

§ 8 Ausnahmsweise ermäßigt – Zu den Ermäßigungs- tatbeständen im deutschen Umsatzsteuerrecht

Johanna Wiegand

I. Aktueller Anlass: Dauerhafte Ermäßigung in der Gastronomie

Die Koalitionsparteien haben sich darauf geeinigt, mit Wirkung zum 1. Januar 2026 die Umsatzsteuer auf Restaurationsumsätze, mit Ausnahme von Getränken, dauerhaft zu senken.¹ Bereits zwischen 2020 und 2023 waren diese Umsätze im Zuge der Covid-19-Pandemie ermäßigt besteuert gewesen.

Damit wird der ohnehin umfangreiche Katalog des § 12 Abs. 2 UStG um einen weiteren Ermäßigungstatbestand ergänzt. § 12 Abs. 1 UStG normiert den allgemeinen Steuersatz, Abs. 2 enthält demgegenüber die Ausnahmetatbestände, etwa für Grundnahrungsmittel, kulturelle Leistungen oder bestimmte landwirtschaftliche Leistungen. Die Umsatzsteuer zählt dabei zu den aufkommensstärksten Einnahmequellen des Staates. So lag ihr Aufkommen im Jahr 2024 bei rund 228,7 Mrd. Euro.² Zugleich führen die zahlreichen Ermäßigungen zu erheblichen Mindereinnahmen. Allein für die dauerhafte Ermäßigung in der Gastronomie geht die Bundesregierung für den Zeitraum von 2026 bis 2029 von Mindereinnahmen in Höhe von 14,5 Milliarden Euro aus.³

¹ Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen – Entwurf eines Steueränderungsgesetzes 2025, S. 31.

² Steuereinnahmen aus der Umsatzsteuer bis 2024| Statista: <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/235794/umfrage/einnahmen-aus-der-umsatzsteuer/> (1e 02.10.2025).

³ Schriftliche Fragen mit den in der Woche vom 24. Februar 2025 eingegangenen Antworten der Bundesregierung, BT- Drucks. 20/15078, S. 11.

Ursprünglich dienten die Ermäßigungen sozial- und kulturpolitischen Gründen. Sie sollten die Steuerbelastung auf Güter des Grundbedarfs mindern und den Zugang zu kulturellen Leistungen erleichtern. Inzwischen zeigt sich jedoch, dass die Ermäßigungen zunehmend auch wirtschafts- oder branchenspezifischen Zwecken dienen. Deutlich wird dies etwa bei den Begünstigungen für Beherbergungsleistungen, § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG. Der Beitrag nimmt die geplante dauerhafte Ermäßigung für Restaurantumsätze daher zum Anlass, die Entwicklung und Systematik der Umsatzsteuerermäßigungen in den Blick zu nehmen. Er gibt einen Überblick über die historische Zielsetzung, die unions- und verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen und unterzieht ausgewählte Ermäßigungstatbestände einer kritischen Würdigung.⁴

II. Grundlagen und europäischer Vergleich

Mit dem Umsatzsteuergesetz von 1967 wurde in Deutschland die Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug eingeführt. Sie erfasst die auf jeder Wirtschaftsstufe entstehende Wertschöpfung, entlastet jedoch durch den Vorsteuerabzug die jeweils vorangegangenen Umsätze. Dadurch wird eine Kumulation der Steuer vermieden und die Belastung trifft wirtschaftlich ausschließlich den Endverbraucher.

Seit Inkrafttreten des Gesetzes stellt § 12 UStG die zentrale Vorschrift zur Bestimmung der Steuersätze dar. Der allgemeine Steuersatz beträgt gem. § 12 Abs. 1 UStG derzeit 19 %, der ermäßigte gem. § 12 Abs. 2 UStG 7 %. Mit § 12 Abs. 3 UStG wurde zum 1. Januar 2023 erstmals ein sog. Nullsteuersatz eingeführt, der für bestimmte Photovoltaikanlagen gilt. Durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz wurden die Steuersätze temporär vom 1. Juli bis 31. Dezember 2020 auf 16 % und 5 % gesenkt, § 28 Abs. 1, 2 UStG.

