

Kapitel 2

Systematik der Umsatzbesteuerung im Dritten Sektor

<p>A. Überblick 2.1</p> <p>B. Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer</p> <p>I. Überblick</p> <p>1. Harmonisierte Allphasen-Netto-Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug 2.4</p> <p>2. Neutralitätsgrundsatz in der Rechtsprechung des Gerichtshofs</p> <p> a) Zwei Ausprägungen 2.6</p> <p> b) Belastungsneutralität 2.7</p> <p> c) Wettbewerbsneutralität 2.9</p> <p>3. Gemeinschaftsrechtliche Verankerung des Neutralitätsgrundsatzes</p> <p> a) Rechtsprechung des Gerichtshofs 2.11</p> <p> b) Kritik im Schrifttum 2.16</p> <p> c) Stellungnahme 2.17</p> <p>II. Gleichmäßige Besteuerung von gleichartigen Waren und Dienstleistungen</p> <p>1. Überblick 2.20</p> <p>2. Gleichartigkeit von Waren und Dienstleistungen 2.21</p> <p>3. Vorbehalt verbindlicher Richtlinienbestimmungen 2.25</p> <p>4. Anwendungsbeispiele aus der Rechtsprechung 2.27</p> <p>C. Befreiungstatbestände</p> <p>I. Allgemeines</p> <p>1. Historische Entwicklung 2.31</p> <p>2. Aufbau und Systematik des Titel IX MwStSystRL 2.33</p> <p>3. Zweck der Steuerbefreiungen nach Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL 2.34</p> <p>4. Steuerbefreiung und Ausschluss des Vorsteuerabzugs 2.38</p> <p>5. Autonome und „enge“ Auslegung von Ausnahmen</p> <p> a) Vorgaben des Gerichtshofs .. 2.42</p> <p> b) Gemeinschaftsrechtsautonome Auslegung 2.43</p> <p> c) „Enge“ Auslegung 2.45</p>	<p> d) Keine Auslegung, die der Befreiung „ihre Wirkung nähme“ 2.47</p> <p>II. Gemeinwohrelevante Steuerbefreiungen nach Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL</p> <p>1. Übersicht 2.48</p> <p>2. Systematisierungen</p> <p> a) Gemeinwohlbelange 2.49</p> <p> b) Kombination von persönlichen und sachlichen Voraussetzungen 2.51</p> <p> c) Persönlicher Anwendungsbereich 2.52</p> <p> d) Sachlicher Anwendungsbereich 2.53</p> <p>3. Mitgliedstaatenwahlrechte und Einschränkungen 2.55</p> <p>III. Unzureichende Umsetzung der EU-Vorgaben im deutschen UStG</p> <p>1. Rechtsentwicklung 2.59</p> <p>2. Berufung des Steuerpflichtigen auf unionsrechtliche Befreiungen . 2.60</p> <p>3. Anwendungsprobleme und rechtspolitische Kritik 2.62</p> <p>D. Ermäßigter Steuersatz</p> <p>I. Allgemeines</p> <p>1. Historische Entwicklung 2.63</p> <p>2. Bedeutung des ermäßigten Steuersatzes 2.66</p> <p>II. Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes</p> <p>1. Überblick über Anhang III zu Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL 2.68</p> <p>2. Zweck und Rechtfertigung des ermäßigten Satzes 2.69</p> <p>3. Mitgliedstaatenwahlrecht und selektive Ausübung 2.70</p> <p>4. Gemeinschaftsrechtsautonome und „enge“ Auslegung 2.72</p> <p>III. Steuerermäßigung für gemeinnützige Leistungen</p> <p>1. Geänderter Wortlaut 2.74</p>
---	--

2. Vergleich mit dem bisherigen Wortlaut	2.77	b) Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter	2.86
3. Begriff der „gemeinnützigen Organisation“		4. Umsetzung im deutschen Recht	2.87
a) Einsetzen für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit wie von den Mitgliedstaaten definiert	2.80	5. Anwendungsprobleme und rechtspolitische Kritik	2.93

Literatur: *Canz*, Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand im Wandel, 2013; *de la Feria* (Hrsg.), VAT-Exemptions – Consequences and Design Alternatives, Amsterdam 2013; *de la Feria/Kreuer*, Ending VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT in de la Feria (Hrsg.), VAT-Exemptions, Consequences and Design Alternatives, Amsterdam 2013, 3; *Dodos*, Die Besteuerung ehrenamtlicher Tätigkeit im Umsatzsteuerrecht, München 2015; *Dziadkowski*, Das Neutralitätsprinzip als Basis der Mehrwertbesteuerung in Europa, DStZ 1999, 625; *Engler*, Steuerverfassungsrecht im Mehrebenensystem – ein Vergleich des Schutzes vor Besteuerung durch EMRK, Grundrechtecharta und die nationale Grundrechtsordnung, Baden-Baden 2014; *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, Tübingen 2009; *Englisch*, The EU Perspective on VAT Exemptions in de la Feria (Hrsg.), VAT-Exemptions, Consequences and Design Alternatives, Amsterdam 2013, 37; *Englisch*, Ermäßigte Steuersätze zwecks Verschonung des existenziellen Bedarfs, UR 2010, 400; *Fritsch*, Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Forschungsleistungen – Neues gemeinschaftsrechtliches Konfliktpotential, UVR 2005, 69; *Hamm*, Vorgesellschaften im Steuerrecht, Hamburg, 2013; *Henze*, Grundsatz der steuerlichen Neutralität im gemeinsamen Mehrwertsteuersystem in Umsatzsteuer-Kongress-Bericht, Köln 2010, 7; *Hoffsümmer*, Steuerbefreiungen für Inlandsumsätze (§ 4 Nrn. 8 bis 28 UStG) – eine systematische Betrachtung unter besonderer Berücksichtigung europäischer und nationaler Prüfungsmaßstäbe, Frankfurt/M. 2009; *Hüttemann*, Anwendung des Abstandsgebots nach § 4 Nr. 18 Buchst. c UStG bei staatlich regulierten Entgelten, UR 2006, 441; *Hüttemann*, Der Steuerstatus der politischen Parteien in Hey u.a. (Hrsg.), FS Lang, Köln 2010, 321; *Hüttemann*, Umsatzsteuerbefreiung der Studentenwerke nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL, UR 2014, 45; *Hüttemann*, Zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf Leistungen gemeinnütziger Beschäftigungsgesellschaften, MwStR 2014, 115; *Hüttemann*, Europarechtliche Vorgaben der Umsatzsteuerbefreiung für Postdienstleistungen in Herlinghaus u.a. (Hrsg.), FS Meilicke, Baden-Baden 2010, 251; *Hüttemann/Becker*, Steuerbefreiung der Abgabe von Zytostatika durch Krankenhäuser – zugleich Anmerkung zur EuGH-Rechtssache Klinikum Dortmund gGmbH, UR 2014, 637; *Hummel*, Zur Unionsrechtskonformität des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG, UR 2023, 345; *Hummel*, Anmerkung zu BFH-Urteil v. V R 12/20, UR 2023, 682; *Huschens*, Die neue EU-Richtlinie 2022/542 zur Anwendung ermäßigter Steuersätze, UVR 2022, 204; *Ismer*, Bildungsaufwand im Steuerrecht – Zum System der Besteuerung von Humankapitalinvestitionen, Köln 2006; *Ismer/Kaul/Reiß/Rath*, Analyse und Bewertung der Strukturen von Regel- und ermäßigten Sätzen bei der Umsatzbesteuerung unter sozial-, wirtschafts-, steuer- und haushaltspolitischen Gesichtspunkten, DStR 2010, 1970; *Kokott*, EU-Tax Law, 2022; *Kokott/Dobratz*, Der unionsrechtliche allgemeine Gleichheitssatz im Europäischen Steuerrecht in Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, Heidelberg 2015, 25; *Krieger*, Unechte Umsatzsteuerbefreiung im Unionsrecht, Köln 2017; *Küffner/Streit*, Auf den Inhalt der Pflegeleistung kommt es an oder: Was vom Begriff der „Einrichtung mit sozialem Charakter“ noch übrig bleibt, zugleich Anmerkung zum Beschluss des BFH vom 21.8.2013, BFH V R 20/12, MwStR 2014, 10; *Lohse*, Die Zuordnung im Mehrwertsteuerrecht, Köln 1999; *Lohse*, Neutralitätsgrundsatz um Umsatz/Mehrwertsteuerrecht, UR 2004, 582; *Luxton*, The Law of Charities, Oxford 2001; *Michel*, Unionsrechtswidrige Steuerermäßigungen, DB 2012, 2007; *Müller*, EU-Grundrechte und Umsatzsteuer, 2021; *Nieuwenhuis*, Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer in der Rechtsprechung des EuGH, UR 2013, 663; *Nieskens*, Aktuelles zur EuGH-Rechtsprechung, UR 2004, 441; *Ohlendorf*, Grundrechte als Maßstab des Steuerrechts in der Europäischen Union, Tübingen 2015; *Reimer*, Die öffentliche Hand als Steuerpflichtiger in Seer (Hrsg.), Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt, DStJG Bd. 32, 325;

