



Vorabenddiskussion 6. Berliner Umsatzsteuertag

Aktuelle Entwicklungen im Umsatzsteuerrecht

14. März 2023

Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.

6. Berliner Umsatzsteuertag | Politische Vorabenddiskussion

Begrüßung

Politische Vorabenddiskussion

Dr. Monika Wünnemann, BDI

Vortrag

Umsatzsteuersätze als Steuerungsinstrument

Prof. Dr. Roland Ismer, Universität Erlangen-Nürnberg (FAU)

Umsatzsteuersätze als Steuerungsinstrument

Vortrag beim 6. Berliner Umsatzsteuertag
9. März 2023

Gliederung

- A. Theoretische Grundlagen
- B. Der unionsrechtliche Rahmen: Freiheiten und Bindungen der nationalen Gesetzgeber
- C. Der Ukrainekrieg im deutschen Umsatzsteuerrecht: Verteilungspolitisch motivierte Neuregelungen im Bereich Energie
- D. Die Nachhaltigkeitstransformation im deutschen Umsatzsteuerrecht
- E. Zusammenfassung und Ausblick

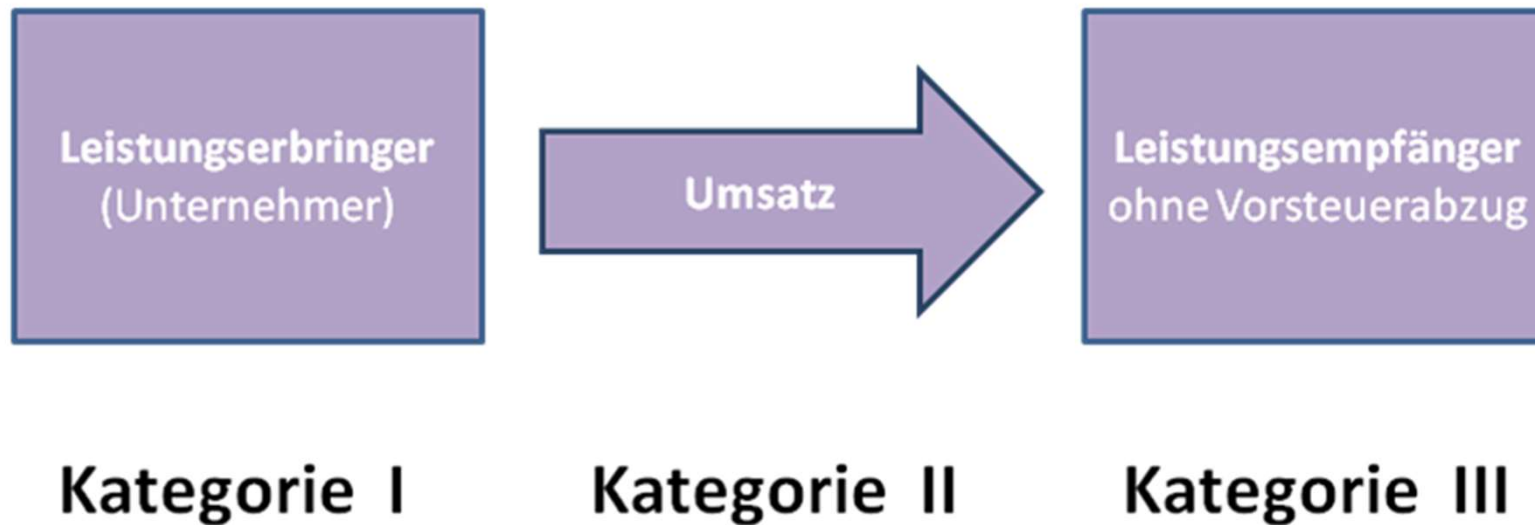
Steuersystematischer Ausgangspunkt: Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer

- **Grundentscheidung für die Belastung des Konsums:** Steuer soll Leistungsfähigkeit belasten, die im privaten Endverbrauch zu Tage tritt
- **Indirekte Steuer:** Steuerschuldner und intendierter Steuerträger unterschiedlich
- **Grundentscheidung:** grundsätzlich alle Konsumausgaben einheitlich der Steuer zu unterwerfen; Steuerbefreiungen und Steuersatzermäßigungen rechtfertigungsbedürftig
- **Vorsteuerabzug** bedeutet, dass Steuersätze letztlich nur relevant, soweit keine Vorsteuerabzugsberechtigung (oder unzutreffende Rechnung)

