

Schemmel, Lothar

Research Report

Entlastung lebensnotwendiger Ausgaben von der Mehrwertsteuer

KBI Schrift, No. 105

Provided in Cooperation with:

DSi - Deutsches Steuerzahlerinstitut des Bundes der Steuerzahler e.V., Berlin

Suggested Citation: Schemmel, Lothar (2009) : Entlastung lebensnotwendiger Ausgaben von der Mehrwertsteuer, KBI Schrift, No. 105, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI), Berlin

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/45556>

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.

Entlastung lebensnotwendiger
Ausgaben von der Mehrwertsteuer

Entlastung lebensnotwendiger Ausgaben von der Mehrwertsteuer

Entlastung lebensnotwendiger Ausgaben von der Mehrwertsteuer

Lothar Schemmel

Karl-Bräuer-Institut
des Bundes der Steuerzahler e.V.
Berlin

März 2009

Herausgegeben vom Karl-Bräuer-Institut
des Bundes der Steuerzahler e.V.

Hersteller: Bonner Universitäts-Buchdruckerei, Bonn
ISSN 0173-3397

Preis: 8 Euro

Geleitwort

Auf nationaler und europäischer Ebene wird über den ermäßigten Steuersatz bei der Mehrwertsteuer diskutiert. In Deutschland haben Politiker aller Parteien eine erweiterte Anwendung des ermäßigten Steuersatzes befürwortet. Die Europäische Kommission will vor allem mehr Transparenz in das kaum noch überschaubare Sammel-surium bringen, das die zahlreichen Ausnahme-, Sonder- und Übergangsregelungen zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes bilden. Einige Mitgliedstaaten der Europäischen Union drängen hingegen auf einen lenkungspolitisch differenzierten Einsatz des ermäßigten Steuersatzes insbesondere zu ökologischen Zwecken und zum Schutz von Arbeitsplätzen. Zuletzt sah die französische Ratspräsidentschaft im ermäßigten Steuersatz eine der Antworten auf die weltweite Finanz- und Wirtschaftskrise.

Diese vielfältigen Initiativen laufen letztendlich darauf hinaus, die Mehrwertsteuer verstärkt zu einem Instrument des „Steuern mit der Steuer“ zu machen. Im Unterschied dazu hat das Institut ein Manuskript erstellt, das vor allem die eigentliche und vornehmste Aufgabe des ermäßigten Steuersatzes hervorhebt, nämlich das Existenzminimum des Steuerzahlers vor Belastungen mit Mehrwertsteuer zu schützen. Denn eine Besteuerung des Existenzminimums ist mit steuerpolitischen Grundsätzen und verfassungsrechtlichen Gewährleistungen nur schlecht zu vereinbaren und kann nicht überzeugend begründet werden. Deshalb ist es nach Ansicht des Instituts ein schwerwiegendes Versäumnis, dass der deutsche Gesetzgeber jene Möglichkeiten der Entlastung lebensnotwendiger Ausgaben nicht aufgegriffen hat, die das europäische Mehrwertsteuerrecht seit langem bietet. Dieses Versäumnis dürfte angesichts der absehbar steigenden Zahl von Haushalten mit geringem Einkommen zunehmend als politisch brisant empfunden werden. Zudem spricht gegen einen erweiterten Einsatz des ermäßigten Steuersatzes zu Lenkungszwecken, dass er wie viele andere Versuche des „Steuern mit der Steuer“ den jeweiligen Lenkungszweck verfehlen und das Steuerrecht zusätzlich komplizieren dürfte.

Im einzelnen hat das Institut ermittelt, dass das deutsche Mehrwertsteuerrecht mindestens sieben Bereiche aufweist, in denen lebensnotwendige Güter und Dienstleistungen seit Jahren und Jahrzehnten höher belastet werden als nach Gemeinschaftsrecht erforderlich ist. Im Einzelnen handelt es sich um Zahnersatz, Arzneimittel, Instandhaltung von medizinischen Geräten, alkoholfreie Getränke, Leistungen von Bestattungsinstituten und Krematorien, Straßenreinigung, Abfuhr von Haushaltsmüll und Abfallbeseitigung durch Private sowie die Lieferung von Energie an Privathaushalte. Zudem werden die deutschen Steuerzahler in diesen Bereichen zumeist höher als die übrigen Steuerzahler in der Europäischen Union belastet. Angesichts dieser steuerpolitisch und verfassungsrechtlich gebotenen Nachbesserungen hält es das Institut für erforderlich, die steuerliche Verschonung des Existenzminimums von Mehrwertsteuer zumindest annähernd herzustellen. In allen Fällen, in denen das Gemeinschaftsrecht eine ermäßigte Besteuerung lebensnotwendiger Güter und Dienstleistungen zulässt, sollte diese Ermäßigung in das deutsche Recht übernommen werden. Damit würde lebensnotwendiger Bedarf, der eigentlich überhaupt nicht mit Mehrwertsteuer belastet werden sollte, zumindest nicht länger dem vollen Mehrwertsteuersatz unterliegen.

Die Forderung nach einer Entlastung lebensnotwendiger Ausgaben von der Mehrwertsteuer richtet sich vor allem an den deutschen Gesetzgeber. Gleichwohl darf die europäische Ebene der Gesetzgebung nicht außer Acht gelassen werden, denn sie könnte rechtliche Fakten schaffen, die sich trotz offensichtlicher Nachteile nur mühsam und erst nach Jahren korrigieren lassen. Jüngster Beleg dafür ist die seit dem Jahr 1965 geltende Vorschrift über den höchstzulässigen Krümmungsradius von Salatgurken, die vor kurzem mit Wirkung zum 1.7.2009 zurückgenommen wurde.

Dr. Karl Heinz Däke

Inhaltsübersicht

1. Aktuelle Vorschläge zum Steuersatz der Mehrwertsteuer	1
2. Reformbestrebungen in der EU zum ermäßigten Steuersatz	4
3. Grundlegende Reform des Mehrwertsteuertarifs nicht auf der Tagesordnung	8
4. Um so dringender: Entlastung möglichst aller lebensnotwendigen Ausgaben	10
4.1 Entlastungszweck: Steuerbefreiung des Existenzminimums	11
4.2 Entlastungstatbestände: Deutsches Recht schöpft gemeinschaftsrechtlichen Gestaltungsspielraum vielfach nicht aus	13
4.3 Entlastungsvarianten: Steuerbefreiung und Steuerermäßigung	16
4.4 Entlastungswirkung: Mit welcher Entlastung darf der Steuerzahler rechnen?	17
5. Nachholbedarf an Entlastung lebensnotwendiger Ausgaben im Einzelnen	19
5.1 Entlastungsvariante „Gemeinschaftsrechtliche Steuerbefreiung statt Steuerermäßigung nach deutschem Recht“ (1) Zahnersatz	19
5.2 Entlastungsvariante „Gemeinschaftsrechtliche Ermäßigung statt deutschem Regelsatz“	22
(2) Arzneimittel	22
(3) Instandhaltung von medizinischen Geräten und Hilfsmitteln	27
Exkurs Sehhilfen	28
(4) Getränke	29

(5) Leistungen von Bestattungsunternehmen und Krematorien	32
(6) Straßenreinigung, Müllabfuhr und Abfallbeseitigung durch Privatunternehmen	33
(7) Erdgas, Elektrizität und Fernwärme	34
6. Fazit: Entlastung lebensnotwendiger Ausgaben von der Mehrwertsteuer steuerpolitisch und ver- fassungsrechtlich geboten	42

Anlagen

Anlage 1 Grundlegende Reform des Mehrwertsteuertarifs: Steuerpolitisch anspruchsvoll, technisch schwierig, politisch nicht mehrheitsfähig.....	45
Anlage 2 Besteuerung lebensnotwendiger Güter und Dienstleistungen mit Mehrwertsteuer: Gegenüberstellung Gemeinschaftsrecht – deutsches Recht.....	60
Anlage 3 Mehrwertsteuersätze in den Mitgliedstaaten	66

1. Aktuelle Vorschläge zum Tarif der Mehrwertsteuer

Der Tarif der Mehrwertsteuer besteht vor allem aus dem sogenannten *Normalsteuersatz* in Höhe von 19 % des Netto-Verkaufspreises. Eine Reihe von Lieferungen und Leistungen wird mit einem *ermäßigten Steuersatz* belegt, der sich auf 7 % des Netto-Verkaufspreises beläuft. Außerdem sind bestimmte Lieferungen und Leistungen auf der Endverbraucherstufe von der Umsatzsteuer befreit.

Von diesen Steuersätzen steht aktuell der **ermäßigte Steuersatz** im Vordergrund. So wurde wiederholt von der **FDP** gefordert, den ermäßigten Steuersatz auf Energie (Gas, Strom und Mineralöl) anzuwenden.¹ Diese Forderung steht in Zusammenhang mit dem starken Anstieg der Energiepreise,² der eine Debatte darüber entfacht hatte, wie die Belastung der privaten Haushalte mit Ausgaben für Strom, Erdgas und Heizöl begrenzt werden kann, und zwar insbesondere bei den Haushalten mit niedrigem Einkommen.

Nach einem anderen Vorschlag, der von **Bundesumweltminister Gabriel** stammt, soll der ermäßigte Steuersatz zu den Instrumenten einer ökologischen Industriepolitik gehören.³ Mit seiner Hilfe sollen die Verbraucher zum Kauf umweltfreundlicher Produkte angeregt werden.

Die **CDU** hat sich dafür eingesetzt, junge Familien mittels einer niedrigen Mehrwertsteuer auf typische Kleinkindprodukte wie Win-

1 Die FDP hat mehrmals gefordert, den Mehrwertsteuersatz für Energie zu senken. Vgl. o. V., Streit über Billig-Mehrwertsteuer für Energie, in: FAZ.NET, Recht & Steuern – Wirtschaft v. 26.3.2008; H. O. Solms (im Gespräch mit M. Schäfers), „Bei unserem Steuerkonzept kommen alle Bürger besser weg“, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung Nr. 123 v. 29.5.2008, S. 15. Vgl. auch G. Hauser; R.- M. Lüking, Energiesparen – aber ohne Mehrwertsteuer, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung Nr. 203 v. 5.9.2008, S. 47.

2 Siehe dazu unten Tabelle 8 auf S. 38.

3 Vgl. o. V., Für ökologische Industriepolitik, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung Nr. 198 v. 25.8.2008, S. 11; o. V., Kritik an Gabriels Steuer-Vorstoß, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung Nr. 199 v. 26.8.2008, S. 12.

deln oder Babyflaschen zu entlasten.⁴ In diese Richtung ging auch der Antrag der **Bundestagsfraktion Die Linke**, den Mehrwertsteuersatz für Produkte und Dienstleistungen für Kinder auf 7 % zu ermäßigen.⁵ Dieser Antrag wurde vor allem deshalb abgelehnt,⁶ weil ein solcher Gesetzesbeschluss des deutschen Bundestages mit den gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen zur Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes nicht vereinbar und daher rechtswidrig gewesen wäre.

Das **Bundesfinanzministerium** hat Änderungen beim ermäßigten Steuersatz zunächst generell abgelehnt. In seinem Bericht⁷ zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes in Deutschland räumte es zwar ein, dass das geltende Recht mit zahlreichen Mängeln behaftet ist⁸. Gleichwohl hat es keine Änderungen bei der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes vorgeschlagen. Stattdessen verwies es auf die Koalitionsvereinbarung, *„in der sich die Regierungsparteien vorgenommen haben, Subventionen abzubauen, den ermäßigten Umsatzsteuersatz aber aus Gründen der sozialen Balance unverändert zu lassen ...“*⁹. Was die erweiterte Anwendung des ermäßigten Steuersatzes betrifft, berief sich das Bundesfinanzministerium auf gemeinschaftsrechtliche Vorgaben. Auch müsse beachtet werden, dass sich Deutschland in der EU dagegen ausspreche, den Anwendungsbereich der ermäßigten Mehrwertsteuersätze auszuweiten.¹⁰ Anfang des Jahres erklärte nun der Bundesfinanzminister, einer Richtlinie über ermäßigte Mehrwertsteuersätze in der Gastronomie, im Handwerk und für umweltfreundliche Produkte nicht länger im Wege zu stehen, schloss aber gleichzeitig aus, von diesen Optionen Gebrauch zu machen.¹¹

4 Vgl. o. V., Union will Familien weiter entlasten – Ermäßigter Mehrwertsteuersatz für Kinderartikel gefordert, Westdeutsche Allgemeine Zeitung – Presseportal 17.1.2008; o. V., Pofalla: Niedrige Steuern auf Windeln, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung Nr. 192 v. 21.8.2007, S. 5.

5 BT-Drs. 16/4485.

6 Pl-Pr. 16/142, S. 14939.

7 Vgl. *Bundesministerium der Finanzen*, Umsatzsteuer, Bericht über die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes, November 2007.

8 Ebenda, S. 13.

9 Ebenda.

10 Ebenda, Anlage 3.

11 Vgl. o. V., Niedrige Mehrwertsteuer möglich, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung Nr. 17 v. 21.1.2009, S. 10; R. Berschens, Mehrwertsteuer darf bald ermäßigt werden, in: Handelsblatt v. 21.1.2009, S. 7.

Zuletzt ist auch der **Normalsteuersatz** der Mehrwertsteuer in die steuer- und finanzpolitische Diskussion einbezogen worden. Die Regierung von Großbritannien hat nämlich ein Maßnahmenpaket zur Bewältigung der finanzwirtschaftlichen Krise angekündigt, in dem eine sofort wirksame Senkung des Mehrwertsteuersatzes von 17,5 % auf 15 %, gültig bis Ende kommenden Jahres, die wichtigste Maßnahme darstellt.¹² Bisher hat jedoch kein anderer Mitgliedstaat erkennen lassen, dass er sich dieser Maßnahme anschließen will.¹³ In Deutschland wird stattdessen eine entlastende Tarifreform bei der Einkommensteuer für vordringlich erachtet.¹⁴

12 Vgl. o. V., Großbritannien will die Mehrwertsteuer senken, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung Nr. 275 v. 24.11.2008, S. 11; o. V., Ein Flickenteppich an Konjunkturpaketen, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung Nr. 291 v. 12.12.2008, S. 13.

13 Siehe dazu auch unten S. 5 f.

14 Vgl. dazu *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler*, Reform des Lohn- und Einkommensteuertarifs, Heft 103 der Schriftenreihe, 2008. Das am 12.1.2009 beschlossene Maßnahmenpaket beschränkt sich allerdings auf eine Anhebung des Grundfreibetrages, eine geringfügige Senkung des Eingangssteuersatzes und eine leichte Verschiebung der Tarifkurve (Grenzsteuersatz) nach rechts. Vgl. *M. Schäfers*, Steuersenkung für alle, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung Nr. 11 v. 14.1.2009, S. 10.

2. Reformbestrebungen in der EU zum ermäßigten Steuersatz

Auf Gemeinschaftsebene ist der ermäßigte Steuersatz Gegenstand verschiedener Initiativen von Mitgliedsländern, Verbänden und Gemeinschaftsstellen. So hat die **Kommission** festgestellt, dass in der Gemeinschaft eine Vielzahl von ermäßigten Steuersätzen und Sonderregelungen¹⁵ angewendet wird.¹⁶ Dies ist zum einen auf die *Übergangsregelungen* zurückzuführen, die bei Einführung des einheitlichen Mehrwertsteuersystems in der EU einer Reihe von Mitgliedstaaten gewährt wurden und zum Teil noch heute gelten. Zum anderen wurden neuen EU-Mitgliedstaaten *Sonderregelungen* im Rahmen von Beitrittsverhandlungen zugestanden, deren Anwendungsdauer zum Teil noch nicht abgelaufen ist oder inzwischen verlängert wurde. Aber auch zu Gunsten der älteren Mitgliedstaaten wurden in den letzten Jahren *Ausnahmeregelungen* getroffen, beispielsweise für örtlich eng begrenzte („lokale“) Leistungen einschließlich arbeitsintensiver Dienstleistungen und für Dienstleistungen im Gaststättengewerbe. Diese Übergangs-, Sonder- und Ausnahmeregelungen sind nach Ansicht der Kommission mit dem *Binnenmarktprinzip*, der *Steuerharmonisierung* und der *Rechtseinheit* nicht auf Dauer zu vereinbaren und erhöhen die Kosten des Warenaustauschs.

Zu den Ausnahmeregelungen hat die Kommission vor kurzem einen **Richtlinienentwurf**¹⁷ vorgelegt, den sie als eine „erste Maßnahme in Bezug auf ermäßigte Mehrwertsteuersätze“ betrachtet. Er enthält vor allem den Vorschlag, „*lokale Dienstleistungen einschließlich*

15 Vgl. *Europäische Kommission*, Steuern und Zollunion, Die Mehrwertsteuersätze in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft, Stand 1. Juli 2008, DOK/2441/2008 – DE.

16 Vgl. etwa *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, Mitteilung der Kommission an den Rat und an das Europäische Parlament über vom Normalsatz abweichende Mehrwertsteuersätze, KOM (2007) 380 endgültig v. 5.7.2007, S. 11 („Die derzeitige Struktur der Mehrwertsteuersätze, die keiner klaren Logik folgt, ist für den Binnenmarkt und die Wettbewerbsfähigkeit der EU-Wirtschaft aufs Ganze gesehen eindeutig nicht effizient. Sie ist einfach nur das Ergebnis vergangener politischer Verhandlungen.“) sowie S. 14. Vgl. auch H. Kafsack, EU-Kommission arbeitet am Flickenteppich Mehrwertsteuer, in: *Frankfurter Allgemeine Zeitung* Nr. 193 v. 21.8.2007, S. 19.

17 Vgl. *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf ermäßigte Steuersätze, KOM (2008) 428 endgültig v. 7.7.2008.

*arbeitsintensiver Dienstleistungen, Dienstleistungen im Gaststätten-gewerbe und Dienstleistungen im Zusammenhang mit Wohnungen und bestimmten anderen Grundstücken dauerhaft in Anhang III (der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie) aufzunehmen“.*¹⁸ Zudem soll mit Hilfe einer Präzisierung und leichten Erweiterung der Kategorie 3 „Arzneimittel“ erreicht werden, dass Artikel für die Monatshygiene und Babywindeln künftig nur noch ermäßigt besteuert werden.¹⁹

In diesem Entwurf hat sich die Kommission auch grundsätzlich zum Tarif der Mehrwertsteuer geäußert. Die Diskussion über eine tiefgreifende Änderung des Anwendungsbereichs ermäßigter Mehrwertsteuersätze auf EU-Ebene habe gerade erst begonnen; sie schließe eine Diskussion im Rat über die Effizienz und Wirksamkeit des Einsatzes ermäßigter Mehrwertsteuersätze zur Förderung bestimmter politischer Zielsetzungen ein.²⁰ Die Kommission hatte angekündigt, dass sie *„im Herbst die Ergebnisse ihrer Untersuchungen mit entsprechenden Vorschlägen und Empfehlungen vorstellen ... sowie Vorschläge zur Zweckmäßigkeit der Abschaffung ermäßigter Steuersätze für umweltschädliche Produkte wie z. B. Pestizide vorlegen (wird).“*²¹ Dieses Papier steht noch aus.

Zu den *ermäßigten Steuersätzen im allgemeinen* hat sich die Kommission bereits im Jahr 2007 in einer **Mitteilung an den Ministerrat und das Europäische Parlament** geäußert²². In ihr spricht sie sich für einen Tarif aus, der einen *sehr niedrigen Steuersatz für Güter und Dienstleistungen mit höchster Dringlichkeit* zulässt. Die Diskussion um die Abgrenzung dieses Pakets von Gütern und Dienstleistungen gebe Gelegenheit dazu, den Steuersatz nur für die wirklich grundlegenden Bedürfnisse vorzusehen und dadurch auf rein sozialpolitische Erwägungen zu beschränken. Dieser ermäßigte Steuersatz soll zwischen **0 % und 5 %** liegen. Ergänzend könnte nach Ansicht der Kommission ein *zweiter ermäßigter Steuersatz* für Zwecke eingerich-

18 Ebenda, S. 8.

19 Ebenda, S. 8 f. Damit würde entsprechenden Forderungen in der aktuellen steuerpolitischen Diskussion (siehe oben S. 1) Rechnung getragen.

20 Vgl. *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, Vorschlag (Fn 17), S. 2.

21 Ebenda, S. 3.

22 Vgl. *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, Mitteilung der Kommission an den Rat und an das Europäische Parlament über vom Normalsatz abweichende Mehrwertsteuersätze (Fn 16).

tet werden, die zwar nicht zu den grundlegenden Bedürfnissen gehören, aber aus anderen Gründen eine Vorzugsbehandlung verdienen. Die Kommission nennt hier als Beispiele kultur- und bildungspolitische Zwecke, öffentliche Verkehrsmittel, Beschäftigung, Energie und Umwelt. Die Spannweite dieses Steuersatzes sollte nach Ansicht der Kommission von **10 % bis 12 %** reichen.

Die Mitteilung der Kommission sieht ferner eine **erhöhte Flexibilität** in der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes vor.²³ Diese Flexibilität ist nach Ansicht der Kommission eine Konsequenz des Subsidiaritätsprinzips. Den Mitgliedstaaten soll mehr Spielraum eingeräumt werden in der *Festsetzung ermäßigter Steuersätze für solche örtlichen Dienstleistungen*, die „nicht von einer entfernten Niederlassung aus geliefert werden können“. Es müsse allerdings sichergestellt sein, dass der Gemeinsame Markt weiterhin ungestört funktioniere und keine übermäßigen Kosten für Unternehmen im grenzüberschreitenden Warenverkehr entstehen. Auch lehnt die Kommission nicht kategorisch ab, die ermäßigten Steuersätze zur Förderung des Absatzes bestimmter Güter und als *Anreiz für ein bestimmtes Verbraucherverhalten* einzusetzen. Als Beispiele dafür nennt die Kommission die Förderung energiesparender Materialien, energieeffizienter und umweltpolitisch günstig zu beurteilender Produkte, des Einsatzes von Biomasse sowie einer gesunden Ernährung. Die Kommission hat den Rat aufgefordert, den Einsatz der Umsatzsteuer zu solchen Zwecken auf seine Tauglichkeit hin zu untersuchen.²⁴

Die Kommission strebt also vor allem eine Bereinigung der ermäßigten Mehrwertbesteuerung an, schließt aber dauerhafte Sonderregelungen für örtliche Dienstleistungen und lenkungspolitische Rücksichtnahmen nicht aus. Offenbar hat die Kommission mit diesem Konzept versucht, die widerstreitenden Vorstellungen über die Gewährung des ermäßigten Steuersatzes miteinander zu vereinbaren, doch fand ihr Richtlinienvorschlag bislang nicht die erforderliche Zustimmung aller Mitglieder des Finanzministerrats.

23 Ebenda, S. 6 f.

24 Ebenda, S. 11.

Frankreich und **Großbritannien** setzten sich dafür ein, ökologisch und energiepolitisch vorteilhafte Güter und Dienstleistungen nur noch ermäßigt zu besteuern.²⁵ **Deutschland** lehnte diesen lenkungs politischen Einsatz der Mehrwertsteuer zunächst ab.²⁶ Dennoch versuchte die französische Ratspräsidentschaft, den Anwendungsbereich für ermäßigte Steuersätze zu erweitern,²⁷ konnte allerdings bis Dezember 2008 einen entsprechenden einstimmigen Beschluss des Finanzministerrats nicht herbeiführen.²⁸ Wohl auch aus diesem Grunde fasste der Finanzministerrat auf seiner Sitzung vom 2.12.2008 den Beschluss, die vorgeschlagene Richtlinie als ein „Element der Antwort“ auf den wirtschaftlichen Abschwung einzustufen und deshalb den Maßnahmen zuzuordnen, die der Europäische Rat auf seiner Tagung am 11. und 12. Dezember zur Sprache bringen würde.²⁹

Der **Europäische Rat** hat diese Vorlage jedoch an den Finanzministerrat zurücküberwiesen mit der Maßgabe, die Anwendung ermäßigter Steuersätze der Mehrwertsteuer für bestimmte Wirtschaftssektoren noch vor März 2009 zu regeln.³⁰ Nach dem 31.12.2008 tagt der Finanzministerrat allerdings nicht mehr unter französischem, sondern unter tschechischem Vorsitz.