Reiß, Gemeinnützige Organisation, Leistungen im Gemeinwohlinteresse und harmonisierte Umsatzsteuer, Non Profit Law Yearbook 2005 (2006), 47; *Reiß*, Die harmonisierte Umsatzsteuer im nationalen Wirtschaftsverkehr – Widersprüche, Lücken und Harmonisierungsbedarf, DSTJG 32 (2009), 9; *Rosenkranz*, Die Auslegung von „Ausnahmevorschriften“, Jura 2015, 783; *Ruppe*, „Unechte“ Umsatzsteuerbefreiungen, in Lang (Hrsg.), FS Tipke, Köln 1995, 457; *Schneider Fossati*, Die sozialstaatliche und freiheitsschonende Dimension des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes im Umsatzsteuerrecht – eine rechtsvergleichende Untersuchung zwischen Deutschland und Brasilien, Frankfurt/M. 2014; *Schön*, Die Auslegung europäischen Steuerrechts, Köln 1993; *Schön*, Umsatzsteuer zwischen Binnenmarkt und Steuerstaat in Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2001/2002, Köln 2002; *Söhn*, Die Harmonisierung der Umsatzsteuern in der Europäischen Gemeinschaft – Eine steuersystematische Bestandsaufnahme, StuW 1976, 1; *Stadie*, Befreiungen und Ermäßigungen, Chaos, System oder Konglomerat in Seer (Hrsg.), Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt, DSTJG Bd. 32, Köln 2009, 143; *Theile*, Wettbewerbsneutralität der harmonisierten Umsatzsteuer, Köln 1995; *Weber* (Hrsg.), Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration, Amsterdam 2010; *Widmann*, Was Sie schon immer über die Umsatzsteuer(sätze) wissen wollten, UR 2022, 681; *Widmann*, 1. Januar 2023: 30 Jahre EU-Binnenmarkt Übergangsregelung, UR, 2023, 19; *Wiesch*, Die umsatzsteuerliche Behandlung der öffentlichen Hand, Köln 2016; *Zirkel*, Die Neutralität der Umsatzsteuer als europäisches Besteuerungsprinzip, Frankfurt/M. 2015.

A. Überblick

Zahlreiche Organisationen des Dritten Sektors – Vereine, Stiftungen und Non Profit-Kapitalgesellschaften – sind „wirtschaftlich“ tätig, führen also in Erfüllung ihrer satzungsmäßigen ideellen Zwecke entgeltliche Lieferungen aus oder erbringen entgeltliche Dienstleistungen und gelten somit i.S.v. Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL als „**Steuerpflichtige**“ (bzw. i.S.v. § 2 Abs. 1 UStG als „Unternehmer“). Die praktische Relevanz der Mehrwertsteuer für „Non Profit Organisationen“ wird auch dadurch verstärkt, dass eine nachhaltige Erzielung von Einnahmen für die Qualifikation als „Steuerpflichtiger“ ausreicht und eine Gewinnerzielungsabsicht insoweit nicht erforderlich ist.¹ Ferner ist zu beachten, dass das harmonisierte europäische Mehrwertsteuerrecht – anders als bei Einrichtungen des öffentlichen Rechts (vgl. Art. 13 MwStSystRL) – **keine Sonderregelungen für die Einordnung von „Non Profit Organisationen“ als Steuerpflichtiger** kennt. Vielmehr finden die allgemeinen Bestimmungen der MwStSystRL zur persönlichen und sachlichen Steuerpflicht auf diese Einrichtungen uneingeschränkte Anwendung.² Daran ändert auch ein – nach dem Recht der Mitgliedstaaten verliehener – Gemeinnützigkeitsstatus nichts. Daraus folgt, dass ein nach der deutschen Abgabenordnung „steuerbegünstigter“ Verein zur Förderung der Altenhilfe (vgl. § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO), der – gefördert durch staatliche Zuschüsse, Mitgliedsbeiträge und Spenden – ein Altenheim in Form eines steuerbegünstigten Zweckbetriebs (vgl. § 68 Nr. 1 Buchst. a AO) betreibt und für seine Pflege- und Heimleistungen zusätzlich von den Heimbewohnern ein monatliches Entgelt verlangt, allein wegen dieser „wirtschaftlichen Tätigkeit“ ein Steuerpflichtiger i.S.v. Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL ist.

¹ Statt aller nur *Englisch* in Tipke/Lang²⁴, Rz. 17.44; zuletzt aus der Rechtsprechung s. EuGH v. 12.5.2016 – C-520/14 – Gemeinde Borsele, ECLI:EU:C:2016:334, UR 2016, 520 m. Anm. *Küffner*, UR 2016, 543 m. Anm. *Sterzinger*; EuGH v. 2.6.2016 – C-263/15, UR 2016, 525 Lajver, ECLI:EU:C:2016:391; die Entscheidung EuGH v. 6.10.2009 – C-267/08 – SPÖ Landesorganisation Kärnten, ECLI:EU:C:2009:619 betraf einen Sonderfall, in dem es bereits an einer „wirtschaftlichen Tätigkeit“ fehlte, vgl. dazu *Hüttemann* in FS Lang, 2010, 321 (340 f.).

² Für einen Überblick vgl. zur Umsatzbesteuerung von Non Profit Einrichtungen nur *Achatz*, DSTJG 26 (2003), 279 und *Reiß*, Non Profit Law Yearbook 2005 (2006), 47.

SystRL – bzw. Unternehmer i.S.v. § 2 Abs. 1 UStG – ist. Auch für die Frage, ob die erhaltenen Zuschüsse der öffentlichen Hand, die Mitgliedsbeiträge und die Spenden den Charakter von Entgelten (ggf. von Seiten Dritter) haben, sind unabhängig vom Gemeinnützigkeitsstatus die allgemeinen Regelungen der MwStSystRL bzw. des UStG über steuerpflichtige Umsätze anzuwenden (vgl. dazu näher Rz. 5.1 ff.).

2.2 Die MwStSystRL sieht allerdings bestimmte **Sonderregelungen für die Besteuerung „gemeinwohlrelevanter“ Leistungen** vor. Diese betreffen indes nicht die allgemeinen Voraussetzungen der persönlichen und sachlichen Steuerpflicht, sondern finden sich im Bereich der Steuerbefreiungen und auf der Ebene des anzuwendenden Steuersatzes:

- Titel IX enthält in Art. 132 – 134 MwStSystRL verschiedene **Steuerbefreiungen für „bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten“**. Dazu gehören z.B. Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen (Art. 132 Abs. 1 Buchst. b und c MwStSystRL), eng mit der Sozialfürsorge und der Sozialfürsorge verbundene Dienstleistungen (Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL), Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung (Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL) sowie bestimmte kulturelle Dienstleistungen (Art. 132 Abs. 1 Buchst. n MwStSystRL).
- Titel VIII bestimmt in Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL, dass auf bestimmte Kategorien von Lieferungen und Leistungen **ein ermäßigter Steuersatz angewendet werden kann**. Dazu gehören nach Anhang III Nr. 15 Lieferungen und Leistungen „durch gemeinnützige Organisationen, die sich für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit wie von den Mitgliedstaaten definiert einsetzen und die von den Mitgliedstaaten als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannt werden“.¹

2.3 Eine Steuerbefreiung für einzelne Umsätze bzw. die ermäßigte Besteuerung bestimmter Lieferungen und Leistungen gerät – wie jede Abweichung von der Regelbesteuerung – in Konflikt mit dem in der Präambel der MwStSystRL bestimmten Ziel der **„größten Einfachheit und Neutralität eines Mehrwertsteuersystems“**. Dazu heißt es in Erwägungsgrund 5 der MwStSystRL:

„Die größte Einfachheit und Neutralität eines Mehrwertsteuersystems wird erreicht, wenn die Steuer so allgemein wie möglich erhoben wird und wenn ihr Anwendungsbereich alle Produktions- und Vertriebsstufen sowie den Bereich der Dienstleistungen umfasst. Es liegt folglich im Interesse des Binnenmarktes und der Mitgliedstaaten, ein gemeinsames System anzunehmen, das auch auf den Einzelhandel Anwendung findet.“

Ferner bestimmt Erwägungsgrund Nr. 7:

„Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sollte, 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**.“

Angesichts dieser Betonung des Neutralitätsziels verwundert es nicht, dass der EuGH in Entscheidungen zu Steuerbefreiungen und Steuersatzermäßigungen im gemeinsamen Mehrwert-

¹ Anhang III Nr. 15 i.d.F. der Richtlinie v. 5.4.2022, ABL. EU v. 6.4.2022, L 107/1.

steuersystem häufig auf den „Grundsatz der Neutralität“ Bezug nimmt.¹ Aus diesem Grund soll im Weiteren zunächst auf Begriff und Bedeutung des Neutralitätsgrundsatzes sowie seine Verankerung im Gemeinschaftsrecht eingegangen werden (dazu Rz. 2.4 ff.), bevor dann ein Überblick über die verschiedenen gemeinwohlrelevanten Steuerbefreiungen (dazu Rz. 2.31 ff.) und den Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes (dazu Rz. 2.63 ff.) gegeben wird.

B. Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer

I. Überblick

1. Harmonisierte Allphasen-Netto-Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug

Die harmonisierte Mehrwertsteuer soll als **allgemeine Verbrauchsteuer** den privaten Konsum besteuern.² Sie ist eine indirekte Verbrauchsteuer, d.h. Steuerschuldner sind nicht die Verbraucher, sondern die Unternehmer, die selbständig und nachhaltig entgeltliche Lieferungen und Leistungen am Markt erbringen. Der Unternehmer fungiert als Steuereinnahmer für Rechnung des Staates, weil er – zumindest in der Theorie³ – die Steuer über den Preis auf den Verbraucher überwälzen kann. Damit lediglich der private Konsum belastet wird, wird die harmonisierte europäische Mehrwertsteuer zwar auf sämtlichen Produktions- und Vertriebsstufen erhoben, die Unternehmer sind jedoch zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit sie mit Mehrwertsteuer belastete Vorleistungen beziehen, um steuerpflichtige Leistungen auszuführen („Allphasen-Netto-Mehrwertsteuer“).⁴ Im Idealfall ist die harmonisierte Mehrwertsteuer somit **aus Sicht der Unternehmer „belastungsneutral“** und zwar unabhängig von der Zahl der Produktions- oder Vertriebsstufen. Darin liegt ein wesentlicher Unterschied zu der in Deutschland bis 1967 geltenden Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer, bei der es bei mehrstufiger Produktions- oder Vertriebsstruktur zu Kaskadeneffekten kommen konnte, durch die der Wettbewerb verzerrt wurde.⁵

Darüber hinaus zielt das europäische Mehrwertsteuersystem auch auf eine möglichst weitgehende „**Wettbewerbsneutralität**“⁶ in dem Sinne, dass gleichartige Waren und Dienstleistungen im Binnenmarkt auch gleich besteuert werden sollen. Die Forderung nach Wett-

1 Statt vieler zuletzt EuGH v. 15.11.2012 – C-174/11 – Zimmermann, ECLI:EU:C:2012:716, UR 2013, 35 und EuGH v. 5.3.2015 – C-479/13 – Kommission/Frankreich, ECLI:EU:C:2015:141, UR 2015, 305.

2 Statt vieler Art. 2 Abs. 1 der 1. MwSt-RL; EuGH v. 29.2.1996 – C-215/94 – Mohr, ECLI:EU:C:1996:72, UR 1996, 119 m. Anm. Widmann; EuGH v. 3.10.2006 – C-475/03 – Banca Popolare di Cremona, ECLI:EU:C:2006:629, UR 2007, 545; Englisch in Tipke/Lang²⁴, Rz. 17.10 mit zahlreichen Nachweisen; Reiß, DStJG Bd. 13, 1990, 3 ff.; Reiß, DStJG Bd. 32, 2009, 11 ff.; Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, Einf. Rz. 90 ff., 141 ff. (Stand: Januar 2023); Robisch in Bunjes¹³, Vor § 1 UStG Rz. 13 ff.

3 Vgl. dazu näher aus ökonomischer Sicht Theile, Wettbewerbsneutralität, 1995, 96 ff.; zur Rechts-erheblichkeit der Steuerinzidenz Englisch, Wettbewerbsgleichheit, 2009, 601 ff.; Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, Einf. Rz. 129 ff. (Stand: Januar 2023).

4 Zur Konzeption der Allphasen „Mehrwertsteuer“ näher Englisch in Tipke/Lang²⁴, Rz. 17.15 ff.; Kokott, EU Tax Law, p. 420 et seq.

5 Vgl. näher Zirkl, Die Neutralität der Umsatzsteuer als europäisches Besteuerungsprinzip, 5 ff.; zu diesen Wettbewerbsverzerrungen aus verfassungsrechtlicher Sicht BVerfG v. 20.12.1966 – 1/BvR 320/57, 70/63, BVerfGE 21, 12.

6 Dazu näher Theile, Wettbewerbsneutralität, 1995.

bewerbsneutralität trifft sich zugleich mit dem Harmonisierungsauftrag im Bereich der indirekten Steuern nach Art. 113 AEUV. Danach sind die Vorschriften über die Umsatzsteuer innerhalb der EU zu harmonisieren, soweit dies „für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes und die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen notwendig ist“. Diese Ermächtigungsgrundlage beruht auf der Einsicht, dass eine unterschiedliche Umsatzbesteuerung in den Mitgliedstaaten den freien Waren- und Dienstleistungsverkehr beeinträchtigt.¹ Neben dem Abbau steuerlicher Hemmnisse dient die Harmonisierung der Mehrwertsteuer in Europa zugleich dem Zweck, eine einheitliche Bemessungsgrundlage für die sog. Mehrwertsteuer-Eigenmittel zu schaffen.²

2. Neutralitätsgrundsatz in der Rechtsprechung des Gerichtshofs

a) Zwei Ausprägungen

- 2.6 Der EuGH versteht den Grundsatz der Neutralität als „**Fundamentalprinzip**“³ des harmonisierten gemeinsamen Mehrwertsteuersystems. In seiner Rechtsprechung unterscheidet er vor allem **zwei Ausprägungen** des Neutralitätsgrundsatzes.⁴ Beispielhaft heißt es dazu im Urteil vom 15.11.2012⁵:

„Zum einen hat der Gerichtshof unter Hinweis darauf, dass der Unternehmer mit dem von der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Mechanismus des Vorsteuerabzugs vollständig von der im Rahmen seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden soll, entschieden, dass das gemeinsame Mehrwertsteuersystem die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten zu gewährleisten sucht, sofern diese Tätigkeiten grundsätzlich selbst der Mehrwertsteuer unterliegen [...].

Zum anderen lässt der Grundsatz der steuerlichen Neutralität es nach ständiger Rechtsprechung nicht zu, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln [...].“

Im Anschluss an diese Differenzierung wird im neueren Schrifttum zutreffend zwischen der „**Belastungsneutralität**“ und der „**Wettbewerbsneutralität**“ (bzw. „**komparativen Neutralität**“) unterschieden:⁶ Während die Belastungsneutralität vor allem sicherstellen soll, dass die Steuerbelastung – unabhängig von der Zahl der Produktions- und Vertriebsstufen – am Ende der Wertschöpfungskette genau proportional zum Wert der Leistungen an den Endverbraucher ausfällt, zielt die Wettbewerbsneutralität auf eine möglichst gleichmäßige Besteuerung

1 Statt vieler nur *Waldhoff/Kahl* in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV⁶, Art. 113 Rz. 1, 27; *Zirkel*, Die Neutralität der Umsatzsteuer als europäisches Besteuerungsprinzip, 8 ff.; *Schön*, Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2001/2002, 17 ff.

2 Siehe Erwägungsgrund Nr. 8 der MwStSystRL; ferner *Schön*, Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2001/2002, 19 ff.

3 So *Englisch* in Tipke/Lang²⁴, Rz. 17.23.

4 Für eine Analyse der neueren Rechtsprechung vgl. monographisch *Zirkel*, Die Neutralität der Umsatzsteuer als europäisches Besteuerungsprinzip, 61 ff.; *Krieger*, Unehnte Umsatzsteuerbefreiung im Unionsrecht, passim; ferner *Henze*, Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2010, 7 ff.; *Nieuwenhuis*, UR 2013, 663 ff.; *Lohse*, UR 2004, 582 ff.; *Englisch* in Tipke/Lang²⁴, Rz. 17.23 ff.; *Stadie* in Rau/Dürwächter, UStG, Einf. Rz. 600 ff. (Stand: April 2013).

5 EuGH v. 15.11.2012 – C-174/11 – Zimmermann, ECLI:EU:C:2012:716 Rz. 47 f., UR 2013, 35.

6 Statt vieler *Henze*, Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2010, 7, 10 ff., der innerhalb der „Belastungsneutralität“ noch zwischen der Neutralität beim Vorsteuerabzug und bei innergemeinschaftlichen Lieferungen unterscheidet; noch weiter differenzierend *Nieuwenhuis*, UR 2013, 663.

gleichartiger und miteinander konkurrierender Waren und Dienstleistungen im Binnenmarkt.

b) Belastungsneutralität

Die erstere Bedeutung des Neutralitätsgrundsatzes – Entlastung der Unternehmer von der Mehrwertsteuer – betrifft vor allem das Recht zum **Vorsteuerabzug nach Art. 168 MwStSystRL**. Der Vorsteuerabzug ist nach Ansicht des Gerichtshofs ein „integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer“¹ und ein „Grundprinzip des durch das Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems“², weil er Wettbewerbsverzerrungen zwischen unterschiedlichen Vertriebsstrukturen und im grenzüberschreitenden Handel verhindern soll. Dazu heißt es in Art. 1 Abs. 2 Satz 1 MwStSystRL:

„Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auf dem Grundsatz, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist.“

Diese Vorgabe wird insbesondere durch das Recht zum Vorsteuerabzug nach Art. 168 MwStSystRL verwirklicht. Daher betreffen zahlreiche Urteile des Gerichtshofs zum Neutralitätsgrundsatz in seiner **Ausprägung als Gebot der „Belastungsneutralität“** Fragen des Vorsteuerabzugs.³ So dient der Neutralitätsgrundsatz dem EuGH z.B. als Argument für einen anteiligen Vorsteuerabzug bei gemischt verwendeten Eingangsleistungen.⁴ Ferner hat der Gerichtshof aus dem Neutralitätsgrundsatz abgeleitet, dass auch für Investitionsausgaben vor Aufnahme (bzw. nach Einstellung) der wirtschaftlichen Tätigkeit ein Vorsteuerabzug besteht.⁵ Dies soll u.U. auch dann gelten, wenn die eigentliche unternehmerische Tätigkeit von einer anderen Gesellschaft vorgenommen werden soll.⁶ Schließlich kommt dem Neutralitätsgrundsatz auch Bedeutung für die Eigenverbrauchsbesteuerung⁷ und den Gutgläubensschutz bei einem unberechtigten Steuerausweis zu.⁸

1 Siehe etwa EuGH v. 30.9.2010 – C-392/09 – Uszodaepito, ECLI:EU:C:2010:569 Rz. 32, UR 2010, 948; EuGH v. 6.7.1995 – C-62/93 – BP Soupergaz, ECLI:EU:C:1993:223 Rz. 18, UR 1995, 404 m. Anm. *Lohse*.

2 So zuletzt EuGH v. 6.12.2012 – C-285/11 – Bonik EOOD, ECLI:EU:C:2012:774 Rz. 25, UR 2013, 195; EuGH v. 13.2.2014 – C-18/13 – Maks Pen, ECLI:EU:C:2014:69 Rz. 23, UR 2014, 861.

