



---

## Sachstand

---

### **Mehrwertsteuerermäßigung bzw. Befreiung für Treib- oder Heizstoffe im Lichte des Unionsrechts**

---

## **Mehrwertsteuerermäßigung bzw. Befreiung für Treib- oder Heizstoffe im Lichte des Unionsrechts**

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 034/22

Abschluss der Arbeit: 24. März 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**

<b>1.</b>	<b>Einleitung</b>	<b>4</b>
<b>2.</b>	<b>Rechtliche Grundlagen</b>	<b>5</b>
<b>3.</b>	<b>Ermäßiger Steuersatz für Treib- und Heizstoffe</b>	<b>5</b>
3.1.	Keine unionsrechtliche Grundlage	5
3.2.	Ausnahme: Erdgas, Elektrizität und Fernwärme	6
3.3.	Unterschiedliche Behandlung verschiedener Energieträger	6
3.4.	Partielle Entspannungseffekte auf dem Heizungsmarkt bei Teilsteuersatzermäßigung	7
3.5.	Bevorstehende Änderungen – Ausblick	8
<b>4.</b>	<b>(Zeitlich befristete) Mehrwertsteuerbefreiungen</b>	<b>9</b>
<b>5.</b>	<b>Vergleich zu anderen EU-Staaten, insbesondere Polen</b>	<b>9</b>
5.1.	Übersicht	9
5.2.	Maßnahmen in Polen	11
<b>6.</b>	<b>Fazit</b>	<b>11</b>

## 1. Einleitung

Angesichts seit einiger Zeit stark anziehender Preise für Energieträger wie Gas, Heizöl, Fernwärme, Strom und Kraftstoffe wie Benzin und Diesel (im Folgenden: Heiz- und Treibstoffe) wird aktuell – nunmehr auch vor dem Hintergrund des Kriegs in der Ukraine – verstärkt über Entlastungen für Verbraucher diskutiert.<sup>1</sup> Die Vorschläge reichen von einem so genannten Tankkostenzuschuss<sup>2</sup> bis hin zu einer Mehrwertsteuersenkung für Heiz- und Treibstoffe.<sup>3</sup> Im Raum steht mittlerweile auch der Vorschlag der Bundesregierung, ein sog. Mobilitätsgeld einzuführen.<sup>4</sup> Mehrwertsteuerermäßigungen werden auch in anderen EU-Staaten diskutiert, z.B. in Österreich.<sup>5</sup> Wieder andere EU-Staaten wie Polen haben sogar bereits eine entsprechende Mehrwertsteuerermäßigung unter anderem für Kraftstoffe wie Benzin und Diesel umgesetzt.<sup>6</sup> Im Bundesrat haben einerseits das Saarland<sup>7</sup>, andererseits die Bundesländer Nordrhein-Westfalen und Bayern gemeinsam<sup>8</sup> entsprechende Entschließungsanträge eingebracht. Das Saarland fordert eine „wirkungsvolle Begrenzung des Anstiegs der Energiekosten und parallele Kompensationsmaßnahmen“, unter anderem auch durch eine zeitlich befristete Absenkung von „Steuern auf Energieerzeugnisse“.<sup>9</sup> Bayern und NRW wollen die Bundesregierung auffordern, „zeitnah unter Berücksichtigung unionsrechtlicher Vorgaben eine substanzelle Absenkung der Steuersätze auf Heizöl, Erdgas, Diesel und Benzin vorzunehmen“.<sup>10</sup> Vor diesem Hintergrund wird gefragt, in welchem Umfang gegebenenfalls Steuerermäßigungen- oder gar Befreiungen von der Umsatzsteuer in Bezug auf Treib- und Heizstoffe mit Unionsrecht vereinbar sein können.

1 Siehe dazu <https://www.deutschlandfunk.de/wie-die-bundesregierung-bei-spritpreisen-strom-und-heizung-entlasten-will-100.html> (zuletzt abgerufen am 17.03.2022, 15:34 Uhr).

2 Vgl. FAZ vom 13.03.2022, <https://www.faz.net/agenturmeldungen/dpa/bericht-lindner-will-staatlichen-tankzuschuss-17875239.html> (abgerufen am 17.03.2022, 09:09 Uhr).

