



Sachstand

**Mehrwertsteuerermäßigungen und -befreiungen für
Grundnahrungsmittel sowie Treib- und Heizstoffe**
Möglichkeiten und Grenzen der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie

**Mehrwertsteuerermäßigungen und -befreiungen für
Grundnahrungsmittel sowie Treib- und Heizstoffe**
Möglichkeiten und Grenzen der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 042/22
Abschluss der Arbeit: 30.03.2022
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

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

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragestellung	4
2.	Rechtliche Grundlagen	4
3.	Möglichkeit der Steuerbefreiung?	5
4.	Ermäßigter Steuersatz für Treib- und Heizstoffe	5
4.1.	Keine unionsrechtliche Grundlage	5
4.2.	Ausnahme: Erdgas, Elektrizität und Fernwärme	6
4.3.	Unterschiedliche Behandlung verschiedener Energieträger	6
5.	Ermäßigter Steuersatz für Grundnahrungsmittel	7
6.	Formelle Voraussetzungen der Einführung einer Mehrwertsteuerermäßigung (Frage 5 und 6)	7
7.	Ausnahmeregelungen für Steuerermäßigungen/-befreiungen? (Fragen 7 und 8)	8

1. Fragestellung

Der Auftraggeber erkundigt sich nach den unionsrechtlichen Vorgaben für Mehrwertsteuerbefreiungen und –ermäßigungen auf Treib- und Heizstoffe sowie Grundnahrungsmittel. Im Einzelnen wurden folgende Fragen gestellt:

Frage 1: Ist es unionsrechtlich zulässig, die Mehrwertsteuern auf bestimmte Warengruppen (konkret: Treibstoffe [Benzin, Diesel], Energie [Strom, Gas, Heizöl, Fernwärme, Kohle], Grundnahrungsmittel) in Deutschland auf Null zu senken?

Frage 2: Ist es nach deutschem innerstaatlichem Recht zulässig, die Mehrwertsteuern auf die genannten Warengruppen auf null zu senken?

Frage 3: Falls unionsrechtliche oder innerstaatliche Normen die Steuersenkung auf Null verbieten: Ist in Deutschland eine Mehrwertsteuersenkung auf den ermäßigten Satz von 7% zulässig?

Frage 4: Welches ist die unterste Grenze, auf die in Deutschland die Mehrwertsteuer für die oben genannten Warengruppen gesenkt werden dürfte?

Frage 5: Sind Mehrwertsteuersenkungen auf null oder auf ein bestimmtes Mindestmaß durch innerstaatliche Regeln eines Mitgliedstaates sofort wirksam oder benötigen derartige Maßnahmen zu ihrer Wirksamkeit die Information und/oder Zustimmung der Union?

Frage 6: Falls zum Wirksamwerden dieser Steuersenkungen die Zustimmung der Union notwendig ist: Welche Voraussetzungen müssen für diese Zustimmung gegeben sein?

Frage 7: Gibt es angesichts der offenkundigen Notlage Ausnahmeregeln (innerstaatlich und/oder unionsrechtlich), die außerordentliche Steuersenkungen gestatten, die über das normalerweise vorgesehene Ausmaß hinausgehen?

Frage 8: Wenn ja: Welche Voraussetzungen müssen zur Inanspruchnahme dieser Ausnahmeregeln erfüllt sein?

2. Rechtliche Grundlagen (Frage 4)

Das Umsatzsteuerrecht der Bundesrepublik Deutschland ist im **Umsatzsteuergesetz** (UStG) geregelt. Ermäßigte Steuersätze für bestimmte Umsätze werden in § 12 Absatz 2 UStG, Steuerbefreiungen in den §§ 4 ff. UStG näher ausgestaltet. Das Umsatzsteuerrecht ist unionsrechtlich harmonisiert (vgl. Artikel 113 AEUV). Sekundärrechtlich wird es vor allem durch die **Mehrwertsteuer-systemrichtlinie** (MwStSystRL) überlagert.¹ Die MwStSystRL belässt den Mitgliedstaaten einen

1 Siehe zur MwStSystRL bereits *Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages*, Sachstand „Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Lieferungen von Gegenständen im gemeinsamen Mehrwertsteuersystem der EU“ vom 12. Januar 2022, WD 4 – 3000 – 002/22.