- 25 Vgl. o. V., Brown und Sarkozy gemeinsam für „grüne“ Steuern, in: EurActiv v. 23.6.2007; o. V., Mehrwertsteuersenkung für (grüne) Produkte in Erwägung, in: Euractiv v. 17.3.2008. Siehe auch den Vorschlag von Bundesumweltminister Gabriel, den ermäßigten Steuersatz als Instrument einer ökologischen Industriepolitik einzusetzen (Fn 3).
- 26 Vgl. o. V., Steuerausfälle befürchtet, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung Nr. 113 v. 16.5.2008, S. 12. Demnach hat Bundesfinanzminister Steinbrück dargelegt, dass er den Sinn ermäßigter Mehrwertsteuersätze nicht erkennen könne. Vgl. auch *Rat der Europäischen Union*, Mitteilung an die Presse, 2866. Tagung des Rats Wirtschaft und Finanzen, 8850/08 (Presse 113).
- 27 Vgl. die Ausführungen der französischen Ratspräsidentschaft (*Conseil de l'Union Européenne*, Note de transmission, Annex (Programme de travail du Conseil (Affaires économiques et financières) - 2^{ème} semestre 2008, ECOFIN 269 v. 27.6.2008, S. 5).
- 28 Der Ministerrat sollte am 2.12.2008 eine Übereinkunft treffen auf der Basis eines Kompromissentwurfs der (französischen) Präsidentschaft. Vgl. *Council of the European Union*, General Secretariat - Press Office, Background Economic and Financial Affairs Council (4.11.2008), Brüssel, 31.10.2008, S. 4.
- 29 Vgl. *Council of the European Union*, Press release (provisional version), 2911th Council meeting Economic and Fiscal Affairs, 2.12.2008, 16231/08 (Presse 342), S. 10.
- 30 Vgl. *Conseil de l'Union Européenne*, Conseil Européenne de Bruxelles, 11 et 12 Décembre 2008, Conclusions de la Présidence, 17271/08, S. 5. Nach Presseberichten ist der Beschluss insoweit auf eine Intervention der Bundesregierung zurückzuführen. Vgl. o. V., 200 Milliarden für die Konjunktur, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung Nr. 292 v. 13.12. 2008, S. 2: „Die auf Drängen Frankreichs zunächst ins Abschlusskommunique aufgenommene Formulierung, Staaten, die dies wünschten, sollten künftig die Mehrwertsteuersätze auf bestimmte Dienstleistungen senken, wurde auf deutsche Intervention hin entfernt.“

3. Grundlegende Reform des Mehrwertsteuertarifs nicht auf der Tagesordnung

Absehbar ist, dass die aktuellen Vorschläge zum ermäßigten Steuersatz³¹ und die Reformvorschläge der Kommission zum Tarif der Mehrwertsteuer³² den künftigen Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes ebenso beeinflussen werden wie die Bemühungen um eine Abschwächung des befürchteten Wachstumsrückgangs³³. Deshalb dürfte das Gemeinschaftsrecht den Mitgliedstaaten künftig einen erweiterten Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes einräumen, einen zusätzlichen, stark ermäßigten Steuersatz anbieten und eine erhöhte Flexibilität bei der Anwendung von ermäßigten Steuersätzen zugestehen. Diese Maßnahmen mögen zwar einen Teil der unübersichtlichen Übergangs-, Sonder- und Ausnahmeregelungen ablösen, werden aber dafür eine zusätzliche Differenzierung der Regelbesteuerung bewirken, die dadurch mit Sicherheit nicht einfacher und gerechter wird. Denn zusätzliche Differenzierungen von Tatbeständen, Tarifen und Rechtsfolgen bewirken im Steuerrecht zumeist nur, dass sie dessen Übersichtlichkeit weiter verringern und neue „Ungleichbehandlungen“ entstehen lassen.³⁴

Die Frage ist, warum die anstehende Rechtsbereinigung nicht dazu genutzt wird, die gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen über die Mehrwertsteuer einfacher und gerechter zu gestalten, zumal Bestandteile einer derartigen Reform bereits vorgeschlagen und diskutiert wurden. So ließ zum Beispiel das Gutachten, das die Kommission unlängst zum Mehrwertsteuertarif eingeholt hatte, eine deutliche Präferenz für einen einheitlichen Steuersatz erkennen.³⁵ Dieser Tarif könnte nicht nur jene Verzerrungen von Kaufentscheidungen weit-

31 Siehe oben S. 1.

32 Siehe oben S. 3 f.

33 Siehe oben S. 5 f.

34 Auch nach Ansicht des Bundesfinanzministeriums setzt sich die Kommission mit ihrem Vorschlag, drei Steuersätze anzuwenden, in Widerspruch zu dem von ihr selbst aufgestellten Erfordernis der Vereinfachung, weil dieser Vorschlag „zu einer erheblichen Komplizierung des Rechts führen würde.“ Vgl. Bundesministerium der Finanzen, Umsatzsteuer, Bericht (Fn 7), Anlage 3.

35 Vgl. *Copenhagen Economics*, Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union, Final Report, 21. June 2007, (http://ec.europa.eu/taxation_customs-resources/documents-taxation-vat-how_vat_works-rates-study_reduced_VAT.pdf).

gehend ausschließen, die mit einer Staffelung der Steuersätze bei der Mehrwertsteuer verbunden sein können. Darüber hinaus könnte dieser Tarif den Grundsätzen der Steuereinfachheit und der Steuergerechtigkeit in höherem Maße Rechnung tragen.³⁶ Schon allein aufgrund seiner Beschränkung auf einen einzigen Steuersatz könnte er die nationalen und gemeinschaftlichen Bestimmungen des Mehrwertsteuerrechts erheblich vereinfachen.³⁷ Zudem könnte ein einheitlicher Steuersatz der Steuergerechtigkeit dienen, indem er die Berücksichtigung eines Existenzminimums erleichtert, das wie bei der Einkommensteuer als Geldbetrag bestimmt wird, statt an die Lieferung bestimmter Güter und Dienstleistungen anzuknüpfen. Nicht zuletzt ist zu bedenken, dass ein einheitlicher Steuersatz wegen seiner uneingeschränkten Geltung niedriger festgesetzt werden könnte als der heute geltende Normalsteuersatz.

Bei näherer Prüfung³⁸ zeigt sich freilich, dass ein solcher, aus einem einzigen Steuersatz bestehender Tarif steuer- und verwaltungstechnische Schwierigkeiten mit sich bringen dürfte, die wohl nur mit erheblichen Anstrengungen zu meistern wären.³⁹ Von ausschlaggebender Bedeutung ist indes, dass zurzeit eine derart **grundlegende Reform des Mehrwertsteuertarifs nicht auf der Tagesordnung der europäischen Steuerpolitik** steht. Die Vorschläge der Kommission und die aktuellen Stellungnahmen aus Politik und Wirtschaft zum Tarif der Mehrwertsteuer lassen deutlich erkennen, dass eine Reduzierung des Tarifs auf einen einzigen Steuersatz und die betragsmäßige Freistellung des Existenzminimums derzeit keine Mehrheit finden würden.⁴⁰

36 Ebenda, S. 3 ff.

37 Siehe dazu Anlage 1 „Grundlegende Reform des Mehrwertsteuertarifs: Steuerpolitisch anspruchsvoll, technisch schwierig, politisch nicht mehrheitsfähig“.

38 Ebenda, S. 1.

39 Ebenda, S. 7 ff.

40 Siehe oben S. 4 ff.

4. Um so dringender: Entlastung möglichst aller lebensnotwendigen Ausgaben

Wenn aber letztendlich die Vorschläge der Kommission⁴¹ in ihrem Kern angenommen werden, wird es auch bei dem bisher verwendeten Verfahren zur Entlastung des Existenzminimums bleiben: Auch künftig dürften Ausgaben für bestimmte lebensnotwendige Güter und Dienstleistungen entlastet werden. Ferner dürften jene Regelungen des Gemeinschaftsrechts im Kern bestehen bleiben, die festlegen, welche Güter und Dienstleistungen lebensnotwendig sind und wie sie entlastet werden, nämlich entweder mittels Freistellung oder Anwendung des ermäßigten Steuersatzes. In der Tat sind beide Verfahren *grundsätzlich geeignet*, die Belastung des Existenzminimums mit Mehrwertsteuer zu *verringern*, wenn auch nur grob und annähernd.

Was jedoch auf gemeinschaftlicher Ebene hinreichend sachgerecht geregelt ist, kommt im nationalen Recht noch viel zu kurz. Denn der deutsche Gesetzgeber hat das *Existenzminimum bisher nur unzureichend von der Mehrwertsteuer befreit*, obwohl er an das Prinzip einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gebunden ist und die steuerlichen Konsequenzen zu beachten hat, die sich aus der grundgesetzlichen Garantie der Menschenwürde ergeben.⁴² Deshalb besteht ein erheblicher Reform- und Korrekturbedarf hinsichtlich der Entlastung des Existenzminimums im deutschen Steuerrecht, dem mit entsprechenden Anpassungen des deutschen Rechts an die *gemeinschaftsrechtlich zulässigen Entlastungstatbestände*⁴³ entsprochen werden sollte. Zu berücksichtigen sind allerdings die Unterschiede in den *Entlastungsvarianten*⁴⁴ und *Entlastungswirkungen*⁴⁵.

41 Siehe oben S. 4 ff.

42 Siehe dazu im Einzelnen die Ausführungen im folgenden Abschnitt 4.1.

43 Siehe dazu unten S. 13 ff.

44 Siehe dazu unten S. 16 f.

45 Siehe dazu unten S. 17 f.

4.1 Entlastungszweck: Steuerbefreiung des Existenzminimums

Die Steuerbefreiung des Existenzminimums ist ein grundlegendes Erfordernis der Steuergerechtigkeit im Sinne einer *Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit*. Dieses Prinzip besagt vor allem, dass Maßstab der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nur derjenige Teil des Einkommens sein kann, der dem Einzelnen zur eigenen und freien Verfügung verbleibt.⁴⁶ Soweit Ausgaben vorliegen, die der Einzelne zwangsläufig, insbesondere zur Sicherung seiner Existenz, vornehmen muss, kann von einer freien Verfügung über das Einkommen keine Rede sein. Daraus ergibt sich, dass Ausgaben zur Bestreitung des Existenzminimums nicht zum steuerbaren Einkommen gehören und somit nicht besteuert werden dürfen.⁴⁷

Das Prinzip einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gilt auch für die Umsatzsteuer⁴⁸, weil diese letztendlich *dasselbe Einkommen* belastet, das der Einkommensteuer unterliegt. Als indirekte Steuer auf das Einkommen wird die Umsatzsteuer zwar nicht bei dessen Entstehung, sondern bei dessen Verwendung erhoben. Jedoch wird jegliches Einkommen früher oder später konsumiert,⁴⁹ so dass Einkommen und Konsum letztendlich in ihrem Umfang übereinstimmen. Insoweit sind die Konsumausgaben als Maßstab der individuellen Leistungsfähigkeit dem zufließenden Einkommen grundsätzlich gleichwertig. Es ist also nur folgerichtig, dass einer der Grundgedanken der gerechten Besteuerung, nämlich die Steuerbefreiung des Existenzminimums, auch für die Umsatzsteuer gilt. Zu bedenken ist ferner, dass die Besteuerung des Konsums rund ein Drittel zum gesamten Steueraufkommen beiträgt.⁵⁰ Die Besteuerung kann also insgesamt nur dann möglichst

46 Siehe *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler*, Steuerentlastung, Steuervereinfachung, Steuergerechtigkeit, Heft 84 der Schriftenreihe, 1996, S. 22 ff. Vgl. zuletzt *O. Schulemann*, Horizontale Gerechtigkeit und Einkommensbesteuerung, Heft 14 der Reihe „Kollektive Entscheidungen, Wirtschaftspolitik und öffentliche Finanzen“, hrsg. v. C. Folkers, 2008, S. 122 ff.

47 Siehe *Karl-Bäumer-Institut des Bundes der Steuerzahler*, Steuerentlastung, Steuervereinfachung, Steuergerechtigkeit (Fn 46), S. 33 ff.

48 Da die grundlegenden steuerpolitischen Erwägungen für alle Arten der Umsatzbesteuerung und nicht nur für deren spezielle Gestaltung als Mehrwertsteuer gelten, tritt in diesem Abschnitt der Begriff Umsatzsteuer an die Stelle des Begriffs Mehrwertsteuer.

49 Es sei denn, es ist als Vermögen in irgendeiner Weise vernichtet worden.

50 Allerdings handelt es sich bei der Umsatzsteuer nur insoweit effektiv um eine Steuer auf das Einkommen der *Verbraucher*, wie diese die Steuer tatsächlich tragen. Es kann davon ausgegangen werden, dass den Anbietern, bei denen die Umsatzsteuer erhoben wird, in der Regel die Überwälzung auf die Nachfrager gelingt.

gerecht im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips sein, wenn auch die Umsatzsteuer diesem Prinzip folgt.

Zudem ist die Verschonung des Existenzminimums *verfassungsrechtlich geboten*, wie aus einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahre 1990 hervorgeht⁵¹. Demnach ist es mit der grundgesetzlichen Garantie der Menschenwürde und dem Rechtsstaatsprinzip unvereinbar, wenn der Steuerzahler infolge der Besteuerung auf die Inanspruchnahme staatlicher Leistungen angewiesen ist. Diese Entscheidung betrifft zwar die Einkommensteuer, doch tritt der Zwang, staatliche Leistungen zur Bestreitung des Lebensunterhalts in Anspruch zu nehmen, nur dann nicht auf, wenn das Existenzminimum auch von der Umsatzsteuer befreit ist.

In diesem Sinne verlangt eine Kammerentscheidung aus dem Jahre 1999, dass der Gesetzgeber im Anschluss an eine Mehrwertsteuererhöhung eine diesen Belastungsfaktor kompensierende Entlastung bei der Einkommensteuer vornimmt.⁵² Allerdings hat das Bundesverfassungsgericht auch vorgegeben, wie dieser Ausgleich hergestellt werden soll, nämlich mittels einer Erhöhung der existenzsichernden Abzüge von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage. Demnach hat der Gesetzgeber bei einer Erhöhung der Mehrwertsteuersätze auch den Grundfreibetrag und den Kinderfreibetrag entsprechend der Mehrbelastung zu erhöhen. Im Anschluss an diese Rechtsprechung hat das Bundesfinanzministerium eine zweijährliche Prüfung der Existenzminima eingerichtet, die gegebenenfalls die Fortschreibung von Grundfreibetrag oder/und Kinderfreibetrag zur Folge hat.⁵³ Gleichwohl ist dieses Verfahren ungeeignet, die Mehrbelastung infolge einer Erhöhung der Mehrwertsteuer vollständig zu kompensieren. Denn dies kann nur dann gelingen, wenn die Einkommensteuerschuld entsprechend dem Ausmaß der Mehrbelastung verringert wird.⁵⁴

51 BVerfGE 82, 60 [85]; 87, 153 [169]. Siehe dazu auch unten, S. 49 ff.

52 Vgl. *Bundesverfassungsgericht*, 3. Kammer des Ersten Senats, Beschluss v. 23.8.1999, 1 BvR 2164/98. Mit gleicher Begründung wurde im Jahre 2007 eine Verfassungsbeschwerde gegen die Erhöhung der Mehrwertsteuer zum 1.1.2007 abgewiesen. Vgl. *dasselbe*, 2. Kammer des Ersten Senats, Beschluss vom 6.12.2007, 1 BvR 2129/07.

53 Vgl. *T. Thormählen, R. Schmidtke*, Zehn Jahre Existenzminimumbericht – eine Bilanz, in: Monatsbericht des Bundesministeriums der Finanzen 10/2005, S. 47 ff.

54 Siehe dazu im Einzelnen unten, S. 50.

Solange die Rechtsprechung auf diesem unbefriedigenden Stand verharrt und bei der Mehrwertsteuer weiterhin Befreiungen und Ermäßigungen zur Entlastung bestimmter Güter und Dienstleistungen eingesetzt werden, ist eine annähernde Freistellung des Existenzminimums wohl nur dadurch zu erreichen, dass *möglichst alle* Güter und Dienstleistungen, die als lebensnotwendig einzustufen sind, *möglichst weitgehend* entlastet werden.

4.2 Entlastungstatbestände: Deutsches Recht schöpft gemeinschaftsrechtlichen Gestaltungsspielraum vielfach nicht aus

Die Bestimmung jener Güter und Dienstleistungen, die in Deutschland dem ermäßigten Steuersatz unterliegen oder freigestellt sein sollen, ist Teil der Gesetzgebung über die Mehrwertsteuer, die dem Bundesgesetzgeber obliegt (Art. 105 Abs. 2 GG). Da das Aufkommen der Mehrwertsteuer zum Teil auch den Ländern und Gemeinden zufließt (Art. 106 Abs. 3 und 5a GG), bedürfen Gesetze über die Mehrwertsteuer der Zustimmung des Bundesrates (Art. 105 Abs. 3 GG). Darüber hinaus hat der deutsche Gesetzgeber die einschlägigen Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts zur Gestaltung der Mehrwertsteuer zu beachten.⁵⁵ Allerdings lassen diese Bestimmungen zu, dass der nationale Gesetzgeber von ihnen abweicht.⁵⁶

Diese Ausnahmebestimmungen hat der deutsche Gesetzgeber häufig in Anspruch genommen. Vor allem hat er daran angeknüpft, dass die *ermäßigte Besteuerung* bestimmter Güter und Dienstleistungen lediglich eine Kann-Bestimmung ist (so Art. 98 und 102 MwStSystRl)⁵⁷. Der deutsche Gesetzgeber *kann* also zum Beispiel Arzneimittel einem ermäßigten Steuersatz unterwerfen, ist aber gemeinschafts-

55 Vgl. bereits Artikel 1 der 6. MwSt-Richtlinie, ABl. der EU v. 13.6.77, Nr. L 145/2: „Die Mitgliedstaaten passen ihre gegenwärtige Mehrwertsteuerregelung den Regelungen der folgenden Artikel an.“ Noch stärker Artikel 1 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem v. 28.11.2006 (MwStSystRl), ABl. der EU v. 11.12.2006, Nr. L 347/1: „Die Richtlinie legt das gemeinsame Mehrwertsteuersystem fest.“

56 Siehe dazu im Einzelnen unten S. 19 f.

57 Vgl. Art. 98 Abs. 1 MwStSystRl (Fn 55): „Die Mitgliedstaaten **können** einen oder zwei ermäßigte Steuersätze anwenden“. Der dazu gehörende Anhang III enthält ein „Verzeichnis der Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, auf die ermäßigte MwSt-Sätze gemäß Art. 98 angewendet werden **können**“.

rechtlich nicht dazu verpflichtet und hat tatsächlich in diesem Fall die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes bisher abgelehnt. Eine weitere Möglichkeit, sich von einer gemeinschaftsrechtlich eigentlich vorgesehenen niedrigeren Belastung zugunsten einer höheren nationalen Belastung zu lösen, bietet Art. 370 MwStSystRL. Er gestattet den „Mitgliedstaaten, die am 1. Januar 1978 die in Anhang X Teil A genannten Umsätze besteuert haben, ... diese weiterhin (zu) besteuern“⁵⁸.

Da das Gemeinschaftsrecht von einer Fülle von Ausnahmeregelungen geprägt ist, hat das Institut zunächst diejenigen Bestimmungen der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie ermittelt, die sich auf lebensnotwendige Güter und Dienstleistungen beziehen, und hat dann in einem zweiten Schritt deren steuerliche Behandlung im deutschen Steuerrecht und im Gemeinschaftsrecht festgestellt und miteinander verglichen. *Dabei hat sich zunächst herausgestellt, dass es sieben Gruppen von lebensnotwendigen Gütern und Dienstleistungen gibt, die in Deutschland höher belastet werden, als es gemeinschaftsrechtlich erforderlich ist.* Im Einzelnen handelt es sich um Zahnersatz, Arzneimittel, Instandhaltung von medizinischen Geräten, Alkoholfreie Getränke, Leistungen von Krematorien und Bestattungsinstituten, Straßenreinigung, Abfuhr von Haushaltsmüll und Abfallbeseitigung durch Privatunternehmen sowie Lieferungen von Erdgas, Elektrizität und Fernwärme.

Hinsichtlich der Entlastungsvarianten⁵⁹ haben die Ermittlungen ergeben, dass einzig und allein der Zahnersatz, der nach deutschem Recht dem ermäßigten Steuersatz von 7 % unterliegt, nach Art. 132 der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) *steuerfrei* gestellt werden darf.⁶⁰ In den übrigen Fällen werden Güter und Dienstleistungen nach deutschem Recht mit dem Regelsteuersatz in Höhe von 19 % belastet, während sie nach Art. 98 und 102 MwStSystRL lediglich mit dem *ermäßigten Steuersatz des Mitgliedslandes*, also

58 Vgl. Art. 370 und Anlage X, Teil A Nr. 1, MwStSystRL (Fn 55).

59 Siehe dazu den folgenden Abschnitt.

60 Siehe die Wiedergabe der entsprechenden Auszüge aus Gemeinschaftsrecht und deutschem Recht in Anlage 2.

7 % in Deutschland, belastet werden müssten.⁶¹ Die folgende Tabelle 1 enthält eine Zusammenstellung der Untersuchungsergebnisse.

Tabelle 1

Mildere Besteuerung lebensnotwendiger Güter und Dienstleistungen nach Gemeinschaftsrecht

	Tätigkeit, Gegenstand, Lieferung oder Leistung	Besteuerung nach deutschem Mehrwertsteuerrecht (§ 12 UStG einschl. Anl. 2)	Zulässige Besteuerung nach Gemeinschaftsrecht (Richtlinie 2006/112/EG)	Mindereinnahmen (Schätzung) Mio. €
„Gemeinschaftsrechtliche Steuerbefreiung anstelle ermäßigter Besteuerung nach deutschem Recht“				
1	Zahnersatz	Ermäßigter Steuersatz (7 %)	Freistellung Art. 132 Abs. 1 Buchstabe e	80
„Gemeinschaftsrechtliche Ermäßigung anstelle deutschen Regelsatzes“				
2	Arzneimittel	Regelsteuersatz (19 %)	Ermäßigter Steuersatz (7 %) Art. 98 Abs. 2 i. V. m. Anhang III, Ziffer 3	3.200
3	Instandhaltung von medizinischen Geräten	Regelsteuersatz (19 %)	Ermäßigter Steuersatz (7 %) Art. 98 Abs. 2 i. V. m. Anhang III, Ziffer 4	Nur geringfügige Mindereinnahmen
4	Alkoholfreie Getränke	Regelsteuersatz (19 %) (mit Ausnahme von Milch, Milchmischgetränken und Leitungswasser, die ermäßigt mit 7 % besteuert werden)	Ermäßigter Steuersatz (7 %) (für alle alkoholfreien Getränke) Art. 98 Abs. 2 i. V. m. Anhang III, Ziffer 1	1.400
5	Leistungen von Bestattungsinstituten und Krematorien	Regelsteuersatz (19 %)	Ermäßigter Steuersatz (7 %) Art. 98 Abs. 2 i. V. m. Anhang III, Ziffer 16	150
6	Straßenreinigung, Abfuhr von Hausmüll, Abfallbeseitigung durch Privatunternehmen	Regelsteuersatz (19 %)	Ermäßigter Steuersatz (7 %) Art. 98 Abs. 2 i. V. m. Anhang III, Ziffer 18	2.100
7	Lieferung von Erdgas, Elektrizität, Fernwärme	Regelsteuersatz (19 %)	Ermäßigter Steuersatz (7 %) Artikel 102	Erdgas: 1.800 Elektrizität: 6.000

Quellen: § 12 UStG einschl. Anlage 2; Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem v. 28.11.2006 (MwStSystRL), ABl. der EU v. 11.12.2006, Nr. L 347/1, Art. 98 i. V. m. Anhang III, Art. 102, 132.

