

Thöne, Michael; Næss-Schmidt, Sigurd; Heinemann, Friedrich

## Research Report

Evaluierung von Steuervergünstigungen. Band 1: Methoden und Ergebnisüberblick. Endfassung (Herbst 2009). Forschungsauftrag Projektnummer 15/07 des Bundesministeriums der Finanzen

ZEW Gutachten/Forschungsberichte

## Provided in Cooperation with:

ZEW - Leibniz Centre for European Economic Research

*Suggested Citation:* Thöne, Michael; Næss-Schmidt, Sigurd; Heinemann, Friedrich (2009) : Evaluierung von Steuervergünstigungen. Band 1: Methoden und Ergebnisüberblick. Endfassung (Herbst 2009). Forschungsauftrag Projektnummer 15/07 des Bundesministeriums der Finanzen, ZEW Gutachten/Forschungsberichte, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW), Mannheim

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/110520>

### Standard-Nutzungsbedingungen:

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

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

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

### Terms of use:

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

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

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



Finanzwissenschaftliches  
Forschungsinstitut an der  
Universität zu Köln

**COPENHAGEN ECONOMICS**

Copenhagen Economics ApS



Zentrum für Europäische  
Wirtschaftsforschung  
GmbH, Mannheim

# **Evaluierung von Steuervergünstigungen**

## **Band 1**

## **Methoden und Ergebnisüberblick**

Endfassung (Herbst 2009)

Forschungsauftrag

Projektnummer 15/07

des

**Bundesministeriums der Finanzen**

Köln • Copenhagen • Mannheim

**FiFo Köln**

Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut  
an der Universität zu Köln

Dr. Michael Thöne (Projektleitung FiFo und Gesamtleitung)

Postfach 420 520D-50899 Köln

Zülpicher Str. 182 D-50937 Köln

Tel. (0)221 – 42 69 79

Fax. (0)221 – 42 23 52

thoene[α]fiffo-koeln.de

<http://fiffo-koeln.de>

**Copenhagen Economics ApS**

Sigurd Næss Schmidt (Projektleitung CE)

Sankt Annæ Plads 13, 2.

1250 København K

Danmark

Tel. +45 2333 1810

Fax: +45 7027 0741

SNS[α]CopenhagenEconomics.com

<http://www.copenhageneconomics.com/>

**ZEW – Zentrum für Europäische  
Wirtschaftsforschung**

Dr. Friedrich Heinemann (Projektleitung ZEW)

L 7,1

D-68161 Mannheim

Tel: (0)621-1235-01

Fax: (0)621-1235-224

heinemann[α]zew.de

<http://www.zew.de>

*Periodically evaluating the size and effectiveness of tax expenditures is a necessary (although not sufficient) requirement for good government.*

Leonard E. Burman (2003)

—

*Regelmäßig die Größe und die Wirksamkeit von Steuersubventionen zu evaluieren ist eine notwendige (allerdings nicht hinreichende) Bedingung guten Regierens.*

Leonard E. Burman (2003)\*

\*  
Übersetzung MT.



# Inhalt

## Band 1 — Methoden und Ergebnisüberblick

- I. Vorbemerkung  
*Michael Thöne*..... 3
- II. Gemeinsames Evaluationsschema und Zusammenfassung  
der Ergebnisse  
*Michael Thöne mit Sigurd Næss-Schmidt und Friedrich  
Heinemann* ..... 5
- III. Subventionskennblätter  
*FiFo Köln, Copenhagen Economics, ZEW Mannheim*..... 53

## Band 2 — Evaluierungsberichte (erster Teilband)

- IV. Haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerker-  
leistungen  
*Anna Jung und Michael Thöne (FiFo Köln)*..... 93
- V. Steuerbefreiung der Zuschläge für Sonntags-,  
Feiertags- und Nachtarbeit  
*Eva Gerhards und Michael Thöne (FiFo Köln)* ..... 165
- VI. Energieprodukte  
*Copenhagen Economics* ..... 221
- VII. Umsatzsteuerermäßigungen für kulturelle und  
unterhaltende Leistungen, Umsätze von Zahntechnikern  
sowie Personenbeförderung im öffentlichen Nahverkehr  
*Christina Elschner, Friedrich Heinemann, Margit Kraus,  
Sigurd Næss-Schmidt, Robert Schwager und Michael  
Thöne* ..... 291

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

VIII.	Sparerfreibetrag <i>Anna Jung und Michael Thöne (FiFo Köln)</i> .....	363
IX.	Förderung der privaten kapitalgedeckten Altersvorsorge (Riester-Rente) durch Zulagen <i>Anna Jung und Michael Thöne (FiFo Köln)</i> .....	401
X.	Tonnagebesteuerung <i>Christina Elschner (ZEW)</i> .....	475
XI.	Steuerbefreiung der bei der Mineralölherstellung zur Aufrechterhaltung des Betriebs verwendeten Mineralöle („Herstellerprivileg“) <i>Michael Thöne (FiFo Köln)</i> .....	527
XII.	Steuerfreiheit der Hälfte der Einnahmen aus der Veräußerung von inländischem Grund und Boden und Gebäuden an eine REIT-AG oder einen Vor-REIT <i>Michael Thöne (FiFo Köln)</i> .....	537
XIII.	Investitionszulagen <i>Christof Ernst und Michael Overesch (ZEW)</i> .....	557
XIV.	Arbeitnehmer-Sparzulage <i>Michael Thöne, Christian Bergs, Thilo Schaefer (FiFo Köln)</i> .....	599

## Vorbemerkung

Im Juli 2007 hat das Bundesministerium der Finanzen dem Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung Mannheim, der dänischen Beratungsfirma Copenhagen Economics und, als Federführer, dem Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstitut an der Universität zu Köln (FiFo Köln) den Auftrag erteilt, die größten Steuervergünstigungen in Deutschland nach einheitlicher Methodik zu evaluieren. Das Vorhaben erfasst 85% der Einnahmenverzichte, die den im Jahr 2008 insgesamt geltenden Steuervergünstigungen zugerechnet werden. Es ist damit das erste Mal, dass in Deutschland – oder einem anderen OECD-Staat – steuerliche Subventionen in dieser Breite einheitlich tiefevaluieren werden.

Nach zwei Jahren sind im Herbst 2009 alle Einzelevaluationen durchgeführt und in separaten Berichten sowie in eigens entwickelten *Subventionskennblättern* dokumentiert. Die Berichte und die zugehörigen Subventionskennblätter sind in den Bänden 2 und 3 der vorliegenden Schlussfassung zusammengeführt. Der vorliegende Band 1 fasst das Evaluationsprojekt in mehrerer Hinsicht zusammen:

- Für den eiligen Leser werden die Ergebnisse der Evaluationen in äußerst komprimierter Fassung präsentiert. Die zentralen Befunde werden aus den schon reduzierten, zwei- bis dreiseitigen Subventionskennblättern destilliert und auf maximal einer halben Textseite präsentiert. Der schnellen Einordnung dient auch das Ampelschema, das mit den Farben Rot, Gelb oder Grün die Bewertung einer Steuersubvention augenfällig auf den Punkt bringt.
- Das gemeinsame Evaluationsschema wird vorgestellt. Damit werden auch Qualitätsstandards für die Evaluierung von (Steuer-)Subventionen formuliert.
- Zudem werden jenseits der Einzelbefunde für die untersuchten Steuervergünstigungen kurz die Befunde skizziert, die als Lehren aus dem Evaluationsprojekt gezogen werden können. Da dieses Vorhaben in mehrerer Hinsicht eine echte Innovation darstellt, sollen auch einige Erfahrungen festgehalten werden, die über den eigentlichen Auftrag hinaus verweisen.
- Schließlich werden für den besseren Überblick die einzelnen Subventionskennblätter in der Zusammenschau wiedergegeben.

Der Arbeit ist als gemeinsames Motto ein Zitat von Leonard Burman vorangestellt, das ebenso anspruchsvoll wie programmatisch ist. Der Steuerpraktiker und Direktor des gemeinsamen *Tax Policy Centers* der renommierten Think Tanks *Brookings Institution* und *Urban Institute* postuliert, die regelmäßige Evaluierung der Steuervergünstigungen sei eine notwendige Voraussetzung für *good government*. Das ist sehr ambitioniert. Aber genauso richtig ist es. Steuervergünstigungen entwickeln sich in vielen Ländern – so auch in Deutschland – mehr und mehr zu Staatsausgaben, die über das Steuersystem abgewickelt werden. Im englischen Sprachraum hat sich hierfür, beginnend



mit dem US-amerikanischen *Congressional Budget and Impoundment Control Act* von 1974, der Begriff *tax expenditures* etabliert.

Der eingängige, weil scheinbar paradoxe Begriff der „steuerlichen Ausgaben“ macht deutlich, warum diese Art von Subventionen besonders kritisch beleuchtet werden müssen. Steuervergünstigungen sind Substitute für direkte Staatsausgaben. Im Gegensatz zu diesen stehen sie aber *neben* dem öffentlichen Haushalt, sie werden vom Gesetzgeber auch nur bei ihrer Einführung beschlossen und nicht jedes Jahr neu mit dem Haushaltsgesetz. Dadurch werden „steuerliche Ausgaben“ auch nicht den einzelnen Ressorts zugeordnet, die zuständig wären, wenn der gleiche Zweck stattdessen mit Haushaltsmitteln umgesetzt würde. Die Gestaltungs- und Ergebnisverantwortung von Steuervergünstigungen verteilt sich auf Ressort- und Finanzministerium. Bei Vergünstigungen in Gemeinschaftsteuern kommen noch die Länder als Mitgestalter und Mitverantwortliche hinzu. Diese problematischen Eigenschaften zusammen mit ihrer z.T. erstaunlichen Langlebigkeit machen bei Steuervergünstigungen ein besonderes Maß kritischer Aufmerksamkeit erforderlich.

Nach den subventionspolitischen Leitlinien der Bundesregierung (gemäß Kabinettsbeschluss vom März 2006) ist das vorliegende Evaluierungsprojekt nun der zweite Meilenstein, mit dem deutlich wird, dass sich die Bundesregierung dieser Verantwortung stellt. Wir heben diesen Punkt besonders hervor, weil er faktisch eben alles andere als selbstverständlich ist. Burmans Postulat ist für die meisten Länder in erster Linie wörtlich zu verstehen, als *Forderung*. Deutschland ist hier einen Schritt weiter. Es erfüllt – um bei Burmans Begriffen zu bleiben – mit den Evaluierungsvorhaben eine weitere Bedingung guten Regierens. Im Folgenden wird an vielen einzelnen Punkten der untersuchten Steuervergünstigungen klare Kritik geübt, manche stellen sich nach Maßgabe der Evaluationskriterien auch durchweg als kritikwürdig heraus. Bei aller notwendigen Kritik in Einzelfragen – wie auch bei aller gleichermaßen ausdrücklichen Bestätigung in anderen Aspekten – muss *vor allem anderen* die grundsätzliche Entscheidung des Bundesministeriums der Finanzen, eine solche große Evaluierung durchführen zu lassen, deutlich gewürdigt werden. Unabhängig davon, wer die Evaluierungen durchgeführt hat, und unabhängig davon, was im Einzelnen dabei herausgekommen ist, ist ein Punkt der wichtigste am ganzen Evaluierungsvorhaben: *Dass* es initiiert und durchgeführt worden ist.

*Michael Thöne*

*im Namen des Evaluationsteams  
FiFo Köln, Copenhagen Economics, ZEW Mannheim*

*Evaluierung von Steuervergünstigungen*

**Gemeinsames Evaluationsschema und  
Zusammenfassung der Ergebnisse**

*Bearbeitet von:*

Michael Thöne  
mit Sigurd Næss-Schmidt und Friedrich Heinemann



**Inhalt**

<b>A. Die Ergebnisse der Evaluierungen im Überblick .....</b>	<b>9</b>
<b>B. Das gemeinsame Evaluationsschema.....</b>	<b>21</b>
B.1. Gemeinsames und Trennendes – Was kann ein gemeinsames Evaluationsschema der deutschen Steuervergünstigungen leisten?.....	21
B.2. Die äußere Struktur der Einzel-Evaluierungen .....	23
B.3. Die innere Struktur der Einzel-Evaluierungen.....	24
<b>C. Die einzelnen Schritte der Evaluierungen .....</b>	<b>26</b>
C.1. Beschreibung der Steuervergünstigung, ihrer Entwicklung im Zeitablauf und ihres Einsatzumfelds .....	27
C.2. Umfang der Steuervergünstigung .....	27
C.2.1. Zur Bedeutung von Quantifizierungen von Steuervergünstigungen .....	27
C.2.2. Internationale Qualitätsstandards in der Volumen-Kalkulation von Steuervergünstigungen .....	29
C.3. Überblick über vergangene Evaluationen und vergleichbarer Forschungen .....	35
C.4. Transparenz der Maßnahme.....	36
C.5. Überprüfung des Subventionszwecks.....	37
C.6. Prüfung der instrumentellen Eignung.....	39
C.7. Operative Subventionskontrolle: Wirksamkeit und Effizienz der Maßnahme.....	42
<b>D. Schlussfolgerungen jenseits der Einzel-Evaluationen .....</b>	<b>44</b>
<b>E. Genutzte und weiterführende Literatur .....</b>	<b>49</b>

## **Abbildungen**

Abbildung 1:	Übersicht der Evaluationsergebnisse im Ampelschema .....	20
Abbildung 2:	Einfaches Ablaufschema einer Subventionskontrolle .....	25
Abbildung 3:	Beispiel Instrumentkontrolle: Optimaler und tatsächlicher Instrumenteneinsatz der Arbeitnehmer-Sparzulage.....	41

## **Tabellen**

Tabelle 1:	Die evaluierten Steuersubventionen im Ampelschema.....	11
Tabelle 2:	Beispiel steuerlicher Benchmarks: Steuersystematische Benchmarks verschiedener Einkünfte ab 2009 .....	32

## A. Die Ergebnisse der Evaluierungen im Überblick

Bevor zusammenfassend die gemeinsame Methodik der Evaluierung erläutert wird, werden hier deren Ergebnisse in tabellarischer Übersicht dargestellt. Es handelt sich hierbei um die kürzeste von drei Darstellungen der Untersuchungsergebnisse. Die daran anschließenden, ausführlicheren Darstellungen, die einheitlichen „Subventionskennblätter“, fassen die Ergebnisse der einheitlichen Bewertungskriterien Rechtfertigung, Transparenz, instrumentelle Eignung, Wirksamkeit und (wenn möglich) Effizienz auf jeweils zwei bis drei Seiten zusammen. Die einzelnen Evaluierungsberichte schließlich ermöglichen den vertieften Einblick in die Analysen der großen deutschen Steuervergünstigungen.

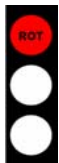
In der nachstehenden Übersicht sind die zwanzig evaluierten Steuervergünstigungen dem Subventionsvolumen nach geordnet und jeweils kurz bewertet. Diese Bewertungen werden nach einem einheitlichen, bewusst plakativen Muster zusammengefasst, in Form der drei Farben der Verkehrsampel. Die Farben fassen die Empfehlungen der jeweiligen Evaluatoren der einzelnen Steuersubventionen zusammen:



*Grün:* Die Steuervergünstigung kann beibehalten werden, wenn das Subventionsziel weiter verfolgt wird. Diese Empfehlung schließt kleinere Verbesserungsvorschläge ebenso wenig aus wie den Rat, diese Subvention in regelmäßigen Abständen neu zu evaluieren.



*Gelb:* Die Steuervergünstigung sollte stark überarbeitet werden, da sie bei mindestens einem der Bewertungskriterien schlecht abgeschnitten hat. Häufig geht das gelbe Warnlicht einher mit der Empfehlung, die Vergünstigung noch einmal vertieft bzw. bei Vorliegen besserer Daten erneut zu überprüfen.



*Rot:* Die Steuervergünstigung sollte abgeschafft werden. Bei einem oder mehreren Bewertungskriterien treten schwere Defizite auf, die durch Anpassungen und Reformen nicht behoben werden können.

In der Übersicht zeigt sich ein recht ausgewogenes Farbenbild: Fünf Steuervergünstigungen wurden mit grün bewertet, zehn Subventionen wird das gelbe Licht gezeigt und fünf schließlich werden mit rot zur Abschaffung empfohlen. Im Evaluatorenteam aus FiFo Köln, ZEW Mannheim und Copenhagen Economics ist dabei jedes einzelne Haus für die Bewertung „seiner“ Steuervergünstigungen verantwortlich. Der von uns häufig vorgetragenen Forderung nach höherer Transparenz bei den Steuervergünstigungen dienen wir selbst auch, indem wir jeweils die federführenden Evaluatoren hervorheben.

Im Gesamtvorhaben wurden zwanzig Abgabensubventionen evaluiert, ihrer Auswahl orientiert sich an der Liste der zwanzig größten Steuervergünstigungen, die in jedem Subventionsbericht der Bundesregierung dargestellt werden. Dennoch sind die evaluierten Vergünstigungen nicht vollständig deckungsgleich mit der entsprechenden


20er-Liste im 21. Subventionsbericht von 2007. In der Liste der zwanzig größten Steuervergünstigungen tauchen drei Maßnahmen auf, die schon bei Veröffentlichung des Subventionsberichts abgeschafft bzw. nur auf das Jahr 2007 beschränkt waren. Dies sind:

- Eigenheimzulage (Grundzulage und ökologische Zusatzförderung),
- Eigenheimzulage (Kinderzulage) und
- Tariflicher Entlastungsbetrag für Gewinneinkünfte (§ 32c EStG), der befristet für das Jahr 2007 gewährt wurde.

Diese Steuervergünstigungen werden zum Teil noch einige Jahre Mindereinnahmen aus der Abwicklung von „Altfällen“ verursachen. Darüber hinaus sind sie aber für die aktuelle Steuer- und Subventionspolitik nicht mehr relevant. Aus diesem Grund wurde im Forschungsauftrag auf eine Evaluierung dieser Steuervergünstigungen verzichtet. Zugleich wurden drei Steuerregelungen evaluiert, die auf der Liste der zwanzig größten Vergünstigungen im 21. Subventionsbericht nicht aufgeführt werden. Dies sind:




- Arbeitnehmer-Sparzulage: Diese Subvention wurde traditionell auf der Liste der zwanzig größten Steuervergünstigungen geführt und erst im 21. Subventionsbericht von neu hinzugekommenen bzw. erstmals quantifizierten Maßnahmen mit höheren Subventionsvolumen verdrängt.
- Der „Spitzenausgleich“ bei der Mineralölbesteuerung (§ 55 Energiesteuergesetz) wird als Einzelmaßnahme gelistet und ist mit einem Volumen von 170 Mio. Euro zu klein für die 20er-Liste. Es handelt sich hierbei jedoch nicht um eine autonome Subventionsregel; vielmehr muss dieser Spitzenausgleich im Zusammenhang mit dem Spitzenausgleich bei der Stromsteuer und mit den zugehörigen „Normalentlastungen“ evaluiert werden, die ursprünglich mit der ökologischen Steuerreform eingeführt wurden.
- Die – eigentlich drei – Regelungen zur steuerlichen Begünstigung haushaltsnaher Beschäftigungsverhältnisse und Dienstleistungen (§ 35a Abs. 1 Nr. 1, § 35a Abs. 1 Nr. 2, § 35a Abs. 2 Satz 1 EStG) zählen gemäß der Abgrenzung des Subventionsberichts nicht zu den Steuervergünstigungen (dort gelistet in Anlage 2), sondern zu den „sonstigen steuerlichen Regelungen“ (Anlage 3). Wegen ihrer großen ökonomischen und steuerlichen Nähe zur Steuerermäßigung für Renovierungsaufwand (§ 35a Abs. 2 Satz 2 EStG) wurden die Regelungen zu den haushaltsnahen Arbeiten in einem parallelen Evaluationsauftrag durch das FiFo Köln mit überprüft.



Tabelle 1: Die evaluierten Steuersubventionen im Ampelschema



Mio. Euro 2008*	Kurzbezeichnung der Steuervergünstigung/-ermäßigung Kurzbezeichnung der Maßnahme / Federführender Evaluator	Am- pel
2.185	<p>§ 35a Abs. 2 Satz 2 EStG</p> <p><b>Steuerermäßigung für Renovierungsaufwand</b></p> <p>Die Steuerermäßigungen nach § 35a EStG sind in der Gesamtsicht sehr ambivalent. In der Theorie sind sie – wenn bei den richtigen Leistungen angewandt – gute Maßnahmen, um den Steuerkeil zwischen legaler und illegaler Beschäftigung bzw. Eigenarbeit zu verringern, die dadurch hervorgerufenen Verzerrungen zu mindern und so einen Produktivitätsfortschritt in der Volkswirtschaft zu bewirken. In der Praxis bereitet die Umsetzung dieses Anspruchs viele Probleme in der instrumentellen Abwicklung. In ihrer gegenwärtigen Ausgestaltung sind die Steuerzuschüsse des § 35a Abs. 2 S. 2 EStG deutlich zu großzügig hinsichtlich der förderfähigen Leistungen. Bei den Handwerkerleistungen und bei der partiellen Erstattungsfähigkeit von (Miet-)Nebenkosten kann von nahezu 100% Mitnahmeeffekten ausgegangen werden. Die primäre Empfehlung ist, die begünstigten Handwerkerleistungen mit Hilfe des entwickelten Kriterienkatalogs zu überprüfen und viele der aktuell förderfähigen Leistungen wieder zu streichen. Die empirischen Wirkungen der danach verbleibenden Förderungen sind schnellstmöglich zu ermitteln. Die Dringlichkeit der Datenbereitstellung durch die Finanzbehörden und der anschließenden Analyse ist hoch, weil die Maßnahmen fiskalisch sehr teuer sind. Förderungen, die Zuschüsse wegen des hohen Anteils an Mitnahmeeffekten gänzlich zu streichen, können ebenfalls nicht zurückgewiesen werden.</p> <p>Die Evaluierung der Regelung wurde abgeschlossen, bevor die Steuerermäßigung für Renovierungsaufwand im Dezember 2008 mit dem „Konjunkturpaket I“ verdoppelt wurde. Die seit 2009 wirksame Aufstockung ist damit nicht Gegenstand dieser Evaluierung. Es liegt aber auf der Hand, dass die unbefristete Ausweitung der Steuersubvention deren skizzierte Probleme nicht mildern kann. Eine vertiefte empirische Untersuchung soll erst weitere zwei Jahre später stattfinden.</p> <p style="text-align: right;"><i>Federführender Evaluator: FiFo Köln</i></p>	









Mio. Euro 2008*	Kurzbezeichnung der Steuervergünstigung/-ermäßigung Kurzbezeichnung der Maßnahme / Federführender Evaluator	Am- pel
2.000	<p>§ 3b EStG</p> <p><b>Steuerbefreiung der gesetzlichen oder tariflichen Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit (SFN)</b></p> <p>Es kann nicht Aufgabe des Staates sein, Anreize zu Arbeit zu bestimmten Zeiten zu setzen, solange an dieser kein konkretes Allgemeininteresse begründbar ist. Genau dies wird jedoch durch die Steuerbefreiung der SFN-Zuschläge erreicht. Es tritt somit ein Effekt auf, der dem Schutzgedanken der Maßnahmen diametral entgegensteht. Sie widerspricht zudem den Prinzipien der horizontalen und vertikalen Gerechtigkeit und kann – innerhalb der Fördergrenzen – doppelt regressiv wirken. Eine Abschaffung würde höhere Steuer- und Sozialversicherungseinnahmen (bzw. Steuersenkungsspielräume), bessere Steuertransparenz, höhere Effizienz und eine gleichmäßigere Einkommensverteilung mit sich bringen. Um den Tarifparteien die Gelegenheit zu geben, sich lohnpolitisch auf diese Änderung einzustellen, wäre eine länger vorab angekündigte und gestaffelte Abschaffung ggf. sinnvoll.</p> <p style="text-align: right;"><i>Federführender Evaluator: FiFo Köln</i></p>	
1.850	<p>§ 9 Abs. 3 StromStG</p> <p><b>Steuerbegünstigung des Stroms, der von Unternehmen des Produzierenden Gewerbes und der Land- und Forstwirtschaft für betriebliche Zwecke entnommen wird</b></p> <p>Obwohl eine gleichmäßige Besteuerung im Allgemeinen vorzuziehen ist, um gleiche Anreize zur Energieeinsparung zu schaffen, kann eine differenzierte Besteuerung im Falle von im internationalen Wettbewerb stehenden Sektoren, bei denen Produktionsverlagerungen möglich sind, zielführend sein. Die Verschiebung der sektoralen Zusammensetzung der Energie- und Stromsteuervergünstigungen seit 2003 ist unter dem Gesichtspunkt des Abwanderungsproblems bei bestimmten Industriesektoren sinnvoll. Die Reform hat dazu geführt, dass Steuervergünstigungen vermehrt an Firmen wie Metall- und Papierproduzenten gehen, welche sowohl wettbewerbs- als auch energieintensiv sind. Gleichwohl verbraucht weiterhin ein beachtlicher Teil der begünstigten Unternehmen weder viel Energie noch ist er in besonderem Maße dem internationalen Wettbewerb ausgesetzt. Dies ist noch offensichtlicher im Fall der Land- und Forstwirtschaft. Die anstehende Überprüfung der EU-Energiesteuerrichtlinie sollte als Gelegenheit genutzt werden: Nationale Steuern sollten stärker als bisher darauf ausgerichtet werden, das Emissionshandelssystem konsistent zu ergänzen. Vor allem sollten sie solche Sektoren und solche negative Umwelteffekte erfassen, die das Emissionshandelssystem nicht abdeckt.</p> <p style="text-align: right;"><i>Federführender Evaluator: Copenhagen Economics</i></p>	




Mio. Euro 2008*	Kurzbezeichnung der Steuervergünstigung/-ermäßigung Kurzbewertung der Maßnahme / Federführender Evaluator	Am- pel
1.815	<p>§ 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG</p> <p><b>USt-Ermäßigung für kulturelle und unterhaltende Leistungen</b></p> <p>Der ermäßigte Steuersatz im Bereich der kulturellen und unterhaltenden Leistungen ist nicht ausreichend gerechtfertigt. Zwar ist von einer effektiven Nachfragestimulierung auszugehen. Dennoch wären zielgenaue ausgaben- seitige Programme zur Adressierung kultur- und leseferner Gruppen effi- zienter als diese Steuervergünstigung, die mit erheblichen Mitnahmeeffek- ten der ohnehin kulturell Interessierten verbunden ist. Distributive Erwä- gungen können diese Ermäßigung nicht legitimieren, weil die begünstigten Leistungen im Warenkorb von Haushalten mit unterdurchschnittlichen Ein- kommen eine geringere Rolle spielen.</p> <p style="text-align: right;"><i>Federführender Evaluator: ZEW Mannheim</i></p>	
1.700	<p>§ 10 StromStG</p> <p><b>Stromsteuerbegünstigung für Unternehmen des Produzierenden Gewerbes, die durch die Stromsteuer erheblich belastet sind (Spitzenausgleich)</b></p> <p>Die auf die ökologische Steuerreform zurückgehenden, sachlich zusammen- gehörenden Steuervergünstigungen gemäß §§ 9 Abs. 3 und 10 StromStG; §§ 54 und 55 EnergieStG wurden auch im Kontext evaluiert. Ergebnisse siehe oben bei § 9 Abs. 3 StromStG.</p> <p style="text-align: right;"><i>Federführender Evaluator: Copenhagen Economics</i></p>	
1.300	<p>§ 53 EnergieStG</p> <p><b>Vergünstigung für Unternehmen des Produzierenden Gewerbes, der Land- und Forstwirtschaft, für Stromversorger und Betreiber von Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen</b></p> <p>Im deutschen Steuersystem wird Elektrizitätserzeugung auf der Outputseite besteuert, Wärme hingegen auf der Inputseite. Die kombinierte Erzeugung von Kraft und Wärme könnte ohne eine steuerliche Begünstigung durch eine doppelte Besteuerung auf der Input- und Outputseite bestraft werden. Die gänzliche Befreiung auf Seiten der Inputbesteuerung durch § 53 EnergieStG führt allerdings – wie internationale Vergleiche nahe legen – zu einer Über- kompensation der drohenden Doppelbesteuerung. Eine optimale, d.h. effi- ziente Förderung der KWK-Technik sollte aus verbesserten nicht-fiska- lischen Maßnahmen (z.B. Netzwerkmanagement, Abbau von Regulations- barrieren) und einer weniger großzügigen Besteuerungsreduzierung beste- hen.</p> <p style="text-align: right;"><i>Federführender Evaluator: Copenhagen Economics</i></p>	


Mio. Euro 2008*	Kurzbezeichnung der Steuervergünstigung/-ermäßigung Kurzbewertung der Maßnahme / Federführender Evaluator	Am- pel
1.075	<p>§ 35a Abs. 1 Nr. 1 EStG; § 35a Abs. 1 Nr. 2 EStG; § 35a Abs. 2 Satz 1 EStG**</p> <p><b>Steuerermäßigung für Aufwendungen eines privaten Haushalts bei Beschäftigung von geringfügig Beschäftigten (Mini-Jobbern); ...für sozialversicherte Beschäftigungsverhältnisse in Privathaushalten; ...für die Inanspruchnahme einer haushaltsnahen Dienstleistung.</b></p> <p>Die Steuerermäßigungen nach § 35a EStG sind in der Gesamtsicht sehr ambivalent. In der Theorie sind sie – wenn bei den richtigen Leistungen angewandt – gute Maßnahmen, um den Steuerkeil zwischen legaler und illegaler Beschäftigung bzw. Eigenarbeit zu verringern, die dadurch hervorgerufenen Verzerrungen zu mindern und so einen Produktivitätsfortschritt in der Volkswirtschaft zu bewirken. In der Praxis bereitet die Umsetzung dieses Anspruchs viele Probleme in der instrumentellen Abwicklung. Die schwerste Hypothek besteht in den hohen Mitnahmeeffekten: Auch die Bereiche, in denen prinzipielle Förderwürdigkeit gegeben ist, werden mit erheblichen Mitnahmeeffekten einhergehen. Der fiskalische Preis der Transformation von Schwarzarbeit und Eigenleistungen in legale Beschäftigungsverhältnisse im niedrig qualifizierten Bereich ist damit von vornherein sehr hoch. Die primäre Empfehlung ist, die begünstigten haushaltsnahen Leistungen mit Hilfe des entwickelten Kriterienkatalogs zu überprüfen und viele der aktuell förderfähigen Leistungen wieder zu streichen. Die empirischen Wirkungen der danach verbleibenden Förderungen sind schnellst möglich zu ermitteln. Die Dringlichkeit der Datenbereitstellung durch die Finanzbehörden und der anschließenden Analyse ist hoch, weil die Maßnahmen fiskalisch sehr teuer sind.</p> <p style="text-align: right;"><i>Federführender Evaluator: FiFo Köln</i></p>	
1.059	<p>§ 20 Abs. 4 EStG</p> <p><b>Sparerfreibetrag bei Einkünften aus Kapitalvermögen</b></p> <p>Für das Ziel „Absicherung gegen Notlagen“ sehen wir den Sparerfreibetrag als geeignetes und zweckdienliches Instrument. Dies gilt, mit Abstrichen, auch für die Förderung der eigenverantwortlichen Absicherung für das Alter. Auch als Instrument zur Steuervereinfachung ist der Sparerfreibetrag gut geeignet. Trotz der verbleibenden Ungewissheit bezüglich zusätzlich generierter Ersparnis stellt sich der Sparerfreibetrag als grundsätzlich geeignetes Instrument zur steuerlichen Behandlung der privaten Ersparnis dar.</p> <p style="text-align: right;"><i>Federführender Evaluator: FiFo Köln</i></p>	

