

Glücksspielsteuerrecht

Jahndorf / Brüggemann

2026

ISBN 978-3-406-81855-4

C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei
beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

Sie ist auch nicht unbedingt, denn sie ist bereits nach dem klaren Wortlaut von Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuersystemrichtlinie an „Bedingungen und Beschränkungen, die von jedem Mitgliedstaat festgelegt werden“, geknüpft. Mithin bedarf die Befreiung von Glücksspielen mit Geldeinsatz zu ihrer Erfüllung oder Wirksamkeit einer Maßnahme der Mitgliedstaaten. Wohl aus diesem Grund hat der Gerichtshof im Jahre 2010 ausdrücklich entschieden: „Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der [Mehrwertsteuersystemrichtlinie] ist dahin auszulegen, dass es den Mitgliedstaaten in Ausübung ihrer Befugnis, Bedingungen und Beschränkungen für die in dieser Bestimmung vorgesehene Befreiung von der Mehrwertsteuer festzulegen, gestattet ist, nur bestimmte Glücksspiele mit Geldeinsatz von dieser Steuer zu befreien.“ (EuGH 10.6.2010 – C-58/09, DStRE 2010, 943, ECLI:EU:C:2010:333 – Leo-Libera, Tenor).

Diese Auslegung hat er anschließend zweimal bestätigt (EuGH 24.10.2013 – C-440/12, MwStR 2013, 693, ECLI:EU:C:2013:687 – Metropoli Spielstätten, Rn. 29; ebenso schon EuGH 10.11.2011 – C-259/10 ua, UR 2012, 104, ECLI:EU:C:2011:719 – Rank Group, Rn. 53). Wenn aber Art. 135 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL den Mitgliedstaaten erlaubt, auch nur „bestimmte“ (EuGH 10.6.2010 – C-58/09, DStRE 2010, 943, ECLI:EU:C:2010:333 – Leo-Libera, Tenor) Glücksspiele zu befreien, kann diese Vorschrift nicht unmittelbar anwendbar sein (vgl. in diesem Sinne EuGH 10.12.2020 – C-488/18, MwStR 2021, 156, ECLI:EU:C:2020:1013 – Golfclub Schloss Igling, Rn. 36; EuGH 15.2.2017 – C-592/15, MwStR 2017, 271, ECLI:EU:C:2017:117 – British Film Institute, Rn. 14, 16, 23 und 24).

Die Wendung „bestimmte Glücksspiele“ in der Entscheidung des Gerichtshofs (EuGH 10.6.2010 – C-58/09, DStRE 2010, 943, ECLI:EU:C:2010:333 – Leo-Libera, Tenor) weist nämlich darauf hin, dass diese Vorschrift die Mitgliedstaaten nicht dazu verpflichtet, allgemein alle Dienstleistungen von der Steuer zu befreien, die Glücksspiele mit Geldeinsatz darstellen (in diesem Sinne EuGH 10.12.2020 – C-488/18, MwStR 2021, 156, ECLI:EU:C:2020:1013 – Golfclub Schloss Igling, Rn. 30). Eine Auslegung von Art. 135 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL, wonach die Mitgliedstaaten verpflichtet wären, „alle“ Glücksspiele mit Geldeinsatz von der Steuer zu befreien, wäre geeignet, den sachlichen Anwendungsbereich dieser Befreiung auszudehnen. Dies widerspräche auch der Rechtsprechung des Gerichtshofs, wonach die Steuerbefreiungen in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie eng auszulegen sind (EuGH 10.12.2020 – C-488/18, MwStR 2021, 156, ECLI:EU:C:2020:1013 – Golfclub Schloss Igling, Rn. 34; EuGH 15.2.2017 – C-592/15, MwStR 2017, 271, ECLI:EU:C:2017:117 – British Film Institute, Rn. 17; EuGH 21.3.2013 – C-91/12, DStR 2013, 757, EU:C:2013:198 – PFC Clinic, Rn. 23).

Gerade die Tatsache, dass Art. 135 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL den Mitgliedstaaten erlaubt, auch nur „bestimmte“ Glücksspiele zu befreien, spricht gegen dessen unmittelbare Anwendbarkeit (aa FG Münster 27.12.2021 – 5 V 2705/21 U, EFG 2022, 362 – aufgehoben durch den BFH 26.9.2022 – XI B 9/22 (AdV), MwStR 2023, 19).