3 Für einen Überblick *Zirkel*, Die Neutralität der Umsatzsteuer als europäisches Besteuerungsprinzip, 2015, 61 ff.; *Henze*, Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2010, 10 ff.

4 Zum Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gegenständen – wenn auch noch ohne Bezugnahme auf das Neutralitätsgebot – s. EuGH v. 11.7.1991 – C-97/90 – Lennartz, ECLI:EU:C:1991:315, UR 1991, 291 m. Anm. *Widmann* und EuGH v. 8.5.2003 – C-269/00 – Seeling, ECLI:EU:C:2003:254, UR 2003, 288 m. Anm. *Burgmaier*; unter Hinweis auf das Neutralitätsgebot EuGH v. 23.4.2009 – C-460/07 – Puffer, ECLI:EU:C:2009:254, UR 2009, 410 m. Anm. *Widmann*.

5 EuGH v. 14.2.1985 – 268/83 – Rompelmann, ECLI:EU:C:1985:74.

6 EuGH v. 29.4.2004 – C-137/02 – Faxworld, ECLI:EU:C:2004:67, UR 2004, 362 = GmbHR 2004, 818; dazu *Hamm*, Vorgesellschaften im Steuerrecht, 200 ff.

7 Vgl. etwa EuGH v. 17.5.2001 – C-322 und 323/99 – Fischer und Brandenstein, ECLI:EU:C:2001:280.

8 Dazu EuGH v. 15.3.2007 – C-35/05 – Reemtsma, ECLI:EU:C:2007:167, UR 2007, 430 m. Anm. *Stadie*, UR 2007, 343 m. Anm. *Burgmaier*.

c) Wettbewerbsneutralität

- 2.9 Wichtiger als die Belastungsneutralität ist im Kontext der Umsatzbesteuerung des Dritten Sektors die zweite Bedeutung des Begriffs der Neutralität – **die Wettbewerbsneutralität**.¹ Denn nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist im Zusammenhang mit der Auslegung der Steuerbefreiungen und der Vorschriften über den ermäßigten Steuersatz u.a. der Grundsatz der steuerlichen Neutralität anzuwenden. In der Entscheidung vom 15.11.2012 stellt der Gerichtshof dazu in Rz. 23 fest:²

„Nach ständiger Rechtsprechung sind die Begriffe, mit denen die in Art. 13 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen umschrieben sind, eng auszulegen. Die Auslegung dieser Begriffe muss jedoch mit den Zielen im Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden, und **den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen**, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht.“

- 2.10 Zu den „Erfordernissen der steuerlichen Neutralität“ gehört es, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer nicht unterschiedlich zu behandeln (näher dazu Rz. 2.20 ff.). Dieses Postulat des Neutralitätsgrundsatzes hat vor allem Auswirkungen auf die Auslegung der MwStSystRL selbst, ist aber auch für alle Rechtsanwender **bei der richtlinienkonformen Auslegung des nationalen Umsatzsteuerrechts** verbindlich.³ Darüber hinaus entfaltet der Neutralitätsgrundsatz eine Bindungswirkung für die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung der MwStSystRL, soweit eine Richtlinienbestimmung ihnen – wie z.B. bei der Anerkennung von „Einrichtungen mit sozialem Charakter“ nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL – ein gewisses Ermessen einräumt.⁴ Dies gilt nicht nur im Bereich von Steuerbefreiungen,⁵ sondern in gleicher Weise für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes, insbesondere bei einer selektiven Ausübung des Mitgliedstaatenwahlrechts nach Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL (vgl. dazu näher Rz. 2.69).⁶

3. Gemeinschaftsrechtliche Verankerung des Neutralitätsgrundsatzes

a) Rechtsprechung des Gerichtshofs

- 2.11 Was die gemeinschaftsrechtliche Verankerung des Neutralitätsgrundsatzes angeht, bezeichnet der EuGH den Neutralitätsgrundsatz zwar als eine „*besondere Ausprägung des Gleichheitssatzes auf der Ebene des abgeleiteten Unionsrechts und im besonderen Sektor des Abgabewesens*“,⁷ hat diesen aber bisher vor allem der **sekundärrechtlichen Ebene** zugeordnet und in der Sache

1 Dazu eingehend *Theile*, Wettbewerbsneutralität, passim; ferner *Zirkel*, Die Neutralität der Umsatzsteuer als europäisches Besteuerungsprinzip, 96 ff.

2 EuGH v. 15.11.2012 – C-174/11 – Zimmermann, ECLI:EU:C:2012:716, UR 2013, 35; zuletzt EuGH v. 4.5.2017 – C-699/15 – Brockenhurst College, ECLI:EU:C:2017:334, UR 2017, 435.

3 Vgl. etwa BFH v. 1.4.2004 – V R 54/98, UR 2001, 115 = BStBl. II 2004, 681; BFH v. 8.8.2013 – V R 13/12, BFHE 242, 557; *Zirkel*, Die Neutralität der Umsatzsteuer als europäisches Besteuerungsprinzip, 254 ff.; *Englisch* in *Tipke/Lang*²⁴, R. 17.24; *Lohse*, UR 2004, 581 (583).

4 EuGH v. 15.11.2012 – C-174/11 – Zimmermann, ECLI:EU:C:2012:716, UR 2013, 35; ähnlich – wenn auch noch unter Hinweis auf den Grundsatz der Gleichbehandlung – EuGH v. 6.11.2003 – C-45/01 – Dornier, ECLI:EU:C:2003:595, UR 2003, 584 m. Anm. *Widmann*.

5 EuGH v. 15.11.2012 – C-174/11 – Zimmermann, ECLI:EU:C:2012:716, UR 2013, 35.

6 Siehe etwa EuGH v. 11.9.2014 – C-219/13 – K Oy, ECLI:EU:C:2014:2207, UR 2014, 820; EuGH v. 3.4.2008 – C-442/05 – Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abfallentsorgung Torgau-Westelbien, ECLI:EU:C:2008:184, UR 2008, 432.

7 Vgl. EuGH v. 26.5.2005 – C-498/03 – Kingscrest Associates, ECLI:EU:C:2005:322, UR 2005, 453; EuGH v. 27.4.2006 – C-443/04 und 444/04 – Solleveld u.a., ECLI:EU:C:2006:257; EuGH v. 10.4.2008

als ein Element der teleologischen Auslegung behandelt.¹ Nach Ansicht des Gerichtshofs ist der Neutralitätsgrundsatz grundsätzlich nicht geeignet, eine verbindliche Richtlinienbestimmung in Frage zu stellen. Dazu heißt es beispielhaft im Urteil vom 15.11.2012:²

„Aus diesem Blickwinkel ist darauf hinzuweisen, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, bei dem es sich um eine besondere Ausprägung des Gleichheitssatzes auf der Ebene des abgeleiteten Unionsrechts und im besonderen Sektor des Abgabewesens handelt [...], **keine Regel des Primärrechts ist**, die für die Gültigkeit eines in Art. 13 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Befreiungstatbestands maßgebend sein könnte. Er erlaubt es auch nicht, den Geltungsbereich einer solchen Befreiung auszuweiten, sofern es keine eindeutige Bestimmung gibt [...].“

Auf der Grundlage dieses Verständnisses hat es der EuGH **wiederholt abgelehnt, Bestimmungen der MwStSystRL** wegen eines potenziellen Gleichheitsverstoßes **in Frage zu stellen**.^{2.12} Hinzuweisen ist etwa auf den Ausschluss des Vorsteuerabzugs bei steuerbefreiten Ausgangsumsätzen nach Art. 168 MwStSystRL,³ die unterschiedliche Behandlung von Einrichtungen des öffentlichen und des privaten Rechts im Kontext von Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL⁴ sowie die unterschiedliche Behandlung von E-Books und gedruckten Büchern in Hinsicht auf die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL.⁵

Zugleich hat der Gerichtshof den (sekundärrechtlichen) Neutralitätsgrundsatz gegenüber dem **primärrechtlich verankerten Gleichbehandlungsgrundsatz** abgegrenzt. Dazu heißt es im Urteil vom 10.4.2008:⁶ ^{2.13}

„Zweitens ist daran zu erinnern, dass im Grundsatz der steuerlichen Neutralität der Grundsatz der Gleichbehandlung im Mehrwertsteuerbereich zum Ausdruck kommt [...]. 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, die Wirtschaftsteilnehmer betreffen, die nicht zwangsläufig miteinander konkurrieren, aber sich trotzdem in einer in anderer Beziehung vergleichbaren Situation befinden.“

Allgemein stellt der Gerichtshof fest: ^{2.14}

„In diesem Zusammenhang ist daran zu erinnern, dass der allgemeine Grundsatz der Gleichbehandlung verlangt, dass vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich behandelt werden, es sei denn, dass eine Differenzierung objektiv gerechtfertigt wäre.“⁷

Im Unterschied zum Neutralitätsgrundsatz ist der primärrechtliche Gleichbehandlungsgrundsatz mithin auch dort anwendbar, wo nicht eine unterschiedliche Behandlung von miteinander

– C-309/06 – Marks & Spencer, ECLI:EU:C:2008:211 Rz. 49, UR 2008, 592; EuGH v. 29.10.2009 – C-174/08 – NCC Construction, ECLI:EU:C:2009:669 Rz. 41, UR 2010, 233; EuGH v. 10.11.2011 – C-260/10 – Rank Group, ECLI:EU:C:2011:719 Rz. 61.

1 Für eine eingehende Analyse s. zuletzt Müller, EU-Grundrechte und Umsatzsteuer, 2021, S. 269 ff.; Kokott, EU Tax Law, p.123 et seq.

