



---

## Ausarbeitung

---

# Die Entgelthöhe als Differenzierungskriterium bei der Anwendung verschiedener Steuersätze nach der Mehrwertsteuersystemrichtlinie

## **Die Entgelthöhe als Differenzierungskriterium bei der Anwendung verschiedener Steuersätze nach der Mehrwertsteuersystemrichtlinie**

Aktenzeichen: EU 6 - 3000 - 026/23  
Abschluss der Arbeit: 07.06.2023  
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**

<b>1.</b>	<b>Fragestellung</b>	<b>4</b>
<b>2.</b>	<b>Umsatzsteuerrechtliche Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie</b>	<b>4</b>
<b>3.</b>	<b>Entgelthöhe als Differenzierungskriterium bei der Anwendung verschiedener Steuersätze</b>	<b>6</b>
3.1.	Grundsätzliche Zulässigkeit der selektiven Anwendung reduzierter Mehrwertsteuersätze	6
3.2.	Zulässigkeit einer selektiven Steuerermäßigung abhängig von der Entgelthöhe	7
3.2.1.	Vorliegen eines konkreten und spezifischen Aspektes	7
3.2.2.	Keine Beeinträchtigung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität	8
3.2.3.	Rechtfertigung einer neutralitätswidrigen nationalen Regelung	9
<b>4.</b>	<b>Ergebnis</b>	<b>11</b>

## 1. Fragestellung

Der Fachbereich Europa ist beauftragt worden, zu prüfen, ob es die Mehrwertsteuersystemrichtlinie den Mitgliedstaaten gestattet, bei der Anwendung verschiedener Steuersätze nicht nur nach der Art des Steuergegenstandes, sondern auch nach der Höhe des Entgeltes für die Leistung zu differenzieren. In der Sache geht es um die Ermittlung unionsrechtlicher Gestaltungsspielräume, um Umsätze durch den Verkauf von Eintrittskarten für kulturelle Dienstleistungen – etwa zur Vermeidung von möglichen Mitnahmeeffekten – ab einer bestimmten Preisgrenze höher besteuern zu können.

## 2. Umsatzsteuerrechtliche Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie

Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie<sup>1</sup> (MwStSystRL) gibt den **EU-Rechtsrahmen**<sup>2</sup> für die Umsatz- bzw. Mehrwertsteuer<sup>3</sup> vor.

Nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL unterfallen innerhalb der EU erbrachte Dienstleistungen den steuerpflichtigen Umsätzen.

Hierzu zählt auch der Verkauf von Eintrittsberechtigungen für kulturelle Veranstaltungen. Dies folgt aus Art. 32 Abs. 1, 2 Buchst. a der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011<sup>4</sup>, der den Begriff wie folgt definiert hat:<sup>5</sup>

„(1) Zu den Dienstleistungen betreffend die Eintrittsberechtigung zu Veranstaltungen auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung oder ähnlichen Veranstaltungen im Sinne des Artikels 53 der Richtlinie 2006/112/EG, gehören Dienstleistungen, deren wesentliche Merkmale darin bestehen, gegen eine Eintrittskarte oder eine Vergütung, auch in Form eines Abonnements, einer Zeitzkarte oder einer regelmäßigen Gebühr, das Recht auf Eintritt zu einer Veranstaltung zu gewähren.“

---

1 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347, 11. Dezember 2006, S. 1 ([konsolidierte Fassung vom 1. Juli 2022](#)).

2 Zur historischen Entwicklung: *Kamann*, in: Streinz, EUV/AEUV, 3. Auflage 2018, Art. 113 AEUV, Rn. 13 ff.

3 Näher zu den Begrifflichkeiten: *Gröpl*, in: Dauses/Ludwigs, Handb. des EU-Wirtschaftsrechts, 57. EL 2022, J. Steuerrecht 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 Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 77 vom 23. März 2011, S. 1 ([konsolidierte Fassung vom 1. Juli 2022](#)).

