TEXTE
38/2022

Abschlussbericht

Ökologische Finanzreform: Produktbezogene Anreize als Treiber umweltfreundlicher Produktions- und Konsumweisen

Reformvorschläge für die Mehrwertsteuer

von:

Rafael Postpischil, Dr. Klaus Jacob
FU Berlin

Holger Bär, Ann-Cathrin Beermann
FÖS e.V. Berlin

Anne Siemons, Dr. Katja Schumacher, Friedhelm Keimeyer
Öko-Institut e.V. Berlin

Unter Mitwirkung von Margarethe Scheffler und Dr. Hannah Förster, Öko-Institut e.V. Berlin

Herausgeber:
Umweltbundesamt

Für Mensch & Umwelt

Umwelt Bundesamt

TEXTE 38/2022

Ressortforschungsplan des Bundesministeriums für Umwelt, Naturschutz, nukleare Sicherheit und Verbraucherschutz

Forschungskennzahl 3718 17 1040

FB000624

Abschlussbericht

Ökologische Finanzreform: Produktbezogene Anreize als Treiber umweltfreundlicher Produktions- und Konsumweisen

Reformvorschläge für die Mehrwertsteuer

von
Rafael Postpischil, Dr. Klaus Jacob
FU Berlin

Holger Bär, Ann-Cathrin Beermann
FÖS e.V. Berlin

Anne Siemons, Dr. Katja Schumacher, Friedhelm Keimeyer
Öko-Institut e.V. Berlin

Unter Mitwirkung von Margarethe Scheffler und Dr. Hannah Förster, Öko-Institut e.V. Berlin

Im Auftrag des Umweltbundesamtes

Impressum

Herausgeber
Umweltbundesamt
Wörlitzer Platz 1
06844 Dessau-Roßlau
Tel: +49 340-2103-0
Fax: +49 340-2103-2285
buergerservice@uba.de
Internet: www.umweltbundesamt.de

/umweltbundesamt.de
/umweltbundesamt

Durchführung der Studie:
Öko-Institut e.V.
Borkumstraße 2
13189 Berlin

Forschungszentrum für Umweltpolitik, Freie Universität Berlin
Ihnestraße 22
14195 Berlin

Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft (FÖS) e.V.
Schwedenstraße 15a
13357 Berlin

Abschlussdatum:
August 2021

Redaktion:
Fachgebiet I 1.4 Wirtschafts- und sozialwissenschaftliche Umweltfragen, nachhaltiger Konsum
Michael Golde

Publikationen als pdf:
http://www.umweltbundesamt.de/publikationen

ISSN 1862-4804

Dessau-Roßlau, Juni 2022

Die Verantwortung für den Inhalt dieser Veröffentlichung liegt bei den Autor:innen.

Kurzbeschreibung: Ökologische Finanzreform: Produktbezogene Anreize als Treiber umweltfreundlicher Produktions- und Konsumweisen

Im Rahmen des Forschungsvorhabens, das diesem Bericht zugrunde liegt, wurden Optionen für eine ökologische Finanzreform ausgearbeitet, die am Endverbrauch ansetzt. Gegenstände der Betrachtungen sind erstens eine umweltorientierte Mehrwertsteuer und zweitens Verbrauchsteuern sowie weitere produktbezogene ökonomische Instrumente. Im Fokus des vorliegenden Berichts stehen die im Projekt identifizierten Ansätze einer ökologisch orientierten Mehrwertsteuerreform sowohl innerhalb des derzeit gültigen europäischen Rechtsrahmens wie auch Überlegungen zu Reformen nach der Überarbeitung der EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie (EU-MwStSystRL). Die verbrauchsteuerlichen Ansätze sind in einem separaten Bericht veröffentlicht.

Die Mehrwertsteuer bietet bereits im gegenwärtigen Rahmen eine Reihe umsetzbarer Ansatzpunkte, um ökologischen Aspekten Rechnung zu tragen. Die größte ökologische und auch gesundheitliche Wirkung könnte durch eine Anhebung der Mehrwertsteuer für Fleisch und andere Lebensmittel tierischen Ursprungs auf den Regelsteuersatz von 19 % erreicht werden. Daneben wären erhebliche CO_2-Einsparungen zu erreichen, wenn der reduzierte Satz von 7 % für energetische Sanierungen gewährt würde, um Klimaschutz im Gebäudebereich zu forcieren. Weitere ökologisch besonders sinnvolle Ansätze böte ein reduzierter Satz auf kleine Reparaturen sowie eine Änderung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage für Sachspenden. Durch eine Senkung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf 5 % könnte ein Ausgleich für negative soziale Effekte geschaffen werden. Auch weitere mehrwertsteuerliche Ansätze wurden geprüft, jedoch nicht vertieft (wie bspw. die mehrwertsteuerliche Behandlung von Dienstwagen oder des Luftverkehrs).

Der laufende Reformprozess der EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie, die den Rahmen für die Zulässigkeit reduzierter Sätze vorgibt, sollte genutzt werden, um weitere Handlungsspielräume für eine Ökologisierung der Mehrwertsteuer zu schaffen. Denkbar wäre es, die umweltfreundlichsten Produkte und Dienstleistungen in verschiedenen Marktsegmenten mit einem reduzierten Satz temporär zu fördern. Dazu sollte auf eine Öffnungsklausel für europäische Umweltsiegel in der EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie hingewirkt werden. Darüber könnten ökologisch deutlich vorteilhaftere Güter und Dienstleistungen durch reduzierte Sätze gefördert werden. Außerdem sollte der reduzierte Satz für Reparaturen weiter gefasst werden als bisher möglich. Besonders für energieverbrauchsrelevante Produkte wie Elektro- und Elektronikgeräte sowie für Möbel (und zugehörige Textilien) wäre dieser ökologisch sinnvoll.

Abstract: Ecological financial reform: product-related incentives as drivers of environmentally friendly patterns of production and consumption

Within the framework of the research project on which this report is based, options for an ecological financial reform were elaborated that would start with final consumption. The work focuses on 1) an environmentally oriented value-added tax and 2) taxes on consumption (or "excise duties") and other product-related economic instruments. This report focuses on the options for an environmentally oriented VAT reform identified in the project, both within the current European legal framework and considerations for reforms after the revision of the EU VAT Directive. The options for taxes on consumption are published in a separate report.

The current VAT framework offers a number of feasible starting points to take ecological aspects into account. The greatest environmental and also health impact could be achieved by raising VAT on meat and other food of animal origin to the standard rate of 19%. In addition, considerable CO_2 savings could be achieved if the reduced rate of 7% was granted for energy-

efficient renovations in order to push climate protection in the building sector. Other ecologically sensible approaches would be a reduced rate on minor repairing and a change in the VAT assessment basis for donations in kind. By lowering the reduced VAT rate to 5%, negative social effects could be mitigated. Other options for VAT reform were also considered, but not analysed in depth (such as the VAT treatment of company cars or air transport).

The ongoing reform process of the EU VAT Directive, which provides the framework for the admissibility of reduced rates, should be used to create further scope for greening VAT. It would be conceivable to temporarily promote the most environmentally friendly products and services in various market segments with a reduced rate. To this end, an opening clause for European eco-labels should be aimed at in the EU VAT Directive. In addition, ecologically significantly more advantageous goods and services could be promoted through reduced rates. Furthermore, the reduced rate for repair should be conceptualized in a broader sense. This would be particularly useful for energy-related products such as electrical and electronic equipment as well as furniture (and related textiles) from an ecological point of view.

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis ... 11
Tabellenverzeichnis ... 12
Abkürzungsverzeichnis ... 14
Zusammenfassung ... 16
Summary ... 22
1 Einleitung ... 28
2 Identifizierung von Ansätzen zur ökologischen Reform der Mehrwertsteuer innerhalb des gegenwärtigen EU-Rechtsrahmens ... 31
2.1 Zielvorgaben des Mehrwertsteuersystems ... 31
2.2 Bestandsaufnahme und Ansatzpunkte für vertiefte Untersuchungen ... 34
2.3 Methodisches Vorgehen ... 40
3 Reformvorschläge zur ökologischen Reform der Mehrwertsteuer innerhalb des gegenwärtigen Rechtsrahmens ... 44
3.1 Besteuerung von Fleisch und Produkten tierischer Herkunft ... 44
3.1.1 Gegenwärtige Regelung ... 44
3.1.2 Fehlanreize ... 45
3.1.3 Ansatz zur Reform der Mehrwertsteuer ... 48
3.1.4 Mögliche Ausgestaltung einer reformierten Mehrwertsteuer für Fleisch und Produkte tierischer Herkunft ... 48
3.1.4.1 Rechtliche Zulässigkeit der Differenzierung ... 50
3.1.4.2 Differenzierung des Mehrwertsteuersatzes für Biofleisch ... 51
3.1.5 Adressaten der Regelung ... 54
3.1.6 Wirkungen der Regelung ... 54
3.1.6.1 Lenkungswirkung ... 55
3.1.6.2 Ökologische Wirkungen ... 59
3.1.6.3 Fiskalische Wirkungen ... 62
3.1.6.4 Soziale Wirkungen ... 63
3.1.7 Administrative Umsetzung ... 67
3.1.8 Flankierende Maßnahmen ... 67
3.1.9 Fazit ... 68
3.2 Reduzierte Mehrwertsteuer auf Arbeitsleistungen bei energetischer Sanierung ... 69
3.2.1 Gegenwärtige Regelung ... 69
3.2.2 Fehlanreize ... 69

3.2.3 Ansatz zur Reform der Mehrwertsteuer ... 69
3.2.4 Mögliche Ausgestaltung einer reformierten Mehrwertsteuer-Regelung für Reparaturdienstleistungen ... 72
3.2.5 Adressaten der Regelung ... 73
3.2.6 Wirkungen der Regelung ... 74
3.2.6.1 Lenkungswirkung ... 74
3.2.6.2 Ökologische Wirkungen ... 75
3.2.6.3 Fiskalische Wirkungen ... 77
3.2.6.4 Soziale und ökonomische Wirkungen ... 78
3.2.7 Administrative Umsetzung ... 88
3.2.8 Flankierende Maßnahmen ... 88
3.2.9 Fazit ... 89
3.3 Reduzierte Mehrwertsteuer für kleine Reparaturdienstleistungen ... 90
3.3.1 Gegenwärtige Regelung ... 90
3.3.2 Fehlanreize ... 90
3.3.3 Ansatz zur Reform der Mehrwertsteuer ... 90
3.3.4 Mögliche Ausgestaltung einer reformierten Mehrwertsteuer-Regelung für Reparaturdienstleistungen ... 92
3.3.5 Adressaten der Regelung ... 92
3.3.6 Wirkungen der Regelung ... 92
3.3.6.1 Lenkungswirkung ... 92
3.3.6.2 Ökologische Wirkungen ... 94
3.3.6.3 Fiskalische Wirkungen ... 95
3.3.6.4 Soziale Wirkungen ... 96
3.3.7 Administrative Umsetzung ... 96
3.3.8 Flankierende Maßnahmen ... 97
3.3.9 Fazit ... 97
3.4 Sachspenden ... 98
3.4.1 Gegenwärtige Regelung ... 98
3.4.2 Fehlanreize ... 101
3.4.3 Ansatz zur Reform der Mehrwertsteuer ... 102
3.4.4 Mögliche Ausgestaltung einer reformierten Mehrwertsteuer-Regelung für Sachspenden ... 102
3.4.5 Adressaten der Regelung ... 103
3.4.6 Wirkungen der Regelung ... 104

3.4.6.1 Lenkungswirkung ... 104
3.4.6.2 Ökologische Wirkungen ... 105
3.4.6.3 Fiskalische Wirkungen ... 106
3.4.6.4 Soziale Wirkungen ... 106
3.4.7 Administrative Umsetzung ... 107
3.4.8 Flankierende Maßnahmen ... 107
3.4.9 Fazit ... 107
3.5 Reduzierte Sätze für Tierzucht abschaffen ... 108
3.5.1 Gegenwärtige Regelung ... 108
3.5.2 Fehlanreize ... 108
3.5.3 Ansatz zur Reform der Mehrwertsteuer ... 108
3.5.4 Alternative Reformansätze ... 109
3.5.5 Fazit ... 109
3.6 Angleichung der Besteuerung für Mahlzeiten und Getränke außer Haus ... 109
3.6.1 Gegenwärtige Regelung ... 109
3.6.2 Fehlanreize ... 110
3.6.3 Ansatz zur Mehrwertsteuer-Reform ... 113
3.6.4 Alternative Reformansätze ... 115
3.6.4.1 Ökonomischer Reformansatz im Rahmen des Mehrwertsteuer-Systems: Alle Gastronomiedienstleistungen auf 7 % MwSt.? ... 115
3.6.4.2 Ökonomischer Reformansatz im Rahmen des Mehrwertsteuer-Systems: Ein neues Ordnungsprinzip – Beispiel Großbritannien? ... 115
3.6.4.3 Ökonomischer Ansatz: Abgaben auf Einmalverpackungen ... 116
3.6.4.4 Ökonomischer Ansatz: Förderung eines Pfand-Systems für Mehrwegverpackungen ... 117
3.6.4.5 Ökonomischer Ansatz: Erweiterung der Herstellerverantwortung für Einmalverpackungen ... 118
3.6.4.6 Ordnungsrecht: Pflicht für Mehrwegoptionen in der Gastronomie ... 119
3.6.4.7 Ordnungsrecht: Verbot bestimmter Materialien für Einwegverpackungen ... 119
3.6.4.8 Informationsinstrumente ... 119
3.6.4.9 Nudging: Mehrweg als „Standard“ ... 119
3.6.5 Fazit ... 120
3.7 Besteuerung von Gülle als Betriebsmittel ... 120
3.7.1 Gegenwärtige Regelung ... 120
3.7.2 Fehlanreize ... 120

3.7.3 Ansatz zur Reform der Mehrwertsteuer ... 121
3.7.4 Alternative Reformansätze ... 121
3.7.5 Fazit ... 121
3.8 Vorsteuerabzug bei gewerblicher Pkw-Zulassung ... 121
3.8.1 Gegenwärtige Regelung ... 121
3.8.2 Fehlanreize ... 122
3.8.3 Ansatz zur Reform der Mehrwertsteuer ... 122
3.8.4 Alternative Reformansätze ... 122
3.8.5 Fazit ... 123
3.9 Pauschalsätze für die Landwirtschaft ... 123
3.9.1 Gegenwärtige Regelung ... 123
3.9.2 Fehlanreize ... 123
3.9.3 Ansatz zur Reform der Mehrwertsteuer ... 124
3.9.4 Alternative Reformansätze ... 124
3.9.5 Fazit ... 124
3.10 Mehrwertsteuer im Luftverkehr ... 125
3.10.1 Gegenwärtige Regelung ... 125
3.10.2 Fehlanreize ... 126
3.10.3 Ansätze zur Reform der Mehrwertsteuer ... 127
3.10.4 Alternative Reformansätze ... 127
3.10.5 Fazit ... 128
3.11 Fazit zu Reformvorschlägen innerhalb des bestehenden Rechtsrahmens ... 129
4 Reformvorschläge für die Mehrwertsteuer nach Überarbeitung der EU-MwStSystRL ... 132
4.1 Förderung der Nachfrage nach Umweltinnovationen durch reduzierte Mehrwertsteuer 133
4.1.1 Kursorische Identifikation möglicher Wirkungen ... 137
4.1.2 Fazit ... 139
4.2 Breitere Reparaturförderung für Elektro- und Elektronikgeräte sowie Möbel durch ermäßigten Mehrwertsteuersatz ... 140
4.2.1 Kursorische Identifikation möglicher Wirkungen ... 142
4.2.2 Fazit ... 145
5 Gesamtfazit zur ökologischen Mehrwertsteuer ... 146
6 Literaturverzeichnis ... 149
A Anhang – Tabellen zu den Wirkungen einer MwSt.-Senkung auf energetische Sanierung ... 164

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 2-1: Mikrosimulationstool des Öko-Instituts zur Berechnung der Verteilungseffekte von energie- und klimapolitischen Instrumenten und Maßnahmen 42
Abbildung 3-1: Umweltwirkungen von tierischer und pflanzlicher Milch im Vergleich 46
Abbildung 3-2: Visualisierung der Aufschläge auf Erzeugerpreise, die nötig wären, um Klimakosten unterschiedlicher Lebensmittel zu internalisieren 47
Abbildung 3-3: Wirkkette einer Mehrwertsteuer-Erhöhung vom ermäßigten auf den regulären Satz für Fleisch und andere tierische Produkte 59
Abbildung 3-4: Globale durchschnittliche THG-Emissionen aus der Produktion von Fleisch und pflanzlichen Produkten im Vergleich 61
Abbildung 3-5: Täglicher Pro-Kopf-Verzehr von Fleisch, Fleischerzeugnissen und Wurstwaren nach "Schichten" in Gramm 64
Abbildung 3-6: Pro-Kopf-Fleisch(waren)konsum in Gramm pro Tag nach Schichtzugehörigkeit 65
Abbildung 3-7: Wirkungskette 7 % Mehrwertsteuer auf Arbeitsleistung energetische Sanierung 75
Abbildung 3-8: Anteile Wohnverhältnis nach Einkommensdezilen 78
Abbildung 3-9: Anteil von Haushalten mit Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung nach Einkommensdezilen 79
Abbildung 3-10: Verbrauch von und Ausgaben für Wärmeenergie für Mietende und Eigentümer:innen nach Einkommensdezilen 80
Abbildung 3-11: Ausgaben für Kaltmiete und Wärmeenergie nach Einkommensdezilen (nur Mietende) 81
Abbildung 3-12: CO_2-Emissionen in Deutschland und durch deutschen Verbrauch in anderen Ländern verursacht – vor Sanierung (2016) 84
Abbildung 3-13: Veränderung der CO_2-Emissionen in Deutschland und anderen Ländern bewirkt durch die reduzierte Mehrwertsteuer und folgende Sanierung in Deutschland 85
Abbildung 3-14: Veränderung Methanemissionen 87
Abbildung 3-15: Veränderung Materialverbrauch 87
Abbildung 3-16: Veränderung Landnutzung 87
Abbildung 3-17: Veränderung Wasserverbrauch 87
Abbildung 3-18: Veränderung der Beschäftigung 87
Abbildung 3-19: Veränderung der Wertschöpfung 88
Abbildung 3-20: Wirkungskette 7 % Mehrwertsteuer auf Arbeitsleistung kleine Reparaturen 94

Abbildung 3-21: Abfallaufkommen durch Einweggeschirr und Verpackungen für To-Go- bzw. Sofortverzehr in Deutschland 2017, ohne Privatbedarf 110
Abbildung 3-22: Abfallaufkommen für Speisen nach Verpackungsarten in Deutschland 2017, ohne Privatkäufe 111
Abbildung 3-23: Abfallaufkommen durch Einwegbecher für Heiß- und Kaltgetränke in Deutschland 2017 111
Abbildung 3-24: Inverkehrbringende Branchen von Einwegverpackungen 112
Abbildung 3-25: Überblick zu Reformansätzen innerhalb der Mehrwertsteuer und durch komplementäre Ansätze 114
Abbildung 4-1: Wirkkette Mehrwertsteuerreduktion als Innovationsinstrument 138
Abbildung 4-2: Wirkkette Mehrwertsteuerreduktion als erweiterte Reparaturförderung 143

Tabellenverzeichnis

Tabelle 2-1: Entwicklung der Mehrwertsteuersätze in Deutschland 36
Tabelle 2-2: Mehrwertsteuer-Sätze nach Produkt- und Dienstleistungsgruppen in Deutschland 37
Tabelle 3-1: Liste der dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Gegenstände – Auszug 44
Tabelle 3-2: Ansatz zur Mehrwertsteuerreform: zwei Varianten mit und ohne gleichzeitige Absenkung des Mehrwertsteuersatzes für pflanzliche Lebensmittel 49
Tabelle 3-3: Nachfrageelastizitäten für unterschiedliche Lebensmittelarten 56
Tabelle 3-4: Zusammenfassung der betrachteten Varianten, Szenarien und ihrer Ergebnisse 57
Tabelle 3-5: Übersicht der Auswirkungen auf den konsumbedingten THG-Ausstoß einer geänderten Mehrwertsteuer auf Fleisch, tierische und pflanzliche Produkte 60
Tabelle 3-6: Steuermehreinnahmen durch Reform der Mehrwertsteuer auf tierische und pflanzliche Nahrungsmittel 63
Tabelle 3-7: Verteilungseffekte von Mehrwertsteuer-Änderungen für Fleisch, tierische und pflanzliche Produkte nach Einkommensgruppen 66
Tabelle 3-8: Reduzierte Mehrwertsteuersätze in anderen EU-Mitgliedstaaten im Vergleich: Reparatur und Renovierung Privatwohnungen und im sozialen Wohnungsbau 70
Tabelle 3-9: Aufteilung der Investitions- und Nachfrageimpulse auf Wirtschaftszweige in Exiobase 83

Tabelle 3-10: Reduzierte Mehrwertsteuersätze in anderen EU-Mitgliedstaaten im Vergleich: Reparatur Fahrräder, Schuhe und Lederwaren, Kleidung und Haushaltswäsche.....91
Tabelle 3-11: Beispielsrechnung ohne Sachspende 99
Tabelle 3-12: Hypothetische Berechnung einer steuerbefreiten Spende.....99
Tabelle 3-13: Berechnung einer Spende (Regelung bis 03/2021: grds. keine Steuerbefreiung).....100
Tabelle 3-14: Abschätzung des Markts fabrikneuer Konsumgüter (in Milliarden Euro) und der Quoten für aussortierte Produkte .104
Tabelle 3-15: Abschätzung des Volumens aussortierter Produkte und des Anteils, der für Spenden in Deutschland zur Verfügung steht 104
Tabelle 3-16: Unterscheidung zwischen „zero rate“ und „standard rate“ (20 %) im britischen Mehrwertsteuersystem.....116
Tabelle 3-17: Übersicht Wirkungsanalysen der vertieften Mehrwertsteuer-Reformansätze im bestehenden Rechtsrahmen der EU-MwStSystRL 130
Tabelle 5-1: Übersicht Wirkungsanalysen der vertieften Mehrwertsteuer-Reformansätze im bestehenden Rechtsrahmen der EU-MwStSystRL 146
Tabelle 5-2: Ökologische und ökonomische Wirkungen (Teil 1) – inländische Produktion.....164
Tabelle 5-3: Ökologische und ökonomische Wirkungen (Teil 2) – inländische Produktion.....165
Tabelle 5-4: Ökologische und ökonomische Wirkungen, die durch deutschen Verbrauch in Deutschland und anderen Ländern/Regionen verursacht werden (Teil 1).....166
Tabelle 5-5: Ökologische und ökonomische Wirkungen, die durch deutschen Verbrauch in Deutschland und anderen Ländern/Regionen verursacht werden (Teil 2).....169

Abkürzungsverzeichnis

AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
APV	LAGA-Ausschuss für Produktverantwortung
bevh	Bundesverband E-Commerce und Versandhandel Deutschland e.V.
BGBl	Bundesgesetzblatt
BMEL	Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMU	Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz und nukleare Sicherheit
BMUB	Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz, Bau und Reaktorsicherheit
BVerfG	Bundesverfassungsgesetz
BV Glas	Bundesverband Glasindustrie e.V., Düsseldorf
CH_4	Methan
CO_2	Kohlenstoffdioxid
CO_2-Äq.	CO_2-Äquivalente
Destatis	Statistisches Bundesamt, Wiesbaden
DGE	Deutsche Gesellschaft für Ernährung
DiätV	Diätverordnung
DLMB	Deutsches Lebensmittelbuch
EPREL	Europäische Produktdatenbank für die Energieverbrauchskennzeichnung
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EU-MwStSystRL	EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie
EVS	Einkommens- und Verbrauchsstichprobe
F & E	Forschung und Entwicklung
FrSaftErfrischGetrV	Verordnung über Fruchtsaft, einige ähnliche Erzeugnisse, Fruchtnektar und koffeinhaltige Erfrischungsgetränke (Fruchtsaft- und Erfrischungs-getränkeverordnung)
GDB	Genossenschaft Deutscher Brunnen e.G., Bonn
GfK	Gesellschaft für Konsumforschung
GG	Grundgesetz
ggü.	gegenüber
GVM	GVM Gesellschaft für Verpackungsmarktforschung mbH, Mainz
GWh	Gigawattstunde
ICAO	International Civil Aviation Organization
IVF	In-Vitro-Fleisch
KfW	Kreditanstalt für Wiederaufbau
LAGA	Bund/Länder-Arbeitsgemeinschaft Abfall
LuftVStG	Luftverkehrsteuergesetz
MövE	Mehrweg- und ökologisch vorteilhafte Einweggetränke

övE	ökologisch vorteilhafte Einweggetränke
THG	Treibhausgas
UBA	Umweltbundesamt, Dessau
UStG	Umsatzsteuergesetz
VdF	Verband der deutschen Fruchtsaft-Industrie e.V., Bonn
VerpackV	Verpackungsverordnung
VDM	Verband Deutscher Mineralbrunnen e.V., Bonn
v. H.	Von Hundert
wafg	Wirtschaftsvereinigung Alkoholfreie Getränke e.V., Berlin

Zusammenfassung

Ökonomische Instrumente der Umweltpolitik können bei der Ressourcennutzung, Emissionen, Produktions- und Distributionsprozessen oder Produkten ansetzen. In diesem Vorhaben wurden Optionen für die Besteuerung von Produkten ausgearbeitet und ihre Wirkungen untersucht. Gegenstände der Betrachtungen sind die im Projekt identifizierten Ansätze zur ökologisch orientierten Mehrwertsteuerreform innerhalb des derzeit gültigen europäischen Rechtsrahmens. Außerdem werden Überlegungen zu Reformen dargelegt, die ggf. in Folge der Überarbeitung der EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie (EU-MwStSystRL) realisiert werden könnten. In einem weiteren Bericht werden die Überlegungen zur Weiterentwicklung bzw. zu neuen Verbrauchsteuern und weiteren ökonomischen Instrumenten (wie einem Pfand) zusammengefasst. Das Ziel des Vorhabens ist es, umsetzungsfähige Vorschläge zur Weiterentwicklung des Steuer- und Abgabensystems Deutschlands zu erarbeiten, die maßgeblichen Folgen zu betrachten und somit die Grundlage für eine entsprechende Debatte zu schaffen.

Methodisches Vorgehen

Um Ansatzpunkte für ökologische Reformen der Mehrwertsteuer zu identifizieren, wurde eine Bestandsaufnahme der derzeitigen Umsatzsteuerregelungen in Deutschland durchgeführt sowie Vergleiche mit anderen EU-Mitgliedstaaten angestellt. Ausgehend von einer ersten groben Abschätzung der ökologischen Fehlanreize wurden daraufhin mögliche Reformoptionen skizziert. Anschließend wurde überprüft, inwieweit in Folge dieser Reformen ökologische Effekte zu erwarten sind und ob Daten vorliegen, um diese Wirkungen zu quantifizieren.

Für die zehn so identifizierten Ansatzpunkte zur Reform der Mehrwertsteuer wurden zunächst kursorische Prüfungen durchgeführt. Dabei wurden Fehlanreize der bestehenden Besteuerung ausgewertet, Optionen zur Reform identifiziert und Lenkungsziele und Adressaten der vorgeschlagenen Reform definiert. In Abstimmung mit dem Auftraggeber wurden vier Reformansätze ausgewählt, die vertieft betrachtet wurden: (1) Die Anhebung der Mehrwertsteuer auf Fleisch und tierische Produkte (mit Ausnahme von Bioprodukten), (2) die Reduzierung der Mehrwertsteuer für energetische Sanierungen sowie (3) für Reparaturdienstleistungen und die (4) Änderung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage für Sachspenden. Für diese ausgewählten Reformvorschläge führte das Projektteam anschließend eine vertiefte Wirkungsanalyse durch, in der die ökologische Lenkungswirkung sowie die ökonomischen, fiskalischen und sozialen Wirkungen der Reformen untersucht wurden. Außerdem betrachtet wurden rechtliche Rahmenbedingungen und administrative Aspekte, die für die Umsetzung der vorgeschlagenen Reformen ausschlaggebend wären, sowie flankierende Maßnahmen. Abhängig von der Verfügbarkeit von Daten und Informationen wurden die Wirkungen neben einer qualitativen Analyse zusätzlich über Bottom-up-Rechnungen oder modell-gestützte Analysen quantifiziert.

Kriterien bei der Auswahl der vier Themen für die vertiefte Ausarbeitung waren zum einen, ob davon ökologisch relevante Wirkungen zu erwarten sind. Das zweite Auswahlkriterium war, ob der mehrwertsteuerliche Ansatz im jeweiligen Themenfeld als ein geeigneter Ansatzpunkt erscheint oder ob andere Instrumente dafür vordringlicher und sinnvoller sind. Drittens war entscheidend, ob ausreichend Daten und weitere Informationen zur Verfügung stehen, um eine Analyse der ökonomischen, ökologischen und sozialen Wirkungen einer Reform durchführen zu können. Für weitere mögliche Ansatzpunkte der bestehenden Mehrwertsteuerregelung – Abschaffung der reduzierten Sätze für Tierzucht, Differenzierung der Besteuerung von Mahlzeiten außer Haus, Besteuerung von Gülle als Betriebsmittel, Vorsteuerabzug bei gewerblicher PKW-Zulassung, Pauschalsätze für die Landwirtschaft und Mehrwertsteuer im

See- und Luftverkehr – wurden nach Möglichkeit Reformansätze skizziert, ohne die Wirkungen im Detail zu analysieren.

Für die Wirkungsanalyse stand ein Baukasten an Methoden und Modellen zur Verfügung, aus dem je nach spezifischer Fragestellung passgenaue Werkzeuge für die Analyse in den einzelnen Themengebieten ausgewählt wurden. Dabei wurden qualitative Analysen mit quantitativen Rechnungen kombiniert. Zur quantitativen Analyse wurden zunächst Bottom-up-Rechnungen durchgeführt, um richtungsweisende Partialschätzungen zu geben. Soweit ausreichend Daten vorlagen und die Effekte vorab als potenziell wesentlich eingeschätzt wurden, wurden die quantitativen Bewertungen durch Modellrechnungen ergänzt. Hierzu wurde ein Input-Output-Modell auf Basis der Exiobase-Datenbank zur Bewertung von Wirkungen auf die Umwelt, Material- und Flächennutzung, Wasserverbrauch, Beschäftigung und Wertschöpfung im In- und Ausland zur Anwendung gebracht.

Das derzeitige Mehrwertsteuersystem in Deutschland

Die 1918 eingeführte deutsche Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer sowie die darauf aufbauende Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug von 1968 haben als oberstes Ziel die Generierung von Staatseinnahmen. Trotz der grundsätzlichen Zielsetzung der Steuereinfachheit stand die hohe Komplexität der Umsatzsteuer von Anfang an in der Kritik. Bis heute ergeben die vielfältigen Regelungen ein hohes Maß an Komplexität, wovon reduzierte Mehrwertsteuersätze einen aus vielen Aspekten darstellen.

Reduzierte Sätze für bestimmte Güter oder Leistungserbringer sind mit unterschiedlichen Begründungen geschaffen worden: beispielweise, dass Marktverzerrungen gegenüber Eigenproduktion gemindert werden oder dass überproportionale Belastungen für Güter des alltäglichen Bedarfs zu Lasten von Geringverdienenden vermieden werden sollen.

Umweltpolitische Ziele werden bei der Ausgestaltung der Mehrwertsteuer bisher kaum berücksichtigt. Eine der wenigen Ausnahmen ist die jüngst erfolgte Ausweitung der Ermäßigung der Mehrwertsteuer im öffentlichen Personennahverkehr (ÖPNV) auf den Fernverkehr. Das aktuelle deutsche Umsatzsteuerrecht schöpft nicht nur ökologische Potenziale nicht aus – es subventioniert auch einige ökologisch deutlich kontraproduktive Aktivitäten und produziert so Fehlanreize beim Konsum. Insbesondere die reduzierten Sätze für Fleisch und tierische Produkte haben erhebliche umweltschädliche Wirkungen. Auch jenseits reduzierter Sätze gehen von der gegenwärtigen Gestaltung der Mehrwertsteuer Anreize aus, die aus ökologischer Sicht problematisch sind. Die Belastung von Sachspenden durch die Umsatzsteuer trägt maßgeblich dazu bei, dass Retouren und andere nicht verkaufsfähige Waren vernichtet statt gespendet werden. Die umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Firmenwagen, selbst wenn sie nur zu einem sehr geringen Anteil gewerblich, ansonsten aber privat genutzt werden, trägt zu einer Subventionierung des Autofahrens bei. Durch günstige mehrwertsteuerliche Pauschalsätze werden landwirtschaftliche Produkte begünstigt, auch wenn sie ökologisch problematisch produziert wurden.

Vor diesem Hintergrund sollten die Ziele für die Gestaltung der Mehrwertsteuer um das Ziel ökologischer Lenkungswirkungen ergänzt werden. Im Einzelfall kann dies zu (weiteren) Zielkonflikten führen, grundsätzlich ergeben sich dadurch aber sinnvolle Gestaltungsmöglichkeiten. Allerdings gibt die europäische Rahmenrichtlinie für die Gestaltung der Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuersystemrichtlinie) nur einen engen Handlungsspielraum für die Anwendung reduzierter Sätze vor. Dadurch sollen Wettbewerbsverzerrungen zwischen den Mitgliedstaaten vermieden werden. Dennoch konnte im Rahmen des Forschungsprojektes gezeigt werden, dass auch die gegebenen Möglichkeiten in Deutschland nicht ausgeschöpft

werden. Die vertieft untersuchten Ansätze werden in den folgenden Abschnitten zusammengefasst.

Anhebung der Mehrwertsteuer für Fleisch und andere Produkte tierischen Ursprungs auf Regelsatz schützt Umwelt und Gesundheit

Fleisch und andere tierische Produkte wie Milchprodukte, Fisch und Eier sind zurzeit mit dem reduzierten Mehrwertsteuersatz von 7 % belegt, was eine indirekte Privilegierung des klima- und umweltschädlichen Konsums dieser Produkte bedeutet. Würde dafür der Regelsatz von 19 % erhoben, würde deren Konsum in Deutschland abnehmen. Dadurch würde eine Subventionierung abgeschafft, die einen Überkonsum tierischer Produkte fördert, der mit Blick auf die gesundheitlichen Folgen der Konsument:innen als auch die Umweltwirkungen der Produktion nicht mehr zu rechtfertigen ist. Durch die Steuerreform würden Haushalte mit niedrigen Einkommen aber überproportional belastet. Deshalb wird vorgeschlagen, parallel zur Abschaffung dieser Privilegierung den ermäßigten Mehrwertsteuersatz für pflanzliche Lebensmittel auf 5 % zu senken. Zudem sollte der Steuersatz für pflanzliche Lebensmittel, die heute immer noch mit 19 % besteuert werden (wie z. B. Sojamilch), ermäßigt werden.

Die Reform der Mehrwertsteuer für tierische (Erhöhung) sowie pflanzliche Produkte (Senkung) würde, abhängig von der Reaktion der Verbrauchenden, die Einnahmen aus der Mehrwertsteuer insgesamt um mindestens 2 bis 3 Mrd. €/Jahr erhöhen; höhere Einnahmen in Folge des vermehrten Konsums pflanzlicher Produkte anstelle tierischer Produkte sind dabei nicht berücksichtigt. In Folge der Reform würden Treibhausgasemissionen, die durch den Konsum von Fleisch und tierischen Produkten in Deutschland entstehen, von bis zu gut 6 Mio. t pro Jahr eingespart. Außerdem würden bei reduzierten Tierbeständen Flächen verfügbar, die derzeit für den Anbau von Futtermitteln verwendet werden. Allerdings sind nationaler Konsum und die Produktion tierischer Produkte in Deutschland durch den hohen Exportanteil entkoppelt. Um weitere umweltschädliche Effekte von Tierhaltung wie die Belastung von Böden und Gewässern durch Nitrat, Arzneimittel und Hormone, Stickstoffüberschüsse durch Gülle auf landwirtschaftlichen Flächen und Ammoniakemissionen zu adressieren, sind zusätzliche Instrumente wie z. B. eine Stickstoffüberschussabgabe oder eine Abgabe auf Mineraldünger notwendig, die an der Herstellung tierischer Produkte ansetzen.

Reduzierte Mehrwertsteuer kann energetische Sanierungen fördern

Für mehr Klimaschutz im Gebäudebereich können Arbeitsleistungen für energetische Sanierungen im Wohngebäudebestand reduziert besteuert werden. Auch diese Möglichkeit wird in einigen EU-Mitgliedstaaten bereits genutzt, bspw. in Belgien, Frankreich und den Niederlanden. Die Mehrwertsteuerreduktion würde bestehende Ansätze für energetische Sanierungen wie ordnungsrechtliche Vorgaben (z. B. zur Nachrüstung bei heizungstechnischen Anlagen), die KfW-Förderung oder die jüngst eingeführte einkommensteuerliche Absetzbarkeit ergänzen. Insbesondere für Kommunen, kommerzielle Vermietende und Genossenschaften würden darüber zusätzliche Anreize geschaffen, da sie von der einkommensteuerlichen Förderung nicht profitieren.

Auch aus sozialer Sicht könnte diese Mehrwertsteuerreduktion positiv wirken: Mietende profitieren von der Maßnahme indirekt, da die reduzierte Mehrwertsteuer die Gesamtsumme der umzulegenden Kosten reduziert und die energetische Sanierung Betriebskosten senkt. Hinsichtlich der Umweltwirkungen könnten Energie- und damit CO_2-Einsparungen erzielt werden. Der Effekt durch die Steuerreduzierung für ein Jahr führt zu 1,1 Mio. t CO_2-Minderung

über die angenommene Lebensdauer von 33 Jahren.[1] Des Weiteren könnten positive Beschäftigungs- und Wertschöpfungseffekte realisiert werden. Darüber entstünden fiskalische Kosten von ca. 1,2 Mrd. € pro Jahr, welche im Verhältnis zu den Emissionseinsparungen sowie Beschäftigungszuwächsen als vertretbar erscheinen.

Reduzierte Mehrwertsteuer kann Reparaturen unterstützen

Zur Förderung der Abfallvermeidung und Ressourceneffizienz werden in vielen europäischen Ländern wie Polen, Belgien, Schweden und seit kurzem auch in Österreich auf kleine Reparaturdienstleistungen an Fahrrädern, Schuhen und Lederwaren, Kleidung und Haushaltswäsche nur reduzierte Sätze erhoben. Diese Warengruppen sind durch die EU-Mehrwertsteuersystemrichtline (EU-MwStSystRL) vorgegeben. Wenn entsprechend in Deutschland nur noch 7 % Mehrwertsteuer anfielen, könnten gewerbliche Reparaturen gefördert und Reparaturbetriebe gestärkt werden. Positive Umweltwirkungen entstünden durch den Rückgang an gekauften Neuprodukten. Dem gegenüber stünden Steuerausfälle, welche sich jährlich allerdings nur im zweistelligen Millionenbereich (geschätzt: 78 Mio. €/Jahr) bewegen. Durch den engen Anwendungsbereich auf die oben genannten Warengruppen sind die Wirkungen begrenzt. Jedoch wäre auch eine symbolische Wirkung zu erwarten, wenn mit der Mehrwertsteuerreduktion Reparaturdienstleistungen gesellschaftliche Wertschätzung und auch finanzielle Förderung erfahren. Idealerweise könnte das auch auf andere Gütergruppen ausstrahlen, die derzeit nicht für eine entsprechende Reparaturförderung in Frage kommen.

Änderung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage für Sachspenden kann Warenvernichtung vermeiden

Das aktuelle Umsatzsteuerrecht setzt Fehlanreize, dass unverkäufliche bzw. schwer verkäufliche Ware entsorgt wird, statt diese zu spenden. Denn unentgeltliche Zuwendungen und damit auch Sachspenden sind umsatzsteuerrechtlich einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt. Die Folge ist, dass Unternehmen für die gespendete Ware Umsatzsteuer entrichten müssen. Die dem gegenüberstehenden Entsorgungskosten sind meist geringer, so dass viele Unternehmen Waren lieber vernichten als sie zu spenden.

Allerdings könnte eine Neuregelung, welche alle unentgeltlichen Zuwendungen erfasst, zu nicht gerechtfertigten Vorsteuerabzügen der spendenden Unternehmen führen. Die Folge könnten Steuervermeidung und hohe Steuerausfälle sein, welche sich nicht durch den Zweck der Regelung rechtfertigen lassen.

Vor diesem Hintergrund wird die Änderung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage für Sachspenden an gemeinnützige Organisationen empfohlen. Der Wert der gespendeten Gegenstände sollte zum Zeitpunkt der Spende (regelmäßig) mit Null Euro angesetzt werden. Implementiert werden könnte dies im Rahmen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses des Bundesfinanzministeriums.

Es besteht ein großes Potenzial für Sachspenden an gemeinnützige Organisationen, welches so erschlossen werden könnte. Aus ökologischen Gründen ist es dringend geboten, die Vernichtung neuwertiger Waren einzudämmen.

[1] Geht man davon aus, dass sich die MwSt-Ermäßigung in den Folgejahren in ähnlicher Weise auf die Investitionen auswirkt, führt dies jedes Jahr zu weiteren Ermäßigungen in vergleichbarer Höhe, die zu den Ermäßigungen der Investitionen des Vorjahres hinzukommen. Diese belaufen sich auf 33.000 t CO_2 pro Jahr.

Größeres ökologisches Potenzial der Mehrwertsteuer durch reformierten europäischen Rechtsrahmen

Die Analysen haben gezeigt, dass der Ausgestaltung der Mehrwertsteuer für eine umfassende Ökologisierung des privaten Konsums Grenzen gesetzt sind. Diese betreffen die rechtssichere Abgrenzung ökologisch vorteilhafter Güter, um Mitnahmeeffekte und Betrug zu vermeiden. Außerdem besteht die Möglichkeit von Rebound-Effekten. So kann die mehrwertsteuerliche Förderung ökologisch vorteilhafter Güter zusätzliche Kaufkraft schaffen, welche wiederum umweltschädigend eingesetzt werden könnte. Außerdem beschränkend wirkt der enge europarechtliche Rahmen: Das Beispiel der Reparaturdienstleistungen zeigt, dass nur kleine Marktsegmente begünstigt werden dürfen, hingegen nicht z. B. die Reparatur elektronischer und elektrischer Geräte.

Darauf aufbauend wurde untersucht, wie der derzeit laufende Reformprozess der Mehrwertsteuer auf europäischer Ebene genutzt werden kann, um umweltpolitische Handlungsspielräume zu erweitern. Durch die Reform der EU-MwStSystRL entsprechend dem Vorschlag der EU-Kommission (KOM 2018) könnten die EU-Mitgliedstaaten größere Verfügungsfreiheit erlangen und so differenzierte Mehrwertsteuersätze stärker für ökologische Anreize beim Konsum nutzen. Die folgenden zwei dazu besonders geeigneten Ansätze wurden identifiziert.

Förderung von umweltfreundlichen Produkten durch zeitweilig reduzierte Mehrwertsteuer

Die Mehrwertsteuer könnte als ökologisches Innovationsinstrument gestaltet werden, indem zeitweilig reduzierte Mehrwertsteuersätze für ökologisch vorteilhafte Produkte gewährt werden. Diese könnten beispielsweise für Spitzenprodukte des reformierte EU-Energielabels vergeben werden. Darüber wäre eine (EU)-rechtssichere Abgrenzung gewährleistet und die Förderung nur für Best-in-class-Geräte vorbehalten. Außerdem wäre eine Fortschreibung der Anforderungen in regelmäßigen Reviewprozessen des EU-Energielabels angelegt. Prinzipiell könnten auch andere Produktgruppen jenseits des EU-Energielabels auf diese Weise gefördert werden, wenn klare ökologische Kriterien EU-weit definiert und rechtsverbindlich festgelegt würden. In Folge der mehrwertsteuerlichen Förderung umweltfreundlicher Produkte können direkte positive ökologische Wirkungen durch den vermehrten Absatz zertifizierter Produkte und den Rückgang konventioneller Produkte erwartet werden.

Breitere Reparaturförderung für Gebrauchsgegenstände wie Elektro- und Elektronikgeräte sowie Möbel durch ermäßigten Mehrwertsteuersatz

Durch mehr Gestaltungsfreiheit bei den Mehrwertsteuersätzen (KOM 2018) könnten Reparaturen umfassender für nahezu alle Gebrauchsgegenstände gefördert werden (motorisierte Fahrzeuge ausgenommen). Die Reparatur von Gebrauchsgegenständen anstelle des Neukaufs ist in den allermeisten Fällen ökologisch deutlich von Vorteil. Insbesondere die Produktgruppen Elektro- und Elektronikgeräte sowie Möbel (und zugehörige Textilien) werden in großen Mengen umgesetzt und immer kürzer genutzt. Sie bieten besonders großes Umweltentlastungspotenzial durch Abfallvermeidung, Ressourcen- und CO_2-Einsparungen sowie sinkende Luft-, Wasser- und Bodenbelastung. Durch eine mehrwertsteuerliche Förderung würden (gewerbliche) Reparaturen unterstützt. Die Beschäftigung in Reparaturbetrieben würde in Folge der gesteigerten Nachfrage zunehmen. Zu erwarten wäre auch ein gewisser Rückgang an Eigenreparatur, in Repair-Cafés und in Schwarzarbeit. Außerdem entstünden Steuerausfälle durch die reduzierte Mehrwertsteuer, welche aber durch Steuermehreinnahmen aus vermehrten gewerblichen Reparaturen teils kompensiert werden dürften. Gewisse Mitnahmeeffekte sind zu erwarten, können jedoch als Förderung des derzeit schrumpfenden Reparaturmarktes auch politisch gewollt sein. Eine breite Marketingkampagne für Reparaturen

sollte begleitend initiiert werden, die auf Reparierbarkeit und auf nahegelegene Reparaturbetriebe aufmerksam macht.

Fazit

Ziel des Forschungsberichts war es, ökologisch wirksame und konkret umsetzbare Ansätze zur Stärkung der Nachhaltigkeit im Rahmen der Mehrwertsteuer zu identifizieren. Dabei konnte eine Vielzahl von wirksamen Ansätzen herausgearbeitet werden, es wurden aber auch Hürden identifiziert.

Die Mehrwertsteuer bietet viele kurzfristig umsetzbare Ansatzpunkte für eine ambitioniertere Umweltpolitik. Die größte ökologische und auch gesundheitliche Wirkung könnte durch eine Beendigung der Subventionierung übermäßigen Konsums durch die Anhebung der Mehrwertsteuer für Fleisch und andere Lebensmittel tierischen Ursprungs auf den Regelsteuersatz von 19 % erreicht werden. Allerdings sind weitere Instrumente notwendig, die die Produktion von tierischen Produkten adressieren, um sowohl die Tierhaltung als auch Anreize in der Landwirtschaft nachhaltiger zu gestalten. Daneben wären große CO_2-Einsparungen zu erreichen, wenn der reduzierte Satz von 7 % für energetische Sanierungen gewährt würde, um Klimaschutz im Gebäudebereich zu forcieren. Weitere ökologisch besonders sinnvolle Ansätze böte der reduzierte Satz auf kleine Reparaturen sowie eine Änderung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage für Sachspenden. Durch eine Senkung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf 5 % könnte ein Ausgleich für negative soziale Effekte geschaffen werden.

Dennoch ist das ökologische Potenzial der Mehrwertsteuer durch den aktuell engen europäischen Rechtsrahmen limitiert. Die dort laufenden Reformprozesse könnten größere Gestaltungsmöglichkeiten der Mitgliedstaaten bei den Mehrwertsteuersätzen ermöglichen. Die Bundesregierung sollte diese Reformprozesse nutzen, um ökologisch zielgerichtetere Mehrwertsteuerregelungen zu ermöglichen. Gleichzeitig gilt es, einen Wildwuchs an Ausnahmetatbeständen zu vermeiden, welcher sowohl ökologisch negative Folgen haben als auch die Staatseinnahmen der Mitgliedstaaten beträchtlich reduzieren könnte. Insbesondere erscheint es aussichtsreich, umweltfreundliche Produkte wie beispielsweise sehr energiesparende Elektro- und Elektronikgeräte durch eine zeitweilig reduzierte Mehrwertsteuer zu fördern. Zudem erscheint eine breitere Reparaturförderung für energieverbrauchsrelevante Produkte wie Elektro- und Elektronikgeräte sowie Möbel (und zugehörige Textilien) durch den ermäßigten Mehrwertsteuersatz erstrebenswert.

Übergreifend ist festzuhalten, dass die Auswahl an ökonomischen Instrumenten der Umweltpolitik im Bereich der Mehrwertsteuer durch den engen europäischen Rechtsrahmen stark begrenzt ist. Eine Erweiterung der Gestaltungsspielräume sollte hier ansetzen. Im Zuge des laufenden Reformprozesses zur EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie sollte auf eine Öffnungsklausel für europäische Umweltsiegel hingewirkt werden, um ökologisch deutlich vorteilhafte Produkte und Dienstleistungen mit reduzierten Mehrwertsteuersätzen zu fördern. Für die breitere Reparaturförderung könnte die bestehende Positivliste der EU-Mehrwertsteuersystemrichtline für reduzierte Mehrwertsteuersätze um die entsprechenden Produktgruppen ergänzt werden.

Summary

Economic instruments of environmental policy can be applied to resource use, emissions, production and distribution processes or products. In this project, options for the taxation of products were elaborated and their effects examined. The work focuses on approaches to ecologically oriented VAT reform identified in the project within the currently valid European legal framework. In addition, considerations are presented on reforms that could possibly be realized as a consequence of the revision of the EU VAT Directive. In a further report resulting from this project, the considerations on further development or on new taxes on consumptions (or "excise duties") and further economic instruments (such as a deposit) are summarized. The aim of the project is to develop feasible proposals for the further development of Germany's tax and duty system, to examine the consequences of the proposed options and to thereby create a basis for a corresponding debate.

Methodological approach

In order to identify starting points for ecological reforms of the value-added tax, the current value-added tax regulations in Germany were compiled and comparisons with other EU Member States were made. Based on a first rough assessment of the ecological disincentives, possible reform options were then outlined. Subsequently, it was examined to what extent ecological effects can be expected as a result of these reforms and whether data is available to quantify these effects.

For the ten starting points for reforming the value-added tax identified in this way, cursory checks were first carried out. This involved evaluating disincentives of the existing taxation, identifying options for reform, and defining steering targets and addressees of the proposed reform. In consultation with the client, four reform approaches were selected for in-depth analysis: (1) raising VAT on meat and animal products (except organic products), (2) reducing VAT on energy retrofits and (3) on minor repairing, and (4) changing the VAT base for in-kind donations. The project team then conducted an in-depth impact analysis for these selected reform proposals, examining the environmental incentive effect as well as the economic, fiscal, and social effects of the reforms. It also looked at the relevant legal framework and administrative aspects that would be key for implementing the proposed reforms, as well as accompanying measures. Depending on the availability of data and information, the impacts were quantified using bottom-up calculations or model-based analyses in addition to a qualitative analysis.

Criteria for the selection of the four topics for in-depth elaboration were, firstly, whether ecologically relevant effects are to be expected. The second selection criterion was whether the VAT approach appears to be a suitable starting point in the respective topic area or whether other instruments are more urgent and useful for this purpose. The third criterion was whether sufficient data and other information were available to conduct an analysis of the economic, environmental and social effects of a reform. For other possible starting points of the existing VAT regime - abolition of reduced rates for livestock, differentiation of taxation of take-away meals, taxation of manure as supplies for production, input tax deduction for registration of company cars, flat VAT rates for agriculture and VAT for maritime and air transport - reform approaches were outlined where possible without analyzing the effects in detail.

For the impact analysis, a toolbox of methods and models was available from which, depending on the specific issue, precisely fitting tools were selected for the analysis in the individual topic areas. Qualitative analyses were combined with quantitative calculations. For the quantitative analysis, bottom-up calculations were performed as a first step to provide rough estimates.

Where sufficient data were available and the effects were estimated as potentially significant, the quantitative assessments were supplemented by model calculations. For this purpose, an input-output model based on the Exiobase database was used to assess effects on the environment, material and land use, water consumption, employment and value added in Germany and abroad.

The current value-added tax system in Germany

The German gross sales tax introduced in 1918 for all phases of the production process and the all-phase net sales tax with input tax deduction of 1968, which was based on it, have as their primary objective the generation of government revenue. Despite the fundamental objective of tax simplicity, the high complexity of the sales tax has been criticized from the beginning. To this day, the variety of regulations result in a high degree of complexity, of which reduced VAT rates represent one out of many aspects.

Reduced rates for certain goods or service providers have been created with different justifications: For example, to reduce market distortions vis-à-vis home production or to avoid disproportionate burdens on everyday goods at the expense of low-income households.

So far, environmental policy objectives have hardly been taken into account in the design of the value-added tax. One of the few exceptions is the recent extension of the reduction in value-added tax for local public transport to long-distance transport. Current German VAT law not only fails to exploit ecological potential - it also subsidizes some activities that are clearly counterproductive from an ecological point of view, thus producing wrong incentives for consumption. In particular, the reduced rates for meat and animal products have significant environmentally harmful effects. Even beyond reduced rates, the current design of the VAT creates incentives that are problematic from an environmental perspective. The sales tax burden on in-kind donations is a major contributor to return deliveries and other unsaleable goods being destroyed instead of being donated. The VAT treatment of company cars, even if they are used only to a very small extent for commercial purposes but otherwise for private purposes, contributes to subsidizing car ownership. Lower flat VAT rates favour agricultural products, even if they have been produced in an ecologically problematic manner.

Against this background, the objectives for the design of the VAT should be supplemented by the objective of ecological incentive effects. In individual cases, this may lead to (further) conflicts of objectives, but in principle it provides sensible design options. However, the European framework directive for the design of VAT only provides a narrow scope for the application of reduced rates. This is intended to avoid distortions of competition between Member States. Nevertheless, it could be shown in the research project that even the scope within the given legal framework is not exhausted in Germany. The approaches which have been examined in depth are summarized in the following sections.

Adopting the VAT standard rate on meat and animal products protects the environment and health

Meat and other animal products such as dairy products, fish and eggs are currently subject to the reduced VAT rate of 7%. This indirectly subsidizes their consumption and the harmful effects to climate and environment associated with their production. If the standard rate of 19% were levied on these products, consumption would decrease. However, low-income households would be disproportionately burdened. Therefore, it is proposed to use the additional revenue from abolishing the reduced rate for animal products to lower the reduced VAT rate for plant-based foods from 7% to 5% as well as to include plant-based foods that are currently taxed at 19% today (such as soy milk) in the reduced VAT rate. This package would end the subsidization of

the over-consumption of animal products in Germany and its negative health and environmental impacts.

The reform of VAT rates for animal products (increase) and for plant-based products (decrease) would increase VAT revenues by at least €2 to 3 billion/year, depending on how consumers respond exactly. Higher revenues due to the increased consumption of plant-based products to replace animal products are not considered in this calculation. As a result, greenhouse gas emissions of up to 6 million tons per year arising from the consumption of meat and animal products in Germany would be saved. In addition, reduced numbers of livestock would make land available that is currently used for growing animal feed. This would end a preferential tax treatment that can no longer be justified in view of its consequences for the health of citizens and the environmental impact of production. However, national consumption and production of meat and animal products are largely decoupled. In the short term, a lower consumption in Germany is likely to be compensated by larger exports of animal products. To address other environmentally harmful effects of (intensive) livestock farming like soil and water pollution by nitrates, pharmaceuticals and hormones, nitrogen surpluses from manure on agricultural land and ammonia emissions, instruments that address the production of meat and animal products, such as a levy on surplus nitrogen, are needed.

Reduced value-added tax can promote energy-efficient renovations

For more climate protection in the building sector, work performed for the energy-efficient refurbishment of existing residential buildings could be taxed at a reduced VAT rate. This option is already being used in some EU Member States, for example in Belgium, France and the Netherlands. The VAT reduction would complement existing approaches to energy-efficiency retrofits in Germany, such as regulatory requirements (e.g. for retrofitting heating systems), the KfW subsidy or the recently introduced income tax deductibility. This would create additional incentives for municipalities, commercial landlords and cooperatives, as they do not benefit from income tax subsidies.

From a social perspective, this VAT reduction would also have a positive impact: Tenants benefit indirectly from the measure, as the reduced VAT reduces the total amount of costs to be apportioned and the energy refurbishment enables energy savings. In terms of environmental impact, energy and thus CO_2 savings could be achieved. The effect of the tax reduction for one year leads to 1.1 million tons of CO_2 reduction over the assumed lifetime of 33 years[2]. Furthermore, positive employment and value-added effects could be realized. The proposed reform would imply fiscal costs of around €1.2 billion per year. This seems to be justifiable with regard to the involved emission savings and employment gains.

Reduced VAT can support repairs

To promote waste prevention and resource efficiency, in many European countries such as Poland, Belgium, Sweden and recently also in Austria reduced rates are levied on minor repairing for bicycles, shoes and leather goods, clothing and household linen. These groups of goods are governed by the European VAT Directive. If only 7% VAT were charged in Germany, commercial repairs could be promoted, and repair businesses could be strengthened. As a result, the number of new products purchased would decrease and result in positive environmental impacts. This would be offset by tax losses, which would, however, only amount to about €78 million/year. Due to the narrow scope of application to the above-mentioned product groups, the effects are limited. However, a symbolic effect could also be expected if repairs receive

[2] Assuming that the VAT reduction in subsequent years will have a similar effect on investment, this will result in further reductions of a comparable amount each year, which will be added to the reductions of the previous year's investments. These amount to 33,000 t CO_2 per year.

increased attention and appreciation as a result of the VAT reduction. Ideally, this could have an impact on other groups of goods that are currently not eligible for a corresponding repair subsidy.

Change in sales tax base for in-kind donations can avoid the destruction of goods

Current VAT tax law creates false incentives to dispose of unsaleable or hard-to-sell goods instead of donating them. One important reason for this is that donations, and thus also donations in kind, are treated the same way as a supply against payment for VAT purposes. As a result, the donating company must pay VAT on the donated goods. The disposal costs involved are usually lower, so that many companies prefer to destroy goods rather than donating them.

However, a new regulation covering all gratuitous donations could lead to unjustified input tax deductions by the donating companies. This could result in high tax losses and tax avoidance that cannot be justified by the purpose of the regulation.

Against this background, it is recommended that the VAT assessment basis for donations in kind to charitable organizations be changed. The value of the donated items should (regularly) be assessed at zero euros at the time of the donation. This could be implemented by a decree of the German Federal Ministry of Finance, for example within the framework of the German VAT Application Decree.

There is great potential for donations in kind to charitable organizations that could be tapped in this way. For ecological reasons, it is urgently necessary to curb the destruction of usable goods.

Greater environmental potential of VAT would be possible through a reformed European legal framework

The analyses have shown that there are limits to the extent to which VAT can be designed to achieve a comprehensive greening of private consumption. These relate to the precise legal delimitation of ecologically advantageous goods in order to avoid windfall effects and fraud. Additionally, rebound effects may occur: For example, the promotion of ecologically advantageous goods through value-added tax can create additional purchasing power, which in turn could be used in ways that are harmful to the environment. The narrow European legal framework also has a restrictive effect: The example of repair services shows that only small market segments may be favored, but not, for example, the repair of electronic devices.

Based on this, it was examined how the currently ongoing reform process of VAT at the European level can be used to expand the scope for action in environmental policy. By reforming the EU VAT Directive in line with the EU Commission's proposal (COM 2018), EU Member States could gain greater freedom of disposal and thus make greater use of differentiated VAT rates for environmental incentives in consumption. The following two approaches were identified as particularly suitable for this purpose.

Promotion of environmentally friendly products through a temporarily reduced value-added tax

VAT could be designed as an ecological innovation instrument by temporarily granting reduced VAT rates for ecologically beneficial products. This could be granted, for example, for top products of the reformed EU energy label. This would ensure a (EU) legally secure demarcation and reserve the subsidy for best-in-class devices only. In addition, the requirements would be updated through regular review processes for the EU energy label. In principle, if clear ecological criteria were defined throughout the EU and made legally binding, product groups other than those already covered by the EU energy label could also be promoted in this way. As a result of the VAT promotion of environmentally friendly products, direct positive ecological

effects can be expected through the increased sales of certified products and the decline in conventional products.

Broader repair promotion for consumer goods such as electrical and electronic equipment and furniture through a reduced VAT rate

With more freedom to design VAT rates (COM 2018), repairs could be promoted more comprehensively for almost all consumer goods (motorized vehicles excluded). In the vast majority of cases, it is clearly ecologically advantageous to repair consumer goods instead of buying new ones. In particular, the product groups electrical and electronic equipment and furniture (and associated textiles) are turned over in large quantities and used for increasingly shorter periods. They offer particularly great potential for environmental relief through waste avoidance, resource and CO_2 savings, and reduced air, water and soil pollution. A VAT incentive would support (commercial) repairs. As a result of increased demand, employment in repair businesses would increase. A certain decrease in self-repair, in repair cafés and in moonlighting would also be expected. In addition, there would be tax losses due to the reduced value-added tax, but these would probably be partly offset by additional tax revenues from increased commercial repairs. Certain deadweight losses are to be expected but may also be politically intended as a promotion of the currently shrinking repair market. A broad marketing campaign for repairs should be initiated in order to draw attention to reparability and to nearby repair stores.

Conclusion

The research project aimed to identify ecologically effective and concretely implementable approaches for strengthening sustainability in the context of value-added taxes. Several options as well as several hurdles were identified.

The value-added tax in Germany offers many starting points for a more ambitious environmental policy that can be implemented in the short term. Taxing the consumption of meat and animal products with the standard rate would reduce domestic consumption and its environmental and climate as well as health impacts. In order to make animal husbandry and agriculture more sustainable, further instruments are necessary to address production. In addition, major CO_2 savings could be achieved if the reduced VAT rate of 7% was granted for energy-efficient renovations to push climate mitigation in the building sector. Further approaches with positive environmental effects would be a reduced rate on minor repairing and a change in the VAT assessment basis for donations in kind. By lowering the reduced VAT rate to 5%, negative social effects could be mitigated.

Nevertheless, the ecological potential of VAT is limited by the existing narrow EU legal framework. The European reform processes that are currently underway could enable more flexibility for Member States in the design of their VAT systems. The German government should use these reform processes to enable more ecologically targeted VAT regulations. At the same time, it is important to avoid a proliferation of exemptions, which could have negative consequences for the environment and considerably reduce government revenues of Member States. In particular, it seems promising to promote environmentally friendly products, such as highly energy-efficient electrical and electronic equipment, by temporarily reducing VAT. In addition, broader repair promotion for energy-related products such as electrical and electronic equipment as well as furniture (and related textiles) through a reduced VAT rate seems desirable.

In general, it should be noted that the choice of economic instruments for environmental policy in the area of VAT is severely limited by the narrow European legal framework. This is where an expansion of the scope for action should come into play. In the course of the ongoing reform

process of the EU VAT directive, an opening clause for European eco-labels should be introduced in order to promote ecologically clearly advantageous products and services through reduced VAT rates. For broader repair promotion, the existing positive list of the European VAT system directive for reduced VAT rates could be supplemented by the corresponding product groups.

1 Einleitung

Aus umweltpolitischer Perspektive wird seit langem gefordert, dass umweltbelastende Tätigkeiten besteuert werden, sei es der Verbrauch von Energie, die Nutzung natürlicher Ressourcen oder Emissionen (EEA 2016; Ekins und Speck 2011; Hogg et al. 2016; IEEP 2014). Eine solche Besteuerung soll Anreize geben, diese Tätigkeiten zu reduzieren und umweltfreundlichere Alternativen in Anspruch zu nehmen. So hat die EU-Kommission in mehreren aktuellen Mitteilungen die Mehrwertsteuer als umweltpolitischen Ansatzpunkt herausgehoben, sowohl im europäischen Green Deal als auch im neuen Aktionsplan Kreislaufwirtschaft (KOM 2020a; 2019b). Auch die Bundesregierung sieht ähnliche Potenziale in ihrem Ressourceneffizienzprogramm (BMU 2016; 2020b). Von solchen marktbasierten umweltpolitischen Instrumenten gehen Innovationsanreize aus und Suchprozesse werden initiiert. Im Unterschied zu regulativen Maßnahmen bleibt es den Adressaten überlassen, auf welchem Weg sie auf die Mehrbelastungen reagieren.

Auch aus finanzpolitischer Sicht gibt es ein wachsendes Interesse an umweltbezogenen Abgaben (Guske und Jacob 2017; Hogg et al. 2016). Direkte Steuern auf Einkommen nehmen vor dem Hintergrund demografischen Wandels absehbar ab, Steuern auf Unternehmensgewinne in globalisierten Märkten unterliegen einem Wettbewerb. Zugleich nehmen öffentliche Aufgaben eher zu, so dass indirekte Steuern im Allgemeinen, und Umweltsteuern im Besonderen, in den Fokus der Finanzpolitik kommen. Kritisch eingewendet wird allerdings auch, dass sichergestellt werden sollte, dass das Steueraufkommen langfristig erhalten bleibt, dass wirtschaftliche Tätigkeit nicht abgewürgt werden soll und dass indirekte Steuern tendenziell das Prinzip der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit vernachlässigen und damit unerwünschte Verteilungswirkungen davon ausgehen könnten. Gruppennützige Verwendungen des Aufkommens, die dazu beitragen könnten, dass solche Verwerfungen vermieden werden, werden aus einer Steuersystematik zumindest kritisch gesehen und sind im deutschen Steuerverfassungsrecht nur in begrenztem Ausmaß möglich.

In Deutschland ist der Anteil von Umweltsteuern am gesamten Steueraufkommen im europäischen und internationalen Vergleich eher niedrig (Europäische Kommission 2018, S. 39). Dies hängt einerseits mit der vergleichsweise komplizierten Finanzverfassung zusammen. Die Einführung neuer Steuern ist nur im Rahmen der im Grundgesetz vorgesehenen Steuertypen – wie Verbrauchsteuern oder die Umsatzsteuer[3] – zulässig. Dies hat das Bundesverfassungsgericht anlässlich der Kernbrennstoffsteuer klargestellt (kein „allgemeines Steuererfindungsrecht“).[4] Änderungen an bestehenden Steuern erfordern oftmals eine Einigung zwischen dem Bund und der Mehrheit der Länder, was Entscheidungen erschwert. Auch von europäischer Ebene sind nur geringe Impulse zu erwarten, weil Steuern dem Einstimmigkeitsprinzip unterliegen.[5] Wegen der Verflechtung der Ebenen gelingt es politischen Interessen, die am Erhalt des Status quo interessiert sind, eher leicht durchzudringen.

Aus der Perspektive der potenziell von Steuern betroffenen Akteure werden seitens der Produzenten Bedenken hinsichtlich internationaler Wettbewerbsfähigkeit gegen umweltbezogene Abgaben vorgebracht. Gleichzeitig darf aus der Perspektive der Konsument:innen die Steuerlast durch neue Umweltsteuern insgesamt nicht zu hoch werden, um die Sozialverträglichkeit des Steuersystems zu wahren. Die Argumente werden in

[3] Umsatzsteuer (aus Unternehmenssicht) und Mehrwertsteuer (aus Sicht der Verbrauchenden) sind ihrem Grunde nach ein und dieselbe Steuer (vgl. Duden 2018).

[4] BVerfGE 145, 171 = NVwZ 2017, 1037 (Kernbrennstoffsteuer), dort ausführlich Rn. 80 ff.

[5] Siehe Art. 113, 192 Abs. 2, 194 Abs. 3 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV).

unterschiedlichem Maße von politischen Parteien aufgegriffen und finden in der Finanz- wie auch der Umweltpolitik Widerhall.

Allerdings verweisen viele Studien darauf, dass je nach konkreter Ausgestaltung erstens die Kosten für die Steuerpflichtigen geringer ausfallen als befürchtet, weil Innovationen durch umweltbezogene Abgaben die jeweils besteuerten Emissionen oder Ressourcennutzung vermindern (Ekins und Speck 2011; Hogg et al. 2016). Zweitens hängen die Verteilungswirkungen nicht nur von der konkreten Ausgestaltung, sondern insbesondere von der Verwendung des Aufkommens ab. Dabei können nicht nur Härten vermieden, sondern auch Ungleichheiten gemindert werden (Kosonen 2012; UBA 2016c).

In einer gesamtwirtschaftlichen Sicht kann zudem eine Belastung von umweltintensiven Tätigkeiten sinnvoll sein, wenn daraus zugleich Vorteile für umweltfreundliche Alternativen erwachsen. Daraus können neue Wertschöpfung, Exportmöglichkeiten für innovative Produkte und zusätzliche Beschäftigung entstehen, Letzteres insbesondere, wenn eine Verlagerung zugunsten arbeitsintensiverer Branchen stattfindet.

Steuern mit Umweltbezug sollten allerdings nicht allein vor dem Hintergrund ihrer ökonomischen Auswirkungen betrachtet werden, sondern insbesondere auch ihrer Umweltauswirkungen in Bezug auf Emissionsminderungen oder Ressourcenschonung. Diese Wirkungen könnten gerade vor dem Hintergrund wachsender Sensibilität in Umweltfragen und den internationalen Verpflichtungen aus Klimaschutz und den *Sustainable Development Goals* eine wachsende Rolle in der Diskussion spielen.

Im vorliegenden Vorhaben werden Vorschläge für produktbezogene Anreize erarbeitet, die durch eine Differenzierung der Besteuerung zwischen umweltbelastenden und umweltfreundlichen Produkten zu Umweltentlastung und Ressourcenschonung beitragen können. Ziel des Vorhabens ist es, umsetzungsfähige Vorschläge zur Weiterentwicklung des Steuer- und Abgabensystems Deutschlands zu erarbeiten, die maßgeblichen Folgen zu betrachten und somit die Grundlage für eine entsprechende Debatte zu schaffen.

Gegenstand der Betrachtungen sind erstens eine umweltorientierte Mehrwertsteuer sowohl innerhalb des gegebenen europäischen Rechtsrahmens als auch infolge möglicher Änderungen des EU-Rechts. Außerdem wurden zweitens Verbrauchsteuern und weitere Abgaben mit Umweltbezug untersucht, welche in einem gesonderten Bericht veröffentlicht sind.[6] Dabei werden jeweils sowohl neue Optionen als auch Weiterentwicklungsmöglichkeiten bestehender Abgaben berücksichtigt.

In den folgenden Kapiteln werden die im Projekt identifizierten Ansätze zur ökologisch orientierten Mehrwertsteuerreform innerhalb des derzeit gültigen europäischen Rechtsrahmens präsentiert. Außerdem werden Überlegungen zu Reformen nach der Überarbeitung der EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie (EU-MwStSystRL)[7] dargelegt.

Kapitel 2 des vorliegenden Berichts beschreibt zunächst allgemeine Zielvorgaben des Mehrwertsteuersystems sowie unser Vorgehen zur Identifizierung von Ansatzpunkten für eine ökologisch orientierte Reform der Mehrwertsteuer. Die Reformvorschläge innerhalb des bestehenden EU-MwStSystRL-Rechtsrahmen werden in Kapitel 3 dargelegt. Für alle im Forschungsprojekt behandelten Vorschläge zur Reform der Mehrwertsteuer wurden

[6] Ökologische Finanzreform: Produktbezogene Anreize als Treiber umweltfreundlicher Produktions- und Konsumweisen. Verbrauchsteuern und weitere produktbezogene ökonomische Instrumente.

[7] Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 vom 11.12.2006, S. 1, welche zuletzt geändert wurde durch Richtlinie (EU) 2020/2020 des Rates vom 7. Dezember 2020 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf zeitlich befristete Maßnahmen im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuer für COVID-19-Impfstoffe und -In-vitro-Diagnostika als Reaktion auf die COVID-19-Pandemie, ABl. L 419 vom 11.12.2020, S. 1.

Prüfaufträge durchgeführt mit Blick auf die Beschreibung der gegenwärtigen Regelung, einer Analyse der Fehlanreize der derzeitigen Regelung, der Identifizierung von Reformansätzen innerhalb der EU-MwStSystRL sowie alternativer bzw. komplementärer Ansätze zur Adressierung der Fehlanreize. Mit dem Auftraggeber wurden vier Vorschläge identifiziert, für die eine weiterführende Ausarbeitung und qualitative und quantitative Abschätzung der ökonomischen, ökologischen und sozialen Folgen der vorgeschlagenen Reformen vorgenommen werden sollte. Diese sind in Kapitel 3.1 bis 3.4 enthalten. Kapitel 3.5 bis 3.10 präsentieren die Ergebnisse der Prüfaufträge für Reformansätze, die im Rahmen des Projekts nicht vertieft untersucht wurden. Kapitel 3.11 fasst die Ergebnisse aus den Überlegungen zu Reformvorschlägen für die Mehrwertsteuer innerhalb des bestehenden Rechtsrahmens zusammen. Kapitel 4 legt Überlegungen für die Mehrwertsteuer als Innovationsinstrument sowie eine erweiterte Reparaturförderung nach Überarbeitung der EU-MwStSystRL dar. Kapitel 5 präsentiert einen Ausblick.

2 Identifizierung von Ansätzen zur ökologischen Reform der Mehrwertsteuer innerhalb des gegenwärtigen EU-Rechtsrahmens

Ziel der Arbeiten zur Mehrwertsteuer (MwSt.) in diesem Kapitel ist es, Ansatzpunkte für Reformkonzepte einer ökologischen Differenzierung der Mehrwertsteuer innerhalb des gegenwärtigen europäischen Rechtsrahmens zu identifizieren. Dabei werden die bisherigen reduzierten Sätze kursorisch auf ihre Umweltwirkungen hin untersucht und ggf. Vorschläge zur Abschaffung einzelner reduzierter Sätze ausgearbeitet, von welchen ökologisch besonders negative Wirkungen ausgehen. Außerdem werden Optionen für die Einführung zusätzlicher reduzierter Mehrwertsteuersätze für umweltfreundliche Güter und Dienstleistungen sowie ggf. auch Branchen geprüft. Neben der Differenzierung der Sätze werden weitere umsatzsteuerrechtliche Regelungen auf ökologische Folgewirkungen betrachtet.

Im Folgenden werden zunächst einige grundsätzliche Überlegungen zur Ausgestaltung und den politischen Zielsetzungen des Mehrwertsteuersystems angestellt, welche innerhalb der Mehrwertsteuer in Einklang gebracht werden sollten (Kapitel 2.1). Anschließend folgt eine Bestandsaufnahme der Nutzung reduzierter Mehrwertsteuersätze in Deutschland im europäischen Vergleich (Kapitel 2.2) sowie eine Beschreibung des methodischen Vorgehens (Kapitel 2.3).

2.1 Zielvorgaben des Mehrwertsteuersystems

Die 1918 eingeführte Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer sowie die darauf aufbauende Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug von 1968 haben als oberstes Ziel die Generierung von **Staatseinnahmen** (Nieskens 2018). Allerdings soll die Steuer wirtschaftliche Tätigkeiten nicht abwürgen und nicht mit Härten für einzelne Gruppen verbunden sein. Dies begründet, dass für einzelne Güter oder Wirtschaftssubjekte Ausnahmen vorgesehen werden, die die eigentlich einfache Steuer und ihre Systematik durchbrechen.

Trotz der grundsätzlichen Zielsetzung der Steuereinfachheit stand die hohe Komplexität der Umsatzsteuer von Anfang an in der Kritik. Bis heute ergeben die vielfältigen Regelungen ein hohes Maß an Komplexität, wovon reduzierte Mehrwertsteuersätze einen aus vielen Aspekten darstellen (Nieskens 2018). In den Begründungserwägungen der EU-MwStSystRL von 2006 ist die **Einfachheit** als zentrale Maßgabe auch explizit aufgeführt (Erwägungsgrund 5).