Mio. Euro 2008*	Kurzbezeichnung der Steuervergünstigung/-ermäßigung Kurzbewertung der Maßnahme / Federführender Evaluator	Am- pel
750	<p>§ 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG</p> <p><b>Ermäßigter USt-Satz für Personenbeförderung im öffentlichen Nahverkehr</b></p> <p>Für den ermäßigten Umsatzsteuersatz im öffentlichen Nahverkehr sprechen in Anbetracht der vorliegenden Empirie distributive und verkehrspolitische Erwägungen. Dennoch wäre die Einführung des Normalsatzes im Rahmen eines Gesamtpakets empfehlenswert. Dieses Gesamtpaket müsste einerseits gezielte distributive Instrumente (Einkommensteuer, Transfers) umfassen, die eine Kompensation für die überproportionalen Belastungen ärmerer Haushalte bieten. Andererseits sollte die Einführung des Normalsatzes durch weitere Instrumente der Internalisierung externer Effekte (zielgenaue Instrumente wie etwa City-Maut-Systeme, höhere emissionsbezogene Abgaben) flankiert werden. Die Einführung des Normalsatzes für den öffentlichen Nahverkehr würde auch die derzeit bestehende und allokativ nicht gerechtfertigte Diskriminierung zwischen Nah- und Fernverkehr beseitigen.</p> <p style="text-align: right;"><i>Federführender Evaluator: ZEW Mannheim</i></p>	
670	<p>§ 50 EnergieStG</p> <p><b>Steuerbegünstigung für Biokraft- und Bioheizstoffe</b></p> <p>Die Steuerbegünstigung für Biokraftstoffe wird ab 2007 wesentlich durch eine ordnungsrechtliche Biokraftstoffquote ersetzt, Steuervergünstigungen werden nur noch im Übergang oder für einige besondere Biokraftstoffe gewährt. Steuervergünstigung und Biokraftstoffquote fördern – durchaus wirksam – den Masseneinsatz von Biokraftstoffen der „ersten Generation“, welche allerdings zunehmend für ihren schwachen Beitrag zur Reduktion von Treibhausgas-Emissionen und wegen negativer Nebeneffekte (Abholzung, steigende Lebensmittelpreise) kritisiert werden. Dem Argument, dass die Förderung von Biokraftstoffen der ersten Generation eine Brücke zu den Kraftstoffen der zweiten Generation bildet, kann nicht gefolgt werden. Eine solche Argumentation spricht allenfalls für die Förderung von Forschung und Entwicklung bei den modernen Biokraftstoffen, nicht jedoch für die Massenförderung von deren „Vorläufern“. Die beste Strategie wäre somit, zu pausieren und jedem Druck nach höheren Zielsetzungen standzuhalten, bis nachgewiesen ist, dass und in welchem Ausmaß Biokraftstoffe tatsächlich Treibhausgas-Emissionen reduzieren können.</p> <p style="text-align: right;"><i>Federführender Evaluator: Copenhagen Economics</i></p>	

Mio. Euro 2008*	Kurzbezeichnung der Steuervergünstigung/-ermäßigung Kurzbewertung der Maßnahme / Federführender Evaluator	Am- pel
560	<p>§ 10a EStG</p> <p><b>Förderung der privaten kapitalgedeckten Altersvorsorge durch Zulagen</b></p> <p>Ein staatlicher Eingriff in das Sparverhalten zum Zwecke der Altersvorsorge kann gut gerechtfertigt werden. Trotz einer bleibenden Ungewissheit bezüglich durch die Förderung zusätzlich generierter Ersparnis sowie einiger Schwächen hinsichtlich der instrumentellen Ausgestaltung der Subvention, ist die Riester-Rente ein grundsätzlich geeignetes Instrument, die private Altersvorsorge zu fördern. Wir empfehlen, die Steuervergünstigung mit einigen Anpassungen beizubehalten. Dabei sollte für den Fall der schädlichen Verwendung die Einführung einer Strafsteuer oder eine Berücksichtigung der Zinseffekte geprüft werden, um der Vorteilhaftigkeit dieser Alternative gegenüber dem „herkömmlichen Sparen“ entgegenzuwirken. Gleiche Überlegungen können auch für den Vererbungsfall in Erwägung gezogen werden. Um die Transparenz der Subvention zu erhöhen, empfehlen wir weiterhin, die nachgelagerte Besteuerung für zertifizierte Altersvorsorgeprodukte ohne Höchstbegrenzung zu verallgemeinern. Zusätzlich sollten Geringverdiener und Familien mit Kindern, für die sich der Sonderausgabenabzug nicht lohnt, durch die bestehenden Zulagen weiterhin besonders gefördert werden.</p> <p style="text-align: right;"><i>Federführender Evaluator: FiFo Köln</i></p>	
500	<p>§ 5a EStG</p> <p><b>Gewinnermittlung bei Handelsschiffen („Tonnagebesteuerung“)</b></p> <p>Die Tonnagesteuer ist insgesamt überzeugend begründet, auch wenn ihre Beschäftigungswirkungen makroökonomisch nicht ins Gewicht fallen. Angesichts einer hoch mobilen Seeschifffahrt wird damit in Deutschland ein Steuerregime praktiziert, das weltweit vergleichbar an allen wichtigen Standorten gegeben ist und sich zum internationalen Normalbesteuerungsfall entwickelt hat. Ein nationaler Alleingang zur Abschaffung wäre mit Risiken für den Seeschifffahrtsstandort Deutschland verbunden. Die vorliegenden empirischen Indizien legen nahe, dass diese Steuersubvention ihr Ziel der Sicherung des maritimen Standorts erfüllt. Allerdings wären hier genauere Analysen auch für die Alternative einer direkten Förderung über Finanzhilfen wünschenswert. Als Modifikation des deutschen Tonnagesteuer-Systems ist die Einführung des Trennungsprinzips für in Schiffsfonds investierende Kapitalanleger überlegenswert.</p> <p style="text-align: right;"><i>Federführender Evaluator: ZEW Mannheim</i></p>	
440	<p>§ 54 EnergieStG</p> <p><b>Stromsteuerbegünstigung für Unternehmen des Produzierenden Gewerbes und der Land- und Forstwirtschaft</b></p> <p>Die auf die ökologische Steuerreform zurückgehenden, sachlich zusammengehörenden Steuervergünstigungen gemäß §§ 9 Abs. 3 und 10 StromStG; §§ 54 und 55 EnergieStG wurden auch im Kontext evaluiert. Ergebnisse siehe oben bei § 9 Abs. 3 StromStG.</p> <p style="text-align: right;"><i>Federführender Evaluator: Copenhagen Economics</i></p>	

Mio. Euro 2008*	Kurzbezeichnung der Steuervergünstigung/-ermäßigung Kurzbezeichnung der Maßnahme / Federführender Evaluator	Am- pel
400	<p>§ 44 EnergieStG</p> <p><b>Steuerbefreiung der bei der Mineralölherstellung zur Aufrechterhaltung des Betriebs verwendeten Mineralöle („Herstellerprivileg“)</b></p> <p>Das Herstellerprivileg in der Energiebesteuerung ist eine umweltschädliche Subvention, deren Rechtfertigung heute darin besteht, gleichgerichtete Steuervergünstigungen in anderen EU-Staaten aufzuwiegen und so gleiche Wettbewerbsbedingungen zu gewährleisten. In dieser Funktion ist sie von der EU-Energiesteuerrichtlinie anerkannt und für verbindlich erklärt. Im nationalen Alleingang kann (und sollte) die Vergünstigung nicht abgeschafft werden. Stattdessen sollte hier das Zusammenspiel von Emissionshandelssystem und Energiebesteuerung vertieft analysiert werden sowie dann gemeinschaftlich das Herstellerprivileg nur auf solche Energieverbräuche beschränkt werden, die auch schon dem Emissionshandel unterliegen. Gelingt es nicht, das Emissionshandelssystem ab 2012 zu einem fiskalisch ebenbürtigen Instrument zu machen, sollte das Herstellerprivileg weitergehend eingeschränkt bzw. abgeschafft werden.</p> <p style="text-align: right;"><i>Federführender Evaluator: FiFo Köln</i></p>	
395	<p>§ 27 Abs. 2 EnergieStG</p> <p><b>Mineralölsteuerbefreiung für Luftfahrtbetriebsstoffe, die im inländischen Flugverkehr verwendet werden</b></p> <p>Die Steuerbefreiung ist eine klar umweltschädliche und wettbewerbsverzerrende Subvention. Sie begünstigt einen Verkehrsträger, der in großem Ausmaß Klimagase produziert und dessen inländische Wettbewerber Schiene und Straße der Energiebesteuerung unterliegen. Mit der EU-Energiesteuerrichtlinie von 2006 sind die rechtlichen Hürden für eine Besteuerung der Treibstoffe im inländischen Luftverkehr gefallen. Es wird empfohlen, diese Steuervergünstigung abzuschaffen. Dieser Schritt kann zur Vorbereitung der ab 2012 vorgesehenen Einbeziehung des Luftverkehrs in das Emissionshandelssystem genutzt werden. Auch ab 2012 kann die Kerosinbesteuerung – neben ihrer wichtigen fiskalischen Funktion – noch für ergänzende Lenkungs-zwecke genutzt werden.</p> <p style="text-align: right;"><i>Federführender Evaluator: Copenhagen Economics</i></p>	
380	<p>§ 12 Abs. 2 Nr. 6 UStG</p> <p><b>USt-Ermäßigung für Umsätze der Zahntechniker</b></p> <p>Die Begründung dieser Steuervergünstigung ist weiterhin stichhaltig. Zwar wäre durchaus zu fragen, inwieweit die umsatzsteuerlichen Privilegien ärztlicher Leistungen eigentlich gerechtfertigt sind. Solange diese aber nicht angetastet werden, ist auch die hier betrachtete Steuervergünstigung eine unter dem Gebot der Wettbewerbsneutralität kaum verzichtbare Konsequenz. Hinzu treten möglicherweise europarechtliche Probleme, die mit der Einführung eines Normalsatzes für zahntechnische Umsätze verbunden sein können.</p> <p style="text-align: right;"><i>Federführender Evaluator: ZEW Mannheim</i></p>	

Mio. Euro 2008*	Kurzbezeichnung der Steuervergünstigung/-ermäßigung Kurzbewertung der Maßnahme / Federführender Evaluator	Am- pel
325	<p>§ 3 Nr. 70 EStG</p> <p><b>Steuerfreiheit der Hälfte der Einnahmen aus der Veräußerung von Grund und Boden und Gebäuden</b></p> <p>Zur Unterstützung des neuen, ohnehin attraktiven Finanzmarktinstruments „REIT-AG“ wurde eine unnötige Steuervergünstigung eingeführt, die den Wettbewerb zu verzerren droht. Das generelle Problem der Besteuerung von inflationär verursachten Scheingewinnen bei Veräußerungen von stillen Reserven sollte ausführlicher diskutiert werden. Eine auf REITs beschränkte Instrumentierung ist hierbei kein sinnvoller Lösungsweg. Die befristete Steuervergünstigung läuft Ende 2009 aus. Hieran sollte festgehalten werden.</p> <p style="text-align: right;"><i>Federführender Evaluator: FiFo Köln</i></p>	
285	<p>§ 2 InvZulG 2007</p> <p><b>Investitionszulage für Ausrüstungsinvestitionen</b></p> <p>Die Investitionszulage für Ausrüstungsinvestitionen ist geeignet, die betriebliche Investitionstätigkeit im Fördergebiet zu erhöhen. Sie senkt den notwendigen Kapitalbedarf für Investitionen im Fördergebiet, begünstigt die Rentabilität dieser Investitionen und hat positive Liquiditätseffekte für die geförderten Unternehmen. Dabei können größere Mitnahmeeffekte nach den derzeitigen (begrenzten) Erkenntnissen der Empirie nicht ausgeschlossen werden. Diese Problematik lässt sich aber auch für die Alternative einer zuschussbasierten Förderung nach dem Vorbild der Gemeinschaftsaufgabe „Förderung der regionalen Wirtschaftsstruktur“ (GRW) nicht beseitigen. Die Investitionszulage hat gegenüber derartigen zuschussbasierten Ansätzen hingegen den ordnungspolitischen Vorteil eines hohen Maßes an Neutralität.</p> <p style="text-align: right;"><i>Federführender Evaluator: ZEW Mannheim</i></p>	
260	<p>§ 13 des 5. VermBG</p> <p><b>Arbeitnehmer-Sparzulage bei Anlage vermögenswirksamer Leistungen</b></p> <p>Die Arbeitnehmer-Sparzulage erreicht die Personen nicht, die der Hilfe am meisten bedürften: Wo es an Sparfähigkeit fehlt, helfen reine Sparanreize nicht weiter. Jenseits dessen sparen die Deutschen zu stabil, um sich von diesen Zulagen zu erkennbaren Verhaltensänderungen bewegen zu lassen. Entsprechend dürfte die Arbeitnehmer-Sparzulage vor allem Mitnahmeeffekte hervorrufen. Die primäre Empfehlung ist, die Arbeitnehmer-Sparzulage ersatzlos abzuschaffen, da sie keine erkennbare Wirkung hat. Soll die Maßnahme aber nicht abgeschafft, sondern angepasst werden, so empfiehlt es sich, die Beschränkung auf abhängig Beschäftigte aufzugeben und nur noch Einkommensobergrenzen zu nutzen. Entsprechend entfielen die Bindung an Vermögenswirksame Leistungen. Zudem sollte die Steuervergünstigung in eine direkte Subvention umgewandelt und nur noch einer föderalen Ebene zugeordnet werden.</p> <p style="text-align: right;"><i>Federführender Evaluator: FiFo Köln</i></p>	

Mio. Euro 2008*	Kurzbezeichnung der Steuervergünstigung/-ermäßigung Kurzbezeichnung der Maßnahme / Federführender Evaluator	Am- pel
170	§ 55 EnergieStG  <b>Energiesteuerbegünstigung für Unternehmen des Produzierenden Gewerbes in Sonderfällen (Spitzenausgleich)</b>  Die auf die ökologische Steuerreform zurückgehenden, sachlich zusammengehörenden Steuervergünstigungen gemäß §§ 9 Abs. 3 und 10 StromStG; §§ 54 und 55 EnergieStG wurden auch im Kontext evaluiert. Ergebnisse siehe oben bei § 9 Abs. 3 StromStG.  <i>Federführender Evaluator: Copenhagen Economics</i>	

\* Volumen-Schätzung 2008 gemäß 21. Subventionsbericht; jeweils Mindereinnahmen gesamt (Bund, Länder und ggf. Gemeinden). Quantifizierungen der Steuermindereinnahmen in den einzelnen Evaluationen weichen u.U. von den offiziellen Schätzungen ab.

\*\* Diese Regelungen zählen gemäß der Abgrenzung des Subventionsberichts nicht zu den Steuervergünstigungen (Anlage 2), sondern zu den „sonstigen steuerlichen Regelungen“ (Anlage 3). Wegen ihrer sehr großen ökonomischen und steuerlichen Nähe zur Steuerermäßigung für Renovierungsaufwand wurden die Regelungen zu den haushaltsnahen Dienstleistungen in einem ergänzenden Evaluationsauftrag durch das FiFo Köln mit überprüft.

Insgesamt wurden Steuervergünstigungen und –ermäßigungen mit einem für 2008 geschätzten Volumen von 18,12 Mrd. Euro evaluiert.<sup>1</sup> Stellt man dies dem Gesamtvolumen der im 21. Subventionsbericht ausgewiesenen Steuervergünstigungen von 26,74 Mrd. Euro gegenüber, wird schon deutlich, dass hier das Gros aller Steuersubventionen evaluiert worden ist. Um zu einer ausgewogenen Anteilsziffer zu gelangen, sollten beide Zahlen jedoch noch leicht korrigiert werden. Zunächst werden die 1,08 Mrd. Euro, auf die für 2008 die Steuerermäßigungen bei haushaltsnahen Dienstleistungen geschätzt werden, im Subventionsbericht nicht zu den Steuervergünstigungen gerechnet, sondern wie erwähnt zu den „sonstigen steuerlichen Regelungen“. Zudem erscheint es uns sinnvoll, beim Gesamtvolumen aller Steuervergünstigungen die Finanzvolumina der abgeschafften Eigenheimzulage nicht zu berücksichtigen. Zwar werden die Elemente dieser Subvention noch einige Mindereinnahmen verursachen. Im Sinne einer politik- und handlungsorientierten Evaluierung gehören sie jedoch der Vergangenheit an und sind insofern nicht mehr relevant.<sup>2</sup> Konkret wurde also bei den „reinen“ *Steuervergünstigungen* ein Volumen von 17,04 Mrd. Euro evaluiert, das sind 85 Prozent der im Jahr 2008 insgesamt geltenden Steuervergünstigungen (20,08 Mrd. Euro).

<sup>1</sup> Zahlenangaben beziehen sich immer auf das Gesamtvolumen der Regelungen, nicht allein auf den Bundesanteil. Zudem werden hier, wie auch schon in den Darstellungen zuvor, der Einheitlichkeit wegen die Schätzungen der Einnahmeneinbußen genutzt, wie sie im 21. Subventionsbericht aufgeführt sind. Das heißt aber nicht, dass von Seiten der Evaluatoren allen einzelnen Schätzungen vorbehaltlos zugestimmt wird. Art und Ergebnis der Ermittlung der Einnahmenverluste von Steuervergünstigungen und –ermäßigungen sind in der Regel auch Teil der Evaluierung.

<sup>2</sup> Andere, ebenfalls zeitlich befristete Steuervergünstigungen werden aber *nicht* aus der Gesamtsumme herausgenommen, da deren Befristung häufig Gegenstand der finanzpolitischen Diskussion ist, sie also eher „hoch relevant“ sind für eine handlungsorientierte Evaluierung.



Das Gesamtbild der Evaluierungsergebnisse ist gemischt. Von den zwanzig untersuchten Regelungen erhalten fünf ein rotes Ampellicht (25%), zehn ein gelbes (50%) und fünf das grüne Licht (25%). Die Dominanz des mit „gelb“ signalisierten dringenden Überarbeitungsbedarfs wird noch deutlicher, wenn man auf die finanziellen Volumina der drei Gruppen blickt (Abbildung 1).

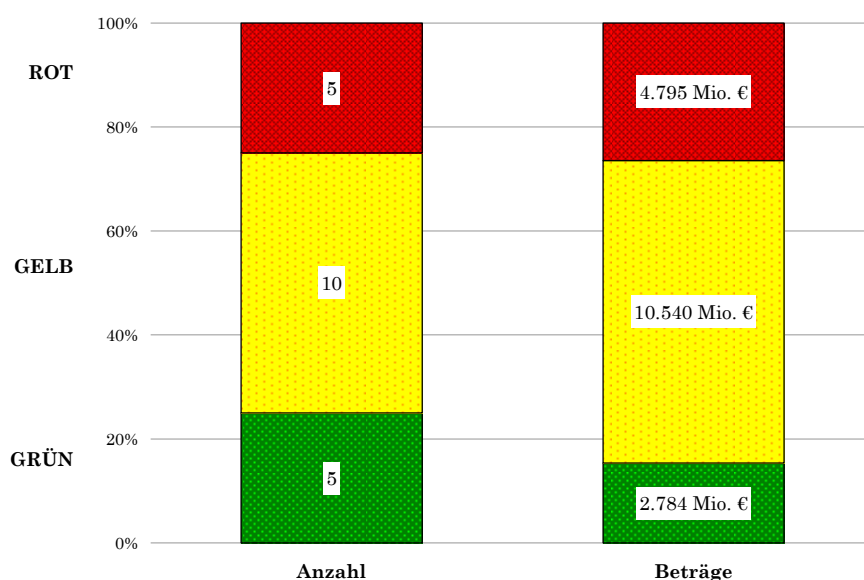


Abbildung 1: Übersicht der Evaluationsergebnisse im Ampelschema

Die Gruppe mit Ampellicht „gelb“ umfasst mit mehr als 10,5 Mrd. Euro rund 58 Prozent des gesamten untersuchten Finanzvolumens von 18,1 Mrd. Euro. Bei der zweitgrößten, „roten“ Gruppe führt die Betrachtung der Einnahmenverluste mit tendenziell zu Bestätigung ihres rund 25-prozentigen Anteils. Genau genommen betragen die Einnahmenverluste der Regelungen, die zur Abschaffung empfohlen werden, 4,8 Mrd. Euro also 26,5 Prozent des analysierten Gesamtvolumens. Die Steuervergünstigungen, die von ihrem jeweiligen Evaluator mit einem grünen Ampellicht bewertet wurden, sind *relativ* klein. Ein Viertel der Regelungen wird derart beurteilt, sie machen zusammen mit 2,8 Mrd. Euro jedoch lediglich 15,5 Prozent der kalkulierten Aufkommenseinbußen der betrachteten Steuersubventionen und –ermäßigungen aus.

## B. Das gemeinsame Evaluationsschema

### B.1. Gemeinsames und Trennendes – Was kann ein gemeinsames Evaluationsschema der deutschen Steuervergünstigungen leisten?

Das vorliegende gemeinsame Schema der verschiedenen Einzelevaluierungen ist für das Evaluierungsvorhaben entwickelt worden, aber auch in diesem weiterentwickelt worden. Es baut im Kern auf dem Subventionskontrollschema auf, das Thöne (2003) im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen auf Basis einer internationalen Vergleichsstudie entwickelt hat. Dieses wurde mit Blick auf die Spezifika von steuerlichen Subventionen noch konkretisiert.

Was ist die Aufgabe eines gemeinsamen Evaluationsschemas für unterschiedliche – in diesem Fall steuerliche – Subventionen? Abstrakt soll es Vergleichbarkeit gewährleisten – so weit Vergleichbarkeit sinnvoll ist. Das alte Sprichwort, man könne Äpfel nicht mit Birnen vergleichen, ist nach einer wahrscheinlich genauso alten Schulweisheit eben falsch. Natürlich kann man Äpfel mit Birnen vergleichen – man muss lediglich sinnvolle Kriterien benennen. Ein gemeinsamer Rahmen für die Evaluationen hat prinzipiell mehrere Funktionen:

- Es soll sicherstellen, dass die Evaluationen auf einem transparenten Verständnis der Rolle von Subventionen und Steuervergünstigungen in der Sozialen Marktwirtschaft beruhen. Spezielle staatliche Eingriffe in ansonsten eigenständige marktliche und gesellschaftliche Entscheidungen sollen in dem Geiste bewertet werden, in dem sie in unserer Wirtschafts- und Finanzverfassung auch beschlossen wurden.
- Er soll sicherstellen, dass an alle Steuervergünstigungen die gleichen Fragen gestellt werden, so dass gleiche Qualitätsstandards für die Evaluationen formuliert werden.
- Er soll, so weit das möglich und sinnvoll ist, Vergleichbarkeit auch bei den verwendeten ökonomischen Indikatoren und Maßgrößen herstellen.

Er soll aber auch die grundsätzlichen Grenzen derartiger Schematisierung aufzeigen. Ein Mehrwert daraus, dass (Steuer-)Subventionen nach gleichen Kriterien bewertet werden, kann nur gewonnen werden, wenn dabei die Individualität der Förderzwecke und der jeweiligen Einsatzbedingungen nicht aus dem Blick verloren wird. Die Spannung zwischen Vergleichbarkeit und Individualität ist gerade im Evaluationsprojekt für die großen Steuervergünstigungen hoch. In mehrfacher Hinsicht muss die Individualität dominieren, insbesondere beim jeweiligen steuerlichen Hintergrund und beim Subventionszweck. Hier hat sich schon im Vorfeld der einzelnen Evaluationen herausgestellt, dass tiefer greifende Spezifizierung des Evaluationsschemas wenig sinnvoll ist.

Die Gemeinsamkeiten der untersuchten Steuervergünstigungen beschränken sich im Wesentlichen auf ihren steuerlichen Ursprung. Selbst hier bietet sich ein heterogenes Bild. Dies leitet sich ab aus einer der *Stärken* der deutschen Berichterstattung zu Steuervergünstigungen (Anlage 2 des Subventionsberichts) und ähnlich gelagerten Steuerregeln (Anlage 3 des Subventionsberichts): Berichtet wird über Vergünstigungen bei allen Steuern, an denen der Bund gesetzgeberisch mitwirkt – also Steuern auf private und unternehmerische Einkommen, allgemeine Konsumsteuer (USt) wie auch die speziellen Verbrauch- und Aufwandsteuern. Da die tatsächlich evaluierten Steuerregeln dieses ganze Spektrum auch abdecken, müssen viele verschiedene steuerliche Hintergründe betrachtet werden. Für das Evaluationsschema heißt das im Gegenschluss, dass nur wenig gemeinsame Kriterien formuliert werden können, die die Abgrenzung von Steuerregel und Ausnahme von dieser Regel (der Steuervergünstigung) betreffen. Wo es nötig ist, werden diese Fragen konkret „vor Ort“ in den einzelnen Evaluationsberichten diskutiert.

Ähnlich heterogen sind die untersuchten Steuervergünstigungen hinsichtlich ihrer Ziele und Einsatzgebiete. Einige dienen der „klassischen“ sektoralen oder regionalen Wirtschaftsförderung mit primärem Arbeitsplatzziel, einige werden im Bereich von Umwelt- und Energiepolitik vergeben. Andere verfolgen meritorisch-paternalistische Zwecke, hier sollen die Bürger animiert werden, mehr kulturelle Leistungen zu konsumieren oder mehr Altersvorsorge zu betreiben bzw. mehr zu sparen. Dass auf Seiten der Wirtschaft hier einzelne Sektoren profitieren können, ist in solchen Fällen eher ein Nebenprodukt, das für den offiziellen Zweck der Maßnahme bedeutungslos scheint. Dann gibt es Steuervergünstigungen, die wahrgenommene Benachteiligungen bestimmter Steuerzahlergruppen kompensieren sollen. Schließlich ist im Feld der betrachteten Steuervergünstigungen sogar eine Vergünstigung zu identifizieren, die – im Gegensatz zu allen anderen – explizit *keine* lenkende Wirkung haben soll, nämlich die Steuerfreiheit der Zuschläge für Sonn-, Feiertags- und Nachtarbeit. Die Vielfalt der Zwecke und Ziele verhindert es auch in dieser Dimension, dass gemeinsame Standards und Messverfahren für die Zieldimensionen definiert werden können, wie es idealiter in einen gemeinsamen Evaluationsrahmen stattfände.<sup>3</sup>

Diese beiden Einschränkungen betreffen in der Praxis vor allem den obigen dritten Punkt. Vergleichbarkeit bei den verwendeten ökonomischen Indikatoren und Maßgrößen herzustellen ist vor diesem Hintergrund nur sehr bedingt möglich. Entsprechend konzentriert sich das Evaluationsschema auf die beiden übergreifenden erstgenannten Punkte.

---

<sup>3</sup> Siehe Thöne (2003), S. 74 ff.

## B.2. Die äußere Struktur der Einzel-Evaluierungen

Jede Einzel-Evaluation einer Steuervergünstigung umfasst folgende Dokumente:

1. *Ampel*: Die kürzestmögliche Zusammenfassung der Ergebnisse einer Evaluation erfolgt mit einer Empfehlung der jeweiligen Evaluatoren in den Ampelfarben rot, gelb und grün. Wenige Textzeilen neben der Ampelgrafik komprimieren die zentralen Befunde für den schnellen Überblick (siehe Abschnitt A oben). Das Ampelschema richtet sich an alle Arten von Lesern in Politik, den Medien, der Fachwelt und der Öffentlichkeit. Aufgrund seiner Kürze ist es aber nicht selbsterklärend; bei tiefergehendem Interesse muss eines der längeren Untersuchungsdokumente herangezogen werden.
2. *Subventionskennblatt*: Das für das Evaluationsvorhaben entwickelte Subventionskennblatt von zumeist anderthalb bis drei Seiten Länge bietet eine Kurzfassung des Evaluationsberichts in einheitlichem Muster. Für jede untersuchte Regel werden offizieller Titel, Rechtsquelle, Zeitpunkt der Einführung und eventuelle Befristung genannt, ebenso die jüngste offizielle Schätzung zum aktuellen Fiskalvolumen der Maßnahme und ihr offizieller Zweck. Danach werden die Ergebnisse der Evaluierung geordnet nach dem Hauptschema zusammengefasst. Wiedergegeben werden die zentralen Befunde aus den Bereichen *Transparenz*, *Überprüfung des Subventionszwecks*, *Instrumentelle Eignung* und *Wirkungen der Subvention*. In den Schlussfolgerungen erfolgt eine Kurzbewertung der Steuervergünstigung, aus der die Empfehlungen der Evaluatoren abgeleitet werden. Das Subventionskennblatt richtet sich ebenfalls an alle Arten von Lesern in Politik, den Medien, der Fachwelt und der Öffentlichkeit. Durch die kurze Wiedergabe der Analyseschritte ist sie in höherem Maß selbsterklärend. Komplexere Sachverhalte und Detailergebnisse sind dem Hauptbericht vorbehalten.
3. *Hauptbericht*: Der Hauptbericht wendet sich an die Leser mit einem vertieften Interesse an der Funktion der Steuervergünstigung, den einzelnen Analyseschritten und deren Ergebnissen sowie an den eingesetzten Untersuchungsmethoden. Alle Informationen, die im Subventionskennblatt genannt wurden, stammen aus diesem Bericht. Der Bericht enthält neben der ausführlichen Beschreibung der Maßnahme – sofern vorhanden – einen Überblick über bisherige Forschungen in diesem Bereich und deren Ergebnisse. Wo es möglich ist, werden auch die Schätzungen zum fiskalischen Volumen der Steuervergünstigung analysiert; zuweilen ergänzt durch eine kurze Betrachtung zu Fragen der Abgrenzung von steuerlichen Subventionen gegenüber sonstigen Ausnahmeregeln. Im Mittelpunkt des Hauptberichts steht die Evaluierung nach Maßgabe des gemeinsamen Evaluierungsschemas und der Gang der Untersuchung in den Bereichen *Transparenz*, *Überprüfung des Subventionszwecks*, *Instrumentelle Eignung* und *Wirkungen der Subvention*. Die unterschiedliche Gestaltung der betrachteten Maßnahmen und die in der Praxis sehr stark differierende Datenlage bei den einzelnen Vergünstigungen bringen es mit sich, dass die Gewichtung dieser einzelnen Analyseschritte zwischen den verschiedenen Hauptberichten schwanken kann. Die Länge der Hauptberichte schwankt i.d.R. zwischen 30

und 70 Seiten.<sup>4</sup> Auch der Hauptbericht richtet sich an ein möglichst breites Publikum. Einzelne technische Passagen dienen der transparenten Begründung der getroffenen Aussagen.