61 Siehe Anlage 2 (S. 59 ff.).

Offensichtlich sind es vor allem diese vom deutschen Gesetzgeber nicht übernommenen Freistellungen und Ermäßigungen lebensnotwendiger Güter und Dienstleistungen, die als Ansatzpunkte für die gebotene Entlastung des Existenzminimums von der Mehrwertsteuer besonders geeignet sind. Denn in diesen Fällen ist die steuerliche Belastung des Existenzminimums nach deutschem Recht nicht nur höher als sie nach Gemeinschaftsrecht sein müsste, sondern sie ließe sich auch rasch, nämlich ohne langwierige Änderungen des Gemeinschaftsrechts, allein vom Bundesgesetzgeber, abbauen.

4.3 Entlastungsvarianten: Steuerbefreiung und Steuerermäßigung

Das Gemeinschaftsrecht gibt Art und Umfang der Entlastungsmöglichkeiten vor. Beim gegenwärtigen Rechtsstand sind zwei Entlastungsvarianten von steuerpolitischer Bedeutung:

Erste Entlastungsvariante: **Steuerbefreiung** bestimmter Güter und Dienstleistungen von der Mehrwertsteuer. In diesem Fall sieht das deutsche Steuerrecht die Belastung mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 % vor, das Gemeinschaftsrecht lässt hingegen die Freistellung zu.

Zweite Entlastungsvariante: **Ermäßigte Besteuerung** bestimmter Güter und Dienstleistungen. In diesem Fall verlangt das deutsche Steuerrecht die Belastung mit dem Regelsatz von 19 %, das Gemeinschaftsrecht lässt hingegen die Belastung mit dem ermäßigten Steuersatz zu, der in Deutschland 7 % beträgt.

Die Entlastungsvarianten „Steuerbefreiung“ und „Ermäßigung“ sind von unterschiedlicher praktisch-politischer Bedeutung. So kann die Forderung nach Steuerbefreiung konkret lediglich in einem Fall erhoben werden, das heißt, es gibt nur einen Fall, in dem die Lieferung eines Gutes oder eine Dienstleistung nach deutschem Recht der ermäßigten Besteuerung unterliegt, gemeinschaftsrechtlich aber *steuerfrei* gestellt ist.⁶² Mit dieser Korrektur würde dem Grundsatz der steuerlichen Freistellung lebensnotwendiger Ausgaben entsprochen.

62 Siehe dazu sogleich im nächsten Abschnitt.

Im Vergleich dazu bietet die Ermäßigung des Steuersatzes im Hinblick auf das Ziel, die Belastung des Existenzminimums mit Mehrwertsteuer zu verringern, *eine ganze Reihe von Ansatzpunkten*, wie in Abschnitt 5 dargelegt wird. Deshalb sollten die gemeinschaftsrechtlich vorgegebenen Möglichkeiten zur Ermäßigung des Steuersatzes nicht minder geschätzt werden, auch wenn sie belastungsmäßig lediglich eine Annäherung an das steuerpolitische Ziel und das verfassungsrechtliche Erfordernis einer Steuerbefreiung lebensnotwendiger Ausgaben erlauben.

4.4 Entlastungswirkungen: Mit welcher Entlastung darf der Steuerzahler rechnen?

Beim aktuellen Rechtsstand bringt die *Ermäßigung des Steuersatzes* eine größere Entlastung mit sich als die Befreiung bisher ermäßigt belasteter Güter und Dienstleistungen. Während nämlich die Entlastung beim Übergang von der ermäßigten Besteuerung (7 %) zur Befreiung 7 Prozentpunkte beträgt⁶³, beläuft sie sich beim Übergang vom regulären Steuersatz (19 %) zum ermäßigten Steuersatz (7 %) auf 12 Prozentpunkte.⁶⁴ Der Wechsel zum ermäßigten Steuersatz verringert also die Belastung lebensnotwendiger Güter und Dienstleistungen mit Mehrwertsteuer durchaus spürbar. Die verbleibende Belastung in Höhe von 7 % ist freilich mit der Steuerfreiheit des Existenzminimums allenfalls vorübergehend vereinbar.

Die Entlastung durch *Steuerbefreiung* wird zudem dadurch begrenzt, dass sie genau besehen *keine vollständige Entlastung* von der Mehrwertsteuer bewirkt. Die Befreiung betrifft nämlich nur die Belastung der letzten Produktionsstufe, die Belastung der verwendeten Vorprodukte mit Mehrwertsteuer bleibt hingegen bestehen. Grund dafür ist § 15 Abs. 2 UStG, der den Vorsteuerabzug in der Regel für solche

63 Bezogen auf den Ausgangssteuersatz, nämlich auf den ermäßigten Steuersatz von 7 %, beträgt die Entlastung 100 %.

64 Bezogen auf den Ausgangssteuersatz, nämlich auf den Regelsteuersatz von 19 %, beträgt die Entlastung 63 %.

Leistungen ausschließt, die der Unternehmer zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet.⁶⁵

Zu beachten ist schließlich auch, dass die Ermäßigung der Mehrwertsteuer auf lebensnotwendige Güter und Dienstleistungen einen *Unschärfebereich* aufweist. Dies ist zum einen darauf zurückzuführen, dass die Ermäßigung zwar auf lebensnotwendige Güter und Dienstleistungen beschränkt, mengenmäßig jedoch nicht begrenzt ist. Deshalb kann die Ermäßigung jenen Betrag übersteigen, der sich ergäbe, wenn lediglich die existenzsichernde Menge an lebensnotwendigen Gütern und Dienstleistungen entlastet würde. Und zum anderen kommt die Entlastung dem einzelnen Steuerzahler nur in dem Maße tatsächlich zugute, wie sie ihn finanziell erreicht. Dies ist umso wahrscheinlicher, je stärker der Wettbewerb und je transparenter die Preisbildung bei lebensnotwendigen Gütern und Dienstleistungen ist. Soweit sich Ermäßigungen der Mehrwertsteuer auf Güter beziehen, die von der Kranken-, Renten- oder einer anderen Sozialversicherung „eingekauft“ werden, kann politischer Druck darauf hinwirken, dass die Entlastungen aufgrund ermäßigter Besteuerung an die Mitglieder dieser Lastengemeinschaften weiter gegeben werden.

65 Diese Steuerbefreiung auf der Endverbraucherstufe darf nicht verwechselt werden mit dem sogenannten Nullsteuersatz, der die vollständige Befreiung von der Mehrwertsteuer bezeichnet. Der Nullsteuersatz wird insbesondere dem Export eingeräumt.

5. Nachholbedarf an Entlastung lebensnotwendiger Ausgaben im Einzelnen

5.1 Entlastungsvariante „Gemeinschaftsrechtliche Steuerbefreiung statt Steuerermäßigung nach deutschem Recht“

(1) Zahnersatz⁶⁶

Der Zahnersatz wird im Gemeinschaftsrecht von der Mehrwertsteuer freigestellt. Dennoch unterliegt der Zahnersatz in Deutschland dem ermäßigten Steuersatz von 7 %.

Dieser Widerspruch löst sich bei näherer Betrachtung des Gemeinschaftsrechts auf. Zwar gehört der Zahnersatz in der Tat gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchstabe e der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie 2006 (und gemäß den Vorgängern dieser Bestimmung) zu denjenigen Gütern, deren Freistellung von der Umsatzsteuer für die Mitgliedstaaten verbindlich ist. Allerdings erlaubt dieselbe Richtlinie in Art. 370 denjenigen Mitgliedstaaten, die am 1. Januar 1978, also seit Anwendung der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie, Mitglied der Gemeinschaft waren, dass sie bestimmte Umsätze, zu denen auch der Zahnersatz gehört, weiter besteuern.⁶⁷ Da Deutschland diese Bedingung erfüllt, durfte es die Ausnahmeregelung des Art. 370 in Anspruch nehmen und von der gemeinschaftsrechtlichen Steuerbefreiung des Zahnersatzes weiterhin abweichen. Es ist also gemeinschaftsrechtlich zulässig, dass in Deutschland die Leistungen von Zahntechnikern und Zahnärzten bei der Herstellung und Bereitstellung von Zahnersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 6 UStG mit dem ermäßigten Satz von 7 % zu

66 Unter dem Begriff *Zahnersatz* werden gewöhnlich die zahnärztliche Behandlung und die zahntechnischen Leistungen zusammengefasst, die erbracht werden anlässlich der Versorgung mit *feststitzendem Zahnersatz* (Kronen und Brücken), *herausnehmbarem Zahnersatz* (Teil- und Vollprothesen), *Kombinationszahnersatz* (Kombination von feststitzendem und herausnehmbaren Zahnersatz mittels Verbindungselementen) und *Suprakonstruktionen* (Zahnersatz auf Implantaten). Die Mehrwertsteuer unterscheidet indes beim Zahnersatz zwischen der *zahnärztlichen* Behandlung und der *zahntechnischen* Leistung. Während die *zahnärztliche* Behandlung auch im Falle des Zahnersatzes nicht mehrwertsteuerpflichtig ist, unterliegen die *zahntechnischen* Leistungen von Zahnärzten und Zahntechnikern bei Herstellung und Reparatur des Zahnersatzes der Mehrwertsteuer. Vgl. § 4 Nr. 14 Satz 4 Buchstabe b UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 6 UStG.

67 Vgl. Art. 370, 371 der Richtlinie über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem vom 28.11.2006 (Fn 55) und Anhang X, Teil A Nr. 1, zu dieser Richtlinie. Diese Ausnahmeregelung war bereits Bestandteil der 6. Harmonisierungsrichtlinie zur Mehrwertsteuer.

belegen sind.⁶⁸ Jedoch ist die Belastung des Zahnersatzes mit dem ermäßigten Steuersatz keineswegs überzeugend.

Bedenken gegen die in Deutschland geltende Regelung hat selbst die Kommission geäußert. Bereits in den Jahren 1984, 1987 und 1992 hat sie vorgeschlagen, die Ausnahmeregelung abzuschaffen und die Zahnprothetik ausnahmslos von der Umsatzsteuer freizustellen⁶⁹. Damals begründete sie ihren Vorschlag mit der Vereinheitlichung des Steuerrechts und der vorübergehenden Geltung der Ausnahmeregelung. Diesen Bedenken ist hinzuzufügen, dass vor allem steuerpolitische Grundsätze und verfassungsrechtliche Erwägungen die Freistellung nahelegen, denn der Zahnersatz gehört zum lebensnotwendigen Bedarf und sollte deshalb teilhaben an der Steuerbefreiung des Existenzminimums. Ohne Zahnersatz kann die Nahrungsaufnahme so sehr eingeschränkt sein, dass körperliche Beeinträchtigungen und Krankheiten die Folge sind. Zwar kann dem Zahnausfall vorgebeugt werden, doch sind auch andere medizinische Leistungen steuerbefreit, bei denen dieser Einwand erhoben werden könnte. Außerdem gilt: Wenn der Bedarf erst einmal eingetreten ist, dann kommt dem Zahnersatz existenznotwendige Bedeutung zu. Demgegenüber greifen die sozial- und gesundheitspolitischen Erwägungen offensichtlich zu kurz, die ursprünglich zu Gunsten einer ermäßigten Besteuerung genannt wurden.⁷⁰

Für eine Freistellung der Zahnprothetik spricht nicht zuletzt, dass sie von 19 Mitgliedstaaten und damit von der weitaus überwiegenden Mehrheit der 27 Mitgliedstaaten gewährt wird (siehe Tabelle 2). Außer Deutschland wenden lediglich Tschechien, Spanien, Polen und Portugal den ermäßigten Steuersatz, Bulgarien, Irland und die Niederlande den Normalsteuersatz an.

68 Die übrigen Leistungen von Zahntechnikern und Zahnärzten unterliegen nicht der Mehrwertsteuer. Siehe auch unten Anlage 2, die den Wortlaut der genannten Bestimmungen enthält.

69 Vorschlag der Kommission, KOM 84/0649 endg., ABl. Nr. C 347 v. 29.12.1984, S. 3; Vorschlag der Kommission, KOM 87/0272 endg., ABl. Nr. C 183 v. 11.7.1987, S. 9; Vorschlag der Kommission, KOM 92/215 endg., ABl. Nr. C 205 v. 13.8.1992, S. 6.

70 Auf diese Erwägungen hat sich noch im Jahre 2006 die Bundesregierung bezogen. Vgl. Bundesregierung, Bericht über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigung für die Jahre 2003 bis 2006 (20. Subventionsbericht), BT-Drs. 16/1020, S. 108.

Tabelle 2

Besteuerung von Zahnersatz
in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft

Steuersatz	Anzahl	Mitgliedstaaten
Befreiung	19	Belgien, Dänemark, Estland, Frankreich; Griechenland, Italien, Zypern, Lettland, Litauen, Luxemburg, Ungarn, Malta, Österreich, Rumänien, Slowenien, Slowakische Republik, Finnland, Schweden, Vereinigtes Königreich
Ermäßigter Steuersatz	5	Tschechien (9 %), Deutschland (7 %); Spanien (7 %), Polen (7 %), Portugal (5 %)
Normalsteuersatz	3	Bulgarien (20 %), Irland (21 %), Niederlande (19 %)

Quelle: *Europäische Kommission*, Steuern und Zollunion, Die Mehrwertsteuersätze in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft, Stand 1.7.2008, DOK/2441/2008 – DE, S. 6.

Gegen eine Freistellung der Zahnprothetik von der Umsatzsteuer werden die damit verbundenen Steuerausfälle ins Feld geführt. So hat der Bundesrat seine Ablehnung der Freistellung mit Steuerausfällen begründet, die er im Jahre 1993 mit 175 Mio. DM bezifferte und als nicht hinnehmbar bezeichnete. Zudem stellte der Bundesrat in Frage, dass die Mindereinnahmen zu einer entsprechenden Entlastung des Gesundheitswesens führen würden. Heute dürften die Steuerausfälle aus einer Steuerbefreiung der Zahnprothetik bei 80 Mio. € liegen. Ausgangspunkt dieser Schätzung sind Angaben der amtlichen Gesundheitsstatistik für das Jahr 2006, nach denen die Gesamtausgaben für Zahnersatz (Material und Laborkosten) rund 5,5 Mrd. € betragen haben.⁷¹ In diesen Gesamtausgaben waren 7 % Mehrwertsteuer enthalten, was einem Betrag von rd. 360 Mio. € entspricht. Inzwischen

⁷¹ Vgl. *Statistisches Bundesamt*, Fachserie Gesundheit, Ausgaben, 2006, erschienen am 5.5.2008, Tabelle 1 Gesundheitsausgaben 2006 nach Leistungsarten und Ausgabenträgern. Von den Gesamtausgaben für Zahnersatz (Material und Laborkosten) in Höhe von 5,5 Mrd. € haben die Gesetzliche Krankenversicherung rd. 1,9 Mrd. €, die Private Krankenversicherung rd. 1 Mrd. € und die Versicherten rd. 2,4 Mrd. € erbracht.

dürften die unmittelbaren Steuermindereinnahmen, die aus einer Steuerbefreiung der Zahnprothetik erwachsen würden, eher mit 400 Mio. € zu veranschlagen sein. Allerdings hätte die Freistellung zur Folge, dass die Belastung der verwendeten Vorprodukte mit Mehrwertsteuer wegen § 15 Abs. 2 UStG nicht mehr erstattet würde. Nimmt man an, dass diese Vorsteuer wie in früheren Erhebungen⁷² etwa 80% der Umsatzsteuer auf Zahnersatz ausmacht und sich somit auf ca. 320 Mio. € beläuft, verringert sich die Entlastung unter dem Strich auf etwa 80 Mio. €. Sie dürfte vor allem den Patienten zugutekommen, weil diese für den größten Teil dieser Kosten selbst aufkommen müssen⁷³.

5.2 Entlastungsvariante „Gemeinschaftsrechtliche Ermäßigung statt deutschem Regelsatz“

(2) Arzneimittel

Das Gemeinschaftsrecht verlangt, dass Arzneimittel dem Normalsteuersatz, *zumindest aber dem ermäßigten Steuersatz*, unterliegen.⁷⁴ Das deutsche Recht hat jedoch die gemeinschaftsrechtlich zulässige Steuerermäßigung nicht übernommen. Arzneimittel werden in Deutschland mit dem Normalsteuersatz von 19 % belastet.⁷⁵

⁷² Vgl. *dasselbe*, Umsatzsteuer 2004, S. 9.

⁷³ In der *Gesetzlichen Krankenversicherung* werden seit dem 1. Januar 2005 auf der Grundlage von § 55 SGB V *befundorientierte Festzuschüsse für Zahnersatz* geleistet. So wird zum Beispiel für eine zahnbegrenzte Lücke mit einem fehlenden Zahn je Lücke ein Festzuschuss für die Regelversorgung gezahlt. Diese Regelversorgung besteht in einem Brückenanker (metallische Vollkrone oder Teilkrone) und einem ersetzten Zahn. Der Festzuschuss ist in diesem Fall auf einheitlich 273,30 € festgesetzt. Eine Freistellung des Zahnersatzes von der Mehrwertsteuer würde den Festzuschuss zunächst wohl nicht berühren, aber die Zuzahlung des Versicherten in Höhe des Restbetrages einschließlich Mehrwertsteuer verringern. Ähnlich dürfte die Freistellung des Zahnersatzes von der Mehrwertsteuer in der *Privaten Krankenversicherung* wirken. Die dort abgeschlossenen Zusatzversicherungen für zahnärztliche Leistungen sehen Erstattungen der Aufwendungen (Rechnungsbetrag) für Zahnersatz vor, die zumeist begrenzt sind. So sieht beispielsweise einer der zur Zeit geltenden Tarife vor, dass Zahnbehandlung, Zahnersatz und Kieferorthopädie bis zu einem Rechnungsbetrag von rd. 500 € zu 100% und der darüber hinausgehende Betrag zu 60% erstattungsfähig sind. Deshalb dürfte sich bei einer Freistellung des Zahnersatzes von der Mehrwertsteuer der Eigenanteil des Privatversicherten (anteilig) verringern, sofern der Vertrag unverändert weiter gilt.

⁷⁴ Vgl. Art. 98 Abs. 2 der Richtlinie über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem vom 28.11.2006 (Fn 55) und Anhang III, Nr. 3, zu dieser Richtlinie. Der Wortlaut dieser Bestimmungen ist unten in Anlage 2 wiedergegeben.

⁷⁵ Vgl. die für die ermäßigte Besteuerung maßgebliche Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG, in der die Arzneimittel nicht aufgeführt werden. Siehe dazu auch unten Anlage 2.

Da Arzneimittel eine gesundheitliche Beeinträchtigung beheben oder zumindest lindern oder ihr vorbeugen, sind sie den lebensnotwendigen Gütern zuzurechnen, die grundsätzlich nicht der Besteuerung unterliegen sollten.⁷⁶ Dies gilt umso mehr, als Arzneimittel dem gleichen Zweck dienen wie ärztliche, zahnärztliche und damit zusammenhängende Tätigkeiten, die nahezu⁷⁷ vollständig von der Umsatzsteuer befreit sind. So gesehen sollten Arzneimittel sowohl im Gemeinschaftsrecht als auch im nationalen Steuerrecht von der Belastung mit Mehrwertsteuer ausgenommen sein.

Mit Vorrang sollte jedoch der deutsche Gesetzgeber beschließen, dass die ermäßigte Besteuerung von Arzneimitteln aus dem Gemeinschaftsrecht in das deutsche Recht übernommen wird.⁷⁸

Damit würde immerhin eine Annäherung an die grundsätzlich erforderliche Steuerbefreiung von Arzneimitteln erreicht. Darüber hinaus sollte aus den gleichen steuerpolitischen Gründen bei den anstehenden Verhandlungen über den Mehrwertsteuertarif im Ministerrat darauf hingearbeitet werden, dass im gemeinschaftlichen Mehrwertsteuerrecht an die Stelle der Steuerermäßigung die Steuerbefreiung von Arzneimitteln tritt, so dass sie anschließend auch auf nationaler Ebene verwirklicht werden kann.

Die zunächst anzustrebende ermäßigte Besteuerung von Arzneimitteln würde nicht nur der steuerpolitisch erforderlichen Steuerbefreiung des Existenzminimums nahe kommen, sondern auch dazu beitragen, dass Verzerrungen zumindest im EU-Binnenmarkt vermieden werden. In fast allen EU-Mitgliedsländern werden nämlich Arzneimittel zumindest teilweise mit einem ermäßigten Satz oder überhaupt nicht besteuert⁷⁹. Für grenzüberschreitende Warenkäufe der Konsumenten kommen diese Steuersatzunterschiede zum Tragen⁸⁰, so dass

76 Siehe oben S. 8 f.

77 Zur Ausnahme „Zahnersatz“ siehe oben S. 15 f.

78 Vgl. *Bund der Steuerzahler Deutschland*, Bund der Steuerzahler fordert ermäßigten Steuersatz für Medikamente, Pressemitteilung vom 12.12.2006.

79 Siehe Tabelle 3 auf Seite 25.

80 Der Versandhandel unterliegt grundsätzlich dem *Bestimmungslandprinzip*, d. h. der Anwendung des am Wohnsitz des *Käufers* geltenden Steuersatzes. Bei einer Öffnung des deutschen Arzneimittelmarktes durch den Versandhandel würden keine Wettbewerbsverzerrungen als Folge unterschiedlicher Steuersätze auftreten.

der Wettbewerb insoweit verzerrt wird. Diese Verzerrung ist bei Arzneimitteln vergleichsweise bedeutsam, weil die Transportkosten im Verhältnis zum Güterpreis gering sind. Unter diesen Voraussetzungen können grenzüberschreitende Konsumentenkäufe selbst durch geringe, steuerlich bedingte Preisunterschiede hervorgerufen werden, soweit dem nicht die Rezeptpflicht entgegensteht und soweit die Rezepte nicht grenzüberschreitend eingelöst werden können.

Die Ermäßigung der Umsatzsteuer auf Arzneimittel wird mittlerweile auf breiter Basis verlangt. Der Bund der Steuerzahler Deutschland hat bereits im Dezember 2006 gefordert, dass der ermäßigte Mehrwertsteuersatz von 7 % auf verschreibungspflichtige Medikamente angewendet wird⁸¹. Er begründete diese Forderung mit der unerträglichen Belastung durch die erhöhte Mehrwertsteuer und mit der Besteuerungspraxis in Europa. Anträge auf eine ermäßigte Besteuerung von Arzneimitteln wurden auch im Bundestag gestellt. Antragsteller waren im Februar 2006 die Bundestagsfraktion „Die Linke“⁸² und im Oktober 2006 die Bundestagsfraktion der FDP⁸³. Beide wollten die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf apothekenpflichtige Arzneimittel beschränken. Der Finanzausschuss empfahl indes, beide Anträge abzulehnen, und nannte zur Begründung, dass eine umfassende Betrachtung aller Umsatzsteuervergünstigungen erforderlich sei.⁸⁴ Dieser Vorbehalt schlägt jedoch nicht durch, weil er die ermäßigte Besteuerung von Arzneimitteln als „Steuervergünstigung“ bezeichnet und damit das steuerpolitische Erfordernis einer Freistellung des Existenzminimums von der Umsatzsteuer anerkennt.