Des Weiteren sind es vor allem **soziale Erwägungen**, welche als Grundlage für ermäßigte Sätze herangezogen werden, sowohl im deutschen Umsatzsteuergesetz (UstG)[8] als auch in der EU-MwStSystRL (Ismer et al. 2010). Abgesehen von den Hotelleistungen, welche erst 2009 aufgenommen wurden, gehen die ermäßigten Steuersätze im Wesentlichen auf die Reform der Umsatzsteuer zum Jahre 1968 zurück (Ismer et al. 2010). Das Kernanliegen war dabei „zur Milderung der Regressionswirkung der Umsatzsteuer bestimmte Güter des lebensnotwendigen Bedarfs mit ermäßigten Steuersätzen zu belegen“ (Bundestag 1963, S. 17).

Daneben sollten **meritorische Güter** wie Kultur, Bildung, Gesundheitsvorsorge und öffentlicher Personennahverkehr begünstigt werden sowie eine Vielzahl **land- und forstwirtschaftlicher Leistungen** (ebd.). In der Regierungsbegründung der Begünstigung von land- und forstwirtschaftlichen Leistungen ist lediglich dargelegt: „Den Lebensmitteln [für deren

[8] Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), das zuletzt durch Artikel 15 Absatz 28 des Gesetzes vom 4. Mai 2021 (BGBl. I S. 882) geändert worden ist.

Begünstigung „sozialpolitische Gründe“ angeführt wurden] gleichgestellt sind die übrigen landwirtschaftlichen Erzeugnisse“ (Ismer et al. 2010, S. 54).

2007 hatte das Bundesfinanzministerium darauf hingewiesen, dass nicht alle ursprünglich genannten Begründungen der ermäßigten Mehrwertsteuersätze bis heute Bestand haben (BMF 2007, S. 11). Im Rahmen des Klimapakets der Bundesregierung wurde 2019 ein reduzierter Mehrwertsteuersatz für den deutschen Bahnverkehr aus ökologischen Motiven beschlossen und zum 01.01.2020 eingeführt.

Zusätzlich zu diesen Zielsetzungen aus der nationalen Regelung der Mehrwertsteuer sieht die EU-MwStSystRL Maßnahmen zur **Marktschaffung** vor. Diese sollen Schwarzarbeit bekämpfen und Arbeitsplätze schaffen (IVM 2008; Ismer et al. 2010). So können nach Anhang III der EU-MwStSystRL bestimmte lokal erbrachte arbeitsintensive Dienstleistungen begünstigt werden.

Neben diesen Leitlinien für die Mehrwertsteuer allgemein und den Ermäßigungstatbeständen im Besonderen lassen sich die reduzierten Sätze nach Zielgruppen bündeln, welche darüber gefördert werden sollen. Ismer et al. (2010, S. 189) identifizieren drei grundsätzliche Förderungskategorien durch ermäßigte Mehrwertsteuersätze, welche mit unterschiedlichen Eigenschaften die oben genannten Leitlinien besser (oder auch schlechter) erfüllen können:

1. Leistungserbringer:innen (insb. Unternehmen)
2. Güter (insb. gesellschaftlich wünschenswerte Produkte und Dienstleistungen)
3. Empfänger:innen von Leistungen (die keinen Vorsteuerabzug geltend machen können).

Insbesondere bei sozialpolitischen Zielsetzungen der Mehrwertsteuer (3. Förderungskategorie) ist grundsätzlich zu beachten, dass Verbrauchende zwar Steuerträger, jedoch nicht Steuerschuldner sind. Erhoben wird die Mehrwertsteuer bei den Unternehmen. Daher können Steuerermäßigungen, welche die Verbrauchenden begünstigen sollen, nicht direkt an förderungswürdige Charakteristika anknüpfen, wie beispielsweise Haushaltseinkommen und/oder -vermögen, Kinderzahl oder Bildungsgrad. Vielmehr verschwindet die einzelne Verbraucher:in „in der Anonymität des Marktes“ (Ismer et al. 2010, S. 1). So können Förderungsziele lediglich indirekt verfolgt werden, indem Güter mit dem ermäßigten Mehrwertsteuersatz versehen werden, die überproportional von als förderungswürdig angesehenen Personenkreisen konsumiert werden. Daher können soziale Erwägungen nur sehr unspezifisch durch reduzierte Mehrwertsteuersätze realisiert werden. Substanzielle Mitnahmeeffekte durch nicht-förderungsbedürftige Gruppen müssen dabei in Kauf genommen werden.

Maßnahmen zur Förderung von Leistungserbringung (Kategorie 1) laufen in der Praxis Gefahr, bestimmte Branchen überproportional aufgrund hartnäckiger Lobbyarbeit zu bevorteilen als auf systematisch begründeten Ausnahmen. Als Beispiel dazu kann der reduzierte Satz auf Hotelübernachtungen seit 2010 in Deutschland angesehen werden. Außerdem können theoretisch aus der Förderung von Leistungserbringer:innen internationale Wettbewerbsnachteile in Grenzgebieten entstehen, welche meist jedoch nur anekdotisch belegt sind (Ismer et al. 2010, S. 190).

Ismer et al. (2010) schließen aus diesen Gründen auf eine eingeschränkte Eignung der Mehrwertsteuer zur Förderung sozialpolitischer Ziele bei Leistungsempfang (Kategorie 3) sowie Leistungserbringung (Kategorie 1). Kategorie 2 der förderungswürdigen Güter umfassen meritorische Güter wie Kultur, besonders arbeitsintensive oder auch umweltfreundlich produzierte Güter sowie Leistungen, welche aufgrund stark preiselastischer Nachfrage Gefahr laufen, schattenwirtschaftlich erbracht zu werden. Im Vergleich mit der Begünstigung von Leistungen der Kategorie 3 und 1 werden förderungswürdige Umsätze als theoretisch eher

gerechtfertigt eingestuft (Ismer et al. 2010, S. 190). Sie bilden somit einen wesentlichen Ansatzpunkt für das vorliegende Forschungsvorhaben zur ökologischeren Ausgestaltung der Mehrwertsteuer.

In der Praxis verkomplizieren alle ermäßigten Steuersätze das Umsatzsteuerrecht erheblich. Dadurch entstehen zahlreiche Rechtsstreitigkeiten sowie hohe Bürokratiekosten und Befolgungskosten der Wirtschaft (Bundesrechnungshof 2010). Um ein gleichbleibendes Steueraufkommen zu sichern, müssten die durch die reduzierten Sätze verringerten staatlichen Einnahmen durch einen höheren Regelsteuersatz oder anderweitige Steueränderungen ausgeglichen werden. Darüber hinaus schaffen die ermäßigten Sätze Anreize zur Lobbyarbeit, um diese zu erlangen oder zu sichern. Innerhalb der als förderungswürdig angesehenen Zielsetzungen verbleiben meist Wertungswidersprüche, welche als ungerecht wahrgenommen werden könnten (Ismer et al. 2010).

Vor diesem Hintergrund erscheint es theoretisch sinnvoll, die Mehrwertsteuer lediglich zur Generierung von Staatseinnahmen zu nutzen und damit die größtmögliche Einfachheit und Effizienz der Steuererhebung zu realisieren. Negative Verteilungseffekte wären bei der Anhebung bisher ermäßigter Sätze dabei vor allem im Nahrungsmittelbereich sowie Personennahverkehr zu erwarten (Ismer et al. 2010). Diesen könnte auf zielgerichteteren Wegen begegnet werden, bspw. über stärker progressive Einkommensbesteuerung sowie verstärkte Sozialleistungen. Im Falle von kulturellen Leistungen werden bereits umfängliche direkte Subventionen gezahlt, welche bedarfsgerechter erweitert werden könnten. Zur marktschaffenden Wirkung von Mehrwertsteuer-Reduktionen konnten in der Literatur bisher kaum empirische Nachweise erbracht werden, da häufig keine Überwälzung der Kosten bis zum Endverbrauch stattfindet (Ismer et al. 2010, S. 23).

Diese theoretischen Erwägungen scheitern jedoch häufig vor den praktischen Pfadabhängigkeiten der politischen Ökonomie des Mehrwertsteuersystems: So werden die Kosten einer grundsätzlichen Reform der Mehrwertsteuer häufig als höher angesehen als deren Nutzen (Brügelmann 2014, 4f.). Mit einer weitgehenden Abschaffung der reduzierten Sätze müsste zum sozialen Ausgleich mittlerweile bspw. der Grundfreibetrag der Einkommensteuer zur Freistellung des Existenzminimums angehoben werden sowie die Grundsicherung, das Kindergeld und weitere Sozialleistungen. Vor diesem Hintergrund wird im vorliegenden Forschungsprojekt davon ausgegangen, das bestehende Mehrwertsteuersystem nicht grundsätzlich zu reformieren, sondern gezielte ökologische Verbesserungen anzustreben. Dabei werden folgende bereits (auch EU-weit[9]) bestehende Prinzipien berücksichtigt, welche innerhalb der Mehrwertsteuerregelungen in Einklang gebracht werden müssen:

- Steuereinnahmen,
- Einfachheit,
- sozialer Ausgleich,
- Marktschaffung
- sowie die Förderung meritorischer Güter (insb. Kultur, Bildung und Gesundheit).

Diese Leitlinien werden ergänzt um

[9] IVM (2008), 15f. identifizieren die drei Gründe für ermäßigte Mehrwertsteuer-Sätze: Sozialpolitik, Marktschaffung sowie Förderung der meritorischen Güter Gesundheit, Bildung, Kultur sowie öffentlicher Nahverkehr als ausschlaggebend in den Ausgestaltungen der reduzierten Sätze in den europäischen Mitgliedstaaten.

- ökologische Wirkungen,

welche bisher in der Mehrwertsteuer kaum Berücksichtigung finden (Bahn-Walkowiak 2015, S. 3), abgesehen von der kürzlich eingeführten Begünstigung des Bahnfernverkehrs. Die Kriterien zur Förderung für land- und forstwirtschaftliche Leistungen, wie sie im UStG vorgesehen ist, werden nicht übernommen, da die Mehrwertsteuer in dieser Hinsicht gegenwärtig ökologisch besonders kontraproduktiv ausgestaltet ist (Öko-Institut 2018b). Köder und Burger (2016a) zeigen in ihrem Bericht des Umweltbundesamtes auf, dass die derzeitige Mehrwertsteuerregelung eine erhebliche umweltschädliche Subvention für tierische Produkte darstellt.

Entlang der oben identifizierten Leitlinien sollen in diesem Forschungsprojekt Reformkonzepte erarbeitet werden, welche ökologisch positive Wirkungen entfalten und dabei den anderen Leitlinien nicht maßgeblich entgegenstehen.

2.2 Bestandsaufnahme und Ansatzpunkte für vertiefte Untersuchungen

Der folgende Abschnitt präsentiert zunächst eine Bestandsaufnahme der derzeitigen Umsatzsteuerregelungen in Deutschland und deren (zunächst grob) abgeschätzten ökologischen Wirkungen. Außerdem werden Vergleiche mit anderen EU-Mitgliedstaaten als Basis für die Ableitung von Reformvorschlägen angestellt.

Nach Ende des Ersten Weltkriegs wurde 1918 im Deutschen Reich eine Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer von 0,5 % auf alle Warenumsätze eingeführt. Diese hatte in erster Linie die Finanzierung des Staatshaushaltes zum Zweck vor dem Hintergrund hoher Reparationszahlungen. Im Gegensatz zur heutigen Regelung kumulierte damals die Steuerbelastung von Handelsstufe zu Handelsstufe und es wurden jeweils die 0,5 % auf den Warenumsatz fällig, auch für Zwischenprodukte. Bis 1951 wurde die Steuer schrittweise auf 4 % erhöht. Aufgrund der Besteuerung jedes Handelsschrittes waren große Unternehmen, die viele Schritte der Wertschöpfungskette intern durchführen konnten, bevorteilt gegenüber dem Handwerk und Kleinhandel mit kleinen Produktionseinheiten. Für große Unternehmen fiel die Umsatzsteuer entsprechend selten an; im Falle von Rohstoffförderung bis Fertigproduktverkauf innerhalb eines Unternehmens nur ein einziges Mal. Im Gegensatz dazu wurden Leistungen, die viele verschiedene Betriebe durchliefen, mithin vielfach besteuert. Dies führte neben der Wettbewerbsungleichheit auch zu Problemen im steuerbefreiten Export. Die genauen Umsatzsteuerbestandteile konnten kaum bestimmt werden und es wurden stattdessen Durchschnittswerte angewendet. Daraus ergab sich teils eine Subvention exportierter Waren, teils eine künstliche Verteuerung (Öko-Institut 2018b).

In Folge wurde 1968 die heutige Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug eingeführt, weitläufig „Mehrwertsteuer“ genannt. Der Name Mehrwertsteuer bezeichnet dabei den Unterschied zwischen dem Erlös aus einer unternehmerischen Leistung und den dafür benötigten Vorleistungen. Die Steuer ist lediglich auf den in der jeweiligen Produktionsstufe erwirtschafteten Mehrwert zu zahlen, nicht auf das gesamte Produkt oder die gesamte Dienstleistung. Dies wird über den Vorsteuerabzug ermöglicht: Wenn eine Person eine Leistung (Produkt oder Dienstleistung) erwirbt, welche sie in ihrer unternehmerischen Tätigkeit verwendet (Steuerschuldner), ist die Person von der darin enthaltenen Mehrwertsteuer befreit. Die Person kann vor dem Finanzamt den Vorsteuerabzug geltend machen und den als Vorsteuer an den zuliefernden Betrieb gezahlten Betrag rückerstattet bekommen. Der zuliefernde Betrieb hatte die Vorsteuer zuvor wiederum an das Finanzamt abgeführt. Dadurch ergibt sich ein Rückerstattungskreislauf bis zum Endverbrauch, wo die Steuer dann endgültig fällig wird und

keine Möglichkeit mehr zum Vorsteuerabzug besteht. Die Endverbrauchenden sind die Steuerträger.

Die Mehrwertsteuer ist eine der zentralen Finanzierungsquellen des Staates. Sie wird auf Bundesebene erhoben; ihre Einnahmen werden zwischen Bund, Ländern und Kommunen verteilt. Zur Einführung der Mehrwertsteuer 1968 kamen die Einnahmen ausschließlich dem Bund zugute, was 1969 aber bereits in eine Aufteilung zwischen Bund und Ländern geändert wurde. Seit 1998 erhalten auch die Gemeinden einen Anteil der Mehrwertsteuer, und gegenwärtig fließen rund 52 % an den Bund, 45 % an die Länder und rund zwei Prozent an die Gemeinden.[10] Verwaltet wird sie durch das Bundeszentralamt für Steuern, welches allen Unternehmen in Deutschland eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zuweist. Die steuerpflichtigen Unternehmen ermitteln ihre Steuerlasten im Rahmen der Selbstveranlagung, berichten in regelmäßigen Abständen im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldung an das Finanzamt und führen dahin ihre Steuerschuld ab.

Die Umsatzsteuer ist ihrem Volumen nach die zweitwichtigste Steuer. In Deutschland trug die Mehrwertsteuer 2018 zu 22,6 % des Gesamtsteueraufkommens bei (Destatis 2019). Unter Einbezug der Einfuhrumsatzsteuer beträgt der Anteil sogar 30 % (ebd.). Die Mehrwertsteuer hat eine große Reichweite, da sie im Preis beim Endkonsum fast aller Produkte und Dienstleistungen enthalten ist.

Die rechtliche Grundlage der heutigen deutschen Mehrwertsteuer bildet einerseits das nationale Umsatzsteuergesetz (UStG) und andererseits die EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie (EU-MwStSystRL). Innerhalb des europäischen Rahmens sind die Mitgliedstaaten flexibel in der Ausgestaltung, müssen die folgenden Grundsätze aber in ihrer nationalen Gesetzgebung berücksichtigen:

- Der Normalsatz muss mindestens 15 % betragen (Art. 97 EU-MwStSystRL). Bis zu zwei ermäßigte Sätze sind erlaubt (Art. 98 Abs. 1 EU-MwStSystRL).
- Die ermäßigten Sätze dürfen nur auf bestimmte Produktgruppen angewendet werden (Art. 98 Abs. 2 EU-MwStSystRL), entsprechend der Positivliste in Anhang III. Diese umfassen beispielsweise Nahrungsmittel, Arzneimittel, Beförderungsdienstleistungen, Kulturdienstleistungen und Beherbergungsdienstleistungen.
- Ermäßigte Sätze dürfen nach Art. 99 EU-MwStSystRL nicht unter 5 % liegen.
- Es bestehen einige Ausnahmetatbestände, u. a. zur Fortführung von Sätzen unter 5 %, Nullsätzen mit Vorsteuerabzug und ermäßigten Besteuerung zu einem Zwischensatz (*Parking Rate*) für bestimmte Mitgliedstaaten (Art. 110 bis Art. 129 EU-MwStSystRL). Diese Ausnahmetatbestände können jedoch nicht neu geschaffen werden, wodurch sich diese Möglichkeiten für Deutschland erübrigen.

Auf nationaler Ebene regelt das UStG die Ausgestaltung der Mehrwertsteuer entsprechend der europäischen Rahmenbedingungen. 1968 wurde die Mehrwertsteuer mit zwei Sätzen von zunächst 10 % Regelsatz und einem ermäßigten Satz von 5 % eingeführt. Heute beträgt der Regelsatz 19 % und der ermäßigte Satz seit 1983 7 % (vgl. Tabelle 2-1). Die temporäre

[10] Die Verteilung wird durch § 1 des Gesetzes über den Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern (Finanzausgleichsgesetz) geregelt.

Reduktion der Sätze im Zuge des COVID-19-Konjunkturpaketes im Jahr 2020 wurde hierbei nicht berücksichtigt, da sie lediglich für sechs Monate galt.

Tabelle 2-1: Entwicklung der Mehrwertsteuersätze in Deutschland

Datum	Ermäßigter Satz (%)	Regelsatz (%)
01.01.1968	5	10
01.07.1968	5.5	11
01.01.1978	6	12
01.07.1979	6.5	13
01.07.1983	7	14
01.01.1993	7	15
01.04.1998	7	16
01.01.2007	7	19

Quelle: Europäische Kommission 2019f.

§ 12 Abs. 2 UStG in Verbindung mit Anlage 2 des UStG regelt, auf welche Güter und Dienstleistungen der ermäßigte Steuersatz von 7 % in Deutschland angewendet wird. Beispielweise Lebensmittel für den häuslichen Verzehr fallen darunter. Auch Getränke wie Milch, Kaffee, Tee und Wasser sind begünstigt, nicht jedoch andere Getränke wie Alkohol, Mischgetränke oder Pflanzendrinks. Angesicht der umfänglichen Liste an reduzierten Leistungen werden diese in der Literatur in sieben Überkategorien eingeteilt (Ismer et al. 2010):

1. Fast alle Nahrungsmittel,
2. bestimmte Leistungen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft sowie des Gartenbaus,
3. einige Gesundheits- und Rehabilitationsleistungen,
4. gewisse kulturelle Leistungen,
5. die meisten Leistungen gemeinnütziger Organisationen,
6. weitgehend aller öffentlicher Personenverkehr
7. und bestimmte Hotelleistungen.

In Tabelle 2-2 sind alle Produktgruppen aufgelistet, für welche innerhalb der EU-MwStSystRL (Anhang III) ermäßigte Mehrwertsteuer-Sätze *möglich* sind. Des Weiteren ist in der Tabelle aufgetragen, von welchen dieser europarechtlich möglichen Ermäßigungstatbestände Deutschland Gebrauch macht. Darüber hinaus werden anhand bestehender Literatur die ökologischen Wirkungen der gegenwärtigen Begünstigungen (bzw. der Verzicht auf eine mögliche Begünstigung) kursorisch eingeschätzt. Insoweit in der Tabelle reduzierte Sätze (ausgenommen oder 7 %) angegeben sind, handelt es sich um Begünstigungen; insoweit 19 % als Satz für die jeweilige Gütergruppe angegeben ist, handelt es sich um einen Verzicht auf eine europarechtlich grundsätzlich mögliche Begünstigung.

Tabelle 2-2: Mehrwertsteuer-Sätze nach Produkt- und Dienstleistungsgruppen in Deutschland

Produkt / Dienstleistung	MwSt.-Satz	Kommentare	Ökologische Wirkung[11]
Nahrungsmittel	7 % 19 %	7 % für die allermeisten Nahrungsmittel („Grundnahrungsmittel“) wie Obst und Gemüse, Milch und Milchprodukte, Fleisch, Fisch, Eier, Honig sowie Getreideerzeugnisse etc.	N, besonders Begünstigung tierischer Produkte (Bahn-Walkowiak 2015; Öko-Institut 2018b; UBA 2016a)
Landwirtschaftliche Produktion	7 %	Tier- und Pflanzenzucht	N, Tierproduktion wird gefördert (Bahn-Walkowiak 2015; Öko-Institut 2018b; UBA 2016a)
Landwirtschaftliche Betriebsmittel	7 % 19 %	biologische Düngemittel (wie bspw. Gülle) = 7 %, Pflanzenschutzmittel und chemische Düngemittel = 19 %	N, da Gülleüberschüsse begünstigt werden (Bahn-Walkowiak 2015; Öko-Institut 2018b; UBA 2016a)
Leitungswasser	7 %	Flaschenwasser 19 %	P, geringfügig (UBA 2020)
Arzneimittel	19 %		U
Medizinische Geräte für Menschen mit Behinderung; Autokindersitze	7 % 19 %	Keine Ermäßigung für Sicherheitsartikel für Kinder vorgesehen	U
Personenverkehr	7 % 19 %	Ermäßigt nur für ÖPNV sowie Schienenfernverkehr	P (Bahn-Walkowiak 2015; Öko-Institut 2018b)
Medienerzeugnisse (Bücher, Hörbücher, Zeitungen, Zeitschriften)	7 % 19 %	E-Books sowie nicht-jugendfreie und in erster Linie Werbezwecke verfolgende Medienerzeugnisse ausgenommen	U
Eintritt zu kulturellen Dienstleistungen (Vorstellungen, Kino, Theater etc.) Eintritt zu Vergnügungsparks	7 % 19 %	Nur Lieferungen von öffentlichen Einrichtungen oder anderen von der zuständigen nationalen Behörde anerkannten kulturellen Einrichtungen	U
Bezahlfernsehen / Kabelfernsehen Fernsehlizenzen	19 %		U
Schriftsteller, Komponisten etc.	7 %		U

[11] Ökologische Wirkung negativ (N), unerheblich (U), positiv (P).

Bau, Renovierung und Reparatur von Wohnungen im sozialen Wohnungsbau	19 %		N, speziell energetische Sanierungen werden nicht begünstigt (UBA 2017a)
(kleinere) Renovierung und Reparatur von Privatwohnungen	19 %		N, speziell energetische Sanierungen werden nicht begünstigt (UBA 2017a)
Fensterreinigung und Reinigen in privaten Haushalten	19 %		U
Hotelübernachtungen	7 % 19 %	7 % nur für kurzfristige Unterbringungen	U
Restaurantbesuche und Catering „Take Away"-Speisen	19 % 7 %		N, „Take Away" mit hohem Verpackungsaufkommen wird begünstigt (NABU 2018)
Eintritt zu Sportveranstaltungen	7 % 19 %	Abhängig von den Kriterien des gemeinsamen öffentlichen Interesses	U
Nutzung von Sportanlagen	19 %	Ausgenommen sind bestimmte Dienstleistungen, die von gemeinnützigen Organisationen in engem Zusammenhang mit Sport oder Leibeserziehung für Personen stehen	U
Sozialdienstleistungen	7 %	Sofern diese Transaktionen nicht gemäß den Artikeln 132, 135 und 136 der EU-MwStSystRL von der Steuer befreit sind	U
Bestattungen	19 %		U
Medizinische und zahnärztliche Versorgung	7 %	Leistungen aus der Tätigkeit als Zahntechniker sowie die Lieferung oder Wiederherstellung von Zahnprothesen und kieferorthopädischen Apparaten, soweit sie von dem Unternehmen selbst hergestellt oder wiederhergestellt wurden. Heilbehandlungen – auch der Zahnärzte – , Krankenhausbehandlungen usw. sind übrigens nach § 4 Nr. 14 UStG von der Mehrwertsteuer befreit.	U
Sammlung von Hausmüll und Straßenreinigung	19 %	Ausgenommen die Erbringung solcher Dienstleistungen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts gemäß Artikel 13 EU-MwStSystRL	U

Kleinere Reparaturen (einschließlich Ausbesserung und Umbau) von: Fahrrädern, Schuhen und Lederwaren, Bekleidung und Haushaltswäsche	19 %		N, Reparaturen werden nicht begünstigt (Ramezani et al. 2018)
Häusliche Pflegedienste	19 %		U
Friseurdienstleistungen	19 %		U

Quelle: Europäische Kommission 2019f; UStG. Ökologische Wirkung negativ (N), unerheblich (U), positiv (P).

Aus den Aufstellungen in Tabelle 2-2 wird deutlich, dass insbesondere die Begünstigungen im Bereich Nahrungsmittel sowie landwirtschaftlicher Betriebsmittel und Produktion ökologisch negative Auswirkungen haben (Bahn-Walkowiak 2015; Öko-Institut 2018b; UBA 2016a). Dies hängt wesentlich damit zusammen, dass keine ökologische Differenzierung, bspw. zwischen tierischen und pflanzlichen Produkten oder konventioneller und biologischer Produktion, stattfindet. In anderen europäischen Mitgliedstaaten finden sich einige Länder, die keine reduzierten Sätze auf Lebensmittel anwenden: Bulgarien, Dänemark, Estland und Litauen (Europäische Kommission 2019f). Generell finden sich kaum ökologische Differenzierungen der Sätze. In Großbritannien besteht neben dem regulären Null-Prozentsatz auf Lebensmittel jedoch eine Liste zur Konsumsteuerung aus gesundheitspolitischer Perspektive: U. a. Alkoholika, Chips und Speiseeis werden mit dem vollen Satz von 20 % besteuert. Im Folgenden werden anhand von Prüfaufträgen Ansatzpunkte zur ökologischeren Ausgestaltung der Mehrwertsteuer im Bereich Lebensmittel und Landwirtschaft untersucht (Kapitel 3.1, 3.5 und 3.7).

Außerdem liegen im Bereich Renovierung und Reparatur (sowohl im sozialen Wohnungsbau als auch bei Privatwohnungen) Potenziale für Ressourceneffizienz. In vielen Fällen sind Renovierungen und Reparaturen ökologisch vorteilhafter als Neubauten (UBA 2017a). Entsprechend könnte eine mehrwertsteuerliche Begünstigung hier unterstützend wirken und wird im Folgenden näher geprüft (Kapitel 3.2). In einigen Mitgliedstaaten gibt es hierfür differenzierte Mehrwertsteuersätze, wie bspw. in Spanien, Frankreich, Polen, Portugal, Slowenien oder Großbritannien.

Für kleinere Reparaturdienstleitungen an Fahrrädern, Schuhen und Lederwaren, Kleidung und Haushaltswäsche können im Rahmen der EU-MwStSystRL reduzierte Mehrwertsteuer-Sätze angewendet werden. Dies wird in einer Reihe EU-Mitgliedstaaten auch bereits praktiziert (Europäische Kommission 2019f). Auf diesem Weg könnten potenziell ressourceneffizientere Reparaturen und damit eine ökologisch vorteilhaftere längere Nutzung erreicht werden (Ramezani et al. 2018, S. 8) (siehe Kapitel 3.3).

„Take-Away"-Speisen werden gegenwärtig mit 7 % besteuert, was vor dem Hintergrund einer potenziellen Förderung von Einwegverpackung kritisch gesehen werden kann (NABU 2018). Diese Begünstigung wird im Folgenden näher untersucht (Kapitel 3.6).

Des Weiteren wurde der Personenverkehr als ökologisch aussichtsreich identifiziert, insbesondere die Erweiterung des reduzierten Satzes auf Strecken über 50 Kilometer. Diese Maßnahme wurde im Rahmen des Klimapaketes 2030 der Bundesregierung zum 1.1.2020 umgesetzt und wird entsprechend hier nicht weiter betrachtet.

Neben diesen Ansätzen, welche sich aus differenzierten Mehrwertsteuer-Sätzen ergeben, werden im Folgenden weitere mehrwertsteuerliche Regelungen untersucht, die sich in der

wissenschaftlichen und/oder gesellschaftlichen Debatte befinden, wie bspw. die Umsatzsteuerbefreiung Seeschiff- und Luftfahrt (UBA 2016a) (Kapitel 3.10), Umsatzsteuer bei Sachspenden (Postpischil und Jacob 2019) (Kapitel 3.4), Vorsteuerabzug bei gewerblich genutzten PKW (UBA 2016c) (3.8) und Pauschalsätze in der Landwirtschaft (Bundesrechnungshof 2010) (Kapitel 3.9).

2.3 Methodisches Vorgehen

Zunächst wurden für die zehn oben beschriebenen identifizierten Ansatzpunkte zur Reform der Mehrwertsteuer Prüfaufträge durchgeführt. Die Prüfaufträge wurden entlang folgender Leitfragen bewertet:

- Wie lautet die gegenwärtige Regelung und welche Fehlanreize setzt sie?
- Wie könnte die Regelung im Rahmen des aktuellen UStG und der EU-MwStSystRL ökologisch vorteilhafter ausgestaltet werden?
- Steht dieser ökologische Ansatz im groben Widerspruch mit den anderen identifizierten Leitlinien der Mehrwertsteuer (Steuereinnahmen, Einfachheit, Sozial, Förderung meritorischer Güter und Marktschaffung)?
- Gibt es alternative Ansätze, die deutlich vielversprechender erscheinen?

Auf der Grundlage dieser Informationen wurde in Abstimmung mit dem Auftraggeber entschieden, ob zum jeweiligen Prüfauftrag ein vertieftes Reformkonzept mitsamt quantitativer Folgenabschätzung ausgearbeitet werden soll. Kriterien bei der Auswahl der Themen für die vertiefte Ausarbeitung waren zum einen, ob die Mehrwertsteuer im jeweiligen Themenfeld ein geeigneter Ansatzpunkt ist und hinreichend wirkungsvoll sein kann oder ob andere Maßnahmen vordringlicher und sinnvoller sind. Zum anderen war entscheidend, ob ausreichend Daten und weitere Informationen zur Verfügung stehen, um eine Analyse der ökonomischen, ökologischen und sozialen Wirkungen einer Reform durchzuführen.

Für die Wirkungsanalyse stand ein Baukasten an Methoden und Modellen zur Verfügung, aus dem passgenaue Werkzeuge für die Analyse in den einzelnen Themengebieten ausgewählt wurden. Dazu gehörten quantitative Methoden und Modelle wie das Mikrosimulationsmodell (SEEK) zur Bewertung von Verteilungswirkungen, ein umweltökonomisches Input-Output-Modell auf Basis des Exiobase-Datensatzes[12], indikatorenbasierte Bottom-up-Modellierungen und qualitative Methoden wie theoriebasierte Bewertungen mit Hilfe von Wirkketten, multikriterielle Bewertung, Literaturrecherchen und weitere. Im Gegensatz zu einem monolithischen Gesamtmodell (beispielsweise einem makroökonomischen Gleichgewichtsmodell oder makro-ökonometrischen Modell) bot ein solches Modellbaukastensystem transparente, nachvollziehbare Module, deren Eingangs- und Ergebnisgrößen überschaubar sind und leicht variiert werden konnten. Die Modelle und Methoden wurden parallel und in Kombination verwendet, je nachdem welche Daten in welcher Auflösung vorlagen und je nach gewünschtem Grad an Detailtiefe.

Das Vorgehen und die Wahl der Methoden gestalteten sich wie folgt:

[12] https://www.exiobase.eu/

Als erster Schritt der Wirkungsanalyse wurde ein „Übergaberaster“ entwickelt. Dieses Raster formuliert die folgenden acht Fragenblöcke für die Wirkungsanalyse, die an die Leitfragen der oben beschriebenen Prüfaufträge anknüpfen:

- Was ist der Steuergegenstand? Wie sollte die reformierte Regelung ausgestaltet sein?
- Wer ist Adressat des Instruments? Wer ist die betroffene Zielgruppe und wird diese durch das Verhalten des Adressaten erwartungsgemäß begünstigt?
- Direkte und indirekte Lenkungswirkung:
  - Welche Veränderung von Nachfrage und Verbrauch für welche Produkte wird erwartet?
  - Gibt es Schätzungen zu Elastizitäten für die Reaktionen der Adressaten, ggf. differenziert nach Adressatengruppen?
  - In welchen wirtschaftlichen Bereichen entlang der Wertschöpfungskette sind Reaktionen der Adressaten zu erwarten?
  - Welche Kosten und Einsparungen entstehen für die Adressaten (differenziert nach Adressaten / Zielgruppe und Art der Ausgaben / Einsparungen) und über welchen Zeitraum?
  - Sind die Effekte einmalig, linear, verschärfend?
- Welche ökologischen Wirkungen werden erwartet? Werden Innovationen angeregt / ausgelöst und wenn ja, welche? Welche Wechselwirkungen / Rebound-Effekte werden erwartet?
- Welche Veränderung der Steuereinnahmen wird erwartet?
- Welche Verteilungswirkungen hat die vorgeschlagene Reform?
- Wie kann die Reform administrativ umgesetzt werden? Gibt es bürokratische Hürden? Werden dadurch zusätzliche Kosten verursacht?
- Welche flankierenden oder alternativen Maßnahmen sollten mit der vorgeschlagenen Reform eingeführt werden?

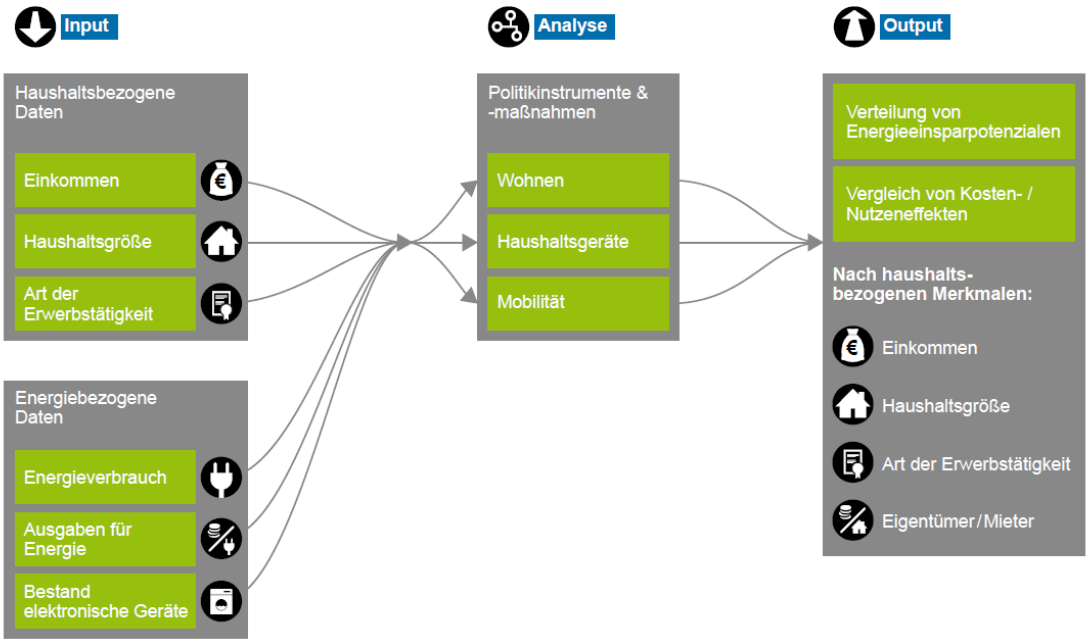
Über eine Literaturrecherche wurden Informationen zu diesen Fragen gesammelt und die Wirkungen der vorgeschlagenen Reform qualitativ beschrieben. Diese Wirkungen wurden grafisch in Form von Wirkketten dargestellt und bewertet.

Zur quantitativen Analyse wurden zunächst Bottom-up-Rechnungen durchgeführt, um richtungsweisende Partialschätzungen zu geben. Soweit ausreichend Daten vorliegen und die Effekte vorab als potenziell wesentlich eingeschätzt wurden, wurden die quantitativen Bewertungen durch Modellrechnungen ergänzt. Hierzu wurden einerseits das Mikrosimulationsmodell SEEK zur Erfassung von Verteilungswirkungen (siehe Box 2-1) und andererseits ein umweltökonomisches Input-Output-Modell zur Bewertung von Wirkungen auf die Umwelt, Material- und Flächennutzung, Wasserverbrauch, Beschäftigung und Wertschöpfung im In- und Ausland (vgl. Box 2-2) zur Anwendung gebracht.

Box 2-1: Kurzbeschreibung Mikrosimulationsmodell SEEK

Verteilungswirkungen auf Ebene der privaten Haushalte können mit dem Mikrosimulationsmodell des Öko-Instituts betrachtet werden. Das Mikrosimulationsmodell basiert auf Daten der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe (EVS). Die EVS ist eine amtliche Statistik und enthält detaillierte Informationen über Einkommens- und Verbrauchsmuster von Haushalten sowie Informationen über weitere Haushaltsmerkmale wie sozialer Status, Haushaltstyp, Alter, Wohnsituation etc. Die Befragung ist die größte ihrer Art in Deutschland und erfasst rund 60.000 Haushalte. Teilnehmende Haushalte dokumentieren ein Quartal lang ihre individuellen Einkommen und Ausgaben auf Personen- und Haushaltsebene. Die EVS ist statistisch repräsentativ für ganz Deutschland und wird alle fünf Jahre erstellt.

Abbildung 2-1: Mikrosimulationstool des Öko-Instituts zur Berechnung der Verteilungseffekte von energie- und klimapolitischen Instrumenten und Maßnahmen



Quelle: Öko-Institut.

Box 2-2: Kurzbeschreibung Input-Output-Modell auf Basis der Exiobase-Datenbank

Die Exiobase-Datenbank **(https://www.exiobase.eu/)** ist mit einer hohen Detaillierung von 200 Produkten und über 163 Sektoren ausgestattet. Sie ist mit mehreren Sozial- und Umweltsatellitenkonten für 44 Länder und fünf Regionen der übrigen Welt verknüpft. Über die Einbeziehung detaillierter Daten zu Energie, landwirtschaftlicher Produktion, Ressourcengewinnung, Umweltfaktoren und bilateralem Handel können umwelt- und ressourcenbezogene Wirkungen in allen Ländern ermittelt werden. Der Vorteil der Exiobase-Datenbank liegt in der hohen Disaggregierung von Produkten und Sektoren, die es erlaubt, Veränderungen durch individuelle Politiken und Maßnahmen sektornah abzubilden. Durch die Verknüpfung mit Handelsströmen werden auch Vorketteneffekte im In- und Ausland miterfasst. Dies ermöglicht auch die Betrachtung von Umwelt- und Ressourcennutzung, die implizit in importieren oder exportierten Waren oder Produkten enthalten ist (in Bezug auf CO2 auch der „carbon-content of products“ genannt). Wirkungsanalysen mit Hilfe des Input-Output-Modells sind sowohl auf der ökonomischen wie auch auf der ökologischen Ebene möglich. Ein Nachteil der Datenbank ist, dass die Aufsplittung auf die detaillierte Produkt- und Sektorebene nicht originär

aus den Daten hervorgeht. Die Vielzahl der Annahmen, die diesem Herunterbrechen unterliegt, trägt – bei allen positiven Aspekten – gewisse Unsicherheiten.

3 Reformvorschläge zur ökologischen Reform der Mehrwertsteuer innerhalb des gegenwärtigen Rechtsrahmens

3.1 Besteuerung von Fleisch und Produkten tierischer Herkunft

3.1.1 Gegenwärtige Regelung

Fleisch und andere tierische Produkte wie Milchprodukte, Fisch und Eier sind zurzeit mit einem reduzierten Mehrwertsteuersatz von 7 % belegt, was zumindest eine indirekte Subventionierung des Fleisch- und Milchkonsums bedeutet. Ziel der ursprünglichen Einführung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes 1968 war es, „bestimmte **Güter des lebensnotwendigen Bedarfs aus sozialpolitischen Gründen zu verbilligen**“.[13] Konkret sind die Ausnahmen in § 12 Abs. 2 in Verbindung mit Anlage 2 des UStG geregelt. Die folgende Tabelle fasst die Kategorien an Fleisch und tierischen Produkten zusammen, die vom reduzierten Mehrwertsteuersatz profitieren.

Tabelle 3-1: Liste der dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Gegenstände – Auszug

Gegenstände, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen
Fleisch und genießbare Schlachtnebenerzeugnisse
Nr. 3: Fische und Krebstiere, Weichtiere und andere wirbellose Wassertiere, ausgenommen Zierfische, Langusten, Hummer, Austern und Schnecken
Nr. 4: Milch und Milcherzeugnisse; Vogeleier und Eigelb, ausgenommen ungenießbare Eier ohne Schale und ungenießbares Eigelb; natürlicher Honig
Nr. 5: Andere Waren tierischen Ursprungs, und zwar: a) Mägen von Hausrindern und Hausgeflügel, b) (weggefallen) c) rohe Knochen
Nr. 26: Genießbare tierische und pflanzliche Fette und Öle, auch verarbeitet, und zwar a) Schweineschmalz, anderes Schweinefett und Geflügelfett, b) Fett von Rindern, Schafen oder Ziegen, ausgeschmolzen oder mit Lösungsmitteln ausgezogen, c) Oleomargarin, d) fette pflanzliche Öle und pflanzliche Fette sowie deren Fraktionen, auch raffiniert, e) tierische und pflanzliche Fette und Öle sowie deren Fraktionen, ganz oder teilweise hydriert, umgeestert, wiederverestert oder elaidiniert, auch raffiniert, jedoch nicht weiterverarbeitet, ausgenommen hydriertes Rizinusöl (sog. Opalwachs), f) Margarine; genießbare Mischungen und Zubereitungen von tierischen oder pflanzlichen Fetten und Ölen sowie von Fraktionen verschiedener Fette und Öle, ausgenommen Form- und Trennöle
Nr. 28: Zubereitungen von Fleisch, Fischen oder von Krebstieren, Weichtieren und anderen wirbellosen Wassertieren, ausgenommen Kaviar sowie zubereitete oder haltbar gemachte Langusten, Hummer, Austern und Schnecken

[13] Das sozialpolitische Argument für den reduzierten Mehrwertsteuersatz für Nahrungsmittel mag in den 1960er Jahren eine gute Berechtigung gehabt haben. Seitdem ist der Anteil der Ausgaben für Nahrungsmittel, Getränke und Tabakwaren an den Konsumausgaben so stark gesunken wie in keinem anderen Konsumbereich. Machte diese Gruppe im Jahr 1970 knapp ein Viertel der Konsumausgaben aus, so lag der Anteil 2018 nur noch bei 14 %. Darüber hinaus liegt der Fleisch(waren)-Konsum seit vielen Jahren deutlich über den Empfehlungen der DGE. Anreize für Fleischkonsum sind aus diesem Grund aus gesundheitspolitischer Perspektive kontraproduktiv. Eine sozialpolitische Notwendigkeit für eine niedrigere Mehrwertsteuer für Nahrungsmittel ist somit heute zumindest deutlich geringer als damals.

Nr. 35: Milchmischgetränke mit einem Anteil an Milch oder Milcherzeugnissen (z. B. Molke) von mindestens fünfundsiebzig Prozent des Fertigerzeugnisses
Nr. 47: Gelatine

Quelle: § 12 Abs. 2 in Verbindung mit Anlage 2 des UStG.

Ob diese Regelung als (nicht-gerechtfertigte) Subvention zu werten ist, hängt von dem gewählten Subventionsbegriff ab. Der Subventionsbericht der Bundesregierung argumentiert, dass der ermäßigte Mehrwertsteuersatz für Nahrungsmittel zwar ein Abgrenzungsproblem sei, aber keine Subvention (im Sinne des Subventionsberichts) darstellt.[14] Dem entgegen steht ein weiterer Subventionsbegriff des Umweltbundesamts und weiterer Institutionen wie der Weltbank, der die externen Umweltkosten – Treibhausgasemissionen, Nährstoffüberschüsse, Gewässerbelastung, Flächenverbräuche – als Folge einer Subvention ebenso berücksichtigt. Zu den ökologischen Argumenten gegen die Steuervergünstigung kommen Gesundheitskosten durch den Überkonsum von Fleisch und die Tatsache, dass „Feinschmeckerprodukte" (Gänseleber, Froschschenkel, Wachteleier, Süßwasserkrebse, Riesengarnelen und Schildkrötenfleisch) von der Vergünstigung profitieren, obwohl diese nicht dem „Grundbedarf" zugerechnet werden können (Bundesrechnungshof 2010; UBA 2016b).

3.1.2 Fehlanreize

Das Umweltbundesamt gibt in seinem Bericht zu umweltschädlichen Subventionen an, dass „[d]ie Subventionen durch die Mehrwertsteuervergünstigung für tierische Produkte nach vorliegenden Schätzungen [bei] ca. 5,2 Mrd. €" lägen (UBA 2016b).[15] Diese indirekte Subvention setzt Fehlanreize zu ungesundem, umwelt- und klimaschädlichem Überkonsum. So übersteigt der jährliche Fleischkonsum in Deutschland (ca. 60 kg pro Kopf) die gesundheitlich empfohlene Menge um das Zwei- bis Vierfache (DGE o.J.). Zudem belasten tierische Produkte die Umwelt durch höheren Land- und Ressourcenverbrauch, Nitratbelastung und Ausstoß von Treibhausgasen unverhältnismäßig stärker als pflanzliche Produkte. Im Folgenden werden zunächst die ökologischen Wirkungen der Produktion tierischer Produkte dargestellt, gefolgt von einer Diskussion der ökonomischen Fehlanreize.

Insgesamt geht mehr als ein Viertel (26 % CO_2Äq) der weltweiten anthropogenen Treibhausgasemissionen auf den Lebensmittelanbau zurück; weitere 5 % auf „*non-food agriculture*". In noch größerem Maße trägt die Lebensmittelproduktion zur weltweiten Versauerung (32 %), Eutrophierung (78 %), Flächennutzung (43 % aller eis- und wüstenfreien Flächen) und Süßwasserverbräuche (zwei Drittel für Bewässerung) bei (Poore und Nemecek 2018). Vergleicht man die Umweltwirkungen tierischer und pflanzlicher Lebensmittel, so zeigt sich folgendes Bild:

„… the impacts of animal products can markedly exceed those of vegetable substitutes, to such a degree that meat, aquaculture, eggs, and dairy use ~83% of the world's farmland and contribute 56 to 58% of food's different emissions, despite providing only 37% of our protein and 18% of our calories" (Poore und Nemecek 2018).

Analysen zu Umweltwirkungen der Lebensmittelproduktion zeigen, dass es eine sehr große Bandbreite von Auswirkungen unterschiedlicher Lebensmittel gibt – abhängig davon, auf

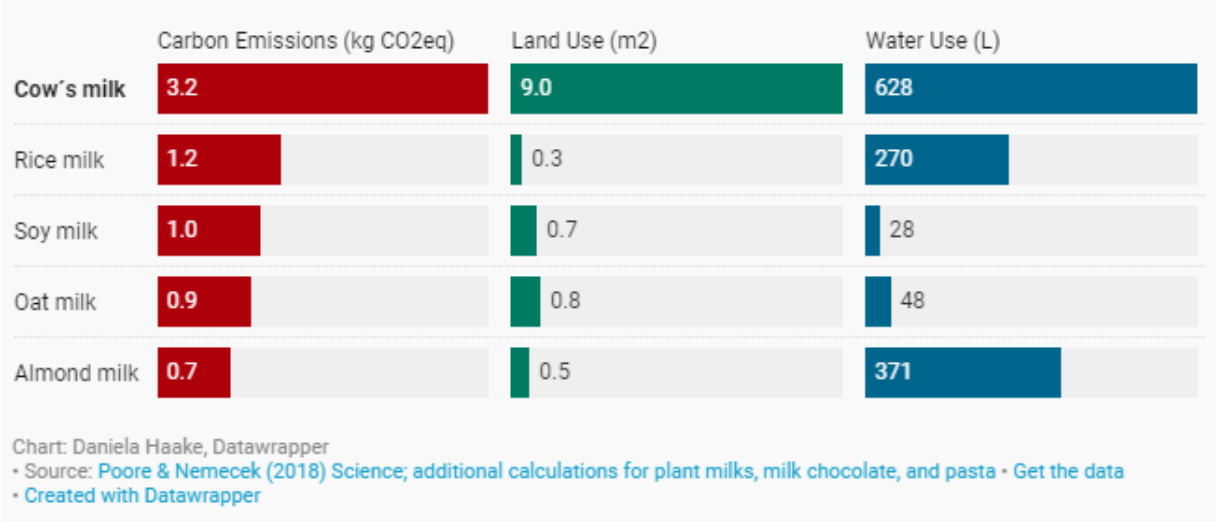
[14] Als Begründung hierfür wird angegeben, dass es keine steuerrechtliche Sonderregelung sei, da „der ermäßigte Umsatzsteuersatz für Nahrungsmittel als systematisch oder von der Steuergerechtigkeit geboten (…) angesehen wird" (Bundesministerium der Finanzen 2018).

[15] Jedoch bezieht das UBA in dieser Berechnung nicht die Nachfrageelastizität mit ein. Die Steuermehreinnahmen wären aufgrund leicht sinkenden Konsums etwas niedriger.

welchen Böden die Futtermittel angebaut werden, ob in kleinbäuerlicher oder großflächiger Produktion, vom Einsatz mineralischer Dünger etc. Aber: auch die ökologisch besten Produktionsweisen für Fleisch und tierische Produkte haben höhere Umweltverbräuche zur Folge als pflanzliche Alternativen – insbesondere mit Blick auf proteinreiche Produkte und Milch.[16]

Ein Blick auf die Klimawirkungen des weltweiten Fleischkonsums zeigt, dass mehr als die Hälfte der Treibhausgasemissionen der Nahrungsmittelproduktion allein auf rotes Fleisch (Rind, Kalb, Schwein, Schaf, Lamm, Kaninchen) zurückgehen (Godfray et al. 2018). Auch die Milchproduktion trägt einen erheblichen Anteil zu den Emissionen im Landwirtschaftssektor bei.[17] Das Beispiel Milch und Milchersatzprodukte illustriert die Fehlanreize im derzeitigen Mehrwertsteuersystem besonders deutlich: während pflanzliche Milchersatzprodukte als „verarbeitete Lebensmittel" mit dem regulären Satz von 19 % besteuert werden, wird Milch (und Milchprodukte) tierischen Ursprungs mit 7 % ermäßigtem Mehrwertsteuersatz belegt. Vergleicht man die Umweltwirkungen der Herstellung von tierischer Milch mit pflanzlichen Alternativen, zeigt sich ein relativ einheitliches Bild: in allen Kategorien (CO_2-Emissionen, Flächen- und Wasserverbrauch) schneidet Kuhmilch schlechter ab als pflanzliche Alternativen. Die aktuelle steuerliche Ausgestaltung liegt hier also konträr zu den Umweltwirkungen der Produkte.

Abbildung 3-1: Umweltwirkungen von tierischer und pflanzlicher Milch im Vergleich



Quelle: Haake (2019) auf Basis von Poore und Nemecek (2018).

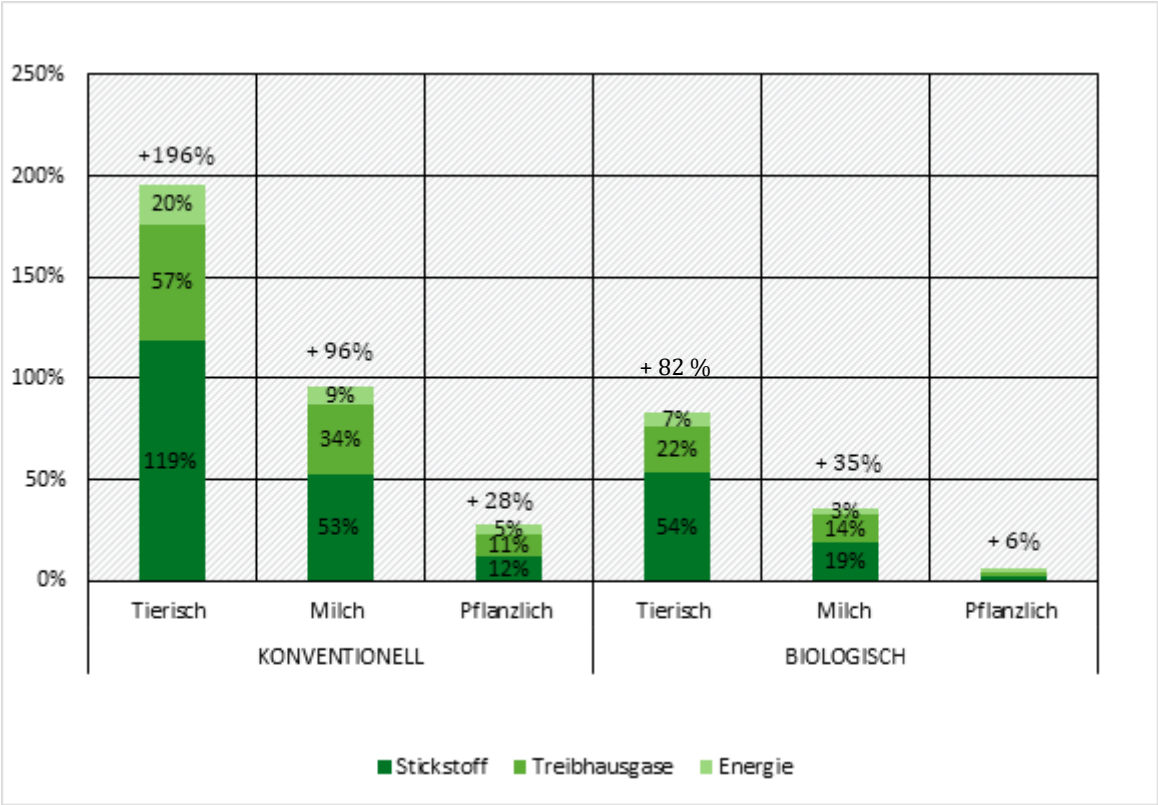
Klimaeffekte gehen nicht nur von der Fleisch- und Milchproduktion aus. Die Daten zu den Umweltwirkungen der Eierproduktion zeigen, dass ein Kilogramm Eier die Umwelt ähnlich belastet wie die Produktion eines Kilogramms Geflügelfleisch. Dies gilt sowohl für die Emission von Treibhausgasen als auch für den Flächenverbrauch. Die Daten von Poore und Nemecek (2018) und dem SRU (2012) zeigen ähnliche Werte für beide Faktoren zwischen den beiden Kategorien.

[16] Poore und Nemecek (2018) verglichen hier das zehnte Perzentil tierischer Produkte mit dem Durchschnitt pflanzlicher Alternativen und fanden, dass auch hier der Impact der zweiten Gruppe stets niedriger lag.

[17] So ist schlussendlich die Tierhaltung für mehr als zwei Drittel der in der Landwirtschaft emittierten Treibhausgasemissionen verantwortlich, wobei hiervon 80 % auf die Rinderhaltung zurückgehen (und hiervon wiederum 70 % auf die Milcherzeugung) (FÖS 2020).

Eine Studie der Universität Augsburg (2018) hat diese negativen externen Effekte der Produktion in ökonomische Fehlanreize übersetzt.[18] Dabei wurden die externen Klimakosten tierischer und pflanzlicher Lebensmittel aus biologischer und konventioneller Produktion untersucht und verglichen. Die Studie zeigt, dass die nicht-internalisierten Klimakosten bei tierischen Produkten deutlich höher liegen als bei pflanzlichen Produkten. Ebenso verursacht die konventionelle Produktion höhere Klimakosten als die biologische (insb. wegen des größeren Einsatzes von Stickstoffdünger). Abbildung 3-2 zeigt, welche Preisaufschläge für unterschiedliche Lebensmittelgruppen notwendig wären, um die Klimaschäden auf Ebene der Produzenten zu internalisieren.

Abbildung 3-2: Visualisierung der Aufschläge auf Erzeugerpreise, die nötig wären, um Klimakosten unterschiedlicher Lebensmittel zu internalisieren



Quelle: Universität Augsburg 2018.

Für die Verbraucherpreise ergeben sich dadurch „Preisaufschläge in Höhe von 43 % auf konventionell-tierische Produkte, 32 % auf konventionelle Milch, 6 % auf konventionell-pflanzliche Produkte, 18 % auf biologisch-tierische Produkte, 12 % auf biologische Milch und 1 % auf biologisch-pflanzliche Produkte“ (Universität Augsburg 2018).[19]

Die Studie betont die Dringlichkeit, die großen Unterschiede zwischen Marktpreisen und den wahren Kosten der Lebensmittel (inkl. ihrer Klimakosten) zu schließen. Sie zeigt, dass die Abschaffung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes auf tierische Produkte die zusätzlichen Klimakosten der Produktion tierischer Produkte längst nicht vollständig internalisieren könnte. Für eine Internalisierung wären deutlich höhere Preisaufschläge notwendig. Die Beendigung der

[18] Vor kurzem ist eine Aktualisierung der Studie veröffentlicht worden (Pieper et al. 2020).

[19] Die Differenz zwischen den relativen Preiserhöhungen von Erzeuger- und Verbraucherpreis ergibt sich dadurch, dass die Kosten der Prozessschritte nach der Erzeugung (wie z. B. Verpackungs- und Vermarktungskosten) konstant bleiben (siehe Fußnote 3 in Universität Augsburg 2018).

indirekten Subventionierung durch den ermäßigten Mehrwertsteuersatz wäre aber eine schnelle einfache Möglichkeit, Vorteile für diese Produkte zu reduzieren, die sich umweltpolitisch nicht (mehr) rechtfertigen lassen. Eine entsprechende Änderung würde zudem einen Anreiz setzen, den Fleischkonsum zu reduzieren, was positive Gesundheitseffekte erzielen würde.

Für eine Differenzierung bei biologisch erzeugten tierischen Produkten könnten zwei Aspekte sprechen. Da biologisch produzierte Güter häufig teurer sind und sich die Mehrwertsteuer am Nettopreis der Ware bemisst, würde die Reform Bio-Produkte überproportional belasten und so den ökologischen Fehlanreiz erzeugen, zu günstigeren, weniger nachhaltigen Produkten zu greifen. Darüber hinaus liegen die zusätzlichen Klimakosten der biologischen Produktion tierischer Produkte deutlich unter dem Niveau konventionell erzeugter Produkte. Dies könnte eine ökonomische Begründung für eine Differenzierung zugunsten von Bio-Produkten darstellen (vgl. Abschnitt 3.1.4.2).

3.1.3 Ansatz zur Reform der Mehrwertsteuer

Die klima-, umwelt- und gesundheitsschädlichen Subventionen ließen sich im Rahmen des aktuellen UStG und der EU-MwStSystRL durch eine Neufassung der Differenzierung von Regelsatz und reduziertem Steuersatz verringern, indem tierische Produkte vom reduzierten auf den Regelsatz von 19 % hochgestuft würden.

Prinzipiell sollte diese Neuregelung vereinbar mit den unter 2.1 dargestellten Leitlinien der Mehrwertsteuerdifferenzierung sein. Die ursprüngliche soziale Begründung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes für Grundnahrungsmittel hat heute nur noch sehr bedingt Geltung. Der Anteil der Haushaltsausgaben für Nahrungsmittel ist über die letzten 50 Jahre sehr deutlich gesunken, genau wie die realen Preise für Fleisch. Derzeit verzehren die Deutschen im Durchschnitt das Zwei- bis Vierfache der von der Deutschen Ernährungsgesellschaft empfohlenen Fleischmenge (Greenpeace 2020), so dass auch aus gesundheitspolitischen Gründen Anreize für übermäßigen Fleischkonsum reduziert werden sollten.

Ein Vorteil der Mehrwertsteuer ist, dass sie aufgrund ihrer Konzeption als Wertsteuer automatisch mit der Inflation ansteigt. Der Nachteil, externe Kosten durch eine Wertsteuer zu adressieren, ist allerdings, dass diese das Preisgefüge verzerrt und nur sehr grob ansetzt. Sie kann die externen Kosten einzelner Produkte bzw. Produktkategorien nicht abbilden, sondern schlägt auf jeden Preis eine prozentuale Erhöhung auf. So wird z. B. Rindfleisch, welches ein Vielfaches der externen Kosten von Geflügel verursacht, nur um den gleichen Faktor teurer wie Geflügelfleisch.

3.1.4 Mögliche Ausgestaltung einer reformierten Mehrwertsteuer für Fleisch und Produkte tierischer Herkunft

Die derzeitig reduzierte Mehrwertsteuer auf tierische Lebensmittel (Fleisch, Fisch, Milch und Eier) wird auf den Regelsteuersatz in Höhe von 19 % angehoben.[20] Redeker, Sellner, Dahs (2021, S. 200, Rn. 508) verweisen darauf, dass dies rechtstechnisch durch eine einfache Streichung der zurzeit in der Anlage 2 UStG aufgeführten tierischen Produkte erfolgen könnte. Um die finanzielle Mehrbelastung für die Bürger:innen abzumildern, kann eine Senkung der Mehrwertsteuer auf pflanzliche Lebensmittel einen Ansatz darstellen.

[20] Die Frage, wie verarbeitete Lebensmittel zu behandeln sind, ist komplex – insbesondere mit Blick auf die Verwendung von Kleinstmengen (z. B. bei Aromastoffen) (Vgl. Greenpeace 2020).

In der Wirkungsanalyse in den folgenden Kapiteln werden zwei unterschiedliche Reformansätze betrachtet. Variante 1 untersucht die Grundidee der vorgeschlagenen Reform: Anhebung des Mehrwertsteuersatzes für Fleisch und tierische Lebensmittel auf den regulären Satz von 19 %. Variante 2 beinhaltet eine mögliche Form der Verwendung der Steuermehreinnahmen durch die Mehrwertsteueranhebung: Ein Teil dieser Mehreinnahmen könnte aufgewendet werden, um den Mehrwertsteuersatz für pflanzliche Lebensmittel auf 5 %[21] abzusenken. Diese Senkung auf den Mindestsatz von 5 % wäre ebenso mit geringem Verwaltungsaufwand verbunden und könnte die Akzeptanz der Reform im Ganzen steigern.[22]

Tabelle 3-2: Ansatz zur Mehrwertsteuerreform: zwei Varianten mit und ohne gleichzeitige Absenkung des Mehrwertsteuersatzes für pflanzliche Lebensmittel

Variante 1	Variante 2
Fleisch & tierische Lebensmittel ↑ 19 %	Fleisch & tierische Lebensmittel ↑ 19 %
Pflanzliche Lebensmittel = 7 %	Pflanzliche Lebensmittel ↓ 5 %

Quelle: eigene Darstellung, Öko-Institut.

Die Steuergegenstände, die heute dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, ergeben sich aus Anlage 2 zum Umsatzsteuergesetz. Alle Kategorien von Fleisch und tierischen Produkten, die durch die Anhebung der Mehrwertsteuer auf den Normalsatz betroffen wären, sind in Tabelle 3-1 in Kapitel 3.1.1 zu finden.

Eine weitere Möglichkeit zur Verwendung der Mehreinnahmen wäre die Senkung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes für alle davon betroffenen Güter von 7 % auf 5 % (oder 6 %). Über eine solche Senkung könnten einkommensschwache Haushalte noch stärker entlastet werden, da insbesondere Güter des „lebensnotwendigen Bedarfs“ mit ermäßigten Sätzen besteuert werden (siehe Kapitel 2.1). Diese Güter machen einen relativ großen Anteil der regelmäßig anfallenden Ausgaben einkommensschwächerer Haushalte aus. Somit könnten regressive Wirkungen einer Steuererhöhung auf tierische Produkte noch stärker abgemildert, und für einkommensschwache Haushalte insgesamt sogar eine Netto-Entlastung erzielt werden.[23]

Im Rahmen des Projekts wird ein Fokus auf die Besteuerung von Nahrungsmitteln gelegt. Um eine mögliche Maßnahme zur Abmilderung der Mehrbelastung infolge der Erhöhung der

[21] Nach EU-Recht ist es möglich, einen dritten Mehrwertsteuersatz einzuführen, der bei mind. 5 % liegen muss. Begründungen für diese Reformvariante ergeben sich sowohl aus der Förderung gesunder Ernährung als auch durch Verteilungswirkungen (die regressive Wirkung der MwSt.-Erhöhung auf Fleisch und tierische Produkte wird abgemildert).

[22] Weitere Ansätze zur Nutzung der Mehreinnahmen innerhalb des Sektors wären beispielsweise Maßnahmen zur Erhöhung des Tierwohls bzw. für nachhaltigere Nutztierhaltung.

[23] Die Liste der Güter, auf die derzeit der ermäßigte Steuersatz von 7 % angewendet wird, ist allerdings sehr umfangreich und die darin enthaltenen Güter sind sehr divers und selektiv (z. B. Ermäßigungen auf Heimtierfutter, Hotelübernachtungen oder bestimmte kulturelle Leistungen). Eine solche Differenzierung nach einzelnen Produkten ist in der Einkommens- und Verbrauchsstudie, die für die Wirkungsanalyse in den folgenden Kapiteln zugrunde gelegt wird, nicht enthalten. Somit kann wegen mangelnder Datenverfügbarkeit keine vollumfängliche Modellierung für die Wirkungen der Senkung des Steuersatzes auf alle derzeit ermäßigt besteuerten Produkte vorgenommen werden.

Das DIW (Bach und Isaak 2017) weist darüber hinaus darauf hin, dass es fragwürdig erscheint, den ermäßigten Steuersatz generell zu senken. Um der Funktion des ermäßigten MwSt.-Satzes Rechnung zu tragen und den lebensnotwendigen Bedarf steuerlich zu entlasten, wäre es zweckmäßiger, eine Reduktion auf Nahrungsmittel und den ÖPNV zu beschränken (Bach und Isaak, 2017, 629f.). Die Reduktion des ermäßigten Satzes auf pflanzliche Nahrungsmittel und den ÖPNV um zwei Prozentpunkte auf 5 % würde die unteren Einkommensgruppen im Schnitt um 0,29 % des Nettoeinkommens entlasten. Die Entlastung der mittleren und höheren Einkommensgruppen wäre etwas geringer (-0,19 % und -0,12 %). Für den Staat ergäben sich Mindereinnahmen in Höhe von 3,8 Milliarden € jährlich (Bach und Isaak, 2017, 630; 632).

Mehrwertsteuer auf tierische Produkte zu skizzieren, wird in den folgenden Kapiteln zur Wirkungsanalyse deswegen auf die Auswirkung der Reduktion des ermäßigten Satzes auf pflanzliche Lebensmittel fokussiert.

3.1.4.1 Rechtliche Zulässigkeit der Differenzierung

Die Anwendung des Regelsteuersatzes in Höhe von 19 % auf Fleisch und tierische Produkte ist auch dann rechtlich zulässig, wenn andere Lebensmittel weiterhin dem ermäßigten Satz unterliegen:

- Nahrungsmittel können nach Art. 98 Abs. 2 in Verbindung mit dem Anhang III Nr. 1 EU-MwStSystRL mit einem ermäßigten Steuersatz belegt werden. Umgekehrt besteht durch die EU-MwStSystRL jedoch keine Verpflichtung, einen ermäßigten Satz anzubieten oder bestimmte Produkte damit zu erfassen. Nach welchen Kriterien hierbei eine Abgrenzung erfolgt, steht den Mitgliedstaaten weitgehend frei.[24] Dies ergibt sich bereits aus Art. 98 Abs. 3 EU-MwStSystRL[25], wonach die Mitgliedstaaten die betreffenden Kategorien anhand der „Kombinierten Nomenklatur“[26] abgrenzen können – aber nicht müssen. Der nationale Gesetzgeber kann sich hierbei grundsätzlich von den verschiedensten Motiven leiten lassen: seien es ökologische, gesundheitspolitische, fiskalische oder andere. Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH hat der Unionsgesetzgeber lediglich die Befugnis für die Mitgliedstaaten vorgesehen, den ermäßigten Steuersatz anzuwenden. Es sei deshalb „Sache der Mitgliedstaaten […], genauer zu bestimmen, auf welche dieser Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen der ermäßigte Steuersatz Anwendung [finde]“.[27] Auch die weitverbreitete Praxis der Mitgliedstaaten, den ermäßigten Satz auf einzelne Kategorien des Anhangs III nur selektiv zur Anwendung zu bringen, ist demnach grundsätzlich rechtmäßig.[28]
- Allerdings verlangt der EuGH für eine selektive Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf bestimmte in Anhang III der EU-MwStSystRL aufgeführte Dienstleistungen oder Lieferungen von Gegenständen die Beachtung eines „Grundsatzes der steuerlichen Neutralität“. Demnach ist es nicht zulässig, „*gleichartige Gegenstände oder Dienstleistungen, die miteinander in Wettbewerb stehen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln*“.[29] Für die Beantwortung dieser Frage ist nach der Rechtsprechung des EuGH „*in erster Linie auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen. Gegenstände oder Dienstleistungen sind gleichartig, wenn sie ähnliche Eigenschaften haben und beim Verbraucher nach einem Kriterium der Vergleichbarkeit in der Verwendung denselben Bedürfnissen dienen und wenn die bestehenden Unterschiede die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers zwischen diesen Gegenständen oder Dienstleistungen nicht erheblich beeinflussen*“.[30]
- Wie Redeker, Sellner, Dahs (2021, S. 202, Rn. 511) zutreffend anführen, müsste sich auch die Differenzierung zwischen Fleisch und tierischen Lebensmitteln einerseits und sonstigen

[24] So im Ergebnis auch Redeker, Sellner, Dahs (2021, S. 202, Rn. 509) mit weiteren Nachweisen.

[25] „Zur Anwendung der ermäßigten Steuersätze im Sinne des Absatzes 1 auf Kategorien von Gegenständen können die Mitgliedstaaten die betreffenden Kategorien anhand der Kombinierten Nomenklatur genau abgrenzen“.

[26] Die Kombinierte Nomenklatur ist eine EU-einheitliche achtstellige Warennomenklatur. Sie wurde durch die folgende Verordnung eingeführt: Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif, ABl. L 256 vom 7.9.1987, S. 1 ff.

[27] EuGH, Urt. v. 27.06.2019; C-597/17, Rn. 44 mit weiteren Nachweisen.

[28] EuGH, Urt. v. 27.06.2019; C-597/17, Rn. 45; so auch Redeker, Sellner, Dahs (2021, S. 202, Rn. 509) mit weiteren Nachweisen.

[29] EuGH, Urt. v. 27.06.2019; C-597/17, Rn. 47

[30] EuGH, Urt. v. 27.06.2019; C-597/17, Rn. 48.

Lebensmitteln andererseits daran messen lassen. Es ist also zu prüfen, ob tierische Lebensmittel (a) ähnliche Eigenschaften wie nicht-tierische Lebensmittel haben, (b) in der Verwendung denselben Bedürfnissen dienen und (c) die bestehenden Unterschiede aus Sicht eine:r Durchschnittsverbraucher:in für eine Kaufentscheidung erheblich von Einfluss sind.

- In den allermeisten Fällen dürfte es von vornherein eindeutig sein, dass Fleisch und tierische Produkte einerseits und nicht-tierische Produkte andererseits keine ähnlichen Eigenschaften haben. Auch Durchschnittsverbraucher:innen dürften die einzelnen Lebensmittel in aller Regel klar unterscheiden. Redeker, Sellner, Dahs (2021, S. 202, Rn. 512) werfen die Frage auf, ob dies auch für das Beispiel „Butter und Margarine" gelte. Allerdings unterscheiden sich Butter und Margarine auf vielfältige Weise (Habel 2018): Zum einen gibt es geschmacklich einen Unterschied. Margarine hat zudem ein anderes Bratverhalten und ist deutlich höher erhitzbar – vergleichbar wie Öl (Stettner 2017). Auch der Preis unterscheidet sich derzeit schon erheblich: Butter dürfte regelmäßig rund doppelt so teuer sein. Auch hinsichtlich ihres Cholesterin-Gehalts (Butter) und der Omega-3-Fettsäuren (Margarine), natürlichen Vitamine (Butter) sowie diverser Zusatzstoffe (Margarine) gibt es bedeutsame Unterschiede, die jeweils unterschiedlichen Menschen wichtig sind. Durchschnittliche Verbrauchende dürften deshalb nicht nur klar zwischen Butter und Margarine unterscheiden können, sondern sich bei ihrer Kaufentscheidung auch maßgeblich an diesen Unterschieden orientieren.
- Im Ergebnis dürfte es fernliegend sein, Fleisch und tierische Lebensmittel einerseits und nicht-tierische Lebensmittel andererseits als „gleichartige Gegenstände" im Sinne des „Grundsatzes der steuerlichen Neutralität" anzusehen.
- Zu beachten wäre weiterhin der allgemeine Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz (GG).[31] Allerdings hat der Gesetzgeber eine weitgehende Gestaltungsfreiheit, wenn er ein bestimmtes Verhalten fördern will, das ihm aus wirtschafts-, sozial-, umwelt-, oder gesellschaftspolitischen Gründen erwünscht ist.[32] Insoweit kommt es darauf an, ob ein hinreichender sachlicher Grund für die Differenzierung besteht. Dieser dürfte vorliegend durch die Klimawirksamkeit tierischer Produkte gegeben sein. Ergänzend könnte auf weitere umwelt- und gesundheitspolitische Ziele abgestellt werden.
- Schließlich sei darauf hingewiesen, dass das BVerfG festgestellt hat, dass aus einer Steuervergünstigung für eine Gruppe aus Art. 3 Abs 1 GG kein Anspruch einer anderen Gruppe auf eine andere Steuervergünstigung erwächst, die wirtschaftlich zu einer vergleichbaren Entlastung führt.[33] Dies dürfte nicht nur bei der Einführung, sondern auch bei der Abschaffung von Steuervergünstigungen gelten.

3.1.4.2 Differenzierung des Mehrwertsteuersatzes für Biofleisch

Zusätzlich zu einer Erhöhung des Mehrwertsteuersatzes auf Fleisch und tierische Produkte wäre eine Differenzierung des Mehrwertsteuersatzes zwischen Bio-Fleisch / biologisch erzeugten tierischen Produkten und konventionellem Fleisch / konventionell erzeugten tierischen Produkten denkbar, um eine ökologische Lenkungswirkung zu erzielen. Die biologische Erzeugung von tierischen Produkten hat weniger negative Umweltwirkungen als die konventionelle: Der Einsatz mineralischer Stickstoffdünger sowie synthetischer Pflanzenschutz-

[31] Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 1 u. 2 Satz 2 des Gesetzes vom 29. September 2020 (BGBl. I S. 2048) geändert worden ist.

[32] BVerfGE 17, 210 (216); 93, 319 (350); 110, 274 (293).

[33] BVerfG, Urteil vom 20.04.2004 – 1 BvR 905/00 –, BVerfGE 110, 274-304 (DVBl 2004, 705).

und Düngemittel ist verboten, in der Tierhaltung gibt es unter anderem Mindestanforderungen für das Platzangebot und die pro Tier verfügbare Fläche, darüber hinaus sind bei der Produktverarbeitung nur wenige Zusatz- und Hilfsstoffe erlaubt (FÖS 2013).