⁴ Eine aktuelle (ökonomische) Bewertung findet sich bei *F. Heinemann et. al.*, ZEW – Leibniz-Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung, Analyse und Bewertung des Systems der Umsatzsteuersätze unter Berücksichtigung von Wettbewerbs- und Abgrenzungsaspekten, Studie im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen, 2025. Die Autorin war an der Erstellung des Gutachtens beteiligt.

Bei Einführung der Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug lag der allgemeine Steuersatz noch bei 10 %. Er ist seitdem insgesamt sechsmal in Schritten von jeweils einem Prozentpunkt angehoben worden. Die Erhöhung im Jahr 2007 war die erste, die mit drei Prozentpunkten deutlich höher ausfiel.⁵ Der ermäßigte Steuersatz hingegen ist mit Ausnahme der temporären Senkung während der Covid-19 Pandemie seit 1983 nicht mehr verändert worden.

Mit diesen Steuersätzen befindet sich Deutschland im europäischen Vergleich im unteren Mittelfeld. Der durchschnittliche allgemeine Steuersatz liegt in der EU bei 21,8 %. Länder wie Ungarn (27 %), Finnland (25,5 %) und Schweden (25 %) weisen deutlich höhere Steuersätze auf, während Luxemburg mit 16 % den niedrigsten allgemeinen Satz erhebt. Auch beim ermäßigten Steuersatz liegt Deutschland mit 7 % im europäischen Mittelfeld. Luxemburg (3 %), Frankreich (5,5 %) und Belgien (6 %) wenden niedrigere, Österreich (10 % bzw. 13 %) und die Niederlande (9 %) höhere ermäßigte Steuersätze an. Dänemark wendet als einziger Mitgliedstaat keinen ermäßigten Steuersatz, sondern nur einen allgemeinen Steuersatz von 25 % an.

III. Ursprüngliche Zielsetzung und Entwicklung der Ermäßigungen

Bereits in den Beratungen zum Umsatzsteuergesetz 1967 wurde deutlich, dass der Gesetzgeber bei bestimmten Leistungen eine vollständige Belastung mit dem damals vorgesehenen allgemeinen Steuersatz von 10 % vermeiden wollte. Der Finanzausschuss des Deutschen Bundestages führte hierzu aus, dass die Anwendung des vollen Steuersatzes in einzelnen Bereichen zu nicht zu verantwortenden Preiserhöhungen oder, falls die Abnehmer erhöhte Preise nicht akzeptierten, zu einer nicht vertretbaren Gewinnschmälerung der Unternehmen führen würden.⁶ Für diese Fälle empfahl der Ausschuss die Einführung eines halbierten Steuersatzes. Allgemeiner Gedanke der Ermäßigungen ist daher die Herstellung sozialer Ausge-

⁵ H. Nieskens, in: Rau/Dürrwächter, UStG, 213. EL 2024, § 12 Rn. 1.

⁶ Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. V/1581 zu 3 c.