3 Vgl. bereits früher *Handelsblatt* vom 07.11.2021, <https://www.handelsblatt.com/politik/deutschland/energie-preise-soeder-sollten-ueber-geringere-mehrwertsteuer-fuer-benzin-nachdenken/27777564.html> (abgerufen am 17.03.2022, 09:14 Uhr). Aktuell *ZDFheute* vom 18.02.2022, <https://www.zdf.de/nachrichten/politik/energie-preise-bundestag-ampel-steuersenkung-100.html> (abgerufen am 17.03.2022, 09:16 Uhr).

4 Vgl. *Bayerischer Rundfunk*, <https://www.br.de/nachrichten/deutschland-welt/benzinpreisdebatte-mobilitaets-geld-statt-tankrabatt,T0bzDmw> (zuletzt abgerufen am 21.03.2022, 10:04 Uhr).

5 Siehe z.B. *Der Standard*, <https://www.derstandard.de/story/2000134023992/stark-steigende-energiekosten-forderungen-nach-entlastungen-werden-immer-lauter> (zuletzt abgerufen am 17.03.2022, 15:54 Uhr).

6 *RBB24*, <https://www.rbb24.de/studiofrankfurt/panorama/2022/01/polen-benzin-diesel-mehrwertsteuer-senkung-tanken.html> (zuletzt abgerufen am 17.03.2022, 15:56 Uhr).

7 BR-Drs. 112/22.

8 BR-Drs. 107/22.

9 BR-Drs. 112/22, S. 3.

10 BR-Drs. 107/22, S. 3.

## 2. Rechtliche Grundlagen

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 **Mehrwertsteuersystemrichtlinie** (MwStSystRL) überlagert.<sup>11</sup> Die MwStSystRL belässt den Mitgliedstaaten einen 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).<sup>12</sup>

## 3. Ermäßiger Steuersatz für Treib- und Heizstoffe

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.

### 3.1. 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 sind aufgrund ihres Ausnahmeharakters eng auszulegen.<sup>13</sup> 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

<sup>11</sup> Siehe zur MwStSystRL bereits *Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages*, Sachstand „Ermäßiger Umsatzsteuersatz für Lieferungen von Gegenständen im gemeinsamen Mehrwertsteuersystem der EU“ vom 12. Januar 2022, WD 4 – 3000 – 002/22.

<sup>12</sup> 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.

<sup>13</sup> 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.

aufgrund des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts unangewendet bleiben.<sup>14</sup> 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.<sup>15</sup>

### 3.2. 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.<sup>16</sup>

### 3.3. Unterschiedliche Behandlung verschiedener Energieträger

Damit entsteht eine Situation, in der einige der eingangs benannten Energieträger ermäßigt besteuert werden dürfen, 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** beeinträchtigt sein könnte. Das EU-Mehrwertsteuerrecht verlangt nämlich die steuerliche Gleichbehandlung von miteinander im Wettbewerb stehenden Waren und Dienstleistungen, mit denen Ausgangsumsätze getätigt werden.<sup>17</sup> Dies betrifft vor allem auch die Anwendung ermäßigter Steuersätze in rein inlandsbezogenen Fällen.<sup>18</sup> So darf zum Beispiel auf die Leistung eines Solisten, der für einen Veranstalter tätig wird, nicht der Normalsatz angewendet werden,

<sup>14</sup> 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).

<sup>15</sup> *Langer*, in: *Reiß/Kraeusel/Langer*, UStG, Art. 93-105 MwStSystRL, Rn. 19.

<sup>16</sup> *Langer*, in: *Reiß/Kraeusel/Langer*, UStG, Art. 93-105 MwStSystRL, Rn. 22.

<sup>17</sup> *Kube*, in: *UR* 2020, 590 (591) mit umfangreichen Nachweisen auf einschlägige EuGH Judikatur.