Aber: Umsatzsteuersätze als Gestaltungsinstrument

- **Verteilungszwecke:**
 - Sicherung von Teilhabe?
 - Meritorische Güter?
 - Regressive Wirkung der Umsatzsteuer bezogen auf das Einkommen
- **Sozialzwecke:**
 - Förderung bestimmter Produkte bzw. Leistungen
 - Förderung bestimmter Anbieter
 - Umgekehrt: Besondere Belastung unerwünschter Umsätze?
- **Instrument im Steuerwettbewerb**

Rechtfertigungsansätze für Steuersatzermäßigungen: Legitime Förderungsziele



Quelle: Ismer u.a. (2010), S. 188

Aber: Umsatzsteuersätze als Gestaltungsinstrument

- **Einteilung der Kategorien**
 - Kategorie III: Maßnahmen zur indirekten Förderung bzw. Entlastung von bestimmten Leistungsempfängern
 - 2. Kategorie II: Förderungswürdige Umsätze
 - 3. Kategorie I: Förderung von bestimmten Leistungserbringern

Prüfungsschema

1. **Vorüberlegung: Rechtmäßigkeit der Steuerermäßigung**
2. **Legitimes besonders wichtiges Förderungsziel:** Zuordnung zu Kategorien der Förderungsziele
3. **Widerspruchsfreies Einfügen**
 - a) Zielgenaue Abgrenzung des Kreises der begünstigten Leistungen
 - b) Keine Wertungswidersprüche zu anderen Vorschriften und allgemeinen Grundsätzen des Umsatzsteuerrechts sowie zur Gesamtrechtsordnung
4. **Verhältnismäßigkeit**
 - a) **Geeignetheit:** quantifizierbare Wirksamkeit bezüglich des legitimen Förderungsziel
 - b) **Erforderlichkeit:** keine gleich geeignete Alternative zur Steuerermäßigung, um Förderziel mit geringeren Nachteilen zu erreichen (direkte Subventionen und Transfers)
 - c) **Angemessenheit:** Durchbrechung der Allgemeinheit der Steuer und daraus resultierende Kosten in Kosten-Wirkungs-Analyse bzw. Kosten-Nutzen-Analyse zu rechtfertigen; Bürokratiekosten und Mitnahmeeffekte sind zu berücksichtigen.

Gliederung

- A. Theoretische Grundlagen
- B. Der unionsrechtliche Rahmen: Freiheiten und Bindungen der nationalen Gesetzgeber
- C. Der Ukrainekrieg im deutschen Umsatzsteuerrecht: Verteilungspolitisch motivierte Neuregelungen im Bereich Energie
- D. Die Nachhaltigkeitstransformation im deutschen Umsatzsteuerrecht
- E. Zusammenfassung und Ausblick

Erhebliche Änderung des unionsrechtlichen Rahmens im Jahr 2022

- **Lange Reformdiskussion;**
- **Kommissionsvorschlag für Negativliste nicht durchgesetzt**
- Dezember 2021 Einigung im ECOFIN; Umsetzung in Richtlinie (EU) 2022/542 des Rates vom 5. April 2022
- Wegen erweiterter Rechte der Mitgliedstaaten grundsätzlich keine Frist

Erhebliche Änderung des unionsrechtlichen Rahmens im Jahr 2022

- **Drei wesentliche Änderungen** (vgl. auch Ismer 2022; Widmann, 2022):
 - **Struktur der Begünstigungstatbestände:** Positivliste zulässiger Begünstigungen in Anhang III zwar beibehalten; für die dort vorgesehenen Tatbestände künftig auch superermäßigte Steuersätze von unter 5 % oder sogar echte Steuerbefreiungen (*zero rating*); allerdings Höchstzahl an Tatbeständen
 - **Aktualisierung** der Liste in Anhang III; Streichung von umweltschädlichen Leistungen; Erstreckung von gewissen bisher nur bestimmten Mitgliedstaaten gewährten Ermäßigungstatbeständen auf alle Mitgliedstaaten
 - **akzessorische Erstreckung (Art. 105a MwStSystRL):** Bestandsschutz für Tatbestände, die bisher nur einzelnen Mitgliedstaaten offenstanden, auf alle Mitgliedstaaten erstreckt; Anknüpfung an bisherige Bedingungen