5 Vgl. Erwägungsgrund (27) der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011: „Um die einheitliche Behandlung von Dienstleistungen auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaften, des Unterrichts sowie der Unterhaltung und ähnlichen Ereignissen sicherzustellen, sollten die Eintrittsberechtigung zu solchen Ereignissen und die mit der Eintrittsberechtigung zusammenhängenden Dienstleistungen definiert werden.“

(2) Absatz 1 gilt insbesondere für:

a) das Recht auf Eintritt zu Darbietungen, Theateraufführungen, Zirkusvorstellungen, Freizeitparks, Konzerten, Ausstellungen sowie anderen ähnlichen kulturellen Veranstaltungen;“

Auf Dienstleistungen haben die Mitgliedstaaten nach Art. 96 und Art. 97 MwStSystRL grundsätzlich einen gleichen Mehrwertsteuersatz – den sog. **Normalsatz**<sup>6</sup> – in Höhe von mindestens 15% anzuwenden. In Deutschland beträgt dieser Normalsatz zum Zeitpunkt der Bearbeitung 19 %.<sup>7</sup>

Abweichend von diesem Grundsatz eröffnet Art. 98 Abs. 1 MwStSystRL den Mitgliedstaaten die Möglichkeit, bis zu zwei **ermäßigte Steuersätze** in Höhe von mindestens 5 % auf Dienstleistungen der in Anhang III der Richtlinie genannten Kategorien anzuwenden. Die ermäßigten Steuersätze dürfen mithin nicht beliebig angewendet werden, sondern nur auf bestimmte Arten von Dienstleistungen. Ob von der Möglichkeit zur Ermäßigung Gebrauch gemacht wird, liegt im Ermessen der Mitgliedstaaten. Als „Kann“-Vorschrift ist die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes nach Art. 98 MwStSystRL nicht zwingend.<sup>8</sup> Deutschland hat im Anwendungsbereich des Art. 98 Abs. 1 MwStSystRL nur von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, einen einzigen ermäßigten Steuersatz vorzusehen, welcher aktuell bei 7 % liegt.<sup>9</sup>

Nach der Rechtsprechung des EuGH besteht der **Zweck der Ermäßigungsvorschriften** 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.<sup>10</sup> Danach 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.<sup>11</sup>

Für die hier behandelte Fragestellung ist die Ausnahmeregelung des Art. 98 i.V.m. Anhang III Nr. 7 MwStSystRL relevant. Danach besteht für die Mitgliedstaaten die Möglichkeit zur Anwendung ermäßigter Steuersätze auf Eintrittsberechtigungen für Veranstaltungen, Theater, Zirkus, Jahrmärkte, Vergnügungsparks, Konzerte, Museen, Tierparks, Kinos und Ausstellungen sowie ähnliche kulturelle Ereignisse und Einrichtungen. Hiervon hat auch Deutschland Gebrauch ge-

---

6 Vgl. EuGH, Urteil vom 27. Februar 2014, Rs. C-454/12 und C-455/12, Pro Med Logistik und Pongratz, Rn. 39.

7 Übersicht über die EU-Steuersätze: *Heidner*, in: Bunjes/Heidner, UStG, 21. Aufl. 2022, § 12, Rn. 19.

8 BFH, Beschluss vom 17. November 2009, Rs. XI B 2/09, Rn. 6; BFH, Beschluss vom 11. Februar 2011, Rs. B 64/09, Rn. 6.

9 Vgl. *Kraeusel*, in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, 158. Ergänzungslieferung 2020, § 12, Rn. 83.

10 EuGH, Urteil vom 22. April 2021, Rs. C-703/19, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, Rn. 37.

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

macht und mit der Regelung des § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a des deutschen Umsatzsteuergesetzes<sup>12</sup> (UStG) eine entsprechende Steuerermäßigung für die Eintrittsberechtigung für Theater, Konzerte und Museen, sowie die den Theatervorführungen und Konzerten vergleichbaren Darbietungen ausübender Künstler eingeführt.

Zwar ermöglicht darüber hinaus der durch die Änderungsrichtlinie 2022/542<sup>13</sup> mit Wirkung zum 4. Juni 2022 neugefasste Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL zusätzlich zu den ermäßigten Steuersätzen für bestimmte Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen eine Steuerbefreiung mit Recht auf Vorsteuerabzug sowie eine unter 5% liegende Besteuerung. Diese Möglichkeit zur weitergehenden Ermäßigung wird für die hiesige Fragestellung indes nicht relevant, da die kulturellen Dienstleistungen aus Anhang III Nr. 7 der MwStSystRL nicht unter die neue Regelung fallen, vgl. Art. 98 Abs. 2 UAbs. 2 Buchst. a MwStSystRL.