4. *Anhang*: Falls nötig, werden ergänzende Ergebnisse, technische Dokumentationen und detaillierte Berechnungsergebnisse in einem Anhang dokumentiert. Das Dokument ist nicht selbsterklärend, es hat eine rein erläuternde Funktion gegenüber dem Hauptbericht. Wegen seiner technischen Natur richtet sich der Anhang vorrangig an ein Fachpublikum. Im Zuge der Bearbeitung hat sich herausgestellt, dass die meisten der durchgeführten Evaluierungsberichte keines Anhangs bedürfen.

### **B.3. Die innere Struktur der Einzel-Evaluierungen**

Jede Subvention ist einzigartig und verlangt nach einer einzigartigen, also maßgeschneiderten Evaluierung. Das gilt auch für Steuervergünstigungen. Steuersubventionen zur Investitionsförderung im Unternehmensbereich haben mit reduzierten Konsumsteuersätzen für meritorische Güter wie zum Beispiel Grundnahrungsmittel und Zeitungen wenig zu tun. Diese zwei international weit verbreiteten Steuersubventionen unterscheiden sich hinsichtlich ihrer grundlegenden Rechtfertigungen, ihrer instrumentellen Gestaltung, ihrer potenziellen Wirkungsdimensionen wie auch hinsichtlich der Methoden, die man in der Messung von Volumen und Effekten nutzen muss.

Gleichwohl haben Öffentlichkeit und Politik das legitime Interesse an vergleichbaren Informationen zu Tauglichkeit und Wirksamkeit der verschiedenen Steuervergünstigungen. Die große Divergenz in den Zielen der untersuchten Steuervergünstigungen verhindert es, wie oben dargestellt, gemeinsame Wirkungsindikatoren zu formulieren. Untersuchungsergebnisse, die sich auf unterschiedliche Ergebnisdimensionen beziehen, können nicht unmittelbar miteinander verglichen werden.

Unter diesen Umständen hängt die Kohärenz und Vergleichbarkeit der unterschiedlichen Evaluationen wesentlich von der Vergleichbarkeit der eingesetzten Methoden ab. Hier steht vor allem anderen die *gleichgerichtete Struktur* der Berichte im Vordergrund. Einfach ausgedrückt muss jede Evaluation dieselben Fragen stellen. Naturgemäß können dies nicht identische Fragen sein, aber Fragen mit einer identischen Funktion innerhalb des *gemeinsamen Evaluationsschemas für Steuervergünstigungen*. Die Evaluationen folgen damit der gleichen Blaupause:

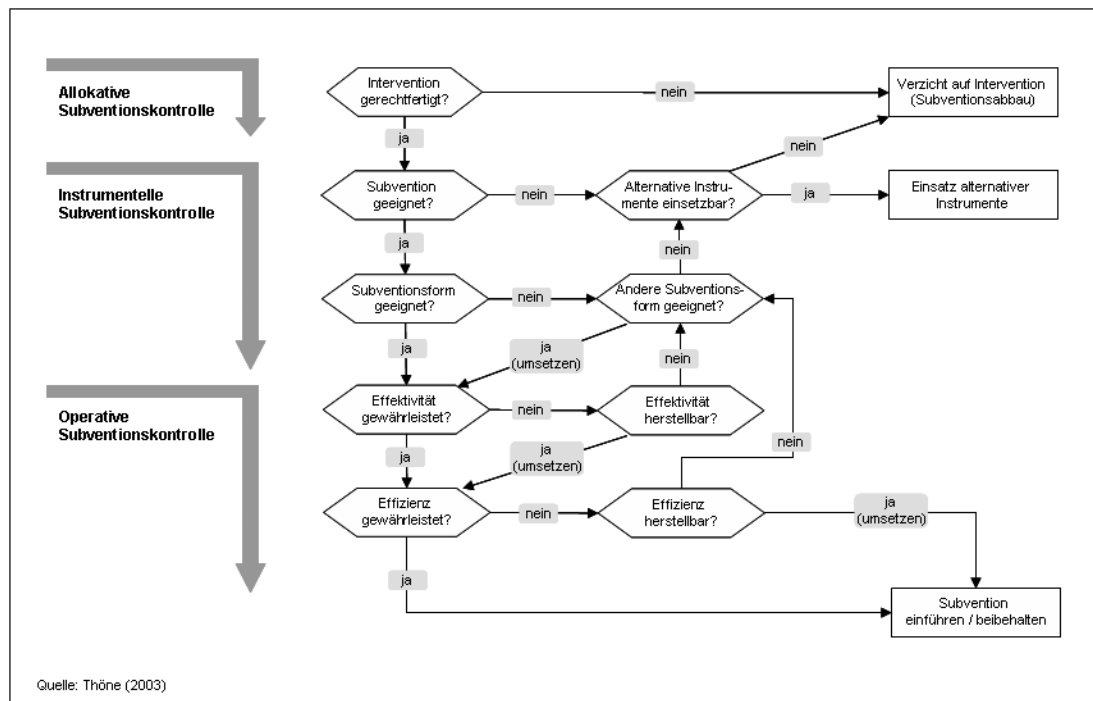
1. Kurze Beschreibung der Steuervergünstigung und ihrer Entwicklung im Zeitablauf
2. Umfang der Steuervergünstigung
3. Ergebnisse bisheriger Evaluationen

---

<sup>4</sup> Zwei Maßnahmen wurden einvernehmlich nur verkürzt evaluiert; ihre Hauptberichte fallen entsprechend knapper aus. Dies sind die Energiesteuerbefreiung der bei der Mineralölherstellung zur Aufrechterhaltung des Betriebs verwendeten Mineralöle („Herstellerprivileg“) und befristete Steuerfreiheit der Hälfte der Einnahmen aus der Veräußerung von Grund und Boden und Gebäuden an eine REIT-AG.

- a. Evaluationen der zu untersuchenden Steuervergünstigung
- b. Evaluationen vergleichbarer Steuervergünstigungen und Subventionen
4. Kernevaluation:
  - a. Transparenz der Maßnahme
  - b. Überprüfung des Subventionszwecks
  - c. Prüfung der instrumentellen Eignung
  - d. Überprüfung der Wirksamkeit der Maßnahme
  - e. Überprüfung der Effizienz der Maßnahme
5. Schlussfolgerungen und Empfehlungen

Die Schritte 1 bis 3 sammeln die notwendigen Informationen, auf deren Basis eine ausgewogene Evaluierung aufbauen kann. Im vierten Schritt erfolgt die eigentliche Evaluierung. Diese folgt in den Grundzügen dem optimal realisierbaren Ablaufschema einer Subventionskontrolle, das 2001/02 im FiFo Köln für das Bundesministerium der Finanzen entwickelt wurde (Abbildung 2).<sup>5</sup> Die Anpassung dieses Schemas an die Spezifika von Steuervergünstigungen macht kleinere Anpassungen notwendig. Diese bleiben aber im Detail, da das Ablaufschema auch ursprünglich schon daraufhin entwickelt wurde, dass alle Subventionsformen – so auch steuerliche – hierunter erfasst werden können.



**Abbildung 2: Einfaches Ablaufschema einer Subventionskontrolle**

<sup>5</sup> Siehe Thöne (2003), and BMF (2003), Neunzehnter Subventionsbericht, S. 13.

Das Ablaufschema ist als Ergebnis einer internationalen Vergleichsstudie entstanden, insofern reflektiert es gute Erfahrungen und „best practise“ der Subventionskontrolle. Wichtig an dem Schema ist vor allem, dass es *nicht einzigartig* ist, und auch nicht „originell“. Es wirft die zentralen ökonomischen Fragen auf, die in diesem Kontext gestellt werden: Ist die Subvention gerechtfertigt? Ist eine Subvention das geeignete Instrument? Ist dieses Instrument gut gestaltet? Ist es wirksam? Ist es effizient?

Diese Fragen werden im Weiteren – vor allem in den einzelnen Evaluationen – noch weiter konkretisiert. Ein wichtiger Unterschied der Evaluierungen der Steuervergünstigungen zu dem in Abbildung 2 dargestellten Ablaufschema ist die *Vollständigkeit* der durchgeführten Evaluationen. Das Ablaufschema als solches ist sehr effizient – und damit auch rigoros: Jeder Prüfschritt wird als notwendige Bedingung formuliert; eine negative Bewertung wird damit als hinreichender Grund betrachtet, die Subvention in dieser Form aufzugeben. In der Evaluation der Steuervergünstigungen wird dagegen immer das *ganze* Schema durchlaufen (sofern dies die Datenlage zulässt).

## **C. Die einzelnen Schritte der Evaluierungen**

Nachfolgend werden die einzelnen Schritte der Evaluierungen kurz charakterisiert und zum Teil mit Beispielen aus den konkreten Evaluierungen illustriert. In doppelter Hinsicht ist die Darstellung der Vorgehensweise als Idealmodell zu verstehen, das nicht „eins zu eins“ in allen einzelnen Evaluierungsberichten umgesetzt worden ist. Zum einen werden die skizzierten Fragestellungen in den einzelnen Evaluierungsberichten nicht immer zwingend in der gleichen Reihenfolge behandelt; mitunter folgt auch die Kapiteleinteilung nicht genau dem hier vorgezeichneten Muster.

Zum anderen können aus Zeit- und Ressourcen Gründen nicht bei allen Evaluierungen interessante (Neben-)Aspekte in gleicher Weise vertieft werden. Auch war nur in wenigen Fällen die methodisch bestmögliche Wirkungsanalyse auch tatsächlich umsetzbar. Eigene empirische und ökonometrische Untersuchungen, die umfangreiche Datenerhebungen bei der Finanzverwaltung erforderlich machen, konnten durch die Evaluationsteams nicht geleistet werden. Bei erst kürzlich eingeführten Steuervergünstigungen wären empirische Untersuchungen zudem erst möglich, sobald Daten zu ihrer Inanspruchnahme überhaupt vorliegen. Das heißt nicht, dass solchen Untersuchungen nicht wünschens- und zum Teil auch sehr empfehlenswert wäre. Gerade die Dominanz des gelben Ampellichts in Abschnitt A verweist u.a. auf vertieften Analysebedarf. Die zeitlichen und finanziellen Restriktionen des konkreten Evaluierungsvorhabens jedoch, wie auch sein explizites Ziel, einen breiten *Überblick* aller großen Steuervergünstigungen zu liefern, sind für das Evaluierungsschema keine strikte Beschränkung. Das Evaluierungsschema soll auch über den unmittelbaren Anlass hinaus nutzbar sein. Entsprechend spricht es auch Fragen an, die nicht in allen einzelnen Evaluationsberichten durchexerziert werden konnten. Dass aber die zentralen Fragen in allen Einzelevaluierungen behandelt wurden, versteht sich von selbst.

## **C.1. Beschreibung der Steuervergünstigung, ihrer Entwicklung im Zeitablauf und ihres Einsatzumfelds**

Die Evaluationsberichte beginnen mit einer Beschreibung der zu untersuchenden Steuerregel. Diese Beschreibung soll Informationen zu folgenden Aspekten liefern:

- Aktuelle steuerrechtliche und –technische Ausgestaltung der Vergünstigung.
- Zweck der Steuervergünstigung nach Maßgabe der jüngsten offiziellen Darstellung.
- Zeitpunkt der erstmaligen Einführung der Steuervergünstigung und – so stattgefunden – Zeitpunkte und Gegenstand nennenswerter Änderungen der Steuervergünstigung bis hin zur aktuellen Form.
- Ursprüngliche ökonomische Rechtfertigung (sofern zu erschließen).
- Aktuelle ökonomische Rechtfertigung (sofern abweichend).
- Instrumentelles und förderpolitisches Umfeld (z.B. parallele Maßnahmen mit ähnlichen Zwecken, EU-rechtliche Anforderungen).

Nicht bei allen evaluierten Steuervergünstigungen sind alle Punkte relevant. Je älter eine Steuervergünstigung ist – die älteste im Untersuchungsfeld stammt aus dem Jahr 1930 -, desto wichtiger wird die Betrachtung vergangener Rechtfertigungsmuster und die Instrumentengenese für die spätere Evaluierung. Das förderpolitische Umfeld ist nur dort interessant, wo potenzielle Instrumentenkonkurrenzen bestehen. Und auch EU-rechtliche Fragen sind naturgemäß nur dort von Bedeutung, wo die Vergünstigungen in den harmonisierten Bereich fallen.

## **C.2. Umfang der Steuervergünstigung**

Die Untersuchung des fiskalischen Volumens einer Steuervergünstigung ist eine zentrale Fragestellung in der wissenschaftlichen Literatur zu dieser Subventionsform. Im Gegensatz zu direkten Subventionen, deren finanzielles Volumen im öffentlichen Haushalt festgelegt ist, sind die fiskalischen Kosten von Steuervergünstigungen nicht von vornherein transparent. Sie zu ermitteln ist vielmehr in aller Regel ein aufwendiges Unterfangen, zu dem mehrere alternative Methoden zur Verfügung stehen. Je nach verwendeter Methode und je nach Aktualität und Detailliertheit der verfügbaren Basisdaten kann die Qualität und Treffgenauigkeit einer Schätzung sehr unterschiedlich ausfallen. Dies stellt sich auch in den Einzelevaluationen der großen deutschen Steuervergünstigungen heraus.

### **C.2.1. Zur Bedeutung von Quantifizierungen von Steuervergünstigungen**

Besondere Aufmerksamkeit verdient die Schätzung des Volumens der Steuervergünstigungen auch deswegen, da diese Ziffern selbst auch Politikparameter sein können. Naturgemäß ist das Gesamtvolumen der Finanzhilfen und Steuervergünstigungen ein nahe liegender Indikator, wenn die allgemeinen Erfolge im Subventionsabbau betrachtet



werden. Vor diesem Hintergrund ist es für alle an der finanzpolitischen Willensbildung beteiligten Akteure sehr wichtig, die Ursachen von Veränderungen des Finanzvolumens auseinander halten zu können. Aus der Sicht der zunächst einmal lediglich Bericht erstattenden Evaluation ist vor allem zu gewährleisten, dass verbesserte Schätzmethoden für bestehende Steuervergünstigungen oder die erstmalig mögliche Quantifizierung von schon länger angewandten Steuervergünstigungen *keine* Bewertung hinsichtlich ihres vermeintlichen Beitrags zu Abbau oder Wachstum des aggregierten Subventionsvolumens erfahren. Ein konkretes Beispiel hierfür ist die mit dem 21. Subventionsbericht erstmalig erfolgte Quantifizierung der „Tonnagebesteuerung“. Die halbe Milliarde Euro, auf die diese Steuervergünstigung durch die Verwaltung geschätzt wird, hat *keinen Einfluss* auf die aktuelle Veränderung des Subventionsvolumens, denn die Steuervergünstigung besteht schon seit 1999. Sie wird lediglich das erste Mal auch in Zahlen sichtbar.<sup>6</sup>

Unabhängig von der strategischen Bedeutung des Gesamtvolumens der Steuervergünstigungen ist die Quantifizierung jeder einzelnen Steuervergünstigung von zentraler Bedeutung für die Evaluation der Maßnahme. Der Einnahmenverzicht einer Steuervergünstigung ist der Preis, der für die Verhaltensgegenleistung der Begünstigten gezahlt wird. Wo eine Effizienzbetrachtung möglich wird, ist dieser Betrag der „Nenner“ in der Analyse. Umgekehrt würde ohne eine Quantifizierung des Finanzvolumens jede weitere Analyse oder Evaluation auf den ersten Blick sinnlos erscheinen.<sup>7</sup>

Das Gros der Steuervergünstigungen, die im Subventionsbericht der Bundesregierung aufgeführt sind, wird auch quantifiziert (82%). Von den hier nur am Rande betrachteten „sonstigen steuerlichen Regeln“, die nach der 1977 mit dem sechsten Subventionsbericht erfolgten Begriffsbestimmung nicht mehr als Steuervergünstigung bezeichnet werden, sind 21 von 53 Regelungen (d.h. 40%) quantifiziert.<sup>8</sup> Für die im vorliegenden Vorhaben evaluierten Steuervergünstigungen und –ermäßigungen liegen durchweg offizielle Quantifizierungen des 21. Subventionsberichts vor. Dies hat die Evaluation erleichtert bzw. in vielen Fällen erst ermöglicht. *Eigene* Kalkulationen anzufertigen war nicht Gegenstand des Evaluationsauftrags, auch wäre nicht in allen Fällen der Zugang zu Daten der Länderfinanzverwaltung gewährleistet gewesen.

Wegen der großen Bedeutung der Quantifizierung der Steuervergünstigungen werden die amtlichen Quantifizierungen des Subventionsberichts in den Evaluationsberichten einer kritischen Analyse unterzogen – zumindest dort, wo die Datenlage eine solche Prüfung zulässt. In einigen ausgewählten Fällen, in denen es sinnvoll erscheint, wird

---

<sup>6</sup> Diese Frage bleibt auch für die Zukunft sehr virulent: Im 21. Subventionsbericht sind wegen unzureichendem Datenmaterial weiterhin 19 von 105 Steuervergünstigungen (Anlage 2) nicht quantifiziert. Im Sinne der Transparenz der Subventionspolitik wäre es erstrebenswert, wenn diese Zahl weiter reduziert würde. Der 21. Subventionsbericht geht explizit auf die Interpretation der Angaben über Subventionsvolumina und –entwicklung ein (ebd. S. 14 f.).

<sup>7</sup> Wobei, auf den zweiten Blick, auch nicht quantifizierte Steuervergünstigungen natürlich nicht einer kritischen Analyse entgehen sollten.

<sup>8</sup> Vgl. Anlage 3 des 21. Subventionsberichts.

der offiziellen Quantifizierung eine eigene Berechnung gegenübergestellt. Dabei geht es nur in den wenigsten Fällen darum, *bessere* Quantifizierungen vorzulegen. Hauptziel ist vielmehr, die Berechnungen und ihre Methoden *transparenter* zu machen.

Im Zuge der Evaluationen haben die Untersuchungsteams bei den meisten Steuervergünstigungen Akteneinsicht in die Berechnungsgrundlagen erhalten. Die Einzelevaluationen bestätigen häufig (aber nicht immer), dass die Quantifizierungen im Subventionsbericht *im Ergebnis* eine gute oder auch die angesichts der Datenlage bestmögliche Schätzung für die jeweilige Steuervergünstigung sind. Da aber – entgegen der internationalen „besten Praxis“ – keine öffentlichen Hinweise gegeben werden, *wie* diese Schätzungen zustande kommen, entsprechen sie *deswegen* nicht den Qualitätsanforderungen, die als Empfehlung für die OECD-Staaten von diesen selbst formuliert sind (OECD 2004). Ohne explizite Bestätigung, ob und nach welchen einheitlichen Methoden Steuervergünstigungen erfasst und konsistent quantifiziert sind, ist von außen nicht ersichtlich, ob es sich um „Zufallstreffer“ handelt oder ob in vorangegangenen/folgenden Berichten andere Methoden angewandt werden. Insofern ist die Einbettung in ein anerkanntes und transparentes Quantifizierungssystem ein Qualitätsmerkmal, das auch in die Bewertung jeder einzelnen Steuervergünstigung zurückspiegelt.

### C.2.2. Internationale Qualitätsstandards in der Volumen-Kalkulation von Steuervergünstigungen

Einheitliche internationale Definitionen von Steuervergünstigungen bzw. Steuersubventionen gibt es bis dato nicht. Zu einem gewissen Grad liegt dies daran, dass nationale Steuersysteme in manchen Ausprägungen sehr individuell sind. Sind aber die Steuerregeln nicht einheitlich, so können auch die Ausnahmen von der Regel – d.h. die Steuervergünstigungen – nicht einheitlich definiert werden. Eine einheitliche Definition ist jedoch auch nicht nötig, wenn es – wie hier – um die Umsetzung der international besten Praxis in der Messung von Steuervergünstigungen geht.<sup>9</sup> Zwei Punkte sind mit Blick auf die Quantifizierungen der betrachteten deutschen Steuervergünstigungen besonders wichtig:

1. Steuervergünstigungen sind immer die sprichwörtliche Ausnahme von der Regel. Gerade mit Blick auf Steuern, die sich auch in ihren elementaren Grundsätzen wandeln, muss deutlich gemacht werden, von welcher „Benchmark-Steuer“ die betrachtete Subvention die Ausnahme ist.
2. Es gibt drei verschiedenen Methoden, das Volumen einer Steuervergünstigung zu berechnen. Solange nicht transparent ist, welche Methoden verwendet werden und ob bei allen Vergünstigungen gleich vorgegangen wird, kann die Tauglichkeit einer Quantifizierung nicht beurteilt werden.

---

<sup>9</sup> Die *Best Practice Guidelines – Off-Budget and Tax Expenditures* der OECD (2004) gehen in vielen Aspekten weiter als hier diskutiert. Wir diskutieren hier nur die Aspekte, die für die Evaluierung der großen deutschen Steuervergünstigungen wichtig sind.

Die erste Frage nach dem *Benchmark*-Steuersystem ist, um es vorwegzunehmen, alles andere als einfach oder gar „objektiv“ zu klären. Die Bestimmung einer Ausnahme von der Regel fällt umso leichter, je klarer, zeitloser und einmütig anerkannter eine Steuerregel ist. In der Praxis allerdings entsprechen Steuerregeln nicht diesem platonischen Ideal. In ihnen spiegelt sich vielmehr (u.a.) der demokratische Willensbildungsprozess wider, d.h. sie sind häufig komplex, sie wandeln sich im Zeitablauf und sie sind bis in ihre normativen Grundfesten umstritten. In einem solcherart lebendigen Steuersystem sind die steuerlichen *Benchmarks* nicht selbstverständlich, vielmehr müssen sie *explizit* formuliert werden, um nachvollziehbar und diskutierbar zu sein.

Diese Frage kann hier nicht für alle betroffenen deutschen Steuern diskutiert werden. Wir illustrieren sie mit einem konkreten Beispiel, das für die Steuervergünstigungen zur Förderung von Ersparnis und Vorsorge relevant geworden ist. Es betrifft die Einkommensteuer, die traditionelle „Königin des Steuersystems“ – und zugleich die traditionell schwierigste Steuer bei der Definition der *Benchmarks*.<sup>10</sup>

Steuervergünstigungen sind die Ausnahme von der Regel. Zuweilen ist diese Regel einfach und eindeutig zu erkennen. Bei der Förderung der privaten kapitalgedeckten Altersvorsorge durch Zulagen (§ 10a EStG) ist das nicht der Fall. Traditionell gilt die Reinvermögenszugangstheorie (SHS-Einkommen<sup>11</sup>) – bzw. deren pragmatisch abgemildertes Pendant, die Markteinkommenstheorie – als maßgebend für die Einkommensarten, die in einer umfassenden und synthetischen Einkommensteuer erfasst werden sollten. Einkommensbestandteile, die hier gar nicht, nur ermäßigt und/oder nur wesentlich verzögert besteuert werden, können als steuerlich begünstigt angesehen werden. Aus dieser Perspektive sind mit Blick auf die Riester-Rente tatsächlich die Zulagen *und* der ergänzende Sonderausgabenabzug als Ausnahmen von der Regel und damit als Steuervergünstigungen zu betrachten. Der Umstand, dass in Riester-Verträgen aus unversteuerten Einkommen gespart werden kann, das nicht beim Vermögenszugang, sondern z.T. Jahrzehnte später bei der Vermögensauflösung nachgelagert besteuert wird, ist aus Sicht des SHS-Einkommens eine Steuervergünstigung. Dieser Steuervorteil wird besonders deutlich im Vergleich zu regulären Sparformen, die jenseits des Sparerfreibetrags der regulären Einkommensteuer unterliegen bzw. seit 2009 der Abgeltungsteuer. Die Riester-Förderung zielt darauf ab, Einkommensbestandteile für die private Altersvorsorge zweckzubinden, die ansonsten in den unmittelbaren Konsum oder in die ungebundene Ersparnis fließen würden – beides Aktivitäten mit regulärer einkommensteuerlicher Behandlung. Mit Blick auf die relevanten alternativen Einkommensverwendungen wird deutlich, dass der politische Zweck der Riester-Förderung es nahelegt, nicht nur die Zulage, sondern auch den finanziellen Vorteil des Sonderausgabenabzugs als Teil der begünstigenden steuerlichen Behandlung zu betrachten.

---

<sup>10</sup> Die nachfolgenden Ausführungen folgen dem zugehörigen Evaluationsbericht. Ähnlich auch im Evaluationsbericht zum Sparerfreibetrag.

<sup>11</sup> Der umfassende Einkommensbegriff wird nach seinen drei geistigen Vätern Georg von Schanz, Robert M. Haig und Henry C. Simons als SHS-Einkommen bezeichnet.

Auf der anderen Seite unterliegen aber nicht nur Riester-Sparbeiträge, sondern auch andere Formen der Altersvorsorge der nachgelagerten Besteuerung, konkret Leibrenten und andere Leistungen aus den gesetzlichen Rentenversicherungen. In der nachgelagerten Besteuerung werden die Einkommensanteile, die dieser Art von Altersvorsorge zugeführt werden, nicht im Zeitpunkt des Vermögenszugangs „vorgelagert“ besteuert, sondern erst, wenn das tatsächliche oder – im Falle der gesetzlichen Rentenversicherung – unterstellte Vorsorgevermögen über eine Leibrente aufgelöst wird. Die nachgelagerte Besteuerung vermeidet eine Doppelbesteuerung derart, dass Ersparnis aus versteuertem Einkommen erfolgt, dann aber auch die Erträge dieser Ersparnis wiederum der Einkommensteuer unterliegen. Die nachgelagerte Besteuerung ist ein Element der sog. Ausgabensteuer in der „konventionellen“ Einkommensteuer. Einkommen, das für die Altersvorsorge verwendet wird, unterliegt der konsumorientierten Einkommensbesteuerung – dem *anderen* großen Paradigma der Einkommensbesteuerung. Die Ausgabensteuer hat in der deutschen steuerpolitischen Diskussion nie die gleiche große Rolle gespielt wie in der anglo-amerikanischen Welt. Dessen ungeachtet ist sie, gerade wenn es um die steuerliche Würdigung von Ersparnis und Altersvorsorge geht, ein gleichwertiger steuersystematischer Bezugspunkt für eine einkommensteuerliche Norm: Die Ausgabensteuer ist entscheidungsneutral zwischen Gegenwartskonsum und Zukunftskonsum, wohingegen die umfassende Einkommensteuer nach SHS-Paradigma Zukunftskonsum durch die genannte Doppelbesteuerung im Vergleich zum Gegenwartskonsum diskriminiert.

Nachdem – in Reaktion auf ein Urteil des Bundesverfassungsgerichts zur unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von Renten und Pensionen – die nachgelagerte Besteuerung vom Gesetzgeber zur Regelbesteuerung bei gesetzliche Renten und anderen, staatlich favorisierten Vorsorgesystemen erklärt worden ist, ist es nur konsequent, dieses steuerliche *Benchmark* auch für Altersvorsorge im Rahmen von Riester-Verträgen zu etablieren. Diese Vorgehensweise wählt auch der Subventionsbericht des Bundes. Der Sonderausgabenabzug ist hier das Instrument zur Herstellung der nachgelagerten Besteuerung der Riester-Renten. In diesem von einem konsumorientierten Einkommensteuerbegriff geprägten Bereich ist es folgerichtig, nur die darüber hinausgehenden Zulagen als Steuervergünstigungen zu kennzeichnen.

**Tabelle 2: Beispiel steuerlicher Benchmarks: Steuersystematische Benchmarks verschiedener Einkünfte ab 2009**

Einkünfte aus...	davon aus...	Steuerregime		
		Reguläre Einkommensteuer (SHS-Einkommen)	Abgeltungsteuer (ab 2009)	Nachgelagerte Einkommensteuer (Konsumsteuer)
1. Land- und Forstwirtschaft		X		
2. Gewerbebetrieb		X		
3. Selbständiger Arbeit		X		
4. Nichtselbständiger Arbeit		X		
5. Kapitalvermögen	Bis 801 €, Sparer-Pauschbetrag			Zinsbereingt KonsumSt.
	Ab 801 €, generell		X	
6. Vermietung und Verpachtung		X		
7. Sonstigen Einkünften	Altersbezügen, gesetzl. Renten*			X
	Riester- und Rürup-Renten			X
	Privaten Veräußerungsgewinnen		X	
	Sonstigen "Sonstigen Einkünften"	X		

\* Graduelle Einführung der nachgelagerten Besteuerung bis 2040.

Wie angemerkt, sind Steuervergünstigungen, einfach gesprochen, immer die Ausnahme von der Regel. Aber die *Einheit* der Einkommensteuerregeln in Bezug auf Altersvorsorge und Ersparnis ist in den vergangenen Jahren aufgegeben worden zugunsten eines in doppelter Hinsicht schedularen Systems. Zum einen wurde, wie gezeigt, im Bereich der Alters- und Leibrenten als normative *Bemessungsgrundlage* anstelle der vorgelagerten die nachgelagerte Besteuerung bestimmt, d.h. der Wechsel von der umfassenden Einkommensteuer zur Ausgabensteuer. Eine ähnliche Teilung erfolgt auch im *Steuertarif* mit der Einführung der Abgeltungsteuer für Kapitalerträge seit 2009. Tabelle 2 gibt einen Überblick zu den damit angelegten implizit *Benchmarks* für verschiedene Einkünfte.

Diese Ausführung ist nicht unbedingt als eine Empfehlung zu verstehen, das *Benchmark*-Steuersystem so zu definieren, wie dargestellt. Hier wurde zunächst nur herausgearbeitet, welche *Benchmarks* unausgesprochen hinter der Darstellung des Subventionsberichts stehen. Die Beispiele machen zugleich deutlich, dass das wandelbare „normale“ Steuerrecht als *Benchmark* zwar die jeweils aktuelle normative Basis ist, aber nicht unbedingt die einfachste. Ähnliche Erfahrungen haben auch andere Länder gemacht. In der Konsequenz hat beispielsweise der Budgetentwurf des Präsidenten der USA viele Jahre lang „tax expenditures“ in drei verschiedenen Abgrenzungen kalkuliert und dem Kongress vorgelegt: Als Ausnahmen vom hypothetischen umfassenden SHS-Einkommen, als Ausnahmen gegenüber einer „normalen Steuerbasis“ und als Ausnahmen gegenüber einer hypothetischen konsumbasierten Einkommensteuer.<sup>12</sup> Die OECD (2004) empfiehlt die Definition eines umfassenden *Benchmark*-Steuersystems.

<sup>12</sup> Nach langjährigen Diskussionen um die ungeliebte Konsumsteuerbasis präsentiert der Haushaltsentwurf für das Fiskaljahr 2010 die Steuervergünstigungen „nur“ noch gegenüber den ersten zwei genannten Benchmarks. (Vgl. OMB 2009 und vorangegangenen Jahre.)

