werden. Wenn man Wärme als Nebenprodukt betrachtet, dann können somit rund 80% (100 geteilt durch 126) des Energieinputs der Elektrizitätserzeugung zugeordnet werden.

Bei „reiner" Wärmeerzeugung können 65 Wärmeeinheiten durch 77 Energieeinheiten erzeugt werden bei einem Wandlungsverlust von 12. Der relative Wandlungsverlust von ca. 15% (12 geteilt durch 77) ist weit geringer als bei der „reinen" Elektrizitätserzeugung. Nun erhöhen wir die Erzeugung von Elektrizität, während wir die Wärmeerzeugung konstant halten. Dies bedarf einer Ausdehnung des Energieinputs von 77 auf 126, d.h. um 49 Einheiten. In diesem Fall kann man also sagen, dass die zur Elektrizitätserzeugung benötigte Energie 39% des gesamten Energieverbrauchs ausmacht (49 geteilt durch 126).

| | Reine Elektrizität | Gemischt | Reine Wärme |
|---|---|---|---|
| Energieinput | 100 | 126 | 77 |
| Elektrizität | 42 | 42 | 0 |
| Wärme | 0 | 65 | 65 |
| Wandlungsverlust | 58 | 19 | 12 |

*Quelle: Dieses Beispiel geht von der dänischen KWK-Besteuerung aus und wurde vom Dänischen Steuerministerium zur Verfügung gestellt.*

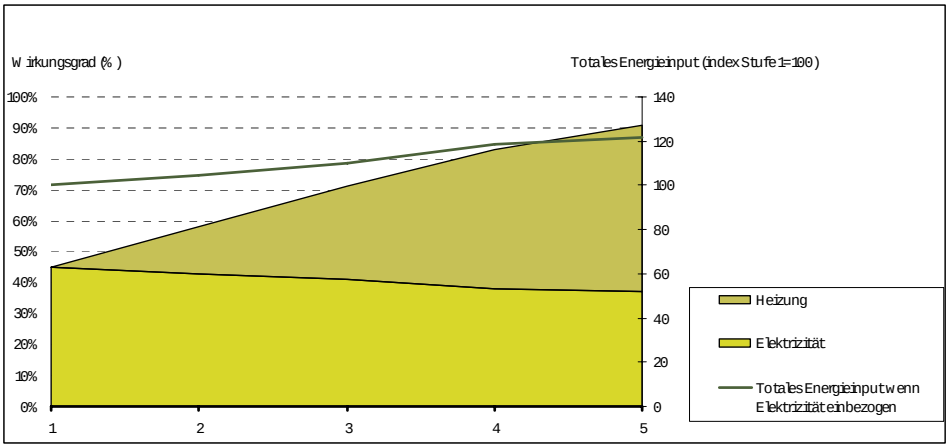
Das Ergebnis ist also, dass bei einer KWK- Anlage, die 33% der Gesamtenergie in Elektrizität umwandelt, zwischen 39 und 80% des Inputs der Elektrizitätserzeugung zugeordnet werden kann. Daher sollte die Steuerreduzierung auf Inputstoffe in den selben Bereich fallen.

Um dieses Beispiel, welches zu einem großen Teil den Durchschnittswert einer großen Anzahl von historischen dänischen KWK Anlagen wiedergibt, noch zu ergänzen, haben wir ebenfalls die wirtschaftliche Aufteilung der CO-Generation von neuem betrachtet, da deren physikalische Charakteristika relativ unabhängig von ihrer geographischen Lage sind. Diese sind höchstwahrscheinlich eher mit den wirtschaftlichen Gegebenheiten deutscher CO-Generationsanlagen vergleichbar, vorausgesetzt, es werden die gleichen Technologien wie international üblich eingesetzt.

In diesem Fall ist der Wandlungsverlust nahe bei x% bei 100% Elektrizitätserzeugung, während er auf ein Minimum von y% fällt, wenn Elektrizitäts-/Wärmeerzeugung in einem Verhältnis von x/y aufgeteilt wird (wie dargestellt in der Abbildung unten). In dieser Abbildung haben wir auch den „totalen Energieinput" markiert, der nötig ist, wenn die Menge von Elektrizität konstant gehalten wird, während gleichzeitig mehr Wärme produziert wird.

Abbildung 5.1. Wirkungsgrad und totaler Energieinput (bei konstanter Elektrizitäts-

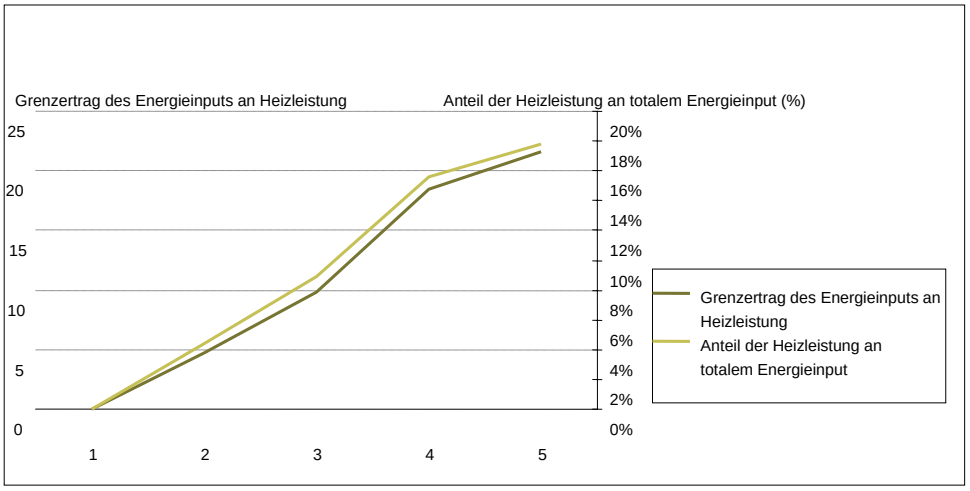
leistung) in Abhängigkeit der Wärme




*Note: Kondenswirkung 45%, Cv-Wert 0,15, grosses Kohlenkraftwerk. Bei totalem Energieinput: Index Stufe 1=100*

*Source: Ea Energianalyse, Copenhagen Economics*

Abbildung 5.1 Grenzertrag des Energieinputs an Heizleistung und Anteil des totalen Energieinputs an der Heizleistung




*Source: Ea Energianalyse, Copenhagen Economics*

Jetzt wird es möglich, den Grenzertrag des Energieinputs an der Heizleistung zu kalkulieren, wenn mehr solche produziert wird und gleichzeitig die Menge an Elektrizität (und damit auch der Anteil von totalen Energieinput pro Heizleistung) konstant gehalten wird: 18%, wenn Elektrizitäts-/Wärmeerzeugung in einem Verhältnis von 40/60 stehen.

*Quelle:Copenhagen Economics*

In Anbetracht der Tatsache, dass in Deutschland die Reduzierung der Kraftstoffsteuerraten für KWK-Anlagen weit über diesen Schätzungen liegt, sind wir der Meinung, dass die Kompensation für die potentielle Doppelbesteuerung zu großzügig ausfällt. Die Reduzierungen liegen mit Sicherheit über dem, was in anderen Ländern wie Dänemark implementiert wurde, wo man trotz geringer Steuerreduzierungen für Inputkraftstoffe weit höhere Steuerraten für die KWK durchgesetzt hat. Eine eindeutige Antwort auf die Frage nach einer angemessenen Steuerreduktion für Inputstoffe bedarf einer detaillierteren Analyse des deutschen Wärme- und Elektrizitätssektors, welche über diese, größtenteils auf Literatur basierenden Analyse hinausgeht.

Allerdings kann man zweifellos feststellen, dass eine vollständige Befreiung von Energieinputsteuern angesichts einer möglichen Doppelbesteuerung übertrieben ist. Es ist nicht vorstellbar, dass mehr Wärme bei gleichbleibender Elektrizitätsleistung und konstantem Energieverbrauch hergestellt werden könnte.

Eine weniger großzügige Reduzierung der Besteuerung von Energieinputs für KWK Anlagen würde möglicherweise eine geringere Entstehung solcher Anlagen in Deutschland induzieren und stünde somit dem Ziel einer weiteren Verbreitung dieser Technologie im Wege. Ohne die Diskussion über dieses Themen zu sehr vertiefen zu wollen, würden wir gerne auf zwei Punkte näher eingehen:

- Der Zweck von KWK Anlagen ist, die natürliche Wirtschaftlichkeit der dualen Produktion von Elektrizität und Wärme zu nutzen, was zu einem geringeren Verbrauch von Energieinputs bei gegebenen Produktionsmengen von Elektrizität bzw. Wärme führt. Mit anderen Worten: Es soll Energie gespart werden. Eine zu großzügige Reduzierung der Besteuerung wird zu niedrigeren Outputpreisen für Energie führen (verglichen zu den “richtigen” Lösung) und somit dieses Ziel verfehlen
- Die Deutsche Bundesregierung hat kürzlich einen Maßnahmenkatalog vorgestellt, um die flächendeckende Verbreitung von KWK Anlagen in Deutschland zu fördern, wobei sich die Maßnahmen auf nicht-fiskalische Maßnahmen beschränken, wie beispielsweise Netzwerkmanagement oder den Abbau von Regulationsbarrieren. Gleichzeitig hat sie betont, dass diese Maßnahmen von übergeordneter Bedeutung sind.

Kurz gesagt, die Natur dieser Analyse beachtend, wäre eine Kombination aus den oben genannten Maßnahmen zum Abbau von Regulationsbarrieren und eine weniger großzügige Besteuerungsreduzierung optimal, um die Vorteile von KWK Anlagen optimal zu nutzen, also ein Maximum an Energie einzusparen.

## 5.3. SCHLUSSFOLGERUNGEN

Bei der Übersicht über die Steueranreize zur Kraft-Wärme-Kopplung, welche die gleichzeitige Besteuerung der Input- und Outputseite kompensieren sollen, handelt es sich keinesfalls um eine detaillierte Prüfung. Daher beschränken wir unsere Schlussfolgerungen auf einige Hauptpunkte:

- Die derzeitige Steuerbehandlung liegt nachweisbar über dem, was die Ökonomie der Kraft-Wärme-Kopplung vorschlagen würde. In anderen Ländern, die ein weit höheres Maß an Kraft-Wärme-Kopplung aufweisen, wie z.B. Dänemark (oder die Niederlande), ist die maximale Reduzierung der Inputsteuern viel geringer.
- Folglich lautet unsere Empfehlung, die auch mit den im neuen Klima- und Energiepaket von Dezember 2007 dargestellten Prioritäten im Einklang steht, dass der Verbreitung von KWK-Anlagen vielmehr Hürden hinsichtlich der Netzanbindung und des Managements im Wege stehen.

# LITERATURVERZEICHNIS


AEA, IACA, EBAA, EEA (2005), European Aviation Industry Joint Position Paper on Emissions Containment Policy.

Arbejdsgruppe om $CO_2$ og energiafgifter, *Et omkostningseffektivt CO2-og energiafgiftssystem i en økonomi med CO2-kvote*, Denmark, March 2007.

BMU (2007)a, *Erneuerbare Energien in Zahlen – nationale und internationale Entwicklung.*

BMU(2007)b, *Biokraftstoffe - Basisdaten Deutschland. Stand: August 2007*

Böhringer, C. and Rutherford, T.(2002), *In Search of a Rationale for Differentiated Environmental Taxes*, Discussion Paper No. 02-30 (Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH)

Bomb et al. (2007), *Biofuels for transport in Europe: Lessons from Germany and the UK*, Energy Policy 35 (2007) 2256–2267

Bund für Umwelt und Naturschutz Deutschland e.V. (2005), *Für Steuergerechtigkeit über den Wolken - Einführung einer Kerosinsteuer im inländischen Flugverkehr,*

Bundesministerium der Finanzen (2001), *18. Subventionsbericht.*

Bundesministerium der Finanzen (2002), *Mineralöl- und Strombesteuerung im Rahmen der ökologischen Steuerreform*, Dezember 2002. http://www.ael-online.de/inhalt/fachinfo/download/oelstromsteuer03.pdf

Bundesministerium der Finanzen (2003), *19. Subventionsbericht.*

Bundesministerium der Finanzen (2006), *20. Subventionsbericht.*

Bundesministerium der Finanzen (2006), Entwicklung der Mineralöl- und Stromsteuersätze in der Bundesrepublik Deutschland http://www.bundesfinanzministerium.de/cln_06/nn_4138/DE/Service/Downloads/Abt__IV/060,templateId=raw,property=publicationFile.pdf

Bundesministerium der Finanzen (2006), Ökologische Steuerreform http://www.bundesfinanzministerium.de/cln_06/nn_31916/DE/Service/Downloads/Abt__IV/061,templateId=raw,property=publicationFile.pdf

Bundesministerium der Finanzen (2007), *21. Subventionsbericht.*

Bundesministerium der Finanzen (2007), *Biokraftstoffbericht 2007*

Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit (BMU) (2006), *Nationaler Allokationsplan für die Bundesrepublik Deutschland 2008-2012*, Berlin, 28. Juni 2006.

Bundesministerium für Wirtschaft und Technology (BMWI) (2007), *Eckpunkte für ein integriertes Energie- und Klimaprogramm*, http://www.bmwi.de/BMWi/Redaktion/PDF/E/eckpunkt-fuer-ein-integriertes-energie-und-klimaprogramm,property=pdf,bereich=bmwi,sprache=de,rwb=true.pdf

Crutzen et al. (2007), *$N_2O$ release from agro-biofuel production negates global warming reduction by replacing fossil fuels*, ACPD, 7, 11191-11205, 2007.http://www.atmos-chem-phys-discuss.net/7/11191/2007/acpd-7-11191-2007.pdf

DG TREN (2007), *European Energy and Transport, Trends to 2030 – Update 2007*, European Commission Directorate-General for Energy and Transport

DIW, CE-Centre for Energy Conservation and Environmental Technology, IOO (2003), *Financial Support to the Aviation Sector*, TEXTE series by Federal Environmental Agency, UBA-FB 000411

DG TAXUD website, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxinv/getcontents.do?mode=normal&kw1=excise&kw2=-&kw3=-&coll=VERITY_DE+-+Excise+duty+-+Energy+%28EU+harmonised%29

Ecologic (2005), Effects of Germanys Ecological Tax Reforms on the Environment, Employment and Technological Innovation, http://www.ecologic.de/download/projekte/1850-1899/1879/1879_summary.pdf

Eckhard Pache (2005*), Möglichkeiten der Einführung einer Kerosinsteuer auf innerdeutschen Flügen*, Umweltbundesamt http://www.umweltdaten.de/publikationen/fpdf-l/2853.pdf

Ecofys et al. (2008), *Progress – Promotion and Growth of Renewable Energy Sources and Systems, Final Report*, commissioned by European Commission Directorate-General for Energy and Transport, Utrecht.

European Commission (1997), *Energy for the Future: Renewable Sources of Energy*, COM(97)599 final.

European Commission (2006)a, Impact Assessment of the inclusion of aviation activities in the scheme for greenhouse gas emission allowance trading within the Community , COM(2006) 818 final, SEC(2006) 1684

European Commission (2006)b, Summary of the Impact Assessment: Inclusion of Aviation in the EU Greenhouse Gas Emissions Trading Scheme (EU ETS),

COM(2006) 818 final, SEC(2006) 1685

European Commission (2006)c, *Questions &Answers on Aviation & Climate Change,* MEMO/06/506

European Commission (2007), *Renewable Energy Road Map. Renewable energies in the 21st century: building a more sustainable future,* COM(2006)848 final.

European Council (2003), *DIRECTIVE 2003/96/EC on restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity.*

European Council, Note and Addendum to Note: *Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2003/87/EC so as to include aviation activities in the scheme for greenhouse gas emission allowance trading within the Community - Political agreement,* Interinstitutional File:2006/0304 (COD)

European Environment Agency (EEA) (2007), *Size, structure and distribution of transport subsidies in Europe*, EEA Technical report, Nr 3/2007

European Low Fare Airlines Association, (2005), *Low Fares Airlines and the Environment – Position Paper*, June 2005, http://www.elfaa.com/documents/ELFAA_environment_position_paper_-_June_2005_001.pdf

European Parliament and Council (2001), *DIRECTIVE 2001/77/EC on the promotion of electricity produced from renewable energy sources in the internal electricity market* .

European Parliament and Council (2003), *DIRECTIVE 2003/30/EC on the promotion of the use of biofuels or other renewable fuels for transport.*

Eurostat, 2008, *Kraft Wärme Kopplungsanlagen (KWK Anlagen) in der EU und der Türkei – Daten für 2005*, 2/2008.

FIFO/Ecofys (2007), *Kohaerenz der deutschen Klimaschutzinstrumente,*

FNR (2007), *Biokraftstoffe Rahmenbedingungen & Potentiale*, http://www.gauss.org/img/pool/Vortrag_FNR_Kemnitz.pdf

FNR (2007), *Daten und Fakten zu nachwachsenden Rohstoffen*,

FNR (2007), *BtL-Kraftstoffe Stand der Entwicklung & Wege zur Realisierung*

FNR (2007), *Biokraftstoffe,* http://www.bio-kraftstoffe.info/cms35/Biokraftstoffe.817.0.html

GAIN Report (2004), *Biofuels in Germany- Prospects and Limitations*

http://www.fas.usda.gov/gainfiles/200411/146118126.pdf

Géraldine Kutas, Carina Lindberg and Ronald Steenblik (2007), *Biofuels at what cost? Government Support for Ethanol and Biodiesel in the European Union,* International Institute for Sustainable Development (IISD) Geneva, Switzerland

Hopf, R., Link, H., Stewart-Ladewig, L., German Institute for Economic Research (2003), *Analysis of Financial Support to the Aviation Sector in Germany*, Paper presented at the European Transport Conference 2003, Strasbourg.

House of Lords- The European Union Committee, 21st Report of Session 2005-06, *Including the Aviation Sector in the European Union Emissions Trading Scheme.*

IATA (2005), *Aviation Taxes and Charges,* IATA Economics Briefing No. 02.

IEA (2007), *Energy Policies of IEA Countries- Germany.*

IHK (2006), *Die wesentlichen Steueränderungen 2006/2007: Ökosteuer*

http://neu.ihk-arnsberg.de/admin/module/dateien/file.asp?ID=2915

Juergen Zeddies (2006), *The Availability of Raw Materials for the Production of Biofuels in Germany and in the EU-25*

Julia Reinaud (2004), *Emissions trading and its possible impacts: the case of energy-intensive industries in the EU-ETS* Energy Efficiency and Environment Division IEA, ET Workshop 5th October 2004

Michael Keen and Jon Strand (2006), *Indirect Taxes on International Aviation,* IMF Working Paper.

Msangi, S., (2007), *Modeling Future Prospects for Food & Fuel: Biofuels and Global Agricultural Growth,* "Intersection of Energy & Agriculture" Conference, UC Berkeley Campus, 4-5 October, 2007.

Muthukumara Mani (2007) ,*International Trade, Climate Change and Global Competitiveness,* Dialogue organized by ICTSD, UNEP and the World Bank, October 4, 2007, Geneva

MWV (2006), *MWV-Prognose 2025 für die Bundesrepublik Deutschland*

OECD (2005), *The Political economy of the Norwegian Aviation Fuel Tax.*

Öko-Institut e.V. (2004), *Emissionshandel im internationalen zivilen Luftverkehr*, Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitstitelaufnahme, Berlin

Paul Tang, Ruud de Mooij, and Richard Nahuis, (1996) *Energy Taxes in the EU, Simulation with WorldScan*

Schulz Eckhard, *What's the importance of cogeneration?,* April 2006. http://repository.copperwire.org/Library/Papers/CHP.pdf

Skatteministeriets og Energistyrelsens - *Undersøgelse af barrierer for udnyttelse af industriel overskudsvarme* , June 2006.

Trittin, J., (2003), *Fairer Wettbewerb und Umwelt – Reformen für umweltfreundliche Mobilität*, speech Berlin, 22.09.2003. http://www.bmu.bund.de/reden/doc/pdf/4602.pdf

UFOP (2007), *Information Winterrapsaussat 2007,* http://www.ufop.de/downloads/Ufop_Info_250607.pdf

UFOP (2007), *Biodiesel-Ein Sachstandsbericht und Ausblick*

http://www.ufop.de/downloads/UFOP-Bericht_ZeitschriftRaps.pdf

Umweltbundesamt ,*Möglichkeiten zur Reduzierung der Umweltauswirkungen des Flugverkehrs*, http://www.umweltdaten.de/verkehr/downloads/mglemimind.pdf

VDB (2006), *The German Biodiesel Market Recent Developments,* http://www.biokraftstoffverband.de/downloads/464/filename

VDB (2007), *Marktdaten Biodiesel,* http://www.biokraftstoffverband.de/vdb/biodiesel/marktdaten.html

Umweltbundesamt, *Ermittlung der Potenziale für die Anwendung der Kraft-Wärme-Kopplung und der erzielbaren Minderung der CO2-Emissionen einschließlich Bewertung der Kosten (Verstärkte Nutzung der Kraft- Wärme-Kopplung),* Oktober 2007. http://www.umweltbundesamt.de

Warren, Andrew (2005), rapporteur for Forum Opinion, Aviation & *Climate Change: Fuel Taxation and Other Market-based Options.*

*Evaluierung von Steuervergünstigungen*

# Umsatzsteuerermäßigungen für kulturelle und unterhaltende Leistungen, Umsätze von Zahntechnikern sowie Personenbeförderung im öffentlichen Nahverkehr

*Bearbeitet von:*

Christina Elschner, Friedrich Heinemann, Margit Kraus, Sigurd Næss-Schmidt, Robert Schwager und Michael Thöne

**Subventionskennblatt**

**Umsatzsteuer-Ermäßigung für kulturelle und unterhaltende Leistungen**

| | |
|---|---|
| **1** | **Grundzüge** |

Rechtsgrundlage: § 12 Abs 2 Nr. 1 und 2 UStG i.V.m. Anlage 2 Nr. 49, 53, 54 sowie § 12 Abs. 2 Nr. 7 UStG

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| **Eingeführt**: | 1967 | **Zuletzt geändert:** | 2006 | **Befristung**: | Keine |

| | |
|---|---|
| **Subventionsvolumen aktuell**: | 1,815 Mrd. Euro (2008; 21. Subventionsbericht) |

**Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung**

Der Umsatz mit Druckerzeugnissen, bestimmten Kunstgegenständen und Sammlungsstücken einerseits sowie die Lieferung und Leistung bestimmter nicht bereits von der Umsatzsteuer befreiter kultureller Einrichtungen unterliegen einem ermäßigten Steuersatz von 7%. Ein Vorsteuerabzug bleibt bestehen.

**Begünstigte**

Aufgrund des Mehrwertsteuersystems und des Vorsteuerabzugs wirkt eine Steuersatzermäßigung grundsätzlich erst beim nicht umsatzsteuerpflichtigen und vorsteuerabzugsberechtigten Letztverbraucher. Statt des 1,19-fachen des Nettopreises hat der Letztverbraucher nur das 1,07-fache des Nettopreises zu zahlen, sofern die Steuerermäßigung an ihn weitergegeben wird.

Im Fall der kulturellen unterhaltenden Leistungen ist die Intention, den Konsum dieser Leistungen durch niedrigere Preise auszuweiten.

**Zweck der Steuervergünstigung:**

Die Begünstigung kultureller und unterhaltender Leistungen geht auf eine lange Tradition im UStG zurück. Als Hauptzweck kann angeführt werden, dass der Konsum dieser Leistungen durch niedrigere Preise attraktiver gemacht werden und der Staat auf diese Weise seinem Auftrag, die Verbreitung von Kulturgütern zu fördern, nachkommen sollte.

Zumindest bei den Leistungen, die vergleichbar sind mit den steuerbefreiten Leistungen der kulturellen Einrichtungen der öffentlichen Hand und den ihnen gleichgestellten Einrichtungen, kommt als weiterer Zweck ein systematischer hinzu. Die Steuersatzermäßigung zielt auf eine Milderung der Ungleichbehandlung der nicht steuerbefreiten Einrichtungen mit denen der steuerbefreiten und dadurch einer größeren Wettbewerbsneutralität.

| | |
|---|---|
| **2** | **Ergebnisse der Evaluation** |

**Transparenz und Monitoring der Maßnahme**

Volumenabschätzungen dieser Umsatzsteuersatzermäßigung sind aufgrund der Vielfalt der begünstigten Anbieter auf den Gebieten Kultur, Kunst, Zeitungen und Bücher mit großer Unsicherheit behaftet. Ein grundsätzliches Kontrollproblem besteht bei allen über den ermäßigten Umsatzsteuersatz begünstigte Aktivitäten darin, dass eine Erhöhung des Normalsatzes wie zuletzt im Jahr 2007 zu einer wachsenden Begünstigung führt, ohne dass in der finanzpolitischen Diskussion eine wachsende Förderbedürftigkeit nachgewiesen worden ist.

**Überprüfung des Subventionszwecks**

Unter den belegbaren Begründungen für die umsatzsteuerliche Vorzugsbehandlung kultureller Leistungen spielen distributive Aspekte oder Argumente der effizienzorientierten Besteuerung definitiv keine Rolle. Viele kulturelle Güter und Dienstleistungen haben eher den Charakter eines "Luxusguts", so dass distributive Ziele mit dieser Steuerermäßigung nicht erfolgversprechend verfolgt werden können (eine Ausnahme stellt der Bereich der Zeitungen dar, die im Warenkorb ärmerer Bevölkerungsgruppen ein relativ großes Gewicht haben). Allerdings werden distributive Ziele und Ziele der effizienzorientierten Steuerpolitik in den Gesetzesbegründungen auch nicht genannt: Hier dominiert das meritorische Argumentationsmuster, durch die Steuervergünstigung zum Mehrkonsum kultureller Dienstleistungen, Bücher und Zeitungen anzuregen. Der Subventionszweck als solcher ist somit nachvollziehbar.

**Instrumentelle Eignung und Wirkungen der Subvention**

Die empirische Literatur zeigt, dass die Nachfrage nach kulturellen Dienstleistungen und nach Büchern durch eine ausgeprägte Preiselastizität gekennzeichnet ist. Insofern ist der ermäßigte Umsatzsteuersatz geeignet, die Nachfrage zu erhöhen. Allerdings finden sich Hinweise darauf, dass diese Förderung kulturferne Konsumentengruppen nicht erreicht. Zielgenaue Förderprogramme, die etwa auf das Leseverhalten oder die "kulturelle Sozialisation" von Jugendlichen setzen würden, wären gemessen an den Kosten dieser Steuervergünstigung deutlich kostengünstiger zu haben.

