

# Gutachtliche Stellungnahme

Zur

## **Abschaffung der Kaffeesteuer für nachhaltig produzierten und fair gehandelten Kaffee**

### **Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit GmbH**

vorgelegt von:

Prof. Dr. Stephan Schauhoff

und

Rainald Vobbe

Steuerberater, Diplom-Finanzwirt, Fachberater für Zölle und Verbrauchsteuern

und

Dr. Daniela Danz

Rechtsanwältin

Flick Gocke Schaumburg  
Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater  
Partnerschaft mbB  
Friedrich-Ebert-Allee 13, 53113 Bonn

## Inhaltsverzeichnis

<b>A. Sachverhalt</b>	<b>1</b>
<b>B. Auftrag</b>	<b>5</b>
<b>C. Gutachten</b>	<b>6</b>
<b>I. Zusammenfassung</b>	<b>6</b>
<b>II. Rechtliche Grundlagen der Befreiung von der Kaffeesteuer</b>	<b>7</b>
1. <b>Besteuerungsgegenstand der Kaffeesteuer – Grundzüge</b>	<b>8</b>
2. <b>Verfassungsrechtliche Legitimation einer Befreiung</b>	<b>9</b>
a) Gleichheitsgerechte Besteuerung und gesetzgeberisches Ermessen nach Art. 3 GG	9
b) Keine Relevanz der Berufs- und Eigentumsfreiheit	12
c) Lenkungsnormen und Lenkungsziel der Kaffeesteuer	13
d) Ungleicher Vollzug der Steuergesetze	17
e) Das allgemeine Bestimmtheitsgebot und das Bestimmtheitsgebot des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG	18
f) Zwischenergebnis	20
3. <b>Europarechtliche Vorgaben für die Kaffeesteuer</b>	<b>21</b>
4. <b>Politische Argumentation für die Befreiung nachhaltigem Kaffee von der Kaffeesteuer</b>	<b>22</b>
<b>III. Optionen der gesetzlichen Ausgestaltung</b>	<b>25</b>
1. <b>Anknüpfung an zertifizierten Kaffee?</b>	<b>25</b>
2. <b>Ausgestaltung der Befreiungsvoraussetzungen und Prüfung von deren Voraussetzungen im Einzelnen</b>	<b>26</b>
3. <b>Möglichkeiten des Zertifizierungsverfahrens</b>	<b>27</b>
a) Vergleich zur Biokraft-NachV	27
b) Bescheinigungsverfahren wie z.B. für Bildungseinrichtungen	28
c) Möglichkeiten der Zertifizierung für die Kaffeesteuerbefreiung	28
<b>IV. Gestaltungsvorschlag</b>	<b>30</b>

## A. Sachverhalt

Kaffee ist das beliebteste Getränk der Deutschen. Allerdings ergeben sich aus dem Kaffeeanbau vielfach negative Folgen für die Produzenten und Umwelt in den Anbauländern, die auch in der politischen Diskussion vielfältig behandelt werden. So hat der Bundesminister für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung, Gerd Müller, in seiner Rede bei der G20-Konferenz „EINEWELT ohne Hunger ist möglich. Die Zukunft des ländlichen Raums“ am 27. April 2017 in Berlin faire Agrarlieferketten und fairen Einkauf auch von Kaffee, bei dem es an lokaler Wertschöpfung und an existenzsichernden Löhnen fehle, als einen wichtigen Punkt der Reformanstrengungen genannt. Ein möglicher Ansatzpunkt könnten Maßnahmen zur Preissenkung und damit zu einer Wettbewerbsangleichung gegenüber konventionellem Kaffee sein, um den Absatz/Konsum von nachhaltigem Kaffee zu erhöhen. Eine der möglichen Maßnahmen, von Non-Profit-Organisationen bereits öfter gefordert, könnte die Abschaffung der Kaffeesteuer für nachhaltig produzierten und fair gehandelten Kaffee (im Folgenden „nachhaltigen Kaffee“) sein.

Weltweit gibt es ca. 25 Mio. Kaffeeproduzenten.<sup>1</sup> *Conservation International* geht davon aus, dass bislang nicht einmal die Hälfte der Kaffeeproduzenten über die unterschiedlichen Nachhaltigkeitsinitiativen (Standards wie auch Ansätze der Privatwirtschaft oder des Staates) erreicht werden. Dies liegt einerseits daran, dass die Produzenten geografisch oft weit in einem Erzeugerland verstreut und somit nicht unbedingt an Beratungsstrukturen und notwendige Infrastruktur angebunden sind. Andererseits liefern viele dieser Kleinbauern kleinste Mengen des Kaffeegesamtolumens und sind nicht in Produzentenvereinigungen strukturiert, so dass sie unbekannt und unerreicht von internationalen Sektorstrukturen sind (abgesehen von Verkaufsstrukturen über lokale Zwischenhändler).

2013 waren ca. 40% der globalen Produktion nach bestehenden Nachhaltigkeitsstandards zertifiziert. Die Produzenten konnten jedoch geschätzt

---

<sup>1</sup> Der Sachverhalt entstammt den Ausführungen von Kerstin Linne, die aktuell im Auftrag der GIZ einen Vorschlag zur Definition von nachhaltig produziertem und fair gehandeltem Kaffee erstellt. Dieser orientiert sich an den gängigen Nachhaltigkeitsstandards (UTZ, SAN, Fairtrade), geht aber teilweise darüber hinaus.

nur 15% als verifiziert / zertifiziert absetzen. Die Nachfrage nach nachhaltigem Kaffee ist gegenwärtig auch in Deutschland deutlich geringer als das Angebot, legt man die vorhandenen Standards zugrunde. Dies liegt zum einen daran, dass nachhaltiger Kaffee nicht unbedingt den Qualitäts- und Geschmacksanforderungen des Marktes entspricht, zum anderen an einer undurchsichtigen Erfassung des nachhaltigen Kaffees. Oftmals ist ein Produkt sowohl Fairtrade, UTZ und 4C zertifiziert/verifiziert und wird entsprechend von jedem dieser Standards erfasst. Global taucht dieser Kaffee damit mehrfach (hier: bis zu dreimal) in der Statistik für nachhaltigen Kaffee auf, da es bislang kein übergreifendes System zur Erfassung mehrfach zertifizierten / verifizierten Kaffees gibt. In 2016 waren laut des Deutschen Kaffeeverbands 10% des in Deutschland verkauften Kaffees als zertifiziert ausgezeichnet. In welchem Umfang eingeführter Kaffee als zertifiziert eingekauft wurde, ist unbekannt.

Im deutschen Lebensmitteleinzelhandel dient Kaffee häufig als Kundenmagnet. Ca. 60% des gemahlten Röstkaffees wird zu Aktionspreisen verkauft und gerade Eigenmarkenprodukte sind dauerhaft tiefpreisig, um ein Gefühl von Preiswertigkeit des Gesamtsortiments zu erwecken. Dies hat zu einer Preisschwelle beim deutschen Konsumenten von € 4,99 pro 500g Röstkaffee geführt. Nachhaltiger Kaffee – wie auch ein Großteil des konventionellen Kaffees – kann nach einer Untersuchung von Green Line Consulting, Frau Kerstin Linne, für die GIZ zu einem solchen Preis nicht hergestellt werden.<sup>2</sup> Es droht eine Verschlechterung der sozialen oder Umweltbedingungen in den Anbauregionen, um zu einer kostendeckenden Produktion zu kommen. Allerdings handelt es sich beim Kaffeeanbau um eine Industrie, die grds. von Weltmarktpreisen bestimmt wird, die wiederum nicht maßgebend von den Absatzpreisen in Deutschland bestimmt sind.

Trotz der im Vergleich zu konventionellem Kaffee höheren Produktionskosten für nachhaltigen Kaffee wird dieser in Deutschland oftmals fast genauso günstig angeboten, wie konventioneller Kaffee. Damit kommt die Frage auf, wie zertifizierter Kaffee zu Billigpreisen angeboten werden kann. Dies hängt einerseits damit zusammen, dass ein Siegel eines Standardsystems nicht gleichzeitig für eine hohe Kaffeequalität steht. Bei der Zertifizierung niedrigerer Qualitäten ist der Einkaufspreis entsprechend günstiger,

---

<sup>2</sup> Linne, Preisbildung im Kaffeesektor, Juli 2017, n.V.

so dass auch nachhaltiger Kaffee günstige angeboten werden kann. LIDLs FAIRGLOBE Transfair Bio Café del Mundo (500g Röstkaffee) kostet z.B. € 5,29. REWEs Bio Fairtrade Röstkaffee (500g) kostet ebenfalls € 5,29. Somit liegen diese Fairtrade Kaffees sogar unter nicht zertifizierten 500g Packungen von z.B. Jacobs (ca. € 4,99 – 5,99) oder Melitta (ca. € 5,69). Darbovens Fairtrade Café Intención (500g) kostet € 7,99. 250g Bio GEPA Kaffee kosten ebenso € 5,29 (d.h. 500g kosten hier doppelt so viel) und 500g GEPA Röstkaffee (nicht Bio) liegen bei € 7,79 – d.h. immer noch unter dem Darboven Preis. Niedrigere Preise für zertifizierten Kaffee hängen also von der Kaffeequalität, der Marke (Eigenmarken werden oftmals von Supermärkten noch stärker subventioniert) und der individuellen Wertschöpfungskette ab. Zertifizierter Kaffee, der bis zum Kauf tendenziell länger im Regal liegt, wird teilweise auch deswegen teurer angeboten als er tatsächlich sein müsste, um Verluste aus dem Verkauf günstigeren Kaffees auszugleichen, wenn beide in der gleichen Regalfläche nebeneinander liegen.<sup>3</sup>

Somit ist zertifizierter Kaffee (soweit keine Eigenmarke) im deutschen Preiswettbewerb oftmals doppelt benachteiligt: Höhere Produktionskosten und Kosten entlang der Wertschöpfungskette plus höhere Preise im Supermarktregal zur Erhaltung der Quadratmeterprofitabilität im Lebensmitteleinzelhandel.