2 EuGH v. 15.11.2012 – C-174/11 – Zimmermann, ECLI:EU:C:2012:716 Rz. 50, UR 2013, 35.

3 Dazu grundlegend EuGH v. 29.10.2009 – C-174/08 – NCC Construction, ECLI:EU:C:2009:669, UR 2010, 233.

4 EuGH v. 15.11.2012 – 174/11 – Zimmermann, ECLI:EU:C:2012:716.

5 EuGH v. 5.3.2015 – C-479/13 – Kommission/Frankreich, ECLI:EU:C:2015:141, UR 2015, 305.

6 EuGH v. 10.4.2008 – C-309/06 – Marks & Spencer, ECLI:EU:C:2008:211, UR 2008, 592; ebenso EuGH v. 14.6.2017 – C-38/16 – Compass, ECLI:EU:C:2017:454.

7 EuGH v. 10.4.2008 – C-309/06 – Marks & Spencer, ECLI:EU:C:2008:211, UR 2008, 592; zuletzt EuGH v. 7.3.2017 – C-390/15 – RPO, ECLI:EU:C:2017:174, UR 2017, 393.

der konkurrierenden Unternehmen in Rede steht, sondern es – wie z.B. bei der Erstattung von Mehrwertsteuerguthaben¹ oder strafrechtlichen Folgen der Steuererhebung in den Mitgliedstaaten² – um Fragen der **Umsetzung und des Vollzuges der MwStSystRL durch die Mitgliedstaaten** geht.³

- 2.15 Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass der EuGH bei **grenzüberschreitenden Sachverhalten** einzelne Bestimmungen der MwStSystRL auch unmittelbar an den primärrechtlichen Grundfreiheiten gemessen hat, denen als spezielle Freiheiten ein Anwendungsvorrang vor dem Gleichbehandlungsgrundsatz zukommt.⁴

b) Kritik im Schrifttum

- 2.16 Die systematische Verortung des Neutralitätsgrundsatzes auf der Ebene des Sekundärrechts und die auffällige Zurückhaltung des Gerichtshofs bei der Anwendung des Gleichbehandlungsgrundsatzes im MwSt-Recht sind im deutschen Schrifttum auf deutliche Kritik gestoßen.⁵ Insbesondere *Englisch* hält dem Gerichtshof einen **Wertungswiderspruch** vor, da sich die Einordnung des Neutralitätsgrundsatzes als „wesentliche Ausprägung des Gleichheitssatzes“ nicht mit dem Verständnis als bloßer Auslegungsregel auf der Ebene des Sekundärrechts verträglich. Der Gerichtshof vernachlässige über die starke Betonung der Neutralität der Umsatzsteuer in Hinsicht auf die Unternehmer das Verbrauchsteuerprinzip und lasse eine **konsequente Ausrichtung der Gleichheitsprüfung am Belastungsgrund** vermissen. Schließlich sei eine stärkere Kontrolle des Unionsgesetzgebers durch den Gerichtshof die einzige Möglichkeit, die Mitgliedstaaten zu einer grundlegenden Reform des MwSt-Systems – z.B. in Bezug auf den Vorsteuerabzug bei steuerbefreiten Umsätzen oder einen Abbau von Ausnahmeregelungen – zu zwingen.⁶

c) Stellungnahme

- 2.17 Die Kritik im Schrifttum ist insoweit berechtigt, als die bisherige Zurückhaltung des Gerichtshofs bei der gleichheitsrechtlichen Überprüfung von Sekundärrecht faktisch zu einer **gemeinschaftsrechtlichen Rechtsschutzlücke** geführt hat. Denn der aus den Erwägungsgründen der MwStSystRL abgeleitete Grundsatz der Neutralität greift – weil er auf den Unternehmer abzielt und die Perspektive des Verbrauchers ausblendet – ohnehin nur beim Vorliegen eines

1 Dazu EuGH v. 10.4.2008 – C-309/06 – Marks & Spencer, ECLI:EU:C:2008:211, UR 2008, 592; EuGH v. 14.6.2017 – C-38/16 – Compass, ECLI:EU:C:2017:454.

2 EuGH v. 26.2.2013 – C-617/10 – Akerberg Fransson, ECLI:EU:C:2013:105, UR 2014, 27; dazu *Engler*, *Steuerverfassungsrecht im Mehrebenensystem*, 2014, 85 ff. m.w.N.

3 Zur Rechtsanwendungsgleichheit näher *Englisch* in Schaumburg/Englisch, *Europäisches Steuerrecht*², Rz. 12.26; zur Überprüfung nationaler Umsetzungsgesetze am Maßstab der Unionsgrundrechte auch *Zirkel*, *Die Neutralität der Umsatzsteuer als europäisches Besteuerungsprinzip*, 156 ff.

4 EuGH v. 26.10.2010 – C-97/09 – Schmelz, ECLI:EU:C:2010:632, UR 2011, 32.

5 Eingehende Kritik bei *Englisch* in Tipke/Lang²⁴, Kap. 17 Rz. 24 f.; *Englisch* in Weber (Hrsg.), *European Tax Integration*, 2010, 231, 239 ff.; *Englisch* in de la Feria, *VAT Exemptions*, 37, 52 ff.; *Englisch* in Schaumburg/Englisch, *Europäisches Steuerrecht*², Rz. 12.18; s. ferner *Krieger*, *Unechte Umsatzsteuerbefreiung im Unionsrecht*, 2017, 287 ff.; *Zirkel*, *Die Neutralität der Umsatzsteuer als europäisches Besteuerungsprinzip*, 225 ff.; *Müller*, *EU-Grundrechte und Umsatzsteuer*, S. 293 ff.; deutlich zurückhaltender *Engler*, *Steuerverfassungsrecht im Mehrebenensystem*, S. 267 f.; *Heber*, UR 2014, 957.

6 Siehe *Englisch* in Schaumburg/Englisch, *Europäisches Steuerrecht*², Rz. 12.18 ff.

Wettbewerbsverhältnisses ein und dient dem Gerichtshof in der Tat nur als sekundärrechtliche Auslegungsregel, so dass er keine verbindlichen Vorgaben der MwStSystRL in Frage stellen kann. Deshalb wäre es wünschenswert, wenn der Gerichtshof den früher aus den geschriebenen Diskriminierungsverboten abgeleiteten und heute in Art. 20 GrCh verankerten allgemeinen Gleichheitssatz¹ nicht nur im Bereich der Rechtsanwendung fruchtbar macht,² sondern ihn zu einem unionsrechtlichen Grundsatz der Rechtssetzungsgleichheit fortentwickelt. Auf dieser Grundlage wären dann die sekundärrechtlichen Vorschriften der MwStSystRL am Maßstab einer gleichmäßigen Belastung der Verbraucher zu messen und insbesondere Ausnahmebestimmungen – wie z.B. die Steuerbefreiungen nach Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL – und andere Inkonsistenzen des geltenden Rechts – wie z.B. der Ausschluss des Vorsteuerabzugs bei steuerbefreiten Umsätzen nach Art. 168 MwStSystRL – auf ihre Rechtfertigung hin zu überprüfen.

Gegenwärtig ist nicht abzusehen, ob und mit welcher Intensität der Gerichtshof in der künftigen Rechtsprechung den Gleichheitssatz als unionsrechtliches Instrument zur Prüfung des sekundären Mehrwertsteuerrechts einsetzen wird.³ Soweit in der Vergangenheit vereinzelte sekundärrechtliche Regelungen am Gleichheitssatz gemessen worden sind, war eine große Zurückhaltung festzustellen.⁴ So hat der Gerichtshof in der *Arcelor Atlantique et Lorraine* u.a. eine Ungleichbehandlung verschiedener Branchen beim Handel mit Emissionszertifikaten für Treibhausgase mit der Begründung für gerechtfertigt gehalten, der Unionsgesetzgeber sei bei der Einführung eines solchen Systems zu einem schrittweisen Vorgehen berechtigt.⁵ In der Entscheidung heißt es zum Entscheidungsspielraum des Gemeinschaftsgesetzgebers:

„Der Gerichtshof hat dem Gemeinschaftsgesetzgeber im Rahmen der Ausübung der ihm übertragenen Zuständigkeiten ein weites Ermessen zugebilligt, wenn seine Tätigkeit politische, wirtschaftliche und soziale Entscheidungen beinhaltet und wenn er komplexe Beurteilungen und Prüfungen vornehmen muss [...].“

Daraus leitete der Gerichtshof für den konkreten Sachverhalt ab:⁶

„In Anbetracht der Neuheit und der Komplexität dieses Systems fügte sich die ursprüngliche Begrenzung des Anwendungsbereichs der Richtlinie [...] und das gewählte schrittweise Vorgehen, das sich insbesondere auf die in der ersten Phase seiner Umsetzung gesammelte Erfahrung stützt, um die Umsetzung dieses Systems nicht zu stören, in den Wertungsspielraum ein, über den der Gemeinschaftsgesetzgeber verfügte.“

In ähnlicher Weise hat der Gerichtshof in der *RPO* die in Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL in Verbindung mit Anhang III Nr. 6 bestimmte Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nur bei Lieferung digitaler Bücher „auf einem physischen Träger“ im Lichte von Art. 20 GrCh für unbedenklich gehalten.⁷ Der EuGH bejahte zwar eine Vergleichbarkeit der Lieferung digitaler

1 Zum unionsrechtlichen Gleichheitssatz im Steuerrecht vgl. *Kokott/Dobratz* in Schön/Heber, *Zukunftsfragen des Europäischen Steuerrechts*, 2015, 25 ff.; s. ferner die Monographien von *Engler*, *Steuerverfassungsrecht im Mehrebenensystem*, S. 262 ff. und *Ohlendorf*, *Grundrechte als Maßstab des Steuerrechts in der Europäischen Union*, passim.