**3 Schlussfolgerungen**

**Kurzbewertung der Subvention und Empfehlung**

Der ermäßigte Steuersatz im Bereich der kulturellen Leistungen und Bücher ist nicht ausreichend gerechtfertigt. Zwar ist von einer effektiven Nachfragestimulierung auszugehen. Dennoch wären zielgenaue ausgabenseitige Programme zur Adressierung kultur- und leseferner Gruppen effizienter als diese Steuervergünstigung, die mit erheblichen Mitnahmeeffekten der ohnehin kulturell Interessierten verbunden ist. Eine Einschränkung mit Blick auf die kulturellen Einrichtungen nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 ergibt sich in Bezug auf das Gebot einer Gleichbehandlung: Private Anbieter kultureller Leistungen sollen hier nicht (viel) schlechter gestellt werden als die steuerbefreiten öffentlichen Anbieter.

**Subventionskennblatt**

**USt-Ermäßigung für Personenbeförderung im öffentlichen Nahverkehr**

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| **1** | **Grundzüge** | | | | |
| Rechtsgrundlage: § 12 Abs 2 Nr. 10 UStG | | | | | |
| **Eingeführt**: | 1967 | **Zuletzt geändert:** | 2006 | **Befristung**: | keine |
| **Subventionsvolumen aktuell**: | | 750 Mio. Euro (2008; 21. Subventionsbericht) | | | |

**Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung**

Die Beförderung von Personen im öffentlichen Nahverkehr unterliegt einem ermäßigten Steuersatz von 7%. Ein Vorsteuerabzug bleibt bestehen. Die Vergünstigung gilt für die Beförderung im Schienenbahnverkehr (Bergbahnen?), im Busverkehr, im Verkehr mit Taxen und Fähren, sofern die Strecke innerhalb einer Gemeinde zurückgelegt wird oder die Beförderungsstrecke nicht mehr als 50km beträgt.

**Begünstigte**

Aufgrund des Mehrwertsteuersystems und des Vorsteuerabzugs wirkt eine Steuersatzermäßigung grundsätzlich erst beim nicht umsatzsteuerpflichtigen und vorsteuerabzugsberechtigten Letztverbraucher. Statt des 1,19-fachen des Nettopreises hat der Letztverbraucher nur das 1,07-fache des Nettopreises zu zahlen, sofern die Steuerermäßigung an ihn weitergegeben wird.

Begünstigte dieser Ermäßigung sind insbesondere die beförderten Personen, da sie – unter der Annahme einer Weitergabe der Ermäßigung– niedrigeren Beförderungspreis zahlen. Gleichzeitig werden auch die Kommunen selbst entlastet, wenn man davon ausgeht, dass diese die öffentlichen Nahverkehrsbetriebe ohne die Umsatzsteuerermäßigung durch direkte Subventionen fördern würden, um den Preis der Beförderung konstant zu halten. Über die indirekte Subvention werden die Kosten nicht allein auf die Kommunen, sondern auch den Bund und die Länder überwälzt.

**Zweck der Steuervergünstigung:**

Vor dem UStG 1967 unterlag der Umsatz des öffentlichen Nahverkehrs einer eigenen Beförderungssteuer, die durch niedrige Steuersätze gekennzeichnet war. Diese wurde einerseits aus sozialpolitischen Erwägungen andererseits aus verkehrspolitischen Erwägungen begründet, da mit dem Wachstum der Städte der Individualverkehr und damit erhebliche Verkehrsprobleme wuchsen. Durch eine günstige Beförderungsmöglichkeit im öffentlichen Nahverkehr sollte der Individualverkehr eingedämmt werden. Bei Eingliederung dieser Leistungen in das UStG 1967 galten lt. Gesetzesbegründung die damaligen Gründe für einen niedrigen Steuersatz fort.

**2 Ergebnisse der Evaluation**

**Transparenz und Monitoring der Maßnahme**

Die aufgrund der Vergünstigung entstehenden Steuerausfälle sind in ihrer Größenordnung einigermaßen zuverlässig quantifiziert, auch wenn Berechnungen auf Basis dynamischer Effekte (Nachfragereaktionen bei Preiserhöhungen) nicht existieren. Ein grundsätzliches Kontrollproblem besteht bei allen über den ermäßigten Umsatzsteuersatz begünstigte Aktivitäten darin, dass eine Erhöhung des Normalsatzes wie zuletzt im Jahr 2007 zu einer wachsenden Begünstigung führt, ohne dass in der finanzpolitischen Diskussion eine wachsende Förderbedürftigkeit nachgewiesen worden ist.

**Überprüfung des Subventionszwecks**

Für die Steuervergünstigung im Bereich des öffentlichen Nahverkehrs spielen verkehrs- und umweltpolitische, aber auch distributive Begründungen eine zentrale Rolle. Diese Subventionszwecke sind plausibel spezifiziert.

**Instrumentelle Eignung und Wirkungen der Subvention**

Distributiv ist zunächst herauszustellen, dass es für Deutschland tatsächlich Belege dafür gibt, dass ärmere Haushalte signifikant höhere Anteile ihres Konsums für den öffentlichen Verkehr aufwenden als reichere Haushalte. Auch wenn in Bezug auf distributive Begründungen ermäßigter Umsatzsteuersätze grundsätzliche Vorbehalte angebracht sind, hat das distributive Argument für den öffentlichen Nahverkehr im Vergleich aller in dieser Studie betrachteten Steuerbegünstigungen doch die stärkste empirische Fundierung. Die Nachfrageempirie zeigt, dass Konsumenten langfristig durchaus erkennbar auf niedrige Preise reagieren, so dass das verkehrspolitische Ziel – Zurückdrängung des Individualverkehrs in Ballungsräumen – ebenso zumindest partiell erreicht wird wie die umweltpolitische Zielsetzung. Unter der umweltpolitischen Zielsetzung sind aber Instrumente wie Energiesteuern der hier betrachteten Steuervergünstigung klar überlegen. Der Nachteil des ermäßigten Umsatzsteuersatzes in diesem Zusammenhang ist der fehlende Zusammenhang dieser Begünstigung mit der Energieeinsparung. Energiesteuern (oder klimapolitisch motivierte Emissionssteuern) führen demgegenüber zu einer Gleichbehandlung aller Verkehrsträger, wenn sich die Steuerlast an der verbrauchten Menge an Kraftstoff (oder der Emissionen) orientiert.

## 3 Schlussfolgerungen

**Kurzbewertung der Subvention und Empfehlung**

Für den ermäßigten Umsatzsteuersatz im öffentlichen Nahverkehr sprechen in Anbetracht der vorliegenden Empirie zwar distributive und verkehrspolitische Erwägungen. Dennoch wäre die Einführung des Normalsatzes im Rahmen eines Gesamtpakets empfehlenswert. Dieses Gesamtpaket müsste einerseits gezielte distributive Instrumente (Einkommensteuer, Transfers) umfassen, die eine Kompensation für die überproportionalen Belastungen ärmerer Haushalte bieten. Andererseits sollte die Einführung des Normalsatzes durch weitere Instrumente der Internalisierung externer Effekte (Instrumente zur zielgenauen Vermeidung von Überfüllung wie etwa City-Maut-Systeme, höhere kraftstoff- oder emissionsbezogene Abgaben) flankiert werden. Die Einführung des Normalsatzes für den öffentlichen Nahverkehr würde auch die derzeit bestehende und allokativ nicht zu rechtfertigende Diskriminierung zwischen Nah- und Fernverkehr beseitigen.

**Subventionskennblatt**

**Umsatzsteuer-Ermäßigung für Umsätze der Zahntechniker**

| **1** | **Grundzüge** | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| Rechtsgrundlage: § 12 Abs 2 Nr. 6 UStG | | | | | |
| **Eingeführt**: | 1980 | **Zuletzt geändert:** | 1980 | **Befristung**: | Keine |
| **Subventionsvolumen aktuell**: | | 380 Mio. Euro (2008; 21. Subventionsbericht) | | | |

**Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung**

Die Leistungen aus der Tätigkeit der Zahntechniker sowie die entsprechenden Leistungen der Zahnärzte unterliegen einem ermäßigten Steuersatz von 7%. Ein Vorsteuerabzug bleibt bestehen.

**Begünstigte**

Aufgrund des Mehrwertsteuersystems und des Vorsteuerabzugs wirkt eine Steuersatzermäßigung grundsätzlich erst beim nicht umsatzsteuerpflichtigen und vorsteuerabzugsberechtigten Letztverbraucher. Statt des 1,19-fachen des Nettopreises hat der Letztverbraucher nur das 1,07-fache des Nettopreises zu zahlen, sofern die Steuerermäßigung an ihn weitergegeben wird.

Begünstigte dieser Ermäßigung sind einerseits die Krankenversicherungsträger, soweit sie die Kosten des Zahnersatzes übernehmen. Andererseits sind die Empfänger des Zahnersatzes Begünstigte in dem Ausmaß, zu welchem sie den Zahnersatz selbst übernehmen.

**Zweck der Steuervergünstigung:**

Leistungen der Zahnärzte wurden bereits in früheren Umsatzsteuersystemen steuerbefreit. Zweck der Befreiung war maßgeblich die Entlastung der staatlichen Krankenversicherer. Im UStG 1967 wurde diese Befreiung übernommen. Zu dieser Zeit aber unterlagen die Leistungen der selbständigen Zahntechniker dem Regelsteuersatz, während dieselben Leistungen der Zahnärzte steuerbefreit und später ermäßigt besteuert waren. Aus Gründen der Wettbewerbsneutralität wurde mit UStG 1980 eine ermäßigte Besteuerung auch für die Leistungen der selbständigen Zahntechniker eingeführt und somit eine Gleichbehandlung erreicht.

**2 Ergebnisse der Evaluation**

**Transparenz und Monitoring der Maßnahme**

Die aufgrund der Vergünstigung entstehenden Steuerausfälle sind in ihrer Größenordnung einigermaßen zuverlässig quantifiziert, auch wenn Berechnungen auf Basis dynamischer Effekte (Nachfragereaktionen bei Preiserhöhungen) nicht existieren. Ein grundsätzliches Kontrollproblem besteht bei allen über den ermäßigten Umsatzsteuersatz begünstigte Aktivitäten darin, dass eine Erhöhung des Normalsatzes wie zuletzt im Jahr 2007 zu einer wachsenden Begünstigung führt, ohne dass in der finanzpolitischen Diskussion eine wachsende Förderbedürftigkeit nachgewiesen worden ist.

**Überprüfung des Subventionszwecks**

Die Ermäßigung dient vor allem dem Ziel der Wettbewerbsneutralität zwischen selbständigen Zahntechnikern und Zahnärzten, bzw. den bei Zahnärzten angestellten Zahntechnikern. Diese Zielsetzung steht im Einklang mit dem Gebot der Wettbewerbsneutralität des Steuersystems.

**Instrumentelle Eignung und Wirkung der Subvention**

Die Ermäßigung hat Wettbewerbsneutralität zwischen selbständigen Zahntechnikern und der vergleichbaren Leistungserbringung von Zahnärzten hergestellt.

| 3 | Schlussfolgerungen |
|---|---|

**Kurzbewertung der Subvention und Empfehlung**

Die Begründung dieser Steuervergünstigung ist weiterhin stichhaltig. Zwar wäre durchaus zu fragen, inwieweit die umsatzsteuerlichen Privilegien ärztlicher Leistungen eigentlich gerechtfertigt sind. Solange diese aber nicht angetastet werden, ist auch die hier betrachtete Steuervergünstigung eine unter dem Gebot der Wettbewerbsneutralität kaum verzichtbare Konsequenz. Hinzu treten die europarechtlichen Probleme, die mit der Einführung eines Normalsatzes für zahntechnische Umsätze verbunden wären. Da gemäß Umsatzsteuer-Richtlinie die Steuerbefreiung von Zahntechnikern vorgesehen ist, wäre eine Verschärfung der Besteuerung möglicherweise im Konflikt mit europäischem Recht. Solange die Umsatzsteuerbefreiung ärztlicher Leistungen nicht in Frage steht, solange kommt auch die Einführung des Umsatzsteuernormalsatzes für Zahntechniker nicht in Betracht. Die Vergünstigung sollte daher beibehalten werden.

**Inhalt**

**A. Beschreibung der Steuervergünstigung ..... 301**
A.1. Befreiungen und Steuersatzermäßigungen im Umsatzsteuergesetz ..... 301
A.2. Steuersatzermäßigungen für kulturelle und unterhaltende Leistungen ..... 303
A.3. Steuersatzermäßigungen für Personenbeförderung im öffentlichen Nahverkehr ..... 305
A.4. Steuersatzermäßigung für Umsätze der Zahntechniker ..... 306
**B. Quantifizierung der Steuervergünstigung ..... 308**
B.1. Allgemeines ..... 308
B.2. Datenquellen ..... 309
B.2.1. Subventionsbericht der Bundesregierung ..... 309
B.2.2. Umsatzsteuerstatistik ..... 309
B.2.3. Einkommens- und Verbrauchsstichprobe (EVS) ..... 310
B.2.4. Gesundheitsausgabenstatistik des Statistischen Bundesamtes ..... 311
B.2.5. Statistik des Personenverkehrs mit Bussen und Bahnen des Statistischen Bundesamtes ..... 311
B.3. Quantifizierungen ..... 312
B.3.1. Steuermindereinnahmen aus Zahntechnikerleistungen ..... 312
B.3.2. Steuermindereinnahmen aus kulturellen und unterhaltenden Leistungen ..... 315
B.3.3. Steuermindereinnahmen aus öffentlichem Personennahverkehr ..... 318
B.4. Befolgungskosten ..... 320
**C. Wichtige frühere Evaluationen ..... 322**
C.1. ZEW-Studie zu den Wirkungen einer Abschaffung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes in Deutschland ..... 322
C.2. Studie Copenhagen Economics zum ermäßigten Umsatzsteuersatz in Europa ..... 325
**D. Begründung der Steuervergünstigung ..... 328**
D.1. Zweitbeste Besteuerung ..... 330
D.1.1. Freizeitsubstitute und -komplemente ..... 330
D.1.2. Haushaltsproduktion und öffentliches Angebot ..... 332
D.2. Externe Effekte ..... 334
D.3. Meritorische Güter ..... 335
D.4. Verteilungspolitik ..... 337
D.5. Schlussfolgerungen ..... 339
**E. Effektivität und Effizienz ..... 341**
E.1. Preiseffekte ..... 341
E.2. Preiselastizitäten der Nachfrage ..... 342
E.2.1. Nachfrage nach kulturellen Dienstleistungen/Büchern ..... 342
E.2.2. Nachfrage nach öffentlichem Personenverkehr ..... 343

E.2.3. Nachfrage nach Zahnersatz ..... 344
E.3. Distributive Folgen ..... 344
E.4. Ergänzende Überlegungen zur Effizienz ..... 348
**F. Schlussfolgerungen ..... 350**
F.1. Grundsätzliches ..... 350
F.2. Kulturelle und unterhaltende Leistungen ..... 351
F.3. Öffentlicher Nahverkehr ..... 352
F.4. Zahntechniker ..... 353
**Literaturverzeichnis ..... 354**

## Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Steuermindereinnahmen aus Zahntechnikerleistungen gem. Subventionsbericht ..... 313

Tabelle 2: Steuermindereinnahmen aus Zahntechnikerleistungen unter Verwendung der Umsatzsteuerstatistik ..... 313

Tabelle 3: Steuermindereinnahmen aus Zahntechnikerleistungen gemäß Gesundheitsausgabenstatistik ..... 314

Tabelle 4: Steuermindereinnahmen aus kulturellen und unterhaltenden Leistungen gem. Subventionsbericht ..... 315

Tabelle 5: Hauptbereitsteller von kulturellen Gütern und Dienstleistungen ..... 315

Tabelle 6: Kultur: Relevante Ausgabenkategorien in der EVS ..... 317

Tabelle 7: Steuermindereinnahmen aus öffentlichem Personennahverkehr gem. Subventionsbericht ..... 318

Tabelle 8: Relevante Kategorien für den öffentlichen Personennahverkehr ..... 319

Tabelle 9: Steuermindereinnahmen gemäß Personenverkehrsstatistik ..... 320

Tabelle 10: Argumente für einen ermäßigten Steuersatz ..... 339

Tabelle 11: Konsumanteile für fünf Einkommensquintile, EU-15, 1999 ..... 346

Tabelle 12: Konsumanteile für fünf Einkommensquintile, Deutschland, 2003 ..... 347

# A. Beschreibung der Steuervergünstigung

## A.1. Befreiungen und Steuersatzermäßigungen im Umsatzsteuergesetz

Der Fokus in diesem Bericht liegt auf den – gemessen an ihrem Subventionsumfang – größten Umsatzsteuerermäßigungen:

- USt-Ermäßigung für **kulturelle und unterhaltende Leistungen** (§ 12 Abs 2 Nr. 1 und 2 UStG i.V.m. Anlage 2 Nr. 49, 53, 54 sowie § 12 Abs. 2 Nr. 7 UStG);
- Ermäßigter USt-Satz für **Personenbeförderung im öffentlichen Nahverkehr** (§ 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG);
- USt-Ermäßigung für **Umsätze der Zahntechniker** (§ 12 Abs. 2 Nr. 6 UStG).

Diese in ihrer Art und in dem jeweiligen verfolgten Zweck recht unterschiedlichen Steuervergünstigungen haben gemein, dass jeweils statt des Regelsteuersatzes in Höhe von 19% ein ermäßigter Steuersatz von 7% erhoben wird. Der 21. Subventionsbericht zählt insgesamt sechs Umsatzsteuervergünstigungen auf. Neben den drei hier genannten gehören Steuervergünstigungen bzw. Steuerbefreiungen im Bereich Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz (lfd. Nr. 12, 13) sowie im Bereich der gewerblichen Wirtschaft (lfd. Nr. 49, Versicherungsvertreter) dazu.

Steuerbefreiungen oder Steuersatzermäßigungen im UStG werden teils aus systematischen Gründen, teils als Steuervergünstigungen gewährt. So werden zum Beispiel aus systembedingten Gründen Exporte in Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder in Drittstaaten von der USt befreit, da der Konsum der Lieferungen und Leistungen nicht innerhalb des Geltungsbereichs des UStG stattfindet. Die hier betrachteten drei Steuervergünstigungen sind somit auch danach zu untersuchen, ob sie nicht als Folge einer anderen (systematischen oder vergünstigungsbedingten) Umsatzsteuerbefreiung eingeführt wurden und daher ein (bedingt) systematischer Hintergrund besteht.[1]

Die Wirkung einer Steuersatzermäßigung unterscheidet sich in erheblichem Maße von der Wirkung einer Befreiung von der Umsatzsteuerpflicht. Bei einer Befreiung wird kein Vorsteuerabzug gewährt. Eine Befreiung wirkt daher nur auf den Mehrwert, der auf der steuerbefreiten Ebene geschaffen wurde, sofern die Lieferung oder Leistung an den Endverbraucher getätigt wird. Ist der Abnehmer der befreiten Lieferung oder Leis-

[1] Gemäß Subventionssystematik des Subventionsberichts werden Tatbestände wie die ermäßigte Besteuerung von Lebensmitteln oder die Umsatzsteuerbefreiung für Wohnungsmieten mit der Begründung nicht als Steuervergünstigungen klassifiziert, dass es sich dabei um "systemkonforme Maßnahmen" handele (21. Subventionsbericht, S. 72, Endnote 2). Auch wenn diese Tatbestände und Abgrenzungsfragen nicht Gegenstand dieses Gutachten sind, sei doch darauf hingewiesen, dass eine Reihe der kritischen Einwände gegen die hier im Fokus stehenden drei Steuersatzermäßigungen auch auf diese Felder anwendbar sind.

tung aber umsatzsteuerpflichtig, so tritt auf die bereits besteuerten Vorleistungen eine Doppelbesteuerung ein, wenn der umsatzsteuerpflichtige Abnehmer die Lieferungen oder Leistungen weiterverarbeitet und veräußert.

Bei Steuersatzermäßigungen ist der Vorsteuerabzug dagegen in voller Höhe möglich. Sofern die Lieferungen und Leistungen an den Letztverbraucher veräußert werden, so resultiert eine Ermäßigung auf den gesamten Wert der Lieferung oder Leistung. Bei Lieferung oder Leistung an vorgelagerte Stufen, die wiederum einem Normalsteuersatz unterliegen, wird eine Steuersatzermäßigung dagegen auf Gesamtebene neutralisiert; die Höhe der Abführung von Umsatzsteuern verschiebt sich allerdings im Vergleich zu einem Normalsteuersatz auf den einzelnen Wertschöpfungsstufen.

Aufgrund dieses Wirkungsmechanismus werden Steuerbefreiungen oder Steuersatzermäßigungen im Allgemeinen erst für Umsatzstufen, die an den Letztverbraucher leisten, gewährt. Sofern die Vergünstigung über den Preis an den Letztverbraucher weitergegeben wird, sind daher nicht nur private Konsumenten begünstigt, sondern auch die öffentliche Hand sowie steuerbefreite oder nicht steuerpflichtige Unternehmen. Ob eine Steuerbefreiung oder eine Steuersatzermäßigung den größeren Effekt auf den Letztverbraucherpreis hat, hängt letztendlich von dem auf der letzten Stufe geschöpften Mehrwert ab. Ist dieser im Vergleich zu den Vorleistungen hoch, so führt tendenziell eine Befreiung zu niedrigeren Verbraucherpreisen; sind dagegen die Vorleistungen entsprechend hoch, so führt tendenziell eine Steuersatzermäßigung zu niedrigeren Verbraucherpreisen.

Als in den 1960er Jahren der Wechsel von der damaligen Allphasen-Bruttoumsatzsteuer zu einer Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug diskutiert und umgesetzt wurde, waren im ersten Entwurf für ein Umsatzsteuergesetz[2] nur systembedingte Steuerbefreiungen oder -ermäßigungen enthalten. Die hier untersuchten drei Steuervergünstigungen kamen erst im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens in das endgültige UStG 1967 hinzu bzw. wurden später im Rahmen der Herstellung der Wettbewerbsneutralität zu 1967 eingeführten Vergünstigungen aufgenommen. Alle drei Vergünstigungen bestanden bereits in ähnlicher Form in den Vorgängersteuern des nun gültigen Mehrwertsteuersystems und wurden im politischen Prozess in der Regel auch in das UStG 1967 aufgenommen mit der Begründung, dass die für die ursprüngliche Einführung geltenden Gründe weiter fortbestanden.[3]

Als indirekte Steuer müssen die Umsatzsteuer und in ihr verankerte Vergünstigungen grundsätzlich mit der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) der Europäischen Union vereinbar sein. Die MwStSystRL verlangt eine einheitliche Besteuerung al-

---

2 Deutscher Bundestag, Entwurf eines Umsatzsteuergesetzes v. 30. Oktober 1963, Drucksache IV/1590.

3 Dass allerdings die Steuersatzermäßigungen unter dem neuen Mehrwertsteuersystem aufgrund des nun möglichen Vorsteuerabzugs anders wirkten als die Steuersatzermäßigungen in der Allphasen-Bruttoumsatzsteuer wurde zumindest in der Gesetzbegründung vernachlässigt.

ler Lieferungen und Leistungen mit einem Steuersatz von mindestens 15%. Auf Lieferungen und Leistungen, die einem bestimmten sozialen oder kulturellen Zweck dienen, dürfen reduzierte Steuersätze von mindestens 5% angewandt werden. Insofern müssen die hier untersuchten Vergünstigungen auch im Lichte der Vereinbarkeit mit der MwStSystRL untersucht werden.

## A.2. Steuersatzermäßigungen für kulturelle und unterhaltende Leistungen

Die USt-Ermäßigung für kulturelle und unterhaltende Leistungen umfasst ein ganzes Bündel verschiedener Lieferungen und Leistungen im Bereich kultureller Einrichtungen sowie bestimmter Lieferungen mit einem kulturell unterhaltenden Wert. Die Vergünstigung beinhaltet einen ermäßigten Steuersatz für die Lieferung von

- Büchern und anderen Druckerzeugnissen,
- bestimmten Kunstgegenständen und
- Sammlungsstücken.

Desweiteren werden

- Eintrittsberechtigungen für Theater, Konzerte und Museen,
- die Überlassung von Filmen für Vorführungen,
- die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten im Bereich des Urheberrechts
- sowie Zirkusvorführungen

ermäßigt besteuert.[4]

Insbesondere die Steuersatzermäßigung für Leistungen kultureller Einrichtungen nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 UStG ist in engem Zusammenhang mit der Steuerbefreiung kultureller Einrichtungen der öffentlichen Hand und der ihnen gleichgestellten Einrichtungen (§ 4 Nr. 20 UStG) zu sehen. Umsatzsteuervergünstigungen, die einen kulturellen Zweck verfolgen, gab es in Deutschland bereits in der Allphasen-Bruttoumsatzsteuer, welche 1967 vom jetzt geltenden Mehrwertsteuersystem abgelöst wurde. Der ursprüngliche Gesetzentwurf enthielt zunächst keinerlei Vergünstigungen mit kulturellen Zwecksetzungen, und zwar weder oben genannte Steuersatzermäßigungen noch die Befreiung kultureller Einrichtungen der öffentlichen Hand. Begründet wurde die Nicht-Aufnahme damit, dass insbesondere die Befreiungen für kulturelle Einrichtungen der öffentlichen Hand den Wettbewerb mit anderen umsatzsteuerpflichtigen (privaten) Anbietern nicht verzerren sollten. Bereits in der Stellungnahme des Bundesrats zum Gesetzentwurf 1963

---

4 Die Aufzählung enthält nur die wichtigsten Vergünstigungen und erhebt nicht den Anspruch auf Vollständigkeit. Eine abschließende Aufzählung der ermäßigten Lieferungen und Leistungen ergibt sich aus dem Gesetz (§ 12 Abs 2 Nr. 1 und 2 UStG i.V.m. Anlage 2 Nr. 49, 53, 54 sowie § 12 Abs. 2 Nr. 7 UStG).

wurden die Steuerbefreiung für kulturelle Einrichtungen der öffentlichen Hand und anderer Unternehmen sowie Steuersatzermäßigungen für die Lieferung von Büchern in den Entwurf (wieder-)aufgenommen.