Die einzige (frühere) Entscheidung des Gerichtshofs, die der Vorgängervorschrift in Art. 13 Teil B Buchst. f der Sechsten Richtlinie 77/388 hingegen unmittelbare Wirkung zusprach, um die Anwendung mit dieser Bestimmung unvereinbarer innerstaatlicher Rechtsvorschriften zu verhindern (EuGH 17.2.2005 – C 453/02 und C 462/02, DStR 2005, 371, EU:C:2005:92 – Linneweber und Akritidis, Tenor 2; in ähnliche Richtung, wenngleich nicht im Tenor, geht EuGH 10.11.2011 – C 259/10 und C 260/10, BeckRS 2011, 81607, EU:C:2011:719 –

Rank Group, Rn. 68 und 69), ist mE durch die jüngere Rechtsprechung zur unmittelbaren Wirkung von Mehrwertsteuerbefreiungen (EuGH 10.12.2020 – C-488/18, MwStR 2021, 156, ECLI:EU:C:2020:1013 – Golfclub Schloss Igling; EuGH 15.2.2017 – C-592/15, MwStR 2017, 271, ECLI:EU:C:2017:117 – British Film Institute) und von mehrwertsteuerrechtlichen Wahlrechten (EuGH 16.7.2015 – C-108/14 und C-109/14, MwStR 2015, 253, ECLI:EU:C:2015:496 – Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt) sowie durch die Entscheidung des Gerichtshofs aus dem Jahre 2010 (EuGH 10.6.2010 – C-58/09, DStRE 2010, 943, ECLI:EU:C:2010:333 – Leo-Libera; bestätigt durch EuGH 24.10.2013 – C-440/12, MwStR 2013, 693, EU:C:2013:687 – Metropol Spielstätten, Rn. 29 und EuGH 10.11.2011 – C 259/10 und C 260/10, BeckRS 2011, 81607, EU:C:2011:719 – Rank Group, Rn. 53) überholt.

- 19 Dies überzeugt auch inhaltlich. Denn mit der Steuerbefreiung des Glücksspiels mit Geldeinsatz in Art. 135 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL ist keine besondere europarechtliche Wertung verbunden. Anders als bei bestimmten im sozialen Bereich erbrachten Dienstleistungen von allgemeinem Interesse besteht hier nicht der Wille, diesen Tätigkeiten eine günstigere mehrwertsteuerliche Behandlung (→ Rn. 1 f.) zu gewähren (EuGH 10.6.2010 – C-58/09, DStRE 2010, 943, EU:C:2010:333 – Leo-Libera, Rn. 24; EuGH 13.7.2006 – C-89/05, IStR 2006, 633, EU:C:2006:469 – United Utilities, Rn. 23).
- 20 Insofern ist kein Grund ersichtlich, warum eine solche Steuerbefreiung aus rein technischen Gründen (Schwierigkeiten bei der Erhebung laut EuGH bzw. Vermeidung von Doppelbesteuerung) nach Maßgabe der Bedingungen und Beschränkungen der einzelnen Mitgliedstaaten unmittelbare Wirkung entfalten können sollte. Für eine besonders extensive Annahme einer unmittelbaren Wirkung dieser Steuerbefreiung besteht daher keinerlei Bedarf. Es bleibt damit dabei, dass diese Steuerbefreiung nicht unmittelbar anwendbar ist.
- 21 Leider konnte sich der Gerichtshof nicht durchringen, seine bisherige Rechtsprechung entsprechend zu präzisieren bzw. zu nuancieren. Er beschränkte sich lediglich auf die unbegründete Behauptung, wonach Art. 135 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL unmittelbare Wirkung habe, zitierte dafür eine (ver-)alte(-te) Entscheidung und setzte sich nicht mit der weiteren Rechtsprechungsentwicklung auseinander (EuGH 12.9.2024 – C-73/23, MwStR 2024, 983, ECLI:EU:C:2024:734 – Chaudfontaine Loisirs, Rn. 56; EuGH 12.9.2024 – C-741/22, MwStR 2024, 975, ECLI:EU:C:2024:732 – Casino de Spa ua, Rn. 54). Dies ist zwar ein Armutszeugnis für den Gerichtshof, was hier aber glücklicherweise unschädlich war, da der EuGH immerhin im konkreten Fall zum richtigen Ergebnis kommt, wonach die Differenzierung keinen Verstoß gegen den Neutralitätsgrundsatz (dazu sogleich → Rn. 31 ff.) darstellt, weswegen es auf eine unmittelbare Wirkung auch nicht mehr ankam.

