

PolRess AP2 – Analysen und Politikansätze

Kurzanalyse 21

Angleichung von Mehrwertsteuersätzen nach Ressourceneffizienzgesichtspunkten

Bettina Bahn-Walkowiak

Wuppertal Institut für Klima, Umwelt, Energie

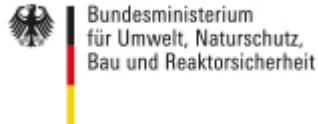
April 2015

PolRes – Ressourcenpolitik

Ein Projekt im Auftrag des Bundesumweltministeriums und des Umweltbundesamtes

Laufzeit 01/2012 – 05/2015

FKZ: 3711 93 103



**Umwelt
Bundesamt**

Fachbegleitung UBA

Judit Kanthak

Umweltbundesamt

E-Mail: judit.kanthak@uba.de

Tel.: 0340 – 2103 – 2072

Ansprechpartner Projektteam

Dr. Klaus Jacob

Freie Universität Berlin

E-Mail: klaus.jacob@fu-berlin.de

Tel.: 030 – 838 54492

Projektpartner:



Die veröffentlichten Papiere sind Zwischen- bzw. Arbeitsergebnisse der Forschungsnehmer. Sie spiegeln nicht notwendig Positionen der Auftraggeber oder der Ressorts der Bundesregierung wider. Sie stellen Beiträge zur Weiterentwicklung der Debatte dar.

Zum Format der Kurzanalysen:

In den PolRes-Kurzanalysen werden Politikansätze und -instrumente in kurzer Form auf der Basis des Forschungsstandes hinsichtlich ihrer Auswirkungen auf Ressourceneffizienz und Ressourcenschonung untersucht. Es werden keine neuen Daten erhoben oder generiert. Detailliertere Analysen werden für einzelne Instrumente in Form von Vertiefungsanalysen durchgeführt (siehe PolRes Website: www.ressourcenpolitik.de).

Die Autorin dankt Klaus Jacob, Mark Meyer, Michael Golde und Stefan Werland für hilfreiche Anmerkungen und Ergänzungen.

Zitationsweise: Bahn-Walkowiak, Bettina (2015): Angleichung von Mehrwertsteuersätzen nach Ressourceneffizienz Gesichtspunkten. Kurzanalyse 21 im Projekt Ressourcenpolitik: Analyse der ressourcenpolitischen Debatte und Entwicklung von Politikoptionen (PolRes). www.ressourcenpolitik.de

Inhaltsverzeichnis

1. Problembeschreibung und Ziel der Kurzanalyse	1
2. Die Mehrwertsteuer im Kanon der Steuerarten	2
2.1. Gesetzliche Grundlagen.....	4
2.2. Differenzierungsvarianten.....	5
3. Ressourcenrelevante MwSt.-Einstufungen und Änderungsvorschläge	6
3.1. Lebensmittel.....	7
3.2. Transport	10
3.3. Abbau weiterer produktbezogener und sektoraler Subventionen durch MwSt.-Ermäßigungen	13
3.4. Potenziale und Abschätzungen	14
3.5. Implementierungshürden.....	17
4. Offene Forschungsfragen	18
Anhang	23

Abbildung 1: Steuereinnahmen nach Steuerarten in absoluten Zahlen und Prozent, 2012	2
Abbildung 2: Direkte und indirekte Umweltbelastungen: Materialbedarf pro Euro der Konsumausgaben in den 12 Konsumkategorien, EU-8, 1995-2005	8
Abbildung 3: Direkte und indirekte Umweltbelastungen: CO ₂ -Emissionen, Versauerungspotenzial durch SO ₂ -Äquivalente und Eutrophierungspotenzial durch bodennahes Ozon, pro Euro der Konsumausgaben in den 12 Konsumkategorien, EU-8, 1995-2005	11
Tabelle 1: Entwicklung der MwSt.-Sätze seit Einführung bis heute.....	3
Tabelle 2: Gesetzliche Grundlagen für differenzierte MwSt.-Sätze	4
Tabelle 3: Wichtige empirische Studien zum Themenkomplex Mehrwertsteuer und Mehrwertsteuerreformen.....	15
Tabelle 4: Relevante Kommunikationen und Diskussionsimpulse auf EU-Ebene	23
Box 1: Geschätzte Steuermindereinnahmen durch ermäßigte MwSt.-Sätze in 2014.....	13

1. Problembeschreibung und Ziel der Kurzanalyse

Im Handlungsansatz 9 des Deutschen Ressourceneffizienzprogrammes (BMU 2012) „Ressourceneffizienz als ein Kriterium für den Handel und die Konsumentinnen und Konsumenten“ werden Instrumente gesucht, die Anreize zur Substitution ressourcenintensiver Produkte/Services setzen können. Im Handlungsansatz 16 wird die „Nutzung ökonomischer Instrumente und Abbau von Subventionen, die den Ressourcenverbrauch fördern“ gefordert. Auf europäischer Ebene wird im Fahrplan für ein ressourceneffizientes Europa der Europäischen Kommission (EC 2011a) formuliert, dass spätestens 2020 Anreize für gesündere und nachhaltigere Erzeugungs- und Verbrauchsstrukturen implementiert sein sollen, die z.B. „zu einer Reduzierung des Ressourceninputs der Lebensmittelkette um 20% geführt“ haben und zu einer effizienteren Nutzung des Verkehrssektor im Hinblick auf Rohstoffe, Energie und Land führen. Des Weiteren fordert auch der Fahrplan den notwendigen Abbau umweltschädlicher Subventionen und plädiert für eine bis 2020 grundlegende Verlagerung der Besteuerung vom Faktor Arbeit hin zur Umweltbesteuerung (EC 2011a).

Die vorgenannten Ansatzpunkte sind hinsichtlich ihrer Instrumentierung jedoch nicht konkret. Die vorliegende Kurzanalyse soll daher im Rahmen der Instrumentenanalysen des AP2 des Projektes „Ressourcenpolitik“ eine kurze Diskussion darüber führen, inwieweit eine ressourceneffizienzorientierte Reform des Mehrwertsteuer-Systems einen Beitrag dazu leisten kann, den im Deutschen Ressourceneffizienzprogramm und im EU-Fahrplan für ein ressourceneffizientes Europa aufgeworfenen Fragen und Zielstellungen gerecht zu werden. Aus Sicht verschiedener Studien und Veröffentlichungen liegen in einer Reform der MwSt.-Potenziale sowohl Anreize für einen ressourceneffizienzfreundlicheren Konsum zu setzen, als auch umweltschädliche Subventionen abzubauen. Dahinter steht die Annahme, dass durch Variierung der vorhandenen MwSt.-Sätze innerhalb einer speziellen Produktgruppe Angebot und Nutzung von umweltfreundlichen Alternativen stimuliert oder von nicht umweltfreundlichen Produkten gehemmt werden können. Die Anwendung sog. differenzierter MwSt.-Sätze würde dann zu einer relativen Preissenkung oder -erhöhung führen, unter der Voraussetzung, dass die Anbieter den finanziellen Vor- oder Nachteil an die Verbraucher weiterreichen. Der Effekt wäre im Hinblick auf den Ressourcen- bzw. Energieverbrauch indirekt.

In den Abschnitten wird wie folgt vorgegangen: Zunächst wird die Mehrwertsteuer kurz im Kanon der Steuerarten vorgestellt. Sodann werden die zentralen Gesetzesgrundlagen für die derzeitige Systematik und Differenzierungsvarianten vorgestellt. Es werden ressourcenrelevante MwSt.-Eingruppierungen mit Änderungsbedarf aufgezeigt und Vereinfachungen bzw. Angleichungen vorgeschlagen. Eine kurze Skizzierung der Implementationshürden einer solchen Reform und der sich ergebenden Forschungsfragen rundet die Darstellung ab.

2. Die Mehrwertsteuer im Kanon der Steuerarten

Die Umsatzsteuer (im Folgenden wird der Begriff Mehrwertsteuer bzw. MwSt. verwandt)¹ ist die aufkommensstärkste Steuerart des Bundesrepublik Deutschland und stellt mit einem Anteil von 32,4% ca. ein Drittel des gesamten Steueraufkommens (194,6 Milliarden Euro von insg. 600 Milliarden Euro in 2012, einschließlich der Einfuhrumsatzsteuer). Der Anteil der Lohnsteueraufkommens liegt bei 24,8%, der des Gewerbesteueraufkommens bei 7,1%, die Energiesteuer bei 6,6% und die Einkommenssteuer bei 6,2% des Gesamtsteueraufkommens.

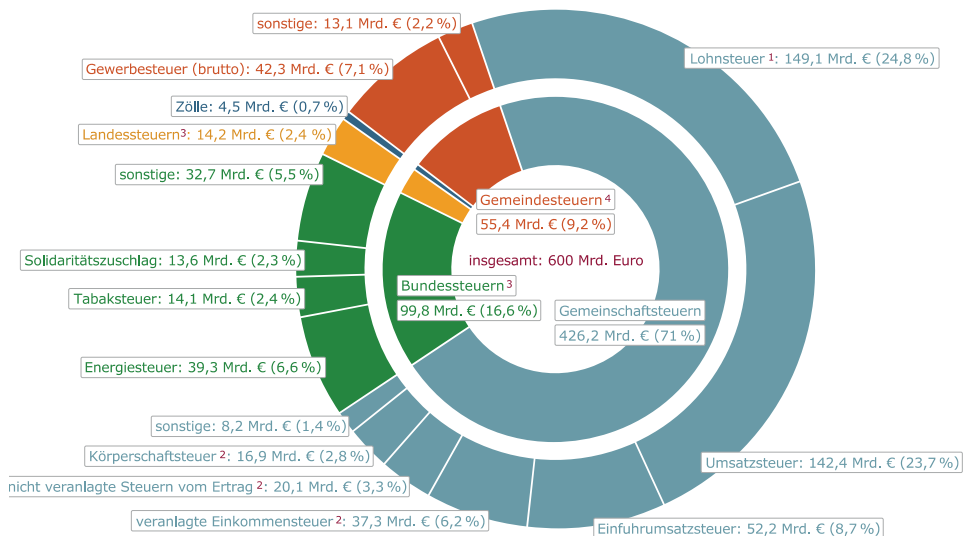
Die Umsatzsteuer gehört zu den sog. Gemeinschaftssteuern nach Art. 106 GG (neben den Bundes- und den Gemeindesteuern), die mit 71% die größte Kategorie bilden, d.h. dass ein Teil der Steuer den Bundesmitteln zufließt, ein anderer Teil den Landesmitteln, ein weiterer Teil auf der kommunalen Ebene verbleibt. Der Verteilungsschlüssel ist dabei jedes Jahr etwas unterschiedlich: Im Jahr 2012 erhielten der Bund ca. 53,4%, die Länder ca. 44,6% und die Gemeinden lediglich 2% der Gesamteinnahmen.

