



Sachstand

Verfassungsrechtliche Vorgaben für eine umsatzsteuerrechtliche Sonderbehandlung von „Fairtrade“-Kaffee

Verfassungsrechtliche Vorgaben für eine umsatzsteuerrechtliche Sonderbehandlung von „Fairtrade“-Kaffee

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 031/23
Abschluss der Arbeit: 5.5.2023
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.	Gegenstand der Untersuchung	4
2.	Abgrenzung zur unionsrechtlichen Beurteilung	4
3.	Einfachrechtliche Ausgangslage: ermäßigte Steuersätze in Deutschland	4
4.	Ermäßigte Besteuerung von fair gehandeltem Kaffee als Problem steuerlicher Lenkung	4
5.	Verfassungsrechtliche Rechtfertigung einer ermäßigten Besteuerung von fair gehandeltem Kaffee als steuerliche Lenkungsnorm	6
5.1.	Entscheidung des Gesetzgebers für die Lenkung	6
5.2.	Geeignetheit der Lenkung	6
5.3.	Verfassungsrechtlich bedeutsamer Lenkungszweck	6
5.4.	Vereinbarkeit der Belastungs- bzw. Entlastungswirkungen der Lenkungsnorm mit dem allgemeinen Gleichheitssatz	7
5.4.1.	Vorgaben des allgemeinen Gleichheitssatzes	7
5.4.2.	Relevante Ungleichbehandlung	7
5.4.3.	Bestimmung des Prüfungsmaßstabs bei steuerlicher Subventionierung	8
5.4.3.1.	Rechtsprechung des BVerfG	8
5.4.3.2.	Kritik im Schrifttum	9
5.4.4.	Ergebnis der Gleichheitsprüfung	10
5.5.	Vereinbarkeit der Gestaltungswirkungen mit Freiheitsgrundrechten	10
6.	Ergebnis	11

1. Gegenstand der Untersuchung

Untersucht wird, ob es mit Vorgaben deutschen Rechts vereinbar ist, die Lieferung von fair gehandeltem Kaffee, der mit einem „Fairtrade“-Siegel versehen ist, umsatzsteuerlich anders zu behandeln als die Lieferung von Kaffee ohne ein solches Siegel.

2. Abgrenzung zur unionsrechtlichen Beurteilung

Wegen der Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL)¹ stellt sich vorrangig die Frage nach der unionsrechtlichen Zulässigkeit einer solchen Unterscheidung. Dazu wird auf die Begutachtung durch den Fachbereich Europa (Fachbereich EU 6) verwiesen (Aktenzeichen: EU 6 - 3000 - 021/23). Für die folgende Begutachtung wird unterstellt, dass dem deutschen Gesetzgeber ein unionsrechtlicher Spielraum zur unterschiedlichen umsatzsteuerlichen Behandlung verbleibt. Soweit dies der Fall ist, müssen die Mitgliedstaaten diesen Spielraum in Übereinstimmung mit nationalen verfassungsrechtlichen Grundsätzen ausüben.²

3. Einfachrechtliche Ausgangslage: ermäßigte Steuersätze in Deutschland

Der Regelsteuersatz der Umsatzsteuer beträgt in Deutschland 19 %. Für bestimmte Lieferungen und sonstige Leistungen gilt ein ermäßigter Steuersatz von 7 % (siehe den Katalog in § 12 Abs. 2 Umsatzsteuergesetz (UStG)). Dieser gilt für zahlreiche Nahrungsmittel, darunter auch für die **Lieferung von Kaffee** (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Nr. 12 der Anlage 2 zum UStG). Von der unionsrechtlichen Möglichkeit *zweier* ermäßigter Steuersätze, die mindestens 5 % betragen müssen (Art. 98 Abs. 1 MwStSystRL), hat Deutschland bisher keinen Gebrauch gemacht.

Die darüber hinaus eingeräumte unionsrechtliche Möglichkeit eines weiteren, unter 5 % liegenden Steuersatzes (Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL) hat Deutschland genutzt. Seit 2023 gilt ein **Null-Steuersatz** für die Lieferung und Installation von Photovoltaikanlagen insbesondere auf Wohnungen und öffentlichen Gebäuden (§ 12 Abs. 3 UStG). Dadurch entfällt für den Käufer einer Photovoltaikanlage die Notwendigkeit, die Vorsteuer geltend zu machen und nur deshalb auf die Kleinunternehmerregelung (§ 19 UStG) zu verzichten.³ Für den Lieferanten bzw. Installateur bleibt der Vorsteuerabzug erhalten.