**Steuersatzermäßigungen für die Lieferung von Druckerzeugnissen, Kunstgegenständen und Sammlungsstücken**

Die Steuersatzermäßigung für die Lieferung von Büchern und anderen Druckerzeugnissen wurde vom alten Umsatzsteuersystem übernommen, da die bildungs- und kulturpolitischen Gründe zu dieser Vergünstigung fortbestanden. Mit dem UStG 1980 wurden die begünstigten Lieferungen überarbeitet. Unter anderem wurden Zeitungen in den Katalog aufgenommen, um die politische Meinungsbildung zu fördern. Desweiteren wurde der Handel mit Kunst eingefügt, um eine Gleichbehandlung mit Künstlern, welche ihre Werke direkt verkaufen, zu erreichen. Mit der Abschaffung der Steuersatzermäßigung von Leistungen durch Freiberufler (§ 12 Abs. 2 Nr. 5 UStG) wurde 1982 gleichwohl eine Ungleichbehandlung von freiberuflich tätigen Künstlern geschaffen. Während die Erzeugnisse der Künstler, die die in Anlage 2 Nr. 49 aufgezählten Techniken anwenden, weiterhin ermäßigt werden, sind Künstler mit anderen Techniken von der Steuersatzermäßigung ausgenommen.

**Steuersatzermäßigung für kulturelle Einrichtungen**

Die Steuerbefreiung kultureller Einrichtungen der öffentlichen Hand wurde bereits 1926 in das damalige UStG aufgrund kultureller Zwecksetzungen eingeführt: Durch die Befreiung in der damaligen Allphasen-Bruttoumsatzsteuer sollten durch niedrigere Preise mehr Bürgern der Besuch dieser kulturellen Einrichtungen ermöglicht werden. Der Bundesrat führte in seiner Stellungnahme zum Gesetzentwurf von 1963 für die Befreiung kultureller Einrichtungen der öffentlichen Hand die Verbreitung von Kulturgütern als Zweck an; es sollten zu hohe Preise für die Konsumenten einerseits bzw. zu hohe Gewinnschmälerungen für die Anbieter andererseits bei Einführung des Mehrwertsteuersystems vermieden werden.

Auch die Umsätze von Künstlern, Schriftstellern, Journalisten und Privatgelehrten, wenn sie aus freiberuflicher Tätigkeit waren, sollten nach der Stellungnahme des Bundesrats steuerbefreit werden. Im endgültigen Gesetz 1967 wurden dann die kulturellen Einrichtungen der öffentlichen Hand und die ihnen gleichgestellten Einrichtungen von der Umsatzsteuer befreit, während Umsätze aus freiberuflicher Tätigkeit sowie die Umsätze bestimmter kultureller Einrichtungen, die nicht unter die Befreiung fielen, einem ermäßigten Steuersatz unterworfen wurden. Während die staatlichen und in erheblichem Umfang subventionierten kulturellen Einrichtungen „aufgrund der fehlenden Aussagekraft über die Belastbarkeit ihrer Umsätze mit Umsatzsteuer“ (Klezath in Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 7 Rz. 17) befreit wurden, wurde bei den hier betrachteten Umsätzen anderer kultureller Einrichtungen nur eine Steuersatzermäßigung als notwendig erachtet.

Die Steuersatzermäßigung für kulturelle Leistungen wurden wie die kulturellen unterhaltenden Lieferungen mit dem UStG 1980 ausgeweitet. Die Leistungen von Chören

und Kammermusikensembles sowie seit 2004 von vergleichbaren Darbietungen ausübenden Künstlern unterliegen nun ebenfalls dem ermäßigten Umsatzsteuersatz.

## A.3. Steuersatzermäßigungen für Personenbeförderung im öffentlichen Nahverkehr

Der ermäßigte Steuersatz gilt des Weiteren für Beförderungen von Personen im öffentlichen Nahverkehr (§ 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG). Voraussetzung für die Ermäßigung ist, dass die Beförderung innerhalb einer Gemeinde geschieht oder die Beförderungsstrecke nicht mehr als 50 km beträgt.

Bis zur Einführung des Mehrwertsteuersystems 1967 waren die Leistungen im öffentlichen Personennahverkehr (ÖPNV) mit einer eigenen Beförderungssteuer belegt und von der Umsatzsteuer befreit. Bereits im Beförderungssteuergesetz war der Steuersatz vergleichsweise gering. Dies wurde einerseits aus sozialpolitischen Erwägungen und andererseits aus verkehrspolitischen Erwägungen begründet, da mit dem Wachstum der Städte der Individualverkehr anstieg und damit erhebliche Verkehrsprobleme entstanden. Durch eine günstige Beförderungsmöglichkeit im öffentlichen Nahverkehr sollte der Individualverkehr eingedämmt werden. Bei Eingliederung des Beförderungssteuergesetzes in das UStG 1967 galten lt. Gesetzesbegründung die damaligen Gründe für einen niedrigen Steuersatz auf Beförderungsleistungen im öffentlichen Nahverkehr fort, weshalb der ermäßigte Steuersatz für diese Leistungen eingeführt wurde. Des Weiteren sollten nicht verantwortbare Preissteigerungen im Rahmen des allgemeinen Steuersatzes vermieden werden.[5]

Mit dem Jahressteuergesetz 2008 wurde die Steuervergünstigung erweitert. Bis 2007 waren die Umsätze bei der Beförderung von Personen im Schienenbahnverkehr, im Verkehr mit Oberleitungsomnibussen, im genehmigten Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen mit Ausnahme der Bergbahnen, im Verkehr mit Taxen und im genehmigten Linienverkehr mit Schiffen sowie die Beförderungen im Fährverkehr ermäßigt besteuert. Seit 1.1.2008 unterliegen nun auch Umsätze aus der Beförderung von Personen mit Drahtseilbahnen und sonstigen mechanischen Aufstiegshilfen aller Art einem ermäßigten Steuersatz. Die Ausweitung der Steuervergünstigung wird im Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2008 (BT-Drucksache 16/6290 v. 18.10.2007) mit der „sozialen Bedeutung der Personenbeförderung mit Bergbahnen und sonstigen Aufstiegshilfen in den Gebirgsregionen einerseits und einem bestehenden Wettbewerbsnachteil der betroffenen Betriebe gegenüber entsprechenden Betrieben im benachbarten Ausland“ begründet. In Österreich unterlägen die entsprechenden Umsätze einem ermäßigten Steuersatz von 10%. Die Einführung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes diene daher der Konkurrenzfähigkeit und Leistungsfähigkeit des Reiselands Deutschlands.

---

5 Klenk/Weymüller in: Sölch/Ringleb, UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 10, Rz. 471.

## A.4. Steuersatzermäßigung für Umsätze der Zahntechniker

Leistungen aus der Tätigkeit als Zahntechniker sowie die ihnen gleichgestellten Tätigkeiten der Zahnärzte unterliegen ebenfalls einem ermäßigten Steuersatz (§ 12 Abs. 2 Nr. 6 UStG).

Leistungen von Ärzten und ähnliche Hilfsleistungen sind bereits seit 1919 umsatzsteuerbefreit.[6] Der Zweck dieser Befreiungen lag weniger in einer Förderung des Berufsstandes der Ärzte als vielmehr in der Entlastung der (öffentlichen) Krankenversicherungen. Die Befreiung umfasste auch die Umsätze aus Zahnersatz, sofern sie durch den Zahnarzt geleistet wurden. Die entsprechenden Leistungen von Zahntechnikern waren dagegen nicht befreit. Mit dem UStG 1967 wurde die Steuerbefreiung für die Lieferungen oder Wiederherstellungen von Zahnersatz, soweit sie in praxiseigenen Laboratorien durch angestellte Zahntechniker hergestellt wurden, aufgehoben. Diese Lieferungen und Leistungen wurden ermäßigt besteuert (§ 12 Abs. 2 Nr. 5 UStG 1967), um der Gefahr einer Ausschaltung der selbständigen, umsatzsteuerpflichtigen Zahntechniker zu begegnen; die entsprechenden Leistungen der Zahntechniker wurden dagegen weiterhin mit dem Regelsteuersatz besteuert.[7]

Es bestand nun eine Dreiteilung: Die Herstellung von Zahnersatz durch den Zahnarzt war steuerbefreit; die Herstellung durch einen vom Zahnarzt angestellten Zahntechniker war ermäßigt besteuert; die Herstellung durch einen selbständigen Zahntechniker waren dem Regelsteuersatz unterworfen.

Diese Ungleichbehandlung wurde mit dem UStG 1980 aufgehoben, indem nun auch der ermäßigte Steuersatz für die entsprechenden Umsätze der Zahntechniker und Zahnärzte zur Anwendung kam. Zweck der heutigen Vorschrift ist also die Herstellung der Wettbewerbsneutralität zwischen Zahnärzten und Zahntechnikern bei Leistungen in Zusammenhang mit Zahnersatz.[8]

Die Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes müssen mit der MwStSystRL des Europäischen Rates vereinbar sein. Während die oben behandelten Steuersatzermäßigungen im Bereich der kulturellen unterhaltenden Leistungen und des öffentlichen Nahverkehrs nach der Richtlinie Kannbestimmungen sind und daher einer Abschaffung der Vergünstigungen von europäischer Seite nichts entgegensteht, so sind gem. Art. 132 MwStSystRL Dienstleistungen, die Zahntechniker im Rahmen ihrer Berufsausübung erbringen, sowie Lieferungen von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker von der Steuer zu befreien. Art. 370 MwStSystRL gewährt jedoch bis zur Annahme einer endgültigen Regelung die Beibehaltung der Besteuerung für die entsprechenden Umsätze, die am 1. Januar 1978 besteuert wurden. Zu diesem Zeitpunkt wurden die Um-

6 Vgl. Oelmaier in: Solch/Ringleb, UStG, § 4 Nr. 14, Rz. 1.

7 Verweyen in: Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 4 Nr. 14, Rz. 7.

8 Vgl. Klenk in: Sölch/Ringleb, UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 6, Rz. 217.

sätze mit Zahnersatz von Zahnärzten befreit, von bei Zahnärzten angestellten Zahntechnikern ermäßigt, die von Zahntechnikern mit dem Regelsteuersatz besteuert.

Um die Vereinbarkeit einer Abschaffung des ermäßigten Steuersatzes auf Umsätze mit Zahnersatz zu prüfen, ist eine Unterscheidung der Leistungen von Zahnärzten und bei Zahnärzten angestellten sowie selbständigen Zahntechnikern notwendig. Zahnärzte waren am 1. Januar 1978 steuerbefreit; insofern ist die Besteuerung der Herstellung von Zahnersatz durch Zahnärzte bereits im Hinblick auf Art. 370 MwStSystRL rechtlich problematisch, der eine grundsätzliche Befreiung nahe legen würde. Im Falle von bei Zahnärzten angestellten Zahntechnikern, deren Leistungen zum Stichtag einem ermäßigten Steuersatz unterlagen, wäre die Einführung des Regelsteuersatzes problematisch, da eine Verschärfung im Vergleich zur Besteuerung am Stichtag vorläge. Eine Erhebung des Regelsteuersatzes bei selbständigen Zahntechnikern, welche zum Stichtag dem Regelsteuersatz unterlagen, wäre gem. Art. 370 MwStSystRL dagegen möglich.

Sofern eine Einführung des Regelsteuersatzes auf Umsätze mit Zahnersatz der selbständigen Zahntechniker in Erwägung gezogen wird, ist das sowohl vom EU-Recht als auch vom Grundgesetz ableitbare Postulat zur wettbewerbsneutralen Ausgestaltung einer Steuer zu beachten. Es ist fraglich, ob eine solche die Ungleichbehandlung von Zahnärzten einerseits und selbständigen Zahntechnikern andererseits verschärfende Vorgehensweise in dieser Hinsicht möglich wäre.[9] Unabhängig von dieser rechtlichen Frage wird im Folgenden aber die ökonomische Rationalität dieser Steuervergünstigung ebenfalls zu überprüfen sein.

9 Vgl. Nieskens, Umsatzsteuer-Rundschau 2003, S. 313-328; Tehler, Umsatzsteuer-Rundschau 2003, S. 111; Verweyen in: Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 6, Rz. 10, .

# B. Quantifizierung der Steuervergünstigung

## B.1. Allgemeines

Wie quantifiziert man Steuerausgaben für Güter und Dienstleistungen, die dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen? Es lohnt sich, die Auswirkungen reduzierter Steuersätze auf die Gesamtsteuerlast zu betrachten. Ermäßigte Umsatzsteuersätze wirken sich nur dann aus, wenn sie auf der letzten Stufe der Produktion bzw. des Vertriebs erhoben werden, d.h. wenn Endverbraucher das Gut oder die Dienstleistung kaufen. Auf vorgelagerten Stufen haben sie keine Auswirkungen, da alle Käufer vorsteuerabzugsberechtigt sind. Für die gesamte Umsatzsteuerschuld der angebotenen Güter und Dienstleistungen ist deshalb der Steuersatz entscheidend, der auf der letzten Produktionsstufe Anwendung findet:

- Nicht-begünstigte Güter und Dienstleistungen, die als Vorleistungen in begünstigte Güter und Dienstleistungen eingehen, werden letztlich mit dem ermäßigten Steuersatz besteuert.
- Begünstigte Güter und Dienstleistungen, die in vorgelagerten Stufen in nicht-begünstigte Güter und Dienstleistungen eingehen, werden letztendlich mit dem allgemeinen Steuersatz besteuert.

Ermäßigte Steuersätze kommen deshalb hauptsächlich individuellen Konsumenten zugute, indem sie niedrigere Preise ermöglichen.[10] Da im Allgemeinen Unternehmen und Institutionen, die von der Umsatzsteuerpflicht befreit sind, auch nicht vorsteuerabzugsberechtigt sind, sind sie ebenfalls von ermäßigten Umsatzsteuersätzen betroffen.[11] Die Quantifizierung von Umsatzsteuerausgaben muss dementsprechend auf den Konsum von Endverbrauchern und von der Umsatzsteuer befreiten Institutionen fokussiert sein.

Der Umfang der Steuermindereinnahmen kann auf zwei Wegen bestimmt werden. Zum einen können Umsatzsteuereinnahmen, d.h. Umsatzsteuerverpflichtungen und –abzüge, für die ermäßigte Umsatzsteuersätze gelten, betrachtet werden. Zum anderen kann das Konsumverhalten von Endverbrauchern und umsatzsteuerbefreiten Institutionen untersucht werden. Die erste Alternative basiert auf der Umsatzsteuerstatistik, die zweite Alternative auf Konsumentenstichproben wie der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe EVS. In beiden Fällen müssen Befolgungskosten addiert werden, die aus der Anwendung ermäßigter Steuersätze und Controlling-Aktivitäten entstehen. Sie sind nicht Teil der entgangenen Erlöse, treten aber als direkte Belastung infolge der Subventionierung auf.

---

10 Zur Frage, inwieweit es tatsächlich zur Weitergabe des Steuervorteils an die Endverbraucher kommt vgl. E.1.

11 Dziadkowski, D., UR 2006, 88 (87-91)

Im Folgenden werden verschiedene mögliche Ansatzpunkte zu einer genaueren Eingrenzung der aufgrund der Steuervergünstigung entgangenen Steuereinnahmen untersucht und – sofern dies die Datenlage erlaubt – einige Vergleichsrechnungen zu den Angaben des Subventionsbericht durchgeführt. Zu unterstreichen ist, dass alle hier präsentierten quantitativen Abschätzungen einen statischen Charakter haben. Dynamische Effekte, die sich aus einer möglichen Nachfragereaktion bei Einführung eines Normalsatzes der Umsatzsteuer ergeben würden, bleiben unberücksichtigt. Außerdem sei darauf hingewiesen, dass die Einführung einer Normalsatzbesteuerung kaum ohne flankierende ausgabenseitige Maßnahmen vorstellbar ist, so dass die im Folgenden dargestellten Angaben über Steuerausfälle nicht mit der fiskalischen Nettoentlastung bei Einführung eines Normalsatzes gleich gesetzt werden können.

## B.2. Datenquellen

### B.2.1. Subventionsbericht der Bundesregierung

Der Subventionsbericht ist ein Bericht des Bundesministeriums für Finanzen über die Finanzhilfen des Bundes und die Steuervergünstigungen gemäß § 12 des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft (StWG). Er wird dem Bundestag und Bundesrat alle zwei Jahre von der Bundesregierung vorgelegt. Erfasst sind Subventionen, die mittelbar oder unmittelbar private Unternehmen oder die Wirtschaft unterstützen. Im Hinblick auf die Steuervergünstigungen weist der Bericht aus, wie hoch die Steuermindereinnahmen durch die Steuervergünstigungen insgesamt sind, und welcher Anteil hiervon auf den Bund entfällt.

Die im August 2007 erschienene 21. Auflage berichtet über die Entwicklung der Finanzhilfen und Steuervergünstigungen in den Jahren 2005 bis 2008. Was die hier relevanten Steuervergünstigungen betrifft, wurden alle steuerlichen Regelungen berücksichtigt, für die das Gesetzgebungsverfahren bereits abgeschlossen ist (Bundesregierung 2007a). Angegeben sind die Mindereinnahmen, die durch Steuerermäßigungen oder –befreiungen entstehen. Diese Angaben basieren auf Schätzungen und berücksichtigen keine Verhaltensanpassungen, die sich bei Abschaffung der Begünstigung ergeben würden.

### B.2.2. Umsatzsteuerstatistik

Die deutsche Umsatzsteuerstatistik wird jährlich vom Statistischen Bundesamt veröffentlicht. Sie enthält steuerpflichtige und nicht-steuerpflichtige Transaktionen, sowie die Steuerschuld und Vorsteuerabzüge basierend auf Umsatzsteuervoranmeldungen aller umsatzsteuerpflichtigen Personen und Unternehmen. Die Daten sind nach Branchen strukturiert (WZ 2003). Der Umfang der aufgrund des ermäßigten Umsatzsteuersatzes entgangenen Steuereinnahmen kann somit bestimmt werden, indem man die Differenz aus den der ermäßigten Umsatzsteuer unterliegenden Umsätze und den vorsteuerab-

zugsfähigen Ausgaben umsatzsteuerpflichtiger Personen bildet, und diese Differenz mit 9% bzw. 12% multipliziert (dieser Multiplikationsfaktor entspricht der Differenz zwischen allgemeinem und ermäßigtem Umsatzsteuersatz: 16% - 7% bis 2006, und 19% - 7% seit 2007).

Obwohl die Umsatzsteuerstatistik eine Vollerhebung ist, hat die Datenbasis einige Einschränkungen. Die wichtigsten sind:

- Kleinunternehmen mit Umsätzen unter 17.500 EUR sind nicht berücksichtigt, da sie nicht umsatzsteuerpflichtig sind (§ 19 UStG). Sofern Kleinunternehmen dennoch Umsatzsteuer abführen, um vorsteuerabzugsberechtigt zu sein, werden die Steuerausgaben unterschätzt.
- Wenn ein Unternehmen mehreren Branchen zugeordnet ist, wird es in der Umsatzsteuerstatistik unter der für es bedeutsamsten Branche geführt.

Die Umsatzsteuerstatistik basiert auf den Umsatzsteuervoranmeldungen umsatzsteuerpflichtiger Personen und Unternehmen. Die Steuerpflichtigen werden nach der Summe aller Umsätze gefragt, die dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen. Die Vorsteuerabzüge, die auf ermäßigten Umsatzsteuersätzen basieren, werden nicht ermittelt. Im Unterschied zur Steuerbefreiung wird auch nicht nach der gesetzlichen Grundlage gefragt, die die Anwendung ermäßigter Steuersätze erlaubt. Die Umsatzsteuerstatistik ermöglicht deshalb keine klare Identifizierung der Transaktionen, die der ermäßigten Umsatzsteuer unterliegen, oder der mit ermäßigten Umsatzsteuersätzen belegten abzugsfähigen Ausgaben.

Um über diesen Weg die tatsächlichen Umsätze für spezifische, mit ermäßigtem Umsatzsteuersatz besteuerte Transaktionen zu ermitteln, müsste das gegenwärtige System der Umsatzsteuererklärung revidiert werden. In diesem Fall sollten die Formulare die Frage nach der gesetzlichen Grundlage für die Anwendung ermäßigter Umsatzsteuersätze auf Transaktionen und abzugsfähige Ausgaben beinhalten (also kulturelle Gründe, öffentlicher Personennahverkehr, Nahrungsmittel, Gesundheitsversorgung). Das würde bedeuten, dass auch alle Rechnungen die Gründe für die Anwendung ermäßigter Steuersätze ausweisen müssen. Das Ziel der Messung des Steueraufkommens aus Umsätzen mit ermäßigtem Steuersatz scheint jedoch die mit der erweiterten Dokumentationspflicht verbundene Erhöhung der Befolgungskosten für die Steuerpflichtigen nicht zu rechtfertigen. Das Steueraufkommen muss daher, zumindest was die nicht klar identifizierbaren Transaktionen betrifft, im Wege von Schätzungen ermittelt werden.

### B.2.3. Einkommens- und Verbrauchsstichprobe (EVS)

Die deutsche Einkommens- und Verbrauchsstichprobe EVS wird alle fünf Jahre vom Statistischen Bundesamt durchgeführt. Die EVS ist eine repräsentative Haushaltsstichprobe, die Daten über Ausgaben in einer Vielzahl von Kategorien enthält. Durch Extrapolation der Ausgaben für Güter und Dienstleistungen, die dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen, ist es möglich, die Steuerausgaben einzuschätzen. Hierdurch wird das Problem der Aussonderung von Ausgaben vorsteuerabzugsberechtiger

Personen und Unternehmen vermieden. Diese Alternative ist aber mit drei anderen Problemen behaftet. Erstens sind von der Umsatzsteuer befreite Institutionen, die dementsprechend auch nicht vorsteuerabzugsberechtigt sind, nicht im betrachteten Personenkreis enthalten. Zweitens besteht die Möglichkeit, dass inländische Konsumenten im Ausland konsumieren und umgekehrt – der Umfang dieser Austauschbeziehungen ist unbekannt. Drittens gibt es für einige Geschäftstätigkeiten die Möglichkeit der Differenzbesteuerung. Umsätze, auf die die Differenzbesteuerung angewandt wird, fallen, was die Besteuerung betrifft, nicht unter die Ausgabenkategorie, in der sie in der EVS ausgewiesen werden, weil in diesem Fall der allgemeine Umsatzsteuersatz anfällt. Die Anzahl der Transaktionen, bei denen die Differenzbesteuerung angewandt wird, ist unbekannt.

### B.2.4. Gesundheitsausgabenstatistik des Statistischen Bundesamtes

Als mögliche Datenquelle für den Bereich der Leistungen von Zahntechnikern steht die jährlich erscheinende Publikation „Gesundheit – Ausgaben“ des Statistischen Bundesamtes zur Verfügung. Die zuletzt 2007 für das Referenzjahr 2005 erschienene Gesundheitsausgabenrechnung ist eine statistische Sekundärrechnung, die gesundheitsstatistische Daten zusammenfasst. Es werden nur die Ausgaben für den letzten Verbrauch von Gütern, Dienstleistungen und Investitionen erfasst.

Die Gesundheitsausgaben werden dreidimensional klassifiziert nach Ausgabenträgern, Leistungsarten und Einrichtungen ausgewiesen. Unter den Leistungsarten ist eine Kategorie „Zahnersatz“ identifiziert, die alle zahntechnischen Leistungen zusammenfasst. Hierzu zählen unter anderem festsitzender und herausnehmbarer Zahnersatz sowie der Totalersatz zur Versorgung eines zahnlosen Mundes. Die zur Erstellung des Zahnersatzes nötigen Laborleistungen sind in dieser Leistungsart ebenfalls enthalten.

Auch hier besteht, wie in der Umsatzsteuerstatistik, das Problem der Aussonderung von Ausgaben vorsteuerabzugsberechtiger Personen und Unternehmen. Im Unterschied zur EVS sind hier auch von der Umsatzsteuer befreite Institutionen berücksichtigt. Das Problem der internationalen Austauschbeziehungen besteht auch hier.

### B.2.5. Statistik des Personenverkehrs mit Bussen und Bahnen des Statistischen Bundesamtes

Für den Bereich des öffentlichen Personennahverkehrs ist eine mögliche Datenquelle die Publikation „Verkehr – Personenverkehr mit Bussen und Bahnen“, Fachserie 8, Reihe 3.1, des Statistischen Bundesamtes. Die seit 2005 jährlich erhobene und zuletzt 2007 veröffentlichte Personenverkehrsstatistik erfasst Unternehmen, die als Betriebsführer oder beauftragte Beförderer öffentlichen Personennahverkehrs mit Eisenbahnen oder Straßenbahnen (Schienennahverkehr) oder Personennah- oder Personenfernverkehr mit Omnibussen betreiben. Erhoben werden das Land des Unternehmenssitzes und die Eigentumsverhältnisse des Unternehmens, die Zahl der Fahrgäste, Beförderungs- und Fahrleistung sowie die Einnahmen aus der Beförderung.

Die im gegenwärtigen Zusammenhang hauptsächlich relevanten Einnahmen liegen für den Schienennahverkehr und gewerblichen Straßen-Personenverkehr aufgeschlüsselt nach Bundesländern und Trägern (öffentlichen, gemischtwirtschaftlichen und privaten Unternehmen) sowie nach Bundesländern und Verkehrsverbindung (Liniennahverkehr, Linienfernverkehr mit Omnibussen, Gelegenheitsnahverkehr und Gelegenheitsfernverkehr) vor. Hierbei wird unter Linienverkehr eine zwischen bestimmten Ausgangs- und Endpunkten eingerichtete regelmäßige Verkehrsverbindung mit festgelegten Haltestellen verstanden. Zum Nahverkehr zählen Straßenbahn- und Omnibuslinien im Stadt-, Vorort- oder Regionalverkehr, sofern in der Mehrzahl der Beförderungsfälle die gesamte Reisestrecke nicht mehr als 50 km oder eine Stunde Fahrzeit beträgt. Im Eisenbahnverkehr erfolgt die Abgrenzung zum Fernverkehr anhand der Zuggattungen (S-Bahn, Regionalbahn etc.). Zum Gelegenheitsnahverkehr gehören Stadtrundfahrten, Ausflugsfahrten und Mietomnibusverkehr, wenn in der Mehrzahl der Beförderungsfälle die Reiseweite 50 km nicht übersteigt.