wogenheit. Die Umsatzsteuer belastet ausschließlich den privaten Endverbraucher, ohne dessen persönliche Verhältnisse zu berücksichtigen. Dadurch sinkt die relative Steuerbelastung mit steigendem Einkommen, während einkommensschwächere Haushalte einen größeren Anteil ihres Einkommens für umsatzsteuerpflichtige Güter aufwenden müssen.⁷ Auch Personen unterhalb des steuerlich anerkannten Existenzminimums werden von der Umsatzsteuer erfasst. Der ermäßigte Steuersatz soll diesen regressiven Wirkungen entgegenwirken und den Zugang zu Gütern des Grundbedarfs erleichtern. Auch kultur- und bildungspolitische Erwägungen wurden dabei berücksichtigt. Leistungen wie Bücher, Zeitung oder Theaterbesuche sollten für die breite Bevölkerung erschwinglich bleiben und damit die gesellschaftliche Teilhabe sichern. In diesem Zusammenhang wird daher auch von der Sicherung eines „sozio-kulturellen Minimums“ gesprochen.⁸ Für die Ermäßigung bestimmter Umsätze in der Landwirtschaft wurden Wettbewerbsgründe angeführt, um eine Gleichheit zu den Landwirten, die sich für die Durchschnittsbesteuerung nach § 24 UStG entschieden haben, zu erreichen.⁹ Im Laufe der Jahre wurde der Katalog stetig erweitert. Neue Ermäßigungstatbestände kamen hinzu, während ältere, deren ursprüngliche Zielsetzung an Bedeutung verloren hat, beibehalten wurden. Ein Beispiel hierfür ist etwa die fortbestehende Ermäßigung für Heimtierfutter. Sie beruhte ursprünglich auf der agrarpolitischen Erwägung, die Landwirtschaft nach Abschaffung der Umsatzsteuerbefreiung vor Preissteigerungen zu schützen. Heute werden Heimtierprodukte jedoch nahezu ausschließlich industriell hergestellt und über den Einzelhandel vertrieben, weswegen etwa der Bundesrechnungshof nicht mehr von einer tragfähigen Begründung ausgeht.¹⁰

⁷ Vgl. A. Kruhl, BB 2010, 2798 (2802).

⁸ Bundesministerium der Finanzen v. 30.10.2007, Bericht über die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes, UR 2007, S. 930.

⁹ Bundesrat, 1967, Plenarprotokoll 309. Sitzung, S. 78.

¹⁰ Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über den ermäßigten Umsatzsteuersatz, 28.06.2010, S. 20.

IV. Unionsrechtlicher Rahmen

Das deutsche Umsatzsteuerrecht ist nahezu vollständig harmonisiert. Zentrale Grundlage bildet die Mehrwertsteuersystemrichtlinie aus dem Jahr 2006, welche die bis dahin geltenden Richtlinien im Bereich der Mehrwertsteuer bündelte. Ziel der Harmonisierung ist die Sicherung der Wettbewerbsneutralität im Binnenmarkt und die Vermeidung von Steuerverzerrungen zwischen den Mitgliedstaaten.

1. Bestimmungslandprinzip und Gestaltungsspielraum der Mitgliedstaaten

Für die Höhe der Steuersätze von Bedeutung ist das Bestimmungslandprinzip. Danach wird die Umsatzsteuer in dem Mitgliedstaat erhoben, in dem der tatsächliche Verbrauch erfolgt.¹¹ Dadurch wird eine Gleichbehandlung von inländischen und eingeführten Waren und Dienstleistungen gewährleistet.¹² Anders als das Ursprungslandprinzip, bei dem die Steuer im Herstellungsland erhoben wird, erfordert das Bestimmungslandprinzip keine vollständige Harmonisierung der Steuersätze.¹³ Nach Auffassung des Rates führt daher auch eine größere Bandbreite nationaler Steuersätze nicht zu spürbaren Wettbewerbsverzerrungen im Binnenmarkt.¹⁴ Wenn Unternehmer durch den Vorsteuerabzug vollständig entlastet sind und die Besteuerung im Verbrauchsland erfolgt, sind einheitliche Steuersätze entbehrlich. Vor diesem Hintergrund sah der Rat keinen Anlass, an einer engen Bandbreite der Steuersätze festzuhalten, und beschloss 2022 eine deutliche Ausweitung der nationalen Gestaltungsspielräume.¹⁵ Seitdem dürfen die Mitgliedstaaten gem. Art. 98 Abs. 1 MwStSystRL einen oder zwei ermäßigte Steuersätze mit einer Mindesthöhe von 5 % anwenden, soweit die betreffenden Umsätze in Anhang III der Richtlinie aufgeführt sind. Darüber hinaus können sie nun auch superermäßigte Steuersätze unterhalb

¹¹ C. Möller, in: Möller, Umsatzsteuerrecht, 2017, Rn. 60.