### 3. Entgelthöhe als Differenzierungskriterium bei der Anwendung verschiedener Steuersätze

Wie bereits ausgeführt, sieht die MwStSystRL nur **zwei Arten von Steuersätzen** vor: den Normalatz und die ermäßigten Sätze.<sup>14</sup> Für eine unterschiedliche Besteuerung ist deshalb insbesondere denkbar, die Gesetzeslage dahingehend zu ändern, dass der ermäßigte Steuersatz nur für den Verkauf von Tickets unterhalb einer bestimmten (absoluten oder in anderer Weise gesetzlich definierten) Preisgrenze gelten soll.

Damit stellt sich zugleich die für diese Ausarbeitung zentrale Frage, ob bei der Anwendung unterschiedlicher Steuersätze auf die hier fraglichen Dienstleistungen auch ausschließlich nach der Höhe des Entgeltes differenziert werden kann.

#### 3.1. Grundsätzliche Zulässigkeit der selektiven Anwendung reduzierter Mehrwertsteuersätze

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist es zunächst zulässig, dass sich Steuerreduktionen im Rahmen von Art. 98 MwStSystRL nicht auf alle Aspekte einer Nummer des Anhang III MwStSystRL, also auf die gesamte Kategorie einer Dienstleistung, erstrecken müssen; in Betracht kommt vielmehr auch die selektive Anwendung reduzierter Steuersätze auf Teile der in Anhang III aufgeführten Kategorien.<sup>15</sup>

Die Möglichkeit hierzu sieht der EuGH dadurch gerechtfertigt, dass, da der ermäßigte Satz die Ausnahme ist, die Beschränkung seiner Anwendung auf konkrete und spezifische Aspekte der

---

12 [Umsatzsteuergesetz](#) in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), zuletzt geändert durch Artikel 17 des Gesetzes vom 16. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2294).

13 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](#)

14 Vgl. *Gröpl*, in: Dauses/Ludwigs, Handb. des EU-Wirtschaftsrechts, 57. EL 2022, J. Steuerrecht Rn. 490.

15 EuGH, Urteil vom 6. Mai 2010, Rs. C-94/09, Kommission/Frankreich, Rn. 25 ff; jüngst: EuGH, Urteil vom 5. Mai 2022, Rs. C-218/21, Rn. 44.

---

Kategorie der fraglichen Leistung in Einklang mit dem Grundsatz steht, dass Befreiungen oder Ausnahmegesetze eng auszulegen sind.<sup>16</sup>

Die den Mitgliedstaaten zuerkannte Möglichkeit einer selektiven Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes unterliegt laut dem EuGH aber der **zweifachen Bedingung**, dass zum einen für die Zwecke der Anwendung des ermäßigten Satzes nur **konkrete und spezifische Aspekte** der in Rede stehenden Kategorie von Dienstleistungen herausgelöst werden und dass zum anderen der **Grundsatz der steuerlichen Neutralität** beachtet wird; diese Bedingungen sollen sicherstellen, dass die Mitgliedstaaten von dieser Möglichkeit nur unter Umständen Gebrauch machen, die die einfache und korrekte Anwendung des gewählten ermäßigten Satzes gewährleisten und Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch verhindern.<sup>17</sup>

### 3.2. Zulässigkeit einer selektiven Steuerermäßigung abhängig von der Entgelthöhe

Vor diesem Hintergrund ist zunächst zu prüfen, ob das Kriterium der Entgelthöhe von Eintrittskarten für kulturelle Dienstleistungen, wie z.B. einer Oper, einen konkreten und spezifischen Aspekt der Dienstleistungskategorie „Eintrittsberechtigung für Veranstaltungen, Theater, Zirkus, Jahrmärkte, Vergnügungsparks, Konzerte, Museen, Tierparks, Kinos und Ausstellungen sowie ähnliche kulturelle Ereignisse und Einrichtungen“ aus Anhang III Nr. 7 der MwStSystRL darstellt (3.2.1.). Im Anschluss ist zu untersuchen, ob der Neutralitätsgrundsatz verletzt ist (3.2.2.), und falls dies der Fall ist, ob eine Beeinträchtigung aufgrund von sozialen Zielen zu rechtfertigen ist (3.2.3.).

Grundsätzlich denkbar wäre u.a., eine erhöhte Besteuerung für Tickets oberhalb eines festen Eurobetrages einzuführen oder für solche Tickets vorzusehen, die sich in einem bestimmten Bereich (z.B. oberes Drittel) der Preisspanne aller verkauften Tickets bewegen.