gewissen Spielraum zur Festlegung der Umsatzsteuersätze. Sie erlaubt den Mitgliedstaaten, neben dem regulären Steuersatz einen oder höchstens zwei ermäßigte Steuersätze anzuwenden (Artikel 98 Absatz 1 MwStSystRL). Der Normalsatz der Umsatzsteuer beträgt mindestens 15 % (Artikel 97 MwStSystRL). Der ermäßigte Steuersatz muss mindestens 5 % betragen (Artikel 99 Absatz 1 MwStSystRL).²

3. Möglichkeit der Steuerbefreiung? (Fragen 1 und 2)

„Die Steuerbefreiungen des § 4 UStG beruhen im Wesentlichen auf Art. 131 ff. MwStSystRL. Art. 132 MwStSystRL sieht Steuerbefreiungen vor, mit denen die Förderung bestimmter, dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten bezweckt wird. Die Befreiungen betreffen jedoch nicht alle dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten, sondern nur diejenigen, die in der Vorschrift einzeln aufgeführt und genau beschrieben sind.“³

Weder die Lieferung von Treib- und Heizstoffen noch die Lieferung von Lebensmitteln sind im abschließenden Katalog des Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL für Steuerbefreiungen enthalten. Damit scheidet eine vollständige Mehrwertsteuerbefreiung für diese Leistungen aus. Der nationale Gesetzgeber ist aufgrund der vollharmonisierten Mehrwertsteuer an die unionsrechtlichen Vorgaben gebunden und kann keine eigenen Befreiungstatbestände schaffen.⁴

4. Ermäßigter Steuersatz für Treib- und Heizstoffe (Frage 3)

Nach derzeitiger Rechtslage in Deutschland unterliegt die Lieferung von Treib- und Heizstoffen der Besteuerung nach dem Normalsatz in Höhe von derzeit 19 % (vgl. § 12 Absatz 1 UStG). Für eine Besteuerung mit 7 % müssten Treib- und Heizstoffe in die Liste der dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Umsätze in § 12 Absatz 2 UStG aufgenommen werden. Fraglich ist, ob dies unionsrechtskonform möglich ist. Unionsrechtliche Vorgaben zu ermäßigten Steuersätzen finden sich in den Artikel 98 ff. MwStSystRL, insbesondere in Anhang III zu Artikel 98 Absatz 1 Unterabsatz 1 MwStSystRL.

4.1. Keine unionsrechtliche Grundlage

Grundsätzlich kommt ein ermäßigter Steuersatz nur bei Lieferungen von Gegenständen sowie Dienstleistungen in Betracht, die in Anhang III zu Artikel 98 Absatz 2 Unterabsatz 1 MwStSystRL genannt werden. Der Katalog umfasst zahlreiche Güter (zum Beispiel Bücher, Nahrungsmittel, Wasser etc.) sowie Dienstleistungen (zum Beispiel Friseurdienstleistungen). Diese Regelungen

2 Zu den europarechtlichen Spielräumen siehe *Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages*, Sachstand „Zulässigkeit eines ermäßigten Umsatzsteuersatzes für Einzelhandelsumsätze“ vom 26. Februar 2021, WD 4 – 3000 – 010/21, S. 4.

3 Bunjes/Heidner, 20. Aufl. 2021, UStG § 4 Rn. 2 (beck-online)

4 Tipke/Lang: Steuerrecht; Fundstelle

sind aufgrund ihres Ausnahmecharakters eng auszulegen.⁵ Heiz- und Treibstoffe lassen sich demgegenüber nicht vertretbar unter einen der Tatbestände des Anhang III subsumieren. Daher bietet Artikel 98 Absatz 2 Unterabsatz 1 MwStSystRL in Verbindung mit dessen Anhang III **keine geeignete unionsrechtliche Grundlage** für die Einführung eines ermäßigten Steuersatzes für Treib- und Heizkosten. Eine entsprechende Erweiterung der Liste in § 12 Absatz 2 UStG wäre somit auf Basis Artikel 98 Absatz 2 Unterabsatz 1 MwStSystRL unionsrechtswidrig und müsste aufgrund des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts unangewendet bleiben.⁶ Umgekehrt würde die Bundesrepublik Deutschland damit auch ihre unionsrechtliche Pflicht verletzen, nämlich sämtliche nicht in Anhang III aufgeführten Umsätze grundsätzlich der Besteuerung mit dem Normalsteuersatz zu unterwerfen.⁷