Rechtsprechung: Aufweichung der Anknüpfung an Kombinierte Nomenklatur

- **Holz hackschnitzelentscheidung des EuGH C-515/20 – Finanzamt A.:** zwar erlaubt Richtlinie Festlegung der begünstigten Leitungen durch Anknüpfung an KN; allerdings nur soweit, wie mit Neutralitätsgrundsatz vereinbar; s. zuvor bereits EuGH C-406/20 – Phantasialand
- In Zukunft daher **Anknüpfung an KN nicht abschließend**; gewisse Rechtsunsicherheit durch Unschärfen des Neutralitätsprinzips, aber wohl wenig Anwendungsfälle



Gliederung des Vortrags

- A. Theoretische Grundlagen
- B. Der unionsrechtliche Rahmen: Freiheiten und Bindungen der nationalen Gesetzgeber
- C. Der Ukrainekrieg im deutschen Umsatzsteuerrecht: Verteilungspolitisch motivierte Neuregelungen im Bereich Energie
- D. Die Nachhaltigkeitstransformation im deutschen Umsatzsteuerrecht
- E. Zusammenfassung und Ausblick

Wiederholte vorübergehende Erweiterung des § 12 Abs. 2 UStG

- § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG: die nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2024 erbrachten **Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen**, mit Ausnahme der Abgabe von Getränken

Vorübergehende Ermäßigung von Gas- und Wärmelieferungen (vgl. *Sterzinger 2023*)

- § 28 Abs. 5 und 6 UStG (!): vom 1. Oktober 2022 bis 31. März 2024 auch Lieferung von Gas über das Erdgasnetz und Wärme über Wärmenetz ermäßigt besteuert
- Hintergrund: Überlegungen zur Einführung einer Gasumlage; Steuerbefreiung der Umlage von Kommission nicht akzeptiert; daher dann Steuerermäßigung auf Gas, die im Verfahren auf Wärmelieferungen erstreckt
- **Motivation** durch Verteilungsüberlegungen; Idee: vorübergehende Sonderlast, aber sinnvoller Beschränkung des Einkaufspreises in das Netz, selbst wenn das zu gewissen Rationierungen zwingt

Vorübergehende Ermäßigung von Gas- und Wärmelieferungen

- (Wohl) kein Problem mit Blick auf das Neutralitätsprinzip
- Probleme mit Blick auf Abrechnungszeiträume, Preisentwicklungen und Mitnahmeeffekten
- Spannungsverhältnis zur Decarbonisierung

Gliederung des Vortrags

- A. Theoretische Grundlagen
- B. Der unionsrechtliche Rahmen: Freiheiten und Bindungen der nationalen Gesetzgeber
- C. Der Ukrainekrieg im deutschen Umsatzsteuerrecht: Verteilungspolitisch motivierte Neuregelungen im Bereich Energie
- D. Die Nachhaltigkeitstransformation im deutschen Umsatzsteuerrecht
- E. Zusammenfassung und Ausblick

Echte Steuerbefreiung von Photovoltaikanlagen

- **Normierung in § 12 Abs. 3 UStG** (vgl. *Zugmaier/Mateev*, DStR 2022, 2337)
 - Echte Steuerbefreiung für Lieferung von Komponenten für PV-Anlagen einschließlich Zubehör und Speicher sowie für Installation
 - Anlage mit max 30 KwP
 - Im Zusammenhang mit Wohngebäude etc., also mit nicht originär Steuerpflichtigen
- **Doppelte Ratio:**
 - **Vereinfachungszwecknorm**, weil aus dem Anwendungsbereich der Umsatzsteuer genommen
 - Unterstützung der **Nachhaltigkeitstransformation**

Weitere Differenzierungen je nach Nachhaltigkeitsfreundlichkeit?