22–30 *Einstweilen frei*

III. Selektive Steuerbefreiungen und der Neutralitätsgrundsatz

1. Allgemeines

- 31 Sobald ein nationaler Gesetzgeber eine *selektive Glücksspielbefreiung* (einige Glücksspielarten werden mehrwertsteuerrechtlich befreit, einige andere nicht)

etabliert hat, stellt sich die Frage, ob dies mit dem Neutralitätsgrundsatz vereinbar ist. Der Neutralitätsgrundsatz hat seinen Ursprung im Charakter der Mehrwertsteuer. Ihrem Charakter nach ist die Mehrwertsteuer eine allgemeine Verbrauchssteuer (EuGH 13.3.2014 – C-204/13, DStR 2014, 592, ECLI:EU:C:2014:147 – Malburg, Rn. 41; EuGH 11.10.2007 – C-283/06 ua, BeckRS 2007, 70797, ECLI:EU:C:2007:598 – Kögaz, Rn. 37 f.; EuGH 18.12.1997 – C-384/95, DStRE 1998, 888, ECLI:EU:C:1997:627 – Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG, Rn. 23; Tipke StuW 1992, 103 (107); Rau/Dürrwächter/Stadie UStG Einf. Rn. 141 (Stand Januar 2024)). Sie besteuert aber nicht den Verbrauch an sich, sondern den Aufwand für ein verbrauchbares Gut. Letztendlich wird die Leistungsfähigkeit besteuert, die sich im Aufwand für einen verbrauchbaren Vorteil zeigt, den ein Unternehmer einer anderen Person verschafft.

Davon ausgehend verwendet der EuGH im Anwendungsbereich der MwStSystRL den „Grundsatz der steuerlichen Neutralität“ (EuGH 10.11.2011 – C-259/10 u.a., BeckRS 2011, 81607, ECLI:EU:C:2011:719 – Rank Group, Rn. 32; EuGH 23.4.2009 – C-460/07, IStR 2009, 356, ECLI:EU:C:2009:254 – Puffer, Rn. 53; EuGH 11.12.2007 – C-437/06, BB 2008, 762, ECLI:EU:C:2008:166 – Securenta Rn. 25 u. 36; EuGH 12.1.2006 – C-246/04, DStRE 2006, 737, ECLI:EU:C:2006:22 – Turn- und Sportunion Waldburg, Rn. 32) als ein grundlegendes Prinzip der Mehrwertsteuer, wobei sich hinter diesem Prinzip in der Rechtsprechung des EuGH bei genauer Betrachtung zwei unterschiedliche Bedeutungen verbergen (ähnlich Nieskens UR 2004, 441 (447); Widmann DStR 2005, 1161 (1162); Lohse UR 2004, 582 ff.; Mellinghoff UR 2013, 5 (9 f.)), die in der Rechtsprechung des EuGH nicht immer sauber getrennt werden.

Einstweilen frei

33–39

2. Die Rolle des Unternehmers im Mehrwertsteuersystem

Die eine Bedeutung knüpft an die Rolle des Unternehmers im Mehrwertsteuersystem an. So verlangt der Neutralitätsgrundsatz, dass der Unternehmer als Gehilfe des Steuergläubigers in Form eines Steuereinsammlers von der endgültigen Belastung mit Umsatzsteuer außerhalb eines privaten Letztverbrauchs zu befreien ist (EuGH 11.12.2007 – C-437/06, BB 2008, 762, ECLI:EU:C:2008:166 – Securenta, Rn. 25; EuGH 30.3.2006 – C-184/04, DStRE 2006, 619, ECLI:EU:C:2006:214 – Uudenkaupungin kaupunki, Rn. 24 ff.), sofern die unternehmerische Tätigkeit selbst der Erzielung (grds.) steuerpflichtiger Umsätze dient (zB EuGH 21.4.2005 – C-25/03, NJW 2005, 1633, ECLI:EU:C:2005:241 – HE, Rn. 52).

Die Mehrwertsteuer soll für das diese einsammelnde Unternehmen neutral sein. Zuweilen findet sich der Textbaustein des EuGH (vgl. exemplarisch EuGH 13.3.2014 – C-204/13, DStR 2014, 592, ECLI:EU:C:2014:147 – Malburg, Rn. 43 mit Verweis auf EuGH 14.2.1985 – C-268/83, BeckRS 2004, 72789, ECLI:EU:C:1985:74 – Rompelman, Rn. 19, und EuGH 3.3.2005 – C-32/03, IStR 2005, 234, ECLI:EU:C:2005:128 – Fini H, Rn. 25), wonach „(d)as gemeinsame Mehrwertsteuersystem (...) daher eine völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese selbst der Mehrwertsteuer unterliegen“, gewährleiste. Dieser Textbaustein ist allerdings schief, denn eine „völlige Neutralität“ kann auch der Neutralitätsgrundsatz nicht gewährleisten, wenn ein Grundrechtsträger gesetzlich gezwungen wird, eine materiell fremde Steuer für den Staat unentgeltlich einzusammeln.

