

Wissenschaftliche Dienste

Ausarbeitung

**Ermäßigter Mehrwertsteuersatz für Kultur, Zeitungen, Zeitschriften
und Hotelübernachtungen (§ 12 Abs. 2 Umsatzsteuergesetz)**



**Ermäßigter Mehrwertsteuersatz für Kultur, Zeitungen, Zeitschriften und Hotelübernachtungen
(§ 12 Abs. 2 Umsatzsteuergesetz)**

Verfasserin: [REDACTED]
Aktenzeichen: WD 4 – 3000 – 048/11
Abschluss der Arbeit: Datum: 23. März 2011
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen
Telefon: [REDACTED]

Inhaltsverzeichnis	Seite
1. Vorbemerkung	4
2. Ermäßigter Mehrwertsteuersatz für Kultur	5
3. Ermäßigter Mehrwertsteuersatz für Zeitungen und Zeitschriften	7
4. Ermäßigter Mehrwertsteuersatz für Hotelübernachtungen	8

1. Vorbemerkung

Der ermäßigte Mehrwertsteuersatz wurde mit dem Umsatzsteuergesetz vom 29. Mai 1967 eingeführt. „Sinn und Zweck dieser Regelung war nach dem Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 30. Oktober 1963 (BT-Drs. IV/1590), bestimmte Güter des lebensnotwendigen Bedarfs aus sozialpolitischen Gründen zu verbilligen.“¹ Im Gesetzentwurf der Bundesregierung wurde die Auffassung vertreten, „dass es das fortbestehende Ziel der Steuerpolitik sein muss, eine weitere Erhöhung dieser steuerlichen Gesamtbelastung für die Wirtschaft und Gesellschaft zu vermeiden und alle Möglichkeiten zu prüfen, die zur Verminderung der Steuerlast führen vermögen.“² Alle schädlichen Wirkungen auf die Wettbewerbsfähigkeit, wie sie von der früheren Umsatzsteuer ausgegangen sind, sollten beseitigt werden; gleichzeitig sollte damit die Regressionswirkung der Mehrwertsteuer abgemildert werden.

Der Regierungsentwurf, der in der 4. WP nicht zu Ende beraten wurde, wurde in der 5. WP als Initiativgesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und FDP (BT-Drs. V/1581) eingebracht.

Auch vor dem Hintergrund, dass zum 1. Juli 1968 der allgemeine Steuersatz von 10 auf 11 Prozentpunkte angehoben wurde, war eine Ausweitung des Kreises für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes aus sozialpolitischer Sicht geboten.

Bei der Ausarbeitung wurden nur zwei Kommentare (Rau/Dürrwächter und Vogel/Schwarz) ausführlich behandelt. In der Kommentierung von Vogel/Schwarz zu § 12 Abs. 2 ist eine ausführliche Begründung für den gesamten Abs. 2 von § 12 formuliert. Vollständigkeitshalber ist die Kommentierung von Rondorf (Kommentar Vogel/Schwarz) als Anlage 1 im Volltext beigefügt.

Im Kommentar von Buntjes/Geist zu § 12 Umsatzsteuergesetz ist die Umsatzsteuerermäßigung insgesamt begründet, die für alle Absätze von Bedeutung ist, ohne auf die einzelnen Ermäßigungstatbestände näher einzugehen. Es heißt dort: „Da die Umsatzsteuer im Sinne einer Verbrauchsteuer vom Unternehmer an den Endverbraucher weitergereicht wird, hat sie erhebliche Auswirkungen auf die Verbraucherpreise. Um diese Auswirkungen in bestimmten Bereichen aus sozialpolitischen oder ähnlichen Gründen möglichst gering zu halten, gibt es seit Einführung des heute geltenden Umsatzsteuersystems neben einem Regelsteuersatz einen ermäßigten Steuersatz. Dieser gilt vor allem für die Lieferung von Grundnahrungsmitteln sowie für kulturelle Leistungen. Im Gegensatz zu Steuerbefreiungen führt die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes nicht zu Nachteilen beim Vorsteuerabzug des leistenden Unternehmers.“³

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass für den Gesetzgeber sozialpolitische-, kultur- und bildungspolitische Ziele für die hier behandelten Steuerermäßigungstatbestände ausschlaggebend waren.

1 BT-Drs. 17/2290 vom 28.06.2010, S.16

2 Bt-Drs. IV/1590 vom 30.10.1963, S.16

3 Buntjes/Geist, UStG 2009, Allgemeines zu § 12 UStG, RZ 2

2. Ermäßigter Mehrwertsteuersatz für Kultur

Politische Diskussion zu § 12 Abs. 2 Nr. 7

Der ermäßigte Steuersatz für kulturelle Leistungen ist in § 12 Abs. 2 Nr. 7 (ehemals Nr. 6) Umsatzsteuergesetz (UStG) geregelt und bezieht sich auf Theater, Konzerte, Museen, Filme etc. Im früheren Regierungsentwurf waren für den Bereich Kultur keine ermäßigten Mehrwertsteuersätze vorgesehen. Im schriftlichen Bericht des Finanzausschusses (BT-Drs. V/48) wurde jedoch die Auffassung vertreten, dass für bestimmte Bereiche – unter anderem auch für „kulturelle Leistungen, wie sie Theater, Orchester und Museen ... Rundfunk und Fernsehen, Filmwirtschaft und Zirkusunternehmen ... Bücher Zeitschriften“⁴ - die Beibehaltung des Normalsteuersatzes zu nicht zu verantwortenden Preiserhöhungen und bei Nichtakzeptanz der erhöhten Preise zur Gewinnschmälerung der Unternehmen führen würde.