4. Ermäßigte Besteuerung von fair gehandeltem Kaffee als Problem steuerlicher Lenkung

Die ermäßigte Besteuerung von fair gehandeltem Kaffee gegenüber konventionell hergestelltem Kaffee verfolgt außersteuerliche Ziele. Daher handelt es sich um eine steuerliche Lenkungsnorm.⁴

1 Richtlinie 2006/112/EG.

2 *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 4.55, 17.274.

3 Dies soll die Betreiber von Bürokratie entlasten, siehe BT-Drs. 20/3879, S. 109.

4 Es handelt sich um einen lenkenden Sondertatbestand innerhalb eines Steuergesetzes und nicht um eine Lenkungssteuer im engeren Sinne; zu dieser Unterscheidung *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 271. EL, Dezember 2022, AO, § 3 Rn. 95.

Steuerliche Lenkungsnormen sind grundsätzlich zulässig. Der Gesetzgeber darf mit steuerlichen Regelungen außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls verfolgen.⁵ § 3 Abs. 1 Halbs. 2 Abgabenordnung (AO) stellt klar, dass die Erzielung von Einnahmen weder der einzige noch der Hauptzweck der Steuererhebung sein muss. Dazu das Bundesverfassungsgericht (BVerfG):⁶

„Der Gesetzgeber darf eine Steuerkompetenz grundsätzlich auch ausüben und damit Differenzierungen verfolgen, um Lenkungswirkungen zu erzielen (... m.w.N. aus der ständigen Rechtsprechung des BVerfG). Er darf nicht nur durch Ge- und Verbote, sondern ebenso durch mittelbare Verhaltenssteuerung **auf Wirtschaft und Gesellschaft gestaltend Einfluss nehmen**. Der Bürger wird dann nicht rechtsverbindlich zu einem bestimmten Verhalten verpflichtet, erhält aber durch Sonderbelastung eines unerwünschten Verhaltens oder durch **steuerliche Verschonung eines erwünschten Verhaltens** ein finanzwirtschaftliches Motiv, sich für ein bestimmtes Tun oder Unterlassen zu entscheiden (...). Wenn solche Förderungs- und Lenkungsziele von erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidungen getragen werden, sind sie geeignet, rechtfertigende Gründe für steuerliche Belastungen oder Entlastungen zu liefern.“ (Hervorhebungen nur hier)

Sowohl direkte öffentliche Subventionen als auch jeder staatliche Steuerverzicht berühren die verfassungsrechtlichen Positionen der Beteiligten, indem einige Wirtschaftssubjekte gefördert und andere zurückgesetzt werden.⁷ Verfolgt der Gesetzgeber mit einer steuerlichen Regelung wie zum Beispiel einer Begünstigung nicht nur einen fiskalischen, sondern auch einen Lenkungszweck, gerät die Regelung mit ihren Gestaltungswirkungen daher in **Konflikt mit dem Gleichheitssatz**.⁸ Zur Rechtfertigung dieser Ungleichbehandlung muss die Lenkungsregelung zwecktauglich sein, also geeignet sein, das gesetzgeberische Ziel zu erreichen. Zudem muss dem Lenkungsziel ein bestimmter verfassungsrechtlich bedeutsamer Stellenwert zukommen.⁹ Dabei muss die Bedeutung des Lenkungszwecks mit der Schwere der Abweichung vom Gleichheitssatz abgewogen werden.¹⁰ Diese Prüfung erfolgt über mehrere Stufen:¹¹ Die **Belastungswirkungen** der Steuernorm müssen mit dem Gleichheitssatz vereinbar sein. Die **Gestaltungswirkungen** und die dadurch ausgelösten Verhaltenszwänge müssen mit den Freiheitsgrundrechten vereinbar sein. Verstößt eine danach zulässige Gestaltungswirkung gegen den Gleichheitssatz, ist zu prüfen, ob das Gestaltungsziel die Durchbrechung des Gleichheitssatzes rechtfertigt.

5 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rn. 3.132 unter Hinweis auf die Rspr. des BVerfG.

6 BVerfG, Urteil vom 5.11.2014, 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350, Rn. 43.

7 Schön, in: Mellinghoff u.a. (Hrsg.), Steuern im Rechtsstaat, Festschrift für Wolfgang Spindler, 2011, S. 189.

8 Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 25. Auflage 2022, Rn. 196, 199, 201.