Als zweiter wichtiger Punkt sind die Methoden herausgestellt worden, mit denen das fiskalische Volumen der Steuervergünstigungen berechnet wird. Grundsätzlich stehen hier drei verschiedene Wege offen:<sup>13</sup>

- a. *Revenue foregone*-Methode (Schätzung der entgangenen Einnahmen). Hier wird geschätzt, wie stark Steuereinnahmen bei einer Steuervergünstigung zurückgehen. Die Schätzmethode beruht auf einem Vergleich der Steuereinnahmen ohne und mit Einführung der Steuervergünstigung. Bei dem Vergleich wird der Einfachheit halber unterstellt, dass sich das beobachtete Verhalten der betroffenen Steuerzahler nicht ändert. Da sie auf beobachtetem Verhalten beruht, ist die *Revenue foregone*-Methode vergleichsweise leicht umzusetzen und in der Praxis entsprechend beliebt. Ihr vorrangiges Problem liegt in der unterstellten Verhaltenskonstanz der Steuer-subjekte. Eingeführt wurde die Methode, um *bestehende* Steuervergünstigungen zu quantifizieren. Grundlage ist hier das beobachtete Verhalten *mit* Steuervergünstigung, deren hypothetische Abschaffung kalkuliert wird. Weil keinerlei Verhaltensänderung angenommen wird, *überschätzt* die Methode den Einnahmefall. Die *Revenue foregone*-Methode wird aber gleichermaßen – und ohne dass dies immer offenbar wird – aus Ex ante-Perspektive eingesetzt. Hier wird eine geplante oder jüngst eingeführte Steuervergünstigung auf der Basis des Verhaltens *ohne* Steuervergünstigung geschätzt. In dieser Perspektive *unterschätzt* die Berechnungsmethode tendenziell den tatsächlichen Einnahmefall, der aus einer Steuervergünstigung folgt. In beiden Fällen birgt die Methode eine gewisse Pikanterie, denn sie beruht auf der vereinfachenden Annahme, dass Steuervergünstigungen gänzlich wirkungslos sind. Auch Wechselwirkungen mit anderen Steuerregeln bleiben in der weitgehenden Ceteris-paribus-Annahme unberücksichtigt.
- b. *Revenue gain*-Methode (Schätzung der erwarteten Einnahmesteigerung). Hier – wie auch bei der vorangehend vorgestellten *Revenue foregone*-Methode – trägt der fest etablierte Begriff nicht zum Verständnis des entscheidenden Charakterzugs bei: Es wird geschätzt, um welchen Betrag die Einnahmen zunehmen würden, wenn die Steuervergünstigung abgeschafft würde. Dies wird jedoch, wie gesehen, auch bei *Revenue foregone* getan. Der substantielle Unterschied ist, dass die *Revenue gain*-Methode die erwarteten bzw. zurechenbaren Verhaltensänderungen berücksichtigt. Wird z.B. eine Steuerermäßigung für ein bestimmtes Gut gewährt, so wird hier die erwartete oder zurechenbare Nachfrageausdehnung berücksichtigt. Diese Art der Schätzung liefert zwar bessere Ergebnisse, ist aber auch deutlich komplexer, verlangt sie doch Kenntnis der jeweils relevanten Nachfrage- bzw. Angebotselastizitäten. Hier sollen auch Wechselwirkungen mit anderen Steuern und Steuervergünstigungen betrachtet werden.

---

<sup>13</sup> Vgl. Messere (1993), OECD (2004), Swift (2006), Schweizerischer Bundesrat (2008).

- c. *Outlay equivalent*-Methode: Mit der Schätzung einer äquivalenten Ausgabe wird kalkuliert, wie hoch eine direkte Ausgabe/Subvention sein müsste, um beim Empfänger den gleichen Netto-Mittelzufluss (und damit annahmegemäß die gleiche Subventionswirkung) zu erreichen. Unterschiede zwischen Finanzhilfen und Steuervergünstigungen können vor allem aus einer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung der beiden Subventionsformen erwachsen (z.B. Steuern auf erhaltene Finanzhilfen). Mit der Frage nach der äquivalenten Ausgabe sollen die finalen kassenmäßigen Kosten für den Staat beziffert werden. In Deutschland würde eine solche Rechnung dazu führen, bei Finanzhilfen entstehende Steuerzahlungen über Steuer-Verteilung, -zerlegung und Finanzausgleich hinsichtlich ihrer finalen Kassenwirkung bei Bund, Ländern und Kommunen zu betrachten. Insbesondere bei Steuervergünstigungen, die bei Gemeinschaftsteuern gewährt werden, kann eine solche Vergleichsrechnung wertvolle Einsichten zur Verteilung der Lasten (und ggf. Zugewinne) im föderalen Finanzgeflecht gewähren. Dort, wo eine Umwandlung von Steuervergünstigungen in direkte Subventionen in Erwägung gezogen wird, hilft eine solche Rechnung, die rein fiskalpolitischen Hürden einzuschätzen.

Die *Revenue gain*-Methode und die *Outlay equivalent*-Methode bieten jeweils mehr Informationen, bereiten aber zugleich erheblichen Zusatzaufwand. Dieser ist in Einzelfällen gewiss gerechtfertigt. Wenn es aber darum geht, das Finanzvolumen von möglichst vielen bzw. allen Steuervergünstigungen überblicksartig zu berechnen, empfiehlt sich auf jeden Fall die vergleichsweise einfache *Revenue foregone*-Methode. Bis zum Fiskaljahr 2007 wurden im Haushaltsentwurf der US-Regierung<sup>14</sup> die Steuervergünstigungen noch mit der *Revenue foregone*-Methode und parallel mit der *Outlay equivalent*-Methode geschätzt. Letztere wurde seitdem aufgegeben, so dass derartige Schätzungen – wo sie denn vorgenommen werden – heute durchweg nach der *Revenue foregone*-Methode vorgenommen werden. Dies empfiehlt auch die OECD (2004).

Wie sich im Verlauf der Evaluierungsvorhabens herausgestellt hat, werden auch in Deutschland die Steuervergünstigungen regulär nach dieser Methode geschätzt. Insofern wäre eine explizite Festlegung auf diesen Qualitätsstandard ohne Aufwand möglich.

In den Evaluierungsberichten zu den untersuchten Steuervergünstigungen werden die Aufkommenseinbußen wiedergegeben und in ihrer bisherigen Entwicklung dargestellt. Wo es sinnvoll ist, werden sie im Kontext ähnlich gelagerter fiskalischer Maßnahmen dargestellt, um einen ersten Eindruck der relativen Bedeutung der untersuchten Maßnahme zu erhalten. Zudem werden die offiziellen Schätzungen häufig einer kurzen Überprüfung unterzogen, um sie zu validieren oder – wo nötig – Verbesserungsvorschläge für das Schätzverfahren bzw. für das Schätzvolumen zu formulieren.

---

<sup>14</sup> Die Betonung, *wessen* Berechnung gemeint ist, ist in den Vereinigten Staaten notwendig, weil dort der Kongress eigene, von der Regierung unabhängige Schätzungen zum Finanzvolumen der Steuervergünstigungen durchführt. Diese werden aber traditionell nur mit der *Revenue foregone*-Methode durchgeführt. Vgl. *Joint Committee on Taxation* (2008).

Einige Evaluationsberichte vertiefen die Betrachtung der Kosten der Steuervergünstigungen noch in zweierlei Hinsicht. Zum einen wird im Bericht zur Arbeitnehmer-Sparzulage, stellvertretend für alle, das Konzept der Grenzkosten öffentlicher Mittel (*marginal costs of public funds* = MCF) vorgestellt. Es bietet einen einfachen Weg, um eine Vorstellung von den gesamtwirtschaftlichen Schattenkosten öffentlicher Ausgaben bzw. der Einnahmenverzichte zu gewinnen. Geschätzt wird – vereinfacht gesprochen – der Wohlfahrtsverlust (*deadweight loss*), der daraus entsteht, dass mit einer bestimmten Subvention/Steuervergünstigung eine verzerrende Steuer höher sein muss als ohne. Die Nutzung solcher Schattenpreise öffentlicher Ausgaben setzt sich in der Evaluierung von staatlichen Maßnahmen mehr und mehr durch. Dabei bewegt sich der beispielhaft berechnete MCF-Faktor im üblichen Rahmen: Als gebräuchlicher Wert hat sich ein Faktor zwischen 1,2 und 1,3 eingebürgert.<sup>15</sup>

Zum anderen verursacht die Gewährung von spezifischen Steuervergünstigungen z.T. erheblichen administrativen Aufwand, der den Gesamtkosten der Maßnahme zugeordnet werden muss. Wie bei allen Steuervergünstigungen sind diese Kosten nicht Bestandteil der offiziellen Schätzungen. Eigene empirische Ermittlungen der administrativen Kosten der Steuervergünstigungen waren im Rahmen der vorliegenden Untersuchung nicht möglich. In einer Reihe von Einzelevaluationen werden stattdessen vorsichtige Schätzrechnungen für die administrativen Kosten auf Seiten der öffentlichen Hand und bei den betroffenen Steuerpflichtigen durchgeführt. Hierzu wird hilfsweise u.a. das neue Standardkostenmodell zur Messung von Bürokratiekosten genutzt.<sup>16</sup>

### C.3. Überblick über vergangene Evaluationen und vergleichbarer Forschungen

Die einzelnen Evaluationsberichte enthalten – sofern vorhanden – einen Überblick über bisherige Forschungen in diesem Bereich und deren Ergebnisse. Hier sollen an oberster Stelle vorangegangene Evaluationen der jeweils zu untersuchenden Steuervergünstigung stehen. Da dergleichen häufig nicht vorliegt, wird zudem der Blick erweitert für Evaluationen oder andere empirische Untersuchungen vergleichbarer Steuervergünstigung und Subventionen in Deutschland oder – Vergleichbarkeit vorausgesetzt – im Ausland. Die Rückschau auf die bisherige Forschung hat mehrere Funktionen

- Schnelles Identifizieren der zentralen Untersuchungsfragen und –probleme (Datenbeschränkungen, Untersuchungsmethoden etc.) in den bisherigen Arbeiten und Abgleich mit dem eigenen Evaluationsvorhaben.
- *Benchmarking* der besten Praxis in der Evaluation der interessierenden Fragestellung.
- Identifikation der bisherigen Forschungslücken: Kann und/oder soll das aktuelle Vorhaben diese füllen?

---

<sup>15</sup> Siehe *Bertenrath/Thöne/Walther* (2006), S. 144 ff. m.w.N.

<sup>16</sup> Siehe Bundesregierung (2007), dies. (2008), Nationaler Normenkontrollrat (2008).



- Gleichgelagerte Arbeiten als Plausibilitäts-Check der eigenen Ergebnisse.
- Gleichgelagerte Arbeiten als Qualitäts-Check der eigenen Ergebnisse.

Ein Überblick über die Ergebnisse der bisherigen Forschung dient zudem auch der konstruktiven Kommunikation der Evaluations-Ergebnisse. Unterschiedliche Untersuchungen eines bestimmten Sachverhalts kommen in aller Regel nicht zu identischen Ergebnissen. Aus fachlicher Sicht sind solche Differenzen zumeist wenig kontrovers, da sie häufig auf unterschiedliche Datengrundlagen, mit unterschiedlichen Methoden o.ä. zurückgeführt werden können. Wenn diese Punkte schon in der eigenen Forschungsübersicht transparent gemacht werden, kann die öffentliche Diskussion der Evaluations-Ergebnisse leichter konstruktiv verlaufen.

#### C.4. Transparenz der Maßnahme

Die Transparenz von Steuervergünstigungen ist kein expliziter Schritt in dem Leitbild einer optimal realisierbaren Subventionskontrolle (Abbildung 2), das auch dem vorliegenden Evaluationsschema zugrunde liegt. Nicht, weil Transparenz nicht wichtig genug wäre. Das Gegenteil ist der Fall. Subventionstransparenz – ein wichtiges Element der darüber stehenden Budgettransparenz – ist eine Querschnittsaufgabe; die Anforderung durchzieht alle Stufen der Subventionskontrolle.

In der konkreten Evaluierung einer Steuervergünstigung ist Transparenz zugleich Vorbedingung wie auch Ergebnis der Untersuchung: Je transparenter die Maßnahme nicht nur in ihren Regeln (die sind bei Steuergesetzen automatisch öffentlich), sondern auch in ihrer Inanspruchnahme und bezüglich des sonstigen administrativen Vorwissens ist, desto gründlicher und informativer kann die Evaluation ausfallen. Im nächsten Schritt wird die Evaluation wiederum die Transparenz der Maßnahme steigern, indem sie vertieft über instrumentelle Tauglichkeit, Subventionswirkungen etc. berichtet. Subventionstransparenz verstärkt sich insoweit selbst. Die Rolle hoher/geringer Transparenz für die Erstellung der Evaluationsberichte wird dort – sofern notwendig – kurz diskutiert.

Wichtiger aber als die Transparenz einer Steuervergünstigung aus Sicht der Evaluatoren ist die generelle Subventionstransparenz für die Allgemeinheit und die interessierte Fachöffentlichkeit. Die essentielle Rolle der Budgettransparenz in der politischen Rechenschaftspflicht auf der einen Seite und für die demokratische Kontrolle auf der anderen Seite liegt auf der Hand.<sup>17</sup> Viele Elemente moderner Budgetreformen dienen in erster Linie der Steigerung der Transparenz – im Wissen um heilsame „Selbstreinigungsprozesse“, die bei transparent geplanten, durchgeführten, überwachten und u.U. weiterentwickelten Interventionsinstrumenten auftreten.

Wenn in einzelnen Evaluationsberichten die Subventionstransparenz angesprochen wird, soll gleichwohl *nicht* moniert werden, dass Steuervergünstigungen nach den Maß-

---

<sup>17</sup> Einen aktuellen internationalen Vergleich bietet das „The Open Budget Survey 2008“ der International Budget Partnership (2009).

stäben modernen Projektmanagements nicht transparent sind. Man kann es für die Zukunft befürworten, dass beispielsweise (Steuer-)Subventionen nach Vorbild des britischen *ROAMEF*-Kreises betreut werden oder dass Subventionsziele „*SMART*“ sein sollen.<sup>18</sup> Aber es ist wenig fruchtbar, das Fehlen solcher in Deutschland bis dato nicht etablierten Transparenzinstrumente rückwirkend zu monieren.

In den Evaluationsberichten geht es um sehr viel elementarere Transparenz. Dort, wo sie fehlt, fehlen grundlegende Informationen. Ein Beispiel soll dies illustrieren: Die Transparenz der Arbeitnehmer-Sparzulage ist sehr gering. Abgesehen von Daten zum Gesamtvolumen der Subvention werden der Öffentlichkeit *keinerlei* Informationen auch nur zur Anzahl der Empfänger, zur Struktur des geförderten Sparens etc. vorgelegt. Auch die Evaluatoren hatten keinen Zugriff auf diese „ländereigenen“ Daten. Dies ist für eine Maßnahme, die mittlerweile 48 Jahre durchgeführt wird und für die allein seit 1991 circa 4,9 Milliarden Euro Steuerausgaben angefallen sind, nicht akzeptabel.

### C.5. Überprüfung des Subventionszwecks

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

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

Im Ergebnis nutzen wir einen *dreistufigen Maßstab*: Als erstes untersuchen wir, ob die betrachtete Steuervergünstigung ihre eigenen gesetzlichen Zwecke erreicht. Zwei-

---

<sup>18</sup> Zur Erläuterung: Im *ROAMEF*-Kreis (*Rationale, Objectives, Appraisal, Monitoring, Evaluation and Feedback*) befinden sich Subventionen vom Planungsstadium an in einem strengen Projektmanagement. *SMART* Ziele sind im Projektmanagement „*Specific Measurable Achievable Realistic Timely*“. Vgl. Thöne (2003) zur Best Practise der Subventionskontrolle:

tens soll abgeschätzt werden, ob sie mit den *Subventionspolitischen Leitlinien* der Bundesregierung vom März 2006 konform geht.<sup>19</sup> Diese Selbstbindung der Bundesregierung stellt zusätzliche Anforderungen an vertretbare Subventionen. Steuervergünstigungen werden hier besonders kritisch gesehen. Drittens wird jede Steuersubvention im Hinblick auf das Allgemeininteresse untersucht. Naturgemäß ist das keine einfache Aufgabe, denn Gemeinwohl und öffentliche Wohlfahrt sind schwer fassbare Konzepte. Alle Versuche, diese Idealtypen zu operationalisieren, sind zwangsläufig zu einem gewissen Grad werturteilsbehaftet. Dieses potenzielle Problem dämmen wir ein, indem wir einfache und praxisnahe Prinzipien ökonomischer Effizienz sowie horizontaler und vertikaler Gerechtigkeit umsetzen. Zudem legen wir in diesen Fragen Wert auf hohe Transparenz, so dass genutzte Ermessensspielräume offen gelegt werden.

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

Wenn im ersten eigentlichen Schritt der Kernevaluierung die Frage der grundlegenden Rechtfertigung von Subventionen gestellt wird, geht es vielfach nicht allein um die Begründetheit von finanziellen Hilfen. Es geht zunächst einmal grundsätzlich um die Rechtfertigung von staatlichen *Interventionen* – egal, welches Instrument dafür eingesetzt wird.

Staatliche Eingriffe in das Wirtschaftsleben sind zu beurteilen vor dem Hintergrund der Wirtschaftsordnung, die gewollt ist. In Deutschland ist dies die Soziale Marktwirtschaft, aktuell lässt sich dies konkretisieren als ökonomisch, sozial und ökologisch nachhaltige Marktwirtschaft.<sup>20</sup> In der ökonomischen Dimension sind staatliche Interventionen nur dort gerechtfertigt, wo der marktliche Wettbewerb auf Grund von Marktversagensphänomenen seine Wirkung nicht bestmöglich entfalten kann. Allerdings ist das Referenzmodell für einen *in der Realität* funktionierenden Markt, bei dem (weitere) staatliche Eingriffe mehr schaden als nutzen, nicht eindeutig zu bestimmen.

Es kann an dieser Stelle nicht darum gehen, eine abschließende Positiv- oder Negativliste gerechtfertigter/ungerechtfertigter Subventionsziele zu formulieren. Die Bereiche bzw. Situationen, in denen Subventionen vom Grunde her als konform zur Wirtschafts- und Sozialordnung angesehen werden, hängen stark von dem akzeptierten Referenzrahmen ab. Umstritten und auch abhängig von außerökonomischen Werturteilen sind zudem die Fälle, in denen Marktprozesse und -ergebnisse aus anderen gesellschaftspolitischen Motiven lenkend korrigiert werden.

Diese Fragen werden in den einzelnen Evaluationsberichten mit Blick auf die konkrete Fragestellung diskutiert.

---

<sup>19</sup> Siehe 21. Subventionsbericht (2007), S. 9.

<sup>20</sup> Diese Grundsatzentscheidung spiegelt sich für Europa im EG-Vertrag wider (Art 4 II i.V.m Art. 2 EGV).

## C.6. Prüfung der instrumentellen Eignung

In der instrumentellen Subventionskontrolle wird hauptsächlich die Frage gestellt: Ist die Maßnahme gut konstruiert, um die gewünschten Ziele zu erreichen? Falls nicht, können Verbesserungen des Instrumentariums vorgenommen werden, die bessere Resultate versprechen? Zu einem gewissen Grad mag die Eignung des Instrumentariums eine Frage sein, die *nach* empirischen Wirksamkeitstests gestellt werden sollte. Dies impliziert allerdings, dass in der Praxis in größerem Umfange *experimentiert* werden könnte, welche Subventionsform die besten Ergebnisse für ein bestimmtes Ziel erzielen könnte. Dergleichen mag durchaus dem Ideal des Popperschen *Piecemeal Social Engineering* entsprechen. In der (deutschen) Praxis allerdings ist hierfür wenig Raum. Entsprechend stellt das Evaluationsschema diese Frage aus der Perspektive des Instrumentenplaners – auf der Basis des Wissens, das mit Begründung einer Steuervergünstigung vorliegt. (Was selbstredend nicht ausschließt, dass empirische Erkenntnisse in die Instrumentenkontrolle rückgekoppelt werden.)

In der Instrumentenkontrolle werden im Prinzip zwei Fragen hintereinander gestellt: Sollte die staatliche Intervention in Form einer Steuervergünstigung erfolgen? Wenn ja, welche Form soll diese Steuervergünstigung konkret annehmen?

Wenn eine staatliche Intervention bei einem bestimmten Problem grundsätzlich gerechtfertigt ist und wenn ebenfalls unstrittig ist, dass fördernd bzw. entlastend eingegriffen werden soll, stehen neben Steuervergünstigungen noch eine Reihe anderer Instrumente zur Wahl:

- Finanzhilfen (direkte Subventionen);
- Zinsgünstige Kredite und/oder staatliche Bürgschaften;
- Werbemaßnahmen, Informationskampagnen, Preisverleihungen;
- Gebote.

Diesen gegenüber müssen sich Steuervergünstigungen im ersten Schritt als das Instrument darstellen, das zum Erreichen des jeweiligen Interventionsziels am besten geeignet ist. Dabei sind unter Umständen auch mischinstrumentelle Strategien zu berücksichtigen.

Wird in der Einzelüberprüfung grundsätzlich bejaht, dass die Subvention auf dem steuerlichen Wege zu gewähren ist, ist zu prüfen, welche Form der Steuervergünstigung dem Subventionszweck (und eventuellen Nebenzielen) am besten dient. Zunächst ist zu prüfen, *welche* Steuer für die Subvention am besten geeignet ist. Häufig muss diese Frage nicht explizit gestellt werden, da offensichtlich nur die gewählte Steuer in Frage kommt. In anderen Kontexten ist diese Frage aber durchaus offen. Als Beispiel sei hier auf steuerliche Instrumente zur (begleitenden) Bekämpfung der Schwarzarbeit verwiesen, die grundsätzlich an der Umsatzsteuer oder bei der Einkommensteuer ansetzen können. In der Evaluation der Steuerermäßigungen für Renovierungsaufwand und haushaltsnahe Dienstleistungen (§ 35a EStG) wird ein solcher Vergleich angestellt.

Ist die passende Steuer identifiziert, stellt sich die Frage ob die zu evaluierende Steuervergünstigung die bestgeeignete Form hat:<sup>21</sup>

- Steuerbefreiung („*tax exemption*“): Beträge werden von der Steuerbasis ausgenommen;
- Abzüge, die die Steuerbemessungsgrundlage verringern („*tax allowance*“);
- Abzüge, welche die Steuerschuld verringern („*tax credit*“);
- Reduktionen der Steuersätze („*tax rate relief*“);
- Steuerstundungen („*tax deferral*“).

Jenseits dieser Fragen der Instrumentenauswahl wird das Instrumentdesign streckenweise sehr detailliert überprüft. Als Beispiel soll die für die Arbeitnehmer-Sparzulage durchgeführte Instrumentenkontrolle dienen. Abbildung 3 stellt die beiden wichtigsten Elemente der Ausgestaltung der Steuervergünstigung gegenüber, die potenziell begünstigten Sparer und die potenziell förderfähigen Anlageformen. Für jedes der möglichen politischen Ziele der Maßnahme (diese sind nach Jahrzehnten nicht mehr völlig eindeutig zu identifizieren), formulieren wir einen optimalen Instrumentaufbau und vergleichen diesen mit der aktuellen Ausgestaltung. Der postulierte optimale Aufbau ist aus einer einfachen Konzeption von horizontaler und vertikaler Gerechtigkeit sowie unter Berücksichtigung der instrumentellen Effizienz abgeleitet.

Im konkreten Beispiel kommen wir zu dem Schluss, dass die Arbeitnehmer-Sparzulage für *alle* potenziellen Ziele falsch konzipiert ist — entweder zu weit, oder, häufiger, zu eng.

---

<sup>21</sup> Auflistung in Anlehnung an OECD (2004) und Schweizerischer Bundesrat (2008).

1. Umverteilende Vermögenspolitik				
Optimales (opt.) und tatsächliches Instrumentendesign	Begünstigte Sparer			
	Abhängig Beschäftigte	Beamte	Niedrige Einkommen	Alle
Aktien, Beteiligungen generell	ANSpZ	ANSpZ		
Beteiligungen nur "eigene" Firma				
Bausparen	ANSpZ	ANSpZ		
Alle Sparformen			opt.	

2. Steigerung der Sparquote/des Vorsorgesparens				
Optimales (opt.) und tatsächliches Instrumentendesign	Begünstigte Sparer			
	Abhängig Beschäftigte	Beamte	Niedrige Einkommen	Alle
Aktien, Beteiligungen generell	ANSpZ	ANSpZ		
Beteiligungen nur "eigene" Firma				
Bausparen	ANSpZ	ANSpZ		
Alle Sparformen				opt.

3.a. "Zähmung des Kapitalismus": Mikro-Ebene				
Optimales (opt.) und tatsächliches Instrumentendesign	Begünstigte Sparer			
	Abhängig Beschäftigte	Beamte	Niedrige Einkommen	Alle
Aktien, Beteiligungen generell	ANSpZ	ANSpZ	opt.	
Beteiligungen nur "eigene" Firma				
Bausparen	ANSpZ	ANSpZ		
Alle Sparformen				

3.b. "Zähmung des Kapitalismus": Makro-Ebene				
Optimales (opt.) und tatsächliches Instrumentendesign	Begünstigte Sparer			
	Abhängig Beschäftigte	Beamte	Niedrige Einkommen	Alle
Aktien, Beteiligungen generell	ANSpZ	ANSpZ		
Beteiligungen nur "eigene" Firma		opt.		
Bausparen	ANSpZ	ANSpZ		
Alle Sparformen				

4.a. Förderung einer "Aktienkultur"				
Optimales (opt.) und tatsächliches Instrumentendesign	Begünstigte Sparer			
	Abhängig Beschäftigte	Beamte	Niedrige Einkommen	Alle
Aktien, Beteiligungen generell	ANSpZ	ANSpZ		opt.
Beteiligungen nur "eigene" Firma				
Bausparen	ANSpZ	ANSpZ		
Alle Sparformen				

4.b. Wohneigentumpolitik				
Optimales (opt.) und tatsächliches Instrumentendesign	Begünstigte Sparer			
	Abhängig Beschäftigte	Beamte	Niedrige Einkommen	Alle
Aktien, Beteiligungen generell	ANSpZ	ANSpZ		
Beteiligungen nur "eigene" Firma				
Bausparen	ANSpZ	ANSpZ	opt.	
Alle Sparformen				

© FiFo 2008

**Abbildung 3: Beispiel Instrumentkontrolle: Optimaler und tatsächlicher Instrumenteneinsatz der Arbeitnehmer-Sparzulage**

Die Prüfung auf die instrumentelle Eignung der jeweiligen Steuervergünstigung wird nicht in allen Evaluationsberichten explizit alle geschilderten Prüfschritte durchlaufen. Zum Teil sind nicht alle relevant, zum Teil werden manche Teilschritte in einem gemeinsamen Prüfschritt umgesetzt.

Eine Frage jedoch bleibt aber in der instrumentellen Kontrolle jeweils explizit außen vor, obwohl man ihr großen, zuweilen wohl auch entscheidenden Einfluss auf die Wahl

der Subventionsform „Steuervergünstigung“ zuschreiben kann. Es ist die Frage nach der Finanzierung der Subvention. Zwölf der in Tabelle 1 aufgelisteten zwanzig Steuervergünstigungen belasten das Aufkommen von *Gemeinschaftsteuern*. Es handelt sich, fiskalisch gesehen, um gemeinsame Subventionen von Bund, Ländern und – in allen zwölf Fällen tatsächlich auch – Gemeinden. Eine solche gemeinschaftliche Finanzierung staatlicher Aufgaben ist spätestens nach der Aufgabenentflechtung durch die erste Stufe der Föderalismusreform mit *anderen* Instrumenten kaum noch möglich. Da es offensichtlich einen erheblichen Unterschied ausmacht, ob zum Beispiel der Bund 42,5 Prozent einer Maßnahme oder 100 Prozent finanziert, kann bezweifelt werden, ob Finanzhilfen *realistische* Alternativen zu Vergünstigungen bei Gemeinschaftsteuern sein können. Wie groß müsste der instrumentelle Vorteil von Finanzhilfen sein, um einer föderalen Ebene die volle Finanzierung aufzubürden, wenn sie bei einer Steuervergünstigung maximal 54 Prozent<sup>22</sup> zu tragen hätte? Eine Verlagerung könnte zwar mit Kompensationszahlungen im vertikalen Finanzausgleich näherungsweise ausgeglichen werden. Die Hürde dazu ist allerdings hoch, das Aufschnüren und Neuverhandeln der „Finanzausgleichs-Pakete“ birgt politische und fiskalische Risiken für alle Beteiligten.

Dennoch werden Steuervergünstigungen in den Evaluierungsberichten behandelt, als könnten sie, wenn dies vorteilhaft ist, vergleichsweise einfach durch Finanzhilfen oder andere Interventionsinstrumente ersetzt werden. Zum einen entspricht es ausdrücklich den *Subventionspolitischen Leitlinien* der Bundesregierung vom März 2006, diese Prüfung durchzuführen. Zum anderen stehen diese *versteckten Gemeinschaftsaufgaben* in der Gefahr, die gleichen Probleme zu entwickeln, welche die echten Gemeinschaftsaufgaben vielfach gekennzeichnet haben – vor allem fehlende klare politische Verantwortlichkeit. Eine gemeinschaftliche Finanzierung mag die Einführung einer Steuervergünstigung für einen aktuell virulenten Anlass erleichtern. Bei manchen älteren Steuervergünstigungen kann aber ebenso gefragt werden, ob diese so noch existieren würden, wenn sie von *einer* alleinverantwortlichen föderalen Ebene getragen werden würden.

### **C.7. Operative Subventionskontrolle: Wirksamkeit und Effizienz der Maßnahme**

Die operative Subventionskontrolle, die Überprüfung von Effektivität und Effizienz der jeweiligen Steuervergünstigung ist der zentrale Punkt jeder Evaluation. Dennoch wird sie in der Beschreibung des Evaluationsschemas nur kurz abgehandelt. Das erscheint auf den ersten Blick paradox. Es erklärt sich aus einer zweifachen Vielfalt, der Vielfalt der Ziele und Subventionszwecke der großen deutschen Steuervergünstigungen einerseits und der Vielfalt der Methoden, die in der Wirkungsanalyse genutzt werden *könnten* bzw. unter den zeitlichen und Ressourcen-Restriktionen der vorliegenden Breitenuntersuchung genutzt werden *konnten*. Beide Dimensionen lassen sich nur schwer über

---

<sup>22</sup> Der effektive Anteil des Bundes an der Umsatzsteuer beträgt im Jahr 2009 53,9%.

einen Kamm scheren. Grundlegend umfasst die operative Subventionskontrolle zwei Elemente:

- *Operative Subventionskontrolle – Effektivität:* In welchem Ausmaß erreicht eine Subvention mit der genutzten Subventionstechnik ihre Ziele? Ist der festgestellte Zielerreichungsgrad akzeptabel? Kann eine für unzureichend befundene Effektivität durch andere gangbare Reformen verbessert werden?
- *Operative Subventionskontrolle – Effizienz:* Welche Kosten pro Subventionserfolg sind mit der Maßnahme verbunden? Ist das festgestellte Kosten-Wirkungs-Verhältnis akzeptabel? Können die Kosten pro Subventionserfolg gesenkt werden?

