



Ausarbeitung

Unionsrechtliche Vorgaben für eine umsatzsteuerrechtliche Sonderbehandlung von „Fairtrade“-Kaffee

Unionsrechtliche Vorgaben für eine umsatzsteuerrechtliche Sonderbehandlung von „Fairtrade“-Kaffee

Aktenzeichen: EU 6 - 3000 - 021/23
Abschluss der Arbeit: 12. Mai 2023 (zugl. Datum des letzten Zugriffs auf Onlinequellen)
Fachbereich: EU 6: Fachbereich Europa

Die Arbeiten des Fachbereichs Europa 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 des Fachbereichs Europa 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 unterliegen, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab der Fachbereichsleitung anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

| | | |
|-----------|---|-----------|
| 1. | Fragestellung | 4 |
| 2. | Umsatzsteuerrechtliche Vorgaben des Unionsrechts | 4 |
| 2.1. | Reduzierte Besteuerung nach Art. 98 i.V.m. Anhang III | |
| | MwStSysRL | 5 |
| 2.2. | Grundsätzliche Zulässigkeit der selektiven Anwendung reduzierter Mehrwertsteuersätze | 7 |
| 2.3. | Vorgabe der konkreten und abgrenzbaren Definition des SteuERGEgenstands | 7 |
| 2.4. | Vorgabe der Beachtung des Neutralitätsgrundsatzes | 8 |
| 2.4.1. | Inhalt des Neutralitätsgrundsatzes | 8 |
| 2.4.2. | Rechtfertigung neutralitätswidriger nationaler Regelungen nach allgemein gleichheitsrechtlicher Dogmatik? | 11 |
| 2.4.3. | Rechtfertigung neutralitätswidriger nationaler Regelungen aus der MwStSysRL selbst bzw. aus dem europäischen Grünen Deal? | 15 |
| 2.4.3.1. | Bisher anerkannte sekundärrechtliche Rechtfertigungsmöglichkeiten | 15 |
| 2.4.3.2. | Ökologische Ziele | 16 |
| 2.4.3.3. | Soziale Ziele in den auswärtigen Beziehungen | 20 |
| 3. | Ergebnis | 21 |

1. Fragestellung

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages und der Fachbereich Europa wurden beauftragt, zu prüfen, ob es unionsrechtliche oder nationale umsatzsteuerrechtliche Vorgaben gibt, die einer **steuerlichen Differenzierung** von Kaffee mit oder ohne **Fairtrade-Siegel** (im Folgenden „Fairtrade“-Kaffee) entgegenstehen. Dabei wird insbesondere die Frage aufgeworfen, ob der europäische Grüne Deal hier explizit eine Sonderregelung erlaube.

Nachfolgend werden unter Ziff. 2. die unionsrechtlichen Vorgaben im Einzelnen dargestellt, wobei sich die Ausarbeitung auftragsgemäß auf eine Analyse des Umsatzsteuerrechts, das sich aus dem EU-Sekundärrecht ergibt, beschränkt.¹ Für die nationalverfassungsrechtliche Bewertung wird auf die entsprechende Begutachtung der Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages vom 5. Mai 2023 verwiesen.²

2. Umsatzsteuerrechtliche Vorgaben des Unionsrechts

Umsatz- bzw. mehrwertsteuerrechtliche Vorgaben³ sind auf EU-Ebene in der **Mehrwertsteuersystem-Richtlinie** (MwStSysRL)⁴ enthalten.

Für die vom Auftraggeber aufgeworfene Fragestellung dürfte insbesondere **Art. 98 i.V.m. Anhang III Nr. 1 MwStSysRL** relevant sein. Diese Regelungen erlauben den Mitgliedstaaten eine unter dem normalen Mehrwertsteuersatz liegende Besteuerung von Nahrungsmitteln (siehe näher **Ziff. 2.1.**). Aus der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) lässt sich ableiten, dass auf dieser Grundlage auch eine steuerliche Begünstigung (nur) bestimmter Nahrungsmittel grundsätzlich zulässig ist („**selektive Steuerreduktion**“, vgl. näher **Ziff. 2.2.**). Hierfür muss der begünstigte Steuergegenstand aber zum einen hinreichend konkret und abgrenzbar definiert sein (vgl. näher **Ziff. 2.3.**). Zum anderen muss die jeweilige nationale Steuerregelung den sog. **Grundsatz der Neutralität** wahren. Welche Anforderungen sich aus diesem Grundsatz für eine steuerliche Sonderbehandlung von „Fairtrade“-Kaffee ergeben und ob etwaige Einschränkungen dieses

1 Vgl. darüber hinaus zur Möglichkeit, die als Verbrauchsteuer konzipierte deutsche Kaffeesteuer abzuschaffen, sowie zu beachtenden unionsprimärrechtlichen Bestimmungen in diesem Zusammenhang: Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Voraussetzungen der Befreiung von der Kaffeesteuer für „fair gehandelten“ Kaffee, Ausarbeitung, [WD 4 - 3000 - 164/19](#), 31. Januar 2020; Fachbereich Europa, Befreiung von der Kaffeesteuer für „fair gehandelten“ Kaffee und EU-Beihilferecht, Kurzinformation, [PE 6 - 3000 - 012/2020](#), 31. Januar 2020.

2 Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Verfassungsrechtliche Vorgaben für eine umsatzsteuerrechtliche Sonderbehandlung von „Fairtrade“-Kaffee, Sachstand, WD 4 - 3000 - 031/23, 5. Mai 2023.

3 Vgl. zu den Begrifflichkeiten näher: *Gröpl*, in: Dauseis/Ludwigs, Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, J. Steuerrecht, 57. EL August 2022, Rn. 389 ff. Danach besteht – seit der EU-weiten Harmonisierung – in der Sache kein Unterschied mehr zwischen dem im deutschen Recht traditionell verwendeten Begriff der Umsatzsteuer und dem im Unionsrecht verwendeten Begriff der Mehrwertsteuer.

4 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347, 11. Dezember 2006, S. 1 ([konsolidierte Fassung](#)). Siehe für einen Überblick auch über die Reformschritte: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/ALL/?uri=LEGISSUM%3Al31057>.

Grundsatzes durch die mit einer nationalen Steuerregelung verfolgten Gemeinwohlziele gerechtfertigt werden könnten, wird unter **Ziff. 2.4.** erörtert.

2.1. Reduzierte Besteuerung nach Art. 98 i.V.m. Anhang III MwStSysRL

Nach Art. 96 und Art. 97 MwStSysRL wenden die Mitgliedstaaten auf Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen grundsätzlich einen Normalsteuersatz von mindestens 15% an.

Abweichend von diesem Grundsatz können gemäß Art. 98 MwStSysRL jedoch verschiedene reduzierte Mehrwertsteuersätze angewendet werden. So sieht Art. 98 Abs. 1 MwStSysRL vor, dass die Mitgliedstaaten einen oder zwei **ermäßigte Steuersätze** in Höhe von **mindestens 5%** für eine bestimmte Anzahl von Gegenständen oder Dienstleistungen anwenden können. Darüber hinaus ermöglicht der durch die **Änderungsrichtlinie 2022/542**⁵ mit Wirkung zum 4. Juni 2022 neugefasste Art. 98 Abs. 2 MwStSysRL, zusätzlich zu den ermäßigten Steuersätzen, für bestimmte Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen eine **Steuerbefreiung** mit Recht auf Vorsteuerabzug oder eine **unter 5% liegende Besteuerung**. Die nach Art. 98 MwStSysRL reduziert besteuerbaren Kategorien von Gegenständen und Dienstleistungen sind abschließend in **Anhang III MwStSysRL** aufgeführt (Positivliste).⁶ Zu ihnen zählen gemäß Anhang III Nr. 1 **Nahrungsmittel** einschließlich nicht alkoholischer Getränke sowie **Pflanzen** und sonstige üblicherweise für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendete Zutaten.⁷ **Kaffee** wird zu den als Nahrungsmittel verwendeten pflanzlichen Erzeugnissen gezählt i.S.v. Anhang III Nr. 1.⁸

Nach der Rechtsprechung des EuGH zur Rechtslage vor Inkrafttreten der Änderungsrichtlinie 2022/542 (im Folgenden: MwStSysRL a.F.) besteht der **Zweck** dieser Ausnahmebestimmung darin, die Kosten für bestimmte, als unentbehrlich erachtete Produkte zu senken und somit dem letztlich mit der Steuer belasteten **Endverbraucher** den **Zugang** zu diesen Gegenständen und Dienstleistungen **zu erleichtern**.⁹ Nach der Rechtsprechung des EuGH zur MwStSysRL a.F. wählte der Unionsgesetzgeber grundlegende Güter sowie Gegenstände und Dienstleistungen aus, die sozialen oder kulturellen Zielen dienen, soweit von ihnen keine oder nur eine geringe Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung ausgeht.¹⁰ Die **Richtlinie 542/2022** aktualisiert und **erweitert** Anhang III, wobei den Bedürfnissen der Mitgliedstaaten und den aktuellen politischen Zielen der

⁵ Richtlinie (EU) 2022/542 des Rates vom 5. April 2022 zur Änderung der Richtlinien 2006/112/EG und (EU) 2020/285 in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze, [AbL L 107, 6. April 2022, S. 1](#).

⁶ Vgl. nur: EuGH, Urteil vom 19. Dezember 2019, Rs. C-715/18, Segler-Vereinigung Cuxhaven, Rn. 22.

⁷ Vgl. zur Auslegung etwa: EuGH, Urteil vom 10. März 2011, verb. Rs. C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, Bog ua., Rn. 85 ff.; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, § 8, Rn. 480.

⁸ Vgl. *Hamster*, in: BeckOK UStG, Weymüller, 36. Edition, Stand: 26. März 2023, § 12 Abs. 2 Nr. 1, Rn. 73; um Ganzen: *Schüler-Täsch*, in: Sölch/Ringleb (Hrsg.), UStG, Werkstand: 96. EL Oktober 2022, Rn. 96.

⁹ EuGH, Urteil vom 22. April 2021, Rs. C-703/19, J.K., Rn. 37. Vgl. auch: *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, § 8, Rn. 475.