Nicht enthalten in der Personenverkehrsstatistik mit Bussen und Bahnen sind Beförderungen von Personen im genehmigten Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen, im Verkehr mit Taxen und im genehmigten Linienverkehr mit Schiffen sowie die Beförderungen im Fährverkehr, was zu einer Unterschätzung der gesamten Umsätze im Personennahverkehr führt. Ferner besteht wie im Fall der Umsatzsteuerstatistik das Problem, dass Transaktionen mit vorsteuerabzugsberechtigten Kunden (dies betrifft insbesondere Geschäftsreisen von Unternehmenskunden) in der Einnahmenstatistik enthalten sind und dadurch die für die Berechnung der Steuermindereinnahmen maßgeblichen Umsätze überschätzt werden. Sowohl der Umfang der Transaktionen mit Verkehrsmitteln außer Bussen und Bahnen als auch der Anteil der Transaktionen mit vorsteuerabzugsberechtigten Kunden ist unbekannt und muss mit Hilfe anderer Quellen abgeschätzt werden.

## B.3. Quantifizierungen

### B.3.1. Steuermindereinnahmen aus Zahntechnikerleistungen

#### B.3.1.1. Subventionsbericht der Bundesregierung

Gemäß den Schätzungen des 21. Subventionsberichts der Bundesregierung (Bundesregierung 2007a) betragen die geschätzten Steuermindereinnahmen aus Zahntechnikerleistungen im Jahr 2005 insgesamt 320 Mio. EUR, davon 170 Mio. EUR beim Bund. Für das Jahr 2008 werden die Mindereinnahmen auf 380 Mio. EUR insgesamt bzw. 200 Mio EUR beim Bund geschätzt. Die Entwicklung der Steuermindereinnahmen von 2005 bis 2008 ist in Tabelle 1 dargestellt.

**Tabelle 1: Steuermindereinnahmen aus Zahntechnikerleistungen gem. Subventionsbericht**

| Steuermindereinnahmen in Mio. EUR | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Ermäßigter Steuersatz für Zahntechnikerleistungen gem. § 12 (2) Nr. 6 UstG | | | | | | | |
| 2005 | | 2006 | | 2007 | | 2008 | |
| insges. | dar. Bund | insges. | dar. Bund | insges. | dar. Bund | insges. | dar. Bund |
| 320 | 170 | 320 | 170 | 380 | 200 | 380 | 200 |

### B.3.1.2. Umsatzsteuerstatistik

Umsätze von Zahntechnikern sind in der Umsatzsteuerstatistik unter WZ 30.10.4, Umsätze von Zahnärzten unter WZ 85.13 aufgeführt. Steuerpflichtige in anderen Branchen sind nicht zur Anwendung ermäßigter Umsatzsteuersätze für Zahnersatz berechtigt. Dem ermäßigten Steuersatz unterliegende Umsätze, die von Zahntechnikern und Zahnärzten in der Umsatzsteuervoranmeldung deklariert werden, sollten im Wesentlichen auf den Regelungen nach § 12 (2) Nr. 6 UStG (und § 12 (2) Nr. 1 und Annex 2 Nr. 52b) basieren. Das Angebot anderer Leistungen von Zahnärzten ist steuerbefreit; andere Leistungen von Zahntechnikern sollen in ihrer Größenordnung vernachlässigbar sein. Da die Endverbraucher, die Zahnersatz erwerben, nicht vorsteuerabzugsberechtigt sind, entspricht das Steueraufkommen der Steuerschuld aus ermäßigt besteuerten Umsätzen multipliziert mit $^{9}/_{7}$%. Allerdings können im Einzelfall auch vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmen als Endverbraucher auftreten (z.B. Arbeitgeber). Tabelle 2 zeigt eine Schätzung des Steueraufkommens auf Basis der Umsatzsteuerstatistik. Da das Public User File der Umsatzsteuerstatistik nicht zwischen allgemeinem und ermäßigtem Umsatzsteuersatz für spezifische Branchen differenziert, können die Resultate leicht überschätzt ausfallen. Insgesamt belaufen sich gemäß der Umsatzsteuerstatistik die Steuermindereinnahmen aufgrund des ermäßigten Steuersatzes für Zahnprothesen auf 405 Mill. EUR.

**Tabelle 2: Steuermindereinnahmen aus Zahntechnikerleistungen unter Verwendung der Umsatzsteuerstatistik**

| Umsatzsteuerschuld vor Vorsteuerabzug (2005) | | in 1.000 EUR |
|---|---|---|
| WZ 33.10.4 | Zahntechniker | 240 160 |
| WZ 85.13 | Zahnärzte | 74 884 |
| Summe der Ust-Schuld | | 315 044 |
| Gesamte zugrunde liegende Umsätze (Ust./7%) | | 4 500 628 |
| Steuermindereinnahmen (Umsätze × 9%) | | 405 056 |
| Anmerkung: Es wird angenommen, dass alle Umsatzsteuerzahlungen auf Umsätzen zu ermäßigten Steuersätzen basieren, da der Datensatz keine detaillierteren Informationen beinhaltet. | | |

### B.3.1.3. Einkommens- und Verbrauchsstichprobe

Die Einkommens- und Verbrauchstichprobe umfasst die gesamten Ausgaben für Zahnersatz (Ausgaben, die Haushalte und Krankenversicherer insgesamt tragen, Code No.

0613072).[12] Der Nachteil der EVS ist, dass keine Informationen darüber vorliegen, an welchem Ort die Zahntechnikerleistungen erbracht werden (dies kann also auch im Ausland der Fall sein). Ferner enthält die EVS keine Informationen über den Anteil der Ausgaben, die von im Ausland Ansässigen für Zahntechnikerleistungen in Deutschland ausgegeben werden. Das Steueraufkommen, das mit Hilfe der EVS bestimmt werden könnte, ist deshalb ungenauer als das mit Hilfe der Umsatzsteuerstatistik ermittelte Aufkommen, so dass dieser Rechenweg nicht aussichtsreich erscheint.

#### B.3.1.4. Gesundheitsausgabenstatistik

Die Gesundheitsausgabenstatistik des Statistischen Bundesamtes für das Referenzjahr 2005 erfasst die Ausgaben für den letzten Verbrauch von Gütern, Dienstleistungen und Investitionen. Tabelle 3 zeigt die Steuermindereinnahmen, die sich aufgrund der in der Gesundheitsausgabestatistik ausgewiesenen Ausgaben für Zahnersatz errechnen lassen.

**Tabelle 3: Steuermindereinnahmen aus Zahntechnikerleistungen gemäß Gesundheitsausgabenstatistik**

| Ausgaben 2005 | Mio. EUR |
|---|---|
| Ausgaben für Zahnersatz (ohne Umsatzsteuer) | 5.129 |
| Steuermindereinnahmen (Umsätze x 9%) | 461 |

Auch bei dieser Berechnung stellt sich das Problem, dass in diesen Ausgaben ein unbekannter, aber vermutlich geringer Anteil von Ausgaben vorsteuerabzugsberechtigter Personen und Unternehmen enthalten sein kann, und daher die Steuermindereinnahmen tendenziell überschätzt werden können. Steuerpflichtige in anderen Branchen sind nicht zur Anwendung ermäßigter Umsatzsteuersätze für Zahnersatz berechtigt, ihre Einnahmen sind jedoch in diesen Beträgen eingeschlossen. Ferner besteht Problem der internationalen Austauschbeziehungen von Nachfragern und Anbietern auch hier.

#### B.3.1.5. Zusammenfassung

Die brauchbarste Methode zur Quantifizierung des Steueraufkommens scheint die Umsatzsteuerstatistik zu sein. Auf Basis der Transaktionen von Zahntechnikern und Zahnärzten, die dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen, kann das Volumen des entgangenen Steueraufkommens errechnet werden. Insgesamt deuten die hier vorgenommenen Berechnungen darauf hin, dass die Steuerausfälle eher noch etwas über den im Subventionsbericht angegebenen Zahlen liegen.

---

[12] Es ist unklar, ob diese "Ausgaben für Zahnprothesen " sich nur auf Materialkosten beziehen oder Material- und Laborkosten. Es hat den Anschein, als seien Laborkosten eingeschlossen, da sie anderweitig nicht abgefragt werden.

### B.3.2. Steuermindereinnahmen aus kulturellen und unterhaltenden Leistungen

#### B.3.2.1. Subventionsbericht der Bundesregierung

Den Schätzungen des 21. Subventionsberichts der Bundesregierung (Bundesregierung 2007a) zufolge betragen die geschätzten Steuermindereinnahmen aus kulturellen und unterhaltenden Zwecken im Jahr 2005 insgesamt 1.360 Mio. EUR, davon 721 Mio. EUR beim Bund. Für das Jahr 2008 werden die Mindereinnahmen auf 1.815 Mio. EUR insgesamt bzw. 960 Mio. EUR beim Bund geschätzt. Die Entwicklung der Steuermindereinnahmen von 2005 bis 2008 ist in Tabelle 4 dargestellt.

**Tabelle 4: Steuermindereinnahmen aus kulturellen und unterhaltenden Leistungen gem. Subventionsbericht**

| Steuermindereinnahmen in Mio. EUR<br>Ermäßigter Steuersatz für kulturelle und unterhaltende Leistungen gem. § 12 (2) Nr. 1, 2, Anlage Nr. 49, 53, 54, und § 12 (2) Nr. 7 UStG | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 2005 | | 2006 | | 2007 | | 2008 | |
| insges. | dar. Bund | insges. | dar. Bund | insges. | dar. Bund | insges. | dar. Bund |
| 1360 | 721 | 1360 | 720 | 1815 | 960 | 1815 | 960 |

#### B.3.2.2. Umsatzsteuerstatistik

Eine andere Möglichkeit ist, die Umsatzsteuerschuld der relevanten Branchen zu betrachten, die kulturelle Güter und Leistungen bereitstellen. Die wichtigsten Branchen sind in Tabelle 5 zusammengestellt.

**Tabelle 5: Hauptbereitsteller von kulturellen Gütern und Dienstleistungen**

| WZ | Name | Korrekturen |
|---|---|---|
| 52.47.2 | Einzelhandel mit Büchern und Fachzeitschriften | |
| 52.47.3 | Eh.mit Unterhaltungszeitschriften und Zeitungen | |
| 52.48.2 | Eh.mit Kunstgegenständen, Münzen, Geschenkartikeln usw | |
| 52.61.1 | Versandhandel mit Waren o.ausgepräg. Schwerpunkt | |
| 52.61.3 | Sonstiger Fachversandhandel | ./. Käufe durch vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmen<br>./. andere Transaktionen zu ermäßigten Umsatzsteuersätzen |
| 92.1 | Film-u.Videofilmherst.,-verleih,-vertrieb;Kinos | |
| 92.20.1 | Rundfunkveranstalter | |
| 92.32.1 | Theater- und Konzertveranstalter | |
| 92.32.2 | Opern-,Schauspielhäuser, Konzerthallen u.ä.Einr. | |
| 92.32.3 | Varietees und Kleinkunstbühnen | |
| 92.33.0 | Schaustellergewerbe und Vergnügungsparks | |
| 92.51.0 | Bibliotheken und Archive | |
| 92.52.1 | Museen und Kunstausstellungen | |
| 92.53.1 | Botanische und zoologische Gärten | |

Diese Liste ist nicht vollständig, da die Bereitstellung der Güter nicht direkt spezifischen Industrien zugeordnet werden kann: Die bereitstellenden Dienstleister verkaufen nicht ausschließlich Güter und Leistungen, die wegen kultureller Zwecke ermäßigt besteuert sind, und sämtliche begünstigten Güter und Leistungen können von Käufern erworben werden, die vorsteuerabzugsberechtigt sind. Einige Beispiele, die zur Unterschätzung des Steueraufkommens führen, sind:

- Bücher, die in Warenhäusern verkauft werden, sind nicht enthalten, weil Warenhäuser unter anderen Geschäftstätigkeiten klassifiziert sind.
- Im Hinblick auf Zeitungen und Zeitschriften, die häufig in kleinen Kiosken gekauft werden, muss beachtet werden, dass Unternehmen mit geringen Umsätzen nicht in der Umsatzsteuerstatistik berücksichtigt sind.
- Die Liste berücksichtigt nicht, in welchem Umfang steuerbefreite öffentliche Bibliotheken bei Großhändlern Güter kaufen, da der Anteil der Steuerbefreiten unter den Kunden von Großhändlern unbekannt ist.
- Umsätze von Verlagen mit steuerbefreiten Institutionen (wie öffentliche Bibliotheken, Universitäten) und Konsumenten (z.B. Abonnenten von Zeitungen und Zeitschriften) sind nicht berücksichtigt.

Einige Beispiele, die zur Überschätzung des Steueraufkommens führen, sind:

- Das Angebot von Gütern und Leistungen, die ebenfalls dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, aber aus anderen Gründen nicht von Gütern und Leistungen separiert werden können, die wegen kultureller Zwecke ermäßigt besteuert sind. Nahrungsmittel, die in kulturellen Institutionen oder großen Buchhandlungen verkauft werden, sind ein wichtiges Beispiel. Des Weiteren können die Zahlen, die für Versandhäuser ausgewiesen werden, andere Transaktionen als Bücher etc. beinhalten, da für diesen Sektor keine detaillierte Klassifikation vorliegt.
- Der Anteil der vorsteuerabzugsberechtigten Käufer der fraglichen Güter und Dienstleistungen ist unbekannt.

Die Beispiele zeigen, dass keine klare Klassifikation von Transaktionen mit kulturellem Hintergrund existiert, da die Konsumenten sowohl Endverbraucher als auch umsatzsteuerbefreite Institutionen oder vorsteuersteuerabzugsberechtigte Unternehmen sein können. Weiterhin werden die begünstigten Güter und Leistungen von einer weiten Bandbreite von Branchen angeboten. Zumindest was die Buchindustrie betrifft, könnte die Publikation „Buch und Buchhandel in Zahlen" des Börsenvereins des Deutschen Buchhandels Zahlen zur Verfügung stellen, die für eine grobe Schätzung des Anteils der Transaktionen mit Geschäftskunden hilfreich sein könnten. Insgesamt können auf Basis der Umsatzsteuerstatistik keine befriedigenden Resultate des Steueraufkommens aus wegen kultureller Zwecke ermäßigt besteuerten Gütern und Leistungen errechnet werden.

### B.3.2.3. Einkommens- und Verbrauchsstichprobe

Eine andere Möglichkeit zur Abschätzung des Steueraufkommens für kulturelle und unterhaltende Leistungen ist die Analyse der Ausgaben privater Haushalte gemäß der EVS. Tabelle 6 gibt einen Überblick über die EVS-Kategorien, die Ausgaben für kulturelle Güter und Leistungen beinhalten. Die EVS differenziert zwischen Ausgaben für Sport und kulturelle Ereignisse, Bücher und Zeitschriften, und andere Bildungs-, Unterhaltungs- und Freizeitausgaben.

**Tabelle 6: Kultur: Relevante Ausgabenkategorien in der EVS**

| Code Nr. | Ausgaben |
|---|---|
| 0941900 | Besuch von Sport- und Kulturveranstaltungen |
| 0942400 | Andere Kultur- und Freizeitausgaben |
| 0951000 | Bücher und Broschüren |
| 0952900 | Zeitungen und Zeitschriften |
| 0953900 | Andere Bildungs-, Unterhaltungs- und Freizeitausgaben |

Es ist offensichtlich, dass die EVS keine hinreichend detaillierten Informationen enthält, um den Konsum aller Güter und Dienstleistungen zu messen, die wegen kultureller Zwecke dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen. Des Weiteren werden bei Verwendung der EVS Transaktionen mit von der Umsatzsteuer befreiten Institutionen nicht berücksichtigt. Im Fall kultureller Güter und Leistungen können diese Transaktionen nicht vernachlässigt werden: Beispielsweise haben öffentliche Bibliotheken und Rundfunksender einen beträchtlichen Anteil an den gesamten kulturellen Transaktionen. Die EVS erscheint deshalb als Datengrundlage für die Quantifizierung des Steueraufkommens von wegen kultureller Zwecke ermäßigt besteuerten Leistungen nicht geeignet.

### B.3.2.4. Zusammenfassung

Die Messung des Steueraufkommens aus wegen kultureller Zwecke ermäßigt besteuerten Gütern und Leistungen ist schwierig, wenn nicht gar unmöglich. Es gibt nur wenige Ansatzpunkte, wie das Steueraufkommen mehr oder weniger vollständig quantifiziert werden kann. Der beste Ansatz scheint die Analyse der relevanten Branchen in der Umsatzsteuerstatistik zu sein. Wegen der Unsicherheiten sollte das BMF jedoch seine Pläne beibehalten, das Steueraufkommen weiter aufzuschlüsseln, um den Einfluss verschiedener Annahmen klarer aufzuzeigen. Im Hinblick auf die verschiedenen unbekannten Variablen erscheint das folgende Klassifikationssystem machbar:

1. Käufe von Büchern, Zeitschriften und Periodika inklusive kartographischer Erzeugnisse (frühere Gruppen 1 und 2)
2. Käufe von Kunstwerken und Sammlerstücken (frühere Gruppen 3 und 4)
3. Angebot kultureller Leistungen (frühere Gruppe 5)

In allen Untergruppen müssen Anpassungen vorgenommen werden, um Käufe durch vorsteuerabzugsberechtigte Personen und Unternehmen und andere Einschränkungen zu berücksichtigen. Im Hinblick auf Bücher können aus den Publikationen des Börsen-

vereins des Deutschen Buchhandels einige Anhaltspunkte gewonnen werden. Was die Befolgungskosten betrifft, muss in künftigen Analysen die Befolgungskostenstudie der Bundesregierung/des Statistischen Bundesamtes berücksichtigt werden.

### B.3.3. Steuermindereinnahmen aus öffentlichem Personennahverkehr

#### B.3.3.1. Subventionsbericht der Bundesregierung

Den Schätzungen des 21. Subventionsberichts der Bundesregierung (Bundesregierung 2007a) zufolge betragen die geschätzten Steuermindereinnahmen aus öffentlichem Personennahverkehr im Jahr 2005 insgesamt 580 Mio. EUR, davon 308 Mio. EUR beim Bund. Für das Jahr 2008 werden die Mindereinnahmen auf 750 Mio. EUR insgesamt bzw. 400 Mio. EUR beim Bund geschätzt. Die Entwicklung der Steuermindereinnahmen von 2005 bis 2008 ist in Tabelle 7 dargestellt.

**Tabelle 7: Steuermindereinnahmen aus öffentlichem Personennahverkehr gem. Subventionsbericht**

| Steuermindereinnahmen in Mio. EUR<br>Ermäßigter Steuersatz für Personenbeförderung im Nahverkehr gem. § 12(2) Nr. 10 UStG | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 2005 | | 2006 | | 2007 | | 2008 | |
| insges. | dar. Bund | insges. | dar. Bund | insges. | dar. Bund | insges. | dar. Bund |
| 580 | 308 | 580 | 307 | 750 | 400 | 750 | 400 |

#### B.3.3.2. Umsatzsteuerstatistik

Auf der Umsatzsteuerstatistik basiert die vom BMF verwendete Methode zur Abschätzung der Steuerminderungen aus Umsätzen im öffentlichen Personennahverkehr. Einbezogen werden die in Tabelle 8 zusammengefassten Kategorien der Umsatzsteuerstatistik 1997 und 1998.[13]

[13] Die Ausgaben auf Basis der publizierten Version der Umsatzsteuerstatistik 2005 konnten vom Projektteam nicht ermittelt werden, da aufgrund der geringen Anzahl der Betreiber je Teilindustrie nicht alle Transaktionen im Public Use File enthalten sind.

**Tabelle 8: Relevante Kategorien für den öffentlichen Personennahverkehr**

| | |
|---|---|
| Umsatzsteuerschuld vor Vorsteuerabzug | |
| 6.1 | Eisenbahnverkehr |
| 60.21.1 | Personenbeförderung im Omnibus-Ortslinienverkehr |
| 60.21.2 | Personenbeförd.im Omnibus-Überlandlinienverkehr |
| 60.21.3 | Personenbeförd.mit Stadtschnell-u.Straßenbahnen |
| 60.22 | Betrieb von Taxis und Mietwagen mit Fahrer |
| 61.1 | Schifffahrt |
| 61.20.1 | Personenbeförderung in der Binnenschifffahrt |

Um Umsätze mit vorsteuerabzugsberechtigten Kunden zu berücksichtigen, kürzt das BMF die Summe der Umsätze um 15 Prozent – dieser Prozentsatz könnte in Zukunft einmal anhand von Stichprobenerhebungen überprüft werden. Neben der Schwierigkeit, den Anteil der Umsätze mit vorsteuerabzugsberechtigten Kunden zu bestimmen, ist der Ansatz mit einigen weiteren Problemen behaftet: Im Eisenbahnverkehr sind auch der Fernverkehr und vermutlich der Güterverkehr, die dem allgemeinen Umsatzsteuersatz unterliegen, enthalten. Die Anteile dieser Verkehrsdienstleistungen an den Gesamtumsätzen sind unklar.

#### B.3.3.3. Einkommens- und Verbrauchsstichprobe

In der EVS sind Informationen über Ausgaben für Transportdienstleistungen enthalten (Code-Nr. 0730901 und 0730902), aber sie sind nicht nach Fernverkehr (der dem allgemeinen Umsatzsteuersatz unterliegt) und öffentlichem Personennahverkehr differenziert. Die EVS scheint deshalb keine geeignete Datengrundlage zur Messung des Steueraufkommens aus öffentlichem Personennahverkehr zu sein.

#### B.3.3.4. Personenverkehrsstatistik

Im Hinblick auf den Personennahverkehr sind in der Personenverkehrsstatistik mit Bussen und Bahnen für das Berichtsjahr 2005 lediglich Einnahmen aus der Beförderung im Liniennahverkehr ausgewiesen. Angaben über Einnahmen im Gelegenheitsnahverkehr fehlen. Für die Einnahmenkomponente aus Liniennahverkehr können, wie in Tabelle 9 ausgewiesen, die Steuermindereinnahmen abgeschätzt werden.

**Tabelle 9: Steuermindereinnahmen gemäß Personenverkehrsstatistik**

| | |
|---|---|
| Einnahmen 2005 (inkl. Umsatzsteuer) | Mio. EUR |
| Einnahmen aus Liniennahverkehr (inkl. Umsatzsteuer) | 9.722 |
| Einnahmen aus Gelegenheitsnahverkehr (inkl. Umsatzsteuer) | n.v. |
| Summe der Einnahmen | 9.722 |
| Steuermindereinnahmen (Umsätze/1,07 x 9%) | 818 |
| Anmerkung: Daten über Einnahmen aus Gelegenheitsnahverkehr nicht verfügbar | |
| Zuzüglich Beförderungseinnahmen aus anderen Transportmitteln des Personennahverkehrs | |
| Abzüglich Transaktionen mit vorsteuerabzugsberechtigten Kunden | |

Zu beachten ist, dass die ausgewiesenen Beträge Einnahmen aus Transaktionen mit vorsteuerabzugsberechtigten Kunden beinhalten. Dies betrifft vor allem Geschäftsreisen von Unternehmenskunden. Da für diese die Umsatzsteuer einen durchlaufenden Posten darstellt, müssen die Einnahmen um einen entsprechenden Prozentsatz, der aus anderen Quellen zu schätzen ist, nach unten korrigiert werden.

Nicht enthalten in dieser Statistik sind Beförderungen von Personen im genehmigten Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen, im Verkehr mit Taxen und im genehmigten Linienverkehr mit Schiffen sowie die Beförderungen im Fährverkehr. Ferner sind für das Berichtsjahr 2005 keine Daten über Einnahmen aus dem Gelegenheitsnahverkehr enthalten. Die Summe der Steuermindereinnahmen wird daher deutlich unterschätzt. Die Ergebnisse können lediglich als Kontrollrechnung für die Schätzung der einbezogenen Komponente verwendet werden.

#### B.3.3.5. Zusammenfassung

Im Bereich des Personennahverkehrs scheint die Verwendung der Umsatzsteuerstatistik ebenfalls der geeignetste Ansatz zur Schätzung der Steuermindereinnahmen aufgrund von Steuervergünstigungen zu sein. Dabei sollte jeweils die aktuellste Auflage der Umsatzsteuerstatistik verwendet werden. Der Anteil der vorsteuerabzugsberechtigten Kunden sollte auf Basis von Stichprobenerhebungen abgeschätzt werden. Als Kontrollrechnung für den Teilbereich des Personennahverkehrs in Bussen und Bahnen bietet sich eine Gegenrechnung auf Basis der Personenverkehrsstatistik des Statistischen Bundesamtes an. Unsere Überschlagsrechnung deutet darauf hin, dass die Angaben des Subventionsberichts eher eine untere Grenze für die tatsächlichen Steuerausfälle in Folge dieser Steuervergünstigung darstellen.

## B.4. Befolgungskosten

Die bisherigen Ausführungen zum Umfang der Steuervergünstigungen haben ganz auf das Konzept des entgangenen Steueraufkommens gesetzt. In einer umfassenden Betrachtung sind zusätzlich Befolgungskosten einzubeziehen, die sich aufgrund der gespaltenen Steuersätze ergeben und die daher negativ bei der Beurteilung dieser Steuervergünstigungen zu Buche schlagen. Über die Befolgungskosten im Zusammenhang mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz ist für Deutschland bislang wenig bekannt. Gemäß

Standardkostenmodell (SCM) erfolgt die Quantifizierung von Verwaltungsaufwendungen, die bei der Erfüllung von Verpflichtungen gegenüber dem öffentlichen Sektor entstehen, über die die Messung von vier Komponenten: die Arbeitszeit, die ein Unternehmen benötigt, um seine steuerlichen Verpflichtungen zu erfüllen, die Kosten je aufgewendeter Arbeitsstunde, die Anzahl der betroffenen Unternehmen, und die Häufigkeit, mit der die Verpflichtung jährlich anfällt. Ein Resultat der ersten Befolgungskostenstudie für Deutschland (Bundesregierung, 2007b) ist, dass von allen betrachteten Steuerarten der Verwaltungsaufwand für die Umsatzsteuer bei Weitem am höchsten ist. Die Aufbewahrung von Rechnungen und Umsatzsteuererklärungen sind auf dem ersten und zweiten Platz in der Rangliste der teuersten Verwaltungsaufwendungen. Die Kosten für die Aufbewahrung von Rechnungen für umsatzsteuerliche Zwecke belaufen sich auf 6,2 Mill. EUR, die Kosten für Umsatzsteuererklärungen auf 3,7 Mill. EUR.