#### 3.2.1. Vorliegen eines konkreten und spezifischen Aspektes

Zur Beantwortung dieser Frage prüft der EuGH, ob es sich um die Erbringung einer Dienstleistung handelt, die getrennt von den anderen Dienstleistungen der jeweiligen Dienstleistungskategorie als solche **bestimmbar** ist.<sup>18</sup> Eine solche Bestimmung setzt voraus, dass in der nationalen Regelung **objektive, klare und genaue Kriterien** vorhanden sind, die es erlauben, diejenigen Leistungen genau zu bestimmen, denen nach dieser Regelung die Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes vorbehalten ist.<sup>19</sup> Der steuerlich begünstigte Gegenstand muss demnach hinreichend konkret und abgrenzbar definiert sein.

---

16 EuGH, Urteil vom 09. November 2017, Rs. C-499/16, Rn. 24.

17 EuGH, Urteil vom 27. Februar 2014, Rs. C-454/12 und C-455/12, Pro Med Logistik und Pongratz, Rn. 45.

18 EuGH, Urteil vom 6. Mai 2010, Rs. C-94/09, Kommission/Frankreich, Rn. 35 ff.

19 EuGH, Urteil vom 5. September 2019, Rs. C-145/18, Regards Photographiques, Rn. 49.

Für eine vertiefte Prüfung der hinreichenden Bestimmbarkeit wäre die konkrete Ausgestaltung einer geplanten Regelung zu berücksichtigen. Im Rahmen der hier auftragsgemäß vorzunehmenden summarischen Einschätzung spricht vieles dafür, dass mit der Einführung einer bestimmten absoluten Preishöchstgrenze ein geeignetes Kriterium vorläge, mit dessen Hilfe sich diejenigen Leistungen, die am ermäßigten Steuersatz teilnehmen sollen, genau bestimmen ließen. Eine entsprechende nationale Bestimmung wäre weder zu vage noch subjektiv. Da mit einer absoluten Preisgrenze somit ein konkretes und objektives Abgrenzungskriterium bestünde, wäre die erste Bedingung in Form eines konkreten und spezifischen Aspektes der betroffenen Dienstleistungskategorie erfüllt.<sup>20</sup> Sollte eine andere Ausgestaltung angestrebt werden, etwa die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes nur für Eintrittsberechtigungen, die innerhalb eines näher festzulegenden Bereichs der Preisspanne aller verkauften Tickets liegen, wäre ebenfalls grundsätzlich vorstellbar, dass auf diese Weise ein hinreichend klares, objektives und genaues Kriterium eingeführt werden könnte. Auch hier käme es entscheidend auf die konkrete Regelung an.

### 3.2.2. Keine Beeinträchtigung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität

Problematisch ist aber, ob auch die zweite Voraussetzung – die Beachtung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität – bei einer unterschiedlichen Besteuerung von Dienstleistungen abhängig vom gezahlten bzw. zu zahlenden Entgelt eingehalten wird.

Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH lässt es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität insbesondere nicht zu, gleichartige und deshalb miteinander im Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln.<sup>21</sup> Auf solche Waren oder Dienstleistungen ist vielmehr ein einheitlicher Steuersatz anzuwenden.<sup>22</sup> Für die Feststellung einer Verletzung des Neutralitätsgrundsatzes genügt es, wenn zwei aus der Sicht des Verbrauchers **gleiche oder gleichartige Dienstleistungen**, die dieselben Bedürfnisse des Verbrauchers befriedigen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden.<sup>23</sup> Sobald die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers durch die Anwendung verschiedener Mehrwertsteuersätze beeinflusst wird, liegt eine Beeinträchtigung des Neutralitätsgrundsatzes vor.<sup>24</sup>

Wenn zwei gleiche oder gleichartige Dienstleistungen, die dieselben Bedürfnisse befriedigen, im Hinblick auf die Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden, führt dies in der Regel auch zu einer **Wettbewerbsverzerrung**. Für die Annahme einer solchen Verletzung bedarf es also nicht

---

20 Die vorliegende Arbeit beschränkt sich auf die Frage der Vereinbarkeit mit der Mehrwertsteuersystemrichtlinie. Ob eine absolute Preisgrenze für Eintrittsberechtigungen, ggf. differenziert nach Art der Veranstaltung, anders gelagerte rechtliche Fragen, u.a. auch bezüglich des nationalen Rechts, aufwerfen würde, ist nicht Gegenstand dieser Arbeit.