4.2. Ausnahme: Erdgas, Elektrizität und Fernwärme

Neben der Anwendung eines ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf die Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen nach Anhang III zu Artikel 98 Absatz 2 Satz 1 MwStSystRL kennt die MwStSystRL Ausnahmen für weitere Fälle zur Anwendung eines ermäßigten Umsatzsteuersatzes. Hierbei handelt es sich zum einen um Sonderregelungen als Übergangsrecht für bestimmte Mitgliedstaaten, zum anderen um fakultative Möglichkeiten für einen ermäßigten Steuersatz.

Dies betrifft insbesondere die Lieferung von **Erdgas, Elektrizität und Fernwärme** auf Grundlage von Artikel 102 MwStSystRL. Die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes auf diese Energieträger ist damit auf der Grundlage des Unionsrechts **grundsätzlich möglich**. Will ein Mitgliedstaat Energielieferungen mit einem ermäßigten Umsatzsteuersatz nach dieser Vorschrift besteuern, hat er zuvor den **Mehrwertsteuerausschuss** der Europäischen Kommission zu konsultieren (Artikel 102 MwStSystRL). Das insoweit bis 2010 erforderliche Genehmigungsverfahren bei der EU-Kommission ist entfallen, sodass es sich lediglich um eine informatorische Mitteilung handelt.⁸

4.3. Unterschiedliche Behandlung verschiedener Energieträger

Damit entsteht eine Situation, in der einige der eingangs benannten Energieträger ermäßigt besteuert werden dürften, andere aber nicht. Insbesondere ein ermäßigter Steuersatz auf die Lieferung von **Heizöl und Kraftstoffen** wie Benzin und Diesel wäre **nicht unionsrechtskonform**, weder auf Grundlage von Artikel 102 MwStSystRL noch auf Grundlage von Artikel 98 Absatz 2 Unterabsatz 1 MwStSystRL. In diesem Zusammenhang ist kurz darüber nachzudenken, inwieweit hierdurch möglicherweise der **Grundsatz der (mehrwert)steuerlichen Neutralität**

5 Vgl. *EuGH*, Urteil vom 18.01.2001, Kommission gegen Spanien, C-83/99, ABl. EG 2001 Nr. C 161, 5; Urteil vom 08.03.2001, Kommission gegen Portugal, C-276/98, ABl. EG 2001 Nr. C 200, 1.

6 Zum Anwendungsvorrang siehe *BVerfG* Urteil vom 28.01.1992, 1 BvR 1025/82, 1 BvL 16/83, 1 BvL 10/91 = BVerfGE 85, 191 (204); Urteil vom 30.06.2009, 2 BvE 2/08, 2 BvE 5/08, 2 BvR 1010/08, 2 BvR 1022/08, 2 BvR 1259/08, 2 BvR 182/09 = BVerfGE 129, 78 (99).

7 *Langer*, in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, Art. 93-105 MwStSystRL, Rn. 19.

8 *Langer*, in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, Art. 93-105 MwStSystRL, Rn. 22.

beeinträchtigt sein könnte. Das EU-Mehrwertsteuerrecht verlangt nämlich die steuerliche Gleichbehandlung von miteinander im Wettbewerb stehenden Waren und Dienstleistungen, mit denen Ausgangsumsätze getätigt werden.⁹ Dies betrifft vor allem auch die Anwendung ermäßigter Steuersätze in rein inlandsbezogenen Fällen.¹⁰ So darf zum Beispiel auf die Leistung eines Solisten, der für einen Veranstalter tätig wird, nicht der Normalsatz angewendet werden, wenn Leistungen eines Musikensembles für einen Veranstalter ermäßigt besteuert werden.¹¹ Dem ließe sich jedoch – abseits der Frage, ob hier von Gleichartigkeit überhaupt ausgegangen werden kann¹² – entgegenhalten, dass die Ungleichbehandlung durch die MwStSystRL selbst hervorgerufen wurde, nämlich durch Schaffung der Ausnahmegesetzgebung des Artikel 102 MwStSystRL. Es wäre widersprüchlich, wenn die Inanspruchnahme der Ausnahmegesetzgebung nun zu einem Verstoß gegen den ebenfalls sekundärrechtlichen¹³ Steuerneutralitätsgrundsatz führen würde. Denn die Existenz einer auf bestimmte Energieträger begrenzten Ausnahmegesetzgebung führt eo ipso zu einer unterschiedlichen Behandlung anderer Energieträger. Daher wäre auch unter diesem Aspekt eine Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf die **Lieferung von Erdgas, Elektrizität und Fernwärme unionsrechtlich zulässig**.