In der Praxis dominiert dabei die Wirksamkeitsprüfung deutlich die Effizienzprüfung. Für beide Aspekte zentral ist die Frage nach der relevanten Zielebene. Nach welchen Maßstäben werden die Erfolge hinsichtlich Effektivität und Effizienz bemessen? Im Idealfall sollten dies die *Oberziele* sein, um derentwillen die betrachtete Subventionen gewährt wird. Eine solche „Outcome“-Orientierung dürfte aber nur selten zu belastbaren empirischen Ergebnissen führen. Ein abstraktes Beispiel: Häufiges Oberziel der Förderung von Forschung und Entwicklung ist es, die Wettbewerbsfähigkeit der heimischen Volkswirtschaft und das Wirtschaftswachstum langfristig zu steigern bzw. auf hohem Niveau zu halten. Selbst wenn man alle Wirkungspfade von geförderter F&E auf Wettbewerbsfähigkeit und Wachstum ermitteln könnte, und selbst wenn man die unter Umständen sehr langen Wirkungsverzögerungen zwischen F&E und den Endzielen methodisch in den Griff bekäme, wird eine Ergebniskontrolle auf der makroökonomischen Ebene daran scheitern, dass von einem relativ kleinen Subventionsprogramm keine statistisch signifikanten Einflüsse auf die große Ebene der Oberziele abzuleiten sind. Valide Ergebnisse wären in dieser Hinsicht nur dort zu erwarten, wo ein ganzer Teilmarkt durch umfangreiche Subventionierung geprägt ist. Zumeist werden die Erfolge und Misserfolge eines Subventionsprogramms aber nur auf der intermediären Zielebene, bei den sog. „Outputs“, zu ermitteln sein. Im gewählten Beispiel entspräche dies der Effektivität und Effizienz mit dem durch das betrachtete Förderprogramm Forschungs- und Entwicklungsanstrengungen gegenüber einem subventionsfreien Zustand oder einem alternativen Interventionsinstrument gesteigert werden können.

Jenseits dieser wenigen Grundsatzfragen herrscht in der Wirkungsprüfung faktisch Methodenvielfalt. Wünschenswert wären in der Regel eigene empirische Erhebungen und deren Auswertungen. Nur so lässt sich originär und repräsentativ untersuchen, wie sich die Wirkungen einer Steuervergünstigung in der Realität darstellen. Der Aufwand für originäre Befragungen bzw. Datenerhebungen konnte im vorliegenden Vorhaben jedoch nicht getrieben werden. Derart aufwendige empirische Untersuchungen unmittelbar in einer ersten, explorativen Evaluation anzuwenden, kann auch ineffizient sein: Für eine ganze Reihe der überprüften Evaluationen sind die Schlussfolgerungen so eindeutig, dass aufwendige Empirie kaum zu wesentlich anderen Ergebnissen führen kann. Bei Steuervergünstigungen wird originäre Empirie u.U. auch noch durch das



Steuergeheimnis erschwert. Zumindest direkte Befragungen sind – anders als bei Finanzhilfen – de facto nicht durchführbar.

Umgesetzt worden ist dann in den Evaluationen ein Methodenmix, der vor allem aus drei verschiedenen Elementen kombiniert ist:

- Modellgestützte Simulationsrechnungen, die entweder
  - auf umfangreichen Mikrodatensätzen beruhen oder
  - mit empirischen Parametern kalibriert sind;
- Ökonometrische Schätzungen der Wirkungszusammenhänge anhand von existierenden Datenbanken/-quellen;
- Metaanalysen vorliegender empirischer Analysen.

Die jeweilige Wahl einer Methode oder Methodenkombination zur Ermittlung der Subventionswirkungen wurde in den einzelnen Evaluationen mit Blick auf die verfügbaren Daten, den für die interessierende Fragestellung bestgeeigneten Ansatz und die verfügbaren Ressourcen getroffen. Regulär wurden hier Kompromisse gemacht.

Die operative Effizienz schließlich hat sich, auch zur Überraschung der Evaluatoren, in der Praxis zu einer Analyseebene mit eher geringer Bedeutung entwickelt. Die Ursache hierfür dürfte in den unterschiedlichen Schwierigkeitsgraden der Effektivitäts- und der darauf aufbauenden Effizienzbetrachtung liegen. Die Wirkungen der Steuervergünstigungen verlässlich zu quantifizieren, hat sich als die zentrale Herausforderung dargestellt. Häufig war eine halbwegs präzise Quantifizierung schon auf dieser Ebene kaum zu leisten. Dort wo sie gelingt, ist die Bildung eines Effizienz-Quotienten mit den eingesetzten Mitteln, dann ein Leichtes. Wegen der großen Unterschiedlichkeit der betrachteten Subventionszwecke versprechen Indikatoren nach dem Muster „Subventionsleistung pro Euro“ auch sehr wenig zusätzliche Information, da sie zum Vergleich nicht tauglich sind. Aus diesen Restriktionen muss die operative Effizienz in den vorliegenden Evaluationsberichten eher „stiefmütterlich“ behandelt werden. Dies sähe anders aus, wenn viele unterschiedliche Subventionen mit den gleichen Zielen einander gegenübergestellt werden würden. Bei derartigen sektoralen Ansätzen spielen Effizienzindikatoren eine sehr viel größere Rolle.

## **D. Schlussfolgerungen jenseits der Einzel-Evaluationen**

Die oben im Überblick zusammengefassten Ergebnisse der Evaluierung der großen Steuervergünstigungen (Abschnitt A) lassen wenig gemeinsame Schlussfolgerungen zu – zumindest nicht was die Subventionszwecke angeht und die Wirksamkeit, mit der diese Ziele erreicht oder nicht erreicht werden. Hier sind die Ziele und Aufgaben der betrachteten Steuersubventionen doch zu unterschiedlich. Auch hinsichtlich ihrer bisherigen Geltungsdauer und in ihrer steuertechnischen Gestaltung unterscheiden sie sich massiv.

Die unterschiedlichen Urteile und die daraus folgenden Ampelfarben lassen eine vergleichende Wertung dahingehend zu, dass in manchen Bereichen die gewählten Steuervergünstigungen taugliche und überlegene Instrumente zur Erreichung von bestimmten wirtschafts-, umwelt- oder gesellschaftspolitischen Zielen sind, während das bei anderen Maßnahmen nicht der Fall ist. *Innerhalb* einer einzelnen Gruppe jedoch sind Vergleiche wenig fruchtbar beziehungsweise unmöglich. Ist der hier mit „grün“ bewertete Sparerfreibetrag ebenso gut wie die ebenfalls grün bewertete Umsatzsteuerermäßigung für die Leistungen der Zahntechniker? Eine solche Frage kann nicht sinnvoll beantwortet werden, denn nicht nur sind die Zieldimensionen im wahrsten Sinne des Wortes unvergleichbar, auch sind die positiven Bewertungen ganz unterschiedlich motiviert. Solche Vergleiche verbieten sich ebenso zwischen den meisten anderen der hier überprüften Steuervergünstigungen.

Es muss aber klar sein, dass eine solche Aussage zur geringen Vergleichbarkeit der Ergebnisse nicht etwa in der Natur der Sache liegt. Ziel des Forschungsvorhabens war es, die *großen* Subventionen zu evaluieren, die über das *Steuersystem* abgewickelt werden. Die geringe Vergleichbarkeit in der Fähigkeit, bestimmte Ziele zu erreichen, folgt unmittelbar daraus, dass die Subventionen nicht nach Maßgabe ähnlicher *Ziele* ausgewählt wurden. Eine solche Vergleichbarkeit wäre dann leichter, wenn alle unterschiedlichen Politikinstrumente – nicht nur Steuervergünstigungen –, die *demselben* Ziel dienen, nebeneinander gestellt werden. In derartigen „sektoralen“ Vergleichen könnte leichter untersucht werden, welche Instrumente mit den geringsten Nettokosten einen neuen Arbeitsplatz schaffen können, eine Tonne CO<sub>2</sub>-Emissionen verhindern können etc.

Dies war jedoch nicht das Ziel der instrumentellen Analysen der vorliegenden Untersuchung. Dort, wo mehrere Steuervergünstigungen einem ähnlichen Zweck dienen, mag ein solcher Vergleich partiell möglich sein. So können beispielsweise die untersuchten vermögenspolitisch motivierten Steuersubventionen – Arbeitnehmer-Sparzulage, Riester-Rente, Sparerfreibetrag – natürlich miteinander verglichen werden. Aber selbst hier „hinken“ die Vergleiche etwas, denn es werden z.T. unterschiedliche Sparformen und –motive unterstützt, d.h die Subventionszwecke sind im Detail nicht mehr deckungsgleich.

Generell gelten Steuersubventionen als problematisch bewertet, weil sie schlechter zu kontrollieren sind, wegen ihrer gesetzlichen Verankerung oftmals langlebiger sind als ausgabenseitige Transfers und zudem von einer Administration verwaltet werden, die zur Subventionssteuerung nicht ausgestattet und ausgebildet ist. Diese Eigenschaften rechtfertigen eine a priori sehr kritische Sicht auf Steuervergünstigungen als Politikinstrument. Insofern sind die positiven Ergebnisse der Evaluierung auch nicht geeignet, den subventionspolitischen Grundsatz der Bundesregierung zu „widerlegen“, demzufolge bei jeder Steuervergünstigung geprüft werden soll, ob sie nicht eher als ausgabenseitiger Transfer gewährt werden kann bzw. abgeschafft oder in eine andere, den Staatshaushalt weniger belastende Maßnahme überführt werden soll.

Das Generalmisstrauen gegenüber Steuersubventionen bleibt richtig – aber eben auch die Offenheit der Prüffrage für positive und negative Befunde. Es wird damit auch offenkundig, dass pauschal restriktive Politik gegenüber Steuervergünstigungen – wie z.B. ein generelles Verbot dieser Transferform<sup>23</sup> oder Kürzungen nach der „Rasenmähermethode“ – den Weg zur instrumentellen Optimierung der Subventionspolitik versperren würde.

Jenseits der unmittelbaren Befunde zu den einzelnen Steuervergünstigungen hat der gebündelte und in dieser Form bislang einmalige Evaluationsprozess eine Reihe von Schlussfolgerungen provoziert, die über den eigentlichen Anlass hinausgehen. Sie betreffen die Frage, was wir in dem Vorhaben gelernt haben, das für die Weiterentwicklung der deutschen Steuer- und Subventionspolitik wichtig werden könnte. Diese Aspekte werden hier als Punkte zur weiteren Diskussion präsentiert. So wichtig sie auch sind, sie können hier nicht vertieft behandelt werden – nicht zuletzt, weil sie auch nach ausführlicherer politischer Diskussion verlangen.

- Oben wurde schon kurz angesprochen, dass die *Transparenz* der Steuervergünstigungen und –ermäßigungen verbessert werden sollte. Eine zentrale Voraussetzung ist dabei Offenheit und Kooperationswillen bei allen beteiligten Verwaltungen, gerade auch auf Seiten der Länder. Die – ohnehin kontrovers diskutierte – dezentrale Steuerverwaltung der direkten Steuern darf nicht der Aufrechterhaltung der Intransparenz bei den zugehörigen Steuervergünstigungen dienen.
- Generell werfen *Steuervergünstigungen bei Gemeinschaftsteuern* besondere Probleme auf. Diese *versteckten Gemeinschaftsaufgaben* verdienen in den weiteren Diskussionen zur Föderalismusreform größere Aufmerksamkeit als bisher.<sup>24</sup>
- Die Abgrenzung des Subventionsbegriffs und damit auch die *Definition von Steuervergünstigungen* nach Maßgabe des Stabilitäts- und Wachstumsgesetzes werden zunehmend zum Problem. So groß der subventionspolitische Fortschritt des StWG im Jahr 1967 zweifellos gewesen ist, inzwischen zementiert die Auslegung des Gesetzes im Bereich der Steuervergünstigungen einen Anachronismus. Internationale gute Praxis ist es mittlerweile, *alle* verhaltenslenkenden Sonderregeln des Steuerrechts als Steuervergünstigungen („tax expenditures“) zu subsumieren. Das Stabilitätsgesetz (§ 12 Abs. 2 u. 3) verlangt dagegen einen Subventionsbericht, der allein die Fi-

---

<sup>23</sup> Das in diesem Kontext gern genannte Verbot von neuen Steuervergünstigungen in Art. 7 lit. g. des Schweizerischen Subventionsgesetz von 1990 ist bei näherer Betrachtung eher als zusätzliche Prüfhürde zu verstehen: Als „besonderer Grundsatz“ der Subventionspolitik ist hier formuliert: „Auf Finanzhilfen in Form von steuerlichen Vergünstigungen wird *in der Regel* verzichtet“ (Hervorhebung d. Verf.). Tatsächlich werden in der Schweiz auch weiterhin neue Steuervergünstigungen eingeführt, wie der Eidgenössische Subventionsbericht 2008 darlegt.

<sup>24</sup> Mit den 2006 und 2009 beschlossenen zwei Stufen der Föderalismusreform sind wichtige und große Schritte zur Entwicklung und partiellen Rückgewinnung föderaler Vielfalt in Deutschland getan worden. Wie *Fuest/Thöne* (2009) am Beispiel des Finanzföderalismus zeigen, ist die Notwendigkeit einer Fortführung der Föderalismusreform gleichwohl noch hoch; zum Teil machen die bisherigen Änderungen auch zusätzliche Reformschritte erforderlich.

nanzhilfen und Steuervergünstigungen für Unternehmen und Wirtschaftszweige darlegt. Seit dem sechsten Subventionsbericht (1977) wird diese Anforderung so interpretiert, dass andere Regelungen nicht mehr zu den Steuervergünstigungen zählen. Sie werden vielfach noch im Subventionsbericht aufgeführt, dort aber unter dem Rubrum „sonstige steuerliche Regelungen“, die „nicht den Subventionen zugeordnet werden, aber subventionsähnliche Tatbestände darstellen.“<sup>25</sup> Diese Trennung ist in der Praxis nicht trennscharf umsetzbar. Die letzte, mit dem zwanzigsten Subventionsbericht (2006) umgesetzte Anlauf, den Vorgaben des StWG auf konsistente Weise Genüge zu tun, stellt den besten Versuch dar, der bislang vorliegt. Er ist dennoch nicht trennscharf und führt zu nicht nachvollziehbaren Ergebnissen. Dies belegt eindeutig die unterschiedliche Zuordnung der steuerlichen Zuschüsse für Handwerkerleistungen (§ 35a Abs. 2 Satz 2 EStG) und der steuerlichen Begünstigungen für haushaltsnahe Dienstleistungen (§ 35a Abs. 2 Satz 1 EStG). Und selbst wenn eine trennscharfe Unterscheidung im Sinne des StWG möglich wäre – sie wäre nicht sinnvoll. Auch Steuervergünstigungen, die eher diffus streuen oder vorrangig privaten Haushalten zugute kommen, sollten in der gleichen Weise dokumentiert, analysiert und beurteilt werden. Durch einen Anschluss an die internationale Praxis und durch eine umfassendere Neuerfassung von Steuervergünstigungen würde das Gesamtbild vollständig werden – und damit transparenter und weniger strategiefähig. Ob eine erweiterte Darstellung von Steuervergünstigungen weiterhin vorrangig der Subventionsberichterstattung zuzuordnen wäre oder ob sie – internationaler Praxis folgend – primär als Dokument des Haushalts installiert werden sollte, wäre in diesem Kontext ebenfalls zu prüfen.

Schließlich stellt sich naturgemäß die Frage, ob und wie der Evaluationsprozess in den Augen der Evaluatoren fortgesetzt werden sollte. Da wir das Vorhaben summa summarum als Erfolg werten, erscheint eine Erweiterung auf „kleinere“ Steuervergünstigungen sinnvoll. Auch sollten verstärkt die Steuerregeln der Anlage 3 des Subventionsberichts ins Auge gefasst werden. Ob und wie dies in eine dauerhafte Systematik der Subventionskontrolle einfließt, kann an dieser Stelle nicht diskutiert werden.

Für die vorgelegten Evaluationsberichte wäre auf jeden Fall ein *Monitoring* nach dem Vorbild der schweizerischen Subventionsberichte wünschenswert. Dort wird voll-

---

<sup>25</sup> Mit dem 20. Subventionsbericht (2006) wurde diese seit längerem schon nur noch historisch erklärbare Unterscheidung zwischen Anlage 2 und Anlage 3 neu gefasst. Damit wird nun nachvollziehbarer, wie die vom Stabilitäts- und Wachstumsgesetz (1967) gemeinte Einschränkung auf Regelungen zur Beeinflussung der Wirtschaft heute in die Praxis umgesetzt werden soll. Die Kriterien, nach denen diese Abgrenzung vorgenommen wird, sind durchaus diskussionswürdig; auf jeden Fall sind sie nur innerhalb der dem StWG zugeschriebenen Zwänge verständlich. Die Diskussion um modernere Subventionsbegriffe wird seit langem geführt (vgl. z.B. Koch/Steinbrück 2003; Thöne 2005; Bundestags-Drucksache 16/9610 v. 18.06.2008). Es jedoch ist nicht Aufgabe dieser Evaluierung, die Tauglichkeit des vierzig Jahre alten Berichtsauftrages für eine moderne Subventionspolitik und die Begriffsabgrenzungen des Subventionsberichts zu untersuchen.

ständig nachgehalten, ob und in welchem Maße die Empfehlungen der Evaluierung auch umgesetzt wurden. In der Schweiz hat das einen anderen Rechtscharakter, der Subventionsbericht wird – einschließlich der Änderungsempfehlungen – vom Parlament formell beschlossen. Gleichwohl wäre eine anders gelagerte Form des Monitorings auch für Deutschland erstrebenswert, allein um sicherzustellen, dass die Evaluationsbemühungen auch jenseits tagespolitischer Aktualität ihre strukturelle Wirkung entfalten

## E. Genutzte und weiterführende Literatur

- Bradford, D. (2001): Reforming Budgetary Language, NBER Working Paper No. w 8500, Cambridge MA.
- Bratić, Vjekoslav (2006): Tax Expenditures: A Theoretical Review, *Financial Theory and Practice* 30 (2), 113-127 (2006).
- Brixi, H.P., Valenduc, C., Li-Swift, Z. (Hrsg.) (2004): Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending Through the Tax System: Lessons from Developed and Transition Economies, The World Bank, Washington D.C.
- Bundesministerium der Finanzen (2006): 20. Subventionsbericht der Bundesregierung, Berlin.
- Bundesministerium der Finanzen (2007): 21. Subventionsbericht der Bundesregierung, Berlin.
- Bundesregierung (2007): Bürokratiekosten: Erkennen – Messen – Abbauen Bericht der Bundesregierung 2007 zur Anwendung des Standardkosten-Modells, Berlin.
- Bundesregierung (2008): Zeit für das Wesentliche: Bürokratieabbau schafft Freiräume. Bericht der Bundesregierung 2008 zur Anwendung des Standardkosten-Modells und zum Stand des Bürokratieabbaus, Berlin.
- Burman, Leonard E. (2003), Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant?, *National Tax Journal*, Vol. LVI, No. 3, pp. 613-627.
- Congressional Budget Office (CBO) (1983): Tax Expenditures: Current Issues and Five-Year Budget Projections for Fiscal Years 1984-1988; A CBO Report As Required by Public Law 93-344, Washington D.C.
- Craig, Jon; Allan, William (2001): Fiscal Transparency, Tax Expenditures, and Budget Processes: An International Perspective. Proceedings of the Annual Conference on Taxation, 2001, p258-264.
- Daly, Michael (1995). The role of tax expenditure reporting in a global economy. *World Economy*, Jan95, Vol. 18 Issue 1, p87-111.
- Datta, L., Grasso, P.G. (Hrsg.) (1998): Evaluating Tax Expenditures: Tools and Techniques for Assessing Outcomes, *New Directions for Evaluation* No. 79, San Francisco.
- Davie, Bruce F. (1994), Tax Expenditures in the Federal Excise Tax System. *National Tax Journal*, Mar94, Vol. 47 Issue 1, p39-62.
- Department of Finance Canada (div. Jg.): Tax Expenditures and Evaluations, Ottawa.
- Dupuis, J.-P. (2004), SNA REVIEW General government accounts: Tax revenue, accrual recording of tax, Tax credits, Presentation at the OECD Working Party on National Accounts, Paris, 13 October 2004.
- ESCET – Economics and Statistics Central Evaluation Team (2001); Common Core Impact Indicators for Assessing Effects of DTI Industrial Support Policies, London.
- Fuest, Clemens und Michael Thöne (2009): Reform des Finanzföderalismus in Deutschland, *Stiftung Marktwirtschaft, Kleine Handbibliothek* Bd. 37, Berlin.
- General Accounting Office (GAO) (1994): Tax Expenditures Deserve more Scrutiny, Report to the Honorable William J. Coyne, House of Representatives, GAO/GGD/AIMD-94-122; Washington D.C.
- General Accounting Office (GAO) (2005): Government Performance and Accountability: Tax Expenditures Represent a Substantial Federal Commitment and Need to Be Reexamined: GAO-05-69. GAO Reports, 9/23/2005,
- General Accounting Office (GAO) (2005): Understanding the Tax Reform Debate: Background, Criteria, and Questions: GAO-05-1009S. GAO Reports, 9/13/2005.

- Heen, Mary L. (2000), Reinventing Tax Expenditure Reform: Improving Program Oversight Under The Government Performance And Results Act. *Wake Forest Law Review*, Winter 2000, Vol. 35 Issue 4, p751
- Hildred, William M.; Pinto, James V. (1990): Impact of the 1986 Federal Tax Reform on the Passive Tax Expenditures of States. *Journal of Economic Issues*, Mar90, Vol. 24 Issue 1, p225-238,
- HM Treasury (1999), *Tax Ready Reckoner and Tax Reliefs*, London.
- Howard, Christopher (1995), Testing the tools approach: Tax expenditures versus direct expenditures. *Public Administration Review*, Sep/Oct95, Vol. 55 Issue 5, p439, 9p.
- Hungerford, Thomas (2006), *Tax Expenditures: Trends and Critiques*, CRS Report for Congress, Order Code RL33641, Washington D.C.
- International Budget Partnership (2009), *Open Budgets. Transform Lives – The Open Budget Survey 2008*, Washington D.C.
- International Monetary Fund (IMF) (2001): *Manual on Fiscal Transparency*, Fiscal Affairs Department, Washington D.C.
- Joint Committee on Taxation (JCT) (2008): *Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 2008-2012*, United States Congress, 45-156 JCS-2-08, Washington D.C.
- Joint Economic Committee (JEC) (1999): *Tax Expenditures: A Review and Analysis*, United States Congress, Vice Chairman Jim Saxton, Washington D.C.
- Kraan, Dirk-Jan (2004), Off-budget and Tax Expenditures. *OECD Journal on Budgeting*; 2004, Vol. 4 Issue 1, p121-142.
- Lenjosek, Gordon J. (2004), A Framework for Evaluating Tax Measures and Some Methodological Issues. In H. P. Brixi, et al. (ed.), *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending Through the Tax System*, Wahington D.C., The World Bnak, pp. 19-44.
- Messere, K.C. (1993), *Tax Policy in OECD Countries*, Amsterdam.
- Mikesell, J.L. (2001), The Tax Expenditure Concept At The State Level: Conflict Between Fiscal Control And Sound Tax Policy. *Proceedings of the Annual Conference on Taxation*, 2001, p265-272.
- Mikesell, J.L. (2002), Tax Expenditure Budgets, Budget Policy, and Tax Policy: Confusion in the States. *Public Budgeting & Finance*, Winter2002, Vol. 22 Issue 4, p34-51.
- Nationaler Normenkontrollrat (2008), *Leitfaden für die Ex-ante-Abschätzung der Bürokratiekosten nach dem Standardkosten-Modell, erste überarbeitete Version*, Berlin.
- Novack, Janet (2001), Government by Tax Credit. *Forbes*, 11/26/2001, Vol. 168 Issue 13, p130-142,.
- OECD (1984): *Tax Expenditures. A Review of the Issues and Country Practices*, Report by the Committee on Fiscal Affairs, Paris.
- OECD (1996): *Tax Expenditures. Recent Experiences*, Paris.
- OECD (2001): *OECD Best Practices for Budget Transparency*, PUMA/SBO(2000) 6/final, 15.05.2001, Paris.
- OECD (2002): *Minutes of the 10th Meeting of the Steering Group on Revenue Statistics to Working Party No. 2 of the Committee on Fiscal Affairs*, Held 4 June 2002, DAFPE/CFA/WP2/M(2002)1, Paris.
- OECD (2004): *Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures*, GOV/PGC/SBO(2004)6, Working Party of Senior Budget Officials, Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris
- Office of Management and Budget (OMB) (2004): *Budget of the United States Government Fiscal Year 2005 – Analytical Perspectives*, Washington D.C

- Oldenski, Lindsay (2004), Searching for Structure in the Federal Excise Tax System: An Excise Tax Expenditure Budget. *National Tax Journal*, Sep2004, Vol. 57 Issue 3, p613-637,
- Sandford, Cedric, 2000, *Why Tax Systems Differ: A Comparative Study of the Political Economy of Taxation*, Bath: Fiscal Publications, 2000..
- Schweizerischer Bundesrat (2008), *Subventionsbericht 2008 des Bundesrats*, 30.05.2008. Bern.
- Shaviro, Daniel N. (2004), Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language. *Tax Law Review* Vol. 57, no. 2 p. 187-231.
- Surrey, S.S. (1973). *Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures*. Cambridge, MA.
- Swift, Zhicheng Li (2006) "Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets,". Policy Research Working Paper WPS3927, Washington: The World Bank.
- Thöne, Michael, *Subventionskontrolle (2003), Ziele – Methoden – internationale Erfahrungen*. Berlin, edition sigma, 2003.
- Thöne, Michael (2005), *Subventionen und staatliche Beihilfen in Deutschland*, FiFo-Berichte Nr. 4, Köln.
- Toder, Eric, 2006, *Tax Expenditures and Tax Reform – Issues and Analysis*, Paper presented at National Tax Association Meetings, Miami, Florida, November 19, 2005.
- Weisbach, David A.; Nussim, Jacob (2004), *The Integration of Tax and Spending Programs*. *Yale Law Journal*, , Vol. 113 Issue 5, p. 955-1028
- Wildasin, D. (1988): *Tax Expenditures: The Personal Standard*, in: Bruce, N. (Hrsg.): *Tax Expenditures and Government Policy*, Kingston (Ontario), S. 135-180.
- World Bank (2003): *Why worry about tax expenditures?*, PREM notes Economic Policy No. 77, January 2003, Washington D.C.





*Evaluierung von Steuervergünstigungen*

## **Subventionskennblätter**

*Durchgeführt von:*

FiFo Köln, Copenhagen Economics und ZEW Mannheim



## Übersicht

<b>A. Die einzelnen Subventionskennblätter .....</b>	<b>56</b>
Steuerzuschüsse für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen .....	56
Steuerbefreiung der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit (SFN-Zuschläge).....	59
Energiesteuer-Vergünstigungen für Unternehmen des Produzierenden Gewerbes und Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft .....	62
Umsatzsteuer-Ermäßigung für kulturelle und unterhaltende Leistungen .....	64
Energiesteuervergünstigungen für Kraft-Wärme-Kopplung (KWK) .....	66
Sparerfreibetrag / Sparer-Pauschbetrag .....	68
USt-Ermäßigung für Personenbeförderung im öffentlichen Nahverkehr .....	70
Steuervergünstigung für Biokraft- und Bioheizstoffe .....	72
Private kapitalgedeckte Altersvorsorge (Riester-Rente) durch Zulagen .....	74
Tonnagebesteuerung .....	78
Steuerbefreiung der bei der Mineralölherstellung zur Aufrechterhaltung des Betriebs verwendeten Mineralöle („Herstellerprivileg“) .....	80
Mineralölsteuerbefreiung für Luftfahrtbetriebsstoffe, die im inländischen Flugverkehr verwendet werden .....	82
Umsatzsteuer-Ermäßigung für Umsätze der Zahntechniker .....	84
Steuerfreiheit der Hälfte der Einnahmen aus der Veräußerung von inländischen Immobilien an eine REIT-AG oder einen Vor-REIT .....	86
Investitionszulage für Ausrüstungsinvestitionen.....	88
Arbeitnehmer-Sparzulage (ANSpZ).....	90

## A. Die einzelnen Subventionskennblätter

<b>Subventionskennblatt</b>					
<b>Steuerzuschüsse für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen</b>					
<b>1</b>	<b>Grundzüge</b>				
Zweites Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt vom 23. Dezember 2002 (Hartz II) und Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung (FördWachsG) vom 26. April 2006; § 35a EStG.					
<b>Eingeführt:</b>	2003/2006	<b>Zuletzt geändert:</b>	2006	<b>Befristung:</b>	keine
<b>Subventionsvolumen aktuell:</b>		1.075 Mio. € haushaltsnahe DL (2008)			
		2.185 Mio. € Handwerkerleistungen (2008)			
<b>Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung</b>					
Für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen auch in Form von Beschäftigungsverhältnissen sowie für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen jeweils dritter Anbieter wird eine Steuerermäßigung gewährt. Die Förderung erfolgt als Ermäßigung der Einkommensteuerschuld des die Leistung nachfragenden Haushalts.					
<b>Begünstigte</b>					
Begünstigt werden die Aufwendungen für Arbeitsleistungen bzw. Arbeitslöhne für Reinigungsdienste, Betreuungs- und Pflegeleistungen sowie für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen in inländischen Haushalten.					
Dabei werden					
<ul style="list-style-type: none"> <li>- geringfügige Beschäftigungsverhältnisse im Haushalt mit 10%, max. 510 € p.a.;</li> <li>- sozialversicherungspflichtige Beschäftigungsverhältnisse im Haushalt mit 12%, max. 2.400 € p.a.;</li> <li>- allgemeine Dienstleistungen selbständiger Anbieter mit 20%, max. 600 € p.a.;</li> <li>- Pflegeleistungen selbständiger Anbieter mit 20%, max. 1200 € p.a.;</li> <li>- Handwerkerleistungen selbständiger Anbieter mit 20%, max. 600 € p.a.;</li> </ul>					
gefördert.					
<b>Zweck der Steuervergünstigung</b>					
Gemäß Subventionsbericht: Anreiz zur Schaffung von Beschäftigungsverhältnissen in Privathaushalten, Förderung von Arbeitsplätzen in Unternehmen, die hauswirtschaftliche Dienstleistungen anbieten, Stärkung von Handwerk und Mittelstand sowie Bekämpfung der Schwarzarbeit in den jeweiligen Bereichen. Die Untersuchung identifiziert vier dahinter stehende Ziele, die für die Steuerermäßigungen relevant waren und sind.					
<b>2</b>	<b>Ergebnisse der Evaluation</b>				
<b>Transparenz und Monitoring der Maßnahme</b>					
Noch gibt es keine belastbaren Daten über das Ausmaß der Inanspruchnahme der Förderung, da die Maßnahmen noch nicht lange eingeführt sind. Ein Monitoring, wonach einige Jahre nach Einführung der Maßnahmen Beschäftigungs- und Preiswirkungen					

analysiert werden, ist unbedingt zu empfehlen.