Abbildung 1: Steuereinnahmen nach Steuerarten in absoluten Zahlen und Prozent, 2012



Steuereinnahmen nach Steuerarten

Kassenmäßige Steuereinnahmen in absoluten Zahlen und Anteile in Prozent, 2012



¹ nach Abzug von Kindergeld, ausschl. Pauschsteuer Mini-Jobs und Altersvorsorge.

² nach Abzug von Erstattungen des Bundeszentralamtes für Steuern.

³ ohne den gemeindlichen Bereich der Stadtstaaten.

⁴ einschl. des gemeindlichen Bereichs der Stadtstaaten, ohne steuerähnliche Einnahmen.

Quelle: Bundeszentrale für politische Bildung 2014.

¹ Der offizielle und nach Rechtslage korrekte Terminus ist Umsatzsteuer (z.B. Umsatzsteuergesetz (UStG und BMF-Website). In den meisten Zusammenhängen, z.B. in der öffentlichen Diskussion, aber insbesondere auch in den Kommunikationen der europäischen Kommission wird nahezu ausschließlich der Begriff Mehrwertsteuer verwandt. Daher soll dies in diesem Dokument ebenfalls so gehandhabt werden.

Insgesamt hat sich das Aufkommen der MwSt. seit einem Anteil von 27,0% im Jahr 1992 kontinuierlich auf 32,4% im Jahr 2012 erhöht (Bundeszentrale für politische Bildung 2014), was auch an der Erhöhung des Steuersatzes liegt. Seit Einführung der MwSt. im Jahr 1968 ist der Normalsatz von 10% auf 19% im Jahr 2007 gestiegen. Seit 2007 ist er unverändert (siehe Tabelle 1).

Tabelle 1: Entwicklung der MwSt.-Sätze seit Einführung bis heute

Zeitraum	Normalsatz	Ermäßigter Satz
01.01.1968 – 30.06.1968	10,0%	5,0%
01.07.1968 – 31.12.1977	11,0%	5,5%
01.01.1978 – 30.06.1979	12,0%	6,0%
01.07.1979 – 30.06.1983	13,0%	6,5%
01.07.1983 – 31.12.1992	14,0%	7,0%
01.01.1993 – 31.03.1998	15,0%	7,0%
01.04.1998 – 31.12.2006	16,0%	7,0%
seit 01.01.2007	19,0%	7,0%

Quelle: FRASUDIA UG (<http://www.die-mehrwertsteuer.de/de/umsatzsteuer-deutschland.html>)

Der weitaus größte Teil der Konsumausgaben der Privathaushalte wird für mit dem Regelsteuersatz besteuerte Güter und Dienstleistungen ausgegeben, während die Ausgaben für mit dem ermäßigten Satz besteuerte Güter und Dienstleistungen nur etwa ein Drittel davon ausmachen (DIW econ 2011). Aus Einnahmensicht macht der Anteil der steuerlich begünstigten Umsätze lediglich ca. 8-10% aus, wobei das Volumen, d.h. das Umsatzsteueraufkommen aus beiden Bereichen insgesamt steigt (Bundesrechnungshof 2013).

Als ein Instrument der ökologisch orientierten Steuern spielt die MwSt. in Deutschland bislang keine Rolle. Auf europäischer Ebene hat sich indes in den letzten Jahren eine Debatte über die Optionen und Beschränkungen des MwSt.-Systems für eine ökologische Verhaltenslenkung entwickelt und es sind verschiedene Diskussionsimpulse und Reformvorschläge vorgelegt worden (siehe Kap. 3 und Anhang), die weitere Fragen, wie z.B. das Aufkommen der Steuer sichergestellt oder verbessert werden kann, untersuchen. Insgesamt ist die Frage, ob es eine grundlegende Reform des Systems geben sollte oder ob punktuelle Reformen zielführender sind, jedoch ungelöst. Grundsätzlich geht die Stoßrichtung der meisten Beiträge eher hin zu einer stärkeren Harmonisierung der Steuersätze, weniger zu weiteren Differenzierungen (RWI 2014; DIW econ 2011; CE 2008, 2013).

Unterdessen hat es erhebliche Bewegungen und Veränderungen in den meisten EU Mitgliedstaaten gegeben, i.d.R. als Steuererhöhungen. Nur fünf von 28 EU-Mitgliedsstaaten haben ihre Steuersätze in der letzten Dekade unangetastet gelassen. 18 Länder haben insbesondere die ermäßigten Sätze verändert und acht Länder haben sogar zusätzliche ermäßigte Sätze eingeführt (Eurostat 2014). Aus

heutiger Sicht erscheint es nicht sehr wahrscheinlich, dass die unterschiedlichen Rahmenbedingungen und einzelnen Sätze kurzfristig vollständig angeglichen werden können. Vielmehr scheint es weiterhin Bedarf für Differenzierungen im System zu geben. Die deutsche Bundesregierung der vergangenen Legislaturperiode hat nur punktuelle Änderungen vorgenommen (Bundesrechnungshof 2010) und die derzeitige Bundesregierung hat eine umfassendere Bearbeitung der Thematik bislang vertagt (Bundesrechnungshof 2013).

2.1. Gesetzliche Grundlagen

Mit Bezug auf die MwSt. sind zwei Rechtsquellen maßgebend, die vereinbar sein müssen: die unionsrechtliche Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSysRL) und das bundesdeutsche Umsatzsteuergesetz (UStG). Die EU-MwStSysRL sieht vor, dass eine Steuer von nicht weniger als 15% in allen EU-Mitgliedstaaten erhoben werden muss. Darüber hinaus sind zwei ermäßigte MwSt.-Sätze von nicht weniger als 5% erlaubt. Alle Mitgliedstaaten der EU wenden ermäßigte Sätze an, die im Durchschnitt 10 Prozentpunkte unter dem nationalen Normalsatz liegen. Weiterhin gibt es "stark ermäßigte Sätze" im Bereich von 2,1 bis 4,8% (Spanien, Frankreich, Irland, Italien, Luxemburg) sowie Nullsätze für bestimmte Bereiche (z.B. Dienstleistungen im öffentlichen Sektor; CE 2013). Die Steuern in der EU sind somit rechtlich harmonisiert, aber nicht egalisiert (Eurostat 2014; EC 2014). Falls das Unionsrecht nicht oder nicht vollständig in nationales Recht umgesetzt ist, kann ein Vertragsverletzungsverfahren vor dem Europäischen Gerichtshof eingeleitet werden.²

Die nachfolgende Tabelle fasst die zentralen gesetzlichen Grundlagen zusammen.

Tabelle 2: Gesetzliche Grundlagen für differenzierte MwSt.-Sätze

Gesetzliche Grundlagen	Sachbezug	Potenzielle Änderungen	Anwendung
Europa: Mehrwertsteuersystemrichtlinie (2007) MwStSysRL 2006/112/EG			
MwStSysRL 2006/112/EG Art. 98, Anhang III	Ermäßigte Steuersätze auf bestimmte Gegenstände und Dienstleistungen	einstimmiger Beschluss des Rates der Europäischen Union erforderlich	18 Kategorien
MwStSysRL 2006/112/EG Art. 106, Anhang IV	Ermäßigte Steuersätze auf bestimmte Dienstleistungen	einstimmiger Beschluss des Rates der Europäischen Union erforderlich	5 Kategorien (D macht keinen Gebrauch)
Richtlinie 2009/47/EG	Arbeitsintensive lokale Dienstleistungen	einstimmiger Beschluss des Rates der Europäischen Union erforderlich	in D nur Hotel- und Gaststättengewerbe

² siehe Vertragsverletzungsverfahren. Auf dieser Seite findet sich eine Übersicht der Presseaussendungen nach Politikbereich und Ländern. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/infringements/infringement_cases/bycountry/index_de.htm

Deutschland: Umsatzsteuergesetz (2005) UStG			
§ 4ff. UStG	Sachbezogene Umsatzsteuerbefreiungen	Bundesratszustimmung erforderlich	28 Ziffern
§ 12 (2) UStG	Ermäßigte Besteuerung von bestimmten Leistungen	Bundesratszustimmung erforderlich	ab 01.01.2014 13 Ziffern
Anlage 2 (zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2) UStG	Ermäßigte Besteuerung von bestimmten Gegenständen	Bundesratszustimmung erforderlich	54 Ziffern

2.2. Differenzierungsvarianten

Die MwSt. ist eine Verkehrssteuer, die durch den Leistungsaustausch zwischen Wirtschaftsakteuren ausgelöst wird. Sie ist zugleich eine Verbrauchssteuer, die den Endabnehmer belastet, denn alle Vorleister sind zum Abzug einer Vorsteuer berechtigt, sofern sie im Geschäftsverkehr belastet wurden. Die Steuerbelastung wird über alle Wertschöpfungsstufen hinweg an den Endverbraucher durchgereicht. Sowohl im europäischen als auch im deutschen Rechtssystem gibt es einen Kanon von USt- bzw. MwSt.-Befreiungen und Ermäßigungen auf bestimmte Produkte und Dienstleistungen. Derzeit gibt es in beiden Rechtssystemen keine systematische und durchgängig interessenneutrale Begründung entlang spezifizierter Kriterien oder harmonisierter Vorgaben für die Differenzierung zwischen Sätzen. Die vorhandenen Differenzierungen bzw. Ermäßigungen sind sozial-, kultur-, bildungs- oder verkehrspolitisch motiviert, wie z.B. die geltenden Ermäßigungsoptionen für Lebensmittel, ÖPNV, Papierprodukte und kulturelle Leistungen, die von der MwStSysRL vorgegeben und in vielen Ländern, so auch in Deutschland im UStG, in ähnlicher Form implementiert sind. Im Detail gibt es viele Abweichungen. Die vielfältigen Varianten sind vornehmlich gesellschaftspolitisch gewachsen und bilden eine Anspruchsgrundlage von ganz unterschiedlichen Interessengruppen.