5. Ermäßigter Steuersatz für Grundnahrungsmittel (Frage 3)

Eine Vielzahl von Grundnahrungsmitteln sind im Katalog der dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Gegenstände der Anlage II in Verbindung mit § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG enthalten. Damit wurde der Ermäßigungstatbestand des Anhang III Nr. 1 der MwStSystRL weitgehend ins nationale Umsatzsteuerrecht übernommen. Der derzeitige ermäßigte Umsatzsteuersatz beträgt gemäß § 12 Abs. 2, erster Halbsatz UStG sieben Prozent. Nach den unionsrechtlichen Vorgaben des Art. 99 Abs. 1 MwStSystRL könnte der ermäßigte Steuersatz auf 5% abgesenkt werden.

„Im Bereich der Steuerermäßigungen hat der deutsche Gesetzgeber auch jenseits der Festlegung des ermäßigten Steuersatzes noch einen relativ weiten steuerpolitischen Gestaltungsspielraum. Die MwStSystRL gibt hier nur einen abschließenden Katalog entlastungsfähiger Umsätze vor. Innerhalb der jeweiligen Güter- und Dienstleistungskategorien kann jeder Mitgliedstaat selektiv nur einzelne Leistungen ermäßigt besteuern, oder auch gänzlich von einer Ermäßigung absehen.“¹⁴

6. Formelle Voraussetzungen der Einführung einer Mehrwertsteuerermäßigung (Fragen 5 und 6)

Das Umsatzsteueraufkommen steht Bund und Ländern zu. Das Umsatzsteuergesetz ist daher in der Systematik der Gesetzgebungskompetenz des Grundgesetzes ein Zustimmungsgesetz, Art. 105

9 *Kube*, in: UR 2020, 590 (591) mit umfangreichen Nachweisen auf einschlägige EuGH Judikatur.

10 *Gröpl*, in: Dausen/Ludwigs, Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, 54. EL Okt 2021, J. Rn. 428, 430.

11 *Gröpl*, in: Dausen/Ludwigs, Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, 54. EL Okt 2021, J. Rn. 430 mit Verweis auf EuGH, Urteil vom 23.10.2003, Kommission gegen Deutschland, C-109/02 = IStR 2003, 854.

12 Siehe zu den grundsätzlichen Anforderungen *Kube*, in: UR 2020, 590 (591 f.).

13 Eingehend zur Rechtsnatur *Kube*, in: UR 2020, 590 (592).

14 *Tipke/Lang/Englisch: Steuerrecht*, 24. Aufl. 2021, Umsatzsteuer, Rn. 17.273 (juris)

Abs. 3 GG. Änderungen des Umsatzsteuergesetzes bedürfen daher der Zustimmung des Bundesrates.

Will ein Mitgliedstaat Energielieferungen mit einem ermäßigten Umsatzsteuersatz besteuern, hat er zuvor den **Mehrwertsteuerausschuss** der Europäischen Kommission zu konsultieren (Art. 102 MwStSystRL). „Der Ausschuss hat jedoch eine sehr schwache Stellung, da er lediglich eine beratende Funktion hat. Seine Leitlinien besitzen keinerlei Rechtsstatus. Auch wenn er diese einstimmig trifft, sind sie weder für die EU-Mitgliedstaaten noch für die Europäische Kommission rechtlich bindend. Die EU-Mitgliedstaaten müssen dementsprechend ihr Recht nicht auf Grund einer Entscheidung des Ausschusses ändern, wenn sie dies nicht wollen. Sie können von der gemeinsamen Auslegung abweichen. Abweichungen von den Leitlinien des Ausschusses können aber auch auf Urteilen des EuGH beruhen, der gemeinsame Auslegungen bei der Anwendung von Rechtsvorschriften des Unionsrechts als unvereinbar hiermit ansieht.“¹⁵

Für die Einführung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf Grundnahrungsmittel ist eine vorherige Befassung des Mehrwertsteuerausschusses nicht vorgeschrieben. Die Steuerermäßigungen können unmittelbar nach Änderung des Umsatzsteuergesetzes in Kraft treten.