9 Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 25. Auflage 2022, Rn. 197, 202.

10 Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 25. Auflage 2022, Rn. 202; siehe auch Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rn. 19.76.

11 Siehe Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 25. Auflage 2022, Rn. 203.

5. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung einer ermäßigten Besteuerung von fair gehandeltem Kaffee als steuerliche Lenkungsnorm

5.1. Entscheidung des Gesetzgebers für die Lenkung

Die Lenkungswirkung muss auf einer erkennbaren Entscheidung des Gesetzgebers beruhen. Bei der Schaffung einer entsprechenden deutschen Regelung – die unionsrechtliche Zulässigkeit vorausgesetzt (dazu 2.) – muss der Gesetzgeber also eine bewusste Entscheidung für die Privilegierung von fair gehandeltem Kaffee treffen.

5.2. Geeignetheit der Lenkung

Die Regelung muss zur Erreichung der Lenkungsziele geeignet sein. Mit der hier diskutierten Lenkungsnorm können zumindest soziale Zwecke verfolgt werden, die auf die Verbesserung der Produktions- und Arbeitsbedingungen der Kaffeebauern in den Anbaugebieten zielen. Zudem können ggf. auch ökologische Zwecke verfolgt werden, wenn damit eine nachhaltigere Anbauweise einhergeht. Das setzt voraus, dass die Herstellung von fair gehandeltem Kaffee mit besseren Produktions- und Arbeitsbedingungen für die im Kaffeeanbau Beschäftigten verbunden und ggf. auch umweltschonender ist. Dies muss der Gesetzgeber darlegen und sicherstellen, dass die Regelung tatsächlich solchen Kaffee trifft, dessen Anbau die genannten Auswirkungen hat. Die Anknüpfung der Steuerermäßigung an ein „Fairtrade“-Siegel muss also geeignet sein, die genannten Ziele zu erreichen.

5.3. Verfassungsrechtlich bedeutsamer Lenkungszweck

Die Verbesserung der Arbeitsbedingungen sowie ggf. auch der Umweltbedingungen in den Anbaugebieten im Zusammenhang mit der Produktion von Kaffee, der in Deutschland konsumiert wird, sind verfassungsrechtlich bedeutsame Ziele. Die steuerliche Belastung umweltschädlichen Verhaltens dient dem Umweltschutz (Art. 20a Grundgesetz (GG)) und ist ein zulässiger Lenkungszweck.¹² Der Verfassungsauftrag aus Art. 20a GG endet nicht an den Grenzen der Bundesrepublik Deutschland.¹³ Maßnahmen zur Verbesserung auch globaler sozialer Verhältnisse sind dem Grundgesetz nicht fremd. Das Grundgesetz bekennt sich zu einer an den Schutzgütern der Menschenrechte ausgerichteten globalen Gerechtigkeit (siehe Art. 1 Abs. 2 GG).¹⁴ Das Bekenntnis in Art. 1 Abs. 2 GG zum Zusammenhang zwischen Menschenrechtswahrung, Friedenssicherung und „Gerechtigkeit in der Welt“ ist im Sinne eines „positiven Friedens“ zu verstehen, der über die Abwesenheit von Krieg hinausgeht und auf die Selbstbestimmung von Völkern und Menschen und auf die Schaffung von Lebensbedingungen abzielt, die Entwicklung ermöglichen.¹⁵

12 Vgl. BVerfG, Urteil vom 5.11.2014, 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350, Rn. 48 f.

13 So *Rux*, in: BeckOK Grundgesetz, 54. Ed. 15.2.2023, Art. 20a Rn. 38.

14 Siehe *Kunig/Kotzur*, in: von Münch/Kunig, Grundgesetz-Kommentar, 7. Aufl. 2021, Art. 1 Rn. 64.

15 *Kunig/Kotzur*, in: von Münch/Kunig, Grundgesetz-Kommentar, 7. Aufl. 2021, Art. 1 Rn. 65; siehe auch *Dann*, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, 3. Aufl. 2013, § 249 Rn. 45 („menschliche Sicherheit“).