Analytisch und theoretisch können Differenzierungen zwischen Normalsätzen und ermäßigten Sätzen in der MwSt. entlang der folgenden Abgrenzungen vorgenommen werden: nach Produkt-/Dienstleistungsgruppen, nach einzelnen Produkten/Dienstleistungen, sektoral/nach Branchen.

Eine Differenzierung wird z.B. **nach Produktgruppen** vorgenommen. Dies gilt etwa für Bücher und Zeitschriften, die kultur- und sozialpolitisch begründet besser gestellt werden. Weitere Beispiele dafür sind die umsatzsteuerliche Befreiung des Flugverkehrs (gegenüber dem Bahnverkehr) und die mehrwertsteuerliche Begünstigung des ÖPNV gegenüber dem Fernverkehr.

Differenzierungen werden manchmal auch **zwischen funktionsgleichen Produkten** vorgenommen. Ein Beispiel hierfür ist die mehrwertsteuerliche Begünstigung von durch Mischen von tierischen oder pflanzlichen Erzeugnissen gewonnene Düngemittel³, während chemische Düngemittel dem Normalatz unterliegen. Ein weiteres Beispiel ist die mehrwertsteuerliche Begünstigung von Pellets (gegenüber dem Heizöl). Diese aktuellen Differenzierungen sind allerdings nicht ökologisch begründet.

³ „Tierische oder pflanzliche Düngemittel mit Ausnahme von Guano, auch untereinander gemischt, jedoch nicht chemisch behandelt; durch Mischen von tierischen oder pflanzlichen Erzeugnissen gewonnene Düngemittel“ Anlage 2 (zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2)

Ein Beispiel für eine **sektorale Differenzierung** ist die mehrwertsteuerliche Begünstigung von lokal erbrachten Dienstleistungen in arbeitsintensiven Gewerben und Handwerken (nach Art. 106 MwSt-SystRL), von der Deutschland nur im Bereich des Hotel- und Gaststättengewerbes für Beherbergungsleistungen Gebrauch macht. Das UStG begünstigt zudem Nahrungsmittel, während Textilien dem Normalsteuersatz unterliegen, obwohl beide Produktgruppen dem Grundbedarf zugerechnet werden. Auch im Katalog der Europäischen MwStSysRL ist eine Begünstigung von Textilien nicht vorgesehen.

Derzeitig erlaubt die MwStSysRL die differenzierte Besteuerung allein auf Basis von ökologischen Kriterien nicht, weshalb die Europäische Kommission beim Gerichtshof der EU z.B. ein Verfahren gegen das Vereinigte Königreich wegen eines ermäßigten MwSt.-Satzes auf die Lieferung und Installation energiesparender Materialien eingeleitet hatte. In der Begründung gehe die beanstandete Regelung über das zulässige Maß der MwStSysRL hinaus, die vor allem sozialpolitische Kontexte erlaube⁴. So muss sich auch eine ressourceneffizienzorientierte Besteuerung von bestimmten Produktgruppen oder Sektoren im Ausnahmekatalog der MwStSysRL bewegen.

3. Ressourcenrelevante MwSt.-Einstufungen und Änderungsvorschläge

Die Ressourcenrelevanz der mehrwertsteuerlichen Klassifizierung zu skizzieren wirft Fragen auf. Im Prinzip sind alle Produktions- und Konsumtätigkeiten in einer Volkswirtschaft ressourcenrelevant (UNEP 2010). Selbst Dienstleistungen, z.B. im versorgungsökonomischen Bereich, die vordergründig weniger ressourcenrelevant sind, lösen in unterschiedlichem Maße Stoffströme für die Durchführung der Tätigkeiten (wie z.B. Kochen, Pflegen, Betreuen usw.) aus.⁵

Die Frage ist: Wonach bemisst sich die Ressourcenrelevanz eines Produktes oder einer Dienstleistung bzw. wie qualifizieren sich bestimmte Produkte/Dienstleistungen und Produkt-/Dienstleistungsgruppen oder Sektoren für einen reduzierten oder umgekehrt für einen vollen Satz? Sollen potenzielle positive und negative Auswirkungen und wesentliche Wirkungsketten im Bereich der Umweltwirkungen maßgebend sein? Oder soll die spezifische Ressourcen- oder Energieintensität maßgebend sein (z.B. im Sinne einer „environmental pressure intensity“ nach COICOP)?

Es wird häufig argumentiert, dass eine systematische ressourceneffizienzorientierte Besteuerung von Produkten/Dienstleistungen die genaue Klassifizierung dieser nach bestimmten Kriterien und Kennzahlen erfordern würde, wie sie z.B. von De Camillis und Goralczyk (2013) auf Basis eines Lebenszyklusansatzes (LCA) als „grüne Mehrwertsteuer“ vorgeschlagen wird. Diese LCA sind aber im größeren Maßstab zzt. nicht oder nur begrenzt vorhanden.

Im sog. COICOP-System⁶ lassen sich die größten Umweltbelastungen und der größte Materialverbrauch empirisch bestimmten Produkt- und Dienstleistungsgruppen zuordnen. Diese Verbrauchsgruppen sind zwar eher grob, weisen aber Schnittstellen mit dem Ausnahmekatalog der einschlägigen Gesetzesgrundlagen auf. Die Ermittlung von Schnittstellen soll leitend für die folgenden Ausführungen sein.

⁴ Pressemitteilung „Ermäßigter Mehrwertsteuersatz: Kommission verklagt Vereinigtes Königreich“ vom 21.02.2013; http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-139_de.htm; abgerufen 09.10.2014

⁵ „(...) what is sold as a service is, in most cases, an ‘envelope’ around a set of products generated via a life cycle of very material-oriented production processes“ (JRC/ipts 2006).

⁶ COICOP = Classification of individual consumption by purpose

rungen sein, da neben der Ressourcenrelevanz die Umsetzungsfähigkeit des Instruments im Blick behalten werden muss.

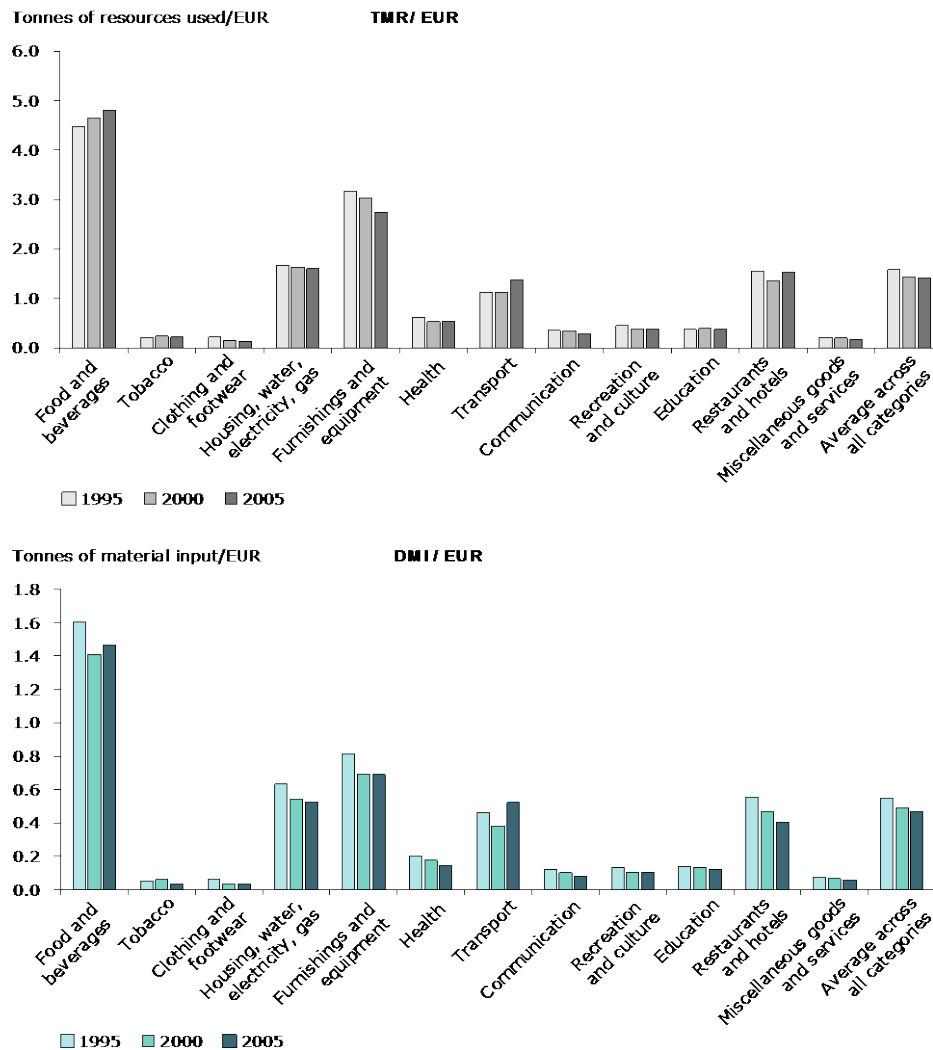
Bei der Priorisierung der Umweltbelastungsrelevanz von Produkten und Materialien werden die folgenden Konsumbereiche als besonders umweltintensiv eingeordnet (UNEP 2010, S.78f.): Lebensmittel, Unterbringung und Wohnungsbau sowie Mobilität. Aus Produktionsperspektive sind die folgenden Bereiche besonders umweltintensiv (UNEP 2010, S. 78): Produktionsprozesse mit Verbrennung fossiler Brennstoffe, Landwirtschaft und Biomasse verwendende Produktionsprozesse, das Fischereiwesen. Häufig wird eine Akkumulation bzw. Clusterung verschiedener Umweltbelastungen wirksam, wobei die Materialintensität eine Komponente neben weiteren Umweltbelastungen wie Versauerungspotenzial, Treibhausgasemissionen, Ozonabbaupotential, Zersiedelung, Flächenverbrauch, Wasser- und Energieintensität, Abfallintensität usw. darstellt.

