



Sachstand

Zulässigkeit eines ermäßigten Umsatzsteuersatzes für Einzelhandelsumsätze

Zulässigkeit eines ermäßigten Umsatzsteuersatzes für Einzelhandelsumsätze

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 010/21
Abschluss der Arbeit: 26. Februar 2021
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragestellung	4
2.	Europarechtlicher Spielraum zur Einführung ermäßigter Umsatzsteuersätze durch die Mitgliedstaaten	4
3.	Folgerungen für Einzelhandelsumsätze	4
3.1.	Keine Steuersatzermäßigung für allgemeine Einzelhandelsumsätze	4
3.2.	Verstoß gegen Art. 99 Abs. 2 MwStSystRL	5
3.3.	Möglicher Verstoß gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer	6
4.	Hilfsweise: Hohe Anforderungen an die verfassungsrechtliche Rechtfertigung	6

1. Fragestellung

Gefragt wird, ob es möglich ist, für einen Zeitraum von fünf Jahren einen ermäßigten Umsatzsteuersatz von 10 % statt 19 % auf Waren zu erheben, die in Einzelhandelsgeschäften mit einer Ladenfläche von unter 800 qm verkauft werden.

2. Europarechtlicher Spielraum zur Einführung ermäßigter Umsatzsteuersätze durch die Mitgliedstaaten

Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL)¹ belässt den Mitgliedstaaten einen gewissen Spielraum zur Festlegung der Umsatzsteuersätze. Sie erlaubt den Mitgliedstaaten, neben dem regulären Steuersatz einen oder höchstens zwei ermäßigte Steuersätze anzuwenden (Art. 98 Abs. 1 MwStSystRL). Der Normalsatz der Umsatzsteuer beträgt mindestens 15 % (Art. 97 MwStSystRL). Der ermäßigte Steuersatz muss mindestens 5 % betragen (Art. 99 Abs. 1 MwStSystRL). Allerdings dürfen die ermäßigten Steuersätze nur auf Lieferungen und Dienstleistungen angewendet werden, die in Anhang III zur MwStSystRL genannt sind. (Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL).

Außerdem wird der ermäßigte Steuersatz so festgesetzt, dass es normalerweise möglich ist, von dem sich daraus ergebenden Umsatzsteuerbetrag die gesamte abziehbare Vorsteuer abzuziehen (Art. 99 Abs. 2 MwStSystRL). Das bedeutet, dass der ermäßigte Steuersatz normalerweise über der Vorsteuerbelastung liegen muss.² Damit wird verhindert, dass der Leistende mehr Vorsteuer aus seinen Eingangsleistungen erstattet bekommt, als er auf seine Ausgangsumsätze Umsatzsteuer zahlen muss.³

Bei der Ausübung ihres Ermessens zur Einführung ermäßigter Steuersätze haben die Mitgliedstaaten den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer zu beachten. Daraus folgt, dass gleichartige und deshalb miteinander im Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer nicht unterschiedlich behandelt werden dürfen; Differenzierungen müssen sich daher an objektiven Kriterien ausrichten und dürfen keine mehr als nur geringfügigen Wettbewerbsverzerrungen hervorrufen.⁴

3. Folgerungen für Einzelhandelsumsätze

3.1. Keine Steuersatzermäßigung für allgemeine Einzelhandelsumsätze

Der Katalog des Anhangs III der MwStSystRL umfasst bestimmte Lieferungen und bestimmte Dienstleistungen. Zu den Lieferungen gehören u.a. Nahrungs- und Futtermittel, lebende Tiere,

1 [EUR-Lex - 32006L0112 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#).

2 *Klenk/Schüler-Täsch*, in: Sölch/Ringleb, UStG, 90. EL Oktober 2020, § 12 Rn. 3.

3 Vgl. *Ismer/Kaul/Reiß/Rath*, Analyse und Bewertung der Strukturen von Regel- und ermäßigten Sätzen bei der Umsatzbesteuerung unter sozial-, wirtschafts-, steuer- und haushaltspolitischen Gesichtspunkten, Endbericht eines Forschungsgutachtens im Auftrag des BMF, 2010, S. 82.

4 *Ismer/Kaul/Reiß/Rath*, a.a.O. (Fn. 3), S. 78 unter Hinweis auf die Rechtsprechung des EuGH.

Saatgut, Pflanzen, Zutaten und Zusätze für Nahrungs- und Futtermittel, Wasser, Arzneimittel, medizinische Geräte und Hilfsmittel, Kindersitze für Kraftfahrzeuge, Bücher, Zeitungen, Zeitschriften und Gegenstände für den Einsatz in der landwirtschaftlichen Erzeugung. Diese Lieferungen unterliegen in Deutschland zumeist bereits dem ermäßigten Steuersatz von 7 % (siehe § 12 Abs. 2 UStG).

Der Katalog in Anhang III erfasst Warenlieferungen durch Einzelhandelsunternehmen nicht generell, sondern nur bestimmte Lieferungen. Die Mitgliedstaaten können den oder die ermäßigten Steuersätze nur für Lieferungen und sonstige Leistungen einführen, die in einer der im Anhang III der MwStSystRL genannten Kategorien *abschließend* beschrieben sind.⁵ Innerhalb dieser Kategorien haben die Mitgliedstaaten ein Wahlrecht, aber keine Verpflichtung zur Einführung ermäßigter Steuersätze.⁶ Eine Ausweitung des Geltungsbereichs der Kategorien ist unzulässig, soweit es an einer eindeutigen Bestimmung in der MwStSystRL fehlt.⁷

Ein ermäßigter Umsatzsteuersatz auf sämtliche Einzelhandelsumsätze ist von der MwStSystRL also nicht gedeckt und daher unionsrechtswidrig, und zwar unabhängig von der Begrenzung auf Einzelhändler mit einer bestimmten Ladenfläche.