¹⁰ EuGH, Urteil vom 4. Juni 2015, Rs. C-161/14, Kommission/Vereinigtes Königreich, Rn. 25.

EU, insbesondere in den Bereichen Gesundheit, **Umwelt** und digitaler Wandel Rechnung getragen werden soll.¹¹ Entsprechend wurde das Verzeichnis in Anhang III um Solarpaneelen, Energie aus erneuerbaren Quellen, emissionsarme Heizanlagen und bestimmte Reparaturdienstleistungen¹² ergänzt (vgl. Anhang III Nr. 10 c, 19. 22). Soweit ersichtlich, sind zu dieser neuen Rechtslage noch keine Urteile des EuGH ergangen.

In **Deutschland** gilt gemäß § 1 Abs. 1 und Abs. 2 Umsatzsteuergesetz (UStG) ein Normalsteuersatz von 19% und ein ermäßigter Steuersatz von 7%. Die durch Art. 98 Abs. 2 MwStSysRL eröffnete Möglichkeit weiterer Steuerreduktionen bzw. -befreiungen wurde in § 12 Abs. 3 UStG bis jetzt nur für Umsätze im Zusammenhang mit Solarmodulen und Photovoltaikanlagen umgesetzt. **Kaffee**¹³ unterliegt gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. Anlage 2 Nr. 12 UStG dem **ermäßigten Steuersatz von 7%.**¹⁴

Auf Basis der dargestellten Rechtslage im Unions- und nationalen Recht könnte eine umsatzsteuerrechtliche Differenzierung zwischen „Fairtrade“-Kaffee und „konventionellem“ Kaffee auf zweierlei Weise angegangen werden: Es wäre grundsätzlich denkbar, die derzeitige Steuerermäßigung im deutschen Recht nur für „Fairtrade“-Kaffee beizubehalten. Darüber hinaus käme eine steuerliche Differenzierung zwischen „konventionellem“ und „Fairtrade“-Kaffee theoretisch durch die Einführung eines weiteren ermäßigten Steuersatzes i.S.v. Art. 98 Abs. 1, insbesondere aber durch eine Steuervergünstigung unter 5% oder eine Nullbesteuerung i.S.v. Art. 98 Abs. 2 MwStSysRL für „Fairtrade“-Kaffee in Betracht.¹⁵

11 Vgl. Europäischen Parlament, Rates of value added tax, [2018/0005\(CNS\) - 09/12/2021](#).

12 Vgl. Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, § 8, Rn. 475, dazu, dass reduzierte Steuern auf Umsätze aus Reparaturen „der Wegwerfgesellschaft, dem Problem des Elektroschrottes und Belastungen der Umwelt durch Transporte neuer Waren entgegen wirken und zudem die Reparaturbetriebe und das Handwerk stärken [können]“.

13 D.h. nur die Lieferung, Einfuhr und der innergemeinschaftliche Erwerb nicht zubereiteten Kaffees. Zum Ganzen: *Hamster*, in: BeckOK UStG, Weymüller, 36. Edition, Stand: 26. März 2023, § 12 Abs. 2 Nr. 1, Rn. 73; *Schüller-Täsch*, in: Sölch/Ringleb (Hrsg.), UStG, Werkstand: 96. EL Oktober 2022, Rn. 20 ff., 97.

14 Vgl. zur Besteuerung von Kaffee: Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Verfassungsrechtliche Vorgaben für eine umsatzsteuerrechtliche Sonderbehandlung von „Fairtrade“-Kaffee, Sachstand, WD 4 - 3000 - 031/23, 5. Mai 2023, sowie insbesondere auch zur produktspezifischen Kaffeesteuer: Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Steuern auf Kaffee und kaffeehaltige Produkte in Deutschland, Sachstand, [WD 4 - 3000 - 140/18](#), 7. September 2018; Umweltbundesamt (Hrsg.), Ökologische Finanzreform: Produktbezogene Anreize als Treiber umweltfreundlicher Produktions- und Konsumweisen, September 2022, [Texte 100/2022](#), S. 83 ff.

15 Wobei zu beachten ist, dass für Steuerermäßigungen nach Art. 98 Abs. 1 maximal 24 Kategorien und für Steuerreduktionen nach Art. 98 Abs. 2 nur insgesamt 7 Kategorien in Betracht kommen. Vgl. allgemein zur Möglichkeit einer Nullbesteuerung auf Nahrungsmittel: Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Nullbesteuerung auf Nahrungsmittel in der modifizierten Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie, Sachstand, [WD 4 - 3000 - 061/22](#), 29. April 2022.

2.2. Grundsätzliche Zulässigkeit der selektiven Anwendung reduzierter Mehrwertsteuersätze

In der Rechtsprechung des EuGH ist anerkannt, dass sich die Steuerreduktionen im Rahmen von Art. 98 MwStSysRL nicht auf alle Aspekte einer Nummer des Anhang III MwStSysRL, also auf die gesamte Produktkategorie, erstrecken müssen. In Betracht kommt vielmehr grundsätzlich die **selektive Anwendung** reduzierter Steuersätze auf Teile der in Anhang III aufgeführten Kategorien,¹⁶ sodass beispielsweise auch nur **bestimmte Nahrungsmittel** reduziert bzw. nicht besteuert werden können (selektive Steuerreduktion).¹⁷

Hierfür müssen aber zwei Bedingungen erfüllt sein: Zum einen muss sich die nationale Steuerregelung auf „**konkrete und spezifische Aspekte**“ der in Rede stehenden Produktkategorie beziehen (siehe Ziff. 2.3.). Zum anderen ist der **Grundsatz der steuerlichen Neutralität** zu beachten. Danach müssen gleichartige Waren, die daher in einem Wettbewerbsverhältnis zueinander stehen, umsatzsteuerlich gleich behandelt werden (siehe Ziff. 2.4.).¹⁸

2.3. Vorgabe der konkreten und abgrenzbaren Definition des Steuergegenstands

Wie vorstehend unter Ziff. 2.2. dargestellt, ist die Unionsrechtskonformität einer selektiven Steuerreduktion davon abhängig, dass der hierdurch steuerlich begünstigte Gegenstand hinreichend **konkret und abgrenzbar definiert** ist, sodass das jeweilige Produkt getrennt von anderen Produkten dieser Kategorie als solches bestimmbar ist.¹⁹

Nach Art. 98 Abs. 4 MwStSysRL können die Mitgliedstaaten eine solche Abgrenzung anhand der Kombinierten Nomenklatur (KN) bzw. der statistischen Güterklassifikation in Verbindung mit den Wirtschaftszweigen vornehmen. Der EuGH hat aber bestätigt, dass die Mitgliedstaaten von diesen Optionen keinen Gebrauch machen müssen, sondern auch auf andere Methoden zurückgreifen, um den reduziert besteuerten Gegenstand konkret und abgrenzbar zu definieren.²⁰ Vor diesem Hintergrund ist es unschädlich, dass etwa in den KN keine Differenzierung nach konventionellem und „fair gehandelten Kaffee“ enthalten ist.²¹

16 Vgl. nur: EuGH, Urteil vom 6. Mai 2010, Rs. C-94/09, Kommission/Frankreich, Rn. 25 ff., wonach eine derartige Beschränkung der Steuervergünstigung u.a. durch den Grundsatz gerechtfertigt sei, dass Befreiungen oder Ausnahmeverordnungen eng auszulegen sind. Vgl. auch: Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, § 8, Rn. 491; Zirkl, Die Neutralität der Umsatzsteuer als europäisches Besteuerungsprinzip, 2015, S. 116.

17 Vgl. in diesem Sinne zur ermäßigten Besteuerung bestimmter Backwaren: EuGH, Urteil vom 9. November 2017, Rs. C-499/16, AZ, Rn. 21 ff.

18 Vgl. nur: EuGH, Urteil vom 22. September 2022, Rs. C-330/21, The Escape Center, Rn. 36; Urteil vom 27. Februar 2014, verb. Rs. C-454/12 und C-455/12, Pro Med u.a., Rn. 45; Urteil vom 6. Mai 2010, Rs. C-94/09, Kommission/Frankreich, Rn. 30

19 EuGH, Urteil vom 27. Februar 2014, verb. Rs. C-454/12 und C-455/12, Pro Med u.a., Rn. 47 m.w.N.

20 EuGH, Urteil vom 22. April 2021, Rs. C-703/19, J.K., Rn. 39 f.; Urteil vom 9. November 2017, Rs. C-499/16, AZ, Rn. 25.

21 Vgl. <https://www.aussenhandel.biz/wn/0901>.

Hinsichtlich der Möglichkeit, die reduzierte Besteuerung an das **Fairtrade-Siegel** zu knüpfen, sei an dieser Stelle darauf verwiesen, dass EuGH der im Zusammenhang mit der nationalen Ausgestaltung einer selektiven Steuerreduktion betont hat, dass die Bestimmungen der MwStSysRL mit „unbestreitbarer Verbindlichkeit“ sowie „mit der erforderlichen Konkretheit, Bestimmtheit und Klarheit“ umzusetzen seien. Diese Anforderungen seien nicht erfüllt, wenn die Umsetzung auf einer bloßen Verwaltungspraxis beruhe, die die Verwaltung **beliebig ändern** könne und die nur unzureichend bekannt sei.²²

Nach dem Vorstehenden erscheint es zwar nicht von vornherein ausgeschlossen, dass „Fairtrade“-Kaffee“ (ungeachtet der weiteren Frage der Einhaltung des Neutralitätsgrundsatzes (Ziff. 2.4.)) als hinreichend konkrete und abgrenzbare Definition gelten könnte. Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass „Fairtrade“-Siegel von privaten Organisationen nach deren Standards verliehen werden. Vor diesem Hintergrund wäre ggf. genau zu prüfen, ob und inwieweit die Anknüpfung einer Steuerreduktion an ein gesetzlich nicht geregeltes, letztlich zur Disposition privater Organisationen stehendes Siegel eine taugliche, hinreichend konkrete Umsetzung der MwStSysRL darstellen könnte.