In Produkt- und Dienstleistungsgruppen, die von der „Wiege bis zur Bahre“ umweltintensiv sind, akkumulieren sich verschiedene umwelt- und materialintensive Prozesse in der Produktion und der nachfolgende Konsumbereich ist darüber hinaus charakterisiert durch starke Umweltwirkungen, hohe Energieintensität, hohes Abfallaufkommen oder große Mengenverbräuche und Durchsatzmengen des jeweiligen Produkts bzw. der in Anspruch genommenen Dienstleistung.

3.1. Lebensmittel

Die drei hauptursächlichen Bedarfsebenen Mobilität, Wohnen und Ernährung und die mit ihnen verbundenen direkten und indirekten globalen Umweltbelastungen sind inzwischen gut belegt. In der nachfolgenden Abbildung sind z.B. Abschätzungen zum Materialbedarf der verschiedenen Konsumkategorien dargestellt. Pro ausgegebenem Euro sind in der Kategorie Lebensmittel und Getränke ca. 4.9 Tonnen an globalem Materialaufwand (TMR) bzw. 1.5 Tonnen an inländischer Materialentnahme und Importe (DMI) erforderlich. Die Darstellung basiert auf der sogenannten Methode der Umwelt-erweiterten Input-Output Analyse, in der die durch den Endverbrauch induzierten (in monetären Einheiten gemessenen Ausgaben) der COICOP-Klassifikation den Umweltbelastungen sektoral zugeordnet werden. Das bedeutet: „Spending one euro on a consumption category with high pressure intensity will lead to greater environmental pressures than 1 euro spent on a category with relatively low pressure intensity“ (EEA 2013, S. 60).

Abbildung 2: Direkte und indirekte Umweltbelastungen: Materialbedarf pro Euro der Konsumausgaben in den 12 Konsumkategorien, EU-8, 1995-2005⁷



Quelle: EEA 2013a, S. 59

Für weitere Umweltbelastungen, insbesondere durch CO₂-Emissionen, Versauerungspotenzial durch SO₂-Einträge und Eutrophierung durch bodennahe Ozon spielen Lebensmittel und Getränke (außer bezogen auf das bodennahe Ozon) ebenfalls eine dominante Rolle (EEA 2013).

Aus dem Bereich der Lebensmittel werden in verschiedenen Quellen insbesondere die Produktgruppen Fleisch- und Milchprodukte als ressourcen- und umweltintensiv hervorgehoben, sowohl up stream (d.h. durch Futtermittelanbau, Landnutzung, Wasserverbrauch etc.) als auch down stream (d.h. durch energieintensive Produktionsprozesse, CO₂-Emissionen bei der Logistik, hohes Abfallauf-

⁷ DMI = Direct Material Input/Direkter Materialinput = Inländische Rohstoffentnahme + Importe – TMR = Total Material Requirement/Globaler Materialbedarf = Inländische Rohstoffentnahme + Importe + Inländische ökologische Rucksäcke + Ökologische Rucksäcke der Importe
 Ökologischer Rucksack = Materialbedarf (in kg), der für die Produktion oder die Erstellung einer Dienstleistung über das Eigengewicht des Produkts hinaus erforderlich ist

kommen bei Produktion und Konsum etc.) (HBS 2013; EEA 2013b, 2014; Westhoek et al. 2011; UNEP 2010; JRC 2008).

Kanerva (2013) stellt fest, dass sich der Fleischverbrauch in den Jahren 1961-2007 in 8 EU-Ländern (so auch Deutschland)⁸ verdoppelt hat, was mit verschiedenen Faktoren erklärt wird, z.B. steigender Lebensstandard, Urbanisierung, Industrialisierung der Produktion, Globalisierung und den im Verhältnis zum Einkommen niedrigen Ressourcen- und Produktpreise (Kanerva 2013; auch Säll & Gren 2012).

Der Fleischverbrauch lag in Deutschland im Jahr 2009 bei 12,4 kg/Kopf Rind-/Kalbfleisch, 54,1 kg/Kopf Schweinefleisch, 18,6 kg/Kopf Geflügel. Insgesamt lag der Verbrauch aller Fleischarten bei 88,2 kg/Kopf.⁹ Westhoek et al. (2011) weisen darauf hin, dass der europäische Fleischkonsum damit doppelt so hoch ist wie im globalen Mittel. Der Verbrauch von Milchprodukten liegt sogar drei Mal so hoch wie der Weltdurchschnitt. Dies kann als Hinweis gewertet werden, dass die sozialpolitische Begründung für die steuerliche Begünstigung nur noch bedingt überzeugend ist. Die Analyse zeigt weiterhin, dass Fleisch- und Milchprodukte für 24% der Umweltbelastungen der EU verantwortlich sind, während sie nur etwa 6% der Wertschöpfung generieren (EEA 2014; JRC 2008 für EU-27).¹⁰

Die Aufhebung des ermäßigten Steuersatzes für Fleisch und Milchprodukte ist vor diesem Hintergrund schon verschiedentlich gefordert (z.B. Münch & Jacob 2014; Buschmann & Meyer 2013; SRU 2012; Bahn-Walkowiak et al. 2010) und untersucht worden. Säll & Gren simulieren die Einführung einer speziellen Fleischsteuer auf drei Hauptfleischarten in Schweden und ermitteln eine durch Nachfragerückgang induzierte potenzielle Reduktion der Umweltbelastung durch Treibhausgasemissionen, Stickstoff, Phosphor und Ammoniak um mindestens 27% bei einer Kilo-Preiserhöhung um 28% für Rindfleisch, 26% für Schweinefleisch und 40% für Geflügelfleisch (basierend auf den Preisen von 2009) (Säll & Gren 2012). Buschmann & Meyer prognostizieren einen Nachfragerückgang für verschiedene Fleischsorten zwischen 0,8 kg/Kopf Rindfleisch, 5,0 kg/Kopf Schweinefleisch, 1,5 kg/Kopf Geflügelfleisch bei einer Anhebung des ermäßigten MwSt.-Satzes von derzeit 7% auf Regelsatz 19% und einem durchschnittlichen Konsum von Fleischerzeugnissen von 89,2 kg im Jahr 2011 (Buschmann & Meyer 2013).

Dem Bundesministerium für Finanzen (BMF) zufolge wird der ermäßigte Umsatzsteuersatz für Nahrungsmittel „*als systematisch oder von der Steuergerechtigkeit geboten und damit nicht als steuerliche Sonderregelung angesehen*“ (BMF 2013, S. 91), einer Argumentation, der hier nur bedingt gefolgt wird.

Es wird vorgeschlagen, in Anlage 2 (zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2) UStG insbesondere die Positionen 1, 2, 3, 4, 5, 28 und 35 aus der Liste der dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Gegenstände, d.h. den Bereich der tierischen Produkte (Fleisch, Fisch, Eier und milchbasierte Produkte), für die inzwischen vielfältige Belege (wie oben angeführt) für die mit ihnen verbundenen Umweltbelastungen vorliegen, herauszunehmen.

⁸ sowie Frankreich, Italien, Spanien, Großbritannien, Niederlande, Ungarn, Finnland.

⁹ http://www.fleischerhandwerk.de/upload/pdf/GB2010_Fleischverzehr.pdf.

¹⁰ Die EEA arbeitet derzeit an der Entwicklung eines neuen Indikators: New SCP indicator: Consumption of meat, dairy, fish and seafood, der jedoch noch nicht abgerufen werden kann.

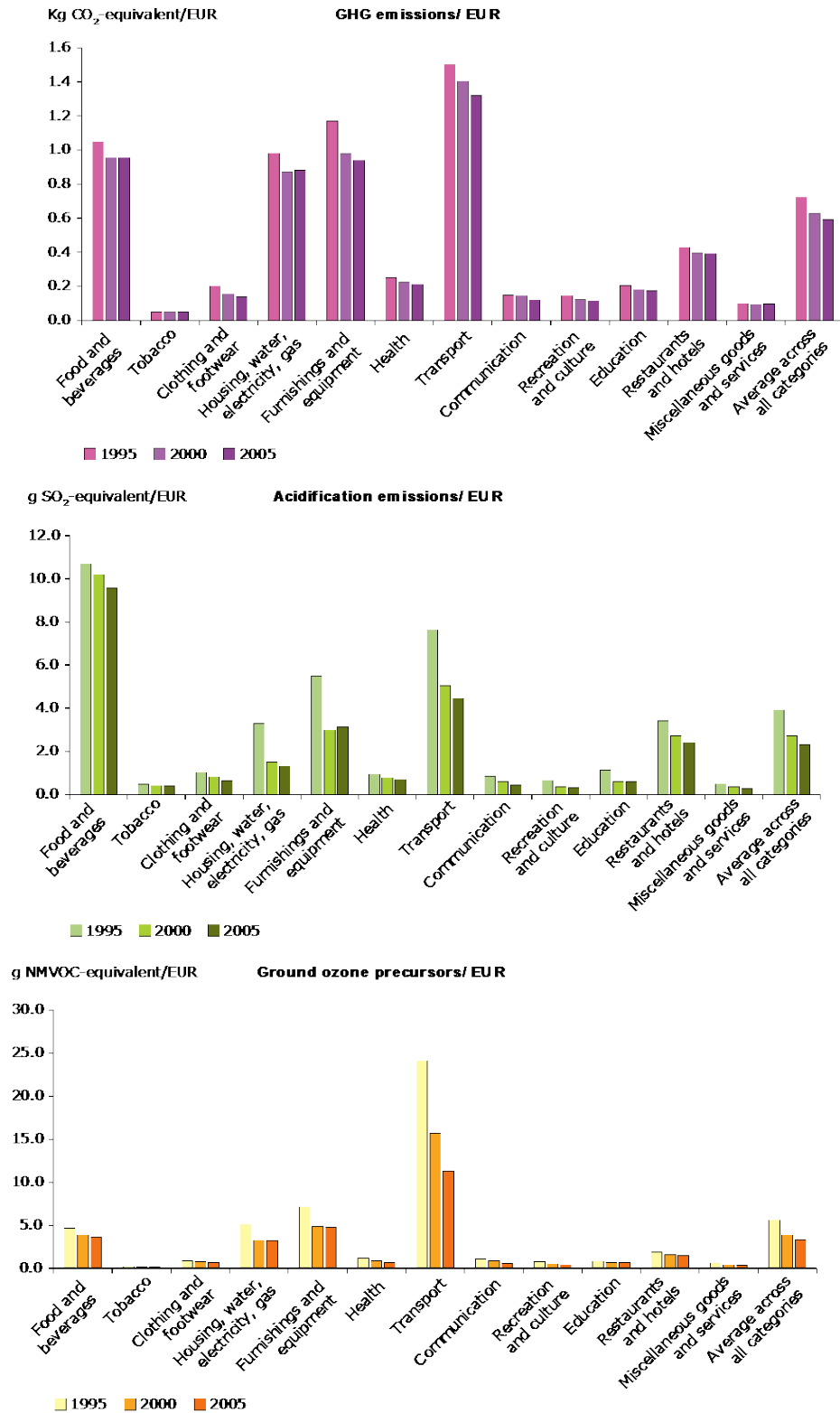
Zu überprüfen im Bereich der Lebensmittel ist auch