Eine Erhöhung des Mehrwertsteuersatzes auf Fleisch und tierische Produkte würde ohne eine Differenzierung zwischen Bio-Fleisch und konventionellem Fleisch dazu führen, dass der Preis für ohnehin teurere Bioprodukte überproportional steigen würde, und sich somit der Preisunterschied zwischen konventionellen und biologischen Produkten noch weiter vergrößern würde (siehe z. B. Heinrich-Böll-Stiftung 2018). Ohne eine Ausnahme der Bio-Produkte von einer Mehrwertsteuer-Erhöhung auf tierische Produkte könnte die Nachfrage nach Bio-Produkten in der Folge sinken und die Nachfrage nach konventionellen Produkten steigen. Um Ausweichreaktionen für Bio-Produkte zu vermeiden, kann es also eine sinnvolle Option sein, den reduzierten Mehrwertsteuersatz für diese Produkte beizubehalten.

Es gibt mehrere Bio-Siegel, die ökologisch erzeugtes Fleisch und andere tierische Produkte kennzeichnen. Darüber hinaus existiert außerdem eine Vielzahl an Eigenmarken, die Bio-Produkte kennzeichnen sollen, und mehrere Tierwohllabel. Um den administrativen Aufwand bewältigen zu können und eine stringente Unterscheidung zwischen ökologisch und konventionell erzeugtem Fleisch zu gewährleisten, empfiehlt es sich, eine Differenzierung in der Besteuerung anhand des EU-Bio-Siegels vorzunehmen. Dieses Siegel ist am weitesten verbreitet und wird europaweit einheitlich vergeben.

Es spricht viel dafür, dass auch eine Differenzierung zwischen konventionell und biologisch erzeugten tierischen Produkten rechtlich zulässig sein dürfte:

- Zunächst ist vorab darauf hinzuweisen, dass es sich bei dem Bio-Label um eine EU-weit einheitliche gemeinsame Kennzeichnung handelt, welche auf der EG-Öko-Verordnung beruht.[34] Dies führt dazu, dass eine unmittelbare oder mittelbare Diskriminierung durch die Ausgestaltung der steuerrechtlichen Regelung nach Art. 110 AEUV ausscheiden dürfte.[35] Bei der Verwendung einer Produktkennzeichnung als Abgrenzungsmerkmal, welches in anderen Mitgliedstaaten nicht anerkannt oder wenig verbreitet ist, könnte hingegen eine mittelbare Diskriminierung liegen. Dies wäre hier nicht der Fall.

- Wie unter 3.1.4.1 dargelegt, haben die Mitgliedstaaten zudem weitgehenden Gestaltungsspielraum bei der Frage, den ermäßigten Satz auf einzelne Kategorien des Anhangs III nur selektiv zur Anwendung zu bringen. Allerdings ist auch hier der „Grundsatz der steuerlichen Neutralität“ zu beachten. Es wäre also auch für die Differenzierung zwischen konventionell und biologisch erzeugten tierischen Produkten zu prüfen, ob diese aus Sicht eine:r Durchschnittsverbraucher:in als gleichartig anzusehen sind.

- Auf den ersten Blick könnte vertreten werden, dass „Fleisch eben Fleisch“ sei – egal ob biologisch oder konventionell produziert. Allerdings sind bei näherer Betrachtung gravierende Unterschiede feststellbar – die auch aus Sicht eine:r Durchschnittsverbraucher:in für die Kaufentscheidung erheblich von Einfluss sind:

[34] Verordnung (EG) Nr. 834/2007 des Rates vom 28. Juni 2007 über die ökologische/biologische Produktion und die Kennzeichnung von ökologischen/biologischen Erzeugnissen und zur Aufhebung der Verordnung (EWG) Nr. 2092/91, ABl. L 189 vom 20.7.2007, S. 1 bzw. ab dem Jahr 2021 die Verordnung (EU) 2018/848 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 30. Mai 2018 über die ökologische/biologische Produktion und die Kennzeichnung von ökologischen/biologischen Erzeugnissen sowie zur Aufhebung der Verordnung (EG) Nr. 834/2007 des Rates, ABl. L 150 vom 14.6.2018, S. 1.

[35] Art. 110 lautet: „Die Mitgliedstaaten erheben auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten weder unmittelbar noch mittelbar höhere inländische Abgaben gleich welcher Art, als gleichartige inländische Waren unmittelbar oder mittelbar zu tragen haben. Die Mitgliedstaaten erheben auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten keine inländischen Abgaben, die geeignet sind, andere Produktionen mittelbar zu schützen.“

- Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass Bio-Fleisch weniger Rückstände und Schadstoffe enthält. Dies liegt zum einen an den Vorgaben für das Tierfutter und zum anderen an dem Verbot einer vorbeugenden Behandlung mit Antibiotika (Sanders und Heß 2019).
- Zweitens werden die Tiere artgerecht und umweltschonend gehalten. Auch bei den Auswirkungen auf Klima, Grundwasser und andere Umweltgüter lassen sich gravierende Unterschiede feststellen (Sanders und Heß 2019).

- Zentrales Argument aus Sicht der Konsument:innen dürfte letztlich die Tierhaltung sein: So gaben bei einer Befragung 2020 rund 96 Prozent der Befragten an, Bio-Produkte aufgrund der artgerechten Tierhaltung zu kaufen (Statista 2021). Gerade aus Sicht der Durchschnittsverbrauchenden handelt es sich demnach bei biologisch erzeugtem Fleisch um ein grundlegend anderes Produkt als konventionelles Fleisch. Auch der gravierende preisliche Aufschlag, den die Konsument:innen hierfür entrichten, verdeutlicht dies: Nach Statista lagen die Preisaufschläge für ausgewählte Bio-Lebensmittel (insb. Fleisch, aber auch Eier, Milch, Butter) zwischen 33 und 219 % (Statista 2018). Nach Recherchen des SWR im Jahr 2018 kostete biologisch erzeugtes Fleisch das 1,62- bis 5,48-fache des entsprechenden konventionellen Produkts (SWRWissen 2020).
- Im Ergebnis dürfte es somit fernliegend sein, dass aus Sicht eine:r Durchschnittsverbraucher:in die jeweilig verglichenen Produkte als gleichartig anzusehen sind. Der „Grundsatz der steuerlichen Neutralität“ wäre demnach offen für eine entsprechende Differenzierung.

Allerdings verbleiben bezüglich dieser Einordnung Restrisiken, denn der hinter dem „Grundsatz der steuerlichen Neutralität“ stehende Gedanke ist nach einem Urteil des EuGH aus dem Jahr 2010, dass hierdurch sichergestellt werden soll, „*dass die Mitgliedstaaten von dieser Möglichkeit nur unter Umständen Gebrauch machen, die die einfache und korrekte Anwendung des gewählten ermäßigten Satzes gewährleisten und Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch verhindern*“.[36] Vor diesem Hintergrund könnte es sein, dass der EuGH bei einer Abgrenzung des ermäßigten Steuersatzes anhand von Produktkennzeichen diese Vollzugsaspekte stärker als bisher in den Vordergrund rückt. Denn eine Abgrenzung, welche mittels einer Produktkennzeichnung vorgenommen wird, dürfte gegebenenfalls einen komplexeren Vollzug nach sich ziehen. Hintergrund ist, dass die für das Steuerrecht zuständigen Behörden es dem Produkt nicht unmittelbar ansehen können, ob das Produkt tatsächlich nach diesen Kriterien hergestellt wurde. Damit einhergehend besteht zumindest theoretisch ein erhöhtes Risiko einer Steuerhinterziehung durch entsprechende Falschdeklarierungen. Von Bedeutung ist hierbei auch, dass die Kontrolle dadurch erschwert werden dürfte, dass die Produktion teilweise im Ausland stattfindet, was eine Kontrolle der deutschen Steuerbehörden zusätzlich erschwert. Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang darauf, dass das aufgebaute Kontrollsystem im Bereich des Bio-Labels auf privaten „Öko-Kontrollstellen“ beruht. Allerdings durchlaufen diese ein staatliches Zulassungsverfahren, welches detailliert in der EG-Öko-Verordnung geregelt ist.

Es spricht also viel dafür, dass eine Differenzierung rechtlich zulässig ist. Allerdings bestehen auch Herausforderungen, einen entsprechenden Vollzug aufzubauen, der die Differenzierung bewältigt. Entscheidend wird sein, ob ein rechtssicherer, einfacher und einigermaßen sinnvoll überprüfbarer Vollzug des Umsatzsteuerrechts gewährleistet werden kann.

[36] EuGH, Urteil vom 06.05.2010, C-94/09, Rn. 30.

3.1.5 Adressaten der Regelung

Umsatzsteuerpflichtig sind die **Produzent:innen und Händler:innen** von Fleisch und tierischen Produkten, die hier die Steuerschuldner:innen sind. Da angenommen werden kann, dass sie die Steuererhöhung an einander und schließlich auch an die Steuerträger:innen, d. h. die Konsument:innen weitergeben, wären sie eher **indirekt betroffen**, wenn in Folge der höheren Preise die heimische Nachfrage sinken würde.

Direkt betroffen sind die **Konsument:innen**, an die die Steuererhöhung weitergereicht wird.

Eine Änderung der Mehrwertsteuer-Regelung auf tierische Produkte würde vor allem die Produkte Fleisch, Milch, Fisch und Eier adressieren. Alle Kategorien von Fleisch und tierischen Produkten, die durch die Anhebung der Mehrwertsteuer auf den Normalsatz betroffen wären, sind in Tabelle 3-1 in Kapitel 3.1.1 zu finden. Getränke, die nicht milchbasiert sind, sind in den Berechnungen nicht berücksichtigt.

3.1.6 Wirkungen der Regelung

In der folgenden Analyse der Wirkungen einer Erhöhung der Mehrwertsteuer auf Fleisch und tierische Produkte sind die folgenden Nahrungsmittel enthalten:

- Fleisch und Fleischwaren;
- Milch;
- Käse;
- Molkereiprodukte (Joghurt, Sahne etc.);
- Eier und Eiererzeugnisse;
- Fisch und Fischwaren;
- Butter, Speisefette, Öle tierischen Ursprungs.

Weitere verarbeitete Produkte, die einen bestimmten Anteil tierischer Produkte enthalten (z. B. Salamipizza oder Milchschokolade) werden in den Analysen nicht berücksichtigt. Diese Produkte machen nur einen kleinen Anteil am gesamten Konsum tierischer Produkte aus. Zudem wäre es mit enormem bürokratischem Aufwand verbunden, den genauen Anteil der tierischen Inhaltsstoffe zu bestimmen, wenn auch verarbeitete Produkte, die tierische Anteile enthalten, voll besteuert werden sollten. Es müsste eine Grenze für den Anteil tierischer Produkte festgelegt werden, was Anreiz zum Betrug liefern würde. Aus diesen Gründen erscheint es sinnvoller, die Erhöhung der Mehrwertsteuer auf rein bzw. hauptsächlich tierische Nahrungsmittel zu fokussieren.

Darüber hinaus ist der Außer-Haus-Verzehr in dieser Analyse nicht berücksichtigt, weil die Daten auf Basis der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe (Destatis 2013) für den Außer-Haus-Verzehr nicht genügend differenzieren.

3.1.6.1 Lenkungswirkung

Preisänderung und Nachfragereaktionen

Durch die Reform steigen zunächst die Preise für tierische Produkte (bei vollständiger Weitergabe) um rund 11 %.[37][38] Es ist davon auszugehen, dass eine Mehrwertsteuererhöhung an die Konsument:innen weitergeleitet wird, da es im Eigeninteresse der Produzent:innen liegt, keine zusätzliche Steuerlast zu tragen.[39] Einfluss auf den Umfang der Weitergabe hat die Elastizität der Nachfrage sowie die Fähigkeit der Produzent:innen, ihre Produkte zu exportieren: je sensibler Konsument:innen auf Preisänderungen reagieren und je schlechter die Produzent:innen fähig sind, die Güter zu exportieren, desto mehr Steuerlast kann bei ihnen verbleiben. In jedem Fall wird eine Erhöhung der Verbraucherpreise durch die Reform der Mehrwertsteuer die **nationale Nachfrage nach Fleisch und tierischen Produkten reduzieren**. Angaben zu verschiedenen Einschätzungen der Elastizität der Nachfrage für Fleisch und tierische Produkte finden sich beim wissenschaftlichen Beirat des BMEL (2016, S. 98).[40] Je nach Quelle variieren dort die angenommenen Nachfrageelastizitäten deutlich. Fleischwaren und Milchprodukte haben eine Nachfrageelastizität von etwa -1 (Thiele 2008), wobei die Elastizität von z. B. Quark mit -0,42 gering ist, während die von Butter, die für einzelne Anwendungen leicht durch pflanzliche Margarine oder Öle substituiert werden kann, mit -1,27 deutlich höher liegt (WBAE et al. 2016).

In der BMEL-Studie (WBAE et al. 2016) wurden zwei Szenarien berechnet, Szenario 1 mit niedrigen Nachfrageelastizitäten; Szenario 2 mit hohen Nachfrageelastizitäten. Zusätzlich werden in Szenario 2 verschiedene Preiselastizitäten nach Einkommensschichten für Fleisch, Milchprodukte, Obst, Gemüse und Getreide angenommen (auf der Basis der Daten von Thiele (2008)). Analog zu diesem Vorgehen wurden auch für diese Studie beide Szenarien berechnet. Damit kann eine Spanne möglicher Ergebnisse aufgezeigt werden, da das Ausmaß der Verhaltensänderungen mit Unsicherheiten behaftet ist. Dabei zeigt sich, dass Haushalte mit geringerem Einkommen ihren Konsum bei einer Verteuerung von Nahrungsmitteln stärker reduzieren als Haushalte mit höherem Einkommen (Reduktion um 11,8 % im Vergleich zu 10,9 % der einkommensstärkeren Haushalte). Der Mehrkonsum von pflanzlichen Produkten infolge einer Preissenkung unterscheidet sich weniger stark (1,1 % Mehrkonsum für einkommensstärkere und 1,3 % Mehrkonsum für einkommensschwache Haushalte).

In der folgenden Tabelle sind die Werte für den häuslichen Konsum unterschiedlicher Arten von Lebensmitteln nach Einkommensgruppen dargestellt.[41] Für die einzelnen Quellen zu den Elastizitäten, siehe BMEL-Studie (WBAE et al. 2016).

[37] In der Praxis ist allerdings davon auszugehen, dass keine vollständige Weitergabe der Mehrwertsteueranpassung erfolgen wird.
[38] Ein wichtiger Aspekt mit Blick auf die Preiseffekte der Reform ist, dass die Mehrwertsteuer eine Wertsteuer ist – d. h. ihre Erhöhung verstärkt existierende absolute Preisunterschiede zwischen unterschiedlichen Gütern – beispielsweise die Preisdifferenz zwischen Discounterware und höherpreisigen Produkten, wie z. B. aus biologischem Anbau (siehe hierzu Abschnitt 3.1.4.2 zur Frage, ob Fleisch und tierische Produkte aus biologischem Anbau weiterhin vom ermäßigten Mehrwertsteuersatz profitieren sollten).

[39] Grundsätzlich würde auch eine MwSt.-Senkung zumindest anteilsweise weitergegeben, wie Erfahrungen aus der MwSt.-Reduktion in Großbritannien nach der Finanzkrise nahelegen (Bach und Isaak 2017; Blundell 2009; Pike et al. 2009).

[40] Wissenschaftlicher Beirat für Agrarpolitik, Ernährung und gesundheitlichen Verbraucherschutz und Wissenschaftlicher Beirat für Waldpolitik, "Klimaschutz in der Land- und Forstwirtschaft sowie den nachgelagerten Bereichen Ernährung und Holzverwendung."

[41] Als untere Einkommen sind das 1. bis 3. Dezil der Haushaltseinkommen gemäß der Daten der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe Destatis (2013) zusammengefasst. Mittlere Einkommen umfassen das 4.-7. Dezil und die oberen Einkommensschichten beziehen sich auf das 8.-10. Dezil.

Tabelle 3-3: Nachfrageelastizitäten für unterschiedliche Lebensmittelarten

		Fleisch, Fleischwaren	Milch	Käse	Molkereiprodukte (Joghurt, Sahne etc.)	Eier, Eierzeugnisse	Fisch, Fischwaren	Butter, Speisefette, Öle tierischen Ursprungs	Obst	Gemüse	Brot, Müsli, Getreide
Szenario 1	alle Haushalte	-0,37	-0,19	-0,19	-0,19	-0,20	-0,30	-0,12	-0,55	-0,55	-0,55
Szenario 2	Untere Einkommen	-1,05	-1,04	-1,04	-1,04	-0,7	-1,05	-0,42	-0,87	-0,59	-0,57
	Mittlere Einkommen	-1,02	-1,00	-1,00	-1,00	-0,7	-1,05	-0,42	-0,80	-0,55	-0,55
	Obere Einkommen	-0,97	-0,97	-0,97	-0,97	-0,7	-1,05	-0,42	-0,76	-0,54	-0,49

Quelle: BMEL (2016, S. 99).

Die Änderung des Konsums von Fleisch und tierischen Produkten zu Hause kann auf der Basis dieser Elastizitäten sowie den Daten der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe (Destatis 2013), die auf der Nationalen Verzehrstudie II (Max Rubner-Institut 2008) beruhen, berechnet werden. Dabei sind verschiedene Arten von Nahrungsmitteln in den in Tabelle 3-3 dargelegten Kategorien zusammengefasst. Getränke, die nicht milchbasiert sind, sind in den folgenden Berechnungen nicht berücksichtigt.[42]

Die Berechnungen erfolgen *ceteris paribus*, d. h. es werden die Auswirkungen der Mehrwertsteuer-Erhöhung auf tierische Produkte auf den Konsum dieser Produkte und die Auswirkungen einer Mehrwertsteuer-Senkung auf pflanzliche Produkte auf solche Produkte betrachtet. Kreuzpreiselastizitäten für die Steigerung der Nachfrage nach pflanzlichen Produkten infolge eines Preisanstiegs für tierische Produkte werden nicht berücksichtigt. In der Literatur wird darauf hingewiesen, dass hierzu weiterer Forschungsbedarf besteht (Thiele 2008, S. 265). Verschiedene Aspekte sind dabei zu berücksichtigen: Es ist nicht offensichtlich, in welcher Form ein Minderkonsum von Fleisch und tierischen Produkten kompensiert wird. Der Wegfall an Kilokalorien aus tierischen Produkten kann nicht durch einen Mehrkonsum an pflanzlichen Produkten mit dem gleichen Nährwert ersetzt werden, da die entsprechende Menge an pflanzlichen Produkten keiner normalen Verzehrmenge entsprechen würde. Es ist anzunehmen, dass verschiedene Menschen ihren Speiseplan auf sehr unterschiedliche Art umstellen würden. Darüber hinaus übersteigt der durchschnittliche Fleischkonsum in Deutschland deutlich die von der Deutschen Gesellschaft für Ernährung (DGE) empfohlene Menge. Wenn sich dieser Konsum infolge einer Verteuerung von tierischen Produkten reduzieren würde, ist nicht klar, ob dies zu einem ähnlichen Überkonsum pflanzlicher Produkte führen würde.

[42] Als Teil der hier betrachteten Variante 2 stellt sich die Frage, ob für pflanzliche Getränke wie Sojamilch, die derzeit mit 19 % besteuert werden, ebenfalls nur noch der ermäßigte Satz anfallen sollte. In der EVS sind diese Produkte allerdings nicht separat aufgeführt, so dass keine gesonderte Betrachtung der Auswirkungen einer solchen Reform durchgeführt werden kann.

Tabelle 3-4 fasst die hier betrachteten Varianten, Szenarien und ihre Ergebnisse zusammen: Eine Erhöhung des Mehrwertsteuer-Satzes auf 19 % (Variante 1) würde im Szenario 1 (gleiche geringe Nachfrageelastizität für alle Einkommensgruppen) zu einem Konsumrückgang von Fleisch von 4,1 % für alle Einkommensgruppen führen. Die Nachfrage nach anderen tierischen Produkten würde um 2,6 % zurückgehen. Unter der Annahme hoher Nachfrageelastizitäten unterschieden nach Einkommensgruppen (Szenario 2) würde sich der Konsum von Fleisch und tierischen Produkten deutlich stärker reduzieren (zwischen 10,9 % für obere und 11,8 % für untere Einkommensgruppen für Fleisch und 10,5 % für obere und 11,2 % für untere Einkommensgruppen für andere tierische Produkte).

Die gleichzeitige Reduktion der Mehrwertsteuer auf pflanzliche Produkte (Variante 2) würde unter der Annahme geringer Elastizitäten die Nachfrage nach solchen Produkten um 1 % erhöhen. Wie oben erläutert, ist hier nicht berücksichtigt, inwiefern die Nachfrage nach pflanzlichen Produkten als Substitution für tierische Produkte infolge eines Preisanstiegs tierischer Produkte steigen würde. Es ist anzunehmen, dass der tatsächliche Konsum pflanzlicher Produkte in Variante 2 in einem größeren Ausmaß steigen würde als hier dargestellt. Unter der Annahme stärkerer Nachfragereaktionen würde der Konsum an pflanzlichen Produkten um 1,1 % für obere bis 1,3 % für untere Einkommensgruppen steigen, also nur unwesentlich stärker als unter der Annahme geringer Elastizitäten. Auch hier ist anzunehmen, dass der tatsächliche Anstieg höher wäre, da der Minderkonsum an tierischen Produkten zum Teil mit pflanzlichen Produkten kompensiert werden müsste.

Tabelle 3-4: Zusammenfassung der betrachteten Varianten, Szenarien und ihrer Ergebnisse

		Variante 1	Variante 2
Alle Haushalte Szenario 1 (geringe Preiselastizität)	Änderung Fleischkonsum (in %, ggü. aktuell)	-4,1 %	-4,1 %
	Änderung Konsum anderer tierischer Produkte (in %, ggü. aktuell)	-2,6 %	-2,6 %
	Änderung Konsum pflanzlicher Produkte (in %, ggü. aktuell)	0,0 %	1,0 %
Alle Haushalte Szenario 2 (hohe Preiselastizität)	Änderung Fleischkonsum (in %, ggü. aktuell)	-11,4 %	-11,4 %
	Änderung Konsum anderer tierischer Produkte (in %, ggü. aktuell)	-10,9 %	-10,9 %
	Änderung Konsum pflanzlicher Produkte (in %, ggü. aktuell)	0,0 %	1,0 %

Quelle: Eigene Darstellung Öko-Institut auf der Basis von WBAE et al. 2016; Destatis 2013; Max Rubner-Institut 2008.

Die in der BMEL-Studie dargelegten Elastizitäten zeigen, dass auch der Verzehr von tierischen Lebensmitteln außer Haus in Folge der hier betrachteten Mehrwertsteuer-Reform zurückgehen würde (um -2,7 % in Szenario 1 und -9,4 % in Szenario 2). Nach Schätzungen des BMEL liegt der Anteil tierischer Produkte im Außer-Haus-Verzehr derzeit bei etwa 30 % (WBAE et al. 2016).[43]

Die Effekte einer möglichen Beibehaltung des reduzierten Mehrwertsteuer-Satzes auf Bio-Produkte mit dem EU-Bio-Siegel (siehe Kapitel 3.1.4.2) kann in der Wirkungsanalyse nicht quantitativ abgebildet werden, weil in den verwendeten Datenquellen keine Informationen zu

[43] Zum Außer-Haus-Verzehr liegen aus der BMEL-Studie nur Daten zu den Ausgaben für den Außer-Haus-Konsum, aber keine Informationen zu den Mengen an verzehrten tierischen und pflanzlichen Produkten vor.

den Ausgaben für Bio-Produkte enthalten sind. Außerdem fehlen Studien zur Elastizität von Bio-Produkten, und auch die Emissionen von tierischen Bio-Produkten variieren stark.

Langfristig wäre zu erwarten, dass sich die Wirkung der Mehrwertsteuer-Reform über die Zeit verstärkt, in dem sich der **Anteil der pflanzlichen Lebensmittel relativ zum Anteil der tierischen Lebensmittel erhöht.** Durch die Anhebung des Preises und einer möglichen begleitenden Kampagne zu einer Reduktion des Fleischkonsums und einer gesunden, fleischarmen Ernährung könnte es einen verstärkten gesellschaftlichen Trend hin zu pflanzlicher Ernährung geben. Ein solcher Trend könnte sich durch die Änderung von Gewohnheiten über die Zeit verstetigen. Die Effekte der Preisänderungen sind langfristig jedoch schwer von einem kulturellen Wandel von Gewohnheiten und Werten zu trennen.

Auswirkungen auf die Produktion

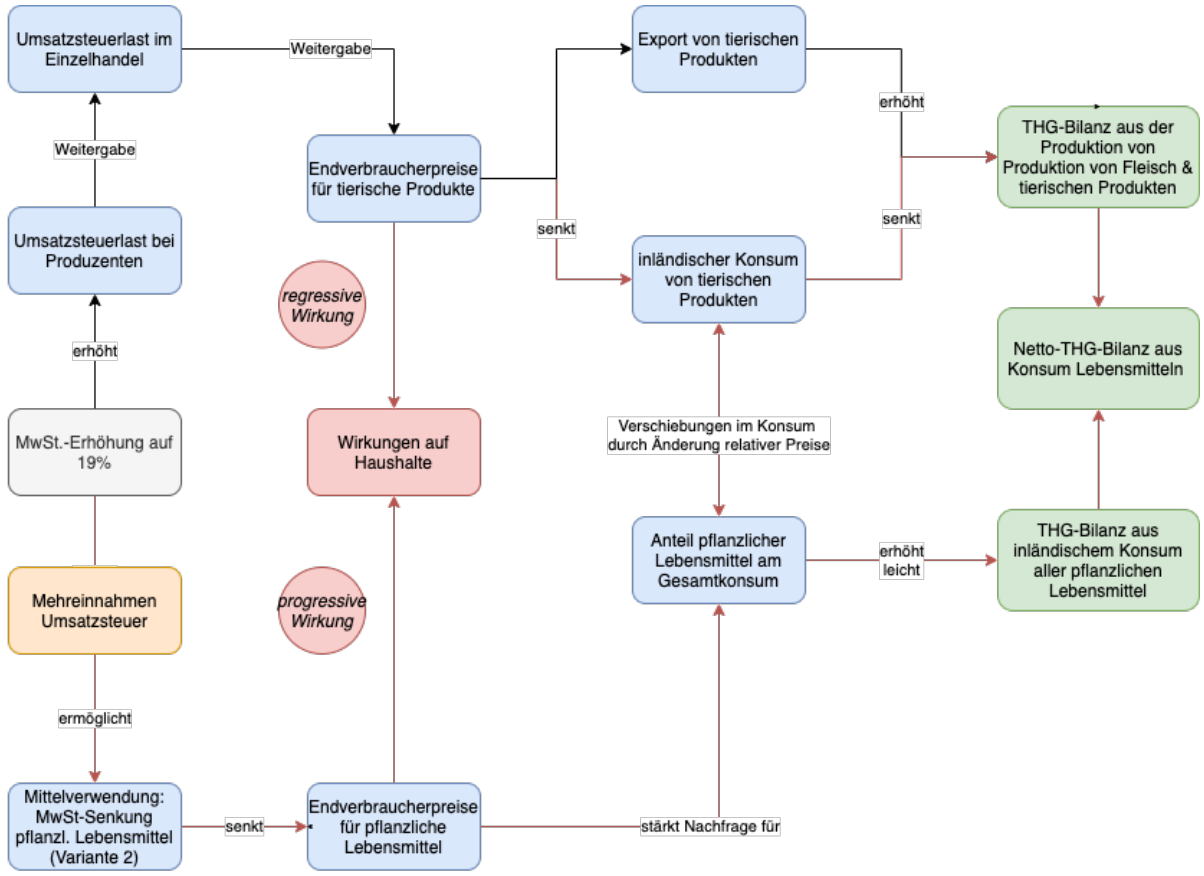
Inwieweit sich die Änderungen des Konsums auch auf die Produktion auswirken, ist schwer zu quantifizieren. In den vergangenen 20 Jahren haben sich Produktion und Konsum von Fleisch und Milch in Deutschland weitestgehend voneinander entkoppelt. So ist z. B. der Konsum von Fleisch zwischen 1995 und 2015 um 0,13 Mio. Tonnen gesunken, während die Schlachtmenge im gleichen Zeitraum um 2,75 Mio. Tonnen anstieg (Greenpeace 2020). Zeitgleich hat sich die Exportmenge von Fleisch und Fleischwaren in diesem Zeitraum mehr als vervierfacht (Thünen Institut o. J.). Auch in Zukunft ist aufgrund einer sich etablierenden Mittelschicht in vielen Schwellenländern, die vermehrt tierische Lebensmittel konsumieren, von einer anhaltend hohen globalen Nachfrage auszugehen. Doch auch wenn die nationale Nachfragereduktion einen Effekt auf die Produktion haben sollte, würden Änderungen der Produktion nicht prompt erfolgen: Da Investitionen in Stallungen langfristig getätigt werden, werden Anpassungsreaktionen voraussichtlich nur langfristig erfolgen und eventuelle Reduktionen des Tierbestandes (o. Ä.) würden erst mit Verzögerung einsetzen. Betroffene Wirtschaftsbereiche wären neben den Landwirt:innen bzw. Tierhalter:innen Produktionsbetriebe von Nahrungs- und Futtermitteln, Schlachtbetriebe sowie der Groß- und Einzelhandel von tierischen Produkten.

„Gewinner:innen“ einer geänderten Besteuerung von tierischen Produkten sind die Produzent:innen von pflanzlichen Lebensmitteln bzw. Grundstoffen für verarbeitete pflanzliche Lebensmittel sowie deren Hersteller:innen. Sie profitieren von der steigenden Nachfrage nach pflanzlichen Produkten aus der Verschiebung der privaten Nachfrage als auch der erhöhten Nachfrage aus der pflanzlichen Lebensmittelerzeugung. „Verlierer:innen“ sind Landwirt:innen und verarbeitendes Gewerbe, die ausschließlich tierische Güter produzieren und ihre Produktion nicht über höhere Exporte ausgleichen können.[44]

Sollte aufgrund veränderter Ernährungsgewohnheiten die Nachfrage nach pflanzlichen Fleischersatzprodukten (z. B. aus Soja, Lupinen etc.) oder Milchersatz (z. B. Soja- & Haferdrinks) steigen, würden Landwirt:innen voraussichtlich mehr dieser Lebensmittel anbauen, als dies bisher der Fall ist. Studien zeigen, dass besonders in Süd- und Mitteldeutschland der Sojaanbau möglich ist (Bundesprogramm Ökologischer Landbau und andere Formen nachhaltiger Entwicklung 2014). Die starke Spezialisierung von landwirtschaftlichen Betrieben macht jedoch den Wechsel aus einem schrumpfenden Geschäftsfeld (z. B. Rinderhaltung) in ein (theoretisch) wachsendes Geschäftsfeld (z. B. Haferanbau) für Landwirt:innen schwierig. Vor diesem Hintergrund ist im Rahmen dieser Analysen keine fundierte Abschätzung der Beschäftigungseffekte möglich.

[44] Ein Ansatz zur Kompensation dieser Nachteile könnte sein, die Umstellung von primär tierischer auf pflanzliche Produktion zu unterstützen.

Abbildung 3-3: Wirkkette einer Mehrwertsteuer-Erhöhung vom ermäßigten auf den regulären Satz für Fleisch und andere tierische Produkte



Quelle: Eigene Darstellung, FU Berlin. Rot = quantifiziert.

3.1.6.2 Ökologische Wirkungen

Auf der Basis von Universität Halle-Wittenberg (2013) und Destatis (2013) sowie den Preiselastizitäten der wissenschaftlichen Beiräte beim BMEL (2016) kann das Minderungspotenzial der Erhöhung der Mehrwertsteuer auf Fleisch und tierische Produkte durch einen Konsumrückgang in Deutschland abgeschätzt werden. Dabei wird die gesamte Kette der Produktion der Nahrungsmittel von der Erzeugung über Verarbeitung und Transport bis zur Verpackung berücksichtigt. Unter der Annahme geringer Elastizitäten (Szenario 1) können die THG-Emissionen aus dem Konsum von Fleisch und tierischen Produkten durch den Nachfragerückgang infolge einer höheren Besteuerung um 1,8 Mio. t CO_2 Äq. gesenkt werden. Unter der Annahme höherer Preiselastizitäten differenziert nach Einkommensgruppen (Szenario 2) würden 6,3 Mio. t CO_2 Äq. eingespart werden, wenn die Mehrwertsteuer auf tierische Produkte erhöht würde.

Bei gleichzeitiger Absenkung der Mehrwertsteuer auf pflanzliche Produkte (Variante 2) ist die Reduktion der Emissionen unter der Annahme geringer Elastizitäten unwesentlich geringer: 1,6 Mio. t CO_2 Äq. Höhere Elastizitäten (Szenario 2) führen zu einem gesamten Rückgang der Emissionen in Höhe von 6,1 Mio. t CO_2 Äq. Tabelle 3-5 fasst die Auswirkungen in Bezug auf THG-Emissionen für die hier betrachteten Reformoptionen zusammen.

Tabelle 3-5: Übersicht der Auswirkungen auf den konsumbedingten THG-Ausstoß einer geänderten Mehrwertsteuer auf Fleisch, tierische und pflanzliche Produkte

		Variante 1	Variante 2
Alle Haushalte Szenario 1 (geringe Preiselastizität)	Änderung THG (Mio. t CO2-Äq)	-1,8	-1,6
Alle Haushalte Szenario 2 (hohe Preiselastizität)	Änderung THG (Mio. t CO2-Äq)	-6,3	-6,1

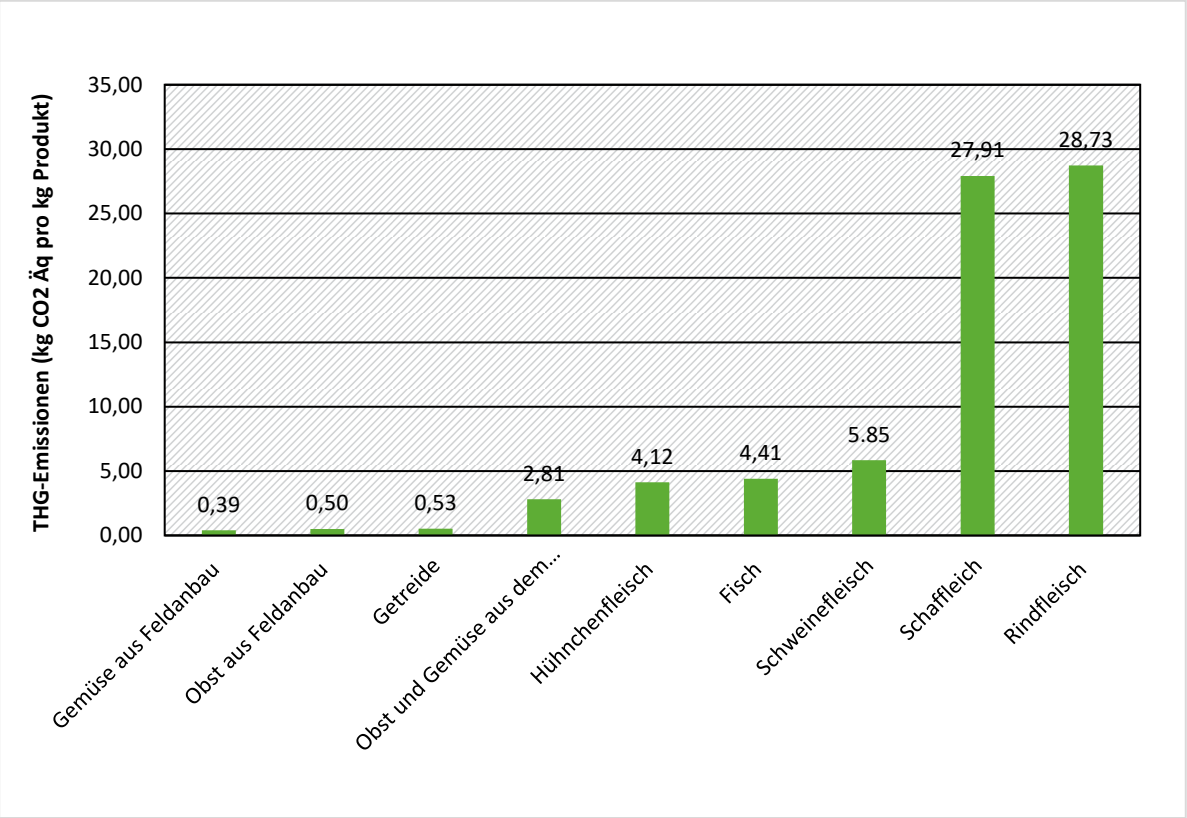
Quelle: Eigene Berechnungen Öko-Institut auf der Basis von WBAE et al. 2016; Destatis 2013; Universität Halle-Wittenberg 2013; Max Rubner-Institut 2008.

Hinweis: Szenario 1 (geringe Preiselastizitäten) und Szenario 2 (hohe Preiselastizitäten, differenziert nach Einkommensgruppen) basieren auf WBAE et al. 2016. Variante 1 beschreibt die Effekte der Mehrwertsteuer-Erhöhung auf Fleisch und tierische Produkte auf 19 %; Variante 2 beinhaltet zusätzlich die gleichzeitige Reduktion der Mehrwertsteuer auf pflanzliche Produkte auf 5 %.

Wie oben erläutert, berücksichtigen diese Berechnungen nicht, dass ein geringerer Konsum von tierischen Produkten zu einem Mehrkonsum anderer (pflanzlicher) Produkte führen wird. Allerdings wird auch eine deutliche Steigerung der Nachfrage nach pflanzlichen Produkten die geringeren THG-Emissionen als Folge einer Mehrwertsteuer-Erhöhung auf tierische Produkte nicht entscheidend verändern. Ein Vergleich der Emissionsfaktoren zeigt: Der Ausstoß von Treibhausgasen, der mit der Produktion von Fleisch verbunden ist, ist um ein Vielfaches höher als die klimaschädliche Wirkung des Anbaus pflanzlicher Nahrungsmittel (im globalen Durchschnitt). Selbst Obst und Gemüse, das im Treibhaus angebaut wird, verursacht pro Kilogramm nur etwa 10 % der Emissionen, die durch die Produktion von einem Kilogramm Rindfleisch entstehen. Im Vergleich zu Hühnchen entstehen etwa 30 % weniger Treibhausgasemissionen (siehe Abbildung 3-4 und Kapitel 3.1.2) (Clune et al. 2017).[45] Die Treibhausgasbilanz der hier betrachteten Steuerreform wird demnach auch bei einem höheren Konsum an pflanzlichen Produkten positiv beeinflusst.

[45] Nicht verarbeitete pflanzliche Produkte haben dabei grundsätzlich einen geringeren THG-Effekt als verarbeitete Produkte.

Abbildung 3-4: Globale durchschnittliche THG-Emissionen aus der Produktion von Fleisch und pflanzlichen Produkten im Vergleich



Quelle: Clune et al. 2017, S. 776ff.

Neben den Treibhausgasreduktionen könnten weitere positive Effekte erzielt werden: geringere Nitratbelastung von Böden und Gewässern, besonders in Regionen mit intensiver Tierhaltung, wie dem westlichen Niedersachsen und Teilen Bayerns, geringere Belastung von Gewässern durch Spurenstoffe wie Arzneimittel und Hormone, geringere Stickstoffüberschüsse durch Gülle auf landwirtschaftlichen Flächen und geringere Ammoniakemissionen (UBA 2017d). Bei reduzierten Tierbeständen könnten auch Flächen frei werden, die derzeit für diese (beispielsweise für den Anbau von Futtermitteln) verwendet werden. Legt man Daten zur konsumbasierten Landnutzung in Deutschland zu Grunde, so werden zwei Drittel des Ackerlands für die Produktion tierischer Produkte genutzt (UBA 2017b). Durch den Konsumrückgang könnten in Szenario 1 0,36 Mio. Hektar bzw. in Szenario 2 1,2 Mio. Hektar landwirtschaftlich genutzte Flächen frei werden.[46] Diese könnten entweder ökologisch bewirtschaftet werden, da die geringeren Erträge den Lebensmittelbedarf einer fleischärmeren Ernährung decken könnten, oder die Flächen könnten renaturiert werden. So wäre es möglich, Moore wieder zu vernässen oder Wälder wieder zu bewalden, die einen Beitrag für Biodiversität leisten und dabei als CO_2-Senken dienen würden.

Für alle positiven ökologischen Wirkungen durch die Reform gilt: Rückgänge im heimischen Konsum ziehen nicht automatisch und nicht ohne Verzögerung Änderungen (d. h. einen Rückgang) in der Produktion nach sich. Vielmehr haben sich Konsum und Produktion von Fleisch und tierischen Produkten in Deutschland deutlich entkoppelt (vgl. Ausführungen im

[46] Dies ist nur eine sehr grobe Abschätzung zu einem theoretischen Potenzial. Die vorliegenden Daten erlauben beispielsweise keine Differenzierung der Nachfragereaktion oder auch der Landnutzung bezüglich unterschiedlicher Arten an Fleisch.

vorherigen Abschnitt 3.1.6.1). Ein möglicher Rückgang in der Produktion von tierischen Produkten ist also von der Entwicklung der Exporte dieser Güter abhängig.

Mögliche Innovationen in Reaktion auf die Steuerveränderung

Eine Verteuerung von Fleisch regt voraussichtlich auch die Weiterentwicklung von sogenanntem In-Vitro-Fleisch (IVF) an. Das im Labor gezüchtete Fleisch, welches mit deutlich weniger Ressourceneinsatz als konventionelles Fleisch hergestellt wird und dessen Produktion mit einem geringeren Ausstoß von Treibhausgasemissionen einhergeht, ist derzeit auf Grund seiner sehr hohen Produktionskosten auf dem Markt noch nicht konkurrenzfähig (Ecologic 2018). In den kommenden Jahren ist aber eine Annäherung des Preises an den von „echtem“ Fleisch zu erwarten. In diesem Fall müssten Gesellschaft und Politik diskutieren, ob diese Produkte als tierisch oder pflanzlich gewertet werden und wie diese dann zu besteuern wären. Sollten sie von dem reduzierten Mehrwertsteuersatz profitieren, während Fleisch aus Tierzucht voll besteuert würde, würde der Konsum von IVF angeregt werden.

Doch auch abseits dieser zum jetzigen Zeitpunkt noch ungewissen Zukunftsentwicklung kann ein erhöhter Preis auf Fleisch den Konsum alternativer Lebensmittel anregen. Bereits in den letzten Jahren war eine steigende Akzeptanz von pflanzlichen Fleischersatzprodukten wie Soja, Lupinen oder Seitan zu beobachten. Allein zwischen 2016 und 2019 stieg die Anzahl der Personen, die mindestens einmal im Monat Fleischersatzprodukte konsumieren, um 25 % von 5,5 Mio. auf 6,88 Mio. Personen (Statista 2020). Dies liegt zum einen an der besseren Verfügbarkeit, da mittlerweile alle Supermärkte Fleischalternativen in ihrem Warensortiment anbieten, zum anderen an den sinkenden Preisen, da es sich dabei nicht mehr wie noch vor einigen Jahren um ein Bio-Nischenprodukt handelt, sondern diese Produkte von vielen konventionellen Lebensmittelkonzernen hergestellt werden (Ökolandbau.de 2017). Auch geschmacklich hat sich das Angebot deutlich weiterentwickelt. So gelingt es immer besser, den Geschmack von Fleisch nachzuahmen. Durch eine steuerliche Besserstellung würden weitere Anreize geschaffen werden, das Produktsortiment weiterzuentwickeln und Fleischersatzprodukte zu konsumieren. Ähnliche Entwicklungen sind auch bei pflanzlichen Milchersatzprodukten zu beobachten.

3.1.6.3 Fiskalische Wirkungen

Durch eine Erhöhung der Mehrwertsteuer auf Fleisch und tierische Produkte ergeben sich Steuermehreinnahmen für den Staat. Die Höhe dieser Einnahmen variiert beträchtlich je nach den zugrundeliegenden Annahmen. Im Szenario 1 (geringe Preiselastizitäten) ergeben sich auf der Basis der Daten aus Destatis (2013) Steuermehreinnahmen in Höhe von 5,0 Mrd. Euro, wenn die Mehrwertsteuer auf Fleisch und tierische Produkte erhöht wird. Im Szenario 2 (hohe Preiselastizitäten unterschieden nach Einkommensschichten) liegen die Mehreinnahmen bei etwa 4,3 Mrd. Euro. Wenn gleichzeitig die Mehrwertsteuer auf pflanzliche Produkte auf 5 % gesenkt würde, würden sich diese Mehreinnahmen auf 2,7 Mrd. Euro (Szenario 1) bzw. 2,1 Mrd. Euro (Szenario 2) reduzieren.

Tabelle 3-6: Steuermehreinnahmen durch Reform der Mehrwertsteuer auf tierische und pflanzliche Nahrungsmittel

		Variante 1	Variante 2
Alle Haushalte Szenario 1 (niedrige Preiselastizität)	Steuermehreinnahmen (Mrd. Euro/Jahr)	5,0	2,7
Alle Haushalte Szenario 2 (hohe Preiselastizität)	Steuermehreinnahmen (Mrd. Euro/Jahr)	4,3	2,1

Quelle: Eigene Berechnungen Öko-Institut auf der Basis von WBAE et al. 2016; Destatis 2013; Max Rubner-Institut 2008.

Trotz des geringeren Konsums tierischer Produkte im Haushalt würde die Mehrwertsteuer-Erhöhung also in jedem der betrachteten Szenarien insgesamt höhere Steuereinnahmen bewirken. Auch der Wegfall von Einnahmen durch die Mehrwertsteuer auf pflanzliche Produkte führte zu einer insgesamt positiven Bilanz an Steuereinnahmen. Daneben würde die Mehrwertsteuer-Erhöhung auf tierische Produkte 1,2 bis 1,3 Mrd. € zusätzliche Steuereinnahmen aus dem Außer-Haus-Verzehr mit sich bringen (WBAE et al. 2016, S. 100).

Die in jedem Szenario verbleibenden Mehreinnahmen werfen die Frage auf, wie diese genutzt werden. Insbesondere mit Blick auf die Verteilungswirkungen der Reform scheint eine aufkommensneutrale Nutzung der Einnahmen innerhalb des Lebensmittelsektors sinnvoll. Eine Möglichkeit wäre, parallel zur Abschaffung des reduzierten Satzes für Fleisch und tierische Produkte, den reduzierten Mehrwertsteuersatz auf pflanzliche Produkte für pflanzliche Lebensmittel auf 5 % zu senken. Außerdem könnten solche pflanzlichen Lebensmittel, die aktuell mit dem vollen Mehrwertsteuer-Satz belegt werden (z. B. Milchersatzprodukte wie Hafer- oder Sojadrinks), auf den ermäßigten Satz abgesenkt werden. Darüber hinaus könnten Mittel zur Förderung des Tierwohls verwendet werden, indem man den Anteil, der in den Bundeshaushalt fließt, nutzt, um das Budget des BMEL zu erhöhen.[47] Da diese Frage der Mittelverwendung hier nicht zu den Kernfragen gehört, wird sie nicht weiter diskutiert. Eine ausführliche sozio-ökologische wie auch juristische Analyse, wie die Besteuerung von tierischen Lebensmitteln zu einer Finanzierung von Tierwohlmaßnahmen beitragen kann, ist in FÖS (2020) zu finden. Eine Reihe von Optionen für Begleitmaßnahmen, die insbesondere einkommensschwache Haushalte adressieren, sowie deren Kosten, sind in FÖS (2021, S. 41f.) zu finden.

3.1.6.4 Soziale Wirkungen

Gesundheitliche Wirkungen der Reform

Aus gesundheitspolitischer Perspektive kann der zu erwartende leichte Rückgang des Fleischanteils und Erhöhung des Anteils pflanzlicher Lebensmittel grundsätzlich begrüßt werden. Allerdings gilt: auch nach der Reform würde der durchschnittliche Fleischkonsum pro Kopf in Deutschland um ein Vielfaches über der maximal empfohlenen Menge liegen (vgl. DGE o. J.). Menschen, die sich vegetarisch oder vegan ernähren, wären von der Reform natürlich explizit nicht betroffen, bzw. sie könnten davon profitieren, wenn im Zuge der Reform die Mehrwertsteuer für Pflanzenmilch gesenkt würde, bzw. der ermäßigte Mehrwertsteuersatz für pflanzliche Lebensmittel abgesenkt würde.

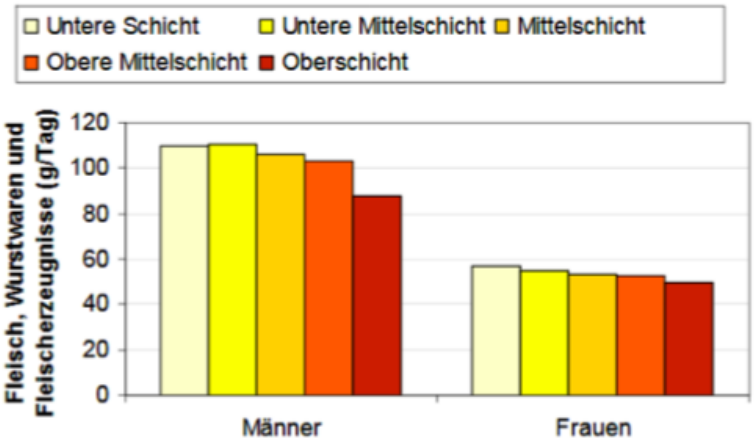
[47] Eine explizite Zweckbindung der Steuermehreinnahmen ist nur in engen Grenzen zulässig. Zudem könnte eine rechtliche Zweckbindung zur Förderung des Tierwohls zu einem Verstoß gegen das europäische abgabenrechtliche Diskriminierungsverbot (Art. 110 AEUV) führen, da ausländische Betriebe von der Förderung nicht profitieren könnten. Vgl. hierzu Redeker, Sellner, Dahs (2021, S. 206, Rn. 518).

Verteilungswirkungen auf Haushaltsebene

Eine Änderung des Mehrwertsteuer-Satzes auf den Normalsatz hätte eine regressive Wirkung und würde einkommensschwache Teile der Bevölkerung stärker belasten als einkommensstarke Gruppen. Das Klimaschutzgutachten 2016 für das BMEL zeigt auf der Basis von Thiele (2008) für verschiedene Einkommensschichten unterschiedliche Reaktionen auf eine Preisanhebung: Haushalte mit geringerem Einkommen senken ihre Nachfrage stärker (Preiselastizität = -1,05) als Haushalte mit höherem Einkommen (Preiselastizität = -0,97) (WBAE et al. 2016).

Die spärlichen Daten zum heutigen Fleischkonsum legen nahe, dass männliche Geringverdiener den größten Fleischkonsum pro Kopf aufweisen – jedoch auch häufig günstige, stark verarbeitete Fleischwaren konsumieren, deren Konsum aus gesundheitlichen Gründen besonders reduziert werden sollte. Frauen mit hohem Einkommen konsumieren hingegen wenig Fleisch(waren) (Greenpeace 2020). Bei einer nach Geschlechtern getrennten Betrachtung essen laut Verzehrstudie (Max Rubner-Institut 2008) Personen aus den unteren Einkommensgruppen mehr Fleisch (ohne auf Fleisch basierende Gerichte, wie z. B. Burger) als einkommensstarke Haushalte (siehe Abbildung 3-5).

Abbildung 3-5: Täglicher Pro-Kopf-Verzehr von Fleisch, Fleischerzeugnissen und Wurstwaren nach "Schichten"[48] in Gramm

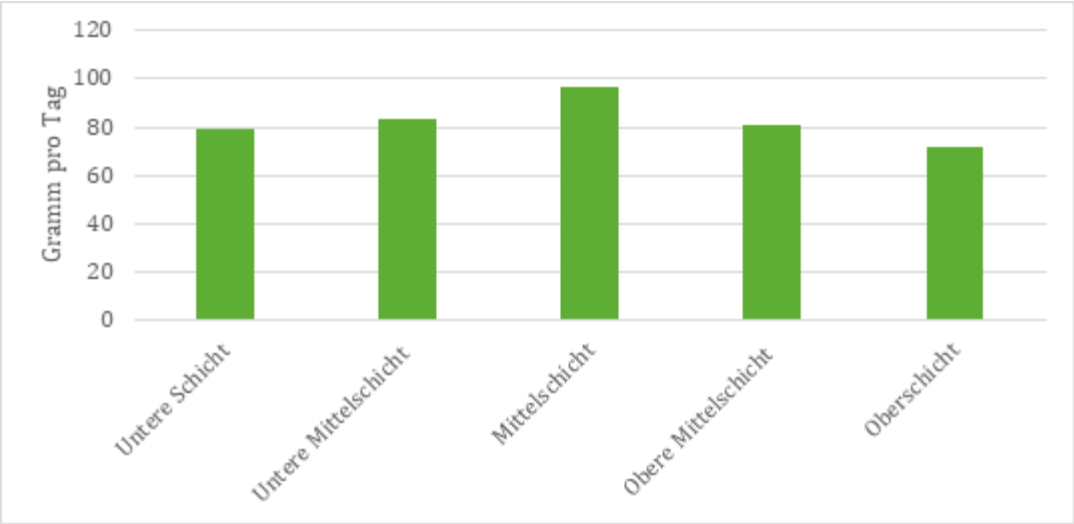


Quelle: MRI 2008.

Dieses Bild relativiert sich aber, wenn die Geschlechtertrennung aufgehoben wird: Da mehr Frauen als Männer der „untersten Schicht“ angehören und mehr Männer der „Oberschicht“, ist bei einer Verrechnung der Geschlechteranteile die Mittelschicht die Gruppe mit dem höchsten Fleischkonsum pro Person (siehe Abbildung 3-6).

[48] Der Schichtbegriff stammt aus der Studie des MRI und wird von den Autor:innen dieser Studie nicht geteilt, zur Vergleichbarkeit wurde er jedoch in der folgenden Graphik übernommen. Er bezieht sich auf die Faktoren „höchster Schulabschluss, berufliche Stellung des Hauptverdieners sowie Haushalts-Netto-Einkommen“ (MRI 2008).

Abbildung 3-6: Pro-Kopf-Fleisch(waren)konsum in Gramm pro Tag nach Schichtzugehörigkeit



Quelle: FÖS 2020 auf Basis von Max Rubner-Institut 2008.

Da Geringverdiener:innen überdurchschnittlich häufig günstige Waren aus dem Discounter konsumieren, kann trotz hohem Fleischkonsum ihr finanzieller Mehraufwand geringer sein, als der von Personen, die weniger, aber qualitativ hochwertiges Fleisch konsumieren. So zeigen die durchgeführten Analysen, dass die absolute finanzielle Mehrbelastung pro Jahr durch eine Mehrwertsteuer-Erhöhung für die unteren Einkommensgruppen am niedrigsten wäre. Allerdings ist die relative Belastung durch teurere Nahrungsmittel für diese Gruppen hoch, weil sie über ein geringeres Haushalts-Netto-Einkommen verfügen und einen höheren Anteil ihrer Gesamtausgaben für Nahrungsmittel aufwenden.

Ob eine Erhöhung der Mehrwertsteuer auf Fleisch und tierische Produkte insgesamt zu einer finanziellen Netto-Belastung oder Entlastung der Konsument:innen führen würde, hängt davon ab, wie stark sie ihr Verhalten an die Preisänderungen anpassen. Unter der Annahme geringer Elastizitäten ergäben sich für alle Einkommensgruppen höhere Ausgaben (Szenario 1). Die untere Einkommensgruppe hätte im Vergleich die geringste Mehrbelastung.

Wenn sich der Konsum stärker an die geänderten Preissignale anpasst (Szenario 2), würden alle Einkommensgruppen deutlich weniger Fleisch und tierische Produkte konsumieren und insgesamt weniger Geld für Lebensmittel ausgeben. Bei unteren und mittleren Einkommensgruppen wäre die Verschiebung im Konsum, weg von tierischen Produkten und hin zu pflanzlichen Produkten, etwas stärker. Die zusätzliche Absenkung der Mehrwertsteuer auf pflanzliche Produkte (Variante 2) würde diese Entlastung etwas verstärken, bei höheren Einkommensschichten allerdings etwas stärker als bei Unteren. Die Absenkung des Mehrwertsteuersatzes auf pflanzliche Nahrungsmittel wäre also ein geeignetes Mittel, um die regressiven Wirkungen einer Erhöhung der Mehrwertsteuer auf Fleisch und tierische Produkte abzumildern.

Wie oben erläutert, ist auch hier nicht berücksichtigt, dass der geringere Konsum von tierischen Produkten durch einen höheren Konsum an pflanzlichen Produkten substituiert werden könnte. Hier würde die Reduktion der Mehrwertsteuer auf pflanzliche Produkte zusätzlich entlastend wirken.

Tabelle 3-7 fasst die Verteilungswirkungen der vorgeschlagenen geänderten Mehrwertsteuer-Sätze auf Fleisch, tierische Produkte und pflanzliche Produkte zusammen.

Tabelle 3-7: Verteilungseffekte von Mehrwertsteuer-Änderungen für Fleisch, tierische und pflanzliche Produkte nach Einkommensgruppen

			Untere Einkommen	Mittlere Einkommen	Obere Einkommen	Untere Einkommen	Mittlere Einkommen	Obere Einkommen
			Variante 1			**Variante 2**		
Ohne Verhaltens-änderungen	Mehrausgaben Haushalte	Euro / Jahr	103 €	145 €	165 €	58 €	84 €	93 €
Szenario 1	Mehrausgaben Haushalte	Euro / Jahr	70 €	98 €	112 €	64 €	92 €	103 €
	Änderung Fleischkonsum	% ggü. aktuell	-4 %	-4 %	-4 %	-4 %	-4 %	-4 %
	Änderung Konsum tierischer Produkte	% ggü. aktuell	-3 %	-3 %	-3 %	-3 %	-3 %	-3 %
	Änderung Konsum pflanzlicher Produkte	% ggü. aktuell	0 %	0 %	0 %	1 %	1 %	1 %
	Änderung THG pro Haushalt	kg CO_2-Äq.	- 43	- 48	- 48	- 148	- 165	- 166
Szenario 2	Mehrausgaben Haushalte	Euro / Jahr	- 12 €	- 12 €	- 8 €	- 16 €	- 21 €	- 18 €
	Änderung Fleischkonsum	% ggü. aktuell	- 12 %	- 11 %	- 11 %	- 12 %	- 11 %	- 11 %
	Änderung Konsum tierischer Produkte	% ggü. aktuell	- 11 %	- 11 %	- 11 %	- 11 %	- 11 %	- 11 %
	Änderung Konsum pflanzlicher Produkte	% ggü. aktuell	0 %	0 %	0 %	1 %	1 %	1 %
	Änderung THG pro Haushalt	kg CO_2-Äq.	- 151	- 169	- 170	- 148	- 165	- 166

Quelle: Eigene Berechnungen Öko-Institut auf der Basis von WBAE et al. 2016; Destatis 2013; Max Rubner-Institut 2008.

Für außer Haus verzehrte tierische Produkte würden alle Einkommensgruppen ungefähr 10 % mehr Geld ausgeben, wenn sie ihr Konsumverhalten nur gering anpassen würden (Szenario 1). Unter der Annahme eines stärkeren Rückgangs des Konsums infolge der Mehrwertsteuer-Erhöhung würden alle Einkommensgruppen außer Haus etwa gleich viel Geld wie derzeit für den Verzehr tierischer Produkte ausgeben.

In jedem Fall müssen bei einer Steuererhöhung die gewünschte Lenkungswirkung und die ausgleichenden Maßnahmen bzw. die Verwendung der Mittel klar kommuniziert werden, um dem Eindruck einer reinen Steuererhöhung entgegenzuwirken und um eine breite Akzeptanz für die Reform zu gewährleisten. Zur Akzeptanz der Reform können Maßnahmen beitragen, die gezielt einkommensschwache Haushalte adressieren, z. B. über höhere Transferzahlungen oder beispielsweise kostenloses Schulessen für Kinder aus einkommensschwachen Haushalten (vgl. FÖS 2021, S. 41f.)

3.1.7 Administrative Umsetzung

Da die Reform nur die Frage betrifft, welche Güter mit dem vollen Mehrwertsteuersatz besteuert werden, sind die rechtlichen Anpassungen wenig aufwändig. Für die Nutzung der Mehrwertsteuer als Lenkungsinstrument spricht also die leichte Administrierbarkeit und darüber hinaus, dass der automatische Inflationsausgleich von Wertsteuern keinen weiteren Anpassungsbedarf nötig macht. So kommt auch eine Machbarkeitsstudie im Auftrag des BMEL zu dem Ergebnis, dass zur Finanzierung von mehr Tierwohl in deutschen Ställen eine Erhöhung der Mehrwertsteuer auf Fleisch wegen geringer Verwaltungskosten „vorzugswürdig" gegenüber anderen Finanzierungsmodellen wäre (Redeker, Sellner, Dahs 2021, S. 6–7).

Die als parallele Maßnahme diskutierte Reduktion des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf pflanzliche Nahrungsmittel ist ähnlich einfach umsetzbar. Allerdings würde die Einführung eines dritten Mehrwertsteuer-Satzes in der Praxis Herausforderungen mit sich ziehen. Das Umsatzsteuerrecht würde weiter verkompliziert und Fragen zur Abgrenzung pflanzlicher Produkte, Bürokratie- und Befolgungskosten der Wirtschaft wären die Folge (Bundesrechnungshof 2010). Sowohl an der Supermarktkasse wie auch in der Software für die Steuererklärung wären Anpassungen notwendig, die Aufwand für die Betroffenen mit sich ziehen würden.

3.1.8 Flankierende Maßnahmen

Hauptziel der Erhöhung der Mehrwertsteuer auf Fleisch und andere tierische Produkte ist es, die bis heute gewährte, ökologisch wie gesundheitspolitisch kontraproduktive **steuerliche Bevorteilung** dieser Güter zu **beenden**. Eine **Internalisierung der externen Kosten** der Produktion von Fleisch und tierischen Produkten kann nicht über die Mehrwertsteuer allein erreicht werden. Ansatzpunkte liegen hierzu sowohl auf der Nachfrageseite (z. B. über eine Fleischsteuer, siehe Greenpeace 2020) als auch der Produktionsseite (z. B. über eine Stickstoffüberschussabgabe). Zielführend wäre eine Kombination aus Instrumenten, die sowohl die Nachfrage- als auch die Produktionsseite adressieren.

Nachfrageseitige Internalisierung über Verbrauchsteuern („Fleischsteuer")

Intelligente Mengensteuern, ähnlich wie höhere Mehrwertsteuersätze, bewirken eine Verringerung des Konsums. Zusätzlich dazu schaffen sie Anreize innerhalb des Sektors zur Verminderung externer Kosten und damit einer nachhaltigeren Landwirtschaft. Eine Einpreisung der externen Kosten wäre möglich über indexierte Verbrauchsteuern (d. h. Mengensteuern), differenziert nach Produktkategorien auf verschiedene Fleischsorten, Milchprodukte, Eier und Fisch. Ihr Vorteil wäre, dass sich so auch eine zielgenauere und stärkere Lenkungswirkung entfalten würde. Schlussendlich müsste zwischen den Abstrichen bei Genauigkeit der Lenkungswirkung und Verwaltungsaufwand abgewogen werden, um zu bewerten, ob eine Regelung über die Neufassung der Differenzierung der Mehrwertsteuersätze oder über indexierte Produktsteuern nach Produktkategorien sinnvoller ist.

Produktionsseitige Internalisierung externer Effekte

Anreize für eine ökologische Weiterentwicklung der Produktion von Fleisch und tierischen Produkten liegen sowohl in der Bepreisung von Umweltschäden durch die Produktion als auch in positiven Anreizen für Investitionen in eine nachhaltigere Nutztierhaltung. Beispielsweise würde eine Stickstoffüberschussabgabe gezielt die Produktion von tierischen Produkten verteuern, bei denen ein Stickstoffüberschuss (in Form von Gülle) entsteht (z. B. Greenpeace 2020). Dieser Überschuss steigt, je mehr Futtermittel von außen zugeführt werden und je höher die Viehbestandsdichte ist. Landwirtschaftliche Betriebe könnten so durch die tatsächliche Verminderung externer Kosten einen preislichen Vorteil erzielen. Andere Beispiele sind

Abgaben auf Medikamente, insbesondere Antibiotika oder eine Besteuerung von Futtermittelimporten, die insbesondere bei konventionell erzeugtem Fleisch hoch sind.

Nicht-ökonomische Maßnahmen

Weitere flankierende Maßnahmen zur Abfederung von regressiven Wirkungen könnten die finanzielle Entlastung im Bereich Ernährung durch kostenlos angebotenes Essen in Kindergärten und Schulen sein. Darüber hinaus wären Informations- und Bildungsprogramme für die gesamte Bevölkerung sinnvoll, die Wissen über eine gesunde, fleischarme und klimafreundliche Ernährung beinhalten.

Die stärkere Förderung von Formen nachhaltiger Nutztierhaltung (beispielsweise durch Zuschüsse für Stallumbauten für mehr Tierwohl und für die Umstellung auf Bio-Landwirtschaft) kann ebenso einen Beitrag zu einer nachhaltigeren Produktion leisten.

3.1.9 Fazit

Untersucht wurde die Besteuerung von Fleisch und tierischen Produkten mit dem Regelsteuersatz von 19 % anstelle des ermäßigten Satzes. Mit Blick auf die regressive Wirkung des Reformvorschlags wurde neben der Steuererhöhung (Variante 1) ein zweiter Reformvorschlag betrachtet, der eine parallele Senkung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes für pflanzliche Lebensmittel auf 5 % vorsieht (Variante 2).

In beiden Varianten der Reform steigen die Verbraucherpreise für Fleisch und tierische Produkte, wodurch die nationale Nachfrage nach diesen Produkten in Übereinstimmung mit deren Nachfrageelastizitäten sinkt. Gleichzeitig steigt der Konsum pflanzlicher Lebensmittel (in beiden Varianten) leicht an. Hier zeigen sich geringfügige Unterschiede zwischen unterschiedlichen Einkommensgruppen: bei einkommensschwachen Haushalten geht der Fleischkonsum etwas stärker zurück, während der Konsum pflanzlicher Lebensmittel etwas stärker ansteigt. Die Modellierung zeigt ebenso für beide Varianten, dass mit der Reform ein Rückgang der konsumbedingten Treibhausgasemissionen verbunden ist, die mit deren Produktion der Lebensmittel verbunden sind. Beide Varianten führen zu einer Erhöhung der Steuereinnahmen. Durch Variante 2 würde ungefähr die Hälfte der Mehreinnahmen „rückverteilt“ in Form der Steuersenkung für pflanzliche Lebensmittel.

Unter dem Strich würde eine Reform also die Einnahmen aus der Mehrwertsteuer erhöhen und wäre einfach administrierbar, da sie innerhalb des bestehenden Mehrwertsteuersystems umgesetzt würde. Die Reform hätte allerdings nur eine begrenzte Lenkungswirkung und könnte die negativen externen Umwelteffekte der Produktion von Fleisch und tierischen Produkten nicht einpreisen. Zudem ist die Preisverzerrung zwischen Billigware und teurerer Qualitätsware zu beachten. Zu berücksichtigen ist ebenso, dass die Reform zunächst nur den inländischen Konsum adressieren kann – nicht die inländische Produktion (von der die Umweltwirkungen des Sektors ausgehen) und die Exporte von Fleisch und tierischen Produkten. Die Nutzung flankierender Instrumente, die die Produktion adressieren, erscheint deshalb geboten. Insgesamt würde eine solche Reform eine steuerliche Bevorzugung beenden, die mit Blick auf deren Folgen auf die Gesundheit der Bürger:innen als auch die Umweltauswirkungen der Produktion nicht mehr zu rechtfertigen ist.

3.2 Reduzierte Mehrwertsteuer auf Arbeitsleistungen bei energetischer Sanierung

3.2.1 Gegenwärtige Regelung

Neben dem reduzierten Mehrwertsteuersatz auf die Dienstleistungen kleine Reparaturen (vgl. Kapitel 3.3) können im Rahmen der EU-MwStSystRL (Anhang III) auch Arbeitsleistungen für energetische Sanierungen im Wohngebäudebestand reduziert besteuert werden. Auch hiervon macht Deutschland bisher keinen Gebrauch, im Gegensatz zu anderen EU-Mitgliedstaaten.

3.2.2 Fehlanreize

Um die deutschen Klimaschutzziele im Gebäudebestand zu erreichen, ist eine Sanierungsrate von mindestens 1,5 Prozent pro Jahr nötig (dena 2019b). Die seit 2010 stagnierende energetische Sanierungsrate von ca. einem Prozent pro Jahr (ebd.) deutet darauf hin, dass stärkere Anreize von Nöten sind. Es gibt zwar eine Reihe von Förderprogrammen, etwa der KfW oder auch der Bundesländer. Weiterhin wurde im Rahmen des sogenannten Klimapakets der Bundesregierung Ende 2019 eine einkommensteuerliche Absetzbarkeit für energetische Gebäudesanierung beschlossen (dena 2019a). Infolgedessen wurden im ersten Quartal 2020 deutlich mehr Anträge auf Förderung gestellt, dreimal so viele wie im Vorjahreszeitraum (Tagesspiegel Background 2020).

Diese Anreize kommen aber im Wesentlichen den Eigentümer:innen von selbstgenutztem Wohnraum zugute. Zwar können Förderungen auch für vermieteten Wohnraum beantragt werden. Hier fehlen aber die Anreize, die sich aus der Energieeinsparung ergeben. Dagegen profitieren Mietende nicht von der Wertsteigerung der Immobilien, sondern werden durch die Umlage der Kosten für die energetische Sanierung zusätzlich belastet. Diese gesplitteten Anreize sind ein Grund für unterbleibende Sanierungsmaßnahmen (UBA 2016c, 162ff.).

Die Verringerung von Kosten für die Sanierung ist neben Sanierungspflichten, nicht umlagefähigen Abgaben oder Erhöhung der Energiepreise ein Ansatzpunkt, um entsprechende Anreize zu schaffen – die Reduktion der Mehrwertsteuer hat dabei denselben Wirkmechanismus wie die Förderung.

Im Unterschied zu der im Klimapaket beschlossenen einkommensteuerlichen Förderung nur für zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden (Bundesregierung 2019) kann eine Reduktion der Mehrwertsteuer Anreize auch für Kommunen, kommerzielle Vermietende und Genossenschaften schaffen, um Wohnraum energetisch zu sanieren. Diese profitieren nicht von einer Absetzbarkeit von der Einkommensteuer.

3.2.3 Ansatz zur Reform der Mehrwertsteuer

Mit Blick auf den Wohnungsmarkt können nach der EU-MwStSystRL (Anhang III) folgende Leistungen mit dem reduzierten Mehrwertsteuersatz besehen werden:

10. die Lieferung, Bau, Renovierung und Umbau von Wohnungen im Rahmen des sozialen Wohnungsbaus;
10a. die Renovierung und Reparatur von Privatwohnungen, mit Ausnahme von Materialien, die einen bedeutenden Teil des Wertes der Dienstleistung ausmachen.

In einer Reihe von europäischen Mitgliedstaaten wird von dieser Differenzierung Gebrauch gemacht (vgl. Tabelle 3-8).

Tabelle 3-8: Reduzierte Mehrwertsteuersätze in anderen EU-Mitgliedstaaten im Vergleich: Reparatur und Renovierung Privatwohnungen und im sozialen Wohnungsbau

EU-Mitgliedstaat	Mehrwertsteuersatz Reparatur und Renovierung Privatwohnungen und im sozialen Wohnungsbau	Mehrwertsteuer-Regelsatz
Deutschland	-	19 %
Belgien	Teils 6 % (auf Wohnungen, die älter als 10 Jahre sind)	21 %
Frankreich	Teils 5,5 % (energetische Sanierung von Wohnungen, die älter als 2 Jahre sind) Teils 10 % (Sonstige Sanierungsarbeiten)	20 %
Irland	13,5 %	23 %
Italien	10 %	22 %
Niederlande	Teils 9 % (energetische Dämmung)	21 %
Polen	Teils 8 %	23 %
Portugal	6 %	23 %
Slowenien	9,5 %	22 %
Spanien	10 %	21 %
Tschechien	15 %	21 %
Vereintes Königreich	5 %	20 %
Zypern	5 %	19 %

Quelle: Eigene Darstellung FU Berlin auf Grundlage EU KOM, 2019.

In einigen dieser Mitgliedstaaten wird der ermäßigte Satz genutzt, um energetische Sanierungen anzureizen. Anhand der verfügbaren Literatur werden diese Fälle im Folgenden beschrieben.

Im **Vereinigten Königreich** wird seit 1994 ein reduzierter Satz von gegenwärtig fünf Prozent Mehrwertsteuer auf den Einbau energiesparender Materialien angewendet. Eine ex-ante-Wirkungsabschätzung für die Bauwirtschaft kam zu dem Ergebnis, dass durch den ermäßigten Mehrwertsteuersatz auf energetische Sanierungen (Arbeitsleistung sowie Material) eine zusätzliche Nachfrage von fünf Prozent bzw. ca. 1,5 Mrd. € bis 2020 generiert werden könnte (Experian 2014). Darüber würde die Wärmedämmung von ca. 91.000 Wohneinheiten ermöglicht und somit eine Einsparung von etwa 240.000 t CO_2 in der Periode von 2015 bis 2020 (ebd.). Weitere Wirkungsabschätzungen hinsichtlich der Effekte des reduzierten Mehrwertsteuersatzes im Vereinigten Königreich sind – soweit ersichtlich – nicht vorhanden. 2015 hat der EuGH der Klage der EU-Kommission stattgegeben, dass der reduzierte Satz auf sowohl Material als auch Arbeitsleistung nur im Bereich des sozialen Wohnungsbaus angewendet werden darf. Für Privatwohnungen dürfen lediglich die Arbeitsleistungen reduziert besteuert werden und Materialien nur, solange sie keinen „bedeutenden Teil des Wertes der

erbrachten Dienstleistung“ ausmachen.[49] Das Vereinigte Königreich hat daraufhin sein zugehöriges Gesetz angepasst: Kriterien des sozialen Wohnungsbaus wurden ausdefiniert als Wohnungen im staatlich zertifizierten sozialen Wohnungsbau sowie Wohnungen, die von Personen im Alter von 60 Jahren und darüber bewohnt werden oder Personen, die Sozialleistungen empfangen.[50] Für den Bereich der Privatwohnungen wurde eine 60-%-Regel festgelegt, wonach das verwendete Material (zusätzlich zu der Reparaturleistung) nur reduziert besteuert werden darf, wenn mindestens 40 % der Nettogesamtkosten aus der Arbeitsleistung entstehen. Sind es weniger als 40 %, muss der Materialanteil gesondert mit dem regulären Mehrwertsteuersatz von 20 % besteuert werden. In der Praxis dürfte diese Schwelle allerdings eher selten überschritten werden, da in der Literatur von einem Materialanteil bei energetischen Sanierungen von 10 bis 40 % der Gesamtkosten ausgegangen wird (ifh Göttingen 2009, S. 30; Wuppertal Institut 2010, S. 29; IVM 2008, S. 66).

Neben dem Vereinigten Königreich wird außerdem in **Belgien** seit 2000 der reduzierte Mehrwertsteuersatz (6 %) zur Förderung energetischer Sanierungen verwendet (European Commission 2018). Der reduzierte Satz wird für Wohngebäude gewährt, die über zehn Jahre alt sind und für die Kosten der Handwerksleistungen plus Overheadkosten, nicht jedoch auf das verwendete Material, welches regulär mit 21 Prozent besteuert wird. Darüber hinaus werden auch weitere Renovierungsarbeiten neben energetischer Sanierung mit dem reduzierten Satz besteuert. Auch hier liegt keine spezifische Wirkungsabschätzung vor (European Commission 2018, S. 5). Jedoch wurde die Wirkung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes im Zusammenspiel mit anderen Energieeffizienz-Maßnahmen abgeschätzt: Zwischen 2014 und 2016 wurden so rund ein Prozent des gesamten Haushalts-Energieverbrauchs in Belgien eingespart (ebd.).