2.4. Vorgabe der Beachtung des Neutralitätsgrundsatzes

Wie oben unter Ziff. 2.2. dargestellt, muss als zweite Bedingung für die Unionsrechtskonformität der selektiven Steuerreduktion der Neutralitätsgrundsatz beachtet werden.

Nachfolgend wird unter Ziff. 2.4.1. zunächst dargestellt, welche Anforderungen sich aus dem Neutralitätsgrundsatz für die selektive Anwendung reduzierter Mehrwertsteuersätze auf „Fairtrade“-Kaffee ergeben. Unter Ziff. 2.4.2. und Ziff. 2.4.3. wird untersucht, ob – sollte in der umsatzsteuerrechtlichen Sonderbehandlung von „Fairtrade“-Kaffee eine Beeinträchtigung des Neutralitätsgrundsatzes liegen – diese durch hiermit verfolgte Gemeinwohlziele gerechtfertigt werden kann.

2.4.1. Inhalt des Neutralitätsgrundsatzes

Der der MwStSysRL zugrunde liegende Neutralitätsgrundsatz hat verschiedene Ausprägungen. In der hier relevanten Bedeutungsvariante der „Wettbewerbsneutralität“²³ verbietet der Grundsatz

²² EuGH, Urteil vom 5. Mai 2022, Rs. C-218/21, Autoridade Tributária e Aduaneira, Rn. 46.

²³ Vgl. auch zur hier nicht näher beleuchteten Ausprägung der Belastungsneutralität etwa: EuGH, Urteil vom 15. November 2012, Rs. C-174/11, Zimmermann, Rn. 46 ff.; ausführlich: Zirkl, Die Neutralität der Umsatzsteuer als europäisches Besteuerungsprinzip, 2015, S. 61 ff. Dem Gebot der Wettbewerbsneutralität als Ausprägung des Neutralitätsgrundsatzes lassen sich wiederum diverse Unterbereiche zuordnen. Vgl. dazu: Zirkl, Die Neutralität der Umsatzsteuer als europäisches Besteuerungsprinzip, 2015, S. 97 ff., die hier u.a. die Neutralität hinsichtlich Leistungserbringers, die Wertneutralität und auch die Neutralität hinsichtlich gleichartiger Leistungen nennt, in deren Rahmen die Steuerreduzierungen des Art. 98 MwStSysRL fallen (ebenda, S. 115 ff.).

nach der gefestigten Rechtsprechung des EuGH, **gleichartige** und deshalb miteinander in Wettbewerb²⁴ stehende **Waren** oder Dienstleistungen **hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln**.²⁵ Auf gleichartige Waren ist vielmehr ein einheitlicher Steuersatz anzuwenden.²⁶ Wenn zwei gleiche oder gleichartige Produkte, die dieselben Bedürfnisse befriedigen, im Hinblick auf die Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden, führt dies in der Regel zu einer (unzulässigen) Wettbewerbsverzerrung.²⁷

Zur Klärung der Frage, ob zwei Dienstleistungen im Sinne dieser Rechtsprechung gleichartig sind, ist in erster Linie auf die **Sicht des Durchschnittsverbrauchers** im jeweiligen Mitgliedstaat abzustellen, wobei künstliche, auf unbedeutenden Unterschieden beruhende Differenzierungen vermieden werden müssen.²⁸ Gegenstände sind gleichartig, wenn sie **ähnliche Eigenschaften haben** und beim Verbraucher nach dem Kriterium der Vergleichbarkeit in der Verwendung **dieselben Bedürfnissen dienen** und wenn die **bestehenden Unterschiede** die **Verbraucherentscheidung** zwischen den jeweiligen Gegenständen **nicht erheblich beeinflussen**.²⁹

Es kommt also wesentlich darauf an, ob die fraglichen Gegenstände aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers **austauschbar** sind. In diesem Fall geht der EuGH davon aus, dass die Anwendung unterschiedlicher Mehrwertsteuersätze die Wahl des Verbrauchers beeinflussen könnte, was dem Grundsatz der Steuerneutralität zuwiderlaufen würde.³⁰

Der EuGH überlässt die Beurteilung der Gleichartigkeit bzw. Austauschbarkeit den **nationalen Gerichten**, wobei er davon ausgeht, dass ein nationales Gericht im Allgemeinen in der Lage sei,

24 Vgl. EuGH, Urteil vom 10. November 2011, verb. Rs. C-259/10 und C-260/10, The Rank Group, Rn. 33 f., wonach sich aus der Gleichartigkeit automatisch das Wettbewerbsverhältnis ergebe, weshalb bei Gleichartigkeit aus Sicht des Verbrauchers das tatsächliche Bestehen eines Wettbewerbsverhältnisses nicht eigens festgestellt werden muss.

25 EuGH, Urteil vom 6. Mai 2010, Rs. C-94/09, Kommission/Frankreich, Rn. 40; Urteil vom 27. Februar 2014, verb. Rs. C-454/12 und C-455/12, Pro Med u.a., Rn. 52.

26 EuGH, Urteil vom 23. Oktober 2003, Rs. C-109/02, Kommission/Deutschland, Rn. 20.

27 Vgl. EuGH, Urteil vom 10. November 2011, verb. Rs. C-259/10 und C-260/10, The Rank Group, Rn. 35.

28 EuGH, Urteil vom 27. Februar 2014, verb. Rs. C-454/12 und C-455/12, Pro Med u.a., Rn. 53; Urteil vom 10. November 2011, verb. Rs. C-259/10 und C-260/10, The Rank Group, Rn. 43.

29 Vgl. etwa EuGH, Urteil vom 3. Februar 2022, Rs. C-515/20, Finanzamt A, Rn. 44; Urteil vom 9. November 2017, Rs. C-499/16, AZ, Rn. 31 ff.; Urteil vom 11. September 2014, Rs. C-219/13, K Oy, Rn. 25; Urteil vom 27. Februar 2014, verb. Rs. C-454/12 und C-455/12, Pro Med u.a., Rn. 54; Urteil vom 10. November 2011, verb. Rs. C-259/10 und C-260/10, The Rank Group, Rn. 44.

30 EuGH, Urteil vom 9. November 2017, Rs. C-499/16, AZ, Rn. 34; vgl. auch: EuGH, Urteil vom 3. Februar 2022, Rs. C-515/20, Finanzamt A, Rn. 45; Urteil vom 9. September 2021, Rs. C-406/20, PhantasiaLand, Rn. 39.

die Sicht eines Durchschnittsverbrauchers aufgrund eigener Sachkunde, ohne Einholung eines Sachverständigengutachtens, festzustellen.³¹

Nach dem Vorstehenden dürfte eine umsatzsteuerrechtliche Begünstigung von „Fairtrade“-Kaffee gegenüber konventionellem Kaffee nicht schon deshalb unbedenklich sein, weil eine entsprechende Regelung ggf. bestehende Preisunterschiede nur in geringem Maße verändern würde³² und es ggf. lediglich um einen Abbau bestehender Preisunterschiede ginge. Denn nach der Rechtsprechung des EuGH kommt es allein auf die Frage an, ob gleichartige Gegenstände unterschiedlich besteuert werden. Soweit ersichtlich, spielt es demgegenüber keine Rolle, wie weit die Steuersätze auseinanderliegen oder ob der Endpreis des reduziert besteuerten Produkts letztlich unter dem mit dem Normalsteuersatz belegten Produkt liegt.

Bei der Beurteilung einer steuerlichen Sonderbehandlung von „Fairtrade“-Kaffee im Gegensatz zu „konventionellem“ Kaffee dürfte zu berücksichtigen sein, dass sich die jeweiligen Produkteigenschaften hinsichtlich der **Zubereitung bzw. des Konsums des Getränks** an sich und damit die Art der Verwendung bzw. die insoweit bestehenden Verbraucherbedürfnissen (wohl) nicht wesentlich unterscheiden (Geschmack etc.). Unterschiede ergeben sich aber hinsichtlich der **Produktionsbedingungen**. So geht es bei „Fairtrade“-Produkten zum einen um **soziale** bzw. ökonomische Ziele: den Produzenten werden bestimmte Mindestarbeits- und Vergütungsbedingungen zugesichert, sodass der häufig höhere Preis von „Fairtrade“-Kaffee aus der für die Produzenten besseren Preisstruktur gegenüber dem konventionell gehandelten Kaffee resultiert.³³ Darüber hinaus wird die Verleihung des Fairtrade-Siegels auch von der Einhaltung **ökologischer Standards** abhängig gemacht.³⁴ Fraglich ist also, ob sich die verschiedenen Produktionsbedingungen derart stark auf das Konsumverhalten eines Durchschnittskäufers auswirken, dass nicht mehr von einer Austauschbarkeit zwischen konventionellem und „Fairtrade“-Kaffee auszugehen wäre.

Zunächst erscheint es zwar nicht fernliegend, dass eine – mehr oder weniger große – Verbrauchergruppe in Deutschland bewusst ausschließlich „Fairtrade“-Produkte kauft, sodass konventionelle Produkte für sie nicht in einem Austauschverhältnis stehen. Hinsichtlich des *Durchschnittsverbrauchers* in Deutschland erscheint es aber plausibel, dass letztlich der Preis die Kaufentscheidung entscheidend beeinflusst, ohne dass es entscheidend auf die jeweiligen Produktionsbedingungen ankäme.³⁵ In diesem Zusammenhang sei darauf verwiesen, dass in einer vom

31 EuGH, Urteil vom 9. September 2021, Rs. C-406/20, Phantaland, Rn. 48, wobei es den nationalen Gerichten freistehe, zu der Frage ein Sachverständigengutachten einzuholen.

32 Vgl. Umweltbundesamt (Hrsg.), Ökologische Finanzreform: Produktbezogene Anreize als Treiber umweltfreundlicher Produktions- und Konsumweisen, September 2022, [Texte 100/2022](#), S. 84, wonach der Mehrwertsteueranteil am Kaffeegesamtpreis – insbesondere im Vergleich zum Kaffeesteueranteil – gering ist.