- die Begünstigung von tiefgefrorenen Produkten, Instantprodukten und gefriergetrockneten Produkten, sog. Convenience-Produkte, die mit erheblichen Umweltbelastungen und Energieaufwand entlang der Wertschöpfungskette verbunden sind (DEFRA 2006; JRC/ipts 2006).
- Des Weiteren wird vorgeschlagen, die derzeitige Differenzierung zwischen In-Haus- (19%) und Außer-Haus-Umsätzen (7%) in der Gastronomie/Restauration abzuschaffen, die Fast Food Produktion begünstigt (Münch & Jacob 2014; SRU 2012; Bundesrechnungshof 2010). Die steuerliche Begünstigung des Außer-Haus-Verzehrs (take away) wird i.d.R. nicht an den Kunden weitergegeben. Lt. EIPRO-Studie sind die Umweltwirkungen der Restauration zwar moderat, aber nicht zu vernachlässigen (JRC/ipts 2006; sie machen im Kanon der COICOP-Kategorien etwa 9% aus, werden aber dort nicht zu den Lebensmitteln hinzu gezählt (Gruszkowski 2010).

3.2. Transport

Auch der Transportbereich ist durch vielfältige Umweltbelastungen und eine relative Dominanz im Vergleich zu anderen Konsumkategorien gekennzeichnet. Neben dem hohen Materialbedarf, u.a. für die Infrastrukturen und die Fahrzeugflotten, werden weitere Umweltbelastungen, insbesondere durch CO₂-Emissionen, Versauerungspotenzial durch SO₂-Einträge und Eutrophierung durch bodennahes Ozon, beschrieben.

Abbildung 3: Direkte und indirekte Umweltbelastungen: CO₂-Emissionen, Versauerungspotenzial durch SO₂-Äquivalente und Eutrophierungspotenzial durch bodennahes Ozon, pro Euro der Konsumausgaben in den 12 Konsumkategorien, EU-8, 1995-2005



Aus dem Bereich des Transports ist für Deutschland im Kontext der MwSt. insbesondere die steuerliche Ungleichbehandlung der unterschiedlichen Verkehrsmittel zu problematisieren.

Die inländische Personenbeförderung wird in 22 EU-Ländern im Hinblick auf die Verkehrsträger steuerrechtlich gleich behandelt. Ausnahmen bilden dabei Dänemark, Deutschland, Niederlande, Malta, Tschechische Republik und Zypern. Im *innergemeinschaftlichen* (und damit auch grenzüberschreitenden) Transport wenden 19 EU-Länder für *alle* Verkehrsträger (d.h. Luft-, Seeverkehr, Binnenschifffahrt, Eisenbahn, Straße) den Nullsatz, weitere sechs Länder ermäßigte Sätze an.¹¹ Lediglich Deutschland, Kroatien und Österreich wenden überhaupt einen Regelsteuersatz im Bereich der innergemeinschaftlichen Beförderung an, hier insbesondere für die Bahn im Fernverkehr und die Straße (EC 2014; Sellner & Karpenstein 2005). Deutschland gehört neben der Tschechischen Republik, Litauen und den Niederlanden außerdem zu den wenigen EU-Ländern, die den Schienenpersonenverkehr überhaupt mit unterschiedlichen MwSt.-Sätzen belasten. Für Ziele über 50 km Entfernung, d.h. im Fernverkehr, beträgt der deutsche MwSt.-Satz 19%, im Regionalverkehr 7% (EC 2014). Damit soll darauf hingewiesen werden, dass die in Deutschland differenzierte Behandlung von Verkehrsträgern und Beförderungsdienstleistungen keinesfalls der üblichen Handhabung in der EU entspricht, sondern eine Ausnahmeregelung darstellt.

Die unterschiedliche Behandlung von Verkehrsmitteln erzeugt Wettbewerbsverzerrungen (EP 2011).¹² Der inländische Gütertransport erfolgte in Deutschland 2012 zu 70% über die Straße, 10% per Binnenschifffahrt und zu 20% per Bahn (Eurostat 2014). Dabei verfügt Deutschland über die größte Schieneninfrastruktur in der EU (33.576 km) und eine der höchsten Netzwerkdichte (SNCF 2013). Sowohl Individual- als auch Güterverkehr sind, nicht nur in Deutschland, von Wachstumseffekten charakterisiert, z.B. steigende Anzahl der Personenkilometer pro Jahr, steigender Ressourceneinsatz für Fahrzeuge, steigende Anzahl der Transportkilometer, die in einer Ware oder einer Dienstleistung stecken (EEA 2012). Eine Trendanalyse 2000-2011 für die Pro-Kopf Zuwächse der Personenkilometer zeigt z.B. für Deutschland einen Zuwachs von 3% im öffentlichen Personentransport und einen Zuwachs von 9% im Automobilverkehr (SNCF 2013). Mit der Angleichung des MwSt.-Satzes der Personenbeförderungsleistungen von Nah- und Fernverkehr, d.h. der Reduzierung des Regelsteuersatzes von 19% auf 7% im Personenfernverkehr, könnte immerhin ein Anreiz zur Verringerung des Individualverkehrsaufkommens und zur Verlagerung des Personenverkehrs auf öffentliche Verkehrsträger gesetzt werden.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass auch innerhalb der eher engen Grenzen der maßgeblichen rechtlichen Vorgaben Spielraum für Veränderungen bzw. Anpassungen des MwSt.- bzw. USt-Systems besteht, die an Ressourceneffizienz Gesichtspunkten orientiert sein können. Unmittelbarer Handlungsbedarf besteht im Transport- und Nahrungsmittelbereich (insbesondere bezogen auf den Individualverkehr und den Fleischkonsum). Auch Münch & Jacob (2014) sowie Werland (2013)

¹¹ Bestimmte Verkehrsdienstleistungen, dies sind insbesondere grenzüberschreitende gewerbliche Luftfahrtsleistungen und Seeschifffahrtsleistungen, fallen nach dem deutschen § 8 UStG unter die sachbezogenen Steuerbefreiungen; § 4 Nr. 2, § 8 Abs. 2 Umsatzsteuergesetz -UStG; Abschnitt 8.2 Umsatzsteuer-Anwendungserlass - UStAE

¹² Eine geplante gemeinschaftsrechtliche Regulierung der innergemeinschaftlichen Personenbeförderung ist bislang nicht realisiert worden; diesbezügliche Richtlinienvorschläge sind 1996 wieder zurückgenommen worden (Bundesrechnungshof 2010).

haben in Kurzanalysen im Rahmen dieses Projekts auf die Ressourcenrelevanz dieser indirekten Subventionen hingewiesen, deren Abschaffung von verschiedenen Seiten seit geraumer Zeit diskutiert und gefordert wird (z.B. Withana et al. 2012; EC 2011a; UBA 2010; FÖS 2008).

Es wird davon ausgegangen, dass man unter Ressourceneffizienzgesichtspunkten Aussagen treffen kann, welche Produkt-/Dienstleistungsgruppen steuerlich eher begünstigt oder eher nicht begünstigt werden sollten, wenn man der Annahme folgt, dass Preisvergünstigungen Konsumanreize setzen und Preiserhöhungen Konsum hemmen können (EC 2011a; UNEP 2014). Eine solche Priorisierung kann auch dann geschehen, wenn eine detailgenaue produktspezifische Umweltbilanzierung nicht vorliegt, da das allgemeinen Wissen im Hinblick auf die Umweltbelastungen von Produktgruppen und Bedarfsfeldern, die mit der Produktgruppe verbunden sind, ausreichen. Unter der Voraussetzung, dass die Anbieter den finanziellen Vor- oder Nachteil an die Verbraucher weiterreichen und der Annahme, dass Anwendung oder die Abschaffung differenzierter MwSt.-Sätze dann zu einer relativen Preissenkung oder -erhöhung führt, kann das Instrument dazu beitragen, innerhalb einer speziellen Produktgruppe Angebot und Nutzung von umweltfreundlichen Alternativen zu stimulieren und von nicht umweltfreundlichen Produkten zu hemmen (SRU 2012). Der Effekt ist im Hinblick auf den Ressourcen- bzw. Energieverbrauch allerdings indirekt.

3.3. Abbau weiterer produktbezogener und sektoraler Subventionen durch MwSt.-Ermäßigungen

In den Subventionsberichten der Bundesregierung wird die umsatzsteuerliche Begünstigung als „sonstige Finanzhilfen und Steuervergünstigungen“ (BMF 2013, S. 7) ausgewiesen und macht etwa 18% des gesamten Subventionsvolumens aus. Der Bundesrechnungshof mahnt die vollständige Überarbeitung des Ausnahmekatalogs des UStG an, u.a. weil „nur wenige Ermäßigungstatbestände dazu dienen, das soziokulturelle Existenzminimum zu schonen“, zudem „eine Vielzahl der Regelungen ausgesprochenen Subventionscharakter habe“ und die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes Abgrenzungsschwierigkeiten, Mitnahmeeffekte und Missbrauch zur Folge habe (Bundesrechnungshof 2013, S. 62). Auch in anderen Studien und Veröffentlichungen wird der Subventionscharakter der MwSt. in kritischer Absicht betont (z.B. Peffekoven 2009, 2010; ZEW 2004).