Entgegen der verfassungsrechtlichen Gutachten, die sich auf das Fernsehurteil des Bundesverfassungsgerichts vom 28. Februar 1961 stützten, das zu dem Ergebnis kam, „dass die Einbeziehung dieser Anstalten in die Umsatzbesteuerung nicht verfassungskonform sei“⁵ und demzufolge von der Steuer befreit werden müsste, waren die Regierungsvertreter und mehrheitlich die Ausschussmitglieder der Auffassung, dass aus Gründen der steuerlichen Gerechtigkeit und Wettbewerbsgleichheit gegenüber privaten Unternehmen Rundfunk und Fernsehen ebenso der Besteuerung unterworfen werden müsste. Man war der Meinung, dass die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes wirtschaftlich dieselbe Auswirkung wie die Steuerbefreiung hätte. Es wurde weiter begründet, dass es damit „in dem Bereich der für Funk und Fernsehen Tätigen nicht zu Störungen käme (beispielsweise das Interesse, aus steuerlichen Gründen die eigene Produktion von Filmen zu intensivieren)“⁶.

Kommentierung zu § 12 Abs. 2 Nr. 7 Umsatzsteuergesetz:

- Rau/Dürrwächter: Umsatzsteuergesetz, Kommentar zu §12 Abs.
- 2 Nr.7:

Zu Nr. 7a - Eintrittsberechtigung für Theater, Konzerte, Museen usw. – begründet Schuhmann wie folgt: „Für die Einführung des ermäßigten – seinerzeit halbierten – Steuersatzes im kulturellen Bereich ist maßgebend gewesen, dass die Anwendung des Normalsteuersatzes zu nicht zu verantwortenden Preiserhöhungen oder, falls der Abnehmer erhöhte Preise nicht akzeptieren würde, zu einer nicht zu vertretbaren Gewinnschmälerung der Unternehmen führen würde.“⁷

4 Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses (BT-Drs. V/48) von 1967, S. 4

5 Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses (BT-Drs. V/48) von 1967, S. 4

6 Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses (BT-Drs. V/48) von 1967, 4

7 Rau/Dürrwächter: Umsatzsteuergesetz, Bd. 4, Erläuterungen zu § 12 Abs. 2 Nr. 7a, S. 6, RZ 7

Zu Nr. 7b - Überlassung von Filmen – begründet Husmann die Einführung des ermäßigten Steuersatzes wie folgt: Ursprünglich war vorgesehen, nur die Endstufe der Filmvorführung in den ermäßigten Steuersatz einzubeziehen. „Die alleinige Begünstigung der Endstufe hätte insbesondere bei Filmtheaterunternehmen das Entstehen einer steuertechnisch und steuerpsychologisch unerwünschten negativen Zahllast zur Folge gehabt. Außerdem war die Besteuerung der Rundfunkanstalten von Anfang an umstritten. Die für das Fernsehen produzierende Filmwirtschaft hatte daher befürchtet, dass im Falle einer Steuerbefreiung der Umsätze der Rundfunkanstalten diese im Hinblick auf die damit verbundene Versagung des Vorsteuerabzugs verstärkt zur Eigenproduktion übergehen würden.“⁸ Durch die geringere Belastung mit der Umsatzsteuer aufgrund des ermäßigten Steuersatzes werden diese Unternehmer entlastet.

Zu Nr. 7c - Leistungen auf dem Gebiet des Urheberrechts – nennt Husmann auch hier das Argument der Entlastung. Er schreibt weiter: „So profitieren vor allem auch die öffentlich-rechtlichen Rundfunk- und Fernsehanstalten, an die unter § 12 Abs. 2 Nr.7 Buchstabe c UStG fallende Leistungen in großem Umfang erbracht werden, angesichts der fehlenden Möglichkeit einer Erstattung bzw. Verrechnung der ihnen in Rechnung gestellten Umsatzsteuer von der Begünstigungsvorschrift.“⁹

- Vogel/Schwarz: UStG § 12 Abs. 2 Nr. 7

Zu Nr. 7a:

Huschens vergleicht § 12 Abs. 2 Nr. 7a mit der Korrespondenzvorschrift für die Steuerbefreiungen in § 4 Nr. 20 Umsatzsteuergesetz. Mit der Ausdehnung der Steuerbefreiung in § 4 war eine Erweiterung auch des § 12 Abs. 2 Nr. 7a - Darbietungen aus dem Bereich der Unterhaltungsmusik - erforderlich.

