



Gustavo Schneider Fossati

**Die sozialstaatliche und
freiheitsschonende Dimension
des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes
im Umsatzsteuerrecht**

Eine rechtsvergleichende Untersuchung
zwischen Deutschland und Brasilien

Einleitung und Gang der Untersuchung

I. Einführung

Der Ursprung des herkömmlichen Verständnisses des steuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzips lässt sich auf drei verschiedene historische Gründe zurückführen. 1776 hat A. Smith darauf hingewiesen, dass *die Bürger jedes Staates zur Finanzierung der Regierung so weitgehend wie möglich im Verhältnis zu ihren jeweiligen Fähigkeiten beitragen müssen, das heißt, im Verhältnis zum Einkommen, das sie unter dem Schutz des Staates genießen*¹. Art. 13 der französischen Erklärung der Menschen- und Bürgerrechte von 1789² sah vor, dass zur Finanzierung der staatlichen Aufwendungen ein allgemeiner Beitrag unentbehrlich sei, der zwischen den Bürgern nach Maßgabe ihrer Fähigkeiten gleichmäßig verteilt werden sollte. Schließlich sah auch Art. 134 der Weimarer Reichsverfassung für das Deutsche Reich vor, dass *alle Bürger ohne Unterschied im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze beizutragen haben*.

Das steuerliche Leistungsfähigkeitsprinzip stellt sowohl im deutschen als auch im brasilianischen Steuerrecht einen Fundamentalgrundsatz und zugleich einen rechtsethischen Lastenverteilungsmaßstab der *fiskalzweckorientierten direkten Personensteuern* dar. Insbesondere im Einkommensteuerrecht ist die Steuerlast nach Maßgabe der individuellen steuerlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen gleichmäßig zu verteilen. Dabei sollen auf der horizontalen Ebene diejenigen, die gleiches Einkommen beziehen, gleich hoch besteuert werden (horizontale Steuergerechtigkeit); auf der vertikalen Ebene sollen diejenigen, die höheres Einkommen beziehen, entsprechend höher belastet werden. Aus dem systemtragenden rechtsethischen Grundsatz der steuerlichen Leistungsfähigkeit ergeben sich das objektive Nettoprinzip und das subjektive Nettoprinzip. Das erste gebietet, dass leistungsfähigkeitsmindernde Aufwendungen, die der Sicherung der Erwerbstätigkeit dienen, von der Einkommensteuerbemessungsgrundlage abzuziehen sind. Nach dem subjektiven Nettoprinzip sind existenzsichernde Ausgaben kein Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit und können dementsprechend von der Einkommensteuerbemessungsgrundlage abgezogen werden.

1 A. Smith, *Wealth of Nations*, Bk. V, Ch. II, Pt. II, S. 350.

2 Article 13 – Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable; elle doit être également répartie entre les citoyens, en raison de leurs facultés.

Bei der Konsumbesteuerung ist jedoch auffallend, dass im deutschen und im brasilianischen Steuerrecht über den Inhalt und die Anwendbarkeit des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes und seiner Unterprinzipien keine Klarheit herrscht. Vielmehr vertreten die meisten Autoren die Ansicht, wonach bei genauer Betrachtung in der Umsatzbesteuerung der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität durch den Mechanismus des Vorsteuerabzugs betreffend die Eingangsleistungen herrschen soll. Zudem wird diese Steuerlast auf den Endverbraucher übergewälzt, der unabhängig von seinen persönlichen Verhältnissen bzw. Besonderheiten diese Steuerlast tragen muss. In diesem Zusammenhang ist bislang noch nicht eingehend untersucht worden, ob und inwieweit die Umsatzsteuerlast nach der in der Einkommensverwendung zum Ausdruck kommenden steuerlichen Leistungsfähigkeit verteilt werden kann. Die Frage der Verteilungsgerechtigkeit bei der eigenständigen Teilrechtsordnung der Verbrauchsbesteuerung soll anhand der Zusammenwirkung der Grundrechte im Steuerstaat kritisch gewürdigt werden. Darüber hinaus ist aus der Sicht der Belastungswirkungen auf den Endverbraucher eine metagesetzliche, sich aus der verfassungsrechtlichen Wertesordnung ergebende Rechtfertigungslehre der indirekten Steuern auf den Konsum zu erarbeiten.