2 Dazu EuGH v. 10.4.2008 – C-309/06 – *Marks & Spencer*, ECLI:EU:C:2008:211, UR 2008, 592.

3 Vgl. dazu auch *Kokott/Dobratz* in Schön/Heber, *Zukunftsfragen des Europäischen Steuerrechts*, S. 25 ff.

4 So auch die Beurteilung von *Müller*, *EU-Grundrechte und Umsatzsteuer*, 2021, S. 301 ff.

5 EuGH v. 16.12.2008 – C-127/07 – *Arcelor Atlantique und Lorraine*, ECLI:EU:C:2008:728; dazu näher *Kokott/Dobratz* in Schön/Heber, *Zukunftsfragen des Europäischen Steuerrechts*, S. 25 ff.

6 EuGH v. 16.12.2008 – C-127/07 – *Arcelor Atlantique und Lorraine*, ECLI:EU:C:2008:728 Rz. 61.

7 EuGH v. 7.3.2017 – C-390/15 – *RPO*, ECLI:EU:C:2017:174, UR 2017, 393.

Bücher auf physischen Trägern und elektronischem Wege, rechtfertigte die Ungleichbehandlung aber mit dem – rechtlich zulässigen – Ziel, die auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen „klaren, einfachen und einheitlichen Regeln zu unterwerfen“. In diesem Kontext – so der Gerichtshof weiter¹ – sei anerkannt,

„dass der Unionsgesetzgeber beim Erlass einer steuerlichen Maßnahme Entscheidungen politischer, wirtschaftlicher und sozialer Art treffen, divergierende Interessen in eine Rangfolge bringen oder komplexe Beurteilungen vornehmen muss. Infolgedessen ist ihm in diesem Rahmen ein weites Ermessen zuzuerkennen, so dass sich die gerichtliche Kontrolle der Einhaltung der in der vorstehenden Randnummer des vorliegenden Urteils genannten Voraussetzungen auf offensichtliche Fehler beschränken muss.“

Hinzuweisen ist schließlich auf die *Boehringer Ingelheim Pharma* betreffend die unterschiedliche Behandlung von Arzneimittelrabatten bei gesetzlich und privat Versicherten.² Während der BFH in seinem Vorlagebeschluss noch ausdrücklich Art. 20 GrCh herangezogen hatte,³ vermied der Gerichtshof jede nähere gleichheitsrechtliche Prüfung und argumentierte allein mit der Minderung der Bemessungsgrundlage nach Art. 90 MwStSystRL.⁴ Ganz ähnlich reagierte der EuGH schließlich in der *Baumgarten sports & more*⁵ auf die BFH-Vorlage zur Sollbesteuerung bei Spielervermittlungsleistungen, die der V. Senat des BFH u.a. dezidiert auf den Gleichbehandlungsgrundsatz nach Art. 20 GrCh gestützt hatte.⁶

- 2.19 Wie diese Beispiele zeigen, sollten – selbst bei einer verstärkten Heranziehung des Gleichheitssatzes im Mehrwertsteuerrecht – **die Erwartungen an den Gerichtshof nicht überspannt werden**. So erscheint es im Hinblick auf die Steuerbefreiungen nach Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL eher zweifelhaft, ob der Gerichtshof einzelne Befreiungen mangels Rechtfertigung für nichtig erklären würde. Zwar haben sich z.B. bei der Steuerbefreiung für „öffentliche Posteinrichtungen“ nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL die rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen seit Verabschiedung der 6. MwSt-RL auf Grund der nachfolgenden Liberalisierung des Postmarktes grundlegend verändert.⁷ Solange aber das Gemeinschaftsrecht im Interesse einer gesicherten Grundversorgung einzelnen Anbietern nach Maßgabe der Postdienste-Richtlinie eine Universaldienstverpflichtung auferlegt, wird man eine Steuerbefreiung für solche „gemeinwohlrelevanten“ Postdienstleistungen nicht als gleichheitswidrig ansehen können.⁸ Ähnliches gilt für die anderen Befreiungstatbestände, die sich auf bestimmte – auch im Primärrecht anerkannte – Gemeinwohlanliegen zurückführen lassen (vgl. dazu Rz. 2.49). Auch die – vom EuGH bisher nicht beanstandete⁹ – Unterscheidung zwischen Einrichtungen des öffentlichen und privaten Rechts lässt sich u.a. durch die besondere Einbindung öffentlich-rechtlicher Einrichtungen in die Daseinsvorsorge rechtfertigen. Was schließlich die – ge-

1 EuGH v. 7.3.2017 – C-309/15 – RPO, ECLI:EU:C:2017:174, UR 2017, 393 Rz. 54; ebenso EuGH v. 19.12.2019 – C-715/18 – Seglervereinigung Cuxhaven, ECLI:EU:C:2019.1138, Rz. 31.

2 EuGH v. 20.12.2017 – C-462/16 – Boehringer Ingelheim Pharma, ECLI:EU:C:2017:1006.

3 BFH v. 22.6.2016 – V R 42/15, BFH/NV 2016, 1528.

4 Dazu auch Müller, EU-Grundrechte und Umsatzsteuer, S. 288 ff.

5 EuGH v. 29.11.2018 – C-548/17 – Baumgarten sports & more, ECLI:EU:C:2018, 970.

6 BFH v. 26.6.2019 – V R 8/19 (V R 51/16), BStBl. II 2022, 854.

7 Vgl. zur Rechtsentwicklung näher v. Streit in Rau/Dürrwächter, § 4 Nr. 11b UStG Rz. 1 ff. (Stand: Januar 2018).

8 Vgl. zur Steuerbefreiung nur EuGH v. 23.4.2009 – C-357/07 – TNT Post UK, ECLI:EU:C:2009:248, UR 2009, 348; ferner zur Umsatzsteuerbefreiung von Postdienstleistungen aus dem Schrifttum eingehend Krieger, Unechte Umsatzsteuerbefreiung im Unionsrecht, passim; Hüttemann, FS Meilicke, 2010, 251.

9 Siehe nur EuGH v. 15.11.2012 – C-174/11 – Zimmermann, ECLI:EU:C:2012:716, UR 2013, 35.

messen am Zweck der Steuerbefreiungen in der Tat nicht folgerichtige – Versagung des Vorsteuerabzugs für steuerbefreite Umsätze angeht, erscheint zwar eine sachliche Rechtfertigung nur schwer denkbar.¹ Aber auch hier sollte weder die fiskalische Dimension dieses Problems übersehen werden, noch darf verkannt werden, dass alternative Lösungen – wie z.B. ein Nullsatz oder ein ermäßigter Steuersatz – u.U. zu noch größeren Wettbewerbsverzerrungen führen dürften. Diese Erwägungen könnten den Gerichtshof – zumindest bisher² – von einer Beanstandung des Art. 168 MwStSystRL abgehalten haben. Der Richtliniengeber hat inzwischen die partielle Einführung von Nullsätzen erlaubt.³

II. Gleichmäßige Besteuerung von gleichartigen Waren und Dienstleistungen

1. Überblick

In seiner Ausprägung als Instrument zur Sicherung der Wettbewerbsneutralität zielt der Neutralitätsgrundsatz auf eine **gleichmäßige Besteuerung von gleichartigen Waren und Dienstleistungen**.⁴ Der Gerichtshof hat dazu festgestellt:⁵

„Nach ständiger Rechtsprechung nämlich verbietet er es, gleichartige und infolgedessen miteinander in Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln [...]. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität schließt den Grundsatz der Beseitigung von Wettbewerbsverzerrungen ein, die sich aus einer unterschiedlichen Behandlung hinsichtlich der Mehrwertsteuer ergeben [...].“

Entsprechend dem 4. Erwägungsgrund der MwStSystRL sollen Verzerrungen des Wettbewerbs, die sich aus einer unterschiedlichen Behandlung hinsichtlich der Mehrwertsteuer ergeben, möglichst ausgeschaltet und auf diese Weise ein ökonomisch effizienter Ressourceneinsatz gefördert werden.⁶ In seiner Ausprägung als „**komparative Neutralität**“⁷ bzw. „ausgangsseitige Neutralität“⁸ kommt der Neutralitätsgrundsatz nur dort zum Tragen, wo zwischen den Vergleichsgruppen ein Wettbewerbsverhältnis besteht, weil gleichartige Leistungen angeboten werden (dazu näher Rz. 2.21 ff.). In diesem Fall gebietet der Grundsatz der Neutralität – zumindest im Grundsatz – eine gleichmäßige Besteuerung miteinander konkurrierender Leistungen und findet auf allen Ebenen des Mehrwertsteuerrechts Anwendung (für einen Überblick über die verschiedenen Fallgruppen vgl. Rz. 2.27 ff.). Allerdings gilt der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität nach der Rechtsprechung des EuGH nicht uneingeschränkt, sondern bedarf einer „gesetzgeberischen Ausarbeitung“ durch das Sekundärrecht (vgl. Rz. 2.25 ff.).

1 Dazu eingehend *Krieger*, Unechte Umsatzsteuerbefreiung im Unionsrecht, passim; *Müller*, EU-Grundrechte und Umsatzsteuer, S. 339 ff.

2 EuGH v. 29.10.2009 – C-174/08 – NCC Construction, ECLI:EU:C:2009:669, UR 2010, 233. Für eine eingehende Analyse alternativer Konzepte vgl. *Krieger*, Unechte Umsatzsteuerbefreiung im Unionsrecht, passim.