Für die hier betrachteten Steuervergünstigungen sind allerdings in erster Linie die Befolgungskosten relevant, die sich aus der Existenz unterschiedlicher Umsatzsteuersätze ergeben.[14] Nicht betrachtet werden bisher Befolgungskosten in Zusammenhang mit der Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf Unternehmensebene. Die Befolgungskostenstudie analysiert auch nicht die Kosten für die öffentliche Verwaltung und durch Streitigkeiten über Klassifizierungsfragen. Insofern können die durch ermäßigte Umsatzsteuersatz bedingten Kosten, nicht seriös quantifiziert werden.[15] Dies gilt umso mehr für die hier betrachteten spezifischen Umsatzsteuerermäßigungen.

---

14 Gegenwärtig liegen noch keine Resultate vor.

15 In Schweden betreffen beispielsweise 20% aller Umsatzsteuerstreitfälle Einstufungsfragen. 2005 und 2006 wurde das schwedische Mehrwertsteuersystem mit zwei ermäßigten Mehrwertsteuersätzen beurteilt. Die Studien untersuchten die möglichen positiven und negativen Auswirkungen, die eine Änderung der Vorschriften zu den Steuersätzen haben kann. Die Studie aus dem Jahr 2006 zeigte enorme Abgrenzungsprobleme in den Bereichen auf, in denen die ermäßigten Steuersätze zur Anwendung kommen. Das wichtigste Ergebnis der Studien bestand darin, dass ein einziger Mehrwertsteuersatz eingeführt werden soll. Siehe Swedish Government (2005, 2006).

# C. Wichtige frühere Evaluationen

Zielgenaue Evaluationen der hier im Fokus stehenden Steuervergünstigungen für kulturelle Dienstleistungen, Zahnersatz und den ÖPNV existieren bislang nicht. Gleichwohl haben sich verschiedene Studien in jüngerer Zeit allgemein mit der Rationalität ermäßigter Umsatzsteuersätze im deutschen und europäischen Kontext befasst. Einige relevante Überlegungen und Schlussfolgerungen aus diesen Studien sind auch für die hier interessierende spezifischere Fragestellung von Bedeutung und werden für zwei wichtige Studien im Folgenden kurz skizziert. Weitere Resultate dieser und anderer Studien zur Frage der Effizienz und Effektivität der betrachteten Steuervergünstigungen werden im Kapitel E dargestellt.

## C.1. ZEW-Studie zu den Wirkungen einer Abschaffung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes in Deutschland

Im Jahr 2004 wurde vom Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung im Auftrag des BMF eine Studie über die Wirkungen einer Abschaffung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes durchgeführt (ZEW, 2004). Gegenstand dieses Gutachtens ist die Untersuchung der Allokations- und Verteilungseffekte einer Abschaffung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes. Neben den Auswirkungen auf die gesamtwirtschaftliche Leistungsfähigkeit (Effizienz) wurde in dieser Studie auch ermittelt, in welchem Ausmaß eine Abschaffung Bezieher hoher und niedriger Einkommen unterschiedlich trifft. Darüber hinaus wird aufgezeigt, wie stärker negativ betroffene Haushalte kompensiert werden können und wie die Belastung auf der Ausgabenseite und die Entlastung auf der Einnahmenseite zusammenwirken, wenn die Einkommensteuer oder die Sozialbeiträge aufkommensneutral und gleichmäßig abgesenkt werden

Die Untersuchung erfolgte mit Hilfe eines am ZEW entwickelten rechenbaren allgemeinen Gleichgewichtsmodells, das die Steuerwirkung unter Berücksichtigung der Interdependenz von Nachfrage- und Produktionsentscheidungen und samt der Verflechtungen zwischen den Produktionsbereichen der Volkswirtschaft bestimmt. Das Modell unterscheidet zwölf Konsumgüterkategorien, die unterschiedlich stark mit Umsatzsteuer belastet sind. Jede dieser Konsumgutkategorien wird – nach Maßgabe der aktuellen Input-Output Tabelle mit ihrer differenzierten Erfassung von ca. 70 Produktionsbereichen - mit unterschiedlichen Kombinationen von Primärfaktoren und Vorleistungen produziert.

Um auch die Verteilungswirkungen adäquat zu erfassen, wurden vier Haushalttypen unterschieden. Die Gruppe der Haushalte mit steuerpflichtigen Einkünften wird durch drei Haushaltstypen mit geringerem, mittlerem und hohem Einkommen entsprechend der statistisch beobachteten Einkommensverteilung repräsentiert. Zusätzlich wurde eine weitere Gruppe von Haushalten abgebildet, bei denen keine steuerpflichtigen Ein-

künfte vorliegen. Die Unterscheidung von Haushalten mit und ohne steuerpflichtige Einkünfte ist insbesondere im Hinblick auf eine mögliche Rückerstattung der Steuermehreinnahmen über die Einkommensteuer von Bedeutung.

Bei den für das jeweilige Segment der Einkommensverteilung bzw. für die Abhängigkeit von Transfereinkommen repräsentativen Haushalten wurde mit Hilfe von Primärdaten der Einkommens- und Verbrauchstichprobe den beobachtbaren Unterschieden im Nachfrageverhalten Rechnung getragen. Dies ist angesichts der möglichen Verteilungswirkungen der Umsatzsteuerermäßigung eine wichtige Voraussetzung für die problemadäquate Analyse. Das Modell erlaubt nicht nur die Ermittlung der direkten Effizienz- und Verteilungseffekte der Umsatzsteuer, sondern es werden auch andere Steuer- und Abgabelasten berücksichtigt. Dadurch lässt sich im Rahmen der Analyse einer aufkommensneutralen Steuerreform die Abschaffung der Ermäßigung bei der Umsatzsteuer mit der Reduktion anderer verzerrender Steuerlasten kombinieren. Die Analyse möglicher Rückverteilungsmechanismen konzentrierte sich auf die Senkung der Einkommensteuer und der Sozialbeiträge. Dabei wird die Anreizwirkung von Steuern und Sozialbeiträgen auf Beschäftigung und Arbeitsangebot ebenso berücksichtigt wie die Wirkung der Einkommensteuern im Kontext von Kapitalmobilität und Standortwettbewerb.

Unter Effizienzgesichtspunkten erscheint die Rückverteilung der Steuermehreinnahmen aus der Abschaffung der Steuerermäßigung über eine aufkommensneutrale Senkung besonders stark verzerrender anderer Steuern oder Abgaben sinnvoll. Im Rahmen der Modellanalyse wurden in dieser Hinsicht Senkungen bei der Einkommensteuer und bei den Sozialbeiträgen untersucht. Die Simulationsergebnisse zeigen, dass eine Absenkung der Sozialversicherungsbeiträge unter Effizienzaspekten besonders vorteilhaft wäre, gefolgt von der Senkung des marginalen Einkommensteuersatzes und schließlich von der Erhöhung des Freibetrags der Einkommensteuer. Sensitivitätsanalysen zeigen aber, dass die relative Bewertung einer Reform mit Änderung des Grenzsteuersatzes der Einkommensteuer gegenüber einer Änderung der Sozialbeiträge von der relativen Stärke der verschiedenen Steuerwirkungen abhängt. Insbesondere die Kapitalmobilität und der damit verbundene Standort- und Steuerwettbewerb ist für die relative Bewertung ausschlaggebend. Ist die Kapitalmobilität vergleichsweise hoch, dann führt ein Absenken der Grenzsteuersätze zu stärkeren Wohlfahrtseffekten als ein Absenken der Sozialbeiträge. Umgekehrt wird bei einer vergleichsweise hohen Arbeitsangebotselastizität die Senkung der Sozialbeiträge stärkere Wohlfahrtsgewinne auslösen.

Im Hinblick auf die Verteilungswirkungen bestätigten die Simulationsergebnisse die Vermutung, dass gerade Bezieher geringer Einkommen von der Umsatzsteuerermäßigung profitieren und so bei einer Abschaffung der Ermäßigung stärkere Verluste erleiden würden. Dies wird unmittelbar deutlich an den Wirkungen einer ausschließlichen Reform der Konsumbesteuerung, bei der die differenzierte Umsatzsteuer auf den Endverbrauch aufkommensneutral durch eine Konsumsteuer mit einheitlichem Satz ersetzt wird. Während eine solche Reform für Haushalte mit höherem Einkommen vorteilhaft ist, würden die Haushalte mit geringem Einkommen und ohne steuerpflichtiges Ein-

kommen verlieren. Ein solches Reformszenario ist allerdings angesichts der Vorgaben auf europäischer Ebene und der Effizienzvorteile der Konsumbesteuerung gegenüber anderen Steuern lediglich aus theoretischer Perspektive interessant. Immerhin wird die fiskalische Bedeutung der bestehenden Umsatzsteuerermäßigung deutlich, da nach den Ergebnissen der Simulation der derzeitige Normalsatz der Umsatzsteuer von im Referenzjahr 16 Prozent und der ermäßigte Umsatzsteuersatzes von 7 Prozent durch einen einheitlichen Konsumsteuersatz auf beide Güterkategorien von rund 13 Prozent ersetzt werden könnten.

Während bei der Senkung von Steuerlasten und Sozialabgaben durch eine regressiv ausgerichtete Absenkung sichergestellt werden kann, dass Haushalte mit geringen und hohen Einkommen von entsprechenden Reformen gleichermaßen profitieren, wären Haushalte ohne beitrags- oder einkommensteuerpflichtige Einnahmen negativ betroffen. Soll verhindert werden, dass diese Gruppe die einzige Verliererin der Reform wird, müsste deren Transfereinkommen erhöht werden. Um dabei weitere Verzerrungen auszuschließen, kommt es hier darauf an, möglichst wenig in die Transfersysteme einzugreifen und sich nach Möglichkeit nah an dem im Modell unterstellten Idealfall des Pauschaltransfers zu orientieren.

Die Wohlfahrtsrangfolge der Reformalternativen aus Sicht individueller Haushalte spiegelt sich auch auf der gesamtwirtschaftlichen Ebene wider. Die Senkung der Sozialbeiträge führt zum stärksten Anstieg der Wertschöpfung. Allerdings sind die ausgelösten Steigerungen vergleichsweise gering; die zu erwartenden Effizienzgewinne dieser Steuerreform sind also bescheiden. Die geringen Effizienzgewinne lassen sich letztlich dadurch begründen, dass für die Gesamtverzerrung in der Konsumbesteuerung nicht nur die beiden gesetzlichen Steuersätze, sondern alle *drei* Varianten der Umsatzbesteuerung im gegenwärtigen System (steuerbefreite, mit 7 Prozent und mit 16 Prozent besteuerte Güter) relevant sind. Auch bei einer Abschaffung des ermäßigten Steuersatzes von 7 Prozent ergibt sich keine einheitliche Besteuerung, da ein größerer Anteil der Konsumausgaben steuerfrei gestellt bleibt. Vergleichsrechungen zeigen, dass die Effizienzgewinne bei einer Einbeziehung auch der freigestellten Bereiche in die Steuerpflicht um das vier- bis fünffache höher liegen würden.

Bei der Bewertung der Verteilungswirkungen unterschiedlicher Szenarien zeigt sich das normative Problem, die Verteilungswirkung zu bewerten und in eine umfassende Wohlfahrtsbewertung zu integrieren. Insgesamt sind aber die Verteilungswirkungen der Umsatzsteuerermäßigung eher gering und liefern damit keine starke Rechtfertigung der Umsatzsteuermäßigung aus einer verteilungspolitischen Argumentation heraus. Bedeutsamer sind demgegenüber die branchenspezifischen Effekte der Umsatzsteuerermäßigung. Von der Wirkungsweise her ist die Umsatzsteuerermäßigung also eher eine Branchensubvention.

## C.2. Studie Copenhagen Economics zum ermäßigten Umsatzsteuersatz in Europa

Auf europäischer Ebene sind ermäßigte Umsatzsteuersätze in den zurückliegenden Jahren verstärkt vor dem Hintergrund der unbefriedigenden Arbeitsmarktentwicklung in vielen EU-Mitgliedstaaten diskutiert worden. Zu den traditionellen Lenkungs- und Verteilungszielen, die mit ermäßigten Umsatzsteuersätzen verfolgt werden, tritt damit eine arbeitsmarktpolitische Zielsetzung: Durch ermäßigte Umsatzsteuersätze auf arbeitsintensive Dienstleistungen erhoffen sich die Verfechter positive Folgen für die Beschäftigung. Nachdem der ECOFIN-Rat im Februar 2006 somit aus arbeitsmarktpolitischen Erwägungen eine Verlängerung der Erprobung ermäßigter Mehrwertsteuersätze auf arbeitsintensive Dienstleistungen beschlossen hatte, forderte er die Kommission zur Erstellung eines Berichts über die Auswirkungen ermäßigter Steuersätze auf die Schaffung von Arbeitsplätzen, das Wirtschaftswachstum und den Binnenmarkt auf. Grundlage für den Bericht sollte eine von einem unabhängigen Beratungsdienst durchzuführende Untersuchung sein. Diese von Copenhagen Economics (2007) durchgeführte Studie kam auf der Grundlage von theoretischen Überlegungen, empirischen Analysen, Modellsimulationen und Länderfallstudien zu folgenden Schlussfolgerungen:

- Grundsätzlich sprechen starke Argumente für einen einheitlichen Mehrwertsteuersatz pro Mitgliedstaat. Die Anwendung eines einzigen Satzes kann die wirtschaftliche Effizienz erhöhen, die Befolgungskosten senken und zum reibungslosen Funktionieren des Binnenmarkts beitragen.
- Allerdings können ermäßigte Steuersätze unter bestimmten Bedingungen Vorteile haben. Sie können (1) durch Erhöhung der Produktivität oder Senkung der strukturbedingten Arbeitslosigkeit die Effizienz erhöhen und/oder (2) zu mehr Gerechtigkeit beitragen, indem sie für eine bessere Einkommensverteilung sorgen oder bewirken, dass bestimmte Produkte der gesamten Bevölkerung besser zugänglich gemacht werden. Die Stichhaltigkeit dieser Vorteile ist eine empirisch zu beantwortende Frage.
- Beeinträchtigungen des Binnenmarkts als Folge von derart motivierten Ermäßigungen der Mehrwertsteuersätze sind größtenteils vernachlässigbar.
- Im Hinblick auf die arbeitsmarkt- oder verteilungspolitische Effizienz ermäßigter Mehrwertsteuersätze ist zu unterstreichen, dass gezielte Subventionen im Vergleich zu ermäßigten Mehrwertsteuersätzen oftmals ein besseres Kosten-Nutzen-Verhältnis bieten.

In Bezug auf die hier im Fokus stehenden drei speziellen Steuervergünstigungen sind folgende spezifische Überlegungen und Einsichten der Studie von Bedeutung, die für die Rechtfertigung und die Fragen von Effektivität und Effizienz der Vergünstigungen von Bedeutung sind:

*Erstens:* Es gibt zwar ein überzeugendes theoretisches und empirisches Argument, das für eine Ausdehnung ermäßigter Mehrwertsteuersätze (oder anderer Beihilfen) auf Sek-

toren spricht, deren Dienstleistungen sich problemlos durch Arbeiten in Eigenleistung oder Schattenarbeit ersetzen lassen, wie z.B. lokal erbrachte Dienstleistungen und einige Teile des Hotel- und Gaststättengewerbes. Das Argument besteht darin, dass ein hoher Steuerkeil (als Folge der Kombination hoher Grenzsteuersätze der Einkommensteuer und hohe Mehrwertsteuersätze) dazu führt, dass der Einkauf dieser Dienstleistungen auf dem Markt sehr teuer und eine Arbeit in Eigenleistung attraktiver ist. Als Folge davon verbringen hoch qualifizierte Kräfte daheim Zeit mit Tätigkeiten, für die es keiner besonderen Qualifikation bedarf, anstatt Zeit mit ihren Familien zu verbringen oder mehr produktivere Arbeit zu leisten. Mit niedrigeren Mehrwertsteuersätzen könne dieser Entwicklung entgegengewirkt werden. Simulationen lassen darauf schließen, dass die Vorteile, die sich daraus für den sozialen Bereich, Produktivität und BIP ergäben, in allen Mitgliedstaaten beträchtlich wären, wenngleich Mitgliedstaaten mit hohen Steuerkeilen mit Abstand am stärksten von derartigen Maßnahmen profitieren würden. Da die drei hier interessierenden Gruppen von Dienstleistungen aber kaum zur ohne weiteres durch Eigenleistung substituierbaren Kategorie gehören, fällt dieses Argument in diesem Kontext kaum ins Gewicht (vgl. dazu die Ausführungen in D.1.2).

*Zweitens:* Ebenso wenig ist im hier interessierenden Zusammenhang das Argument von Bedeutung, dass ermäßigte Mehrwertsteuersätze einen Beitrag zur Bekämpfung hoher Arbeitslosigkeit von gering Qualifizierten leisten kann. Die hier interessierenden Sektoren (Kultur, Zahntechnik, ÖPNV) dürften kaum durch einen überdurchschnittlichen Arbeitsinput von gering Qualifizierten gekennzeichnet sein.

*Drittens:* Die Studie von Copenhagen Economics kommt zu dem Ergebnis, dass ein eingeschränkt gültiges Argument für eine Ausdehnung ermäßigter Mehrwertsteuersätze (oder anderer Beihilfen) auf besonders von Haushalten mit geringem Einkommen bevorzugte Sektoren spricht, um die Einkommensverteilung (in Termini der realisierbaren Konsumniveaus) zu verbessern. Allerdings ist dieses Argument nur für Mitgliedstaaten mit signifikanten und stabilen Konsumunterschieden zwischen oberen und unteren Einkommensgruppen von Bedeutung (vgl. dazu E.3). In der Realität ist der bedeutsamste Sektor hier der Lebensmittelsektor. Ermäßigte Mehrwertsteuersätze auf Lebensmittel, die einen größeren Anteil am Konsum von Haushalten mit geringem Einkommen als am Konsum von Haushalten mit hohem Einkommen ausmachen, bedeutet eine Kosteneinsparung, von der dann besonders Haushalte mit geringem Einkommen profitieren. Je größer die Differenz bei den Konsumanteilen, umso wirkungsvoller wird das Argument. Simulationen der Copenhagen Economics Studie zeigen, dass das Argument einen gewissen empirischen Rückhalt in den Mitgliedstaaten hat, insbesondere in solchen mit hoher Ungleichverteilung des Ausgangseinkommens. Nicht übersehen werden dürfen aber die Komplikationen verteilungspolitisch motivierter Steuersatzermäßigungen, die auch im Lebensmittelsektor deutlich werden: Aufgrund der Vielzahl von Produkten im Lebensmittelsektor, wünschenswerter Unterscheidungen zwischen gesunden und nicht gesunden Lebensmitteln und der Existenz einer Grauzone zwischen dem Verkauf von Lebensmitteln und verzehrfertigen Lebensmitteln scheinen die Befolgungskosten hier

besonders hoch. Darüber hinaus lassen ermäßigte Mehrwertsteuersätze auf Lebensmittel das Selbstkochen im Vergleich zum Restaurantbesuch in der Regel wirtschaftlich attraktiver erscheinen. Schließlich ist zweifelhaft, ob das Mehrwertsteuersystem das beste Instrument zur Optimierung der Einkommensumverteilung darstellt; dies gilt insbesondere für Mitgliedstaaten mit umfassenden, gut entwickelten Sozialversicherungssystemen. In Bezug auf die drei hier interessierenden Steuervergünstigungen in Deutschland lassen sich insbesondere die für kulturelle Leistungen und Zahnersatz kaum distributiv begründen (vgl. dazu D.4)

*Viertens*: Des Weiteren erkennt die Studie ein begrenztes Argument an zugunsten der Ausdehnung ermäßigter Mehrwertsteuersätze (oder anderer Beihilfen) auf Sektoren, die unzureichend konsumiert werden. Die Motivation kann darin bestehen, Haushalten mit geringem Einkommen kulturelle (meritorische) Güter[16] besser zugänglich zu machen oder den Konsum von Gütern mit positiven Externalitäten zu beleben. Beispiele für ersteren Aspekt könnten Bücher, Musik und kulturelle Veranstaltungen sein; als Beispiele für letzteren Aspekt wären Energiesparvorrichtungen zu nennen. Entscheidend für die Stichhaltigkeit dieser Begründung ist unter anderem, ob die betreffenden Haushalte tatsächlich durch steuerlich realisierte Preissenkungen zu einem höheren Konsum veranlasst werden können und wie ausgeprägt "Mitnahmeeffekte" sind. Diese Begründungen sind potenziell von Bedeutung für die hier zu untersuchenden Steuervergünstigungen und werden in den Abschnitten D und E einer vertiefenden Analyse unterzogen. Die Copenhagen Economics-Studie macht allerdings deutlich, dass ermäßigte Mehrwertsteuersätze auf meritorische Güter wie Bücher und Musik aufgrund der Handelbarkeit dieser Güter zu gravierenden Belastungen für das Funktionieren des Binnenmarkts führen können.

---

16 Der Begriff der meritorischen Güter geht auf Richard E. Musgrave (1957) zurück. In der deutschen Ausgabe seines Standardwerkes zur Finanzwissenschaft findet sich folgende Definition: „Wir definieren deshalb meritorische Güter als Güter, deren Bereitstellung die Gesellschaft (unabhängig von den Präferenzen des individuellen Konsumenten) zu begünstigen, oder im Fall demeritorischer Güter zu benachteiligen sucht.“ (Musgrave, Musgrave, Kullmer (1984, S. 100); siehe Abschnitt D.3.

# D. Begründung der Steuervergünstigung

Im Gesetzgebungsverfahren des ursprünglichen Umsatzsteuergesetzes wird als allgemeine Begründung für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes die Sorge genannt, dass die betreffenden Leistungen durch eine volle Besteuerung teurer würden oder die Anbieter Gewinneinbußen bzw. Defizite zu verzeichnen hätten.[17] Damit bekräftigte der Gesetzgeber seinen Willen, kulturelle Leistungen und den öffentlichen Nahverkehr zu begünstigen. Wie in Abschnitt A dargestellt, soll so den Bürgern durch niedrigere Preise der Besuch kultureller Einrichtungen ermöglicht werden oder auch die politische Meinungsbildung durch preiswertere Zeitungen und Bücher erleichtert werden (siehe dazu A.2). In Bezug auf die Steuerermäßigung für den öffentlichen Personenverkehr wurde hingegen in den ursprünglichen Begründungen (siehe dazu A.3) stärker auf eine sozialpolitische Zielsetzung und einen Beitrag zur Überwindung von Verkehrsproblemen aufgrund eines wachsenden Individualverkehrs in den Ballungsräumen abgestellt. Demgegenüber besteht die mit der Steuermäßigung für Zahntechniker verbundene explizit geäußerte Zielsetzung eher darin, Wettbewerbsverzerrungen mit zahnärztlichen Leistungen zu vermindern (siehe dazu A.3).

Diese Begründungen enthalten somit Elemente, die in der Theorie der optimalen Besteuerung im Kontext des Externalitätenproblems (Beispiel der negativen Externalitäten des Individualverkehrs) oder des Verteilungsproblems (Begünstigung des öffentlichen Personenverkehrs aus sozialpolitischen Erwägungen) diskutiert werden oder die auf eine meritorische Begründung verweisen (Beispiel Förderung des Konsums kultureller Dienstleistungen). Im Folgenden werden diese Begründungsmuster systematisch auf ihre Stichhaltigkeit für die hier betrachteten drei Steuervergünstigungen untersucht. Eingebettet wird diese Beurteilung, dem Standard der Steuerwissenschaft folgend, in den Kontext anerkannter normativer Grundsätze unter Berücksichtigung ökonomischer Wirkungen. Der Referenzpunkt ist dabei die Theorie der optimalen Besteuerung, wie sie von Diamond und Mirrlees (1971) entwickelt wurde.[18]

---

17 So berichtet etwa der Finanzausschuss mit Bezug unter anderem auf kulturelle Leistungen und die Personenbeförderung im Nahverkehr, er sei „der Auffassung, daß für bestimmte Bereiche, in denen die Anwendung des Normalsteuersatzes nach den dem Ausschuß vorliegenden Berechnungen zu nicht vertretbaren Preiserhöhungen – oder, falls der Abnehmer erhöhte Preise nicht akzeptieren würde, zu einer nicht vertretbaren Gewinnschmälerung der Unternehmen – führen müßten, ein halbierter Steuersatz vorgesehen werden sollte." (Deutscher Bundestag 1967, S. 3-4). Ähnlich äußert sich der Bundesrat in seiner Stellungnahme zu den Umsätzen aus Personenbeförderung im Orts- und Nachbarortslinienverkehr: „Die volle Besteuerung der vorstehenden Beförderungsleistungen würde erhebliche Tariferhöhungen zur Folge haben und außerdem – verkehrpolitisch unerwünscht – den Individualverkehr in den Städten begünstigen." (Deutscher Bundestag, 1963, S. 48).

18 Aktuelle Darstellungen dieser Theorie finden sich in Auerbach und Hines (2002) und, in deutscher Sprache, in Keuschnigg (2005, Kap. VII) und Homburg (2007, Kap. 5).

Steuerpflichtige versuchen in der Regel, der Besteuerung auszuweichen, etwa indem sie steuerfreie an Stelle besteuerter Güter konsumieren. Da der Konsument in diesem Fall von seiner eigentlich präferierten Entscheidung abweicht, induziert die Besteuerung einen Nutzenverlust, der über die reine Zahllast der Steuer hinausgeht. Dieser zusätzliche, durch Verhaltensänderungen ausgelöste Nutzenverlust wird *Zusatzlast* der Besteuerung genannt. Gegenstand der Theorie der optimalen Besteuerung ist die Frage, mit welcher Steuerstruktur diese Zusatzlast auf das Minimum reduziert werden kann. Am besten ist dementsprechend eine Steuerpolitik, die die Zusatzlast vollständig vermeidet. Ein Beispiel für eine derartige *erstbeste* Steuer ist eine Mehrwertsteuer, die *alle* Güter und Dienstleistungen mit demselben Wertsteuersatz belegt. Diese Steuer ist effizient, da sie alle Konsumentenpreise proportional erhöht und somit keinen Anlass gibt, zwischen höher und niedriger besteuerten Gütern zu substituieren.