Die folgenden MwSt.-Ermäßigungen und damit verbundenen Steuermindereinnahmen gehören zu den 20 größten Subventionen Deutschlands (BMF 2013), deren Größenordnungen untenstehend skizziert werden:

Box 1: Geschätzte Steuermindereinnahmen durch ermäßigte MwSt.-Sätze in 2014

§ 12 Abs. 2 Nr. 1 u 2, Anlage Nrn. 49 (**Bücher, Zeitungen und andere Erzeugnisse**), 53 (**Kunstgegenstände**) und 54 (Sammlungsstücke), sowie § 12 Nr. 7 UStG (**kulturelle Leistungen**)

→ insgesamt 3.6 Mrd. EUR Steuermindereinnahmen in 2014

§ 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG USt-Ermäßigung für **Beherbergungsleistungen** ab 1. Januar 2010

→ 1 Mrd. EUR Steuermindereinnahmen in 2014

Quelle: BMF 2013

Nach Einschätzung des Bundesrechnungshofes sind die folgenden die MwSt.-Ermäßigungen aus ökonomischen und systematischen Erwägungen zu überprüfen:

- Hotel- und Beherbergungsleistungen (- 805 Mio. Euro jährlich)
- Gartenbauliche Erzeugnisse, wie Schnittblumen und Pflanzen (- 450 Mio. Euro jährlich)
- Personenbeförderung mit Schiffen und mit Drahtseilbahnen (- 15 Mio. Euro jährlich) (Bundesrechnungshof 2013)

Diese Ausnahmetatbestände sind auch vor dem Hintergrund ökologischer Erwägungen diskussionswürdig, können im Rahmen der Kurzanalyse jedoch nicht tiefergehend analysiert werden. Angekündigt hat das Bundesfinanzministerium die Abschaffung der MwSt.-Ermäßigung für den Besuch von Saunen, der bislang dem Gesundheitsbereich und den Heilbädern zugerechnet wurde. Damit soll ein Urteil des Bundesfinanzhofs zum ermäßigten Umsatzsteuersatz auf Saunen aus dem Jahr 2005 umgesetzt werden.¹³

3.4. Potenziale und Abschätzungen

2008 legte die Europäische Kommission einen Vorschlag für eine Richtlinie vor, die die MwStSysRL hinsichtlich der ermäßigten Steuersätze erweitern sollte, und brachte damit die Frage auf, ob eine Erweiterung des Katalogs zur Anwendung ermäßigter Sätze für energiesparende Materialien oder andere umweltfreundliche Produkte oder Dienstleistungen bzw. umgekehrt die Abschaffung dieser Ermäßigungen für umweltschädliche Produkte wie Pestizide angebracht sein könnte (EC 2008, S. 2f.). In der Folge beauftragte die EU eine Reihe von Studien zum MwSt.-Systems und ihrer ökonomischen und teilweise ökologischen Effekte (z.B. CEP 2009; IVM 2008).

Einige Studien schlussfolgerten (z.B. CE 2007, 2008; CEP 2009), dass eine MwSt.-Differenzierung allenfalls geringe oder keine Nachfrageveränderungen ergeben würden. Diese Studien konzentrierten sich insbesondere auf die Effekte von differenzierten MwSt.-Sätzen auf Energie oder energieeffiziente Produkte und Dienstleistungen und betonten die damit verbundenen Steuermindereinnahmen und Marktverzerrungen. Andere Studien ermittelten positive Auswirkungen auf Umwelt und Innovation (z.B. De Camillis & Goralczyk 2013; IVM 2008; FÖS 2008).

Ein Grünbuch der EU initiierte daraufhin einen Konsultationsprozess unter Stakeholdern und Mitgliedstaaten mit dem Aufruf „die Einnahmen der MwSt zu maximieren“ (EC 2011b). Tatsächlich ergeben Schätzungen der realen und der theoretischen MwSt.-Einnahmen, dass diese etwa doppelt so hoch sein könnten, wenn ein Einheitssatz in der EU verwendet würde (Eurostat 2013).¹⁴ Aus diesem Grunde wird von verschiedenen Seiten die Harmonisierung der Steuersätze durch Abschaffung aller reduzierten Sätze und Ausnahmetatbestände wegen der mit ihnen verbundenen Anreize zur Steuerermeidung und der administrativen Kosten befürwortet (z.B. DIW econ 2011; Eggert et al. 2010).¹⁵

¹³ http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungserlass/2014-10-28-ermaessigter-umsatzsteuersatz-verabreichung-von-heilbaedern-saunaleistungen.pdf?__blob=publicationFile&v=1

¹⁴ Dies wird auch damit begründet, dass nicht nur durch ungerechtfertigte, sondern auch unbeabsichtigt fehlerhafte Anwendung ermäßigter Sätze erhebliche steuerliche Mindereinnahmen entstehen.

¹⁵ DIW econ kalkuliert z.B. die Mehreinnahmen durch Wegfall des ermäßigten Steuersatzes für alle Güter und Dienstleistungen sowie aller Steuerbefreiungen (mit Ausnahme der Wohnungsmieten) bei einem einheitlichen Mehrwertsteuersatzes von 19% auf ca. 29 Mrd. EUR oder einen Anstieg um ca. 25% auf ca. 143 Mrd. EUR (DIW econ 2011). In einer weiteren Variante wird berechnet, wie man die entgangenen Steuerermäßi-

Studien zu den direkten Umweltentlastungspotenzialen von o.a. MwSt.-Veränderungen sind allerdings rar. Eine Ausnahme bildet die Studie des Institute for Environmental Studies (IVM 2008), welche im Auftrag der Europäischen Kommission Ex-ante Abschätzungen von MwSt.-Satz-Änderungen bei verschiedenen Produkten (energieeffiziente Warmwassertechnik, Haushaltsgeräte, Dämmstoffe, grüner Strom, Fleisch und Milchprodukte) auf THG-Minderungen, die Nachfrage und die Steuereinnahmen für die EU vorgenommen hat. Diese Studie ermittelt teilweise signifikante positive Externalitäten und Umwelteffekte.

Im Bereich der tierisch-basierten Lebensmittelprodukte hat das Joint Research Centre in Zusammenarbeit mit dem Institute for Prospective Technological Studies 2008 (JRC/ipts 2008) eine Studie zu den Umweltentlastungspotenzialen verschiedener produktionsorientierter (z.B. Energieeinsparungen, verbesserte Agrarproduktion) und haushaltsbezogener Maßnahmen (z.B. Verminderung des Lebensmittelabfalls, verbesserte Logistik) vorgelegt. Diese ermittelt ein Verringerungspotenzial von 20%.

In der nachfolgenden Tabelle werden einige zentrale Studien hinsichtlich ihrer Vorgehensweise und ihrer Ergebnisse (in einem Satz) dargestellt, die unterschiedliche Aspekte des MwSt.-Systems untersuchen. Die dort vorgestellten Ergebnisse sind nicht bzw. nur teilweise kongruent mit den vorgemachten Vorschlägen. Teilweise werden andere Empfehlungen abgeleitet.

Tabelle 3: Wichtige empirische Studien zum Themenkomplex Mehrwertsteuer und Mehrwertsteuerreformen

Institution	Auftraggeber	Vorgehensweise	Ergebnis
Copenhagen Economics, 2007	European Commission, DG Taxud	Vergleichende Untersuchung zu ermäßigten MwSt.-Sätzen in EU	Uniforme Steuerraten in der EU mit Ausnahme spezifischer Sektoren (arbeitsintensive lokal erbrachte Dienstleistungen und Hotel- und Gaststättengewerbes) empfehlenswert
Institute for Environmental Studies, Amsterdam, 2008	European Commission, DG Environment	Ex-ante Abschätzungen von MwSt.-Satz-Änderungen bei verschiedenen Produkten (Energieeffiziente Warmwassertechnik, Haushaltsgeräte, Dämmstoffe, grüner Strom, Fleisch und Milchprodukte) auf THG-Minderung, Nachfrage und Steuereinnahmen für EU	teilw. signifikante positive Externalitäten und Umwelteffekte

gungen im privaten Konsum durch Harmonisierung des MwSt.-Satzes auf einem niedrigeren Regelsteuersatz (hier: 16%) kompensieren kann. Ähnliche Berechnungen stellt auch das RWI (2014) an.

Copenhagen Economics, 2008	European Commission, DG Taxud	Abschätzung der Effekte der Einführung von Standardraten auf Strom und Wärme und von reduzierten Raten auf energieeffiziente Haushaltsgeräte	Aufgabe von ermäßigten Sätzen im Strombereich; keine Einführung von reduzierten Sätzen auf energieeffiziente Geräte wg. hoher Befolgungskosten, geringer Zielgenauigkeit und grenzüberschreitenden Handelsanreizen
FIFO Köln, ZEW Mannheim 2009	BMF	Evaluierung der 20 größten Steuerermäßigungen des 20. Subventionsberichts	ermäßigter Steuersatz für kulturelle Leistungen nicht ausreichend gerechtfertigt; Einführung des Normalsatzes für Personenbeförderung im öffentlichen Nahverkehr empfehlenswert zur Aufhebung der Verzerrung von ÖPNV und Fernverkehr; Ausnahme für Zahntechnik stichhaltig
DIW econ, 2011	Gewerkschaft Nahrung, Genuss, Gaststätten	Abschätzung zum MwSt.-Aufkommen bei Abschaffung bestimmter MwSt.-Ermäßigungen	Mehreinnahmen durch Wegfall des ermäßigten Steuersatzes für alle Güter und Dienstleistungen sowie aller Steuerbefreiungen (mit Ausnahme der Wohnungsmieten) bei einem einheitlichen Mehrwertsteuersatzes von 19% auf ca. 29 Mrd. EUR oder einen Anstieg um ca. 25% auf ca. 143 Mrd. EUR.
DIW Berlin, 2012	European Commission, DG Taxud	Simulation von verschiedenen MwSt.-Reformszenarien	regressive Wirkungen bleiben in den Reformen erhalten; einkommensstärkere Haushalte profitieren mehr von einer aufkommensneutralen Reform als einkommensschwächere

Copenhagen Economics, 2013	European Commission, DG Taxud	Untersuchung zu den Auswirkungen der gegenwärtigen MwSt.-System-Regulierung im öffentlichen Sektor; 3 Alternativen und ihre Auswirkungen	Äquivalente Besteuerung von privaten und öffentlichen Tätigkeiten empfehlenswert
RWI Essen, 2013	BMF	Ermittlung von Aufkommens- und Belastungseffekten von unterschiedlichen Steuersätzen für verschiedene Umsätze	Wachstums-, Wohlfahrts- und Beschäftigungseffekte von status-quo und 4 alternativen Straffungskonzepten -> „regressive Belastungsverläufe“

Quelle: Eigene Zusammenstellung.

