

Juristische Fakultät

Professor Dr. Joachim Englisch
Juristische Fakultät – Universitätsstraße 24 – 86159 Augsburg

Professor Dr. Joachim Englisch

Lehrstuhl für Steuerrecht,
Finanzrecht und Öffentliches Recht

Universitätsstraße 24
86159 Augsburg

Zi.-Nr. 2020

Telefon: +49 (0)821 598-4540

Sekretariat: +49 (0)821 598-4541

Telefax: +49 (0)821 598-4542

E-Mail: joachim.englich@jura.uni-augsburg.de

Internet: www.jura.uni-augsburg.de/englisch

Rechtswissenschaftliche Stellungnahme zur möglichen Ausweitung ermäßigter Umsatzsteuersätze

I. Zur Stellung von Steuerermäßigungen im System der Umsatzsteuer

Die Gesetzgebungshoheit für die Umsatzsteuer liegt vordergründig beim Bund, wobei Bundestag und Bundesrat bei Gesetzesänderungen zusammenwirken müssen. Tatsächlich handelt es sich bei der Umsatzsteuer aber um eine durch EG-Recht weitgehend harmonisierte Steuer. Alle wesentlichen Strukturmerkmale und viele tatbestandstechnische Details sind in der sog. Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie der EG verbindlich vorgegeben. Dem nationalen Gesetzgeber verbleibt daher nur ein stark eingeschränkter steuerpolitischer Spielraum.

Die Umsatzsteuer ist eine universelle Verbrauchsteuer, die grundsätzlich auf sämtliche Waren und Dienstleistungen erhoben wird. Die Steuer entsteht, wenn Waren verkauft oder Dienstleistungen entgeltlich erbracht werden. Steuerschuldner sind nur Unternehmer. Die Steuerlast sollen jedoch nicht sie, sondern die privaten Endverbraucher tragen. Dies wird dadurch bewerkstelligt, dass die Umsatzsteuer im Preis der Ware oder Dienstleistung an den Erwerber von Waren oder Dienstleistungen weitergewälzt wird. Unternehmer können in der Regel eine Erstattung der auf sie überwälzten Umsatzsteuer – den sog. Vorsteuerabzug – geltend machen, so dass die überwälzte Steuerlast grundsätzlich nur beim Endverbraucher definitiv wird. Das Gelingen der Überwälzung und damit die Verwirklichung des Belastungsgrundes der Umsatzsteuer (Besteuerung nur des Endverbrauchers) setzt voraus, dass auf gleichartigen bzw. ähnlich verwendbaren Waren und Dienstleistungen dieselbe Steuer lastet. Ist dies nicht der Fall, kann die jeweils höhere Steuerlast nicht im Preis an den Verbraucher durchgereicht werden, weil er

dann auf geringer belastete Alternativen ausweichen würde. Der Unternehmer bleibt somit entweder auf einem Teil der Steuer sitzen oder er verliert Marktanteile; letztlich erleidet er dadurch einen empfindlichen Wettbewerbsnachteil.

Grundsätzlich wird auf alle Waren und Dienstleistungen ein einheitlicher proportionaler Steuersatz erhoben. Seit Anfang 2007 beträgt dieser Regelsteuersatz in Deutschland 19 %. Bemessungsgrundlage ist jeweils das vom Abnehmer der Ware oder Dienstleistung aufgewendete Entgelt (ohne USt), also regelmäßig der vom Unternehmer in Rechnung gestellte Nettopreis. Daneben wird auf bestimmte Waren oder Dienstleistungen (wie zB Lebensmittel oder Zirkusvorführungen) ein reduzierter Steuersatz erhoben. Bis 1992 wurde er mit der Hälfte des regulären Steuersatzes angesetzt, seither jedoch bei 7 % eingefroren. Von Bedeutung ist dieser reduzierte Steuersatz regelmäßig nur für den Erwerb durch Endverbraucher. Denn für Unternehmer spielt die Höhe der ihnen in Rechnung gestellten Steuer – von Liquiditätsaspekten abgesehen – wegen der Entlastung durch den Vorsteuerabzug keine Rolle. Neben den ermäßigten Steuersätzen ist schließlich für eine dritte Kategorie von Waren oder Dienstleistungen auch eine (scheinbare) Steuerbefreiung vorgesehen, etwa bei Leistungen ärztlicher Heilbehandlung. Allerdings hat diese Steuerbefreiung zur Folge, dass der leistende Unternehmer keinen Vorsteuerabzug geltend machen darf. Er wird daher versuchen, diese nichtabziehbare Steuer an seinen Kunden weiterzuwälzen, ohne sie im Preis offen auszuweisen. Faktisch sind damit auch steuerfreie Leistungen ähnlich wie durch einen ermäßigten Steuersatz mit Umsatzsteuer belastet.