- 42 Wie dem auch sei, dieser Ansatz entspricht insoweit einem Auslegungsprinzip, welches bei der Auslegung der Vorschriften der Mehrwertsteuersystemrichtlinie zu beachten ist. Insofern ist der Textbaustein des Gerichtshofs (EuGH 8.2.2018 – C-380/16, DStR 2018, 346, ECLI:EU:C:2018:76 – Kommission/Deutschland, Rn. 58; vgl. in diesem Sinne EuGH 19.7.2012 – C-44/11, DStR 2012, 1601, ECLI:EU:C:2012:484 – Deutsche Bank, Rn. 45), wonach „der Grundsatz der steuerlichen Neutralität keine Regel des Primärrechts ist, die für die Geltung einer Ausnahme bestimmend sein könnte, sondern ein Auslegungsgrundsatz, der neben anderen Grundsätzen anzuwenden ist“, zutreffend. Bei der Auslegung der Richtlinie ist zu beachten, dass der unternehmerische Verbrauch nicht mit Mehrwertsteuer zu belasten ist. Das verlangt, dass dem mit Mehrwertsteuer belasteten Unternehmer, soweit und solange er Verbrauchsgüter unternehmerisch nutzt, ein Abzug der auf diese Güter entfallenden Mehrwertsteuer ermöglicht wird. Dies wiederum verlangt auch, dass die Geltendmachung des Vorsteuervergütungsanspruchs nicht über Gebühr erschwert wird. Gleiches gilt für die systembedingte Überwälzung der Mehrwertsteuer auf den Leistungsempfänger, aber auch für die Vermeidung einer Doppelbesteuerung durch mehrere Mitgliedstaaten.

43–45 *Einstweilen frei*

3. Zur Gleichbehandlung der Unternehmer oder Leistungsempfänger untereinander

- 46 Zum anderen entspricht der Neutralitätsgrundsatz jedoch auch dem primärrechtlichen Gleichheitssatz des Art. 20 der EU-Grundrechte-Charta (so auch EuGH 23.4.2009 – C-460/07, IStR 2009, 356, ECLI:EU:C:2009:254 – Puffer, Rn. 52 f.; Lohse UR 2004, 582 (583); anders Reiß RIW 2004, 641 (647), der zwischen Gleichheitsgrundsatz und Neutralitätsgebot formal unterscheidet) und meint die Wettbewerbsneutralität unter dem Aspekt der gleichen Besteuerung gleicher wirtschaftlicher Verbrauchsvorgänge (EuGH 10.11.2011 – C-259/10 ua, UR 2012, 104, ECLI:EU:C:2011:719 – Rank Group, Rn. 53 ff.; EuGH 28.6.2007 – C-363/05, UR 2007, 727, ECLI:EU:C:2007:391 – JP Morgan, Rn. 47; EuGH 12.1.2006 – C-246/04, DStRE 2006, 737, ECLI:EU:C:2006:22 – Turn- und Sportunion Waldburg, Rn. 32; EuGH 8.3.2001 – C-415/98, UR 2001, 149, ECLI:EU:C:2001:136 – Bakcsi, Rn. 45 f.; Stadie UR 1986, 137 (138); Birkenfeld StuW 1998, 55 (71); Billig UR 2007, 81 (83)).
- 47 Hier findet der Neutralitätsgrundsatz zwischen zwei Bezugsgrößen (entweder zwei Unternehmer, die die gleiche Leistung erbringen oder zwischen zwei Leistungsempfängern, die den gleichen Aufwand für die gleiche Leistung tätigen) Anwendung. Dieser Ansatz vermeidet, dass es zu einer Wettbewerbsverzerrung durch die Mehrwertsteuer kommt. Er verhindert eine Ungleichbehandlung der Unternehmer und erreicht eine wettbewerbsneutrale Steuerbelastung, mithin einen Schutz der Wettbewerbsneutralität unter dem Aspekt der gleichen Besteuerung gleicher wirtschaftlicher Verbrauchsvorgänge. Dieser Aspekt des Neutralitätsgrundsatzes ist nicht nur ein Auslegungsgrundsatz, sondern bindet den Gesetzgeber im Europarecht über Art. 20 der EU-Grundrechte-Charta.
- 48 Der EuGH versucht allerdings, sich insoweit nicht festzulegen. Bei „normalen“ Vorabentscheidungsersuchen, die sich auf die Auslegung der MwStSystRL beziehen, wendet er grds. den Neutralitätsgrundsatz in beiden Konstellationen eher als ein bloßes Auslegungsprinzip an. Als allerdings einmal ein Vorabentscheidungsersuchen aus Polen die Gültigkeitsfrage nach einer Richtlinienvorschrift wegen eines