Der Mangel an einschlägigen Studien zur Wirkung von Veränderungen im MwSt.-Bereich in den ökologisch hoch belasteten Bedarfsfeldern ist ein echtes Defizit und angesichts der Bedeutung der MwSt. im Kanon der Steuerarten und ihres Volumens erstaunlich. In einer Vertiefungsanalyse im Rahmen von AP2/AP3 dieses Projekts wird eine sog. „Materialgütersteuer“ simuliert, die weitere Einsichten im Hinblick auf Umweltentlastungen und ökonomische Potenziale ermitteln wird. Es ist geplant, die Wirkungspotenziale fiskalischer Instrumente auf die intermediäre Verwendung sowie die finale Verwendung von insgesamt 55 Gütergruppen sowie 19 Energieträger abzuschätzen. Die unter Punkt 3.1 zitierten EEA-Statistiken liefern in dieser Hinsicht zwar einen retrospektiven Überblick der Hot Spots des privaten Konsums, bieten allerdings keine Belege zur Abschätzung der prospektiven Wirkungen verschiedener steuerlicher Maßnahmen. Die im Rahmen des Projekts erfolgenden dynamischen Modellsimulationen werden auf einer umfassenden Berücksichtigung der Nachfrageelastizitäten beruhen und dienen damit der konkreten Auslotung der Wirkungspotenziale steuerlicher Instrumente. Aus dieser Perspektive stellen die o.a. Vorschläge für potenzielle Anpassungen des derzeitigen MwSt.-Systems einen Teilbereich einer weitaus umfassenderen Materialgütersteuer dar, die sich wiederum anderen Implementierungsfragen stellen müsste.

3.5. Implementierungshürden

Die betroffenen Interessen- und Lobbygruppen (z.B. Dehoga, BVE, Stiftung Marktwirtschaft) und Parteien (z.B. SPD, CDU, FDP) nehmen im Hinblick auf MwSt.-Änderungen teils diametrale Positionen ein. Ökologische Erwägungen sind in den meisten Fällen eher untergeordnet, werden aber regelmäßig von Nicht-Regierungsorganisationen wie FÖS, NABU, RNE eingefordert. Der Bundesrechnungshof hat unter Hinweis verschiedener nicht-gemeinschaftsrechtskonformer Ausgestaltungen (wie z.B. im Hinblick auf die Besserstellung von Vereinen, Bereiche der Auftragsforschung usw.) eine grundsätzliche Überarbeitung des UStG angemahnt.

Innerhalb des gegenwärtigen Rechtsrahmens sind aber auch begrenzte Veränderungen möglich, wenn man der Annahme eines grundlegenden Systemreformbedarfs folgen will. Dies würde z.B. die Ausweitung des reduzierten Steuersatzes auf Fernverkehr oder die differenzierte Besteuerung von Lebensmitteln betreffen. Der Bundesrechnungshof weist auf die widersprüchliche, inkonsistente und komplizierte Handhabung der Vergünstigungen im Bereich der Lebensmittel hin, die eine hohe

Streitanfälligkeit aufweisen und ein hohes Aufkommen an Gerichtsverfahren zur Folge haben. Er fordert darum eine einfache und klare Systematik (Bundesrechnungshof 2013).

In Deutschland bedürfen Änderungen des Umsatzsteuergesetzes nach Artikel 105 Abs. 3 GG der Zustimmung des Bundesrates, da das Steueraufkommen zum Teil an die Bundesländer verteilt wird. Dazu gehören auch die Bestimmungen zu den ermäßigten MwSt.-Sätzen nach § 4 Nr. 2 UStG. Des Weiteren können immer auch Fragen des Steuergerechtigkeitsprinzips des Steuerrechts (als speziellem Ausdruck des grundrechtlich zugesicherten Gleichheitssatzes nach Art. 3 I GG) aufgeworfen werden. Ein umfassendes Gutachten im Auftrag des Bundesfinanzministeriums ist letztmalig im Jahr 2010 vorgelegt worden und hat die Verwendung eines ermäßigten Steuersatzes einer verfassungs- und europarechtlichen sowie wirtschafts-, sozial- und steuerpolitischen Prüfung vorgenommen (Ismer et al. 2010). Dieses Gutachten kommt zu dem Ergebnis, dass lediglich die Ausnahmetatbestände für Lebensmittel hinreichend gerechtfertigt seien in der vorliegenden Form weitergeführt zu werden.

4. Offene Forschungsfragen

Für weitere Überlegungen hinsichtlich der Möglichkeiten, wie die Vorschläge von ProgRess und des EU-Fahrplans im Rahmen ökonomischer Instrumente und Rahmenbedingungen umgesetzt werden könnten, ist es dringend erforderlich

- Untersuchungen zu den **externen Umwelteffekten** der bisherigen MwSt.-Staffelung vorzunehmen. Auch sollten die
- **Entlastungspotenziale für die (auch einkommensschwachen) Konsumenten/Konsumentinnen** zu bestimmen, wenn bestimmte Steuerermäßigungen eingeführt werden, insbesondere auch im Bereich der Lohn-/Einkommenssteuer, sowie
- **Verteilungseffekte** der Abschaffung von MwSt.-Ermäßigungen auf ressourcenintensive Produkte zu untersuchen (analog zur DIW 2012, RWI 2013; Kosonen 2008; 2012)

5. Quellenverzeichnis

- Bahn-Walkowiak, B.; Wilts, H.; Bleischwitz, R.; Sanden, J. 2010. *Differenzierte Mehrwertsteuersätze zur Förderung eines ressourceneffizienteren Konsums*, Project Material Efficiency and Resource Conservation (MaRes), Wuppertal Institute for Climate, Environment, Energy.
- Bahn-Walkowiak, B.; Wilts, H. (forthcoming) Reforming the EU VAT system to support the transition to a low-carbon and resource efficient economy, in: Kreiser, L. (forthcoming): *Critical Issues in Environmental Taxation Series*, Vol. XV. Cheltenham: Edward Elgar.
- BMF 2013. 24. *Subventionsbericht - Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2011 bis 2014*. Bundesministerium für Finanzen, Berlin.
- BMU 2012. *Deutsches Ressourceneffizienzprogramm (ProgRes)*. Programm zur nachhaltigen Nutzung und zum Schutz der natürlichen Ressourcen. Beschluss des Bundeskabinetts vom 29.2.2012. Berlin: Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit.
- Bundesrechnungshof 2010. *Bericht nach §99 BHO über den ermäßigten Umsatzsteuersatz - Vorschläge für eine künftige Ausgestaltung der Steuerermäßigung*. Bonn.
- Bundesrechnungshof 2013. *Chancen zur Sicherung des Umsatzsteueraufkommens. Vorschläge zur Umsetzung wichtiger Reformvorhaben bei der Umsatzsteuer*. Stuttgart, Kohlhammer.
- Bundeszentrale für politische Bildung 2014. Zahlen und Fakten - Die soziale Situation in Deutschland: Steuereinnahmen nach Steuerarten. URL: <http://www.bpb.de/nachschlagen/zahlen-und-fakten/soziale-situation-in-deutschland/61874/steuereinnahmen> [Abgerufen 7. Oktober 2014]
- Buschmann, S.; Meyer, E. 2013. Ökonomische Instrumente für eine Senkung des Fleischkonsums in Deutschland - Beiträge zu einer klima- und umweltgerechteren Landwirtschaft. Studie im Auftrag von Greenpeace e.V.
- CE 2007. *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union*, Working Paper No. 13. Copenhagen, Copenhagen Economics.
- CE 2008. *Reduced VAT for environmentally friendly products*, Copenhagen, Copenhagen Economics / DG TAXUD.
- CE 2013. *Mehrwertsteuer im öffentlichen Sektor und Mehrwertsteuerbefreiung im öffentlichen Interesse*. Copenhagen Economics / DG TAXUD.
- CEP 2009. *Ermäßigte Mehrwertsteuersätze als Instrument der Umweltpolitik in der EU*, Freiburg, Centrum für Europäische Politik. Available from: <http://www.cep.eu/en/analyses-of-eu-policy/environment/ermaessigte-mehrwertsteuersaetze/> [Abgerufen 17 Dezember 2012]
- De Camillis, C.; Goralczyk, M. 2013. Towards stronger measures for sustainable consumption and production policies: proposal of a new fiscal framework based on a life cycle approach, in: *International Journal of Life Cycle Assessment*. 18:263–272. DOI: 10.1007/s11367-012-0460-5
- DEFRA 2006. *Environmental Impacts of Food Production and Consumption*. Manchester Business School. London, Department for Environment, Food and Rural Affairs.
- Distelkamp, M.; Meyer, B.; Meyer, M. 2010. *Quantitative und qualitative Analyse der ökonomischen Effekte einer forcierten Ressourceneffizienzstrategie*. Abschlussbericht des AP5 des Projekt "Materialeffizienz und Ressourcenschonung". Ressourceneffizienz-Paper 5.6. Wuppertal Institut für Klima, Umwelt, Energie, Wuppertal/Osnabrück.
- DIW econ. 2011. *Gesellschaftliche Folgen eines Wegfalls des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes*. Ein Gutachten für die Gewerkschaft Nahrung Genuss Gaststätten. Author: Mattes, A. DIW econ GmbH, Berlin.
- DIW 2012. *The Retrospective Evaluation of Elements of the VAT System - The Case of Germany*, Research project on behalf of the European Commission, TAXUD. Von Ochmann R, Bach S, Beznoska M. u.a. Berlin, Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung.