Diese Überlegung legt nahe, dass ermäßigte Umsatzsteuersätze im Hinblick auf die gesamtwirtschaftliche Effizienz niemals gerechtfertigt sein können.[19] Dennoch können Abweichungen von einer gleichmäßigen Besteuerung aus drei Arten von Gründen angezeigt sein: (1) Der Staat kann manche Konsumaktivitäten nicht beobachten und deshalb auch nicht besteuern. (2) Eine private Entscheidung führt nicht zu effizienten oder sonst als sinnvoll angesehenen Ergebnissen. (3) Die Regierung möchte zu Gunsten ärmerer Bevölkerungsschichten umverteilen. Wie dargestellt, spielen Begründungsmuster der Kategorien (2) und (3) in den politischen Erwägungen explizit eine Rolle. Nicht ausdrücklich erwähnt in den Gesetzesbegründungen sind der Kategorie (1) zuordenbare Argumentationsmuster. Da eine rationale Steuerpolitik aber dem Effizienz- und Wachstumsziel verpflichtet sein muss, wird diese Begründungskategorie im Folgenden gleichwohl gleichberechtigt mit einbezogen.

In den Abschnitten D.1 bis D.4 wird somit untersucht, ob und inwieweit diese Überlegungen eine niedrigere Besteuerung kultureller unterhaltender Leistungen, der Personenbeförderung im öffentlichen Nahverkehr und der Umsätze der Zahntechniker begründen können. Im abschließenden Abschnitt D.5 werden diese Argumente zusammengefasst, um zu einer Einschätzung der Steuersatzermäßigung für die genannten Gütergruppen zu gelangen. Die Darstellungen in diesem Kapitel sind überwiegend konzeptionell und theoretisch gehalten, empirische Einsichten werden im anschließenden Kapitel E. zusammengefasst.

---

19 Die Einführung der Mehrwertsteuer an Stelle der Brutto-Allphasen-Umsatzsteuer mit Kumulativwirkung hatte dies zum Ziel: „Eine der wichtigsten Zielsetzungen der Steuerpolitik ist es, die von der Besteuerung ausgehenden wettbewerbsverfälschenden Wirkungen auf ein ökonomisch und gesellschaftspolitisch vertretbares Maß zu beschränken.“ (Deutscher Bundestag, 1963, S. 17).

## D.1. Zweitbeste Besteuerung

Eine erstbeste einheitliche Mehrwertsteuer muss auch den Konsum einschließen, der nicht am Markt gekauft, sondern aus Anfangsausstattungen des Konsumenten gespeist wird, wie etwa selbstgenutztes Wohneigentum oder selbst gezogenes Gemüse. Der wichtigste derartige Konsum ist die Zeit, die ein Steuerpflichtiger in Form von Freizeit für sich selbst nutzt anstatt sie auf dem Arbeitsmarkt anzubieten. Um erstbeste Besteuerung zu erreichen, müsste auch dieser „Freizeitkonsum" der allgemeinen Umsatzsteuer unterworfen werden, wobei der Nettopreis dieses Gutes durch den erzielbaren Lohnsatz gegeben wäre. Typischerweise wird es als unmöglich angesehen, derartigen, aus Anfangsaustattungen abgeleiteten Konsum zu beobachten und zu besteuern.[20] Damit ist es nicht möglich, alle Konsumaktivitäten einschließlich der Freizeit dem allgemeinen Satz der Umsatzsteuer zu unterwerfen.[21] Für die Steuerpolitik leitet sich daraus die Frage ab, ob und wie Steuersätze aus Effizienzgründen differenziert werden sollten, wenn diese Einschränkung berücksichtigt wird. Eine Steuerstruktur, die die Zusatzlast unter den informationellen Beschränkungen des Staates minimiert, wird als *zweitbeste* Besteuerung bezeichnet.

### D.1.1. Freizeitsubstitute und -komplemente

Das zentrale Resultat der Theorie der zweitbesten Besteuerung besagt, dass solche Güter und Dienstleistungen niedrig besteuert werden sollten, deren Nachfrage substitutiv zur Freizeit ist, und dass umgekehrt Güter und Dienstleistungen, deren Nachfrage komplementär zum Freizeitkonsum ist, hoch besteuert werden sollten. Indem man nämlich Konsum, der typischerweise zusammen mit Freizeit auftritt, hoch besteuert, reduziert man indirekt die Attraktivität der Freizeit. Damit wirkt man dem Anreiz entgegen, steuerfreie Freizeit für steuerpflichtigen Konsum zu substituieren. Als Faustregel legt diese Aussage nahe, den Steuersatz auf Güter und Dienstleistungen zu reduzieren

---

20 Bei genauerer Überlegung erscheint es nicht zwingend, dass der Staat Freizeit nicht beobachten kann. So ist es denkbar, von den Steuerpflichtigen analog zur Steuererklärung eine „Zeitverwendungserklärung" einzufordern und, im Verdachtsfall, die Richtigkeit der gemachten Angaben von der Steuerfahndung, etwa durch Observation, überprüfen zu lassen. Derartige Überwachungsaktivitäten stehen jedoch im Widerspruch zu grundlegenden Freiheitsrechten, so dass eine Beobachtung und Besteuerung der Freizeit zwar *technisch* möglich sein mag, *politisch* jedoch inakzeptabel ist.

21 Für die Einkommensteuer gelten dieselben Einschränkungen. Eine Steuer auf das Lohneinkommen ist zu einer Mehrwertsteuer äquivalent, die alle am Markt gekauften Güter und Dienstleistungen mit einem einheitlichen Satz belastet, da durch beide Steuern die zum Erwerb eines bestimmten Güterbündels notwendige Arbeitszeit erhöht wird. Da der hypothetische Lohn, den man durch eine Ausdehnung des Arbeitsangebotes verdienen könnte, nicht der Einkommensteuer unterworfen wird, bleibt auch unter der Einkommensteuer Freizeitkonsum unbesteuert.

(zu erhöhen), deren Konsum Haushalte zu einer Ausweitung (Absenkung) ihres Arbeitsangebotes anregt.

Wenn der Preis jedes Gutes keinen Einfluss auf die Nachfrage nach anderen Gütern mit Ausnahme der Freizeit hat, lässt sich als Spezialfall dieser „Freizeitkomplementaritätsregel" die „Elastizitätsregel" ableiten. In diesem Fall reagiert der Konsument auf die Erhöhung des Preises eines bestimmten Gutes ausschließlich durch eine Anpassung der Menge dieses Gutes und des Arbeitsangebotes. Dieses muss im Falle einer unelastischen (elastischen) Nachfrage, bei der also die Menge weniger stark (stärker) zurückgeht als der Preis steigt, steigen (fallen), da die Ausgaben und damit das notwendige Lohneinkommen auf Grund der Preiserhöhung steigen (fallen). Unter der genannten Annahme sollten deshalb solche Güter hoch (niedrig) besteuert werden, deren Nachfrage unelastisch (elastisch) auf Preisveränderungen reagiert.

Um kulturelle Veranstaltungen besuchen zu können, benötigt man Zeit. Es spricht vieles dafür, dass diese Zeit nicht ausschließlich andere Freizeitaktivitäten wie Gartenarbeit oder Kinderbetreuung zurückdrängt, sondern zumindest teilweise zu Lasten der Erwerbsarbeit geht. Dementsprechend dürften kulturelle und unterhaltende Leistungen eher komplementär zur Freizeit sein und sollten höher als andere Güter besteuert werden. Das bedeutet, dass kulturelle und unterhaltende Leistungen ebenso wenig wie andere bezahlte Freizeitaktivitäten im Sinne einer zweitbesten Besteuerung nicht etwa in den Genuss des ermäßigten Umsatzsteuersatzes kommen, sondern im Gegenteil einer über den Normalsatz hinausgehenden zusätzlichen Besteuerung unterliegen sollten.

Zu einer etwas anderen Einschätzung gelangt man, wenn man die Elastizitätsregel heranzieht. Die unten in Abschnitt E.2.1 genannten Studien deuten darauf hin, dass die Nachfrage nach kulturellen Leistungen durch eine ausgeprägte Preiselastizität gekennzeichnet ist. Von daher legt die Elastizitätsregel eine niedrige Besteuerung von kulturellen Veranstaltungen nahe. Angesichts der sehr speziellen Bedingungen, unter denen die Elastizitätsregel gilt, muss dieses Resultat allerdings vorsichtig interpretiert und gegen die vermutliche Freizeitkomplementarität des Kulturkonsums abgewogen werden. Von daher steht eine effizienzorientierte Begründung der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf kulturelle unterhaltende Leistungen auf schwachem Fundament.

Wenn der öffentliche Personen-Nahverkehr verwendet wird, um Freizeiteinrichtungen zu erreichen, gilt hinsichtlich der Freizeitkomplementarität im Wesentlichen dieselbe Argumentation wie für kulturelle Veranstaltungen, so dass eine erhöhte Besteuerung angezeigt ist. Wenn der öffentliche Personen-Nahverkehr dagegen für den Weg von der Wohnung zur Arbeitsstätte genutzt wird,[22] dann wirkt eine Ermäßigung bei der Umsatzsteuer ähnlich wie die bis 2006 geltende einkommensteuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten der Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (§ 9 Abs. 1 Ziffer 4 EStG a.F.). Durch die Subventionierung des Pendelns entstehen Anreize, eine weiter vom Arbeits-

[22] Dies dürfte der typische Fall sein. So stellt Nolan (2003) in einer mikroökonometrischen Studie der Nachfrage nach den Leistungen verschiedener Verkehrsträger in Irland fest, dass arbeitende Haushalte signifikant mehr für Busfahrkarten ausgeben als nicht arbeitende.

ort entfernt gelegene Wohnung zu wählen. Dadurch verlängern sich die Wegezeiten, was tendenziell zu einer Reduktion des Arbeitsangebotes führen dürfte. Die Beschränkung des Abzugs von Fahrtkosten auf die Strecke jenseits des 20. Entfernungskilometers war somit im Sinne der zweitbesten Besteuerung. Ebenso sollten gemäß dieser Argumentation Leistungen des öffentlichen Nahverkehrs nicht ermäßigt, sondern höher als mit dem Normalsatz besteuert werden.

Schätzungen der Nachfrage nach Nahverkehrsleistungen zeigen meist niedrige Preiselastizitäten (bei allerdings langfristig stärker elastischen Reaktionen, vgl. dazu unten Abschnitt E.2.2), so dass auch die Elastizitätsregel eine erhöhte Besteuerung nahe legt.

Es spricht nichts für eine Komplementarität oder Substitutivität des Zahnersatzes zur Freizeit. Dagegen ist zu vermuten, dass die Nachfrage nach Zahnersatz kaum auf Preise reagiert; dies wird von vereinzelten Studien auch bestätigt (siehe dazu unten E.2.3). Auf Grund dieser Ergebnisse eine besonders hohe Besteuerung des Zahnersatzes zu fordern, würde die Elastizitätsregel zweifellos überinterpretieren. Ein ermäßigter Steuersatz für die Umsätze der Zahntechniker kann jedoch mit Hilfe der Theorie der zweitbesten Besteuerung sicher nicht begründet werden.

Die genannten empirischen Ergebnisse beschreiben die Nachfrage nach einzelnen Gütern. Für eine umfassende Bewertung der Effizienzwirkung von differenzierten Steuersätzen wäre es dagegen wünschenswert, die gesamte Nachfrage nach allen Gütern unter Berücksichtigung sämtlicher substitutiver und komplementärer Beziehungen zu kennen. Es ist nicht überraschend, dass derart umfassende empirische Analysen kaum vorliegen. Eine Ausnahme bieten Asano/Fukushima (2006), die mit Hilfe japanischer Haushaltsdaten ein Nachfragesystem mit zehn Gütergruppen und Arbeit schätzen und die zweitbesten Steuersätze ermitteln. Nach Asano/Fukushima (2006) sollten medizinische Dienstleistungen ermäßigt, Transport- und Kommunikationsleistungen sowie Lesen und Erholung verschärft besteuert werden. Die Autoren betonen jedoch, dass die Abweichungen der zweitbesten Steuersätze von einem einheitlichen Steuersatz, der das gleiche Aufkommen generiert, minimal sind. Der Verdienst dieser Untersuchung liegt daher weniger in der durchaus problematischen exakten Quantifizierung optimaler Steuersätze. Vielmehr macht sie deutlich, wie hoch die Informationsanforderungen an eine Politik sind, die Steuersätze rational differenzieren möchte.

### D.1.2. Haushaltsproduktion und öffentliches Angebot

Die Schwierigkeit, gesicherte Informationen über Komplementaritätsbeziehungen zwischen allen Gütern zu erhalten, führt dazu, dass die Finanzwissenschaft trotz der detaillierten theoretischen Ergebnisse gegenüber differenzierten Steuersätzen traditionell zurückhaltend ist und, in Ermangelung klarer Evidenz, eher einheitliche Steuersätze empfiehlt. In jüngerer Zeit wird dieses Informationsproblem jedoch mit Hinweis auf eine bestimmte Gruppe von Gütern relativiert, nämlich der Haushaltsproduktion.[23] Gü-

[23] Siehe Kleven, Richter und Sørensen (2000) und Sørensen (2007).

ter, die vom Haushalt selbst hergestellt und nicht am Markt gekauft werden, stellen ebenso wie Freizeit einen wichtigen Bereich unbesteuerten Konsums dar. Beispiele sind Gebäudereinigung, Renovierungsarbeiten, Eigenleistung beim Hausbau, Kinderbetreuung, Fahrzeugreparaturen, usw. Wenn diese Leistungen selbst erstellt werden, dann werden sie weder von der Einkommensteuer noch von der Umsatzsteuer erfasst. Analog zur Freizeitkomplementaritätsregel sollten dementsprechend Güter und Dienstleistungen, die enge Substitute zur Haushaltsproduktion sind, steuerlich begünstigt werden. Dies gibt den Konsumenten Anreize, steuerfreie Haushaltsproduktion durch Marktproduktion zu ersetzen, die zwar ermäßigt, aber immerhin überhaupt besteuert wird. Im Unterschied zu Freizeitsubstituten und -komplementen ist es zudem in der Regel vergleichsweise einfach, Substitute zur Haushaltsproduktion zu erkennen, da es sich im Wesentlichen um dieselben Güter handelt.

Wendet man diese Überlegungen auf die drei in Frage stehenden Gütergruppen an, so ergibt sich allerdings keine Rechtfertigung ermäßigter Umsatzsteuersätze. Auch Personen mit hohem Bildungsstand werden kaum ihre eigene kulturelle Unterhaltung produzieren, und Haushaltsproduktion von Zahnersatz ist –hoffentlich– keine Alternative. Im Falle des öffentlichen Nahverkehrs könnte man den Individualverkehr als selbst produziertes Substitut ansehen. Die physischen Inputs in diese Produktion, Kraftfahrzeug und Mineralöl, werden aber der Umsatzsteuer und speziellen Verbrauchsteuern (*Kraftfahrzeugsteuer*, *Energiesteuer*) unterworfen. Deshalb konkurriert der öffentliche Personen-Nahverkehr mit einem Substitut, das hoch besteuerte Inputs verwendet, so dass eine ermäßigte Besteuerung nicht angebracht erscheint.

Während also Haushaltsproduktion nicht von Bedeutung ist, gibt es eine andere Quelle steuerfreier Bereitstellung von engen Substituten kultureller unterhaltender Leistungen: den öffentlichen Sektor. So sind etwa die Eintrittspreise städtischer Theater auf Grund von direkten Subventionen niedriger als sie in einem rein marktwirtschaftlichen Umfeld wären. Zudem sind öffentliche Anbieter kultureller Veranstaltungen von der Umsatzsteuer befreit (§ 4 Ziffer 20 UStG).[24] Analog zur Haushaltsproduktion könnte man argumentieren, ein ermäßigter Steuersatz sei sinnvoll, um die Konsumenten dazu anzuhalten, privat angebotene kulturelle Veranstaltungen an Stelle des subventionierten und steuerfreien öffentlichen Angebots zu nutzen. Eine solche Schlussfolgerung überdehnt jedoch die Argumentation der zweitbesten Besteuerung. Im Gegensatz zur Unmöglichkeit, Freizeitkonsum zu beobachten und eine gleichmäßige Besteuerung von Haushaltsproduktion durchzusetzen, kann die Subventionierung öffentlichen Kulturangebotes nicht als vorgegebene Beschränkung angesehen werden. Die kommunalen und anderen öffentlichen Anbieter könnten durchaus realistische Preise für Theatervorstel-

[24] Da kein Vorsteuerabzug zulässig ist, kann die Steuerbefreiung auch zu einer Mehrbelastung führen, wenn der Wertschöpfungsanteil der letzten Stufe gering ist. Selbst in diesem Fall sind auf Grund der direkten Subventionen die Konsumentenpreise staatlich angebotener kultureller Veranstaltungen wahrscheinlich niedriger als sie es im Markt wären.

lungen verlangen,[25] so dass dieser Grund für eine Steuerermäßigung privater Anbieter entfallen würde. Angesichts der anzunehmenden Komplementarität zwischen kulturellen Veranstaltungen und der Freizeit sollten im Sinne der zweitbesten Besteuerung vielmehr die Subventionen für öffentlich bereit gestellte Kultur überdacht und diese ebenso wie privat angebotene Kultur dem vollen Umsatzsteuersatz unterworfen werden.

## D.2. Externe Effekte

Gleichmäßige Besteuerung führt zu Effizienz, weil sie die relativen Preise nicht verändert und somit die Knappheitssignale des Marktes nicht verzerrt. Wenn Marktpreise jedoch selbst falsche Signale geben, dann wird Effizienz erreicht, indem die Preise, etwa durch differenzierte Besteuerung, an die tatsächlichen Knappheitsrelationen angepasst werden. Dies tritt ein, wenn privates Handeln externe Effekte auslöst, wenn also Konsum oder Produktion eines Wirtschaftssubjektes anderen nützt (eine positive Externalität) oder schadet (eine negative Externalität), ohne dass dieser Einfluss über den Markt oder einen Vertrag abgegolten wird. In solchen Fällen können Preise durch eine *Pigou*-Steuer oder eine *Pigou*-Subvention so verändert werden, dass sie die tatsächliche Knappheit widerspiegeln.[26] Eine solche vollständige „Internalisierung" externer Effekte durch Steuern ist zwar in praktischen Anwendungen kaum möglich. Es gibt aber Steuern, die zumindest zur Internalisierung externer Effekte beitragen. Die bekanntesten Beispiele hierfür sind Steuern auf den Energieverbrauch (*Energiesteuer*, *Stromsteuer*), die neben dem Fiskalzweck zumindest auch dem Ziel dienen, Konsumenten und Produzenten die Kosten der von ihnen verursachten Umweltschäden anzulasten.

Gelegentlich wird argumentiert, der Konsum von Kultur vermittle gesellschaftliche Werte. So veranlasse der Besuch von Theatern oder das Lesen von Büchern die Bürger, sich über aktuelle politische Ereignisse zu informieren, sich in Bürgerinitiativen zu engagieren, oder der Verlockung extremistischer Parteien zu widerstehen. Dieses Verhalten nützt der Gesellschaft insgesamt, so dass durch den Konsum kultureller Leistungen eine positive Externalität entsteht, die eine steuerliche Begünstigung rechtfertigt.

Auch wenn dieses Argument weit verbreitet ist, erscheint es nicht wirklich gut begründet. Der ursächliche Zusammenhang zwischen der großen Vielfalt kultureller Leistungen und politischer Aktivität ist nicht belegt und vermutlich bestenfalls schwach ausgeprägt. Darüber hinaus konsumieren gerade die Teile der Bevölkerung, die sich am seltensten in erwünschter Weise politisch betätigen, besonders wenig Kultur. Ein ermäßigter Umsatzsteuersatz für kulturelle und unterhaltende Leistungen lässt sich somit kaum mit dem Ziel einer Internalisierung externer Effekte begründen.

Im Gegensatz dazu kann eine Begünstigung des öffentlichen Nahverkehrs helfen, externe Effekte zu vermindern. Dieser stellt ein Substitut für den Individualverkehr dar,

---

25 Theatervorstellungen sind ausschließbare Güter, so dass kein Freifahrerproblem entsteht.

26 Siehe Pigou (1920).

der bei gleichem Verkehrsvolumen höhere Emissionen verursacht. Ein ermäßigter Umsatzsteuersatz verändert den relativen Preis zwischen beiden Verkehrsträgern zu Gunsten des öffentlichen Nahverkehrs und trägt so zu einer Verbesserung der Umweltqualität bei.[27]

Dies führt aber nur dann zu einem Effizienzgewinn, wenn andere Instrumente wie insbesondere die Energiesteuer die vom Autoverkehr ausgehenden Umweltschäden noch nicht vollständig internalisieren. Selbst wenn die Energiesteuer aus umweltpolitischer Sicht noch zu niedrig sein sollte, bietet sich eine Kombination aus Energiesteuer und umsatzsteuerlicher Vergünstigung nicht an. Stattdessen sollte die Energiesteuer auf ihr effizientes Niveau angehoben werden. Dadurch würden nicht nur die Steuereinnahmen steigen, sondern auch eine Gleichbehandlung aller Verkehrsträger erreicht, indem die Steuerlast sich an der verbrauchten Menge an Kraftstoff orientiert. Schließlich ist zu bedenken, dass angesichts der im Abschnitt E.2.2. dargestellten vergleichsweise geringen Preiselastizitäten der Nachfrage eine Steuerermäßigung keine großen Verhaltensänderungen mit sich bringen würde. Als alternatives Instrument sollte deshalb insbesondere eine Verbesserung der Servicequalität, etwa in Form höherer Taktfrequenzen, in Betracht gezogen werden.[28]

Leistungen der Zahntechniker üben keine positiven externen Effekte aus. Zwar erfreut ein strahlendes Lächeln den Betrachter; dies sollte aber nicht Gegenstand der Politik sein. Der einzige Bereich, in dem Zahnmedizin (und Medizin im Allgemeinen) externe Effekte ausübt, sind ansteckende Krankheiten. Eine steuerliche Begünstigung der Umsätze der Zahntechniker ist deshalb nur insoweit gerechtfertigt, als Zahnersatz die Verbreitung ansteckender Krankheiten bekämpft.

## D.3. Meritorische Güter

Die Diskussion im vorigen Abschnitt war mit Externalitäten befasst, die auf physischem Wege vermittelt werden; so werden etwa die von Kraftfahrzeugen emittierten Abgase mit der Atemluft auf Fußgänger übertragen. Im Gegensatz dazu sind auch Externalitäten vorstellbar, die ohne beobachtbare physische Vermittlung alleine auf der Nutzeninterdependenz zwischen Individuen beruhen. So ist es denkbar, dass eine Person mit hohem Bildungsstand darunter leidet, zu wissen, dass der Nachbar keine hochwertigen Opern, sondern populäre Musik hört - auch wenn die Mauern völlig schalldicht sind. Derartige “moralische Externalitäten” führen auf den von Richard Musgrave (1957) eingeführten und in der Ökonomie seitdem kontrovers diskutierten Begriff der meritorischen Güter. Dies sind Güter, von denen im reinen Marktsystem aus gesellschaftlicher

---

27 Vgl. aber die in E.2.2 diskutierten Einschränkungen.

28 Pitts (1977), Voith (1997) und Dargay/Hanly (2002) stellen fest, dass die Nutzung des öffentlichen Nahverkehrs durch verbesserten Service signifikant gesteigert weden kann.

Sicht zu wenig konsumiert wird.[29] Nach dieser Ansicht kann eine wohlwollende Regierung die Wohlfahrt erhöhen, in dem sie meritorische Güter subventioniert. Analog dazu konsumieren Individuen, die ohne staatlichen Eingriff entscheiden, von demeritorischen Gütern zu viel, so dass eine verschärfte Besteuerung angezeigt ist. Die Regierung könnte so die von dem Verhalten des Einzelnen ausgehenden moralischen Externalitäten korrigieren.

Trotz dieser Parallelität zu physischen Externalitäten gelten moralischen Externalitäten jedoch typischerweise nicht als Legitimation für ein staatliches Eingreifen. Dies liegt daran, dass letztlich dem Staat oder der Bevölkerungsmehrheit zugestanden werden muss, zu entscheiden, was gut für den einzelnen Bürger ist – ein Widerspruch zu Grundprinzipien einer freien Gesellschaft. Auch zur ökonomischen Theorie, die auf Konsumentensouveränität und individueller Freiheit beruht, steht diese Sicht im Widerspruch. Dementsprechend wurde der im Begriff der meritorischen Güter zum Ausdruck kommende Paternalismus lange Zeit fast einmütig abgelehnt. Des Weiteren ist die Missbrauchsgefahr von meritorischen Begründungen zu unterstreichen, insofern diese einen typischen Ansatzpunkt für den Einfluss von Interessengruppen bieten, die unter Verweis auf vermeintliche Unterkonsumption fiskalische Privilegien beanspruchen.

Mit dem Aufkommen verhaltenswissenschaftlicher Ansätze in der Ökonomie (*behavioural economics*) und zunehmender Evidenz für Verhaltensanomalien, die dem Bild des rational entscheidenden homo oeconomicus widersprechen, sehen einige Forscher neuerdings aber wieder Raum für einen wohlfahrtssteigernden Paternalismus. Diese Verhaltensweisen entstehen meist im Zusammenhang mit Informationsmängeln oder bei zeitinkonsistenten Präferenzen. Wenn man davon ausgeht, dass manche Menschen in Gegenwart von Gütern, die sofortigen Genuss, aber spätere Reue verursachen (Alkohol, Tabak, fette Nahrungsmittel), Probleme der Selbstkontrolle haben, so sollten diese demeritorischen Güter „optimalen Sündensteuern" unterworfen werden.[30] Auch meritorische Güter, zum Beispiel Bildung (und hier vor allem die Schulpflicht), aber auch viele andere staatliche Programme, die Sachleistungen zur Verfügung stellen, können vor diesem Hintergrund gesehen werden.[31]

Die „neue" Auseinandersetzung mit meritorischen Gütern lässt jedoch nicht einfach die alte wieder aufleben. Da der dem Konzept inhärente Paternalismus eine dauernde Gefahr für die Freiheit darstellt, muss jegliche staatliche Intervention durch klare Evidenz für Zeitinkonsistenz oder Informationsdefizite gestützt werden. Ohne solche Evidenz wird der Begriff der meritorischen Güter auf moralische Externalitäten reduziert, die, wie gesagt, keine hinreichende Rechtfertigung für eine Lenkung individuellen Konsumverhaltens über Steuern liefern.