Auch in **Frankreich** wird nach Artikel 278-0 des französischen Allgemeinen Steuergesetzbuchs[51] seit 1999 ein reduzierter Mehrwertsteuersatz auf u. a. energetische Gebäudesanierungen angewendet. 2014 wurde der reduzierte Satz aufgeteilt: Sanierungsarbeiten für Energieeffizienz werden seitdem mit 5,5 % besteuert, für andere Renovierungs- und Sanierungsarbeiten wurden 10 % Mehrwertsteuer festgelegt (adelphi; Ecofys 2018, S. 53). Der reduzierte Satz (5,5 %) gilt sowohl für die Handwerksleistung der energetischen Sanierung als auch für dazu verwendete Materialien (French Property o. J.). Die Materialien (bspw. Dämmstoffe, Heizungs- oder Warmwasserversorgungsanlagen etc.) müssen allerdings gesetzlichen Vorgaben entsprechen. Über ein notwendiges Verhältnis zwischen Arbeits- und Materialkosten, wie im Fall des Vereinigten Königreiches, liegen keine Informationen vor. Gleichermaßen kann im Rahmen dieses Forschungsprojektes nicht geklärt werden, warum die EU-Kommission das britische Vorgehen vor dem EuGH gerügt hat, das französische hingegen nicht, da dazu keine ausreichenden Informationen recherchiert werden konnten.

Außerdem wird auf **Zypern** der reduzierte Mehrwertsteuersatz von fünf Prozent auf alle Renovierungsarbeiten am Privatwohnungsbestand angewendet. Damit werden unter anderem Maßnahmen der energetischen Sanierung begünstigt, wie Dämmung der Außenhülle und Austausch der Außentüren sowie Fenster (Regierung Zypern 2017). Für die

[49] EuGH, Urt. v. 4.6.2015 – C16114 C-161/14.

[50] Siehe Statutory Instruments 2019 No. 958, Value Added Tax, abrufbar unter: http://www.legislation.gov.uk/uksi/2019/958/made.

[51] Article 278-0 Code général des impôts. Online verfügbar unter: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000036431470/, zuletzt geprüft am 10.02.2021.

Renovierungsarbeiten verwendete Materialien werden reduziert besteuert, wenn der Wert der Materialien unter dem Wert der Dienstleistung liegt (European Commission o. J.).

In den **Niederlanden** gilt seit 2014 der reduzierte Mehrwertsteuersatz von aktuell neun Prozent auf die Handwerksleistungen bei energetischer Dämmung (Anbringung von Isolierungsmaterial sowie isolierenden Fenstern). Von 1999 bis 2014 galt der reduzierte Satz sowohl für die Dienstleistung als auch das verwendete Material aller Wartungs- und Renovierungsarbeiten (Finanzministerium Niederlande 2017, S. 61). Zu den Gründen der Änderungen 2014 liegen keine Informationen vor.

Für die restlichen europäischen Mitgliedstaaten, welche reduzierte Mehrwertsteuersätze für Renovierungsarbeiten (jeglicher Art) erheben, namentlich Irland, Italien, Portugal, Slowenien, Spanien, Tschechien (vgl. Tabelle 3-8), konnten keine näheren Informationen gefunden werden, ob damit Maßnahmen der energetischen Sanierung begünstigt werden.

Auf Grundlage des Vorgehens anderer europäischer Mitgliedstaaten sowie Erwägungen in der Literatur wird im Folgenden eine mögliche Ausgestaltung zur mehrwertsteuerlichen Begünstigung von energetischen Sanierungen in Deutschland entwickelt.

3.2.4 Mögliche Ausgestaltung einer reformierten Mehrwertsteuer-Regelung für Reparaturdienstleistungen

Auf Grundlage der EU-MwStSystRL (Anhang III) könnten auch in Deutschland energetische Sanierungen im sozialen Wohnungsbau sowie in privaten Wohngebäuden mehrwertsteuerlich begünstigt werden. Zur Festlegung, welche Maßnahmen als energetische Sanierung gelten, kann auf die Definition des kürzlich im Zuge des Klimapaketes ergänzten § 35c des Einkommensteuergesetzes (EStG)[52] aufgebaut werden. Danach sind folgende Maßnahmen in zu *eigenen* Wohnzwecken genutzten Gebäuden einkommensteuerrechtlich begünstigt:

1. Wärmedämmung von Wänden;
2. Wärmedämmung von Dachflächen;
3. Wärmedämmung von Geschossdecken;
4. Erneuerung der Fenster oder Außentüren;
5. Erneuerung oder Einbau einer Lüftungsanlage;
6. Erneuerung der Heizungsanlage;
7. Einbau von digitalen Systemen zur energetischen Betriebs- und Verbrauchsoptimierung;
8. Optimierung bestehender Heizungsanlagen, sofern diese älter als zwei Jahre sind.

Der reduzierte Mehrwertsteuersatz von sieben Prozent könnte auf diesen Maßnahmenkatalog angewendet werden und sollte nicht auf eigengenutzte Wohngebäude beschränkt sein, um auch für Kommunen, kommerzielle Vermietende und Genossenschaften zusätzliche Anreize zur energetischen Sanierung zu schaffen. Der administrative Aufwand wäre überschaubar, da auf das etablierte Mehrwertsteuersystem aufgesetzt werden kann. Das Verwenden des einkommensteuerlichen Katalogs erscheint auch sinnvoll, um Verwaltungskosten zu reduzieren, da den Finanzämtern dieser Katalog bekannt ist und so eine Überprüfung der Maßnahmen relativ leicht möglich ist, was die Betrugsanfälligkeit reduziert. Es empfiehlt sich außerdem, den

[52] Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 7 Absatz 7 des Gesetzes vom 12. Mai 2021 (BGBl. I S. 990) geändert worden ist.

bestehenden ermäßigten Satz zu nutzen, da zusätzliche reduzierte Sätze mit erheblichem administrativem Aufwand verbunden sind (PWC, CASE, IEB 2017).

Die entstehende Doppelförderung für die Nutzer:innen eigener Immobilien würde die bereits gegebene Bevorteilung dieser Gruppe nicht weiter verschärfen. Dies gilt auch für die Förderprogramme. Hier ist anzunehmen, dass eine Reduktion der Mehrwertsteuer für Maßnahmen der energetischen Sanierung zu einer vermehrten Inanspruchnahme von Förderprogrammen führt (wie das auch bei der einkommensteuerlichen Förderung erwartet und erhofft wird). Zu prüfen wäre, ob die Mehrfachförderung aus Förderprogrammen (ggf. Bund und Länder), Einkommenssteuer und Mehrwertsteuer die notwendigen Investitionskosten übersteigen könnte. Hier bietet es sich an, bei den Förderprogrammen anzusetzen. Schon heute sind nur die Ausgaben förderfähig; wenn die Ausgabenhöhe sinkt, werden entsprechend die Zuschüsse reduziert.

Um Rechtsunsicherheiten zu vermeiden, sollte lediglich die Arbeitsleistung begünstigt werden, nicht jedoch das verwendete Material. Wenn Material abhängig vom Verwendungszweck unterschiedlich besteuert wird, beispielsweise Styropor zur Dämmung (7 %), reguläres Styropor (19 %), ist die Abgrenzung schwierig und betrugsanfällig. Dem niederländischen und belgischen Beispiel folgend, sollte eine möglicherweise anfechtbare Auslegung des offenen Tatbestands Nr. 10a des Anhangs III der EU-MwStSystRL vermieden werden. Diesem nach dürfen Renovierung und Reparatur von Privatwohnungen mit dem reduzierten Satz besteuert werden „mit Ausnahme von Materialien, die einen bedeutenden Teil des Wertes der Dienstleistung ausmachen“. Außerdem kann durch den Ausschluss des Materials aus der Mehrwertsteuerbegünstigung vermieden werden, dass es zu Marktverzerrungen im EU-Binnenmarkt kommt, wenn Materialien, wie Dämmmaterial, Boiler oder Fenster in Deutschland niedriger besteuert würden als bspw. in Nachbarländern. Dies könnte der Fall sein, wenn die ermäßigte Steuer schon anfällt, sobald das Dämmmaterial zusammen mit dem Einbau beauftragt bzw. gekauft wird, aber noch nicht eingebaut ist. O’Donovan et al. (2017) haben gezeigt, dass durch reduzierte Mehrwertsteuersätze kaum Verzerrungen des EU-Binnenmarktes auftreten, da die sich ergebenden Preisunterschiede in der Regel nicht groß genug sind. Bei leicht transportierbaren, einheitlichen und ggf. hochpreisigen Gütern mit hoher Preisdifferenz durch die Mehrwertsteuerreduktion zwischen den EU-Mitgliedstaaten und wenig lokalen Substituten können jedoch Marktverzerrungen auftreten (ebd.).

3.2.5 Adressaten der Regelung

Adressiert werden durch den reduzierten Mehrwertsteuersatz im Besonderen das Ausbaugewerbe sowie Gebäudeeigentümer:innen. Im Ausbaugewerbe sind für energetische Sanierungen vor allem Fensterbau-, Mal- und Stukkateurbetriebe für Maßnahmen an der Gebäudehülle zuständig sowie Heizungsinstallationsbetriebe für die Erneuerung der Heizungstechnik (Kenkmann & Braungardt 2018, S. 13). Die Eigentümer:innen der Wohngebäude lassen sich in Einzelakteure und institutionelle Akteure unterschieden. Die Einzeleigentümer:innen nutzen die Immobilie entweder selbst oder vermieten diese. Institutionelle Wohnungseigentümer können wiederum in private und öffentliche Akteure unterschieden werden, letztere umfassen beispielsweise Kommunen und Genossenschaften. Für energetische Sanierungen sind besonders die privaten Einzeleigentümer:innen als größte Nachfragegruppe von Interesse. Von den ca. 18,9 Mio. Wohngebäuden in Deutschland befinden sich knapp zehn Prozent im Besitz von Wohneigentümergemeinschaften und knapp 85 Prozent in der Hand von Privatpersonen (Heinze & Spars 2011 auf Grundlage Mikrozensus 2011).

Indirekt adressiert werden außerdem Mietende sowie die Produktion von und der Handel mit Baustoffen und Baumaschinen, außerdem Architektur-, Ingenieur- sowie Energieberatungsbüros.

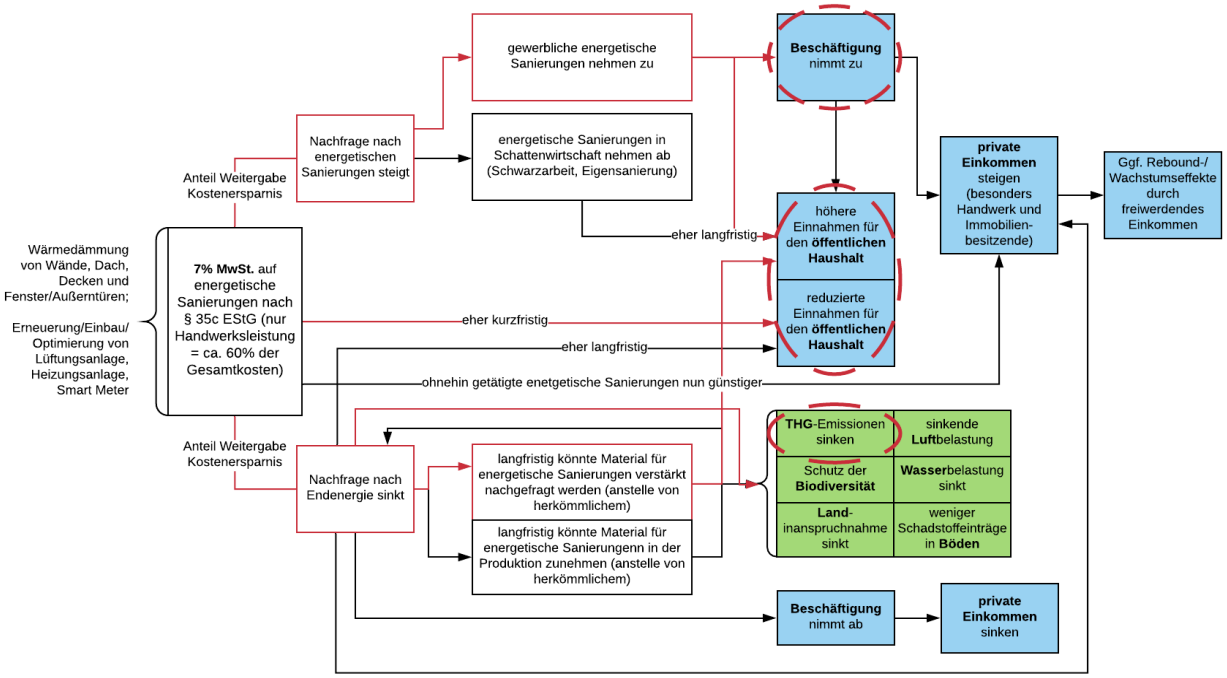
3.2.6 Wirkungen der Regelung

3.2.6.1 Lenkungswirkung

Durch die Mehrwertsteuersenkung auf 7 % für Arbeitsleistungen energetischer Sanierungen kann eine Zunahme energetischer Sanierungen erwartet werden (Jacob et al. 2016). Dass finanzielle Anreize die Quote energetischer Sanierungen erhöhen, zeigen Untersuchungen, insbesondere des KfW-Programms „Energieeffizient sanieren“ (Diefenbach et al. 2018; Weiss et al. 2012). Die Ende 2019 im Rahmen des sog. Klimapakets der Bundesregierung beschlossene einkommensteuerliche Absetzbarkeit für energetische Sanierungen am eigengenutzten Wohnhaus wurde im ersten Quartal 2020 von dreimal so vielen gestellten Förderanträgen wie im Vorjahreszeitraum gefolgt (Tagesspiegel Background 2020). Im Gegensatz zur energetischen Sanierung eigengenutzten Wohnraums besteht bei der Sanierung vermieteten Wohnraums zusätzlich die Investor-Nutzer-Problematik (Jacob et al. 2016, S. 162): die Mietenden profitieren von den eingesparten Energiekosten, die Investitionskosten sind jedoch (zunächst) von den Vermietenden zu tragen. Jedoch können jährlich acht Prozent der Investitionskosten als Modernisierungsumlage umgelegt werden, so dass sie zeitverzögert durchgereicht werden. Eine Senkung der Mehrwertsteuer auf 7 % für Handwerksleistungen energetischer Sanierungen reduziert entsprechend die Kosten für Vermietende und Mietende.

Durch die vermehrt durchgeführten energetischen Sanierungen werden die entsprechenden Handwerkerleistungen stärker nachgefragt (vgl. Abbildung 3-7). Das erhöht indirekt auch die Nachfrage nach Material für energetische Sanierungen. Vereinzelt kann damit eine geringe Nachfrage nach herkömmlichem Sanierungsmaterial einhergehen, jedoch verwenden viele energetische Sanierungsmaßnahmen zusätzliches Material, das sonst nicht anfiele (bspw. zur Dämmung) und viele herkömmliche Materialien (wie bspw. einfach verglaste Fenster) sind gar nicht mehr zugelassen.

Abbildung 3-7: Wirkungskette 7 % Mehrwertsteuer auf Arbeitsleistung energetische Sanierung



Quelle: Eigene Darstellung, FU Berlin. Rot = quantifiziert.

3.2.6.2 Ökologische Wirkungen

In Folge der energetischen Sanierungen kann ein reduzierter Heizenergieverbrauch erwartet werden, welches einen Rückgang des Verbrauchs fossiler Heizstoffe bewirkt. Dies verringert die dadurch entstehenden Treibhausgasemissionen und trägt zur Verbesserung der Luftqualität bei. Weitere positive Umweltwirkungen wie geringere Wasserbelastung, Landinanspruchnahme und Schadstoffeinträge in Böden sowie Schutz von Biodiversität können durch den vermiedenen Abbau fossiler Heizstoffe erwartet werden (Jacob et al. 2016, S. 174).

Eine Quantifizierung der Umweltwirkungen wird im Rahmen dieses Forschungsprojektes zunächst durch eine Bottom-up-Partialmarktanalyse durchgeführt[53]. Dazu wurden Werte und Annahmen aus der Literatur verwendet und so die potenzielle CO_2-Minderung geschätzt. Weitere Umweltwirkungen werden anschließend im Rahmen einer gesamtwirtschaftlichen Modellierung errechnet. Die Berechnung ist statisch am Jahr 2018 (teils 2016) ausgerichtet, für welches die jüngsten Zahlen vorliegen. Es wird angenommen, dass die geschätzten jährlichen Wirkungen grob linear in die Zukunft verlaufen. Diese Berechnung erscheint sinnvoll, da die Mehrwertsteuersenkung als einmaliger „externer Schock“ interpretiert werden kann.

Der Umsatz mit energetischer Sanierung im Wohnungsbestand betrug 2018 ca. 40 Mrd. € (BBSR 2018, S. 36). Ifh Göttingen (2009, S. 30) folgend, kann angenommen werden, dass 45 Prozent davon mit privaten Haushalten erzielt wurden. Nur dieser Anteil für private Haushalte ist für die Mehrwertsteuer relevant, da private Haushalte keine Vorsteuer abziehen können. Der einschlägigen Literatur folgend, wird hier dieser potenziell konservative Wert angenommen. Es ist jedoch auch denkbar, dass der Anteil höher liegt, da Umsätze aus der Vermietung in der Regel steuerfrei sind, so dass kein Vorsteuerabzug möglich ist. Der Anteil an den Umsätzen mit

[53] Die genauen Rechenwege können unter folgendem Link in Form einer Excel-Datei eingesehen werden. https://box.fu-berlin.de/s/oTJ93byLcnW8N37.

privaten Haushalten, der mit Arbeitsleistung erzielt wird, kann als 60 Prozent angenommen werden (Ifh Göttingen 2009; S. 30). Das bedeutet, dass die restlichen 40 Prozent mit Material erzielt werden. Dies ist eine konservative Aufteilung, da teils in der Literatur geringere Werte des Materialanteils angenommen werden (vgl. 10 % bei bspw. Bahn-Walkowiak et al. 2010, S. 29, oder IVM 2008, S. 66). Auf dieser Grundlage wurde der Umsatz mit Handwerksleistungen sowie mit Material für energetische Sanierungen für private Haushalte 2018 berechnet. Obwohl das Material weiterhin mit 19 % besteuert würde, während die Handwerksleistung mit reduzierten 7 % besehen wird, wird angenommen, dass die Nachfrage nach Material gleichermaßen steigt wie die Nachfrage nach Handwerksleistungen für energetische Sanierungen. Dies erscheint plausibel, da die Materialkosten in der Regel einen eher geringfügigen Anteil der Gesamtkosten energetischer Sanierungen ausmachen (vgl. oben).

Ausschlaggebend für die Lenkungswirkung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes ist die Preiselastizität der Nachfrage nach energetischen Sanierungen. Auf Grundlage der Literatur kann diese langfristig mit gemittelt -0,41 (also eher unelastisch) angenommen werden, basierend auf den Nachfrageelastizitäten nach Erdgas, Heizöl und Strom (Bach et al. 2019, S. 8 nach FÖS 2018).

Außerdem zentral für die Lenkungswirkung ist der Preiseffekt, also zu welchem Anteil die Ersparnis durch die anbietenden Betriebe weitergegeben wird. Da in der Literatur dazu für energetische Sanierungen weite Spannbreiten aufzufinden sind, wird hier eine Sensitivitätsanalyse gerechnet, einmal mit einem Preiseffekt von 100 Prozent (PE100), also vollständige Weitergabe, einmal von 50 Prozent (PE50), also halbe Weitergabe. Der 50-prozentigen Weitergabe liegt eine konservative Annahme zugrunde. In der Literatur wird auf einen ausgeprägten Wettbewerbsmarkt bei energetischen Sanierungen hingewiesen, welcher hohe Preiseffekte erwarten lässt (bspw. Bahn-Walkowiak et al. 2010, S. 29, oder IVM 2008, 73). Da die Preisreduzierung auf den Rechnungen der Handwerksleistung unmittelbar für Endverbrauchende wahrnehmbar ist, nämlich als Differenz zwischen Netto- und Bruttopreis, kann außerdem von einem höheren Preiseffekt ausgegangen werden (Ifh Göttingen 2009, S. 14).

Auf diesem Weg wurde für die Einführung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes auf Handwerksleistungen bei energetischen Sanierungen eine Erhöhung der Nachfrage um 4,13 % (PE100) und 2,07 % (PE50) errechnet. Um daraus die Energieeinsparung sowie CO_2-Einsparung zu ermitteln, wurden die auf Grundlage der Evaluierung des KfW-Programms „energetisch Sanieren“ abgeleiteten Kosten pro eingesparter GWh (180.000 €) sowie Tonne CO_2 (490€) genutzt (Beermann et al. 2018a, S. 9), welche für 2016 vorliegen. Dabei wurden die einmaligen Sanierungskosten zu den langfristigen Einsparungen über mehrere Jahrzehnte ins Verhältnis gesetzt. Die CO_2-Vermeidungskosten decken sich dabei mit konservativeren Annahmen in der Literatur für Gebäudedämmung (vgl. IVM 2008, S. 83). Niedrigere Vermeidungskosten werden hingegen in BCG & Prognos (2019, S. 230) für eine THG-Minderung bis 2050 um 95 Prozent angegeben: In Abhängigkeit vom Baujahr und Sanierungsstandard werden die Vermeidungskosten im Gebäudebereich vereinzelt negativ bis 370 € pro t CO_2 beziffert (im Mittel knapp 100 €).

Auf Grundlage der angenommen Preiselastizität, der daraus errechneten Nachfragereaktionen, der Vermeidungskosten von FÖS (FÖS 2018b, S. 9) sowie der zwei Preiseffektszenarien ergibt sich eine Energieeinsparung über die Lebensdauer von 33 Jahren von gut 4.000 GWh (PE100) bzw. gut 2.000 GWh (PE50), die durch Investitionen im Beispieljahr 2018 bewirkt werden. Hinsichtlich der CO_2-Einsparungen ergeben sich im Partialmodell durch die Energieeinsparungen 1,5 Mio. t CO_2 (PE100) bzw. 770.000 t CO_2 (PE50). Anders ausgedrückt: Durch die Investitionssteigerung in einem Jahr werden jährlich rund 47.000 bzw. 23.000 t CO_2 Minderungen über einen Zeitraum von 33 Jahren bewirkt. Unter der Annahme, dass die

Mehrwertsteuer-Senkung in Folgejahren die Investitionsimpulse in ähnlicher Höhe bewirkt, resultieren daraus jedes Jahr weitere Minderungen in vergleichbarer Höhe, die sich zu den Minderungen der Vorjahresinvestitionen addieren.

Tendenziell kann der Verlauf der Wirkung als linear angenommen werden. Jedoch dürften die CO_2-Vermeidungskosten durch energetische Sanierungen perspektivisch steigen, da die günstigen Potenziale („low-hanging fruits“) zunehmend ausgeschöpft werden. Über die ökonomische Anreizwirkung hinaus geht von der reduzierten Mehrwertsteuer ein nicht-monetärer Signaleffekt aus, dass die Regierung gewisses Verhalten für wünschenswert auszeichnet (IVM 2008, S. 19f.). So konnte in der Literatur gezeigt werden, dass die Anreizwirkung durch nicht-monetäre Aspekte größer ausfällt als die reine Kostenreduktion (ebd.). Aus diesem Grund sollte die Mehrwertsteuersenkung mit einer entsprechenden Infokampagne und Beratungsangeboten kombiniert werden.

Rebound-Effekte können auftreten und werden in der Literatur im Falle von energetischen Sanierungen meist mit ca. 10 bis 30 Prozent der Energieeinsparung beziffert (Rosenow & Galvin 2013; S. 453). Als indirekter Rebound-Effekt kann es durch freiwerdendes Haushaltseinkommen aus geringeren Heizkosten auch zu einem höheren anderweitigen Konsum kommen. Dieser zusätzliche Konsum kann weitere Umweltwirkungen nach sich ziehen. Diese Rebound-Effekte wurden nicht geschätzt. Bis zu welchem Grad Mitnahmeeffekte entstehen, also energetische Sanierungen subventioniert werden, die ohnehin getätigt würden, kann an dieser Stelle nicht beantwortet werden. Dies umfänglich zu quantifizieren, wird als wesentliche Lücke in der Literatur identifiziert (Rosenow & Galvin 2013, S. 456). Es wird aber angedeutet, dass durchaus beträchtliche Mitnahmeeffekte bei der Förderung energetischer Sanierungen auftreten können (ebd.). So werden bei Ifh Göttingen (2009) bspw. 30 Prozent Mitnahmeeffekt bei energetischen Sanierungen angenommen. Eine Kannibalisierung anderer Förderprogramme zur energetischen Sanierung durch die reduzierte Mehrwertsteuer ist nicht zu erwarten. Die mehrwertsteuerliche Begünstigung würde zusätzlich zu bestehenden Anreizen wie dem KfW-Programm und der einkommensteuerlichen Förderung eingeführt.

3.2.6.3 Fiskalische Wirkungen

Eine weitere zentrale Wirkung der Mehrwertsteuersenkung auf Handwerksleistungen energetischer Sanierungen sind die fiskalischen Kosten, also der Ausfall der Steuereinnahmen. Dieser setzt sich zusammen aus der direkten Reduktion der Mehrwertsteuer, abzüglich der erhöhten Steuereinnahmen aus den gestiegenen Umsätzen mit energetischen Sanierungen (sowohl Arbeitsleistung als auch Materialverkauf). Außerdem können durch die reduzierte Mehrwertsteuer Sanierungstätigkeiten in Schattenwirtschaft (also Eigensanierungen oder Schwarzarbeit) reduziert werden, was wiederum zu höheren Staatseinnahmen beiträgt. Arbeiten im und am Haus machen geschätzt den größten Anteil der Schattenwirtschaft in Deutschland aus (Ifh Göttingen 2009, S. 10). In der Literatur wird hier teils von einem sogar überkompensierenden Selbstfinanzierungseffekt ausgegangen, wenn sowohl die zusätzlich induzierte Umsatzsteuer, die zusätzliche Lohnsteuer sowie Sozialversicherungszahlungen der Arbeitnehmenden und die vermiedenen Arbeitslosigkeitszahlungen berücksichtigt werden (Ifh Göttingen 2009). Die indirekten fiskalischen Effekte aus reduzierter Schattenwirtschaft sowie Abgaben der zusätzlichen Beschäftigten konnten im Rahmen dieses Projektes jedoch nicht quantifiziert werden (vgl. Abbildung 3-7). Außerdem wurde nicht betrachtet, dass der Staatskonsum durch niedrigere Staatseinnahmen sinken könnte.

Die reduzierte Mehrwertsteuer führt zu einer Reduktion der direkten Mehrwertsteuer-Einnahmen aus Arbeitsleistungen der energetischen Sanierung um -10,08 %. Abzüglich der geringfügigen indirekten Mehreinnahmen entstehen so fiskalische Kosten von ca. 1,2 Mrd. €

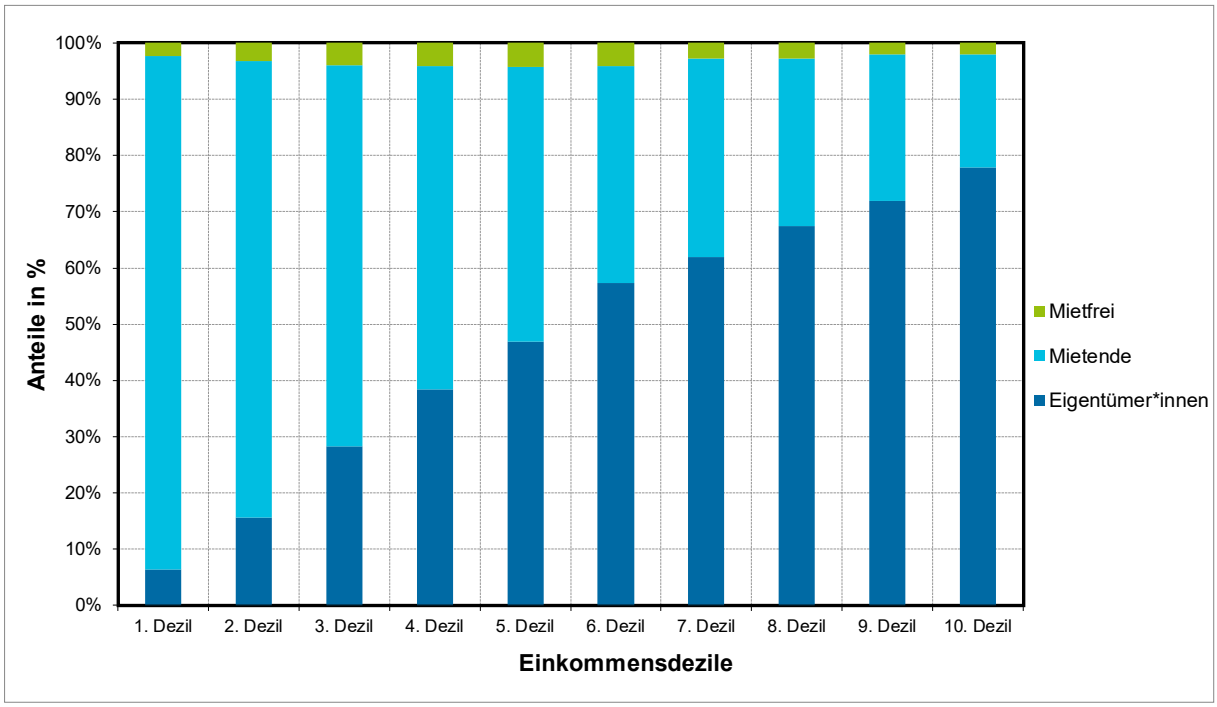
(PE100) bzw. ebenfalls rund 1,2 Mrd. € (PE50) für das Beispieljahr 2018. Der ähnliche Wert ist damit zu erklären, dass bei geringer Preisweitergabe (PE50) auch die indirekt gegenzurechnenden höheren Staatseinnahmen aus vermehrter energetischer Sanierungstätigkeit (Arbeit plus Material) geringer ausfallen. Somit führt ein geringerer Preiseffekt zu höheren fiskalischen Kosten, da das Geld lediglich die Gewinnspanne der Sanierungsbetriebe erhöht. Dies kann jedoch auch Teil einer politischen Zielsetzung sein, um diese Branche zu unterstützen. Was außerhalb der betrachteten Systemgrenze mit dem Geld passiert, welches die anbietenden Betriebe der energetischen Sanierung nicht an ihre Kund:innen weitergeben, lässt sich im Rahmen dieser Betrachtung nicht feststellen. Wichtig ist hierbei zu beachten, dass die Annahme getroffen wurde, dass die Nachfrage nach Material (19 % Mehrwertsteuer) gleichermaßen steigt wie die Nachfrage nach Handwerksleistungen für energetische Sanierungen (7 % Mehrwertsteuer) (vgl. oben).

3.2.6.4 Soziale und ökonomische Wirkungen

3.2.6.4.1 Soziale Wirkungen

Weitere wesentliche Wirkungen können potenzielle Verteilungseffekte zwischen verschiedenen Gruppen in der Bevölkerung darstellen. Dabei spricht man von progressiven Verteilungswirkungen, wenn die Maßnahme Unterschiede in der Verteilung von Einkommen und Vermögen abmildert und von regressiver Wirkung, wenn sie diese verschärft. UBA (2016c) kommen zu dem Ergebnis, dass die finanzielle Förderung energetischer Sanierung tendenziell regressiv wirkt, da in erster Linie Gebäude- und Wohnungseigentümer:innen von Wertsteigerungen ihrer sanierten Immobilien profitieren. Mit steigendem Einkommen steigt sowohl der Anteil von Haushalten, die in einer selbstgenutzten Immobilie wohnen (Abbildung 3-8), als auch der Anteil von Haushalten, die Einkommen aus der Vermietung und Verpachtung erzielen (Abbildung 3-9).[54]

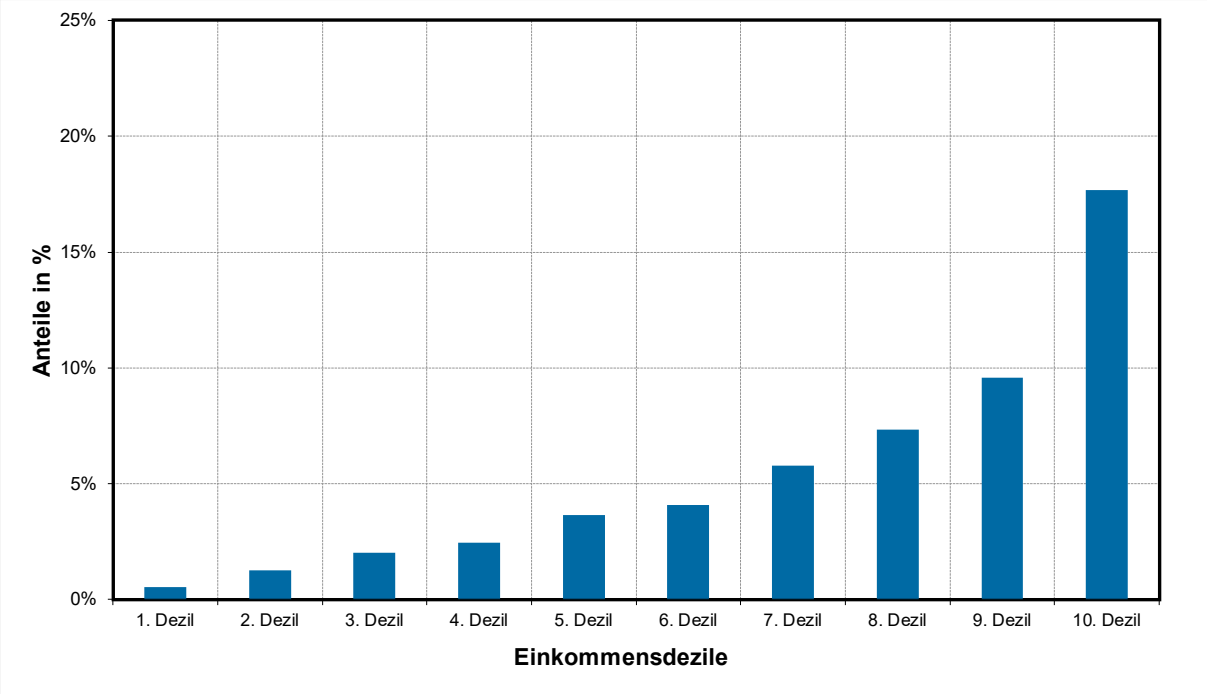
Abbildung 3-8: Anteile Wohnverhältnis nach Einkommensdezilen



[54] Die Haushalte werden mit Hilfe des Nettoäquivalenzeinkommens nach der neuen OECD-Skala in Einkommensdezile eingeteilt. Diese Methode berücksichtigt bei der Einteilung die Anzahl und das Alter der im Haushalt lebenden Personen (siehe OECD 2013).

Quelle: Einkommens- und Verbrauchsstichprobe (EVS) 2013 (Destatis 2013) (80 % scientific use file des FDZ der statistischen Ämter des Bundes und der Länder), Berechnungen Öko-Institut.

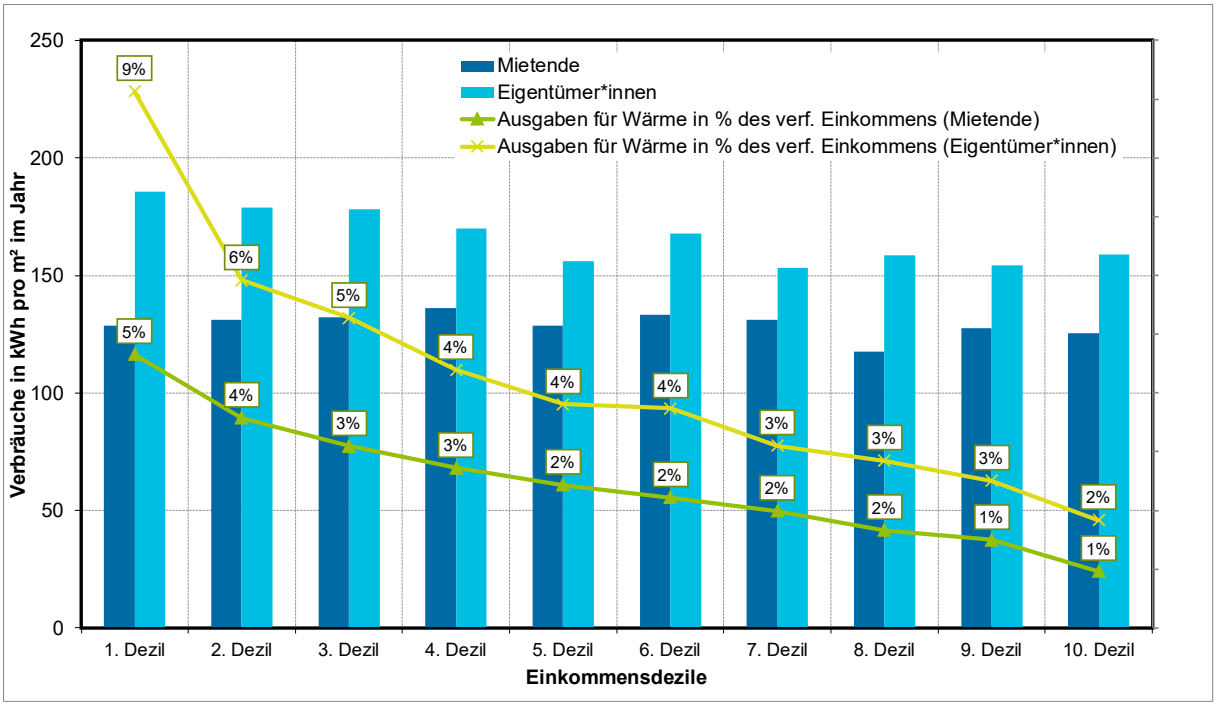
Abbildung 3-9: Anteil von Haushalten mit Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung nach Einkommensdezilen



Quelle: Einkommens- und Verbrauchsstichprobe (EVS) 2013 (Destatis 2013) (80 % scientific use file des FDZ der statistischen Ämter des Bundes und der Länder), Berechnungen Öko-Institut.

Betrachtet man den Verbrauch von Wärmeenergie pro m^2 als einen Indikator für den energetischen Zustand von Wohnraum, wird deutlich, dass Eigentümer:innen mit niedrigem Einkommen tendenziell in Wohnungen bzw. Gebäuden mit höherem Verbrauch bzw. schlechterem energetischem Zustand wohnen als solche mit höherem Einkommen (Abbildung 3-10). Bei Haushalten, welche zur Miete wohnen, sind die Verbräuche pro m^2 relativ gleichmäßig über die Einkommensdezile verteilt. Für beide Gruppen gilt, dass Haushalte in den unteren Einkommensdezilen einen größeren Anteil ihres verfügbaren Einkommens für Wärmeenergie ausgeben als Haushalte mit höheren Einkommen. Führt nun die Senkung der Mehrwertsteuer dazu, dass Wohnungen von Haushalten mit geringerem Einkommen und insbesondere selbstnutzender Eigentümer:innen saniert werden, könnte dieser Effekt abgeschwächt werden (siehe auch Modellrechnung unten).

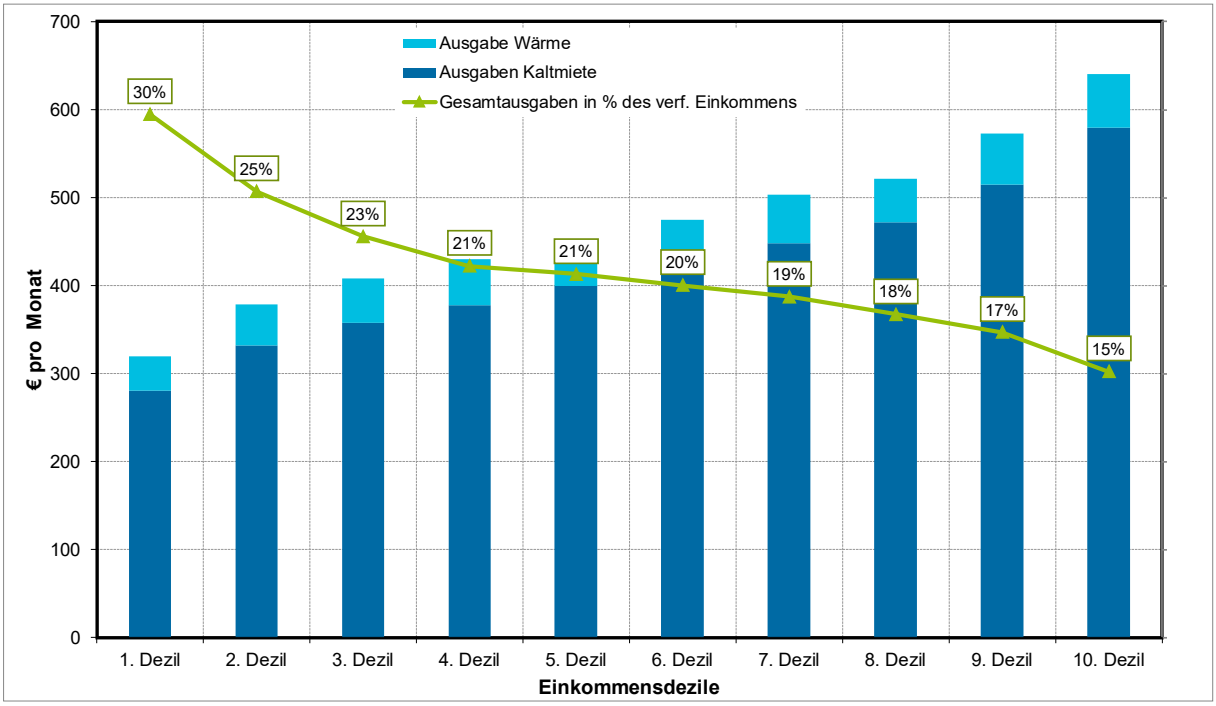
Abbildung 3-10: Verbrauch von und Ausgaben für Wärmeenergie für Mietende und Eigentümer:innen nach Einkommensdezilen



Quelle: Einkommens- und Verbrauchsstichprobe (EVS) 2013 (Destatis 2013) (80 % scientific use file des FDZ der statistischen Ämter des Bundes und der Länder), Berechnungen Öko-Institut.

Mietende profitieren von der Maßnahme indirekt, da die reduzierte Mehrwertsteuer auch die Gesamtsumme der auf sie umlagefähigen Kosten reduziert und die energetische Sanierung Energieeinsparungen ermöglicht. Je niedriger die umlagefähigen Kosten, desto geringer die zusätzliche Belastung (falls die Summe aus erhöhter Kaltmiete und eingesparten Kosten größer 0 ist), bzw. desto größer die Entlastung (falls die eingesparten Energiekosten die Steigerungen in der Kaltmiete übersteigen). Da Mietende mit geringem Einkommen einen höheren Anteil ihres verfügbaren Einkommens für Wohnen ausgeben (Abbildung 3-11), ist anzunehmen, dass diese Maßnahme auf Mietende tendenziell progressiv wirkt, vorausgesetzt die energetischen Sanierungen finden nicht nur in den höheren Einkommensdezilen statt.

Abbildung 3-11: Ausgaben für Kaltmiete und Wärmeenergie nach Einkommensdezilen (nur Mietende)



Quelle: Einkommens- und Verbrauchsstichprobe (EVS) 2013 (Destatis 2013) (80 % scientific use file des FDZ der statistischen Ämter des Bundes und der Länder), Berechnungen Öko-Institut.

Basierend auf Öko-Institut et al. (2019) wird modellhaft für Mietende sowie selbstnutzende Eigentümer:innen veranschaulicht, welche Auswirkungen die reduzierte Mehrwertsteuer für die Handwerksleistung energetischer Sanierungen hat. Dabei wird analog zu Abschnitt 3.2.6.2 davon ausgegangen, dass 60 % der Modernisierungskosten auf die Arbeitsleistung entfallen und die Reduktion der Mehrwertsteuer diese um 10 % vergünstigt. Für Mietende bedeutet dies, dass sich die Umlage bei Weitergabe der reduzierten Mehrwertsteuer um 6 % (60 % * 10 %) verringert. Für selbstnutzende Eigentümer:innen wiederum verringern sich die Investitionskosten der Modernisierung. Die Modernisierungskosten betragen dabei etwa ein Drittel der Kosten der gesamten Sanierung (inklusive Ohnehin-Kosten, vgl. Öko-Institut et al. 2019).

Geht man von durchschnittlichen Modernisierungskosten von ca. 150 € / m² aus (Öko-Institut et al. 2019), ergibt sich bei einer mittleren Wohnfläche Mietender von rund 70 m² eine monatliche Umlage von 70 €, welche bei Reduzierung des Mehrwertsteuer-Satzes um 4,24 € sinken würde. Für selbstnutzende Eigentümer:innen ist zusätzlich der Effekt auf die gesamten Investitionskosten interessant, da diese bestimmen, ob ein Haushalt überhaupt in der Lage ist, eine energetische Verbesserung seines Wohnraums durchzuführen. Bei Modernisierungskosten von 150 € / m² und einer mittleren Wohnfläche selbstnutzender Eigentümer:innen von rund 120 m² sowie den zusätzlich zu berücksichtigenden Ohnehin-Kosten von etwa 300 € / m² (nicht Mehrwertsteuer-begünstigt), verringern sich die gesamten Investitionskosten von 54.000 auf 52.911 €. Es ist davon auszugehen, dass die Reduzierung allein nicht ausreicht, um selbstnutzenden Eigentümer:innen mit geringem Einkommen die Durchführung einer energetischen Sanierung zu ermöglichen. Vielmehr sind hierfür zusätzliche Instrumente notwendig (vgl. Abschnitt 3.2.8).

Insgesamt lässt sich festhalten, dass bei der finanziellen Förderung energetischer Sanierungen von Wohnraum insbesondere die folgenden Aspekte in Bezug auf Verteilungswirkungen zu beachten sind:

- Verteilung von Immobilieneigentum in der Gesellschaft,
- wenig energieeffizienter Wohnraum gerade bei Eigentümer:innen mit geringem Einkommen,
- mögliche Entlastung von Mietenden mit geringem Einkommen.

Die Reduzierung der Mehrwertsteuer auf Handwerksleistungen bei energetischer Sanierung hat das Potenzial, eine positive, jedoch sehr begrenzte Verteilungswirkung hervorzurufen. Maßgeblich für die tatsächliche Wirkung ist z. B. die Frage, welche Haushalte sich (zusätzlich) zur Durchführung energetischer Sanierungen entschließen. Sie ist ein Schritt in die richtige Richtung, der jedoch durch weitere Instrumente flankiert werden müsste, um einen Sanierungsanreiz auch für einkommensschwache Haushalte zu bieten.

Die gesellschaftliche Akzeptanz dürfte tendenziell hoch ausfallen, da über die Mehrwertsteuerreduktion begünstigt und nicht belastet wird. Auch kommunikativ dürfte eine Reduzierung der Steuereinnahmen zur Förderung energetischer Sanierungen auf großes Interesse sowie Zustimmung in der Bevölkerung stoßen. Es ist denkbar, dass dadurch einige Vorbehalte in der Einstellung von Gebäudeeigentümer:innen zu energetischen Sanierungen ausgeräumt werden könnten, welche bisher zum Ausbleiben von energetischen Sanierungen beitragen (UBA 2016c, S. 126).

3.2.6.4.2 Ökonomische Wirkungen

Durch die Mehrwertsteuersenkung können zusätzliche energetische Sanierungen im wesentlichen Umfang bewirkt werden, die wiederum Einfluss auf die Umwelt, Material- und Flächennutzung, Wasserverbrauch, Beschäftigung und Wertschöpfung im In- und Ausland haben. Um diese Wirkungen zu bewerten, wurde eine gesamtwirtschaftliche Modellierung mit einem Input-Output-Modell auf Basis der Exiobase-Datenbank (vgl. Kapitel 2.3) durchgeführt.

Die Investitions- und Nachfrageimpulse, die sich aus der Mehrwertsteuersenkung der Handwerkerleistungen für energetische Sanierung ergeben (zur Herleitung der Impulse siehe Kapitel 3.2.6.2), müssen dafür zunächst auf die Sektoren der Exiobase-Datenbank aufgeteilt werden. In Anlehnung an Techert und Demary (2012), die die Effekte der energetischen Gebäudesanierung aus dem Konjunkturpaket nach der Finanz- und Wirtschaftskrise 2008/2009 bewerten, wird die Aufteilung wie in Tabelle 3-9 vorgenommen. Während die Fassaden-, Dach- und Kellerdeckendämmung vorwiegend in den Sektoren Chemie und Kunststoff sowie in gewissem Maße Holz und Metallerzeugnisse Impulse bewirkt und darüber hinaus im Sektor Glas für Fensteraustausch, setzt eine Heizungssanierung Impulse im Bereich des Maschinenbaus, elektrische Anlagen und Metallerzeugnisse. Ergänzt wird dies in allen Sanierungsbereichen durch Impulse in den Bereichen Bauwirtschaft und Dienstleistungen.

Die Energiekosteneinsparungen werden für die durchschnittliche Lebensdauer der Sanierungen ermittelt. In Kapitel 3.2.6.2 werden die direkten physischen Energieeinsparungen und CO_2-Minderungen hergeleitet, die sich durch Verringerungen des Heizöl- und Gasverbrauchs ergeben. In Summe werden den Berechnungen zufolge über die Lebensdauer 273 Mio. € Energiekosten gespart.

Tabelle 3-9: Aufteilung der Investitions- und Nachfrageimpulse auf Wirtschaftszweige in Exiobase

Sektor	Aufteilung des Impulses	Impuls bei 100 % Preiseffekt in Mio. Euro
Manufacture of wood and of products of wood and cork, except furniture; manufacture of articles of straw and plaiting materials	5 %	37,9
Manufacture of rubber and plastic products (25)	10 %	75,8
Manufacture of glass and glass products	20 %	151,5
Manufacture of fabricated metal products, except machinery and equipment (28)	8 %	60,6
Manufacture of machinery and equipment n.e.c. (29)	14 %	106,1
Manufacture of electrical machinery and apparatus n.e.c. (31)	15 %	113,6
Construction (45)	14 %	106,1
Re-processing of secondary construction material into aggregates	6 %	45,5
Wholesale trade and commission trade, except of motor vehicles and motorcycles (51)	8 %	60,6
Summe	100 %	757,6
Manufacture of gas		-173
Petroleum refining		-100,6

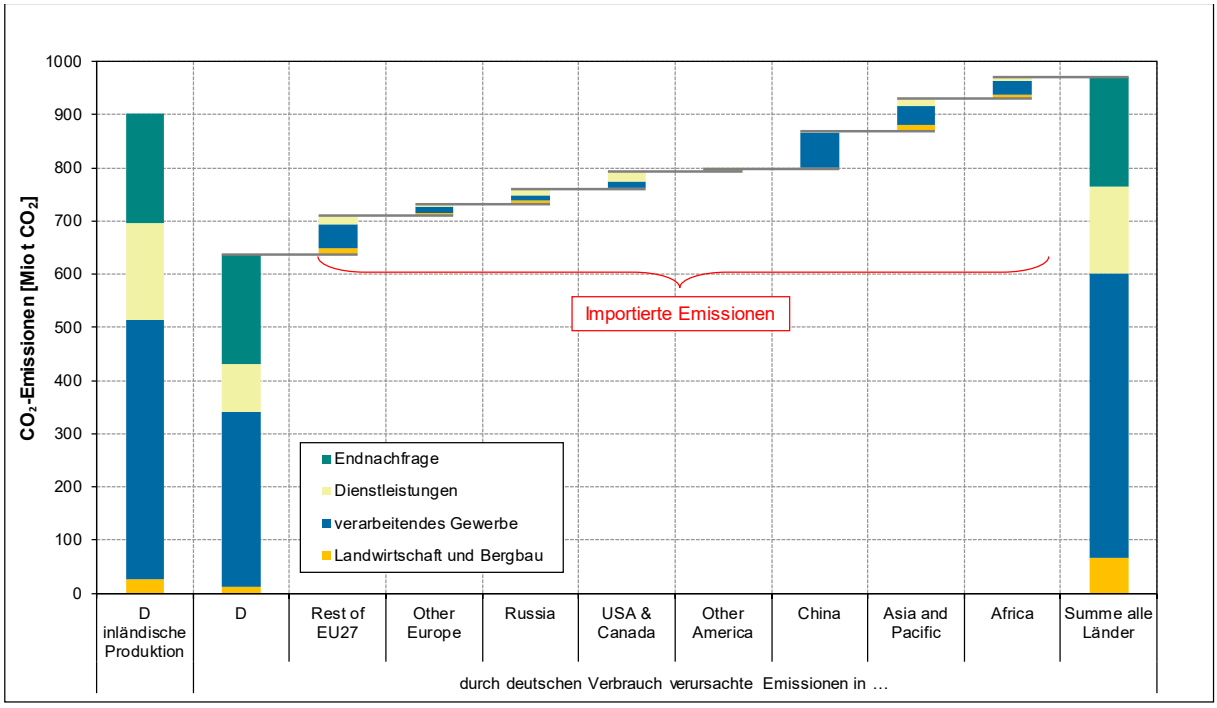
Quelle: Eigene Darstellung Öko-Institut basierend auf Techert und Demary (2012).

Für die Modellierung der ökologischen und ökonomischen Wirkungen der Mehrwertsteuerreduktion werden die ermittelten Investitions- und Nachfrageimpulse sowie die Energiekosteneinsparungen über die Lebensdauer (siehe Tabelle 3-9) angelegt. Die einmaligen Investitionsimpulse werden dabei zusammen mit den gesamten Energiekosteneinsparungen betrachtet, um die Wirkungen zu erfassen. In der Realität fallen die Investitionskosten am Anfang einer Sanierung an, während sich die Einsparungen erst über die Zeit ergeben. Für eine Gesamtbetrachtung muss daher entweder die Investition in Annuitäten umgelegt und mit den jährlichen Einsparungen verglichen werden, oder die Gesamteinsparungen werden den Gesamtinvestitionen gegenübergestellt. Der zweite Weg wird hier gewählt, um die Größenordnung des Investitionsimpulses zu erfassen. Eine Diskontierung der Energiekosteneinsparung wird nicht vorgenommen, damit die ermittelten Umwelteffekte nicht diskontiert werden.

Modelliert werden die Effekte auf CO_2-Emissionen, Methanemissionen, Materialverbrauch, Beschäftigung und Wertschöpfung. Die Ergebnisse der Modellierung sind in den folgenden Abbildungen und Tabellen detailliert aufgeführt. Enthalten sind jeweils die direkten Veränderungen, also bspw. die direkten Minderungen an CO_2-Emissionen in den sanierten Gebäuden, wie auch die indirekten Veränderungen, die in vorgelagerten Wertschöpfungsstufen im In- und Ausland bewirkt werden. Die Ergebnisse sind aggregiert für die Bereiche Landwirtschaft/Bergbau, verarbeitendes Gewerbe und Dienstleistungen dargelegt.

Abbildung 3-12 stellt zunächst die CO_2-Emissionen im Jahr 2016 vor der Mehrwertsteuerreduktion dar. Durch inländische Produktion werden in Deutschland 900 Mio. t CO_2 verursacht. Ein Teil der Produkte wird exportiert, so dass für den Verbrauch in Deutschland nur etwas über 600 Mio. t CO_2 emittiert werden. Gleichzeitig werden durch Importe nach Deutschland auch Emissionen in vorgelagerten Stufen im Ausland verursacht. Diese sind als Treppenstufen in Abbildung 3-12 aufgeführt. Der größte Anteil, der durch Import nach Deutschland verursachten Emissionen, liegt in Asien – insbesondere in China - gefolgt von der restlichen EU27. Durch Verbrauch in Deutschland werden insgesamt weltweit 970 Mio. t CO_2 verursacht. Dies liegt rund 70 Mio. t CO_2 höher als die Emissionen, die durch inländische Produktion entstehen.

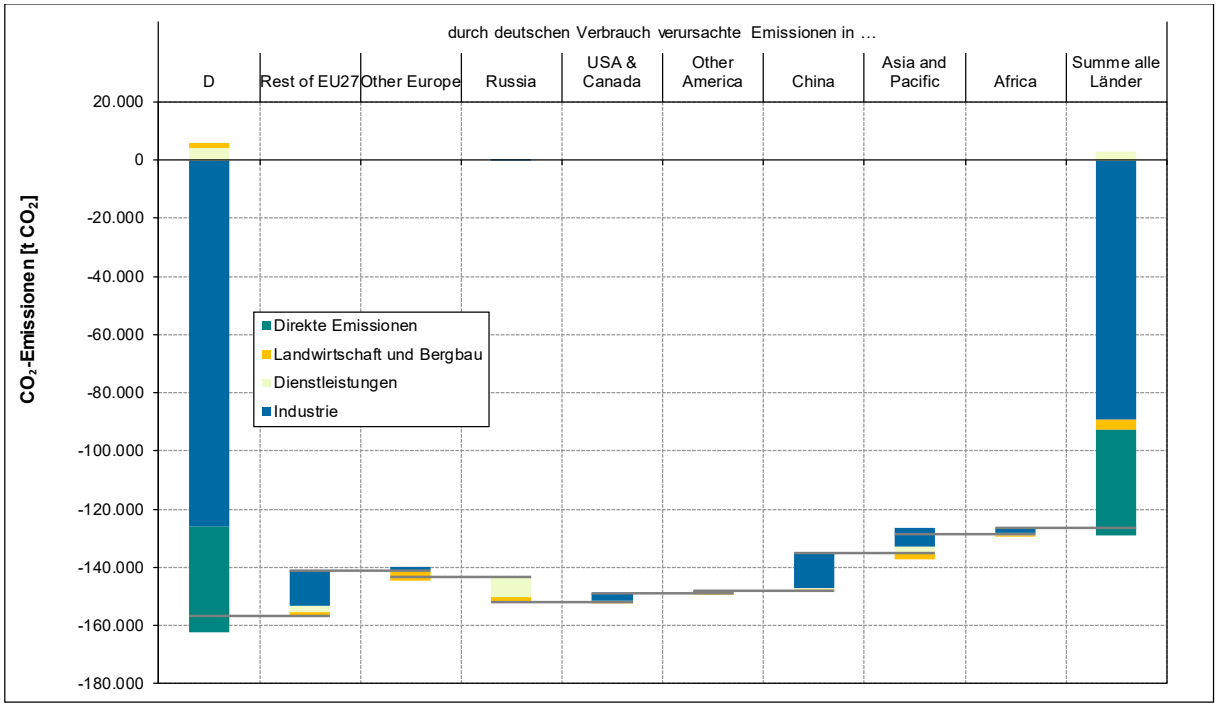
Abbildung 3-12: CO_2-Emissionen in Deutschland und durch deutschen Verbrauch in anderen Ländern verursacht – vor Sanierung (2016)



Quelle: Eigene Berechnungen Öko-Institut mit einem Exiobase-basierten Input-Output-Modell.
Anmerkung: Inländische Produktion enthält inländischen Verbrauch und Exporte.

Die Wirkung auf die **CO_2-Emissionen**, die sich durch die erhöhte Sanierungstätigkeit und Nachfrage nach relevanten Gütern infolge der Mehrwertsteuerreduktion ergeben, ist in Abbildung 3-13 zu sehen. Der verringerte Energieverbrauch nach Sanierung führt zu einem deutlichen Rückgang der Emissionen in Deutschland in Höhe von knapp 160.000 t CO_2. Dieser Rückgang übersteigt zusätzliche Emissionen durch Produktion und Import von Sanierungsmaterialien. Lediglich in den Bereichen Landwirtschaft und Dienstleistungen sind geringe zusätzliche Emissionen in Höhe von knapp 6.000 t CO_2 zu vermerken. Auch in Russland und Europa außerhalb der EU sowie in Asien führt die geringere Energienachfrage in Deutschland zu einem leichten Rückgang der Emissionen, insbesondere im Bereich der Erdgaserzeugung und im Bergbau. Die zusätzliche Nachfrage nach Materialien für die Sanierung führt jedoch in fast allen Ländern zu zusätzlichen Emissionen, um die Materialien zu erzeugen. Die deutlichsten indirekten Emissionseffekte sind in China und im Rest der EU27 zu beobachten, die den größten Importanteil haben. Bereinigt um die indirekten Effekte in anderen Ländern reduziert sich der Emissionsminderungseffekt auf knapp 130.000 t CO_2.

Abbildung 3-13: Veränderung der CO_2-Emissionen in Deutschland und anderen Ländern bewirkt durch die reduzierte Mehrwertsteuer und folgende Sanierung in Deutschland



Quelle: Eigene Berechnung Öko-Institut mit einem Exiobase-basierten Input-Output-Modell.

Die Wirkungen in anderen Ländern werden auch bei Betrachtung der **Methanemissionen** deutlich (vgl. Abbildung 3-14). In Deutschland sinken die Methanemissionen um 475 t CO_2Äq., allerdings steigen die Emissionen in fast allen Ländern aufgrund von Materialimporten mit der Ausnahme von Russland, aus dem weniger indirekte Erdgasemissionen importiert werden. In Summe der inländischen und ausländischen Effekte sinken die Methanemissionen damit nur um 270 t CO_2Äq. Insgesamt sind die Effekte jedoch klein im Vergleich zu den CO_2-Emissionen.

Die inländischen und im Ausland induzierten Wirkungen auf den **Materialverbrauch** sind in Abbildung 3-15 dargelegt. Der Materialverbrauch umfasst vor allem i) Mineralien wie Steine, Kalkstein, Gips, Sand, Ton, ii) Metalle, wie Erze und Bauxit, iii) fossile Brennstoffe, sowie iv) Holz und v) landwirtschaftliche Produkte. Der Abbau und die Nutzung von Materialien steigt insbesondere in Deutschland (knapp 700 kt). Indirekt erhöht sich der Materialverbrauch im Bereich Bergbau und Landwirtschaft in so gut wie allen Ländern, so dass die gesamte Materialverbrauchsänderung um 34 % höher liegt als in Deutschland.

Abbildung 3-16 und Abbildung 3-17 stellen die Wirkungen auf **Landnutzung** und **Wasserverbrauch** dar. Die Wirkungen sind insgesamt sehr gering. Die Nachfrage nach Sanierungsmaterialien in Deutschland bewirkt einen leichten Anstieg der Landnutzung in anderen Ländern, vor allem im Bereich Landwirtschaft und Bergbau. Der Anstieg ist stärker ausgeprägt in der restlichen EU, insbesondere in Polen, und in Russland. Insgesamt sind damit weltweit die Auswirkungen auf die Landnutzung sechsmal so hoch wie in Deutschland alleine. Hervorzuheben ist auch, dass der weltweite Wasserverbrauch, der durch die zusätzlichen Aktivitäten in Deutschland verursacht wird, zwar sehr klein, aber um ein Vielfaches (über 20fach) höher ist als der Wasserverbrauch in Deutschland selbst. Dies ist vor allem im Bereich der Landwirtschaft und des Bergbaus in Asien/Pazifik und Afrika zu sehen. Einzig in Russland

werden negative Wirkungen auf den Wasserverbrauch aufgrund der verringerten Energienachfrage bewirkt.

Positive **Beschäftigungseffekte** (vgl. Abbildung 3-18) zeigen sich in allen Ländern. Während in Deutschland ca. 6.500 zusätzliche Vollzeitarbeitsplätze im Handwerkssektor und den Zulieferbranchen ermittelt wurden, sind weitere Beschäftigungseffekte in Verbindung mit Lieferungen nach Deutschland in allen anderen Ländern, vornehmlich in der restlichen EU und in Asien/Pazifik und China, zu verzeichnen. Die weltweiten Beschäftigungswirkungen liegen damit um mehr als 50 % höher als alleine in Deutschland.

Zu beachten ist, dass fehlende Kapazitäten der Handwerksbetriebe in Deutschland ein Hemmnis für energetische Sanierungen darstellen können (Öko-Institut 2018a). Dem wurde jedoch von Seiten das Handwerks zumindest in großen Teilen widersprochen, und das Haupthemmnis bei den politischen und verwaltungstechnischen Rahmenbedingungen verortet (DHZ 2018; Tagesspiegel Background 2020). Es kann somit geschlussfolgert werden, dass weitere ökonomische Anreize die energetische Sanierungsrate erhöhen können und langfristig auch die Wahrscheinlichkeit erhöhen, dass zusätzliche Fachkräfte gewonnen werden können.

Die Wirkung auf die **Wertschöpfung** (vgl. Abbildung 3-19) verhält sich ähnlich wie die Beschäftigungswirkung, hängt jedoch von dem jeweiligen Lohnniveau im Land ab. Für die inländische Produktion in Deutschland ergibt sich eine Wertschöpfungssteigerung von 0,1 %, insbesondere durch erhöhte Wertschöpfung im Bereich des verarbeitenden Gewerbes. Indirekt wird die Wertschöpfung durch die zusätzlichen Sanierungsaktivitäten in Deutschland in anderen Ländern ebenfalls erhöht, so dass die weltweit induzierte Wertschöpfung um 17 % Prozentpunkte über der inländischen Wertschöpfungssteigerung liegt.

Alle Ergebnisse sind im Anhang in Tabelle 5-2 bis Tabelle 5-5 noch einmal zusammenfassend aufgestellt.

Abbildung 3-14: Veränderung Methanemissionen

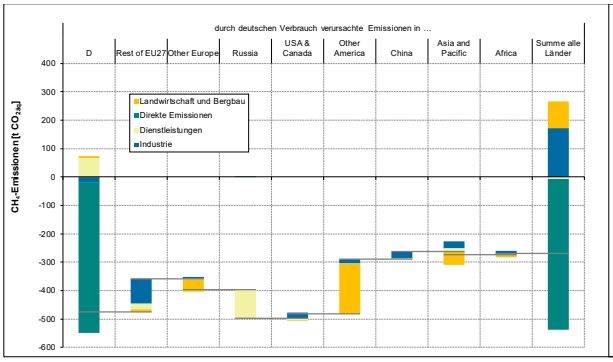


Abbildung 3-15: Veränderung Materialverbrauch

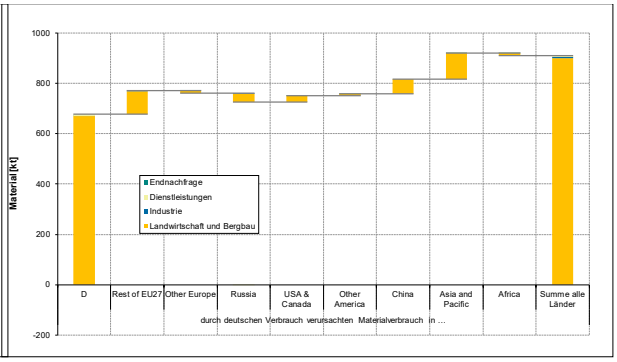


Abbildung 3-16: Veränderung Landnutzung

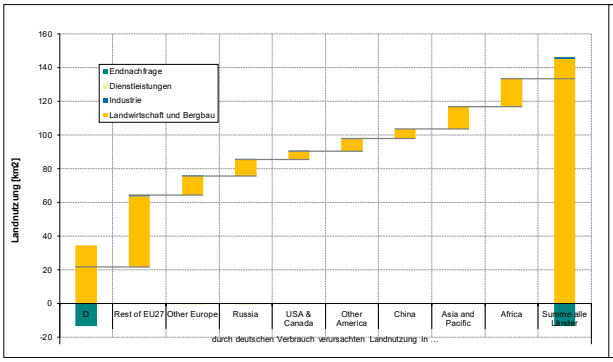
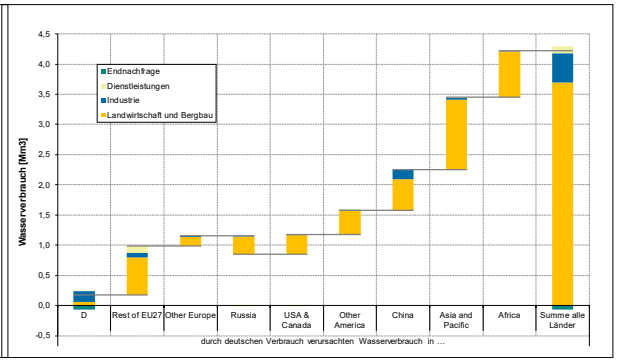
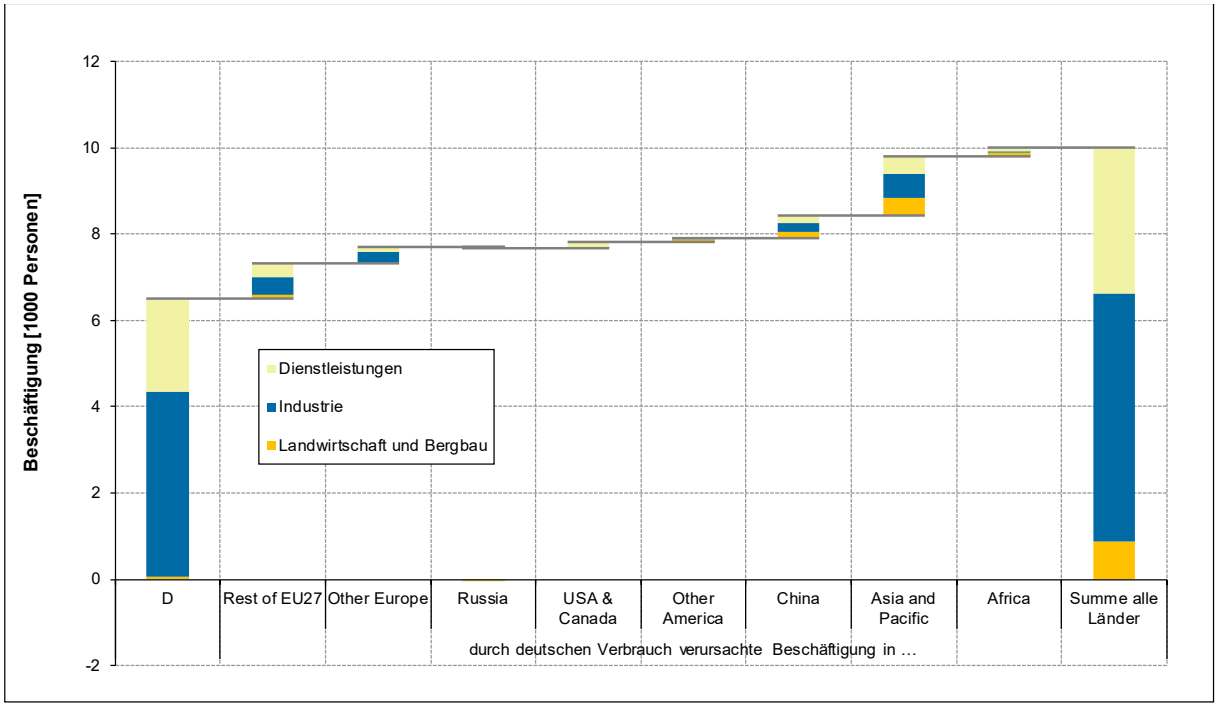


Abbildung 3-17: Veränderung Wasserverbrauch



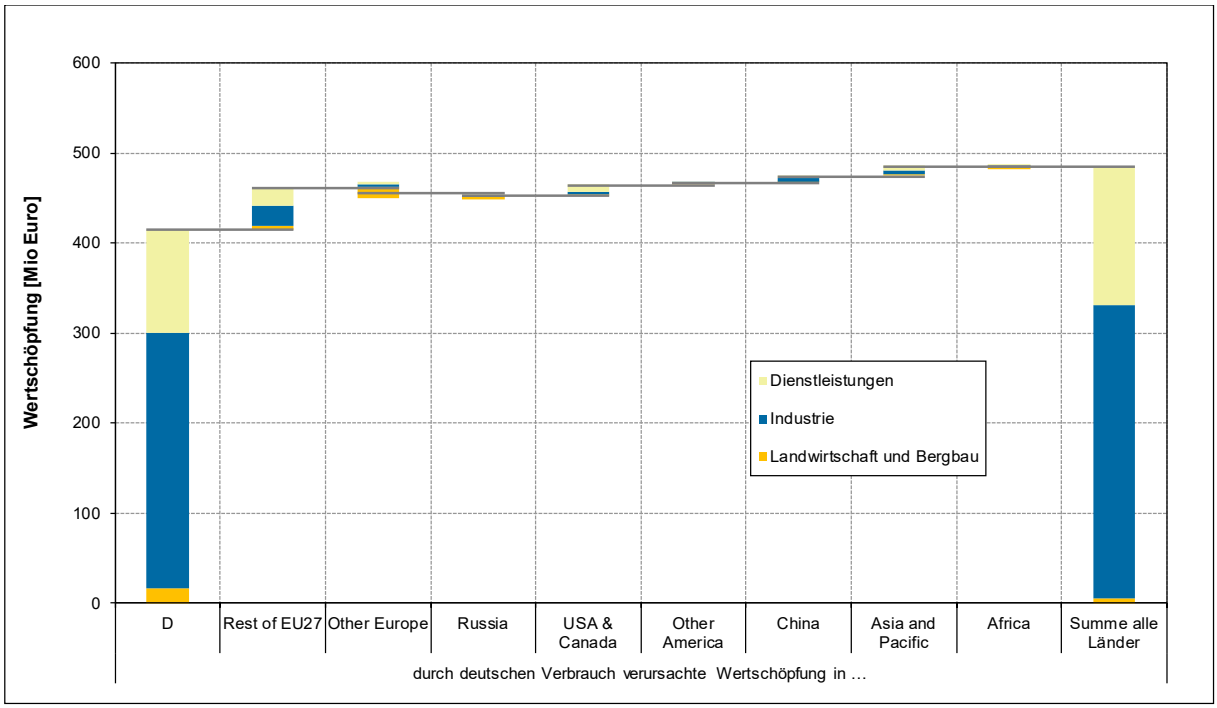
Quelle: Eigene Berechnungen Öko-Institut mit einem Exiobase-basierten Input-Output-Modell

Abbildung 3-18: Veränderung der Beschäftigung



Quelle: Eigene Berechnung Öko-Institut mit einem Exiobase-basierten Input-Output-Modell.

Abbildung 3-19: Veränderung der Wertschöpfung



Quelle: Eigene Berechnung Öko-Institut mit einem Exiobase-basierten Input-Output-Modell.

3.2.7 Administrative Umsetzung

Den reduzierten Mehrwertsteuersatz von 7 % auf Dienstleistungen der energetischen Sanierung anzuwenden, ist eine administrativ einfache Maßnahme. Es kann auf das langjährig etablierte System der Mehrwertsteuer aufgesetzt werden. Die Zuständigkeit liegt beim Bundesfinanzministerium. Um die Dienstleistungen energetischer Sanierungen in den Katalog der deutschen Umsatzsteuer aufzunehmen, müsste § 12 Abs. 2 und Anlage 2 des UStG um weitere Positionen erweitert werden. Dazu wäre die Zustimmung des Bundesrates zu der entsprechenden Gesetzesvorlage notwendig. Auf Grundlage der Definition energetischer Sanierungsmaßnahmen nach § 35c EStG können die begünstigten Handwerksleistungen abgegrenzt werden und müssen lediglich an die anbietenden Betriebe sowie potenzielle Kund:innen kommuniziert werden.