¹² Ebd.

¹³ A. Erdbrügger, in: Wäger, UStG, 3. Aufl. 2024, § 12 Rn. 3.

¹⁴ Richtlinie (EU) 2022/542 des Rates v. 5.4.2022, ABl. EU Nr. L 107, 1 (1) (Erwägungsgrund 2.).

¹⁵ Richtlinie (EU) 2022/542 des Rates v. 5.4.2022, ABl. EU Nr. L 107, 1.

von 5 % oder sogar einen Nullsteuersatz (Steuerbefreiung mit Vorsteuerabzug) einführen. Diese superermäßigten Steuersätze dürfen jedoch nur auf sieben der in Anhang III genannten Kategorien angewendet werden, darunter etwa Nahrungs- und Futtermittel, Wasser, Arzneimittel, medizinische Geräte, Personenbeförderung, Bücher, Zeitungen und Solarpaneele. Zur Sicherung eines Mindestmaßes an Harmonisierung gilt für den allgemeinen Steuersatz weiterhin eine Untergrenze von 15 %. Diese wurde erstmals 1993 eingeführt und ist seit 2018 dauerhaft festgeschrieben.

2. Unionsrechtliche Grenzen des Gestaltungsspielraums

Der unionsrechtlich eröffnete Gestaltungsspielraum bei der Einführung ermäßigter Steuersätze ist begrenzt. Die Ermäßigungen dürfen nur auf solche Lieferungen und Dienstleistungen angewendet werden, die in Anhang III der Richtlinie ausdrücklich aufgeführt sind. Eine Ausdehnung auf vergleichbare, aber nicht genannte Umsätze ist unzulässig. Bei der Anwendung der ermäßigten Steuersätze müssen die Mitgliedstaaten zudem die Vorgaben der MwStSystRL eng auslegen. Sie dürfen die Ermäßigung nicht auf Umsätze erstrecken, die weder ihrem Wortlaut noch ihrer Zielrichtung nach unter die jeweilige Kategorie fallen. Zur genauen Abgrenzung verweist die Richtlinie auf die Kombinierte Nomenklatur sowie seit 2022 ergänzend auf die statistische Güterklassifikation in Verbindung mit den Wirtschaftszweigen. Innerhalb dieser Vorgaben steht es den Mitgliedstaaten grundsätzlich frei, ob und in welchem Umfang sie ermäßigte oder superermäßigte Steuersätze anwenden. Nach der Rechtsprechung des EuGH kann der ermäßigte Steuersatz auch nur auf einen bestimmten Teilbereich einer in Anhang III genannten Kategorie angewendet werden, sofern es sich dabei um einen konkret abgrenzbaren und eigenständigen Bestandteil der Leistung handelt.¹⁶

Dieser Gestaltungsspielraum wird durch den Grundsatz der steuerlichen Neutralität begrenzt. Er bildet das zentrale Strukturprinzip des harmonisierten Mehrwertsteuerrechts. Er verlangt die Gleichbehandlung gleichar-

¹⁶ EuGH, Urt. v. 6.5.2010, C-94/09, EU:C:2010:253, Rn. 28.

tiger, miteinander im Wettbewerb stehender Waren und Dienstleistungen.¹⁷ Maßgeblich ist dabei die Sicht des Durchschnittsverbrauchers. Leistungen sind gleichartig, wenn sie dieselben Bedürfnisse befriedigen und sich die zwischen ihnen bestehenden Unterschiede nicht wesentlich auf die Verbraucherentscheidung auswirken.¹⁸ Ziel ist es, Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden.