81 Vgl. *Bund der Steuerzahler Deutschland*, Bund der Steuerzahler fordert ermäßigten Steuersatz für Medikamente, Pressemitteilung vom 12.12.2006. Zudem forderten 15 Verbände (Krankenkassen, Ärzte-, Apothekerverbände und VdK) in der „Düsseldorfer Erklärung“, auf Medikamente nur sieben statt 19% Mehrwertsteuer zu erheben. Vgl. o.V., Mehrwertsteuer auf Arzneien muss runter, in: VdK-Zeitung Nr. 11/2007, S. 2.

82 Vgl. Antrag der Abgeordneten Dr. Barbara Höll, Frank Spieth, Dr. Ilja Seifert, weiterer Abgeordneter und der Fraktion DIE LINKE, Ermäßigung des Mehrwertsteuersatzes für apothekenpflichtige Arzneimittel auf 7 Prozent, BT-Drs. 16/732; Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, BT-Drs. 16/3014; Deutscher Bundestag, PlPr 16/35, S. 3018 ff.

83 Vgl. Antrag der Abgeordneten Dr. Volker Wissing, Frank Schäffler, Dr. Hermann Otto Solms, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der FDP, Mehrwertsteuersatz für apothekenpflichtige Arzneimittel, BT-Drs. 16/3013; Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, BT-Drs. 16/3164.

84 Vgl. *Finanzausschuss*, Beschlussempfehlung und Bericht, BT-Drs. 16/3014 und BT-Drs. 16/3164.

Tabelle 3

Besteuerung von Arzneimitteln
in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft

Steuersatz	Anzahl	Mitgliedstaaten
Befreiung ^{a)}	3	Irland, Zypern, Malta.
Ermäßigter Steuersatz	10	Tschechien (9 %), Estland (5 %), Lettland (5 %), Litauen (5 %), Ungarn (5 %), Polen (7 %), Rumänien (9 %), Slowenien (8,5 %), Slowakische Republik (10 %), Finnland (8 %).
Mehrere Steuersätze ^{a)b)}	10	Belgien (6 %/21 %), Griechenland (9 %/19 %), Spanien (4 %/16 %), Frankreich (2,1 %/5,5 %/19,6 %), Italien (10 %/20 %), Luxemburg (3 %/15 %); Niederlande (6 %/19 %), Portugal (5 %/20 %), Schweden (0 %/25 %), Vereinigtes Königreich (0 %/17,5 %).
Normalsatz	4	Bulgarien (20 %), Dänemark (25 %), Deutschland (19 %), Österreich (20 %).

a) In *Irland* unterliegt die Lieferung von oral einzunehmenden Arzneimitteln für den menschlichen Verbrauch dem Nullsatz. In *Zypern* unterliegt die Lieferung von pharmazeutischen Produkten, Arzneimitteln und Impfstoffen der KN-Codes 30.02, 30.03 und 30.04 dem Nullsatz. Zypern darf diese Regelung gemäß Artikel 125 Abs. 1 MwStSystRL noch längstens bis zum 31. Dezember 2010 beibehalten. In *Malta* unterliegt die Lieferung von verschriebenen pharmazeutischen Produkten und Arzneimitteln dem Nullsatz. Malta darf diese Regelung gemäß Artikel 127 MwStSystRL noch längstens bis zum 31. Dezember 2010 beibehalten.

Schweden wendet den Nullsatz für Arzneimittel an, die verschrieben oder an Krankenhäuser geliefert werden oder aber ins Land eingeführt werden, um verschrieben oder an Krankenhäuser geliefert zu werden. Im Übrigen kommt der Normalsatz von 25 Prozent zur Anwendung. Im *Vereinigten Königreich* gilt der Nullsatz für die Lieferung von pharmazeutischen Produkten und Arzneimitteln nur bei ärztlicher Verschreibung. Im Übrigen kommt der Normalsatz von 17,5 % zur Anwendung (ab 1. Dezember 2008: 15 Prozent).

b) Verschreibungspflichtige/rezeptfreie Arzneimittel. In Frankreich: 2,1% auf erstattungsfähige Arzneimittel, 5,5% auf nicht erstattungsfähige Arzneimittel.

Quelle: *Europäische Kommission*, Steuern und Zollunion. Die Mehrwertsteuersätze in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft, Stand 1.7.2008, DOK/2441/2008 – DE, S. 4; *Bundesregierung*, Antwort auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Frank Spieth, Klaus Ernst, Dr. Martina Bunge, weiterer Abgeordneter und der Fraktion DIE LINKE, BT-Drs. 16/11018 v. 10.12.2008, S. 4.

Fehl geht auch der Hinweis, dass die einheitliche Belastung der Arzneimittelumsätze mit dem Normalsteuersatz schon im Jahre 1968 beim Übergang zur Mehrwertsteuer eingeführt worden sei und sich seit Jahren eingespielt habe.⁸⁵ Das Alter einer Regelung und die Gewöhnung an sie sind keine Garantie dafür, dass sie den steuerpolitischen Erfordernissen entspricht, denn diese verlangen ja im Gegenteil, wie soeben dargelegt, dass das Existenzminimum von der Mehrwertsteuer freigestellt wird.

Das Gemeinschaftsrecht lässt die ermäßigte Besteuerung von Arzneimitteln einem breiten Spektrum von Gütern zu Gute kommen⁸⁶. Der Bund der Steuerzahler schlägt hingegen vor, die Ermäßigung *auf apothekenpflichtige oder auch auf verschreibungspflichtige Arzneimittel* einzugrenzen. Dies hat den Vorteil, dass ein rechtliches und damit eindeutiges Kriterium zur Abgrenzung der ermäßigt besteuerten Gegenstände zur Verfügung steht. Bei einer generellen Ermäßigung für Arzneimittel können hingegen Abgrenzungsprobleme auftreten im Hinblick darauf, welche Inhaltssubstanzen, Wirkungen oder sonstige Eigenschaften Voraussetzung für eine Zuordnung zu den Arzneimitteln sein sollen.

Die Mindereinnahmen, die sich aus einer Belastung von Arzneimitteln mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 % statt mit dem regulären Steuersatz von 19 % ergeben würden, dürften mehr als 3 Mrd. € betragen⁸⁷. Dieser Betrag setzt sich zusammen aus den Entlastungen von Gesetzlicher und Privater Krankenversicherung.⁸⁸ Mindereinnah-

85 So die Abgeordnete L. Westrich in der Debatte zu BT-Drs. 16/732 (Fn 82), S. 3023.

86 Das Gemeinschaftsrecht erlaubt die Ermäßigung für „Arzneimittel, die üblicherweise für die Gesundheitsvorsorge, die Verhütung von Krankheiten und für ärztliche und tierärztliche Behandlungen verwendet werden, einschließlich Erzeugnissen für Zwecke der Empfängnisverhütung und der Monatshygiene.“ Siehe unten Anlage 2.

87 Die Bundestagsfraktion „Die Linke“ ging in ihrem Antrag (Fn 82) von Mindereinnahmen in Höhe von 2,6 Mrd. € aus. Der Abgeordnete M. Kolbe sprach in der Debatte zu diesem Antrag von 3 Mrd. €. (Vgl. *Deutscher Bundestag*, PlPr 16/35, S. 3019).

88 Die Ausgaben für Arzneimittel im Jahre 2007 haben bei der Gesetzlichen Krankenversicherung rund 28 Mrd. € betragen (vgl. http://www.bmg.bund.de/cln_110/nn_1168278/DE/Gesundheit/Statistiken/Gesetzliche-Krankenversicherung.html), bei der Privaten Krankenversicherung rd. 2 Mrd. € (vgl. Zahlenbericht der privaten Krankenversicherung 2007/2008, http://www.pkv.de/zahlen/zahlenbericht_2007_2008.pdf). Nimmt man an, dass die Gesamtsumme von rd. 30 Mrd. € auch im Jahr 2008 nicht wesentlich überschritten wird, ist in dieser Summe Mehrwertsteuer in Höhe von 19 % des Netto-Verkaufspreises oder im Umfang von rd. 5 Mrd. € enthalten ($30 \text{ Mrd. €} \times (1 - 1:1,19) = 4,8 \text{ Mrd. €}$). Bei einer Besteuerung der Arzneimittel mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 % ergäbe sich eine Steuerentlastung in Höhe von 12 Prozentpunkten oder **3,2 Mrd. €** ($30 \text{ Mrd. €} \times (1 - 1:1,12) = 3,2 \text{ Mrd. €}$). Siehe zum Rechengang auch unten S. 53.

men in vergleichbarer Größenordnung lassen sich auch aus anderen Berechnungen entnehmen. So beziffern *Beske* und *Baumgärtner* in einer überschlägigen Berechnung für das Jahr 2007 die Mindereinnahmen allein zu Gunsten der Gesetzlichen Krankenversicherung auf 3,4 Mrd. €. ⁸⁹ Eine Berechnung der Privaten Krankenversicherung nimmt Mindereinnahmen zu Gunsten von Gesetzlicher und Privater Krankenversicherung in Höhe von 3 Mrd. € im Jahr an. ⁹⁰ Die Versicherungen müssten zur Not mit Hilfe gesetzlicher Auflagen und politischem Druck dazu bewegt werden, diese Entlastungen an ihre Beitragszahler weiterzugeben.

(3) *Instandhaltung von medizinischen Geräten und Hilfsmitteln*

Das Gemeinschaftsrecht ⁹¹ lässt zu, die Lieferung medizinischer Geräte und Hilfsmittel sowie deren Instandhaltung ermäßigt zu besteuern (Art. 98 Abs. 2 MwStSystRl i.V.m. Anhang III, Kategorie 4). ⁹² Während die Lieferung der genannten Geräte und Hilfsmittel im deutschen Steuerrecht ebenfalls der ermäßigten Besteuerung unterliegt (§ 12 Nr. 1 und 2 UStG i.V.m. Anlage 2 Nr. 51 und 52) ⁹³, gilt dies nicht für ihre **Instandhaltung**, die folglich mit dem Regelsatz belastet werden muss.

Diese Abweichung vom Gemeinschaftsrecht kommt gesetzestech- nisch dadurch zu Stande, dass im deutschen Recht der Zusatz des Gemein- schaftsrechts „*einschließlich der Instandsetzung solcher Gegen- stände*“ fehlt. Die damit verbundene Verschärfung der Besteuerung lässt sich jedoch nicht überzeugend begründen. Die Instandhaltung medizinischer Geräte und Hilfsmittel dient ebenso wie deren Erwerb der (annähernden) Wiederherstellung der körperlichen Integrität. Beide Vorgänge stehen also gleichermaßen in enger Beziehung zur

89 Vgl. *F. Beske, M. Baumgärtner*, Zu Lasten der Gesetzlichen Krankenversicherung, Schriftenreihe des Fritz Beske Instituts für Gesundheits-System-Forschung Kiel, Bd. 110 der Schriftenreihe, 2008, S. 42.

90 So die Private Krankenversicherung. Vgl. o. V., Rufe nach niedrigerer Steuer auf Arzneimittel, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung Nr. 8 v. 10.1.2009, S. 10.

91 Richtlinie über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem vom 28.11.2006 (Fn 55).

92 Zum Wortlaut siehe Anlage 2.

93 Ebenda.

Erhaltung der Existenz. Deshalb sollten sie auch umsatzsteuerlich gleich belastet werden, nämlich (zumindest) nur dem ermäßigten Steuersatz unterworfen werden, wie es das Gemeinschaftsrecht bereits vorsieht.

Aufgrund dieser Gleichbehandlung dürften sich Steuerausfälle ergeben, die auf einen zweistelligen Millionenbetrag beschränkt bleiben. Darüber hinaus sollte angestrebt werden, das Gemeinschaftsrecht mit der Maßgabe zu ändern, dass sowohl der Erwerb als auch die Instandhaltung medizinischer Geräte und Hilfsmittel von der Umsatzsteuer nicht nur ermäßigt belastet, sondern gänzlich **freigestellt** werden. Gesetzestechisch läuft dies auf eine entsprechende Erweiterung des Art. 132 MwStSystRI⁹⁴ sowie auf eine korrespondierende Kürzung des Anhangs III zu dieser Richtlinie hinaus.

Exkurs: Sehhilfen

Wegen des engen sachlichen Zusammenhangs mit der umsatzsteuerlichen Behandlung von medizinischen Geräten und Hilfsmitteln soll hier auf die unbefriedigende Besteuerung von Sehhilfen hingewiesen werden.

Korrekturbrillen und Kontaktlinsen sind weder in der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie, Anhang III, Ziffer 4, noch im Rahmen der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 UStG aufgeführt, in der unter der Position 52 die ermäßigt besteuerten „*Körperersatzstücke, orthopädische(n) Apparate und andere(n) orthopädische(n) Vorrichtungen sowie Vorrichtungen zum Beheben von Funktionsschäden oder Gebrechen für Menschen*“ einzeln aufgelistet werden⁹⁵. Unberücksichtigt bleiben dabei auch *elektronische Lesegeräte* für hochgradig Sehbehinderte.

Optische (und elektronische) Sehhilfen sind indes der Kategorie der medizinischen Hilfsmittel sachlich zuzuordnen und im Bedarfsfall

94 Richtlinie über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem vom 28.11.2006 (Fn 55).

95 Die Abgrenzung richtet sich grundsätzlich nach der Position 9021 des Zolltarifs. Diese zollrechtliche Abgrenzung umfasst Sehhilfen zwar nicht. Sie könnten jedoch im Rahmen dieser oder einer anderen (gegebenenfalls zusätzlichen) Kategorie dem ermäßigten Steuersatz unterworfen werden.

als lebensnotwendige Güter zu bewerten. Sie sind in diesem Sinne ebenso wie die sonstigen medizinischen Hilfsmittel einzustufen, denn die Betroffenen könnten ohne diese Hilfen weder ihr privates noch ihr berufliches Leben selbständig führen. Sie sollten deshalb aus Gründen der Steuergerechtigkeit und wegen verfassungsrechtlicher Erfordernisse eigentlich von der Belastung mit Mehrwertsteuer gänzlich freigestellt werden.

Daneben ist die Besteuerung von optischen Sehhilfen zum Normalsatz auch deshalb fragwürdig, weil die sich seit einiger Zeit verbreitenden Operationen zur Augenkorrektur, die konkurrierende Leistungen zu den Sehhilfen bilden, als ärztliche Leistungen nicht der Umsatzsteuer unterliegen, so dass es zu Verzerrungen des Wettbewerbs zwischen diesen grundsätzlich austauschbaren Leistungen kommt.

(4) Getränke

Die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie⁹⁶ lässt eine ermäßigte Besteuerung von Getränken zu, von der lediglich alkoholische Getränke ausgeschlossen sind. Diese weitgehende Ermäßigung ist Bestandteil der umfassenden Steuerermäßigung für Nahrungsmittel, die in Art. 98 Abs. 2 dieser Richtlinie in Verbindung mit Anhang III, Kategorie 1, niedergelegt ist. Im Unterschied zu dieser gemeinschaftsrechtlichen Vorgabe unterliegen nach deutschem Recht Getränke grundsätzlich dem Normalsteuersatz in Höhe von 19 %, die ermäßigte Besteuerung beschränkt sich folglich auf wenige Ausnahmen. Sie betreffen Milch⁹⁷, Milchmischgetränke⁹⁸ und Leitungswasser⁹⁹, die in den Genuss des ermäßigten Steuersatzes von 7 % kommen, während die übrigen alkoholfreien Getränke wie Fruchtsäfte sowie Trink-, Quell- oder Tafelwasser in Fertigverpackungen dem vollen Steuersatz von 19 % unterliegen¹⁰⁰.

96 Richtlinie über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem vom 28.11.2006 (Fn 55).

97 § 12b Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG, Anlage 2, Nr. 4.

98 Ebenda, Nr. 35.

99 Ebenda, Nr. 34.

100 Ebenda.

Da sämtliche alkoholfreien Getränke ebenso wie die übrigen Nahrungsmittel zweifellos zum lebensnotwendigen Bedarf gehören, sollten sie grundsätzlich nicht mit Umsatzsteuer belastet werden, um die Steuerfreiheit des Existenzminimums zu gewährleisten¹⁰¹. Deshalb vermag selbst die ermäßigte Besteuerung von Getränken nach dem Gemeinschaftsrecht steuerpolitisch nicht zu befriedigen. Solange jedoch das Gemeinschaftsrecht bei alkoholfreien Getränken immerhin eine Steuerermäßigung zulässt, sollte diese auch in Deutschland gewährt werden, und zwar für alle nichtalkoholischen Getränke gleichermaßen. Es ist kein Grund dafür ersichtlich, dass Deutschland die weitaus meisten Getränke mit dem Regelsatz von 19 % belastet. Eine Reihe von Mitgliedstaaten hat die gemeinschaftsrechtlich vorgegebene Unterscheidung zwischen der Belastung alkoholischer Getränke einerseits und nichtalkoholischer Getränke andererseits bereits verwirklicht (siehe Tabelle 4 auf Seite 31). Alkoholfreie Getränke sollten deshalb auch in Deutschland ausnahmslos der ermäßigten Besteuerung unterworfen werden.

Das Steueraufkommen dürfte infolge einer derart erweiterten Besteuerung mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 % statt mit dem Regelsatz von 19 % um einen Betrag in Höhe von 1.400 Mio. € gemindert werden. Dieser Betrag ergibt sich, wenn die Ausgaben der privaten Haushalte auf der Basis der insoweit immer noch aktuellen Einkommens- und Verbrauchsstichprobe 2003 des Statistischen Bundesamtes mit rd. 14 Mrd. € pro Jahr angesetzt werden und die Differenz zwischen der Belastung der Netto-Ausgaben mit 19 % (rd. 2,25 Mrd. €) und mit 7 % (rd. 0,83 Mrd. €) ermittelt wird.

101 Zur steuerpolitischen und verfassungsrechtlichen Begründung einer Steuerbefreiung des Existenzminimums von der Umsatzsteuer siehe oben S. 8 f.

Tabelle 4

Unterschiedliche Besteuerung von alkoholischen und nichtalkoholischen Getränken¹

in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft
Steuersätze in v.H.

Mitgliedsland	Normal- steuer- satz	Alkoholische Getränke	Nichtalkoholische Getränke		
		Wein/Bier	Mineral- wasser	Limonade/ Fruchtsaft	Leitungs- wasser
Belgien	21	21	6	6	6
Tschechien	19	19	9	9	9
Deutschland	19	19	19	19	7²
Griechenland	19	19	9	9	befreit/9
Spanien	16	16	7	7	7
Frankreich	19,6	19,6	5,5	5,5	5,5
Luxemburg	15	15	3	3	3
Niederlande	19	19	6	6	6
Polen	22	22	22	22/7	7
Portugal	20	12/20	5	5	5
Slowenien	20	20	8,5	8,5	8,5
Finnland	22	17	17	17	22
Schweden	25	12	12	12	25

1 In den Mitgliedstaaten, die in dieser Tabelle nicht aufgeführt werden, unterliegen (wie in Deutschland) alkoholische und nichtalkoholische Getränke mit Ausnahme von Leitungswasser dem jeweiligen **Normalsteuersatz**; 2 Ebenso Milch und Milchmischgetränke.

Quelle: *Europäische Kommission*, Steuern und Zollunion. Die Mehrwertsteuersätze in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft, Stand 1.7.2008, DOK/2441/2008 – DE, S. 4, 15.

(5) Leistungen von Bestattungsinstituten und Krematorien

Die EG-Richtlinie erlaubt die ermäßigte Besteuerung der Leistungen von Bestattungsinstituten und Krematorien¹⁰². Diese Leistungen sind nicht nur wegen der ansonsten auftretenden Seuchengefahr, sondern auch aus kulturell-zivilisatorischer Sicht unverzichtbar. Daher ist auch für diese Leistungen eine ermäßigte Besteuerung bis hin zur Steuerbefreiung zu fordern, wie sie bereits in 17 der 27 Mitgliedstaaten gilt (siehe Tabelle 5). Aus den Angaben der Umsatzsteuerstatistik lässt sich ermitteln, daß der ermäßigte Steuersatz in Deutschland im Vergleich zum Normalsatz zu Steuerausfällen von 150 Mio. bis 180 Mio. Euro führen dürfte.

Tabelle 5

**Besteuerung der Leistungen von Bestattungsinstituten
und Krematorien**
in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft

Steuersatz	Anzahl	Mitgliedstaaten
Befreiung	7	Dänemark, Italien, Niederlande, Portugal, Finnland, Schweden, Vereinigtes Königreich
Ermäßigter Steuersatz	8	Tschechische Republik (9 %), Estland (5 %), Griechenland (9 %), Zypern (5 %), Lettland (5 %), Luxemburg (3 %), Polen (7 %), Slowenien (8,5 %)
Mehrere Steuersätze	2	Belgien (6 %/21 %), Spanien (7 %/16 %)
Normalsatz	10	Bulgarien (20 %), Deutschland (19 %), Frankreich (19,6 %), Irland (21 %), Litauen (18 %), Ungarn (20 %), Malta (18 %), Österreich (20 %), Rumänien (19 %), Slowakische Republik (19 %)

Quelle: *Europäische Kommission*, Steuern und Zollunion. Die Mehrwertsteuersätze in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft, Stand 1.7.2008, DOK/2441/2008 – DE, S. 6.

102 Richtlinie über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem vom 28.11.2006 (Fn 55), Anhang III, Nr. 16.

(6) *Straßenreinigung, Müllabfuhr und Abfallbeseitigung durch Privatunternehmen*

Die EG-Richtlinie gestattet den Mitgliedstaaten, Leistungen im Zusammenhang mit der Müllabfuhr, Abfallbeseitigung und Straßenreinigung durch Privatunternehmen¹⁰³ ermäßigt zu besteuern. Von diesen Leistungen lassen sich zunächst die *Müllabfuhr* und die *Abfallbeseitigung* den existenznotwendigen Leistungen zurechnen, weil sich Müll ansonsten unkontrolliert ansammeln und verbreiten würde, was insbesondere Infektionsquellen entstehen ließe. Für die *Straßenreinigung* ist ein existenznotwendiger Bedarf im engeren Sinne zwar nicht begründbar, sie kann jedoch dem zivilisatorischen Existenzminimum zugerechnet werden.

Zudem würde eine ermäßigte Besteuerung die bestehende Wettbewerbsverzerrung zu Lasten privater Anbieter dieser Leistungen verringern, die aus der Umsatzsteuerbefreiung für öffentlich-rechtliche Betriebe nach § 2 Abs. 3 UStG (in Übereinstimmung mit der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie¹⁰⁴) resultiert. Wie aus Tabelle 6 zu entnehmen ist, besteuern bereits 16 der 27 Mitgliedstaaten diese Dienstleistungen entweder ganz oder doch zum Teil mit dem ermäßigten Steuersatz. Wie sich aus der Umsatzsteuerstatistik 2006 des Statistischen Bundesamtes ableiten lässt, dürfte eine Besteuerung der Leistungen privater Abfallbeseitiger zum ermäßigten Satz von 7 % gegenüber einer Belastung mit dem Normalsatz von 19 % mit Steuerausfällen von etwa 2,1 Mrd. € verbunden sein.

103 Ebenda, Nr. 18.

104 Vgl. Richtlinie über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem vom 28.11.2006 (Fn 55), Art. 13 und Anhang III, Nr. 18.