Der deutsche Gesetzgeber kann nicht frei entscheiden, welche Waren oder Dienstleistungen er nach dem Regelsatz und welche nach dem ermäßigten Satz besteuern oder – scheinbar – von der Steuer befreien will. Durch die EG-Mehrwertsteuer-Richtlinie wird verbindlich vorgegeben, welche Waren und Dienstleistungen regulär besteuert werden müssen und welche steuerfrei zu sein haben. Daneben wird ein Katalog von Waren und Dienstleistungen aufgeführt, auf die die Mitgliedstaaten einen oder zwei ermäßigte Steuersätze jeweils anwenden *können*, aber nicht müssen. Ein erhöhter („Luxus“-)Steuersatz ist unzulässig.

Im März 2009 hat sich der Rat der EG darauf geeinigt, dass die Mitgliedstaaten über den bestehenden Katalog hinaus auf einige weitere Waren und Dienstleistungen ermäßigte Steuersätze anwenden dürfen. Dabei handelt es sich im Wesentlichen um Reinigungsdienstleistungen in Privathaushalten, Leistungen häuslicher Krankenpflege, Friseurdienstleistungen, Renovierungsarbeiten an Wohnhäusern und Restaurantbesuche. Gegenwärtig wird in Bundes- und Landespolitik debattiert, ob und ggf. inwieweit von dieser oder bereits bestehenden aber bisher ungenutzten Ermächtigungen Gebrauch gemacht werden soll.

II. Würdigung einer Ausweitung von Steuerermäßigungen

Aus rechtswissenschaftlicher Sicht ist eine Ausweitung der ermäßigten Steuersätze abzulehnen. Es sollte vielmehr auf ihre Eindämmung hingewirkt werden. Im Idealfall würde nur noch auf wenige, klar als existenznotwendig identifizierbare Güter ein Nullsteuersatz mit Vorsteuerabzug für die leistenden Unternehmer (also eine „echte“ Steuerbefreiung) angewendet. Im Übrigen könnten ermäßigter Steuersatz und Steuerbefreiungen grundsätzlich entfallen. Dafür sprechen auch steuerpolitische Erwägungen.

Im Einzelnen sind folgende Überlegungen für diesen Standpunkt maßgeblich:

- ***Ermäßigte Steuersätze sind zur Freistellung des steuerlichen Existenzminimums bzw. zur steuerlichen Entlastung einkommenschwacher Haushalte häufig völlig ungeeignet.*** Ein Großteil der derzeit ermäßigt besteuerten Waren und Dienstleistungen ist nicht lebensnotwendig, wie zB Schnittblumen, Tierfutter, Zirkus- und Zoobesuche, Taxifahrten, Briefmarkensammlungen, Kunstgegenstände usw. Erst recht lässt sich für viele Steuerermäßigungen nicht feststellen, dass einkommenschwache Haushalte auf die entsprechenden Waren und Dienstleistungen einen signifikant höheren Anteil ihres Einkommens aufwenden würden als wohlhabende Haushalte. Das gilt etwa für Theaterbesuche, Schwimmbadbesuche, Rollstühle, Jakobsmuscheln, Matetees etc. Es liegt in der Natur der Umsatzsteuer als *indirekter* Verbrauchsteuer, die auf individuelle Einkommens- und Vermögensverhältnisse steuertechnisch keine Rücksicht nehmen kann, dass sie zu Umverteilungszwecken weitaus weniger geeignet ist als die personalisierte Einkommensteuer. Primär dort und bei den Sozialabgaben sollten etwaige Bemühungen zur Entlastung der Bezieher kleiner und mittlerer Einkommen ansetzen.
- ***Andererseits ist eine bloße Steuersatzermäßigung für typischerweise existenznotwendige Güter unzureichend.*** Das betrifft die ärztliche Heilbehandlung, Medikamente, Grundnahrungsmittel und evtl. Wohnungsmiete. Die beiden letztgenannten Kategorien sind zugleich diejenigen, bei denen eine echte Steuerbefreiung zu einer relativ zielgerichteten Entlastung vor allem einkommenschwacher Haushalte führen würde. Wie in der Einkommensteuer auch, gebieten hier zudem Menschenwürde- und Sozialstaatsprinzip (Art. 1 I und Art. 20 I GG) nach Möglichkeit eine volle Steuerfreistellung des existenziellen Bedarfs. Erforderlich wäre daher, für diese wenigen Güter eine echte Steuerfreistellung mit Vorsteuerabzug für die leistenden Unternehmer zu erreichen. Einige Mitgliedstaaten wie zB Zypern, Malta oder Polen haben dafür z.T. bereits Ausnahmegenehmigungen auf EG-Ebene erwirkt. Zwar

entsteht dadurch eine höhere Aufkommenseinbuße, im Gegenzug könnten aber zahlreiche Steuerermäßigungen entfallen (s.o.).

- ***Steuerermäßigungen können im Übrigen regelmäßig auch nicht überzeugend mit kultur- oder wirtschaftspolitischen Erwägungen gerechtfertigt werden.*** Denn im Kontext einer indirekten Verbrauchsteuer kommt systembedingt der Verbraucher, nicht aber der Unternehmer in den Genuss von Steuervergünstigungen. Sie sind es, die letztlich die Steuerbelastung zu tragen haben. Es ist aber keineswegs ausgemacht, dass auch der Verbraucher unterstützungsbedürftig ist. Die Unternehmen, die begünstigte Angebote bereitstellen (wie zB Zoos oder Theater) profitieren allenfalls in Gestalt einer höheren Nachfrage ihrer steuerlich verbilligten Angebote. Der daraus resultierende finanzielle Vorteil ist jedoch meist marginal, weil sie ohnehin nicht oder bestenfalls kostendeckend arbeiten. Zu ihrer Unterstützung sollten daher vorzugsweise Direktsubventionen eingesetzt werden. Im Übrigen verbieten es die Freiheitsrechte des Grundgesetzes, den mündigen Bürger durch steuerliche Anreize zur Inanspruchnahme bestimmter als „hochwertig“ eingestufte Freizeitangebote zu drängen.
- Etwas anderes gilt nur für personenbezogene Begünstigungen, wie sie derzeit für Blinde oder gemeinnützige Einrichtungen vorgesehen sind. Diese Unternehmer können ihren Angebotspreis meist am allgemeinen Marktniveau ausrichten, das durch den regulären Steuersatz geprägt ist. Sie werden daher durch einen ermäßigten Steuersatz selbst subventioniert. Selbst wenn lenkungspolitische Erwägungen hier ausnahmsweise durchgreifen mögen, ist aber stets zu bedenken, dass die daraus resultierenden Steuerausfälle anderweitig kompensiert werden müssen. Vorzugsweise, weil zielgenauer und damit budgetschonender sind daher in der Regel auch insoweit direkte Subventionen. Die faktische Steuerermäßigung (= sog. „Steuerbefreiung“ mit Vorsteuerabzugsverbot) für Blinde kam beispielsweise 2008 auch dem Multimillionär Stevie Wonder auf seiner Deutschlandtournee zugute.
- ***Ermäßigte Steuersätze werfen häufig überaus schwierige Abgrenzungsfragen zu den regulär besteuerten Waren oder Dienstleistungen auf.*** Dies ist mit hohen Beratungskosten und –risiken für die Unternehmer, aber auch mit entsprechendem Aufwand für die Finanzverwaltung verbunden. Außerdem erleidet der regulär besteuerte Unternehmer Wettbewerbsnachteile, weil für den Kunden die ermäßigt besteuerte Alternative häufig (fast) gleichwertig ist. Schließlich muss besagter Abgrenzungsaufwand auch dann betrieben werden, obwohl es letztlich gar nicht darauf ankommt, weil der Kunde als Unternehmer ohnehin jegliche Steuerbelastung wieder erstattet erhält. Beispielhaft ist hierzulande die Steuer-