Diese Friedensordnung hat auch die Gefahren im Blick, die von ökonomischen, sozialen und ökologischen Ungleichgewichten ausgehen.¹⁶

5.4. Vereinbarkeit der Belastungs- bzw. Entlastungswirkungen der Lenkungsnorm mit dem allgemeinen Gleichheitssatz

5.4.1. Vorgaben des allgemeinen Gleichheitssatzes

Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG folgt das Gebot, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln; dies gilt für ungleiche Belastungen und ungleiche Begünstigungen. Differenzierungen bedürfen der **Rechtfertigung durch Sachgründe**, die dem Ziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind. Dabei gilt ein stufenloser, am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierter verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab, dessen Inhalt und Grenzen sich nicht abstrakt, sondern nur nach den jeweils betroffenen unterschiedlichen **Sach- und Regelungsbereichen** bestimmen lassen.¹⁷ Der Gleichheitssatz ist also bereichsspezifisch anzuwenden¹⁸ (siehe 5.4.3.). Je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen ergeben sich dabei unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die von gelockerten auf das **Willkürverbot** beschränkten Bindungen bis hin zu strengen **Verhältnismäßigkeitserfordernissen** reichen können. Eine strengere Bindung des Gesetzgebers kann sich aus den jeweils betroffenen Freiheitsgrundrechten ergeben; dies gilt auch, je weniger die Merkmale, an die die gesetzliche Differenzierung anknüpft, für den Einzelnen verfügbar sind oder sich denen des Art. 3 Abs. 3 GG annähern.¹⁹

5.4.2. Relevante Ungleichbehandlung

Zwar handelt es sich bei fair gehandeltem und herkömmlich hergestelltem Kaffee um zwei Produktkategorien, die beide unter den Oberbegriff „Kaffee“ fallen und sich in ihren unmittelbaren produktbezogenen Merkmalen nicht unterscheiden. Sie stehen grundsätzlich auch auf demselben Markt miteinander im Wettbewerb. Allerdings hat die Gleichheitsprüfung einen relativen Charakter.²⁰ Es geht dabei nicht darum, ob zwischen zwei Vergleichsgruppen bzw. Vergleichssachverhalten überhaupt irgendwelche Unterschiede oder Gemeinsamkeiten bestehen. Zur Feststellung einer relevanten Ungleichbehandlung bedarf es der Identifikation der Umstände, die in Bezug auf den jeweiligen Normzweck wesentlich sind. Es geht daher nicht um einen Vergleich zwi-

16 *Dann*, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, 3. Aufl. 2013, § 249 Rn. 45 (dort Rn. 43 ff. auch zur weiteren verfassungsrechtlichen Begründung des Entwicklungsprinzips).

17 BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvL 11/14 u.a., DStR 2018, 791, Rn. 94; BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rn. 121.

18 *P. Kirchhof*, in: Dürig/Herzog/Scholz, 99. EL September 2022, GG, Art. 3 Rn. 314.

19 BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvL 11/14 u.a., DStR 2018, 791, Rn. 95; BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rn. 122.

20 *Jarass*, in: Jarass/Pieroth, Grundgesetz, 17. Aufl. 2022, Art. 3 Rn. 10.

schen den Vergleichssachverhalten schlechthin, sondern immer nur um einen Vergleich einzelner Bezugspunkte.²¹ Das Differenzierungskriterium für die unterschiedliche Behandlung der beiden Vergleichssachverhalte ist die Art der Herstellung des Kaffees, weil damit Auswirkungen auf die verfolgten Normzwecke (siehe 5.2.) verbunden sind. Eine solche unterschiedliche Behandlung, zum Beispiel durch einen ermäßigten Steuersatz, bedarf im System der Umsatzsteuer einer Rechtfertigung durch besondere sachliche Gründe.²²

5.4.3. Bestimmung des Prüfungsmaßstabs bei steuerlicher Subventionierung

Bei Anwendung des Willkürverbots ist Art. 3 Abs. 1 GG verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst wie einleuchtender Grund für die Ungleichbehandlung nicht finden lässt. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Gesetzgeber unter mehreren Lösungen die zweckmäßigste, vernünftigste oder gerechteste gewählt hat.²³ Bei strenger Prüfung ist der allgemeine Gleichheitssatz verletzt, wenn eine Gruppe von Normadressaten oder Normbetroffenen im Vergleich zu einer anderen anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die unterschiedliche Behandlung rechtfertigen können.²⁴ Zur Rechtfertigung von Steuervergünstigungen lassen sich eine strenge und eine großzügige Auffassung ausmachen.²⁵

