



Sachstand

Ermäßiger Umsatzsteuersatz für Lieferungen von Gegenständen im gemeinsamen Mehrwertsteuersystem der EU

Ermäßiger Umsatzsteuersatz für Lieferungen von Gegenständen im gemeinsamen Mehrwertsteuersystem der EU

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 – 002/22

Abschluss der Arbeit: 12.01.2022

Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragestellung	4
2.	Rechtliche Grundlagen	4
3.	Ermäßiger Steuersatz für die Lieferung von Gegenständen nach Anhang III zu Artikel 98 Abs. 2 Satz 1 MwStSystRL	4
4.	Ermäßiger Steuersatz aufgrund landesspezifischer und fakultativer Ausnahmen	5
5.	Ermäßiger Steuersatz wegen COVID-19	6
	Anhang: Verzeichnis der Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, auf die ermäßigte MwSt-Sätze gem. Art 98 MwStSystRL angewandt werden können (Anhang III)	6

1. Fragestellung

Der Fragesteller bittet um Erläuterung, für welche Güter derzeit nach der Mehrwertsteuerrichtlinie eine Ermäßigung des Umsatzsteuersatzes erfolgen kann.

2. Rechtliche Grundlagen

Das Europäische Primärrecht sieht eine Harmonisierung der Umsatzsteuervorschriften der Mitgliedstaaten vor (Artikel 113 AEUV) und bezweckt hiermit die Schaffung eines freien Binnenmarktes (Artikel 26 Abs. 2 AEUV). Maßgebliches Sekundärrecht ist auf Unionsebene die Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL).¹ Die MwStSystRL gibt einen Normalsatz von mindestens 15 Prozent vor (Artikel 97 MwStSystRL) und ermöglicht den Mitgliedstaaten neben dem regulären Steuersatz einen oder höchstens zwei **ermäßigte Steuersätze** anzuwenden (Artikel 98 Abs. 1 MwStSystRL).² Dabei muss der ermäßigte Steuersatz mindestens bei 5 Prozent der Bemessungsgrundlage liegen (Artikel 99 Abs. 1 MwStSystRL). Zudem wird der ermäßigte Steuersatz so festgesetzt, dass es normalerweise möglich ist, von dem sich daraus ergebenden Umsatzsteuerbetrag die gesamte abziehbare Vorsteuer abzuziehen (Artikel 99 Abs. 2 MwStSystRL).³

3. Ermäßigter Steuersatz für die Lieferung von Gegenständen nach Anhang III zu Artikel 98 Abs. 2 Satz 1 MwStSystRL

Grundsätzlich kommt ein ermäßigter Steuersatz nur bei Lieferungen von Gegenständen sowie Dienstleistungen in Betracht, die in **Anhang III zu Artikel 98 Abs. 2 Satz 1 MwStSystRL** genannt sind. Dies betrifft etwa Güter wie Nahrungsmittel (Anhang III Nr. 1) und Arzneimittel (Anhang III Nr. 3). Die Mitgliedstaaten haben von der Möglichkeit der Einführung eines ermäßigten Steuersatzes in unterschiedlichem Umfang Gebrauch gemacht.⁴

1 RL 2006/112/EG v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem i.d.F. der RL (EU) 2021/1159 v. 13.7.2021; die RL wird auch als Mehrwertsteuerrichtlinie bezeichnet. Deren einheitliche Auslegung regelt die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 v. 15.3.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur RL 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem i.d.F. der Durchführungsverordnung (EU) 2019/2026 v. 21.11.2019.

2 Zudem ermöglicht die MwStSystRL teilweise Befreiungen von der Mehrwertsteuer; diese sind nicht Gegenstand der vorliegenden Ausarbeitung.

3 Vgl. hierzu auch den Sachstand der Wissenschaftlichen Dienste vom 26.2.2021 (WD 4 - 3000 - 010/21), Zulässigkeit eines ermäßigten Umsatzsteuersatzes für Einzelhandelsumsätze, im Internet abrufbar unter <https://www.bundestag.de/resource/blob/830696/92dbe28a593041cf57dcf64e07c1bebe/WD-4-010-21-pdf-data.pdf> (zuletzt abgerufen am 10.1.2022).

4 Eine Übersicht zu den Steuersätzen in der Europäischen Union (Stand: 1.1.2021) ist im Internet auf Englisch abrufbar unter https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-06/vat_rates_en.pdf (zuletzt abgerufen am 10.1.2022). Eine deutsche Fassung (Stand: 1.1.2020) ist etwa abgedruckt bei Rau/Dürrwächter/Nieskens, Umsatzsteuergesetz Kommentar, Stand: Juli 2020, §12 Rz. 90.

Die Anhang III - Liste ist diesem Sachstand als **Anhang** beigefügt; die für eine Umsatzsteuersatzermäßigung in Frage kommenden Güter sind zur Verdeutlichung, auf welche Güter ein ermäßigter Steuersatz angewendet werden kann, fett hervorgehoben.