### **Überprüfung des Subventionszwecks**

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

### **Instrumentelle Eignung**

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

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

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

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

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

### **Wirkungen der Subvention**

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

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

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

Schattenwirtschaft geführt.

### 3 Schlussfolgerungen

#### **Kurzbewertung der Subvention**

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

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

#### **Empfehlungen**

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

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

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

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

<b>Subventionskennblatt</b>					
<b>Steuerbefreiung der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit (SFN-Zuschläge)</b>					
<b>1</b>	<b>Grundzüge</b>				
Rechtsgrundlage: § 3b Einkommensteuergesetz (EStG)					
<b>Eingeführt:</b>	1940/47	<b>Zuletzt geändert:</b>	2004	<b>Befristung:</b>	keine
<b>Subventionsvolumen aktuell:</b>		2 Mrd. Euro (2008)			
<b>Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung</b>					
Zuschläge, die für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit neben dem Grundlohn gezahlt werden, sind (bis zu bestimmten Höchstgrenzen) von der Einkommensteuer befreit.					
<b>Begünstigte</b>					
Begünstigte sind ausschließlich abhängig Beschäftigte.					
Befreit werden Zuschläge zu Sonntagsarbeit bis zu 50% des Grundlohns, zu Feiertagsarbeit bis zu 125% (150%) und zu Nachtarbeit bis zu 25% (40%). Der veranschlagte Grundlohn darf dabei die Höchstgrenze von 50 Euro nicht überschreiten.					
<b>Zweck der Steuervergünstigung:</b>					
Gemäß 21. Subventionsbericht: „Die Steuerbefreiung berücksichtigt, dass Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit sowohl im öffentlichen als auch im privaten Bereich nicht nur unvermeidbar ist, sondern dass an dieser Arbeit auch ein Allgemeininteresse besteht.“ Das Hauptziel besteht vermutlich in einer Entlastung derjenigen Erwerbstätigen, die durch ungewöhnliche und eventuell dem natürlichen menschlichen Lebensrhythmus widersprechende Arbeitszeiten ein höheres Arbeitsleid zu tragen haben.					
<b>2</b>	<b>Ergebnisse der Evaluation</b>				
<b>Transparenz und Monitoring der Maßnahme</b>					
Die Transparenz der Maßnahme ist gering. Detaillierte Daten zur Anzahl der Empfänger der Vergünstigung liegen nicht vor. Zudem hat die Maßnahme durch diverse Einführungen, Abschaffungen und Modifikationen von Höchstgrenzen sowie stark divergierende Zuschlagsätze in verschiedenen Branchen an Klarheit verloren. Die Maßnahme ist in den letzten Jahrzehnten weder auf Zielsetzung noch auf Zielerreichung überprüft wurden. Dies ist für eine Vergünstigung, die rund 2 Mrd. Euro öffentliche Mittel kostet, inakzeptabel.					
<b>Überprüfung des Subventionszwecks</b>					
Die Subvention ist ökonomisch nicht zu rechtfertigen, da sie punktuell in den Arbeitsmarkt eingreift, ohne dass hier ein Marktdefizit bzw. ein spezielles Versagen der Tarifparteien festzustellen wäre.					
Der Umstand, dass es sich um einen Transfer handelt, der offenbar ausschließlich Mitnahmeeffekte, aber keine lenkenden Anreizeffekte hervorrufen <i>soll</i> , charakterisiert die Eigentümlichkeit dieser Subvention sehr deutlich.					
Auch sind keine Begründungen ersichtlich, warum ein Allgemeininteresse schon allein damit begründet sein soll, dass faktisch nahezu beliebige Tätigkeiten nachts oder an Sonn- und Feiertagen ausgeübt werden.					



Gerechtigkeitsprinzipien werden ebenfalls verletzt: Nur ein Teil derer, die sonntags, feiertags und/oder nachts arbeiten, wird durch die Vergünstigung tatsächlich erreicht. Nur eine bestimmte Art von Arbeitsleid findet Berücksichtigung, während andere Erschwerniszulagen etc. keine steuerliche Begünstigung erfahren.

#### **Instrumentelle Eignung**

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

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

#### **Wirkungen der Subvention**

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

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

### **3 Schlussfolgerungen**

#### **Kurzbewertung der Subvention**

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

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

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

### **Empfehlungen**

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

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

<b>Subventionskennblatt</b>					
<b>Energiesteuer-Vergünstigungen für Unternehmen des Produzierenden Gewerbes und Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft</b>					
<b>1</b>	<b>Grundzüge</b>				
Rechtsgrundlagen: §§ 9 Abs. 3 und 10 StromStG; §§ 54 und 55 EnergieStG					
<b>Eingeführt:</b>	1999	<b>Zuletzt geändert:</b>	2006	<b>Befristung:</b>	Teilweise
<b>Subventionsvolumen aktuell:</b>		4,16 Mrd. Euro (2008)			
<b>Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung</b>					
Im Energie- und Stromsteuerrecht sind für Unternehmen des produzierenden Gewerbes und Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft ermäßigte Steuersätze sowie ausschließlich für energieintensive Unternehmen des produzierenden Gewerbes eine darüber hinausgehende zusätzliche Steuerentlastungsmöglichkeit vorgesehen.					
<b>Begünstigte</b>					
Solche Industrieunternehmen, die von den Steuervergünstigungen betroffen sind (siehe oben).					
<b>Zweck der Steuervergünstigung</b>					
Die zugrundeliegende Rechtfertigung lautet, dass diese Unternehmen internationalem Wettbewerb ausgesetzt sind. Ohne spezielle Maßnahmen würden die höheren Steuersätze in Deutschland zu einem Rückgang der wirtschaftlichen Aktivität führen. Zweck der Maßnahme ist die Aufrechterhaltung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit und die Existenzsicherung.					
<b>2</b>	<b>Ergebnisse der Evaluation</b>				
<b>Transparenz und Monitoring der Maßnahme</b>					
Abgesehen von Daten zum Gesamtvolumen der Subvention werden der Öffentlichkeit keinerlei Informationen zu den Rahmenbedingungen für die Bestimmung und Evaluation der Subvention zur Verfügung gestellt.					
<b>Überprüfung des Subventionszwecks</b>					
Obwohl eine gleichmäßige Besteuerung im Allgemeinen vorzuziehen ist, um gleiche Anreize zur Energieeinsparung zu schaffen, könnte eine differenzierte Besteuerung im Falle von international aktiven Sektoren, bei denen Produktionsverlagerungen möglich sind, optimal sein. Wenn Deutschland seine hohen Energiesteuern beibehält, könnte die Produktion in Länder mit geringeren Anreizen zur Emissionseindämmung abwandern. Da das System hoher Elektrizitätssteuern Produktionsverlagerungen fördert, sollten für diese Industrien Ausnahmen geschaffen werden.					
<b>Instrumentelle Eignung</b>					
Die Verschiebung der sektoralen Zusammensetzung der Energie- und Stromsteuervergünstigungen seit 2003 ist unter dem Gesichtspunkt des Abwanderungsproblems bei bestimmten Industriesektoren sinnvoll. Die Reform hat dazu geführt, dass Steuervergünstigungen vermehrt an Firmen wie Metall- und Papierproduzenten gehen, welche sowohl wettbewerbs- als auch energieintensiv sind. Gleichwohl verbraucht weiterhin ein beachtlicher Teil der begünstigten Unternehmen weder viel Energie noch ist er in besonderem Maße dem internationalen Wettbewerb ausgesetzt. Dies ist noch offensichtlicher im Fall der Land- und Forstwirtschaft.					

### **Wirkungen der Subvention**

In Anbetracht von Energiesteuern, die im internationalen Vergleich sehr hoch sind, waren die Steuervergünstigungen für energieintensive deutsche Unternehmen insofern förderlich, dass sie ein Abwandern von Unternehmen verhindern konnten. Allerdings ist die große Bandbreite von Vergünstigungen ein Schwachpunkt. Viele Unternehmen, die in der Lage sind Energiekosten an den Endverbraucher weiterzugeben, profitieren unnötig von den Steuervergünstigungen.

### **3 | Schlussfolgerungen**

#### **Kurzbewertung der Subvention**

Energiesteuer-Vergünstigungen für Unternehmen, die im starken internationalen Wettbewerb stehen und zugleich sehr hohe Energiekosten aufweisen, können dem Grund nach gerechtfertigt werden. In der aktuellen Gestaltung und Ausdehnung jedoch kommen auch zahlreichen Unternehmen in den Genuss der Vergünstigung, für die eine oder sogar beide diesen Bedingungen nicht zutreffen. Die Regelung ist hinsichtlich der begünstigten Unternehmen zu großzügig. Eine entsprechende Anpassung sollte in Abstimmung mit der Weiterentwicklung des Emissionshandelssystems erfolgen.

#### **Empfehlungen**

Deutschland sollte auf eine weitgehende Versteigerung von CO<sub>2</sub>-Zertifikaten im Emissionshandelssystem (EHS) nach 2012 drängen, um maximalen Spielraum für die nationale Steuerpolitik zu gewährleisten, d.h. nationale Steuern, die nicht länger eindeutige Umweltzielsetzungen verfolgen, durch die Einnahmen des EHS zu ersetzen. Dabei sollten vor allem diejenigen inländischen Steuerentlastungen reduziert werden, die Unternehmen zu Gute kommen, die weder besonders energieintensiv sind noch einen intensiven internationalen Wettbewerb unterliegen.

Die anstehende Überprüfung der EU-Energiesteuerrichtlinie sollte als Gelegenheit genutzt werden: Nationale Steuern sollten stärker als bisher darauf ausgerichtet werden, das Emissionshandelssystem konsistent zu ergänzen. Vor allem sollten sie solche Sektoren und solche negative Umwelteffekte erfassen, die das Emissionshandelssystem nicht abdeckt.

<b>Subventionskennblatt</b>					
<b>Umsatzsteuer-Ermäßigung für kulturelle und unterhaltende Leistungen</b>					
<b>1</b>	<b>Grundzüge</b>				
Rechtsgrundlage: § 12 Abs 2 Nr. 1 und 2 UStG i.V.m. Anlage 2 Nr. 49, 53, 54 sowie § 12 Abs. 2 Nr. 7 UStG					
<b>Eingeführt:</b>	1967	<b>Zuletzt geändert:</b>	2006	<b>Befristung:</b>	Keine
<b>Subventionsvolumen aktuell:</b>		1,815 Mrd. Euro (2008; 21. Subventionsbericht)			
<b>Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung</b>					
Der Umsatz mit Druckerzeugnissen, bestimmten Kunstgegenständen und Sammlungsstücken einerseits sowie die Lieferung und Leistung bestimmter nicht bereits von der Umsatzsteuer befreiter kultureller Einrichtungen unterliegen einem ermäßigten Steuersatz von 7%. Ein Vorsteuerabzug bleibt bestehen.					
<b>Begünstigte</b>					
Aufgrund des Mehrwertsteuersystems und des Vorsteuerabzugs wirkt eine Steuersatzermäßigung grundsätzlich erst beim nicht umsatzsteuerpflichtigen und vorsteuerabzugsberechtigten Letztverbraucher. Statt des 1,19-fachen des Nettopreises hat der Letztverbraucher nur das 1,07-fache des Nettopreises zu zahlen, sofern die Steuerermäßigung an ihn weitergegeben wird.					
Im Fall der kulturellen unterhaltenden Leistungen ist die Intention, den Konsum dieser Leistungen durch niedrigere Preise auszuweiten.					
<b>Zweck der Steuervergünstigung:</b>					
Die Begünstigung kultureller und unterhaltender Leistungen geht auf eine lange Tradition im UStG zurück. Als Hauptzweck kann angeführt werden, dass der Konsum dieser Leistungen durch niedrigere Preise attraktiver gemacht werden und der Staat auf diese Weise seinem Auftrag, die Verbreitung von Kulturgütern zu fördern, nachkommen sollte.					
Zumindest bei den Leistungen, die vergleichbar sind mit den steuerbefreiten Leistungen der kulturellen Einrichtungen der öffentlichen Hand und den ihnen gleichgestellten Einrichtungen, kommt als weiterer Zweck ein systematischer hinzu. Die Steuersatzermäßigung zielt auf eine Milderung der Ungleichbehandlung der nicht steuerbefreiten Einrichtungen mit denen der steuerbefreiten und dadurch einer größeren Wettbewerbsneutralität.					
<b>2</b>	<b>Ergebnisse der Evaluation</b>				
<b>Transparenz und Monitoring der Maßnahme</b>					
Volumenabschätzungen dieser Umsatzsteuersatzermäßigung sind aufgrund der Vielfalt der begünstigten Anbieter auf den Gebieten Kultur, Kunst, Zeitungen und Bücher mit großer Unsicherheit behaftet. Ein grundsätzliches Kontrollproblem besteht bei allen über den ermäßigten Umsatzsteuersatz begünstigte Aktivitäten darin, dass eine Erhöhung des Normalsatzes wie zuletzt im Jahr 2007 zu einer wachsenden Begünstigung führt, ohne dass in der finanzpolitischen Diskussion eine wachsende Förderbedürftigkeit nachgewiesen worden ist.					

### **Überprüfung des Subventionszwecks**

Unter den belegbaren Begründungen für die umsatzsteuerliche Vorzugsbehandlung kultureller Leistungen spielen distributive Aspekte oder Argumente der effizienzorientierten Besteuerung definitiv keine Rolle. Viele kulturelle Güter und Dienstleistungen haben eher den Charakter eines "Luxusguts", so dass distributive Ziele mit dieser Steuerermäßigung nicht erfolgsversprechend verfolgt werden können (eine Ausnahme stellt der Bereich der Zeitungen dar, die im Warenkorb ärmerer Bevölkerungsgruppen ein relativ großes Gewicht haben). Allerdings werden distributive Ziele und Ziele der effizienzorientierten Steuerpolitik in den Gesetzesbegründungen auch nicht genannt: Hier dominiert das meritorische Argumentationsmuster, durch die Steuervergünstigung zum Mehrkonsum kultureller Dienstleistungen, Bücher und Zeitungen anzuregen. Der Subventionszweck als solcher ist somit nachvollziehbar.

### **Instrumentelle Eignung und Wirkungen der Subvention**

Die empirische Literatur zeigt, dass die Nachfrage nach kulturellen Dienstleistungen und nach Büchern durch eine ausgeprägte Preiselastizität gekennzeichnet ist. Insofern ist der ermäßigte Umsatzsteuersatz geeignet, die Nachfrage zu erhöhen. Allerdings finden sich Hinweise darauf, dass diese Förderung kulturferne Konsumentengruppen nicht erreicht. Zielgenaue Förderprogramme, die etwa auf das Leseverhalten oder die "kulturelle Sozialisation" von Jugendlichen setzen würden, wären gemessen an den Kosten dieser Steuervergünstigung deutlich kostengünstiger zu haben.

### **3 Schlussfolgerungen**

#### **Kurzbewertung der Subvention und Empfehlung**

Der ermäßigte Steuersatz im Bereich der kulturellen Leistungen und Bücher ist nicht ausreichend gerechtfertigt. Zwar ist von einer effektiven Nachfragestimulierung auszugehen. Dennoch wären zielgenaue ausgabenseitige Programme zur Adressierung kultur- und leseferner Gruppen effizienter als diese Steuervergünstigung, die mit erheblichen Mitnahmeeffekten der ohnehin kulturell Interessierten verbunden ist. Eine Einschränkung mit Blick auf die kulturellen Einrichtungen nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 ergibt sich in Bezug auf das Gebot einer Gleichbehandlung: Private Anbieter kultureller Leistungen sollen hier nicht (viel) schlechter gestellt werden als die steuerbefreiten öffentlichen Anbieter.

<b>Subventionskennblatt</b>					
<b>Energiesteuervergünstigungen für Kraft-Wärme-Kopplung (KWK)</b>					
<b>1</b>	<b>Grundzüge</b>				
Rechtsgrundlage: §§ 37, 53 EnergieStG (seit 1.8.2006, zuvor § 25 MinöStG)					
<b>Eingeführt:</b>	2000	<b>Zuletzt geändert:</b>	2006	<b>Befristung:</b>	--
<b>Subventionsvolumen aktuell:</b>		1.300 Mio. Euro (2008)			
<b>Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung</b>					
Für KWK-Anlagen gelten die folgenden Energiesteuerregelungen: Stromerzeugungsanlagen über 2 MW Nennleistung sind vollständig von der Energiesteuer auf ihre Inputs befreit. Der erzeugte Strom (Output) unterliegt der Stromsteuer. Stromerzeugungsanlagen bis 2 MW Nennleistung sind vollständig von der Energiesteuer auf ihre Inputs befreit, wenn es sich um KWK-Anlagen mit einem Monats- oder Jahresnutzungsgrad von mindestens 70 % handelt					
<b>Begünstigte</b>					
Direkt: Betreiber von KWK-Anlagen Indirekt: Deutsche Verbraucher von Fernwärme					
<b>Zweck der Steuervergünstigung:</b>					
Das deutsche Steuersystem macht große Unterschiede in der Besteuerung von Wärme und Elektrizität. Elektrizitätserzeugung wird auf der Outputseite besteuert (keine Besteuerung der Input-Kraftstoffe), Wärme hingegen ausschließlich auf der Inputseite bei den verwendeten Kraftstoffen. Während das System bestens funktioniert, wenn entweder Wärme oder Elektrizität in Isolation erzeugt werden – auf jeden Prozess wird nur eine einzige Steuer erhoben –, könnte der Einsatz von KWK-Technologien ohne eine steuerliche Sonderregel durch doppelte Besteuerung auf Input- und Outputseite belastet werden.					
<b>2</b>	<b>Ergebnisse der Evaluation</b>				
<b>Transparenz und Monitoring der Maßnahme</b>					
Abgesehen von Daten zum Gesamtvolumen der Subvention wurden der Öffentlichkeit bis dato keine Informationen zu den Bedingungen für die Berechnung und Wirkungen der Subvention zur Verfügung gestellt.					
<b>Überprüfung des Subventionszwecks</b>					
Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, fordert eine neutrale Besteuerung von KWK in der Tat eine Reduzierung von Inputsteuern.					
<b>Instrumentelle Eignung</b>					
Die Reduktion der Energiesteuer für die Inputs von KWK-Anlagen ist der Form nach das geeignete Instrument, um die Neutralität der Besteuerung herzustellen. Allerdings liegen in Deutschland die Vergünstigungen weit über dem für die Neutralität notwendigen Maß. Entsprechend sind wir der Auffassung, dass die Kompensation der Höhe nach zu großzügig ausfällt. Die Reduzierungen liegen deutlich über dem, was in anderen Ländern wie z.B. Dänemark umgesetzt wurde, wo man trotz geringer Steuerreduzierungen für Inputkraftstoffe weit höhere Steuersätze für die KWK durchgesetzt hat.					

### **Wirkungen der Subvention**

Unseres Wissens sind bisher noch keine empirischen Untersuchungen zu den spezifischen Effekten dieser Steuervergünstigungen durchgeführt worden. Reduzierte Inputsteuersätze schaffen Anreize, bei der Produktion von Elektrizität auch Wärme herzustellen. Zwar kann dies helfen, Energie einzusparen. Doch ist die Subvention so hoch, dass sie in der Gefahr steht kontraproduktiv zu wirken und den Verbrauch von Energie am Ende zu beleben statt zu reduzieren.

### **3 Schlussfolgerungen**

#### **Kurzbewertung der Subvention**

Zweck von KWK-Anlagen ist es, die natürliche Effizienz der gleichzeitigen Produktion von Elektrizität und Wärme zu nutzen, was zu einem geringeren Verbrauch von Energieinputs bei gegebenen Produktionsmengen von Elektrizität bzw. Wärme führt. Mit anderen Worten: Es soll Energie gespart werden. Eine zu großzügige Reduzierung der Besteuerung wird zu niedrigeren Outputpreisen für Energie führen (verglichen mit der angemessenen Lösung) und somit dieses Ziel verfehlen

#### **Empfehlungen**

Die Bundesregierung hat kürzlich einen Maßnahmenkatalog vorgestellt, um die flächendeckende Verbreitung von KWK-Anlagen in Deutschland zu fördern, wobei sich die Maßnahmen auf nicht-fiskalische Schritte beschränken, wie beispielsweise Netzwerkmanagement oder den Abbau von Regulationsbarrieren. Gleichzeitig hat sie betont, dass diese Maßnahmen von übergeordneter Bedeutung sind.

Zu empfehlen ist eine Kombination derartiger Maßnahmen zum Abbau von Regulationsbarrieren und eine weniger großzügige Steuervergünstigung optimal, um die Vorteile von KWK-Anlagen am effizientesten zu nutzen, also ein Maximum an Energie einzusparen.



<b>Subventionskennblatt</b>	
<b>Sparerfreibetrag / Sparer-Pauschbetrag</b>	
<b>1</b>	<b>Grundzüge</b>
Rechtsgrundlagen: § 20 EStG	
<b>Eingeführt:</b>	1975
<b>Zuletzt geändert:</b>	2007
<b>Befristung:</b>	keine
<b>Subventionsvolumen aktuell:</b>	1.059 Mio. Euro (2008)
<b>Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung:</b>	
<p>Bis zu einer Grenze von 750 € stellt der Sparerfreibetrag (ab 2009 inkl. 51 € Werbungskostenpauschale: Sparer-Pauschbetrag ) Erträge aus Zins- und Dividendeneinnahmen von der Steuer frei. Bei gemeinsam veranlagten Ehepaaren verdoppeln sich diese Beträge auf insgesamt 1.602 €. Auch Kinder mit eigenen Kapitaleinkünften haben Anspruch auf einen separaten Sparerfreibetrag.</p> <p>Der Sparerfreibetrag wird automatisch am Ende jedes Jahres vom Finanzamt im Rahmen der Steuerveranlagung gewährt, im Laufe des Kalenderjahres zu viel abgeführte Steuern werden erstattet. Um die nachträgliche Rückerstattung zu vermeiden, besteht für den Sparer alternativ die Möglichkeit, einen Freistellungsauftrag einzurichten.</p>	
<b>Begünstigte</b>	
Begünstigt sind alle Steuerpflichtigen.	
<b>Zweck der Steuervergünstigung:</b>	
Förderung der Spartätigkeit (21. Subventionsbericht)	
<b>2</b>	<b>Ergebnisse der Evaluation</b>
<b>Transparenz und Monitoring der Maßnahme</b>	
Für die Bürger ist der Sparerfreibetrag ist eine transparente, allgemein verständliche Form der Sparförderung. Aus Sicht der Budgetkontrolle kann für diese Steuervergünstigung Verbesserungspotenzial konstatiert werden; insbesondere ist nicht erkennbar, wie die recht niedrigen offiziellen Volumenangaben zustande gekommen sind.	
<b>Überprüfung des Subventionszwecks</b>	
Ein staatlicher Eingriff in das Sparverhalten zur Förderung der eigenverantwortlichen Altersvorsorge oder der Absicherung gegen Notlagen kann vor dem Hintergrund der Einschätzung der privaten Ersparnis als meritorisches Gut gerechtfertigt werden.	
<b>Instrumentelle Eignung</b>	
Im Hinblick auf das Ziel der Absicherung gegen Notlagen sehen wir den Sparerfreibetrag als geeignetes und zweckdienliches Instrument. Dies gilt, mit gewissen Abstrichen, auch für die Förderung der eigenverantwortlichen Absicherung für das Alter. Auch als Instrument zur Steuervereinfachung ist der Sparerfreibetrag gut geeignet.	
Weniger geeignet ist der Freibetrag zur Herstellung eines Inflationsausgleichs. Die Bedeutung dieses Nebenzweckes tritt mit Einführung der Abgeltungsteuer 2009 aber ohnehin noch weiter in den Hintergrund.	

**Wirkungen der Subvention**

Der Großteil der privaten Haushalte (mehr als 80% in den Jahren 2003 und 2006) haben Kapitaleinkünfte unterhalb des aktuell geltenden Sparerfreibetrags (inkl. Werbungskostenpauschale) in Höhe von 801 € und hier sind somit – selbst nach den vergangenen Kürzungen – vollständig von der Steuer befreit. Änderungen der Sparquote sind für diese Haushalte daher aufgrund der Kürzungen des Freibetrags in den Jahren 2004 und 2007 weder zu erwarten noch zu beobachten. Auch in höheren Geldvermögensklassen ist jedoch ein Zusammenhang zwischen den Kürzungen und der Sparquote nicht sichtbar.

Den Förderzielen des Gesetzgebers (eigenverantwortliche Absicherung für Notlagen und Vorsorge für das Alter) messen auch die Sparer eine große Bedeutung bei, wichtigste Sparmotive sind die Altersvorsorge sowie das Sparen für unvorhergesehene Ereignisse.

Weiterhin gelingt es über den Sparerfreibetrag, die Sparanstrengungen von Geringverdienern zu fördern: Kapitalerträge von Sparern aus niedrigen Einkommensklassen sind regulär voll von der Steuer befreit.

**3 Schlussfolgerungen****Kurzbewertung der Subvention**

Trotz der bleibenden Ungewissheit bezüglich zusätzlich generierter Ersparnis durch die Förderung stellt sich der Sparerfreibetrag als grundsätzlich geeignetes Instrument zur Förderung der privaten Ersparnis dar.

**Empfehlungen**

Wir empfehlen, die Steuervergünstigung unverändert beizubehalten.

<b>Subventionskennblatt</b>					
<b>USt-Ermäßigung für Personenbeförderung im öffentlichen Nahverkehr</b>					
<b>1</b>	<b>Grundzüge</b>				
Rechtsgrundlage: § 12 Abs 2 Nr. 10 UStG					
<b>Eingeführt:</b>	1967	<b>Zuletzt geändert:</b>	2006	<b>Befristung:</b>	keine
<b>Subventionsvolumen aktuell:</b>		750 Mio. Euro (2008; 21. Subventionsbericht)			
<b>Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung</b>					
<p>Die Beförderung von Personen im öffentlichen Nahverkehr unterliegt einem ermäßigten Steuersatz von 7%. Ein Vorsteuerabzug bleibt bestehen. Die Vergünstigung gilt für die Beförderung im Schienenbahnverkehr (Bergbahnen?), im Busverkehr, im Verkehr mit Taxen und Fähren, sofern die Strecke innerhalb einer Gemeinde zurückgelegt wird oder die Beförderungsstrecke nicht mehr als 50km beträgt.</p>					
<b>Begünstigte</b>					
<p>Aufgrund des Mehrwertsteuersystems und des Vorsteuerabzugs wirkt eine Steuersatzermäßigung grundsätzlich erst beim nicht umsatzsteuerpflichtigen und vorsteuerabzugsberechtigten Letztverbraucher. Statt des 1,19-fachen des Nettopreises hat der Letztverbraucher nur das 1,07-fache des Nettopreises zu zahlen, sofern die Steuerermäßigung an ihn weitergegeben wird.</p> <p>Begünstigte dieser Ermäßigung sind insbesondere die beförderten Personen, da sie – unter der Annahme einer Weitergabe der Ermäßigung– niedrigeren Beförderungspreis zahlen. Gleichzeitig werden auch die Kommunen selbst entlastet, wenn man davon ausgeht, dass diese die öffentlichen Nahverkehrsbetriebe ohne die Umsatzsteuerermäßigung durch direkte Subventionen fördern würden, um den Preis der Beförderung konstant zu halten. Über die indirekte Subvention werden die Kosten nicht allein auf die Kommunen, sondern auch den Bund und die Länder überwältzt.</p>					
<b>Zweck der Steuervergünstigung:</b>					
<p>Vor dem UStG 1967 unterlag der Umsatz des öffentlichen Nahverkehrs einer eigenen Beförderungssteuer, die durch niedrige Steuersätze gekennzeichnet war. Diese wurde einerseits aus sozialpolitischen Erwägungen andererseits aus verkehrspolitischen Erwägungen begründet, da mit dem Wachstum der Städte der Individualverkehr und damit erhebliche Verkehrsprobleme wuchsen. Durch eine günstige Beförderungsmöglichkeit im öffentlichen Nahverkehr sollte der Individualverkehr eingedämmt werden. Bei Eingliederung dieser Leistungen in das UStG 1967 galten lt. Gesetzesbegründung die damaligen Gründe für einen niedrigen Steuersatz fort.</p>					
<b>2</b>	<b>Ergebnisse der Evaluation</b>				
<b>Transparenz und Monitoring der Maßnahme</b>					
<p>Die aufgrund der Vergünstigung entstehenden Steuerausfälle sind in ihrer Größenordnung einigermaßen zuverlässig quantifiziert, auch wenn Berechnungen auf Basis dynamischer Effekte (Nachfragereaktionen bei Preiserhöhungen) nicht existieren. Ein grundsätzliches Kontrollproblem besteht bei allen über den ermäßigten Umsatzsteuersatz begünstigte Aktivitäten darin, dass eine Erhöhung des Normalsatzes wie zuletzt im Jahr 2007 zu einer wachsenden Begünstigung führt, ohne dass in der finanzpolitischen Diskussion eine wachsende Förderbedürftigkeit nachgewiesen worden ist.</p>					

### **Überprüfung des Subventionszwecks**

Für die Steuervergünstigung im Bereich des öffentlichen Nahverkehrs spielen verkehrs- und umweltpolitische, aber auch distributive Begründungen eine zentrale Rolle. Diese Subventionszwecke sind plausibel spezifiziert.

### **Instrumentelle Eignung und Wirkungen der Subvention**

Distributiv ist zunächst herauszustellen, dass es für Deutschland tatsächlich Belege dafür gibt, dass ärmere Haushalte signifikant höhere Anteile ihres Konsums für den öffentlichen Verkehr aufwenden als reichere Haushalte. Auch wenn in Bezug auf distributive Begründungen ermäßigter Umsatzsteuersätze grundsätzliche Vorbehalte angebracht sind, hat das distributive Argument für den öffentlichen Nahverkehr im Vergleich aller in dieser Studie betrachteten Steuerbegünstigungen doch die stärkste empirische Fundierung. Die Nachfrageempirie zeigt, dass Konsumenten langfristig durchaus erkennbar auf niedrige Preise reagieren, so dass das verkehrspolitische Ziel – Zurückdrängung des Individualverkehrs in Ballungsräumen – ebenso zumindest partiell erreicht wird wie die umweltpolitische Zielsetzung. Unter der umweltpolitischen Zielsetzung sind aber Instrumente wie Energiesteuern der hier betrachteten Steuervergünstigung klar überlegen. Der Nachteil des ermäßigten Umsatzsteuersatzes in diesem Zusammenhang ist der fehlende Zusammenhang dieser Begünstigung mit der Energieeinsparung. Energiesteuern (oder klimapolitisch motivierte Emissionssteuern) führen demgegenüber zu einer Gleichbehandlung aller Verkehrsträger, wenn sich die Steuerlast an der verbrauchten Menge an Kraftstoff (oder der Emissionen) orientiert.