Tabelle 6

**Besteuerung der Abfuhr von Haushaltsmüll und
der Straßenreinigung
in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft**

Steuersatz	Anzahl	Mitgliedstaaten
Befreiung	0	(siehe jedoch die teilweisen Befreiungen und den Nullsatz in Verbindung mit dem Normalsatz)
Ermäßigter Steuersatz	8	Spanien (7 %), Italien (10 %), Cypern (5 %), Lettland (5 %), Luxemburg (3 %), Polen (7 %), Österreich (10 %), Slowenien (8,5 %)
Mehrere Steuersätze	8	Tschechien (19 %/9 %), Portugal (befreit/5 %), Estland (18 %/5 %), Griechenland (9 %/befreit), Frankreich (19,6 %/5,5 %), Irland (befreit/21 %), Niederlande (19 %/befreit), Vereinigtes Königreich (Nullsatz/17,5 %)
Normalsatz	11	Belgien (21 %), Bulgarien (20 %), Dänemark (25 %), Deutschland (19 %), Litauen (18 %), Ungarn (20 %), Malta (18 %), Rumänien (19 %), Slowakische Republik (19 %), Finnland (22 %), Schweden (25 %)

Quelle: *Europäische Kommission*, Steuern und Zollunion. Die Mehrwertsteuersätze in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft, Stand 1.7.2008, DOK/2441/2008 – DE, S. 6.

(7) Erdgas, Elektrizität und Fernwärme

Das Gemeinschaftsrecht gibt den Mitgliedstaaten das Recht, *Erdgas, Elektrizität und Fernwärme* ermäßigt zu besteuern, sofern dadurch keine Wettbewerbsverzerrung verursacht wird¹⁰⁵. Ob die Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung besteht, hat gemäß Gemeinschaftsrecht die Kommission zu entscheiden, nachdem sie über die beabsichtigte Anwendung des ermäßigten Steuersatzes durch den betreffenden Mitgliedstaat unterrichtet wurde¹⁰⁶. Auf dieser Grundlage belegen bereits zehn Mitgliedstaaten die Lieferung von Erdgas, Elektrizität und Fern-

¹⁰⁵ Richtlinie über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem vom 28.11.2006 (Fn 55), Art. 102.

¹⁰⁶ Ebenda.

wärme mit einem ermäßigten Steuersatz (siehe die folgende Tabelle 7). In Deutschland wurde zuletzt aus Anlass der stark gestiegenen Energiepreise eine Senkung der Belastung von Energie gefordert. Allerdings sollte die Entlastung generell sein und damit über das geltende Gemeinschaftsrecht hinausgehen: Nicht nur Erdgas, Elektrizität und Fernwärme, sondern auch Heizöl sollte nicht länger dem Regelsatz in Höhe von 19 %, sondern künftig dem ermäßigten Satz der Mehrwertsteuer in Höhe von 7 % unterliegen.¹⁰⁷

Tabelle 7

**Besteuerung von Erdgas, Elektrizität und Heizöl
in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft**

Steuersatz	Anzahl	Mitgliedstaaten
Befreiung	0	-
Ermäßigter Steuersatz	3	Griechenland (9 %), Irland (13,5 %)¹, Vereinigtes Königreich (5 %).
Mehrere Steuersätze	7	Frankreich (19,6 %/Erdgas und Elektrizität auch 5,5 %), Italien (Erdgas und Elektrizität: 10 %/Heizöl: 20 %), Lettland (5 %²/18 %), Luxemburg (Erdgas und Elektrizität: 6 %, Heizöl: 12 %), Ungarn (Erdgas: 5 %/Elektrizität und Heizöl: 20 %), Malta (Erdgas und Heizöl: 18 %³, Elektrizität: 5 %), Portugal (Erdgas und Elektrizität: 5 %, Heizöl: 12 %).
Normalsatz	17	Belgien (21 %), Bulgarien (20 %), Tschechien (19 %), Dänemark (25 %), Deutschland (19 %) , Estland (18 %), Spanien (16 %), Zypern (15 %), Litauen (18 %), Niederlande (19 %), Österreich (20 %), Polen (22 %), Rumänien (19 %), Slowenien (20 %), Slowakische Republik (19 %), Finnland (22 %), Schweden (25 %).

1 Zwischensatz; 2 Erdgas und Elektrizität bei Abgabe zum privaten Verbrauch; 3 unterliegt bei Lieferung durch eine öffentliche Einrichtung nicht der Mehrwertsteuer; Flaschengas: 18%.

Quelle: *Europäische Kommission*, Steuern und Zollunion. Die Mehrwertsteuersätze in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft, Stand 1.7.2008, DOK/2441/2008 – DE, S. 15 f.

107 Siehe Fn 1.

Steuerpolitische und verfassungsrechtliche Begründung

Die Forderung nach einer ermäßigten Belastung des privaten Energieverbrauchs kann sich vor allem auf das steuerpolitische Gebot berufen, das *Existenzminimum des Steuerzahlers zu verschonen*,¹⁰⁸ und lässt sich darüber hinaus auf das Grundrecht der Menschenwürde stützen.¹⁰⁹ Diesem ist nämlich zu entnehmen, dass die Besteuerung nicht in das Existenzminimum eingreifen darf, weil dadurch der Steuerzahler dazu gezwungen wird, staatliche (Sozial-) Leistungen in Anspruch zu nehmen. Gerade diese unzulässigen Konsequenzen, nämlich Besteuerung des Existenzminimums und finanzieller Zwang zur Inanspruchnahme staatlicher Sozialleistungen, können sich aus der Besteuerung des privaten Energieverbrauchs ergeben. Denn zum einen ist die in privaten Haushalten eingesetzte Energie grundsätzlich den *existenznotwendigen Gütern* zuzurechnen. So ist der Einsatz von *Strom* unverzichtbar für die Versorgung der Haushalte mit lebensnotwendigen Gütern und Dienstleistungen, zu denen insbesondere Nahrungszubereitung, Kleiderwäsche, gegebenenfalls auch Heizung gehören. Ähnliches gilt für den Einsatz von *Gas und Heizöl sowie von Fernwärme* in privaten Haushalten. Und zum anderen kann die Besteuerung dieser Energiearten offensichtlich dazu führen, dass der Steuerzahler die Versorgung mit den existenznotwendigen Mengen nicht mehr aus eigenen Mitteln bestreiten kann und deshalb auf staatliche Hilfe angewiesen ist.

Diese grundsätzlichen Erwägungen legen eine vollständige Befreiung des privaten Energieverbrauchs von der Umsatzsteuer nahe, allerdings nur in demjenigen Umfang, in dem der Verbrauch existenznotwendig ist. Da aber die Bestimmung der existenznotwendigen Mengen schwierig ist und ihre Berücksichtigung bei der Besteuerung verwaltungsaufwändig wäre, ist die von der EG-Richtlinie zugelassene *ermäßigte Besteuerung* von Erdgas, Elektrizität und Fernwärme eine akzeptable Annäherung an die eigentlich erforderliche Steuerbe-

108 Siehe dazu oben S. 11 f.

109 Siehe dazu oben S. 12 f.

freierung des existenznotwendigen Bedarfs.¹¹⁰ Eine völlige Freistellung des privaten Energieverbrauchs dürfte zudem auf den umwelt- und energiepolitischen Einwand stoßen, dass sie einem übermäßigen Energieverbrauch Vorschub leisten könnte.

Für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes spricht ferner, dass der deutsche Normalsteuersatz von 19 % angesichts der Energiepreisentwicklung der letzten Jahre¹¹¹ als besonders drückend empfunden wird. Auch wenn die Weltmarktpreise inzwischen wieder nachgegeben haben, dürfte es noch einige Zeit dauern, bis sich diese Preisentwicklung bei den privaten Endabnehmern von Erdgas, Elektrizität und Fernwärme niederschlägt und damit auch den im Preis enthaltenen Betrag an Mehrwertsteuer verringert. Hinzu kommt, dass in Deutschland die Lieferung von Energie nicht nur mit Mehrwertsteuer, sondern je nach Energieart auch mit Mineralölsteuer¹¹², Stromsteuer¹¹³ und weiteren Abgaben belastet wird. Zu guter Letzt sei darauf hingewiesen, dass günstige Entwicklungen bei den Energiepreisen die eingangs dargelegten steuerpolitischen und verfassungsrechtlichen Vorgaben nicht außer Kraft setzen können. Mit anderen Worten: Ausgaben für Energie, soweit diese zur Heizung und zur Haushaltsführung im Rahmen des lebensnotwendigen Existenzminimums eingesetzt wird, dürfen nicht ungemildert der Mehrwertsteuer unterliegen - unabhängig vom aktuellen Energiepreisniveau.

110 Zugunsten des ermäßigten Steuersatzes spricht zudem, dass Strom, soweit er nicht aus regenerativen Energieträgern erzeugt ist, zusätzlich durch weitere Abgaben aufgrund des Erneuerbare-Energien-Gesetzes, des Kraft-Wärme-Koppelungsgesetzes sowie mit Konzessionsabgaben belastet wird. Diese Abgaben vernachlässigen ausnahmslos, dass das Existenzminimum steuerfrei bleiben muss. Eine verfassungsrechtlich unzulässige Belastung kann auch durch das Verursacherprinzip nicht geheilt werden, auf das sich diese Abgaben zumeist stützen. Denn insoweit, wie das Existenzminimum betroffen ist, kann der Belastete dem abgabenrechtlichen Druck zur Verhaltensänderung gar nicht Folge leisten und ist nicht im Stande, der Abgabe auszuweichen.

111 Siehe dazu Tabelle 8 auf S. 38.

112 Im Hinblick auf das Existenzminimum ist vor allem die Mineralölsteuer auf Heizöl und Erdgas von Bedeutung.

113 Rechtsgrundlage für die Erhebung der Stromsteuer sind das Stromsteuergesetz vom 24. März 1999 (BGBl I S. 378, 2000 I S. 147), zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 18. Dezember 2006 (BGBl I S. 3180), sowie die Stromsteuer-Durchführungsverordnung vom 31. Mai 2000 (BGBl I S. 794), zuletzt geändert durch Artikel 2 der Verordnung vom 31. Juli 2006 (BGBl I S. 1753). Die Stromsteuer ersetzt praktisch den für verfassungswidrig befundenen Kohlepfennig. Vgl. zur Belastung des Stroms mit Steuern und Abgaben *Statistisches Bundesamt*, Energie in Deutschland, 2006, S. 33 ff.

Tabelle 8

Daten zur Energiepreisentwicklung

	Jahresdurchschnitt 2000	Juli 2008	November 2008
Erdgas (Abgabe an private Haushalte)	76,8	129,8	147,0
Benzin (Super)	83,0	126,4	99,8
Dieselmotorkraftstoff	75,3	141,0	113,3
Heizöl	77,0	173,9	125,1
Strom	80,8	118,8	119,8
Fernwärme	78,5	126,7	135,7

Quelle: Statistisches Bundesamt, Preise, Daten zur Energiepreisentwicklung, Lange Reihen, Januar 2000 bis November 2008, Stand 22.12.2008.

Vorbehalt des Gemeinschaftsrechts zum Wettbewerb kein Hindernis

Das Gemeinschaftsrecht enthält allerdings auch den Vorbehalt, dass die ermäßigte Besteuerung von Erdgas, Elektrizität und Fernwärme keine *Wettbewerbsverzerrung* verursachen darf. Indes dürfte die Gefahr gering sein, dass die Kommission eine *grenzüberschreitende* Wettbewerbsverzerrung feststellt. Denn der ermäßigte Steuersatz nach Art. 102 MwStSystRI kommt ausschließlich *privaten* Strom-, Erdgas- und Fernwärmeverbrauchern zugute, die an ein *Versorgungsnetz* angeschlossen sind, so dass ein grenzüberschreitender Wettbewerb nahezu ausgeschlossen ist. Ein ermäßigter Steuersatz wird zudem bereits in Griechenland, Irland, Italien, Luxemburg, Portugal, im Vereinigten Königreich und auf Malta angewendet, ohne dass eine grenzüberschreitende, wettbewerbsverzerrende Wirkung eingetreten wäre. Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass sich die Kommission in ihrem Richtlinienentwurf selbst dafür eingesetzt hat, künftig auch die Lieferung von Kälte in Kältenetzen dem ermäßigten Steuersatz zu unterwerfen, allerdings weiterhin unter dem Vorbehalt, dass die Gewährung des ermäßigten Steuersatzes den Wettbewerb nicht verzerren darf.¹¹⁴

114 Vgl. *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf ermäßigte Mehrwertsteuersätze, KOM (2008) 428 endgültig v. 7.7.2008, S. 13.

Die geringe praktische Bedeutung des Vorbehalts: „Keine Wettbewerbsverzerrung“ geht nicht zuletzt daraus hervor, dass das Gemeinschaftsrecht in einer früheren Fassung dieser Bestimmung noch vorgesehen hatte, dass die Mitgliedstaaten, die einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz auf Erdgas und Elektrizität anwenden wollten, **zuvor** die Genehmigung der Kommission einholen mussten, die nur dann erteilt werden sollte, wenn die Prüfung des Falls ergab, dass keine Wettbewerbsverzerrungen zu befürchten waren. Auf diese Vorab-Prüfung hat die Kommission schon vor Jahren verzichtet, weil *„die Erfahrung gezeigt (hat), dass diese vorherige Genehmigung abgeschafft werden kann, da keinerlei Beschwerde vorliegt und auch andere Feststellungen keinen Anlass zu der Befürchtung geben, dass durch die Anwendung von ermäßigten Sätzen in sieben Mitgliedstaaten Wettbewerbsverzerrungen hervorgerufen werden.“*¹¹⁵

Zur offensichtlich geringen Bedeutung, die der Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen bei einer ermäßigten Belastung von Erdgas, Elektrizität und Fernwärme beigemessen wird, dürften nicht zuletzt auch die besonderen Vorschriften des Gemeinschaftsrechts hinsichtlich des Orts der Lieferung dieser Güter beigetragen haben. Allgemein gilt der Grundsatz, dass für *grenzüberschreitende Lieferungen* der Mehrwertsteuersatz des Bestimmungslandes gilt.¹¹⁶ Da jedoch Elektrizität und Gas „körperlich schwierig zu verfolgen“ sind, ist es bei diesen Gütern kaum möglich, den tatsächlichen Ort der Lieferung zu bestimmen.¹¹⁷ Die allgemeine Regelung zum Ort der Lieferung hätte deshalb bei grenzüberschreitenden Lieferungen von Elektrizität und Gas sowohl zu Doppel- als auch zu Nichtbesteuerungen führen und

115 Vgl. *Europäische Kommission*, Press Releases, Ermäßigte Mehrwertsteuersätze, MEMO/03/149 v. 16.7.2003.

116 Vgl. bereits Art. 8 Abs. 2 Umsatzsteuer-Harmonisierungsrichtlinie v. 13.6.77 (Fn 55); aktuell: Art. 38 f. der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (Fn 55), S. 16.

117 Vgl. dazu *Commission of the European Communities*, Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards the rules on the Place of Supply of electricity and gas, COM(2002)688 final; *Rat der Europäischen Gemeinschaften*, Richtlinie 2003/92/EG vom 7. Oktober 2003 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG hinsichtlich der Vorschriften über den Ort der Lieferung von Gas und Elektrizität, ABl. L 260 vom 11.10.2003, S. 8 - 9; *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, Kommission begrüßt Erlass von Mehrwertsteuer-Regeln für die Gas- und Stromlieferungen durch den Rat, IP/03/1349 v. 7.10.2003. Die Richtlinie 2003/92/EG galt allerdings nur bis zum 31.12.2006. Die wesentlichen Bestimmungen dieser Richtlinie wurden jedoch in die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie als Nr. 19 der Erwägungsgründe übernommen; vgl. Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (Fn 55), S. L 347/2.

die Herstellung eines wirklichen Binnenmarkts für Energie erheblich behindern können. Die Kommission schlug deshalb im Jahre 2002 vor, für Elektrizität und Gas als Ort der Lieferung jenes Mitgliedsland anzunehmen, in dem der *Verbraucher* den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat¹¹⁸. Diese Umstellung hat sich offensichtlich bewährt.

Bemerkenswert ist schließlich, dass die Kommission selbst zu erwägen scheint, **Heizöl** in die ermäßigte Besteuerung einzubeziehen. Anscheinend hat sie Bedenken, dass die geltende Besteuerung den **Wettbewerb zwischen den Energieträgern** zu Lasten des Heizöls verzerren könnte. So hat die Kommission in ihrem Konsultationspapier zur Überarbeitung der ermäßigten Mehrwertsteuersätze die Frage aufgeworfen, ob es aufgrund der ermäßigten Besteuerung von Elektrizität und Erdgas zu Verzerrungen des Wettbewerbs zu Lasten anderer Energieprodukte wie zum Beispiel Heizöl kommen könne¹¹⁹. Derartige Verzerrungen dürften vermieden werden können, wenn der ermäßigte Steuersatz auch für Heizöl gewährt würde, soweit dieses in Privathaushalten eingesetzt wird.

Begrenzte Mindereinnahmen

Die Belastung des Energieverbrauchs von privaten Haushalten mit Mehrwertsteuer kann steuerpolitisch und verfassungsrechtlich dann als vertretbar gelten, wenn statt des Normalsteuersatzes von 19 % der ermäßigte Steuersatz von 7 % angewendet wird. Abzusehen ist allerdings, dass eine derart ermäßigte Besteuerung auf den Einwand nicht hinnehmbarer Mindereinnahmen stoßen würde. Tatsächlich sind diese Mindereinnahmen jedoch begrenzt, und zwar zum einen, weil sie zunächst lediglich Erdgas, Elektrizität und Fernwärme betreffen und zudem aus einer Minderbelastung nur des unmittelbaren privaten Verbrauchs (und nicht der gesamten Energieproduktion) resultieren würden. Ferner sollten dieser Schätzung nicht die Höchstpreise von Erdgas, Elektrizität und Fernwärme des Jahres 2008 zu Grunde gelegt

118 *Commission of the European Communities*, Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC (Fn 117).

119 Vgl. *Europäische Kommission, Generaldirektion Steuern und Zollunion*, Konsultationspapier, Überarbeitung der geltenden Rechtsvorschriften zu ermäßigten Mehrwertsteuersätzen, 6.3.2008, S. 10.

werden. *Bei der folgenden Schätzung hat das Institut auf die Preise des Jahres 2006 zurückgegriffen.*

Im Jahre **2006** wurde **Gas** im Wert von rd. 15 Mrd. € an private Haushalte abgegeben.¹²⁰ Dieser Betrag umfasst nicht die Mehrwertsteuer. Bei einem Steuersatz von 19 % hätte die Mehrwertsteuer 2,85 Mrd. € betragen, bei einem Steuersatz von 7 % hätte sie sich auf 1,05 Mrd. € belaufen. Die Mindereinnahmen aus der Umstellung auf den ermäßigten Steuersatz hätten somit bei 1,8 Mrd. € gelegen.

Eine entsprechende Berechnung für **Strom** führt zu folgenden Ergebnissen. Im Jahre **2006** entrichteten die Endverbraucher für die Lieferung von Strom rd. 52 Mrd. €; in diesem Betrag ist die Mehrwertsteuer nicht enthalten¹²¹. Sie hätte bei einem Steuersatz von 19 % einen Betrag von rd. 10 Mrd. € erbracht. Da bei einer Belastung des Stroms mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 % die Mehrwertsteuer rd. 3,6 Mrd. € betragen hätte, können die Mindereinnahmen aus der Steuersatzsenkung auf Strom mit ungefähr 6 Mrd. € angesetzt werden. Eine entsprechende Berechnung mit den niedrigeren Erlösen des Jahres **2002** in Höhe von rd. 39 Mrd. € ergibt noch geringere Mindereinnahmen, nämlich 4,7 Mrd. €.

120 Vgl. *Statistisches Bundesamt*, Fachserie 4, Reihe 6.5, Produzierendes Gewerbe, Ausgewählte Zahlen zur Energiewirtschaft, August 2008, Tabelle 2.5.2.

121 Vgl. *Statistisches Bundesamt*, GENESIS-Online: Ergebnis, Stromabsatz und Erlöse der Elektrizitätsunternehmen: Deutschland, Jahre, Abnehmergruppen.

6. Fazit: Entlastung lebensnotwendiger Ausgaben von der Mehrwertsteuer steuerpolitisch und verfassungsrechtlich geboten

Ausgangspunkt der vorliegenden Untersuchung zum Tarif der Mehrwertsteuer waren die verbreiteten Forderungen, bestimmte Güter und Dienstleistungen nicht länger mit dem Normalsteuersatz von 19 %, sondern mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 % zu belasten. Zudem hat die Kommission der Europäischen Gemeinschaften Vorschläge entwickelt und dem Ministerrat vorgelegt, die eine Neuordnung der ermäßigten Besteuerung im Rahmen der Mehrwertsteuer zum Ziel haben.

Zwar verfolgt die Kommission mit ihren Vorschlägen in erster Linie eine Rückführung der zahlreichen Sonder-, Ausnahme- und Vorzugsregelungen in einer überschaubaren Tarifstruktur mit zwei ermäßigten Steuersätzen. Eine grundlegende Tarifreform ist also nicht geplant. Jedoch gelten auch für derart begrenzte Tarifänderungen die einschlägigen steuerpolitischen Grundsätze sowie die Grund- und Menschenrechte. Aus ihnen ergibt sich vor allem das **Erfordernis der steuerlichen Verschonung des Existenzminimums**. Nach Ansicht des Instituts sollten deshalb lebensnotwendige Güter und Dienstleistungen eigentlich von der Mehrwertsteuer befreit sein.

Das **Gemeinschaftsrecht** trägt diesem Grundsatz schon bisher durch Freistellung oder ermäßigte Besteuerung lebensnotwendiger Güter und Dienstleistungen grundsätzlich und annähernd Rechnung. Allerdings bietet das Gemeinschaftsrecht den Mitgliedstaaten auch etliche Möglichkeiten, sich von seinen Vorgaben mehr oder weniger weitgehend auszunehmen. Von diesen Möglichkeiten des Gemeinschaftsrechts hat der deutsche Gesetzgeber häufig Gebrauch gemacht. Das Institut hat deshalb die Bemühungen auf Gemeinschaftsebene um eine Neuordnung der ermäßigten Besteuerung zum Anlass genommen, den

erheblichen Nachholbedarf des deutschen Gesetzgebers in diesem Bereich aufzudecken. Das deutsche Mehrwertsteuerrecht weist sieben Bereiche auf, in denen lebensnotwendige Güter und Dienstleistungen seit Jahren und Jahrzehnten höher belastet werden als nach dem Gemeinschaftsrecht erforderlich ist. Im Einzelnen handelt es sich um Zahnersatz, Arzneimittel, Instandhaltung von medizinischen Geräten, alkoholfreie Getränke, Leistungen von Bestattungsinstituten und Krematorien, Straßenreinigung sowie Abfuhr von Haushaltsmüll und Abfallbeseitigung durch Privatunternehmen sowie die Lieferung von Energie an Privathaushalte. In diesen Bereichen ist die deutsche Mehrwertsteuerbelastung zumeist höher als in den meisten anderen Mitgliedstaaten.

Angesichts dieses steuerpolitisch und verfassungsrechtlich begründeten Nachholbedarfs hält es das Institut für geboten, die steuerliche Verschonung des Existenzminimums von der Mehrwertsteuer zumindest annähernd herzustellen. Deshalb sollte der deutsche Gesetzgeber in allen Fällen, in denen das Gemeinschaftsrecht eine ermäßigte Besteuerung lebensnotwendiger Güter und Dienstleistungen zulässt, die Übernahme dieser Ermäßigungen in das deutsche Steuerrecht alsbald beschließen. Die damit verbundenen Mindereinnahmen sollten nicht die Dringlichkeit der aufgezeigten Rechtsänderungen in Frage stellen können, zumal sie die bislang ungenügenden Entlastungen der Steuerzahler zur Überwindung der aktuellen gesamtwirtschaftlichen Krise ergänzen würden. Auf mittlere Sicht wären die Mindereinnahmen vor allem durch Ausgabenbegrenzungen in den Haushalten der Gebietskörperschaften nachhaltig zu finanzieren.