33 Vgl. etwa: Antrag der Freien und Hansestadt Hamburg vom 18. November 2014, [BR-Drs. 560/14](#), S. 2.

34 https://www.fairtrade-deutschland.de/was-ist-fairtrade/fairtrade-standards.html?gclid=EA1aIQobChM1xYen2-nb_gIV10eRBR066Q80EAAYASABEgJ7PvD_BwE

35 Vgl. auch Umweltbundesamt (Hrsg.), Ökologische Finanzreform: Produktbezogene Anreize als Treiber umweltfreundlicher Produktions- und Konsumweisen, September 2022, [Texte 100/2022](#), S. 83, wonach Kaffee im Vergleich zu anderen Lebensmitteln eine deutlich preissensiblere Nachfrage habe.

Umweltbundesamt herausgegebenen Studie die Wirkungen einer Abschaffung der Kaffeesteuer auf „Fairtrade“-Kaffee wie folgt antizipiert werden: „*Niedrigere Preise für nachhaltigen Kaffee werden zu einer Steigerung des Absatzes dieses Kaffees in Deutschland und dazu führen, dass der Absatz konventionellen Kaffees zurückgeht.*“³⁶ Letztlich wird man konstatieren können, dass Steuervergünstigungen für „Fairtrade“-Produkte, wenn und soweit sie mit dem Ziel erlassen werden, den Wettbewerbsanteil eben dieser Erzeugnisse zu Lasten konventionell hergestellter Produkte zu erhöhen, selbst ein Indiz für eine – jedenfalls aus Sicht des Gesetzgebers – bestehende Austauschbarkeit sind.

Ggf. wären zu diesen Fragen im Rahmen eines etwaigen Gesetzgebungsverfahrens weitere Erhebungen bzw. Analysen durchzuführen. Abschließend würden – bei einer entsprechenden Befassung – die nationalen deutschen Gerichte über diese Frage befinden.

2.4.2. Rechtfertigung neutralitätswidriger nationaler Regelungen nach allgemein gleichheitsrechtlicher Dogmatik?

Sollte – ggf. nach weiteren Analysen und Erhebungen – davon auszugehen sein, dass es sich bei „Fairtrade“-Kaffee und konventionellem Kaffee um gleichartige Waren handelt, deren differenzierte Besteuerung daher den Neutralitätsgrundsatz beeinträchtigen würde, stellt sich die Frage nach Rechtfertigungsmöglichkeiten. Fraglich ist also, ob Beeinträchtigungen des Neutralitätsgrundsatzes durch mit einer selektiven Steuerreduktion verfolgte **Gemeinwohlziele** gerechtfertigt werden können und daher unionsrechtlich zulässig wären. Angesichts der mit dem „Fairtrade“-Konzept verfolgten sozialen Ziele (Verbesserung der Lebensbedingungen der Produzenten in Drittländern) und der von diesen Produzenten zu beachtenden ökologischen Standards (siehe schon Ziff. 2.4.1.), kämen grundsätzlich insbesondere soziale und ökologische Motive in Betracht, wie sie sich beispielsweise in Art. 3 Abs. 5 des Vertrags über die Europäische Union (EUV) widerspiegeln.³⁷

Eine derartige Rechtfertigung der Ungleichbehandlung vergleichbarer Sachverhalte durch objektive, rechtlich zulässige Gründe ist im Rahmen des **allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatzes** i.S.v. Art. 20 EU-Grundrechtecharta (GRC) anerkannt.³⁸ Der Neutralitätsgrundsatz wird in seiner Bedeutungsvariante der Wettbewerbsneutralität als „Ausfluss“ bzw. „Ausdruck“ dieses allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatzes eingestuft.³⁹ Daraus ziehen Stimmen in der Literatur den Schluss, dass der **Neutralitätsgrundsatz** denselben **Rechtfertigungsmöglichkeiten wie Art. 20**

36 Umweltbundesamt (Hrsg.), Ökologische Finanzreform: Produktbezogene Anreize als Treiber umweltfreundlicher Produktions- und Konsumweisen, September 2022, [Texte 100/2022](#), S. 94.

37 Danach leistet die EU u.a. einen Beitrag zu globaler nachhaltiger Entwicklung, zu freiem und gerechtem Handel, zur Beseitigung der Armut und zum Schutz der Menschenrechte.

38 Vgl. nur: EuGH, Urteil vom 7. März 2017, Rs. C-390/15, RPO, Rn. 41.

39 Vgl. Schlussanträge Generalanwältin *Kokott* vom 8. September 2016, Rs. C-390/15, Rn. 33; *Hartmann*, in: *Musil/Weber-Grellet* (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht*, 2. Auflage 2022, Rn. 9; ausführlich: *Zirkl*, *Die Neutralität der Umsatzsteuer als europäisches Besteuerungsprinzip*, 2015, S. 169 ff.

GRC unterliege und eine Verletzung dieses Grundsatzes daher grundsätzlich rechtfertigungsfähig sei.⁴⁰

Dies entspricht – soweit ersichtlich – aber **nicht der bisherigen Rechtsprechung des EuGH zu Art. 98 MwStSysRL a.F.** (wie unter Ziff. 2.1. dargestellt, gibt es noch keine Rechtsprechung zur Rechtslage nach der Änderungsrichtlinie 2022/542). Denn zunächst ist festzustellen, dass der EuGH – jedenfalls in den hier analysierten Entscheidungen – überhaupt nicht auf allgemeine (primärrechtliche) Rechtfertigungsmöglichkeiten neutralitätswidriger nationaler Steuerregelungen eingeht.⁴¹ Insbesondere ist darüber hinaus aber festzustellen, dass dieser Ansatz auch dogmatisch folgerichtig ist. Denn der Neutralitätsgrundsatz kann als spezifisches Gleichbehandlungsgebot zwar *inhaltlich* als Ausfluss des allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes verstanden werden. Es handelt sich hierbei nach Lesart des EuGH aber nicht um ein primärrechtliches Unterprinzip von Art. 20 GRC,⁴² sondern um einen hiervon zu unterscheidenden⁴³ Auslegungsgrundsatz. Dieser hat **Sekundärrechtsrang** und wird daher vom Sekundärrechtsgesetzgeber ausgestaltet und ist aus der

40 Hartmann, in: Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2. Auflage 2022, Vor UStG Einführung, Rn. 9; Hummel, Verstoß gegen den Neutralitätsgrundsatz durch rechtsformabhängige Subventionen im Anwendungsbereich von EG-Richtlinien?, EuR 2010, S. 309 (313).

41 Vgl. insbesondere: EuGH, Urteil vom 10. November 2011, verb. Rs. C-259/10 und C-260/10, The Rank Group, Tenorziffer 1: „Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität ist dahin auszulegen, dass es für die Feststellung einer Verletzung dieses Grundsatzes genügt, dass zwei aus der Sicht des Verbrauchers gleiche oder gleichartige Dienstleistungen, die dieselben Bedürfnisse des Verbrauchers befriedigen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden“; Urteil vom 9. November 2017, Rs. C-499/16, AZ, Rn. 34 sowie EuGH, Urteil vom 3. Februar 2022, Rs. C-515/20, Finanzamt A, Rn. 45 (zu Art. 122 MwStSysRL); Urteil vom 9. September 2021, Rs. C-406/20, Phantaland, Rn. 38; EuGH, Urteil vom 22. April 2021, Rs. C-703/19, J.K., Rn. 43 ff.; Urteil vom 27. Februar 2014, verb. Rs. C-454/12 und C-455/12, Pro Med u.a., Rn. 65; Urteil vom 3. April 2008, Rs. C-442/05, Finanzamt Oschatz, Rn. 44 (zur Vorgängerregelung).

42 EuGH, Urteil vom 9. März 2023, Rs. C-42/22, Generali Seguros, Rn. 53; Urteil vom 9. März 2017, C-573/15, Oxycure, Rn. 32; Urteil vom 13. März 2014, Rs. C-2014/13; Urteil vom 19. Juli 2012, Rs. C-44/11, Deutsche Bank AG, Rn. 45. Allgemein zur Herleitung primärrechtlicher Subprinzipien durch den EuGH: Müller, Der Grundsatz des gegenseitigen Vertrauens im Mehrebenensystem der Europäischen Union, 2023, S. 717 ff., 733 ff.

43 Vgl. nur: EuGH, Urteil vom 10. April 2008, Rs. C-309/06, Marks & Spencer, Rn. 49: „Während ein Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität nur zwischen konkurrierenden Wirtschaftsteilnehmern in Betracht gezogen werden kann [...], kann indessen ein Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung im Steuerbereich durch andere Arten der Diskriminierung gekennzeichnet sein [...]“; Schlussanträge Generalanwältin Kokott vom 8. September 2016, Rs. C-390/15, Rn. 33, wonach der Neutralitätsgrundsatz andere Anforderungen stelle als der allgemeine Gleichheitssatz; Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 1. Auflage 2018, § 3, Rn. 22 ff.

MwStSysRL selbst – insbesondere aus den Erwägungsgründen⁴⁴ – abzuleiten. Der EuGH hat hierzu festgestellt:

„In diesem Grundsatz der steuerlichen Neutralität hat der Gemeinschaftsgesetzgeber den Grundsatz der Gleichbehandlung im Mehrwertsteuerbereich zum Ausdruck gebracht [...].