5.4.3.1. Rechtsprechung des BVerfG

Nach Auffassung des BVerfG muss der Gesetzgeber wie bei direkten auch bei steuerlichen Subventionen lediglich das **Willkürverbot** beachten. Vor allem die grundsätzliche Auswahl des Subventionszwecks und das Ausmaß des gewährten finanziellen Vorteils sind der grundrechtlichen Kontrolle weitgehend entzogen; die Entscheidung des Gesetzgebers muss lediglich auf nachvollziehbaren Sachgründen beruhen.²⁶ Dazu führt das BVerfG aus:²⁷

„Will der Gesetzgeber ein bestimmtes Verhalten der Bürger fördern, das ihm aus wirtschafts-, sozial-, umwelt- oder gesellschaftspolitischen Gründen erwünscht ist, hat er eine **große Gestaltungsfreiheit**. In der Entscheidung darüber, welche Personen oder Unternehmen durch

21 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.117.

22 Vgl. BVerfG, Beschluss vom 10.11.1999, 2 BvR 1820/92, DStRE 2000, 203, 204.

23 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017, 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094, Rn. 101.

24 Siehe Hein, in: Dreier, Grundgesetz-Kommentar, 3. Aufl. 2013, Art. 3 Rn. 20, 22.

25 Siehe Schön, in: Mellinghoff u.a. (Hrsg.), Steuern im Rechtsstaat, Festschrift für Wolfgang Spindler, 2011, S. 189, 190.

26 Schön, in: Mellinghoff u.a. (Hrsg.), Steuern im Rechtsstaat, Festschrift für Wolfgang Spindler, 2011, S. 189 ff. zur Rspr. des BVerfG.

27 BVerfG, Urteil vom 5.11.2014, 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350, Rn. 55, 60. Ähnlich auch BVerfG, Beschluss vom 18.3.2005, 1 BvR 1822/00, NJOZ 2005, 2410, 2412; BVerfG, Urteil vom 20.4.2004, 1 BvR 1748/99, 905/00, BVerfGE 110, 274, 293; BVerfG, Beschluss vom 14.10.2008, 1 BvF 4/05, BVerfGE 122, 1, 23; BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, 182.

finanzielle Zuwendung des Staates gefördert werden sollen, ist der Gesetzgeber weitgehend frei (...). Zwar bleibt er auch hier an den Gleichheitssatz gebunden. Sachbezogene Gesichtspunkte stehen ihm aber in weitem Umfang zu Gebote, solange die Regelung sich nicht auf eine der Lebenserfahrung geradezu widersprechende Würdigung der jeweiligen Lebenssachverhalte stützt, insbesondere der Kreis der von der Maßnahme Begünstigten sachgerecht abgegrenzt ist (...). Diese Erwägungen gelten auch, wenn der Gesetzgeber eine **Subvention steuerrechtlich erbringt**, statt sie direkt finanziell zuzuwenden. (...) Führt ein Steuergesetz zu einer steuerlichen Verschonung, die eine ungleiche Belastung der jeweiligen Steuergegenstände innerhalb einer Steuerart begründet, so kann eine solche Steuerentlastung vor dem Gleichheitssatz gerechtfertigt sein, wenn der Gesetzgeber das Verhalten des Steuerpflichtigen **aus Gründen des Gemeinwohls fördern oder lenken will.**“ (Hervorhebungen nur hier)

Nach diesen Grundsätzen ist die unterschiedliche Höhe des Steuersatzes für die Lieferung von Gegenständen gerechtfertigt, wenn sich die Gegenstände in Art und Funktion im Hinblick auf den Zweck der Steuervergünstigung unterscheiden.²⁸

5.4.3.2. Kritik im Schrifttum

Dieser weite Spielraum des Gesetzgebers für steuerliche Subventionen wird im Schrifttum kritisiert. Nach Auffassung von *Hey* sind Steuervergünstigungen ein Fremdkörper im Steuersystem, so dass eine strengere Rechtfertigung nötig ist. Erforderlich sind ein besonderer Rechtfertigungsgrund und eine Verhältnismäßigkeitskontrolle. Die Vergünstigung muss geeignet, erforderlich und verhältnismäßig sein; das setzt voraus, dass sie keine die Vorteile überwiegenden nachteiligen Folgen auslöst.²⁹ Erforderlich ist eine Abwägung des Lenkungszwecks mit der Belastungsgleichheit, wobei das Ausmaß des „Eingriffs“ in die Belastungsgleichheit zu bestimmen und dem verfassungsrechtlichen Stellenwert des Lenkungsziels gegenüberzustellen ist; zwischen dem konkreten Förderzweck und dem übergeordneten Staatsziel muss ein überzeugender Zusammenhang bestehen; dabei ist im Zweifel für die Belastungsgleichheit zu entscheiden.³⁰ Insbesondere das Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung der einmal – frei – getroffenen Belastungsentscheidung soll dem Gesetzgeber Grenzen setzen.³¹ Daher sollen bei lenkenden Sondertatbeständen innerhalb eines Steuergesetzes strengere Anforderungen gelten.³²