3 Vgl. Änderungsrichtlinie v. 5.4.2022, ABl. EU Nr. L 107, 1.

4 Eingehend *Theile*, Wettbewerbsneutralität, 1995; *Zirkel*, Die Neutralität der Umsatzsteuer als europäisches Besteuerungsprinzip, 96 ff.

5 EuGH v. 28.6.2007 – C-363/05 – J.P. Morgan, ECLI:EU:C:2007:391 Rz. 46 mit weiteren Nachweisen, UR 2007, 727 m. Anm. *Maunz*.

6 Zum ökonomischen Gehalt der Wettbewerbsgleichheit vgl. eingehend *Theile*, Wettbewerbsneutralität, 138 ff.; zur Wettbewerbsneutralität im Binnenmarkt statt vieler nur *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit, 220 ff. m.w.N.

7 So *Henze*, Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2010, 7, 10.

8 So *Müller*, EU-Grundrechte und Umsatzsteuer, S. 266.

2. Gleichartigkeit von Waren und Dienstleistungen

- 2.21 Der Grundsatz der komparativen Neutralität setzt voraus, dass „gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen“ betroffen sind.¹ Zum **Erfordernis eines Wettbewerbsverhältnisses** hat der Gerichtshof ausgeführt, 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. Für die Annahme einer solchen Verletzung bedarf es also nicht noch zusätzlich der Feststellung, dass die betreffenden Dienstleistungen tatsächlich in einem Wettbewerbsverhältnis zueinander stehen oder dass der Wettbewerb wegen dieser Ungleichbehandlung verzerrt ist“.²

Zwei Dienstleistungen sind nach diesem Maßstab gleichartig,

„wenn sie **ähnliche Eigenschaften** haben und beim Verbraucher nach Maßgabe eines Kriteriums der Vergleichbarkeit in der Verwendung denselben Bedürfnissen dienen und wenn die bestehenden Unterschiede die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers, die eine oder die andere dieser Dienstleistungen zu wählen, nicht erheblich beeinflussen.“³

Zur Klärung der Frage, ob zwei Dienstleistungen in diesem Sinne gleichartig sind, ist in erster Linie auf die **Sicht des Durchschnittsverbrauchers** abzustellen, wobei künstliche, auf unbedeutenden Unterschieden beruhende Unterscheidungen vermieden werden müssen.⁴

- 2.22 Für die Beurteilung der Vergleichbarkeit von Leistungen kommt es nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs nicht allein auf die Gegenüberstellung einzelner Leistungen an, sondern es ist **auch der Kontext zu berücksichtigen, in dem sie erbracht werden**. Insoweit ist anerkannt, dass im Einzelfall auch Unterschiede im rechtlichen Rahmen und in der rechtlichen Regelung der betreffenden Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen aus der Sicht des Verbrauchers zu einer Unterscheidbarkeit im Hinblick auf die Befriedigung seiner eigenen Bedürfnisse führen können.⁵

- 2.23 In Anwendung dieser Maßstäbe hat der Gerichtshof beispielsweise festgestellt, dass für die **Gleichartigkeit von zwei Glücksspielen** nicht berücksichtigt werden könne, ob deren Veranstaltung nach nationalem Recht rechtmäßig oder rechtswidrig ist.⁶ Auch die Identität der Veranstalter oder Betreiber dieser Glücksspiele, die eingesetzten Geräte sowie die Rechtsform, in der sie ihre Tätigkeiten ausüben, spielen grundsätzlich keine Rolle. Ferner seien Unterschiede, die zwischen Gaststätten und Spielhallen einerseits und zugelassenen Casinos andererseits hinsichtlich der räumlichen und zeitlichen Zugangsmöglichkeit sowie des Ambientes für die Vergleichbarkeit dieser Spiele unerheblich.⁷ Auch der Umstand, dass nur eine Art von Glücksspielen einer nichtharmonisierten Abgabe unterliege, rechtfertige noch nicht die Schlussfolge-

1 Vgl. näher *Henze*, Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2010, 10 ff.; *Nieuwenhuis*, UR 2013, 665 f.; *Zirkel*, Die Neutralität der Umsatzsteuer als europäisches Besteuerungsprinzip, 2015, 116 ff.

2 EuGH v. 10.11.2011 – C-259/10 und 260/10 – Rank Group, ECLI:EU:C:2011:719 Rz. 36.

3 EuGH v. 10.11.2011 – C-259/10 und 260/10 – Rank Group, ECLI:EU:C:2011:719 Rz. 44.

4 EuGH v. 10.11.2011 – C-259/10 und 260/10 – Rank Group, ECLI:EU:C:2011:719; s. aus der neueren Rechtsprechung auch EuGH v. 27.2.2014 – C-454/12 und C-455/12 – Pro Med Logistik und Pongratz, ECLI:EU:C:2014:111; EuGH v. 27.6.2019 – C-597/17 – Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u.a., ECLI:EU:C:2019:544 und EuGH v. 9.9.2021 – C-406/20 – Phantasialand, ECLI:EU:C:2021:720.

5 EuGH v. 10.11.2011 – C-259/10 und 260/10 – Rank Group, ECLI:EU:C:2011:719 Rz. 44 m.w.N.

6 EuGH v. 10.11.2011 – C-259/10 und 260/10 – Rank Group, ECLI:EU:C:2011:719 Rz. 45 m.w.N.

7 EuGH v. 10.11.2011 – C-259/10 und 260/10 – Rank Group, ECLI:EU:C:2011:719 Rz. 47.

nung, dass die Glücksspielarten nicht vergleichbar wären. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem würde nämlich verfälscht, wenn die Mitgliedstaaten bei seiner Anwendung danach unterscheiden könnten, ob andere, nichtharmonisierte Abgaben bestehen.¹ Aus dem gleichen Grund kann es nach Ansicht des EuGH für die Beurteilung der Vergleichbarkeit der betreffenden Glücksspiele nicht auf gewisse Unterschiede in der nationalen rechtlichen Regelung ankommen. Bereits früher hatte der Gerichtshof festgestellt, dass eine **unterschiedliche Besteuerung von Solisten und Musikensembles** zu einer „offenkundigen Ungleichbehandlung zweier gleichartiger Leistungen“ führe.²

Andererseits hat der Gerichtshof in Ausnahmefällen anerkannt, dass unter Berücksichtigung der Besonderheiten der jeweiligen Wirtschaftszweige Unterschiede im rechtlichen Rahmen und in der rechtlichen Regelung der betreffenden Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen aus der Sicht des Verbrauchers zu einer Unterscheidbarkeit im Hinblick auf die Befriedigung seiner eigenen Bedürfnisse führen können. So sollen z.B. erstattungsfähige und nicht erstattungsfähige Arzneimittel keine gleichartigen Waren sein, weil die **Erstattungsfähigkeit eines Arzneimittels**³ für den Endverbraucher gegenüber einem nicht erstattungsfähigen Arzneimittel einen entscheidenden Vorteil habe. Im Zusammenhang mit der Steuerbefreiung von öffentlichen Postdienstleistungen hat der Gerichtshof auch berücksichtigt, dass der Leistungserbringer **Universaldienstverpflichtungen**⁴ unterliege und daher seine Leistungen unter anderen Bedingungen erbringe. Ferner können z.B. Unterschiede in Bezug auf die Annahme, die Übermittlung und die Durchführung der Beförderungsaufträge sowie in Bezug auf das Bereithalten des Fahrzeugs und die Werbung dazu führen, dass ein Taxenverkehr und ein Mietwagenverkehr mit Fahrergestellung aus Sicht der Verbraucher keine gleichartigen Beförderungsleistungen darstellen.⁵ Ferner sollen sich Leistungen, die ein College für Gastronomie und darstellende Künste im Rahmen der für seine Studenten abgehaltenen Lehrveranstaltungen einer begrenzten Anzahl Dritter anbietet, sich wesentlich von denen unterscheiden, die für gewöhnlich in einem Theater oder einem gewerblichen Restaurant angeboten werden.⁶ Schließlich können die in einem Freizeitpark und die auf einem temporären Jahrmarkt von ortsungebundenen Schaustellerunternehmen dargebotenen Schaustellerleistungen ungleichartig sein.⁷

1 EuGH v. 11.6.1988 – 283/95 – Fischer, ECLI:EU:C:1988:276, UR 1998, 384; EuGH v. 10.11.2011 – C-259/10 und 260/10 – Rank Group, ECLI:EU:C:2011:719 Rz. 48.

2 EuGH v. 23.10.2003 – C-109/02 – Kommission/Deutschland, ECLI:EU:C:2003:586, UR 2004, 34 m. Anm. *Nieskens*.

3 EuGH v. 3.5.2001 – C-481/98 – Kommission/Frankreich, ECLI:EU:C:2001:237, UR 2001, 352.

4 EuGH v. 23.4.2009 – C-357/07 – TNT Post UK, ECLI:EU:C:2009:248, UR 2009, 348; EuGH v. 21.4.2015 – C-114/14 – Kommission/Schweden, ECLI:EU:C:2015:249, UR 2015, 387.