Während jedoch der letztgenannte Grundsatz wie andere allgemeine Grundsätze des Gemeinschaftsrechts Verfassungsrang hat, bedarf der Grundsatz der steuerlichen Neutralität einer gesetzgeberischen Ausarbeitung, die nur durch einen Rechtsakt des abgeleiteten Gemeinschaftsrechts erfolgen kann“.⁴⁵

Da es sich damit beim Neutralitätsgrundsatz nach Lesart des EuGH um einen vom Sekundärrechtsgesetzgeber auszugestaltenden Grundsatz handelt, ist es dogmatisch folgerichtig, auch **Ein-schränkungs- bzw. Rechtfertigungsmöglichkeiten** (ausschließlich) **anhand der vom Sekundärrechtsgesetzgeber in der MwStSysRL getroffenen Regelungen** zu beurteilen.⁴⁶

Insoweit ist zu betonen, dass sich aus den von der Gegenauffassung in der Literatur angeführten Urteilen des EuGH nichts Gegenteiliges ergibt. Insbesondere aus der von den Autoren genannten Entscheidung in der Rs. C-174/08 (NCC) folgt nicht, dass Beeinträchtigungen des sekundärrechtlichen Neutralitätsgrundsatzes unionsrechtskonform sind, wenn es hierfür einen (irgendeinen) legitimen Rechtfertigungsgrund gibt.⁴⁷ Der EuGH stellt in dieser Entscheidung vielmehr lediglich fest, dass zum einen der Unionsgesetzgeber bei der sekundärrechtlichen Ausgestaltung des Neutralitätsgrundsatzes und zum anderen die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung des jeweiligen

44 Vgl. ErwG 4, 5, 13, 30, in denen die Steuerneutralität bzw. Neutralität des Mehrwertsteuersystems ausdrücklich Erwähnung findet sowie ErwG 34, der zum Ausdruck bringt, dass Steuerermäßigungen der Neutralität zuwiderlaufen können. In ErwG 7 bestimmt, dass das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, „selbst wenn die Sätze und Befreiungen nicht völlig harmonisiert werden, eine Wettbewerbsneutralität in dem Sinne bewirken, dass gleichartige Gegenstände und Dienstleistungen innerhalb des Gebiets der einzelnen Mitgliedstaaten ungeachtet der Länge des Produktions- und Vertriebswegs steuerlich gleich belastet werden.“ Vgl. zur Erwähnung der Neutralität in den Vorgängerrichtlinien: *Zirkl*, Die Neutralität der Umsatzsteuer als europäisches Besteuerungsprinzip, 2015, S. 135 ff.

45 Vgl. EuGH, Urteil vom 29. Oktober 2009, Rs. C-174/08, NCC Construction Danmark, Rn. 41 f.

46 Ausführlich: *Fuchs*, Das Gleichbehandlungsverbot im Unionsrecht, 2015, S. 33 ff., 40, dazu, dass die vom Unionsgesetzgeber getroffenen Ausdifferenzierungen der sekundärrechtlichen Gleichheitsgewährleistungen nicht durch einen Rückgriff auf den offenen Rechtfertigungsmaßstab des unionsgrundrechtlichen allgemeinen Gleichheitssatzes aufgehoben werden sollen.

47 So aber: *Hummel*, Verstoß gegen den Neutralitätsgrundsatz durch rechtsformabhängige Subventionen im Anwendungsbereich von EG-Richtlinien?, EuR 2010, S. 309 (313). Die Entscheidung zitiert auch: *Hartmann*, in: *Musil/Weber-Grellet* (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2. Auflage 2022, Vor UStG Einführung, Rn. 9.

Richtlinienrechts *auch* die Anforderungen des allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatzes beachten müssen.⁴⁸ Dies ergibt sich daraus, dass der allgemeine Gleichbehandlungsgrundsatz Primärrechtsrang hat und damit seinerseits Rechtmäßigkeitsmaßstab für den sekundärrechtlichen Neutralitätsgrundsatz ist. Aus diesem Befund – dass der allgemeine Gleichbehandlungsgrundsatz der Ausgestaltung und Umsetzung des Neutralitätsgrundsatzes Grenzen setzen kann – dürfte sich für die hier in Rede stehende Konstellation aber nichts Relevantes ergeben. Denn die Anforderungen, die sich für die selektive Steuerreduktion aus dem Neutralitätsgrundsatz ergeben, hat der EuGH selbst aufgestellt, ohne dabei eine allgemeine Rechtfertigungsmöglichkeit neutralitätswidriger Bestimmungen vorzusehen. Er hat zugleich zum Ausdruck gebracht, dass er diese Anforderungen für primärrechtskonform und damit auch für mit dem allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz vereinbar hält.

Es dürfte daher wie folgt zu differenzieren sein: Der EuGH prüft die **Auswahl der in Anhang III** enthaltenen Produktkategorien anhand von Art. 20 GRC. Dabei räumt er dem Sekundärrechtsge-setzgeber einen weiten Spielraum zur Verfolgung rechtlich zulässiger Ziele, etwa sozialer Art, ein.⁴⁹ Dabei geht er davon aus, dass von den gewählten Produktkategorien an sich keine oder nur eine geringe Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung ausgehe.⁵⁰ Auch legt der EuGH die einzelnen Produktkategorien inhaltlich anhand der vom Unionsgesetzgeber bei der Gestaltung des Anhang III verfolgten Gemeinwohlziele aus.⁵¹ Bei der „**Binnendifferenzierung**“ innerhalb einer Produktkategorie durch eine selektive Steuerreduktion im nationalen Recht kommt es dann aber allein darauf an, ob hierdurch neutralitätswidrige Wettbewerbsbeeinträchtigungen ausgelöst werden. Über diese hilft – jedenfalls nach der hier analysierten bisherigen Rechtsprechung des EuGH – die Verfolgung von Gemeinwohlzielen nicht hinweg.

Damit ist festzuhalten, dass es sich beim Neutralitätsgrundsatz um einen Auslegungsgrundsatz von Sekundärrechtsrang handelt, der vom Unionsgesetzgeber ausgestaltet werden muss und dessen **Einschränkungsmöglichkeiten** daher **anhand der MwStSysRL selbst**, nicht aber unter Verweis auf allgemeine primärrechtliche Grundsätze, etwa aus Art. 3 Abs. 5 EUV, ermittelt werden

48 Vgl. EuGH, Urteil vom 29. Oktober 2009, Rs. C-174/08, NCC Construction Danmark, Rn. 43 ff. Nichts anderes ergibt sich aus den weiteren von den Autoren angeführten Urteilen. Diesen lässt sich vielmehr lediglich entnehmen, dass die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung von Sekundärrecht in nationales Recht primärrechtliche Gleichbehandlungsgebote berücksichtigen müssen (vgl. EuGH, Urteil vom 25. November 1986, verb. Rs. 201/85 und 202/85, Klentsch u. a., Rn. 9; Urteil vom 13. Juli 2000, Rs. C-36/99, Idéal tourisme, Rn. 35 f.), dass die MwStSysRL selbst am primärrechtlichen Gleichbehandlungsgebot zu messen ist (EuGH, Urteil vom 23. April 2009, Rs. C-460/07, Puffer, Rn. 52 ff.) und dass die Mitgliedstaaten bei der Ausübung ihres nationalen Umsetzungsspielraums den Neutralitätsgrundsatz zu beachten haben (EuGH, Urteil vom 13. März 2008, Rs. C-437/06, Securenta, Rn. 36 f.). Die weiteren von *Hummel*, Verstoß gegen den Neutralitätsgrundsatz durch rechtsformabhängige Subventionen im Anwendungsbereich von EG-Richtlinien?, EuR 2010, S. 309 (Fn. 22), angeführten Urteile betreffen nicht die Auslegung der MwStSysRL.

49 Vgl. EuGH, Urteil vom 19. Dezember 2019, Rs. C-715/18, Segler-Vereinigung Cuxhaven, Rn. 31; Urteil vom 7. März 2017, Rs. C-390/15, RPO, Rn. 41.

50 EuGH, Urteil vom 19. Dezember 2019, Rs. C-715/18, Segler-Vereinigung Cuxhaven, Rn. 32.

51 Vgl. EuGH, Urteil vom 19. Dezember 2019, Rs. C-715/18, Segler-Vereinigung Cuxhaven, Rn. 30 ff., wonach die in Anhang III Nr. 12 gelisteten Beherbergungsleistungen ein grundlegendes Bedürfnis befriedigen sollen, welches bei der im Verfahren in Streit stehenden Vermietung von Bootsliegeplätzen nicht gegeben sei.

müssen.⁵² Ob sekundärrechtliche Rechtfertigungsmöglichkeiten für eine umsatzsteuerliche Sonderbehandlung von „Fairtrade-Kaffee“ bestehen können, wird nachfolgend unter Ziff. 2.4.3. erörtert.

2.4.3. Rechtfertigung neutralitätswidriger nationaler Regelungen aus der MwStSysRL selbst bzw. aus dem europäischen Grünen Deal?

Wie vorstehend unter Ziff. 2.4.2. dargestellt, spricht die bisherige Rechtsprechung des EuGH dafür, dass etwaige Einschränkungen des Neutralitätsgrundsatzes (nur) dann unionsrechtskonform sind, wenn sie sich aus der MwStSysRL selbst ergeben.

Daher wird im Folgenden zunächst darauf eingegangen, welche Einschränkungsmöglichkeiten der EuGH bereits anerkannt hat (Ziff. 2.4.3.1.). Unter Ziff. 2.4.3.2. und Ziff. 2.4.3.3. wird analysiert, ob und inwieweit sich aus den Regelungen der MwStSysRL, insbesondere aus den durch die Richtlinie 2022/542 bewirkten Änderungen, Rechtfertigungsmöglichkeiten für den hier zu prüfenden Fall ergeben könnten. Relevant würde diese Fragestellung, wenn eine umsatzsteuerrechtliche Sonderbehandlung von „Fairtrade“-Kaffee als Beeinträchtigung des Neutralitätsgrundsatzes anzusehen wäre (Ziff. 2.4.1.). Entsprechend der mit dem „Fairtrade“-Konzept verfolgten Ziele (siehe schon Ziff. 2.4.1. und Ziff. 2.4.2.) dürfte es insoweit darauf ankommen, ob die MwStSysRL neutralitätswidrige nationale Regelungen für die Verfolgung ökologischer⁵³ und/oder sozialer Beziehungen in den auswärtigen Beziehungen der Mitgliedstaaten gestattet.