28 Siehe BVerfG, Beschluss vom 18.3.2005, 1 BvR 1822/00, NJOZ 2005, 2410, 2412 zu Vorrichtungen mit orthopädischer Funktion einerseits und Vorrichtungen zur Behandlung von Knochenbrüchen andererseits im Hinblick auf sozialpolitische Zwecke (Vermeidung einer Verteuerung für Patienten und Entlastung des staatlichen Gesundheitswesens).

29 *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rn. 19.76.

30 So *Schön*, in: Mellinghoff u.a. (Hrsg.), Steuern im Rechtsstaat, Festschrift für Wolfgang Spindler, 2011, S. 189, 201 mit Kritik an der Rspr. des BVerfG und Begründung, warum an steuerliche Subventionen höhere Anforderungen zu stellen sind als an direkte Subventionen.

31 *Schön*, in: Mellinghoff u.a. (Hrsg.), Steuern im Rechtsstaat, Festschrift für Wolfgang Spindler, 2011, S. 189, 190.

32 *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 271. EL. Dezember 2022, AO, § 3 Rn. 98.

Aber selbst wenn man zusätzliche Anforderungen an die Rechtfertigung steuerlicher Subventionen stellt, verbleibt es dabei, dass der Gesetzgeber nach der Rechtsprechung des BVerfG einen weiten Einschätzungsspielraum hinsichtlich der Eignung und Erforderlichkeit von Lenkungsnormen hat.³³

5.4.4. Ergebnis der Gleichheitsprüfung

Folglich sind die aus Art. 3 Abs. 1 GG resultierenden Anforderungen an unterschiedliche Belastungs- bzw. Entlastungswirkungen sehr gering, wenn nicht spezielle andere Gebote und Wertungen des Grundgesetzes in die verfassungsrechtliche Rechtfertigung einfließen. Dies können spezielle Diskriminierungsverbote, verfassungsrechtliche Schutzgebote oder betroffene Freiheitsgrundrechte sein. Im Hinblick darauf begegnet die Differenzierung zwischen fair gehandeltem und konventionell hergestelltem Kaffee keinerlei Bedenken, die eine strengere Prüfung des Art. 3 Abs. 1 GG erfordern würden. Das Differenzierungskriterium weist hier keine Nähe zu besonderen personenbezogenen Merkmalen wie in Art. 3 Abs. 3 GG auf. Zur Vereinbarkeit der Gestaltungswirkungen mit Freiheitsgrundrechten siehe sogleich 5.5. Der Gesetzgeber kann die Entscheidung für die Differenzierung zwischen fair gehandeltem und konventionellem Kaffee daher mit jedem denkbaren sachlichen Grund und allen Besonderheiten des fair gehandelten Kaffees rechtfertigen.

5.5. Vereinbarkeit der Gestaltungswirkungen mit Freiheitsgrundrechten

Wenn der Gesetzgeber die von einem Unternehmen angebotenen Leistungen in unterschiedlicher Höhe belastet, um sein Lenkungsziel zu erreichen, steuert er damit auch das berufliche Verhalten der Unternehmen. Mit welchen Angeboten ein **Unternehmen** am Markt auftritt, unterfällt der von Art. 12 Abs. 1 GG geschützten Berufsausübungsfreiheit.³⁴ Die unterschiedlich starke umsatzsteuerliche Belastung von fair gehandeltem Kaffee und anderem Kaffee berührt die Berufsfreiheit der Unternehmen, die Kaffee importieren, weiterverarbeiten und verkaufen. Zwar wird die Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer ihrem Ideal nach auf die Konsumenten vollständig überwälzt. Allerdings kann auch die ggf. veränderte Kaufentscheidung der Konsumenten Rückwirkungen auf unternehmerische Entscheidungen haben.