Der brasilianische Verfassungsgeber hat 1988 versucht, einen bereichsspezifischen Vergleichsmaßstab zwecks unterschiedlicher Abstufung der Steuersätze im Bereich der indirekten Steuern auf Lieferungen und sonstigen Leistungen einzuführen. Hierbei wurde aus zwei verschiedenen Vorschriften der brasilianischen Verfassung der Grundsatz der Selektivität nach der Wesentlichkeit entwickelt. Nach diesem Grundsatz sind die Steuersätze bzw. die Bemessungsgrundlagen nach dem Grad der Unentbehrlichkeit des Gegenstands bzw. der Leistung zum menschlichen Bedarf unterschiedlich zu graduieren. Der Steuergesetzgeber hat dabei einen weiten Gestaltungsspielraum, darf aber im Wesentlichen von diesem bereichsspezifischen steuerlichen Verteilungsmaßstab nicht abweichen. Hier tauchen dennoch mindestens vier unausweichliche Fragen auf: *a)* inwieweit lässt sich eine solche Gestaltungstechnik im Rahmen des Grundrechts auf Gewährleistung des Existenzminimums des Endabnehmers bei der Konsumbesteuerung hinreichend rechtfertigen? ; *b)* öffnet dieser Grundsatz nicht zu sehr die Flanke für politischen Opportunismus und Lobbyarbeiten im Interessen kleiner Unternehmensgruppen? ; *c)* kann das verfassungsrechtliche bereichsspezifische Prinzip der Selektivität nach der Wesentlichkeit das systemtragende Fundamentalprinzip der steuerlichen Leistungsfähigkeit im Rahmen einer aus der Sicht des tatsächlichen Steuerlastträgers gedachten Umsatzsteuergerechtigkeit ersetzen? ; *d)* hat der Steuergesetzgeber Mindestaufwandspositionen zur Erfüllung des menschlichen lebensnotwendigen Bedarfs zwingend vollständig zu verschonen?

Diese Arbeit befasst sich mit der Frage der Steuergerechtigkeit anhand der Möglichkeit und des Umfangs der Anwendbarkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips als sachgerechtem Lastenverteilungsmaßstab im deutschen und im brasiliensischen Umsatzsteuerrecht. Ausgehend davon, dass die Konzeption des Umsatzsteuerrechts in beiden Rechtssystemen auf die Entlastung des Unternehmers durch den Mechanismus des Vorsteuerabzugs und die Überwälzung der Steuerlast auf den Endverbraucher angelegt ist, soll die Untersuchung aus der Sicht der Belastungs- und Gestaltungswirkungen auf den Endkonsumenten erfolgen. Dabei ist zudem kritisch zu hinterfragen, ob und inwieweit die Ziele der Sozialgerechtigkeit im Umsatzsteuerrecht nicht eher durch Kompensationen im Einkommensteuerrecht und im Sozialhilferecht zu erreichen sind. Es gibt nicht wenige Autoren, die die Abschaffung sämtlicher Umsatzsteuervergünstigungen und eine reguläre Verbrauchsbesteuerung mittels der Einführung eines niedrigeren Steuersatzes für alle Gegenstände und Leistungen vertreten. Gleichzeitig werden notwendige Erhöhungen der Grundfreibeträge und Erweiterungen der Abzugsstatbestände im Einkommensteuerrecht vorgeschlagen, die insbesondere die Umsatzsteuermehrbelastung von Geringverdiennern und kinderreichen Familien im Sozialstaat ausgleichen sollen. Im Sozialhilferecht hat der Gesetzgeber ohne weiteres die notwendigen Anpassungen bei den Regelsätzen, Kosten der Unterkunft, Heizkosten und Kosten des Versicherungsschutzes hinsichtlich der existenziellen Risiken Krankheit und Pflege vorzunehmen. Diese eher finanzwissenschaftlichen Lösungsansätze sollen zunächst im Lichte einer sozialstaatlichen und freiheitsschonenden Dimension des Leistungsfähigkeitsprinzips im Umsatzsteuerrecht und zugleich anhand des verfassungskräftigen Subsidiaritätsprinzips kritisch gewürdigt werden. Es wird ebenfalls zu zeigen sein, dass gesetzestechische Maßnahmen bereits bei den Umsatzsteuertatbeständen unternommen werden können. Dazu sind in der verfassungsrechtlichen Werteordnung beider Länder und im deutschen Sozialhilferecht Maßstäbe zu erkennen, die die Grundlagen zur Definition und Einschränkung der Wesentlichkeit der Gegenstände und Leistungen zum menschlichen Lebensbedarf vorgeben.