---

29 Siehe die Definition in Fußnote 19.

30 Siehe O'Donoghue/Rabin (2006) mit weiteren Quellenangaben.

31 Einen Überblick dazu bieten Currie/Gahvari (2007).

Der Begriff der meritorischen Güter bietet eine gute Erklärung dafür, warum Subventionen für Kultur in vielen Ländern populär sind. Auch im deutschen Umsatzsteuergesetz gab es bereits vor der Einführung der Mehrwertsteuer entsprechende Vergünstigungen,[32] so dass es nahe liegt, dass der Gesetzgeber hier meritorische Zielsetzungen verfolgt. Vermutlich freuen sich viele Menschen tatsächlich, wenn ihre Mitbürger hochklassige Kultur konsumieren, so dass deren Kulturkonsum eine moralische Externalität auslöst. Wenn eine Mehrheit der Bürger so empfindet, wird sie für eine Subvention dieser Güter und Dienstleistungen stimmen, beispielsweise in Form eines ermäßigten Umsatzsteuersatzes.

Auch wenn es nicht leicht ist, im Zusammenhang mit kulturellen Leistungen zeitinkonsistente Präferenzen zu begründen, so kann doch nicht für alle betroffenen Güter ausgeschlossen werden, dass auch diese Motivation hinter der Steuerermäßigung steht. Insbesondere bei Bildungsleistungen, vor allem wenn sie von Kindern konsumiert werden, mag eine kurzfristige Abneigung zu einem Konsumverzicht führen, der später bereut wird. Derartige Leistungen stellen allerdings nur einen geringen Teil der kulturellen unterhaltenden Leistungen dar, für die der ermäßigte Steuersatz gilt.

Während meritorische Argumente für den öffentlichen Nahverkehr keine Rolle spielen dürften, sind sie zweifellos im Bereich des Gesundheitswesens und damit auch für die Leistungen der Zahntechniker von Bedeutung. Kaum jemand befürwortet eine rein marktwirtschaftliche Bereitstellung von Gesundheitsleistungen, und die meisten Menschen sprechen sich für eine möglichst einheitliche Versorgung mit medizinischen Leistungen aus. Offensichtlich erleiden die meisten Menschen einen Nutzenverlust, wenn sie erfahren, dass andere krank sind und nicht optimal behandelt werden.

Gerade im Gesundheitswesen liegt auch Zeitinkonsistenz nahe, da junge Menschen möglicherweise ihre eigenen, späteren Präferenzen für Gesundheit unterschätzen. Beispielsweise führt der Verzicht auf das Zähneputzen zu einem unmittelbaren Bequemlichkeitsgewinn, während die Kosten späterer Zahnerkrankungen möglicherweise nicht adäquat berücksichtigt werden. Die Subventionierung des Gesundheitswesens und speziell die Steuerermäßigung für die Umsätze der Zahntechniker kann durchaus durch diese Überlegungen motiviert sein. Da es aber kaum gesicherte Erkenntnisse über das Ausmaß einer eventuellen Unterschätzung zukünftiger Gesundheit gibt, besteht hier noch Bedarf für weitere empirische Forschung.

## D.4. Verteilungspolitik

Im Folgenden wird diskutiert, ob die in Frage stehenden Steuerermäßigungen verteilungspolitischen Zielen dienen, ob sie also zu einer Angleichung der verfügbaren Einkommen und zu einer Umverteilung zu Gunsten von Haushalten mit geringem Einkommen führen. In der Finanzwissenschaft werden diese Fragen im Rahmen der Theo-

---

32 § 7 Abs. 2 Ziffer 2 c UStG i.d.F. des 11. Änderungsgesetzes vom 16. August 1961.

rie der optimalen umverteilenden Besteuerung analysiert, die von Mirrlees (1971) begründet wurde. Hier wird ein grundlegender Zielkonflikt behandelt: Durch eine Erhöhung des Einkommensteuersatzes wird einerseits die Steuerschuld gut verdienender Personen erhöht, so dass die Nettoeinkommen angeglichen werden. Andererseits verleitet die Steuererhöhung insbesondere die leistungsfähigen Steuerpflichtigen dazu, weniger zu arbeiten, so dass steuerliche Umverteilungspolitik zu Effizienzverlusten führt.

Auch wenn das zentrale steuerliche Umverteilungsinstrument der Einkommensteuertarif ist, können unter Umständen auch indirekte Steuern dazu beitragen, dass verteilungspolitische Ziele mit geringeren Effizienzverlusten erreicht werden. Zunächst ist festzustellen, dass die Freizeitkomplementaritätsregel auch in Gegenwart umverteilender Zielsetzungen weiter gilt. Dies liegt daran, dass eine hohe Besteuerung freizeitkomplementärer Güter den Genuss von Freizeit unattraktiv macht, was der durch die Einkommensteuer ausgelösten Tendenz zur Einschränkung des Arbeitsangebotes entgegenwirkt. Dementsprechend gelten die diesbezüglichen Ausführungen im Abschnitt D.1.1 auch im Kontext umverteilender Politik.

Indirekte Steuern haben noch eine zweite verteilungspolitische Funktion. Diese ergibt sich aus der Tatsache, dass Haushalte mit unterschiedlichen Einkommen typischerweise unterschiedliche Konsumstrukturen aufweisen. So trägt ein erhöhter Steuersatz auf Güter, die vorwiegend von wohlhabenden Haushalten nachgefragt werden, zur Angleichung der Nettoeinkommen bei. Umgekehrt sollten Güter und Dienstleistungen, die überproportional von ärmeren Haushalten konsumiert werden, mit einem ermäßigten Satz belegt werden.

Eine solche verteilungspolitische Rolle von Konsumsteuern lässt sich gut begründen, wenn es keine Einkommensteuer gibt oder diese sehr inflexibel ist, beispielsweise weil der Tarif linear sein soll. In diesem Fall erweitert der Einsatz differenzierter Konsumgütersteuern die Menge der zur Verfügung stehenden steuerlichen Instrumente erheblich, und die so gewonnene Flexibilität reduziert die Effizienzkosten der Umverteilung. Wenn der Einkommensteuertarif beliebig gewählt werden kann, dann wird dieser Vorteil zwar nicht eliminiert,[33] aber doch stark abgeschwächt. Deshalb ist die verteilungspolitische Bedeutung einer Umsatzsteuer, die zur Einkommensteuer hinzutritt, zwar theoretisch begründet, praktisch aber vermutlich gering.

Wendet man diese Überlegungen trotz der genannten Einschränkung auf die drei zu betrachtenden Gütergruppen an, so ist zu fragen, welche Einkommensgruppen vergleichsweise mehr von diesen Gütern und Dienstleistungen nachfragen. Die Nutzer kultureller Angebote vermutet man in den höheren Einkommensschichten, während Busse und Bahnen traditionell als die Verkehrsmittel der weniger wohlhabenden Bevölkerung angesehen werden. Zwar benötigen arme und reiche Personen gleichermaßen Zahnersatz, es ist jedoch denkbar, dass letztere höherwertige Prothesen nachfragen. Die vorliegende empirische Evidenz (siehe dazu unten E.3) deckt sich weitgehend mit dieser

33 Siehe Saez (2002).

Einschätzung, so dass aus verteilungspolitischen Überlegungen heraus kulturelle und unterhaltende Leistungen und, weniger deutlich, Zahnersatz sogar höher als mit dem Normalsatz besteuert werden sollten, während ein ermäßigter Steuersatz für die Leistungen des öffentlichen Personen-Nahverkehrs gerechtfertigt ist.

## D.5. Schlussfolgerungen

Die folgende Tabelle fasst in stilisierter Form die bisher ausgeführten Argumente zusammen. In dieser Tabelle sind die drei zu untersuchenden Gütergruppen in den letzten drei Spalten aufgeführt. In den Zeilen stehen die in den Abschnitten D.1 bis D.4 dargelegten Kriterien. In den so definierten Zellen drückt ein aufwärts ↑ (abwärts ↓) gerichteter Pfeil aus, dass die in der betreffenden Spalte genannte Gütergruppe gemäß dem in der betreffenden Zeile genannten Kriterium höher (niedriger) als mit dem Normalsatz besteuert werden sollte. Ein Gedankenstrich – zeigt an, dass der Normalsatz in etwa angemessen ist.

**Tabelle 10: Argumente für einen ermäßigten Steuersatz**

| Abschnitt | Argument | Kulturelle unterhaltende Leistungen (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG) | Personenbeförderung im öffentlichen Nahverkehr (§ 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG) | Umsätze der Zahntechniker (§ 12 Abs. 2 Nr. 6 UStG) |
|---|---|---|---|---|
| D.1.1 | Freizeitkomplementarität/ Preiselastizität | – | ↑ | – |
| D.1.2 | Haushaltsproduktion | – | – | – |
| D.2 | Externe Effekte | – | ↓ | – |
| D.3 | Meritorische Güter | (↓) | – | (↓) |
| D.4 | Verteilungspolitik | ↑ | ↓ | (↑) |

Ein Blick auf Tabelle 10 zeigt, dass die abwärts gerichteten Pfeile im unteren Teil der Tabelle konzentriert sind. Dies bedeutet, dass klassische effizienzorientierte Überlegungen, die sich auf optimale Besteuerung und physische externe Effekte beziehen, wenig zur Rechtfertigung der drei Steuervergünstigungen beitragen. Die einzige Ausnahme bildet die umweltpolitische Motivation für eine Begünstigung des öffentlichen Personen-Nahverkehrs. Auch in diesem Fall erscheint es allerdings vorteilhaft, die Externalität direkt mit der Energiesteuer anzugehen (siehe Abschnitt D.2).
Ein ähnliches Bild ergibt sich, wenn man die verteilungspolitische Zielsetzung betrachtet. Die Begünstigung des öffentlichen Personen-Nahverkehrs kann in soweit begründet werden, als dieser vor allem von ärmeren Bevölkerungsschichten genutzt wird. Dagegen

sprechen verteilungspolitische Überlegungen dafür, kulturelle Angebote, und vielleicht auch Zahnersatz, mit einer Luxussteuer zu belegen. Wie im Abschnitt D.4 ausgeführt, sollte die verteilungspolitische Bedeutung der Umsatzsteuer aber generell nicht überschätzt werden, da diese Umverteilungsziele wesentlich weniger zielgenau angeht als die Einkommensteuer oder Transfers an bedürftige Personen (vgl. dazu C.1).

Um die bestehenden Steuervergünstigungen für kulturelle und unterhaltende Leistungen und für die Umsätze der Zahntechniker zu rechtfertigen, muss man folglich auf meritorische Argumente zurückgreifen. Ob hierbei schlicht die Mehrheit der Minderheit[34] ihre Präferenzen aufdrängt und so eine „moralische Externalität" internalisiert, oder ob der geringe Konsum von Kultur und/oder Zahntechnikerleistungen tatsächlich auf mangelnde Selbstkontrolle der Individuen hinweist, die diese Entscheidungen später bereuen würden, kann letztlich nicht entschieden werden. Ein Staat, der die Freiheit des Individuums hoch schätzt, sollte allerdings nicht leichtfertig in private Entscheidungen eingreifen.

[34] Denkbar ist allerdings gemäß der politökonomisch ausgerichteten Theorie der Interessengruppen auch, dass nicht der Wille der Mehrheit wirklich ausschlaggebend ist, sondern sich gut organisierte Interessengruppen im politischen Prozess mit ihrer Nachfrage nach fiskalischer Begünstigung durchsetzen und diese Prozesse mit meritorischen Argumenten kaschiert werden.

# E. Effektivität und Effizienz

In diesem Abschnitt werden nun ergänzende theoretische Überlegungen und empirische Resultate zusammengestellt, die Hinweise zur Frage liefern, inwieweit die drei hier betrachteten Umsatzsteuervergünstigungen ihre Ziele überhaupt erreichen (Effektivität) und inwieweit das Ausmaß der Zielerreichung im Vergleich zu anderen denkbaren Förderinstrumenten in einer günstigen Relation zu den mit den Vergünstigungen verbundenen Steuerausfällen steht (Effizienz).

## E.1. Preiseffekte

Ausgangspunkt der Überlegungen ist die Frage, inwieweit es über den ermäßigten Steuersatz überhaupt gelingt, das Preisniveau für den Endverbraucher gegenüber einer Situation mit Normalbesteuerung abzusenken. Zumindest dort, wo wie bei den Kulturgütern und dem Öffentlichen Personenverkehr eine Erhöhung der Nachfrage einen Kern der politischen Zielsetzung ausmacht, ist die Frage des "Pass-through" – der Weitergabe des Steuervorteils über eine Preissenkung an den Endverbraucher – von großer Bedeutung.[35]

Die Theorie lehrt, dass umso eher ein umfassendes und schnelles Pass-through zu erwarten ist, je wettbewerbsintensiver ein Markt ist und je unregulierter die Preisbildung erfolgt. Viele der hier betrachteten Güter und Dienstleistungen (Zahnersatz, öffentlicher Personenverkehr) sind allerdings dadurch gekennzeichnet, dass sie auf einem Markt bereitgestellt werden, bei dem der Marktzutritt stark reguliert wird, die Preisbildung durch starke Elemente der staatlichen Reglementierung beeinflusst ist und die Finanzierungsseite maßgeblich durch politische Entscheidungen (Gesundheitspolitik, Förderung des ÖPNV, Kulturpolitik) beeinflusst wird, so dass hier kaum mit einer unmittelbaren 1:1-Weitergabe des Steuervorteils an die Konsumenten gerechnet werden kann. Am ehesten sind noch der Markt für kulturelle Unterhaltung und vor allem der Büchermarkt durch Wettbewerbselemente gekennzeichnet. Empirische Evidenz zum Pass-through auf dem Büchermarkt deutet dann auch auf eine schnelle und nahezu vollständige Preisreaktion hin. Ein natürliches Experiment zu dieser Thematik war in Schweden zu beobachten (Ahlmark, 2003): In den Neunzigern hatte Schweden stets seinen Normalsatz von 25% Mehrwertsteuer auf Bücher angewandt. Gleichzeitig kamen Zeitungen und kulturelle Veranstaltungen in den Genuss einer ermäßigten „Kultur-

[35] Es sei allerdings darauf hingewiesen, dass in den Begründungen der Politik etwa im Falle der kulturellen Einrichtungen durch den ermäßigten Steuersatz auch eine Gewinnschmälerung der Anbieter vermieden werden sollte (vgl. A.2). Dieses Ziel ist nur dann erreichbar, wenn es nicht zur vollen Weitergabe des Steuervorteils an die Nachfrageseite kommt. An dieser Überlegung wird der Zielkonflikt deutlich, der zwischen dem Ziel der Nachfragesteigerung und dem Ziel der Verbesserung der Profitabilität der Anbieter existiert.

Mehrwertsteuer“ von nur 6%. Aufgrund der hohen Mehrwertsteuer entstand beim Verbraucher der Eindruck, dass Bücher im Vergleich zu anderen kulturellen Produkten teurer seien. Des Weiteren vertraten Verlage im Rahmen ihres Eintretens für eine niedrigere Mehrwertsteuer für ihre Branche die Ansicht, dass hohe Buchpreise zu einem Rückgang des Umsatzes führen würden. Gleichzeitig machte es das Internet möglich, Bücher in Ländern mit niedriger Mehrwertsteuer zu kaufen. Kleine Buchläden in abgelegenen Gegenden waren besonders betroffen, was den Staat zur Zahlung von Beihilfen veranlasste. Mit einer Senkung der Mehrwertsteuer auf Bücher in Schweden sollte eine Senkung der Preise und eine Steigerung der Umsätze erzielt werden, um Leserzahlen, Qualität der Bücher und Themenvielfalt zu erhöhen. 2002 fasste man den Beschluss, die Mehrwertsteuer auf Bücher auf 6% zu senken. Die Mehrwertsteuersenkung schlug sich sofort in niedrigeren Preisen nieder. Nach Aussage unterschiedlicher Quellen (vgl. Ahlmark, 2003) erfolgte der langfristige Pass-through nahezu vollständig. Allerdings ist das Bild für geringe Steuersatzänderungen weniger eindeutig: In Beispielfällen, wo Mehrwertsteuersätze nur um einen Prozentpunkt geändert wurden, verlief die Weitergabe in die Bruttopreise sehr unterschiedlich (vgl. zu einem Überblick Copenhagen Economics, 2007: S. 41ff). Generell hängt die Weitergabe von der Marktstruktur, aber auch von der Flexibilität der Güter- und Arbeitsmärkte ab, so dass internationale Erfahrungen nur bedingt auf die hier betrachteten Gütergruppen in Deutschland und die hier vorliegenden Zusammenhänge zwischen Steuersatz und Verbraucherpreis zu übertragen sind.

## E.2. Preiselastizitäten der Nachfrage

Auch wenn zumindest langfristig damit gerechnet werden kann, dass eine Ermäßigung des Umsatzsteuersatzes das Preisniveau senkt, ist damit noch nichts über die Nachfragereaktionen gesagt. Theoretische Vorüberlegungen legen nahe, dass sich die Preiselastizitäten der Nachfrage zwischen den hier betrachteten Gütergruppen deutlich unterscheiden dürften. So dürfte die Nachfrage nach Gesundheitsleistungen und damit auch nach Zahnersatz im Vergleich zu den anderen betrachteten Feldern eher unelastisch auf Preisvariationen reagieren. Dieses Bild bestätigt die im Folgenden knapp skizzierte empirische Literatur.

### E.2.1. Nachfrage nach kulturellen Dienstleistungen/Büchern

Empirische Studien zeigen, dass die Nachfrage nach Kultur und Büchern auf Preisveränderungen stark reagiert. So berichtet Felton (1989) Preiselastizitäten zwischen -0,64 und -1,62 für Opernbesuche in Großstädten der USA, Schimmelpfennig (1997) findet Elastizitäten zwischen -1,34 und -5,56 für Ballet-Produktionen des Royal Opera House und Ringstad/Løyland (2006) ermitteln für Norwegen Elastizitäten der Nachfrage nach Büchern zwischen -1,59 und -2,91. Auch das in E.1 erwähnte natürliche Experiment der Umsatzsteuersatzsenkung für Bücher in Schweden belegt die Preiselastizität der Bü-

chernachfrage (Elastizität bei -1, vgl. Ahlmark, 2003). Ähnlich ergab eine von Kolb (1997) durchgeführte Umfrage unter Londoner Studenten, dass 31% der Befragten aus Kostengründen nicht ins Theater bzw. in die Oper gehen. Schließlich stellen Lévy-Garboua/Montmarquette (1996) fest, dass der Besuch von Theatern in Paris zwar nicht vom Eintrittspreis, aber immerhin von den Kosten komplementärer Inputs wie Babysittern abhängt.

Dabei ist allerdings auch zu beachten, dass eine hohe Elastizität der Nachfrage im Aggregat alleine noch nicht ausreicht, die Erreichung der Zielsetzung, zuvor kulturferne Bevölkerungsgruppen zu erreichen, mit Sicherheit nachzuweisen. So berichten etwa Lévy-Garboua/Montmarquette (1996), dass Ungelernte und ihre Partner sowie Personen, die auf einem Bauernhof leben, deutlich seltener ein Theater besuchen als etwa Führungskräfte oder die Einwohner von Paris. Es ist angesichts dieser Befunde denkbar, dass sich die hohen gemessenen Preiselastizitäten vor allem durch Reaktionen der ohnehin kulturnahen Gruppen erklären lassen. Auf dieses Problem deutet auch die schwedische Erfahrung hin: Die im Zuge der Umsatzsteuersatzsenkung für Bücher fallenden Preise haben nach 2002 weniger zu einem Anstieg des Anteils der Bevölkerung, der Bücher kauft, geführt, sondern haben eher den „lesenden" Teil der Bevölkerung verstärkt zum Kauf von Büchern bewegt (Ahlmark, 2003). Aussagefähige Untersuchungen, inwieweit wirklich vorher kulturferne Konsumenten durch niedrigere Preise zum Konsum kultureller Dienstleistungen oder Büchern bewegt werden können, existieren nicht.

### E.2.2. Nachfrage nach öffentlichem Personenverkehr

Während Pitts (1977) in einer sehr frühen Arbeit für den Busverkehr in Houston keinerlei Preisreaktion der Nachfrage feststellen kann, finden neuere Ansätze zumeist Elastizitäten, die zwischen 0 und -1 liegen. So ermittelt Voith (1991, 1997) für Nahverkehrszüge in Pennsylvanien kurzfristige Elastizitäten von -0,62 bzw. -0,59, Xuereb (2001) bestimmt für Linienbusse in Malta eine Elastizität von -0,28, und Dargay/Hanly (2002) schätzen die kurzfristige Preiselastizität der Nachfrage nach den Leistungen des örtlichen Busverkehrs in England auf -0,4. Langfristig reagieren die Nachfrager stärker auf Preissenkungen, da z.B. auf einen Zweitwagen verzichtet wird. Dementsprechend finden Voith (1991, 1997) und Dargay/Hanly (2002) langfristige Preiselastizitäten von -1,59, -1,02 und -0,9.

Der Vollständigkeit halber ist hier zu ergänzen, dass diese recht deutlich nachgewiesene Elastizität alleine noch nicht zweifelsfrei belegen kann, dass umweltpolitische Zielsetzungen (z.B. CO2-Emissionsreduktion) erreicht werden. Eine Analyse dieser Auswirkungen erfordert komplexe Berechnungen, die unseres Wissens noch nicht angestellt wurden. Das Problem besteht darin, dass hier zwei gegensätzliche Effekte wirksam sind. Ein niedrigerer Steuersatz für öffentliche Verkehrsmittel kann einerseits zu einer Verlagerung vom Auto hin zu Zügen und Bussen führen, was zumindest in den Bal-

lungsgebieten die Energieeffizienz erhöhen dürfte. Doch handelt es sich dabei andererseits um eine Bezuschussung einer Konsumkategorie, die mehr Energie pro aufgewendete Einheit verbraucht als der private Konsum im Allgemeinen. Damit kann der verkehrsbezogene Anteil des privaten Konsums steigen, was die positiven Auswirkungen einer Verlagerung vom Auto hin zu Bussen in gewisser Weise wieder aufheben wird. Bezogen auf die ursprünglich mit dieser Steuermäßigung verfolgte Zielsetzung eines Zurückdrängens des Individualverkehrs in den Ballungsgebieten, deuten diese Nachfrageelastizitäten allerdings auf eine Effektivität dieses Instruments hin.

### E.2.3. Nachfrage nach Zahnersatz

Quantitative Analysen zur Nachfrage nach Zahnersatz existieren unseres Wissens nicht. Allerdings ermitteln Godfried/Oosterbek/van Tulder (2001) eine Preiselastizität der Nachfrage nach Zusatzversicherungen zur Absicherung von Zahnarztkosten in Höhe von -0,2, und Álvarez/Delgado (2002) stellen fest, dass die Anzahl der Zahnarztbesuche nicht vom Preis, sondern vom Zustand der Zähne abhängt. Diese wenigen Hinweise deuten ebenso wie die allgemein unelastische Nachfrage nach Gesundheitsdienstleistungen auf eine im Vergleich zu den anderen Gruppen deutlich geringere Preiselastizität hin.

## E.3. Distributive Folgen

Zur Bewertung der distributiven Effektivität bieten sich prinzipiell zwei empirische Herangehensweisen an. Zum einen können über verschiedene Einkommensklassen hinweg die Anteile steuerlich begünstigter Kategorien im privaten Konsum verglichen werden. Nur wenn die begünstigten Gütergruppen im Warenkorb ärmerer Haushalte ein im Vergleich zu wohlhabenden Haushalten höheres Gewicht aufweisen, können überhaupt distributive Ziele über einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz erreicht werden. Zum anderen lassen sich im Rahmen von mikroökonometrischen Nachfrageschätzungen ermittelte Einkommenselastizitäten zur Beurteilung heranziehen. "Luxusgüter", die sich durch Einkommenselastizitäten größer als +1 auszeichnen, sollten unter der distributiven Zielsetzung eher zusätzlich be- als entlastet werden.

Allgemeinere Analysen zum ermäßigten Steuersatz zeigen, dass in den EU-15-Staaten lediglich für Lebensmittel und Strom/Heizung die Konsumanteile der ärmeren Hauhalte die der reicheren deutlich übersteigen (Tabelle 11). Für die Gesamtkategorie der meritorischen Güter Medizin/Bücher/Kultur sind keine nennenswerten Unterschiede zu verzeichnen ebenso wenig wie zu netzwerkbasierten Leistungen, zu denen auch die Personenbeförderung gehört.

**Tabelle 11: Konsumanteile für fünf Einkommensquintile, EU-15, 1999**

| Gruppen | Sektor | Q1 | Q2 | Q3 | Q4 | Q5 | Q1/Q5 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 Lebensmittel | Hotels & Restau- | 5,4 | 5,7 | 6,1 | 6,8 | 7,2 | 0,76 |
| | Lebensmittel | 21,3 | 18,8 | 16,7 | 15,0 | 11,7 | 1,83 |
| 2 Meritorisch | Medizin<br>Bücher<br>Kultur | 6,8 | 6,8 | 6,7 | 6,6 | 6,6 | 1,02 |
| 3 Netzwerk | Strom & Heizung | 3,1 | 2,7 | 2,4 | 2,1 | 1,8 | 1,71 |
| | Andere Netzwerkdienste wie z.B. Personenbeförderung | 12,4 | 12,1 | 12,1 | 12,3 | 12,9 | 0,96 |
| 4 Lokal | Lokal erbrachte Dienstleistungen | 3,9 | 4,3 | 4,5 | 4,7 | 4,8 | 0,82 |
| 5 Öffentlich | Straßenreinigung | 2,8 | 2,9 | 3,2 | 3,2 | 3,9 | 0,73 |
| 6. Sonstiges | | 44,2 | 46,6 | 48,3 | 49,4 | 51,1 | 0,89 |
| | Gesamt | 100,0 | 100,0 | 100,0 | 100,0 | 100,0 | |

Hinweis: Prozentuale Anteile an den Konsumausgaben pro Haushalts-Einkommensquintil (Q).