Ein weiterer Kostenfaktor bildet die Kaffeesteuer. Jeglicher Kaffee sowie alle koffeinhaltigen Produkte, die im Inland in den freien Handel gelangen, unterliegen der Besteuerung, für Röstkaffee mit € 2,19 und für löslichen Kaffee mit € 4,78 je Kilogramm, die als Verbrauchsteuer neben der Umsatzsteuer anfällt. Die jährlichen Steuereinnahmen belaufen sich auf rund 1 Milliarde Euro und stehen dem Bund zu.<sup>4</sup>

Im Bereich der Entwicklungshilfe wird die These vertreten<sup>5</sup>, dass sich die Anbaubedingungen für Kaffee nicht entscheidend verbessern werden, wenn es nicht gelingt, den Wettbewerbsnachteil nachhaltigen Kaffees, der sich aus höheren Kosten durch bessere Produktionsbedingungen ergibt, zu

---

<sup>3</sup> Linne, Preisbildung im Kaffeesektor, Juli 2017, n.V.

<sup>4</sup> [www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Zoll/2017-04-24-zoll-verbrauchsteuern.html](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Zoll/2017-04-24-zoll-verbrauchsteuern.html), zuletzt abgerufen am 16.01.2018.

<sup>5</sup> Vgl. z.B. Petition von TransFair <https://www.change.org/p/kaffeesteuer-f%C3%BCr-fairen-kaffee-abschaffen>; auch Initiative der SPD Hamburg, Zeit v. 14.12.2014, <http://www.zeit.de/2014/50/kaffeesteuer-spd-initiative-fairtrade-kaffee>

vermindern, indem der Staat selbst durch eine Ermäßigung bei der Kaffeesteuer den Preiswettbewerb zugunsten nachhaltigen Kaffees beeinflusst. Der Attraktivität un zertifizierter und damit zweifelhafter Produktionsbedingungen solle durch eine Differenzierung bei der Kaffeesteuer und einem daraus resultierenden geringeren Unterschied der Endverbraucherpreise bei gleicher Qualität von zertifiziertem zu konventionellem Kaffee entgegen gewirkt werden.

## **B. Auftrag**

Wir haben von der Deutschen Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit GmbH (**GIZ**) den Auftrag erhalten, eine schriftliche Argumentation für eine Befreiung von bzw. die Abschaffung der Kaffeesteuer für nachhaltig produzierten und fair gehandelten Kaffee zu erstellen, die steuerrechtlich begründet ist. Weiter sollen schriftliche Vorschläge erarbeitet werden, wie diese Befreiung der Kaffeesteuer gesetzlich festgeschrieben werden könnte und es sollen konkrete Vorschläge für Gesetzestexte oder Änderungen des Wortlauts bestehender Gesetze erstellt werden, um die Befreiung der Kaffeesteuer für fair gehandelten und nachhaltig produzierten Kaffee zu verankern. Konkrete Textvorschläge sollten für die besten Optionen der sondierten Möglichkeiten erstellt werden. Grundlage unserer Beurteilung sind dabei insbesondere die verfassungs- und europarechtlichen Grenzen der Gestaltung von Steuergesetzen.

Wir haben keine eigenen Erhebungen zu den tatsächlichen Gegebenheiten auf dem Kaffeemarkt oder den Produktionsbedingungen für Kaffee angestellt, sondern haben uns dazu mit einer Expertin auf dem Kaffeesektor, die uns der Auftraggeber vermittelt hat, ausgetauscht. Ihre Ausführungen haben wir ungeprüft als Grundlage unserer steuerrechtlichen Beurteilung übernommen.

Unserer Begutachtung liegt der abgeschlossene Leistungsvertrag zugrunde.

## **C. Gutachten**

### **I. Zusammenfassung**

Nach unserer Prüfung ist es dem Gesetzgeber möglich, eine Befreiung von der Kaffeesteuer für nachhaltigen Kaffee zu normieren. Entscheidend ist dabei, dass der Gesetzgeber ein Lenkungsziel – also z.B. Umweltschutz, Entwicklungszusammenarbeit, Förderung von sozialen und ökologischen Produktionsbedingungen – verfolgt, dass er durch die Steuerbefreiung erreichen möchte. Es kann vermutet werden, dass der Röster als in der Praxis meist Steuerpflichtiger durch niedrigere Gesamtkosten verstärkt nachhaltigen Kaffee nachfragen wird, ebenso wie der Einzelhandel, der durch die niedrigeren Gesamtkosten des Rösters vermutlich geringere Einkaufspreise zahlen wird. Die günstigeren Einkaufspreise könnten an den Verbraucher weitergegeben werden und so die Nachfrage des Verbrauchers nach entsprechend produziertem Kaffee gestärkt werden. Durch die höhere Abnahmemenge für den deutschen Kaffeemarkt soll nach dem gesetzgeberischen Lenkungsziel in den Anbauländern durch den höheren Verkaufspreis der Produzenten für nachhaltigen Kaffee eine höhere Wertschöpfung verbleiben, die Überproduktion sinkt und mehr Bauern bauen nachhaltigen Kaffee an. Dieses umzusetzende Ziel, dass durch eine höhere Abnahmemenge nachhaltigen Kaffees erreicht werden soll, könnte durch eine Steuerbefreiung erreicht werden, wobei der Gesetzgeber im Sinne einer Plausibilitätsprüfung darlegen können sollte, dass die erstrebten Ziele durch die Steuerbefreiung gefördert werden können. Unter dieser Voraussetzung kann eine Steuerbefreiung gerechtfertigt werden.

Für die Umsetzung der Steuerbefreiung ist entscheidend, dass der Gesetzgeber nicht voraussetzungslos die bestehenden Standards zur Grundlage der Kaffeesteuerbefreiung machen und dadurch die Bedingungen der Kaffeesteuerbefreiung und die Kontrolle über die Einhaltung der Voraussetzungen der Kaffeesteuerbefreiung der Privatwirtschaft überlassen kann. Allerdings kann er im Rahmen eines staatlichen Zertifizierungsprozesses an die bestehenden privaten Standards anknüpfen, um den Kontrollprozess effizient zu gestalten und keine eigenen Strukturen in den Anbauländern aufbauen zu müssen. So könnten auch private Organisationen die Kontrolle in den Anbauländern übernehmen und den Kaffee nach den gesetzlichen Vorgaben zertifizieren, wenn der Staat selbst eine wirksame Kontroll- und

Überwachung der Standards, der privaten Organisationen sowie des gesamten Zertifizierungsprozesses implementiert.

Die Steuerbefreiung kann unmittelbar im KaffeeStG eingefügt, der staatliche Zertifizierungsprozess in die bestehende Kaffeesteuerverordnung aufgenommen werden.

Dieses Gutachten zeigt zunächst die rechtlichen Grundlagen der Befreiung von der Kaffeesteuer und insbesondere abstrakt den gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum sowie die verfassungs- und europarechtlichen Voraussetzungen – zusammen mit den Grundlagen der Kaffeesteuer – auf (II.). Anschließend werden die Optionen der gesetzlichen Ausgestaltung einer Steuerbefreiung in der praktischen Umsetzung dargelegt (III.), um dann zu einem abschließenden Gestaltungsvorschlag für eine Steuerbefreiung in § 20 Abs. 1 Nr. 6 KaffeeStG (IV.) zu kommen.

## **II. Rechtliche Grundlagen der Befreiung von der Kaffeesteuer**

Steuerrechtlich hat der Gesetzgeber, der aus politischen Gründen erwägt, bestimmte Umsätze von der Kaffeesteuer auszunehmen, keinen unbegrenzten Handlungsspielraum.

Der Gesetzgeber hat verfassungsrechtlich einen weiten Spielraum, innerhalb dessen er handeln kann. Zudem begrenzt das europäische Recht ggfs. seine Möglichkeiten, wie eine Verbrauchsteuer ausgestaltet werden kann. Der Steuergesetzgeber ist innerhalb dieses Rahmens frei, ob er eine bestimmte Steuer, wie die Kaffeesteuer, erhebt. Soweit aber eine Kaffeesteuer erhoben wird, sind Differenzierungen schon aus verfassungsrechtlichen Gründen nur zulässig, wenn der Gesetzgeber sich dabei von sachlichen Erwägungen leiten lässt und sich die tatsächliche Ausgestaltung der Steuer auf diese sachlichen Erwägungen zurückführen lässt. Ansonsten liegt ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 GG vor. Ein Steuergesetz, welches gegen das Willkürverbot verstößt, wäre verfassungswidrig (dazu unter 2.).<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> Dazu zuletzt BVerfG v. 29.03.2017 - 2 BvL 6/11, BStBl II 2017, 1082.

## 1. Besteuerungsgegenstand der Kaffeesteuer – Grundzüge

Bei der Kaffeesteuer handelt es sich um eine Verbrauchsteuer, die seit dem 17. Jahrhundert besteht und 1953 in ihrer jetzigen Form eingeführt wurde.<sup>7</sup> Die Steuer beträgt gem. § 3 Abs. 1 Satz 1 KaffeeStG für Röstkaffee 2,19 Euro und für löslichen Kaffee 4,78 Euro je Kilogramm bzw. je nach Mischungen von Kaffee mit anderen Produkten unterliegt dieser einer geringeren Besteuerung, § 3 Abs. 2 KaffeeStG.

Die Kaffeesteuer entsteht grds. mit der Überführung von Kaffee in den steuerrechtlich freien Verkehr, soweit sich nicht unmittelbar ein Steueraussetzungsverfahren (z.B. Steuerlagerverfahren) oder eine Befreiung anschließt, § 15 Abs. 1 S. 1 KaffeeStG. In diesem Falle entsteht die Steuer erst mit Beendigung des Aussetzungsverfahrens, d.h. meist mit Entfernen aus dem Lager.