Das Bundesverfassungsgericht hat diese Fragen bislang noch nicht tiefgreifend behandelt. Dennoch steht die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts einer Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips im Bereich der indirekten Verbrauchsteuern *nicht* entgegen³. Zumindest für die direkten Steuern fordert das Gebot der Steuergleichheit eine Belastung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit⁴. Die Ausrichtung der Besteuerung an der wirtschaftlichen Leistungs-

3 So auch K. Löhr, Optionsrecht, S. 241.

4 BVerfGE 99, 216, 232.

fähigkeit gelte *insbesondere* im Einkommensteuerrecht⁵, das auf die Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen hin angelegt sei⁶. Auf der anderen Seite hat die Dritte Kammer des Ersten Senats des Bundesverfassungsgerichts die Ansicht vertreten, die Mehrbelastung von Familien mit Kindern sei „im Binnen- system der indirekten Steuern unvermeidlich und gesetzesystematisch folgerichtig“⁷. Diesbezügliche Kompensationen müssen im Einkommensteuerrecht unternommen werden⁸, beispielsweise durch eine Erhöhung des Kinderfreibetrags⁹. Dennoch hat 2004 der Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts anlässlich der Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit der Strom- und Mineralölsteuer entschieden, dass bei indirekten Steuern auch der End- oder Letztverbraucher, der die indirekte Steuerlast tragen soll, in den Blick zu nehmen sei¹⁰. In Einklang damit steht die Aussage der Dritten Kammer des Ersten Senats, wonach sich bei dem Endverbraucher die Frage der Steuerfreiheit des Existenzminimums auch im Bereich indirekter Besteuerung stellt, da er materiell mit der Umsatzsteuer belastet ist¹¹. Der Zweite Senat hat bereits 1999 in Anlehnung an die Begründung zum 2. Haushaltstrukturgesetz¹² darauf hingewiesen, die Vergünstigungen nur im Interesse der Verbraucher, nicht im Interesse einzelner Unternehmensgruppen systemgerecht seien¹³.

Das Plenum des Supremo Tribunal Federal hat 1999 die steuerliche Leistungsfähigkeit des Verbrauchers im Umsatzsteuerrecht nur allgemein erwähnt. Anlässlich dieser Entscheidung hat der Richter *Ilmar Galvão* darauf hingewiesen, dass bei den indirekten Steuern der Endverbraucher derjenige der Steuerträger ist, dessen steuerliche Leistungsfähigkeit berücksichtigt wird¹⁴. In 2011 hat die Zweite Kammer des brasilianischen Verfassungsgerichts ausgesprochen, dass „sämtliche Abgaben dem Leistungsfähigkeitsprinzip unterliegen, (...) zu-

5 BVerfGE 66, 214, 223; 61, 319, 344; 105, 73, 125; 107, 27, 46.

6 BVerfGE 82, 60, 86.

7 Vgl. 1 BvR 2164/98, NJW 1999, 3478. Der Beschluss betraf damals die Erhöhung des Umsatzsteuernormalsatzes von 15% auf 16%.

8 Vgl. 1 BvR 2164/98, NJW 1999, 3478.

9 Im Beschluss gegen die mit Wirkung vom 1. Januar 2007 erfolgte Erhöhung der Umsatzsteuer hat die 2. Kammer des Ersten Senats des Bundesverfassungsgerichts 2007 wiederholt darauf hingewiesen, dass eine relativ stärkere Belastung der Familien im System der Umsatzsteuer notwendig angelegt und gesetzesystematisch folgerichtig sei. Vgl. hierzu 1 BvR 2129/07, UR 2008, 159-160. Die Richter haben sich auf den Beschluss von 1999 gestützt.