4. Ermäßigter Steuersatz aufgrund landesspezifischer und fakultativer Ausnahmen

Neben der Anwendung eines ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf die Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen nach Anhang III zu Artikel 98 Abs. 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 Mitgliedsländer, zum anderen um fakultative Möglichkeiten für einen ermäßigten Steuersatz.⁵

Fakultative Ausnahmen für die Besteuerung bestimmter Gegenstände enthalten Artikel 102 und Artikel 103 MwStSystRL. Dies betrifft insbesondere die Lieferung von **Erdgas, Elektrizität und Fernwärme**. Will ein Mitgliedstaat Energielieferungen mit einem ermäßigten Umsatzsteuersatz besteuern, hat er zuvor den Mehrwertsteuerausschusses der Europäischen Kommission zu konsultieren (Artikel 102 MwStSystRL). Einen ermäßigten Steuersatz können die Mitgliedstaaten zudem unter bestimmten Voraussetzungen für die Lieferung von **Kunstgegenständen** (Artikel 103 Abs. 2 MwStSystRL) vorsehen.

Punktuelle **landesspezifische Ausnahmen** sieht die MwStSystRL etwa für Österreich (Artikel 104 MwStSystRL), Zypern (Artikel 104a MwStSystRL) und Portugal (Artikel 105 MwStSystRL) vor. Aus Artikel 109 bis 130 MwStSystRL ergeben sich zudem weitere befristete Ausnahmen, die teilweise länderspezifisch sind.⁶ Mit Blick auf die Lieferung von Gegenständen ist hier etwa die Steuerermäßigung von **Heizenergielieferungen** für Irland (Artikel 112 Abs. 1 MwStSystRL) zu nennen. Unter bestimmten Voraussetzungen können Mitgliedstaaten zudem auf **Kinderbekleidung, Kinderschuhe sowie Wohnungen** einen reduzierten Umsatzsteuersatz anwenden (Artikel 114 Abs. 2 bzw. Artikel 115 MwStSystRL). Österreich darf unter bestimmten Vorgaben die Lieferung von Wein ermäßigt besteuern (Artikel 119 MwStSystRL). Zudem können die Mitgliedstaaten einen ermäßigten Steuersatz auf **Lieferungen von Pflanzen und Brennholz** vorsehen (Artikel 122 MwStSystRL).

Zahlreiche Vorschriften ermöglichen zudem stichtagsbezogen die **Fortgeltung ermäßigter Steuersätze** (vgl. Artikel 113, 114, 118, 121 MwStSystRL). Sondersätze, also stark ermäßigte Sätze, Nullsätze oder Zwischensätze gelten als Übergangsregelung teilweise bis heute fort. Artikel 370 ff. MwStSystRL sehen zahlreiche weitere Ausnahmen vor, insbesondere länderspezifische Ausnahmen nach Artikel 375 ff. MwStSystRL für Staaten, die der Gemeinschaft nach dem 1.1.1978 beigetreten sind. Sondersätze können somit insbesondere auf der Grundlage von Mehr-

5 Rau/Dürrwächter/Nieskens, Umsatzsteuergesetz Kommentar, Stand: Juli 2020, §12 Rz. 85.

6 Griechenland stehen etwa Steuerermäßigungen in bestimmten Regionen offen (Artikel 120 MwStSystRL).

wertsteuersätzen bestehen, die aus Zeiten vor dem EU-Beitritt des betreffenden Landes stammen.⁷ Aber auch für Staaten, die am 1.1.1978 Mitglied der Gemeinschaft waren, gelten in Bezug auf die Besteuerung von Umsätzen nach Anhang X Teil A und Teil B Sondervorschriften.

5. Ermäßiger Steuersatz wegen COVID-19

Die Europäische Kommission hat auf die COVID-19-Pandemie im Bereich der Mehrwertsteuer reagiert. So wurde die MwStSystRL etwa dahingehend geändert, dass auf die **Lieferung von COVID-19-In-vitro-Diagnostika** und auf die Erbringung von eng mit diesen Diagnostika zusammenhängenden Dienstleistungen ein ermäßiger Steuersatz angewendet werden kann oder eine Steuerbefreiung mit Recht auf Vorsteuerabzug auf die Lieferung von COVID-19-Impfstoffen und -In-vitro-Diagnostika sowie auf die Erbringung von eng mit diesen Impfstoffen und Diagnostika zusammenhängenden Dienstleistungen gewährt werden kann (Artikel 129a MwStSystRL).⁸

Anhang: Verzeichnis der Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, auf die ermäßigte MwSt-Sätze gem. Art 98 MwStSystRL angewandt werden können (Anhang III)

Gefettet dargestellt werden (nicht im Original, nur hier) die für eine Umsatzsteuerreduzierung in Frage kommenden Güter.