<sup>18</sup> *Gröpl*, in: *Dauseis/Ludwigs*, Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, 54. EL Okt 2021, J. Rn. 428, 430.

wenn Leistungen eines Musikensembles für einen Veranstalter ermäßigt besteuert werden.<sup>19</sup> Dem ließe sich jedoch – abseits der Frage, ob hier von Gleichartigkeit überhaupt ausgegangen werden kann<sup>20</sup> – entgegenhalten, dass die Ungleichbehandlung durch die MwStSystRL selbst hervorgerufen wurde, nämlich durch Schaffung der Ausnahmeverordnung des Artikel 102 MwStSystRL. Es wäre widersprüchlich, wenn die Inanspruchnahme der Ausnahmeverordnung nun zu einem Verstoß gegen den ebenfalls sekundärrechtlichen<sup>21</sup> Steuerneutralitätsgrundsatz führen würde. Denn die Existenz einer auf bestimmte Energieträger begrenzten Ausnahmeverordnung 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**.

### 3.4. Partielle Entspannungseffekte auf dem Heizungsmarkt bei Teilsteuersatzermäßigung

Eine andere Frage ist, ob die ausschließliche Steuersatzermäßigung nur für die genannten Energieträger unter Außenvorlassung insbesondere der Kraftstoffe zweckmäßig wäre. **Der größte Entspannungseffekt wäre hierdurch wohl vor allem auf dem Markt für Heizmittel zu erwarten.** Einer Studie des Bundesverbandes für Energie- und Wasserwirtschaft (BDEW) aus dem Jahr 2019 zufolge kommen im bundesdeutschen Schnitt erdgasgestützte Heizungssysteme (Zentral-, Etagen-Einzelheizungs- und sonstige Systeme auf Gas-Basis) in den 40,6 Millionen untersuchten Wohnungen am häufigsten zum Einsatz (circa 48,2 %).<sup>22</sup> Der Anteil der auf Fernwärme basierenden Heizungssysteme in Wohnungen liegt bei 13,9 %.<sup>23</sup> Mit elektrizitätsbasierten Heizungssystemen (Nachspeicheröfen, Elektro-Wärmepumpen) heizen lediglich rund 4,8 % der Wohnungen.<sup>24</sup> Demgegenüber kommen Haushalte mit Ölheizungen, welche unionsrechtlich nicht von der Mehrwertsteuersenkung profitieren dürften, auf einen Anteil von rund 25,6 %.<sup>25</sup> Zu beachten ist jedoch, dass sich der jeweilige Anteil regional unterschiedlich ausprägen kann. In einigen Bundesländern, darunter zum Beispiel Bayern, Baden-Württemberg und Mecklenburg-Vorpommern ist

19 Gröpl, in: Dauseis/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.

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

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

22 *Bundesverband der Energie- und Wasserwirtschaft*, Studie „Wie heizt Deutschland?“, 2019, S. 3, abrufbar unter [https://www.bdew.de/media/documents/BDEW\\_Heizungsmarkt\\_final\\_30.09.2019\\_3ihF1vL.pdf](https://www.bdew.de/media/documents/BDEW_Heizungsmarkt_final_30.09.2019_3ihF1vL.pdf) (zuletzt abgerufen am 16.03.2022, 16:00 Uhr). Nicht in die Betrachtung einbezogen werden hier die ebenfalls untersuchten rund 18,9 Millionen Wohngebäude. Siehe auch die Übersicht bei *Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz*, abrufbar unter [https://www.bmwi-energiewende.de/EWD/Redaktion/Newsletter/2019/10/Meldung/direkt-erfasst\\_infografik.html#:~:text=48%2C2%20Prozent%20der%202040,deutschen%20Wohnungen%20werden%20so%20beheizt](https://www.bmwi-energiewende.de/EWD/Redaktion/Newsletter/2019/10/Meldung/direkt-erfasst_infografik.html#:~:text=48%2C2%20Prozent%20der%202040,deutschen%20Wohnungen%20werden%20so%20beheizt), welche explizit den Wert 48,2 % ausweist (zuletzt abgerufen am 17.03.2022, 11:57 Uhr).

23 *Bundesverband der Energie- und Wasserwirtschaft*, Studie „Wie heizt Deutschland?“, 2019, S. 3, a.a.O.

24 *Bundesverband der Energie- und Wasserwirtschaft*, Studie „Wie heizt Deutschland?“, 2019, S. 3, a.a.O.