ermäßigung für den Erwerb von Lebensmitteln ohne zusätzlichen Service, wohingegen Restaurantdienstleistungen regulär besteuert werden. Es kann daher für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes bei einer Imbissbude relevant werden, ob Senftuben, Mülleimer und Stehtische bereitgestellt werden oder nicht. In Großbritannien wurde jahrelang erbittert gestritten, ob die halb in Schokolade getauchten „Jaffa Cakes“ reguläre Kekse (ermäßigter Steuersatz) oder schokoladenüberzogene Biscuits (Luxuslebensmittel, regulärer Steuersatz) waren.

- ***Ermäßigte Steuersätze fügen sich gelegentlich nicht widerspruchsfrei in das Gesamtsteuersystem ein.*** So wird gegenwärtig auf der einen Seite Kaffeesteuer erhoben, auf der anderen Seite Kaffee nur einem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterworfen. Dasselbe wäre festzustellen, wenn Energie wie erwogen in der Umsatzsteuer ermäßigt besteuert, zugleich aber mit Energiesteuer belastet würde. Hier muss stattdessen bei den Sondersteuern angesetzt werden, die abzuschaffen bzw. zu reduzieren wären. Flankierend wäre ggf. der bundesstaatliche Finanzausgleich nachzujustieren.
- Es trifft zu, dass ***in grenznahen Gebieten*** der reguläre Steuersatz u.U. nicht vollständig überwältigt werden kann, wenn das Nachbarland auf die fraglichen Waren oder Dienstleistungen einen ermäßigten Steuersatz anwendet. Es ***besteht eine nachvollziehbare Versuchung, im internationalen Steuerwettbewerb nachzuziehen und ebenfalls einen ermäßigten Steuersatz anzuwenden*** (etwa im Hotelgewerbe oder bei Handwerksleistungen). ***Derartige Maßnahmen sind jedoch unverhältnismäßig.*** Zum einen gilt die Steuerermäßigung dann EG-rechtlich zwingend auch für die weitaus größere Zahl von Unternehmen, die ohne unmittelbaren Konkurrenzdruck aus dem niedrig besteuerten Ausland arbeiten. Es müssen daher in erheblichem Maße Steuereinbußen für bloße Mitnahmeeffekte hingenommen werden. Zum anderen ist das Phänomen nicht auf ermäßigte Steuersätze beschränkt. In der Grenzregion zu Dänemark etwa besteht für Dänen auch bei regulär besteuerten Waren derzeit ein erheblicher Anreiz, in Deutschland einzukaufen (19 % Umsatzsteuer vs. 25 % dänische Mehrwertsteuer). Gefordert ist daher ein auf europäischer Ebene ansetzendes Bemühen zur Reduktion ermäßigter Steuersätze und zur verbindlichen Vorgabe gewisser Steuersatzbandbreiten, nicht aber die willkürliche Ausweitung von Ermäßigungstatbeständen. Auch den betroffenen Unternehmen ist bis zum Erfolg derartiger Bemühungen besser mit administrativen Erleichterungen und im Rahmen des EG-rechtlich Zulässigen mit zielgenaueren Subventionen (zB ermäßigten Sozialabgaben oder einkommensteuerlicher Abziehbarkeit beim Leistungsempfänger) gedient. Schließlich darf in bestimmten Branchen