2.4.3.1. Bisher anerkannte sekundärrechtliche Rechtfertigungsmöglichkeiten

Soweit ersichtlich hat der EuGH bisher nur das in der MwStSysRL ausdrücklich normierte und anerkannte Ziel der Bekämpfung der **Steuerhinterziehung** und **fehlende Harmonisierungen** als zulässige Einschränkungen des Neutralitätsgrundsatzes anerkannt.⁵⁴ Nach dieser Rechtsprechung dürfen nationale Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung, zu denen die MwStSysRL ausdrücklich ermächtigt,⁵⁵ den Neutralitätsgrundsatz (in der Dimension des Doppelbesteuerungsverbots innerhalb der EU) einschränken, wenn sie verhältnismäßig sind und die Neutralität der Mehrwertsteuer als Grundprinzip des Mehrwertsteuersystems nicht per se infrage stellen.⁵⁶ Hinsichtlich der fehlenden Harmonisierung ging der EuGH in der Rechtssache C-240/05

52 Zirkl, Die Neutralität der Umsatzsteuer als europäisches Besteuerungsprinzip, 2015, S. 235 f. m.w.N. aus der Literatur, nach der es sich um einen „absoluten Grundsatz“ handele.

53 Vgl. Kube, Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität in der Umsatzsteuer – Tragende Strukturen und ein aktueller Fall, UR 2020, S. 590 (594), dazu, dass jedenfalls die MwStSysRL a.F. eine solche Rechtfertigung nicht vor sieht.

54 Vgl. Kube, Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität in der Umsatzsteuer – Tragende Strukturen und ein aktueller Fall, UR 2020, S. 590 (592 f.) und Zirkl, Die Neutralität der Umsatzsteuer als europäisches Besteuerungsprinzip, 2015, S. 236 f., jeweils mit diversen Rechtsprechungsnachweisen.

55 Vgl. Art. 131, Art. 273 MwStSysRL.

56 Vgl. in diesem Sinne: EuGH, Urteil vom 27. September 2007, Rs. C-146/05, Collée, Rn. 26; Urteil vom 21. Februar 2006, Halifax u.a., Rs. C-255/02, Rn. 92; Urteil vom 19. September 2000, Schmeink & Cofreth und Strobel, Rs. C-454/98, Rn. 59, jeweils zum Vorgängerrechtsakt (Art. 22 Abs. 8 MwStSysRL).

(Eurodental) davon aus, dass eine Einschränkung des Neutralitätsgrundsatzes dann nicht unionsrechtswidrig sei, wenn sie auf einer durch die MwStSysRL ausdrücklich gebilligten Ausnahmeregelung beruht.⁵⁷

Bei den vom EuGH bisher anerkannten Einschränkungsmöglichkeiten handelt es sich folglich um direkt mit der Steuererhebung bzw. mit der (Harmonisierungs-)Reichweite der MwStSysRL zusammenhängende Aspekte. Es ist nicht ersichtlich, dass diese im Zusammenhang mit einer umsatzsteuerrechtlichen Sonderbehandlung von „Fairtrade“-Kaffee fruchtbar gemacht werden könnten. Hinter einer derartigen Regelung dürften – vorbehaltlich der Prüfung der konkreten Ausgestaltung und Begründung einer entsprechenden nationalen Regelung – vielmehr **außerfiskalische Lenkungsziele** stehen (siehe bereits Ziff. 2.4.2.). Es ist nicht ersichtlich, dass der EuGH solche Zwecke in seiner bisherigen Rechtsprechung als (sekundärrechtliche) Begrenzungen des Neutralitätsgrundsatzes anerkannt hat. Allerdings ist zu bedenken, dass sich zum einen die aktuell verfügbare Rechtsprechung ausschließlich auf die MwStSysRL a.F. bezieht und zum anderen die Änderungsrichtlinie 2022/542 den Bedürfnissen der Mitgliedstaaten und den politischen Zielen der EU, u.a. im Bereich Umwelt Rechnung tragen soll (siehe Ziff. 2.1.).

Vor diesem Hintergrund soll im Folgenden unter Ziff. 2.4.3.2. und Ziff. 2.4.3.3. analysiert werden, ob die Änderungen der MwStSysRL durch die Richtlinie 2022/542 und ggf. der europäische Grüne Deal dafür sprechen, dass der EuGH in künftigen Urteilen weitere sekundärrechtliche Begrenzungen des Neutralitätsgrundsatzes anerkennen könnte.

2.4.3.2. Ökologische Ziele

Angesichts der von den Produzenten zu beachtenden ökologischen „Fairtrade“-Standards (bspw. umweltschonender Anbau, Schutz natürlicher Ressourcen),⁵⁸ käme in Betracht, dass eine umsatzsteuerrechtliche Sonderbehandlung von „Fairtrade“-Kaffee ökologischen Zielen dienen soll. Insofern sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass es neben „fair gehandeltem Kaffee“ auch sonstigen nachhaltig produzierten Kaffee gibt.⁵⁹ Im Rahmen eines etwaigen nationalen Gesetzgebungsverfahrens wäre daher ggf. zu prüfen und zu begründen, ob und **warum nur „Fairtrade“-Kaffee** eine umsatzsteuerrechtliche Sonderbehandlung erfahren soll.

Hinsichtlich einer etwaigen **Rechtsgrundlage**, die zur Verfolgung ökologischer Ziele Einschränkungen des Neutralitätsgrundsatzes erlauben würde, nennt der Auftraggeber den **europäischen**

57 EuGH, Urteil vom 7. Dezember 2006, Rs. C-240/05, Eurodental, Rn. 46 ff.

58 Vgl. https://www.fairtrade-deutschland.de/was-ist-fairtrade/fairtrade-standards.html?gclid=EA1aIQob-ChMIXYen2-nb_gIV10eRBR066Q80EAYASABEgJ7PvD_BwE.

59 Zu nennen ist Kaffee, der nach den Standards der EG-Öko-Verordnung (Verordnung (EG) Nr. 834/2007 des Rates vom 28. Juni 2007 über die ökologische/biologische Produktion und die Kennzeichnung von ökologischen/biologischen Erzeugnissen und zur Aufhebung der Verordnung (EWG) Nr. 2092/91, ABl. L 198 vom 20. Juli 2007, S. 1 ([konsolidierte Fassung](#)), UTZ certified oder Rainforest Alliance produziert ist. Vgl. Umweltbundesamt (Hrsg.), Ökologische Finanzreform: Produktbezogene Anreize als Treiber umweltfreundlicher Produktions- und Konsumweisen, September 2022, [Texte 100/2022](#), S. 84, wonach ca. 75% des „Fairtrade“-zertifizierten Kaffees 2019 auch nach EG-Öko-Verordnung zertifiziert waren.

Grünen Deal, der in erster Linie Nachhaltigkeits- und Klimaziele verfolgt.⁶⁰ Ungeachtet der Frage, ob die steuerliche Förderung von „Fairtrade“-Kaffee tatsächlich die Ziele des europäischen Grünen Deals (insbesondere die Emissionsreduzierung) fördern würde, handelt es sich hierbei zu- nächst lediglich um ein von der Kommission als Mitteilung veröffentlichtes Maßnahmenpaket.⁶¹ Darin sind also **keine unmittelbar rechtswirksamen Regelungen** enthalten, die als Grundlage für die Einschränkung des Neutralitätsgrundsatzes herangezogen werden könnten.

Der europäische Grüne Deal bildet jedoch den **Ausgangspunkt für zahlreiche Gesetzgebungsver- haben** zur Einführung verbindlicher Vorgaben, mit denen die identifizierten Klima- und umwelt- bedingten Herausforderungen bewältigt werden sollen. Hierzu zählt insbesondere das sog. „Europäische Klimagesetz“,⁶² das die Ziele einer Emissionsreduzierung um 55% bis 2030 sowie Kli- maneutralität bis 2050 rechtsverbindlich feststellt. Aus diesem Gesetz dürfte sich jedoch keine Rechtsgrundlage ergeben, die Einschränkungen des mehrwertsteuerspezifischen Neutralitäts- grundsatzes ohne weiteres gestatten würde. Denn hierin wird zwar etwa in Art. 5 Abs. 4 festge- schrieben, dass die Mitgliedstaaten im Einklang mit der EU-Klimastrategie nationale Strategien und Pläne zur Anpassung an den Klimawandel annehmen, wobei sie naturbasierte Lösungen und eine ökosystembasierte Anpassung fördern. Hierbei handelt es sich – wie beim Europäischen Kli- maschutzgesetz insgesamt – aber lediglich um eine Rahmenbestimmung (vgl. Art. 1 Europäisches Klimaschutzgesetz). Es ist nicht ersichtlich, dass hiermit eine Änderung oder Modifikation der MwStSysRL bewirkt werden soll, wobei eine abschließende Klärung hierüber allein der EuGH herbeiführen könnte. Ebenfalls von vornherein als Grundlage für eine umsatzsteuerrechtliche Sonderbehandlung von „Fairtrade“-Kaffee dürften Rechtsakte ausscheiden, die konkrete Ver- pflichtungen für Unternehmen und damit für private Akteure enthalten.⁶³

Normative Anknüpfungsakte für eine günstigere Besteuerung nachhaltiger/ökologischer Erzeug- nisse könnten sich grundsätzlich aus der Umsetzung der sog. „**Vom Hof auf den Tisch**“-Strategie

60 Vgl. nur: Europäisches Parlament, [Grüner Deal: Schlüssel zu einer klimaneutralen und nachhaltigen EU](#), Mai 2023.

61 Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Europäischen Rat, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen – Der europäische Grüne Deal, [KOM\(2019\) 640 endgültig](#), 11. Dezember 2019.

62 Verordnung (EU) 2021/1119 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 30. Juni 2021 zur Schaffung des Rahmens für die Verwirklichung der Klimaneutralität und zur Änderung der Verordnungen (EG) Nr. 401/2009 und (EU) 2018/1999 („Europäisches Klimagesetz“), [ABl. L 243 vom 9. Juli 2021, S. 1](#).