V. Verfassungsrechtliche Maßstäbe

Neben den unionsrechtlichen Vorgaben unterliegt die Ausgestaltung der Umsatzsteuerermäßigungen auch den Anforderungen des Grundgesetzes. Aufgrund des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts prüft das Bundesverfassungsgericht innerstaatliche Vorschriften, die eine EU-Richtlinie umsetzen, grundsätzlich nicht am Maßstab des Grundgesetzes, sondern am Maßstab des Unionsrechts, soweit die Richtlinie den Mitgliedstaaten keinen Umsetzungsspielraum lässt. Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie gibt dem nationalen Gesetzgeber vor, ob und in welchem Umfang er abstrakt einen ermäßigten Steuersatz erheben kann. Innerhalb dieses unionsrechtlichen Rahmens muss der nationale Gesetzgeber jedoch vollumfänglich die Vorgaben der Verfassung erfüllen.

Von besonderer Bedeutung ist in diesem Zusammenhang der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Dieser verbürgt nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts für den Sachbereich des Steuerrechts den Grundsatz der gleichen Zuteilung steuerlicher Lasten.¹⁹ Bei der Auswahl des Steuergegenstandes sowie bei der Bestimmung des Steuersatzes kommt dem Gesetzgeber dabei ein weitreichender Spielraum zu. Allerdings hat er dann die einmal getroffene Belastungsentscheidung widerspruchsfrei und folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen und so eine

¹⁷ EuGH, Urt. v. 7.9.1999, C-216/97, EU:C:1999:390, Rn. 20 - Gregg. Siehe zum Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht auch in dieser Reihe *H. Kube*, in: HFSt 20 (2023), § 5.

¹⁸ EuGH, Urt. v. 10.11.2011, C-259/10, C-260/10, EU:C:2011:719, Rn. 44 - The Rank Group.

¹⁹ BVerfGE 122, 210 (230).

rechtliche und tatsächliche Belastungsgleichheit der Steuerpflichtigen erreichen.²⁰ Im Interesse der steuerlichen Lastengleichheit bedarf es daher besonderer sachlicher Gründe, um Ausnahmen von der einmal getroffenen Belastungsentscheidung zu rechtfertigen.

Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts liegt dem Ausgangstatbestand der Umsatzsteuer – die Besteuerung von gegen Entgelt von Unternehmern im Inland erbrachten Umsätzen – die Belastungsentscheidung zugrunde, den Konsumenten nach Maßgabe der von ihm aufgewendeten Kaufkraft zu belasten.²¹ Sie sei darauf angelegt, auf den Endverbraucher umgelegt zu werden. Systemgerecht sind daher nur Vergünstigungen im Interesse der Verbraucher, nicht einzelner Unternehmergruppen.²² Gleichwohl kann der Gesetzgeber jedoch auch im Bereich der Umsatzsteuer seine Steuergesetzgebungskompetenz ausüben, um Lenkungswirkungen zu erzielen.²³ Die daraus folgende Durchbrechung der Folgeichtigkeit kann aufgrund des Gemeinwohls, aus konjunktur-, wirtschafts-, oder zum Beispiel gesundheitspolitischen Erwägungen möglich sein. Auch bei Ausübung dieser Lenkungszwecke bleibt der Gesetzgeber jedoch an den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebunden.²⁴ Er darf seine Leistungen also nicht nach unsachlichen Gesichtspunkten verteilen. Sachbezogene Gesichtspunkte stehen ihm in weitem Umfang zu Gebote, solange die Regelung sich nicht auf eine der Lebenserfahrung geradezu widersprechende Würdigung der jeweiligen Lebenssachverhalte stützt, insbesondere der Kreis der von der Maßnahme Begünstigten sachgerecht abgegrenzt ist.²⁵ Dies gilt auch, wenn der Gesetzgeber eine Subvention steuerrechtlich überbringt, statt sie direkt finanziell zuzuwenden.²⁶

²⁰ BVerfGE 105, 73 (126).

²¹ BVerfGE 101, 151 (155 f.).

²² BVerfGE 101, 151 (155 f.).

²³ BVerfG, Nichtannahmebeschluss vom 18. März 2005 – 1 BvR 1822/00 – juris, Rn. 11.