5 EuGH v. 27.2.2014 – C-454/12 und 455/12 – Pro Med Logistik und Pongratz, ECLI:EU:C:2014:111.

6 EuGH v. 4.5.2017 – C-699/15 – Brockenhurst College, ECLI:EU:C:2017:344, UR 2017, 435.

7 EuGH v. 9.9.2021 – C-406/20 – Phantasialand, ECLI:EU:C:2021:720.

3. Vorbehalt verbindlicher Richtlinienbestimmungen

- 2.25 Der Gerichtshof versteht den Grundsatz der komparativen Neutralität als eine besondere Ausprägung des unionsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatzes, verortet ihn aber dennoch nicht im Primärrecht, sondern auf der Ebene des sekundären Gemeinschaftsrechts (vgl. oben Rz. 2.11 ff.). Daher könne der steuerliche Neutralitätsgrundsatz auch nicht für die Gültigkeit der in Art. 132 MwStSystRL vorgesehenen Steuerbefreiungen maßgebend sein. Insbesondere erlaube er auch **keine Ausweitung des Anwendungsbereichs dieser Steuerbefreiungen**, sofern es keine eindeutige Bestimmung gebe.¹ Aus dem gleichen Grund steht der Grundsatz der steuerlichen Neutralität beispielsweise auch nicht dem Umstand entgegen, dass die MwStSystRL bei bestimmten Steuerbefreiungen – z.B. nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL zwischen Einrichtungen des öffentlichen Rechts und Einrichtungen des privaten Rechts unterscheidet und bei letzteren die Befreiung von einer Anerkennung ihres sozialen Charakters abhängig macht.² Entsprechendes hat der Gerichtshof auch für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes festgestellt.³ In anderem Zusammenhang – nämlich bei der Versagung des Vorsteuerabzugs – spricht der Gerichtshof auch davon, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität einer „**gesetzgeberischen Ausarbeitung**“ bedürfe, die nur durch einen Rechtsakt des abgeleiteten Gemeinschaftsrechts erfolgen könne.⁴
- 2.26 Solange der Gerichtshof an dieser Rechtsprechung festhält (zur Kritik im Schrifttum vgl. oben Rz. 2.16 ff.), steht der Neutralitätsgrundsatz somit **unter dem Vorbehalt einer verbindlichen Bestimmung** in der MwStSystRL. Daraus folgt beispielsweise, dass die in Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL verbindlich vorgegebenen einrichtungsbezogenen Differenzierungen wie z.B. die Unterscheidung zwischen „öffentlichen Posteinrichtungen“ und anderen Unternehmen in Art. 132 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL⁵ oder zwischen „Einrichtungen des öffentlichen Rechts“ und „anerkannten“ vergleichbaren privatrechtlichen Einrichtungen in Buchst. b, g, h, i und n – nicht gegen den Neutralitätsgrundsatz verstoßen.⁶ Gleiches gilt im Kontext des ermäßigten Steuersatzes. Deshalb kann auch z.B. die in Art. 98 Abs. 2 i.V.m. Anhang III MwStSystRL enthaltene Unterscheidung zwischen gedruckten Büchern und „E-Books“ nicht unter Hinweis auf das Neutralitätsgebot angegriffen werden.⁷

4. Anwendungsbeispiele aus der Rechtsprechung

- 2.27 Gemäß dem 5. Erwägungsgrund wird „größte Einfachheit und Neutralität“ des Mehrwertsteuersystems vor allem dadurch erreicht, dass die Steuer **so allgemein wie möglich** erhoben wird. Dies ist auch der Grund, weshalb der Gerichtshof sich wiederholt auf den Neutralitätsgrundsatz berufen hat, wenn es darum ging, eine gleichmäßige Anwendung der MwSt-Richtlinien durchzusetzen: So hat es der EuGH beispielsweise als Verstoß gegen den Neutralitätsgrundsatz angesehen, wenn ein Mitgliedstaat im Rahmen einer **Steueramnestie** bestimmten

1 EuGH v. 15.11.2012 – C-174/11 – Zimmermann, ECLI:EU:C:2012:716, UR 2013, 35.

2 EuGH v. 15.11.2012 – C-174/11 – Zimmermann, ECLI:EU:C:2012:716, UR 2013, 35.

3 EuGH v. 5.3.2015 – C-479/13 – Kommission/Frankreich, ECLI:EU:C:2015:141, UR 2015, 305; EuGH v. 5.3.2015 – C-502/13 – Kommission/Luxemburg, ECLI:EU:C:2015:143, UR 2015, 308.

4 EuGH v. 29.10.2009 – C-174/08 – NCC Construction, ECLI:EU:C:2009:669, UR 2010, 233.

5 EuGH v. 23.4.2009 – C-357/07 – TNT Post UK, ECLI:EU:C:2009:248, UR 2009, 348.

6 So ausdrücklich EuGH v. 15.11.2012 – C-174/11 – Zimmermann, ECLI:EU:C:2012:716, UR 2013, 35.

7 EuGH v. 5.3.2015 – C-479/13 – Kommission/Frankreich, ECLI:EU:C:2015:141, UR 2015, 305; EuGH v. 5.3.2015 – C-502/13 – Kommission/Luxemburg, ECLI:EU:C:2015:143, UR 2015, 308.

Steuerpflichtigen die MwSt teilweise erlassen hat.¹ Ferner verbietet der Grundsatz der Neutralität² nach Ansicht des Gerichtshofs eine allgemeine **Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Geschäften**, sofern unerlaubte und erlaubte Tätigkeiten – z.B. im Bereich des Glücksspiels – miteinander im Wettbewerb stehen.³ Eine unterschiedliche steuerliche Behandlung ist nur in solchen Fällen gestattet, in denen aufgrund der besonderen Merkmale bestimmter Waren jeder Wettbewerb zwischen einem legalen und einem illegalen Wirtschaftssektor ausgeschlossen ist, z.B. bei einem absoluten Verkehrsverbot.⁴

Wie der Gerichtshof mehrfach festgestellt hat, steht der Grundsatz der Neutralität – gerade bei der Anwendung der Steuerbefreiungen – einer **Differenzierung nach der Rechtsform des Steuerpflichtigen** entgegen. So hat der EuGH schon relativ früh⁵ unter Hinweis auf den Neutralitätsgrundsatz entschieden, dass der Begriff der „Einrichtung“ in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b, g und h der 6. MwStRL nicht nur juristische Personen meint, sondern auch natürliche Personen erfasst.⁶ Umgekehrt verbiete der Grundsatz der Neutralität beispielsweise, die Anwendung der Steuerbefreiung für ärztliche Heilbehandlungen davon abhängig zu machen, dass die Leistung von einer natürlichen Person erbracht wird.⁷ Deshalb können eine „Partnership“ englischen Rechts und eine offene Handelsgesellschaft deutschen Rechts „Einrichtungen mit sozialem Charakter“ sein.⁸ Für diese Rechtsprechung sprechen vor allem teleologische Gesichtspunkte, denn gemessen am Ziel der Entlastung der Leistungsempfänger stellt die Rechtsform des Unternehmers kein geeignetes Kriterium für die Anwendung der Steuerbefreiung dar.⁹

Ein weiterer Anwendungsbereich des Neutralitätsgrundsatzes betrifft die Ausübung des Ermessens, über das die Mitgliedstaaten bei der „**Anerkennung einer privatrechtlichen Einrichtung**“ als „Einrichtung gleicher Art“ (Art. 132 Abs. 1 Buchst. b), „Einrichtung mit sozialem Charakter“ (Art. 132 Abs. 1 Buchst. g und h), „Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung“ (Art. 132 Abs. 1 Buchst. i) oder „kulturellen Einrichtung“) verfügen. So hat der Gerichtshof festgestellt, dass es gegen den Neutralitätsgrundsatz verstößt, wenn – wie dies z.B. in Deutschland im Bereich der Pflege lange Zeit der Fall gewesen ist – für Leistungen von miteinander konkurrierenden privaten Einrichtungen unterschiedliche Voraussetzungen für die Steuerbefreiung gelten.¹⁰

1 EuGH v. 17.7.2008 – C-132/06 – Kommission/Italien, ECLI:EU:C:2008:412, UR 2008, 891.

2 Der Gerichtshof spricht hier noch von Wertneutralität, vgl. dazu näher etwa *Nieuwenhuis*, UR 2013, 672; *Zirkel*, Die Neutralität der Umsatzsteuer als europäisches Besteuerungsprinzip, S. 106 ff.

3 EuGH v. 25.2.1999 – C-349/96 – Card Protection Plan, ECLI:EU:C:1999:93, UR 1999, 254; EuGH v. 27.11.2003 – C-497/01 – Zita Modes, ECLI:EU:C:2003:644, UR 2004, 19 m. Anm. *Wäger*.

4 EuGH 29.6.1999 – C-158/98 – Coffeeshop Siberie, ECLI:EU:C:1999:334, UR 1999, 364.

5 Anders noch EuGH v. 11.8.1995 – C-453/93 – Bulthuis-Griffion, ECLI:EU:C:1993:265, UR 1995, 476 m. Anm. *Lohse*.

6 Ständige Rspr. seit EuGH v. 7.9.1999 – C-216/97 – Gregg, ECLI:EU:C:1999:390, UR 1999, 419.

7 EuGH v. 10.9.2002 – C-141/00 – Kügler, ECLI:EU:C:2002:473, UR 2002, 513.

8 EuGH v. 7.9.1999 – C-216/97 – Gregg, ECLI:EU:C:1999:390, UR 1999, 419; EuGH v. 12.3.2015 – C-594/13 – Go Fair, ECLI:EU:C:2015:164, UR 2015, 351.

9 Ebenso – auf der Grundlage des deutschen Verfassungsrechts – BVerfG v. 29.10.1999 – 2 BvR 1264/90, BVerfGE 101, 132, UR 1999, 494 m. Anm. *Widmann*; BVerfG v. 10.11.1999 – 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151, UR 1999, 498; aus dem Schrifttum statt vieler nur *Hoffsummer*, Steuerbefreiungen für Inlandsumsätze, S. 57 ff.

10 EuGH v. 15.11.2012 – C-174/11 – Zimmermann, ECLI:EU:C:2012:716, UR 2013, 35.