63 Vgl. nur: Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 und der Richtlinien 2004/109/EG, 2006/43/EG und 2013/34/EU hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen (Text von Bedeutung für den EWR), [ABl. L 322](#), 16. Dezember 2022, S. 15 sowie Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates über die Sorgfaltspflichten von Unternehmen im Hinblick auf Nachhaltigkeit und zur Änderung der Richtlinie (EU) 2019/1937, [KOM\(2022\) 71 endgültig](#), 23. Februar 2022.

der Kommission ergeben, welche einen wichtigen Baustein des europäischen Grünen Deals darstellt.⁶⁴ Diese Strategie soll u.a. den Ausgangspunkt für die Schaffung eines Rechtsrahmens für nachhaltigere Lebensmittelsysteme und eine nachhaltigere Lebensmittelerzeugung bilden, wobei die Kommission im Rahmen eines Aktionsplans entsprechende Rechtsetzungsmaßnahmen zusammengestellt hat.⁶⁵ Letztlich dürften aber auch die dort vorgeschlagenen Maßnahmen (zum jetzigen Zeitpunkt) keine Grundlage für eine umsatzsteuerrechtliche Sonderbehandlung von „Fairtrade“-Produkten enthalten. Dies gilt zum einen schon deshalb, weil die vorgesehenen Rechtsakte teils noch nicht in Kraft getreten sind.⁶⁶ Dies gilt zum anderen aber insbesondere, weil diese Maßnahmen – soweit ersichtlich – keine Regelungen für die Besteuerung bestimmter Erzeugnisse enthalten. Dies ist auch rechtstechnisch überzeugend: Die Möglichkeit einer selektiven Steuerreduktion zugunsten nachhaltiger/ökologischer Produkte wäre **in der MwStSysRL selbst zu verankern**.

Dementsprechend verweist die Kommission sowohl in ihrer Mitteilung zum europäischen Grünen Deal aus dem Jahr 2019 als auch in ihrer Mitteilung zur „vom Hof auf den Tisch“-Strategie aus dem Jahr 2020 auf ein zum damaligen Zeitpunkt laufendes Gesetzgebungsverfahren zu den Mehrwertsteuersätzen. In beiden Mitteilungen geht die Kommission davon aus, dass es den Mitgliedstaaten auf der Grundlage ihrer Änderungsvorschläge **nach Abschluss dieses Gesetzgebungsverfahrens zu den Mehrwertsteuersätzen**, ermöglicht werden könnte, steuerliche Anreize für den Übergang zu einem nachhaltigen Lebensmittelsystem und für nachhaltigeres Hersteller-, Nutzer- und Verbraucherverhalten zu setzen. Als Beispiel werden die **Förderung von biologisch/ökologisch erzeugtem Obst und Gemüse** sowie die Möglichkeit genannt, in den EU-Steuersystemen darauf zu zielen, über den Preis der verschiedenen Lebensmittel die tatsächlichen Kosten „in puncto Nutzung begrenzter natürlicher Ressourcen, Umweltverschmutzung, Treibhausgasemissionen und anderer externer Umwelteffekte zum Vorschein zu bringen“.⁶⁷

Damit ist festzuhalten, dass der **europäische Grüne Deal nicht selbst explizit eine Sonderregelung** erlaubt. Es dürfte vielmehr entscheidend auf die Auslegung der MwStSysRL selbst ankommen. Bei dem von der Kommission in Bezug genommenen Rechtsetzungsverfahren dürfte es sich um das Annahmeverfahren zur **Richtlinie 2022/542** handeln. Fraglich ist daher, ob die durch diese Richtlinie bewirkten Änderungen so auszulegen sind, dass sie – wovon die Kommission in

64 Kommission, Mitteilung der Kommission, an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen, „Vom Hof auf den Tisch“ – eine Strategie für ein faires, gesundes und umweltfreundliches Lebensmittelsystem, [KOM\(2020\) 381 endgültig](#), 20. Mai 2020.

65 Vgl. Kommission, Anhang zur Mitteilung der Kommission, an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen, „Vom Hof auf den Tisch“ – eine Strategie für ein faires, gesundes und umweltfreundliches Lebensmittelsystem, [KOM\(2020\) 381 endgültig](#), 20. Mai 2020.

66 Vgl. etwa zur Initiative Nachhaltiges EU-Lebensmittelsystem: https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13174-Nachhaltiges-EU-Lebensmittelsystem-neue-Initiative_de.

67 Kommission, Mitteilung der Kommission, an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen, „Vom Hof auf den Tisch“ – eine Strategie für ein faires, gesundes und umweltfreundliches Lebensmittelsystem, [KOM\(2020\) 381 endgültig](#), 20. Mai 2020. S. 17; Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Europäischen Rat, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen – Der europäische Grüne Deal, [KOM\(2019\) 640 endgültig](#), 11. Dezember 2019, S. 21 f.

ihrer Mitteilung zum europäischen Grünen Deal offenbar ausging – eine umsatzsteuerrechtliche Differenzierung zwischen biologisch/ökologisch auf der einen Seite und konventionell produzierten Nahrungsmitteln auf der anderen Seite erlauben.

Der ursprüngliche **Kommissionsvorschlag zur Richtlinie 2022/542** sah eine Abkehr vom Positivlistenkonzept des Anhang III vorsah. In einem Anhang IIIa sollten vielmehr diejenigen Produkte aufgeführt werden, bei denen eine reduzierte Besteuerung ausscheiden sollte (**Negativliste**).⁶⁸ Hinweise darauf, dass nach Vorstellungen der Kommission die Mitgliedstaaten bei der Auswahl der reduziert besteuerten Produkte (also aller Produkte, die nicht Gegenstand der Negativliste waren) Umweltschutzbelaenge berücksichtigen können bzw. sollen, finden sich im Vorschlag nur insoweit, als es heißt, dass die ermäßigten Steuersätze „im allgemeinen Interesse“ sein sollen.⁶⁹

Insbesondere das Europäische Parlament schlug vor, die durch diesen Ansatz erhöhte Entscheidungsfreiheit der Mitgliedstaaten hinsichtlich der Anwendung reduzierter Mehrwertsteuersätze einzuschränken, indem Waren oder Dienstleistungen Vorrang eingeräumt werden sollte, die etwa kulturelle, soziale oder **ökologische Vorteile** bewirken.⁷⁰ Aus diesem Vorschlag lässt sich indes nicht gesichert auf die Absicht des Unionsgesetzgebers schließen, den im Rahmen der selektiven Steuerreduktion zu beachtenden Neutralitätsgrundsatz einzuschränken. Denn die Mitgliedstaaten sollten ihre Gestaltungsfreiheit bei Steuerreduktionen nach den Vorstellungen des Europäischen Parlaments „*[i]nnerhalb der in dieser Richtlinie vorgesehenen Grenzen*“ unter Berücksichtigung etwaiger positiver kultureller, sozialer oder ökologischer Auswirkungen „*verschiedener Dienstleistungen und Waren*“ ausüben können.⁷¹ Zu „begrenzenden“ Bestimmungen der MwStSysRL dürfte insbesondere der Neutralitätsgrundsatz zählen. Die Bezugnahme auf „verschiedene“ Waren und Dienstleistungen liefert zudem keine Hinweise dafür, dass das Parlament neutralitätswidrige „Binnendifferenzierungen“ zwischen gleichartigen Produkten im Hinblick auf positive ökologische Auswirkungen ermöglichen wollte.

Die letztlich **verabschiedete Richtlinie 2022/542** behält das ursprüngliche Positivlistenkonzept bei.⁷² Wie bereits oben unter Ziff. 2.1. dargestellt, ergänzte man das Verzeichnis in Anhang III um bestimmte umweltfreundliche Produkte (bspw. Solarpaneelen). Wie entsprechend bereits oben

68 Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze, [KOM\(2018\) 20 endgültig](#), 18. Januar 2018, S. 9 und den [Anhang](#).

69 Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze, [KOM\(2018\) 20 endgültig](#), 18. Januar 2018, S. 8.

70 Vgl. Europäisches Parlament, Legislative Entschließung des Europäischen Parlaments vom 3. Oktober 2018 zu dem Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze (COM(2018)0020 – C8-0023/2018 – 2018/0005(CNS)), [P8_TA\(2018\)0371](#), Abänderung 16.

71 Ebenda, Abänderung 4. Ganz ähnlich: Ausschuss der Regionen, Stellungnahme des Europäischen Ausschusses der Regionen – Paket Steuergerechtigkeit, [ABl. C 461, 21. Dezember 2018](#), S. 43, 45.

72 Rat, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze – Allgemeine Ausrichtung, Dok. Nr. 14754/21, 7. Dezember 2021, abrufbar unter: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14754-2021-INIT/de/pdf>. Vgl. auch die Übersicht über das Verfahren: Rat, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze – Allgemeine Ausrichtung, Dok. Nr. 14584/21, 3. Dezember 2021, abrufbar unter: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14584-2021-INIT/DE/pdf>.

unter Ziff. 2.4.2. dargelegt, folgt allein aus dem Umstand, dass der Sekundärrechtsgeber aus bestimmten Gemeinwohlmotiven bestimmte Produktkategorien in Anhang III aufgenommen hat nicht automatisch, dass die Mitgliedstaaten neutralitätswidrige „Binnendifferenzierungen“ innerhalb dieser Kategorien ebenfalls mit solchen Gemeinwohlmotiven rechtfertigen können. Auch im Übrigen ergeben sich aus der MwStSysRL in der seit 2022 geltenden Fassung keine normativen Anhaltspunkte, die den gesicherten Schluss zulassen würden, dass eine neutralitätswidrige selektive Steuerreduktion bei Nahrungsmitteln (d.h. einer Kategorie, die sozialen Zielen dient) aus ökologischen Gründen gerechtfertigt werden könnte. Dies dürfte insbesondere auch nicht für **ErwG 4** der MwStSysRL gelten, der allgemeinere Aussagen zur Ausgestaltung des Anhang III im Zusammenhang mit Umweltbelangen trifft. Dort heißt es:

„Der rechtliche Rahmen, der die Anwendung ermäßiger Steuersätze erlaubt, sollte generell mit anderen Maßnahmen der Union, wie beispielsweise [...] der Mitteilung der Kommission vom 11. Dezember 2019 über den europäischen Grünen Deal im Einklang stehen. [...] Überdies sollte den Mitgliedstaaten die Möglichkeit eingeräumt werden, zu einer klimaneutralen und ökologischen Wirtschaft beizutragen, indem sie ermäßigte Steuersätze auf umweltfreundliche Lieferungen anwenden und zugleich die schrittweise Beendigung der bestehenden Vorzugsbehandlung von umweltschädlichen Lieferungen vorbereiten.“