Regelmäßig wird Kaffee im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar in ein Steueraussetzungsverfahren überführt. Die Steuer entsteht damit in der Praxis regelmäßig erst durch das Auslagern des Kaffees aus dem Steuerlager, § 8 Abs. 1 Satz 1 KaffeeStG, und wird von dem Inhaber des Steuerlagers geschuldet, § 5 Abs. 2 KaffeeStG. In der Praxis ist es regelmäßig der Röster oder der Importeur, der den Kaffee an den Groß- und Einzelhandel weiterverkauft. Dieser unterhält dann ein Steuerlager entweder direkt als Kaffeeherstellungsbetrieb i.S.d. § 6 KaffeeStG oder als bloßes Kaffeelager i.S.d. § 7 KaffeeStG und wird Schuldner der Kaffeesteuer, wenn der Kaffee sein Lager verlässt. Sofern der Kaffee zwar in Deutschland geröstet wird, aber nicht für den deutschen Markt bestimmt ist, fällt regelmäßig keine Kaffeesteuer an, § 9 Abs. 1 Nr. 1 c und d KaffeeStG.

Die Steuer ist, wie für eine Verbrauchsteuer typisch, also darauf ausgerichtet, dass nicht der Röster selbst mit der Steuer belastet wird, sondern der Röster als Steuerpflichtiger die Steuerlast in Form von erhöhten Preisen an den Einzelhandel und damit den Endverbraucher weitergibt. Ob aufgrund der im Sachverhalt dargestellten Preispolitik des Einzelhandels die Kaffeesteuer tatsächlich den Endverbraucher als Konsumenten erreicht, ist für die Kaffeesteuer nicht entscheidend, da diese nicht auf den Endverkaufs-

---

<sup>7</sup> BGBl. I 1953, 708.

preis – wie die Umsatzsteuer – erhoben wird, sondern auf den Kaffee als solchen.

## **2. Verfassungsrechtliche Legitimation einer Befreiung**

Verfassungsrechtlich hat der Gesetzgeber einen sehr weiten Spielraum, innerhalb dessen er selbst festlegen kann, welche Lebenssachverhalte er der Besteuerung unterwirft<sup>8</sup> und damit auch, ob und wie er Kaffee besteuern möchte. Eine Befreiung von der Kaffeesteuer für nachhaltigen Kaffee ist im Rahmen eines Lenkungsziels des Gesetzgebers möglich. Dabei hat der Gesetzgeber jedoch gewisse Rahmenbedingungen einzuhalten.

### **a) Gleichheitsgerechte Besteuerung und gesetzgeberisches Ermessen nach Art. 3 GG**

Nach unserer nationalen Verfassung muss die Besteuerung gem. Art. 3 Abs. 1 GG immer gleichheitsgerecht ausgestaltet sein. Das bedeutet, dass keine Gruppe von Steuerpflichtigen gegenüber einer anderen Gruppe von Steuerpflichtigen bevorzugt werden darf, soweit zwischen den beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten.<sup>9</sup>

Dabei ist im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG zu beachten, dass es grundsätzlich dem Gesetzgeber obliegt zu entscheiden, welche Gegenstände er in welcher Höhe der Steuer unterwerfen möchte. Regelungen hinsichtlich des Steuerobjekts und des Steuertarifs sind daher weitestgehend einer gerichtlichen Kontrolle anhand des Gleichheitssatzes entzogen.<sup>10</sup> Der Gleichheitssatz fordert vom Steuergesetzgeber somit hauptsächlich eine mögliche Ungleichbehandlung auf eine sachliche Grundlage zu stellen und nicht willkürlich zu handeln.<sup>11</sup>

---

<sup>8</sup> *Kirchhof*, Verbrauchsteuern im Lichte des Verfassungsrechts, BB 2015, 278, 281; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 219 ff.

<sup>9</sup> BVerfG v. 06.03.2002 – 2 BvL 17/99, Rn. 157, BVerfGE 105, 73; BVerfG v. 12.03.1996 – 1 BvR 609/90, 1 BvR 692/90, Rn. 54, BVerfGE 94, 241.

<sup>10</sup> *Kirchhof*, Verbrauchsteuern im Lichte des Verfassungsrechts, BB 2015, 278, 281.

<sup>11</sup> Vgl. zuletzt zum Willkürverbot: BVerfG v. 29.03.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl II 2017, 1082; BVerfG v. 25.07.2007 – 1 BvR 1031/07, BFH/NV 2007, Beilage 4, 441; BVerfG v. 20.04.2004 – 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274.

Das Bundesverfassungsgericht hat dabei zuletzt offen gelassen, ob sich allein aus dem Erfordernis eines "besonderen sachlichen Grundes" für Abweichungen von einem steuerrechtlichen Ausgangstatbestand erhöhte Begründungsanforderungen gegenüber einem bloßen "sachlich einleuchtenden Grund" für die Differenzierung im Sinne des Willkürverbots ergeben.<sup>12</sup> Jedenfalls steigen allgemein die Anforderungen an die Rechtfertigungsgründe für gesetzliche Differenzierungen in dem Maße, in dem sich die Ungleichbehandlung von Personen oder Sachverhalten auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten auswirken kann.<sup>13</sup>

Der Gesetzgeber darf allerdings bei der Ausgestaltung der mit der Wahl des Steuergegenstandes getroffenen Belastungsentscheidung generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, ohne allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen.<sup>14</sup> Der Gesetzgeber ist daher nicht gezwungen, jeden möglichen Einzelfall mit seiner gesetzlichen Regelung zu erfassen, sondern er kann für die Steuerbefreiung auch typisieren, also bestimmte in wesentlichen Elementen gleich geartete Lebenssachverhalte, die für eine Steuerbefreiung Voraussetzungen sind, normativ zusammenfassen. Besonderheiten, die im Tatsächlichen durchaus bekannt sind, können dadurch generalisierend vernachlässigt werden und der Gesetzgeber darf sich grundsätzlich am Regelfall orientieren ohne allen Besonderheiten jeweils durch Sonderregelungen Rechnung zu tragen.<sup>15</sup>

Zudem dürfen die tatsächlichen Anknüpfungspunkte für die Typisierung den Normzweck nicht verfehlen.<sup>16</sup> Dies ist insbesondere später für die staatliche Zertifizierung, die bestätigt, dass es sich um nachhaltigen Kaffee

---

<sup>12</sup> BVerfG v. 29.03.2017 - 2 BvL 6/11, BStBl II 2017, 1082, Rn. 105; dazu *Osterloh/Nußberger* in: Sachs, GG, Art. 3 GG, Rn. 142; Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rn. 125; *Kempny*, JöR 64, 477, 484 ff.; *Schön*, JöR 64, 515, 535; *Thiemann* in: Emmenegger/Wiedmann, Linien der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, Bd. 2, 2011, 180, 189 f., 203 f.

<sup>13</sup> BVerfG v. 29.03.2017 - 2 BvL 6/11, BStBl II 2017, 1082, Rn. 105; BVerfG v. 09.12.2008 - 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210, Rn. 58; BVerfG v. 06.07.2010 - 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, Rn. 38.

<sup>14</sup> BVerfG v. 29.03.2017 - 2 BvL 6/11, BStBl II 2017, 1082, Rn. 106; BVerfG v. 06.07.2010 - 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, Rn. 38.

<sup>15</sup> BVerfG v. 29.03.2017 - 2 BvL 6/11, BStBl II 2017, 1082, Rn. 107; BVerfG v. 09.12.2008 - 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210, Rn. 58; BVerfG v. 06.07.2010 - 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, Rn. 38.

<sup>16</sup> BVerfG v. 29.03.2017 - 2 BvL 6/11, BStBl II 2017, 1082, Rn. 107; (vgl. BVerfGE 111, 115 <137>; 132, 39 <56 f. Rn. 49>; 133, 377 <412 Rn. 87>)

im Sinne des (angepassten) Kaffeesteuergesetzes handelt, entscheidend, bei der es dem Gesetzgeber möglich ist, eine Typisierung der Bedingungen, unter denen Kaffee nachhaltig ist, vorzunehmen. Die Vorteile der gesetzgeberischen Typisierung müssen nach dem BVerfG im rechten Verhältnis zu der mit ihr notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen.<sup>17</sup> Die Typisierung setzt dabei voraus, dass die durch sie eintretenden Härten und Ungerechtigkeiten nur unter Schwierigkeiten vermeidbar wären, lediglich eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen betreffen und das Ausmaß der Ungleichbehandlung gering ist.<sup>18</sup>

Für Verbrauchsteuern ist der allgemeine Gleichheitssatz ebenso anzuwenden. Das Bundesverfassungsgericht spricht dem Gesetzgeber auch hier im Bereich steuerlicher Verschonungen einen großen Gestaltungsspielraum zu.<sup>19</sup> Dieser gilt daher auch für die Befreiung von der Kaffeesteuer. Diese stellt eine steuerliche Verschonung in Form einer Einschränkung des Steuerobjektes dar. In der Folge unterläge nur noch konventioneller Kaffee der Kaffeesteuer wodurch eine Ungleichbehandlung von konventionellem zu nachhaltigem Kaffee eintritt. Eine Verletzung des Gleichheitssatzes tritt jedoch nur dann ein, wenn kein sachlicher Grund für die Ungleichbehandlung von konventionellem und nachhaltigem Kaffee vorliegt, der die Ungleichbehandlung rechtfertigt.

Entscheidend ist dabei, dass der sachliche Grund der Ungleichbehandlung – in Bezug auf die Kaffeesteuer das Lenkungsziel des Gesetzgebers – eine Rechtfertigung bildet. Für eine solche Lenkungssteuer ist dabei erheblich, dass das sog. Lenkungsziel durch die Ungleichbehandlung auch erreicht werden kann. So darf der Gesetzgeber keine Kaffeesteuerbefreiung normieren, ohne dass die Befreiung im Rahmen einer Prognoseentscheidung des Gesetzgebers geeignet sein kann das Ziel, z.B. die Situation in den Anbauländern zu verbessern, zu erreichen (siehe unten unter c)).

---

<sup>17</sup> BVerfG v. 29.03.2017 - 2 BvL 6/11, BStBl II 2017, 1082, Rn. 108; BVerfG v. 20.04.2004 – 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274, Rn. 58.

<sup>18</sup> BVerfG v. 29.03.2017 - 2 BvL 6/11, BStBl II 2017, 1082, Rn. 108; BVerfG v. 08.02.1983 – 1 BvL 28/79, BVerfGE 63, 119-131, Rn. 28.