Die Handwerksunternehmen dürften durch die in der Regel geübte Praxis der getrennten Ausweisung von Arbeitsleistung und Materialien zum Zwecke der Absetzbarkeit im Rahmen haushaltsnaher Dienstleistungen keine weiteren Erfüllungskosten haben.

3.2.8 Flankierende Maßnahmen

Da neben dem ökonomischen Anreiz ein darüber hinausgehender Signaleffekt zu erwarten ist (IVM 2008, S. 19f.), sollte der reduzierte Mehrwertsteuersatz von einer breiten Informationskampagne für Handwerksbetriebe sowie potenzielle Kund:innen begleitet werden. So sollten auch Energieberater:innen die Mehrwertsteuerbegünstigung aktiv kommunizieren.

Der reduzierte Mehrwertsteuersatz ist komplementär zu den bestehenden Instrumenten zu verstehen wie die jüngst eingeführte einkommensteuerliche Förderung, die staatlichen Förderprogramme und zweckgebundene Darlehen bspw. im Rahmen der KfW-Förderung sowie

den Vorgaben des Gebäudeenergiegesetzes (GEG)[55] einschließlich der Energieausweise von Gebäuden.

3.2.9 Fazit

Im Rahmen der gegenwärtigen EU-MwStSystRL könnten Arbeitsleistungen für energetische Sanierungen im Wohngebäudebestand reduziert besteuert werden, wie es in einigen EU-Mitgliedstaaten bereits genutzt wird. Dadurch könnte ein zusätzliches Förderinstrument der Wärmewende geschaffen werden, um die energetische Sanierungsquote zu steigern, was zur Erreichung der Klimaziele im Gebäudebereich unabdingbar ist. Die Mehrwertsteuerreduktion würde bestehende Ansätze für energetische Sanierung wie Ordnungsrecht, die KfW-Förderung oder die jüngst eingeführte einkommensteuerliche Absetzbarkeit ergänzen. Insbesondere für Kommunen, kommerzielle Vermietende und Genossenschaften würden darüber zusätzliche Anreize geschaffen, da sie von der einkommensteuerlichen Förderung nicht profitieren.

Aus Verteilungssicht hat die Reduzierung der Mehrwertsteuer das Potenzial, eine positive, jedoch sehr begrenzte Verteilungswirkung hervorzurufen. Mietende profitieren von der Maßnahme indirekt, da die reduzierte Mehrwertsteuer die Gesamtsumme der auf sie umlagefähigen Kosten reduziert und die energetische Sanierung Energieeinsparungen ermöglicht. Maßgeblich für die tatsächliche Wirkung ist z. B. die Frage, welche Haushalte, Wohnungsunternehmen und Genossenschaften sich (zusätzlich) zur Durchführung energetischer Sanierungen entschließen. Die Mehrwertsteuersenkung müsste um weitere Instrumente flankiert werden, um einen Sanierungsanreiz auch für einkommensschwache Haushalte zu bieten.

Durch die reduzierte Mehrwertsteuer auf Arbeitsleistungen für energetische Sanierungen im Wohngebäudebestand kann auf Grundlage der Literatur und den Erfahrungen bisheriger Förderprogramme eine ökologische Lenkungswirkung erwartet werden, wodurch substanzielle Energie- sowie CO_2-Einsparungen erzielt werden könnten. Weitere Umweltwirkungen auf Wasser, Land, Böden sowie Biodiversität sind eher gering. Des Weiteren könnten positive Beschäftigungs- und Wertschöpfungseffekte realisiert werden. Außerdem entstehen fiskalische Kosten, welche im Verhältnis zu Emissionseinsparungen sowie Beschäftigungszuwächsen jedoch als vertretbar erscheinen.

Aktivitäten in Deutschland sind auch mit Umweltwirkungen und wirtschaftlichen Effekten im Ausland verbunden. So werden durch eine Verringerung der Energienachfrage in Deutschland indirekt die CH_4-Emissionen, die Landnutzung und der Wasserverbrauch in anderen Ländern, vor allem Russland, beeinflusst, da weniger Erdgas importiert wird. Andererseits führt die erhöhte Nachfrage nach Sanierungsmaterialien und Vorleistungen für diese Materialien zu erhöhten Emissionen, Land- und Wassernutzung aber auch zu einer Steigerung der Beschäftigung und Wertschöpfung in anderen Ländern. Diese indirekten Fußabdrücke sind oftmals klein, aber nicht zu vernachlässigen.

Die Reform ist administrativ leicht zu realisieren, im Wesentlichen müsste die Liste der dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Gegenstände (§ 12 Abs. 2 iVm. Anlage 2 UStG) erweitert werden. Zur Abgrenzung energetischer Sanierungen kann auf die Kategorien in § 35c EstG aufgebaut werden. Potenzielle Mitnahmeeffekte können nicht vermieden werden. Um neben den ökonomischen Anreizen auch die Signalwirkung der Förderung zu realisieren, sollte eine breite Informationskampagne initiiert werden.

[55] Gebäudeenergiegesetz vom 8. August 2020 (BGBl. I S. 1728).

Grundsätzlich könnte im Rahmen der aktuellen EU-MwStSystRL neben der oben genannten Förderung der *Arbeitsleistung* zusätzlich auch das *Material* für energetische Sanierungen im *sozialen Wohnungsbau* gefördert werden (vgl. EU-MwStSystRL, Anhang III, Nr. 10). Da es sich dabei um einen eher kleinen Bestand handelt, möglicherweise Grenzhandel- und Abgrenzungsprobleme mit Materialien auftreten können und die Materialkosten ohnehin nur ca. 10 bis 40 % der Gesamtkosten bei energetischen Sanierungen ausmachen, wurde diese Option hier nicht vertieft. Sie könnte jedoch im Zuge der Vereinbarkeit von Umweltpolitik und Sozialpolitik attraktiv erscheinen und dennoch verfolgt werden.

3.3 Reduzierte Mehrwertsteuer für kleine Reparaturdienstleistungen

3.3.1 Gegenwärtige Regelung

Im Rahmen der EU-MwStSystRL können bestimmte Reparaturdienstleistungen mit einem geringeren Mehrwertsteuersatz versehen werden, nämlich für Fahrräder, Schuhe und Lederwaren, Kleidung und Haushaltswäsche. Davon macht Deutschland im Gegensatz zu einer Reihe anderer EU-Mitgliedstaaten bisher keinen Gebrauch.

3.3.2 Fehlanreize

Aus der Perspektive von Abfallvermeidung sollte die Reparatur und damit die Verlängerung der Lebensdauer von Produkten Priorität gegenüber Entsorgung oder auch Recycling haben (Art. 4 EU-Abfallrahmenrichtlinie,[56] § 6 Kreislaufwirtschaftsgesetz[57]). So wurde die zentrale Stellung von Reparaturen im EU-Aktionsplan für die Kreislaufwirtschaft (KOM 2015; 2020a) auch 2020 vom EU-Umweltrat bekräftigt (BMU 2020a). Durch Reparaturen wird Material gespart und es werden Ressourcen geschont (McCollough 2009; SUSTAINUM - Institut für zukunftsfähiges Wirtschaften Berlin 2014). Außerdem können durch professionelle Reparaturen schattenwirtschaftliche Aktivitäten (Selbstreparatur, Repair-Cafés und Schwarzarbeit) reduziert und Arbeitsplätze geschaffen bzw. erhalten werden (ifh Göttingen 2009). Jedoch sind Reparaturen in vielen Fällen teurer als der Neukauf, und insbesondere die Preise für arbeitsintensive Reparaturdienstleistungen steigen schneller als die Neukaufpreise (Monier et al. 2016; Ramezani et al. 2018). Hohe Reparaturkosten sind ein wesentlicher Faktor der sinkenden Nachfrage nach Reparaturdienstleistungen neben schnellen Innovationszyklen, niedrigen Neuproduktpreisen, für Verbrauchende undurchsichtige Abfallsammlung und -behandlung und fehlenden Qualitätsstandards für reparierte Geräte (McCollough 2009; SUSTAINUM - Institut für zukunftsfähiges Wirtschaften Berlin 2014; ifh Göttingen 2019; Öko-Institut 2015b).

3.3.3 Ansatz zur Reform der Mehrwertsteuer

Anhang III der EU-MwStSystRL sieht vor, dass folgende Dienstleistungen in den EU-Mitgliedstaaten mit einem reduzierten Satz besteuert werden dürfen, wenn sie unter diese Tatbestände fallen:

> 10. Lieferung, Bau, Renovierung und Umbau von Wohnungen im Rahmen des sozialen Wohnungsbaus;

[56] Richtlinie 2008/98/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. November 2008 über Abfälle und zur Aufhebung bestimmter Richtlinien, ABl. L 312 vom 22.11.2008, S. 3, zuletzt geändert durch:
Richtlinie (EU) 2018/851 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 30. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2008/98/EG über Abfälle, ABl. L 150 vom 14.6.2018, S. 109.

[57] Kreislaufwirtschaftsgesetz vom 24. Februar 2012 (BGBl. I S. 212), das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 9. Juni 2021 (BGBl. I S. 1699) geändert worden ist.

10a. Renovierung und Reparatur von Privatwohnungen, mit Ausnahme von Materialien, die einen bedeutenden Teil des Wertes der Dienstleistung ausmachen;
10b. Reinigung von Fenstern und Reinigung in privaten Haushalten;
19. Kleine Reparaturdienstleistungen betreffend Fahrräder, Schuhe und Lederwaren, Kleidung und Haushaltswäsche (einschließlich Ausbesserung und Änderung);
20. Häusliche Pflegedienstleistungen (z. B. Haushaltshilfe und Betreuung von Kindern, älteren, kranken oder behinderten Personen);
21. Friseurdienstleistungen.

Mit Blick auf die ökologischen Vorteile von Reparaturen, aber auch auf den klimapolitischen Handlungsbedarf im Gebäudesektor (UBA 2018b) (vgl. Abschnitt 3.2.2), könnten mit den Tatbeständen Nr. 10, 10a und 19 über den reduzierten Mehrwertsteuersatz von 7 % ökologische Anreize geschaffen werden.

In der ursprünglichen EU-MwStSystRL von 2006 war zur Erläuterung vermerkt, dass die zulässigen Dienstleistungen arbeitsintensiv sein, weitgehend beim Endverbrauch erbracht werden und überwiegend lokalen Charakter aufweisen mussten. Wettbewerbsverzerrungen durften durch die Ermäßigung nicht hervorgerufen werden. Außerdem musste ein „enger Zusammenhang zwischen den durch die Ermäßigung des Steuersatzes bedingten Preissenkungen und der absehbaren Zunahme der Nachfrage und der Beschäftigung bestehen. Durch die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes darf das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts nicht gefährdet werden“ (ursprüngliche Fassung von Art. 107 EU-MwStSystRL 2006/112/EG). Die ermäßigten Steuersätze durften nur auf Dienstleistungen angewendet werden, die zwei (in Ausnahmefällen drei) der im damaligen Anhang IV genannten Kategorien entsprachen.

Diese ursprünglichen Vorgaben sind in der aktuellen konsolidierten Fassung nicht mehr enthalten, sie wurden mit der Richtlinie 2009/47/EG abgeschafft. Mittlerweile ergeben sich alle Kriterien aus Anhang III der EU-MwStSystRL. Die ursprünglichen Begründungen wurden hier jedoch als Hintergrund aufgeführt zum besseren Verständnis der Erwägungsgründe.

In vielen anderen EU-Mitgliedstaaten finden für die oben genannten Fälle reduzierte Mehrwertsteuersätze Anwendung (vgl. Tabelle 3-10).

Tabelle 3-10: Reduzierte Mehrwertsteuersätze in anderen EU-Mitgliedstaaten im Vergleich: Reparatur Fahrräder, Schuhe und Lederwaren, Kleidung und Haushaltswäsche

EU-Mitgliedstaat	Mehrwertsteuersatz Reparaturen Fahrräder, Schuhe und Lederwaren, Kleidung und Haushaltswäsche	Mehrwertsteuer-Normalsatz
Deutschland	-	19 %
Belgien	6 %	21 %
Irland	13,5 %	23 %
Luxemburg	8 %	22 %
Malta	5 %	18 %
Niederlande	9 %	21 %
Österreich	10 %	20 %

Polen	8 %	23 %
Schweden	12 %	25 %
Slowenien	9,5 %	22 %

Quelle: Eigene Darstellung FU Berlin auf Grundlage EU KOM, 2019 und Wirtschaftskammer Wien, 2020.

3.3.4 Mögliche Ausgestaltung einer reformierten Mehrwertsteuer-Regelung für Reparaturdienstleistungen

Der reduzierte Mehrwertsteuersatz von 7 % könnte auf Reparaturen der in der EU-MwStSystRL vorgesehen Güter angewendet werden: für Reparatur von Fahrrädern, Schuhen und Lederwaren, Kleidung und Haushaltswäsche. Dies könnte relativ leicht in das etablierte System der Mehrwertsteuer und den bestehenden reduzierten Satz integriert werden. Hierfür müssten in § 12 Abs. 2 UStG sowie in Anlage 2 des UStG entsprechende Ausnahmen aufgenommen werden.

3.3.5 Adressaten der Regelung

Direkte Adressaten sind die Reparaturbetriebe, welche die entlasteten Steuerschuldner:innen darstellen. Abhängig vom weitergegebenen Ersparnisanteil an die Endverbrauchenden profitieren indirekt die Personen, welche die Reparaturdienstleistung in Anspruch nehmen.

3.3.6 Wirkungen der Regelung

3.3.6.1 Lenkungswirkung

Durch den reduzierten Mehrwertsteuersatz von 7 % auf kleine Reparaturleistungen für Fahrräder, Schuhe und Lederwaren, Kleidung und Haushaltswäsche kann von einem Anstieg der Nachfrage nach diesen gewerblichen Leistungen ausgegangen werden (WIFO 2019; ifh Göttingen 2009). Diese Lenkungswirkung ist maßgeblich abhängig vom Anteil der weitergegebenen Kostenersparnis der Betriebe an ihre Kund:innen (dem Preiseffekt) (WIFO 2019, 42f.). Jedoch kann auch bei ausbleibendem Preiseffekt die Erhöhung der Gewinnspanne für Reparaturbetriebe als politisches Ziel gesehen werden, um dadurch den schrumpfenden Reparatursektor zu fördern (SUSTAINUM - Institut für zukunftsfähiges Wirtschaften Berlin 2014).

Um jedoch zu vermehrten gewerblichen Reparaturen beizutragen, muss eine Weitergabe der Kostenersparnis stattfinden. In der Literatur finden sich weite Spannbreiten für mögliche Preiseffekte bei kleinen Reparaturen. Aus diesem Grund wird im Folgenden eine Sensitivitätsanalyse vorgenommen, einmal mit einem Preiseffekt von 100 Prozent (PE100), also vollständige Weitergabe, einmal von 50 Prozent (PE50), also halbe Weitergabe.

In der Literatur wird für Reparaturleistungen tendenziell von einem ausgeprägten Wettbewerbsmarkt ausgegangen, welcher hohe Preiseffekte erwarten lässt (bspw. Wuppertal Institut 2010, S. 29 oder IVM 2008, S. 73). Jedoch ist die Preisreduzierung zwischen Brutto- und Netto-Preis auf den Rechnungen kleiner Reparaturdienstleistungen meist nicht unmittelbar für Endverbrauchende wahrnehmbar, was den Preiseffekt schmälert (ifh Göttingen 2009). Eine Auswertung der 1999 bis 2006 in der EU als Versuch eingeführten reduzierten Mehrwertsteuersätze auf lokal erbrachte arbeitsintensive Dienstleistungen ergab, dass die Kostensenkung nicht „in vollem Umfang auf die Verbraucherpreise übertragen“ wurde (Europäische Kommission 2003, S. 25). Dennoch wurde die EU-MwStSystRL 2009 erweitert, so dass die Option fortan allen Mitgliedstaaten zur Verfügung steht.

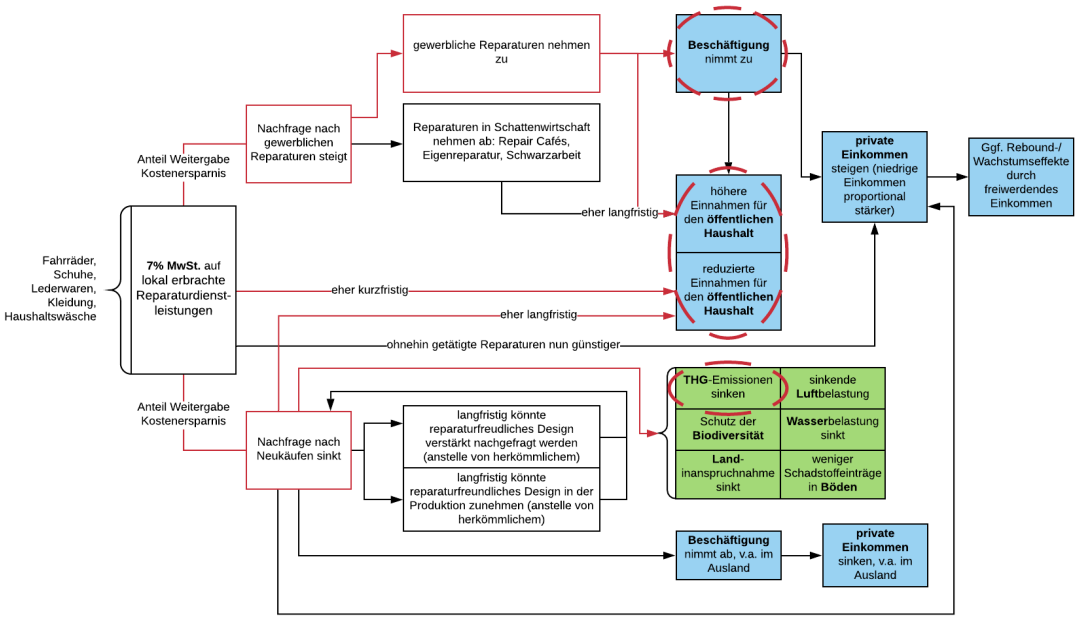
Neben dem Preiseffekt ist die Preiselastizität der Nachfrage ein wesentlicher Faktor der Wirksamkeit (WIFO 2019, S. 42). Diese gibt an, wie stark sich eine Preisänderung auf die Nachfrage auswirkt. Sie ist definiert als die prozentuale Veränderung der Nachfrage geteilt durch die prozentuale Veränderung des Preises. Häufig wird außerdem zwischen kurz- und langfristiger Elastizität unterschieden, welche deutlich variieren kann, wenn bspw. kurzfristig keine andere Heizung verfügbar ist, langfristig aber neue Heizsysteme eingebaut werden können. Für kleine Reparaturen an Fahrrädern, Schuhen und Lederwaren, Kleidung und Haushaltswäsche werden in einigen Arbeiten eher hohe Preiselastizitäten angenommen. Aufgrund hoher Substituierbarkeit mit Schwarzarbeit wird die Nachfrage manchmal auch als eher unelastisch beschrieben (WIFO 2019; ifh Göttingen 2009). Köppl et al. (2019, S. 43) beziffern die kurzfristige Preiselastizität der Nachfrage konservativ auf -0,7, was in der folgenden Bottom-up-Partialmarktanalyse als Annahme übernommen wird. Langfristig wird bei Köppl et al. (2019, S. 43) von einer Nachfrageelastizität von -1 für kleine Reparaturen ausgegangen.

Mit einer steigenden Nachfrage nach gewerblichen Reparaturen dürfte eine Zunahme dieser verbunden sein, sowie eine Abnahme der Reparaturen in der Schattenwirtschaft, also in Repair Cafés, Eigenreparatur oder Schwarzarbeit. In der Literatur werden eher die Kooperationspotenziale als eine Konkurrenz zwischen gewerblichen Reparaturen und privaten Reparaturinitiativen hervorgehoben, weil sie unterschiedliche Marktsegmente bedienen (ifh Göttingen 2019). Für den Bereich der kleinen Reparaturen an Fahrrädern, Schuhen und Lederwaren, Kleidung und Haushaltswäsche kann jedoch von einer gewissen Substitution ausgegangen werden (WIFO 2019).

Eine vermehrte Reparaturtätigkeit lässt auch eine gesenkte Nachfrage nach Neukäufen erwarten (Monier et al. 2016; ifh Göttingen 2019; Öko-Institut 2015b). Daraus ergeben sich vielfältige positive Umweltwirkungen wie Abfallvermeidung, Ressourcen- und CO_2-Einsparungen, sinkende Luft-, Wasser-, Bodenbelastung etc., da die Produktion zusätzlicher Produkte vermieden werden kann. Dabei ist zu beachten, dass es durch zusätzlich freiwerdendes Haushaltseinkommen zu Rebound-Effekten kommen kann in Form von zusätzlichen Neukäufen. Diese wären wiederum mit ökologischen Wirkungen verbunden.

Eine mehrwertsteuerliche Begünstigung von Reparaturdienstleistungen erhöht deren Wettbewerbsfähigkeit (ifh Göttingen 2009) und hat außerdem Signalwirkung, dass dieses Verhalten staatlich gefördert wird (IVM 2008, 19f.). Es kann vermutet werden, dass indirekt dadurch auch die Entwicklung von entsprechenden Standards (bspw. reparaturfreundlicheres Design) und Infrastrukturen (bspw. zur besseren Sammlung und Reparatur) angereizt werden könnte (vgl. bspw. Fischer et al. 2015). Dies würde außerdem bedeuten, dass weniger reparaturfreundliche Produkte Marktanteile verlieren.

Abbildung 3-20: Wirkungskette 7 % Mehrwertsteuer auf Arbeitsleistung kleine Reparaturen



Quelle: Eigene Darstellung, FU Berlin. Rot = quantifiziert

Die Quantifizierung der Wirkungen wurde in Form einer Bottom-up-Partialmarktanalyse[58] auf Grundlage von Werten (vornehmlich 2017) und Annahmen aus der Literatur und einschlägigen Statistiken vorgenommen. Da volkswirtschaftlich nur geringfügige Effekte zu erwarten sind, wurde keine gesamtwirtschaftliche Modellierung durchgeführt. Zunächst wurden die durch die reduzierte Mehrwertsteuer induzierten Nachfrageeffekte auf Grundlage der prozentualen Kostenersparnis von 10,08 % sowie der kurzfristigen Preiselastizität von -0,7 (WIFO 2019) auf kleine Reparaturdienstleistungen errechnet. Zur Sensitivitätsanalyse des Preiseffektes wurde ein Szenario mit einer Weitergabe der Ersparnis von 100 % (PE100) sowie ein Szenario mit 50 % Weitergabe (PE50) gerechnet. Daraus ergibt sich eine Steigerung der Nachfrage nach kleinen Reparaturen von rund 7 % (PE100) bzw. rund 3,5 % (PE50). Diese Nachfragesteigerungen wurden mit den Umsätzen von Fahrradreparaturen, Reparaturen von Schuhen und Lederwaren sowie den Umsätzen von Änderungsschneidereien multipliziert (letztere stellvertretend für Reparatur Kleidung und Haushaltswäsche). Dabei wurden nur die Umsätze zugrunde gelegt, die mit der Arbeitsleistung der Reparaturen für private Haushalte erzielt wurden, da lediglich dort die reduzierte Mehrwertsteuer wirksam wird. Dies hat den Grund, dass nur private Haushalte Steuerträger der Mehrwertsteuer sind und keine Vorsteuer abziehen können. Materialkosten der Reparaturen würden nicht reduziert besteuert und wurden entsprechend nicht mit betrachtet. Die Ergebnisse werden unten dargestellt.

3.3.6.2 Ökologische Wirkungen

Zur Ermittlung der ökologischen Wirkungen wurde wie folgt vorgegangen: Aus der Literatur (WIFO 2019, S. 45) wurde die Annahme übernommen, dass sich ein Drittel der zusätzlichen Reparaturen aus nicht getätigten Neukäufen speist, ein Drittel aus ohne Reparatur weitergenutzten Gegenständen sowie ein Drittel aus vorher selbstreparierten Gegenständen.

[58] Die genauen Rechenwege können unter folgendem Link in Form einer Excel-Datei eingesehen werden. https://box.fu-berlin.de/s/oTJ93byLcnW8N37.

Außerdem wurde angenommen, dass die zusätzlichen Umsätze bei Reparaturen entsprechend zu einem Drittel bei den Neukäufen der jeweiligen Produkte abgezogen werden, das Geld also von Neukäufen in die Reparatur wandert. Die ökologische Wirkung der reduzierten Mehrwertsteuer auf kleine Reparaturen ergibt sich folglich aus dem Minderkonsum dieser Neuwaren. Auf Grundlage von Lebenszyklusanalysen aus der Literatur wurde daraus die CO_2-Einsparung errechnet (Öko-Institut 2012; 2010).

Darauf aufbauend konnte für das Beispieljahr 2017 berechnet werden, wie durch die vermehrte Reparaturtätigkeit der Absatz von neuen Fahrrädern, Schuhen und Lederwaren, Kleidung und Haushaltswäsche zurückgeht. Für alle Produktgruppen aggregiert ergeben sich CO_2-Einsparungen von rund 5.800 t CO_2 (PE100) bzw. 2.900 t CO_2 (PE50). Weitere positive Umwelteffekte können erwartet werden, wurden aufgrund fehlender Daten jedoch nicht quantifiziert.

Der Verlauf der Wirkungen kann tendenziell als linear angenommen werden. Die Mehrwertsteuersenkung wird dabei als einmaliger „externer Schock“ konzeptualisiert. Es kann erwartet werden, dass der reine ökonomische Anreiz zur Reparatur durch einen Signaleffekt verstärkt wird, dass dieses Verhalten nun politisch begünstigt und damit gewünscht ist (IVM 2008, S. 19f.).

Indirekte Rebound-Effekte könnten aufgrund von zusätzlich freiwerdendem Einkommen auftreten, wenn dieses für anderweitigen umweltintensiven Konsum verwendet wird. Aufgrund der eher überschaubaren Preisreduktion von maximal 10 % durch die Mehrwertsteuersenkung (abhängig vom Preiseffekt) sowie der tendenziell geringen Ausgaben für Reparaturen pro Haushalt dürfte dieser Rebound-Effekt jedoch gering ausfallen. Er konnte im vorliegenden Forschungsprojekt nicht quantifiziert werden. Gewisse Mitnahmeeffekte waren in der Vergangenheit zu verzeichnen und dürften wieder auftreten; einerseits in Form der Begünstigung von ohnehin stattfindenden Reparaturen sowie andererseits durch erhöhte Gewinnmargen der Reparaturbetriebe aufgrund von Nicht-Weitergabe der Kostenersparnis (Europäische Kommission 2003). Diese könnten als Förderung von Reparaturbetrieben, die sich einem umkämpften schrumpfenden Markt gegenübersehen (SUSTAINUM - Institut für zukunftsfähiges Wirtschaften Berlin 2014; Krzikallova und Strilkova 2016), jedoch auch als politisch gewollt verstanden werden. Die Akzeptanz in der Bevölkerung gegenüber der Mehrwertsteuersenkung dürfte hoch ausfallen, wie generell für Steuererleichterungen.

3.3.6.3 Fiskalische Wirkungen

Die Mehrwertsteuersenkung für kleinere Reparaturen verursacht fiskalische Kosten, also Steuerausfälle. Diese setzen sich zusammen aus direkt verminderten Mehrwertsteuereinnahmen aus kleinen Reparaturen sowie Mehrwertsteuerausfällen durch verringerten Umsatz mit Neuprodukten. Gleichzeitig nehmen gewerbliche Reparaturen zu, was zu vermehrten Staatseinnahmen führt. Außerdem kann erwartet werden, dass Reparaturen in Schattenwirtschaft (Repair Cafés, Eigenreparatur, Schwarzarbeit) abnehmen. Dadurch würden auch zusätzliche Staatseinnahmen generiert werden (ifh Göttingen 2009). Letzteres konnte im Zuge der Bottom-up-Partialmarktanalyse nicht berechnet werden, da keine geeigneten Daten vorliegen (vgl. Abbildung 3-20; rot = quantifiziert).

Für die restlichen sowohl negativen als auch positiven Effekte auf die Staatseinnahmen wurden in Summe Mehrwertsteuerausfälle von rund 78 Mio. € unabhängig vom angenommenen Preiseffekt für das Beispieljahr 2017 berechnet. Dabei ergibt sich der weitaus größte Teil aus den direkten Mehrwertsteuerausfällen durch den reduzierten Satz auf Dienstleistungen kleiner Reparaturen. Die quantifizierten indirekten Effekte belaufen sich auf wenige Mio. € und gleichen sich ungefähr aus zwischen höheren Mehrwertsteuereinnahmen aus höherem Reparaturumsatz

und niedrigeren Mehrwertsteuereinnahmen aus verringerten Neukäufen. In der Berechnung wurde ein möglicher Anstieg der Mehrwertsteuereinnahmen aus Material für die Reparaturen (welches weiter mit 19 % besteuert würde) nicht berücksichtigt. Des Weiteren wurden mögliche Staatseinnahmen aus vermiedenem Stellenabbau in der Reparaturbranche sowie möglichen Lohnsteuerzahlungen von zusätzlichen Beschäftigten nicht quantifiziert, da keine Daten oder soliden Annahmen vorliegen. Außerdem wurde nicht betrachtet, dass der Staatskonsum durch niedrigere Staatseinnahmen sinken könnte.

3.3.6.4 Soziale Wirkungen

Auf Grundlage der gesteigerten Umsätze im Reparaturhandwerk für Fahrräder, Schuhe und Lederwaren, Kleidung und Haushaltswäsche in Folge des reduzierten Mehrwertsteuersatzes konnten durch das Hinzuziehen des durchschnittlichen jährlichen Umsatzes pro Beschäftigtem (42.700€) in Reparaturbetrieben die Zunahme der Arbeitsplätze durch die Mehrwertsteuerreduktion errechnet werden. Diese Zunahme beläuft sich für das Beispieljahr auf gut 1.000 Vollzeitstellen (PE100) bzw. gut 500 Vollzeitstellen (PE50). Diese Arbeitsplatzzunahmen würden einmalig anfallen. In Folgejahren würden die Arbeitsplätze erhalten bleiben.

Aufgrund der Größenordnungen sind keine maßgeblichen Verteilungswirkungen zu erwarten. Aus diesem Grund wurde keine Mikrosimulation der Verteilungswirkungen durchgeführt. Tendenziell kann die Mehrwertsteuersenkung progressiv sein, wenn sie einkommensschwächeren Haushalten ermöglicht, vermehrt Reparaturen durchzuführen. Andererseits lässt sich auch vermuten, dass einkommensstärkere Personen mit hochpreisigeren Produkten vermehrt Reparaturen in Anspruch nehmen und somit etwas stärker von der Entlastung profitieren. In Summe wird in der Literatur von einer eher progressiven Wirkung ausgegangen (WIFO 2019, S. 52).

Aus der Betrachtung der fiskalischen Kosten gegenüber den zu erzielenden CO_2-Einsparungen (vgl. 3.3.6.1) zeigt sich, dass die reinen CO_2-Vermeidungskosten recht hoch ausfallen. Dabei ist jedoch zu beachten, dass weitere positive Umwelteffekte auf bspw. Luft, Böden und Wasser auftreten, die aufgrund fehlender Daten nicht quantifiziert werden konnten. Außerdem können positive soziale Wirkungen erwartet werden, wie die Förderung von Reparaturbetrieben und dadurch geschaffene Arbeitsplätze. Dabei ist außerdem zu beachten, dass nicht alle indirekten Effekte für potenzielle Steuereinnahmen quantifiziert werden können und in der Literatur durch eine Reduktion der Schattenwirtschaft teils ein weitgehender Selbstfinanzierungseffekt erwartet wird (ifh Göttingen 2009).

3.3.7 Administrative Umsetzung

Die administrative Umsetzung der reduzierten Mehrwertsteuer von sieben Prozent auf Reparaturdienstleistungen für Fahrräder, Schuhe und Lederwaren, Kleidung und Haushaltswäsche birgt geringfügigen Aufwand. Das langjährig etablierte System der Mehrwertsteuer müsste lediglich wie folgt angepasst werden: Die Liste der dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Gegenstände (§ 12 Abs. 2 iVm. Anlage 2 UStG) müsste um die entsprechenden Güter erweitert werden. Eine Zustimmung des Bundesrates zur Gesetzesänderung wäre nötig, da es sich bei der Mehrwertsteuer um eine Gemeinschaftssteuer handelt, von welcher ein Teil den Bundesmitteln zufließt, ein anderer Teil den Landesmitteln und ein weiterer Teil auf der kommunalen Ebene verbleibt.

Selbstverständlich müssten auch die Kassen und Abrechnungssysteme einmalig entsprechend eingestellt werden. Es ist aber davon auszugehen, dass die meisten Kassensysteme ohnehin mit

mehreren Mehrwertsteuersätzen umgehen können, so dass der Aufwand überschaubar bleiben sollte.

3.3.8 Flankierende Maßnahmen

Gewisse Reparaturdienstleistungen sind einkommensteuerlich bereits absetzbar in Deutschland, wie z. B. die Reparatur von Haushalts- und Elektronikgeräten, sofern sie vor Ort als haushaltsnahe Dienstleistung repariert werden. Im Gegensatz zu einkommensteuerlichen Anreizen für kleine Reparaturdienstleistungen wirken mehrwertsteuerliche Anreize sozial ausgewogener, da auch das Drittel der Steuerpflichtigen erreicht werden kann, welche keine Lohn- und Einkommensteuer zahlt (Ramezani et al. 2018). Dennoch können beide Ansätze komplementär verwendet werden, um zusätzlich die Reparatur von Fahrrädern, Schuhen und Lederwaren, Kleidung und Haushaltswäsche in Werkstätten zu begünstigen. Diese werden vom sog. Handwerkerbonus bisher nicht erreicht (ifh Göttingen 2009, S. 33).

Flankierend sollte eine breite Informationskampagne zu den Vorteilen von und Anlaufstellen für kleine Reparaturen durchgeführt werden, um die Signalwirkung größtmöglich auszuschöpfen. Des Weiteren sind im Zuge der Öko-Design-Vorgaben verpflichtende Standards für Reparaturfähigkeit und Vorhaltung von Ersatzteilen sowie Reparaturinformationen anzustreben.

3.3.9 Fazit

Zur Förderung der Abfallvermeidung und Ressourceneffizienz könnten auch in Deutschland Reparaturdienstleistungen an Fahrrädern, Schuhen und Lederwaren, Kleidung und Haushaltswäsche mit dem reduzierten Satz von 7 % Mehrwertsteuer im Rahmen der gegenwärtigen EU-MwStSystRL besehen werden. Im Gegensatz zu einkommensteuerlichen Anreizen für Reparaturdienstleistungen wirken mehrwertsteuerliche Anreize sozial ausgewogener, da auch das Drittel der Steuerpflichtigen erreicht werden kann, welches keine Lohn- und Einkommensteuer zahlt (Ramezani et al. 2018).

Im beschränkten Anwendungsbereich der aktuellen EU-MwStSystRL können gewerbliche Reparaturen gefördert und Reparaturbetriebe gestärkt werden. Davon können vielfältige positive Umweltwirkungen erwartet werden durch den leichten Rückgang der Nachfrage nach Neuprodukten. Außerdem können neue Arbeitsplätze im Reparaturgewerbe geschaffen sowie bestehende erhalten werden. Dem gegenüber entfallen Steuereinnahmen im zweistelligen Millionenbereich pro Jahr. Die Umsetzbarkeit ist leicht zu realisieren, lediglich die Liste der dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Gegenstände (§ 12 Abs. 2 iVm. Anlage 2 UStG) müsste erweitert werden. Die Mehrwertsteuerbegünstigung sollte mit einer breit angelegten Infokampagne ergänzt werden, um neben den ökonomischen Anreizen auch die Signalwirkung der Förderung zu realisieren. Gewisse Mitnahmeeffekte lassen sich nicht vermeiden, insoweit dass Reparaturen, die sowieso durchgeführt werden, nun auch mit reduzierter Mehrwertsteuer gefördert werden. Es besteht eine Abwägung zwischen der administrativ einfachen reduzierten Mehrwertsteuer und zielgerichteten, aber administrativ aufwendigeren, Förderinstrumenten wie Reparaturschecks (WIFO 2019).

Insgesamt dürften die ökologischen, fiskalischen, ökonomischen und sozialen Wirkungen schon durch den engen Anwendungsbereich auf kleine Reparaturen begrenzt sein. Außerdem könnte sich eine symbolische Wirkung entfalten, weil mit der Mehrwertsteuerreduktion Reparaturen Aufmerksamkeit und Wertschätzung erfahren. Idealerweise könnte das auch auf andere Gütergruppen ausstrahlen, für die derzeit nicht eine entsprechende Reparaturförderung in Frage kommt.

3.4 Sachspenden

Hinweis: Die umsatzsteuerliche Behandlung von Sachspenden stand in den letzten Jahren zur Diskussion, woran sich auch das laufende Vorhaben beteiligt hat (siehe zu dieser Fragestellung auch ausführlich Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages 2021 vom 14. Dezember 2020). Dieses Kapitel wurde Ende 2020 abgeschlossen. Kurz darauf, am 18. März 2021, wurde der Umsatzsteuer-Anwendungserlass hinsichtlich der Bemessungsgrundlage von Sachspenden geändert.[59] Insoweit ist der Reformvorschlag dieses Kapitels inzwischen grundsätzlich umgesetzt worden. Es gibt allerdings weiterhin Kritik an der konkreten Ausgestaltung der Neuregelung (beispielsweise bevh et al. 2020), die im Rahmen dieses Projekts nicht im Einzelnen erörtert werden kann.

3.4.1 Gegenwärtige Regelung

Gemäß Art. 16 der EU-MwStSystRL (nationale Umsetzung: § 3 Abs. 1b UStG) werden unentgeltliche Zuwendungen umsatzsteuerrechtlich mit einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt. Dies hat zur Folge, dass grundsätzlich auch Gegenstände, welche die Steuerpflichtigen jemandem unentgeltlich zuwenden, umsatzsteuerpflichtig sind. Voraussetzung für die Umsatzsteuerpflicht ist allerdings, dass die Gegenstände oder deren Bestandteile die Steuerpflichtigen zum Vorsteuerabzug berechtigt haben.[60] Sachspenden stellen unentgeltliche Zuwendungen dar und sind damit bei Vorliegen der vorbenannten Voraussetzungen grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig.

Zum besseren Verständnis dieser Regelung hilft es, sich vor Augen zu führen, was Hintergrund und Gegenstand des Vorsteuerabzuges[61] ist. Vorsteuerabzugsberechtigt sind Unternehmen (ausgenommen Kleinunternehmen und Verbrauchende), welche auf der einen Seite über Unternehmenseinkäufe Umsatzsteuer zahlen und auf der anderen Seite Umsatzsteuer über die Unternehmensumsätze einnehmen. Der Vorsteuerabzug ist in der Praxis also die Verrechnung gezahlter gegen vereinnahmte Umsatzsteuern (EU 2019). Die Verbrauchenden sowie Unternehmen sollen mit Zahlung der Umsatzsteuer die Wertsteigerung eines Produktes kompensieren. Verkaufen die Unternehmen ihre zuvor eingekauften oder aus Einzelteilen hergestellten Produkte (auf welche sie selbst Umsatzsteuer zahlen mussten) weiter, hat das Unternehmen lediglich eine Vermittlerposition und kann sich die vorbenannte Wertsteigerung nicht zu eigen machen.

Spenden steuerpflichtige, vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmen nunmehr Gegenstände aus ihrem Betriebsvermögen, würden dem Staat Steuereinnahmen entgehen. Denn die Unternehmen können bei einer Sachspende selbst keine Umsatzsteuer erheben, welche bei dem Vorsteuerabzug zu verrechnen wäre, und hätten gleichzeitig mehr rückerstattungsfähige Umsatzsteuer gezahlt. Sie würden also, ausgehend von dem Sinn und Zweck der Vorsteuerabzug-Regelung, unberechtigterweise vom Vorsteuerabzug profitieren.

[59] BMF, Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Sachspenden; Bemessungsgrundlage bei Sachspenden, (II C 2 - S 7109/19/10002 :001), abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungserlass/2021-03-18-USt-Beurteilung-Sachspenden-Bemessungsgrundlage-Sachspenden.html.

[60] Wortlaut gemäß Art. 16 EU-MwStSystRL: „Einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellt ist die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf oder für den Bedarf seines Personals oder als unentgeltliche Zuwendung oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.
Jedoch werden einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt nicht gleichgestellt Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und für Warenmuster für die Zwecke des Unternehmens“.

[61] Vgl. Art. 167 bis 169 EU-MwStSystRL (nationale Umsetzung: § 15 UStG).

Folgendes Gedankenexperiment dient der Veranschaulichung der bestehenden Regelungen:

Beispiel: *Das im Textilhandel tätige Unternehmen X hat einen Netto-Umsatz von 100.000 € und gleichzeitig Brutto-Ausgaben in Höhe von 83.300 €. X müsste von dem Netto-Umsatz 19 % Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen. Gleichzeitig enthalten die Brutto-Ausgaben des X Umsatzsteuern (ausschließlich Gegenstände, auf welche X 19 % Umsatzsteuer gezahlt hat) in Höhe von 13.300 €, welche bereits an das Finanzamt abgeführt worden sind. Durch die Vorsteuerabzugsberechtigung des X findet also die folgende Bilanzierung statt:*

Tabelle 3-11: Beispielsrechnung ohne Sachspende

	Netto	Brutto	Steuer
Einnahmen	100.000 €	119.000 €	+ 19.000 €
Ausgaben	70.000 €	83.300 €	- 13.300 €
			= 5.700 €

Quelle: Eigene Darstellung, Öko-Institut.

X muss also noch 5.700 € Steuern an das Finanzamt abführen.

Abwandlung 1: *Dasselbe Unternehmen X entnimmt die Hälfte seiner Textilien aus seinem Betriebsvermögen (Einkaufspreis im Zeitpunkt der Entnahme = 35.000 € netto), vergibt diese als Sachspenden. Am Ende verkauft das Unternehmen entsprechend weniger Textilien, so dass auch der Netto-Umsatz auf 50.000 € sinkt. Es soll in diesem Beispiel angenommen werden, dass die Brutto-Ausgaben wegen der bereits getätigten bzw. hohen Fixkosten gleichbleiben (83.300 €). Bei einer hypothetischen Berechnung ohne die Regelung des Art. 16 der EU-MwStSystRL (oder eine vergleichbare Steuerregelung) würde dies folgende Bilanz ergeben:*

Tabelle 3-12: Hypothetische Berechnung einer steuerbefreiten Spende

	Netto	Brutto	Steuer
Einnahmen	50.000 €	59.500 €	+ 9.500 €
Sachspendenwert (Einkaufspreis im Zeitpunkt der Entnahme)	35.000 €	-	-
Ausgaben	70.000 €	83.300 €	- 13.300 €
			= -3.800 €

Quelle: Eigene Darstellung, Öko-Institut.

X würde also 3.800 € Umsatzsteuer erstattet bekommen – statt wie im Ausgangsbeispiel Steuern zu entrichten. Dieses Ergebnis wäre jedoch nicht gerecht. Denn: Die Empfänger:innen der Spenden und auch Motivation des Unternehmens können ganz unterschiedlich sein: So kommt es in Betracht, dass Spenden zur „Kontaktpflege" getätigt werden, statt an gemeinnützige Organisationen an wohlhabende Dritte, an das eigene Personal oder sogar an die Inhaber:innen des Unternehmens gegeben werden. Vielleicht wurde ein positives Presseecho erhofft oder es sollte der hohe Aufwand beim Prüfen und Sortieren der Retouren vermieden werden. Es erschließt sich nicht, warum die Allgemeinheit diese sehr unterschiedlichen Konstellationen durch das Steuerrecht fördern sollte.

Tatsächlich muss in der Abwandlung nach Art. 16 der EU-MwStSystRL die Entnahme der verschenkten Textilien versteuert werden. Die Entnahme erfolgt entweder zu dem tatsächlichen Wert oder dem Buchwert. Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Umsatzsteuer ist gemäß Art. 74 der EU-MwStSystRL (nationale Umsetzung: § 10 Abs. 4 UStG) der Einkaufspreis (=Wiederbeschaffungskosten) im Zeitpunkt der Entnahme (fiktiver Einkaufswert des gespendeten Gegenstandes – zum Zeitpunkt der Spende).[62]

Tabelle 3-13: Berechnung einer Spende (Regelung bis 03/2021: grds. keine Steuerbefreiung)

	Netto	Brutto	Steuer
Einnahmen	50.000 €	59.500 €	+ 9.500 €
Sachspendenwert (Einkaufspreis im Zeitpunkt der Entnahme)	35.000	41.650 €	+ 6.650 €
Ausgaben	70.000 €	83.300 €	- 13.300 €
			= 2.850 €

Quelle: Eigene Darstellung, Öko-Institut.

X muss also 2.850 € Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen: deutlich weniger als im Ausgangsfall. Andererseits erhält er aber auch keine Steuererstattung.

Originäres Motiv hinter der Gleichstellung der unentgeltlichen Wertabgabe mit entgeltlichen Lieferungen soll deshalb auch die Verhinderung eines unversteuerten Letztverbrauchs durch Selbstversorgung des Unternehmers oder seines Personals gewesen sein, um diese mit regulären Endverbrauchern gleichzustellen (bevh o. J.). Demgegenüber wird bei einer Entsorgung bzw. Vernichtung von Waren keine Umsatzsteuer fällig.

In der Praxis wird die Umsatzsteuerbefreiung auf gespendete Leistungen in bestimmten Fällen über die Bemessungsgrundlage, also den Wert der Sachspende, gelöst. Nach dem Umsatzsteuer-Anwendungserlass ist die Bemessungsgrundlage der fiktive Einkaufspreis zum Zeitpunkt der Abgabe:[63]

> „**10.6. Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichen Wertabgaben**
>
> (1) 1Bei den einer Lieferung gleichgestellten Wertabgaben im Sinne des § 3 Abs. 1b UStG (vgl. Abschnitt 3.3) ist bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage grundsätzlich vom Einkaufspreis zuzüglich der Nebenkosten für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand im Zeitpunkt der Entnahme oder Zuwendung auszugehen (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG). 2Dieser fiktive Einkaufspreis entspricht in der Regel dem – auf der Handelsstufe des Unternehmers ermittelbare – Wiederbeschaffungspreis im Zeitpunkt der Entnahme. 3Bei im eigenen Unternehmen hergestellten Gegenständen ist ebenfalls grundsätzlich der fiktive Einkaufspreis maßgebend. […]“

Die Oberfinanzdirektion (OFD) Niedersachsen[64] hatte diesbezüglich 2016 verfügt, dass „der fiktive Einkaufspreis gegen 0 EUR tendiere“, da „die Lebensmittel kurz vor Ablauf des

[62] Vgl. zu der Beschreibung der Berechnung der Umsatzsteuer m.w.N. Haufe (2021).

[63] Abschn. 10.6 Abs. 1 Sätze 1 – 3 Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE).

[64] OFD Niedersachsen v. 09.02.2016 - S 2223 - 324 - St 235 S 0185 - 7 - St 245 S 7100 - 674 - St 171 G 1412 - 27 - St 251, abrufbar: https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/617532, vgl. zuvor bereits: OFD Niedersachsen v. 22.12.2015 - S 7109 - 31 - St 171, abrufbar unter: https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/595367/.

Mindesthaltbarkeitsdatums stehen oder Frischwaren wie Obst und Gemüse nicht mehr verkäuflich sind". Im Jahr 2017 weitete die OFD Niedersachsen die Regelung sogar etwas aus,[65] um auch Artikel im Non-Food-Bereich erfassen zu können:

> „Auch bei Artikeln im Non-Food-Bereich kann sich eine Verkaufsunfähigkeit ergeben. Dies könnte zum Beispiel der Fall sein, wenn die Waren aufgrund eines Verpackungsfehlers, einer Falschetikettierung o. Ä. vernichtet werden müssten oder aufgrund von erheblichen Materialfehlern nur schwer zu verkaufen sind. Hier ist ein entsprechend geringer Marktpreis als Bemessungsgrundlage zugrunde zu legen. In diesen Fällen wird entweder keine oder nur eine geringfügige Umsatzsteuer entstehen."

Die niedersächsische Regelung galt bis zur aktuellen Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) im März 2021 allerdings nicht bundesweit. Zudem ist sie bisher nicht hinreichend klar genug definiert, so dass Unsicherheit über den Wert für die Bemessungsgrundlage besteht. Für Unternehmen bestand somit das Risiko, dass der Wert der gespendeten Sache im Rahmen einer Betriebsprüfung – welche evtl. erst Jahre später stattfindet – anders festgesetzt wird. Im Ergebnis müsste das Unternehmen die Umsatzsteuer einschließlich der Zinsen nachzahlen.

Zusammenfassend soll die Mehrwertsteuerregelung des Art. 16 der EU-MwStSystRL (nationale Umsetzung: § 3 Abs. 1b UStG) verhindern, dass Unternehmen durch Spenden Sinn und Zweck des Vorsteuerabzuges umgehen. Dies geschieht, indem die Regelung gewährleistet, dass der beim Einkauf der später gespendeten Waren in Anspruch genommene Vorsteuerabzug (in vorgesehener Weise) kompensiert wird.

3.4.2 Fehlanreize

Die bisherigen Regelungen des Umsatzsteuerrechts verursachten den Fehlanreiz einer Entsorgung von unverkäuflicher bzw. schwer verkäuflicher Ware anstelle der Bewirkung von Sachspenden. Als Gründe für die Entsorgung werden angegeben: Produktionsfehler, defekte Umverpackungen, Übermengen, Neuaufmachungen, Aktions- und Saisonartikel sowie Retouren (bevh o. J.). Seit dem Jahr 2018 wurde durch zahlreiche Berichte in den Medien das Bewusstsein für das Problem der vermehrten Vernichtung von Retouren geschaffen.

Eine aktuelle Studie der Universität Bamberg belegt, dass die Vernichtung bei ca. 4 % der Retouren veranlasst wird. Von diesen 4 % könnten 40 % noch als Sachspende weitergegeben werden. Als eine maßgebliche Ursache (zumindest für große Unternehmen) wird die (Umsatz-)Besteuerung der Entnahme als Sachspende aufgeführt. Dazu zählen der Studie zur Folge „der administrative Aufwand und die Unsicherheit bei der Warenwertermittlung sowie der Umstand, dass die zu entrichtende Umsatzsteuer die Entsorgungskosten übersteigt. Beide Sachverhalte stellen steuerrechtliche Entsorgungsanreize dar." Speziell kleine Unternehmen beklagten zudem den Aufwand bei der Auswahl einer geeigneten Spendenorganisation. Aufgrund der umsatzsteuerrechtlichen Regelung sehen sich viele Unternehmen nicht veranlasst, Sachspenden den Vorrang vor einer Entsorgung einzuräumen (Universität Bamberg 2019; Postpischil und Jacob 2019, S. 18, 22).

[65] OFD Niedersachsen v. 27.03.2017 – S 7109-31-St 171.

3.4.3 Ansatz zur Reform der Mehrwertsteuer

Ein Lösungsansatz, welcher lange Zeit im BMU und im BMF erwogen wurde, ist eine Erweiterung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE).[66] Der Umsatzsteuer-Anwendungserlass ist eine Verwaltungsvorschrift des Bundesfinanzministeriums, welche zumindest für die untergeordneten Finanzbehörden grundsätzlich verbindlich ist (Haufe o. J.). Gemäß Ziffer 10.6. UStAE ist die Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichen Wertabgaben detailliert geregelt. Eine Ergänzung könnte insoweit sinnvoll sein, als dass für Unternehmen die Bemessungsgrundlage für gebrauchstaugliche, aber nicht mehr verkäufliche Ware eindeutig geklärt werden könnte. Eine ähnliche Regelung wurde mit Schreiben des BMF vom 18. März 2021 umgesetzt (siehe hierzu 3.4.4).

Im Auftrag des Bundesverband E-Commerce und Versandhandel Deutschland e.V. (bevh) hat Birkenfeld (2020) die „umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Sachspenden an gemeinnützige Abnehmer“ geprüft. Er kommt zu dem Schluss, dass hinsichtlich der Bemessungsgrundlage nicht auf den „fiktive[n] Einkaufspreis“ zum Zeitpunkt der Zuwendung abzustellen ist, sondern auf den Restwert der Ware zu diesem Zeitpunkt. Da die Ware entweder an gemeinnützige Abnehmer verschenkt oder eben vernichtet werden soll, betrage der Restwert Null €. Um dieses Ergebnis für alle Beteiligten rechtssicher umzusetzen, schlägt Birkenfeld vor, die Bemessungsgrundlage bundeseinheitlich durch einen Erlass des Bundesfinanzministeriums zu regeln – beispielsweise durch eine Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses. Die vorgeschlagene Regelung soll demnach konkret auf Spenden an gemeinnützige Organisationen zugeschnitten sein.

Zudem wäre daran zu denken, auf europäischer Ebene die Vorgaben der EU-MwStSystRL zu ändern. Eine solche Lösung erweist sich jedoch allein aufgrund des Einstimmigkeitsprinzips in steuerrechtlichen Fragen[67] als schwer durchsetzbar. Von daher werden vorliegend nur Regelungen betrachtet, die im Rahmen der derzeitigen EU-MwStSystRL umsetzbar sind.

3.4.4 Mögliche Ausgestaltung einer reformierten Mehrwertsteuer-Regelung für Sachspenden

Eine Änderung der gegenwärtigen Praxis in Bezug auf Sachspenden an gemeinnützige Organisationen ließe sich am einfachsten auf untergesetzlicher Ebene regeln – durch eine bundeseinheitlich geltende allgemeine Verwaltungsvorschrift des Bundesfinanzministeriums. Konkret kommt eine Änderung der Vorgaben des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses über die „Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichen Wertabgaben“ (Abschnitt 10.6) in Betracht.

Mit Schreiben vom 18. März 2021 wurde schließlich unter Ziffer 10.6. UStAE ein neuer Absatz 1a eingefügt, welcher die Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichen Wertabgaben bundesweit neu regelt:[68]

[66] Verwaltungsregelung zur Anwendung des Umsatzsteuergesetzes – Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE), abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer_Anwendungserlass/umsatzsteuer_anwendungserlass.html (letzter Abruf: 21.06.2021).

[67] Vgl. Art. 113 AEUV.

[68] BMF, Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Sachspenden; Bemessungsgrundlage bei Sachspenden, (II C 2 - S 7109/19/10002 :001), abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungserlass/2021-03-18-USt-Beurteilung-Sachspenden-Bemessungsgrundlage-Sachspenden.html. Ergänzt wird diese dauerhafte Neuregelung um eine bis 31.12.2021 befristete Billigkeitsregelung (III C 2 - S 7109/19/10002 :001) aufgrund der „Ausnahmesituation der Corona-Pandemie und der damit einhergehenden Maßnahme[n] des Lockdowns“ im Einzelhandel, abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungserlass/2021-03-18-USt-Beurteilung-Sachspenden-Keine-Umsatzbesteuerung-stbeguenstigte-Organisationen.html.

„(1a) [1]Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach den Grundsätzen des Absatzes 1 Sätze 1 bis 6 ist auch zu berücksichtigen, ob Gegenstände zum Zeitpunkt der unentgeltlichen Wertabgabe aufgrund ihrer Beschaffenheit nicht mehr oder nur noch stark eingeschränkt verkehrsfähig sind. [2]Hiervon ist bei Lebensmitteln auszugehen, wenn diese kurz vor Ablauf des Mindesthaltbarkeitsdatums stehen oder die Verkaufsfähigkeit als Frischware, wie Backwaren, Obst und Gemüse, wegen Mängeln nicht mehr gegeben ist. [3]Dies gilt auch für Non-Food-Artikel mit Mindesthaltbarkeitsdatum wie beispielsweise Kosmetika, Drogerieartikel, pharmazeutische Artikel, Tierfutter oder Bauchemieprodukte wie Silikon oder Beschichtungen sowie Blumen und andere verderbliche Waren. [4]Bei anderen Gegenständen ist die Verkehrsfähigkeit eingeschränkt, wenn diese aufgrund von erheblichen Material- oder Verpackungsfehlern (z. B. Befüllungsfehler, Falschetikettierung, beschädigte Retouren) oder fehlender Marktgängigkeit (z. B. Vorjahresware oder saisonale Ware wie Weihnachts- oder Osterartikel) nicht mehr oder nur noch schwer verkäuflich sind. [5]Werden solche Gegenstände im Rahmen einer unentgeltlichen Wertabgabe abgegeben (z.B. Hingabe als Spende), kann eine im Vergleich zu noch verkehrsfähiger Ware geminderte Bemessungsgrundlage angesetzt werden. [6]Die Minderung ist im Umfang der Einschränkung der Verkehrsfähigkeit vorzunehmen, so dass der Ansatz einer Bemessungsgrundlage von 0 € nur bei wertloser Ware (z. B. Lebensmittel und Non-Food-Artikel kurz vor Ablauf des Mindesthaltbarkeitsdatums oder bei Frischwaren, bei denen die Verkaufsfähigkeit nicht mehr gegeben ist) in Betracht kommt. [7]Eine eingeschränkte Verkehrsfähigkeit liegt insbesondere nicht vor, wenn Neuware ohne jegliche Beeinträchtigung aus wirtschaftlichen oder logistischen Gründen aus dem Warenverkehr ausgesondert wird. [8]Auch wenn diese Neuware ansonsten vernichtet werden würde, weil z. B. Verpackungen beschädigt sind, bei Bekleidung deutliche Spuren einer Anprobe erkennbar sind oder Ware verschmutzt ist, ohne dass sie beschädigt ist, führt dies nicht dazu, dass die Neuware ihre Verkaufsfähigkeit vollständig verliert. [9]Auch in diesen Fällen ist ein fiktiver Einkaufspreis anhand objektiver Schätzungsunterlagen zu ermitteln.“

Diese Neuregelung dürfte wegen der restriktiven Vorgaben an „wertlose Ware“ nicht ohne Kritik bleiben (bevh et al. 2020). Dennoch stellt die Neuregelung einen gewichtigen Schritt für die umsatzsteuerliche Behandlung von Sachspenden dar.

3.4.5 Adressaten der Regelung

Adressiert werden von der Neuregelung der umsatzsteuerrechtlichen Vorgaben an Sachspenden insbesondere Konsumgüter, die an gemeinnützige Organisationen weitergegeben werden können. Letztlich betrifft dies alle aufgeführte Produktgruppen. Da für Lebensmittel bereits bisher teilweise ein fiktiver Einkaufspreis von Null € angenommen wurde, wenn die „Lebensmittel kurz vor Ablauf des Mindesthaltbarkeitsdatums stehen oder Frischwaren wie Obst und Gemüse nicht mehr verkäuflich sind“ (siehe hierzu 3.4.1 und 3.4.3), sind bei ihnen geringere Änderungen zu erwarten als bei den anderen Produktgruppen, bei denen eine entsprechende Praxis bis vor kurzem noch nicht bestand.

Da das Thema insbesondere von dem Versandhandel vorangetrieben wird, ist zu erwarten, dass hier auch besonders große Potenziale existieren – insbesondere auch durch Retouren. Zudem könnten Restbestände von Aktions- und Saisonartikeln ebenfalls größeres Potenzial aufweisen.

Weitere Hinweise sind den FAQs des BMF zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Sachspenden zu entnehmen: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2021-03-23-FAQ-sachspenden.html.

3.4.6 Wirkungen der Regelung

3.4.6.1 Lenkungswirkung

Es ist zu erwarten, dass eine Änderung der umsatzsteuerrechtlichen Regelungen für Sachspenden zu deren Steigerung führt. Dies dürfte umso mehr gelten, wenn die Regelung bundeseinheitlich gilt und von flankierenden Maßnahmen – wie einer Konkretisierung der ordnungsrechtlichen Obhutspflicht – begleitet wird (vgl. 3.4.8).

Der bevh geht davon aus, dass in Deutschland jährlich neuwertige Gegenstände im Marktwert von geschätzten 7 Milliarden Euro aus unterschiedlichen Gründen entsorgt werden (Birkenfeld 2020, S. 1; bevh o. J., S. 4), von denen rund ein Drittel einwandfrei ist und für den gemeinnützigen Sektor verwendet werden kann. Diese Annahme beruht auf einer Studie der Boston Consulting Group aus dem Jahr 2010 (BCG 2010), bei der für die acht Produktkategorien Food & drink, Textiles & clothing, Paper & publishing, Toiletries and OTC pharma, Machinery & equipment, Electrical household appliances, Household items sowie General retail jeweils der Markt sowie Quoten für aussortierte Produkte abgeschätzt wurden.

Tabelle 3-14: Abschätzung des Markts fabrikneuer Konsumgüter (in Milliarden Euro) und der Quoten für aussortierte Produkte

Produkte	Weltweit (Wert in Mrd. EUR)	Deutschland (Wert in Mrd. EUR)	% aussortierte Produkte (min.)	% aussortierte Produkte (max.)	% aussortierte Produkte (Durchschnitt)
Lebensmittel und Getränke	1971	80	2,0 %	5,0 %	2,5 %
Textilien und Kleidung	1306	49	5,0 %	8,0 %	3,5 %
Papier und Druckerzeugnisse	145	10	1,0 %	2,0 %	1,5 %
Hygieneartikel und Pharmazieerzeugnisse	407	17	5,0 %	15,0 %	4,0 %
Maschinen und Geräte	0	0			
Elektrische Haushaltsgeräte	257	11	1,0 %	2,0 %	1,5 %
Haushaltsgegenstände	948	49	2,0 %	4,0 %	3,0 %
Allgemeiner Einzelhandel	749	27	3,0 %	5,0 %	3,5 %
Gesamt	**5783**	**241**			

Quelle: BCG 2010.

Aufgrund der Abschätzung des dadurch feststehenden Volumens aussortierter Produkte wurden Annahmen getroffen, dass für Spenden innerhalb der Produktkategorien bis zu 40 % zur Verfügung stehen.

Tabelle 3-15: Abschätzung des Volumens aussortierter Produkte und des Anteils, der für Spenden in Deutschland zur Verfügung steht

Produkte	Volumen min. (Mrd. EUR)	Volumen max. (Mrd. EUR)	Volumen Durchschnitt (Mrd. EUR)	Verfügbar für Spenden

Lebensmittel und Getränke	1,6	4,0	2,0	5,0 %
Textilien und Kleidung	2,4	3,9	1,7	40,0 %
Papier und Druckerzeugnisse	0,1	0,2	0,1	40,0 %
Hygieneartikel und Pharmazieerzeugnisse	0,8	2,5	0,7	40,0 %
Maschinen und Geräte	0,0	0,0	0,0	
Elektrische Haushaltsgeräte	0,1	0,2	0,2	40,0 %
Haushaltsgegenstände	1,0	2,0	1,5	40,0 %
Allgemeiner Einzelhandel	0,8	1,3	0,9	40,0 %
Gesamt	**6,9**	**14,1**	**7,1**	

Quelle: BCG 2010.

Im Rahmen dieses Projekts konnten diese Annahmen und die Abschätzung nicht überprüft werden. Im Ergebnis ist es den Forschungsnehmern bei der Vielfalt der potenziellen Güter nicht seriös möglich, das Potenzial der Vermeidung von Warenvernichtung quantitativ genau zu beziffern.

Es ist zu erwarten, dass diejenigen Unternehmen, welche bisher trotz Umsatzsteuerpflicht spendeten, dies auch weiterhin tun werden. Durch die Neuregelung ist zu erwarten, dass sie die entsprechende Umsatzsteuer einsparen können. Außerdem ist anzunehmen, dass für weitere Unternehmen ein zusätzlicher Anreiz geschaffen wird, Waren zu spenden, anstatt zu entsorgen.

Es ist allerdings offen, inwieweit dieses Potenzial (allein) durch eine Änderung der umsatzsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlagen erschlossen werden kann. Vermutlich würde dies nach einer Änderung des Umsatzsteuerrechts erst nach und nach passieren, da viele kleinere und mittlere Unternehmen bisher keinen Kontakt zu einer entsprechenden gemeinnützigen Organisation haben. Zudem müssten die Abläufe im Unternehmen aufgebaut werden, um für Spenden geeignete Produkte auszusortieren, entsprechend zu erfassen und schließlich weiterzugeben.

Es kann jedoch festgehalten werden, dass es regelmäßig fiskalisch keinen Unterschied macht, ob die nicht mehr verkaufsfähigen Produkte vernichtet oder steuerfrei an gemeinnützige Organisationen gespendet werden. Dies könnte ökonomisch dazu führen, dass die gemeinnützigen Organisationen einen geplanten Konsum unterlassen. Das dürfte aber nur in sehr geringem Umfang bzw. in Einzelfällen stattfinden, weil die Organisationen über wenig Kaufkraft verfügen. Es ist vielmehr zu erwarten, dass die Organisationen ohne entsprechende Sachspenden ihre gemeinnützigen Tätigkeiten einfach in geringerem Umfang wahrnehmen können.

3.4.6.2 Ökologische Wirkungen

Durch eine Neuregelung der Bemessungsgrundlagen von Sachspenden an gemeinnützige Organisationen könnte ein wesentliches Hemmnis für entsprechende Sachspenden beseitigt werden. In der Folge könnten Spenden deutlich zunehmen, so dass neuwertige – aber unverkäufliche – Produkte nicht mehr vernichtet, sondern genutzt würden. Dies würde sich positiv auf verschiedene Umweltmedien auswirken: Insbesondere würden die von der Entsorgung bzw. der Vernichtung von Produkten ausgehenden Belastungen wie

Luftverschmutzung reduziert werden. Damit einhergehend würden auch Treibhausgase eingespart. Sofern aufgrund der Sachspenden keine anderen neuwertigen Produkte erworben werden, wird auch der Ressourcenverbrauch reduziert.

Eine Quantifizierung der eingesparten THG-Emissionen oder der anderen Umweltwirkungen erscheint jedoch nicht ohne weiteres möglich. Die Sachspenden können sich auf die unterschiedlichsten Produktkategorien beziehen (siehe oben die Produktgruppen unter 3.4.6.1), so dass eine Quantifizierung kaum durchführbar ist.

Es wird angenommen, dass die Wirkungen tendenziell linear verlaufen. Die Neuregelung der Bemessungsgrundlage wird dabei als einmaliger „externer Schock“ verstanden. Es kann erwartet werden, dass die Unternehmen zunächst nicht vorbereitet sind, um geeignete Sachspenden zu identifizieren, abzusondern und an gemeinnützige Organisationen weiterzugeben bzw. zu vermitteln. Deshalb ist zu erwarten, dass sich die Wirkung erst nach und nach einstellt. Es kann damit gerechnet werden, dass durch eine Neuregelung gemeinnützige Plattformen zur Spendenvermittlung wie die innatura gGmbH einen deutlich größeren Zulauf bekommen.

Als Ergebnis kann festgehalten werden, dass die Umweltwirkungen von den konkret gespendeten Gütern abhängen. Da diese im Rahmen dieses Projekts nicht seriös beziffert werden können, gilt dies erst recht für eine Quantifizierung der Umweltwirkungen. Es ist aber insgesamt plausibel, dass die Nutzung der Güter – statt sie zu vernichten – jeweils eine positive Wirkung entfalten kann.

3.4.6.3 Fiskalische Wirkungen

Birkenfeld (2020, S. 27) und andere Befürworter einer umsatzsteuerlichen Neuregelung für Sachspenden verweisen darauf, dass es zu keinem Umsatzsteuerausfall käme. Denn bei einer Vernichtung bzw. Entsorgung der unverkäuflichen Ware würde mangels positiver Bemessungsgrundlage ebenfalls kein Steueranspruch entstehen. Unabhängig davon würde der Vorsteuerabzug des Unternehmens erhalten bleiben. Grundsätzlich scheint diese Argumentation schlüssig zu sein. Allerdings müsste es zumindest zu gewissen Steuerausfällen kommen, da ja einige Unternehmen bisher schon Sachspenden – trotz Umsatzsteuerpflicht – tätigen. Bei einem Entfallen der Umsatzsteuerpflicht würden die entsprechenden Einnahmen wegfallen. Für Unternehmen würden zudem teilweise die Kosten der Entsorgung entfallen. Organisationen, welche Spenden vermitteln, dürften von einer Neuregelung profitieren.

3.4.6.4 Soziale Wirkungen

Es ist davon auszugehen, dass für die Maßnahme eine sehr hohe Akzeptanz besteht. Denn es ist in der Öffentlichkeit ohnehin nur schwer vermittelbar, dass Spenden an gemeinnützige Organisationen „Steuerpflichten“ bei Spendenden auslösen.

Da die Spenden nicht an Privatpersonen, sondern an gemeinnützige Organisationen gehen sollen, gibt es keine direkten Auswirkungen auf Haushaltsebene. Allerdings ist damit zu rechnen, dass die gemeinnützigen Organisationen ein Teil der Spenden an Bedürftige weitervermitteln. Im Ergebnis könnten somit – neben den betroffenen Unternehmen – insbesondere auch einkommensschwache Haushalte besonders profitieren. Da auch viele Sport-, Kultur- und gesellschaftliche Organisationen gemeinnützig organisiert sind, ist zu erwarten, dass auch viele andere Haushalte indirekt von einer solchen Regelung profitieren können.

3.4.7 Administrative Umsetzung

Eine Neuregelung der Bemessungsgrundlage für Sachspenden ist administrativ eine relativ einfache Maßnahme, welche in das bestehende System der Mehrwertsteuer integriert werden kann. Hierfür ist ein Erlass des Bundesfinanzministeriums erforderlich, damit die Regelung bundeseinheitlich Geltung erlangt (Birkenfeld 2020, S. 18). Eine Änderung der EU-MwStSystRL oder des UStG ist nicht erforderlich.

Wie bereits erwähnt, wird hinsichtlich der Nachweisführung vorgeschlagen, dass der Empfang der Spende dokumentiert werden muss (Birkenfeld 2020, S. 26).

3.4.8 Flankierende Maßnahmen

Als flankierende Maßnahme bietet sich vorliegend insbesondere an, die Produktverantwortung der Unternehmen zu stärken. Die Bundesregierung hat in diesem Zusammenhang mit der Novelle des Kreislaufwirtschaftsgesetzes 2020 eine sogenannte „Obhutspflicht“ für Produkte eingeführt. Mit ihr sollen Hersteller und Händler stärker in die Verantwortung genommen werden. Letztlich werden durch die geänderten §§ 23 bis 25 KrWG die gesetzlichen Grundlagen für spätere Rechtsverordnungen gelegt, um gegen die Vernichtung von Retouren und Warenüberhängen ordnungsrechtlich vorzugehen. Wie bereits unter 3.4.6.2 angeführt, sind positive Synergieeffekte zu erwarten, wenn einerseits die finanziellen Hemmnisse und Risiken im Umsatzsteuerrecht abgebaut werden und andererseits das Ordnungsrecht genutzt wird, um gegen die Vernichtung von noch brauchbaren Produkten vorzugehen.

Ordnungsrechtliche und steuerrechtliche Ansätze sind folglich nicht als Alternativen zu betrachten. Vielmehr ergänzen sie sich sinnvoll.

3.4.9 Fazit

Im Ergebnis wurde die Änderung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage für Sachspenden an gemeinnützige Organisationen empfohlen. Der Wert der gespendeten Gegenstände sollte zum Zeitpunkt der Spende (regelmäßig) mit Null € angesetzt werden. Dies wurde im März 2021 durch eine Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses grundsätzlich umgesetzt. Es wird zu prüfen sein, ob die recht restriktive Umsetzung die gewünschte Lenkungswirkung entfaltet.

Insgesamt scheint ein großes Potenzial für Sachspenden an gemeinnützige Organisationen zu existieren, welches bisher noch nicht erschlossen wurde. Aus ökologischen Gründen ist es ebenfalls dringend geboten, die Vernichtung neuwertiger Waren einzudämmen.

Einkommensschwache Privathaushalte werden von einer entsprechenden Änderung des Umsatzsteuerrechts zwar nicht direkt adressiert – allerdings ist damit zu rechnen, dass die gemeinnützigen Organisationen einen Teil der Spenden an Bedürftige weitervermitteln. Im Übrigen ist davon auszugehen, dass für die Änderung der Bemessungsgrundlage gesellschaftlich eine sehr hohe Akzeptanz besteht.

Als flankierende Maßnahme bietet sich insbesondere an, die Produktverantwortung der Unternehmen zu stärken – wie dies ohnehin schon durch die neu geschaffene Obhutspflicht im Gesetz angelegt ist.

3.5 Reduzierte Sätze für Tierzucht abschaffen

3.5.1 Gegenwärtige Regelung

Die Aufzucht und das Halten von Vieh sowie die Teilnahme an Leistungsprüfungen für Tiere werden mit dem reduzierten Mehrwertsteuersatz von 7 % besteuert (§ 12 Abs. 2 Nr. 3 UStG).[69] Dies gilt auch für Leistungen, die unmittelbar der Vatertierhaltung, der Förderung der Tierzucht, der künstlichen Tierbesamung oder der Leistungs- und Qualitätsprüfung in der Tierzucht und in der Milchwirtschaft dienen (§ 12 Abs. 2 Nr. 4 UStG). Als Zuchttiere gelten die in Anlage 2 Nr. 1 UStG aufgeführten Nutztierarten, bspw. Hausrinder, Hausschweine, Hausschafe, Hausziegen und Hausgeflügel. Nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 iVm. der Anlage 2 UStG unterliegt auch die Lieferung dieser Nutztierarten dem ermäßigten Satz.

Mittelbare Leistungen, wie bspw. Lieferungen von Impfstoffen durch die Pharmaindustrie an Tierseuchenkassen, Trächtigkeitsuntersuchungen bei Zuchttieren, Maßnahmen der Unfruchtbarkeitsbekämpfung, Kaiserschnitt, Geburtshilfe oder Klauenpflege fallen nicht unter den ermäßigten Satz. Außerdem nicht unter den reduzierten Satz fallen Leistungen, welche der Tierzucht dienen, bei denen jedoch kein landwirtschaftlicher Bezug besteht.

3.5.2 Fehlanreize

Aus ökologischer Sicht sind vielfältige Umweltkosten der Landwirtschaft, insbesondere der Nutztierhaltung, in den Preisen nicht abgebildet (Universität Augsburg 2018). So müssten konventionell-tierische Produkte im Vergleich mit bisherigen Preisen rund dreifach so teuer sein, konventionelle Milch rund doppelt so teuer und konventionell-pflanzliche rund 30 % teurer[70]. Biologisch-tierische Produkte müssten zur Internalisierung der ökologischen Kosten rund 80 % teurer ausfallen, Bio-Milch 35 % und pflanzliche Bio-Lebensmittel 6 % teurer (ebd.). Daraus ergibt sich politischer Handlungsbedarf, bestehende Privilegierungen insbesondere der Tierhaltung zu reduzieren, um die Vergesellschaftung der Umweltschäden zu reduzieren und Kostenwahrheit anzustreben.