Verstoßes gegen den Neutralitätsgrundsatz stellte, musste er sich entscheiden. Kurzerhand änderte er die Frage und führte aus: „Erstens ist festzustellen, dass das vorliegende Gericht zwar im Wortlaut seiner Frage auf den Grundsatz der steuerlichen Neutralität Bezug nimmt, doch geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass es der Sache nach die Frage aufwirft, ob Art. 98 Abs. 2 der geänderten Richtlinie (...) im Licht des in Art. 20 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (...) verankerten Grundsatzes der Gleichbehandlung gültig ist.“ (EuGH 7.3.2017 – C-390/15, EuZW 2017, 435, ECLI:EU:C:2017:174 – RPO, Rn. 38).

Einstweilen frei

49–50

4. Die konkrete Reichweite des Neutralitätsgrundsatzes

a) Unmittelbare Anwendung „des Neutralitätsgrundsatzes“? Unabhängig von der dogmatischen Herleitung sind jedenfalls die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie an den Neutralitätsgrundsatz gebunden. Nach zutreffender Rechtsprechung des Gerichtshofs gilt dies auch, soweit die Richtlinie ihnen einen Spielraum oder ein Wahlrecht einräumt. So muss ein Mitgliedstaat auch bei der Ausübung ihm obliegender Wahlrechte bzw. seines Ermessens den Grundsatz der steuerrechtlichen Neutralität beachten (EuGH 9.9.2021 – C-406/20, DStR 2021, 2199, ECLI:EU:C:2021:720 – Phantasia, Rn. 36; EuGH 27.6.2019 – C-597/17, MwStR 2019, 698, ECLI:EU:C:2019:544 – Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ua, Rn. 46; EuGH 9.3.2017 – C-573/15, MwStR 2017, 317, ECLI:EU:C:2017:189 – Oxygure Belgium, Rn. 28).

Aus dieser Aussage versuchen bisweilen einige Akteure im Rahmen der Glücksspielbesteuerung eine unmittelbare Anwendung des Neutralitätsgrundsatzes im Zusammenhang mit der Steuerbefreiung des Art. 135 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL abzuleiten. Danach befreien die Mitgliedstaaten Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz „unter den Bedingungen und Beschränkungen, die von jedem Mitgliedstaat festgelegt werden“.

Über eine fehlende unmittelbare Wirkung einer Richtlinienbestimmung kann der Grundsatz der steuerrechtlichen Neutralität aber nicht hinweghelfen. Der Grundsatz der steuerrechtlichen Neutralität macht aus einer offen formulierten Vorschrift (die sich nur an den Mitgliedstaat wendet) nämlich keine präzise oder zwingende Vorschrift. Ebenso wie Art. 20 EU-Grundrechte-Charta oder Art. 3 Abs. 1 GG gibt der Neutralitätsgrundsatz keine konkrete Rechtsfolge vor, sondern allenfalls ein konkretes Ergebnis im Sinne einer Gleichbehandlung. Wie der Gesetzgeber diese erreichen möchte, obliegt aber ihm. Wenn aber europarechtlich nicht vorgeschrieben ist, ob alles besteuert oder alles befreit wird, dann kann diese Richtlinienvorschrift auch nicht in Verbindung mit dem Neutralitätsgrundsatz unmittelbar angewandt werden.

Allerdings scheint der Gerichtshof von einer irgendwie gearteten Möglichkeit einer unmittelbaren Anwendung des Grundsatzes der steuerrechtlichen Neutralität auszugehen (EuGH 12.9.2024 – C-73/23, MwStR 2024, 983, ECLI:EU:C:2024:734 – Chaudfontaine Loisirs, Rn. 56; EuGH 12.9.2024 – C-741/22, MwStR 2024, 975, ECLI:EU:C:2024:732 – Casino de Spa ua, Rn. 54). Überzeugend ist dies jedoch nicht (→ Rn. 11 ff.).

Einstweilen frei

55–59

b) Gleiche Besteuerung ähnlicher Verbrauchsgüter? Zum anderen lässt der Neutralitätsgrundsatz es „lediglich“ nicht zu, *gleichartige* Gegenstände (zutref-

fend BFH 26.9.2022 – XI B 9/22 (AdV), MwStR 2023, 19, Rn. 19 ff.) oder Dienstleistungen, die miteinander in Wettbewerb stehen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (EuGH 19.12.2019 – C-715/18, MwStR 2020, 177, ECLI:EU:C:2019:1138 – Segler-Vereinigung Cuxhaven, Rn. 36; EuGH 27.6.2019 – C-597/17, MwStR 2019, 698, ECLI:EU:C:2019:544 – Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ua, Rn. 47; EuGH 9.3.2017 – C-573/15, MwStR 2017, 317, ECLI:EU:C:2017:189 – Oxy cure Belgium, Rn. 30; EuGH 10.11.2011 – C-259/10 ua, BeckRS 2011, 81607, ECLI:EU:C:2011:719 – Rank Group, Rn. 32; EuGH 6.5.2010 – C-94/09, DStR 2010, 977, ECLI:EU:C:2010:253 – Kommission ./U. Frankreich, Rn. 40).