²⁴ BVerfG, Nichtannahmebeschluss vom 18. März 2005 – 1 BvR 1822/00 – juris, Rn. 11.

²⁵ BVerfGE 110, 274 (293).

²⁶ BVerfG, Nichtannahmebeschluss vom 18. März 2005 – 1 BvR 1822/00 – juris, Rn. 11 mit Verweis auf BVerfGE 110, 274 (293).

VI. Ausgewählte Ermäßigungen auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand

Die dargestellten unions- und verfassungsrechtlichen Vorgaben bilden den Rahmen, innerhalb dessen der nationale Gesetzgeber ermäßigte Steuersätze ausgestalten darf. Eine nähere Betrachtung einzelner Ermäßigungstatbestände zeigt jedoch, dass nicht alle in ihrer konkreten Ausgestaltung verfassungsrechtlich unbedenklich erscheinen.

1. Ermäßigung für Beherbergungsleistungen und Gastronomie

Kritisch erscheinen etwa die branchenspezifischen Begünstigungen der Beherbergungsleistungen sowie die geplante Ermäßigung auf Restaurantumsätze. Die Umsatzsteuer ist auf eine Überwälzung auf den Endverbraucher angelegt, während die Belastung mit Umsatzsteuer an einen Unternehmer durch den Vorsteuerabzug zurückgenommen wird. Damit stellt der umsatzsteuerliche Grundtatbestand alle unternehmerischen Tätigkeiten gleich.²⁷ Soweit also § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG und ein geplanter § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG die Besteuerung von Beherbergungsleistungen sowie Leistungen der Gastronomie an einen geringeren Steuersatz und damit eine andere Rechtsfolge knüpfen, müssen diese ihre Rechtfertigung in besonderen sachlichen Gründen finden.

In der Gesetzesbegründung wird die Ermäßigung für kurzfristige Beherbergungsleistungen mit wirtschafts- und standortpolitischen Zielen begründet.²⁸ Sie soll Wettbewerbsnachteile des deutschen Hotelgewerbes im europäischen Vergleich ausgleichen. Wirtschaftspolitische Erwägungen können grundsätzlich legitime Lenkungs Zwecke darstellen, wobei dem Gesetzgeber ein weiter Einschätzungs- und Gestaltungsspielraum zukommt. Gleichwohl bleibt er an den Gleichheitssatz gebunden und darf steuerliche Vergünstigungen nicht willkürlich gewähren. Beherbergungsleistungen sind als standortgebundene Dienstleistungen regelmäßig keiner grenz-

²⁷ BVerfGE 101, 132 (138).

²⁸ Bericht des Finanzausschusses v. 3.12.2009, BT-Drucks. 17/147, S. 6.

überschreitenden Wettbewerbssituation ausgesetzt. Das Bundesverfassungsgericht hat für derartige Leistungen betont, dass typischerweise kein relevanter Wettbewerbsdruck aus dem Ausland besteht.²⁹ Ein erheblicher Teil der Hotelübernachtungen entfällt auf inländische Gäste, für die steuerliche Unterschiede keine Rolle spielen. Nur in Einzelfällen, etwa in Grenzregionen oder bei preisgetriebenem Tourismus, kann ein grenzüberschreitender Wettbewerb entstehen. Dem Gesetzgeber steht im Steuerrecht eine weitreichende Typisierungsbefugnis zu. Er darf aus Gründen der Praktikabilität und Vollziehbarkeit pauschalisieren und Besonderheiten des Einzelfalls außer Acht lassen. Vor diesen Hintergrund erscheint die pauschale Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf alle kurzfristigen Beherbergungsleistungen trotz fehlender flächendeckender Wettbewerbslage noch vertretbar. Die Annahme, dass jedenfalls ein Teil der Branche einem europäischen Preiswettbewerb unterliegt, beruht nicht auf einer der Lebenserfahrung widersprechenden Einschätzung. Eine differenzierte Regelung nach regionaler Wettbewerbslage oder Herkunft der Gäste wäre weder praktikabel noch rechtssicher umsetzbar.