10 BVerfGE 110, 274, 292 (Ökosteuer).

11 Vgl. 1 BvR 201/97, NJW 1997, 3368.

12 Vgl. BTDrucks 9/842, S. 74.

13 Siehe hierzu BVerfGE 101, 132, 141; vgl. auch UR 2000, 72, 73.

14 RE Nr. 213.396, Berichterstatter: Richter Ilmar Galvão, Plenum, DJ v. 01.12.2000.

mindest bezüglich eines seiner drei Aspekte (objektiv, subjektiv und proportional), unabhängig von einer von rein wirtschaftlichen Maßstäben entnommenen Einordnung“¹⁵.

Eine *rechtsvergleichende* Untersuchung der verschiedenen Umsatzsteuer-gestaltungen im Lichte einer gemeinsamen leistungsfähigkeitsmäßigen Rechtfer-tigungslehre kann angesichts dessen grundsätzlich für beide Rechtsordnungen förderlich sein.

II. Gang der Untersuchung

Zunächst wird im 1. Kapitel auf die Prinzipienlehre im Rahmen der verfassungs-rechtlichen Werteordnung einzugehen sein. Die dargestellte Unterteilung zielt darauf ab, sowohl das Wesen der verfassungsrechtlichen Werte und der Rechts-prinzipien als auch ihre Verhältnisse zu verdeutlichen. Dieses Kapitel hat dar-über hinaus als Gegenstand das Folgerichtigkeitsgebot und die Methode der Auflösung von Prinzipienkollisionen. Dabei ist zu unterscheiden zwischen Ob-jekten der Rechtsanwendung und Maßstäben der Rechtsanwendung. Es wird näher zu zeigen sein, dass die Verhältnismäßigkeit der Rechtsidee selbst imma-nent ist, aber der Auflösung von Prinzipienkollisionen dient. Der Vorrang des einen oder des anderen Prinzips wird „im Lichte der Verhältnismäßigkeitsprü-fung“ ermittelt. Die Verhältnismäßigkeit selbst stellt keinen Grundsatz dar, der aufgrund eines gewichtigeren widerstreitenden Grundsatzes entfernt werden kann. Sie ist kein Gegenstand der Abwägung, sondern Anwendungsmaßstab von Rechtsnormen. Das Kapitel zielt darauf ab, dem Leser einen Überblick über die Prinzipienlehre im Lichte der verfassungsrechtlichen Werteordnung zu vermit-teln, um anschließend im 2. Kapitel die steuerliche Leistungsfähigkeit als rechtsethisches systemtragendes Fundamentalprinzip zu analysieren.

Im Anschluss werden im 2. Kapitel der Inhalt und die Anwendbarkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips nach derzeitigem Meinungsstand dargestellt. Ge-genstand dieses Teils sind auch dessen normative Einordnung und verfassungs-rechtlichen Grundlagen. Zum Schluss wird darauf einzugehen sein, ob und in-wieweit das Leistungsfähigkeitsprinzips durchbrochen werden kann. Untersucht werden die im Schrifttum und in der Rechtsprechung am häufigsten auftretenden Rechtferdigungsgründe für die Durchbrechung, nämlich die fiskalische Ergie-bigkeit, Vereinfachungszwecke, Missbrauchsbekämpfung und Gemeinwohlzwe-cke.