Bezüglich dieses ErwG lässt sich festhalten, dass die Aussage zur Übereinstimmung des rechtlichen Rahmens mit dem europäischen Grünen Deal lediglich die Auswahl der Produktkategorien als solche betreffen dürfte. Die weitere Aussage zur Möglichkeit der Mitgliedstaaten, ermäßigte Steuersätze auf umweltfreundliche Lieferungen anzuwenden und die Ermäßigungen bei umweltschädlichen Lieferungen abzubauen, ließe sich zwar so lesen, dass neutralitätswidrige Binnendifferenzierungen zwischen bspw. ökologisch und konventionell produzierten Produkten ermöglicht werden sollen. Zwingend ist dies unter Berücksichtigung der Systematik der MwStSysRL aber nicht. Denn in Nr. 11 und Nr. 22 des neuen Anhang III und im durch die Änderungsrichtlinie 2022/542 eingefügten Art. 105b MwStSysRL werden nunmehr ausdrücklich verschiedene umweltschädliche Produkte genannt, für die die Mitgliedstaaten ihre Steuerermäßigungen spätestens Anfang 2030 bzw. 2032 nicht mehr anwenden dürfen (insbesondere fossile Brennstoffe, chemische Schädlingsbekämpfungsmittel und chemische Düngemittel). Vor diesem Hintergrund spricht viel dafür, dass mit den in ErwG 4 in Bezug genommenen „umweltfreundlichen Lieferungen“ nur die in ErwG 7 und 15 näher erläuterten und in Nr. 10c und 22 Anhang III aufgenommenen Produktkategorien (bspw. Solarpaneelen) gemeint sind. Vor diesem Hintergrund ergeben sich aus MwStSysRL keine eindeutigen normativen Anhaltspunkte dafür, dass die Mitgliedstaaten neutralitätswidrige selektive Steuerreduktionen durch ökologische Ziele rechtfertigen können. Abschließend könnte hierüber aber nur der EuGH entscheiden.

2.4.3.3. Soziale Ziele in den auswärtigen Beziehungen

Wie unter Ziff. 2.4.1. und Ziff. 2.4.2. dargestellt, soll das „Fairtrade“-System Produzenten in Schwellen- und Entwicklungsländern bessere Lebensbedingungen verschaffen, sodass bei einer umsatzsteuerrechtlichen Förderung dieses Systems die Verfolgung sozialer Motive in den auswärtigen Beziehungen naheliegt.

Es ist indes **nicht ersichtlich**, dass der MwStSysRL solche Zielsetzungen derart zugrunde liegen, dass sich hiermit Einschränkungen des Neutralitätsgrundsatzes rechtfertigen ließen.⁷³ So werden zwar mit den in Anhang III gelisteten Produktkategorien auch soziale Zwecke verfolgt (siehe Ziff. 2.1.). Hierbei geht es aber zum einen um die Begünstigung der Endverbraucher in der EU (nicht der Produzenten in Drittländern) und zum anderen gilt wiederum, dass die Motive zur Ausgestaltung des Anhang III – jedenfalls auf Basis der bisherigen Rechtsprechung – nicht als Rechtfertigungsgründe für neutralitätswidrige selektive Steuerreduktionen in nationalen Rechtsvorschriften taugen.

Es ist auch nicht ersichtlich, dass die **Änderungsrichtlinie 2022/542** insoweit relevante Neuerungen gebracht hätte.⁷⁴ So wurden weder im „operativen Teil“ der Richtlinie Bestimmungen ergänzt, die auf eine Beschränkbarkeit des Neutralitätsgrundsatzes bei selektiven Steuerreduktionen aus sozialen Gründen hindeuten noch lassen die Erwägungsgründe der Richtlinie 2022/542 einen solchen Schluss zu.⁷⁵

Abschließend könnte auch über diese Frage nur der EuGH entscheiden.

3. Ergebnis

Die unionsrechtliche Zulässigkeit einer umsatzsteuerrechtlichen Sonderbehandlung von „Fairtrade“-Kaffee dürfte an **Art. 98 i.V.m. Anhang III Nr. 1 MwStSysRL** zu messen sein (Ziff. 2.1.).

Nach diesen Bestimmungen ist es grundsätzlich zulässig, einzelne Nahrungsmittel reduziert oder gar nicht mit der Mehrwertsteuer zu belegen („**selektive Steuerreduktion**“, Ziff. 2.2.). Bei einem solchen Vorgehen müssen die Mitgliedstaaten aber zum einen den hierdurch begünstigten Steuergegenstand konkret und abgrenzbar definieren (siehe im Einzelnen Ziff. 2.3.). Zum anderen müssen sie den **Grundsatz der Neutralität** beachten, der dem Mehrwertsteuersystem der EU zugrunde liegt.

Nach dem Neutralitätsgrundsatz müssen **gleichartige Produkte** mit dem **gleichen Mehrwertsteuersatz** belegt werden, um Wettbewerbsverzerrungen zugunsten des geringer besteuerten Produkts zu vermeiden. Die Bewertung der Gleichartigkeit obliegt den **nationalen Gerichten**, die beurtei-

73 Die in der ursprünglichen MwStSysRL darüber hinaus vorübergehend eröffnete Möglichkeit, zur Bekämpfung der Arbeitslosigkeit ermäßigte Steuersätze auf arbeitsintensive Dienstleistungen anzuwenden, gilt nicht mehr. Auch diese Bestimmungen waren am Neutralitätsgrundsatz zu messen, vgl. ErwG 33, 34 und Art. 106 ff., Anhang IV MwStSysRL a.F.

74 In der Kommissionsmitteilung zum europäischen Grünen Deal ist lediglich allgemein davon die Rede, dass im Rahmen zukünftiger Steuerreformen sozialen Belangen Rechnung getragen werde, vgl. Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Europäischen Rat, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen – Der europäische Grüne Deal, [KOM\(2019\) 640 endgültig, 11. Dezember 2019](#), S. 21.

75 Vgl. insbesondere ErwG 14 Richtlinie 2022/542: „In Anbetracht des Erfordernisses, das Verzeichnis der Gegenstände und Dienstleistungen, die für ermäßigte Steuersätze infrage kommen, zu modernisieren und zu aktualisieren, sollte die Richtlinie 2006/112/EG geändert werden, um die Anwendung von ermäßigten Steuersätzen für spezifische sozialpolitische Ziele zu gestatten, um für Klarheit zu sorgen und um dem Grundsatz der Neutralität Rechnung zu tragen [...]“ (Unterstreichung hinzugefügt).

len müssen, ob die Durchschnittsverbraucher des jeweiligen Mitgliedstaats die in Rede stehenden Produkte, vorliegend also „konventioneller“ und „Fairtrade“-Kaffee, als austauschbar ansehen. Unterschiede bestehen aber hinsichtlich der Produktionsbedingungen, da mit dem „Fairtrade“-Siegel die Einhaltung bestimmter sozialer und auch ökologischer Standards bescheinigt wird (vgl. Ziff. 2.4.1., 2.4.2., Ziff. 2.4.3.2.). Für die Beurteilung der Gleichartigkeit von „konventionellem“ und „Fairtrade“-Kaffee kommt es damit entscheidend darauf an, ob diese **Unterschiede in den Produktionsbedingungen die Kaufentscheidung der Durchschnittsverbraucher erheblich beeinflussen**. Abschließend könnten hierüber nur die nationalen Gerichte entscheiden (siehe im Einzelnen Ziff. 2.4.1.).

Sollte davon auszugehen sein, dass „konventioneller“ und „Fairtrade“-Kaffee gleichartig sind, würde eine unterschiedliche umsatzsteuerrechtliche Behandlung den Neutralitätsgrundsatz beeinträchtigen. Dann stellt sich die Frage, ob derartige Einschränkungen durch die mit einer solchen nationalen Steuerregelung verfolgten **Gemeinwohlziele gerechtfertigt** werden können.

Auf der Grundlage der bisherigen Rechtsprechung und einer Analyse der durch die Richtlinie 2022/542 bewirkten Änderungen dürften die besseren Gründe indes **gegen die Möglichkeit** sprechen, neutralitätswidrige selektive Steuerreduktionen durch hiermit verfolgte Gemeinwohlziele (sozialer oder ökologischer Art) zu **rechtfertigen**. Soweit ersichtlich, hat der EuGH in seiner Rechtsprechung (zur MwStSysRL a.F.) nur solche Einschränkungen des Neutralitätsgrundsatzes bestätigt, die sich unmittelbar aus der MwStSysRL ergeben (Bekämpfung der Steuerhinterziehung, fehlende Harmonisierung, vgl. Ziff. 2.4.2. und Ziff. 2.4.3.1.). Die Analyse der durch die Richtlinie 2022/542 bewirkten Änderungen und des europäischen Grünen Deals hat keine eindeutigen normativen Anknüpfungspunkte dafür ergeben, dass sich etwaige neutralitätswidrige selektive Steuerreduktionen durch hiermit verfolgte soziale oder ökologische Ziele rechtfertigen ließen (Ziff. 2.4.3.2. und Ziff. 2.4.3.3.). Abschließend könnte über diese Frage aber nur der EuGH entscheiden. Da – soweit ersichtlich – **noch keine Rechtsprechung zur seit 2022 geltenden Fassung der MwStSysRL** ergangen ist, ist derzeit insbesondere offen, ob und inwieweit der Gerichtshof im Rahmen der Auslegung der MwStSysRL den mit dem europäischen Grünen Deal ausgegebenen EU-Klimaschutz- und Nachhaltigkeitszielen Bedeutung beimessen wird.⁷⁶

Fachbereich Europa

⁷⁶ Vgl. nur Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Europäischen Rat, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen – Der europäische Grüne Deal, [KOM\(2019\) 640 endgültig](#), 11. Dezember 2019, S. 21 f., S. 3, wonach alle Maßnahmen und Strategien der EU müssen zur Verwirklichung der Ziele des europäischen Grünen Deals beitragen müssen.