- **Vorschlag einer Schaffung produktbezogener bzw. dienstleistungsbezogener Anreize**, etwa durch Streichung der Steuersatzermäßigung für Fleisch (vgl. Umweltbundesamt 2022); umgekehrt Nullsatz für Obst, Gemüse und Hülsenfrüchte
- **Aber:**
 - **Feinsteuerung mit Abgrenzungsproblemen, z.B. Sonderregelung für Bioprodukte???** Behandlung von in-vitro-Fleisch?
 - **Intertemporale Stabilität?**
 - **Unternehmer als Steuereinsammler**

Gliederung des Vortrags

- A. Theoretische Grundlagen
- B. Der unionsrechtliche Rahmen: Freiheiten und Bindungen der nationalen Gesetzgeber
- C. Der Ukrainekrieg im deutschen Umsatzsteuerrecht: Verteilungspolitisch motivierte Neuregelungen im Bereich Energie
- D. Die Nachhaltigkeitstransformation im deutschen Umsatzsteuerrecht
- E. Zusammenfassung und Ausblick

Bedeutung der Steuersätze kann zunehmen

- **Übergang zu OSS**
- **Mögliche Steuerbarkeit von Innenumsätzen in Organschaftskonstellationen**

**Vielen Dank für die
Aufmerksamkeit!**

Literaturnachweise

- Bundesrechnungshof, Bericht nach § 88 Absatz 2 BHO an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages Reform des ermäßigten Umsatzsteuersatzes lange überfällig, 2022, abrufbar unter <https://www.bundesrechnungshof.de/SharedDocs/Kurzmeldungen/DE/2023/umsatzsteuer.html>.
- Ismer, Roland/Kaus, Ashok/Reiß, Wolfram/Rath, Silke: Analyse und Bewertung der Strukturen von Regel- und ermäßigten Sätzen bei der Umsatzbesteuerung unter sozial-, wirtschafts-, steuer- und haushaltspolitischen Gesichtspunkten, Gutachten für das BMF, 2010, abrufbar unter https://content.beck.de/FDDStR/Endfassung_Gutachten_erm_UStsaetze.pdf; Kurzfassung abgedruckt in DStR 2010, 1970.
- Ismer, Roland/Kaus, Ashok/Reiß, Wolfram rmäßigter Umsatzsteuersatz als rechtspolitische Gestaltungsaufgabe, UR 2010, 837.
- Ismer, Roland, Ismer: Einigung im ECOFIN: Neue Handlungsspielräume bei den ermäßigten Steuersätzen, MwStR 2022, 53
- Umweltbundesamt, Ökologische Finanzreform: Produktbezogene Anreize als Treiber umweltfreundlicher Produktions- und Konsumweisen – Reformvorschläge für die Mehrwertsteuer, 2022, abrufbar unter <https://www.umweltbundesamt.de/publikationen/oekologische-finanzreform-produktbezogene-anreize>
- Sterzinger, Christian: Aktuelle Änderungen des UStG und der UStDV durch das JStG 2022 und weitere Änderungsgesetze, UR 2023, 5.
- Widmann, Werner: Was Sie schon immer über die Umsatzsteuer(sätze) wissen wollten Zur Antwort der Bundesregierung auf die „Kleine Anfrage“ der Fraktion der CDU/CSU, BT-Drucks. 20/2833 v. 15.7.2022, UR 2022, 681.
- Zugmaier, Oliver/Mateev, Atanas: JStG 2022-Entwurf: Null Prozent Umsatzsteuer für Photovoltaikanlagen – aber auch null Fragen?, DStR 2022, 2337.

Aktuelle Entwicklungen im Umsatzsteuerrecht

Diskussion

Ilona Daniels, RWE AG

Bruno Hönel, MdB, Bündnis 90/Die Grünen

Prof. Dr. Roland Ismer, Universität Erlangen-Nürnberg (FAU)

Till Mansmann, MdB, FDP

Jürgen Scholz, WTS

Wolfgang Tausch, Ministerium der Finanzen NRW

Moderation:

Ulrich Meißner, VDMA

Vielen Dank

Jetzt dem BDI auf Social Media folgen!