3.2. Verstoß gegen Art. 99 Abs. 2 MwStSystRL

Ein ermäßigter Steuersatz für Einzelhandelsumsätze verstößt zudem gegen Art. 99 Abs. 2 MwStSystRL. Der ermäßigte Steuersatz auf Ausgangsleistungen lässt den Vorsteuerabzug für bezogene Leistungen unberührt.⁸ So kann ein Einzelhändler mit ermäßigt besteuerten Verkaufsumsätzen regelmäßig mehr Vorsteuer auf seine Eingangsumsätze erstattet bekommen, als seine zu zahlende Steuer auf seine Ausgangsumsätze beträgt, obwohl es sich um dieselben, nicht weiter be- oder verarbeiteten Waren handelt. Solche Vorsteuerüberhänge werden von der Richtlinie als unerwünscht betrachtet.⁹ Ein Steuersatzgefälle zwischen der Eingangs- und der Ausgangsleistung bei unverändert weitergelieferten Waren ermöglicht Gestaltungen zur Ausnutzung des Steuersatzgefälles und hat in anderen Fällen zu der Gefahr einer missbräuchlichen Inanspruchnahme geführt.¹⁰

5 Nieskens, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 12 Allg. Rn. 86; Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 17.273; Heidner, in: Bunjes, UStG, 19. Aufl. 2020, § 12 Rn. 3a.

6 Nieskens, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 12 Allg. Rn. 86; Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 17.273.

7 Klenk/Schüler-Täsch, in: Sölch/Ringleb, UStG, 90. EL Oktober 2020, § 12 Rn. 3.

8 Ismer/Kaul/Reiß/Rath, a.a.O. (Fn. 3), S. 77.

9 Ismer/Kaul/Reiß/Rath, a.a.O. (Fn. 3), S. 82.

10 Zu Lieferungen weitgehend unveränderter Waren durch gemeinnützige Organisationen zum ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG vgl. Bundesrechnungshof, Bericht über den ermäßigten Umsatzsteuersatz vom 28.6.2010, BR-Drs. 390/10, S. 27 f.; Ismer/Kaul/Reiß/Rath, a.a.O. (Fn. 3), S. 68 f., 223 f.

3.3. Möglicher Verstoß gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer

Da die Einführung eines ermäßigten Umsatzsteuersatzes für Einzelhandelsumsätze unabhängig von der Größe der Verkaufsfläche bereits wegen Verstoßes gegen Art. 98 Abs. 2 und Art. 99 Abs. 2 MwStSystRL unzulässig ist, kann offenbleiben, ob gerade in der Begrenzung auf Einzelhändler mit einer Verkaufsfläche von bis zu 800qm ein Verstoß gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer liegt. Problematisch ist insofern, dass dadurch gleichartige Umsätze erheblich unterschiedlich behandelt und möglicherweise mehr als nur geringfügige Wettbewerbsverzerrungen hervorgerufen werden.

4. Hilfsweise: Hohe Anforderungen an die verfassungsrechtliche Rechtfertigung

Soweit den Mitgliedstaaten nach den europarechtlichen Vorgaben ein Spielraum eingeräumt ist, müssen sie diesen in Übereinstimmung mit verfassungsrechtlichen Grundsätzen ausüben, also insbesondere den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG beachten, der eine folgerichtige Umsetzung verlangt.¹¹ Eine Steuerermäßigung für Umsätze einzelner Berufsgruppen widerspricht dem System der Umsatzsteuer, das eine Begünstigung nur bestimmter Unternehmer nicht erlaubt; systemgerecht sind daher nur Vergünstigungen im Interesse der Verbraucher, nicht aber im Interesse einzelner Gruppen von Unternehmen.¹² Unterschiedliche Rechtsfolgen für bestimmte Unternehmen müssen ihre Rechtfertigung in besonderen sachlichen Gründen finden.¹³ Soweit Steuersatzermäßigungen nicht der Verschonung des existentiellen Bedarfs der Verbraucher dienen, handelt es sich grundsätzlich um Subventionen, die nur gerechtfertigt werden können, wenn sie auf gewichtige Gemeinwohlinteressen zurückgehen und in sich folgerichtig ausgestaltet werden.¹⁴

Wegen des Verstoßes gegen Unionsrecht kann offenbleiben, ob in der unterschiedlichen Behandlung der Einzelhändler in Abhängigkeit von der Verkaufsfläche auch ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG liegt. Für die Rechtfertigung gelten jedenfalls besondere Anforderungen, da die unterschiedliche Behandlung für Umsatzsteuerzwecke systemwidrig und als Subventionierung nur einzelner Unternehmer mit gleichartigen Umsätzen besonders rechtfertigungsbedürftig ist.

* * *

11 *Ismer/Kaul/Reiß/Rath*, a.a.O. (Fn. 3), S. 99, 103 f.

12 BVerfG, Beschluss v. 10.11.1999 – 2 BvR 1820/92, DStRE 2000, 203 (204).

13 BVerfG, Beschluss v. 10.11.1999 – 2 BvR 1820/92, DStRE 2000, 203 (204). Vgl. auch *Ismer/Kaul/Reiß/Rath*, a.a.O. (Fn. 3), S. 103 f.

14 *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 17.275.