21 EuGH, Urteil vom 10. November 2011, Rs. C-259/10 und C-260/10, The Rank Group, Rn. 32.

22 EuGH, Urteil vom 11. Oktober 2001, Rs. C-267/99, Adam, Rn. 36.

23 *Nieuwenhuis*, Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer in der Rechtsprechung des EuGH – Eine Bestandsaufnahme –, UR 17/2013, 663 (665).

24 EuGH, Urteil vom 09.11.2017, Rs. C-499/16, Rn. 34.



noch etwa zusätzlich der Feststellung, dass die betreffenden Dienstleistungen tatsächlich in einem Wettbewerbsverhältnis zueinander stehen oder dass der Wettbewerb wegen dieser Ungleichbehandlung verzerrt ist.<sup>25</sup>

Die vorliegend in den Blick zu nehmende Leistung besteht darin, gegen Entgelt eine Eintrittsberechtigung zu verschaffen. Zudem ist bei der vorliegenden Prüfung auftragsgemäß davon auszugehen, dass die Anwendung verschiedener Steuersätze entscheidend gerade vom gezahlten bzw. zu zahlenden Entgelt und nicht etwa von möglicherweise damit verbundenen Qualitätsunterschieden (z.B. Platzkategorie) abhängt. Die steuerrechtliche Differenzierung erfolgt also ausdrücklich losgelöst vom Steuergegenstand. Insoweit ist davon auszugehen, dass Eintrittsberechtigungen, die sich ausschließlich preislich unterscheiden, ähnliche Eigenschaften haben, ähnlichen Bedürfnissen dienen und damit austauschbar sind.

Die hier zu prüfende Fallgestaltung hätte daher zur Folge, dass in der Sache identische Veranstaltungsleistungen unterschiedlich hoch besteuert werden könnten. Der Neutralitätsgrundsatz gebietet es aber, dass nur ungleichartige Leistungen unterschiedlich und damit ungleich besteuert werden. Dieses Prinzip wäre umgangen, wenn man bei der Differenzierung anstelle der konkreten Leistungsgegenstände lediglich auf die Höhe des zu zahlenden Entgeltes abstellen würde. Denn wenn nur ungleichartige Dienstleistungen ungleich besteuert werden können, kann bei der Anwendung verschiedener Steuersätze nicht isoliert von der Leistung nur auf die Entgelthöhe abgestellt werden. Die Ermöglichung der teilweisen Steuererhöhung für gleiche Dienstleistungen nur abhängig vom gezahlten Preis würde in unzulässiger Weise in den Wettbewerb eingreifen, da die beschränkte Steuererhöhung das Verbraucherverhalten beeinflussen kann. Dem Staat ist es aber untersagt, auf diese Weise lenkend in den Markt einzugreifen. Wie bereits ausgeführt, geht der EuGH davon aus, dass bei einer unterschiedlichen Besteuerung von gleichen Dienstleistungen eine Wettbewerbsverzerrung bereits indiziert ist, sodass eine weitergehende Prüfung an dieser Stelle auch nicht erforderlich ist.

Eine Steuerreduktion für Tickets, die sich preislich in einem gesetzlich zu bestimmenden Rahmen bewegen, würde folglich gegen den unionsrechtlichen Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstoßen. Eine abschließende Prüfung könnte aber auch hier nur unter Berücksichtigung der konkreten Ausgestaltung einer etwaigen Regelung erfolgen. Ob ein Verstoß gegen den Neutralitätsgrundsatz etwa auch dann vorläge, wenn nicht an die Entgelthöhe, sondern auf (z.B. für hochpreisige Tickets typische) Begleitumstände der verschafften Eintrittsberechtigung – wie etwa der Zugang zu einem VIP-Bereich – abgestellt würde, wäre gesondert zu prüfen.

### 3.2.3. Rechtfertigung einer neutralitätswidrigen nationalen Regelung

Damit stellt sich die Frage nach **Rechtfertigungsmöglichkeiten**. Zu prüfen ist, ob die Beeinträchtigung des Neutralitätsgrundsatzes durch mit einer selektiven Steuerreduktion verfolgte Gemeinwohlziele gerechtfertigt werden kann und daher ausnahmsweise unionsrechtskonform wäre. Eine Steuerreduktion von Eintrittsberechtigungen im Bereich kultureller Ereignisse und Einrichtungen

---

25 EuGH, Urteil vom 10. November 2011, Rs. C-259/10 und C-260/10, The Rank Group, Rn. 35 – 36.

unterhalb einer bestimmten Preisgrenze dürfte maßgeblich auf die Entlastung einkommensschwächerer Bevölkerungskreise abzielen und damit sozialen Erwägungen folgen.