25 *Bundesverband der Energie- und Wasserwirtschaft*, Studie „Wie heizt Deutschland?“, 2019, S. 3, a.a.O.

der Anteil von Ölheizungen im Verhältnis zu Gasheizungen tendenziell höher als im Bundesdurchschnitt.<sup>26</sup> Durch die unionsrechtlich zulässige Verringerung des Mehrwertsteuersatzes für Erdgas, Fernwärme und Strom könnten auf Grundlage dieser Daten somit in etwa **66,9 %** der Bewohner bzw. Bewirtschafter von Wohnungen steuerlich bei den Heizkosten entlastet werden.

### 3.5. Bevorstehende Änderungen – Ausblick

Die EU-Kommission hat einen Vorschlag für eine Neufassung der MwStSysRL<sup>27</sup> (nachfolgend: MwStSysRL-E) vorgelegt. Darin ist auch eine Änderung des Artikel 98 MwStSysRL und der Tatbestände des Anhangs III enthalten.<sup>28</sup> In dem Entwurf ist unter anderem auch vorgesehen, dass dem Anhang III zu Artikel 98 Absatz 2 Unterabsatz 1 MwStSystRL folgende Nummer 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 (EU) 2017/1369 erfüllt wird; und bis zum 1. Januar 2030 von **Erdgas** und **Brennholz**.“<sup>29</sup> (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 Absatz 2 Unterabsatz 1 MwStSystRL gestützt werden. Die bislang erforderliche Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses würde dadurch entfallen. Die Vorschrift des Artikel 102 MwStSystRL soll nach dem MwStSystRL-E sodann in Gänze gestrichen werden.<sup>30</sup>

26 Bundesverband der Energie- und Wasserwirtschaft, Studie „Wie heizt Deutschland?“, 2019, S. 4, a.a.O.

27 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).

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

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

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

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.<sup>31</sup>

#### 4. (Zeitlich befristete) Mehrwertsteuerbefreiungen

Unionsrechtliche Regelungen zu Steuerbefreiungen sind in den Artikeln 131 ff. MwStSystRL zu finden. Die Artikel 132-137 MwStSystRL bestimmten **abschließend** den Umfang der unionsrechtlich zulässigen inländischen Steuerbefreiungen.<sup>32</sup> Steuerbefreiungen sind etwa zulässig für bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten (Artikel 132 MwStSystRL, zum Beispiel für Umsätze in Krankenhäusern oder im Bereich der Kinder- und Jugendfürsorge), für Versicherungssätze oder solche des Geld- und Kapitalverkehrs (Artikel 135 MwStSystRL) oder für die Lieferung gebrauchter Anlagegüter durch befreite Unternehmer (Artikel 136 MwStSystRL). Indessen bleibt festzuhalten, dass Heiz- und Treibstoffe unter keine der genannten Tatbestände subsumiert werden können. Folglich wäre eine vollständige Steuerbefreiung von Heiz- und Treibstoffen in Deutschland – mangels einer dem Artikel 102 MwStSystRL entsprechenden Ausnahmeverordnung auch für Erdgas, Fernwärme und Elektrizität – als **unionsrechtswidrig** anzusehen.

#### 5. Vergleich zu anderen EU-Staaten, insbesondere Polen

##### 5.1. Übersicht

In anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union wird in unterschiedlicher Art und Weise auf die Situation am Energiemarkt reagiert.<sup>33</sup> Dabei setzen die Maßnahmen an verschiedenen Parametern an, um Energiepreise zu senken. Siehe dazu den – inhaltlich nicht abschließenden – Überblick mit einigen Beispielen aus anderen EU-Staaten:<sup>34</sup>

31 Siehe dazu die Äußerungen von *Christian Lindner* im Interview mit *WELT*, abrufbar unter <https://www.welt.de/politik/deutschland/video/237554811/Hohe-Benzinpreise-Christian-Lindner-verteidigt-seinen-Tankzuschuss.html> (zuletzt abgerufen am 21.03.2022, 10:42 Uhr).

32 *Langer*, in: *Reiß/Kraeusel/Langer*, UStG, Art. 131-137 MwStSystRL, Rn. 4.

33 Eine Übersicht über die einzelnen Staaten ist zu finden bei *ZDFheute*, <https://www.zdf.de/nachrichten/panorama/energiepreis-europa-tankrabatt-100.html#xtor=CS5-281> (zuletzt abgerufen am 21.03.2022, 09:42 Uhr).