Anlage 1

Grundlegende Reform des Mehrwertsteuer- tarifs: Steuerpolitisch anspruchsvoll, technisch schwierig, politisch nicht mehrheitsfähig

1. Steuerpolitische Ansätze für eine grund- legende Reform des Umsatzsteuertarifs

Schon seit längerem wird im Schrifttum vorgeschlagen, das Existenzminimum des Steuerzahlers bei der Mehrwertsteuer auf die gleiche Art und Weise freizustellen wie bei der Einkommensteuer, nämlich durch Festsetzung eines Betrages, auf den keine (Mehrwert-) Steuer zu entrichten ist.¹ Die Neuregelung soll an die Stelle der mittelbaren Freistellung des Existenzminimums mit Hilfe von Steuerfreistellungen und Steuerermäßigungen für lebensnotwendige Güter und Dienstleistungen treten. Zur Begründung werden die Prinzipien der Steuergerechtigkeit und der Steuervereinfachung herangezogen; zudem soll die Umstellung verfassungsrechtlichen Vorgaben Rechnung tragen.

Dieser Vorschlag wurde in jüngster Zeit mittelbar unterstützt durch Vorarbeiten der EU-Kommission, die zur Eindämmung von tariflichen Sonderregelungen im umsatzsteuerlichen Gemeinschaftsrecht beitragen sollten. In einem wirtschaftswissenschaftlichen Gutachten, das die Kommission zu diesem Zweck in Auftrag gegeben hatte, wurde nämlich ein einheitlicher Steuersatz bei der Umsatzsteuer empfohlen.² Dieser sei am besten geeignet, steuerlich bedingte Verzerrungen der Kaufentscheidungen zu verhindern und das gemeinschaftliche Steuerrecht zu vereinfachen. Es liegt nun auf der Hand, dass auch die Freistellung des Existenzminimums bei der Umsatzsteuer erleichtert würde, wenn der Tarif der Umsatzsteuer nur einen einzigen Steuersatz aufweisen würde. Zugleich könnten jene Unschärfen vermieden

1 Siehe unten Abschnitt 2.2.

2 Siehe unten Abschnitt 2.1.

werden, die bei dem gegenwärtig angewendeten Verfahren der Freistellung oder ermäßigten Besteuerung lebensnotwendiger Güter und Dienstleistungen auftreten. So gesehen bietet es sich an, den Übergang zu einem einheitlichen Steuersatz und die Freistellung des Existenzminimums von der Umsatzsteuer miteinander zu verbinden und zum Kern einer steuerpolitisch anspruchsvollen Reform des Umsatzsteuertarifs zu machen.

Indes zeigt sich bei näherer Betrachtung, dass eine solch grundlegende Reform mit erheblichen steuer- und verwaltungstechnischen Schwierigkeiten verbunden wäre und zudem nicht zu unterschätzenden politischen Zündstoff birgt. Von entscheidender Bedeutung ist jedoch, dass entsprechende Änderungen des Gemeinschaftsrechts von den Mitgliedstaaten auf absehbare Zeit abgelehnt würden.

2. Zu den Komponenten einer grundlegenden Tarifreform

2.1 Einheitlicher Steuersatz

Der Europäische Rat hatte im Februar 2006 die Kommission gebeten, einen umfassenden Bericht zu den Wirkungen der ermäßigten Umsatzsteuersätze im Hinblick auf die Bereitstellung von Arbeitsplätzen, das wirtschaftliche Wachstum und das reibungslose Funktionieren des Gemeinsamen Markts zu erstellen³. Zu diesem Zweck sollte die Kommission eine Studie zum ermäßigten Steuersatz an einen unabhängigen „Think-Tank“ vergeben.

Diese Studie wurde von der Beratungsgesellschaft „Copenhagen Economics“ angefertigt und im Juni 2007 veröffentlicht⁴. Sie kommt zu dem Ergebnis, dass ein einheitlicher Mehrwertsteuersatz die beste Lösung wäre. Zwar sei im Prinzip ein Mehrwertsteuersystem vorstellbar, das aus wirtschaftspolitischer Sicht allen anderen vorzuziehen sei, weil es die Kaufentscheidungen der Verbraucher so wenig wie

3 Vgl. Council Directive 2006/18/EC v. 14.2.2006, Art. 1 Nr. 1b, in: Official Journal of the European Union v. 22.2.2006, L 51/12.

4 Vgl. *Copenhagen Economics*, Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union, Final Report, 21. June 2007, (http://ec.europa.eu/taxation_customs-resources-documents-taxation-vat-how_vat_works-rates-study_reduced_VAT.pdf).

möglich beeinflusst. In diesem System dürften solche Güter, deren Nachfrage sehr stark auf Preisänderungen reagiert, nur mit geringen Sätzen belegt werden, während Güter mit geringen Reaktionen auf Preisänderungen mit höheren Sätzen belastet werden könnten. Doch scheiterte dieser Ansatz daran, dass es unmöglich sei, die Preiselastizitäten der Nachfrage in einem irgendwie zutreffenden Maße zu bestimmen. Deshalb sei es am besten, sich für einen einheitlichen Mehrwertsteuersatz zu entscheiden.

Allerdings weisen die Gutachter auch darauf hin, dass unter anderen als allokativen Aspekten eine begrenzte Staffelung des Umsatzsteuersatzes in Betracht kommen könne. Als mögliche Anwendungsgebiete werden bestimmte Wirtschaftssektoren genannt, in denen sich der ermäßigte Steuersatz als wirtschaftspolitisch vorteilhaft erweisen könnte⁵. Die Gutachter haben jedoch diese Vorteile mit einer Vielzahl von Fragezeichen und Vorbehalten versehen.⁶ In ihrer Zusammenfassung räumen die dänischen Wissenschaftler dementsprechend ein, dass es zwar gewichtige Argumente zu geben scheint, die Struktur der Umsatzsteuer zu vereinfachen und einheitlich zu gestalten, dass aber auch ein selektiv ermäßigter Steuersatz vor allem bei örtlich erbrachten Dienstleistungen und im Krankenhausbereich begründet werden kann.⁷

5 Als Beispiele werden vier Arten von Wirtschaftssektoren angeführt: Erstens solche, deren Produkte leicht ersetzt werden können durch do-it-yourself und Schwarzarbeit; zweitens solche, deren Arbeitskräfte nur eine geringe Ausbildung benötigen, so dass mit Hilfe des ermäßigten Steuersatzes der Absatz und damit auch die Beschäftigung dieser Arbeitnehmer angeregt werden könnte; drittens solche, deren Produkte überwiegend von Haushalten mit niedrigem Einkommen nachgefragt werden, und viertens solche, deren Produkte bei Belastung mit dem Normalsteuersatz in zu geringem Maße nachgefragt würden. Vgl. *Copenhagen Economics* (Fn 4), S. 4 f.

6 Damit wird nicht zuletzt die Feststellung des Instituts bestätigt, dass die Verfolgung wirtschaftspolitischer, ökologischer und anderer Lenkungszwecke mit Hilfe des Steuerrechts wegen der vielfältigen Nachteile und Gefahren des „Steuern mit der Steuer“ abzulehnen ist. Vgl. *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler*, Lenken mit Steuern und Abgaben – Große Mängel und Gefahren, Heft 92 der Schriftenreihe, 2000.

7 Zu einem ähnlich zurückhaltenden Ergebnis war das ZEW im Hinblick auf die *Verteilungseffekte* des ermäßigten Steuersatzes gekommen. Demnach hätte eine aufkommensneutrale Beseitigung des ermäßigten Steuersatzes zu Gunsten eines einheitlichen Umsatzsteuersatzes (in Höhe von 14,1 % anstelle von 16 %) nur geringe Verteilungseffekte, gemessen in EURO und in Prozent des Referenzeinkommens. Das ZEW versteht deshalb den ermäßigten Steuersatz in erster Linie als sektorale Subvention und nicht als verteilungspolitisches Instrument. Vgl. S. Boeters, C. Böhringer, T. Büttner, M. Kraus, *Economic Effects of VAT-Reform in Germany*, ZEW Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH, Discussion Paper No. 06-030, 2006, S. 13, 19 f. - Im steuerrechtlichen Schrifttum hat zuletzt P. Kirchhof den Wegfall des ermäßigten Steuersatzes und die Beschränkung auf einen einheitlichen Steuersatz gefordert. Vgl. P. Kirchhof, *Umsatzsteuer* Gesetzbuch, 2008.

Entscheidend für die Reform des Umsatzsteuertarifs ist jedoch, dass der gegenwärtig geltende Mehrwertsteuertarif nur dann durch einen einheitlichen Steuersatz ersetzt werden könnte, wenn eine entsprechende Änderung der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie vom Ministerrat der Europäischen Union einstimmig beschlossen würde.⁸ Eine solche Änderung des Gemeinschaftsrechts wird indes von keinem einzigen Mitglied der Europäischen Union bisher angestrebt. Großbritannien und Frankreich setzen sich im Gegenteil dafür ein, ökologisch und energiepolitisch vorteilhafte Güter und Dienstleistungen ebenfalls mit dem ermäßigten Steuersatz zu belasten⁹. Die Kommission selbst hat vorgeschlagen, einen zusätzlichen, ermäßigten Steuersatz einzuführen¹⁰. Das Bundesfinanzministerium verweist auf die Bestimmung des Koalitionsvertrages, den ermäßigten Steuersatz aus Gründen der sozialen Balance unverändert zu lassen.¹¹ Der einheitliche Steuersatz dürfte deshalb auf absehbare Zeit politisch nicht mehrheitsfähig sein.

2.2 Freistellung des Existenzminimums

Zu den fundamentalen steuer- und belastungspolitischen Grundsätzen gehören die Prinzipien der Steuergerechtigkeit und der Steuervereinfachung. Die Steuergerechtigkeit wird maßgeblich durch das Prinzip einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit konkretisiert. Dieses Prinzip besagt vor allem, dass Maßstab der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit derjenige Teil des Einkommens ist, der dem Einzelnen zur eigenen und freien Verfügung verbleibt.¹² Soweit Ausgaben vorliegen, die der Einzelne zwangsläufig, insbesondere also zur Sicherung seiner Existenz, vornehmen muss, kann von einer freien Verfügung über das Einkommen keine Rede sein. Daraus ergibt sich unter anderem, dass Ausgaben zur Bestreitung des Existenzmi-

8 Art. 98 MwStSystRI erlaubt den Mitgliedstaaten, ein oder zwei ermäßigte Steuersätze anzuwenden. Eine mit dem EG-Recht konforme Aufhebung dieser Bestimmung setzt indes die – einstimmige – Änderung dieser Richtlinie, d. h. die Zustimmung aller Mitgliedstaaten, voraus.

9 Vgl. o. V., Brown und Sarkozy gemeinsam für „grüne“ Steuern, in: EurActiv v. 23.6.2007; o. V., Mehrwertsteuersenkung für „grüne“ Produkte in Erwägung, in: EurActiv v. 17.3.2008.

10 Vgl. *Commission of the European Communities*, Communication From the Commission to the Council and the European Parliament on VAT rates other than standard VAT rates, COM (2007) 380 final v. 5.7.2007.

11 Vgl. *Bundesministerium der Finanzen*, Umsatzsteuer, Bericht des Bundesministeriums der Finanzen über die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes, November 2007, S. 13.

12 Siehe *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler*, Steuerentlastung, Steuervereinfachung, Steuergerechtigkeit, Heft 84 der Schriftenreihe, 1996, S. 22 ff.

nimums nicht zum steuerbaren Einkommen gehören und somit nicht besteuert werden dürfen.¹³

Das Prinzip einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gilt auch für die Umsatzsteuer, weil diese letztendlich dasselbe Einkommen belastet, das der Einkommensteuer unterliegt.¹⁴ Als indirekte Steuer auf das Einkommen wird die Umsatzsteuer zwar nicht bei dessen Entstehung, sondern bei dessen Verwendung erhoben. Jedoch wird jegliches Einkommen früher oder später konsumiert¹⁵, so dass Einkommen und Konsum letztendlich in ihrem Umfang übereinstimmen. Insoweit sind die Konsumausgaben als Maßstab der individuellen Leistungsfähigkeit dem zufließenden Einkommen grundsätzlich gleichwertig. Es ist also nur folgerichtig, dass der Grundgedanke der gerechten Besteuerung, dass nämlich das Existenzminimum nicht besteuert werden darf, auch auf die Umsatzsteuer angewendet wird. Dafür spricht nicht zuletzt, dass die Besteuerung des Konsums rund ein Drittel zum gesamten Steueraufkommen beiträgt.¹⁶ Die Besteuerung kann also nur dann möglichst gerecht im Sinne des Leistungsprinzips sein, wenn auch die Umsatzsteuer diesem Prinzip folgt.

Allerdings sind Steuerermäßigungen und Steuerbefreiungen von Gütern und Dienstleistungen nur in begrenztem Maße geeignet, diejenigen Ausgaben von der Belastung mit Mehrwertsteuer frei zu halten, die tatsächlich zur Bestreitung des Existenzminimums erforderlich sind. Dies ist offensichtlich im Falle des ermäßigten Steuersatzes, denn die Ermäßigung beseitigt nicht die Tatsache, dass lebensnotwendige Lieferungen und Leistungen mit Umsatzsteuer belastet werden. Steu-

13 Ebenda, S. 33 ff.

14 Vgl. sehr ausführlich K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl., 2003, S. 1000 ff. (mit weiteren Nachweisen); J. Lang, Reform der Unternehmensbesteuerung, in: Steuer und Wirtschaft 2/1990, S. 126; ders. Entwurf eines Steuergesetzbuchs, Schriftenreihe des BMF, Heft 49, 1993, S. 101. A. A. P. Kirchhof, 40 Jahre Umsatzsteuergesetz – Eine Steuer im Umbruch, in: Deutsches Steuerrecht, Heft 1-2/2008, S. 1,3. – Auf die Möglichkeit der Steuererstattung hatte bereits Haller hingewiesen. Vgl. H. Haller, Steuerpolitik, 1. Aufl., 1964, S. 336 („Wollte man jegliche Steuerbelastung von den Existenzminimum-Gütern fernhalten, so müsste man Steuererstattungen vornehmen in den Fällen, in denen steuerbelastete Vorprodukte in sie eingegangen sind.“).

15 Es sei denn, es ist als Vermögen in irgendeiner Weise vernichtet worden.

16 Allerdings handelt es sich bei der Umsatzsteuer nur insoweit effektiv um eine Steuer auf das Einkommen der Konsumenten, wie diese die Steuer tatsächlich zu tragen haben. In der Regel kann davon ausgegangen werden, dass den Anbietern, bei denen die Umsatzsteuer erhoben wird, die Überwälzung dieser Steuer auf die Nachfrager gelingt.

erbefreiungen hingegen können über das Ziel hinausschießen, wenn sie lebensnotwendige Lieferungen und Leistungen in unbegrenztem Umfang freistellen, obwohl nur jene Menge nicht belastet werden darf, die zur Sicherung des Existenzminimums benötigt wird.

Die steuerliche Verschonung des Existenzminimums ist zudem verfassungsrechtlich geboten. Das Grundgesetz verlangt die Steuerbefreiung des Existenzminimums, auch wenn sie nicht ausdrücklich in seinem Text aufgeführt wird. Dies geht aus einer höchstrichterlichen Entscheidung aus dem Jahre 1990 hervor¹⁷. In ihr entnimmt das Bundesverfassungsgericht aus Art. 1 GG (Menschenwürdegarantie) in Verbindung mit Art. 20 Abs. 1 GG (Rechtsstaatsgarantie), dass der Staat das Einkommen des Bürgers insoweit steuerfrei zu belassen hat, als es zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein benötigt wird (Existenzminimum). *Der Steuerzahler darf nicht infolge der Besteuerung auf die Inanspruchnahme staatlicher Sozialhilfeleistungen angewiesen sein.* Diese Entscheidung betrifft zwar die Einkommensteuer, doch liegt auf der Hand, dass der Zwang, staatliche Leistungen zur Bestreitung des Lebensunterhalts in Anspruch zu nehmen, nur dann nicht auftritt, wenn das Existenzminimum auch von der Mehrwertsteuer befreit ist.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer hat das Bundesverfassungsgericht zunächst in einer Kammerentscheidung aus dem Jahre 1997 festgestellt, dass sich die Frage der Steuerfreiheit des Existenzminimums im Bereich der indirekten, auf Überwälzung angelegten Steuern nicht beim Unternehmer, sondern allenfalls beim Endverbraucher stelle.¹⁸ In einer zweiten Kammerentscheidung aus dem Jahre 1999 verlangte es sodann im Anschluss an eine Mehrwertsteuererhöhung eine diesen Belastungsfaktor kompensierende Entlastung bei der Einkommensteuer.¹⁹ Allerdings hat das Bundesverfassungsgericht auch vorgegeben, den Ausgleich mittels Erhöhung der existenzsichernden Abzüge

17 BVerfGE 82, 60 [85]; 87, 153 [169].

18 Vgl. *Bundesverfassungsgericht*, Beschluss v. 13.6.1997, 1 BvR 201/97, Umsatzsteuer-Rundschau 10/1997, S. 387.

19 Vgl. *dasselbe*, 3. Kammer des Ersten Senats, Beschluss v. 23.8.1999, 1 BvR 2164/98. Mit gleicher Begründung wurde im Jahre 2007 eine Verfassungsbeschwerde gegen die Erhöhung der Mehrwertsteuer zum 1.1.2007 abgewiesen. Vgl. *dasselbe*, 2. Kammer des Ersten Senats, Beschluss vom 6.12.2007, 1 BvR 2129/07.

von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage herzustellen. Demnach hat der Gesetzgeber bei einer Erhöhung der Mehrwertsteuersätze auch den Grundfreibetrag oder den Kinderfreibetrag entsprechend der Mehrbelastung zu erhöhen.²⁰ Dies geschieht zwar inzwischen, weil das Bundesfinanzministerium im Abstand von zwei Jahren die Höhe des Existenzminimums feststellt und der Gesetzgeber gegebenenfalls die genannten Freibeträge anhebt.²¹ Gleichwohl ist dieses Verfahren *ungeeignet*, die Mehrbelastung zu kompensieren, die infolge einer Erhöhung der Mehrwertsteuer auf das Existenzminimum entfällt. Dieses Ergebnis ließe sich mit Hilfe der Einkommensteuer nur dadurch erreichen, dass die Einkommensteuerschuld entsprechend dem Ausmaß der Mehrbelastung verringert wird.

Wird nämlich zum Ausgleich einer Mehrwertsteuererhöhung das Kindesexistenzminimum bei der Einkommensteuer angehoben, so fällt die damit einhergehende Entlastung auf jeden Fall niedriger aus als die Mehrbelastung mit Mehrwertsteuer, weil die Höhe der Entlastung vom persönlichen Grenzsteuersatz bei der Einkommensteuer abhängt. Dies verdeutlicht das folgende Beispiel. Es wird angenommen, dass aufgrund einer Anhebung der Mehrwertsteuer das Kindesexistenzminimum um 100 Euro zunimmt und deshalb der Kinderfreibetrag um den gleichen Betrag erhöht wird. Bei einem Steuersatz der Eltern in Höhe von 30 Prozent führt ein um 100 Euro erhöhter Kinderfreibetrag jedoch nur zu einer Entlastung in Höhe von 30 Euro. Zu einer vollen Kompensation der Mehrbelastung mit Mehrwertsteuer würden in diesem Beispiel 70 Euro fehlen.

Zu Gunsten der Steuerbefreiung des Existenzminimums von der Umsatzsteuer sprechen die gleichen verfassungsrechtlichen Erwägungen wie für dessen Befreiung von der Einkommensteuer. Denn in der Belastung des Existenzminimums mit Mehrwertsteuer liegt ebenso wie in seiner einkommensteuerlichen Belastung ein versteckter, die

20 Ähnlich P. Kirchhof, Umsatzsteuer Gesetzbuch (Fn 7), S. 187, der im Anschluss an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts die Ansicht vertritt, dass der Gesetzgeber beim Schutz des Existenzminimums im Steuerrecht die Gesamtbelastung durch die verschiedenen Steuerarten aufeinander abzustimmen habe.

21 Vgl. T. Thormählen, R. Schmidtke, Zehn Jahre Existenzminimumbericht – eine Bilanz, in: Bundesministeriums der Finanzen, Monatsbericht 10/2005, S. 47 ff.

Menschenwürde verletzender Zwang zur Inanspruchnahme von Sozialleistungen. Dies wird deutlich, wenn man einmal annimmt, dass bei einem Existenzminimum in Höhe von rund 8.000 € etwa 10 %, also 800 €, auf die indirekte Entrichtung der in den Güterpreisen enthaltenen Mehrwertsteuer entfallen. Ein Steuerzahler, der über 7.200 € verfügt, könnte also durchaus seine existenzsichernden Aufwendungen selbst bestreiten, wenn er nicht ihretwegen noch Mehrwertsteuer zu entrichten hätte. Anders gewendet: Wegen der Mehrwertsteuer, die er nicht aufbringen kann, muss sich dieser Steuerzahler an den Staat um Hilfe für den Lebensunterhalt wenden. Gerade dies widerspricht jedoch der Verpflichtung des Staates auf Achtung der Menschenwürde und gibt wegen der erwähnten höchststrichterlichen Entscheidung Anlass zu verfassungsrechtlichen Bedenken.

Die Umstellung auf eine unmittelbare Steuerbefreiung des Existenzminimums bei der Umsatzsteuer würde allerdings eine Änderung des Gemeinschaftsrechts verlangen. Jene Regelungen müssten gestrichen werden, die bestimmte Lieferungen und Leistungen von der Umsatzsteuer befreien oder deren ermäßigte Besteuerung zulassen. An ihre Stelle müsste eine Regelung zur Steuerbefreiung von Ausgaben in Höhe des Existenzminimums treten.²² Es ist jedoch nicht erkennbar, dass die Kommission, der (Finanz-) Ministerrat oder nur eines der Mitgliedsländer eine solche Änderung des Gemeinschaftsrechts erwägen oder anstreben. Im Gegenteil ist festzustellen, dass der Katalog der ermäßigten Besteuerung weiter ausgeweitet werden soll²³.

Die direkte Steuerbefreiung des Existenzminimums bei der Umsatzsteuer mag zwar aus mancherlei Gründen von Vorteil sein, ist aber politisch auf absehbare Zeit ebenso wie der Übergang zu einem einheitlichen Steuersatz nicht zu verwirklichen.

22 Damit würde dem Einwand *Kirchhofs* Rechnung getragen, dass das Mehrwertsteuerrecht den Verbraucher nicht tatbestandlich erfasst. Vgl. *P. Kirchhof*, Umsatzsteuer Gesetzbuch (Fn 7), S. 187.

23 Siehe oben S. 4 ff.

3. Steuertechnische Schwierigkeiten

Eine grundlegende Reform des Mehrwertsteuertarifs würde sich nicht auf die beiden Komponenten „Einheitlicher Steuersatz“ und „Steuerbefreiung des Existenzminimums“ beschränken dürfen. Eine solche Reform setzt nämlich stillschweigend voraus, dass es gelingt, die auf das Existenzminimum entfallende Mehrwertsteuer in einem einfachen und wenig verwaltungsaufwändigen Verfahren zu erstaten. Soweit im steuerrechtlichen Schrifttum die Befreiung des Existenzminimums von der Umsatzsteuer vertreten wird²⁴, scheint die Praktikabilität dieser Maßnahme mehr oder weniger unterstellt zu werden. Nach Ansicht des Instituts dürfte es indes erhebliche, noch zu überwindende Schwierigkeiten bereiten, den zu erstattenden Betrag zu bestimmen sowie ein praktikables und wenig verwaltungsaufwändiges Verfahren zur allgemeinen Erstattung der auf das Existenzminimum erhobenen Mehrwertsteuer einzurichten.