3.5.3 Ansatz zur Reform der Mehrwertsteuer

Die Ermäßigungstatbestände für Tierzucht (§ 12 Abs. 2 Nr. 3 und 4 sowie § 12 Abs. 2 Nr. 1 iVm. Anlage 2 UStG) müssen im Gesamtzusammenhang mit der Möglichkeit zur Pauschalbesteuerung gesehen werden, welche für Land- und Forstwirtschaft bestehen (vgl. 3.9). Die Pauschalbesteuerung soll zu Wettbewerbsgleichheit beitragen zwischen pauschalierenden landwirtschaftlichen Betrieben und regelversteuernden Unternehmen, indem eine gleichmäßige umsatzsteuerliche Belastung der Leistungen entsteht. Angesichts des Umstandes, dass in Deutschland sehr viele landwirtschaftliche Betriebe pauschalieren (Bundesrechnungshof 2019), würde eine Erhöhung des Mehrwertsteuersatzes auf 19 % für unmittelbare Leistungen der Tierzucht die Wirtschaftlichkeit der Aufzucht von Nutztieren senken. Die pauschalierenden Betriebe würden im Falle des Fortbestandes des Pauschalsatzes mehr Umsatzsteuer beim Einkauf zahlen, welche sie jedoch nicht als zusätzliche Mehrwertsteuer auf ihre verkauften Produkte aufschlagen können. Dennoch könnten sie die Zusatzkosten auf den Netto-Preis aufschlagen. Die Größenordnung dieser zusätzlichen Belastung dürfte nicht allzu umfänglich ausfallen, da der weitaus größte Kostenanteil in der Fleischerzeugung die Futtermittel betrifft (FÖS 2013). Dienstleistungen insgesamt machen dabei rund 20 % der Vorleistungen aus (ebd.).

[69] Es wird auch „die Anzucht von Pflanzen" verringert besteuert, diese sind hier aufgrund der geringen Umweltwirkungen jedoch nicht Betrachtungsgegenstand.

[70] Die ökologischen Kosten wurden operationalisiert als Kosten aus Stickstoffeinträgen, Treibhausgasen und Energiebereitstellung (Universität Augsburg 2018).

Die Kostensteigerung, welche sich aus einer Erhöhung des Mehrwertsteuersatzes für Leistungen der Viehzucht ergäbe, dürfte wiederum lediglich einen Anteil der gesamten Dienstleistungen betreffen, da die Mehrwertsteuer-Begünstigung gegenwärtig ja nur für eine Auswahl an unmittelbaren Leistungen für die Viehzucht gewährt wird.

Da landwirtschaftliche Betriebe zwischen der Pauschal- und der Regelbesteuerung wählen können, ist anzunehmen, dass dies entsprechend der für den Betrieb wirtschaftlicheren Variante geschieht. Ggf. könnten Betriebe in Folge der Mehrwertsteuer-Erhöhung für Tierzucht vermehrt die Regelbesteuerung bevorzugen. In diesem Fall könnte die Kostensteigerung im Rahmen des üblichen Vorsteuerabzuges geltend gemacht werden. Es kann angenommen werde, dass die zusätzlichen Kosten in beiden Fällen (pauschalierend oder nicht) bis zum Endkonsum weitergereicht würden. Lediglich starke internationale Konkurrenz könnte eine Weitergabe verhindern, was vor dem Hintergrund Deutschlands als Fleischnettoexporteur jedoch als eher unwahrscheinlich erscheint (Thünen Institut 2019).

3.5.4 Alternative Reformansätze

Hinsichtlich der geringen Transparenz für Endverbrauchende sollte diese Maßnahme genau abgewogen werden mit alternativ einer potenziellen Aufgabe der reduzierten Sätze auf Fleisch, Fisch und Milcherzeugnisse. Letztere sendet möglicherweise ein klareres Signal für die Kaufentscheidung als steigende Kosten früher in der Wertschöpfungskette durch 19 % Mehrwertsteuer auf Leistungen der Viehzucht.

3.5.5 Fazit

Im Ergebnis erscheint die Abschaffung der reduzierten Sätze auf Tierzucht aus ökologischer Sicht nur als geringfügiger Ansatzpunkt und wird deshalb nicht weiter vertieft. Sollte dieser Ansatz an anderer Stelle weiterverfolgt werden, ist zu überlegen, ob aus der Liste der begünstigten Zuchttiere Anlage 2 Nr. 1 UStG ggf. Haustauben, Bienen und Blindenführerhunde weiterhin begünstigt bleiben sollen. Diese werden in deutlich geringerer Zahl gezüchtet und sind entsprechend mit geringeren ökologischen Externalitäten verbunden. Zusätzlich könnten hier kulturpolitische (Haustauben und Bienen) sowie sozialpolitische (Blindenführerhunde) Erwägungen eine Rolle spielen.

3.6 Angleichung der Besteuerung für Mahlzeiten und Getränke außer Haus

3.6.1 Gegenwärtige Regelung

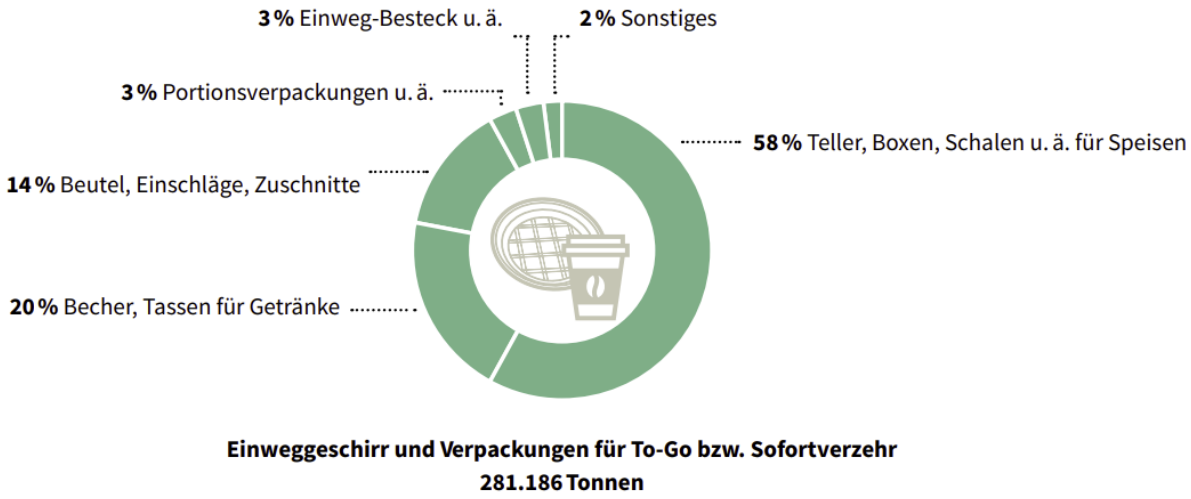
Zurzeit wird in Deutschland auf Mahlzeiten, die zum Außer-Haus-Verzehr verkauft werden, der reduzierte Mehrwertsteuersatz von 7 % angewendet, da diese als „Lieferung“ bzw. „Erwerb“ von Lebensmitteln angesehen werden. Die Liste der begünstigten Getränke und Speisen ergibt sich aus § 12 Abs. 2 iVm. Anlage 2 UStG. Dabei ist es unerheblich, ob Kund:innen die Getränke und Speisen selbst abholen oder ob diese von einem Lieferdienst gebracht werden. Für Mahlzeiten im Restaurant gilt der reguläre Steuersatz von 19 %, da die Zubereitung als (zusätzliche) Dienstleistung angesehen wird, die über die Lieferung bzw. den Erwerb hinausgeht. Diese Differenzierung ist aus ökologischer Sicht nicht sinnvoll, da sie indirekt Einwegverpackungen fördert, indem Take-Away-Speisen und -Getränke steuerlich bevorzugt werden. Diese gegenwärtige Regelung hat also marktschaffenden Charakter und unterstützt den Außer-Haus-Konsum. Gleichzeitig gibt es keine inhaltliche Begründung, warum in diesem Bereich die Förderung einer Marktschaffung nötig wäre. Vielmehr ist die gegenwärtige Regelung kontraproduktiv mit Blick auf die ökologischen Wirkungen und die enorme Komplexität, die sie kreiert.

3.6.2 Fehlanreize

Eine umfassende Analyse zum Müllaufkommen durch Einwegverpackungen für Speisen und Getränke in Deutschland wurde von der Gesellschaft für Verpackungsforschung durchgeführt (im Auftrag des NABU 2018). Zwischen 1994 und 2017 ist das Müllaufkommen durch Einwegverpackungen (für Mahlzeiten und Getränke) um 38 % gestiegen, auch durch die steuerliche Bevorteilung des Außer-Haus-Konsums von Speisen und Getränken. Den größten Anteil an den ca. 281.000 Tonnen Abfallaufkommen durch Einweggeschirr und To-Go-Verpackungen haben mit 64 % Verpackungen aus Papier, Pappe und Karton – Kunststoffe machen rund 30 % aus. Der Rest verteilt sich auf Aluminium (ca. 4 %) und Naturmaterialien (ca. 1 %).[71]

Die folgende Abbildung zeigt die Zusammensetzung des Abfallaufkommens. Verpackungen für Speisen und Getränke sind darunter die beiden größten Einzelbestandteile.

Abbildung 3-21: Abfallaufkommen durch Einweggeschirr und Verpackungen für To-Go- bzw. Sofortverzehr in Deutschland 2017, ohne Privatbedarf[72]



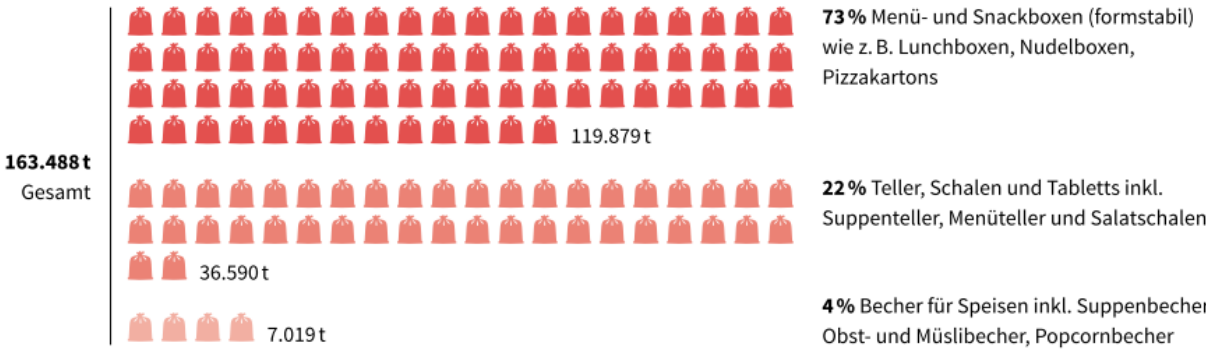
Quelle: Gesellschaft für Verpackungsmarktforschung in NABU (2018).

Einwegverpackungen für Speisen machten im Jahr 2017 ca. 163.000 Tonnen aus (NABU 2018). Die folgende Abbildung zeigt, dass formstabile Verpackungen zum Mitnehmen der Speisen dabei den größten Anteil haben.

[71] Die Summe der Anteile ergibt durch Abrundungen keine 100 %.

[72] Nicht berücksichtigt sind private Käufe von Einwegverpackungen für Party- oder Picknickbedarfe. Diese werden in der Studie auf 65.645Tonnen geschätzt.

Abbildung 3-22: Abfallaufkommen für Speisen nach Verpackungsarten in Deutschland 2017, ohne Privatkäufe



Quelle: Gesellschaft für Verpackungsmarktforschung in NABU (2018).

Einwegbecher für kalte und heiße Getränke machen zusammen ca. 55.000 Tonnen Müll jährlich aus. Neben Bechern für Heißgetränke produzieren Becher für Kaltgetränke fast die identische Menge an Müll. Die Studie für den NABU als auch eine Studie für das Umweltbundesamt zum Thema gehen von einem ähnlichen Abfallaufkommen von 2,8 Mrd. Bechern[73] für Heißgetränke sowie ca. 3 Mrd. für Kaltgetränke aus (UBA 2019b). Der Anteil der Becher für Heißgetränke, die im Rahmen des Außer-Haus-Konsums verkauft werden, wird auf 1,1 bis 1,2 Mrd. Becher geschätzt (UBA 2019b). Während die Masse an Abfall bei Kaffeebechern im Vergleich gering ist, macht deren Volumen und insbesondere deren Beitrag zum Littering-Problem (und damit kommunalen Reinigungskosten) einen überproportionalen Anteil aus: 10-15 % der öffentlichen Mülleimer, bzw. 8 Mio. Mülleimer (mit 50l Volumen) werden jährlich durch Einweggetränkebecher gefüllt (UBA 2019b).

Abbildung 3-23: Abfallaufkommen durch Einwegbecher für Heiß- und Kaltgetränke in Deutschland 2017

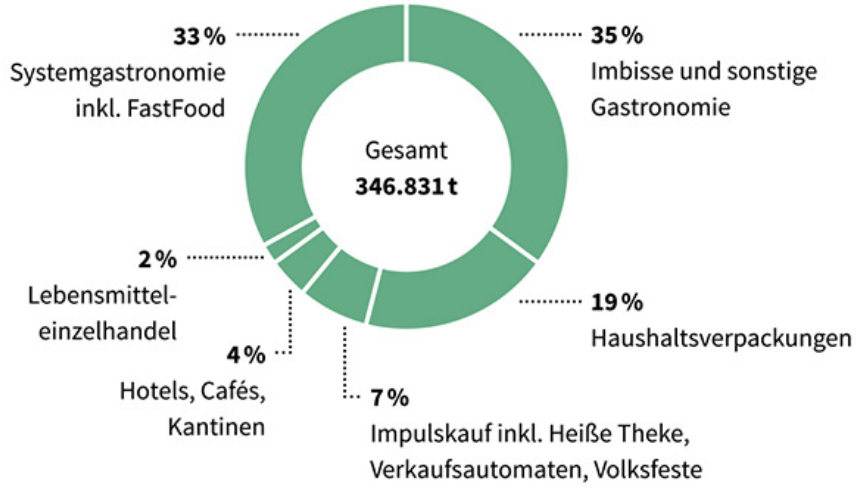
Quelle: Gesellschaft für Verpackungsmarktforschung in NABU (2018).

Inverkehrbringer dieser Verpackungen sind vor allem Gastronomie, Imbisse, Cafés und der Lebensmitteleinzelhandel. Private Käufe von Einwegverpackungen („Haushaltsverpackungen“) haben seit 1994 auch deutlich zugenommen, machen am Abfallaufkommen aber „nur“ 19 % aus.

[73] Diese setzen sich aus 1,66 Mrd. Kartonbecher mit Kunststoffbeschichtung und 1,14 Mrd. Kunststoffbecher zusammen (UBA 2019, S. 46).

Ein Großteil der Einwegverpackungen wird also im Rahmen der Gastronomie in den Verkehr gebracht.

Abbildung 3-24: Inverkehrbringende Branchen von Einwegverpackungen



Quelle: Gesellschaft für Verpackungsmarktforschung in NABU (2018).

Neben den ökologischen Fehlanreizen bringt die Umsetzung einer differenzierten Mehrwertsteuer in der Praxis Herausforderungen mit sich. So wird die indirekte Subvention ausgenutzt und (missbräuchlich) über Gebühr genutzt, um Steuervorteile zu erschleichen. Der Bundesrechnungshof kritisiert, dass die Komplexität der heutigen Ausgestaltung dazu führt, dass In-Haus-Umsätze statt mit 19 % als Außer-Haus-Umsätze mit 7 % erfasst werden. Zusätzlich ist hier zu bemerken, dass die geringere Steuerbelastung für die Verkaufenden regelmäßig nicht an die Kund:innen weitergeben, sondern Speisen und Getränke zum gleichen Preis verkauft werden, egal wo sie konsumiert werden. Die Differenz verbleibt dann beim Unternehmen. Der Bundesrechnungshof sieht dies explizit als „missbräuchliche Anwendung" der aktuellen Ausgestaltung an (Bundesrechnungshof 2010, S. 16). Diesem Problem durch mehr Prüfungen beizukommen sei aber keine geeignete Lösung, da „der tatsächliche Anteil der „Außer-Haus"-Verkäufe im Nachhinein nicht oder nur ungenau festgestellt werden konnte" (Bundesrechnungshof 2010, S. 17). Eine Schätzung auf Basis von Außer-Haus-Umsätzen aus dem Jahr 2006 zeigte, dass jährlich so Umsatzsteuereinnahmen in zweistelliger Millionenhöhe verloren gingen. Mit Blick auf das Wachstum des Außer-Haus-Konsums ist davon auszugehen, dass der Wert heute deutlich höher liegt. Im Rahmen von Recherchen des NDR speziell zur Frage eines möglichen Umsatzsteuerbetrugs in der Fastfood-Systemgastronomie wurden die Steuermindereinnahmen allein in diesem Bereich durch einen Steuerfahnder der Oberfinanzdirektion Niedersachsen mit 200 Mio. Euro eingeschätzt (NDR 2016).

Auch außerhalb des gängigen gastronomischen Angebotes gibt es Inkonsistenzen und Fehlanreize bei der Besteuerung von Lebensmittellieferungen. Besonders sticht hier das sogenannte „**Essen auf Rädern**" heraus: Die aktuelle Ausgestaltung der Mehrwertsteuer bei „Essen auf Rädern"-Mahlzeiten bevorteilt die Nutzung von Einwegverpackungen. So gilt auf deren Lieferungen der ermäßigte Mehrwertsteuersatz. Der volle Mehrwertsteuersatz gilt, wenn der Dienstleistungsaspekt im Vordergrund steht, konkret: wenn das Menü auf (Mehrweg-)Geschirr serviert und dieses überlassen und danach wieder gereinigt wird.[74]

[74] So urteilte der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung „Die Abgabe von Speisen durch einen Mahlzeitendienst, der Mittagessen auf eigenem Geschirr an Einzelabnehmer in deren Wohnung ausgibt und das Geschirr endreinigt, unterliegt als sonstige Leistung

Allerdings ist nur ein Teil der Anbieter von „Essen auf Rädern“ überhaupt mehrwertsteuerpflichtig. Steuerbefreit sind generell die Verbände der freien Wohlfahrtspflege (§ 4 Nr. 18 UStG). Diese Steuerbefreiung gilt dann für „Essen auf Rädern“, wenn die Leistung sich an „hilfsbedürftige Personen“ richtet – ab einem Alter der belieferten Person von 75 Jahren wird dies generell als gegeben angenommen.[75]

Als letztes Beispiel soll hier außerdem die sehr verpackungsintensive **Bordverpflegung in Flugzeugen** genannt werden. Derzeit gibt es keine detaillierten Informationen zum Verpackungsmüllaufkommen durch die Verpflegung von Flugreisenden. Allgemein ist bekannt, dass pro Passagier:in 1,5 kg Kabinenmüll anfallen. Das entspricht im Jahr einem Gesamtaufkommen in Höhe von 5,7 Millionen Tonnen (im Jahr 2017), deren Entsorgung Kosten in Höhe von 927 Millionen USD erzeugt (IATA 2019). Da die Passagierzahlen eine Wachstumsrate von 7,6 % im Jahr aufweisen, ist innerhalb von 10 Jahren mit einer Verdopplung des Müllaufkommens zu rechnen, wenn keine Maßnahmen zur Abfallreduktion ergriffen werden (ibid.). Fast ein Viertel dieses Abfallaufkommens sind Lebensmittel und Getränke, der Rest Verpackungen für Lebensmittel und Getränke, Decken, Einwegkopfhörer, Hygieneprodukte, Zeitungen und Magazine (Business Insider 2019). Zwar sind Getränke und Menüs, die im Flugpreis enthalten sind, auf internationalen Flügen von der Umsatzsteuer befreit. Dies gilt nach einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs aber nicht für solche Getränke und Speisen, die gegen Entgelt an Bord verkauft werden. Zusätzliche Kosten durch eine höhere Mehrwertsteuer würden hier allerdings keine Wirkung entfalten, weil der Vorteil von Einweggeschirr im Kontext von Flugreisen immens ist.[76]

3.6.3 Ansatz zur Mehrwertsteuer-Reform

Eine Angleichung der Steuersätze ist nicht trivial, da die Abgrenzung von Take-Away-Speisen und dem Kauf von Lebensmitteln, z. B. in Bäckereien, nicht eindeutig ist, der Kauf der meisten Lebensmittel jedoch mit 7 % besteuert wird. Die steuerliche Behandlung von Kaffee kann als Beispiel für die Komplexität dienen: Kaffee als Bohnen oder Pulver wird mit 7 % besteuert; zubereiteter schwarzer Kaffee mit 19 %, zubereiteter Milchkaffee mit 7 %.[77]

Aufgrund der Komplexität des Problems wird es keinen Lösungsansatz geben, der alle Fehlanreize behebt und keinerlei Nachteile besitzt. Vielmehr geht es im Folgenden darum, welche Vor- und Nachteile die Reformansätze zur Mehrwertsteuer besitzen, und inwieweit komplementäre Instrumente geeignet sind, die Ziele der Reform zu unterstützen.

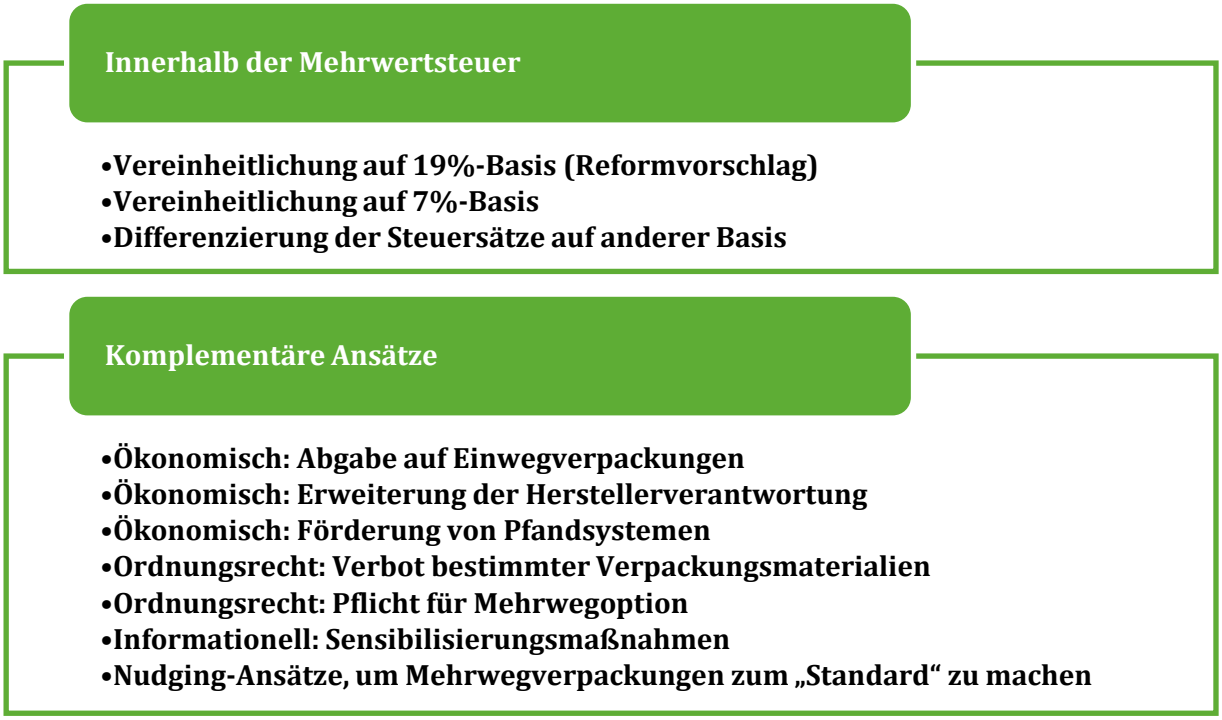
(Dienstleistung) dem Regelsteuersatz.“ (BFH v. 10.08.2006 - V R 55/04 BStBl 2007 II S. 480) Vgl. http://www.stb-umbach.de/fileadmin/redakteure/Merkbl%C3%A4tter/Abgabe_von_Speisen_und_Getr%C3%A4nken_201602.pdf

[75] Vgl. https://www.iww.de/astw/archiv/-essen-auf-raedern--steuerfreie-umsaetze-von-freien-wohlfahrtseinrichtungen-f61174

[76] Inwieweit ein Wechsel zu Mehrweggeschirr und Besteck im Flugverkehr umweltfreundlicher wäre, muss noch ermittelt werden. Die Reinigung benötigt Wasser und Energie, doch auch der Kerosinverbrauch steigt bei höherer Last, und Mehrwegbesteck und -geschirr wiegt mehr als Aluschalen und Kunststoffbesteck.

[77] In der Liste der Gegenstände, die dem reduzierten Mehrwertsteuersatz unterliegen, sind unter Anlage 2 Nr. 12 UStG auch „Kaffee, Tee, Mate und Gewürze“ enthalten. Diese Regelung begründet den ermäßigten Mehrwertsteuersatz für Kaffee in Form von Pulver oder Bohnen – nicht für zubereiten „To-go-Kaffee“ (oder Tee). Aufgrund der Zubereitung des Kaffees wird hier eine „sonstige Leistung“ angenommen, die mit 19 % versteuert wird (siehe Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH v. 29.08.2013 - XI B 79/12)). Eine, beim Thema „To-go-Kaffee“ relevante, Ausnahme hierzu ergibt sich wiederum aus der Nr. 35 der Ausnahmenliste, nach der „Milchmischgetränke mit einem Anteil an Milch oder Milcherzeugnissen (z. B. Molke) von mindestens 75 Prozent des Fertigerzeugnisses“ dem 7 %-Satz unterliegen. Je nach Milchanteil kann der Mehrwertsteuersatz variieren: „Kaffee mit einem Schuss Milch = 19 % USt, aufgeschäumte Milch mit einem Espresso = 7 % USt, Latte Macchiato mit einem Milchanteil von 75 % und mehr = 7 % USt usw.“ (https://www.haufe.de/finance/finance-office-professional/umsatzsteuer-kaffeeverkauf-am-imbissstand-und-coffee-t-4-coffee-to-go-regelung-durch-die-finanzverwaltung_idesk_PI11525_HI10942336.html)

Abbildung 3-25: Überblick zu Reformansätzen innerhalb der Mehrwertsteuer und durch komplementäre Ansätze



Quelle: Eigene Darstellung, FÖS e.V. Berlin.

Die Reform, die sowohl einfach (d. h.: ein einheitlicher Mehrwertsteuer-Satz losgelöst vom Ort des Konsums) als auch ökologisch sinnvoll (d. h.: keine zusätzlichen Anreize für Außer-Haus-Konsum) ist, wäre eine Angleichung auf den allgemeinen Mehrwertsteuersatz. Die Alternative – eine Standardisierung auf Niveau des ermäßigten Steuersatzes hingegen wäre nicht sinnvoll, da sie die marktschaffende Wirkung der heutigen Situation gegenüber noch verstärken würde – d. h. der To-Go-Konsum würde zusätzlich steuerlich gefördert.[78] Die Angleichung auf den Normalsatz kann die To-Go-Nachfrage senken. In welchem Maße der volle Mehrwertsteuersatz an die Kunden weitergegeben wird, kann nicht generell beantwortet werden. Dort, wo aktuell nur Außer-Haus-Verkäufe getätigt werden (z. B. Imbisse), würde die Erhöhung vermutlich 1:1 weitergegeben; dort, wo aktuell sowohl In-Haus- als auch Außer-Haus-Verkäufe stattfinden, kann erwartet werden, dass die höhere Steuerlast nur zum Teil an Kund:innen weitergegeben werden kann.[79]

Mit dieser klaren Regelung würde das Potenzial des Missbrauchs reduziert und gleichzeitig der ökonomische Anreiz abgeschafft, die Kunden zum To-Go-Verzehr zu bewegen. Der Konsum von Lebensmitteln (und damit Einwegverpackungen) „to-go“ sollte nicht als Teil der Grundversorgung betrachtet werden, sondern vom Kauf von Lebensmitteln (zum ermäßigten Steuersatz) abgegrenzt werden. Mit einer einheitlichen Regelung auf Basis des vollen Mehrwertsteuersatzes wären nach Schätzungen des Bundesrechnungshofs Mehreinnahmen von über 500 Mio. € verbunden (Präsident des Bundesrechnungshofes 2013).

[78] Der bereits thematisierte (schwarze) Kaffee to-go wäre hier ein Beispiel. Durch eine Steuersenkung auf den ermäßigten Satz würde steuerlich der To-Go-Konsum zusätzlich gefördert.

[79] Dies gilt insbesondere bei Angeboten mit hoher Konkurrenz und Preiselastizität – z. B. beim Fastfood. Hier würde die höhere Steuerlast dann zum Teil bei den Unternehmen verbleiben und nicht an die Kund:innen weitergereicht.

3.6.4 Alternative Reformansätze

Im Folgenden werden sowohl weitere Alternativen bei der Ausgestaltung der Mehrwertsteuer diskutiert als auch Politikinstrumente außerhalb der Mehrwertsteuer.

Zum Thema Einweg-Kaffeebecher erschien 2019 auch eine UBA-Studie, die sich für eine Doppelstrategie aus freiwilligen Maßnahmen mit der Branche und der Vorbereitung von regulativen Maßnahmen außerhalb des Mehrwertsteuersystems (Abgaben, Pfand, Kennzeichnungspflichten) ausgesprochen hat (siehe Umweltbundesamt 2019b sowie separater Bericht zu Verbrauchsteuern und weiteren ökonomischen Instrumenten).

3.6.4.1 Ökonomischer Reformansatz im Rahmen des Mehrwertsteuer-Systems: Alle Gastronomiedienstleistungen auf 7 % MwSt.?

Ein alternativer Ansatz könnte eine Angleichung von Take-Away- und Restaurantmahlzeiten durch die generelle Absenkung der Mehrwertsteuer für Gastronomiedienstleistungen auf 7 % sein. In den wenigen Betrieben, die den Preisunterschied tatsächlich an ihre Kund:innen weitergeben (so. z. B. eine Berliner Bäckereikette), könnte die Angleichung des Bruttopreises zu einer leicht erhöhten Nachfrage nach Verzehr im gastronomischen Betrieb führen. Da „Take-Away“ jedoch heute für viele zum Lifestyle gehört und vor allen Dingen, da die meisten Anbietenden sowohl im Haus verzehrte Lebensmittel als auch Außer-Haus-Gerichte zum gleichen gemittelten Preis verkaufen, wird dieser Effekt voraussichtlich verschwindend gering ausfallen.

Die Nachteile einer solchen Reform überwiegen hingegen deutlich: Speisen in Einwegverpackungen würden weiterhin vom reduzierten Mehrwertsteuersatz profitieren. Da heute bereits die meisten Gastronom:innen für ihre Speisen unabhängig von der Frage, ob 7 % oder 19 % Mehrwertsteuer fällig sind, den Kund:innen den gleichen Bruttobetrag in Rechnung stellen, würden auch vor allem sie vom Umfang der Mehrwertsteuersenkung profitieren (und nicht die Konsument:innen). Die Reform käme also einem „Steuergeschenk“ für den Sektor gleich – entsprechend verständlich ist auch, dass diese Neuregelung vom Deutschen Hotel- und Gaststättenverband gefordert wird.[80] Der Verband argumentiert für eine Angleichung mit Verweis auf die heutige Ungleichbehandlung, die ökologisch kontraproduktiv wirke und die Tatsache, dass das Angebot von Supermärkten immer mehr auch zubereitete Speisen umfasse (die gegenüber den identischen Speisen in Restaurants einen Wettbewerbsvorteil durch den ermäßigten Mehrwertsteuersatz genießen).

3.6.4.2 Ökonomischer Reformansatz im Rahmen des Mehrwertsteuer-Systems: Ein neues Ordnungsprinzip – Beispiel Großbritannien?

Großbritannien bietet ein Beispiel für eine (EU-MwStSystRL-konforme) Ausgestaltung der Mehrwertsteuer nach einer gänzlich anderen Logik, die sowohl die Produktkategorie, den Ort des Konsums und die Temperatur der Speisen berücksichtigt. Dort sind gesüßte zubereitete Speisen, sowie heiße Speisen zur Mitnahme (genauso wie Restaurantbesuche) mit dem regulären Mehrwertsteuersatz belegt, während kalte ungesüßte Speisen zum Mitnehmen (genauso wie die meisten Lebensmittel und Getränke) von der Mehrwertsteuer gänzlich ausgenommen sind.

[80] Siehe Website der Initiative: https://www.fairschmecktsbesser.de/.

Tabelle 3-16: Unterscheidung zwischen „zero rate“ und „standard rate“ (20 %) im britischen Mehrwertsteuersystem

Was wird konsumiert?	Wo?	Bei welcher Temperatur?	MwSt.-Satz
„Food and drink for human consumption”	-	-	0 %
Bestimmte Lebensmittel mit regulärem MwSt-Satz: „catering, alcoholic drinks, confectionery (chocolate), crisps and savoury snacks, hot food, sports drinks, hot takeaways, ice cream, soft drinks and mineral water“[81]	-	-	20 %
Getränke und Speisen	Restaurant oder Café		20 % für alle Speisen (heiß und kalt)
Speisen	Take-Away	Erhitzte Speisen	20 %
Speisen	Take-Away	Kalte Speisen	0 %

Quelle: Eigene Darstellung, FÖS e.V. Berlin.

Vorteile: Das britische System erhebt den vollen Mehrwertsteuersatz insbesondere auf ungesunde Lebensmittelkategorien und warme Take-Away-Speisen. Dadurch gibt es keine Bevorteilung von Take-Away gegenüber Restaurants bei warmen Speisen (mit umfangreicheren Einwegverpackungen gegenüber kalten Speisen wie Sandwiches etc.).

Nachteile: die Ausgestaltung ist ökologisch nicht zielgerichtet, sehr komplex und gibt so zumindest unklare Anreize. In der Vergangenheit gab es deshalb viele Rechtsstreitigkeiten zur Definition der bestehenden Regeln, z. B. zu Speisen, die zwar bei der Zubereitung erwärmt werden und gegebenenfalls warm verkauft werden, allerdings auch kalt angeboten werden. Fragwürdig ist auch die Tatsache, dass ähnliche Produkte in unterschiedliche Kategorien eingestuft werden: so werden „cakes“ mit 0 % besteuert, „biscuits“ aber mit 20 %. Ebenso ist die Beschaffenheit eines Restaurants von Bedeutung. Am Beispiel eines Sushi-Abholrestaurants zeigt sich die Komplexität: wird nur zubereitetes Sushi zum Mitnehmen verkauft, so gilt 0 % Mehrwertsteuer (kalte Speisen, Take-Away). Hat das Restaurant zusätzlich Sitzplätze, so wird es als Restaurant angesehen und unterliegt damit dem vollen 20 %-Satz (unabhängig davon welche Speisen bei welcher Temperatur verkauft werden).[82]

Zieht man die Einschätzung des Bundesrechnungshofes mit in Betracht, dass das bestehende Mehrwertsteuersystem in der Gastronomie bereits viel Betrugspotenzial birgt, erscheint dieses hoch komplexe System wie eine Einladung, diesen Betrug noch auszuweiten. Eine Überprüfung der Steuerschuld wird hierbei noch einmal deutlich erschwert.

3.6.4.3 Ökonomischer Ansatz: Abgaben auf Einmalverpackungen

Im Rahmen von Parlamentsanhörungen in Großbritannien wurde von einer Koalition von Umweltverbänden die Einführung einer Abgabe auf Einmalverpackungen für Speisen gefordert. Diese solle 50 Pennies pro Packung betragen und von den Unternehmen zu zahlen sein, nicht von Konsument:innen. Vorteilhaft ist hier, dass sich hier der Konsum von Take-Away-Mahlzeiten nicht einfach von der Gastronomie in den Lebensmittelhandel verschiebt, wie wir es z. B. in

[81] Siehe https://www.gov.uk/guidance/rates-of-vat-on-different-goods-and-services#food-and-drink-animals-animal-feed-plants-and-seeds.

[82] Siehe dazu das Beispiel von Steuerberatern: https://www.accountsandlegal.co.uk/tax-advice/vat-in-the-food-industry

Großbritannien sehen können, wo in Supermärkten eine Unzahl an Sandwiches, Nudelsalaten und anderen Take-Aways angeboten werden. Alle Anbietenden dieser Gerichte müssten dann für die Verpackungsabgabe gleichermaßen aufkommen.

Eine parlamentarische Untersuchung zum Thema Einweg-Kaffeebecher betonte, dass psychologische Untersuchungen zeigen, dass Rabatte auf das erwünschte Verhalten von Konsument:innen (die ihre eigenen Mehrwegbecher mitbringen) eine geringere Lenkungswirkung hätten als eine „strafende" Abgabe für Einwegbecher (Poortinga und Whitaker 2018). Entsprechend schlug das Environmental Audit Committee eine Abgabe von 25 Pennies pro Einweg-Kaffeebecher vor, um damit die Reinigungskosten in den Kommunen zu decken (Environmental Audit Committee 2018). Ein Nachfragerückgang für Kaffee wird von Expert:innen nicht erwartet, wenn der Aufschlag für die Einwegverpackung klar getrennt vom Preis für das Getränk kommuniziert wird (Scottish Government 2019). Ähnliche Pläne werden in Irland und Schottland diskutiert.

In Deutschland gibt es ein ähnliches Bild mit einigen Unternehmen, die auf freiwilliger Basis Rabatte (typischerweise 10-20ct.) für Kund:innen gewähren, die Mehrwegbecher nutzen. Daneben existieren weiterhin freiwillige Initiativen wie „Climate Fair To Go",[83] bei der die Unternehmen von Einwegbechern einen Aufschlag von 10 ct. pro Einwegbecher berechnen und diese Einnahmen dann an Klimaschutzprojekte weiterreichen.

Bezüglich der Verwendung der Einnahmen wird z. B. diskutiert, die Hälfte der Einnahmen zur Finanzierung eines „Litteringfonds" zu verwenden, der die Sammlung des Mülls von Einwegverpackungen finanzieren soll (UBA 2019b).

Der Ansatz einer spezifischen Abgabe für unterschiedliche Typen der Einwegverpackungen setzt am eigentlichen Problem an – der Verpackung an sich. Damit spielt der Ort des Konsums oder die Höhe des Netto-Preises eines Produkts keine Relevanz für die Höhe der Bepreisung einer Verpackung.[84] Ebenso kann die Höhe der Abgabe der „Müllmenge" entsprechend angepasst werden (ein kleinerer Beitrag für Einwegbecher / ein deutlich höherer Betrag für Take-Away-Schalen für Mahlzeiten).[85]

Die zentrale Krux der bisherigen Initiativen in diesem Bereich in Deutschland: Es gibt eine Vielzahl kleinerer Steuerungsansätze, von denen die positiven Rabatt-Anreize wenig Lenkungswirkung besitzen und Ansätze für Abgaben lokal sehr begrenzt sind und mit zu geringen Preisen operieren.

3.6.4.4 Ökonomischer Ansatz: Förderung eines Pfand-Systems für Mehrwegverpackungen

Die Idee hier steckt darin, Einwegverpackungen durch Mehrwegverpackungen zu ersetzen, die flächendeckend genutzt werden. Ein vor kurzem ausgezeichneter Ansatz ist die Ecobox aus Luxemburg. [86] Gegen ein Pfand (10 €) erhalten Kund:innen die Verpackung inkl. Besteck, welche sie dann in einem anderen Restaurant zurückgeben können und die dann dort gereinigt wird.

Analog funktionierende lokale Pilotprojekte:

[83] Siehe http://www.climatefair2go.de/

[84] D. h. konkret, dass im Gegensatz zu einer Wertsteuer die Bepreisung eines Einwegbechers nicht schwankt abhängig davon, welches Getränk sich im Becher befindet.

[85] Zu klären ist dabei eine Mindestschwelle: wird auch auf die Papiertüte für das Brötchen beim Bäcker oder die Alufolie beim Falafel-Sandwich bereits eine Abgabe fällig?

[86] Siehe https://ecobox.lu/de/.

- Rebowl in München und Regensburg,[87]
- „Mehrweg fürs Mehr“ auf Fehmarn,[88]
- ReCircle in der Schweiz,[89]
- „Tiffin Projekt“ in mehreren deutschen Städten.[90]

Die Schwierigkeit eines solchen Systems liegt sicher in dessen Etablierung und dem Erreichen einer gewissen Größe, ab der es für Nutzer:innen attraktiv wird.

Initiativen zur Etablierung eines Pfandsystems für Mehrweggetränkebecher existieren auf lokaler und zum Teil auch auf nationaler Ebene. Ein Beispiel für ein nationales System ist Recup. Der Pfand hierfür beträgt 1 € und die Becher können deutschlandweit zurückgegeben werden bei „Recup-Partnern“, die die Kund:innen über die dazugehörige App finden.[91] Neben Recup existiert eine Vielzahl anderer Systeme, die sich sowohl hinsichtlich der Pfandhöhe und der Modalitäten für die Rückgabe, bzw. Nutzung in anderen Filialen deutlich unterscheiden (siehe UBA 2019b).

Ab wann Mehrwegsysteme für Getränke ihren einmal genutzten Alternativen überlegen sind, hängt von vielen Kriterien ab (insb. Häufigkeit der Nutzung und welcher Strom für die Reinigung genutzt wird, siehe dazu UBA 2019b).

Einschätzung zu Pfandsystemen:

- Eine Schwierigkeit ist die Vielfalt der Anforderungen an Mehrwegverpackungen (kein „One for all“-System).
- Der Staat ist nicht der beste Verpackungsdesigner.
- Es ist eine gewisse Marktgröße notwendig, damit ein Pfandsystem für Gastronom:innen und Kund:innen attraktiv wird, da sich der Aufwand sonst nicht lohnt oder sie Behältnisse verschiedenster Pfandsysteme bereithalten müssten.

3.6.4.5 Ökonomischer Ansatz: Erweiterung der Herstellerverantwortung für Einmalverpackungen

Im größeren Kontext der Etablierung einer Kreislaufwirtschaft wird die Notwendigkeit von Regeln für eine erweiterte Herstellerverantwortung (*extended producer responsibility*) betont.[92] Im Rahmen der EU-Richtlinie 2019/904 über Kunststoffprodukte[93] wurde die Ausweitung der erweiterten Herstellerverantwortung (Artikel 8) auch für Take-Away-Verpackungen beschlossen. Sie bestimmt, dass die Mitgliedstaaten dafür Sorge tragen müssen, dass die Hersteller:innen der Einwegverpackungen an den Kosten für Sensibilisierungsmaßnahmen,

[87] Siehe https://rebowl.de/; Rebowl ist eine Weiterentwicklung von Recup.

[88] Projekt des NABU und ReCircle (https://www.nabu.de/natur-und-landschaft/aktionen-und-projekte/meere-ohne-plastik/21122.html)

[89] Siehe https://www.recircle.ch/

[90] Das Projekt unterscheidet sich von den anderen dadurch, dass hier kein Pfand erhoben wird, sondern eine Leihgebühr von 50 ct. pro Tag für die Edelstahlverpackung. Siehe http://dastiffinprojekt.org/

[91] Siehe https://recup.de/

[92] Siehe hierzu den Bericht „Ökologische Finanzreform: Produktbezogene Anreize als Treiber umweltfreundlicher Produktions- und Konsumweisen. Verbrauchsteuern und weitere produktbezogene ökonomische Instrumente“.

[93] Richtlinie (EU) 2019/904 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 5. Juni 2019 über die Verringerung der Auswirkungen bestimmter Kunststoffprodukte auf die Umwelt, ABl. L 155 vom 12.6.2019, S. 1ff.

Kosten der Müllsammlung (inkl. der notwendigen Infrastruktur) und Müllbehandlung und den damit verbundenen Reinigungskosten (Art. 8 Abs. 2) beteiligt werden. Die Umsetzung der Richtlinie in Deutschland bietet hier also ein Möglichkeitsfenster zur Ausgestaltung einer Kostenbeteiligung der Hersteller:innen von Einwegverpackungen am Müllproblem und Sensibilisierungsmaßnahmen zur Reduzierung des Konsums von Einwegverpackungen. Eine starke Lenkungswirkung auf das Konsumverhalten ist von dem Instrument aber nicht zu erwarten.

3.6.4.6 Ordnungsrecht: Pflicht für Mehrwegoptionen in der Gastronomie

Im Mai 2021 hat der Bundestag eine Novelle des Verpackungsgesetzes beschlossen. Demnach müssen Restaurants, Bistros und Cafés ab 2023 ihre Außer-Haus Produkte auch in Mehrwegverpackungen anbieten. Dabei darf die Mehrwegvariante nicht teurer sein als das Produkt in der Einwegverpackung.[94] Zudem müssen für alle Angebotsgrößen entsprechende Mehrwegbehälter zur Verfügung stehen. Kleine Betriebe mit bis zu 5 Beschäftigten und einer Ladenfläche von bis zu 80 Quadratmetern sind von der Pflicht ausgenommen, müssen es ihren Kund:innen aber ermöglichen, ihre mitgebrachten Mehrwegbehälter zu befüllen. Durch dieses Instrument werden sowohl Pfand-Systeme als auch die Wahrnehmung von Mehrweg als Standard stark gefördert.

3.6.4.7 Ordnungsrecht: Verbot bestimmter Materialien für Einwegverpackungen

Durch die EU-Richtlinie 2019/904 über Kunststoffprodukte werden auch Einwegverpackungen für Getränke und Speisen adressiert. Hierin werden durch Artikel 5 i. V. m. Teil B des Anhangs der Richtlinie ab 2021 ordnungsrechtlich das Inverkehrbringen von Artikeln aus oxo-abbaubarem Kunststoff sowie einiger Einwegkunststoffartikel verboten. Hierzu gehören beispielsweise Besteck, Teller, Trinkhalme und bestimmte Getränkebehälter und -becher.

3.6.4.8 Informationsinstrumente

Informationskampagnen gegen die Nutzung von Einwegverpackungen und zur Förderung von Alternativen (entweder Nichtnutzung von To-Go-Angeboten oder Nutzung von Mehrwegverpackungen) sind ein weiteres Instrument im Policy-Mix. Im Rahmen der EU-Richtlinie 2019/904 zu Einwegkunststoffverpackungen wird das Instrument explizit thematisiert und Hersteller:innen von Einwegverpackungen sollen unter der Richtlinie an der Finanzierung von „Sensibilisierungsmaßnahmen“ in den Mitgliedstaaten beteiligt werden (Art. 8 Abs. 2 lit. a) Richtlinie 2019/904).

3.6.4.9 Nudging: Mehrweg als „Standard“

Für viele Konsument:innen sind Einwegverpackungen derzeit der „Standard“. Sie konsumieren diese Einwegverpackungen, ohne sich darüber weiter Gedanken zu machen. Würde der „Standard“ für Verpackungen zum Mitnehmen eine Mehrweglösung sein, würden diese auch stärker genutzt. Im Rahmen einer UBA-Studie wird u. a. vorgeschlagen, solche Nudging-Ansätze im Rahmen von nationalen Vereinbarungen mit den Inverkehrbringern der Einwegverpackungen zu verankern (UBA 2019b). Die 2021 beschlossene Pflicht für Restaurants, Bistros und Cafés zur Bereitstellung von Mehrwegverpackungen leistet einen Beitrag, die Mehrwegoption zum Standard zu machen.

[94] Diese Vorgabe bleibt deutlich hinter der Forderung nach lenkenden Abgaben auf Einwegverpackungen zurück, vgl. Abschnitt 3.6.4.3.

3.6.5 Fazit

Eine Angleichung der Besteuerung von Speisen und Getränken vor Ort bzw. „to-go“ auf den regulären Mehrwertsteuersatz ist möglich und würde ökologisch kontraproduktive Anreize zur Nutzung von Einwegverpackungen beenden. Eine dauerhafte Vereinheitlichung auf Basis des ermäßigten Satzes[95] von 7 % für alle gastronomischen Dienstleistungen wäre zwar ähnlich einfach umzusetzen, aber ökologisch nicht zielführend.

Der Blick in andere europäische Länder zeigt aber auch: die übermäßige Nutzung von Einwegverpackungen kann nicht nur durch das Steuersystem adressiert werden, sondern benötigt einen Mix aus ökonomischen Anreizen (insb. durch „negative Anreize“ für die Nutzung von Einwegprodukten), ordnungsrechtlichen Maßnahmen (Verbot von Verpackungen aus bestimmten Materialien) und Informationsinstrumenten (z. B. Sensibilisierungskampagnen etc.).

3.7 Besteuerung von Gülle als Betriebsmittel

Gülle fällt bei landwirtschaftlicher Nutztierhaltung an und stellt insbesondere aufgrund des hohen Stickstoff-, Phosphor- und Kaliumgehalts einen wesentlichen Hofdünger dar, wodurch der Zukauf von synthetischen Düngern reduziert werden kann. Bei übermäßigem Ausbringen von Hof- sowie Mineraldünger können die Nährstoffe jedoch nicht vollständig durch die Pflanzen aufgenommen werden. In der Folge tragen sie zur Luft-, Boden- und Gewässerbelastung bei, setzen Treibhausgasemissionen frei und sind mitursächlich für Biodiversitätsverluste (Sutton et al. 2011; Universität Augsburg 2018). Diese Überdüngung ist in Deutschland vor allem in der Nähe von Betrieben mit großen Tierbeständen zu verzeichnen (UBA 2018a). Gegenwärtig fallen rund 200 Millionen Kubikmeter Gülle jährlich an, insbesondere aus intensiv wirtschaftenden Tierhaltungsbetrieben (Destatis 2017). Diese Menge hat in den letzten Jahrzehnten durch die Zuwächse in der deutschen Tierhaltungsindustrie bedeutend zugenommen. Darüber hinaus tragen laut Berichten des BUND Gülleimporte bspw. aus den Niederlanden zu einer Problemverschärfung bei, da dort strengere nationale Gesetze zur Gülleentsorgung gelten, wodurch die Entsorgung in Deutschland leichter und kostengünstiger geschehen kann. Zum Güllehandel liegen jedoch keine bundesweiten Daten vor. Nach Angaben des niederländischen Landwirtschaftsministeriums wurden laut BUND 2016 z. B. 2,2 Millionen Kubikmeter Gülle nach Deutschland exportiert (BUND 2017).

3.7.1 Gegenwärtige Regelung

Für tierische oder pflanzliche Düngemittel ist in der deutschen Mehrwertsteuer der reduzierte Satz von 7 % vorgesehen (mit Ausnahme von Guano; vgl. Anlage 2 Nr. 45 UStG) (Europäische Kommission 2019f). Pflanzenschutzmittel und chemisch behandelte Düngemittel werden mit dem Regelsatz von 19 % besteuert.

3.7.2 Fehlanreize

Der reduzierte Satz begünstigt, dass sich landwirtschaftliche Betriebe auf Tierproduktion spezialisieren, ohne die Flächen für die Ausbringung von Gülle (und den Anbau von Futtermitteln oder anderen landwirtschaftlichen Produkten) vorzuhalten. Vielmehr wird ein Gülleüberschuss erzeugt, der dann vermarktet wird. Abnehmer:innen sind andere landwirtschaftliche Betriebe oder Biogasanlagen als Endverbrauchende. Allerdings können diese die gezahlte Mehrwertsteuer grundsätzlich im Wege des Vorsteuerabzugs für andere Umsätze wieder geltend machen, es sei denn sie pauschalieren, was für Biogasanlagen allerdings

[95] Im Rahmen des Konjunkturprogramms aus dem Jahr 2020 wurde die Mehrwertsteuer für Speisen und Getränke in der Gastronomie auf den reduzierten Satz gesenkt. Die Regelung wurde bis Ende 2022 verlängert.

nicht möglich ist. Insofern dürfte von dem reduzierten Satz kaum ein zusätzlicher Anreiz ausgehen, sich auf Tierproduktion ohne Flächen zu spezialisieren oder zusätzliche Gülle zu vermarkten. Die Treiber für die zunehmende, intensivere Tierhaltung und die entsprechende steigende Menge an anfallender Gülle in Deutschland sind eher Effizienzsteigerungen, Kostensenkung, Konzentrationsprozesse und Internationalisierung angesichts von Wettbewerbsdruck und grundlegenden politischen Weichenstellungen (Hans-Böckler-Stiftung 2007; Elzen et al. 2011; Jasper et al. 2018). Die reduzierte Besteuerung von Gülle erscheint außerdem zuträglich zur Marktschaffung, um der Gefahr der illegalen Entsorgung zu begegnen. Insofern erscheint eine Reform der Mehrwertsteuer kein geeignetes Mittel, um den Gülleüberschuss zu reduzieren.

3.7.3 Ansatz zur Reform der Mehrwertsteuer

Nicht zutreffend, vgl. oben.

3.7.4 Alternative Reformansätze

Zur Adressierung von lokalem oder regionalem Gülleüberschuss oder dem Import von Gülle scheinen andere Instrumente geeigneter, seien es Flächenbindung von Tierproduktion, Obergrenzen für die Tierhaltung, ggf. auch Abgaben auf Düngemittel oder Stickstoffüberschüsse (UBA 2013a; SRU 2015; UBA 2015; FÖS 2018a).

3.7.5 Fazit

Da überschüssige Gülle an andere landwirtschaftliche Betriebe oder Biogasanlagen verkauft wird, welche zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, bietet die Mehrwertsteuer hier keinen effektiven Ansatzpunkt zur Verringerung des Gülleaufkommens. Gegebenenfalls wirkt sie marktschaffend und damit illegalen Entsorgungen entgegen. Aus diesem Grund wird dieser Ansatzpunkt hier nicht vertieft.

3.8 Vorsteuerabzug bei gewerblicher Pkw-Zulassung

3.8.1 Gegenwärtige Regelung

Üblicherweise kann beim Kauf sowie für die laufenden Kosten privat genutzter Gegenstände keine Vorsteuer geltend gemacht werden. Für Pkws gelten hier jedoch besondere Vereinfachungsregeln. Wird ein Pkw zu mindestens zehn Prozent unternehmerisch genutzt (Anteil an Jahreskilometerleistung), so ist der Vorsteuerabzug auf Kaufpreis (ggf. Leasing) und laufende Kosten (Wartung, Treibstoff etc.) über das Unternehmen möglich (§ 15 Abs. 1 UStG). Entsprechend verringert sich die eigene Umsatzsteuerschuld des Unternehmens. Daraus ergibt sich eine steuerrechtliche Besserstellung umsatzsteuerpflichtiger Personen gegenüber nicht umsatzsteuerpflichtigen Personen.

Um in den Genuss des Vorsteuerabzuges zu kommen, muss der Pkw dem umsatzsteuerlichen Betriebsvermögen zugeordnet werden. Dies bedeutet jedoch nicht, dass der Pkw auch ertragsteuerlich dem Betriebsvermögen zugeordnet werden muss. Hierzu besteht bei 10 bis 50 % betrieblicher Nutzung ein Wahlrecht hinsichtlich der ertragsteuerlichen Zuordnung. Die mindestens zehn Prozent gewerbliche Nutzung muss plausibel nachgewiesen werden, ein Fahrtenbuch ist jedoch nicht notwendig und Fahrten zwischen Privatwohnsitz und Betrieb zählen als gewerbliche Fahrten. Im Falle, dass ein:e Arbeitnehmer:in ein Fahrzeug (auch zu Privatzwecken) durch den/die Arbeitgeber:in erhält, gilt die Zehn-Prozent-Grenze automatisch als erfüllt. Die Anschaffungs- sowie Unterhaltskosten des Dienstwagens sind dabei vollständig vorsteuerabzugsfähig durch das Unternehmen. Jedoch muss für die nicht-unternehmerische

Nutzung des Pkws Umsatzsteuer an das Finanzamt entrichtet werden. Dieser muss entweder monatlich einem Prozent des gerundeten Listenpreises beim Einkauf entsprechen oder dem Prozentsatz der privaten Nutzung an den Gesamtkosten, für welche ein Vorsteuerabzug beansprucht wurde (§ 3 Abs. 9a UStG).

3.8.2 Fehlanreize

Letztere Variante bietet die Möglichkeit, den Privatnutzungsanteil gering anzusetzen und privat veranlasste Aufwendungen der betrieblichen Nutzung zuzuschreiben (Universität zu Köln 2011, S. 56). Kontrolliert werden kann diese Zuordnung nur begrenzt, und sie bietet ein potenzielles Schlupfloch zur Steuerumgehung.

Aus der Gesamtheit der steuerlichen Privilegien von gewerblich zugelassenen Pkws, wovon die umsatzsteuerlichen Regelungen einen Teil darstellen, ergeben sich starke Anreize für diese Mobilitätsform und insbesondere die Bevorzugung von Fahrzeugen oberer Preisklassen (Universität zu Köln 2011). Diese sind mit beträchtlichen Steuerausfällen, umfangreichen Umweltwirkungen (insb. Treibhausgasemissionen) sowie regressiven Wirkungen zu Gunsten von Besserverdienenden verbunden (ebd.). Die Gesamtkosten eines Kraftfahrzeuges können sich im Vergleich zum privaten Kauf und Betrieb um rund 60 % niedriger darstellen, wovon entsprechend des gewerblichen Nutzungsanteils die Umsatzsteuerersparnis grob bis zu knapp einem Drittel ausmachen kann (ebd., S. 47). Zusätzlich ergibt sich aus den umsatzsteuerlichen Vorteilen eine Art Darlehenswirkung, da der Vorsteuerabzug bei der Anschaffung sofort geltend gemacht werden kann, die umsatzsteuerliche Anrechnung der Privatnutzungsanteile sich jedoch über einen mehrjährigen Zeitraum erstreckt (Universität zu Köln 2011). Es erscheint plausibel, dass der hohe Anteil von gewerblichen Pkw-Zulassungen von rund zwei Dritteln gegenüber einem Drittel privater Zulassungen neben den einkommensteuerlichen Vorteilen auch über die umsatzsteuerlichen Privilegien erklärt werden kann.

Jacob u. a. (2016c) haben gezeigt, dass ein wesentlicher Fehlanreiz für gewerblich zugelassene Fahrzeuge in der einkommensteuerlichen Privilegierung („Dienstwagenprivileg“) liegt. Daneben ergeben sich auch Fehlanreize aus den umsatzsteuerlichen Regelungen, welche bereits ab einer gewerblichen Nutzung des Fahrzeugs von zehn Prozent greifen. Der ökologische Fehlanreiz liegt dabei zuvorderst in dieser ausgesprochen großzügigen einkommensteuerlichen Regelung, welche zudem schwer zu kontrollieren ist. Aus diesem Grund wird der umsatzsteuerliche Ansatz im Weiteren nicht vertieft.

3.8.3 Ansatz zur Reform der Mehrwertsteuer

Nicht zutreffend, vgl. oben.

3.8.4 Alternative Reformansätze

Aus oben genanntem Grund erscheint es vordringlich, den geldwerten Vorteil aus der 1 %-Methode zu überdenken und ggf. um eine nutzenbezogene Komponente zu erweitern (Universität zu Köln 2011; UBA 2016c), um den bisherigen negativen ökologischen, sozialen sowie fiskalischen Wirkungen entgegenzuwirken. Außerdem könnte der Prozentsatz der gewerblichen Nutzung erhöht werden (gegenwärtig 10 %), ab welchem eine gewerbliche Zulassung und die damit einhergehenden Privilegien zulässig sind. Diese Änderungen würden automatisch zu einem geringeren Umsatzsteuerausfall führen. Somit könnten sowohl die einkommensteuerlichen als auch die umsatzsteuerlichen Regeln korrigiert und die Privilegierung von PKWs reduziert werden.

3.8.5 Fazit

Die Mehrwertsteuer stellt nur einen nachgeordneten Ansatzpunkt zur Privilegierung von umweltbelastenden Dienstwagen dar und wird aus diesem Grund im Projekt nicht weiter vertieft.

3.9 Pauschalsätze für die Landwirtschaft

3.9.1 Gegenwärtige Regelung

Generell müssen Unternehmen für die von ihnen verkauften Produkte und Dienstleistungen Mehrwertsteuer in Rechnung stellen und an das Finanzamt abführen. Von dieser Mehrwertsteuer können sie vorab die Mehrwertsteuer subtrahieren, welche sie für Vorleistungen an andere Unternehmen entrichtet haben (Vorsteuerabzug). Um dies nachprüfbar zu machen, sind Unternehmen also generell verpflichtet, über ihre Umsätze und entrichtete Vorsteuer Buch zu führen, sowie Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Jahreserklärungen abzugeben. Für kleine Unternehmen mit geringen Umsätzen besteht die Möglichkeit, von einer Kleinunternehmensregelung Gebrauch zu machen. Bis zu einem Jahresumsatz von 22.000 € muss keine Mehrwertsteuer in der Rechnung ausgewiesen und abgeführt werden, allerdings entfällt auch die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs.

Darüber hinaus gibt es seit den 1960er Jahren in Deutschland für alle landwirtschaftlichen Betriebe die Option, eine pauschalisierte Besteuerung nach Durchschnittssätzen (§ 24 UStG) in Anspruch zu nehmen.

Als sogenannte „Pauschallandwirt:innen“ werden ihnen die effektiven branchendurchschnittlichen Mehrwertsteuern (also Regelsatz nach Abzug der Vorsteuern) auf die Umsätze aufgeschlagen. Aktuell liegt dieser Pauschalsatz bei 10,7 % (für forstwirtschaftliche Betriebe bei 5,5 %). Zugleich wird ein ebenfalls pauschalisierter Vorsteuersatz in gleicher Höhe angenommen. Im Ergebnis muss von den Landwirt:innen keine Mehrwertsteuer abgeführt werden. Landwirt:innen haben eine Wahlmöglichkeit: Sofern Vorleistungen zu erwarten sind, die den erwarteten Umsatz aus der eigenen Produktion übersteigen, etwa, weil Investitionen getätigt werden, können sie ggf. auch zeitweilig in das Normalverfahren mit Regelsätzen und Vorsteuerabzug wechseln.

Von den günstigen Regelungen der Pauschalbesteuerung machen landwirtschaftliche Betriebe in Deutschland aller Größen Gebrauch, selbst wenn diese eine Pflicht zur Buchführung haben (Bundesrechnungshof 2019). Laut Vorgaben des Unionsrechts darf Deutschland die pauschalierte Besteuerung allerdings nur landwirtschaftlichen Betrieben gewähren, welchen die Regelbesteuerung (oder auch die Kleinunternehmerregelung) „verwaltungstechnische Schwierigkeiten“ bereitet (Bundesrechnungshof 2019, S. 5). Außerdem darf der Durchschnittssatz (gegenwärtig 10,7 % in Deutschland) nicht so hoch festgelegt sein, dass die pauschalierten landwirtschaftlichen Betriebe mehr Umsatzsteuer einbehalten, als sie an Vorsteuer zahlen. In dem Durchschnittssatz soll sich die Vorsteuerbelastung aller pauschalierten landwirtschaftlichen Betriebe in Deutschland widerspiegeln. In Deutschland wird diese Belastung anhand der Landwirtschaftlichen Gesamtrechnung sowie der Umsatzsteuerstatistik berechnet (ebd.).

3.9.2 Fehlanreize

Der Bundesrechnungshof mahnt an, dass diese Berechnung in Deutschland falsch ermittelt würde und der Pauschalsatz zu hoch festgesetzt sei (Bundesrechnungshof 2019). So läge die Vorsteuerbelastung der landwirtschaftlichen Betriebe für 2013 bis 2015 um 1,3 Prozentpunkte

unter dem aktuellen Durchschnittssatz, wodurch über 200 Mio. Euro jährlich zu viel durch die pauschal besteuerten landwirtschaftlichen Betriebe berechnet worden seien. Dies habe beträchtliche Steuerausfälle zur Folge, da die Abnehmer:innen dieser Produkte – soweit sie vorsteuerabzugsberechtigt sind – die an die landwirtschaftlichen Betriebe gezahlte Umsatzsteuer wiederum als Vorsteuer geltend machen können (ebd.).

Des Weiteren weist der Bundesrechnungshof darauf hin, dass es in zehn anderen EU-Staaten keine Pauschalsätze gibt und die meisten anderen Mitgliedstaaten deutlich niedrigere und/oder auf bestimmte Erzeugnisse beschränkte Pauschalsätze verwenden (Bundesrechnungshof 2019). Auf dieser Grundlage fordert der Bundesrechnungshof, die Pauschalbesteuerung für buchführungspflichtige Landwirt:innen abzuschaffen und verweist auf ein aktuell laufendes Vertragsverletzungsverfahren der Europäischen Kommission gegen Deutschland (ebd.).

Landwirtschaftliche Produktion ist mit vielfältigen Umweltbelastungen verbunden, was durch die Pauschalbesteuerung gefördert wird. Wie könnten also die Regelungen zur Besteuerung der Landwirtschaft innerhalb des aktuellen Rechtsrahmens ökologisch vorteilhafter gestaltet werden?

Es lässt sich kein ursächlicher Zusammenhang zwischen Betriebsgröße und Umweltwirkungen ausmachen, vielmehr sind die Produktionsweisen ausschlaggebend (Matthews 2009; UBA 2016b). Eine zentrale Stellschraube wäre also prinzipiell die Förderung von ökologischer Landwirtschaft mit weniger negativen Umweltauswirkungen als konventionelle Landwirtschaft.

Die meisten sowohl konventionellen als auch ökologischen landwirtschaftlichen Betriebe in Deutschland verfügen heute allerdings aufgrund ihrer Betriebsgrößen über Buchführungssysteme (Bundesrechnungshof 2019, S. 10). Entsprechend wäre eine Senkung des Pauschalsteuersatzes sowie Ausschluss von Betrieben mit Buchführung aus ökologischer Sicht nicht zielgerichtet – auch wenn sie aus anderen Gründen als sinnvoll angesehen werden kann. Konventionell und ökologisch wirtschaftende Betriebe würden durch eine Reform gleichermaßen belastet. Eine spezifische Besserstellung ökologischer Landwirtschaft im Rahmen des Pauschalsteuerverfahrens ist daher im gegenwärtigen Rechtsrahmen nicht möglich. zumal die Option zu Pauschalieren ab 2022 auf einen Jahresumsatz von maximal 600.000 € begrenzt wird.

3.9.3 Ansatz zur Reform der Mehrwertsteuer

Nicht zutreffend, vgl. oben.

3.9.4 Alternative Reformansätze

Aus oben genannten Gründen sollten sich ökologisch orientierte Reformansätze im Bereich Landwirtschaft nicht auf die Änderung der Pauschalsätze konzentrieren. Als Alternativen sollten vornehmlich Mehrwertsteuer-Senkungen gezielt für ökologische Produkte oder Mehrwertsteuer-Erhöhungen für konventionelle Produkte erwogen werden.

3.9.5 Fazit

Auf Grund der fehlenden ökologischen Zielgenauigkeit wird eine Reform der Pauschalsätze für die Landwirtschaft in diesem Projekt nicht weiter vertieft.

3.10 Mehrwertsteuer im Luftverkehr

3.10.1 Gegenwärtige Regelung[96]

Bei einer umweltpolitisch motivierten Umgestaltung von Abgaben sollte der Luftverkehr nicht außen vorbleiben, da Fliegen die mit großem Abstand klimaschädlichste Mobilitätsform ist (UBA 2019c).[97] Zudem wächst der Anteil des Luftverkehrs an den Emissionen schnell und konstant (Öko-Institut 2015a). Dennoch genießt der Flugverkehr starke Privilegierungen (siehe hierzu vertieft Öko-Institut 2021), die sich historisch auf das völkerrechtlich verbindliche Chicagoer Abkommen von 1944[98] und die Politik der durch dieses eingesetzten International Civil Aviation Organization (ICAO) zurückführen lassen.[99] Insoweit sehen auch die bilateralen Luftverkehrsabkommen regelmäßig eine Freistellung des Luftverkehrs von bestimmten Abgaben vor (Pache 2005, S. 5).

Auf europäischer Ebene sind dementsprechend Energieerzeugnisse zur Verwendung als Kraftstoff für die Luftfahrt gemäß Art. 14 Abs. 1 b) der **Energiesteuer-RL** 2003/96/EG[100] von der Besteuerung grundsätzlich ausgenommen. Nach Art. 14 Abs. 2 der Richtlinie steht es den Mitgliedstaaten allerdings frei, inländische Flüge zu besteuern oder bilaterale Abkommen mit anderen EU-Mitgliedstaaten zu schließen, welche eine Besteuerung vorsehen. Die bestehenden Freiräume werden von Deutschland jedoch bisher nicht genutzt.

Auch die **Mehrwertsteuer** wird ausschließlich auf Inlandsflüge erhoben. Im deutschen Recht ergibt sich dies aus § 26 Abs. 3 UStG. Die EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie erlaubt insoweit nur eine Besteuerung des „inländischen Anteils" eines Fluges: Nach der Übergangsregelung in Art. 371 iVm. Anhang 10 Teil B Nr. 10 der MwStSystRL dürfen Mitgliedstaaten die Steuerbefreiung für „Beförderung von Personen und von Begleitgütern der Reisenden, wie Gepäck und Kraftfahrzeuge, sowie Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Personenbeförderung […]" beibehalten. Es steht den Mitgliedstaaten allerdings frei, auf die Anwendung dieser Steuerbefreiung für grenzüberschreitende Personenbeförderung im Luftverkehr zu verzichten und die Mehrwertsteuer zu erheben (Bundesregierung 2003, S. 6; TU Chemnitz 2020, S. 28). Dies bezieht sich allerdings nur auf den inländischen Streckenanteil. Für den im Ausland gelegenen Streckenanteil kann aufgrund des in Art. 48 EU-MwStSystRL verankerten Territorialprinzips die Steuer derzeit nicht erhoben werden: „Als Ort einer Personenbeförderungsleistung gilt der Ort, an dem die Beförderung nach Maßgabe der zurückgelegten Beförderungsstrecke jeweils stattfindet". Auch die Bundesregierung hat in einer Antwort auf eine kleine Anfrage zur Besteuerung grenzüberschreitender Flüge bestätigt, dass es den EU-Mitgliedstaaten unbenommen ist, auf grenzüberschreitende Personenbeförderungen im Luftverkehr Mehrwertsteuer zu erheben (Bundesregierung 2003, S. 2).

[96] Dieser Abschnitt sowie der Abschnitt „Alternative Reformansätze" von Keimeyer beruht weitgehend auf Klinski/Keimeyer: Zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit eines CO_2-Zuschlags zur Energiesteuer, 19.08.2019, abrufbar unter: https://www.oeko.de/presse/archiv-pressemeldungen/2019/co2-zuschlag-zur-energiesteuer-rechtlich-unbedenklich.

[97] Siehe auch die Ergebnisse des Rechners: http://www.ecopassenger.org.

[98] Abkommen über die internationale Zivilluftfahrt (Chicagoer Abkommen) vom 7. Dezember 1944, dessen Art. 15 und 24 abgabenbezogene Regelungen enthalten.

[99] Siehe insb. Internationale Zivilluftfahrtorganisation: „ICAO's policies on taxation in the field of International Air transport", Fourth Edition – 2016. (Supplement to doc 8632).

[100] Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom, ABl. L 283 vom 31.10.2003, S. 51ff.

Allerdings wird seit einigen Jahren die auch als „Ticketabgabe“ bezeichnete Luftverkehrsteuer auf von deutschen Flughäfen abgehende Flüge im Personenverkehr erhoben. Grundlage ist das Luftverkehrsteuergesetz (LuftVStG).[101] Das BVerfG hat die Verfassungsmäßigkeit der **Luftverkehrsteuer** in ihrer bisherigen Gestalt bestätigt und dabei deutlich gemacht, dass der Gesetzgeber insoweit große Gestaltungsspielräume hat, die hier ausgenutzt werden könnten.[102]

Gegenstand der Steuer ist nicht der Treibstoff, sondern „ein Rechtsvorgang, der zum Abflug eines Fluggastes von einem inländischen Startort […] durch ein Luftverkehrsunternehmen zu einem Zielort berechtigt“ (§ 1 Nr. 1 LuftVStG) – praktisch also meist der Erwerb eines Tickets. Sie wird bei den Fluggesellschaften erhoben und wie eine Verbrauchsteuer an die Fluggäste übergewälzt. Finanzverfassungsrechtlich ist sie nach der Einordnung durch das BVerfG jedoch keine Verbrauchsteuer, sondern eine „auf motorisierte Verkehrsmittel bezogene Verkehrsteuer“ im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 3 GG.[103]

Die Steuer wird gemäß § 11 Abs. 1 LuftVStG in drei Distanzklassen[104] pauschal je Ticket erhoben. Seit dem 1. Januar 2021 liegt die Steuer bei 12,88 €, 32,62 € und 58,73 € pro Passagier bei einem Abflug in Deutschland.[105] Da vor allem Personen mit höherem Einkommen fliegen (siehe unten), ist es nicht zu erwarten, dass es durch solch geringe Preissignale zu einer nennenswerten Lenkungswirkung kommt. Das Gesetz sieht zudem vor, dass die Steuersätze gesenkt werden können, wenn die Einnahmen aus der Steuer unter Anrechnung der Einnahmen aus der Versteigerung der EU-Emissionszertifikate des Luftverkehrs das Gesamtvolumen von 1,75 Milliarde € pro Jahr überschreiten. Die Deckelung der Steuer führt dazu, dass durch steigende Passagierzahlen die Steuer pro Passagier:in sinkt. Da der Flugverkehr die Emissionszertifikate weitgehend kostenlos zugeteilt bekommt, betrugen die Zertifikateeinnahmen in den letzten Jahren nur 5 bis 16 Mio. € jährlich.[106] Durch die Verrechnung mit der Luftverkehrsteuer vermindert sich jedoch der Anreiz für die Branche, Emissionen einzusparen: Sofern die Emissionen nicht sinken, sinkt eben die Luftverkehrsteuer, damit das Gesamtaufkommen den Deckel nicht überschreitet.

3.10.2 Fehlanreize

Fliegen ist mit weitem Abstand die klimaschädlichste Mobilitätsform. Noch macht der Flugverkehr in Deutschland zwar erst 5,6 % der Personenverkehrsleistung aus (Bundesministerium für Verkehr und digitale Infrastruktur 2019, 218f), aber das Treibhausgaspotenzial ist im Vergleich mit den Alternativen (Bahn, Fernbusse, Auto) mehrfach höher. Pro Person verursacht ein innerdeutscher Flug von Frankfurt nach Berlin und zurück beispielsweise 0,28 Tonnen CO_2-Äquivalente – etwa fünf Mal so viel wie entsprechende Bahnfahrten. Der Gesamttreibhauseffekt des globalen Luftverkehrs ist allerdings etwa dreimal so hoch wie die reinen CO_2-Emissionen aus der Verbrennung des Treibstoffs, bedingt durch den

[101] Luftverkehrsteuergesetz vom 9. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1885; 2013 I S. 81), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2492) geändert worden ist.

[102] BVerfG, Urt. v. 5.11.2014 – 1 BvF 3/11 (Rn. 41 ff.), NVwZ 2015, 288.

[103] BVerfG, Urt. v. 5.11.2014 – 1 BvF 3/11, (Ls. 1 und Rn. 29 ff.), NVwZ 2015, 288.

[104] Ein Schaubild über die drei Distanzklassen zeigt Wikipedia, Luftverkehrabgabe: https://de.wikipedia.org/wiki/Luftverkehrabgabe.

[105] Verordnung zur Absenkung der Steuersätze im Jahr 2021 nach § 11 Absatz 2 des Luftverkehrsteuergesetzes vom 1. Dezember 2020 (BGBl. I S. 2762).

[106] Graichen, Jakob: „Marktsituation und Wettbewerb Luft vs. Schiene“, Präsentation auf dem Fachgespräch „Inlandsflüge ersetzen“ am 10.05.2019.

Ausstoß von Stickoxiden, Partikel, Wasserdampf und Wolkenbildung in großen Höhen (Lee et al. 2020). Zudem wächst der Flugverkehr um ein Vielfaches schneller als alle anderen Personenverkehrsarten: Zwischen 2000 und 2017 stieg die Verkehrsleistung im Flugverkehr mit Start in Deutschland um rund 60 %; im gesamten Personenverkehr waren es durchschnittlich 14 %. Im Jahr 2017 waren fast 65 % der Flugverkehrsleistung Urlaubs- und Freizeitreisen (Bundesministerium für Verkehr und digitale Infrastruktur 2019, S. 218–223).