## **3 Schlussfolgerungen**

### **Kurzbewertung der Subvention und Empfehlung**

Für den ermäßigten Umsatzsteuersatz im öffentlichen Nahverkehr sprechen in Anbetracht der vorliegenden Empirie zwar distributive und verkehrspolitische Erwägungen. Dennoch wäre die Einführung des Normalsatzes im Rahmen eines Gesamtpaketes empfehlenswert. Dieses Gesamtpaket müsste einerseits gezielte distributive Instrumente (Einkommensteuer, Transfers) umfassen, die eine Kompensation für die überproportionalen Belastungen ärmerer Haushalte bieten. Andererseits sollte die Einführung des Normalsatzes durch weitere Instrumente der Internalisierung externer Effekte (Instrumente zur zielgenauen Vermeidung von Überfüllung wie etwa City-Maut-Systeme, höhere kraftstoff- oder emissionsbezogene Abgaben) flankiert werden. Die Einführung des Normalsatzes für den öffentlichen Nahverkehr würde auch die derzeit bestehende und allokativ nicht zu rechtfertigende Diskriminierung zwischen Nah- und Fernverkehr beseitigen.

<b>Subventionskennblatt</b>					
<b>Steuervergünstigung für Biokraft- und Bioheizstoffe</b>					
<b>1</b>	<b>Grundzüge</b>				
§ 50 EnergieStG ab 1. August 2006 (zuvor ab 1. Januar 2004: § 2a MinöStG).					
<b>Eingeführt:</b>	1993	<b>Zuletzt geändert:</b>	2006	<b>Befristung:</b>	31.12.2015
<b>Subventionsvolumen aktuell:</b>		670 Mio. Euro (2008)			
<b>Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung</b>					
<p>Bis 2006 wurde jener Anteil von Treibstoffen, der Biokraftstoffe enthält, von einer Besteuerung ausgenommen, sofern Endverbrauchern die Konsumenten waren. Diese Regel wurde 2007 insofern geändert, als seitdem nur noch Bioethanol, das in dem Treibstoffgemisch E85 verwendet wird, von der Besteuerung befreit wird. Steuervorteile für die übrigen Verwendungen von Biotreibstoffen wurden eingestellt und durch eine verpflichtende Biokraftstoffquote ersetzt, die einen bestimmten Anteil von Biokraftstoffen in allen Kraftstoffen vorsieht.</p>					
<b>Begünstigte</b>					
Die unmittelbar Begünstigten dieser Regelung sind private und gewerbliche Verbraucher von Biokraftstoffen in Deutschland.					
<b>Zweck der Steuervergünstigung</b>					
Die Förderung der Biokraft- und Bioheizstoffe verfolgt drei Ziele:					
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Ersetzung fossiler Brennstoffe,</li> <li>▪ Reduzierung von Treibhausgas-Emissionen,</li> <li>▪ Stärkung der Energiesicherheit durch geringere Abhängigkeit von weltpolitisch riskanten Anbietern.</li> </ul>					
<b>2</b>	<b>Ergebnisse der Evaluation</b>				
<b>Transparenz und Monitoring der Maßnahme</b>					
Abgesehen von Daten zum Gesamtvolumen der Subvention werden der Öffentlichkeit keinerlei Informationen zu den Rahmenbedingungen für die Bestimmung und Evaluation der Subvention zur Verfügung gestellt.					
<b>Überprüfung des Subventionszwecks</b>					
Die Zielsetzung dieser Maßnahme ist mit den wesentlichen Zielen deutscher und europäischer Politik vereinbar.					
<b>Instrumentelle Eignung</b>					
Der Wechsel von Steuervergünstigungen hin zur Biokraftstoffquote kann nur bedingt gutgeheißen werden. Insgesamt hat dies zu höheren Kraftstoffpreisen geführt, da der zu fossilen Kraftstoffen beigemischte Biokraftstoff dieselbe Besteuerung erfährt wie Diesel. Dies ist als positiv zu bewerten, wenn man den Preis von mineralischen Kraftstoffen als zu gering ansieht. Die Beimischung führt jedoch automatisch zur Vermarktung von Kraftstoffen erster Generation, welche zunehmend für ihren schwachen Beitrag zur Reduktion von Treibhausgas-Emissionen und ihre negativen Nebeneffekte (Abholzung, steigende Lebensmittelpreise) kritisiert werden.					
<b>Wirkungen der Subvention</b>					
Sowohl die ursprüngliche Regel zur Steuerbefreiung als auch die Nachfolgeregelung					

mit einer verpflichtenden Biokraftstoffquote (oder purem Biokraftstoff) waren insofern erfolgreich, dass die Verbreitungsrate von Biokraftstoffen in Deutschland zu den höchsten in Europa zählt. Wie unten noch erläutert wird, ist der Effekt auf die finalen Zielsetzungen weniger positiv.

### **3 | Schlussfolgerungen**

#### **Kurzbewertung der Subvention**

Selbst mit strikteren Maßnahmenstandards ist der Nutzen von Biokraftstoffen erster Generation hinsichtlich der Reduzierung von Treibhausgasen (THG) äußerst fraglich. Der Anstieg der Biokraftstoffnachfrage im Straßenverkehr hat weltweit zu höheren Lebensmittelpreisen geführt und somit den Vorteil der Nutzung von Biomasse – dem Rohprodukt für Biokraftstoffe – in der Kraft- und Wärmeerzeugung gesenkt, also gerade dort, wo das Potenzial für die Reduzierung von THG-Emissionen viel größer ist.

Dem Argument, dass die Förderung von Biokraftstoffen der ersten Generation eine Brücke zu den Kraftstoffen der zweiten Generation bildet, kann nicht gefolgt werden. Eine solche Argumentation spricht allenfalls für die Förderung von Forschung und Entwicklung bei den modernen Biokraftstoffen, nicht jedoch für die Massenförderung von deren „Vorläufern“. Es findet sich keine Studie, die darauf hinweisen würde, dass Biokraftstoffe zweiter Generation nicht schnell eingesetzt werden könnten, wenn das richtige Produkt zur Verfügung stünde.

#### **Empfehlungen**

Die beste Strategie wäre somit, zu pausieren und jedem Druck nach höheren Zielsetzungen standzuhalten, bis nachgewiesen ist, dass und in welchem Ausmaß Biokraftstoffe tatsächlich Treibhausgas-Emissionen reduzieren können. Außerdem sind Biokraftstoffe nicht die einzige Möglichkeit, die Abhängigkeit von Öl zu verringern und gleichzeitig THG-Emissionen zu reduzieren. Höhere Energieeffizienz, gefördert durch Steuermaßnahmen und die bereits kräftig angestiegenen Ölpreise, ist eine nahe liegende Möglichkeit. Die beste Lösung bleibt jedoch ein umfassendes Besteuerungssystem von Kraftstoffen, inklusive Biokraftstoffen, in Abhängigkeit vom zugrundeliegenden THG-Emissionsausstoß. Wenn Kraftfahrzeuge durch Elektrizität betrieben werden, dann fällt dies in den Bereich des EHS, welches THG-Emissionen abdeckt, die in vorgelagerten Stufen ausgestoßen werden, d.h. bei der Stromerzeugung.

<b>Subventionskennblatt</b>	
<b>Private kapitalgedeckte Altersvorsorge (Riester-Rente) durch Zulagen</b>	
<b>1</b>	<b>Grundzüge</b>
Rechtsgrundlagen: Altersvermögensgesetz, in Kraft seit 01.01.2002; Alterseinkünftegesetz in Kraft seit 01.01.2005; Einkommensteuergesetz § 10a EStG und Abschnitt XI, §§ 79 -99 EStG; Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz.	
<b>Eingeführt:</b>	2002
<b>Zuletzt geändert:</b>	2008
<b>Befristung:</b>	keine
<b>Subventionsvolumen aktuell:</b>	560 Mio. Euro (2008) Nur Zulage. Schätzung des 21. Subventionsberichts.
<b>Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung:</b>	
<p>Die Riester-Rente ist eine Ergänzung zur gesetzlichen Altersvorsorge auf freiwilliger Basis. Der Fiskus gewährt in der Einzahlungsphase des Vertrags eine Altersvorsorgezulage oder einen Steuer mindernden Sonderausgabenabzug (Günstigerprüfung). Dabei fließt ein Teil der Förderung in Höhe der Zulage immer in den zugrunde liegenden Vorsorgevertrag. Fällt die Günstigerprüfung zugunsten des Sonderausgabenabzugs aus, so umfasst die Steuerermäßigung den Betrag, der über die Höhe der dem Sparer zustehenden Zulagen hinausgeht.</p> <p>Die Höhe der Altersvorsorgezulagen ist seit 2003 stetig angestiegen und beträgt im Jahr 2008: Grundzulage 154 €, Kinderzulage 185 € bzw. 300 € für Kinder, die nach dem 01.01.2008 geboren wurden.</p> <p>Förderungsfähige Sparformen (private Rentenversicherung, Bank- und Fondsparplan) werden von der BaFin zertifiziert, es muss u.a. gewährleistet sein, dass Renten nicht vor dem 60. Lebensjahr ausgezahlt und der Anbieter dem Sparer zusagt, dass zum Eintritt des Rentenalters mindestens die Summe aus geleisteten Eigenbeiträgen und staatlichen Zulagen für die Altersleistungen zur Verfügung steht. Seit 2008 wird mit dem so genannten „Wohn-Riester“ auch der Erwerb von Wohneigentum (z.B. im Rahmen von Bausparverträgen) gefördert.</p>	
<b>Begünstigte</b>	
Begünstigt sind hauptsächlich rentenversicherungspflichtige Beitragszahler in der gesetzlichen Rentenversicherung und deren Ehegatten.	
<b>Zweck der Steuervergünstigung:</b>	
Aufbau einer kapitalgedeckten Altersvorsorge (21. Subventionsbericht)	
<b>2</b>	<b>Ergebnisse der Evaluation</b>
<b>Transparenz und Monitoring der Maßnahme</b>	
<p>Ogleich die Existenz der Riester-Rente als allgemein bekannt gilt und von Versicherungen sowie im Internet in großem Umfang Informationen zu Riester-Produkten bereitstehen, wird die Transparenz der Maßnahme durch die nachgelagerten Besteuerung geschmälert. Während die Gewährung der Zulagen recht verständlich ist, so fehlt für die Bedeutung der steuerlichen Behandlung ein allgemein verständlicher Maßstab. Ohne diesen ist es dem Sparer i.d.R. nicht möglich, Riester-Produkte untereinander sowie mit anderen Sparformen hinsichtlich ihrer Rendite zu vergleichen.</p> <p>Die nachgelagerte Besteuerung ist auch noch in anderen Hinsicht intransparent: Im Vergleich zur Behandlung von Kapitalerträgen in der Einkommensteuer stellt die</p>	

Riester-Rente eine Förderung in zweifacher Hinsicht dar. Zum einen werden Riester-Ersparnisse bis zu einer Höchstgrenze nachgelagert besteuert, was aufgrund von Zinsszinseffekten erhebliche Vorteile gegenüber herkömmlichem Sparen bringt. Zum anderen werden auch Sparer aus unteren Einkommensklassen mit niedriger oder keiner Steuerbelastung sowie kinderreiche Sparer durch staatliche Zulagen gefördert. Die Steuermindereinnahmen, die durch die nachgelagerte Besteuerung der Altersvorsorge entstehen, werden im Subventionsbericht nicht in die Schätzung des finanziellen Volumens einbezogen. Sie sind aber durchaus Gegenstand der offiziellen werbenden Darstellung der Riester-Rente. Es sollte kenntlich gemacht werden, dass im Subventionsbericht gleichwohl die Förderung durch nachgelagerte Besteuerung nicht erfasst wird.

### **Überprüfung des Subventionszwecks**

Ein staatlicher Eingriff in das Sparverhalten zum Zwecke der Altersvorsorge kann vor dem Hintergrund der Einschätzung der privaten Ersparnis als meritorisches Gut gerechtfertigt werden. Gerade in besonders langfristiger Sicht neigen Individuen dazu, ihre zukünftigen Bedürfnisse systematisch zu unterschätzen. Diese Verhaltens-Anomalie kann staatliche Förderungen langfristiger Vorsorge vom Grunde her ökonomisch rechtfertigen.

### **Instrumentelle Eignung**

Das Ziel des „Aufbaus einer kapitalgedeckten Altersvorsorge“ wird im Rahmen der instrumentellen Analyse primär mit Hilfe zweier aus den Gesetzesmaterialien hergeleiteten Unterziele betrachtet: „Gewährleistung einer Lebensstandardsicherung“ und „Erreichung einer größtmöglichen Breitenwirkung der Zusatzvorsorge“. Ob die Riester-Förderung in ihrer Konzeption ausreicht, die durch die Neustrukturierung der gesetzlichen Rentenversicherung entstandene Versorgungslücke auszugleichen, kann nicht eindeutig beurteilt werden. Tendenziell ist dies für jüngere Jahrgänge, die die gesetzlich vorgeschlagene Sparleistung erbringen und somit die volle Förderung in Anspruch nehmen, eher möglich als für mittlere und ältere Jahrgänge.

Große Breitenwirkung und soziale Ausgewogenheit kann der Förderung attestiert werden, wenn sie wenige Personen ausschließt und die unteren Einkommensgruppen mit der geringsten Sparfähigkeit am meisten fördert. In dieser Hinsicht könnte der „u-förmige“ Verlauf der Förderquoten in der Ansparphase Anlass zu Kritik geben, da nach anfänglichem Sinken der Förderung mit steigenden Einkommen in der Betrachtung der Eindruck entsteht, die Förderung würde teilweise mit steigendem Einkommen wieder steigen. Werden jedoch die Effekte der nachgelagerten Rentenbesteuerung in die Betrachtung einbezogen, hat dieses Urteil keinen Bestand. Die Nachsteuer-Renditen der Riesterförderung zeigen einen progressiven Verlauf, die Rendite ist konstant negativ mit dem Einkommen korreliert. Dieser positive Befund zur sozialen Ausgewogenheit geht allerdings einher mit dem Befund, dass die öffentliche Darstellung der und Werbung für die Fördermaßen nur von den Förderquoten in der Ansparphase dominiert werden. Hier wären ergänzende Informationsinstrumente zur Attraktivität verschiedener Altersvorsorgeprodukte auch hinsichtlich der Nachsteuer-Renditen eine wertvolle Ergänzung.

Weitere Kritikpunkte an der konzeptionellen Ausgestaltung der Subvention beinhalten u.a. die gegenüber einem herkömmlichen Sparer vorteilhafte Behandlung eines Riester-Sparers im Falle der sog. „schädlichen Verwendung“. Hier sind heute erhebliche Potenziale zur Steuerumgehung und zur Realisierung von „windfall profits“. Kritisiert werden auch die Einführung der Pflicht zu Unisex-Tarifen, die Riester-Produkte



für Männer aufgrund ihrer kürzeren Lebenserwartung unattraktiver macht, und die Differenzierung der Kinderzulage nach dem Geburtsdatum (vor/ab 2008).

### **Wirkungen der Subvention**

Bis Ende 2008 wurden knapp 12 Mio. Riester-Verträge abgeschlossen. Dies ist etwas mehr als ein Drittel der von der Bundesregierung geschätzten Zahl der unmittelbar Förderberechtigten (ca. 30 Mio.). Der Frauenanteil bei den zulagegeförderten liegt stabil bei 56-57%, der Männeranteil entsprechend bei 43-44%. Bei Einteilung der Bevölkerung in sechs Einkommensklassen, sind die beiden untersten Einkommensklassen 0-10.000 € und 10.000-20.000 € in der Zulagenförderung am stärksten vertreten, gefolgt von der drittniedrigsten Einkommensklasse (20.000-30.000 €). Dies kann insofern als Erfolg gewertet werden, da insbesondere für die unteren Einkommensklassen angenommen wird, dass sie ohne Riester zu wenig Altersvorsorge treiben.

Zwischen 2002 und 2005 hat die private Altersvorsorge insgesamt an Bedeutung gewonnen, dies gilt sowohl für Riester- und Betriebsrenten als auch für andere Formen der Altersvorsorge. Begründbar ist diese Entwicklung einerseits durch die staatliche Förderung, andererseits aber auch durch ein neues Bewusstsein hinsichtlich des niedrigeren zu erwartenden Rentenniveaus. Der Haushaltsanteil, der die private Altersvorsorge über die Riester-Rente betreibt, ist zwischen 2002 und 2005 am stärksten der drei Alternativen angestiegen. Vergleicht man weiterhin die Riester-Rente mit der betrieblichen Altersvorsorge, so ist ersichtlich, dass Riester in den beiden unteren Einkommensklassen eine große Rolle spielt. Dies liefert Indizien dafür, dass die Riester-Förderung insbesondere für niedrigere Einkommensklassen eine Möglichkeit zur zusätzlichen Altersvorsorge eröffnet hat. Bemerkenswert ist allerdings auch der Anteil der Privathaushalte, die nach eigenen Angaben überhaupt keine zusätzliche Altersvorsorge betreiben. Er ist zwar deutlich gesunken, lag 2005 jedoch immer noch bei fast 60%.

### **3 Schlussfolgerungen**

#### **Kurzbewertung der Subvention**

Trotz der bleibenden Ungewissheit bezüglich zusätzlich generierter Ersparnis durch die Förderung sowie einiger Schwächen hinsichtlich der instrumentellen Ausgestaltung der Subvention, stellt sich die Riester-Rente als grundsätzlich geeignetes Instrument dar, die private Altersvorsorge zu fördern.

#### **Empfehlungen**

Wir empfehlen, die Steuervergünstigung mit einigen Anpassungen beizubehalten. Folgende Anpassungen stehen im Vordergrund:

- Eine deutlichere Trennung der beiden Komponenten der Förderung – Zulagen und nachgelagerte Besteuerung – könnte für mehr Transparenz und eine bessere Verständlichkeit der Riester-Förderung in der Öffentlichkeit sorgen.
- Systematisch naheliegend wäre es, die nachgelagerte Besteuerung für zertifizierte Altersvorsorgeprodukte *ohne* Höchstbegrenzung zu verallgemeinern.
- Unter der Prämisse, dass die nachgelagerte Besteuerung vom Gesetzgeber vorbedacht ausschließlich auf Altersrentenbezüge beschränkt worden ist, müssen die Steuergestaltungsmöglichkeiten durch „schädliche Verwendung“ schärfer eingedämmt werden. Mit Blick auf die nachträgliche Versteuerung bei schädlicher Verwendung muss sichergestellt werden, dass der bisherige Riester-Sparer nicht bes-

ser und nicht schlechter gestellt wird, als hätte er mit gleicher Rendite von Anfang an herkömmlich gespart und der Abgeltungsteuer<sup>45r</sup> unterlegen.

- Bei schädlicher Verwendung der Riester-Ersparnis sollten die empfangenen Altersvorsorgezulagen *mit* Zins und Zinseszins zurückgezahlt werden.
- Die 2006 eingeführte Pflicht zu Unisex-Tarifen sollte wieder aufgehoben werden.
- Kinderzulagen sollten einheitlich gewährt werden. Die Differenzierung der Kinderzulage zwischen Kindern, die vor 2008 und ab 2008 geboren sind, sollte wieder aufgegeben werden.

<b>Subventionskennblatt</b>					
<b>Tonnagebesteuerung</b>					
<b>1</b>	<b>Grundzüge</b>				
Rechtsgrundlage: § 5a EStG					
<b>Eingeführt:</b>	1999	<b>Zuletzt geändert:</b>	2008	<b>Befristung:</b>	Keine
<b>Subventionsvolumen aktuell:</b>		500 Mio. Euro (2008; 21. Subventionsbericht)			
<b>Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung</b>					
Der Gewinn, der auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt, kann unter der Voraussetzung, dass die Bereederung des Schiffs im Inland geschieht, auf Antrag nach der Tonnage ermittelt werden. Die Tonnagebesteuerung gilt für einen Zeitraum von zehn Jahren ab dem Jahr der Herstellung oder Anschaffung des Schiffs. Nach zehn Jahren kann wiederum ein Antrag gestellt werden.					
<b>Begünstigte</b>					
Schiffseigner, sofern die Voraussetzungen des § 5a EStG erfüllt sind.					
<b>Zweck der Steuervergünstigung:</b>					
Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit deutscher Reeder und der Sicherung des maritimen Standorts Deutschlands.					
<b>2</b>	<b>Ergebnisse der Evaluation</b>				
<b>Transparenz und Monitoring der Maßnahme</b>					
Die aufgrund der Steuervergünstigung entstehenden Steuermindereinnahmen sind ohne Berücksichtigung von Verhaltensreaktionen einigermaßen sicher quantifiziert. Diese geben aber nicht das tatsächliche Volumen der Steuervergünstigung an, da mit entsprechenden Verhaltensreaktionen der Steuerpflichtigen bei einer Abschaffung der Tonnagebesteuerung zu rechnen ist. Zur Abschätzung des Umfangs der Reaktionen ist weiterer Forschungsbedarf notwendig. Abgesehen von der Quantifizierung der Verhaltensreaktionen ist die Maßnahme transparent, nicht zuletzt aufgrund der zweijährigen Berichtspflicht an die EU Kommission.					
<b>Überprüfung des Subventionszwecks</b>					
Vor dem Hintergrund der besonderen Struktur des Seeverkehrs, der hohen Mobilität der Branche, dem internationalen Wettbewerbsdruck und der Bedeutung des maritimen Standorts in Deutschland ist eine Förderung angemessen. Der Subventionszweck ist plausibel spezifiziert.					
<b>Instrumentelle Eignung und Wirkungen der Subvention</b>					
Die Tonnagebesteuerung wandelt die gewinnabhängige Bemessungsgrundlage der Ertragsbesteuerung in eine substanzabhängige um. Die Eigenschaft, dass die Vergünstigung mit zunehmenden Gewinnen steigt, bewirkt, dass Schiffseigner auch in Phasen mit hohen Gewinnen nicht abwandern. Durch die Bindung der Tonnagebesteuerung an eine Bereederung im Inland kann der Standort gestärkt werden. Die Subvention ist daher geeignet für das Erreichen des Subventionszwecks. Allerdings profitieren aufgrund des Transparenzprinzips bei der Besteuerung von Personengesellschaften auch private Kapitalanleger in hohem Maße von der Vergünstigung. In dieser Hinsicht scheint eine Modifikation der Steuervergünstigung sinnvoll.					

<b>3</b>	<b>Schlussfolgerungen</b>
<p><b>Kurzbewertung der Subvention und Empfehlung</b></p> <p>Die Seeverkehrswirtschaft wird als zentral für den maritimen Standort Deutschland gesehen. Eine Förderung der Seeschifffahrt ist nicht nur auf nationaler Ebene, sondern auch auf europäischer Ebene gewollt. Als Begründung wird neben der Sicherung von Arbeitsplätzen, von Know-how und der Partizipation an einer wachsenden Branche vor allem auch die Bedeutung einer Handelsflotte für exportorientierte Länder angeführt. Der maritime Sektor und insbesondere die Seeschifffahrt sind hoch mobil. Da das wichtigste Kapital im Seeverkehr die Schiffe selbst sind, ist eine Verlagerung der Geschäftstätigkeit an einen anderen Standort besonders leicht. In der Seeschifffahrt ist der Großteil der anfallenden Kosten internationalisiert. Als einziger bedeutender Kostenfaktor wird die Steuerbelastung an einem Standort noch national bestimmt. Im Gegensatz zu anderen Branchen, wo die Steuerbelastung nicht der wichtigste Standortfaktor ist, kann die Steuerbelastung in der Seeschifffahrt als standortentscheidend bezeichnet werden. Eine Subvention in der Form einer Steuerentlastung ist aus theoretischer Sicht folglich bereits mit einer hohen Anreizwirkung behaftet.</p> <p>Anhand von deskriptiven Statistiken kann eine Wirkung der Tonnagesteuer vermutet werden, wobei die Indizien, dass das vom tatsächlichen Gewinn abgekoppelte Besteuerungssystem einen Anteil an dieser Entwicklung hat, stark sind. Die Flottengröße unter deutscher Eignerschaft hat seit der Tonnagebesteuerung nochmals zugenommen. Der Anteil der deutschen Handelsflotte an der Weltflotte betrug 2007 über 8%, während es im Jahr 2000 nach der Einführung der Tonnagebesteuerung noch unter 4% waren. Die Umsätze in der deutschen Seeschifffahrt sind in den letzten Jahren ebenfalls deutlich gestiegen. Gewinne wurden unter anderem in den Bau neuer Schiffe reinvestiert, die Beschäftigtenzahl an Land wuchs von 2000 bis 2005 um 24%. Allerdings wäre durch weitere empirische Untersuchungen zu erhärten, inwieweit diese Entwicklung tatsächlich stark durch die Tonnagesteuer beeinflusst worden ist.</p> <p>Die Tonnagebesteuerung wird weltweit an allen wichtigen maritimen Standorten gewährt und hat sich international von der Vergünstigung zum Normalbesteuerungsfall gewandelt. Vor diesem Hintergrund wäre ein nationaler Alleingang in Form eines stärkeren steuerlichen Zugriffs mit erheblichen Risiken für den Seeschiffahrtsstandort verbunden. Ein alternatives Mittel mit vergleichbaren Anreizwirkungen wie die Tonnagebesteuerung konnte im Rahmen dieser Studie nicht identifiziert werden. Insbesondere konnten Finanzhilfen aufgrund zeitlicher und personeller Restriktionen nicht näher untersucht werden. Vielmehr führte die Studie zu dem Ergebnis, dass die Effizienz der Tonnagesteuer durch eine Modifizierung erhöht werden könnte.</p> <p>Gegen die Tonnagebesteuerung wird teils eingewandt, dass sie nicht an das Führen der deutschen Flagge geknüpft ist. Deren Bedeutung nimmt aber mit den weltweit vereinheitlichten Sicherheitsstandards kontinuierlich ab. Zudem wird der Standort ebenso gesichert, wenn Schiffe unter anderen Flaggen von inländischen Unternehmen bereedert werden. Ein weiterer Einwand besteht in der Eignung der Tonnagesteuer als „Steuersparmodell“. Im Vordergrund steht bei Kapitalanlagen die hohe Renditeerwartung angesichts der durch die Tonnagebesteuerung ausgelösten niedrigen Steuerbelastung. Da die Tonnagebesteuerung an eine Bereederung im Inland anknüpft, kann zwar der Standort gesichert werden. Allerdings könnte diese Standortstärkung auch günstiger zu erreichen sein, indem die Tonnagesteuervorschrift modifiziert wird. Ein Trennungsprinzip für in Schiffsfonds investierende Anleger erscheint dabei überlegenswert.</p>	

<b>Subventionskennblatt</b>					
<b>Steuerbefreiung der bei der Mineralölherstellung zur Aufrechterhaltung des Betriebs verwendeten Mineralöle („Herstellerprivileg“)</b>					
<b>1</b>	<b>Grundzüge</b>				
Rechtsgrundlage: §§ 26, 37, 44 EnergieStG					
<b>Eingeführt:</b>	1930	<b>Zuletzt geändert:</b>	2006	<b>Befristung:</b>	keine
<b>Subventionsvolumen aktuell:</b>		400 Mio. Euro (gemäß 21. Subventionsbericht)			
<b>Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung</b>					
<p>Auf dem Betriebsgelände eines Mineralöl-Herstellungsbetriebes dürfen diese Energieerzeugnisse vom Inhaber steuerfrei zur Aufrechterhaltung des Betriebes verwendet werden. Diese Regelung gilt für Kohle und Erdgas analog. Der steuerfreie Verbrauch von Treibstoffen zum Betrieb von Fahrzeugen ist jeweils explizit ausgeschlossen.</p> <p>Für auf dem Betriebsgelände erzeugte bzw. gewonnene Energieerzeugnisse ist die Steuerbefreiung gemäß EU-Energiesteuerrichtlinie zwingend vorgeschrieben. Zur Aufrechterhaltung des Betriebs genutzte, aber fremdbezogene Energieerzeugnisse werden im Rahmen einer fakultativen EU-Freistellungserlaubnis steuerbegünstigt.</p>					
<b>Begünstigte:</b>					
Unternehmen, die Mineralöle herstellen oder verarbeiten; Kohle- und Erdgasgewinnende Unternehmen.					
<b>Zweck der Steuervergünstigung:</b>					
Sicherung der Wettbewerbsfähigkeit der Herstellungsbetriebe (21. Subventionsbericht)					
<b>2</b>	<b>Ergebnisse der Evaluation</b>				
<b>Transparenz und Monitoring der Maßnahme</b>					
Die Vergünstigung wurde in Deutschland zeitgleich mit der Mineralölsteuer 1930 eingeführt. Trotz ihrer langen Anwendung ist die öffentliche Information eher gering. Die Schätzungen zu den steuerlichen Einbußen sind sichtlich grob; die Voraussetzungen für bessere Schätzungen sind sehr gut.					
<b>Überprüfung des Subventionszwecks</b>					
<p>Das Herstellerprivileg besteht seit beinahe achtzig Jahren. Seit mindestens dreißig Jahren wird es damit gerechtfertigt, die Wettbewerbsfähigkeit der Herstellungsbetriebe zu schützen. Generell hängt die Wettbewerbsfähigkeit eines Unternehmens bzw. einer nationalen Branche von sehr vielen Faktoren ab, auch die staatlicherseits geprägten Standortfaktoren sind zahlreich. Ob die Einzel-Maßnahme des Herstellerprivilegs notwendig (und hinreichend) ist, um Wettbewerbsfähigkeit zu gewährleisten, kann nicht ohne weiteres beurteilt werden. Dies gilt besonders, da es in Deutschland noch nie die kontra-faktische Situation ohne Herstellerprivileg gegeben hat. Dabei ist zu beachten, dass Steuerbefreiungen zu Sicherung der Wettbewerbsfähigkeit im Steuerstaat nur die <i>ultima ratio</i> sein können. Dies gilt besonders in Staaten, die durch qualitativ hochwertige öffentliche Leistungen und gut ausgebaute Infrastrukturen (unter anderem) gute und sichere Betriebsstandorte sind.</p> <p>In der Weiterentwicklung der EU-Regeln zum energiesteuerlichen Herstellerprivileg sollte in Zukunft die voraussichtlich ergänzende Rolle dieser Regel gegenüber dem Emissionshandelssystem herausgearbeitet werden.</p>					

**Instrumentelle Eignung**

Dass Steuerbefreiungen – bei gleichmäßiger Umsetzung – zur Gewährleistung gleicher steuerlicher Wettbewerbsbedingungen sehr effektiv sind, ist selbst-evident: Wird Besteuerung als Quelle von etwaigen Wettbewerbsverzerrungen angesehen, so ist der Verzicht auf Besteuerung eine trivial einfache und wirkungsvolle Maßnahme. Die instrumentelle Effizienz ist entsprechend gering: Die Energiesteuerharmonisierung soll wettbewerbsverzerrende steuerlichen Ungleichheiten verhindern. Statt mit Steuerbefreiung wäre dieses Ziel auch mit gleichmäßiger Besteuerung der Eigenverbräuche von Herstellungsbetrieben möglich.