<sup>19</sup> BVerfG v. 25.07.2007 – 1 BvR 1031/07, BFH/NV 2007, Beilage 4, 441; BVerfG v. 20.04.2004 – 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274.

## b) Keine Relevanz der Berufs- und Eigentumsfreiheit

Eine Verletzung der Berufsfreiheit aus Art. 12 Abs. 1 GG kommt im vorliegenden Fall eher nicht in Betracht. Nach der Rechtsprechung des BVerfG würde ein Eingriff eine berufsregelnde Tendenz der staatlichen Handlung voraussetzen.<sup>20</sup> Dabei kann formal auf den Beruf des Kaffeerösters oder Importeurs abgestellt werden, der durch die Befreiung von der Kaffeesteuer in seinem Beruf eingeschränkt werden könnte. Vermutlich würde sich durch eine Kaffeesteuerbefreiung von nachhaltigem Kaffee aber eher die Art des zu röstenden Kaffees ändern, nicht aber seine Tätigkeit als Kaffeeröster. Dies spricht bereits gegen einen Eingriff in den Schutzbereich der Berufsfreiheit, könnte aber je nach Tätigkeit der Beteiligten des Kaffeesektors vorkommen. Stärker betroffen wären dagegen Produzenten und Zwischenhändler von konventionellem Kaffee, die nicht so schnell auf ein geändertes Einkaufsverhalten der Röster, des Einzelhandels bzw. der Verbrauchers reagieren könnten. Ob diese jedoch in Deutschland klagebefugt wären und so gegen die Kaffeesteuerbefreiung vorgehen könnten, erscheint nach der derzeitigen Gesetzeslage sehr unwahrscheinlich. Eine berufsregelnde Tendenz liegt bei Verbrauchsteuern aber grundsätzlich nicht vor, da die Belastung sämtliche Verbraucher gleichermaßen trifft und eine Lenkungswirkung hinsichtlich des gesamten Marktes eintreten soll.<sup>21</sup> Selbst wenn man jedoch eine berufsregelnde Tendenz annehmen würde, wäre bei Verbrauchsteuern regelmäßig nur die Berufsausübung betroffen und nicht die Zugangsmöglichkeit zu einem Beruf.<sup>22</sup> Auch für Steuern, wie z.B. kürzlich für eine Spielgerätesteuern, kann eine mittelbare Regelung der Berufsausübung gegeben sein.<sup>23</sup> Wenn die Berufsfreiheit betroffen sein sollte, kann eine Verletzung der Berufsausübungsregelung zumindest unter den gleichen Erwägungen wie auch ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (siehe oben a)) gerechtfertigt sein.

Eine Verletzung der Eigentumsfreiheit aus Art. 14 Abs. 1 GG kommt hier als Sperrgrund ebenfalls nicht in Betracht. Art. 14 Abs. 1 GG gewährt den übri-

---

<sup>20</sup> BVerfG v. 25.07.2007 – 1 BvR 1031/07, BFH/NV 2007, Beilage 4, 441.

<sup>21</sup> BVerfG v. 25.07.2007 – 1 BvR 1031/07, BFH/NV 2007, Beilage 4, 441; *Kirchhof*, Verbrauchsteuern im Lichte des Verfassungsrechts, BB 2015, 278(280).

<sup>22</sup> *Kirchhof*, Verbrauchsteuern im Lichte des Verfassungsrechts, BB 2015, 278(280).

<sup>23</sup> Vgl. OVG Lüneburg v. 05.12.2017 – 9 KN 68/17 (juris).

gen Marktteilnehmern keinen Schutz vor Änderungen in der Verbrauchbesteuerung.<sup>24</sup>

### c) Lenkungsnormen und Lenkungsziel der Kaffeesteuer

Ein sachlicher Grund, der eine Abweichung von der gleichheitsgerechten Besteuerung rechtfertigt, kann durch eine Lenkungsnorm bestehen, d.h. der Gesetzgeber verfolgt mit der Ungleichbehandlung außerhalb der Steuergesetzgebung liegende Ziele.<sup>25</sup> Bereits in der Vergangenheit hat der Gesetzgeber ebenso für andere Verbrauchssteuern Steuerermäßigungen bzw. andere Erleichterungen z.B. für nachhaltige Biokraftstoffe<sup>26</sup> oder Strom aus erneuerbaren Energieträgern<sup>27</sup> umgesetzt.

Eine Abweichung von einer gleichheitsgerechten Besteuerung aufgrund eines Lenkungsziels sind dann gerechtfertigt, wenn sie unmittelbar oder mittelbar dem Gemeinwohl und damit der Allgemeinheit oder dem öffentlichen Interesse dient, also übergeordnete Ziele des Gesetzgebers verfolgt. Lenkungsziele können insbesondere wirtschafts-, sozial-, und umweltpolitischer Natur sein.<sup>28</sup> Dafür schafft der Gesetzgeber

*„durch steuerliche Verschonungen eines erwünschten Verhaltens ein finanzwirtschaftliches Motiv, sich für ein bestimmtes Tun oder Unterlassen zu entscheiden. Dabei nimmt die steuerliche Lenkung in Kauf, dass das Lenkungsziel nicht verlässlich erreicht wird, ist also Instrument zur Annäherung an ein Ziel.“<sup>29</sup>*

Sofern der Gesetzgeber mit der Steuerbefreiung eine Lenkung des Verhaltens zu Gunsten von übergeordneten Zielen schaffen möchte und nach der Ausgestaltung der Steuerbefreiung auch mutmaßlich schaffen kann, liegt demnach ein sachlicher Grund für eine Ungleichbehandlung vor.

---

<sup>24</sup> BVerfG v. 20.04.2004 – 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274.

<sup>25</sup> Umfassend dazu: *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem 2005, S. 95f.

<sup>26</sup> Verordnung über Anforderungen an eine nachhaltige Herstellung von Biokraftstoffen v. 30.09.2009, BGBl. I 2009, 3182, Umsetzung der europäischen Richtlinie 2009/28/EG.

<sup>27</sup> Vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG i.V.m. § 1b StromStV.

<sup>28</sup> BVerfG v. 25.07.2007 – 1 BvR 1031/07, BFH/NV 2007, Beilage 4, 441; BVerfG v. 20.04.2004 – 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274; *Kube*, in: BeckOK GG, 34. Ed. 15.08.2017, Art. 105 Rn. 6; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem 2005, S. 95f.

<sup>29</sup> BVerfG v. 20.04.2004 – 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274.

Nicht erforderlich ist dagegen, dass der geschaffene finanzielle Anreiz in jedem Fall die gewünschten Wirkungen und Handlungen tatsächlich herbeiführt. Das BVerfG hebt damit hervor, dass Lenkungsnormen stets ein gewisses Risiko innewohnt, dass Lenkungsziele nicht erreicht werden. Ausreichend sei es daher, wenn durch diese eine hinreichende Motivation geschaffen wird, welche vermuten lässt, dass es grundsätzlich zu einer gesteigerten Vornahme der gewünschten Verhaltensweise kommt. Eine tatsächliche Weitergabe der Steuerlast an den Endverbraucher ist nach dem BVerfG<sup>30</sup> nicht erforderlich, sondern es

*„genügt die Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung in dem Sinne, dass der Steuerpflichtige den von ihm gezahlten Betrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzt und hiernach die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen - Preiserhöhung, Umsatzsteigerung oder Senkung der sonstigen Kosten - treffen kann.“*

Dies bedeutet, dass auch die tatsächliche spätere Preiskalkulation des Einzelhandels für die Lenkungswirkung unerheblich ist. Es reicht aus, dass grundsätzlich im Rahmen der Verbrauchsteuern vermutet wird, dass die Besteuerung bestimmter Güter zu einer Preiserhöhung bei den Großhändlern führt.<sup>31</sup> Spiegelbildlich muss für den umgekehrten Fall einer Befreiung bestimmter Güter von der Verbrauchsteuer dementsprechend die Vermutung gelten, dass die Steuerbefreiung insgesamt zu einer Preisreduktion führt. Ob diese Preisreduktion tatsächlich beim Verbraucher ankommt, liegt an der Preisgestaltung des Einzelhandels und nicht in der Hand des Gesetzgebers – auch hier genügt also die Möglichkeit der kalkulatorischen Überwälzung eines günstigeren Einkaufspreises für nachhaltigen Kaffee an den Endverbraucher.

In Bezug auf nachhaltigen Kaffee ließe sich hier als Lenkungsziel neben dem Umweltschutz und der Entwicklungszusammenarbeit auch die Förderung von sozialen und ökologischen Produktionsbedingungen unter Einhaltung einer angemessenen Existenzgrundlage für die Produzenten anführen,

---

<sup>30</sup> BVerfG v. 20.04.2004 – 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, Rn. 67, BVerfGE 110, 274.

<sup>31</sup> Vgl. zur geplanten Überwälzung auf den Endverbraucher: BVerfG v. 20.04.2004 – 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274; *Spilker*, Muss eine nicht mögliche Überwälzung von besonderen Verbrauchsteuern zu einer Rückerstattung führen?, BB 2017, 1758, 1758.

die der Gesetzgeber anstreben kann. Ein Motiv zum gesteigerten Handel mit nachhaltigem Kaffee könnte durch die aus der Steuerbefreiung resultierenden günstigeren Einkaufspreise für den Röster und folgend für den Einzelhändler entstehen, so dass durch die Preisgestaltung des Einzelhandels ggf. auch eine erhöhte Nachfrage durch die Verbraucher zu erwarten ist.

Auch wenn sich der Kaffeepreis am Weltmarkt orientiert, ist davon auszugehen, dass Deutschland als drittgrößter Verbraucher von Kaffee<sup>32</sup> einen nicht unerheblichen Markteinfluss hat, so dass sich die Einkaufsentscheidung der Röster, die Preisbildung insgesamt und das Konsumverhalten in Deutschland auch auf die Produktionsbedingungen weltweit auswirken könnte, wenn die Abschaffung der Kaffeesteuer zu einer erhöhten Abnahme von nachhaltigem Kaffee führt. Aktuell besteht eine Überproduktion<sup>33</sup> von nachhaltigem Kaffee, so dass die höheren Produktionskosten nicht durch höhere Verkaufspreise ausgeglichen werden, sondern der nachhaltige Kaffee als nicht zertifizierter Kaffee verkauft werden muss. Dies kann dazu führen, dass einige Produzenten aufgrund ihrer niedrigen Verkaufspreise nicht länger nachhaltigen Kaffee anbauen können und das Ziel des nachhaltigen Kaffees, eine angemessene Existenzgrundlage für die Produzenten zu schaffen und soziale sowie ökologische Standards einzuhalten, nicht mehr in Gänze erreicht werden könnte.