Die Ermäßigung auf Restaurationsumsätze soll ausdrücklich der Unterstützung der Gastronomiebranche dienen. Bereits während der temporären Ermäßigung in der Corona-Pandemie war die Maßnahme auf Kritik gestoßen.³⁰ Der Gesetzgeber begründete sie damals mit der besonderen Betroffenheit der Gastronomie durch pandemiebedingte Einschränkungen sowie mit der Erwartung einer Belebung der Konjunktur.³¹ Beide Zielsetzungen standen indes in einem offensichtlichen Widerspruch.³² Eine Weitergabe der Steuerermäßigung an die Verbraucher hätte zwar die Nachfrage stimuliert, jedoch die wirtschaftliche Entlastung der Betriebe geschmälert. Umgekehrt hätte die Beibehaltung der Preise den Entlastungseffekt auf die Unternehmen beschränkt, ohne konjunkturelle Impulse zu erzeugen. Verfassungsrechtlich mit Blick auf das Folgerichtigkeitsgebot bedenklich war zudem, dass andere, ebenfalls stark betroffene Branchen wie etwa das Handwerk oder Friseurdienstleistungen von der Maßnahme

²⁹ BVerfGE 110, 274 (300).

³⁰ E. Foster, in: Wäger, UStG, 3. Aufl. 2024, § 12 Abs. 2 Nr. 15 Rn. 6.

³¹ Corona-Steuerhilfegesetz v. 12.05.2020, BT-Drucks. 19/19150, S. 11.

³² H. Nieskens, in: Rau/Dürrwächter, UStG, 202. EL 01.2023, § 12 Abs. 2 Nr. 15 Rn. 40.

ausgeschlossen blieben, ohne dass hierfür ein sachlicher Grund erkennbar gewesen wäre.³³

Die nun geplante dauerhafte Ermäßigung soll einerseits die Gastronomie gezielt unterstützen und zudem Abgrenzungsprobleme beseitigen, die sich daraus ergeben, dass die Lieferung von Lebensmitteln dem ermäßigten Steuersatz unterliegt. Diese Abgrenzung ist durch die Rechtsprechung des EuGH³⁴ sowie Art. 6 der MwStVO zwar weitgehend geklärt. Dass sich im Einzelfall weiterhin Abgrenzungsfragen stellen können ist indes nicht ausgeschlossen. Innerhalb seines weiten Einschätzungs- und Typisierungsspielraums darf der Gesetzgeber daher wohl annehmen, dass eine einheitliche Behandlung von Liefer- und Restaurationsumsätzen die Rechtsanwendung vereinfacht. Hinzuweisen ist jedoch darauf, dass die Ermäßigung für Restaurationsumsätze ausdrücklich nicht für Getränke gilt, während die Lieferung bestimmter Getränke wie Milch weiterhin dem ermäßigten Steuersatz unterliegt. Dass die gleiche Dienstleistung abhängig vom servierten Produkt unterschiedlichen Steuersätzen unterliegt, erscheint jedenfalls rechtspolitisch fraglich.

Auch ein Rückgriff auf Wettbewerbs- oder arbeitsmarktpolitische Erwägungen trägt die Maßnahme nur begrenzt. Restaurationsleistungen sind typischerweise standortgebunden und unterliegen kaum einem grenzüberschreitenden Wettbewerb. Für inländische Verbraucher spielt es keine Rolle, ob in Nachbarstaaten niedrigere Steuersätze gelten. Zwar mag es in Ausnahmefällen in Grenzregionen vereinzelt zu Ausweichreaktionen kommen, wenn Touristen während eines Ausflugs im Ausland essen gehen. Anders als bei Beherbergungsleistungen fehlt es jedoch an einer Austauschbarkeit des Leistungsortes. Bei preisgetriebenen Urlaubsentscheidungen können sich Touristen zwischen einem Aufenthalt im benachbarten Ausland oder im Inland entscheiden. Der Restaurantbesuch ist dagegen an den aktuellen Aufenthaltsort gebunden, wobei Verbraucher Restaurants typischerweise nach Nähe und Qualität wählen. Es erscheint daher jedenfalls fraglich, ob die wenigen grenznahen Wettbewerbssituationen

³³ Ebd., Rn. 41 f.