7. Ausnahmeregelungen für Steuerermäßigungen/-befreiungen? (Fragen 7 und 8)

Gegenwärtig sind keine kurzfristigen Ausnahmen von den regulären Steuersätzen der MwStSystRL möglich. Der nationale Gesetzgeber muss sich an die vorgegebenen Mindeststeuersätze und den nicht einseitig erweiterbaren Katalog der mit dem ermäßigten Steuersatz belegbaren Leistungen halten.

Die EU-Kommission hat einen Vorschlag für eine Neufassung der MwStSystRL¹⁶ (nachfolgend: MwStSystRL-E) vorgelegt. Darin ist auch eine Änderung des Art. 98 MwStSystRL und der Tatbestände des Anhangs III enthalten.¹⁷ In dem Entwurf ist unter anderem auch vorgesehen, dass dem Anhang III zu Artikel 98 Abs. 2 UAbs. 1 MwStSystRL folgende Nr. 22 hinzugefügt werden soll:

*„Lieferung von **Elektrizität, Fernwärme und Fernkälte** sowie **Biogas**, das aus in Anhang IX Teil A der Richtlinie 2018/2001 aufgeführten Rohstoffen hergestellt wird; Lieferung und Installation von hocheffizienten emissionsarmen Heizanlagen, die die Emissionsrichtwerte gemäß Anhang V der Verordnung (EU) 2015/1189 der Kommission bzw. Anhang V der Verordnung (EU) 2015/1185 der Kommission einhalten und denen ein EU-Energieetikett zuerkannt wurde, um zu zeigen, dass das Kriterium nach Artikel 7 Absatz 2 der Verordnung*

15 Langer in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, 1. Aufl. 1995, 174. Lieferung, Artikel 398, Rn. 6 (juris)

16 Dokument des Rates 14586/21; abgerufen unter <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14586-2021-INIT/de/pdf> (zuletzt abgerufen am 17.03.2022, 18:01 Uhr).

17 Siehe zu dem Entwurf bereits *Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages*, Sachstand „Änderungsvorschläge zum ermäßigten Mehrwertsteuersatz“ vom 11. Februar 2022, WD 4 – 3000 – 008/22.

(EU) 2017/1369 erfüllt wird; und bis zum 1. Januar 2030 von **Erdgas und Brennholz**.¹⁸
(Hervorhebungen nur hier).

Sollte der Entwurf beschlossen werden, könnte die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf Elektrizität, Fernwärme, Biogas (unter bestimmten Umständen) und Erdgas direkt auf Anhang III zu Artikel 98 Abs. 2 UAbs. 1 MwStSystRL gestützt werden. Die bislang erforderliche Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses würde dadurch entfallen. Die Vorschrift des Art. 102 MwStSystRL soll nach dem MwStSystRL-E sodann in Gänze gestrichen werden.¹⁹

Aus der Bundesregierung sind demgegenüber Stimmen zu vernehmen, wonach mit darüber hinausgehenden Änderungen des Unionsrechts in Bezug auf die Ermöglichung weiterer Steuerermäßigungen bei Energielieferungen (insbesondere in Bezug auf Treibstoffe) zumindest in näherer Zeit nicht zu rechnen ist.²⁰

* * *

18 Dokument des Rates 14586/21, S. 20, a.a.O.

19 Dokument des Rates 14586/21, S. 10, a.a.O.

20 Siehe dazu die Äußerungen von *Christian Lindner* im Interview mit *WELT*, abrufbar unter <https://www.welt.de/politik/deutschland/video237554811/Hohe-Benzinpreise-Christian-Lindner-verteidigt-seinen-Tankzuschuss.html> (zuletzt abgerufen am 21.03.2022, 10:42 Uhr).