Um höhere Verkaufspreise für die gesamte Produktion zu fördern, die dann unmittelbar zu einer höheren Wertschöpfung und mehr Nachhaltigkeit in den Anbauländern führt, kann der Gesetzgeber ein Lenkungsziel umsetzen, um durch niedrigere Einkaufspreise für den Einzelhandel, ohne das ein steuerlicher Vorteil durch zusätzlichen administrativen Aufwand kompensiert wird, den nachhaltigen Kaffee attraktiver zu machen. Ein Vorteil der Befreiung von der Kaffeesteuer ist die klare, gesetzlich kontrollierte Zertifi-

---

<sup>32</sup> Vgl. 13. Bericht der Bundesregierung an den Deutschen Bundestag über die Aktivitäten des Gemeinsamen Fonds für Rohstoffe und der einzelnen Rohstoffabkommen, Januar 2017, S.6, abrufbar unter <https://www.bmwi.de/Redaktion/DE/Publikationen/Industrie/rohstoffbericht-jan-2017.html>, zuletzt abgerufen am 25.01.2018, 14:15.

<sup>33</sup> Vgl. 13. Bericht der Bundesregierung an den Deutschen Bundestag über die Aktivitäten des Gemeinsamen Fonds für Rohstoffe und der einzelnen Rohstoffabkommen, Januar 2017, S.6, abrufbar unter <https://www.bmwi.de/Redaktion/DE/Publikationen/Industrie/rohstoffbericht-jan-2017.html>, zuletzt abgerufen am 25.01.2018, 14:15.

zierung mit höherer Gewähr für den Einzelhandel und auch die Verbraucher, dass der gekaufte Kaffee aus Anbaugebieten stammt, bei denen soziale und ökologische Standards beachtet werden. Dies wird gleichfalls die Erreichung des Lenkungsziels fördern.

Neben der zu erwartenden Preissenkung für den Einzelhandel, der die Attraktivität von nachhaltigem Kaffee und damit die Einkaufsmenge steigern kann, könnte sich ebenso ein Effekt bei den Endverbrauchern einstellen. So ist es wahrscheinlich, dass die Ermäßigung bei der Kaffeesteuer bei der Preisbildung vom Einzelhandel ein Stück weit an den Verbraucher weitergegeben wird. Der Verbraucher kann den nachhaltigen Kaffee so zu einem niedrigeren Preis als bisher kaufen und seine Bereitschaft, für nachhaltigen Kaffee einen ggf. immer noch etwas höheren Preis zu zahlen, könnte steigen. Die Preishürde, bis zu der der Verbraucher bereit ist, teureren nachhaltigen Kaffee zu kaufen, würde gesenkt oder ggf. ganz verschwinden, so dass auch Verbraucher von sich aus den (ggf. trotz Kaffeesteuerfreiheit immer noch teureren) nachhaltigen Kaffee kaufen würden. Verstärkt wird dies z.B. durch eine staatlich überprüfte Zertifizierung als Voraussetzung der Steuerbefreiung (dazu siehe unten), durch die das Vertrauen der Verbraucher in die Güte staatlich zertifizierten Kaffees und das tatsächliche Erfüllen von Standards wächst und das Bewusstsein bei den Verbrauchern gestärkt wird, dass nachhaltiger Kaffee einen höheren Allgemeinwert durch die nachhaltige Wertschöpfungskette hat, der nicht nur über den Preis abgebildet wird.

Sobald eine größere Nachfrage durch Einzelhandel und Verbraucher entsteht, werden auch Röster und Importeure in höherem Maße nachhaltigen Kaffee beziehen und bei den Produzenten wird eine größere Menge abgenommen, das Überangebot sinkt, wodurch eine höhere Wertschöpfung in den Anbauländern geschaffen wird und die einzelnen Produzenten vermehrt von ihrer Ernte leben, ihre Kinder zur Schule schicken, umweltschonend anbauen können. Weitergehendes Ziel ist, dass noch mehr Menschen in den Anbauländern von nachhaltigem Kaffee profitieren, wenn Produzenten, die zuvor konventionellen Kaffee angebaut haben, auf den Anbau von nachhaltigem Kaffee umstellen. Daher ist eine Befreiung von der Kaffeesteuer grundsätzlich geeignet, das Ziel des Gesetzgebers, die Produzenten in den Anbauländern zu stärken, ihnen eine angemessene Lebensgrundlage zu sichern, die Umwelt zu schonen und/oder bessere Arbeitsbedingungen, zu erreichen. Dabei ist nicht entscheidend, ob die Befreiung von deutscher

Kaffeesteuer das zweckmäßigste oder effizienteste Mittel ist, Menschen in den Anbauländern zu unterstützen. Verfassungsrechtlich relevant ist, dass ein sachlicher Grund vorliegt, der geeignet ist das Lenkungsziel zu erreichen, indem der Teil des in Deutschland verzehrten Kaffees von der Kaffeesteuer ausgenommen wird, der nachhaltig produziert und fair gehandelt wurde.

Der Gesetzgeber sollte diese Lenkungsziele in der Gesetzesbegründung formulieren und bei der Ausgestaltung der Befreiungsnorm Wert darauf legen, dass das Lenkungsziel nachvollziehbar im Fokus steht.

Im Ergebnis muss folglich dargelegt werden, dass durch eine Steuerbefreiung eine generelle Steigerung der Nachfrage nach nachhaltigem Kaffee durch den Einzelhandel zu erwarten ist und dies letztendlich eine gesteigerte Produktion von nachhaltigem Kaffee bzw. die Abnahme größerer Volumina bei den bereits zertifizierten Produzenten fördert, wodurch diese sich eine angemessene Existenzgrundlage schaffen können.

#### **d) Ungleicher Vollzug der Steuergesetze**

Während Entscheidungen des Gesetzgebers hinsichtlich des Steuerobjekts und des Steuertarifs nur einer gerichtlichen Willkürkontrolle unterliegen, hat die Rechtsprechung Steuernormen hinsichtlich ihrer Umsetzung in rechtlicher sowie tatsächlicher Sicht vollumfänglich zu überprüfen.<sup>34</sup> So prüft das Gericht u.a., ob die tatsächliche Durchführung der Besteuerung den vom Gesetzgeber intendierten Belastungserfolg erzielt.<sup>35</sup>

Es darf also auch kein sog. strukturelles Vollzugsdefizit eintreten. Dabei dürfen die rechtliche Ausgestaltung und die Durchführung der Besteuerung tatsächlich nur zu der vom Gesetzgeber angestrebten Steuerbefreiung von nachhaltigem Kaffee führen, d.h. auch das Verfahren der Steuererhebung muss auf die Einhaltung dieser Voraussetzungen abgestimmt werden. Ansonsten könnte die materielle Steuernorm nicht mehr gewährleisten, dass

---

<sup>34</sup> *Kirchhof*, Verbrauchsteuern im Lichte des Verfassungsrechts, BB 2015, 278, 281.

<sup>35</sup> *Kirchhof*, Verbrauchsteuern im Lichte des Verfassungsrechts, BB 2015, 278, 281; *Spilker*, Muss eine nicht mögliche Überwälzung von besonderen Verbrauchsteuern zu einer Rückerstattung führen?, BB 2017, 1758, 1761 f.; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem 2005, S. 221 f.

die Steuerpflichtigen nach Maßgabe gleicher Lastenzuteilung belastet werden.<sup>36</sup>

Wird die Gleichheit im Belastungserfolg durch die rechtliche Gestaltung des Erhebungsverfahrens nicht ausreichend sichergestellt, würde dies die Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Besteuerungsgrundlage nach sich ziehen.<sup>37</sup> Für die Kaffeesteuer bedeutet dies - spiegelbildlich zum Fall des BVerfG -, dass hinreichende Kontrollmechanismen etabliert werden müssen, um zu gewährleisten, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiungen tatsächlich eingehalten werden.<sup>38</sup> Dies könnte hier mittels einer Zertifizierung über die die Einhaltung der (noch aufzustellenden) Grundsätze, die notwendig sind, damit Kaffee als nachhaltig gelten kann, im Produktionsland erfolgen. Umgekehrt muss der Gesetzgeber auch gewährleisten, dass diejenigen, welche die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung erfüllen, die dafür erforderlichen Nachweise auch tatsächlich erbringen können und die Regelung nicht ins Leere läuft. Dies bedeutet auch, dass weder die Formalitäten noch die Kosten der Zertifizierung in den Produktionsländern derart hoch oder umfangreich werden dürfen, dass Kleinbetriebe vom nachhaltigen Anbau Abstand nehmen müssen.

#### **e) Das allgemeine Bestimmtheitsgebot und das Bestimmtheitsgebot des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG**

Das Bestimmtheitsgebot ist eine besondere Ausprägung des in Art. 20 Abs. 3 GG verankerten Rechtsstaatsprinzip. Danach müssen insbesondere Eingriffsnormen derart hinreichend bestimmt sein, dass es für den Adressaten möglich wird zu erkennen, unter welchen Voraussetzungen die Rechtsfolgen der Norm eintreten.<sup>39</sup> Weiterhin müssen der Verwaltung angemessen klare Handlungsmaßstäbe vorgegeben sowie eine hinreichende gerichtliche Kontrolle ermöglicht werden.<sup>40</sup> Andernfalls wäre der Bürger der Willkür des Staates ausgesetzt. Die Anforderungen an das Bestimmtheitsgebot stehen jedoch im Konflikt mit dem Bedürfnis des Gesetzgebers abstrakte

---

<sup>36</sup> BVerfG v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, Rn. 110.