3.10.3 Ansätze zur Reform der Mehrwertsteuer

Die Ausweitung der Mehrwertsteuer auf den internationalen Luft- und Seeverkehr war bisher politisch wenig erfolgversprechend, da hierfür eine Änderung der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie erforderlich ist, was die Einstimmigkeit der EU-Mitgliedstaaten erfordert (vgl. Art. 113 AEUV).

Am sinnvollsten und einfachsten erscheint es, mittelfristig die europäische Rechtslage so zu verändern, dass im Land des Abfluges die Mehrwertsteuer für den gesamten Flug erhoben würde. Eine Doppelbesteuerung im europäischen Raum würde dadurch ausgeschlossen (UBA 2019a, S. 82). Nach der derzeit gültigen EU-MwStSystRL ist dies nicht möglich, da Mehrwertsteuer auf Transport nur in dem Land erhoben werden kann, in dem der Transport stattfindet, entsprechend der zurückgelegten Strecke (Territorialprinzip des Art. 48). In der EU-MwStSystRL könnte allerdings eine Ausnahme von diesem Prinzip verankert werden.

3.10.4 Alternative Reformansätze

Im Rahmen einer umweltpolitisch motivierten Umgestaltung der steuerlichen Regelungen im Luftverkehr stünden dem Bund unter dem gegebenen völker-, EU- und verfassungsrechtlichen Rahmen mehrere Möglichkeiten offen. In Betracht kommen insbesondere:

Erhebung der Energiesteuer auf Kerosin

Es wäre möglich, Kerosin jedenfalls für Flüge innerhalb Deutschlands, für alle Flüge innerhalb der EU oder auf Grundlage bilateraler Abkommen zwischen bestimmten (EU-)Staaten zu besteuern. Die EU-Kommission, fast alle Fraktionen des Europäischen Parlaments und viele Mitgliedstaaten unterstützen die Abschaffung der Steuerfreiheit für Kerosin.. Im Rahmen des „Fit-for-55“-Pakets, das im Juli 2021 von der EU-Kommission zur Umsetzung des EU Green Deals vorgelegt wurde, hat die EU-Kommission die stufenweise Einführung der Besteuerung von Kerosin in Bezug auf den Energiegehalt ab 2023 als Teil einer Reform der Energiesteuer-RL vorgeschlagen (EC 2021). Zur Umsetzung dieses Vorschlags bedarf es allerdings einer einstimmigen Entscheidung darüber im Rat (Art. 113 AEUV). In jedem Fall könnten jedoch die bestehenden Freiräume der Energiesteuer-RL genutzt werden, also bilaterale Abkommen mit anderen EU-Mitgliedstaaten geschlossen werden, welche eine Besteuerung für Flüge (innerhalb[107] und) zwischen diesen Staaten vorsehen. Insbesondere käme auch ein Vorgehen einer Gruppe von Mitgliedstaaten im Rahmen einer „Verstärkten Zusammenarbeit“ nach Art. 20 EUV[108] in Betracht.

[107] Für Inlandsfüge könnte die Besteuerung auch ohne bilaterale Abkommen umgesetzt werden.

[108] Vertrag über die Europäische Union (konsolidierte Fassung), ABl. C 326 vom 26.10.2012, S. 13ff.

Reformen bei der Luftverkehrsteuer/Ticketabgabe

Im Rahmen der sog. Ticketabgabe stehen verschiedene rechtskonform ausgestaltbare Reformoptionen zur Verfügung:

- Es wäre möglich, die Deckelung der Einnahmen sowie die Koppelung der Höhe an den Emissionshandel aufzuheben.
- Die einzelnen Steuersätze könnten wesentlich erhöht werden. Allein um die Mehrwertsteuerbefreiung für intra-EU- und internationale Flüge auszugleichen, müsste die Steuer um ein Vielfaches erhöht werden. Wichtig wäre insbesondere die deutliche Erhöhung der Steuer auf die Kurzstrecke.
- Denkbar erscheint auch die Festlegung von Steigerungsstufen (z. B. in Drei- oder Fünf-Jahresschritten).
- Hinzu könnte als weitere, sehr wichtige Änderung die zusätzliche Erstreckung auf den Luftfrachtverkehr kommen, der bisher komplett von der Steuer ausgenommen ist.[109]

Speziell zur Erstreckung auf den Frachtverkehr sei ergänzt: Gegen eine solche Erweiterung wären keine finanzverfassungsrechtlichen Bedenken zu erheben. Denn die Luftverkehrsteuer ist als „Verkehrsteuer“ nicht an die engen Kriterien für Verbrauchsteuern gebunden. Sie darf also auch auf die Besteuerung unternehmerischer Tätigkeit (hier des Transports von Gütern für den Handel) gerichtet werden. Zudem ist zu bedenken, dass die Steuer wie eine Verbrauchsteuer darauf angelegt werden könnte, dass sie an die Luftfrachtkund:innen weitergeben wird, welche die Mehrbelastungen in ihre Produkte einpreisen können.

Reformen des Emissionshandels für den Luftverkehr

Schließlich hat die EU-Kommission als Teil des „Fit-for-55“-Pakets im Juli 2021 vorgeschlagen, die kostenlose Zuteilung von Emissionszertifikaten für den Luftverkehr stufenweise zu senken und ab 2027 ganz zu beenden. Eine Umsetzung dieses Vorschlags wäre ein wirksames Instrument, um die Emissionen zumindest aus dem innereuropäischen Luftverkehr zu senken.

3.10.5 Fazit

Da erwartet werden kann, dass eine Reform der Mehrwertsteuer aufgrund des Einstimmigkeitsprinzips auf europäischer Ebene bei steuerlichen Regelungen nicht zügig vorankommt, sollte in einem ersten Schritt die nationale Luftverkehrsteuer reformiert werden. Diese sollte nochmals wesentlich erhöht werden. Aufgehoben werden sollte zudem die bisherige Koppelung mit dem Emissionshandel und die Beschränkung auf den Personenverkehr. In weiteren Schritten könnte dann der Emissionshandel für den Luftverkehr reformiert werden. Zudem sollten die Bestrebungen für eine Besteuerung des Kerosins auf europäischer Ebene vorangetrieben werden – ggf. auch mit einer Allianz derjenigen EU-Staaten, die hier voranschreiten wollen („Verstärkte Zusammenarbeit“). Eine Reform der Mehrwertsteuer für den internationalen Luftverkehr ist hingegen als langfristige Aufgabe anzusehen. Aus diesem Grund wurde sie in diesem Projekt nicht weiter vertieft.

[109] Siehe hierzu den Bericht „Ökologische Finanzreform: Produktbezogene Anreize als Treiber umweltfreundlicher Produktions- und Konsumweisen. Verbrauchsteuern und weitere produktbezogene ökonomische Instrumente“.

3.11 Fazit zu Reformvorschlägen innerhalb des bestehenden Rechtsrahmens

Die Analysen zeigen erstens, dass von der gegenwärtigen Ausgestaltung der Mehrwertsteuer maßgebliche Impulse für den Konsum ausgehen. Welche Güter, Leistungserbringer:innen oder -empfänger:innen jeweils mit reduzierten Sätzen oder Ausnahmen begünstigt werden oder auch nicht, bestimmt maßgeblich die Struktur des Konsums. Das ist politisch gewollt – sei es, dass Güter des Grundbedarfs begünstigt werden, meritorische Güter gefördert werden oder überhaupt ein Markt für Güter geschaffen wird, weil die Anwendung des vollen Mehrwertsteuersatzes dazu führen würde, dass diese Güter privat – und damit außerhalb der Besteuerung – gehandelt würden.

Mit der Begünstigung von Produkten und dem daraus erwachsenden Konsum sind aber auch relevante ökologische Folgewirkungen verbunden. Insbesondere die reduzierten Sätze für Fleisch und tierische Produkte oder der Verzicht auf die Besteuerung von Flugverkehr haben erhebliche umweltschädliche Wirkungen.

Auch jenseits reduzierter Sätze, die sich vor allem auf den privaten Konsum auswirken, gehen von der gegenwärtigen Gestaltung der Mehrwertsteuer für Unternehmen Impulse aus, die aus ökologischer Sicht problematisch sind. Die Belastung von Sachspenden durch Umsatzsteuer war maßgeblich für die Vernichtung von Retouren und anderen nicht verkaufsfähigen Waren. Umgekehrt trägt die umsatzsteuerrechtliche Privilegierung von Pkw, selbst wenn sie nur zu einem sehr geringen Anteil gewerblich genutzt werden, dazu bei, umweltschädliche Formen von Mobilität zu begünstigen.

Es ist zudem höchst fragwürdig, ob die Begründungen, mit denen die umsatzsteuerrechtlichen Privilegierungen für Güter oder Leistungserbringer vor Jahrzehnten geschaffen wurden, heute noch Bestand haben. Die Eigenproduktion für den privaten Konsum kommt in den meisten Fällen nicht mehr in Frage, so dass das Argument von Marktschaffung durch reduzierte Sätze entfällt. Überdies hat die Kaufkraft zugenommen und es ist fragwürdig, ob die Güter, für die aus sozialen Gründen reduzierte Sätze gewährt wurden, heute noch zeitgemäß sind. Zudem gibt es für die Sicherung des Grundbedarfs andere Instrumente und von reduzierten Sätzen gehen tendenziell regressive Wirkungen aus, weil Haushalte, die über ein hohes Einkommen verfügen, auch überproportional viel konsumieren und damit in höherem Maße von den reduzierten Sätzen profitieren.

Bisher haben ökologische Erwägungen bei der Ausgestaltung der Mehrwertsteuer keine Rolle gespielt mit Ausnahme der jüngst beschlossenen Ausweitung des reduzierten Satzes auf den Personenfernverkehr. Dies spiegelt auch wider, dass der europäische Rechtsrahmen für die nationale Gestaltung nur sehr begrenzte Möglichkeiten in dieser Beziehung gibt.

Die vorgelegten Analysen zeigen aber, dass auch die bestehenden Möglichkeiten in Deutschland nicht berücksichtigt werden. Dies betrifft die

- Einführung von reduzierten Sätzen für ökologisch vorteilhafte Dienstleistungen (kleine Reparaturen, energetische Sanierung),
- Abschaffung von reduzierten Sätzen: auf Fleisch und tierische Produkte (bei Rückausnahme entsprechender Bio-Produktion); für die Tierzucht; für Take-Away-Speisen sowie
- Änderung weiterer umsatzsteuerlicher Regelungen mit ökologischen Fehlanreizen: Steuerbefreiung für Sachspenden, Verminderung der umsatzsteuerlichen Privilegierung von überwiegend privat genutzten, aber gewerblich zugelassenen Kraftfahrzeugen.

Für alle Ansatzpunkte wurden kursorische Prüfungen durchgeführt, in welcher die ökologische Relevanz und die Datenverfügbarkeiten untersucht wurden sowie ob potenziell sinnvollere alternative Ansätze bestehen. Vertiefte Reformansätze und Wirkungsabschätzungen wurden für folgende Ansätze durchgeführt: eine Anhebung des Mehrwertsteuersatzes auf Normalniveau für Fleisch und andere Produkte tierischen Ursprungs (Kapitel 3.1), eine reduzierte Mehrwertsteuer auf Arbeitsleistungen energetischer Sanierungen (Kapitel 3.2) sowie kleine Reparaturdienstleistungen (Kapitel 3.3) und eine Änderung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage für Sachspenden (Kapitel 3.4). Die Analysen zeigen, dass mit den Reformvorschlägen nicht nur zum Teil erhebliche ökologische Vorteile verbunden sind, sondern damit auch vielfältige soziale und ökonomische Co-Benefits einhergehen, die wiederum die fiskalischen Ausfälle reduzierter Sätze für ökologisch vorteilhafte Güter zumindest teilweise kompensieren. Eine Übersicht der Wirkungen findet sich in nachfolgender Tabelle.

Tabelle 3-17: Übersicht Wirkungsanalysen der vertieften Mehrwertsteuer-Reformansätze im bestehenden Rechtsrahmen der EU-MwStSystRL

Reformansatz	Umweltwirkungen	soziale Wirkungen	ökonomische Wirkungen
Erhöhung der Mehrwertsteuer auf Fleisch und tierische Produkte (ggf. mit Ausnahme von Bio-Produkten)	THG-Minderungen: positiv[110] (Exporte sind jedoch komplementär zu adressieren)	Verteilungswirkungen Haushalts-Ebene: zunächst regressiv, neutral bei zusätzlich reduziertem Mehrwertsteuer-Satz auf pflanzliche Produkte (Variante 2)	Investitionen, Wertschöpfungseffekte: nicht ermittelt
	Luft, Wasser, Boden, Ressourcen: positiv	Gesundheit: positiv	Staatshaushalt: positiv
		Akzeptanz: negativ / Variante 2 als Ansatz zur Steigerung der Akzeptanz	Beschäftigung: nicht ermittelt
Reduktion der Mehrwertsteuer auf Handwerksleistungen energetischer Sanierungen	THG-Minderungen: positiv	Verteilungswirkungen Haushalts-Ebene: gering, aber auch Mietende profitieren indirekt	Investitionen, Wertschöpfungseffekte: positiv
	Luft, Wasser, Boden, Ressourcen: leicht positiv	Gesundheit: keine maßgeblichen Effekte zu erwarten	Staatshaushalt: negativ
		Akzeptanz: positiv	Beschäftigung: positiv
Reduktion der Mehrwertsteuer auf kleine Reparaturdienstleistungen (Fahrräder, Schuhe,	THG-Minderungen: positiv	Verteilungswirkungen Haushalts-Ebene: tendenziell leicht progressiv	Investitionen, Wertschöpfungseffekte: leicht negativ aus Rückgang Neuproduktion

[110] Positive Umweltwirkungen hängen nicht nur vom heimischen Konsum, sondern direkt von der Produktion von Fleisch und tierischen Produkten ab. Entscheidend für ökologische Verbesserungen ist, dass der Nachfragerückgang nicht durch zusätzliche Exporte „kompensiert" wird.

Lederwaren, Kleidung und Haushaltswäsche)	Luft, Wasser, Boden, Ressourcen: positiv	Gesundheit: keine maßgeblichen Effekte zu erwarten	Staatshaushalt: leicht negativ
		Akzeptanz: positiv	Beschäftigung: positiv
Änderung der Mehrwertsteuer-Regelung für Sachspenden	THG-Minderungen: tendenziell positiv	Verteilungswirkungen Haushalts-Ebene: insbesondere einkommensschwache Haushalte profitieren	Investitionen, Wertschöpfungseffekte: keine maßgeblichen Effekte zu erwarten
	Luft, Wasser, Boden, Ressourcen: positiv	Gesundheit: keine maßgeblichen Effekte zu erwarten	Staatshaushalt: geringfügig negativ
		Akzeptanz: positiv	Beschäftigung: nicht ermittelt

Quelle: Eigene Darstellung, FU Berlin, Öko-Institut, FÖS e.V. Berlin.

Die Analysen zeigen aber auch, dass der Ausgestaltung der Mehrwertsteuer für eine umfassende Ökologisierung des privaten Konsums Grenzen gesetzt sind. Diese betreffen

- den engen europarechtliche Rahmen: Die Schaffung neuer Tatbestände für die Reduktion ist an einen engen rechtlichen Rahmen gebunden. Das Beispiel der Reparaturdienstleistungen zeigt, dass sich dies nur auf kleine Marktsegmente beziehen würde, während andere, aus ökologischer Sicht höchst wünschenswerte Reparaturen z. B. im Bereich der elektronischen und elektrischen Geräte nicht mit reduzierten Sätzen gefördert werden können.
- die Bemessung der Mehrwertsteuer am Wert eines Produktes: Entsprechend können ökologische Aspekte nur eher ungenau und mit Abgrenzungsschwierigkeiten berücksichtigt werden.
- eine nach ökologischen Gesichtspunkten ausgerichtete Mehrwertsteuer, die mit reduzierten Sätzen für vorteilhafte Güter verbunden ist: diese kann auch zusätzliche Kaufkraft schaffen. Diese wiederum kann Rebound-Effekte zur Folge haben.

Eine Ökologisierung der Mehrwertsteuer sollte daher ein auf keinen Fall zu vernachlässigender, aber nicht einziger Bestandteil einer umfassenden Politik zur Ökologisierung des Konsums sein. Zudem sollte erkundet werden, wie der derzeitig laufende Reformprozess der Mehrwertsteuer auf europäischer Ebene genutzt werden kann, die Handlungsspielräume zu erweitern. Letzterem wird im Folgenden nachgegangen.

4 Reformvorschläge für die Mehrwertsteuer nach Überarbeitung der EU-MwStSystRL

Im vorherigen Kapitel wurden Reformvorschläge für eine ökologische Ausrichtung der Mehrwertsteuer innerhalb des derzeit gültigen EU-Rechtsrahmens erarbeitet. Im Folgenden werden nun ebenfalls ökologisch orientierte Reformvorschläge entwickelt, jedoch für einen überarbeiteten EU-Rechtsrahmen des Mehrwertsteuersystems (EU-MwStSystRL). Die Überarbeitung der EU-MwStSystRL läuft derzeit auf EU-Ebene. Die EU-Kommission hat zwischen 2016 und 2018 mehrere Vorschläge für die Änderung der EU-MwStSystRL veröffentlicht, die vor der Verabschiedung eines neuen Mehrwertsteuersystems mit dem Europäischen Parlament und dem Rat abgestimmt werden müssen.

Die wesentlichen Ansatzpunkte für ein sogenanntes „endgültiges“ Mehrwertsteuersystem, das damit angestrebt ist, sind

- Beschluss eines endgültigen Mehrwertsteuersystems für grenzüberschreitenden Handel,
- Bekämpfung von Betrug im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuer,
- Anpassung des Rahmens für mögliche Mehrwertsteuersätze in der EU,
- Vereinfachung und Modernisierung der Mehrwertsteuersätze für den Online-Handel,
- Anpassung der Mehrwertsteuer-Regeln für kleine und mittlere Unternehmen (Europäisches Parlament 2018).

Ein wesentlicher Aspekt der angestrebten Reformen der EU-MwStSystRL ist die Änderung des Rahmens für mögliche Mehrwertsteuersätze in der EU, gerade mit Blick auf ökologische Potenziale der Mehrwertsteuer (KOM 2018; BMU 2020b, S. 44; EC 2019, S. 17; EC 2020, S. 14). Dieser Gesetzgebungsvorschlag hat zum Ziel, einheitliche Vorschriften für die Festlegung von Mehrwertsteuersätzen in der gesamten EU einzuführen. Diese einheitlichen Sätze sollen ab dem Inkrafttreten der endgültigen Regelung für die gesamte Besteuerung des Handels zwischen allen Mitgliedstaaten gelten. Beispielweise sollen die derzeit geltenden Übergangsbestimmungen, die temporäre Abweichungen erlauben, sowie Artikel 98 zu ermäßigten Sätzen der EU-MwStSystRL überarbeitet werden. Außerdem soll laut dem Vorschlag der EU-Kommission eine Negativliste von Gegenständen und Dienstleistungen eingeführt werden, für die keine ermäßigten Steuersätze angewendet werden dürfen (anstelle der derzeitigen „Positivliste“).

Mit dieser potenziellen Ausgestaltung der angestrebten Reform können deutlich größere Spielräume für die nationale Ausgestaltung erwartet werden (ECOFIN 2019, S. 19). Jedoch läuft der Prozess der EU-MwStSystRL-Reform hinsichtlich der erlaubten Sätze bereits seit Anfang 2018 und es konnte bisher keine Einigung im Rat erzielt werden. Ein Grund für die komplexe Klärung ist, dass einige Mitgliedstaaten die Reform der Mehrwertsteuersätze nicht losgelöst von der gesamten Reform zu einem endgültigen Mehrwertsteuersystem behandeln wollen (ECOFIN 2019, S. 19). Andere Mitgliedstaaten wollen wiederum eine vorgezogene und unabhängige Behandlung und Einigung zur Reform der Mehrwertsteuersätze. Außerdem befürworten mehrere Mitgliedstaaten eine Fortführung der Positivliste, anstelle der durch die EU-Kommission vorgeschlagenen Negativliste (ebd.).

In der Debatte um die Reform der Mehrwertsteuersätze wird außerdem deutlich, dass ein grundsätzliches Problem das geplante Bestimmungslandprinzip betrifft, welches das bisherige Herkunftslandprinzip ersetzten soll: Bei unterschiedlichen nationalen Regelungen (wie bspw.

divergierenden Sätzen) können Exportierende erhebliche Unsicherheiten haben, wie ihr Gut nun im Bestimmungsland besteuert wird. Außerdem wollen viele Mitgliedstaaten ihre nationalen Ausnahmeregelungen, insb. bei reduzierten Sätzen, behalten und stehen deshalb der Harmonisierung der Sätze im Vorschlag der EU-Kommission kritisch gegenüber. Zusätzlich gibt es einige jüngere Mitgliedstaaten, die die gleichen Ausnahmen anwenden wollen, die bisher aber nur anderen Mitgliedstaaten gewährt werden. Darüber hinaus berichten einige jüngere Mitgliedstaaten, dass sie die volle Verfügungsfreiheit über die Sätze gar nicht wollen, um nicht von vielfältigen Lobbyinteressen adressiert zu werden. Eine weitere Hürde ist, dass einige Mitgliedstaaten (darunter Deutschland) das gleiche Produkt nach Erzeugenden unterschiedlich besteuern (bspw. Güter aus Werkstatt für Menschen mit Behinderung zu reduziertem Mehrwertsteuersatz, andernfalls zum Normalsatz). Dies steht einer Harmonisierung entgegen: Wenn das Gut nämlich exportiert würde, würde es ggf. mit dem vollen Satz im Bestimmungsland besteuert, was nicht im Interesse des Herkunftslandes wäre.

Während es für Güter möglich erscheint, das Bestimmungslandprinzip zu realisieren, indem der Zollkodex erweitert wird, gibt es bisher noch keine ausgereiften Vorschläge für die Behandlung von reduzierten Sätzen bei bestimmten *Leistungserbringern*, soweit diese grenzüberschreitend tätig sind. Der Zollkodex ist eine Systematik für Güter. Auf dieser Grundlage könnten die Güter rechtssicher auch für den Abnehmer in anderen Ländern abgegrenzt werden, für die reduzierte Sätze in Anwendung gebracht werden. Ggf. könnten einzelne Gütergruppen noch weiter spezifiziert werden, indem weitere Unterkategorien eingeführt werden (z. B. Produkte aus Öko-Landbau ggü. konventionellen Landwirtschaftsprodukten). Bei der Klassifikation der Leistungserbringer fehlt eine vergleichbare Systematik. In der Diskussion ist, ob etwa die Statistische Güterklassifikation in Verbindung mit Wirtschaftszweigen (Classification of Products by Activity, CPA) ein Ansatzpunkt wäre um einen vergleichbaren, rechtssicher nutzbaren Katalog zu entwickeln, der den Mitgliedstaaten erlaubt, ihre bisherigen Privilegierungen nicht nur von Gütern, sondern auch von bestimmten Leistungserbringern fortzuführen. Der Vorschlag der EU-Kommission (KOM 2018) adressiert diese Schwierigkeit nicht, sondern fokussiert auf die Ausgestaltung in Bezug auf Güter(gruppen).

Aus den genannten Debattenpunkten ergibt sich eine diffuse Interessenslage für breite oder enge Verfügungsfreiheit der Mitgliedstaaten hinsichtlich der Mehrwertsteuersätze.

Daher wird im Folgenden der Vorschlag der EU-Kommission (KOM 2018) zur Grundlage genommen, um mögliche ökologische Ausgestaltungen der Mehrwertsteuer nach der Reform der EU-MwStSystRL zu erarbeiten. Entsprechend wird von einer weitreichenden Verfügungsfreiheit der Mitgliedstaaten bei der Wahl der Mehrwertsteuersätze ausgegangen. Vor diesem Hintergrund wird erstens ein dynamischer Innovationsansatz mittels Mehrwertsteuer-Reduktionen erarbeitet und zweitens eine breitere Reparaturförderung.

4.1 Förderung der Nachfrage nach Umweltinnovationen durch reduzierte Mehrwertsteuer

Die Förderung einer kontinuierlichen Verbesserung der Umwelteigenschaften von Gütern ist ein maßgebliches Ziel der Umweltpolitik. Für eine solche staatliche Innovationsförderung gibt es vielfältige Gründe, seien es die Spillover-Effekte von Forschung und Entwicklung (F&E) oder die Externalitäten der Nutzung natürlicher Ressourcen, die jeweils dazu beitragen, dass die einzelwirtschaftlichen F&E-Tätigkeiten unterhalb des gesamtwirtschaftlich und gesellschaftlich sinnvollen Niveaus bleiben (Rennings 2000). Innovationsförderung kann einerseits angebotsseitig die Entwicklung und Einführung von Innovationen zum Gegenstand machen, andererseits auch über die Steigerung der Nachfrage nach innovativen Gütern wirken (Edler

2012). Im Folgenden untersuchen wir, ob reduzierte Mehrwertsteuersätze die Nachfrage nach Umweltinnovationen steigern könnten. Wesentlich ist dabei die Frage, welche Güter rechtssicher als Umweltinnovation klassifiziert werden können. Eine solche Klassifikation steht zudem vor der Herausforderung, dass die (durchaus gewollte) stetige Verbesserung der Umwelteigenschaften von Gütern bei der Klassifikation berücksichtigt werden müsste. Was ehemals als Umweltinnovation gelten konnte (z. B. ein Pkw mit einem Verbrauch von 5 Litern/100 km), kann durch technischen Fortschritt bald überholt werden. Wenn die Förderung auf die jeweils besten Güter fokussiert, kann ein Innovationswettbewerb unterstützt werden (*Best-in-class*-Ansatz).

Neben der zeitlichen Kontingenz ist die Multidimensionalität von Umwelteigenschaften eine Herausforderung für eine Klassifikation als Umweltinnovation. Die Verbesserung hinsichtlich eines Parameters (z. B. Energieverbrauch) kann mit Nachteilen bei anderen Parametern (z. B. Materialverbrauch, Reparierbarkeit) einhergehen.

Die verschiedenen Umwelteigenschaften von Gütern finden bereits heute Niederschlag in Umweltsiegeln (z. B. Blauer Engel). Mit solchen Siegeln sollen Verbrauchende informiert und überzeugt werden, ihren Konsum umweltfreundlicher auszugestalten. Daran anknüpfend konzipieren wir im Folgenden eine reduzierte Mehrwertsteuer für umweltinnovative Güter. Dies ist im gegenwärtigen europäischen Rechtsrahmen nicht möglich, wäre aber in dem Rechtsrahmen, wie ihn die EU-Kommission für die Reform der Mehrwertsteuer vorgeschlagen hat (KOM 2018), denkbar. Die Leitprinzipien wären:

- Die reduzierte Mehrwertsteuer soll für Güter gewährt werden, die in ökologischer Hinsicht bessere Eigenschaften haben als andere, vergleichbare Güter.
- Die Mehrwertsteuerreduktion sollte nur so lange gewährt werden, wie dieser Vorteil besteht.
- Eine solche Mehrwertsteuerreduktion sollte keine Diskriminierung oder Handelshemmnis darstellen.

Dem Bestreben eines dynamischen Innovationsansatzes steht gegenüber, dass das Steuerrecht Stabilität und Verlässlichkeit verlangt. Einmal getroffene Entscheidungen können nicht fortlaufend aktualisiert werden. Beispielsweise ist eine sehr große Zahl von Akteuren in diversen Märkten betroffen, die Änderungen mitbekommen müssen, um nicht fahrlässig Steuerhinterziehung zu begehen. Im Fall von Änderungen müssen bspw. Stichdaten festgelegt werden, Produkte umdeklariert bzw. neu ausgezeichnet usw.

Aus diesen Gründen sollte im Sinne der Praktikabilität ein bestehendes Umweltsiegel genutzt werden, um die Abgrenzung und Bewertung der zu begünstigenden Produkte und Dienstleistungen zu ermöglichen. Die Kriterien zur Abgrenzung müssen so ausgestaltet sein, dass sie nicht gegen das abgabenrechtliche Diskriminierungsverbot des Art. 110 AEUV verstoßen.[111] Das bedeutet, dass ausländische Waren weder unmittelbar noch mittelbar durch die Ausgestaltung der steuerrechtlichen Regelung diskriminiert werden dürfen. Bei der Verwendung einer Produktkennzeichnung als Abgrenzungsmerkmal, welches in anderen Mitgliedstaaten nicht anerkannt oder wenig verbreitet ist, könnte deshalb mit hoher

[111] Art. 110 lautet: „Die Mitgliedstaaten erheben auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten weder unmittelbar noch mittelbar höhere inländische Abgaben gleich welcher Art, als gleichartige inländische Waren unmittelbar oder mittelbar zu tragen haben. Die Mitgliedstaaten erheben auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten keine inländischen Abgaben, die geeignet sind, andere Produktionen mittelbar zu schützen."

Wahrscheinlichkeit zumindest eine mittelbare Diskriminierung vorliegen. Aus diesen Gründen sollte ein EU-weit einheitliches Siegel gewählt werden.

Mit Blick auf besonders umweltwirksame Produktgruppen, welche nicht bereits im bestehenden Mehrwertsteuersystem reduziert besteuert werden dürfen, betrifft dies insbesondere das europäische Energieeffizienzlabel (EU-Energielabel) vornehmlich für Elektro- und Elektronikgeräte. Das EU-Energielabel ist verpflichtend. Zudem bestehen europaweit staatliche Kontrollen der Marktüberwachung. Damit könnte die Auswahl der Produkte für eine Mehrwertsteuer-Reduktion zunächst auf dem EU-Energielabel aufbauen. Die zentrale ökologische Eigenschaft der Produkte wäre somit (vorerst) beschränkt auf die Energieeffizienz. Die Kopplung der Mehrwertsteuer-Reduktion an das EU-Energielabel ermöglicht einen dynamischen Innovationsansatz in Verbindung mit einfacher Abgrenzung der Steuertatbestände und entsprechender Administrierbarkeit. Außerdem böte dieser Ansatz europäische Harmonisierung und Rechtssicherheit.

Das EU-Energielabel wird gegenwärtig reformiert, um wieder zu einer einfacheren Skala von A-G zu gelangen (weitere Infos zum Label siehe KOM (2019a) inkl. delegierter Verordnungen und KOM (2020b)). Die energieeffizienteste Kategorie A soll zunächst leer bleiben, um Innovationsanreize zu setzen. Seit dem 01. März 2021 wird dieses reformierte Label zunächst für die folgenden Produktgruppen verwendet:

- Kühlgeräte einschließlich Weinlagerschränken (Europäische Kommission 2019c),
- (Haushalts-)Geschirrspüler (Europäische Kommission 2019d),
- (Haushalts-)Waschmaschinen und -Waschtrockner (Europäische Kommission 2019a),
- elektronische Displays einschließlich Fernsehgeräte, Monitore und digitale Signage-Displays (Europäische Kommission 2019e) und
- Kühlgeräte mit Direktverkaufsfunktion („gewerbliche Kühlschränke“) (Europäische Kommission 2019e).

Ab 01. September 2021 gilt das reformierte Label auch für Lichtquellen (Lampen und Leuchten) (Europäische Kommission 2019b). Die reformierte Skala des EU-Energielabels (A-G) soll sukzessive auf weitere Produktgruppen im Bereich Elektro- und Elektronikgeräte angewendet werden (Industry Europe 2019), wie bspw. energieeffiziente Heizgeräte. Zentraler Bestandteil des EU-Energielabels ist, dass die Kriterien in regelmäßigen Abständen entlang des erzielten technischen Fortschritts weiterentwickelt werden. Entsprechend ist auch für das reformierte Label eine Überprüfung für 2025 geplant, wobei auch berücksichtigt werden soll, ob bspw. Aspekte der Kreislaufwirtschaft mit ausgezeichnet werden können (exemplarisch Delegierte Verordnung (EU) 2019/2016 für Kühlgeräte[112]).

Seit Anfang 2019 müssen Herstellende, Importeure und bevollmächtigte Vertreter:innen aller 16 Produktgruppen, für welche EU-weite Energieetiketten vorgeschrieben sind, sich in der Europäischen Produktdatenbank für die Energieverbrauchskennzeichnung (EPREL[113]) registrieren. Dies betrifft eine Reihe von Elektrogeräten sowie seit diesem Jahr Reifen (BMWi

[112] Delegierte Verordnung (EU) 2019/2016 der Kommission vom 11. März 2019 zur Ergänzung der Verordnung (EU) 2017/1369 des Europäischen Parlaments und des Rates im Hinblick auf die Energieverbrauchskennzeichnung von Kühlgeräten und zur Aufhebung der Delegierten Verordnung (EU) Nr. 1060/2010 der Kommission, ABl. L 315 vom 5.12.2019, S. 102.

[113] Siehe https://ec.europa.eu/info/energy-climate-change-environment/standards-tools-and-labels/products-labelling-rules-and-requirements/energy-label-and-ecodesign/product-database_de.

2019). In der Produktdatenbank EPREL werden für Verbrauchende u. a. die Energieeffizienzklasse und andere Parameter der Ökodesign-Regulierung einseh- und vergleichbar. Dies ist Bedingung dafür, dass die Produkte auf dem EU-Markt verkauft werden dürfen und gilt auch für den Online-Verkauf sowie den Fernabsatz bspw. per Telefon oder Katalog. Diese Produktdatenbank erleichtert die Marktüberwachung sowie die Fortschreibung der Kriterien (BMWi 2019). Für Produkte mit vergleichbaren Energielabels, die jedoch nicht unter die Regulierung für Ökodesign bzw. das EU-Energielabel fallen, wie beispielsweise die Effizienzkennzeichnung für Pkws, besteht gegenwärtig keine Vorgabe, die EPREL-Datenbank zu nutzen (Europäisches Parlament 1999).

Die reduzierte Mehrwertsteuer könnte für die beste Energieeffizienz-Kategorie A des reformierten EU-Energielabels vergeben werden. Diese Begünstigung wäre zeitlich befristet bis zum Inkrafttreten der fortgeschriebenen Kriterien des reformierten EU-Energielabels (zunächst voraussichtlich für 2025 geplant). Der gesamte Innovationsansatz Mehrwertsteuer-Begünstigung für Geräte des reformierten EU-Energielabels sollte zudem bspw. nach zehn Jahren hinsichtlich Innovationswirkung und ökologischem Nutzen evaluiert werden. Dabei gilt es, möglichst auch Rebound-Effekte zu quantifizieren, die sich aus der Förderung ergeben haben könnten. Auf dieser Basis sollte über eine Fortführung der Mehrwertsteuer-Begünstigung entschieden werden.

Auf diesem Weg könnte neben umweltfreundlicheren Produkten auch das EU-Energielabel gefördert werden, da in Form der Mehrwertsteuer-Begünstigung konkrete finanzielle Vorteile damit verbunden wären. Dadurch dürfte das Interesse der Industrie an der Entwicklung zusätzlicher Vergabekriterien für weitere Produktgruppen steigen und das Label perspektivisch ggf. für weitere Umwelteigenschaften erweitert werden, wie bspw. der Anteil von Recycling-Material, Lebensdauer, Recycle- oder Reparierbarkeit. Dabei ist sicherzustellen, dass die Vergabekriterien und Referenzkategorien ökologisch sinnvoll ausgestaltet werden.

Es ist zu erwähnen, dass die von der EU-Kommission vorgeschlagene Negativliste (Liste von Produkten, für die keine reduzierten Sätze angewendet werden dürfen) gegenwärtig Haushalts- und Elektrogeräte umfasst (EC o. J., S. 2). Der Fokus liegt dabei bisher darauf, alle Güter für den Endverbrauch von der Mehrwertsteuer-Reduktion auszunehmen, die von erheblichem Wert sein könnten (vgl. EC 2018, S. 37). Dies dürfte den Zweck verfolgen, dass grenzüberschreitender Handel zur Mehrwertsteuer-Vermeidung minimiert wird. Jedoch hat die EU-Kommission in vorhergehenden Studien kaum grenzüberschreitenden Handel aus Mehrwertsteuer-Wettbewerb feststellen können (ebd.). Sie weist explizit darauf hin, dass die Mitgliedstaaten die Negativliste auch kürzen könnten, um bspw. energieeffiziente Haushaltsgeräte zu fördern (ebd.).

Mit weiteren Produktgruppen v. a. im Bereich der Elektro- und Elektronikgeräte, für welche sukzessive Kriterien des reformierten EU-Energielabels entwickelt werden sollen, würde sich perspektivisch der Wirkungsbereich der ökologischen Innovationsförderung über die Mehrwertsteuer vergrößern. Dabei wäre es ökologisch bedeutsam, dass Produktgruppen wie bspw. energieeffiziente Heizgeräte zukünftig durch das reformierte EU-Energielabel ausgezeichnet würden und somit durch die Mehrwertsteuer begünstigt werden könnten.

Perspektivisch könnte die Mehrwertsteuer-Reduktion als Innovationsinstrument auch auf das europäische Umweltzeichen „Euroblume“[114] aufgebaut werden. Darüber könnten weitere umweltintensive Konsumproduktgruppen wie Textilien und Möbel sowie Umwelteigenschaften wie Langlebigkeit oder Recyclingmaterial gefördert werden (European Environment Agency 2019; UBA 2013b). Es kann angenommen werden, dass insbesondere in jenen Produktgruppen

[114] Siehe https://www.eu-ecolabel.de/ und http://ec.europa.eu/ecat/.

ökologische Potenziale zu heben sind, für welche Vergabekriterien für Umweltsiegel vorliegen. Das EU-Ecolabel gilt ebenfalls EU-weit und wird in drei bis fünf Jahreszyklen fortgeschrieben. Die Verwendung ist jedoch freiwillig. Auf längere Sicht könnte die mehrwertsteuerliche Förderung auch auf den geplanten digitalen Produktpass der EU-Kommission aufbauen, welcher vom Bundesumweltministerium unterstützt wird (BMU 2020d; 2020c, S. 44).

Zentrale Aspekte für geeignete Umweltsiegel sind generell der Prozess, wie zusätzliche Vergabekriterien für weitere Produktgruppen entwickelt werden, wie die unterschiedlichen Umweltkriterien darin gewichtet werden sowie wie bestehende Vergabekriterien fortgeschrieben werden können. Des Weiteren sind der Vergabeprozess, das Marktmonitoring und die Sanktionsmöglichkeiten zentrale Eigenschaften, die bei der Nutzung anderer Umweltsiegel (gerade freiwilliger) zu berücksichtigen wären. Aus rechtlicher Sicht ist zudem entscheidend, dass durch die Verwendung des Labels keine unmittelbare oder mittelbare Diskriminierung von Produkten aus anderen Mitgliedstaaten stattfindet. Da es sich bei dem EU-Ecolabel um ein europaweites Label handelt, wäre dies gewährleistet.

Sofern eine entsprechende Regelung als eigenständiger Tatbestand für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes in die EU-MwStSystRL aufgenommen wird, dürfte eine entsprechende Abgrenzung rechtssicher möglich sein. Denn der EuGH hat klargestellt, dass der „Grundsatz der steuerlichen Neutralität“ (vgl. hierzu oben 3.1.4.1 sowie 3.1.4.2) kein übergeordnetes Prinzip des Europäischen Primärrechts, sondern auf der Ebene des einfachen Rechts anzusiedeln ist.[115] Deshalb ist der „Grundsatz der steuerlichen Neutralität“ auch nur dann zu prüfen, wenn Mitgliedstaaten eine Kategorie des Anhangs III der EU-MwStSystRL **selektiv** anwenden.[116] Bei einem eigenständigen Tatbestand, der die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes an bestimmte EU-Energieeffizienzklassen oder an ein EU-weites Umweltlabel koppelt, würde sich somit – mangels selektiver Anwendung einer Kategorie durch den Mitgliedstaat – eine Prüfung des „Grundsatzes der steuerlichen Neutralität“ erübrigen.

4.1.1 Kursorische Identifikation möglicher Wirkungen

Im Folgenden werden zu erwartende Wirkungen einer Mehrwertsteuer-Reduktion auf Grundlage des EU-Energielabels kursorisch beschrieben. Dies stellt lediglich eine erste grobe Abschätzung auf Grundlage der Literatur da. Tiefgreifendere Partialmarktanalysen oder gesamtwirtschaftliche Modellierungen können im Rahmen dieses Projektes nicht durchgeführt werden.

Die bisherige Studienlage zur Abschätzung ökonomischer und in Teilen auch ökologischer Effekte von reduzierten Mehrwertsteuersätzen ist nicht eindeutig (UBA i. E.). Aufgrund unterschiedlicher Betrachtungsgegenstände, aber auch divergierender getroffener Annahmen, wurden teils kaum Nachfrageänderungen, wenn dann ungenau, und in erster Linie Mitnahmeeffekte analysiert (bspw. CEP 2009; Copenhagen Economics 2008). In anderen Studien wurden positive Umwelteffekte festgestellt sowie positive Auswirkungen auf Innovationen (bspw. UBA i. E.; IVM 2008; Camillo De Camillis und Malgorzata Goralczyk 2013).

Anhand von Stellvertreterprodukten konnten bei Ostertag et al. (i. E.) für die Produktgruppen Haushaltsgeräte, Unterhaltungselektronik sowie Kleidung gezeigt werden, dass unter der Voraussetzung von Wettbewerbsmärkten (also einem hohen Preiseffekt) und einer tendenziell

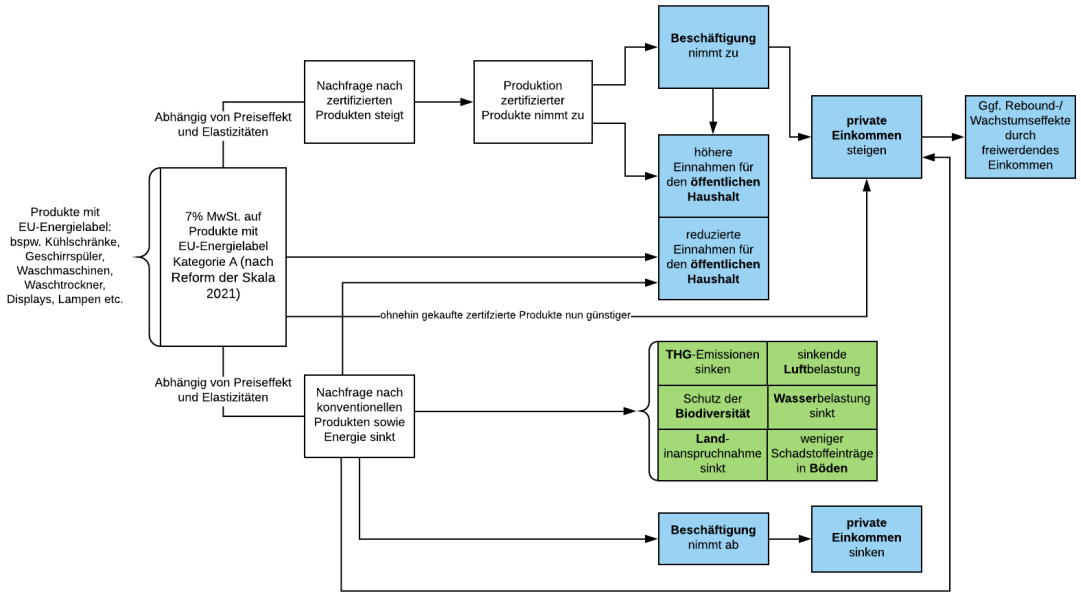
[115] EuGH, Urteil vom 09. März 2017 – C-573/15, Rn. 32: „Dieser Grundsatz ist nämlich keine Regel des Primärrechts, die für den Umfang eines ermäßigten Steuersatzes maßgebend sein kann, sondern ein Auslegungsgrundsatz, der neben dem Grundsatz der engen Auslegung ermäßigter Steuersätze anzuwenden ist [mwN].“

[116] Ständige Rechtsprechung vgl. EuGH, Urteil vom 27. Februar 2014 – C-454/12 und C-455/12, Rn. 45; EuGH, Urteil vom 27. Juni 2019 – C-597/17, Rn. 46; EuGH, Urteil vom 09. März 2017 – C-573/15, Rn. 28.

elastischen Nachfrage (Nachfrageelastizität -1) positive Umwelt- und Innovationswirkungen erwartet werden können. Für die Produktgruppen energieeffiziente Warmwassertechnik, Haushaltsgeräte, Dämmstoffe, grüner Strom, Fleisch und Milchprodukte arbeitet IVM (2008) auch anhand von Stellvertreterprodukten für einzelne Produkte teils substanzielle positive Umwelteffekte ex-ante heraus.

Die reduzierte Mehrwertsteuer für Güter, die mit dem EU-Energielabel Klasse A zertifiziert sind, verändert deren relative Preise gegenüber konventionellen Gütern. Die energieeffizientesten Modelle der elektronischen Haushaltsgeräte (sog. „weiße Ware“) sind in der Regel die teuersten auf dem Markt und könnten entsprechend profitieren (IVM 2008). Teils würden dadurch relative Kostenvorteile entstehen, in anderen Fällen sogar absolute Kostenvorteile gegenüber konventioneller weißer Ware (ebd.). Die Zunahme der Nachfrage ist maßgeblich abhängig von deren Preiselastizität und dem Preiseffekt. Der Preiseffekt kann aufgrund des tendenziell ausgeprägten Wettbewerbsmarkts im Bereich der Haushaltselektrogeräte als eher hoch angenommen werden (IVM 2008), genaue Daten dazu liegen nicht vor. Die Preiselastizität für elektrische Haushaltsgeräte kann als eher inelastisch angesehen werden, jedoch keineswegs vollständig inelastisch. Fujita (2015) schätzt einen Wert zwischen -0,4 und -0,5. Für Unterhaltungselektronik liegen keine spezifischen Daten vor, jedoch kann auch dort von einer Nachfrageelastizität von rund -0,5 ausgegangen werden (Clements 2006).

Abbildung 4-1: Wirkkette Mehrwertsteuerreduktion als Innovationsinstrument



Quelle: Eigene Darstellung, FÖS e.V. Berlin.

Die Wirkkette in Abbildung 4-1 bietet einen generischen Überblick der zu erwartenden Wirkzusammenhänge für die durch das reformierte EU-Energielabel ausgezeichneten Produktgruppen im Bereich elektrische Haushaltsgeräte und Unterhaltungselektronik.

Die Mehrwertsteuer-Reduktion betrifft direkt vor allem Herstellende oder Importierende der zertifizierten Produkte, welche sie abhängig vom Preiseffekt günstiger anbieten können. In der Folge kann erwartet werden, dass die Nachfrage danach entsprechend der Preiselastizität steigt (IVM 2008) und in Folge auch mehr zertifizierte Produkte produziert bzw. importiert werden, während die Nachfrage, Produktion und der Import von konventionellen Gütern zurückgehen dürften. Mit dem Rückgang der Nachfrage nach konventionellen Gütern sinkt der

Energieverbrauch, was positive Umweltwirkungen nach sich zieht in Form von eingesparten CO_2-Emissionen, sinkender Luft,-, Wasser- und Bodenbelastung sowie verringerter Landinanspruchnahme. Abhängig von den zertifizierten Kriterien (zunächst Energieeffizienz, aber auch bspw. Wasserverbrauch und perspektivisch weiteren durch das EU-Energielabel) fallen diese positiven Umwelteffekte unterschiedlich aus.

Mittelbar von der reduzierten Mehrwertsteuer adressiert wären außerdem Zuliefernde, Rohstoffproduzierende und der Handel, der die Mehrwertsteuer ausweist. Dabei laufen die Wirkungen in allen Fällen tendenziell zu Gunsten der Produktionsketten der zertifizierten Produkte und drosselnd für die konventionellen Produktionsketten.

Im Zuge der reduzierten Mehrwertsteuer sinken die Staatseinnahmen: einerseits direkt, andererseits indirekt durch eine geringere Nachfrage nach konventionellen Produkten (mit in der Regel kürzerer Produktlebensdauer, vgl. UBA i. E.).

Außerdem ergeben sich Beschäftigungseffekte negativer Art aus der geringeren Nachfrage nach konventionellen Produkten sowie positiver Art aus der vermehrten Produktion zertifizierter Produkte, um die steigende Nachfrage zu bedienen. Aufgrund der in der Regel längeren Lebensdauer von besonders energieeffizienten, meist auch sonst hochwertigen Haushaltsgeräten dürfte der Beschäftigungseffekt in Summe leicht negativ ausfallen (vgl. UBA i. E.). Die Beschäftigungseffekte würden besonders für Elektro- und Elektronikprodukte eher im (EU-) Ausland anfallen, wo diese Waren primär produziert werden.

Durch die Preisreduktion können Haushalte diese Produkte zu geringeren Kosten erstehen, was direkt zu höherem verfügbarem privatem Einkommen führt. Dem ist gegenüber zu stellen, dass durch verringerte Beschäftigung (vornehmlich im Ausland) die privaten Haushaltseinkommen dort sinken. Für den Fall, dass diese privaten Haushaltseffekte in Summe positiv ausfallen, können direkte sowie indirekte Rebound-Effekte auftreten: direkt, wenn bspw. aufgrund energieeffizienterer Produkte mehr Energie verbraucht wird oder indirekt, wenn die gesparten Ausgaben anderweitig konsumiert werden, was weitere Umweltwirkungen nach sich ziehen kann. In der Literatur wird davon ausgegangen, dass diese Rebound-Effekte den Umweltnutzen nicht aufwiegen (IVM 2008).

Die Verteilungseffekte dürften eher gering ausfallen, gerade wenn durch die reduzierte Mehrwertsteuer absolute Kostenvorteile realisiert werden, so dass das energieeffizienteste Gerät günstiger ist als das konventionelle. Jedoch dürften gewisse Mitnahmeeffekte für Besserverdienende auftreten, da Personen, die ohnehin die teuren energieeffizientesten Geräte kaufen, diese nun vergünstigt bekommen (Copenhagen Economics 2008). Außerdem wird ein gewisser Anreiz zum grenzüberschreitenden Handel gesetzt, entgegen der Gleichbehandlungsvorgaben des EU-Binnenmarkts (ebd.). Jedoch konnte in der Literatur gezeigt werden, dass diese Grenzhandelsrisiken für Haushaltsgeräte eher gering ausfallen (PWC, CASE, IEB 2017; EC 2018, S. 36).

Neben der dargelegten kursorischen Wirkungsanalyse empfiehlt sich eine vertiefte quantitative Untersuchung der zu erwartenden Wirkungen als Forschungsauftrag, sobald sich eine Konkretisierung der EU-MwStSystRL-Reform auf europäischer Ebene abzeichnet.

4.1.2 Fazit

Durch die Reform der EU-MwStSystRL könnten die EU-Mitgliedstaaten größere Verfügungsfreiheit erlangen und die reduzierten Mehrwertsteuersätze für ökologische Zielsetzungen nutzen. Oben wurde ein Innovationsinstrument vorgeschlagen, welches zum

einen aus zeitweilig reduzierter Mehrwertsteuer für ökologisch vorteilhafte Produkte besteht. Zum anderen wurde vorgeschlagen, das EU-Energielabel als Grundlage zu nutzen.

Insgesamt ist hervorzuheben, dass es sich bei dem oben beschriebenen Ansatz um ein Innovationsinstrument handelt, welches auf positive Externalitäten durch technische und soziale Entwicklung abzielt wie energieeffizientere Geräte und vermehrte Reparaturfähigkeit. Diese *Best-in-class*-Förderung ist insbesondere im Zusammenspiel mit den ordnungsrechtlichen Vorgaben der Ökodesign-Richtlinie zu sehen, worüber die *Worst-in-class*-Produkte reguliert werden. Für eine Bepreisung negativer Externalitäten durch Konsum generell sowie Suffizienzimpulse bedarf es weiterer politischer Ansätze (Öko-Institut, ifeu, FU Berlin 2020). Hier stößt das Innovationsinstrument an seine Grenzen, wenn der Konsum von nicht als Grundbedarf empfundenen Produkten insgesamt reduziert werden soll. Dies wird beispielsweise daran deutlich, dass Weinlagerschränke bereits durch das reformierte EU-Energielabel abgedeckt sind und potenziell Gegenstände wie Elektroautos zukünftig ausgezeichnet und in Folge begünstigt werden könnten.

4.2 Breitere Reparaturförderung für Elektro- und Elektronikgeräte sowie Möbel durch ermäßigten Mehrwertsteuersatz

Eine zirkuläre Wirtschaft ist maßgebliche Zielsetzung der Europäischen Union (KOM 2015; 2020a) sowie der Bundesregierung (BMU 2020b; 2016). Als ein Ansatz zur Federung zirkulären Wirtschaftens wird jeweils die Mehrwertsteuer identifiziert, um bspw. Anreize für Reparaturen zu stärken. Auch Umwelt- und Verbraucherverbände fordern wiederholt, dass Reparaturen auf diesem Weg gefördert werden sollten, da keine ausreichenden Anreize für langlebige und reparaturfähige Produkte bestünden (Germanwatch e.V. 2017; BEUC 2015; 2016). Vielmehr bestünden entgegengesetzte Anreize, gerade in gesättigten Märkten, durch kurzlebige Konsumgüter mit erhöhtem Austausch höhere Profite zu erzielen (BEUC 2015).

Die Möglichkeit, die Mehrwertsteuer für eine erweiterte Reparaturförderung einzusetzen, ist jedoch abhängig davon, wieviel Verfügungsfreiheit den Mitgliedstaaten bei der Anwendung reduzierter Sätze nach der Reform der EU-MwStSystRL zur Verfügung steht (vgl. Anfang Kapitel 4). Im Folgenden wird ein potenzielles Vorgehen erörtert unter der Voraussetzung weitreichender Verfügungsfreiheit der Mitgliedstaaten, wie sie im Vorschlag der EU-Kommission skizziert wurde (KOM 2018). Dabei sollen Reparaturen über den bisher auf kleine Reparaturdienstleistungen beschränkten Spielraum der EU-MwStSystRL (vgl. Kapitel 3.3) begünstigt werden. Während die allermeisten bisherigen Mehrwertsteuerreduktionen auf Reparaturen beschäftigungspolitisch motiviert waren (WIFO 2019, S. 34), könnte damit die Mehrwertsteuer auch für ökologische Zielsetzungen genutzt werden.

Die von der EU-Kommission vorgeschlagene Negativliste (also Leistungen die zukünftig nicht reduziert besteuert werden dürfen sollen) umfasst u. a. alkoholische Getränke, Tabak, Kraftstoff, Waffen und Munition, Möbel, elektronische Erzeugnisse sowie Lieferung, Vermietung, Instandhaltung und Reparatur von Fahrzeugen (KOM 2018, Anhang 3c). Für Letzteres sind jedoch Fahrräder, Kinderwagen und Behindertenfahrzeuge explizit ausgenommen. Daraus ergibt sich, dass die Reparatur von Fahrzeugen (Fahrräder, Kinderwagen und Behindertenfahrzeuge ausgenommen) die einzige Einschränkung bei der Anwendung von ermäßigten Mehrwertsteuersätzen auf Reparaturen für die Mitgliedstaaten darstellen würde. Dies würde erheblich größere Spielräume zur Förderung von Reparaturdienstleistungen schaffen. Tendenziell sollte der reduzierte Mehrwertsteuersatz auf die Reparatur*dienstleistung* beschränkt sein und nicht das verwendete Material umfassen. Eine Privilegierung auch des verwendeten Materials müsste Produkte abhängig von der Verwendungsintention

differenzieren, wenn beispielsweise ein Akku oder Display eigenständig verkauft wird (19 % Mehrwertsteuer), oder aber zum Zweck einer Reparatur (7 % Mehrwertsteuer). Diese Abgrenzung ist in der Praxis schwer zu leisten und betrugsanfällig.

Im Sinne der Abfallvermeidung sowie Ressourceneffizienz ist die Reparatur bestehender Güter erstrebenswert und in den allermeisten Fällen ökologisch sinnvoll (Öko-Institut, vunk HS Pforzheim 2020; Öko-Institut, Universität Bonn 2016). Eine Förderung der Reparatur durch die reduzierte Mehrwertsteuer betrifft grundsätzlich jene Produktgruppen, welche an Endverbrauchende verkauft werden, da die Mehrwertsteuer dort wirksam wird. Im Rahmen dieser Produktkategorien sind aus ökologischer Sicht insbesondere Elektro- und Elektronikgeräte sowie Möbel (und zugehörige Textilien) relevant (Öko-Institut, vunk HS Pforzheim 2020; Öko-Institut, Universität Bonn 2016; EEA 2019; FU Berlin, Fraunhofer ISI, KIT i. E.; UBA 2013b; McCollough 2009). Diese sind mengenrelevante Endverbrauchsgüter, unterliegen sinkenden Erstnutzungsdauern und haben bedeutendes Umweltentlastungspotenzial[117] bzw. können tendenziell gut repariert werden. Des Weiteren sind nur Produktgruppen relevant, deren Reparatur nicht bereits im Rahmen der bestehenden EU-MwStSystRL reduziert besteuert werden darf. Im Falle von Textilien betrifft das die Untergruppe Kleidung und Haushaltswäsche, die bereits gegenwärtig reduziert besteuert werden darf (vgl. 3.3). In Folge sind im Bereich der Endverbrauchsprodukte lediglich Textilien als Bestandteil von Möbeln relevant. Daraus ergibt sich, dass eine erweiterte Reparaturförderung insbesondere die Reparatur von Elektro- und Elektronikgeräten sowie Möbeln adressieren sollte, falls sie produktgruppenspezifisch zugeschnitten werden soll.

Ein weiterer wesentlicher Aspekt der Reparaturförderung ist, ob sie kompatibel mit dem EU-Binnenmarkt ist. Dass die EU-Kommission die breite Reparaturförderung im Zuge der Negativliste ermöglichen will (Fahrzeuge ausgenommen), ist ein starkes Indiz dafür. Dennoch weisen Copenhagen Economics (2008) darauf hin, dass von gewissen Produktgruppen Grenzhandelsprobleme ausgehen können, wenn in substanziellem Maß Produkte aufgrund von niedrigerer Mehrwertsteuer in einem Mitgliedstaat gekauft und über die Grenzen gebracht werden. Dies betreffe insbesondere Unterhaltungselektronik, aber auch Elektrohaushaltsgeräte könnten betroffen sein. Ausschlaggebend sei eine international anerkannte Marke, hohe Produktpreise, gute Transportierbarkeit und EU-weite Garantie (ebd., S. 27). Die Studie bezieht sich jedoch auf Neuprodukte, nicht auf Reparaturen. Dennoch ist es zumindest theoretisch denkbar, dass der reduzierte Satz auf Reparaturen von Elektro- und Elektronikgeräten dazu führen könnte, dass diese gebrauchten Geräte umweltbelastend in Länder transportiert werden, die geringere Mehrwertsteuersätze haben und dann wieder nach der Reparatur zurückgeschickt werden. Voraussetzungen wäre eine entsprechende Logistik, Skaleneffekte bei Reparaturzentren und hohe Zahlungsbereitschaft für Reparaturen.

Empirische Untersuchungen zeigen jedoch, dass durch differenzierte Mehrwertsteuersätze bisher kaum marktverzerrender Grenzhandel verzeichnet wurde (PWC, CASE, IEB 2017). Bei Preisdifferenzen von über 20 % würden Effekte bei kleineren Einkäufen (unter 100 €) relevant, dann würden sich auch die zusätzlichen Reisekosten in Grenzgebieten vermehrt rechnen (ebd.). Anhand dieser Größenordnungen kann geschlussfolgert werden, dass eine Reduzierung des Mehrwertsteuersatzes von 19 auf 7 % für Reparaturen keine substanzielle Verzerrung des EU-Binnenmarktes nach sich ziehen dürfte.

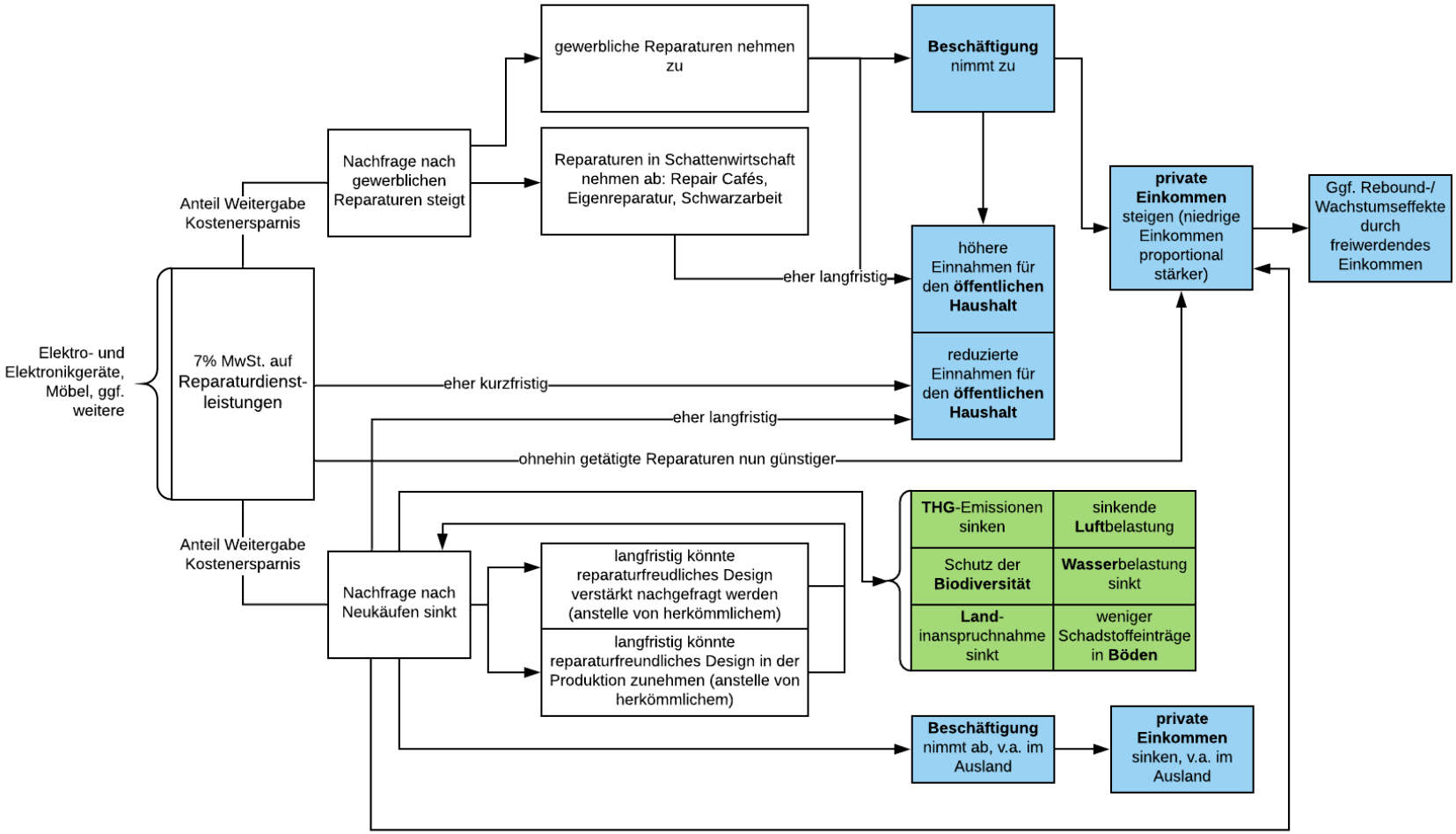
[117] Als Indiz kann verwendet werden, ob für die jeweiligen Produktgruppen Umweltzeichen-Anforderungen bestehen.

4.2.1 Kursorische Identifikation möglicher Wirkungen

Im Folgenden werden mögliche Wirkungen einer erweiterten mehrwertsteuerlichen Reparaturförderung kursorisch beschrieben. Dies stellt lediglich eine erste grobe Abschätzung auf Grundlage der Literatur da. Tiefgreifende Partialmarktanalysen oder gesamtwirtschaftliche Modellierungen können im Rahmen dieses Projektes nicht durchgeführt werden.

Der reduzierte Mehrwertsteuersatz zur breiteren Reparaturförderung beeinflusst die relativen Preise zwischen Reparatur und Neukauf, was einen Anstieg der Nachfrage nach gewerblichen Reparaturen nach sich ziehen dürfte (WIFO 2019; ifh Göttingen 2009), in Abhängigkeit von Preiseffekt und Elastizität der Nachfrage (vgl. 3.3.6). In der Literatur wird von einer eher inelastischen Nachfrage (ca. -0,7) ausgegangen sowie der Preiseffekt in der Spanne von 50 bis 100 Prozent verortet (ebd.). Daraus lässt sich ableiten, dass keine volle Übersetzung der Kostensenkung in steigende Reparaturtätigkeit erwartet werden kann, jedoch eine Lenkungswirkung durchaus eintreten dürfte. Neben dem rein ökonomischen Anreiz setzt die Mehrwertsteuerreduktion außerdem einen Signaleffekt, dass das gewerbliche Reparaturverhalten staatlich gewünscht und gefördert ist (IVM 2008, 19f.). Eine weitere Folge wäre die Abnahme der Reparaturen in Schattenwirtschaft, also in Repair Cafés, Eigenreparatur oder Schwarzarbeit. Damit würde eine gewisse Kannibalisierung der Reparaturtätigkeit stattfinden, welche in der Literatur mit einem Drittel beziffert wird (WIFO 2019).

Abbildung 4-2: Wirkkette Mehrwertsteuerreduktion als erweiterte Reparaturförderung



Quelle: Eigene Darstellung, FU Berlin.

Die ökologisch positiven Wirkungen der breiteren Reparaturförderung ergeben sich aus einer gesenkten Nachfrage nach Neukäufen von Elektro- und Elektronikgeräten sowie Möbeln (ifh Göttingen 2019; Öko-Institut, Universität Bonn 2016; UBA 2013b; Monier et al. 2016). Daraus entstehen eine Vielzahl an positiven Umweltwirkungen wie Abfallvermeidung, Ressourcen- und CO_2-Einsparungen, sinkenden Luft-, Wasser- und Bodenbelastungen etc., da die Produktion zusätzlicher Neuprodukte wegfällt. Jedoch können indirekte Rebound-Effekte auftreten, wenn das freiwerdende Haushaltseinkommen für zusätzlichen Konsum oder umweltschädliche Geldanlagen verwendet wird.

Indirekt kann durch die Reparaturförderung außerdem die Entwicklung von entsprechenden Standards (bspw. reparaturfreundlicherem Design) und Infrastrukturen (bspw. zur besseren Sammlung und Reparatur) angereizt werden. Damit einhergehen dürfte, dass reparaturunfreundliche Produkte Marktanteile verlieren.

Des Weiteren verursacht die erweiterte Mehrwertsteuersenkung für Reparaturen von bspw. Elektro- und Elektronikgeräten sowie Möbeln direkte und indirekte Steuerausfälle: direkt aus der Steuervergünstigung, indirekt aus dem geringeren Verkauf an Neuprodukten. Diesen Ausfällen stehen jedoch auch potenzielle Steuermehreinnahmen aus vermehrten Reparaturen und sinkender Schattenwirtschaft gegenüber. Im Vergleich mit den Steuerausfällen bei der Förderung kleiner Reparaturen (vgl. Kapitel 3.3.6.3: rund 80 Mio. € jährlich) dürften diese höher ausfallen, da es sich bei den Produktgruppen Elektro- und Elektronikgeräte sowie Möbel um umsatzstärkere Bereiche handelt. Im Bereich der sozialen Wirkungen sind positive Beschäftigungseffekte im Reparaturgewerbe zu erwarten. Verteilungswirkungen werden in der Literatur als leicht progressiv identifiziert (WIFO 2019, S. 55).

Mitnahmeeffekte durch die Förderung von ohnehin stattfindenden Reparaturen sowie erhöhten Gewinnmargen der Reparaturbetriebe aufgrund von Nicht-Weitergabe der Kostenersparnis sind in der Vergangenheit aufgetreten und müssen wieder erwartet werden (Europäische Kommission 2003). Diese könnten jedoch als Förderung von Reparaturbetrieben gewollt sein, die sich einem umkämpften schrumpfenden Markt gegenüber sehen (SUSTAINUM - Institut für zukunftsfähiges Wirtschaften Berlin 2014; Krzikallova und Strilkova 2016). Die fünf umsatzstärksten einzelnen Reparaturfelder für Gebrauchsgüter in Deutschland sind Informations- und Kommunikationstechnologie, elektrische Haushalts- und Gartengeräte, Unterhaltungselektronik, Möbel und Einrichtungsgegenstände sowie Schuhe und Lederwaren (SUSTAINUM - Institut für zukunftsfähiges Wirtschaften Berlin 2014) (die größte Kategorie „Reparatur sonstiger Gebrauchsgegenstände“ wurde dabei außen vor gelassen). Es zeigt sich, dass die erweiterte Reparaturförderung für Elektro- und Elektronikgeräte sowie Möbel beträchtliche Teile des bestehenden Reparaturmarktes begünstigen würde, mit entsprechenden Mitnahmeeffekten. Es zeigt aber auch, dass es sich bei den zu begünstigenden Produktgruppen um hohe Reparaturpotenziale handelt. Eine vertiefte Untersuchung und quantitative Abschätzung der zu erwartenden ökologischen, sozialen und ökonomischen Wirkungen empfiehlt sich als Forschungsauftrag, sobald eine weitere Konkretisierung der EU-MwStSystRL-Reform auf europäischer Ebene absehbar wird

Außerdem empfiehlt es sich, die neuen Ökodesign-Anforderungen an die Ersatzteilverfügbarkeit und den Zugang zu reparatur- und wartungsrelevanten Informationen zu stärken und auf weitere Produktgruppen bzw. alle Elektro- und Elektronikgeräte auszuweiten. Eine Liberalisierung des Ersatzteilmarktes für Elektro- und Elektronikgeräte zur Schaffung eines Marktes für Fremdbauteile sowie zur Erhöhung des Wettbewerbs bleibt zudem eine langfristige

Aufgabe, die auch Änderungen im europäischen und deutschen Kartell- sowie des Designrechts erfordert.[118]

4.2.2 Fazit

Die von der EU-Kommission vorgeschlagene weitreichende Verfügungsfreiheit der Mitgliedstaaten bei den Mehrwertsteuersätzen (KOM 2018) könnte für eine umfassendere Reparaturförderung genutzt werden, als es der gegenwärtige Rahmen der EU-MwStSystRL erlaubt. Der Vorschlag der EU-Kommission würde eine erweiterte Reparaturförderung für im Grunde alle Gebrauchsgegenstände ermöglichen, außer der Reparatur von Fahrzeugen (exklusive Fahrräder, Kinderwagen und Behindertenfahrzeuge).

Die dargelegte breitere Reparaturförderung über reduzierte Mehrwertsteuersätze bietet einige Vor- aber auch Nachteile gegenüber anderen Ansätzen, welche in der einschlägigen Literatur diskutiert werden: Für eine zielgenauere Förderung bisher nicht stattfindender Reparaturen könnten neben der ermäßigten Mehrwertsteuer Reparaturschecks für entsprechende Zielgruppen erwogen werden, welche jedoch mit erheblich höherem administrativem Aufwand verbunden wären. Auf betrieblicher Seite könnte alternativ dem Grazer Beispiel gefolgt werden und eine Bezuschussung der Reparaturkosten von Elektrogeräten an die Reparaturbetriebe gewährt werden[119], was jedoch auch mit maßgeblichem administrativem Aufwand verbunden wäre. Je Privathaushalt und pro Jahr wird in Graz ein Betrag von 50 % der Reparaturkosten bis zu maximal 100 € gefördert. Auch eine erweiterte einkommensteuerliche Förderung über die bisher in Deutschland geförderten haushaltsnahen Dienstleistungen hinaus könnte erwogen werden (Germanwatch e.V. 2017; UBA 2017c), wäre jedoch tendenziell deutlich regressiv verteilt, da ein Drittel der deutschen Bevölkerung keine Einkommenssteuer zahlt (Ramezani et al. 2018).

Die erweiterte Reparaturförderung sollte in jedem Fall von einer breiten Marketingkampagne für Reparaturen begleitet sein, welche Verbrauchende auch auf Reparierbarkeit und auf nahegelegene Reparaturbetriebe hinweist. Darüber hinaus sind über weitere Politikinstrumente Produkteigenschaften wie reparaturfreundliches und langlebiges Produktdesign sowie die Verfügbarkeit von Ersatzteilen und Reparaturinformationen zu adressieren.

[118] Siehe zu den neuen Ökodesign-Anforderungen ausführlich Öko-Institut; vunk HS Pforzheim 2020, S. 101.

[119] Siehe https://www.graz.at/cms/beitrag/10320656/7765198/Foerderung_von_Reparaturmassnahmen.html.

5 Gesamtfazit zur ökologischen Mehrwertsteuer

Ziel des Forschungsvorhabens war es, ökologisch wirksame und konkret umsetzbare Ansätze zur Stärkung der Nachhaltigkeit in Konsum und Produktion zu identifizieren. Erstens, im Rahmen der Mehrwertsteuer und zweitens, bei Verbrauchsteuern und weiteren produktbezogenen ökonomischen Instrumenten.[120] Dabei konnte eine Vielzahl von wirksamen Ansätzen herausgearbeitet werden, es wurden aber auch Hürden identifiziert.

Die Mehrwertsteuer bietet zahlreiche auch kurzfristig umsetzbare Ansatzpunkte für eine Ökologisierung. Die größte ökologische und auch gesundheitliche Wirkung könnte durch eine Anhebung der Mehrwertsteuer für Fleisch und andere Lebensmittel tierischen Ursprungs auf den Regelsteuersatz von 19 % erreicht werden. Dabei sollten Fleisch und andere tierische Produkte aus Bio-Produktion jedoch weiterhin mit 7 % besteuert werden. Soziale Härten können vermieden werden, indem pflanzliche Lebensmittel mit einem zusätzlich reduzierten Satz von 5 % besteuert würden. Außerdem wären große CO_2-Einsparungen zu erreichen, wenn der reduzierte Satz von 7 % für energetische Sanierungen gewährt würde, um Klimaschutz im Gebäudebereich zu forcieren. Weitere ökologisch besonders sinnvolle Ansätze böte der reduzierte Satz auf kleine Reparaturen sowie eine Änderung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage für Sachspenden. Eine Übersicht der einzelnen Wirkungen findet sich in Tabelle 5-1.

Tabelle 5-1: Übersicht Wirkungsanalysen der vertieften Mehrwertsteuer-Reformansätze im bestehenden Rechtsrahmen der EU-MwStSystRL

Reformansatz	Umweltwirkungen	soziale Wirkungen	ökonomische Wirkungen
Erhöhung der Mehrwertsteuer auf Fleisch und tierische Produkte (ggf. mit Ausnahme von Bio-Produkten)	THG-Minderungen: positiv[121] (Exporte sind jedoch komplementär zu adressieren)	Verteilungswirkungen Haushalts-Ebene: zunächst regressiv, neutral bei zusätzlich reduziertem Mehrwertsteuer-Satz auf pflanzliche Produkte (Variante 2)	Investitionen, Wertschöpfungseffekte: nicht ermittelt
	Luft, Wasser, Boden, Ressourcen: positiv	Gesundheit: positiv	Staatshaushalt: positiv
		Akzeptanz: negativ / Variante 2 als Ansatz zur Steigerung der Akzeptanz	Beschäftigung: nicht ermittelt
Reduktion der Mehrwertsteuer auf Handwerksleistungen energetischer Sanierungen	THG-Minderungen: positiv	Verteilungswirkungen Haushalts-Ebene: gering, aber auch Mietende profitieren indirekt	Investitionen, Wertschöpfungseffekte: positiv

[120] Siehe hierzu den Bericht „Ökologische Finanzreform: Produktbezogene Anreize als Treiber umweltfreundlicher Produktions- und Konsumweisen. Verbrauchsteuern und weitere produktbezogene ökonomische Instrumente“.
[121] Positive Umweltwirkungen hängen nicht nur vom heimischen Konsum, sondern direkt von der Produktion von Fleisch und tierischen Produkten ab. Entscheidend für ökologische Verbesserungen ist, dass der Nachfragerückgang nicht durch zusätzliche Exporte „kompensiert“ wird.