Bei indirekten Lenkungssteuern verlangt das BVerfG, dass auch der End- oder Letztverbraucher in den Blick zu nehmen ist, der die indirekte Steuerlast tragen soll (Steuerträger).³⁵ Die unterschiedlich starke umsatzsteuerliche Belastung von fair gehandeltem Kaffee und anderem Kaffee berührt auch Grundrechte der **Konsumenten**, deren Kaufentscheidung dadurch beeinflusst wird (allgemeine Handlungsfreiheit gemäß Art. 2 Abs. 1 GG).

Die genannten Eingriffe in Freiheitsgrundrechte aufgrund der Gestaltungswirkungen dürften allerdings ein eher geringes Ausmaß haben. Allerdings hängt dieses Ausmaß auch von der tatsächlichen Differenz zwischen den beiden Steuersätzen ab, also von der konkreten Ausgestaltung der steuerlichen Sonderbehandlung. Zum anderen ist zu berücksichtigen, dass die Kaufentscheidung der Konsumenten wesentlich auch von anderen Faktoren abhängt, insbesondere den Nettokosten

33 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rn. 19.76.

34 Vgl. BVerfG, Urteil vom 5.11.2014, 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350, Rn. 71 zur Luftverkehrsteuer.

35 BVerfG, Urteil vom 5.11.2014, 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350, Rn. 44.

des Kaffees und der persönlichen Bereitschaft, für ein fair gehandeltes Produkt einen höheren Preis zu bezahlen. Unterstellt man, dass der Preis für fair gehandelten Kaffee aufgrund höherer Produktionskosten grundsätzlich (deutlich) über dem Preis für anderen Kaffee liegt, dürfte die Kaufentscheidung maßgeblich durch die beiden genannten Faktoren beeinflusst werden und nur in geringerem Umfang durch unterschiedliche Umsatzsteuersätze. Dabei ist auch zu bedenken, dass die Unternehmen die genannten Tätigkeiten (Import, Verarbeitung und Handel) grundsätzlich mit beiden Arten von Kaffee ausüben können.

Zu beachten ist ferner, dass der Gesetzgeber im Bereich der steuerlichen Lenkung in Kauf nehmen darf, dass das Lenkungsziel nicht verlässlich erreicht wird; das BVerfG weist auch darauf hin, dass die steuerliche Lenkung und Besteuerung im Vergleich zu unmittelbar rechtlich wirkenden Verboten ohne Ausweichmöglichkeit das mildere Mittel ist, weil sie dem Besteuerten die Wahl zwischen dem vom Gesetzgeber gewünschten Verhalten und der Zahlung lässt.³⁶

Unter Berücksichtigung der geringen Eingriffsintensität dürfte die Beeinträchtigung der Berufsausübungsfreiheit bzw. der allgemeinen Handlungsfreiheit nicht außer Verhältnis zu den legitimen gesetzgeberischen Lenkungszielen stehen.

6. Ergebnis

Auf der Grundlage der großzügigen Rechtsprechung des BVerfG dürfte die unterschiedliche umsatzsteuerliche Behandlung von Kaffee sowohl hinsichtlich der davon ausgehenden unterschiedlichen Belastungs- bzw. Entlastungswirkungen mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG als auch hinsichtlich der davon ausgehenden Gestaltungswirkungen mit den Freiheitsgrundrechten der betroffenen Unternehmen und Konsumenten aus Art. 12 Abs. 1 und Art. 2 Abs. 1 GG vereinbar sein. Das gilt jedenfalls, wenn die vom Gesetzgeber verfolgten sozialen und ggf. auch ökologischen Lenkungsziele tatsächlich mit „Fairtrade“-Kaffee verbunden sind und sich hinreichend nachweisen lassen, zum Beispiel durch ein geeignetes „Fairtrade“-Siegel.³⁷ Wie ausgeführt steht dies unter dem Vorbehalt, dass die unterschiedliche Behandlung auch unionsrechtlich zulässig ist.

36 BVerfG, Urteil vom 5.11.2014, 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350, Rn. 73.

37 Vgl. zu einer ähnlichen Differenzierung im Hinblick auf eine Befreiung von fair gehandeltem Kaffee von der Kaffeesteuer Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung „Voraussetzungen der Befreiung von der Kaffeesteuer für „fair gehandelten“ Kaffee“, WD 4 - 3000 - 164/19 vom 31.1.2020.