**Wirkungen der Subvention**

Die steuerlichen Rahmenbedingungen werden bei selbst gewonnenen Energieerzeugnissen angeglichen. Bei fremdbezogenen Energieerzeugnissen und elektrischem Strom ist dies keine notwendige Folge der deutschen Umsetzung des Herstellerprivilegs.

Daneben begünstigt die Steuervergünstigung den Verbrauch von Energieerzeugnissen durch Herstellungsbetriebe im Vergleich zu anderen industriellen Verbrauchern. Damit werden die Wettbewerbsbedingungen in der Industrie verzerrt. Da es sich um eine Steuerbefreiung für den Einsatz primär fossiler Energieträger handelt, handelt es zudem um eine umwelt- und klimaschädliche Subvention. Einsparanreize, die durch die fehlende Normalbesteuerung unterbleiben, müssen durch zusätzliche Anstrengungen an anderer Stelle ausgeglichen werden. Ob die Einbindung zahlreicher Anlagen der Herstellungsbetriebe in das Emissionshandelssystem an dieser Stelle heute schon oder ab 2012 einen Ausgleich schaffen kann, wird beobachtet werden müssen.

**3 Schlussfolgerungen****Kurzbewertung der Subvention**

Das Herstellerprivileg in der Energiebesteuerung ist eine umweltschädliche Subvention, deren Rechtfertigung heute darin besteht, gleichgerichtete Steuervergünstigungen in anderen Staaten aufzuwiegen und so – auf fiskalisch recht teure Weise – gleiche Wettbewerbsbedingungen zu gewährleisten. In dieser Funktion ist sie von der EU-Energiesteuerrichtlinie größtenteils für verbindlich erklärt. Im nationalen Alleingang kann (und sollte) die Vergünstigung nicht abgeschafft werden.

**Empfehlung**

Es wird empfohlen, die nächste gemeinschaftliche Überprüfung der EU-Energiesteuerrichtlinie zu nutzen, die obligatorische Steuerbefreiung von Energieerzeugnissen, die auch auf dem Betriebsgelände hergestellt oder gewonnen worden sind, in eine fakultative zu wandeln. Zudem sollte das Zusammenspiel von Emissionshandelssystem und Energiebesteuerung vertieft analysiert werden sowie gemeinschaftlich das Herstellerprivileg nur auf solche Energieverbräuche beschränkt werden, die dem Emissionshandel unterliegen. Gelingt es nicht, das Emissionshandelssystem ab 2012 zu einem fiskalisch ebenbürtigen Instrument zu machen, sollte das Herstellerprivileg weitergehend eingeschränkt bzw. abgeschafft werden.

<b>Subventionskennblatt</b>					
<b>Mineralölsteuerbefreiung für Luftfahrtbetriebsstoffe, die im inländischen Flugverkehr verwendet werden</b>					
<b>1</b>	<b>Grundzüge</b>				
§ 27 Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG vom 1. Aug. 2006 (zuvor § 4 Abs. 1 Nr. 3 a MineralölStG)					
<b>Eingeführt:</b>	1953	<b>Zuletzt geändert:</b>	2006	<b>Befristung:</b>	keine
<b>Subventionsvolumen aktuell:</b>		600 Mio. Euro (2008)			
<b>Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung</b>					
Luftfahrtbetriebsstoffe für Flüge, die in Deutschland landen oder starten, sind unbesteuert. (Die Beschränkung der Betrachtung auf den inländischen Flugverkehr folgt nicht aus einer steuertechnischen Differenzierung. Vielmehr werden nur die dem inländischen Verkehr zurechenbaren Treibstoffe betrachtet, weil sie ohne Verletzung internationaler Vereinbarungen besteuert werden könnten.)					
<b>Begünstigte</b>					
Unmittelbar begünstigt sind Fluggesellschaften, die Verbindungen zwischen deutschen Flughäfen anbieten.					
<b>Zweck der Steuervergünstigung</b>					
Die Steuerbefreiung für Luftfahrtbetriebsstoffe wurde im Chicago-Abkommen von 1944 vereinbart, in Deutschland gilt sie seit 1953. Ursprüngliches Ziel des Abkommens war es, den internationalen Luftverkehr nach dem Zweiten Weltkrieg zu fördern. Heute wird als Zweck die „Sicherung der Wettbewerbsfähigkeit des inländischen Flugverkehrs“ genannt. Es ist allerdings darauf hinzuweisen, dass die Energiesteuerrichtlinie 2003/96/EG die rechtlichen Hindernisse in Hinblick auf eine Besteuerung von Luftfahrtbetriebsstoffen für Inlandsflüge abgeschafft hat.					
<b>2</b>	<b>Ergebnisse der Evaluation</b>				
<b>Transparenz und Monitoring der Maßnahme</b>					
Die Transparenz der Maßnahme ist sehr gering. Die methodischen Grundlagen der Schätzungen zum Gesamtvolumen der Subvention werden nicht öffentlich dargelegt; detaillierte Information zu den Begünstigten sind nicht erhältlich.					
<b>Überprüfung des Subventionszwecks</b>					
Die generelle Förderung des Luftverkehrs ist nach dessen explosiven Wachstum in den letzten Dekaden kein Thema mehr. Jenseits dessen ist ein klares Ziel nicht erkennbar. Ohne eine eindeutige Bestimmung der Zielsetzung ist eine Überprüfung des Subventionszwecks jedoch nicht durchführbar. Veränderungen der EU-Bestimmungen aus dem Jahr 2004 machen die Besteuerung von Inlandsflügen rechtlich möglich. Eine potenzielle Hürde für die Besteuerung könnte allerdings daraus erwachsen, dass derzeit ausländische Fluggesellschaften, innerdeutsche Flüge mit zuvor im Ausland getankten Treibstoff anbieten können. Hier ist eine Besteuerung aktuell nicht möglich.					
<b>Instrumentelle Eignung</b>					
Angesichts der Tatsache, dass keine klare Zielsetzung zu erkennen ist, gestaltet sich die Evaluation von alternativen Instrumenten schwierig. In jedem Fall lässt sich aus der Evaluation schließen, dass Politik-Maßnahmen, die darauf zielen, die Verkehrsversorgung zwischen bestimmten Regionen in Deutschland zu unterstützen, keine					

Rechtfertigung für allgemeine Steuervergünstigungen des Flugverkehrs darstellen.

### **Wirkungen der Subvention**

Der Luftfahrtssektor ist einer der Hauptverursacher von Treibhausgasen, gleichzeitig ist er sowohl in Deutschland als auch weltweit weitestgehend von Treibstoffsteuern befreit. Diese Tatsache steht im Widerspruch zu einer Politik zur kosteneffizienten Abschwächung des Klimawandels. Diese eine solche Politik zielt gemeinhin darauf ab, CO<sub>2</sub> und andere Treibhausgase gleichmäßig zu besteuern.

In der Wirkung begünstigt die Steuerbefreiung also eine besonders klimaschädliche Aktivität und schafft dem Flugverkehr damit einen ungerechtfertigten Wettbewerbsvorteil gegenüber anderen Verkehrsmitteln.

### **3 Schlussfolgerungen**

#### **Kurzbewertung der Subvention**

Die Beibehaltung der Steuerbefreiung für Luftfahrtbetriebsstoffe bei Inlandsflügen ist nicht länger gerechtfertigt. Das Ziel des Chicago-Abkommens, die Zivilluftfahrt zu auszubauen, ist längst erreicht.

#### **Empfehlungen**

Die Kraftstoffbesteuerung wird von 2012 an mit dem Emissionshandelssystem (EHS) interagieren. Von da an werden die dem Luftfahrtssektor auferlegten marginalen Steuern keinen Einfluss mehr auf die globalen Emissionen haben. Ein logischer erster Schritt wäre es, die Effekte des künftigen EHS durch die Einführung einer Steuer - also die Abschaffung der Steuervergünstigung - einzuleiten.

Mittelfristig sehen wir eine Rolle für Steuern/Abgaben im deutschen Steuersystem vor allem in zwei Fällen: Erstens können die derzeitigen Flughafengebühren erweitert und modifiziert werden, wenn die lokalen Umweltkosten wie z.B. Lärm dann noch nicht vollständig internalisiert sind. Eine einheitliche Kraftstoffsteuer in Deutschland wäre hingegen unangemessen, da so Fakten wie die Nähe zu Bevölkerungszentren, Variation der Verschmutzungsfaktoren über den Tag etc. nicht berücksichtigt werden. Zweitens könnten zusätzlich nationale Steuern erhoben werden, wenn das eingeführte EHS „Höhenfaktoren“ und/oder Nicht-CO<sub>2</sub> Gase nicht berücksichtigt. Dies würde sicherstellen, dass Reisende die korrekten Grenzkosten im Vergleich zu anderen Konsumenten zahlen, die Produkte kaufen, die vom EHS oder nationalen Steuern umfasst werden.



<b>Subventionskennblatt</b>					
<b>Umsatzsteuer-Ermäßigung für Umsätze der Zahntechniker</b>					
<b>1</b>	<b>Grundzüge</b>				
Rechtsgrundlage: § 12 Abs 2 Nr. 6 UStG					
<b>Eingeführt:</b>	1980	<b>Zuletzt geändert:</b>	1980	<b>Befristung:</b>	Keine
<b>Subventionsvolumen aktuell:</b>		380 Mio. Euro (2008; 21. Subventionsbericht)			
<b>Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung</b>					
Die Leistungen aus der Tätigkeit der Zahntechniker sowie die entsprechenden Leistungen der Zahnärzte unterliegen einem ermäßigten Steuersatz von 7%. Ein Vorsteuerabzug bleibt bestehen.					
<b>Begünstigte</b>					
Aufgrund des Mehrwertsteuersystems und des Vorsteuerabzugs wirkt eine Steuersatzermäßigung grundsätzlich erst beim nicht umsatzsteuerpflichtigen und vorsteuerabzugsberechtigten Letztverbraucher. Statt des 1,19-fachen des Nettopreises hat der Letztverbraucher nur das 1,07-fache des Nettopreises zu zahlen, sofern die Steuerermäßigung an ihn weitergegeben wird.					
Begünstigte dieser Ermäßigung sind einerseits die Krankenversicherungsträger, soweit sie die Kosten des Zahnersatzes übernehmen. Andererseits sind die Empfänger des Zahnersatzes Begünstigte in dem Ausmaß, zu welchem sie den Zahnersatz selbst übernehmen.					
<b>Zweck der Steuervergünstigung:</b>					
Leistungen der Zahnärzte wurden bereits in früheren Umsatzsteuersystemen steuerbefreit. Zweck der Befreiung war maßgeblich die Entlastung der staatlichen Krankenversicherer. Im UStG 1967 wurde diese Befreiung übernommen. Zu dieser Zeit aber unterlagen die Leistungen der selbständigen Zahntechniker dem Regelsteuersatz, während dieselben Leistungen der Zahnärzte steuerbefreit und später ermäßigt besteuert waren. Aus Gründen der Wettbewerbsneutralität wurde mit UStG 1980 eine ermäßigte Besteuerung auch für die Leistungen der selbständigen Zahntechniker eingeführt und somit eine Gleichbehandlung erreicht.					
<b>2</b>	<b>Ergebnisse der Evaluation</b>				
<b>Transparenz und Monitoring der Maßnahme</b>					
Die aufgrund der Vergünstigung entstehenden Steuerausfälle sind in ihrer Größenordnung einigermaßen zuverlässig quantifiziert, auch wenn Berechnungen auf Basis dynamischer Effekte (Nachfragereaktionen bei Preiserhöhungen) nicht existieren. Ein grundsätzliches Kontrollproblem besteht bei allen über den ermäßigten Umsatzsteuersatz begünstigte Aktivitäten darin, dass eine Erhöhung des Normalsatzes wie zuletzt im Jahr 2007 zu einer wachsenden Begünstigung führt, ohne dass in der finanzpolitischen Diskussion eine wachsende Förderbedürftigkeit nachgewiesen worden ist.					

**Überprüfung des Subventionszwecks**

Die Ermäßigung dient vor allem dem Ziel der Wettbewerbsneutralität zwischen selbständigen Zahntechnikern und Zahnärzten, bzw. den bei Zahnärzten angestellten Zahntechnikern. Diese Zielsetzung steht im Einklang mit dem Gebot der Wettbewerbsneutralität des Steuersystems.

**Instrumentelle Eignung und Wirkung der Subvention**

Die Ermäßigung hat Wettbewerbsneutralität zwischen selbständigen Zahntechnikern und der vergleichbaren Leistungserbringung von Zahnärzten hergestellt.

**3 Schlussfolgerungen****Kurzbewertung der Subvention und Empfehlung**

Die Begründung dieser Steuervergünstigung ist weiterhin stichhaltig. Zwar wäre durchaus zu fragen, inwieweit die umsatzsteuerlichen Privilegien ärztlicher Leistungen eigentlich gerechtfertigt sind. Solange diese aber nicht angetastet werden, ist auch die hier betrachtete Steuervergünstigung eine unter dem Gebot der Wettbewerbsneutralität kaum verzichtbare Konsequenz. Hinzu treten die europarechtlichen Probleme, die mit der Einführung eines Normalsatzes für zahntechnische Umsätze verbunden wären. Da gemäß Umsatzsteuer-Richtlinie die Steuerbefreiung von Zahntechnikern vorgesehen ist, wäre eine Verschärfung der Besteuerung möglicherweise im Konflikt mit europäischem Recht. Solange die Umsatzsteuerbefreiung ärztlicher Leistungen nicht in Frage steht, solange kommt auch die Einführung des Umsatzsteuernormalsatzes für Zahntechniker nicht in Betracht. Die Vergünstigung sollte daher beibehalten werden.

<b>Subventionskennblatt</b>					
<b>Steuerfreiheit der Hälfte der Einnahmen aus der Veräußerung von inländischen Immobilien an eine REIT-AG oder einen Vor-REIT</b>					
<b>1</b>	<b>Grundzüge</b>				
Rechtsgrundlage: § 3 Nr. 70 EStG					
<b>Eingeführt:</b>	2007	<b>Zuletzt geändert:</b>	--	<b>Befristung:</b>	31.12.2009
<b>Subventionsvolumen aktuell:</b>			Unbekannt		
<b>Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung</b>					
Immobilien, die mindestens fünf Jahre zum Betriebsvermögen eines Unternehmens gehört haben, können bis zum 31.12.2009 mit einer Versteuerung des nur halben Veräußerungsgewinns in eine REIT-AG oder in einen Vor-REIT eingebracht werden („Exit Tax“).					
<b>Begünstigte</b>					
Juristische oder natürliche Personen, die Immobilien an eine REIT-AG oder einen Vor-REIT veräußern. Indirekt erhalten REIT-AGs und Vor-REITs einen geldwerten Wettbewerbsvorteil gegenüber ihren Konkurrenten, die keine steuerlich begünstigten Immobilien akquirieren können.					
<b>Zweck der Steuervergünstigung:</b>					
Mobilisierung inländischer Betriebsgrundstücke und Etablierung der REIT-AG als neues Kapitalmarktinstrument (laut 21. Subventionsbericht)					
<b>2</b>	<b>Ergebnisse der Evaluation</b>				
<b>Transparenz und Monitoring der Maßnahme</b>					
Die vorliegende Evaluierung der Steuervergünstigung wurde (im Paket) kurz nach deren Einführung in Auftrag gegeben. Darüber hinausgehende Berichterstattung liegt nicht vor, sie würde auch schnell an die Grenzen des Steuergeheimnisses stoßen.					
<b>Überprüfung des Subventionszwecks</b>					
REITs sind ohnehin ein steuerlich attraktives Anlageinstrument. Darum gibt es keinen Grund, mit einer zusätzlichen Steuervergünstigung wie der Exit Tax den neuen REIT-AGs einen zusätzlichen, exogenen Wettbewerbsvorteil zu verschaffen. Wie an anderen Märkten, so ist es auch am Finanzmarkt nicht die Aufgabe des Staates, die Vermarktung einzelner neuer Produkte zu subventionieren. Der Staat hat den fairen und unverzerrten Wettbewerb zu schützen und ihn nicht eigenhändig zu verzerren.					
Wird dagegen ein generelles Problem bei den Steuerregeln zu Veräußerungserlösen stiller Reserven gesehen, so bedarf es einer allgemeinen, wettbewerbsneutralen Lösung, die sich nicht auf Verkäufe an REITs beschränkt.					
<b>Instrumentelle Eignung</b>					
Das Instrument der „Exit Tax“ stammt klar noch aus einer Planung, die auf eine breitere Entlastung von Veräußerungserlösen aus stillen Reserven zielte. In diesem Kontext ist sie ursachengerecht. Als Instrument zur speziellen und zeitlich begrenzten Förderung nur von REITs wären direkte Finanzhilfen besser geeignet und effizienter einzusetzen.					

**Wirkungen der Subvention**

Im Zuge der Finanzkrise ist es bislang zu lediglich zwei Gründungen von deutschen REIT-AGs gekommen. Da die Krise die Entwicklungen auf dem Markt für Immobilienanlagen schon seit 2007 prägt, sind Aussagen darüber, ob die Exit Tax eine Wirkung hatte oder nicht, aktuell nicht möglich.

**3 Schlussfolgerungen**

**Kurzbewertung der Subvention**

Zur Unterstützung eines guten, ohnehin attraktiven Finanzmarktinstruments wurde eine unnötige Steuersubvention eingeführt, die den Wettbewerb zu verzerren droht.

Das generelle Problem der Besteuerung von inflationär verursachten Scheingewinnen bei Veräußerungen von stillen Reserven sollte ausführlicher diskutiert werden. Eine auf REITs beschränkte Instrumentierung ist hierbei kein sinnvoller Lösungsweg.

**Empfehlungen**

Die befristete Steuervergünstigung läuft Ende 2009 aus. Hieran sollte festgehalten werden. Bestrebungen, die Befreiung zu verlängern, um ein besseres Marktumfeld abzuwarten, ist entgegenzutreten.

<b>Subventionskennblatt</b>					
<b>Investitionszulage für Ausrüstungsinvestitionen</b>					
<b>1</b>	<b>Grundzüge</b>				
Rechtsgrundlage: § 2 InvZulG 1999; § 2 InvZulG 2005; § 2 InvZulG 2007					
<b>Eingeführt:</b>	1999	<b>Zuletzt geändert:</b>	2007	<b>Befristung:</b>	31.12.2009
<b>Subventionsvolumen aktuell:</b>		465 Mio. Euro (2008; 21. Subventionsbericht)			
<b>Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung</b>					
Für Herstellungs- und Anschaffungskosten von Investitionen in bestimmte abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens von Betrieben des verarbeitenden Gewerbes, der produktionsnahen Dienstleistungen und bestimmter anderer Wirtschaftszweige in den neuen Bundesländern und Berlin wird eine Investitionszulage gezahlt. Erhöhte Zulagensätze gelten für begünstigte Investitionen im Randgebiet des Fördergebiets und von Unternehmen, welche die EU-rechtliche Definition für kleine oder mittlere Unternehmen (KMU) erfüllen.					
<b>Begünstigte</b>					
Anspruchsberechtigte sind Steuerpflichtige im Sinne des Einkommensteuergesetzes und Körperschaftsteuergesetzes, die im Fördergebiet begünstigte Investitionen vornehmen. Bei Personengesellschaften und Gemeinschaften tritt an die Stelle des Steuerpflichtigen die Gesellschaft oder die Gemeinschaft als Anspruchsberechtigte.					
<b>Zweck der Steuervergünstigung:</b>					
Förderung von betrieblichen Investitionen in den neuen Ländern und in Berlin; erhöhte Förderung für Betriebe, welche die EU-rechtliche Definition eines KMU erfüllen.					
<b>2</b>	<b>Ergebnisse der Evaluation</b>				
<b>Transparenz und Monitoring der Maßnahme</b>					
Die aufgrund der Steuersubvention anfallenden Steuerausfälle sind in ihrer Größenordnung einigermaßen zuverlässig quantifiziert.					
<b>Überprüfung des Subventionszwecks</b>					
Die Investitionszulage für Ausrüstungsinvestitionen senkt den notwendigen Kapitalbedarf für betriebliche Investitionen im Fördergebiet. Dies erhöht die Standortattraktivität des Fördergebiets bei Standortentscheidungen bei Investitionsprojekten. Weiterhin erhöht die Investitionszulage die Rentabilität eines Investitionsprojekts, so dass zusätzliche Investitionsprojekte von im Fördergebiet ansässigen Betrieben durchgeführt werden können. Zudem mindert die erhöhte Zulage für KMU Investitionshemmnisse, welche aus Kapitalmarktrestriktionen für KMU herrühren.					
<b>Instrumentelle Eignung und Wirkungen der Subvention</b>					
Die Investitionszulage für Ausrüstungsinvestitionen ist geeignet die Investitionstätigkeit im Fördergebiet zu erhöhen.					
<b>3</b>	<b>Schlussfolgerungen</b>				
<b>Kurzbewertung der Subvention</b>					
Als Rechtfertigung für das staatliche Eingreifen in die regionale Divergenz der wirtschaftlichen Entwicklungen sind distributive und politische Motive anzuführen. Es ist beabsichtigt, die Einkommensdisparitäten zwischen Regionen zu verringern. Die För-					

derung betrieblicher Investitionen durch die Investitionszulage ist geeignet, die Konvergenz zwischen dem Fördergebiet und anderen Regionen zu unterstützen.

Mitnahmeeffekte sind bei der Investitionsförderung in gewissem Umfang unvermeidlich. Ein Nachteil des Rechtsanspruchs auf eine Förderung ist im Bezug auf die Problematik von Mitnahmeeffekten nicht erkennbar.

Ein Vergleich der Investitionszulage mit der Förderung durch Zuschüsse der „Gemeinschaftsaufgabe Förderung der regionalen Wirtschaftsstruktur“ (GRW) zeigt, dass die Investitionszulage hier insbesondere aus ordnungspolitischen Gründen Vorteile aufweist. Die Beschränkung der Investitionszulage auf einzelne Wirtschaftszweige kann zu Verzerrungen zwischen geförderten und nicht geförderten Wirtschaftszweigen führen. Für die GRW-Zuschüsse könnten ein geringeres fiskalisches Budgetrisiko und die Möglichkeit einer zielgenaueren Förderung durch das Bewilligungsverfahren sprechen. In der Praxis sind die Unterschiede der Förderinstrumente offensichtlich nicht sehr bedeutend. Es besteht eine große Schnittmenge des Förderspektrums von Investitionszulage und GRW-Zuschüssen. Die Investitionszulage dient daher häufig als Basisfinanzierung der GRW-Projekte.

### **Empfehlungen**

Die Investitionszulage für Ausrüstungsinvestitionen ist geeignet, die betriebliche Investitionstätigkeit im Fördergebiet zu erhöhen. Die Beschränkung auf einzelne Wirtschaftszweige sollte überdacht werden, soweit dies vor dem Hintergrund des EUBeihilferechts möglich ist.

Eine empirische Analyse der tatsächlichen Wirkungen der aktuellen Ausgestaltung der Investitionszulage scheint geboten, um belastbare Aussagen zum Ausmaß von Mitnahmeeffekten treffen zu können. Eine derartige Untersuchung sollte auch die Grundlage für Veränderungen an der Ausgestaltung der Investitionszulage bilden. Empirische Ergebnisse könnten auch die Grundlage für einen Effizienzvergleich zwischen Investitionszulage und GRW-Zuschüssen bilden.

<b>Subventionskennblatt</b>					
<b>Arbeitnehmer-Sparzulage (ANSpZ)</b>					
<b>1</b>	<b>Grundzüge</b>				
Fünftes Gesetz zur Förderung der Vermögensbildung der Arbeitnehmer (Fünftes Vermögensbildungsgesetz - 5. VermBG) vom 1. Juli 1965					
<b>Eingeführt:</b>	1961	<b>Zuletzt geändert:</b>	2007	<b>Befristung:</b>	keine
<b>Subventionsvolumen aktuell:</b>		187 Mio. Euro (2007)			
<b>Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung</b>					
<p>Die Arbeitnehmer-Sparzulage ist ein Zuschuss zu bestimmten VL-Sparverträgen, der von den Steuerbehörden aus den Einkommensteueraufkommen gezahlt wird. Dieser erstattungsfähige Abzug von der Einkommensteuerschuld steht in keiner systematisch relevanten Verbindung zum Einkommensteuergesetz; er wird lediglich zusammen mit der Einkommensteuererklärung beantragt. Ausgezahlt wird der Zuschuss bei Auflösung des zugehörigen Sparvertrags.</p>					
<b>Begünstigte</b>					
<p>Mit der ANSpZ werden bestimmte vermögenswirksame Leistungen (VL) bezuschusst, sofern die Empfänger bestimmte bestimmten Einkommensgrenze nicht überschreiten (€ 17.900/35.800 zu versteuerndes Einkommen für allein/gemeinsam Veranlagte) und sofern die Empfänger abhängig beschäftigt sind (Angestellte, Arbeiter oder Beamte).</p> <p>Es werden zwei Sparformen bezuschusst:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Die Zulage beträgt 18% für Wertpapiere oder andere Vermögensbeteiligungen bis zu einem Betrag von € 400 im Jahr pro Person.</li> <li>- Die Zulage beträgt 9% für Bausparverträge und Investitionen, die im Zusammenhang mit Wohneigentumserwerb stehen. Hier gilt ein Maximalbetrag von € 470 Euro im Jahr pro Person.</li> </ul> <p>Arbeitnehmer können beide Prämien simultan erhalten. Die Mindestanlagezeit der geförderten Sparverträge beträgt 6 bis 7 Jahre.</p>					
<b>Zweck der Steuervergünstigung:</b>					
<p>„Förderung der Vermögensbildung bei Arbeitnehmern“ (gemäß Subventionsbericht). Die Untersuchung identifiziert sechs dahinter stehende Ziele, die für der Vermögenspolitik und die ANSpZ relevant waren und sind.</p>					
<b>2</b>	<b>Ergebnisse der Evaluation</b>				
<b>Transparenz und Monitoring der Maßnahme</b>					
<p>Die Transparenz der Maßnahme ist sehr gering. Abgesehen von Daten zum Gesamtvolumen der Subvention werden der Öffentlichkeit keinerlei Informationen zur Anzahl der Empfänger, zur Struktur des geförderten Sparens etc. vorgelegt. Dies ist für eine Maßnahme, die mittlerweile 48 Jahre durchgeführt wird und für die allein seit 1991 circa 4,9 Milliarden Euro Steuerausgaben angefallen sind, nicht akzeptabel.</p>					
<b>Überprüfung des Subventionszwecks</b>					
<p>Auf der Ebene grundsätzlicher Rechtfertigungen für staatliche Eingriffe in die individuelle Sparneigung kann lediglich die Korrektur der langfristigen Altersvorsorge als meritorischer Akt überzeugend abgeleitet werden. Gerade dieses Argument spielt für die Arbeitnehmer-Sparzulage allerdings keine große Rolle.</p>					

### **Instrumentelle Eignung**

Wir identifizieren sechs Ziele der Vermögenspolitik, welche auf die ANSpZ angewandt werden bzw. wurden. Mit Blick auf Gerechtigkeitsprinzipien und instrumentelle Effizienz ist festzustellen, dass die Sparzulage in fünf dieser sechs Fälle ungerechtfertigt auf abhängig Beschäftigte und Beamte beschränkt ist, da alle Haushalte mit niedrigen Einkommen förderfähig sein sollten. Im einzigen Fall, in dem die Beschränkung auf abhängig Beschäftigte zwingend aus dem Förderzweck folgt, sind die förderfähigen Sparformen falsch konzipiert. Das heißt, die Arbeitnehmer-Sparzulage ist für jeden ihrer Förderzwecke schlecht gestaltet.

Es gibt keinen zwingenden Grund, warum die ANSpZ nicht gemäß der Subventionspolitischen Leitlinien der Bundesregierung in eine direkte Subvention umgewandelt werden sollte. Dabei sollte sie zugleich einer einzigen föderalen Ebene zugeordnet werden.

Die Beschränkung auf Bausparverträge ist gar nicht mehr, die Beschränkung auf Unternehmensbeteiligungen allenfalls nur noch schwach gerechtfertigt.

### **Wirkungen der Subvention**

Es findet sich kein positiver Beleg für einen Anreizeffekt der ANSpZ. Dies ist nicht gleichzusetzen mit einem Beweis der Unwirksamkeit der Maßnahme. Es ist jedoch auch nicht möglich nachzuweisen, dass die Arbeitnehmer-Sparzulage wirksam ist. Entsprechend ist die Wahrscheinlichkeit sehr groß, dass die Subvention vor allem Mitnahmeeffekte hervorruft.

## **3 Schlussfolgerungen**

### **Kurzbewertung der Subvention**

Die Arbeitnehmer-Sparzulage steht zwischen allen Stühlen. Personen, die der Hilfe am meisten bedürften, werden nicht erreicht: Wo es an *Sparfähigkeit* fehlt, helfen reine *Sparanreize* nicht weiter. Jenseits dessen sparen die Deutschen stabil – zu stabil, um sich von diesen Zulagen zu den vermögenswirksamen Leistungen zu erkennbaren Verhaltensänderungen bewegen zu lassen. Entsprechend dürfte die ANSpZ vor allem Mitnahmeeffekte bewirken.

Angesichts ihrer nicht erkennbaren Wirksamkeit treten viele der ansonsten festgestellten konstruktiven Mängel der ANSpZ insofern in den Hintergrund, als deren Korrektur nur wenig Einfluss auf die durch das Sparverhalten vorgeprägte Dominanz der Mitnahmeeffekte haben dürfte.

### **Empfehlungen**

Die primäre Empfehlung ist, die Arbeitnehmer-Sparzulage ersatzlos abzuschaffen, da sie keine erkennbare Wirkung hat. Dieser Schritt kann einhergehen mit einer allgemeinen Verbesserung der Sparfreundlichkeit der Einkommensteuer.

Soll die Maßnahme aber nicht abgeschafft, sondern angepasst werden, so empfiehlt es sich, die Beschränkung auf abhängig Beschäftigte aufzugeben und nur noch Einkommensobergrenzen zu nutzen. Entsprechend entfielen die Bindung an vermögenswirksame Leistungen. Zudem sollte die Steuervergünstigung in eine direkte Subvention umgewandelt und nur noch einer föderalen Ebene zugeordnet werden. Als förderungswürdiger Zweck sollte bei Umgestaltung der Sparzulage das Hauptaugenmerk vor allem auf die Altersvorsorge gerichtet werden.