34 Informationen zusammengetragen aus *ZDFheute*, <https://www.zdf.de/nachrichten/panorama/energiepreis-europa-tankrabatt-100.html#xtor=CS5-281> (zuletzt abgerufen am 21.03.2022, 09:42 Uhr) und *Deutschlandfunk*, <https://www.deutschlandfunk.de/tankrabatt-oder-preisdeckel-wie-andere-laender-verbraucher-entlasten-100.html> (zuletzt abgerufen am 21.03.2022, 09:51 Uhr).

---

<b>Belgien und Niederlande</b>	Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes für Erdgas, Strom, im Übrigen Senkung der Verbrauchsteuern <sup>35</sup> für Benzin und Diesel
<b>Ungarn und Slowenien</b>	Gesetzliche Deckelung des Benzinpreises
<b>Italien</b>	Zusätzliche Steuern für Energieunternehmen mit anschließender Umverteilung
<b>Frankreich</b>	Tankrabatt von 15 Cent pro Liter, daneben weitere Einzelmaßnahmen wie zum Beispiel Deckelung der Gaspreise, Erhöhung des Kilometergeldes
<b>Österreich</b>	Umfangreiches Maßnahmenpaket, darunter Erhöhung der Pendlerpauschale, Senkung der Abgaben auf Erdgas und Strom, Schaffung von Anreizen für ÖPNV-Nutzung, geringere Vorauszahlungen auf Ertrag- und Körperschaftsteuer für Unternehmen
<b>Rumänien</b>	Es wurde bereits ein Gesetzentwurf ins rumänische Parlament eingebracht, welcher die künftige Unterwerfung bestimmter Kraftstoffe (zum Beispiel Diesel) unter den ermäßigten Mehrwertsteuersatz vorsieht. <sup>36</sup>

Bei Betrachtung der Übersicht fällt auf, dass Mehrwertsteuerermäßigungen oder sogar die Befreiung von der Mehrwertsteuer entweder überhaupt nicht zum Einsatz kommen (zum Beispiel Ungarn, Italien, Frankreich, Österreich) oder nur partiell, nämlich in Bezug auf Erdgas und Strom (siehe zum Beispiel Belgien und Niederlande). Es ist nicht ausgeschlossen, dass dies auch mit der unionsrechtlichen Problematik der Mehrwertsteuersenkungen zusammenhängt. Jedenfalls wurde bei der Vorstellung des dortigen Maßnahmenpakets das Ausbleiben der von verschiedener Seite geforderten Mehrwertsteuersenkung auf Treibstoffe unter anderem auch damit begründet, dass dies europarechtlich kein gangbarer Weg sei.<sup>37</sup> Soweit beispielsweise Belgien und Niederlande die Mehrwertsteuer nur auf Erdgas und Strom senken wollen, erscheint dies aus unionsrechtlicher Sicht – ohne dies abschließend beurteilen zu wollen – wegen der Ausnahmeregelung in Artikel 102 MwStSystRL jedenfalls nicht ausgeschlossen. Einzig die rumänische Gesetzesiniti-

---

35 Zu der staatlichen Verbrauchssteuer in den Niederlanden auf Benzin und Diesel siehe erläuternd <https://www.noord360.eu/2020/04/08/benzinpreise-im-sinkflug-warum-sie-in-den-niederlanden-dennnoch-hoch-sind/#:~:text=Derzeit%20werden%20pro%20Liter%20Benzin,34%20EUR%20pro%20Liter%20gestiegen> (zuletzt abgerufen am 21.03.2022, 10:11 Uhr). Es handelt sich dabei um eine nationale Lenkungssteuer, welche u.a. zur Nutzung des ÖPNV durch hohe Besteuerung der Treibstoffkosten anhalten möchte.

36 MWStR 2022, 179.

37 ORF, <https://orf.at/stories/3254574/> (zuletzt abgerufen am 21.03.2022, 10:22 Uhr).

ative zur Ermäßigung der Mehrwertsteuer unter anderem auch für Diesel erscheint aus unionsrechtlicher Sicht zumindest zweifelhaft. Nähere Informationen zu diesem Gesetzesvorhaben liegen jedoch derzeit nicht vor.