<sup>37</sup> BVerfG v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, Rn. 104.

<sup>38</sup> Zu konkreten Vorschlägen bzgl. der Umsetzung dieser Anforderungen siehe auch die Ausführungen im Abschnitt II.

<sup>39</sup> Grzeszick, in: Maunz/Dürig GG, 81. EL September 2017, Art. 20 Rn. 58; Ratschow, in: Blümich EStG, 139. Aufl. 2018, § 2 Rn. 20.

<sup>40</sup> Grzeszick, in: Maunz/Dürig GG, 81. EL September 2017, Art. 20 Rn. 58.

Regelungen für eine Vielzahl von Sachverhalten zu schaffen. Auch wenn im Steuerrecht abstrakte Formulierungen sowie die Nutzung von Generalklauseln unvermeidbar und verfassungsrechtlich auch nicht zu beanstanden sind<sup>41</sup>, muss der Gesetzgeber möglichst klare und eindeutige Voraussetzungen einer Steuerbefreiung schaffen. Der Gesetzgeber darf daher nicht nur „nachhaltig produzierten und fair gehandelten Kaffee“ ohne weitere Konkretisierung von der Kaffeesteuer befreien, denn diese Regelung wäre eine zu weite Generalklausel, die der Verwaltung, die die Befreiungsvoraussetzungen prüft, keine hinreichend konkreten Handlungsmaßstäbe vorgibt.

Diese konkreten Handlungsmaßstäbe müssen nicht ausschließlich im KaffeeStG verankert sein, sondern können, wenn die grundsätzlichen Voraussetzungen im KaffeeStG vom Gesetzgeber formell festgelegt werden, auch durch eine Rechtsverordnung konkretisiert werden. Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG stellt dafür eine spezielle Ausprägung des Bestimmtheitsgebots auf, wenn der Gesetzgeber die Verwaltung zum Erlass einer Rechtsverordnung ermächtigt. Der Gesetzgeber wird verpflichtet, den Inhalt, Zweck und Ausmaß der Ermächtigung hinreichend genau im Gesetz zu bestimmen.<sup>42</sup> Dadurch soll sichergestellt werden, dass der Steuergesetzgeber die wesentlichen Belastungsentscheidungen selbst in Form eines Gesetzes regelt und die Bestimmung nicht der Exekutive (hier: Finanz- oder Zollverwaltung) überlässt.<sup>43</sup>

Dem Steuerpflichtigen muss im Wesentlichen bereits aus dem Gesetz selbst ersichtlich sein, unter welchen Voraussetzungen die Rechtsfolge eintritt, aber z.B. das genaue Zertifizierungsverfahren als Voraussetzung der Steuerbefreiung, die erforderlichen Nachweise etc. können auch in einer Rechtsverordnung geregelt werden. Der Gesetzgeber muss daher im KaffeeStG die Gestaltungsfreiheit der Verwaltung einschränken, indem er die unbestimmten Rechtsbegriffe „nachhaltig produziert“ und „fair gehandelt“

---

<sup>41</sup> BVerfG v. 31.05.1988 - 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214; *Winnefeld*, in *Winnefeld Bilanz-Handbuch*, 5. Aufl. 2015, 5. A. Rn. 96.

<sup>42</sup> *Grzeszick*, in: *Maunz/Dürig GG*, 81. EL September 2017, Art. 80 Rn. 65.

<sup>43</sup> *Grzeszick*, in: *Maunz/Dürig GG*, 81. EL September 2017, Art. 80 Rn. 64 ff; *Uhle*, in: *BeckOK GG*, 35. Ed. 15.11.2017, Art. 80 Rn. 17 ff.

näher präzisiert und damit die wesentlichen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung selbst festlegt.<sup>44</sup>

#### **f) Zwischenergebnis**

Aus den Vorgaben der Verfassung sowie den herausgearbeiteten Lenkungszielen sind die Rahmenbedingungen zu bestimmen, wann und unter welchen Voraussetzungen Ausnahmen von der Kaffeebesteuerung normiert werden können. In Bezug auf die Kaffeesteuer kann daher ein Lenkungsziel des Gesetzgebers in der Förderung von nachhaltig produziertem und fair gehandeltem Kaffee gegeben sein.

Dafür müssen die Regelungen zur Steuerbefreiung genau bestimmen, unter welchen Voraussetzungen die Steuerbefreiung eintritt. Sie müssen so konkret ausgestaltet sein, dass ausschließlich der Kaffee eine Steuerbefreiung erhält, der nachhaltig produziert und fair gehandelt ist. Zudem muss dieser Unterschied auch signifikant von den üblichen Produktions- und Handelsbedingungen abweichen, um eine unterschiedliche Besteuerung zu rechtfertigen. Verfassungsrechtlich erforderlich ist auch, dass der Gesetzgeber die Voraussetzungen, welche die Ausnahme von der Besteuerung rechtfertigen, tatsächlich kontrollieren kann. Er darf kein strukturelles Vollzugsdefizit entstehen lassen, indem er Produkte unter bestimmten Voraussetzungen von der Steuer ausnimmt, selbst aber nicht zumindest mittelbar kontrolliert, ob diese Voraussetzungen im Einzelfall auch tatsächlich vorliegen.

Die Regelung muss verwaltungstechnisch effizient ausgestaltet werden.

Davon ausgehend, dass es verwaltungsseitig nicht möglich sein wird, die Produktionskette vor Ort zu überprüfen, wäre es am zweckmäßigsten, wenn der Staat auf externe Zertifizierer zurückgreift und diese kontrolliert, die wiederum die Produktionskette lückenlos überprüfen können und dadurch eine wenig bürokratische Nachweismöglichkeit schafft, um die Befreiung von der Kaffeesteuer zu erhalten.

---

<sup>44</sup> Vgl. diesbezüglich den Gestaltungsvorschlag im Abschnitt III.

### 3. Europarechtliche Vorgaben für die Kaffeesteuer

Obwohl Verbrauchsteuern gem. Art. 113 AEUV von der Gesetzgebungskompetenz der EU teilweise umfasst sind, hat die EU von dieser jedoch noch nicht vollständig Gebrauch gemacht, so dass in Deutschland unverändert nicht harmonisierte Verbrauchsteuern wie die Kaffeesteuer erhoben werden können.<sup>45</sup> So verhindern die Richtlinien der EU, dass im innergemeinschaftlichen Verkehr an den Binnengrenzen der Union Verbrauchsteuern erhoben werden.<sup>46</sup> Solange eine Verbrauchssteuer wie die Kaffeesteuer keine Grenzformalitäten verursacht, kann Deutschland eine solche Steuer einführen und einschränken.

Europarechtlich wird nur einigen Verbrauchsteuern in einer gemeinsamen Richtlinie<sup>47</sup> ein Rahmen gegeben, innerhalb dessen der nationale Gesetzgeber eigene Steuerregelungen treffen kann. Dies betrifft bisher Energieerzeugnisse und elektrischen Strom, Alkohol und alkoholische Getränke sowie Tabakwaren. Hinsichtlich einer Besteuerung von Kaffee werden bisher europarechtlich keine Vorgaben erteilt, die einer Befreiung von der Kaffeesteuer für nachhaltigen Kaffee in Deutschland entgegenstehen würde. Die Kaffeesteuer wirkt sich zudem ausschließlich auf dem Gebiet der Bundesrepublik aus und ist auf den Verbrauch in Deutschland beschränkt. Eine Beschränkung der Warenverkehrsfreiheit liegt daher nicht vor und die Kaffeesteuerbefreiung würde sich auch nicht auf den Handel zwischen den Mitgliedstaaten auswirken, was nach Art. 107 Abs. 1 AEUV für die Annahme einer unzulässigen Beihilfe erforderlich wäre.

D.h. das EU-Recht verwehrt dem deutschen Gesetzgeber nicht, aufgrund von Lenkungszielen eine Verbrauchssteuer nur auf bestimmte Produkte wie den konventionellen Kaffee zu beschränken. Es könnte zukünftig dazu kommen, dass auch die Kaffeesteuer, die in einigen EU-Ländern erhoben wird, für den gesamten Binnenmarkt harmonisiert wird. Solche Bestrebungen sind uns aktuell jedoch nicht bekannt.

---

<sup>45</sup> *Schaumburg* in: Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Kapitel 3, Rn. 3.88.

<sup>46</sup> Gesetz zur Anpassung von Verbrauchsteuer- und anderen Gesetzen an das Gemeinschaftsrecht sowie zur Änderung anderer Gesetze (Verbrauchsteuer-Binnenmarktgesetz) vom 21.12.1992, BGBl. I 1992, 2150 = BStBl. I 1993, 96.

<sup>47</sup> Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 in der konsolidierten Fassung 02008L0118-20140101 vom 01.01.2014.

#### **4. Politische Argumentation für die Befreiung nachhaltigem Kaffee von der Kaffeesteuer**

Unter Beachtung kontext-spezifischer Konditionen kann nachhaltiger Kaffee zu Vorteilen für Kaffeeproduzenten und Umwelt in den Anbauländern gegenüber dem Anbau konventionellen, das heißt nicht zertifiziertem Kaffees, führen, so die von uns nicht geprüften Verlautbarungen und Sachverhaltsermittlungen von Frau Linne.

Beispiele solcher Vorteile sind:

- Die Einhaltung guter Anbaumethoden wirkt sich positiv auf Ernteerträge und -qualitäten aus.
- Standards erhöhen die Einhaltung der ILO-Kernarbeitsnormen und / oder nationaler Gesetzgebung, Einkommen aus zertifizierten Produkten ist deswegen höher als von konventionellen Produkten.
- Kinder zertifizierter Produzenten gehen häufiger zur Schule als Kinder nicht-zertifizierter Produzenten.
- Zertifizierung wirkt sich positiv auf die Preise aus, d.h. Preise für zertifizierten Kaffee liegen meist höher als Preise für konventionellen Kaffee gleicher Qualität und gleichen Ursprungs.
- Die Einhaltung guter Anbaumethoden wirkt sich positiv auf die lokale Umwelt aus.
- Effizientere Ressourcennutzung wirkt sich ebenfalls positiv auf die lokale Umwelt aus.
- Die Identifizierung und Strukturierung gerade auf der Ebene der Kleinbauern ermöglicht und erhöht die Transparenz und Rückverfolgbarkeit entlang der Lieferkette.