Quelle: Copenhagen Economics (2007, S. 30)

Dem gegenüber zeigt eine auf Basis der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe für Deutschland vorgenommene Analyse für Gütergruppen, die zu den hier interessierenden Steuervergünstigungen eng korrespondieren (Tabelle 12), ein präziseres und aktuelleres Bild. Für Zahnersatz, Zahnarztleistungen, den Besuch von Sport- und Kulturveranstaltungen sind mit steigendem Einkommen steigende Konsumanteile zu verzeichnen, für Bücher verlaufen die Konsumanteile über die Einkommensquintile relativ flach. Lediglich für Zeitungen/Zeitschriften und – stark ausgeprägt – für fremde Verkehrsdienstleistungen können mit dem Einkommen sinkende Konsumanteile gemessen werden. Eine distributive Effektivität ist von daher am ehesten für die Ermäßigung im Bereich des öffentlichen Nahverkehrs und allenfalls noch für den Bereich Zeitungen zu erwarten, für die anderen Bereiche ist sie kaum zu erwarten.

**Tabelle 12: Konsumanteile für fünf Einkommensquintile, Deutschland, 2003**

| | Q1 | Q2 | Q3 | Q4 | Q5 | Q1/ Q5 |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Zahnersatz | 0,32 | 0,35 | 0,37 | 0,37 | 0,40 | 0,80 |
| Zahnarztleistungen | 0,37 | 0,33 | 0,39 | 0,45 | 0,72 | 0,51 |
| Fremde Verkehrsdienstleistungen (ohne Reisen und Luftverkehr) | 1,20 | 0,77 | 0,63 | 0,52 | 0,56 | 2,14 |
| Besuch von Sport- und Kulturveranstaltungen | 0,83 | 0,84 | 0,85 | 0,88 | 0,96 | 0,86 |
| Bücher und Broschüren | 0,73 | 0,66 | 0,61 | 0,59 | 0,67 | 1,10 |
| Zeitungen und Zeitschriften | 1,00 | 0,95 | 0,87 | 0,76 | 0,68 | 1,47 |
| Summe | 4,44 | 3,92 | 3,72 | 3,57 | 3,99 | 1,11 |

Hinweis: Prozentuale Anteile an den Konsumausgaben pro Haushalts-Einkommensquintil.

Quelle: Eigene Berechnungen auf Basis der EVS

Differenzierte Einblicke bieten auch mikroökonometrische Nachfrageschätzungen. Ringstad/Løyland (2006) ermitteln Einkommenselastizitäten der Nachfrage nach Büchern zwischen +1,30 und +1,84. Zudem stellen sie fest, dass Haushalte mit einem Jahreseinkommen von NOK 100.000 (€ 12.452) mit einer Wahrscheinlichkeit von immerhin ca. 20% über den Zeitraum eines Jahres kein einziges Buch kaufen. Bücher erweisen sich somit eindeutig als "superiores Gut", das bei steigendem Einkommen einen wachsenden Konsumanteil erfährt.[36] Für die anderen Gütergruppen hingegen deutet die Empirie auf die Merkmale inferiorer Güter hin, deren Konsumanteile mit sinkendem Einkommen zunehmen: Gemäß Dargay/Hanly (2002) beträgt die Einkommenselastizität der Nutzung von Bussen kurzfristig -0,39 und langfristig -0,82; Xuereb (2002) ermittelt sogar eine Einkommenselastizität von -2,2.[37] Die Untersuchung von

36 Von einem "superioren Gut" oder auch "Luxusgut" wird bei Einkommenselastizitäten größer eins gesprochen. Güter mit Einkommenselastizitäten unter eins werden als "inferiore Güter" bezeichnet.

37 Nolan (2003) findet dagegen, dass die Ausgaben für Busfahrkarten mit zunehmendem Einkommen steigen. Da es sich hier um eine Ausgaben- und keine Mengengröße handelt, muss dies nicht im Widerspruch zu den anderen Ergebnissen stehen. Zudem ist es denkbar, dass Arbeitnehmer mit höherem Einkommen weitere Pendlerstrecken zurücklegen und deshalb mehr ausgeben.

Godfried/Oosterbeek/van Tulder (2001) ergab keinen Einkommenseffekt für die Nachfrage nach Versicherungen für Zahnbehandlungen; Álvarez/Delgado (2002) stellen für Männer eine Einkommenselastizität des Zahnarztbesuchs von +0,26 fest.

Festzuhalten ist somit, dass der ermäßigte Umsatzsteuersatz für kulturelle Dienstleistungen, Bücher und Zahnersatz keine distributive Effektivität beanspruchen kann, dass es aber gewisse Hinweise für distributive Effekte zu Gunsten ärmerer Haushalte im Bereich des öffentlichen Nahverkehrs gibt. Damit ist allerdings noch nicht gesagt, dass diese Steuervergünstigungen auch distributiv effizient wären, weil alternative distributive Instrumente noch nicht mit in den Blick genommen worden sind.

## E.4. Ergänzende Überlegungen zur Effizienz

Um in einem rationalen Steuersystem eine Vergünstigung zu legitimieren, ist die Effektivität dieser Vergünstigung im Hinblick auf das verfolgte politische Ziel zwar eine notwendige, mitnichten aber eine hinreichende Bedingung. Zu fordern ist, dass eine Steuervergünstigung nicht nur effektiv, sondern zusätzlich effizient ist, das heißt, dass die verfolgten Zielsetzungen nicht über andere Instrumente mit deutlich geringeren Kosten zu realisieren sind. Denn die meisten Argumente, die für eine niedrigere Mehrwertsteuer sprechen, treffen ebenso für andere finanzpolitische Instrumente wie zum Beispiel gezielte Subventionsprogramme zu Gunsten kultureller Angebote (meritorische Begründung), gezielte Änderungen der Einkommensteuer (distributive Begründung) oder auch die Pigou-Besteuerung negativer Umwelteffekte (Externalitäten-Begründung).

Ganz allgemein wird die Effizienz von Zielerreichungsstrategien, die über den ermäßigten Mehrwertsteuersatz geführt werden, durch nicht zu vernachlässigende Befolgungs- und Abgrenzungskosten geschmälert. Ermäßigte Mehrwertsteuersätze sind unweigerlich mit komplexen Abgrenzungsproblemen und administrativem Aufwand verbunden, weil ansonsten umfangreiche Mitnahmeeffekte zu erwarten sind, welche die Effizienz weiter schmälern würden (vgl. zu den Befolgungskosten B.4).

Vor allem bei der Begründungen der Steuervergünstigung für den öffentlichen Nahverkehr hat das distributive Argument eine Rolle gespielt. Obwohl für diesen Bereich tatsächlich wie zuvor gezeigt von einer relativ stärkeren Begünstigung armer Haushalte auszugehen ist, lassen insbesondere die in Abschnitt C.1 zusammengefasste ZEW-Studie und die theoretischen Überlegungen in D.4 deutlich werden, dass das distributive Anliegen zielgenauer mit anderen Instrumenten (Einkommensteuer, Sozialabgaben, Transfers) erreicht werden kann.

Auch zu den meritorischen Begründungen im Bereich der Kultur/Bücher ergeben sich unter Effizienzaspekten kritische Fragen. Angesichts der Hinweise, dass steuerlich bewirkte Preissenkungen vor allem Mitnahmeeffekte bei den ohnehin kulturell Interessierten bewirken, stellt sich die Frage, ob nicht gezielte Programme etwa zur Förderung

des Theaterbesuchs Jugendlicher wesentlich aussichtsreicher für das meritorische Anliegen wären als die pauschal wirkende und distributiv problematische allgemeine Umsatzsteuerermäßigung. So zeigt die schwedische Fallstudie zur Absenkung des Mehrwertsteuersatzes für Bücher nicht nur, dass die Effektivität im Hinblick auf einen größeren Bücherkonsum bisheriger Nichtleser nicht erreicht werden konnte. Ein weiteres Ziel, der Erhalt von Buchläden in abgelegenen Regionen, wurde zwar möglicherweise erreicht. Allerdings wurde dieses Ziel vor der Steuersenkung zielgenau durch eine Bezuschussung von SEK 10 Mio. adressiert, wohingegen die Mehrwersteuersenkung den schwedischen Fiskus schätzungsweise SEK 600 Mio. an entgangenen Steuereinnahmen kostet (Ahlmark, 2003). Bezogen auf das Ziel einer flächendeckenden Versorgung mit Büchern handelte es sich hier somit eindeutig um einen ineffizienten Austausch von Förderinstrumenten.

# F. Schlussfolgerungen

## F.1. Grundsätzliches

Vor der abschließenden Einzelfallbeurteilung der hier im Fokus stehenden Steuervergünstigungen sind einleitende Bemerkungen zum Instrument ermäßigter Umsatzsteuersätze im Allgemeinen angebracht:

- Erstens liefert die ökonomische Theorie starke Argumente zu Gunsten einheitlicher Umsatzsteuersätze für alle Güter und Dienstleistungen. Differenzierte Sätze verursachen Verzerrungen von Konsumentscheidungen und stehen daher unter Rechtfertigungsdruck.
- Zweitens haben die potenziell effizienzschädigenden Verzerrungen von Konsumentscheidungen, die mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz verbunden sind, aufgrund der zum 1. Januar 2007 stark angestiegenen Spreizung zum Normalsatz (wie bei zuvor vorgenommenen Umsatzsteuererhöhungen auch) zugenommen.
- Drittens ist für ermäßigte Umsatzsteuersätze immer ein Preis in Form von Befolgungskosten zu bezahlen, die aus Abgrenzungsproblemen und Klassifikationsstreitigkeiten resultieren. Auch die Befolgungskosten dürften in Deutschland gestiegen sein, weil der wachsende Abstand zwischen Normalsatz und ermäßigtem Satz auf Seiten der Steuerzahler den Anreiz erhöht hat, Wertschöpfung im Rahmen der ermäßigten Tatbestände zu deklarieren.
- Viertens hat sich das Volumen der Steuervergünstigungen mit den Erhöhungen des Normalsatzes der Umsatzsteuer im Jahr 2007 vergrößert. Hier wird eine finanzpolitisch bedeutsame Asymmetrie zwischen direkten Subventionen und diesem Typ der Steuervergünstigung deutlich: Während eine Erhöhung direkter Subventionen diskretionär entschieden werden muss, erfahren die hier betrachteten Steuervergünstigungen "automatisch" mit jeder Erhöhung des Umsatzsteuernormalsatzes eine Ausweitung, solange diese ohne parallele Erhöhung des ermäßigten Steuersatzes erfolgt Im Unterschied zur Direktsubvention kommt es hier daher zur steigenden Begünstigung ohne vorherige politische Debatte und ohne Nachweis einer steigenden Bedürftigkeit.
- Fünftens ist der ermäßigte Umsatzsteuersatz quantitativ ein sehr ungenaues Begünstigungsinstrument, weil sein Umfang durch den Abstand zwischen Normalsatz und ermäßigtem Satz der Umsatzsteuer determiniert wird. Direkte Subventionen hingegen können beliebig dosiert werden.
- Sechstens zeigen allgemeine Effizienzanalysen zum ermäßigten Umsatzsteuersatz (siehe dazu C.1), dass die distributive Funktion dieses Instruments in aller Regel überschätzt wird: In der Regel sind distributive Strategien, die an der Einkommensteuer, Transfers oder den Sozialversicherungsbeiträgen ansetzen, bei vergleichbaren

Umverteilungseffekten kostengünstiger. Dies ist darauf zurückzuführen, dass der ermäßigte Umsatzsteuersatz immer auch in nennenswertem Umfang wohlhabende Haushalte begünstigt.

Vor diesem Hintergrund sind hohe Anforderungen an die Stichhaltigkeit der Begründungen zu stellen, mit denen diese Steuervergünstigungen eingeführt und beibehalten werden.

## F.2. Kulturelle und unterhaltende Leistungen

Unter den belegbaren Begründungen für die umsatzsteuerliche Vorzugsbehandlung kultureller Leistungen spielen distributive Aspekte oder Argumente der effizienzorientierten Besteuerung definitiv keine Rolle. Ganz im Gegenteil: Die hohe Freizeitkomplementarität dieser Konsumart würde eher einen Steuerzuschlag als eine Entlastung nahe legen. Und in distributiver Hinsicht deutet der über das Einkommensspektrum flache Verlauf der Konsumanteile in Deutschland und die mikroökonomisch belegten Merkmale eines "Luxusguts", das mit steigendem Einkommen überproportional konsumiert wird, kaum auf Ansatzpunkte zur Realisierung von Verteilungszielen hin.[38]

Allerdings werden distributive Ziele und Ziele der effizienzorientierten Steuerpolitik in den Gesetzesbegründungen auch nicht genannt: Hier dominiert das meritorische Argumentationsmuster, durch die Steuervergünstigung zum Mehrkonsum kultureller Dienstleistungen, Bücher und Zeitungen anzuregen. Die empirischen Resultate deuten daraufhin, dass die Nachfrage nach kulturellen Veranstaltungen und Büchern preiselastisch reagiert. Insofern ist mit den steuerlich induzierten Preissenkungen tatsächlich ein positiver Impuls für die Nachfrage verbunden. Einschränkend ist zu bedenken, dass sehr wenig über die spezifische Nachfrageelastizität kulturferner Bevölkerungsgruppen bekannt ist. Die diskutierte anekdotische Evidenz für den schwedischen Büchermarkt hat daraufhin gedeutet, dass diese Gruppen auch durch niedrigere Preise kaum erreicht werden können und lediglich die ohnehin Lesenden zum Zusatzkauf von Büchern angeregt wurden. Insgesamt existiert kaum Evidenz, die überzeugend belegen kann, dass die Ermäßigung einen wichtigen Beitrag dazu leistet, kultur- und buchferne Gruppen zu vertretbaren fiskalischen Kosten zur erstmaligen Konsumption zu bewegen. Zielgenaue Förderprogramme, die etwa auf das Leseverhalten oder die "kulturelle Sozialisation" von Jugendlichen durch Freiabonnements oder Buchstipendien setzen würden, wären gemessen an den Kosten dieser Steuervergünstigung deutlich preiswerter zu haben.

Fazit: Der ermäßigte Steuersatz im Bereich der kulturellen Leistungen und Bücher ist nicht ausreichend gerechtfertigt. Eine Einschränkung mit Blick auf die kulturellen Einrichtungen nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 ergibt sich in Bezug auf das Gebot einer Gleichbe-

---

38 Eine Ausnahme gilt für Zeitungen, für die ärmere Haushalte erkennbar höhere Konsumanteile aufwenden als reichere Haushalte, vgl. E.3.

handlung: Private Anbieter kultureller Leistungen sollen hier nicht (viel) schlechter gestellt werden als die steuerbefreiten öffentlichen Anbieter. Auch wenn dieser Gesichtspunkt stichhaltig ist, wirft er eher Fragen zur Steuerbefreiung öffentlicher Anbieter auf, als dass er ein überzeugendes Argument für die Beibehaltung der Steuervergünstigung liefert.[39]

## F.3. Öffentlicher Nahverkehr

Für die Steuervergünstigung im Bereich des öffentlichen Nahverkehrs spielen verkehrs- und umweltpolitische, aber auch distributive Begründungen eine zentrale Rolle.

Distributiv ist zunächst herauszustellen, dass es für Deutschland tatsächlich Belege dafür gibt, dass ärmere Haushalte signifikant höhere Anteile ihres Konsums für den öffentlichen Verkehr aufwenden als reichere Haushalte. Auch wenn in Bezug auf distributive Begründungen ermäßigter Umsatzsteuersätze grundsätzliche Vorbehalte angebracht sind, hat das distributive Argument für den öffentlichen Nahverkehr im Vergleich aller in dieser Studie betrachteten Steuerbegünstigungen doch die stärkste empirische Fundierung (vgl. E.3).

Die Nachfrageempirie zeigt, dass Konsumenten langfristig durchaus erkennbar auf niedrige Preise reagieren, so dass das verkehrspolitische Ziel – Zurückdrängung des Individualverkehrs in Ballungsräumen – ebenso zumindest partiell erreicht wird wie die umweltpolitische Zielsetzung. Unter der umweltpolitischen Zielsetzung sind aber Instrumente wie Energiesteuern der hier betrachteten Steuervergünstigung klar überlegen. Der Nachteil des ermäßigten Umsatzsteuersatzes in diesem Zusammenhang ist der fehlende Zusammenhang dieser Begünstigung mit der Energieeinsparung (vgl. dazu die Ausführungen in D.2 und E.2.2). Energiesteuern (oder klimapolitisch motivierte Emissionssteuern) führen demgegenüber zu einer Gleichbehandlung aller Verkehrsträger, wenn sich die Steuerlast an der verbrauchten Menge an Kraftstoff (oder der Emissionen) orientiert.

Fazit: Für den ermäßigten Umsatzsteuersatz im öffentlichen Nahverkehr sprechen in Anbetracht der vorliegenden Empirie zwar distributive und verkehrspolitische Erwägungen. Dennoch wäre die Einführung des Normalsatzes im Rahmen eines Gesamtpakets empfehlenswert. Dieses Gesamtpaket müsste einerseits gezielte distributive Instrumente (Einkommensteuer, Transfers) umfassen, die eine Kompensation für die überproportionalen Belastungen ärmerer Haushalte bieten. Andererseits sollte die Einführung des Normalsatzes durch weitere Instrumente der Internalisierung externer Effekte (Instrumente zur zielgenauen Vermeidung von Überfüllung wie etwa City-Maut-Systeme, höhere kraftstoff- oder emissionsbezogene Abgaben) flankiert werden. Die Einführung des Normalsatzes für den öffentlichen Nahverkehr würde auch die derzeit be-

[39] Allerdings beinhaltet diese Studie keine Evaluation der Mehrwertsteuerbefreiung von öffentlichen Anbietern gem. § 4 Nr. 20 UStG. .

stehende und allokativ nicht zu rechtfertigende Diskriminierung zwischen Nah- und Fernverkehr (Kriterium 50 km, vgl. A.3) beseitigen.

## F.4. Zahntechniker

Die Ermäßigung der Umsatzsteuer für Zahntechniker kann weder distributiv überzeugend begründet werden noch bieten andere Kriterien der Optimalsteuertheorie Anhaltspunkte, die zu Gunsten dieser Steuervergünstigung sprechen. Allenfalls die meritorische Begründung, dass Menschen eine Mitfreude über einen guten Gesundheits- und eben auch Zahnzustand ihrer Mitmenschen empfinden, könnte eine gewisse Berechtigung beanspruchen.

Tatsächlich spielt in der Gesetzesbegründung aber eine gänzlich anders geartete Begründung eine zentrale Rolle: Die Ermäßigung dient demnach dem Ziel der Wettbewerbsneutralität zwischen selbständigen Zahntechnikern und Zahnärzten, bzw. den bei Zahnärzten angestellten Zahntechnikern (vgl. A.4). Diese Begründung ist weiterhin stichhaltig und ist in Zusammenhang mit den europarechtlichen Problemen, die mit der Einführung eines Normalsatzes für zahntechnische Umsätze verbunden wären, zu sehen. Da gemäß der MwStSystRL die Steuerbefreiung von Zahntechnikern vorgesehen ist und eine Übergangsregelung nur die Einführung des Regelsteuersatzes für selbständige Zahntechniker, nicht aber für bei Zahnärzten angestellte Zahntechniker erlauben würde, würde die teilweise Aufgabe der Steuerermäßigung wettbewerbsverzerrend wirken (A.4).

Fazit: Es bestehen ernst zu nehmende wettbewerbspolitische und europarechtliche Argumente für die Beibehaltung des ermäßigten Steuersatzes für Umsätze mit Zahnprothetik.

# Literaturverzeichnis


Ahlmark (2003), Cultural VAT on Books: An Evaluation of the First Three Years, Swedish Booksellers' Association and Swedish Publishers' Association.

Álvarez, B. und M.A. Delgado (2002), Goodness-of-Fit Techniques for Count Data Models: An Application to the Demand for Dental Care in Spain, *Empirical Economics* 27, 543-567.

Asano, S. und T. Fukushima (2006), Some Empirical Evidence on Demand System and Optimal Commodity Taxation, *The Japanese Economic Review* 57, 50-68.

Auerbach, A.J. and J. Hines (2002), Taxation and Economic Efficiency, in: Auerbach, A.J. and M. Feldstein, eds., *Handbook of Public Economics* 3, 1347-1421.

Bundesregierung (2005), *20. Subventionsbericht*, Berlin.

Bundesregierung (2007a), *21. Subventionsbericht*, Berlin.

Bundesregierung (2007b), *Bürokratiekosten – erkennen, messen, abbauen*, Berlin.

Bundesregierung/Statistisches Bundesamt (2006), *Einführung des Standardkosten-Modells, Methodenhandbuch der Bundesregierung*, Berlin.

Copenhagen Economics (2007), *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union*, Final report, Copenhagen.

Currie, J. and F. Gahvari (2007), *Transfers in Cash and In Kind: Theory Meets the Data*, NBER Working Paper No. w13557

Dargay, J.M. und M. Hanly (2002), The Demand for Local Bus Services in England, Journal of Transport Economics and Policy 36, 73-91.

Deutscher Bundestag (1963), Entwurf eines Umsatzsteuergesetzes, Drucksache IV/1590, Bonn.

Deutscher Bundestag (1967), Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses (14. Ausschuß) über den von den Fraktionen CDU/CSU, FDP eingebrachten Entwurf eines Umsatzsteuergesetzes (Nettoumsatzsteuer), Drucksache V/1581, Bonn.

Diamond, P.A. and J.A. Mirrlees (1971), Optimal Taxation and Public Production, *American Economic Review* 61, 8-27 and 261-278.

Dziadkowski, D. (2006), Sinn und Widersinn von Steuerbefreiungen im Mehrwertsteuersystem, *Umsatzsteuer-Rundschau* 2006, 87-91.

Felton, M. (1989), Major Influences on the Demand for Opera Tickets, *Journal of Cultural Economics* 13, 53-64.

Godfried, M., H. Oosterbeek und F. van Tulder (2001), Adverse Selection and the Demand for Supplementary Dental Insurance, *De Economist* 149, 177-190.

Hartmann/Metzenmacher, *Umsatzsteuergesetz*, Kommentar, Berlin, Stand: 2007.

Homburg, S. (2007), Allgemeine Steuerlehre, 5. Auflage, Munich.

Keuschnigg, C. (2005), *Öffentliche Finanzen: Einnahmenpolitik*, Tübingen.

Kleven, H, W. Richter, and P.B. Sørensen (2000), Optimal Taxation with Household Production, *Oxford Economic Papers* 52, 584-594.

Kolb, B. (1997), Pricing as the Key to Attracting Students to the Performing Arts, *Journal of Cultural Economics* 21, 139-146.

Lévy-Garboua, L. und C. Montmarquette (1996), A Microeconometric Study of Theatre Demand, *Journal of Cultural Economics* 20, 25-50.

Mirrlees, J.A. (1971), An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation, *Review of Economic Studies* 38, 175-208.

Musgrave, R.A. (1957), A Multiple Theory of Budget Determination, *FinanzArchiv N.F. 17*, 333–343.

Musgrave, R.A., P.B. Musgrave und L. Kullmer (1984), *Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis*, Band 1, 3., völlig überarbeitete Auflage, Tübingen.

Nieskens, H. (2003), Umsatzsteuerliche Änderungen im Rahmen des Steuervergünstigungsabbaugesetzes, Umsatzsteuer-Rundschau 2003, 313-328.

Nolan, A. (2003), The Determinants of Urban Households' Transport Decisions: A Microeconometric Study Using Irish Data, *International Journal of Transport Economics* 30, 103-132.

O'Donoghue, T. and M. Rabin (2006), Optimal sin taxes, *Journal of Public Economics 90*, 1825–1849.

Pigou, A.C. (1920), *The Economics of Welfare*, London.

Pitts, R.L. (1977), The Demand for Bus Transportation in Houston: An Analysis of Price and Service Sensitivity, *The American Economist* 21, 30-33.

Ringstad, V. und K. Løyland (2006), The Demand for Books Estimated by Means of Consumer Survey Data, *Journal of Cultural Economics* 30, 141-155.

Saez, E. (2002), The Desirability of Commodity Taxation under Nonlinear Income Taxation and Heterogeneous Tastes, *Journal of Public Economics* 83, 218-230.

Schimmelpfennig, J. (1997), Demand for Ballet, A Non-Parametric Analysis of the 1995 Royal Ballet Summer Season, *Journal of Cultural Economics,* 21, 119-127.

Screen Digest, Rightscom, Goldmedia, CMS Hasche Sigle (2006), *Interactive content and convergence: Implications for the information society*, A Study for the European Commission 2006 – DG Information Society and Media.

Sölch/Ringleb, *Umsatzsteuergesetz: UStG*, Kommentar, München, Stand: 1. April 2007.

Sørensen, P.B. (2007), The Theory of Optimal Taxation: What is the Policy Relevance? *International Tax and Public Finance* 14, 383-406.

Statistisches Bundesamt 2007, Gesundheit - Ausgaben, Wiesbaden

Statistisches Bundesamt 2007, Verkehr - Personenverkehr mit Bussen und Bahnen, *Fachserie 8, Reihe 3.1*, Wiesbaden

Swedish Government (2005), E*nhetlig eller differentierad mervärdesskatt? Finansdepartementet, Statens offentliga utredningar* (SOU-2005:57), http://www.regeringen.se/sb/d/108/a/46528

Swedish Government (2006), *Budget för 2007: Fler i arbete – mer att dela på, Pressmeddelande 16th October 2006*, Finansdepartementet Regeringskanseliet, http://www.regeringen.se /sb/d/7261/a/71008

Tehler, H. (2003), Probleme mit den dritten Zähnen, *Umsatzsteuer-Rundschau* 2003, 111-114.

Voith, R.P. (1991), The Long-Run Elasticity of Demand for Commuter Rail Transportation, *Journal of Urban Economics* 30, 360-372.

Voith, R.P. (1997), Fares, Service Levels, and Demographics: What Determines Commuter Rail Ridership in the Long Run?, *Journal of Urban Economics* 41, 176-197.

Xuereb, M. (2002), Public Transport in Malta: An Analysis of Demand for the Scheduled Bus Service, *Bank of Valletta Review* 23, 1-27.

ZEW (2004), *Allokative und distributive Effekte einer Abschaffung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes*, Dienstleistungsauftrag des BMF 06/03, Mannheim.