1.	Nahrungs- und Futtermittel (einschließlich Getränke , alkoholische Getränke jedoch ausgenommen), lebende Tiere, Saatgut, Pflanzen und üblicherweise für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendete Zutaten sowie üblicherweise als Zusatz oder als Ersatz für Nahrungs- und Futtermittel verwendete Erzeugnisse ;
2.	Lieferung von Wasser ;
3.	Arzneimittel, die üblicherweise für die Gesundheitsvorsorge, die Verhütung von Krankheiten und für ärztliche und tierärztliche Behandlungen verwendet werden, einschließlich Erzeugnissen für Zwecke der Empfängnisverhütung und der Monatshygiene;
4.	medizinische Geräte, Hilfsmittel und sonstige Vorrichtungen, die üblicherweise für die Linderung und die Behandlung von Behinderungen verwendet werden und die ausschließlich für den persönlichen Gebrauch von Behinderten bestimmt sind, einschließlich der Instandsetzung solcher Gegenstände, sowie Kindersitze für Kraftfahrzeuge;
5.	Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks;

7 Vgl. https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_de.htm (zuletzt abgerufen am 12.01.2022).

8 RL (EU) 2020/2020 v. 7.12.2020 zur Änderung der RL 2006/112/EG in Bezug auf zeitlich befristete Maßnahmen im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuer für COVID-19-Impfstoffe und -In-vitro-Diagnostika als Reaktion auf die COVID-19-Pandemie. Zu befristeten Befreiungen von Einfuhren und bestimmten Lieferungen als Reaktion auf die COVID-19-Pandemie vgl. RL (EU) 2021/1159 v. 13.7.2021 zur Änderung der RL 2006/112/EG, vgl. „Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem der EU“ im Internet abrufbar unter <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=LEGISSUM%3A131057> (zuletzt abgerufen am 10.1.2021).

6.	Lieferung von Büchern, Zeitungen und Zeitschriften auf physischen Trägern, auf elektronischem Weg oder beidem, einschließlich des Verleihs durch Büchereien (einschließlich Broschüren, Prospekte und ähnlicher Drucksachen, Bilder-, Zeichen- oder Malbücher für Kinder, Notenhefte oder Manuskripte, Landkarten und hydrografischer oder sonstiger Karten), mit Ausnahme von Veröffentlichungen, die vollständig oder im Wesentlichen Werbezwecken dienen, und mit Ausnahme von Veröffentlichungen, die vollständig oder im Wesentlichen aus Videoinhalten oder hörbarer Musik bestehen;
7.	Eintrittsberechtigung für Veranstaltungen, Theater, Zirkus, Jahrmärkte, Vergnügungsparks, Konzerte, Museen, Tierparks, Kinos und Ausstellungen sowie ähnliche kulturelle Ereignisse und Einrichtungen;
8.	Empfang von Rundfunk- und Fernsehprogrammen;
9.	Dienstleistungen von Schriftstellern, Komponisten und ausübenden Künstlern sowie diesen geschuldete urheberrechtliche Vergütungen;
10.	Lieferung, Bau, Renovierung und Umbau von Wohnungen im Rahmen des sozialen Wohnungsbaus;
10a.	Renovierung und Reparatur von Privatwohnungen, mit Ausnahme von Materialien, die einen bedeutenden Teil des Wertes der Dienstleistung ausmachen;
10b.	Reinigung von Fenstern und Reinigung in privaten Haushalten;
11.	Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die in der Regel für den Einsatz in der landwirtschaftlichen Erzeugung bestimmt sind , mit Ausnahme von Investitionsgütern wie Maschinen oder Gebäuden;
12.	Beherbergung in Hotels und ähnlichen Einrichtungen, einschließlich der Beherbergung in Ferienunterkünften, und Vermietung von Campingplätzen und Plätzen für das Abstellen von Wohnwagen;
13.	Eintrittsberechtigung für Sportveranstaltungen;
14.	Überlassung von Sportanlagen;
15.	Lieferung von Gegenständen und Erbringung von Dienstleistungen durch von den Mitgliedstaaten anerkannte gemeinnützige Einrichtungen für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit , soweit sie nicht gemäß den Artikeln 132, 135 und 136 von der Steuer befreit sind;
16.	Dienstleistungen von Bestattungsinstituten und Krematorien, einschließlich der Lieferung von damit im Zusammenhang stehenden Gegenständen ;
17.	medizinische Versorgungsleistungen und zahnärztliche Leistungen sowie Thermalbehandlungen, soweit sie nicht gemäß Artikel 132 Absatz 1 Buchstaben b bis e von der Steuer befreit sind;
18.	Dienstleistungen im Rahmen der Straßenreinigung, der Abfuhr von Hausmüll und der Abfallbehandlung mit Ausnahme der Dienstleistungen, die von Einrichtungen im Sinne des Artikels 13 erbracht werden.
19.	kleine Reparaturdienstleistungen betreffend Fahrräder, Schuhe und Lederwaren, Kleidung und Haushaltswäsche (einschließlich Ausbesserung und Änderung);

20.	häusliche Pflegedienstleistungen (z.B. Haushaltshilfe und Betreuung von Kindern, älteren, kranken oder behinderten Personen);
21.	Friseurdienstleistungen.

* * *