15 Ag. Reg. RE Nr. 406.955, Berichterstatter: Richter Joaquim Barbosa, Zweite Kammer, DJe 20.10.2011.

Schließlich hat das 3. Kapitel als Gegenstand die Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips im Rahmen des geltenden deutschen und brasilianischen Umsatzsteuerrechts. Nach einer kurzen Darstellung der deutschen Umsatzsteuer und der brasilianischen Steuern auf den Umsatz ist der verfassungsrechtlich verankerte Grundsatz der Selektivität nach der Wesentlichkeit darzustellen und kritisch zu hinterfragen. Die expliziten Grundlagen zur Definition der Wesentlichkeit der Güter und Leistungen werden untersucht, um anschließend auf die selektive Gestaltung der Steuersätze der indirekten Steuern einzugehen. Ausgehend von diesem ersten Teil des 3. Kapitels soll sodann die Umsatzsteuergerechtigkeit im Rahmen einer Besteuerung nach der Konsumleistungsfähigkeit untersucht werden. Es wird zu zeigen sein, welche Konsumarten steuerliche Leistungsfähigkeit indizieren, wer das Subjekt des Verbrauchsvorgangs für Zwecke der Feststellung der Konsumleistungsfähigkeit ist und in welchem Zeitpunkt des Erwerbs von Gütern und Leistungen die Konsumleistungsfähigkeit zum Ausdruck kommt. Anschließend ist auf die Möglichkeit und den Umfang der Anwendbarkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips nach derzeitigem deutschem und brasilianischem Meinungsstand einzugehen. Dabei sind die einheitliche Betrachtung der Umsatzsteuer und der Einkommensteuer, das Verhältnis zwischen dem Fundamentalprinzip und der Besteuerungstechnik des Umsatzsteuerrechts, der Konsum als freiheitsschonender Sachgerechtigkeitsmaßstab und die Zulässigkeit einer progressiven Besteuerung nach der Konsumleistungsfähigkeit eingehend zu untersuchen. Der eigenständige Schutz des Existenzminimums im Umsatzsteuerrecht wird im Anschluss an die vorangehenden Überlegungen und Schlussfolgerungen eingehend betrachtet. Er wird untersucht anhand der verfassungsrechtlichen Rechtsprechung und am Ende im Lichte des Besteuerungsmodells, das von einer nicht unerheblichen Anzahl von Finanzwissenschaftlern vertreten wird. Dieses Modell beruht auf der Abschaffung sämtlicher oder zumindest der überwiegenden Anzahl der Umsatzsteuervergünstigungen und wird (oftmals) mit einem Ausgleich bei der Einkommensteuer und den Sozialtransfers kombiniert. Der finanzwissenschaftliche Lösungsansatz soll im Lichte des Subsidiaritätsprinzips und der sozialstaatlichen und freiheitsschonenden Dimension des Leistungsfähigkeitsprinzips im Umsatzsteuerrecht sorgfältig analysiert werden. Dabei soll auch nicht außer Acht gelassen werden, ob und inwieweit sich die Beibehaltung ermäßiger Umsatzsteuersätze zwecks Verschonung des Existenzminimums hinreichend rechtfertigen lässt.

Die Untersuchung wird überwiegend anhand des deutschen und brasilianischen juristischen Schrifttums und der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des Supremo Tribunal Federal durchgeführt. Die Erörterung erfolgt schwerpunktmäßig auf Verfassungsebene. Einige Beiträge der Finanzwissenschaft werden berücksichtigt und im Lichte der dargestellten Thesen kritisch

hinterfragt. Die Überlegungen erfolgen vornehmlich anhand von Beispielen des *Steuerrechts*, nicht des *Beitragsrechts*. Dies muss hier betont werden, da das brasilianische *Abgaberenrecht* strikt zwischen den unterschiedlichen *Beitragsarten* differenziert. Ausnahmsweise wird hier auf die Entscheidung des Plenums des Supremo Tribunal Federal zur Verfassungsmäßigkeit der COSIP¹⁶ einer bestimmten Gemeinde zurückgegriffen¹⁷. Diese Entscheidung ist im Rahmen der Einführung eines progressiven Steuersatzsystems unter Beachtung der steuerlichen Leistungsfähigkeit des Endkonsumenten von Bedeutung.

16 COSIP ist der Beitrag zur öffentlichen Beleuchtungsdienstleistung (Art. 149-A CF).

17 Bemessungsgrundlage der COSIP war der monatliche Stromverbrauch innerhalb der jeweiligen Kategorien von Konsumenten (primär, häuslich, kaufmännisch, gewerblich oder öffentliche Hand). Vgl. RE Nr. 573.675, Berichterstatter: Richter Ricardo Lewandowski, Plenum, DJe v. 21.05.2009.