Beim Erlass bzw. der Befreiung von der Kaffeesteuer für nachhaltigen Kaffee muss entsprechend davon ausgegangen werden können, dass die Nachfrage der Röster, des deutschen Einzelhandels und der Kunden nach nachhaltigem Kaffee steigt, da die Reduktion um die Kaffeesteuer den Preisnachteil des zertifizierten gegenüber konventionellem Kaffee deutlich verringern wird und dies durch ggf. geringere Einzelhandelspreise auch das

Konsumverhalten deutscher Konsumenten beeinflusst. Sodann sollte sich im Sinne einer Plausibilitätsprüfung belegen lassen, dass sich die Produktionsbedingungen in den Anbauländern verbessern werden, wenn die Nachfrage nach zertifiziertem Kaffee in Deutschland steigt. Wenn auch nur ein Teil der (erhöhten) Nachfrage aus Deutschland kommt, sollte erläutert werden können, dass durch eine entsprechende Novellierung der Kaffeesteuer ein Impuls gesetzt wird, der das Verbraucherverhalten und demzufolge die Arbeitsbedingungen für die Produzenten deutlich verbessern könnte. Bei der Willkürkontrolle geht es nicht um den wissenschaftlichen Nachweis der Effekte, sondern darum, dass vernünftige Erwägungen mit einer gewissen Plausibilität die konkrete Ausgestaltung der Steuerbefreiung, um das Lenkungsziel umzusetzen, zu rechtfertigen vermögen. Die Erreichung des Ziels also eine notwendige/kausale Folge des Mittels erscheint. Dies sollte sich aus der Gesetzesbegründung ergeben.

Überlegt werden sollte, welche ökologischen wie auch sozioökonomischen Auswirkungen in den Anbauländern ermöglichte werden und weswegen auch durch die Befreiung verstärkt Anreize für die Produktion (Qualität und Quantität) solchen Kaffees gesetzt werden. Ein Effekt der Befreiung unter der Voraussetzung einer bestimmten Zertifizierung könnte sein, dass der Verbraucher dadurch eine bessere Orientierung finden könnte. Auch wenn dies den Wettbewerb der Produzenten erheblich beeinflussen kann, wäre dies zu rechtfertigen, wenn damit das angestrebte Lenkungsziel erreichbar erscheint.

Um in Deutschland nachhaltig zu können, welcher Kaffee von der Kaffeesteuer befreit werden sollte, müsste laut Frau Linne eine Steuerbefreiung einhergehen mit Anforderungen der Rückverfolgbarkeit und Transparenz entlang der Lieferkette. Dies sollte die Akteure (Standardsetzer oder Zertifizierer wie auch Industrie und Handel) motivieren, nachhaltigen Kaffee entsprechend transparent zu erfassen und Erfassungsprozesse ggf. zu harmonisieren. So könnten in Deutschland verlässliche Statistiken über nachhaltigen und konventionellen Kaffee erstellt werden, was sicherlich eine Vorbildfunktion auf europäischer wenn nicht globaler Ebene darstellen wie auch eine Basis für weitere Interventionen aufbauen würde.

Untenstehende Tabelle<sup>48</sup> fasst die Interventionslogik des Ansatzes zusammen:

Ausgangslage	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Überangebot zertifizierten Kaffees</li> <li>▪ Zertifizierter Kaffee entspricht nur teilweise den Marktanforderungen</li> <li>▪ Vorteile zertifizierten Kaffees in den Anbauländern bleiben teilweise aus</li> <li>▪ Intransparente Erfassung zertifizierten Kaffees, d.h. unklare Ausgangslage für Interventionen sowie nur bedingt mögliche Rückverfolgbarkeit und Zuordnung von Erfolgen</li> </ul>
Intervention	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Abschaffung der deutschen Kaffeesteuer für „nachhaltigen“ Kaffee</li> </ul>
Ziele	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Erhöhung der Nachfrage nach zertifiziertem Kaffee, d.h.: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Steigerung der Nachfrage nach zertifiziertem Kaffee seitens der deutschen Kaffeewirtschaft</li> <li>▪ Umstellung und Steigerung der Produktion zertifizierten Kaffees entsprechend der Marktanforderungen (Qualitäten und Ursprünge) des deutschen Marktes</li> </ul> </li> <li>▪ Gesteigerte Verantwortung der Kaffeewirtschaft für einen nachhaltigen Kaffeesektor, z.B. auch durch höhere Investitionen in Nachhaltigkeit</li> <li>▪ Erhöhung der positiven Auswirkungen zertifizierten Kaffees in den für Deutschland relevanten Anbauländern</li> <li>▪ Erhöhung der Transparenz entlang globaler Kaffeelieferketten</li> <li>▪ Erhöhung der Transparenz und Rückverfolgbarkeit zertifizierter Kaffeemengen</li> </ul>
Intendierte Wirkungen	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Steigerung der (ökonomischen) Attraktivität eines nachhaltigen Kaffeeanbaus für die Kaffeebauern</li> <li>▪ Verbesserung der Arbeitsbedingungen für Kaffeebauern und entsprechende Arbeiter</li> <li>▪ Vorreiterrolle dieses Ansatzes zur Motivation weiterer Maßnahmen auf politischer Ebene (in Deutschland, Europa und ggf. global)</li> </ul>

---

<sup>48</sup> von Frau Linne

### **III. Optionen der gesetzlichen Ausgestaltung**

Um die genannten Voraussetzungen umzusetzen ist im KaffeeStG eine eindeutige und klare Befreiungsnorm zu definieren. Die Befreiung sollte davon abhängig gemacht werden, dass der Einführer/potenzielle Steuerpflichtige nachweist, dass es sich um nachhaltigen Kaffee handelt. Hierfür erscheint es sinnvoll auf eine Zertifizierung zurückzugreifen, mittels der die Voraussetzungen nachhaltiger Standards in der gesamten Produktions- und Lieferkette belegbar sind.

Dabei ist zu berücksichtigen, dass im KaffeeStG selbst nicht der gesamte Zertifizierungsprozess geregelt werden kann und muss (s.o. Ziff. II. Nr. 2).

#### **1. Anknüpfung an zertifizierten Kaffee?**

Die bereits bestehenden Zertifizierungssysteme für nachhaltigen Kaffee beruhen auf privaten Vorgaben von Organisationen, die ihre Siegel wie z.B. „Fairtrade“ oder „Rainforest Alliance Certified“ verleihen. Die Siegel haben jeweils unterschiedliche Anforderungen, welche sich auch im Rahmen der für die Siegel gültigen Anpassungsprozesse jederzeit ändern können. Daneben kann der Kaffee auch durch das gesetzliche „Bio EG-Öko-Verordnung“ Siegel zertifiziert werden. Wie bereits zum Bestimmtheitsgrundsatz (oben unter C.II.2.e), S. 18) ausgeführt, muss der Gesetzgeber aufgrund der verfassungsrechtlichen Vorgaben die Tatbestände, die zur Befreiung von der Kaffeesteuer führen können, selbst festlegen. Der Gesetzgeber darf die Entscheidung darüber, welcher Kaffee der Besteuerung unterliegt nicht privaten Organisationen überlassen. Wie bereits oben (unter C.I.2.a), S. 9ff.) gezeigt, ist es dem Gesetzgeber verfassungsrechtlich möglich, Typisierung und Pauschalierung zu nutzen, um die Standards und Nachweise in einem Zertifizierungsverfahren sachgerecht festzulegen, ohne jede Besonderheit im Tatsächlichen einzeln zu erfassen. Der Gesetzgeber hat sich dabei am realitätsgerechten und typischen Fall als Maßstab zu orientieren, um das Lenkungsziel zu erreichen. Diese Vereinfachung kann auch eine bürokratische Entlastung mit sich bringen.

Es ist dem Gesetzgeber jedoch unbenommen, die bereits bestehenden Strukturen und Kontrollmöglichkeiten der privaten Zertifizierer in seine Überlegungen einzubeziehen. Wichtig ist dabei, dass unklar ist, ob die vom deutschen Gesetzgeber formulierten Anforderungen an nachhaltigen Kaf-

fee weltweit implementiert werden würden, nur um im deutschen Markt die Kaffeesteuerbefreiung zu erlangen. Durch zu große formelle Hürden könnte also die Lenkungswirkung gefährdet werden und die Steuerbefreiung ins Leere laufen. Es könnte daher sachgerecht sein, dass der Gesetzgeber seine eigenen Vorgaben macht, was nachhaltig produzierter und fair gehandelter Kaffee ist, dann aber eine Zertifizierung durch bekannte/bewährte Strukturen zulässt. Dies würde jedoch eine ausreichende Überwachung der privaten Organisationen und ihrer Kontrollsysteme durch den Staat selbst voraussetzen. Es darf gerade kein strukturelles Vollzugsdefizit durch mangelnde Kontrollierbarkeit entstehen.

Der Gesetzgeber muss dabei einen Ausgleich finden zwischen seinen eigenen Vorstellungen nachhaltig produzierten und fair gehandelten Kaffees und den Bestimmungen, die der Markt bereit ist zur Erlangung der Steuerbefreiung zu implementieren, damit das Lenkungsziel nicht verfehlt wird. Dafür könnte an die Voraussetzungen bestehender Zertifikate oder an die Voraussetzungen in anderen Nationen, die ebenfalls nachhaltigen Kaffee zertifizieren, angeknüpft werden.

Dem Gesetzgeber ist es ebenso unbenommen, höhere Anforderungen an die Zertifizierung selbst zu setzen und zugleich festzulegen, in welchem Umfang Kaffee pro Packung zertifiziert sein muss, damit der Kaffee insgesamt, z.B. 100%, als zertifizierter Kaffee verkauft werden darf. Letzteres z.B. würde in der Zusammensetzung über die bestehenden Siegel hinausgehen, aber für die einzelne Kaffeebohne keine erhöhten Voraussetzungen bedeuten.