- 61 Dies wird mE sehr häufig übersehen, wie die vielen Vorlagen nationaler Gerichte zeigen, die insb. beim Steuersatz oder den Steuerbefreiungen eine *gleiche Besteuerung ähnlicher Verbrauchsgüter* über den Neutralitätsgrundsatz entgegen der Ausgestaltung im jeweiligen nationalen Recht zu erreichen suchen (so auch im Rahmen eines AdV-Verfahrens das FG Münster 27.12.2021 – 5 V 2705/21 U, EFG 2022, 362 – völlig zu Recht aufgehoben durch den BFH 26.9.2022 – XI B 9/22 (AdV), MwStR 2023, 19). Auch in Deutschland wird zB vom Bundesrechnungshof (Bericht v. 28.6.2010, BR-Drs. 390/10 = UR 2010, 566 [570]) verkannt, dass der Gesetzgeber entscheiden kann, ob er den Aufwand für Gänseleber (auch wenn es ein Feinschmeckerprodukt ist) nur ermäßigt besteuert, während er den Aufwand für Milch (Gleiches gilt für Trinkwasser in Flaschen) regelbesteuert. Beides sind unterschiedliche Verbrauchsgüter. Ob, wie Kube meint, die Transportdienstleistung per Bus über das Straßennetz oder per Bahn über das Schienennetz (vgl. die Steuersatzermäßigung in § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG) nicht nur ähnliche, sondern tatsächlich gleichartige Dienstleistungen sind, ist doch – gerade im Hinblick auf die jüngere Rechtsprechung des EuGH – mehr als fraglich (anders offenbar Kube UR 2020, 590 (594 f.)).

- 62 Es mag zwar seltsam – manche würden auch sagen: nicht folgerichtig – anmuten, wenn einige Grundnahrungsmittel nicht ermäßigt besteuert werden, andere aber schon. Der Gesetzgeber ist aber nicht gezwungen, nur weil er ein Grundnahrungsmittel (zB Brot) ermäßigt besteuert, auch alle anderen ermäßigt zu besteuern. Darin liegt keine verfassungsrechtliche und schon gar keine europarechtliche Folgeretzwidrigkeit, da der Gesetzgeber nie gezwungen war (und auch nicht ist), alle Grundnahrungsmittel ermäßigt zu besteuern, auch wenn dies möglicherweise sinnvoll wäre. Das ist letztendlich eine politische Entscheidung, nicht eine juristische. Deswegen ist es schräg bis amüsant, aber rechtlich völlig unproblematisch – entgegen einigen Stimmen in der Literatur (zB Ismer/Kaul/Reiß/Rath DStR 2010, 1970; Bundesrechnungshof, Bericht v. 28.6.2010, BR-Drs. 390/10 = UR 2010, 566) – wenn zB getrocknete Schweineohren dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, Babynahrung aber nicht. Beides sind unterschiedliche Verbrauchsgüter, die der demokratisch legitimierte Gesetzgeber – wenn er es denn politisch so will – umsatzsteuerrechtlich auch unterschiedlich besteuern kann.

- 63 Um es mit den leicht abgewandelten Worten von Isensee (das Originalzitat lautet: „Das Grundgesetz ist nicht das ‚juristische Weltenei‘, in dem das komplette Steuerrecht angelegt wäre.“ – Isensee StuW 1994, 3 (6); in der Sache ähnlich Birk DStJG 22 (1999), 7 (9); Drüen FS Kruse, 2001, 191 (199); Wernsmann DStR 2007, 1149 (1154)) zu formulieren: Auch der Neutralitätsgrundsatz ist nicht das juristische Weltenei, in dem das gesamte Mehrwertsteuerrecht angelegt wäre.