	Luft, Wasser, Boden, Ressourcen: leicht positiv	Gesundheit: keine maßgeblichen Effekte zu erwarten	Staatshaushalt: negativ
		Akzeptanz: positiv	Beschäftigung: positiv
Reduktion der Mehrwertsteuer auf kleine Reparaturdienstleistungen (Fahrräder, Schuhe, Lederwaren, Kleidung und Haushaltswäsche)	THG-Minderungen: positiv	Verteilungswirkungen Haushalts-Ebene: tendenziell leicht progressiv	Investitionen, Wertschöpfungseffekte: leicht negativ aus Rückgang Neuproduktion
	Luft, Wasser, Boden, Ressourcen: positiv	Gesundheit: keine maßgeblichen Effekte zu erwarten	Staatshaushalt: leicht negativ
		Akzeptanz: positiv	Beschäftigung: positiv
Änderung der Mehrwertsteuer-Regelung für Sachspenden	THG-Minderungen: tendenziell positiv	Verteilungswirkungen Haushalts-Ebene: insbesondere einkommensschwache Haushalte profitieren	Investitionen, Wertschöpfungseffekte: keine maßgeblichen Effekte zu erwarten
	Luft, Wasser, Boden, Ressourcen: positiv	Gesundheit: keine maßgeblichen Effekte zu erwarten	Staatshaushalt: geringfügig negativ
		Akzeptanz: positiv	Beschäftigung: nicht ermittelt

Quelle: Eigene Darstellung, Öko-Institut, FU Berlin, FÖS e.V. Berlin.

Es wurde aber auch deutlich, dass sowohl Verbrauchende als auch Hersteller:innen Entscheidungen nicht allein auf Basis ökonomischer Rationalität treffen. Um gewünschte Lenkungswirkungen zu erzielen, ist es deshalb sinnvoll, ökonomische Instrumente in einem Policy Mix mit flankierenden Maßnahmen (z. B. mit Ordnungsrecht und informatorischen Instrumenten) zu verbinden. Zudem können bei mehrwertsteuerlichen Vergünstigungen Rebound-Effekte auftreten, wenn die Verbrauchenden das gesparte Geld anderweitig umweltbelastend ausgeben. Suffizienzinstrumente müssen an anderer Stelle ansetzen, um den Konsum insgesamt zu reduzieren.

Außerdem ist das ökologische Potenzial der Mehrwertsteuer durch den aktuell engen europäischen Rechtsrahmen limitiert. Die dort laufenden Reformprozesse könnten jedoch größere Gestaltungsmöglichkeiten der Mitgliedstaaten bei den Mehrwertsteuersätzen ermöglichen. Die Bundesregierung sollte diese Reformprozesse nutzen, um ökologisch zielgerichtetere Mehrwertsteuerregelungen zu erreichen. Gleichzeitig gilt es, einen Wildwuchs an Ausnahmetatbeständen zu vermeiden, welcher sowohl ökologisch negative Folgen haben als auch die Staatseinnahmen der Mitgliedstaaten beträchtlich reduzieren könnte. Angesichts dieser Abwägung bietet es sich besonders an, im Rahmen des laufenden Reformprozesses zu den reduzierten Mehrwertsteuer-Sätzen eine Öffnungsklausel für europäische Nachhaltigkeitslabels zu schaffen. Insbesondere das EU-Energielabel, ggf. perspektivisch auch andere Siegel wie die Euroblume oder der digitale Produktpass könnten dann für Mehrwertsteuer-Vergünstigungen zu Grunde gelegt werden. Zentral ist dabei, dass über das entsprechende Siegel klare ökologische Kriterien EU-weit definiert und rechtsverbindlich festgelegt werden können. Zudem erscheint eine breitere Reparaturförderung für energieverbrauchsrelevante Produkte sowie

Möbel (und zugehörige Textilien) durch den ermäßigten Mehrwertsteuersatz erstrebenswert. Für diese breitere Reparaturförderung könnte die bestehende Positivliste der EU-MwStSystRL für reduzierte Mehrwertsteuer-Sätze um die entsprechenden Produktgruppen ergänzt werden.

6 Literaturverzeichnis

adelphi; Ecofys (2018): Schneller, A.; Hennig, C. The Energy Transition Tax Credit (CITE) in France. Online verfügbar unter https://www.euki.de/wp-content/uploads/2018/09/fact-sheet-energy-transition-tax-credit-fr.pdf, zuletzt geprüft am 04.06.2020.

Bach, S.; Isaak, N. (2017): DIW Berlin, Senkung der Mehrwertsteuer entlastet untere und mittlere Einkommen am stärksten. In: *DIW Wochenbericht* (31). Online verfügbar unter https://www.diw.de/sixcms/detail.php?id=diw_01.c.562896.de.

Bahn-Walkowiak, B. (2015): Angleichung von Mehrwertsteuersätzen nach Ressourceneffizienzgesichtspunkten, Kurzanalyse 21 (Ressourcenpolitik, Kurzanalyse 21), 2015. Online verfügbar unter https://refubium.fu-berlin.de/bitstream/handle/fub188/20145/Kurzanalyse_MwSt-1.pdf?sequence=1&isAllowed=y, zuletzt geprüft am 26.11.2019.

BBSR (2018): Strukturdaten zur Produktion und Beschäftigung im Baugewerbe (BBSR-Online-Publikation Nr., 17/2019). Online verfügbar unter https://www.bbsr.bund.de/BBSR/DE/Veroeffentlichungen/BBSROnline/2019/bbsr-online-17-2019-dl.pdf?__blob=publicationFile&v=2, zuletzt geprüft am 04.06.2020.

BCG - Boston Consulting Group (2010): KindMatch: Creating a Matching Business Platform for Donations in Kind (nicht veröffentlicht).

BEUC (2015): Durable goods: More sustainable products, better consumer rights. Consumer expectations from the EU's resource efficiency and circular economy agenda. Online verfügbar unter www.beuc.eu/publications/beuc-x-2015-069_sma_upa_beuc_position_paper_durable_goods_and_better_legal_guarantees.pdf, zuletzt geprüft am 12.06.2020.

BEUC (2016): Proposal for a Directive on certain aspects concerning contracts for distance sales of goods. BEUC position paper. Online verfügbar unter www.beuc.eu/publications/beuc-x-2016-053_csc_beuc_position_paper_on_tangible_goods_proposal.pdf, zuletzt geprüft am 12.06.2020.

bevh (o.J.): Spenden statt entsorgen! Online verfügbar unter https://www.bevh.org/fileadmin/content/05_presse/Studien/BEVH-07-19_Broschu__re_Umsatzsteuer_Sachspenden05_Einzelseiten_ENDVERSION_01.pdf, zuletzt geprüft am 04.06.2020.

bevh, innatura, EY (2020): Gemeinsame Stellungnahme vom 02.11.2020 Entwurf eines BMF-Schreibens zur Umsatzsteuer; Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Sachspenden; Bemessungsgrundlage bei Sachspenden; GZ III C 2 - S 7109/19/10002 :001 DOK 2020/0798765, 2020.

Birkenfeld, W. (2020): Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Sachspenden an gemeinnützige Abnehmer, Ein Gutachten von Dr. Wolfram Birkenfeld im Auftrag des bevh. Online verfügbar unter https://www.bevh.org/fileadmin/content/05_presse/Pressemitteilungen_2020/200504_-_Gutachten_-_Spenden_statt_entsorgen.pdf, zuletzt geprüft am 11.06.2020.

Blundell, R. (2009): Assessing the Temporary VAT Cut Policy in the UK. In: *Fiscal Studies* 30 (1), S. 31–38. DOI: 10.1111/j.1475-5890.2009.00088.x.

BMF (2007): Bericht des Bundesministeriums der Finanzen über die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes vom 30. Oktober 2007. Online verfügbar unter http://www.steuerlinks.de/download/bmf/2007-bericht-ermaessigter-steuersatz.pdf, zuletzt geprüft am 27.11.2019.

BMU (2016): Deutsches Ressourceneffizienzprogramm II: Programm zur nachhaltigen Nutzung und zum Schutz der natürlichen Ressourcen. Online verfügbar unter https://www.bmu.de/fileadmin/Daten_BMU/Pools/Broschueren/progress_ii_broschuere_bf.pdf, zuletzt geprüft am 10.06.2020.

BMU (2020a): EU-Umweltrat für EU-weites Recht auf Reparatur und längere Haltbarkeit von Produkten. Online verfügbar unter https://www.bmu.de/pressemitteilung/eu-umweltrat-fuer-eu-weites-recht-auf-reparatur-und-laengere-haltbarkeit-von-produkten/, zuletzt geprüft am 03.03.2021.

BMU (2020b): Referentenentwurf für die Fortschreibung des Deutschen Ressourceneffizienzprogramms ProgRess III. Online verfügbar unter https://www.bmu.de/fileadmin/Daten_BMU/Download_PDF/Glaeserne_Gesetze/19._Lp/progress_iii/Entwurf/progress_iii_refe_bf.pdf, zuletzt geprüft am 10.06.2020.

BMU (2020c): Umweltpolitische Digitalagenda. Online verfügbar unter https://www.bmu.de/fileadmin/Daten_BMU/Pools/Broschueren/broschuere_digitalagenda_bf.pdf, zuletzt geprüft am 12.06.2020.

BMU (2020d): Umweltpolitische Digitalagenda: Digitaler Produktpass. Online verfügbar unter https://www.bmu.de/faqs/umweltpolitische-digitalagenda-digitaler-produktpass/, zuletzt geprüft am 12.06.2020.

BMWi (2019): Die neue EU-Produktdatenbank EPREL: Ein Informationspapier für Hersteller und Importeure von energieverbrauchsrelevanten Produkten. Online verfügbar unter https://www.deutschland-machts-effizient.de/KAENEF/Redaktion/DE/Publikation/2019/ntri-eprel-leitfaden.pdf?__blob=publicationFile&v=7, zuletzt geprüft am 12.06.2020.

Brügelmann, R. (2014): Reform der Mehrwertsteuer: Notwendig oder riskant? In: *Wirtschaftsdienst* 94 (4), S. 237–238. Online verfügbar unter https://link.springer.com/article/10.1007/s10273-014-1663-0, zuletzt geprüft am 26.11.2019.

BUND - Bund für Umwelt und Naturschutz Deutschland e.V. (2017): Wenz, K. BUND-Chronik Güllehavarien von Juli 2016 bis Juni 2017, Pannen, Pech und illegale Entsorgung - Güllehavarien gefährden Gewässer und Böden. Bund für Umwelt und Naturschutz Deutschland e.V. Online verfügbar unter https://www.bund.net/fileadmin/user_upload_bund/publikationen/massentierhaltung/massentierhaltung_guellehavarien_chronik_2016_2017.pdf, zuletzt geprüft am 26.11.2019.

Bundesministerium der Finanzen (2018): 26. Subventionsbericht der Bundesregierung. Bundesministerium der Finanzen. Berlin. Online verfügbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2017-09-21-subventionsbericht-langfassung.pdf?__blob=publicationFile&v=4.

Bundesministerium für Verkehr und digitale Infrastruktur (2019): Verkehr in Zahlen 2018/2019.

Bundesprogramm Ökologischer Landbau und andere Formen nachhaltiger Entwicklung (Hg.) (2014): FiBL. Ausweitung des Sojaanbaus in Deutschland durch züchterische Anpassung sowie pflanzenbauliche und verarbeitungstechnische Optimierung. Online verfügbar unter https://service.ble.de/ptdb/index2.php?detail_id=26736&site_key=141&stichw=osnabr%C3%BCck&zeilenzahl_zaehler=38&pId=26736&dId=321845, zuletzt geprüft am 30.05.2020.

Bundesrechnungshof (2010): Bundesrechnungshof. Bericht nach §99 BHO über den ermäßigten Umsatzsteuersatz - Vorschläge für eine künftige Ausgestaltung der Steuerermäßigung. Online verfügbar unter https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/produkte/sonderberichte/langfassungen/2010-sonderbericht-ermaessigter-umsatzsteuersatz-vorschlaege-fuer-eine-kuenftige-ausgestaltung-der-steuerermaessigung.

Bundesrechnungshof (2019): Bericht an das Bundesministerium der Finanzen nach § 88 Abs. 2 BHO über die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 Umsatzsteuergesetz. Online verfügbar unter https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/produkte/beratungsberichte/2019/2019-bericht-durchschnittssatzbesteuerung-nach-24-umsatzsteuergesetz, zuletzt geprüft am 26.11.2019.

Bundesregierung (2003): Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Klaus Brähmig, Ernst Hinsken, Edeltraud Töpfer, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der CDU/SCU - Drucksache 15/325 - Auswirkungen der geplanten Besteuerung grenzüberschreitender Flüge auf die Tourismuswirtschaft (Drucksache 15/398). Online verfügbar unter http://dipbt.bundestag.de/dip21/btd/15/003/1500398.pdf, zuletzt geprüft am 14.01.2021.

Bundesregierung (2019): Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht. Online verfügbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/G-Umsetzung-Klimaschutzprogramm-Steuerrecht/2-Regierungsentwurf.pdf;jsessionid=C505028F6264E24BDEDF86FB81F06A11.delivery1-master?__blob=publicationFile&v=3, zuletzt geprüft am 28.11.2019.

Bundestag (1963): Entwurf eines Umsatzsteuergesetzes. Online verfügbar unter http://dipbt.bundestag.de/doc/btd/04/015/0401590.pdf, zuletzt geprüft am 26.11.2019.

Business Insider (2019): Gigantische Müllberge: Flugpassagiere produzieren pro Jahr 6 Millionen Tonnen Abfall. Online verfügbar unter https://www.businessinsider.de/wirtschaft/6-millionen-tonnen-muell-in-flugzeugen-produziert-2019-8/, zuletzt geprüft am 12.06.2020.

Camillo De Camillis; Malgorzata Goralczyk (2013): Towards stronger measures for sustainable consumption and production policies, Proposal of a new fiscal framework based on a life cycle approach. In: *Int J Life Cycle Assess* 18 (1), S. 263–272. DOI: 10.1007/s11367-012-0460-5.

CEP - Centrum für europäische Politik (2009): Voßwinkel, J. S. Ermäßigte Mehrwertsteuersätze als Instrument der Umweltpolitik in der EU? Online verfügbar unter https://www.cep.eu/Studien/Ermaessigte_MwSt/Studie_Mehrwertsteuer.pdf, zuletzt geprüft am 12.06.2020.

Clements, K. W. (2006): Price elasticities of demand are minus one-half. Online verfügbar unter www.animals.uwa.edu.au/__data/assets/pdf_file/0008/99314/06_14_Clements.doc.pdf, zuletzt geprüft am 12.06.2020.

Clune, S.; Crossin, E.; Verghese, K. (2017): Systematic review of greenhouse gas emissions for different fresh food categories. In: *Journal of Cleaner Production* 140, S. 766–783. DOI: 10.1016/j.jclepro.2016.04.082.

Copenhagen Economics (2008): Næss-Schmidt, S.; Jespersen, S. T.; Termanse, L. B.; Winiarczyk, M.; Tops, J. Reduced VAT for environmentally friendly products. Online verfügbar unter https://econpapers.repec.org/paper/taxtaxstu/0025.htm, zuletzt geprüft am 12.06.2020.

dena - Deutsche Energie-Agentur (2019a): Das Klimapaket in der Gesetzgebung - Eine Analyse der legislativen Herausforderungen. Online verfügbar unter https://www.dena.de/fileadmin/dena/Publikationen/PDFs/2019/Das_Klimapaket_in_der_Gesetzgebung.pdf, zuletzt geprüft am 26.11.2019.

dena (2019b): dena-Gebäudereport kompakt 2019: Statistiken und Analysen zur Energieeffizienz im Gebäudebestand. Online verfügbar unter https://www.dena.de/fileadmin/dena/Publikationen/PDFs/2019/dena-GEBAEUDEREPORT_KOMPAKT_2019.pdf, zuletzt geprüft am 04.06.2020.

Destatis - Statistisches Bundesamt (2013): Einkommens- und Verbrauchsstichprobe (EVS) 2013. In: *Fachserie* 15 (7).

Destatis (2017): Land- und Forstwirtschaft, Fischerei. Wirtschaftsdünger tierischer Herkunft in landwirschaftlichen Betrieben/Agrarstrukturerhebung. Online verfügbar unter https://www.destatis.de/DE/Themen/Branchen-Unternehmen/Landwirtschaft-Forstwirtschaft-Fischerei/Produktionsmethoden/Publikationen/Downloads-Produktionsmethoden/wirtschaftsduenger-2030222169004.pdf?__blob=publicationFile, zuletzt geprüft am 26.11.2019.

Destatis (2019): Steuereinnahmen. Online verfügbar unter https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Steuereinnahmen/_inhalt.html#sprg236424, zuletzt geprüft am 28.11.2019.

DGE - Deutsche Gesellschaft für Ernährung e.V. (o.J.): Vollwertig essen und trinken nach den 10 Regeln der DGE. Online verfügbar unter https://www.dge.de/ernaehrungspraxis/vollwertige-ernaehrung/10-regeln-der-dge/), zuletzt geprüft am 17.07.2017.

DHZ (2018): Nicht der Handwerkermangel lässt die Gebäudesanierung stocken. Online verfügbar unter https://www.deutsche-handwerks-zeitung.de/nicht-der-handwerkermangel-laesst-die-gebaeudesanierung-stocken/150/3094/370922, zuletzt geprüft am 04.06.2020.

EC - European Commission (2018): Commission Staff Working Document: Impact Assessment accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards rates of value added tax (COM(2018) 20 final). Online verfügbar unter https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/18012017_factsheet_vat_rates.pdf, zuletzt geprüft am 12.06.2020.

EC - European Commission (2019): The European Green Deal, Communication from the Commission to the European Parliament, the European Council, the Council, the European Economic and Social Committee of the Regions (COM(2019) 640 final). European Commission. Brussels, 11.12.2019. Online verfügbar unter https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:b828d165-1c22-11ea-8c1f-01aa75ed71a1.0002.02/DOC_1&format=PDF, zuletzt geprüft am 31.05.2021.

EC - European Commission (2020): Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions: A Farm to Fork Strategy for a fair healthy and environmentally-friendly food system (COM(2020) 381 final). Online verfügbar unter https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/communication-annex-farm-fork-green-deal_en.pdf, zuletzt geprüft am 12.06.2020.

EC – European Commission (2021): Proposal for a Council Directive restructuring the Union framework for the taxation of energy products and electricity (COM(2021) 563 final). Online verfügbar unter https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52021PC0563, zuletzt geprüft am 23.07.2021.

EC - European Commission (o.J.): New rules for VAT rates, o.J. Online verfügbar unter https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/18012017_factsheet_vat_rates.pdf, zuletzt geprüft am 12.06.2020.

ECOFIN (2019): Bericht des Rates (Wirtschaft und Finanzen) an den Europäischen Rat zu Steuerfragen - Billigung (14349/19; FISC 452; ECOFIN 1058). Online verfügbar unter https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14349-2019-INIT/de/pdf, zuletzt geprüft am 12.06.2020.

Ecologic (2018): Die Wahrnehmung von In-Vitro-Fleisch in Deutschland. Online verfügbar unter https://refubium.fu-berlin.de/bitstream/handle/fub188/22493/Hinzmann%202018%20PolRess%20II%20KA%20In-Vitro-Fleisch.pdf?sequence=3&isAllowed=y, zuletzt geprüft am 11.06.2020.

Edler, J. (2012): Demand-based innovation policy. In: Smits, R.; Kuhlmann, S. und Shapira, P. (Hg.): The theory and practice of innovation policy. An international research handbook. Cheltenham, Northampton: Edward Elgar (PRIME Series on Research and Innovation Policy in Europe), S. 275–302.

EEA (2016): Environmental taxation and EU environmental policies. Online verfügbar unter https://www.eea.europa.eu/publications/environmental-taxation-and-eu-environmental-policies, zuletzt geprüft am 27.11.2019.

EEA (2019): Textiles in Europe‘s circular economy. Online verfügbar unter https://www.eea.europa.eu/themes/waste/resource-efficiency/textiles-in-europe-s-circular-economy, zuletzt geprüft am 12.06.2020.

Ekins, P.; Speck, S. (2011): Environmental Tax Reform (ETR). Oxford: Oxford University Press.

Elzen, B.; Geels, F. W.; Leeuwis, C.; van Mierlo, B. (2011): Normative contestation in transitions ‚in the making‘: Animal welfare concerns and system innovation in pig husbandry. In: *Research Policy* 40, S. 263–275. DOI: 10.1016/j.respol.2010.09.018.

Environmental Audit Committee (2018): Environmental Audit Committee Disposable Packaging, Coffee Cups. London. Online verfügbar unter https://publications.parliament.uk/pa/cm201719/cmselect/cmenvaud/657/657.pdf, zuletzt geprüft am 28.11.2019.

EU (2019): Mehrwertsteuererhebung und Vorsteuerabzug. Online verfügbar unter https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/charging-deducting-vat/index_de.htm, zuletzt geprüft am 26.11.2019.

Europäische Kommission (2003): Bericht der Kommission an den Rat und das europäische Parlament: Erfahrungen mit der Anwendung eines ermäßigten MwSt.-Satzes auf bestimmte arbeitsintensive Dienstleistungen. Online verfügbar unter https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52003DC0309&from=DE, zuletzt geprüft am 04.06.2020.

Europäische Kommission (2018): Taxation trends in the European Union. Online verfügbar unter https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2018.pdf, zuletzt geprüft am 27.11.2019.

Europäische Kommission (2019a): Delegierte Verordnung (EU) 2019/2014 der Kommission vom 11. März 2019 zur Ergänzung der Verordnung (EU) 2017/1369 des Europäischen Parlaments und des Rates in Bezug auf die Energieverbrauchskennzeichnung von Haushaltswaschmaschinen und Haushaltswaschtrocknern sowie zur Aufhebung der Delegierten Verordnung (EU) Nr. 1061/2010 der Kommission und der Richtlinie 96/60/EG der Kommission (Text von Bedeutung für den EWR.). Online verfügbar unter https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=celex:32019R2014 zuletzt geprüft am 14.06.2021.

Europäische Kommission (2019b): Delegierte Verordnung (EU) 2019/2015 der Kommission vom 11. März 2019 zur Ergänzung der Verordnung (EU) 2017/1369 des Europäischen Parlaments und des Rates in Bezug auf die Energieverbrauchskennzeichnung von Lichtquellen und zur Aufhebung der Delegierten Verordnung (EU) Nr. 874/2012 der Kommission (Text von Bedeutung für den EWR.). Online verfügbar unter https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=celex%3A32019R2015, zuletzt geprüft am 14.06.2021.

Europäische Kommission (2019c): Delegierte Verordnung (EU) 2019/2016 der Kommission vom 11. März 2019 zur Ergänzung der Verordnung (EU) 2017/1369 des Europäischen Parlaments und des Rates im Hinblick auf die Energieverbrauchskennzeichnung von Kühlgeräten und zur Aufhebung der Delegierten Verordnung (EU) Nr. 1060/2010 der Kommission (Text von Bedeutung für den EWR.). Online verfügbar unter https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=celex%3A32019R2016, zuletzt geprüft am 14.06.2021.

Europäische Kommission (2019d): Delegierte Verordnung (EU) 2019/2017 der Kommission vom 11. März 2019 zur Ergänzung der Verordnung (EU) 2017/1369 des Europäischen Parlaments und des Rates in Bezug auf die Energieverbrauchskennzeichnung von Haushaltsgeschirrspülern und zur Aufhebung der Delegierten Verordnung (EU) Nr. 1059/2010 der Kommission. Online verfügbar unter https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX%3A02019R2017-20210301, zuletzt geprüft am 14.06.2021.

Europäische Kommission (2019e): Delegierte Verordnung (EU) 2019/2018 der Kommission vom 11. März 2019 zur Ergänzung der Verordnung (EU) 2017/1369 des Europäischen Parlaments und des Rates im Hinblick auf die Energieverbrauchskennzeichnung von Kühlgeräten mit Direktverkaufsfunktion (Text von Bedeutung für den EWR). Online verfügbar unter https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:02019R2018-20210301&from=DE, zuletzt geprüft am 14.06.2021.

Europäische Kommission (2019f): VAT rates applied in the Member States of the European Union. Situation at 1st July 2018, 2019. Online verfügbar unter https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf, zuletzt geprüft am 26.11.2019.

Europäisches Parlament (1999): Richtlinie 1999/94/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. Dezember 1999 über die Bereitstellung von Verbraucherinformationen über den Kraftstoffverbrauch und CO2-Emissionen beim Marketing für neue Personenkraftwagen. Online verfügbar unter https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX%3A01999L0094-20081211, zuletzt geprüft am 14.06.2021.

Europäisches Parlament (2018): Steps towards a definitive VAT system. Online verfügbar unter http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2018/628222/EPRS_ATA(2018)628222_EN.pdf, zuletzt geprüft am 28.11.2019.

European Commission (0.J.): Imposing a reduced VAT rate (5%) on the renovation and repair of private dwellings. Online verfügbar unter https://www.energypoverty.eu/measure-policy/imposing-reduced-vat-rate-5-renovation-and-repair-private-dwellings, zuletzt geprüft am 04.06.2020.

European Commission (2018): European Construction Sector Observatory - policy measure fact sheet. Belgium: VAT tax relief scheme for residential building renovations. Online verfügbar unter https://ec.europa.eu/docsroom/documents/29802/attachments/4/translations/en/renditions/native, zuletzt geprüft am 04.06.2020.

European Environment Agency (2019): Textiles in Europe‘s circular economy. Online verfügbar unter https://www.eea.europa.eu/themes/waste/resource-efficiency/textiles-in-europe-s-circular-economy, zuletzt geprüft am 12.06.2020.

Experian (2014): An estimate of the effects of a reduction in their rate of VAT on housing renovation and repair work: 2015 to 2020. Online verfügbar unter https://www.ihbc.org.uk/resources/VAT-research-FINAL.pdf, zuletzt geprüft am 04.06.2020.

Finanzministerium Niederlande (2017): Fourth national energy efficiency Action Plan for the Netherlands. Online verfügbar unter https://ec.europa.eu/energy/sites/ener/files/nl_neeap_2017_en.pdf, zuletzt geprüft am 04.06.2020.

Fischer, S.; O‘Brien, M.; Wilts, H.; Steger, S.; Schepelmann, P.; Jordan, N. D.; Rademacher, B. (2015): Waste Prevention in a „Leasing Society“. In: *International Journal of Waste Resources* 5 (1). DOI: 10.4303/2252-5211.1000170.

FÖS - Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft (2013): Buschmann, S.; Meyer, E. Ökonomische Instrumente für eine Senkung des Fleischkonsums in Deutschland. Beiträge zu einer klima- und umweltgerechteren Landwirtschaft. Greenpeace (Hg.). Hamburg. Online verfügbar unter https://www.greenpeace.de/sites/www.greenpeace.de/files/publications/20130529-foes-studie-fleischkonsum-oekonomische-instrumente.pdf, zuletzt geprüft am 12.11.2019.

FÖS - Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft (2018a): Beermann, A.; Runkel, M.; Mahler, A. Eine Stickstoffüberschussabgabe für Deutschland? Online verfügbar unter http://www.foes.de/pdf/201803-Stickstoffueberschussabgabe.pdf, zuletzt geprüft am 26.11.2019.

FÖS (2018b): Beermann, A.; Reuster, L.; Trautmann, T. Effizienter Sanieren: Ein CO2-optimiertes Förderregime für die Gebäudemodernisierung. Online verfügbar unter https://www.bbsr.bund.de/BBSR/DE/Veroeffentlichungen/BBSROnline/2019/bbsr-online-17-2019-dl.pdf?__blob=publicationFile&v=2, zuletzt geprüft am 04.06.2020.

FÖS (2021): Zehn klimaschädliche Subventionen sozial gerecht abbauen – ein Zeitplan. Online verfügbar unter https://foes.de/publikationen/2021/2021-02-FOES_Subventionsabbau_Sozialranking.pdf, zuletzt geprüft am 30.07.2021.

French Property (o.J.): VAT relief for property renovation in France. Online verfügbar unter https://www.french-property.com/guides/france/building/renovation/vat-relief, zuletzt geprüft am 03.03.2021.

FU Berlin; Fraunhofer ISI; KIT (i.E.): Jacob, K.; Postpischil, R.; Graaf, L.; Ramezani, M.; Ostertag, K.; Pfaff, M.; Reuster, L.; Zerzawy, F. Handlungsfelder zur Steigerung der Ressourceneffizienz - Potentiale, Hemmnisse und Maßnahmen.

Fujita, K. S. (2015): Estimating Price Elasticity using Market-Level Appliance Data.

Germanwatch e.V. (2017): Im Germanwatch-Blickpunkt: Steuerpolitische Instrumente zur Förderung der Reparatur – eine umwelt- und sozialpolitische Maßnahme (Hintergrundpapier). Online verfügbar unter www.germanwatch.org/de/13576, zuletzt geprüft am 26.11.2019.

Godfray, H. C. J.; Aveyard, P.; Garnett, T.; Hall, J. W.; Key, T. J.; Lorimer, J.; Pierrehumbert, R. T.; Scarborough, P.; Springmann, M.; Jebb, S. A. (2018): Meat consumption, health, and the environment. In: *Science (New York, N.Y.)* 361 (6399). DOI: 10.1126/science.aam5324.

Greenpeace (2020): FÖS. Tierwohl fördern, Klima schützen: Wie eine Steuer auf Fleisch eine Wende in der Nutztierhaltung einleiten und Anreize für umweltschonenden Konsum liefern kann. Greenpeace. Online verfügbar unter https://www.greenpeace.de/system/files/publications/s02691_es_gp_klimaschutz_tierwohl_studie_01_2020.pdf, zuletzt geprüft am 04.05.2020.

Guske, A.-L.; Jacob, K. (2017): Finanzpolitik: Anknüpfungspunkte für die Ressourcenpolitik. Analyse der Ziele und zentralen Akteure (Ressourcenpolitik). Online verfügbar unter https://www.ressourcenpolitik.de/2017/12/guske-anna-lena-jacob-klaus-2017-finanzpolitik-anknuepfungspunkte-fuer-die-ressourcenpolitik-analyse-der-ziele-und-zentralen-akteure/, zuletzt geprüft am 27.11.2019.

Haake, D. (2019): Which milk has the smallest impact on the planet? Datawrapper. Online verfügbar unter https://blog.datawrapper.de/cow-milk-and-vegan-milk-alternatives/, zuletzt geprüft am 28.11.2019.

Habel, C. (2018): Butter versus Margarine. In: *hr-fernsehen.de*. Online verfügbar unter https://www.hr-fernsehen.de/sendungen-a-z/alles-wissen/sendungen/butter-versus-margarine,fette-102.html, zuletzt geprüft am 14.06.2021.

Hans-Böckler-Stiftung (2007): Beile, J.; Klein, M.; Maack, K. Zukunft der Fleischwirtschaft. Online verfügbar unter https://www.boeckler.de/6299.htm?produkt=HBS-003778&chunk=2, zuletzt geprüft am 26.11.2019.

Haufe (2021): Sachspenden aus dem Betriebsvermögen kosten Umsatzsteuer. Online verfügbar unter https://www.haufe.de/finance/steuern-finanzen/sachspenden-aus-dem-betriebsvermoegen-kosten-umsatzsteuer_190_210058.html, zuletzt geprüft am 21.06.2021.

Haufe (o.J.): Rechtsquellen im Steuerrecht / 3 Verwaltungsvorschrift. Online verfügbar unter https://www.haufe.de/finance/finance-office-professional/rechtsquellen-im-steuerrecht-3-verwaltungsvorschrift_idesk_PI11525_HI7305056.html, zuletzt geprüft am 26.11.2019.

Heinrich-Böll-Stiftung (Hg.) (2018): Heinrich-Böll-Stiftung; Bund für Umwelt und Naturschutz Deutschland; Le Monde Diplomatique. Fleischatlas 2018. Daten und Fakten über Tiere als Nahrungsmittel. Online verfügbar unter https://www.bund.net/fileadmin/user_upload_bund/publikationen/massentierhaltung/massentierhaltung_fleischatlas_2018.pdf, zuletzt geprüft am 11.11.2019.

Hogg, D.; Elliott, T.; Elliott, L.; Ettlinger, S.; Chowdhury, T.; Bapasola, A.; Norstein, H.; Emery, L.; Andersen, M. S.; Brink, P. ten; Withana, S.; Schweitzer, J.-P.; Illes, A. et al. (2016): Study on assessing the environmental fiscal reform potential for the EU28. Online verfügbar unter http://ec.europa.eu/environment/integration/green_semester/pdf/Eunomia EFR Final Report MAIN REPORT.pdf, zuletzt geprüft am 27.11.2019.

IATA (2019): IATA Cabin Waste Handbook. Online verfügbar unter https://www.iata.org/contentassets/821b593dd8cd4f4aa33b63ab9e35368b/iata-cabin-waste-handbook---final-resized.pdf, zuletzt geprüft am 12.06.2020.

IEEP (2014): Withana, S.; Brink, P. ten; Illes, A.; Nanni, S.; Watkins, E. Enviromental tax reform in Europe: Opportunities for the future. IEEP. Online verfügbar unter https://ieep.eu/publications/environmental-tax-reform-in-europe-opportunities-for-the-future, zuletzt geprüft am 27.11.2019.

ifh Göttingen (2009): Ermäßigter Mehrwertsteuersatz für arbeitsintensive Dienstleistungen - Auswirkungen auf das Handwerk (Göttinger Handwerkswirtschaftliche Arbeitshefte, 62). Online verfügbar unter https://www.ifh.wiwi.uni-goettingen.de/upload/veroeffentlichungen/AH/ifh-AH_62.pdf, zuletzt geprüft am 20.05.2020.

ifh Göttingen (2019): Bizer, K.; Fredriksen, K.; Proeger, T.; Schade, F. Handwerk und Reparatur - ökonomische Bedeutung und Kooperationsmöglichkeiten mit Reparaturinitiativen (Texte, 15/2019). UBA (Hg.). Online verfügbar unter https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/1410/publikationen/2019-02-25_texte_1-2019_handwerk-reparatur.pdf, zuletzt geprüft am 20.05.2020.

Industry Europe (2019): Understanding the EU‘s new energy efficiency labels. Online verfügbar unter https://industryeurope.com/understanding-the-eus-new-energy-efficiency-labels/, zuletzt geprüft am 12.06.2020.

Ismer, R.; Kaul, A.; Reiß, W.; Rath, S. (2010): Analyse und Bewertung der Strukturen von Regel- und ermäßigten Sätzen bei der Umsatzbesteuerung unter sozial-, wirtschafts-, steuer- und haushaltspolitischen Gesichtspunkten. Online verfügbar unter https://taspo.de/uploads/media/TASPO-Downloads-Mehrwertsteuer-Gutachten.pdf, zuletzt geprüft am 26.11.2019.

IVM - Institute for Environmental Studies (2008): Oosterhuis, F.; Rayment, M.; Varma, A.; Jantzen, J.; van der Woerd, H.; Mudgal, S.; Tinetti, B.; Gerdes, H.; Neubauer, A.; Stocker, A.; Dodoková, A.; Greño, P. The use of differential VAT rates to promote changes in consumption and innovation. European Commission (Hg.), zuletzt geprüft am 26.11.2019.

Jasper, U.; Gödde, H.; Völker, G. (2018): Umbau der Nutztierhaltung. Hintergründe und notwendige Schritte für Agrarpolitik, Handel sowie Bauern und Bäuerinnen (Der kritische Agrarbericht). Online verfügbar unter https://www.kritischer-agrarbericht.de/fileadmin/Daten-KAB/KAB-2018/KAB_2018_52_64_Jasper_et_al.pdf, zuletzt geprüft am 26.11.2019.

KOM - Europäische Kommission (2015): Den Kreislauf schließen - ein Aktionsplan der EU für die Kreislaufwirtschaft. Mitteilung der Kommission an das europäische Parlament, den Rat, den europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen (COM(2015) 614 final). Online verfügbar unter https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/DE/1-2015-614-DE-F1-1.PDF, zuletzt geprüft am 12.06.2020.

KOM - Europäische Kommission (2018): Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards rates of value added tax (SWD(2018) 20 final), zuletzt geprüft am 12.06.2020.

KOM - Europäische Kommission (2019a): Die neuen Energieeffizienzlabels. Online verfügbar unter https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/MEMO_19_1596, zuletzt geprüft am 12.06.2020.

KOM - Europäische Kommission (2019b): KOM - Europäische Kommission. Der europäische Grüne Deal. COM(2019) 640 final. Europäische Kommission. Brussels, 11.12.2019. Online verfügbar unter https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:52019DC0640&from=EN, zuletzt geprüft am 20.12.2019.

KOM - Europäische Kommission (2020a): Ein neuer Aktionsplan für die Kreislaufwirtschaft für ein saubereres und wettbewerbsfähigeres Europa. Mitteilung der Kommission an das europäische Parlament, den Rat, den europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen (COM(2020) 98 final). Online verfügbar unter https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:9903b325-6388-11ea-b735-01aa75ed71a1.0016.02/DOC_1&format=PDF, zuletzt geprüft am 10.06.2020.

KOM - Europäische Kommission (2020b): Über das Energielabel und Ökodesign. Online verfügbar unter https://ec.europa.eu/info/energy-climate-change-environment/standards-tools-and-labels/products-labelling-rules-and-requirements/energy-label-and-ecodesign/about_de, zuletzt geprüft am 12.06.2020.

Kosonen, K. (2012): Regressivity of environmental taxation: myth or reality? In: Milne, J. E. und Andersen, M. S. (Hg.): Handbook of research on environmental taxation. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing.

Krzikallova, K.; Strilkova, R. (2016): Labour-Intensive Services and Changes in Value Added Tax Revenue. In: *Journal of Competitiveness* 8 (1), S. 5–18. DOI: 10.7441/joc.2016.01.01.

Lee, D. S.; Fahey, D. W.; Skowron, A.; Allen, M. R.; Burkhardt, U.; Chen, Q.; Doherty, S. J.; Freeman, S.; Forster, P. M.; Fuglestvedt, J.; Gettelman, A.; León, R. R. de; Lim, L. L. et al. (2020): The contribution of global aviation to anthropogenic climate forcing for 2000 to 2018. Atmospheric Environment, 117834. DOI: 10.1016/J.ATMOSENV.2020.117834.

Matthews, A. (2009): Does farm size influence environmental outcomes? - CAP reform. Online verfügbar unter http://capreform.eu/does-farm-size-influence-environmental-outcomes/., zuletzt geprüft am 26.11.2019.

Max Rubner-Institut (2008): MRI. Nationale Verzehrstudie II: Die bundesweite Befragung zur Ernährung von Jugendlichen und Erwachsenen. Online verfügbar unter https://www.mri.bund.de/de/institute/ernaehrungsverhalten/forschungsprojekte/nvsii/, zuletzt geprüft am 04.05.2020.

McCollough, J. (2009): Factors impacting the demand for repair services of household products, The disappearing repair trades and the throwaway society. In: *International Journal of Consumer Studies* 33 (6), S. 619–626. DOI: 10.1111/j.1470-6431.2009.00793.x.

Monier, V.; Tinetti, B.; Mitsios, A.; Prado Trigo, A. de; Ax, C.; Medhurst, J. (2016): Study on socioeconomic impacts of increased reparability of increased reparability, Final report, Deloitte; DG Environment; ICF-GHK; SERI. Luxembourg: Publications Office.

NABU (2018): Einweggeschirr und To-Go-Verpackungen - Abfallaufkommen in Deutschland 1994 bis 2017. Online verfügbar unter https://www.nabu.de/imperia/md/content/nabude/abfallpolitik/2018_nabu_broschuere_einweggeschirr_to-go.pdf, zuletzt geprüft am 11.12.2020.

NDR (2016): Tricksen Fast-Food-Ketten bei Umsatzsteuer? Online verfügbar unter https://www.ndr.de/fernsehen/sendungen/panorama3/Tricksen-Fast-Food-Ketten-bei-Umsatzsteuer,fastfood108.html, zuletzt geprüft am 28.11.2019.

Nieskens, H. (2018): 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland. Online verfügbar unter https://www.bfd.de/fileadmin/62bfd/medien/06_Aktuelles/Infoline/2018/Infoline_022018/Infoline_Steuern.pdf, zuletzt geprüft am 26.11.2019.

OECD (2013): What are equivalence scales? OECD. Online verfügbar unter https://www.oecd.org/els/soc/OECD-Note-EquivalenceScales.pdf, zuletzt geprüft am 11.06.2020.

Öko-Institut (2010): Grießhammer, R.; Brommer, E.; Gattermann, M.; Grether, S.; Krüger, M.; Teufel, J.; Zimmer, W. CO_2-Einsparpotenziale für Verbraucher. Online verfügbar unter https://www.oeko.de/oekodoc/1029/2010-081-de.pdf, zuletzt geprüft am 04.06.2020.

Öko-Institut (2012): Mottschall, M. PROSA Fahrräder. Entwicklung der Vergabekriterien für ein klimaschutzbezogenes Umweltzeichen - Kurzstudie im Rahmen des Projekts „Top 100 - Umweltzeichen für klimarelevante Produkte“. Online verfügbar unter https://www.oeko.de/oekodoc/1720/2012-341-de.pdf, zuletzt geprüft am 04.06.2020.

Öko-Institut (2015a): Cames, M.; Graichen, J.; Siemons, A.; Cook, V. Emission reduction targets for international aviation and shipping. European Parliament (Hg.). Online verfügbar unter http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/569964/IPOL_STU(2015)569964_EN.pdf, zuletzt geprüft am 11.11.2019.

Öko-Institut (2015b): Prakash, S.; Dehoust, G.; Gsell, M.; Schleicher, T.; Stamminger, R. Einfluss der Nutzungsdauer von Produkten auf ihre Umweltwirkung: Schaffung einer Informationsgrundlage und Entwicklung von Strategien gegen „Obsoleszenz“, Zwischenbericht: Analyse der Entwicklung der Lebens-, Nutzungs- und Verweildauer von ausgewählten Produktgruppen (Texte, 10/2015). UBA (Hg.). Online verfügbar unter https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/378/publikationen/texte_10_2015_einfluss_der_nutzungsdauer_von_produkten_auf_ihre_umwelt_obsoleszenz_17.3.2015.pdf, zuletzt geprüft am 20.05.2020.

Öko-Institut (2018a): Kenkmann, T.; Braungardt, S. Das Handwerk als Umsetzer der Energiewende im Gebäudesektor. Online verfügbar unter https://www.oeko.de/fileadmin/oekodoc/Handwerker-als-Umsetzer-Policy-Paper.pdf, zuletzt geprüft am 04.06.2020.

Öko-Institut (2021): Siemons, A.; Schneider, L.; Wissner, N.; Keimeyer, F.; Gores, S.; Graichen, J. Options for regulating the climate impacts of aviation. Stiftung Klimaneutralität (Hg.). Online verfügbar unter https://www.oeko.de/fileadmin/oekodoc/Options-for-regulating-the-climate-impacts-of-aviation.pdf, zuletzt geprüft am 01.06.2021.

Öko-Institut (Hg.) (2018b): Förster, H.; Kunert, D.; Hünecke, K.; Schumacher, K.; Siemons, A.; Zell-Ziegler, C. 50 Jahre Mehrwertsteuer - Ein Blick durch die Klimaschutzbrille. Online verfügbar unter https://www.oeko.de/fileadmin/oekodoc/Hintergrundpapier_Mehrwertsteuer_2018.pdf, zuletzt geprüft am 26.11.2019.

Öko-Institut; Fraunhofer ISI - Fraunhofer Institut für System- und Innovationsforschung; Prognos AG; M-Five; IREES - Institut für Ressourceneffizienz und Energiestrategien; FiBL (2019): Repenning, J.; Schumacher, K.; Bergmann, T.; Blanck, R.; Böttcher, H.; Bürger, V.; Cludius, J.; Emele, L.; Jörß, W.; Hennenberg, K.; Hermann, H.; Loreck, C.; Ludig, S. et al. Folgenabschätzung zu den ökologischen, sozialen und wirtschaftlichen Folgewirkungen der Sektorziele für 2030 des Klimaschutzplans 2050 der Bundesregierung. Online verfügbar unter https://www.oeko.de/fileadmin/oekodoc/Folgenabschaetzung-Klimaschutzplan-2050-Endbericht.pdf, zuletzt geprüft am 17.01.2019.

Öko-Institut; ifeu - ifeu Institut für Energie- und Umweltforschung Heidelberg; FU Berlin (2020): Fischer, C.; Cludius, J.; Förster, H.; Fries, T.; Hünecke, K.; Keimeyer, F.; Kenkmann, T.; Postpischil, R.; Scherf, C.-S.; Schmidt, A.; Schumacher, K.; Wolff, F.; Zell-Ziegler, C. et al. Möglichkeiten der Instrumentierung von

Energieverbrauchsreduktion durch Verhaltensänderung (Texte, 56/2020). Online verfügbar unter https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/1410/publikationen/2020-05-06_texte_56-2020_energieverbrauchsreduktion.pdf, zuletzt geprüft am 12.06.2020.

Öko-Institut; Universität Bonn (2016): Prakash, S.; Dehoust, G.; Gsell, M.; Schleicher, T.; Stamminger, R. Einfluss der Nutzungsdauer von Produkten auf ihre Umweltwirkung: Schaffung einer Informationsgrundlage und Entwicklung von Strategien gegen „Obsoleszenz", Zwischenbericht: Analyse der Entwicklung der Lebens-, Nutzungs- und Verweildauer von ausgewählten Produktgruppen (Texte, 11/2016). UBA (Hg.). Online verfügbar unter https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/378/publikationen/texte_11_2016_einfluss_der_nutzungsdauer_von_produkten_obsoleszenz.pdf, zuletzt geprüft am 12.06.2020.

Öko-Institut; vunk HS Pforzheim (2020): Keimeyer, F.; Brönneke, T.; Gildeggen, R.; Gailhofer, P.; Gsell, M.; Graulich, K.; Prakash, S.; Scherf, C.-S.; Schmitt, R.; Schwarz, N. Weiterentwicklung von Strategien gegen Obsoleszenz einschließlich rechtlicher Instrumente. Online verfügbar unter: https://www.umweltbundesamt.de/publikationen/weiterentwicklung-von-strategien-gegen-obsoleszenz.

Ökolandbau.de (2017): Konventioneller Fleischersatz gräbt Bio das Wasser ab. Online verfügbar unter https://www.oekolandbau.de/handel/marketing/sortiment/sortimentsgestaltung/fleischersatzprodukte/, zuletzt geprüft am 11.06.2020.

Pache, E. (2005): Möglichkeiten der Einführung einer Kerosinsteuer auf innerdeutschen Flügen. herausgegeben vom Umweltbundesamt (Texte 12/05). Online verfügbar unter https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/publikation/long/2853.pdf, zuletzt geprüft am 04.03.2019.

Pieper, M.; Michalke, A.; Gaugler, T. (2020): Calculation of external climate costs for food highlights inadequate pricing of animal products. In: *Nature communications* 11 (1), S. 1–11. DOI: 10.1038/s41467-020-19474-6.

Pike, R.; Lewis, M.; Turner, D. (2009): Impact of VAT reduction on the consumer price indices. In: *Economic & Labour Market Review* 3 (8), S. 17–21. DOI: 10.1057/elmr.2009.139.

Poore, J.; Nemecek, T. (2018): Reducing food's environmental impacts through producers and consumers. In: *Science* 360 (6392), S. 987–992. DOI: 10.1126/science.aaq0216.

Poortinga, W.; Whitaker, L. (2018): Promoting the use of reusable coffee cups through environmental messaging, the provision of alternatives and financial incentives. In: *Sustainability* 10 (3). DOI: 10.3390/su10030873.

Postpischil, R.; Jacob, K. (2019): E-Commerce vs. Stationärer Handel: Die Umwelt- und Ressourcenwirkungen im Vergleich (Ressourcenpolitik, PolRess 2). Online verfügbar unter https://www.polsoz.fu-berlin.de/polwiss/forschung/systeme/ffu/aktuelle-publikationen/19_Jacob_Postpischil_e-commerce/index.html, zuletzt geprüft am 26.11.2019.

PWC; CASE; IEB (2017): O'Donovan, N.; Blanche, M.; Carey, S.; Gillham; Jonathan; Larhlid, A.; Lejeune, I.; Hartwell, C.; Poniatowski, G.; Durán Cabré; José María; Esteller-Moré, A. Reform of rules on EU VAT rates. European Commission (Hg.). Online verfügbar unter https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat_rates_reform_2017_en.pdf, zuletzt geprüft am 04.06.2020.

Ramezani, M.; Graaf, L.; Jacob, K. (2018): Steuerliche Abzugsfähigkeit von Reparaturdienstleistungen: Optionen und Folgen. Online verfügbar unter https://refubium.fu-berlin.de/bitstream/handle/fub188/24794/Ramezani%20Graaf%20Jacob%202018%20KA%20Einkommenssteuer%20Reparatur.pdf?sequence=1&isAllowed=y, zuletzt geprüft am 26.11.2019.

Redeker, Sellner, Dahs (2021): Karpenstein, U.; Fellenberg, F.; Schink, A.; Johann, C.; Dingemann, K.; Kottmann, M.; Augustin, J.; Gausing, B. Machbarkeitsstudie zur rechtlichen und förderpolitischen Begleitung einer langfristigen Transformation der deutschen Nutztierhaltung. BMEL (Hg.). Online verfügbar unter https://www.bmel.de/SharedDocs/Downloads/DE/_Tiere/Nutztiere/machbarkeitsstudie-borchert.pdf?__blob=publicationFile&v=8, zuletzt geprüft am 03.03.2021.

Regierung Zypern (2017): 4th national energy efficiency action plan of Cyprus. Online verfügbar unter https://ec.europa.eu/energy/sites/ener/files/documents/cy_neeap_2017_en.pdf, zuletzt geprüft am 04.06.2020.

Rennings, K. (2000): Redefining innovation — eco-innovation research and the contribution from ecological economics. In: *Ecological Economics* 32 (2), S. 319–332. DOI: 10.1016/S0921-8009(99)00112-3.

Sanders, J.; Heß, J. (Hg.) (2019): Leistungen des ökologischen Landbaus für Umwelt und Gesellschaft (Thünen Report Nr. 65). Braunschweig.

Scottish Government (2019): EPECOM. Report of the Expert Panel on Environmental Charging and Other Measures, Recommendations on Single-use Disposable Beverage Cups (July). Online verfügbar unter https://www.sustainabilityexchange.ac.uk/files/expert-panel-environmental-charging-measures-recommendations-single-use-disposable-beverage-cups.pdf.

SRU - Sachverständigenrat für Umweltfragen (2012): Umweltgutachten 2012. Verantwortung in einer begrenzten Welt. Online verfügbar unter https://www.umweltrat.de/SharedDocs/Downloads/DE/01_Umweltgutachten/2012_2016/2012_06_04_Umweltgutachten_HD.pdf?__blob=publicationFile, zuletzt geprüft am 28.11.2019.

SRU - Sachverständigenrat für Umweltfragen (2015): Stickstoff, Lösungsstrategien für ein dringendes Umweltproblem. Sondergutachten.

Statista (2018): Preisaufschläge für ausgewählte Bio-Lebensmittel gegenüber konventionellen Waren in Deutschland im Jahr 2017. Online verfügbar unter https://de.statista.com/statistik/daten/studie/943059/umfrage/preisvergleich-zwischen-biologischen-und-konventionell-erzeugten-lebensmitteln-in-deutschland/, zuletzt aktualisiert am 14.06.2021, zuletzt geprüft am 14.06.2021.

Statista (2020): Bevölkerung in Deutschland nach Häufigkeit des Konsums von Fleischersatzprodukten (z.B. Tofu) von 2016 bis 2019. Online verfügbar unter https://de.statista.com/statistik/daten/studie/172354/umfrage/haeufigkeit-konsum-von-fleischersatzprodukten/, zuletzt geprüft am 11.06.2020.

Statista (2021): Kaufgründe für Bio-Produkte in Deutschland 2020. Online verfügbar unter https://de.statista.com/statistik/daten/studie/2419/umfrage/bioprodukte-gruende-fuer-den-kauf/, zuletzt aktualisiert am 14.06.2021, zuletzt geprüft am 14.06.2021.

Stettner, A. (2017): Butter oder Margarine: Welches Fett zum braten und backen? Online verfügbar unter https://www.merkur.de/leben/genuss/butter-oder-margarine-welches-fett-braten-backen-zr-8527335.html, zuletzt aktualisiert am 22.09.2017, zuletzt geprüft am 14.06.2021.

SUSTAINUM - Institut für zukunftsfähiges Wirtschaften Berlin (2014): Poppe, E. Reparaturpolitik in Deutschland: Zwischen Produktverschleiß und Ersatzteilnot. Online verfügbar unter https://vangerow.de/wp-content/uploads/Vangerow-Studie_Reparaturpolitik-in-Deutschland-2014.pdf, zuletzt geprüft am 20.05.2020.

Sutton, M. A.; Howard, C. M.; Erisman, J. W.; Billen, G.; Bleeker, A.; Grennfelt, P. et al. (Hg.) (2011): The European Nitrogen Assessment. Sources, Effects and Policy Perspectives. Cambridge: Cambridge University Press.

SWRWissen (2020): Fleischgenuss ohne Gewissensbisse, SWRWissen; SWRWissen. Online verfügbar unter https://www.swr.de/wissen/odysso/Nur-noch-Bio,aexavarticle-swr-77716.html, zuletzt aktualisiert am 18.04.2018, zuletzt geprüft am 14.06.2021.

Tagesspiegel Background (2020): Dreimal mehr Förderanträge für Gebäudesanierung, 30.04.2020. Online verfügbar unter https://background.tagesspiegel.de/energie-klima/dreimal-mehr-foerderantraege-fuer-gebaeudesanierung, zuletzt geprüft am 04.06.2020.

Techert, H.; Demary, M. (2012): Kombinierte Konjunktur- und Klimapolitik, Chance für die deutsche Umweltindustrie? (IW-Analysen). Online verfügbar unter https://www.iwkoeln.de/fileadmin/user_upload/Studien/IW-Analysen/PDF/Bd._75_Kombinierte_Konjunktur-und_Klimapolitik.pdf, zuletzt geprüft am 18.05.2020.

Thiele, S. (2008): Elastizitäten der Nachfrage privater Haushalte nach Nahrungsmitteln – Schätzung eines AIDS auf Basis der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe 2003. In: *Agrarwirtschaft* 57 (5), S. 258–268. Online verfügbar unter http://www.gjae-online.de/news/pdfstamps/freeoutputs/GJAE-470_2008.pdf, zuletzt geprüft am 28.11.2019.

Thünen Institut (2019): Steckbriefe zur Tierhaltung in Deutschland: Ein Überblick. Online verfügbar unter https://www.thuenen.de/media/ti-themenfelder/Nutztierhaltung_und_Aquakultur/Nutztierhaltung_und_Fleischproduktion/Steckbrief_Nutztierhaltung_2019.pdf, zuletzt geprüft am 28.11.2019.

Thünen Institut (o.J.): Dossier: Nutztierhaltung und Fleischproduktion in Deutschland. Online verfügbar unter https://www.thuenen.de/de/thema/nutztiershyhaltung-und-aquakultur/nutztierhaltung-und-fleischproduktion-in-deutschland/, zuletzt geprüft am 28.11.2019.

TU Chemnitz (2020): Thießen, F. Die Subventionen des Luftverkehrs, Studie des Arbeitskreises Luftverkehr der TU Chemnitz. Online verfügbar unter https://www.rhein-main-institut.de/files/rmi/pro/20200518_Fuld_Thiessen_Subventionen.pdf, zuletzt geprüft am 14.01.2021.

UBA - Umweltbundesamt (2013a): Lünenbürger, B. Klimaschutz und Emissionshandel in der Landwirtschaft. Online verfügbar unter https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/461/publikationen/4397.pdf, zuletzt geprüft am 26.11.2019.

UBA - Umweltbundesamt (2015): Umweltbelastende Stoffeinträge aus der Landwirtschaft - Möglichkeiten und Maßnahmen zu ihrer Minderung in der konventionellen Landwirtschaft und im ökologischen Landbau. Online verfügbar unter https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/378/publikationen/umweltbelastende_stoffeintraege_aus_der_landwirtschaft_1.pdf, zuletzt geprüft am 26.11.2019.

UBA - Umweltbundesamt (2016a). Umweltschädliche Subventionen in Deutschland. Aktualisierte Ausgabe 2016. Online verfügbar unter https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/479/publikationen/uba_fachbroschuere_umweltschaedliche-subventionen_bf.pdf, zuletzt geprüft am 27.11.2019.

UBA - Umweltbundesamt (2016b): 5-Punkte-Programm für einen nachhaltigen Pflanzenschutz. Online verfügbar unter https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/377/publikationen/uba-positionspapier_5-punkte-programm_nachhaltigkeit_pflanzenschutz_web.pdf, zuletzt geprüft am 26.11.2019.

UBA - Umweltbundesamt (2016c): Jacob, K.; Guske, A.; Pestel, N.; Range, C.; Sommer, E., Sabine Weiland, Jonas Pohlmann. Verteilungswirkungen umweltpolitischer Maßnahmen und Instrumente (Texte, 73/2016). Online verfügbar unter https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/1410/publikationen/2018-01-11_texte_73-2016_abschlussbericht_verteilungswirkungen_final.pdf, zuletzt geprüft am 26.06.2018.

UBA - Umweltbundesamt (2018a): Überschreitung der Belastungsgrenzen für Eutrophierung. Online verfügbar unter https://www.umweltbundesamt.de/daten/flaeche-boden-land-oekosysteme/land-oekosysteme/ueberschreitung-der-belastungsgrenzen-fuer-0#textpart-1, zuletzt geprüft am 26.11.2019.

UBA - Umweltbundesamt (2019a). Umweltschonender Luftverkehr, lokal-national-international (UBA Texte, 130/2019). Online verfügbar unter https://www.umweltbundesamt.de/publikationen/umweltschonender-luftverkehr, zuletzt geprüft am 13.12.2019.

UBA - Umweltbundesamt (2019b). Untersuchung der ökologischen Bedeutung von Einweggetränkebechern im Außer-Haus-Verzehr und mögliche Maßnahmen zur Verringerung des Verbrauchs. Online verfügbar unter https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/1410/publikationen/2019-02-20_texte_29-2019_einweggetraenkebechern_im_ausser-haus-verzehr_final.pdf.

UBA - Umweltbundesamt (2019c): Flugreisen. Online verfügbar unter https://www.umweltbundesamt.de/umwelttipps-fuer-den-alltag/mobilitaet/flugreisen#textpart-1, zuletzt geprüft am 28.11.2019.

UBA - Umweltbundesamt (2020): Trinkwasser. Online verfügbar unter https://www.umweltbundesamt.de/umwelttipps-fuer-den-alltag/essen-trinken/trinkwasser#gewusst-wie, zuletzt geprüft am 03.03.2021.

UBA (2017a): Abfallvermeidung. Online verfügbar unter https://www.umweltbundesamt.de/themen/abfall-ressourcen/abfallwirtschaft/abfallvermeidung, zuletzt geprüft am 27.11.2019.

UBA (2017b): Bruckner, M.; Giljum, S.; Fischer, G.; Tramberend, S.; Wunder, S.; Kaphengst, T. Entwicklung von konsumbasierten Landnutzungsindikatoren. Online verfügbar unter https://www.umweltbundesamt.de/publikationen/entwicklung-von-konsumbasierten.

UBA (2017c): Oehme, I.; Jacob, A.; Cerny, L.; Fabian, M.; Golde, M.; Krause, S.; Löwe, C.; Unnerstall, H. Strategien gegen Obsoleszenz: Sicherung einer Produktmindestlebensdauer sowie Verbesserung der Produktnutzungsdauer und der Verbraucherinformation. Online verfügbar unter https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/1410/publikationen/2017_11_17_uba_position_obsoleszenz_dt_bf.pdf, zuletzt geprüft am 03.03.2021.

UBA (2017d): Umweltschutz in der Landwirtschaft. Online verfügbar unter https://www.umweltbundesamt.de/publikationen/umweltschutz-in-der-landwirtschaft, zuletzt geprüft am 30.05.2020.

UBA (2018b): Ökologische Kriterien für Wärmedämmeverbundsysteme. Online verfügbar unter https://www.umweltbundesamt.de/themen/wirtschaft-konsum/produkte/bauprodukte/studien-zur-messung-vermeidung-bewertung-von/oekologische-kriterien-fuer, zuletzt geprüft am 26.11.2019.

UBA (Hg.) (2013b): Dehoust, G.; Jepsen, D.; Knappe, F.; Wilts, H. Inhaltliche Umsetzung von Art. 29 der Richtlinie 2008/98/EG: Wissenschaftlich-technische Grundlagen für ein bundesweites Abfallvermeidungsprogramm (Texte, 38/2013). Online verfügbar unter https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/461/publikationen/texte_38_2013_abfallvermeidungsprogramm_krause_bf_0_0.pdf, zuletzt geprüft am 12.06.2020.

UBA (i.E.): Ostertag, K.; Pfaff, M.; Jacob, K.; Postpischil, R.; Zerzawy, F.; Reuster, L. Optionen für ökonomische Instrumente des Ressourcenschutzes.

Universität Augsburg (2018): „How much is the dish?“ Was kosten uns Lebensmittel wirklich?. Augsburg. Online verfügbar unter https://www.tollwood.de/presse/how-much-is-the-dish-was-kosten-uns-lebensmittel-wirklich/, zuletzt geprüft am 28.11.2019.

Universität Bamberg (2019): Hintergründe der Retourenentsorgung - Studie ausgewertet, Universität Bamberg. Online verfügbar unter http://www.retourenforschung.de/info-hintergruende-der-retourenentsorgung---studie-ausgewertet.html, zuletzt geprüft am 26.11.2019.

Universität Halle-Wittenberg, H. (Hg.) (2013): Meier, T. Umweltwirkungen der Ernährung auf Basis nationaler Ernährungserhebungen und ausgewählter Umweltindikatoren. Dissertation. Online verfügbar unter digital.bibliothek.uni-halle.de/download/pdf/1452133?name=Umweltwirkungen%20der%20Ern%C3%A4hrung%20auf%20Basis%20nationaler%20Ern%C3%A4hrungserhebungen%20und%20ausg, zuletzt geprüft am 04.05.2020.

Universität zu Köln (2011): Thöne, M.; Diekmann, L.; Gerhards, E.; Klinski, Stefan; Meyer, B.; Schmidt, S. Steuerliche Behandlung von Firmenwagen in Deutschland. Online verfügbar unter https://kups.ub.uni-koeln.de/5530/, zuletzt geprüft am 26.11.2019.

WIFO (2019): Köppl, A.; Loretz, S.; Meyer, I.; Schratzenstaller, M. Effekte eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes für Reparaturdienstleistungen. Online verfügbar unter https://www.wifo.ac.at/jart/prj3/wifo/resources/person_dokument/person_dokument.jart?publikationsid=61957&mime_type=application/pdf, zuletzt geprüft am 30.05.2020.

Wirtschaftskammer Wien (2020): WK Wien: Mehrwertsteuersenkung auf kleinere Reparaturen Schritt in die richtige Richtung. Online verfügbar unter https://www.ots.at/presseaussendung/OTS_20201211_OTS0030/wk-wien-mehrwertsteuersenkung-auf-kleinere-reparaturen-schritt-in-die-richtige-richtung, zuletzt geprüft am 03.03.2021.

Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages (2021): Umsatzsteuerliche Behandlung von Sachspenden (Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 128/20). Online verfügbar unter https://www.bundestag.de/resource/blob/817270/d627be08ef36ff077654b3a71fbc37f0/WD-4-128-20-pdf-data.pdf.

WBAE et al. (2016): Klimaschutz in der Land- und Forstwirtschaft sowie den nachgelagerten Bereichen Ernährung und Holzverwendung. Wissenschaftlicher Beirat für Agrarpolitik, Ernährung und gesundheitlicher Verbraucherschutz beim BMEL; Wissenschaftlicher Beirat für Waldpolitik beim BMEL. Online verfügbar unter https://www.bmel.de/SharedDocs/Downloads/DE/_Ministerium/Beiraete/agrarpolitik/Klimaschutzgutachten_2016.html, zuletzt geprüft am 04.05.2020.

Wuppertal Institut (2010): Bahn-Walkowiak, B.; Wilts, H.; Bleischwitz, R.; Sanden, J. Differenzierte Mehrwertsteuersätze zur Förderung eines ressourcen-effizienteren Konsums (Ressourceneffizienz Paper, 3.6). Online verfügbar unter www.foes.de/pdf/Bahn-Walkowiak,%20Wilts,%20Bleischwitz_2010.pdf, zuletzt geprüft am 04.06.2020.

A Anhang – Tabellen zu den Wirkungen einer MwSt.-Senkung auf energetische Sanierung

Tabelle 5-2: Ökologische und ökonomische Wirkungen (Teil 1) – inländische Produktion

	Sektor	CO_2-Emissionen vor Sanierung	Veränderung der CO_2-Emissionen	CH_4-Emissionen vor Sanierung	Veränderung der CH_4-Emissionen	Material-verbrauch vor Sanierung	Veränderung des Material-verbrauchs	Landnutzung vor Sanierung (km^2)	Veränderung der Landnutzung (km^2)
		Mio. t CO_2	t CO_2	t CO_2-Äq.	t CO_2-Äq.	kt	kt	km^2	km^2
D inländische Produktion	Landwirtschaft und Bergbau	25,94	1.795	274.480	6	1.128.773	669,3	326.385	34,81
	verarbeitendes Gewerbe	488,52	-125.844	2.341.486	-20	3.375	0,9	0	0,00
	Dienstleistungen	181,53	4.132	1.688.021	68	9.668	6,9	0	0,00
	Endnachfrage	206,08	-36.528	3.563.941	-529	0	0	67.428	-13,13
	Summe	902,07	-156.446	7.867.929	-475	1.141.816	677	393.812	21,7

Quelle: Eigene Berechnungen Öko-Institut mit einem Exiobase-basierten Input-Output-Modell

Anmerkung: Inländische Produktion enthält inländischen Verbrauch und Exporte

Tabelle 5-3: Ökologische und ökonomische Wirkungen (Teil 2) – inländische Produktion

	Sektor	Wasserverbrauch vor Sanierung (Mm3)	Veränderung des Wasserverbrauchs (Mm3)	Beschäftigung vor Sanierung	Veränderung der Beschäftigung	Wertschöpfung vor Sanierung	Veränderung der Wertschöpfung
		Mm3	Mm3	1000 Personen	1000 Personen	Mio. Euro	Mio. Euro
D inländische Produktion	Landwirtschaft und Bergbau	87.194	0,1	1.470	0,05	82.015	16,9
	verarbeitendes Gewerbe	1.804	0,2	9.369	4,28	924.017	284,0
	Dienstleistungen	11	0,0	32.714	2,17	1.990.973	113,8
	Endnachfrage	362	-0,1	0	0,00	0	0,0
	Summe	89.371	0,2	43.554	7	2.997.004	415

Quelle: Eigene Berechnungen Öko-Institut mit einem Exiobase-basierten Input-Output-Modell

Anmerkung: Inländische Produktion enthält inländischen Verbrauch und Exporte

Tabelle 5-4: Ökologische und ökonomische Wirkungen, die durch deutschen Verbrauch in Deutschland und anderen Ländern/Regionen verursacht werden (Teil 1)

durch deutschen Verbrauch verursacht in …	Sektor	CO_2-Emissionen vor Sanierung	Veränderung der CO_2-Emissionen	CH_4-Emissionen vor Sanierung	Veränderung der CH_4-Emissionen	Materialverbrauch vor Sanierung	Veränderung des Materialverbrauchs	Landnutzung vor Sanierung (km^2)	Veränderung der Landnutzung (km^2)
		Mio. t CO_2	t CO_2	t CO_2-Äq.	t CO_2-Äq.	kt	kt	km^2	km^2
D	Landwirtschaft und Bergbau	12,01	1.795	108.061	6	782.546	669,3	216.635	34,81
	verarbeitendes Gewerbe	329,93	-125.844	1.462.317	-20	1.947	0,9	0	0,00
	Dienstleistungen	89,58	4.132	1.279.188	68	5.107	6,9	0	0,00
	Endnachfrage	206,08	-36.528	3.563.941	-529	0	0,0	67.428	-13,13
Restliche EU27	Landwirtschaft und Bergbau	12,02	1.238	113.991	10	245.072	92,1	156.802	41,96
	verarbeitendes Gewerbe	43,92	11.938	341.350	87	4.734	2,1	3.902	0,67
	Dienstleistungen	17,21	2.207	129.111	20	2.936	0,4	1.266	0,20
Restliches Europa	Landwirtschaft und Bergbau	5,15	-3.332	65.898	-42	65.358	-12,0	35.724	11,11
	verarbeitendes Gewerbe	10,06	1.252	89.232	7	2.044	0,4	885	0,20
	Dienstleistungen	5,68	-201	26.103	-2	370	0,0	971	-0,01
Russland	Landwirtschaft und Bergbau	8,28	-1.833	273.219	0	54.638	-32,8	69.312	9,71

	verarbeitendes Gewerbe	8,59	208	120.689	1	926	0,0	28	0,00
	Dienstleistungen	10,53	-6.910	136.524	-103	2.810	-1,0	116	-0,03
USA & Kanada	Landwirtschaft und Bergbau	2,67	154	16.833	0	82.796	24,1	58.945	4,95
	verarbeitendes Gewerbe	12,69	2.241	115.425	22	553	0,2	320	0,05
	Dienstleistungen	17,69	450	91.348	-6	142	0,0	0	0,00
Rest Amerika	Landwirtschaft und Bergbau	3,52	468	828.075	175	94.295	9,0	131.723	8,33
	verarbeitendes Gewerbe	3,52	649	134.562	16	310	0,0	449	0,09
	Dienstleistungen	0,45	-14	5.765	0	51	0,0	608	0,03
China	Landwirtschaft und Bergbau	2,89	515	12.722	2	248.545	57,7	45.852	5,94
	verarbeitendes Gewerbe	64,40	12.120	113.391	24	0	0,0	0	0,00
	Dienstleistungen	2,96	447	12.274	2	0	0,0	0	0,00
Asien und Pazifik	Landwirtschaft und Bergbau	11,76	-2.045	67.883	-45	363.723	102,0	154.132	11,96
	verarbeitendes Gewerbe	34,66	6.214	169.677	24	645	0,1	310	0,07
	Dienstleistungen	14,08	2.117	84.826	11	311	0,0	1.033	0,11
Afrika	Landwirtschaft und Bergbau	8,30	-261	57.262	-9	149.249	-9,1	141.679	16,35

	verarbeitendes Gewerbe	25,95	1.844	236.422	11	302	0,0	241	0,01
	Dienstleistungen	5,81	744	31.691	3	294	0,0	1.055	0,01
Summe alle Länder	Landwirtschaft und Bergbau	66,60	-3.302	1.543.944	96	2.086.222	900,4	1.010.804	145,12
Summe alle Länder	verarbeitendes Gewerbe	533,71	-89.378	2.783.065	172	11.461	3,8	6.135	1,09
Summe alle Länder	Dienstleistungen	163,99	2.973	1.796.829	-7	12.021	6,4	5.049	0,30
Summe alle Länder	Endnachfrage	206,08	-36.528	3.563.941	-529			134.855	-13,13

Quelle: Eigene Berechnungen Öko-Institut mit einem Exiobase-basierten Input-Output-Modell

Tabelle 5-5: Ökologische und ökonomische Wirkungen, die durch deutschen Verbrauch in Deutschland und anderen Ländern/Regionen verursacht werden (Teil 2)

durch deutschen Verbrauch verursacht in …	Sektor	Wasserverbrauch vor Sanierung (Mm^3)	Veränderung des Wasserverbrauchs (Mm^3)	Beschäftigung vor Sanierung	Veränderung der Beschäftigung	Wertschöpfung vor Sanierung	Veränderung der Wertschöpfung
		Mm^3	Mm^3	1000 Personen	1000 Personen	Mio. Euro	Mio. Euro
D	Landwirtschaft und Bergbau	55.308	0,1	981	0,05	55.515	16,9
	verarbeitendes Gewerbe	966	0,2	5.118	4,28	470.266	284,0
	Dienstleistungen	6	0,0	25.170	2,17	1.598.735	113,8
	Endnachfrage	362	-0,1	0	0,00	0	0,0
Restliche EU27	Landwirtschaft und Bergbau	23.423	0,6	715	0,09	33.885	4,2
	verarbeitendes Gewerbe	586	0,1	1.761	0,39	101.725	23,0
	Dienstleistungen	614	0,1	2.140	0,33	126.294	18,6
Restliches Europa	Landwirtschaft und Bergbau	4.187	0,2	819	0,01	25.013	-11,3
	verarbeitendes Gewerbe	80	0,0	1.063	0,25	25.356	4,0
	Dienstleistungen	8	0,0	1.075	0,12	32.789	2,3
Russland	Landwirtschaft und Bergbau	2.591	-0,3	78	-0,02	5.161	-3,0

	verarbeitendes Gewerbe	29	0,0	147	0,02	7.375	0,7
	Dienstleistungen	36	0,0	226	-0,03	6.247	-1,1
USA & Kanada	Landwirtschaft und Bergbau	9.296	0,3	45	0,00	3.172	0,5
	verarbeitendes Gewerbe	45	0,0	168	0,03	23.223	2,8
	Dienstleistungen	4	0,0	888	0,12	72.265	9,0
Rest Amerika	Landwirtschaft und Bergbau	17.776	0,4	858	0,04	9.721	1,1
	verarbeitendes Gewerbe	23	0,0	235	0,02	4.018	0,4
	Dienstleistungen	6	0,0	411	0,03	7.332	0,6
China	Landwirtschaft und Bergbau	6.589	0,5	1.763	0,16	8.867	1,2
	verarbeitendes Gewerbe	764	0,2	1.620	0,19	31.936	4,3
	Dienstleistungen	0	0,0	1.105	0,16	19.821	2,7
Asien und Pazifik	Landwirtschaft und Bergbau	36.279	1,1	6.772	0,43	15.728	0,2
	verarbeitendes Gewerbe	242	0,0	3.125	0,54	33.966	4,8
	Dienstleistungen	20	0,0	3.011	0,38	44.994	5,8
Afrika	Landwirtschaft und Bergbau	26.014	0,8	4.591	0,09	23.429	-3,8

	verarbeitendes Gewerbe	71	0,0	254	0,04	8.376	1,3
	Dienstleistungen	19	0,0	1.095	0,10	15.768	1,6
Summe alle Länder	Landwirtschaft und Bergbau	181.461	3,7	16.621	0,87	180.491	6,0
Summe alle Länder	verarbeitendes Gewerbe	2.806	0,5	13.490	5,76	706.242	325,3
Summe alle Länder	Dienstleistungen	711	0,1	35.120	3,38	1.924.245	153,3
Summe alle Länder	Endnachfrage	724	-0,1				

Quelle: Eigene Berechnungen Öko-Institut mit einem Exiobase-basierten Input-Output-Modell