3.1 *Anlehnung an die einkommensteuerliche Regelung?*

Naheliegender ist es, zumindest hinsichtlich der Höhe des Existenzminimums an die einkommensteuerliche Regelung anzuknüpfen. Diese sieht die Gewährung eines Grundfreibetrags für Erwachsene und eines Kinderfreibetrags vor, deren Höhe sich nach den Sozialhilfeleistungen richtet, die das „soziokulturelle Existenzminimum“ gewährleisten sollen. Dieses wiederum wird bestimmt anhand folgender sozialhilferechtlicher Bedarfselemente: Regelsätze und einmalige Leistungen für Ernährung, Kleidung, Körperpflege, Hausrat und persönliche Bedürfnisse des täglichen Lebens sowie Wohnungskosten (Bruttokaltmiete und Heizkosten).²⁵ Daraus ergibt sich ein freizustellender Betrag von derzeit 7.664 Euro, gegebenenfalls zuzüglich der Kinderfreibeträge von 3.864 Euro für das sächliche Existenzminimum und von 2.160 Euro für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf.²⁶ Damit stehen die Beträge fest, die bei einer

24 Vgl. dazu die in Fn 14 genannte Literatur.

25 Zur konkreten Bestimmung des einkommensteuerlichen Existenzminimums vgl. T. Thormählen, R. Schmidtke, Zehn Jahre Existenzminimumbericht – eine Bilanz (Fn 21).

26 Art. 1 Nr. 10 Gesetz zur Förderung von Familien und haushaltsnahen Dienstleistungen v. 22.12.2008, BGBl I S. 2955. Ab dem 1.1.2009 beträgt somit das Kindesexistenzminimum 6024 Euro.

konsequenten Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht nur von der Einkommensteuer, sondern auch von der Umsatzsteuer freigestellt werden müssten.

Während jedoch bei der Einkommensteuer das Existenzminimum als Grundfreibetrag im Tarif eingearbeitet ist und die Kinderfreibeträge als Abzug bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden, bedarf es bei der Umsatzsteuer eines weiteren Schrittes, um das Existenzminimum steuerfrei zu stellen. Denn es muss zunächst jener Umsatzsteuerbetrag ermittelt werden, der beim Erwerb von lebensnotwendigen Gütern und Dienstleistungen entrichtet wird. Dieser Betrag ließe sich ohne weiteres nur dann ermitteln, wenn alle Güter und Dienstleistungen einem einzigen, einheitlichen Steuersatz unterliegen würden. In diesem Falle müsste lediglich dieser Steuersatz auf das Existenzminimum angewendet werden. Zu diesem Zweck wäre der Steuersatz allerdings in derjenigen Höhe anzusetzen, mit der die Umsatzsteuer aus einem Brutto-Kaufpreis herausgerechnet wird²⁷. Indes ist dieses einfache Verfahren nicht anwendbar, weil der Mehrwertsteuertarif (auch künftig) mehrere Steuersätze aufweist.²⁸

Da zudem nicht bekannt ist, welche Güter der einzelne Bürger mit dem freizustellenden Betrag erworben hat, ist auch unbekannt, welcher Mehrwertsteuersatz auf welchen Teil der Ausgaben angewendet wurde. Folglich lässt sich nicht hinreichend genau angeben, wie hoch die Ausgaben für lebensnotwendige Güter und Dienstleistungen mit Umsatzsteuer belastet sind und wie hoch demnach die zu erstattende Umsatzsteuer im Einzelfall ist.

$$27 \quad \text{Erstattungsbetrag} = \text{Existenzminimumsbetrag} \times \left(1 - \frac{1}{1 + \frac{\text{Steuersatz}}{100}} \right).$$

Bei Verwendung des aktuellen Werts für das Existenzminimum (Grundfreibetrag in Höhe von 7.664 €) und bei ausschließlicher Belastung mit dem Normalsteuersatz (19%) ergäbe sich ein Erstattungsbetrag von rd. 1.224 € ($7.664 \times 0,1597 = 1.223,97$ €). In diesem Fall nimmt nämlich der Klammerausdruck den Wert von 0,1597 an: $1 - (1 : (1 + 0,19)) = 1 - 0,8403 = 0,1597$. Unterläge das Existenzminimum hingegen vollständig dem ermäßigten Steuersatz, besäße der Klammerausdruck den Wert von $1 - (1 : (1 + 0,07)) = 1 - 0,935 = 0,065$ und der Erstattungsbetrag beläufte sich auf rd. 500 € ($7.664 \times 0,065 = 498,16$ €).

Bei einer Anhebung des Grundfreibetrages auf 8.000 € ergäben sich Erstattungsbeträge in Höhe von 1.280 € bei Ansatz des Normalsteuersatzes ($8.000 \times 0,1597 = 1.277,60$ €) und in Höhe von 520 € bei Ansatz des ermäßigten Steuersatzes ($8.000 \times 0,065 = 520$ €).

28 Siehe oben S. 48.

3.2 Erstattung auf der Grundlage eines Warenkorbs gemäß sozialhilferechtlicher Vorgaben?

Um dennoch den Erstattungsbetrag zumindest annähernd zu bestimmen, könnte von einem Warenkorb ausgegangen werden, der die typischerweise für den Lebensunterhalt erworbenen Güter enthält, diese mit durchschnittlichen oder pauschalierten Verbrauchsmengen ansetzt und den einzelnen Umsatzsteuersätzen zuordnet. Die Zusammensetzung dieses Warenkorbs könnte jener Auswahl von Gütern entsprechen, die bereits zur Bemessung des einkommensteuerlichen Existenzminimums herangezogen wird.

Maßgeblich für den Grundfreibetrag könnte der im Sozialhilferecht anerkannte Mindestbedarf sein. Der Eckregelsatz²⁹ der Sozialhilfe bestimmt sich seit 1. Januar 2005 nach bestimmten Komponenten der Verbrauchsausgaben des Bevölkerungsfünftels mit dem niedrigsten Einkommen.³⁰ Zu Grunde gelegt werden die Daten der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder (EVS), die alle fünf Jahre erhoben wird; für die ab 1. Januar 2005 geltenden Regelsätze werden die Ergebnisse von 1998 verwendet. Bei der Bemessung des Eckregelsatzes werden zehn verschiedene Ausgabenkomponenten („Abteilungen“ der EVS) berücksichtigt, die jeweils zum angegebenen Prozentsatz in die Berechnung einfließen. Dieser Prozentsatz entspricht dem Gewicht der jeweiligen Ausgabenart im Hinblick auf die Lebensnotwendigkeit.

Jedoch unterliegen auch die Gütergruppen dieses Warenkorbs unterschiedlichen Steuersätzen. Da zudem die Anteile der einzelnen, jeweils mit einem einheitlichen Steuersatz belasteten Güterarten innerhalb der EVS-„Abteilungen“ nicht hinreichend bekannt sind, lässt sich auch auf diese Weise die genaue Belastung des Existenzminimums nicht ermitteln. So werden z. B. in der Abteilung 1 nur die Nahrungsmittel und von den Getränken nur Milch, Milchlischerzeugnisse und

29 Der Eckregelsatz gilt für den Haushaltsvorstand; für die anderen Haushaltsmitglieder gelten anteilige Sätze.

30 Gesetzliche Grundlage ist die Verordnung zur Durchführung des § 28 des Zwölften Buches Sozialgesetzbuch (Regelsatzverordnung). Maßgeblich sind nach § 2 Abs. 4 Regelsatzverordnung die Ausgaben der „untersten 20 vom Hundert der nach ihrem Nettoeinkommen geschichteten Haushalte ... nach Herausnahme der Empfänger von Leistungen der Sozialhilfe“.

Leitungswasser mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 % belegt, dagegen unterliegen in Fertigverpackungen abgefülltes Trinkwasser, Heilwasser, sonstige Getränke sowie Tabakwaren dem vollen Satz. Um die Umsatzsteuerbelastung exakt zu ermitteln, müsste daher bekannt sein, welcher Anteil der Ausgaben einerseits auf Nahrungsmittel und ermäßigt besteuerte Getränke, andererseits auf andere Getränke und auf Tabakwaren entfällt. Dann könnte die gesamte Umsatzsteuerbelastung dieser Abteilung mit ihrem Gewicht für die Lebenshaltungskosten bei der Erstattung der Umsatzsteuer auf das Existenzminimum berücksichtigt werden. Diese detaillierten Daten sind der EVS aber nur mittelbar für einen Teil der Güter der Abteilung 1, für die anderen Güter überhaupt nicht zu entnehmen.^{31, 32}

Die Ermittlung der zu erstattenden Umsatzsteuerbelastung auf das Existenzminimum nach Maßgabe seiner sozialhilferechtlichen Definition, wie sie bei der Bestimmung des Existenzminimums im Rahmen des Einkommensteuerrechts angewendet wird, würde also ebenfalls auf erhebliche Hindernisse stoßen. Diese könnten auch damit nicht beseitigt werden, dass ein eigenständiger, vom Sozialhilferecht unabhängiger und repräsentativer Warenkorb lebensnotwendiger Güter festgesetzt wird. Der Gesetzgeber müsste sich deshalb schon dazu entschließen, entweder die statistischen Ämter des Bundes und der Länder damit zu beauftragen, eine am Mehrwertsteuerrecht ausgerichtete und entsprechend differenzierte Datengrundlage bereitzustellen, oder aber den Weg für eine großzügige Pauschalierung der auf dem Existenzminimum lastenden Umsatzsteuer frei machen, um einer möglichst großen Anzahl von Steuerzahlern gerecht zu werden. Sehr viel wahrscheinlicher ist jedoch, dass die statistischen Schwierigkeiten bei der Ermittlung der auf dem Existenzminimum lastenden Mehrwertsteuer die offensichtliche Neigung des deutschen Gesetzge-

31 Überdies sind die Ausgaben des „Bevölkerungsfünftels mit dem niedrigsten Einkommen“ nicht gesondert ausgewiesen. Diese Daten könnten allenfalls auf der Basis der Angaben für anders abgestufte Einkommensklassen der EVS grob geschätzt werden.

32 Das Statistische Bundesamt hat ebenfalls darauf hingewiesen, dass die Positionen der EVS nicht hinreichend weit gegliedert sind, um die „Steuersatzdifferenzierungen der Mehrwertsteuer exakt abbilden zu können“. In diesen Fällen hat sich das Statistische Bundesamt mit Schätzungen beholfen. Vgl. S. Linz, T. Behrmann, T. Müller, K. Kott, Belastung der Haushalte durch die Mehrwertsteuererhöhung 2007, in: Statistisches Bundesamt, Wirtschaft und Statistik 11/2006, S. 1125 f. Vgl. auch S. Bach, Mehrwertsteuerbelastung der privaten Haushalte, DIW Data Documentation 10, 2005, S. 7 ff.

bers und des europäischen Ministerrats noch verstärken werden, am überkommenen Tarif der Mehrwertsteuer und an der herkömmlichen Entlastung lebensnotwendiger Ausgaben festzuhalten.

3.3 Schwierigkeiten bei Durchführung der Erstattung

Weitere Schwierigkeiten ergeben sich daraus, dass die Erstattung der Umsatzsteuer auf das Existenzminimum im Rahmen der Einkommensteuer-Veranlagung vorzunehmen wäre. Eine Erstattung im Rahmen des Lohnsteuerabzugs kann nicht in Betracht kommen, weil die Belastung der Arbeitgeber mit steuerlichen Hilfsarbeiten bereits sehr hoch ist. Aber auch dann, wenn die Erstattung von der Verwaltung vorgenommen würde, wäre sie mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden, weil in der Praxis eine Reihe unterschiedlicher Fallgestaltungen auftreten würden, die einer einheitlichen Erstattung im Wege stehen.

Empfängern staatlicher Transferzahlungen zum Lebensunterhalt (Arbeitslosengeld II, Hilfe zum Lebensunterhalt) dürfte gezahlte Umsatzsteuer nicht erstattet werden, weil die Regelsätze dieser Leistungen so bemessen sind, dass sie den Erwerb des als Bedarf festgelegten Warenkorbs zu Marktpreisen, also einschließlich der Mehrwertsteuer, ermöglichen. Dasselbe gilt für andere Transferleistungen, die zum Erwerb spezieller Güter gewährt werden, insbesondere für Wohngeld.

Anders verhält es sich aber mit Lohnersatzleistungen im engeren Sinn, vor allem mit dem Arbeitslosengeld I: Da sich bei diesen Leistungen die Höhe nicht nach einem festgelegten Güterbedarf bemisst, sondern nach dem zuvor bezogenen Einkommen, ist die Umsatzsteuer bei der Bemessung nicht bereits „einkalkuliert“ und muss deshalb effektiv aus den empfangenen Leistungen entrichtet werden. Sie belastet also das Existenzminimum und wäre folglich zu erstatten.

Bürger, die ihren Lebensunterhalt überhaupt nicht oder nicht vollständig aus staatlichen Transferzahlungen zum Lebensunterhalt bestreiten, sondern zumindest teilweise aus Markteinkommen oder aus

daraus abgeleiteten Transferzahlungen, aber nicht zur Einkommensteuer veranlagt werden, müssten wohl einen separaten Antrag auf Erstattung der Umsatzsteuer auf das Existenzminimum stellen dürfen. Dabei müssten sie nachweisen, in welcher Höhe sie Markteinkommen oder daraus abgeleitete Einkommen erzielt haben: Wenn dieses Einkommen das freizustellende Existenzminimum erreicht oder überschreitet, wäre die Umsatzsteuerbelastung des definierten Existenzminimums vollständig zu erstatten; läge es darunter, müsste sich die Höhe der gezahlten Umsatzsteuer auf das Existenzminimum nach der Höhe dieses Einkommens bemessen.

Indes darf nicht angenommen werden, dass diese sachgerechte und unverzichtbare Differenzierung von jedermann nachvollzogen und akzeptiert würde. Im Vordergrund stünde wohl der Augenschein, nach dem die Empfänger von Transferleistungen zum Lebensunterhalt wie zum Beispiel Arbeitslosengeld II sozusagen „leer“ ausgehen, während die Bezieher von Arbeitslosengeld I und alle Beschäftigten die Umsatzsteuer auf das Existenzminimum erstattet bekommen. Im Vergleich dazu bieten die Steuerfreistellung und die ermäßigte Besteuerung lebensnotwendiger Ausgaben bei der Umsatzsteuer offensichtlich weniger sozialen Zündstoff.

4. Fazit

Die Vorgaben des Ministerrats und die Vorarbeiten der Kommission zur Vereinfachung des Mehrwertsteuertarifs betreffen eine für die Gemeinschaft und das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts bedeutsame Frage. Deshalb könnte auch eine grundlegende Reform des Mehrwertsteuertarifs zu rechtfertigen sein, die anstelle mehrerer Steuersätze nur noch einen einzigen Steuersatz aufweist und zugleich das Existenzminimum der Steuerzahler in einem realistischen Umfang von der Mehrwertsteuer freistellt. Indes ist dieser Vorschlag nicht nur steuerpolitisch anspruchsvoll, sondern auch steuer- und verwaltungstechnisch schwierig umzusetzen. Diese Schwierigkeiten würden selbst dann bestehen bleiben, wenn auf die Einführung eines

einheitlichen Steuersatzes verzichtet und lediglich eine pauschale Entlastung des Existenzminimums von der Mehrwertsteuer angestrebt würde.

Vor allen Dingen darf nicht außer acht gelassen werden, dass eine entsprechende Neuregelung des Mehrwertsteuertarifs eine Änderung der MwSt-Systemrichtlinie voraussetzt, die von der Kommission vorgeschlagen und vom Ministerrat der Europäischen Union einstimmig beschlossen werden muss. Eine solche Änderung des Gemeinschaftsrechts wird indes von keinem einzigen Mitglied der Europäischen Union bisher angestrebt. Großbritannien und Frankreich setzen sich im Gegenteil dafür ein, auf ökologisch und energiepolitisch vorteilhafte Güter und Dienstleistungen ebenfalls den ermäßigten Steuersatz anzuwenden. Die Kommission selbst hat vorgeschlagen, einen zusätzlichen, ermäßigten Steuersatz einzuführen. Das Bundesfinanzministerium will einer entsprechenden Richtlinie nicht im Wege stehen, schließt aber aus, von dieser Option selbst Gebrauch zu machen. Der einheitliche Steuersatz und die präzise Freistellung des Existenzminimums von der Mehrwertsteuer sind wohl politisch auf absehbare Zeit nicht zu verwirklichen.

Anlage 2

Besteuerung lebensnotwendiger Güter und Dienstleistungen mit Mehrwertsteuer: Gegenüberstellung Gemeinschaftsrecht – deutsches Recht

GEMEINSCHAFTSRECHT	DEUTSCHES RECHT
Auszug aus der Richtlinie 2006/12/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuer- system	Auszug aus Umsatzsteuergesetz
Titel 8, Kapitel 2, Abschnitt 2: Ermäßigte Steuersätze <i>Artikel 98</i> (1) Die Mitgliedstaaten können einen oder zwei ermäßigte Steuer- sätze anwenden. (2) Die ermäßigten Steuersätze sind nur auf die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstlei- stungen der in Anhang III genann- ten Kategorien anwendbar. ...	Vierter Abschnitt Steuer und Vorsteuer § 12 Steuersätze, Absatz 2 (Ermäßigter Steuersatz) Die Steuer ermäßigt sich auf 7 Prozent für die folgenden Umsät- ze: 1. die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb der in Anlage 2 bezeich- neten Gegenstände;

GEMEINSCHAFTSRECHT	DEUTSCHES RECHT
<i>Artikel 99</i> (1) Die ermäßigten Steuersätze werden als Prozentsatz der Bemessungsgrundlage festgelegt, der mindestens 5 % betragen muss. (2) Jeder ermäßigte Steuersatz wird so festgelegt, dass es normalerweise möglich ist, von dem Mehrwertsteuerbetrag, der sich bei Anwendung dieses Steuersatzes ergibt, die gesamte nach den Artikeln 167 bis 171 sowie 173 bis 175 abziehbare Vorsteuer abzuziehen. Abschnitt 3 Besondere Bestimmungen <i>Artikel 102</i> Die Mitgliedstaaten können auf Lieferungen von Erdgas, Elektrizität und Fernwärme einen ermäßigten Steuersatz anwenden, sofern nicht die Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung besteht. Ein Mitgliedstaat, der gemäß Absatz 1 einen ermäßigten Steuersatz anwenden will, muss zuvor die Kommission davon unterrichten.	2. die Vermietung der in Anlage 2 bezeichneten Gegenstände; ... 6. die Leistungen aus der Tätigkeit als Zahntechniker sowie die in § 4 Nr. 14 Satz 4 Buchstabe b bezeichneten Leistungen der Zahnärzte; ... Anlage 2 (zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG) Liste der dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Gegenstände 1. Lebende Tiere, und zwar ... 2. Fleisch und genießbare Schlachtnieberzeugnisse 3. Fische und Krebstiere, Weichtiere und andere wirbellose Wassertiere, ausgenommen Zierfische, Langusten, Hummer, Austern und Schnecken 4. Milch und Milcherzeugnisse; Vogeleier und Eigelb, ausgenommen ungenießbare Eier ohne Schale und ungenießbares Eigelb; natürlicher Honig

GEMEINSCHAFTSRECHT	DEUTSCHES RECHT
Die Kommission stellt fest, ob die Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung besteht. Hat die Kommission binnen drei Monaten nach ihrer Unterrichtung keinen Beschluss gefasst, wird davon ausgegangen, dass die Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung nicht besteht. Titel IX, Kapitel 2 Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten <i>Artikel 132 Abs. 1</i> (1) Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer: ... e) Dienstleistungen, die Zahn-techniker im Rahmen ihrer Berufsausübung erbringen, sowie Lieferungen von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker; ...	5. Andere Waren tierischen Ursprungs, und zwar Mägen von Hausrindern und Hausgeflügel, rohe Knochen ... 10 Gemüse, Pflanzen, Wurzeln und Knollen, die zu Ernährungszwecken verwendet werden, und zwar ... 11 Genießbare Früchte und Nüsse 12 Kaffee, Tee, Mate und Gewürze 13 Getreide 14 Müllereierzeugnisse ... 15 Mehl, Grieß, Pulver, Flocken, Granulat und Pellets von Kartoffeln 16 Mehl, Grieß und Pulver von getrockneten Hülsenfrüchten sowie Mehl, Grieß und Pulver von genießbaren Früchten 17 Stärke 18 Ölsamen und ölhaltige Früchte sowie Mehl hiervon ...

GEMEINSCHAFTSRECHT	DEUTSCHES RECHT
Titel XIII, Kapitel 1, Abschnitt 1 Ausnahmen für Staaten, die am 1. Januar 1978 Mitglied der Gemeinschaft waren <i>Artikel 370</i> Mitgliedstaaten, die am 1. Januar 1978 die in Anhang X Teil A genannten Umsätze besteuert haben, dürfen diese weiterhin besteuern. Anhang III <i>Verzeichnis der Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, auf die ermäßigte MwSt-Sätze gemäß Art. 98 angewandt werden können</i> 1. Nahrungs- und Genussmittel (einschl. Getränke, alkoholische Getränke jedoch ausgenommen), lebende Tiere, Saatgut, Pflanzen und üblicherweise für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendete Zusätze sowie üblicherweise als Zusatz für Nahrungs- und Futtermittel verwendete Erzeugnisse; 2. Lieferung von Wasser;	21 Rosmarin, Beifuß und Basilikum in Aufmachungen für den Küchengebrauch sowie Dost, Minzen, Salbei, Kamilleblüten und Haustee 22 Johannisbrot und Zuckerrüben, frisch oder getrocknet, auch gemahlen; Steine und Kerne von Früchten sowie andere pflanzliche Waren (...) der hauptsächlich zur menschlichen Ernährung verwendeten Art, anderweitig nicht genannt noch inbegriffen; ausgenommen Algen, Tange und Zuckerrohr ... 24 Pektinstoffe, Pektinate und Pektate ... 26 Genießbare tierische und pflanzliche Fette und Öle, auch verarbeitet, und zwar 28 Zubereitungen von Fleisch, Fischen oder von Krebstieren, Weichtieren und anderen wirbellosen Wassertieren, ausgenommen Kaviar sowie zubereitete

GEMEINSCHAFTSRECHT	DEUTSCHES RECHT
3. Arzneimittel, die üblicherweise für die Gesundheitsvorsorge, die Verhütung von Krankheiten und für ärztliche und tierärztliche Behandlungen verwendet werden, einschließlich Erzeugnissen für Zwecke der Empfängnisverhütung und der Monatshygiene; 4. medizinische Geräte, Hilfsmittel und sonstige Vorrichtungen, die üblicherweise für die Linderung und die Behandlung von Behinderungen verwendet werden und die ausschließlich für den persönlichen Gebrauch von Behinderten bestimmt sind, einschließlich der Instandsetzung solcher Gegenstände, sowie Kindersitze für Kraftfahrzeuge; ... 16. Dienstleistungen von Bestattungsinstituten und Krematorien, einschließlich der Lieferung von damit in Zusammenhang stehenden Gegenständen; ... 18. Dienstleistungen im Rahmen der Straßenreinigung, der Abfuhr von Hausmüll und der Abfallbehandlung mit Ausnahme der Dienstleistungen, die von Ein-	oder haltbar gemachte Langusten, Hummer, Austern und Schnecken 29 Zucker und Zuckerwaren 30 Kakaopulver ohne Zusatz von Zucker oder anderen Süßmitteln sowie Schokolade und andere kakaohaltige Lebensmittelzubereitungen 31 Zubereitungen aus Getreide, Mehl, Stärke oder Milch; Backwaren 32 Zubereitungen von Gemüse, Früchten, Nüssen oder anderen Pflanzenteilen, ausgenommen Frucht- und Gemüsesäfte 33 Verschiedene Lebensmittelzubereitungen 34 Wasser, ausgenommen -Trinkwasser, einschließlich Quellwasser und Tafelwasser, das in zur Abgabe an den Verbraucher bestimmten Fertigpackungen in den Verkehr gebracht wird, -Heilwasser und -Wasserdampf 35 Milchmischgetränke mit einem Anteil an Milch oder Milcherzeugnissen (z. B. Molke) von mindestens 75 % des Fertigerzeugnisses

GEMEINSCHAFTSRECHT	DEUTSCHES RECHT
richtungen im Sinne des Artikels 13 erbracht werden. Anhang X <i>Verzeichnis der Umsätze, für die die Ausnahmen gemäß den Artikeln 370 und 371 sowie 380 bis 390 gelten</i> Teil A Umsätze, die die Mitgliedstaaten weiterhin besteuern dürfen 1. Dienstleistungen, die von Zahntechnikern im Rahmen ihrer beruflichen Tätigkeit erbracht werden, sowie Lieferungen von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker; ...	36 Speiseessig 39 Speisesalz, nicht in wässriger Lösung 51 Rollstühle und andere Fahrzeuge für Behinderte, auch mit Motor und anderer Vorrichtung zur mechanischen Fortbewegung 52 Körperersatzstücke, orthopädische Apparate und andere orthopädische Vorrichtungen sowie Vorrichtungen zum Beheben von Funktionsschäden oder Gebrechen, für Menschen, und zwar a) künstliche Gelenke, ausgenommen Teile und Zubehör, b) orthopädische Apparate und andere orthopädische Vorrichtungen einschließlich Krücken sowie medizinisch-chirurgischer Gürtel und Bandagen, ausgenommen Teile und Zubehör, c) Prothesen, ausgenommen Teile und Zubehör, d) Schwerhörigengeräte, Herzschrittmacher und andere Vorrichtungen zum Beheben von Funktionsstörungen oder Gebrechen, zum Tragen in der Hand oder am Körper oder zum Einpflanzen in den Organismus, ausgenommen Teile oder Zubehör ...