## **2. Ausgestaltung der Befreiungsvoraussetzungen und Prüfung von deren Voraussetzungen im Einzelnen**

Zur Umsetzung der Befreiungsvoraussetzungen gibt es verschiedene Möglichkeiten. So könnte im KaffeeStG geregelt werden, wann nachhaltig produzierter und fair gehandelter Kaffee vorliegt und welche Nachweise durch die Steuerpflichtigen vorzulegen sind. Das gesamte Zertifizierungsverfahren im KaffeeStG zu normieren, wird das KaffeeStG jedoch überfrachten und unflexibel machen, da für jede Anpassung der Zertifizierungsbestimmungen der Bundestag abstimmen müsste.

Wir würden daher vorschlagen, dem Bestimmtheitsgrundsatz entsprechend in § 20 Abs. 1 Nr. 6 KaffeeStG festzulegen, dass nachhaltig produzierter und fair gehandelter Kaffee von der Kaffeesteuer befreit ist und welche Voraussetzungen der Anbau, Transport und Handel von und mit Kaffee erfüllen muss, um die Steuerbefreiung zu erhalten. Die Einzelheiten wären dann durch eine Rechtsverordnung zu regeln, welche von der Bundesregierung zu erlassen ist. In dieser werden dann die einzelnen Kriterien bzgl. des Anbaus, der Lieferkette und dem Verkauf näher definiert. Welche Voraussetzungen hierbei entscheidend sind, wird sich im Laufe der politischen Diskussion herausstellen und kann dann flexibel in der Rechtsverordnung umgesetzt und bei Bedarf angepasst werden.

### **3. Möglichkeiten des Zertifizierungsverfahrens**

Für die Ausgestaltung eines Zertifizierungsverfahrens gibt es im Steuerrecht bereits verschiedene Beispiele, an deren Struktur eine angepasste KaffeesteuerverordnungKaffeeStV anknüpfen könnte.

#### **a) Vergleich zur Biokraft-NachV**

So werden in der Verordnung über die Anforderungen an eine nachhaltige Herstellung von Biokraftstoffen (Biokraft-NachV)<sup>49</sup> zunächst die Nachhaltigkeitsanforderungen benannt. Die Zertifizierung erfolgt über die Anerkennung von Zertifizierungsstellen, die dann selbst Zertifikate ausstellen dürfen und selbst die Betriebe aufgrund geeigneter Kriterien kontrollieren, vgl. § 50 Biokraft-NachV. Die Zertifizierungsstellen übermitteln zudem der zuständigen Behörde (z.B. der Generalzolldirektion-GZD) die Zertifikate und Nachhaltigkeitsnachweise, sodass die Behörde bereits die Zertifikate vorliegen hat. Daneben muss die zuständige Behörde die Zertifizierungsstellen überwachen.

Sofern der Gesetzgeber einen vergleichbaren Weg wählt und z.B. die bereits bestehenden Siegel sich den gesetzgeberischen Vorgaben anpassen, wäre es möglich, dass die Organisationen unter vorher bestimmten Voraussetzungen selbst den Kaffeeanbau, Transport und Handel kontrollieren

---

<sup>49</sup> Zur Umsetzung der Richtlinie 2009/28/EG des Europäischen Parlaments und Rates vom 23. April 2009, BGBl. I 2009, 3182.

und zertifizieren können. Hierfür hat der Gesetzgeber ähnlich detailliert wie in der Biokraft-NachV die Kriterien festzulegen und die Organisationen selbst zu kontrollieren.

**b) Bescheinigungsverfahren wie z.B. für Bildungseinrichtungen**

Daneben kann der Gesetzgeber ein direktes Nachweisverfahren einführen. Im Umsatzsteuergesetz ist in § 4 Nr. 21 UStG i.V.m. Abschn. 4.21.3 des Anwendungserlasses zur Umsatzsteuer ein Bescheinigungsverfahren für selbständige Lehrer, die Unterricht an Schulen oder Hochschulen erteilen, festgelegt. Damit der Unternehmer – die natürliche Person, ein Personenzusammenschluss oder eine juristische Person – die Steuerbefreiung erhält, hat er in geeigneter Weise nachzuweisen, dass er an einer Hochschule, Schule oder Bildungseinrichtung tätig ist, die ordnungsgemäße Berufs- oder Prüfungsvorbereitung gewährleistet. Dabei kann die Bildungseinrichtung dem Lehrer dies bestätigen, muss dafür aber selbst wiederum über eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde verfügen.

Eine Übertragbarkeit auf die Kaffeesteuer mag hier schwieriger sein, da an Bildungseinrichtungen als Institutionen angeknüpft wird, was bei der Kaffeesteuer nicht zweckmäßig wäre, da diese an das einzelne Produkt und nicht die Person des Einführers anknüpft

So soll nicht z.B. der Röster generell zertifiziert werden, sondern das Produkt (Kaffee) selbst. Möglich wäre, dass die Verordnung Behörden vorsieht, die ermächtigt werden, anerkannte Zertifikate für die Steuerbefreiung zu erteilen, wenn ihnen gegenüber die Voraussetzungen nachgewiesen werden. Auch hier ergibt sich wieder die Schwierigkeit, wie dies insbesondere bei den Kaffeebauern im Anbaugebiet nachgewiesen und kontrolliert werden soll. So wird z.B. eine angemessene Lebensgrundlage in Ghana anders zu ermitteln sein als in Peru.

**c) Möglichkeiten der Zertifizierung für die Kaffeesteuerbefreiung**

Im Vergleich zu Bildungseinrichtungen, die rein national tätig sind, werden bei nachhaltigem Kaffee deutlich mehr Nachweise zu erbringen sein, da auch die Produktionsbedingungen und die Lieferketten im Ausland kon-

trolliert werden müssen. Wie bereits oben dargestellt, ist es dem Gesetzgeber unbenommen, seine eigenen Kriterien aufzustellen und durch ein Zertifizierungssystem auch private Dritte einzubinden, die durch staatliche Stellen kontrolliert werden. Entscheidend ist, dass die Voraussetzungen nicht von den privaten Siegeln selbst festgelegt werden können. Dies trifft auch auf die unterschiedlichen Gegebenheiten der Anbauländer zu, so dass in der Verordnung für jedes Herkunftsland Standards festzulegen sind, was eine angemessene Lebensgrundlage darstellt, welche ökologischen und sozialen Standards einzuhalten sind (z.B. Anbaubedingungen, der Schulbesuch der Kinder, ein Mindesteinkommen oder ein Mindestpreis pro kg, etc.), damit diese bestimmt genug sind und sinnvoll kontrolliert werden können.

Hier ist nun zu überlegen, wer Herkunft und Lieferkette überwachen soll, um einen Nachweis für die Voraussetzungen der Steuerbefreiung zu erbringen. Zuständige Behörde könnte dabei die Generalzolldirektion als Bundesoberbehörde sein, wobei sehr unwahrscheinlich ist, dass die Behörde selbst in den Anbauländern die Kontrolle übernehmen kann, dies werden jeweils von den Behörden beauftragte Prüfungsorganisationen machen müssen.

Möglich wäre, dass der Gesetzgeber festlegen könnte, wie Kaffee zertifiziert sein muss, damit die Steuerbefreiung Anwendung findet. Es würden die gesetzlich erwarteten Standards den Zertifizierern vorgegeben. Diese müssten dann der Behörde nachweisen, dass sie die einzelnen Hersteller, deren Produkt der Röster oder Importeur nach Deutschland einführt, so kontrollieren, dass die Einhaltung der Standards gewährleistet ist. Dazu gehört, dass (privaten oder staatlichen) Stellen in den Herkunftsländern ggfs. Bescheinigungen erteilen.

Zweckmäßig ist es, wenn der Gesetzgeber wie bei der Biokraft-NachV privaten Stellen – z.B. die bestehenden Organisationen, die Fairtrade und bio Siegel erteilen – die Zertifizierung auferlegt und diese kontrolliert, die dann wiederum die Einhaltung der Rahmenbedingungen des Gesetzgebers in den Herkunftsländern und in der Lieferkette überwachen und zertifizieren. Der Röster würde dann gegenüber der zuständigen Behörde nur noch den Nachweis durch die Zertifizierung des Kaffees durch die private Organisation erbringen und keine weiteren Nachweise vorlegen müssen.

#### IV. Gestaltungsvorschlag

Aufgrund der behandelten Kriterien schlagen wir vor, in § 20 KaffeeStG, in dem die Steuerbefreiungen geregelt sind, auch eine Steuerbefreiung für nachhaltig produzierten und fair gehandelten Kaffee aufzunehmen.

In einem neuen § 20 Abs. 1 Nr. 6 KaffeeStG könnte geregelt werden:

*Kaffee ist von der Steuer befreit, wenn er „nachhaltig produziert und fair gehandelt wird. Kaffee muss dafür nachweislich aus einer Lieferkette stammen, bei der der Kaffeeanbau eine lokale Wertschöpfung in den Herkunftsländern ermöglicht sowie ökologische und soziale Standards einhält, zu deren Beachtung sich die Handelspartner verpflichtet haben. Der Nachweis ist durch eine Zertifizierung einer von der zuständigen Behörde ermächtigten Zertifizierungsstelle zu führen. Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung ohne Zustimmung des Bundesrates die für die Zertifizierung zuständige Behörde festzulegen, das Verfahren zur Ausstellung einer Zertifizierungsgenehmigung zu regeln und näher anzuordnen, wie der erforderliche Nachweis zu führen ist. Dabei kann der Nachweis durch Zertifizierung der Produkte geführt werden, wenn die Zertifizierung die Einhaltung der genannten Voraussetzungen gewährleistet.*

Daneben werden in der bestehenden Kaffeesteuerverordnung die Zertifizierungsvoraussetzungen festgelegt, die z.B. an die Zertifizierung nach der Biokraft-NachV angelehnt werden kann.

Bonn, den 28. Januar 2018

gez. Prof. Dr. Stephan Schauhoff  
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht

gez. Rainald Vobbe  
Steuerberater, Diplom-Finanzwirt, Fachberater für Zölle und Verbrauchsteuern

gez. Dr. Daniela Danz  
Rechtsanwältin