- 64 Der Neutralitätsgrundsatz in der Ausprägung als Gleichbehandlungsgebot des Art. 20 EU-Grundrechte-Charta (aA offenbar Kube UR 2020, 590 (592)) verlangt

nur, dass gleichartige Gegenstände gleichermaßen besteuert werden. Gegenstände oder Dienstleistungen sind gleichartig, wenn sie ähnliche Eigenschaften haben und beim Verbraucher nach einem Kriterium der Vergleichbarkeit in der Verwendung denselben Bedürfnissen dienen. Darüber hinaus dürfen die bestehenden Unterschiede die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers zwischen diesen Gegenständen oder Dienstleistungen nicht erheblich beeinflussen (EuGH 3.2.2022 – C-515/20, BeckRS 2022, 1048, ECLI:EU:C:2022:73 – Finanzamt A, Rn. 44; EuGH 9.9.2021 – C-406/20, DStR 2021, 2199, ECLI:EU:C:2021:720 – Phantasialand, Rn. 38; EuGH 27.6.2019 – C-597/17, MwStR 2019, 698, ECLI:EU:C:2019:544 – Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ua, Rn. 48; EuGH 9.11.2017 – C-499/16, MwStR 2018, 121, ECLI:EU:C:2017:846 – AZ, Rn. 31; EuGH 27.2.2014 – C-454/12 und C-455/12, DStRE 2014, 622, ECLI:EU:C:2014:111 – Pro Med Logistik und Pongratz, Rn. 54), mithin müssen sie für ihn austauschbar, quasi substituierbar (so ausdrücklich EuGH 9.9.2021 – C-406/20, DStR 2021, 2199, ECLI:EU:C:2021:720 – Phantasialand, Rn. 39; EuGH 9.11.2017 – C-499/16, MwStR 2018, 121, ECLI:EU:C:2017:846 – AZ, Rn. 33 spricht von gegenseitig ersetzbar) sein. Die Beurteilung der Gleichartigkeit von Gegenständen oder Dienstleistungen aus der Perspektive eines Endverbrauchers beinhaltet dabei naturgemäß einen gewissen Entscheidungsspielraum, der gern übersehen wird (so auch bei Hambach/Hammerl MwStR 2020, 600 ff.).

Interessant ist, dass der Gerichtshof dem Unionsgesetzgeber im Zusammenhang mit dem Erlass steuerrechtlicher Maßnahmen diesen Spielraum zugesteht. Ihm sei ein weites Ermessen zuzuerkennen, sodass sich die gerichtliche Kontrolle auf offensichtliche Fehler beschränken müsse (EuGH 7.3.2017 – C-390/15, EuZW 2017, 435, ECLI:EU:C:2017:174 – RPO, Rn. 54 – wonach der Unionsgesetzgeber Entscheidungen politischer, wirtschaftlicher und sozialer Art treffen, divergierende Interessen in eine Rangfolge bringen oder komplexe Beurteilungen vornehmen müsse; vgl. in diesem Sinne auch EuGH 10.12.2002 – C-491/01, EuR 2003, 80, ECLI:EU:C:2002:741 – British American Tobacco (Investments) und Imperial Tobacco, Rn. 123; EuGH 17.10.2013 – C-203/12, NVwZ 2013, 1536, ECLI:EU:C:2013:664 – Billerud Karlsborg und Billerud Skärblacka, Rn. 35). Insbesondere könne der Gerichtshof die Beurteilung des Unionsgesetzgebers nicht durch seine eigene ersetzen (so ausdrücklich noch EuGH 17.10.2013 – C-203/12, NVwZ 2013, 1536, ECLI:EU:C:2013:664 – Billerud Karlsborg und Billerud Skärblacka, Rn. 35).

Unter Berücksichtigung der jüngsten Rechtsprechung des Gerichtshofs muss Gleiches für die Kontrolle des Ermessens der nationalen Gesetzgeber gelten. Denn der Gerichtshof betont zunehmend, dass die Union aus Staaten besteht, die die in Art. 2 EUV genannten Werte achten und teilen (EuGH 24.6.2019 – C-619/18, EuZW 2020, 166, ECLI:EU:C:2019:531 – Kommission/Polen (Unabhängigkeit des Obersten Gerichts), Rn. 42 und 43; EuGH 10.12.2018 – C-621/18, NVwZ 2019, 143, ECLI:EU:C:2018:999 – Wightman ua, Rn. 63; EuGH 25.7.2018 – C-216/18 PPU, BeckEuRS 2018, 572779, ECLI:EU:C:2018:586 – Minister for Justice and Equality (Mängel des Justizsystems), Rn. 35; zur Berücksichtigung des Demokratieprinzips bei der Auslegung von Richtlinien siehe auch EuGH 9.3.2010 – C-518/07, EuZW 2010, 296, ECLI:EU:C:2010:125 – Kommission/Deutschland, Rn. 41). Zu den in Art. 2 EUV genannten Werten, auf die sich die Union gründet, gehört insb. auch das Demokratieprinzip. Danach ist primär der demokratisch legitimierte Gesetzgeber für die Ausfüllung gesetzgeberischer Entscheidungsspielräume zuständig.