Anlage 3

Mehrwertsteuersätze in den Mitgliedstaaten

Mitgliedstaaten	Stark ermäßigter Satz	Ermäßigter Satz	Normal-satz	Zwischen-satz
Belgien	-	6/12	21	12
Bulgarien	-	7	20	-
Tschechische Republik	-	9	19	-
Dänemark	-	-	25	-
Deutschland	-	7	19	-
Estland	-	5	18	-
Griechenland	4,5	9	19	-
Spanien	4	7	16	-
Frankreich	2,1	5,5	19,6	-
Irland	4,8	13,5	21	13,5
Italien	4	10	20	-
Zypern	-	5/8	15	-
Lettland	-	5	18	-
Litauen	-	5/9	18	-
Luxemburg	3	6/12	15	12
Ungarn	-	5	20	-
Malta	-	5	18	-
Niederlande	-	6	19	-
Österreich	-	10	20	12
Polen	3	7	22	-
Portugal	-	5/12	20	12
Rumänien	-	9	19	-
Slowenien	-	8,5	20	-
Slowakische Republik	-	10	19	-
Finnland	-	8/17	22	-
Schweden	-	6/12	25	-
Vereinigtes Königreich	-	5	17,5	-

Quelle: *Europäische Kommission*, Steuern und Zollunion. Die Mehrwertsteuersätze in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft, Stand 1.7.2008, DOK/2441/2008 – DE, S. 3.

Bisher erschienene Schriften des Karl-Bräuer-Instituts des Bundes der Steuerzahler

- * Nr. 1 Bundeshaushalt 1966, März 1966
- Nr. 2 Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, Juli 1966
- Nr. 3 Der Ausgleich des Bundeshaushalts 1967, November 1966
- * Nr. 4 Der Rentenberg vor uns, Februar 1967
- * Nr. 5 Kommunale Finanzreform, Februar 1967
- * Nr. 6 Staatliche Entwicklungshilfe, März 1967
- * Nr. 7 Mehrwertsteuer und Finanzreform, April 1967
- Nr. 8 Die Bundesfinanzen im Frühjahr 1967, April 1967
- Nr. 9 Die Veräußerung wesentlicher Beteiligungen, Juni 1967
- Nr. 10 Bund der Steuerzahler in USA, Juni 1967
- Nr. 11 Bundeshaushalt 1968, Februar 1968
- * Nr. 12 Mit Steuern steuern?, April 1968
- * Nr. 13 Finanzpolitik und Währungsstabilität, Januar 1969
- Nr. 14 Grundsteuer – Plädoyer gegen eine veraltete Steuerform, Juni 1969
- Nr. 15 Erbschaftsteuer, November 1969
- Nr. 16 Parlamentsreform, Januar 1970
- Nr. 17 Zur Rechtsgültigkeit der Artikel 2 und 3 des Bewertungsänderungsgesetzes vom 18.3.1965 und der hierauf beruhenden Hauptfeststellung der Einheitswerte des Grundbesitzes zum 1.1.1964, Januar 1970
- * Nr. 18 Die Sonderausgaben – Ein Beitrag zur Einkommensteuerreform, Juli 1970
- Nr. 19 Reform der Abgabenordnung – Stellungnahme zum Regierungsentwurf, Februar 1971
- * Nr. 20 Der Weg zu einem zeitgemäßen Steuersystem – Diskussionsbeiträge zur Reform des materiellen Steuerrechts, April 1971
- Nr. 21 Vermögensbildung aus öffentlichem Wirtschaftsvermögen – Ein Beitrag zur vermögenspolitischen Diskussion, April 1972

- * Nr. 22 Zur Reform des Einkommensteuertarifs – Ein Diskussionsbeitrag, Juli 1972
- * Nr. 23 Inflation – Auswirkungen und Voraussetzungen für ihre Dämpfung, Oktober 1972
- * Nr. 24 Geldentwertung und Steuerrecht, April 1973
- Nr. 25 Der problematische Einheitswert, Juli 1973
- * Nr. 26 Staatsbürgersteuer, März 1974
- * Nr. 27 Zur Reform der Bodenbesteuerung, März 1974
- * Nr. 28 Die Abgeordnetendiäten – Dokumentation, Analyse, Reformvorschläge zur Abgeordnetenbesoldung in Bund und Ländern, April 1974
- * Nr. 29 Die Personalausgaben der Gebietskörperschaften, August 1974
- * Nr. 30 Zur Finanzpolitik der Europäischen Gemeinschaften, Februar 1975
- * Nr. 31 Zur Reform der Gemeindesteuern, September 1975
- Nr. 32 Abgeordnetenentschädigung und Grundgesetz, Oktober 1975
- Nr. 33 Die mehrjährige Finanzplanung des Bundes, Juli 1976
- Nr. 34 Reform der Kraftverkehrsbesteuerung, September 1976
- Nr. 35 Reform der Abgeordnetenentschädigung, September 1976
- Nr. 36 Die kommunale Rechnungsprüfung, März 1977
- * Nr. 37 Die Deutsche Bundesbahn, August 1977
- Nr. 38 Der Landtag als Berufsparlament?, Oktober 1977
- Nr. 39 Der manipulierte Steuerzahler, Januar 1978
- * Nr. 40 Die Besteuerung von Zinsen bei Geldentwertung, Juli 1978
- * Nr. 41 Privatisierung öffentlicher Dienstleistungen, August 1978
- Nr. 42 Wirksamere Finanzkontrolle bei Bund, Ländern und Gemeinden, August 1978
- Nr. 43 Bevölkerungsentwicklung und Staatsausgaben, Mai 1979
- * Nr. 44 Ämterpatronage durch politische Parteien, Februar 1980
- Nr. 45 Die Bagatellsteuern – Kleine Steuern mit großen Mängeln, April 1980
- Nr. 46 Quasi-Steuern – Gegen den Wildwuchs steuerähnlicher Sonderabgaben, August 1980

- * Nr. 47 Finanzpolitik am Scheideweg – Schulden- und Abgabentwicklung erfordert Einsparungen, Oktober 1980
- Nr. 48 Die allgemeine Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung, Januar 1981
- Nr. 49 Zweitwohnungsteuer und Grundgesetz, April 1981
- * Nr. 50 Mischfinanzierungen – Darstellung, Kritik, Reformüberlegungen, September 1981
- Nr. 51 Die Öffentlichkeit kommunaler Finanzkontrollberichte als Verfassungsgebot, September 1981
- * Nr. 52 Parteienfinanzierung – Eine verfassungsrechtliche Untersuchung, September 1982
- Nr. 53 Zur Konsolidierung der Bundesanstalt für Arbeit, Oktober 1982
- * Nr. 54 Zur Neuorientierung der Wohnungsbauförderung, April 1983
- Nr. 55 Zur Neuregelung der Familienbesteuerung, Oktober 1983
- Nr. 56 Ein Vorschlag zur Reform des Lohn- und Einkommensteuertarifs, März 1984
- * Nr. 57 Abbau und Ersatz der Gewerbesteuer, Juli 1984
- Nr. 58 Die Haftung der Bundesrepublik Deutschland für das Investitionshilfegesetz, Mai 1986
- Nr. 59 Staatsverschuldung in der Bundesrepublik Deutschland, August 1986
- Nr. 60 Steuervereinfachung – Notwendigkeit, Grundlagen, Vorschläge, November 1986
- Nr. 61 Subventionsabbau – Notwendigkeit und Möglichkeiten, Juni 1987
- Nr. 62 Staatliche Fraktionsfinanzierung ohne Kontrolle?, Oktober 1987
- Nr. 63 EG-Finanzen – Grundsätzliche Reformen sind unerlässlich, Dezember 1988
- Nr. 64 Kinderfreibetrag und Grundgesetz, April 1989
- Nr. 65 Steuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft – Darstellung, Kritik, Vorschläge, Mai 1989
- Nr. 66 Abbau der Kapitalverkehrsteuern, Juni 1989
- Nr. 67 Die neue Parteienfinanzierung, November 1989

- Nr. 68 Bessere Berichterstattung des Staates über seinen Unternehmensbesitz, Januar 1990
- * Nr. 69 Sonderabgaben für den Umweltschutz?, April 1990
- Nr. 70 Zur Finanzierung von DDR-Hilfen, Juli 1990
- Nr. 71 Vermögensteuer – Ein Störfaktor im Steuersystem, August 1990
- * Nr. 72 Steuern in Deutschland, April 1991
- * Nr. 73 Vorrang für Private in der öffentlichen Energieversorgung, Februar 1992
- * Nr. 74 Die finanziellen Privilegien von Ministern in Deutschland, Juli 1992
- * Nr. 75 Verfassungsgrenzen für Steuerstaat und Staatshaushalt, Oktober 1992
- Nr. 76 Die Einheitsbewertung des Grundbesitzes, Mai 1993
- Nr. 77 Finanzierung der Fraktionen, August 1993
- Nr. 78 Privatisierung von Sparkassen und Landesbanken, März 1994
- Nr. 79 Arbeitnehmer-Pauschbetrag und Werbungskostenersatz, Mai 1994
- Nr. 80 Der Lohn- und Einkommensteuertarif 1996, September 1994
- Nr. 81 Subventionsabbau – Gesetzliche Zwänge schaffen, Februar 1995
- Nr. 82 Rechtsfragen der Privatisierung, Mai 1995
- * Nr. 83 Zur Europäischen Währungsunion, Mai 1996
- Nr. 84 Steuerentlastung, Steuervereinfachung, Steuergerechtigkeit, Oktober 1996
- Nr. 85 Defizitbegrenzung im Bundesstaat, September 1997
- Nr. 86 Versicherungsfremde Leistungen in der Gesetzlichen Rentenversicherung, Januar 1998
- Nr. 87 Öko-Steuern – Kein geeigneter Weg aus der Beschäftigungs- und Umweltmisere, April 1998
- Nr. 88 Geringfügige Beschäftigungsverhältnisse – erhalten statt einschränken, September 1998

- Nr. 89 Durch Einsparungen die Lasten mindern – Notwendigkeit und Möglichkeiten zur Begrenzung der Staatsausgaben, Oktober 1998
- Nr. 90 Zur Reform der Zinsenbesteuerung, Januar 1999
- Nr. 91 Steuer- und Abgabenbelastung in Deutschland, Februar 2000, Preis 8,70 Euro
- Nr. 92 Lenken mit Steuern und Abgaben, September 2000, Preis 7,70 Euro
- Nr. 93 Wohnungsbauförderung auf dem Prüfstand, Juni 2001, Preis 7,70 Euro
- Nr. 94 Kommunale Steuerautonomie und Gewerbesteuerabbau, Januar 2002, Preis 10 Euro
- Nr. 95 Der Tarif muss auf Räder – Heimliche Steuererhöhungen vermeiden, September 2002, Preis 8 Euro
- Nr. 96 Versicherungsfremde Leistungen in der Arbeitslosenversicherung, November 2002, Preis 8 Euro
- Nr. 97 Reform der Gesetzlichen Unfallversicherung, Dezember 2004, Preis 8 Euro
- Nr. 98 Zur verfassungsrechtlichen Problematik globaler Minder- ausgaben, Juni 2005, Preis 7 Euro
- Nr. 99 Staatsverschuldung und öffentliche Investitionen, März 2006, Preis 8 Euro
- Nr. 100 Die Entwicklung der Steuer- und Abgabenbelastung, März 2006, Preis 8 Euro
- Nr. 101 Familienbesteuerung und Splitting, November 2007, Preis 8 Euro
- Nr. 102 Verfassungswidriger Solidaritätszuschlag, Februar 2008
- Nr. 103 Reform des Lohn- und Einkommensteuertarifs, April 2008, Preis 8 Euro
- Nr. 104 Hohes Entlastungspotential in der Arbeitslosenversicherung, August 2008, Preis 8 Euro

Bisher erschienene Stellungnahmen

- Nr. 1 Zur gegenwärtigen Problematik der Staatsverschuldung, September 1968
- * Nr. 2 Zur Reform des Haushaltsrechts, Dezember 1968
- * Nr. 3 Zur Teilhabersteuer, Februar 1969
- * Nr. 4 Zur Wirkung verfassungswidriger Gesetze, Regierungsentwurf eines 4. Gesetzes zur Änderung des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht, Februar 1969
- Nr. 5 Zur Wirtschafts- und Fiskalpolitik im Zeichen konjunktureller Überhitzung, August 1969
- Nr. 6 Zu mittelfristigen Problemen der Finanzplanung, Februar 1970
- * Nr. 7 Zum Regierungsentwurf eines Vierten Gesetzes zur Änderung des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht – BT-Drucksache VI/388 –, März 1970
- Nr. 8 Der mehrjährige Finanzplan des Bundes 1969 – 1973 und der Subventionsbericht 1970, Mai 1970
- * Nr. 9 Die Problematik der Staatsverschuldung im Jahre 1972, April 1972
- Nr. 10 Streuung des Produktivvermögens und Vermögensbildung, Mai 1973
- Nr. 11 Rekorddefizite erfordern Begrenzung der öffentlichen Haushalte, Oktober 1974
- * Nr. 12 Durch Einsparungen Steuererhöhungen vermeiden, November 1975
- Nr. 13 Die neuen Abgeordnetengesetze des Bundes und der Länder, Dezember 1978
- Nr. 14 Die Ministerialzulage – Ein ungerechtfertigtes Privileg, Oktober 1980
- * Nr. 15 Abbau der Dienstalterszulagen – Ein Beitrag zur Begrenzung der Personalausgaben, Juli 1981
- Nr. 16 Die steuerliche Behandlung von geringwertigen Wirtschaftsgütern, Februar 1982
- * Nr. 17 Bezüge von Politikern – Eine Dokumentation, März 1982

- Nr. 18 Aktuelle Probleme der Parteienfinanzierung, September 1983
- Nr. 19 Ein neues Organisationsstatut für den Bundesrechnungshof, Februar 1984
- Nr. 20 Zur Neuregelung der Eigenheimbesteuerung, November 1984
- Nr. 21 Auf Sparkurs bleiben, Oktober 1985
- Nr. 22 Bezüge von Politikern II – Eine Dokumentation, August 1986
- Nr. 23 Verbrauchsteuererhöhung schädlich und vermeidbar, Juni 1988
- Nr. 24 Zur Defizitentwicklung bei der Bundesanstalt für Arbeit, Oktober 1988
- Nr. 25 Zur Privatisierung von Wohnungen in den neuen Ländern, Juli 1991
- Nr. 26 Forderungen zur Verwaltungsreform, November 1995
- Nr. 27 Finanzpolitik in der Europäischen Währungsunion, April 2000
- Nr. 28 Abbau von Mischfinanzierungen, Juni 2001
- Nr. 29 Ausgliederungen aus den öffentlichen Haushalten, April 2004
- Nr. 30 Ausgaben für Beamtenpensionen eindämmen, Januar 2006
- Nr. 31 Öffentliche Personalausgaben, November 2006

Bisher erschienene Kurzanalysen

Das Verbot von Interessentenzahlungen an Abgeordnete, Oktober 1976

Steuersenkung vorrangig, September 1977

Belastung ohne Ende – Eine kritische Bestandsaufnahme, Juli 1978

Berufsausbildungsabgabe – Lohnsummensteuer durch die Hintertür?, Februar 1979

Der Abbau der Bagatell-Steuern – Ein Beitrag zur Steuervereinfachung, April 1979

Bilanz der Abgabenbelastung, August 1979
 Tarifierreform vorrangig, Februar 1980
 Besteuerung des Straßenverkehrs – ohne Maß und ohne Grenzen?, Mai 1981
 Belastungsanstieg ungebrochen, Dezember 1982
 Zur Neuregelung der Parteienfinanzierung, Mai 1983
 Kürzung des Kindergeldes verfassungswidrig?, Januar 1986
 Einheitsbewertung verfassungswidrig?, Dezember 1986
 Keine Abstriche an Steuersenkung 1990, Juli 1987
 EG-Finzen – Durch Einsparungen die Lasten mindern, Januar 1988
 Stellungnahme zur geplanten Änderung der Parteienfinanzierung im Herbst 1988, November 1988
 Bundesfinzen nicht durch Ausgabenwünsche überfordern, Februar 1989

Bisher erschienene Sonderinformationen

- Nr. 1 Einbeziehung der Beamten in die Reform der Altersversorgung, April 1989
- Nr. 2 12.000 Mark Sonderausgaben für Familien- und Pflegehilfen?, April 1989
- Nr. 3 Inflationäre heimliche Steuererhöhungen erfordern permanente Entlastungen, August 1989
- Nr. 4 Einnahmen der Gemeinden nach Steuersenkung 1990, Februar 1990
- Nr. 5 Ausführungsregelungen zur Staatsverschuldung, Mai 1990
- Nr. 6 DDR-Hilfen durch Einsparungen finanzierbar, Juni 1990
- Nr. 7 DDR-Wirtschaft – Rahmenbedingungen wichtiger als Subventionen, August 1990
- Nr. 8 Finanzierung der Einheit – Länder und Gemeinden stärker einbinden, Oktober 1990

- Nr. 9 Zur Steuerpolitik im geeinten Deutschland, Dezember 1990
- Nr. 10 Leitlinien für den öffentlichen Dienst in den neuen Ländern, Januar 1991
- Nr. 11 Konzessionsabgabe – abbauen statt ausbauen, September 1991
- Nr. 12 Steuerfreiheit für das Existenzminimum, Oktober 1991
- Nr. 13 Öffentliche Kosten der Einheit, November 1991
- Nr. 14 Überhöhte Ausgaben bei Bund, Ländern und Gemeinden, November 1991
- Nr. 15 Mut zum Sparen, September 1992
- Nr. 16 EG-Finanzen, Dezember 1992
- Nr. 17 Explosion der Abgabenbelastung, Februar 1993
- Nr. 18 Öffentlicher Dienst in den neuen Ländern – Stärkere Einsparungen nötig, Juli 1993
- Nr. 19 Zur Entwicklung öffentlicher Personalausgaben – Daten und Trends, November 1993
- Nr. 20 Privatfinanzierung öffentlicher Infrastrukturinvestitionen nach dem Konzessionsmodell, März 1994
- Nr. 21 Familiensplitting und einheitliches Kindergeld, Mai 1994
- Nr. 22 Tarifreform 1996, Keine halbherzigen Lösungen, März 1995
- Nr. 23 Gewerbesteuer – Sondersteuer der Großbetriebe?, Mai 1995
- Nr. 24 Lohn- und Einkommensteuertarif – Mit 2 Stufen-Modell aus der Zwickmühle, Mai 1995
- Nr. 25 Verfassungswidrige Vermögensteuer – Steuerpolitische Konsequenzen, Oktober 1995
- Nr. 26 Belastung 95 – Anstieg ungebrochen, Oktober 1995
- Nr. 27 EU-Reform '96, März 1996
- Nr. 28 Zur Europäischen Währungsunion, März 1996
- Nr. 29 Steuerentlastung, Steuervereinfachung, Steuergerechtigkeit, September 1996

- Nr. 30 Belastung 97 – Anstieg im Trend ungebrochen, Februar 1997
- Nr. 31 Der Nationale Stabilitätspakt, Juni 1997
- Nr. 32 Versicherungsfremde Leistungen in der Gesetzlichen Rentenversicherung, November 1997
- Nr. 33 Zur EU-Finanzreform, Februar 1999
- Nr. 34 Kindergrundfreibetrag – Ein steuerpolitischer und verfassungsrechtlicher Mißgriff, Mai 1999
- Nr. 35 Belastung '99 – Weiterhin Entlastungsbedarf, Juli 1999
- Nr. 36 Zur Reform der Unternehmensbesteuerung:
Geplante Tarifspreizung verfassungskonform?, September 1999
- Nr. 37 Verfassungsfragen einer Vermögensabgabe, Oktober 1999
- Nr. 38 Reformbedarf in der Gesetzlichen Rentenversicherung,
Mangelhafte Maßnahmen der Bundesregierung,
November 1999, (aktualisiert: Februar 2000)
- Nr. 39 Folgen des 630-DM-Gesetzes, April 2000
- Nr. 40 Zu den Rentenreformplänen der Bundesregierung, Januar 2001
- Nr. 41 Verwirrung durch OECD-Zahlen zur Abgabenbelastung, Februar 2003
- Nr. 42 Vermögensteuer: Beseitigen statt Wiedereinführen, Februar 2003
- Nr. 43 Ökosteuer und Grundgesetz, Juni 2003
- Nr. 44 Entwicklung der Abgabenbelastung auf Löhne und Gehälter, Juli 2003
- Nr. 45 Vergleichende Untersuchung aktueller Eckwerte zur „großen Reform“ der Einkommensteuer, Februar 2004
- Nr. 46 Erbschaftsteuer und Grundgesetz, Januar 2005
- Nr. 47 Die Bürgerversicherung – Die falsche Medizin für die Krankenversicherung, Juli 2005
- Nr. 48 Zur Reform der Sozialen Pflegeversicherung, August 2006
- Nr. 49 Für eine umfassende Reform der Gesetzlichen Unfallversicherung, Dezember 2006

- Nr. 50 Beitragssenkung in der Arbeitslosenversicherung, März 2007
- Nr. 51 Steuer- und Abgabenbelastung im internationalen Vergleich, Mai 2007
- Nr. 52 Aussteuerungsbetrag abschaffen! Juni 2007
- Nr. 53 Arbeitslosenversicherung: Entlastung statt Ausbeutung! August 2007
- Nr. 54 Soziale Pflegeversicherung grundlegend reformieren! Dezember 2008
- Nr. 55 Existenzgefährdende Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer entschärfen! August 2008

* = vergriffen