## 5.2. Maßnahmen in Polen

In Polen kommt seit Februar 2022 unter anderem auf Benzin und Diesel statt des Normalsteuersatzes in Höhe von 23 % der ermäßigte Steuersatz in Höhe von 8 % zur Anwendung.<sup>38</sup> Für Gas wurde die Mehrwertsteuer sogar vollständig ausgesetzt.<sup>39</sup> Aus unionsrechtlicher Sicht unterliegt Polen denselben, oben dargestellten Regelungen der MwStSystRL wie Deutschland. Länderspezifische Ausnahmen (vergleichsweise Artikel 104, 104a, 105, 112 Absatz 1, 114 Absatz 2, 115, 119, 122 MwStSystRL) sind insoweit ebenfalls nicht einschlägig. Daher spricht einiges dafür, dass die Mehrwertsteuerabsenkung für Benzin und Diesel in Polen mit Unionsrecht nicht vereinbar sein könnte. Vor diesem Hintergrund fordert zum Beispiel der Verband des Garagen- und Tankstellen gewerbes Nord-Ost e.V. bereits ein Einschreiten der EU, da vor allem die Tankstellen in Grenznähe zu Polen massiv unter Umsatzeinbußen wegen des mit der Mehrwertsteuersenkung verbundenen Tanktourismus leiden.<sup>40</sup> Der polnische Ministerpräsident Mateusz Morawiecki sagte in diesem Zusammenhang wörtlich: „*Ich will das [die Ermäßigung der Mehrwertsteuer, Anm. d. Bearb.] machen, weil mich vielmehr die Meinung der Polen in Orten wie Gorlice, Szczyce, Elk, Rawicz oder Siedlce interessiert als die der europäischen Bürokraten in Brüssel oder Berlin*“.<sup>41</sup> Soweit ersichtlich hat die EU-Kommission in dieser Sache noch kein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet.

## 6. Fazit

Eine Ermäßigung des Umsatzsteuersatzes für Heiz- und Treibstoffe ist unionsrechtskonform nur partiell möglich, nämlich in Bezug auf Erdgas, Fernwärme und Elektrizität. Dadurch könnten in Deutschland zum Beispiel rund 66,9 % der Wohnungs-Haushalte steuerlich entlastet werden. Für den restlichen Heizmittelmarkt (vor allem in Bezug auf Ölheizungen), ebenso wie für Treibstoffe (Benzin und Diesel) ist eine Ermäßigung des Mehrwertsteuersatzes mit Unionsrecht hingegen nicht vereinbar. Für vollständige Steuerbefreiungen bietet das Unionsrecht weder für Heiz noch für Treibstoffe eine Grundlage. Vollständige (zeitweise) Steuerbefreiungen wären somit ebenfalls unionsrechtswidrig.

38 RBB24, <https://www.rbb24.de/studiofrankfurt/panorama/2022/01/polen-benzin-diesel-mehrwertsteuer-senkung-tanken.html> (zuletzt abgerufen am 17.03.2022, 17:35 Uhr). Der Originalartikel (auf Polnisch) ist abrufbar unter <https://wydarzenia.interia.pl/kraj/news-mateusz-morawiecki-obnizmy-vat-na-paliwa-cena-spadnie-do-ok.nId.5753477> (zuletzt abgerufen am 21.03.2022, 11:34 Uhr).

39 Deutschlandfunk, <https://www.deutschlandfunk.de/tankrabatt-oder-preisdeckel-wie-andere-laender-verbraucher-entlasten-100.html> (zuletzt abgerufen am 21.03.2022, 09:51 Uhr).

40 Siehe dazu die Mitteilung auf der Website des Verbandes, abrufbar unter <https://www.vgt-nord-ost.de/presse/auswirkung-des-ukraineckriegs/> (zuletzt abgerufen am 17.03.2022, 17:49 Uhr).

41 RBB24, <https://www.rbb24.de/studiofrankfurt/panorama/2022/01/polen-benzin-diesel-mehrwertsteuer-senkung-tanken.html> (zuletzt abgerufen am 17.03.2022, 17:35 Uhr).

\*\*\*