- EC 2006. *Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem.* Amtsblatt der Europäischen Union L 347/1.
- EC 2007. *Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament über vom Normalsatz abweichende Mehrwertsteuersätze*, 5. Juli 2007, KOM(2007) 380
- EC 2008. *Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf ermäßigte Mehrwertsteuersätze*, 7. Juli 2008, KOM(2008) 428
- EC 2009a. *Richtlinie 2009/125/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 21. Oktober 2009 zur Schaffung eines Rahmens für die Festlegung von Anforderungen an die umweltgerechte Gestaltung energieverbrauchsrelevanter Produkte (1)*, OJ L 285/10
- EC 2009b. *Richtlinie 2009/47/EG des Rates vom 5. Mai 2009 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf ermäßigte Mehrwertsteuersätze*, OJ L 116/18
- EC 2010. *Grünbuch über die Zukunft der Mehrwertsteuer - Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren Mehrwertsteuer-System.* 1. Dezember 2010, KOM(2010) 695
- EC 2011a. *Fahrplan für ein ressourcenschonendes Europa*, KOM(2011) 571, Brüssel, Europäische Kommission
- EC 2011b. *Summary Report of the Outcome of the Public Consultation on the Green Paper on the Future of VAT - Towards a Simpler, More Robust and Efficient VAT System* (1 December 2010 - 31 May 2011), Brussels, European Commission.
- EC 2011c. *Mitteilung der Europäischen Kommission zur Zukunft der Mehrwertsteuer - Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren MwSt-System, das auf den Binnenmarkt zugeschnitten ist*, 6. Dezember 2011, KOM(2011) 851
- EC 2014. *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union*, Brussels, European Commission.
- EEA 2012. *The contribution of transport to air quality – TERM 2012: transport indicators tracking environmental targets in Europe*, Copenhagen, European Environment Agency.
- EEA 2013a. *Environmental pressures from European consumption and production in– A study integrated environmental and economic analysis. Technical Report No 2/2013*, Copenhagen, European Environment Agency.
- EEA 2013b. *Environmental Indicator Report 2013*. Copenhagen: European Environmental Agency.
- EEA 2014. *Environmental indicator report - Environmental Impacts of Production-Consumption Systems in Europe*. Kopenhagen, European Environment Agency.
- Eggert, W.; Krieger, T.; Stöwhase, S. 2010. Sollte der ermäßigte Mehrwertsteuersatz abgeschafft werden? In: *Wirtschaftsdienst*, 90. Jg., H. 11, S. 742-748.
- EP 2011. *Report on the future of VAT*, Plenary sitting, A7-0318/2011, Brussels, European Parliament, Committee on Economic and Monetary Affairs.
- Eurostat / European Commission. 2014. *Taxation trends in the European Union*, Data for the EU Member States, Iceland and Norway. 2014 edition. Luxembourg: EC.
- FIFO 2009. *Evaluierung von Steuervergünstigungen - Band 3: Evaluierungsberichte (zweiter Teilband)*. Im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen (BMF). Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut Köln • Copenhagen Economics • Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung Mannheim.
- FÖS 2008. *Umweltschädliche Subventionen und Steuervergünstigungen des Bundes*, Hamburg, Greenpeace.
- FÖS 2013. *Zuordnung der Steuern und Abgaben auf die Faktoren Arbeit, Kapital, Umwelt*, FÖS-Diskussionspapier 01/2013, von Meyer, B.; Küchler, S.; Ludwig, D.; Mahler, A. Berlin, Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft/Green Budget Germany.
- HBS 2013. *Fleischatlas. Daten und Fakten über Tiere als Nahrungsmittel*. Berlin: Heinrich Böll Stiftung und Friends of the Earth Europe.

- IFS 2011. *A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system* - Final report for the European Commission, TAXUD, London, Institute for Fiscal Studies.
- IVM 2008. *The use of differential VAT rates to promote changes in consumption and innovation* – Final Report, Commissioned by European Commission, DG Environment, Amsterdam: Vrije Universiteit, Institute for Environmental Studies.
- Ismer, R.; Kaul, A. et al. 2010. *Analyse und Bewertung der Strukturen von Regel- und ermäßigten Sätzen bei der Umsatzbesteuerung unter sozial-, wirtschafts-, steuer- und haushaltspolitischen Gesichtspunkten*. Forschungsgutachten im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen (BMF). Universität des Saarlandes, Saarbrücken.
- JRC 2008. *Environmental Improvement Potentials of Meat and Dairy Products*, Seville, Joint Research Centre Institute for Prospective Technological Studies.
- JRC 2006. *Environmental Impact of Products (EIPRO) - Analysis of the life cycle environmental impacts related to the final consumption of the EU-25*. By Tukker, A. et al. Joint Research Centre (DG JRC) / Institute for Prospective Technological Studies (IPTS), Brussels.
- Kosonen, K., Nicodème, G. 2009. *The role of fiscal instruments in environmental policy*. Taxation Papers. Working Paper No. 19. EU, Luxembourg.
- Kosonen K. 2012. Regressivity of environmental taxation: myth or reality? In *Handbook of Research on Environmental Taxation*, Milne JE, Skou-Andersen M (eds). Elgar: Cheltenham, UK.
- Münch, L.; Jacob, K. 2014. *Ressourcenrelevante Subventionen – ein Überblick*. Kurzanalyse 6 im Projekt Ressourcenpolitik: Analyse der ressourcenpolitischen Debatte und Entwicklung von Politikoptionen (PolRess). www.ressourcenpolitik.de
- Peffekoven R. 2009. Mehrwertsteuererhöhung: Keine nachhaltige Konsolidierung, *Wirtschaftsdienst* 7: 426-427.
- Peffekoven R. 2010. *Zur Reform der Mehrwertsteuer - Zurück zu einer generellen Konsumbesteuerung*. Gutachten erstellt im Auftrag der Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft. Berlin, INSM - Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft GmbH.
- RWI 2013. *Analyse der fiskalischen Auswirkungen des ermäßigten Umsatzsteuersatzes in Deutschland unter Verwendung eines Simulationsmodells sowie der Wachstumseffekte von Straffungskonzepten*. Endbericht – Kurzfassung. von Böhringer, C.; Wiegard, W. u.a. Forschungsvorhaben des Bundesministeriums der Finanzen. Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung, Essen.
- RWI 2014. Warum warten? Plädoyer für eine Umsatzsteuerreform. Autoren: P. Breidenbach T. Kasten. Essen, Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung (RWI). URL: http://www.rwi-essen.de/media/content/pages/publikationen/rwi-positionen/RWI-Position_61_Umsatzsteuerreform.pdf [Abgerufen 30. Oktober 2014]
- Sellner, D.; Karpenstein, U. 2005. *Gemeinschaftsrechtliche Zulässigkeit einer Mehrwertsteuerreduzierung im Schienenfernverkehr*. Rechtsgutachten im Auftrag des Umweltbundesamtes FKZ 204 45 197. Berlin/Brüssel.
- SRU 2012. *Umweltgutachten 2012. Verantwortung in einer begrenzten Welt*. Sachverständigenrat für Umweltfragen (SRU), Berlin.
- Säll, S.; Gren, I.-M. 2012. *Green consumption taxes on meat in Sweden*. Working Paper 10/2012. Uppsala, Swedish University of Agricultural Sciences, Department of Economics.
- SNCF 2013. *Mobility in Europe - A Review of Passenger and Freight Transport*. 2013 Report. Strategy Innovation Research and Regulation, La plaine St Denis Cedex.
- UBA 2010. *Umweltschädliche Subventionen*. Dessau-Roßlau, Umweltbundesamt.
- Umsatzsteuergesetz 2005 (UStG 2005) in der Fassung vom 21.02.2005* (BGBl. 2005 I S. 386, BStBl 2005 I S. 505) zuletzt geändert durch Gesetz zur Anpassung des Investmentsteuergesetzes und anderer Gesetze an das AIFM-Umsetzungsgesetz (AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz - AIFM-StAnpG) vom 18.12.2013 (BGBl. I S. 4318).

- UNEP 2010. *Assessing the Environmental Impacts of Consumption and Production - Priority Products and Materials*. A Report of the Working Group on the Environmental Impacts of Products and Materials to the International Panel for Sustainable Resource Management, Nairobi, Kenya, United Nations Environment Programme (UNEP).
- UNEP 2014. *Decoupling 2: technologies, opportunities and policy options*. A Report of the Working Group on Decoupling to the International Resource Panel. von Weizsäcker, E.U., de Larderel, J, Hargroves, K., Hudson, C., Smith, M., Rodrigues, M.
- Werland, S. 2013. *Abbau von Subventionen als Instrument zur Steigerung der Ressourceneffizienz*. Kurzanalyse 3 im Projekt Ressourcenpolitik: Analyse der ressourcenpolitischen Debatte und Entwicklung von Politikoptionen (PolRess). www.ressourcenpolitik.de
- Withana, S., ten Brink, P., Franckx, L., Hirschnitz-Garbers, M., Mayeres, I., Oosterhuis, F., and Porsch, L. 2012. *Study supporting the phasing out of environmentally harmful subsidies*. A report by the Institute for European Environmental Policy (IEEP), Institute for Environmental Studies - Vrije Universiteit (IVM), Ecologic Institute and VITO for the European Commission – DG Environment. Final Report. Brussels.

Anhang

Tabelle 4: Relevante Kommunikationen und Diskussionsimpulse auf EU-Ebene

Regulierungsebene	Bezug	betrifft insbesondere	Motiv
Europa			
KOM (2007) 380	Mitteilung über vom Normal-satz abweichende Mehrwert-steuersätze	lokal erbrachte Dienstleistungen	Schaffung von Arbeitsplät-zen, Verringerung von Schwarzarbeit, Vermeidung von Wettbewerbsverzer-rungen
KOM (2008) 428	Vorschläge zur Zweckmäßigkeit der Abschaffung ermäßigter Steuersätze für umweltschädli-che Produkte	umweltschädliche Produkte	Ökologische Verhaltenslen-kung – nicht weiter verfolgt
KOM(2010) 695	Grünbuch über die Zukunft der Mehrwertsteuer - Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren Mehrwert-steuer-System	Mehrwertsteuer-aufkommenssiche-rung	Harmonisierung des Sys-tems; Verringerung des Missbrauchs; Abbau der Wettbewerbsverzerrungen
European Parliament, Committee on Eco-nomic and Monetary Affairs (2011)	Report on the future of VAT, Plenary sitting	Gestaltung, Aus-nahme + erm. Sätze	fordert Harmonisierung von Ausnahmen, Regel- und erm. Sätzen; fordert eine Green VAT Strategie
KOM(2011) 851	Mitteilung zur Zukunft der Mehrwertsteuer - Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren MwSt.-System, das auf den Binnen-markt zugeschnitten ist	Mehrwertsteuer-aufkommenssiche-rung	Harmonisierung des Sys-tems; Verringerung des Missbrauchs; Abbau der Wettbewerbsverzerrungen

Quelle: Eigene Zusammenstellung