wie etwa im Hotelgewerbe die Bedeutung ermäßigter Steuersätze auch nicht überschätzt werden: Nimmt der Kunde die Leistungen geschäftlich in Anspruch, spielt für ihn die USt-Belastung letztlich ohnehin keine Rolle.

- ***Auch in volkswirtschaftlicher und arbeitsmarktpolitischer Hinsicht sind ermäßigte Steuersätze überaus fragwürdig.*** Es sei hier lediglich kurz aus der externen Studie zitiert, welche die Kommission in Vorbereitung der jetzt vom Rat beschlossenen Ermächtigung eingeholt hat: „letztlich lassen sich bei globaler Betrachtung aller Effekte praktisch keine arbeitsmarktpolitischen Wirkungen reduzierter Steuersätze feststellen ... Ein Einheitssteuersatz ist das überlegene Instrument zur Gewährleistung eines hohen Maßes an ökonomischer Effizienz ... Eine (aufkommensneutrale) Zurückdrängung ermäßigter Steuersätze würde für die Verbraucher Wohlfahrtssteigerungen bewirken.“¹

Aus rechtswissenschaftlicher Sicht anzufügen ist freilich noch, dass Nachfrage- und damit Beschäftigungsimpulse von reduzierten Steuersätzen noch am ehesten bei denjenigen Gütern ausgehen, bei denen die Nachfrage besonders vom Preis abhängt. Dies ist laut Studie nachvollziehbar am stärksten bei „Luxusgütern“ des mittleren und gehobenen Preissegments der Fall (zB Pauschalreisen, Musikanlagen etc.). Waren des existenziellen Bedarfs wie etwa Grundnahrungsmittel hingegen werden weitgehend unabhängig vom Preis nachgefragt. Es widerspräche nun aber in eklatanter Weise dem steuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzip, gerade Luxusgüter mit ermäßigten Steuersätzen zu belegen.

¹ Vgl. Commission Staff Working Document vom 5.7.2007, SEC(2007)910.

III. Executive Summary

1. Ermäßigte Steuersätze sind zur Freistellung des steuerlichen Existenzminimums bzw. zur steuerlichen Entlastung einkommenschwacher Haushalte häufig völlig ungeeignet.
2. Andererseits ist eine bloße Steuersatzermäßigung für typischerweise existenznotwendige Güter unzureichend.
3. Steuerermäßigungen können im Übrigen regelmäßig auch nicht überzeugend als kultur- oder wirtschaftspolitische Lenkungsnormen gerechtfertigt werden.
4. Ermäßigte Steuersätze werfen häufig überaus kosten- und risikoträchtige, Verwaltungsaufwand produzierende Abgrenzungsfragen zu den regulär besteuerten Waren oder Dienstleistungen auf.
5. Ermäßigte Steuersätze fügen sich gelegentlich nicht widerspruchsfrei in das Gesamtsteuersystem ein.
6. Die Einführung ermäßigter Steuersätze als Reaktion auf den Steuersatzwettbewerb in grenznahen Gebieten ist unverhältnismäßig
7. Auch in volkswirtschaftlicher und arbeitsmarktpolitischer Hinsicht sind ermäßigte Steuersätze überaus fragwürdig.

Von der Ausweitung ermäßigter Steuersätze auf weitere Waren und Dienstleistungen sollte daher abgesehen werden. Stattdessen sind zielgenauere und effizientere, mit dem steuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzip besser vereinbarende Maßnahmen in Erwägung zu ziehen.

Augsburg, 16. März 2009

Prof. Dr. Joachim Englisch