Verstößt ein mitgliedstaatliches Gesetz gegen den unionsrechtlichen Grundsatz der steuerlichen Neutralität, ist die damit einhergehende Beeinträchtigung nach der bisherigen Rechtsprechung des EuGH nur in **sehr eng begrenzten Ausnahmefällen** rechtfertigungsfähig.<sup>26</sup> Bei der Frage nach Rechtfertigungsmöglichkeiten kann insbesondere nicht auf primärrechtliche Grundsätze zurückgegriffen werden, weil es sich beim Neutralitätsgrundsatz um einen **eigenständigen Grundsatz des Mehrwertsteuer-Sekundärrechts** handelt, dessen normativen Rang er teilt.<sup>27</sup> Einschränkungen können sich daher nur aus der das europäische Mehrwertsteuerrecht ausgestaltenden MwStSystRL selbst ergeben.<sup>28</sup> So hat der EuGH Verstöße gegen den Neutralitätsgrundsatz gebilligt, wenn diese zur **Bekämpfung einer Steuerhinterziehung** erforderlich waren, da die Verhinderung von Mehrwertsteuerbetrug ein vom Mehrwertsteuer-Richtlinienrecht anerkanntes Ziel sei.<sup>29</sup>

Aspekte der Steuerhinterziehung sind im Zusammenhang mit einer umsatzsteuerrechtlichen Sonderbehandlung von Tickets zu kulturellen Dienstleistungen unterhalb einer bestimmten Preisgrenze jedoch nicht tangiert. Die mit einem solchen Besteuerungsmodell angestrebten sozialen und damit außerfiskalischen Ziele hat der EuGH in seiner Rechtsprechung daher auch bisher nicht als (sekundärrechtliche) Begrenzungen des Neutralitätsgrundsatzes anerkannt. Eine Rechtfertigung kommt danach nicht in Betracht.

Es ist zuletzt nicht ersichtlich, dass die bereits oben angesprochene Änderungsrichtlinie 2022/542 insoweit relevante Neuerungen gebracht hat. 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.<sup>30</sup> Abschließend könnte nur der EuGH über diese Frage entscheiden.

---

26 Vgl. *Kube*, Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität in der Umsatzsteuer – Tragende Strukturen und ein aktueller Fall, UR 15-16/2020, 590 (592) mit diversen Rechtsprechungsnachweisen.

27 *Zirkel*, Die Neutralität der Umsatzsteuer als europäisches Besteuerungsprinzip, 2015, S. 235 ff.; Ausführlich auch: *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; *Kube*, UR 15-16/2020, 590 (592 – 593).

28 *Kube*, Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität in der Umsatzsteuer – Tragende Strukturen und ein aktueller Fall, UR 15-16/2020, 590 (592).

29 Unter Bezugnahme auf die Vorgängerregelungen: EuGH, Urt. v. 19.9.2000, Rs. C-454/98, Schmeink & Cofreth und Strobel, Rn. 59; EuGH, Urt. v. 21.2.2008, Rs. C-271/06, Netto Supermarkt, Rn. 22; Vgl. aktuell: Art. 131 und 273 MwStSystRL.

30 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 nur hier).

#### **4. Ergebnis**

Die Entgelthöhe kann bei der Anwendung verschiedener Steuersätze nicht als Differenzierungskriterium herangezogen werden. Da nur ungleichartige Dienstleistungen auch steuerrechtlich ungleich behandelt werden können, kommt es bei der Abgrenzung auf den Leistungsgegenstand und seinen Kontext an. Eine Differenzierung ausschließlich nach der Entgelthöhe hätte hingegen – wie näher dargelegt – zur Folge, dass identische Dienstleistungen unterschiedlich besteuert werden könnten, was mit dem Grundsatz der steuerrechtlichen Neutralität nicht vereinbar ist. Bezogen auf die hier zu prüfende Fallgestaltung wäre eine solche Ungleichbehandlung auch nicht zu rechtfertigen, weil die MwStSystRL insoweit keine einschlägigen Ausnahmeregelungen enthält.

Fachbereich Europa