- 67 Gewährt das Europarecht daher einem Mitgliedstaat einen solchen Spielraum, ist dafür vorrangig das gewählte *Parlament* dieses Mitgliedstaates zuständig. Folglich sind andere Organe bei der Überprüfung dieses parlamentarischen Entscheidungsspielraums per se beschränkt. Sie können nicht ihre eigene Auffassung von der Gleichartigkeit der Gegenstände oder Dienstleistungen an die Stelle des dazu demokratisch legitimierten Organs setzen. Dies gilt für nationale Gerichte ebenso wie für Unionsgerichte.
- 68 Insofern kann auch der EuGH eine Verletzung des Neutralitätsgrundsatzes durch einen demokratisch legitimierten Gesetzgeber in der Regel nur feststellen, wenn dieser seinen Entscheidungsspielraum offensichtlich überschritten hat. Dies ist aber erst der Fall, wenn aus Perspektive des *Durchschnittsverbrauchers* die unterschiedlich besteuerten Dienstleistungen oder Lieferungen nahezu identisch sind, sodass sie ohne Weiteres substituiert (EuGH 9.9.2021 – C-406/20, DStR 2021, 2199, ECLI:EU:C:2021:720 – Phantasialand, Rn. 39: „Mit anderen Worten ist zu prüfen, ob die fraglichen Gegenstände oder Dienstleistungen aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers austauschbar sind“) werden könnten (zutreffend Brüggenmann UR 2022, 169 (170)). Nur dann besteht auch eine Verzerrung des Wettbewerbs der Anbieter dieser Dienstleistungen oder Lieferungen untereinander, die mit dem Neutralitätsprinzip nicht mehr vereinbar ist.
- 69 Aus diesem Grund hat sich der EuGH bislang grds. und völlig zu Recht zurückgehalten, eine Verletzung des Neutralitätsgrundsatzes festzustellen, wenn zB die Mitgliedstaaten nur frische Backwaren (nicht solche, die ein *bestimmtes* Mindesthaltbarkeitsdatum überschreiten – EuGH 9.11.2017 – C-499/16, MwStR 2018, 121, ECLI:EU:C:2017:846 – AZ, Rn. 36), nur Schausteller auf mobilen Jahrmärkten (und nicht stationäre Vergnügungsparks – EuGH 9.9.2021 – C-406/20, DStR 2021, 2199, ECLI:EU:C:2021:720 – Phantasialand, Rn. 48), nicht alle Arzneimittel (sondern nur bestimmte, auch in Abhängigkeit von ihrer Verwendung – EuGH 27.6.2019 – C-597/17, MwStR 2019, 698, ECLI:EU:C:2019:544 – Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ua, Rn. 49), nur Taxis (nicht aber alle Personenbeförderungen mit Pkws – EuGH 27.2.2014 – C-454/12 und C-455/12, DStRE 2014, 622, ECLI:EU:C:2014:111 – Pro Med Logistik und Pongratz, Rn. 60), oder nur gedruckte Bücher (nicht Bücher auf anderen physischen Trägermedien – EuGH 11.9.2014 – C-219/13, MwStR 2014, 725, ECLI:EU:C:2014:2207 – K Oy, Rn. 34) ermäßigt besteuern oder befreien. Anders als Kube (UR 2020, 590 (591)) meint, versteht der EuGH den Begriff der Gleichartigkeit zu Recht nicht weit.
- 70 In seinen beiden jüngsten Entscheidungen stellt der Gerichtshof vielmehr zutreffend klar, dass es entscheidend darauf ankommt, dass die beiden Leistungen aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers austauschbar sind (EuGH 12.9.2024 – C-73/23, MwStR 2024, 983, ECLI:EU:C:2024:734 – Chaudfontaine Loisirs, Rn. 32; EuGH 12.9.2024 – C-741/22, MwStR 2024, 975, ECLI:EU:C:2024:732 – Casino de Spa ua, Rn. 31). Insoweit sind nicht nur die Unterschiede zu berücksichtigen, die die Eigenschaften der fraglichen Leistungen sowie deren Verwendung betreffen und die daher naturgemäß mit diesen Leistungen verbunden sind, sondern auch die *Unterschiede des Kontexts*, in dem die Leistungen erbracht werden, soweit diese kontextuellen Unterschiede in den Augen des Durchschnittsverbrauchers zu einer Unterscheidbarkeit im Hinblick auf die Befriedigung seiner eigenen Bedürfnisse führen können und daher geeignet sind, seine Wahl zu beeinflussen (EuGH 12.9.2024 – C-73/23, MwStR 2024, 983,