³⁴ EuGH, Urt. v. 10.3.2011 – C-497/09, C-499/09, C-501/09, C_502/09, EU:C:2011:135, Rn. 58 ff - Bog u.a.

noch von der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers gedeckt sind und ausreichen, um unter Berufung auf einen grenzüberschreitenden Wettbewerb die Begünstigung einer gesamten Branche zu rechtfertigen.³⁵

2. Kulturelle Leistungen

Verfassungsrechtlich unbedenklich sind hingegen grundsätzlich die Ermäßigungen, die kulturelle Leistungen begünstigen. Das Umsatzsteuerrecht verfolgt keine flächendeckende staatliche Kulturförderung, sondern ermäßigt (und befreit) vielmehr punktuell bestimmte kulturelle Leistungen. So werden etwa Lieferungen bestimmter Kunstgegenstände (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Anhang II Nr. 53) wie auch Theateraufführungen (§ 12 Abs. 2 Nr. 7a UStG) ermäßigt besteuert. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts handelt es sich dabei um Maßnahmen der Kulturpolitik, bei deren Ausgestaltung dem Gesetzgeber ein weiter Gestaltungsspielraum zukommt.³⁶ Dieser wird zwar durch Art. 5 Abs. 1 und 3 GG im Sinne einer objektiven Wertentscheidung über Presse- und Kunstfreiheit beeinflusst. Die Grundrechte verpflichten den Gesetzgeber aber weder zu einer allgemeinen Steuerfreiheit künstlerischer Betätigung noch zu einer unterschiedslosen Begünstigung sämtlicher Ausdrucksformen.³⁷ Der Gesetzgeber darf kulturelle Leistungen also differenziert behandeln und den Anwendungsbereich der Ermäßigung sachgerecht begrenzen. So sind etwa künstlerische Ausdrucksformen wie Siebdruck und Kunstfotografie von der Ermäßigung ausgenommen.

³⁵ So auch *R. Ismer et. al*, Analyse und Bewertung der Strukturen von Regel- und ermäßigten Sätzen bei der Umsatzbesteuerung unter sozial-, wirtschafts-, steuer- und haushaltspolitischen Gesichtspunkten, 2010, S. 112 ff.

³⁶ BVerfGE 36, 321 (331 f.).

³⁷ Ebd.

VII. Fazit

Der Ermäßigungskatalog des § 12 Abs. 2 UStG folgt keiner einheitlichen Zielsetzung. Schon öfter wurde eine Reform angeregt, etwa durch den Bundesrechnungshof.³⁸ Durch das Nebeneinander unterschiedlichster Ermäßigungstatbestände hat sich ein inkohärent wirkendes Regelungsgeflecht gebildet. Besonders die branchenspezifischen Ermäßigungen für die Beherbergungs- und Gastronomieleistungen zeigen, dass die Umsatzsteuer zunehmend auch als Instrument wirtschaftspolitischer Förderung eingesetzt wird. Damit wird der ursprüngliche Regelungszweck der Ermäßigungen verschoben. Die Ermäßigungen erscheinen zwar auch mit Blick auf das Folgerichtigkeitsgebot noch verfassungsrechtlich zulässig. Gleichwohl stellen sich grundlegende Wertungsfragen, weshalb gerade bestimmte Branchen steuerlich begünstigt werden, während andere trotz vergleichbarer struktureller Herausforderungen unberücksichtigt bleiben.

³⁸ Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über den ermäßigten Umsatzsteuersatz, 28.06.2010.