Huschens listet die einzelnen Ermäßigungstatbestände auf, ohne jedoch eine Begründung für die Einführung abzugeben.

Zu Nr. 7b:

„Nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. b sollen die in der Filmindustrie erbrachten Leistungen steuerbegünstigt werden, was neben kulturpolitischen Zielsetzungen seinen Hintergrund im Wettbewerb der Filmwirtschaft mit den Rundfunk- und Fernsehanstalten hat, deren im hoheitlichen Bereich bewirkte Umsätze nicht steuerbar sind.“¹⁰ „Bis zum 31.12.1993 unterlagen die Überlassung von Filmen zur Auswertung und Vorführung sowie die Filmvorführung ohne Einschränkung dem ermäßigten Steuersatz“.¹¹ Eine Einschränkung wurde mit dem Gesetz zur Umsetzung

8 Rau/Dürnwächter: Umsatzsteuergesetz, Bd. 4, Erläuterungen zu § 12 Abs. 2 Nr. 7b, S. 3/4, RZ 3

9 Rau/Dürnwächter: Umsatzsteuergesetz, Bd. 4, Erläuterungen zu § 12 Abs. 2 Nr. 7c, S. 6, RZ 6

10 Vogel/Schwarz: Kommentar UStG §12 Abs.2 Nr. 7b, RZ 1

11 Vogel/Schwarz: Kommentar UStG §12 Abs.2 Nr. 7b, RZ 5

des Föderalen Konsolidierungsprogramms – FKPG – vom 23.6.1993 eingeführt. Die Steuerermäßigung beschränkt sich nunmehr auf Filme, die nach § 6 Abs. 3 Nr. 1 bis 4 JÖSchG (Gesetz zum Schutz der Jugend in der Öffentlichkeit) gekennzeichnet sind.

Nach Auffassung von Huschens wollte der Gesetzgeber „danach nur in bestimmten Bereichen, die ihm besonders förderungswürdig erschienen, den Steuersatz ermäßigen. Im Bereich der Bild-darstellung sollte die Filmwirtschaft begünstigt werden, nicht aber andere Formen von Bild-Darstellungen, wie z. B. Dia-Vorträge. Der Gesetzgeber hat mit der in § 12 Abs. 2 Nr.7 getroffenen Regelung zum Ausdruck gebracht, dass er nur für einzelne, ihm besonders schutzwürdig erscheinende Bereiche des Kulturlebens von dem allgemeinen Steuersatz abweichen wollte; der Gedanke einer generellen und umfassenden Kulturförderung ist dieser Vorschrift nicht zu entnehmen.“¹²

Zu Nr. 7c:

Huschens listet hier auf, welche Leistungen unter den ermäßigten Steuersatz fallen. Entscheidendes Kriterium ist, dass nur solche Leistungen begünstigt sind, die sich aus der „Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem Urheberrechtsgesetz (UrhG) ergeben“¹³. Eine Begründung für diese Entscheidung nennt Huschens nicht.

3. Ermäßigter Mehrwertsteuersatz für Zeitungen und Zeitschriften

Politische Diskussion zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 Umsatzsteuergesetz:

Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf Zeitungen und Zeitschriften ist ebenfalls in § 12 Abs. 2 Nr. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) geregelt. Ihre Einbeziehung wurde im Gesetzentwurf auch hier mit sozialpolitischen Erwägungen begründet (siehe 2.).

Kommentierung zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 Umsatzsteuergesetz:

- Rau/Dürrwächter: Umsatzsteuergesetz, Kommentar zu § 12 Abs. 2 Nr. 1:

In den Erläuterungen von Husmann sind keine detaillierten Begründungen für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf Zeitungen und Zeitschriften abgegeben. Husmann nennt in seiner Einführung lediglich allgemein „sozialpolitische Gründe“¹⁴ für die in der Anlage des Gesetzes bezeichneten Gegenstände. Er schreibt weiter: „Aus kultur- und bildungspolitischen Gründen

12 Vogel/Schwarz: Kommentar UStG §12 Abs.2 Nr. 7b, RZ 12

13 Vogel/Schwarz: Kommentar UStG §12 Abs.2 Nr. 7c, RZ 1

14 Rau/Dürrwächter: Umsatzsteuergesetz, Bd. 4, Einführung S.16, RZ 13

sind bestimmte Waren des Buchhandels und Erzeugnisse des graphischen Gewerbes dem ermäßigten Steuersatz unterworfen worden.“¹⁵ Insgesamt führt der ermäßigte Steuersatz zu einer effektiven Umsatzsteuerbelastung.

Im Kommentar von Rau/Dürrwächter sind die Ermäßigungstatbestände der in der Anlage 2 unter § 12 Abs. 2 Nr. 1 Umsatzsteuergesetz aufgelisteten Gegenstände rein gegenstandsbezogen dargestellt. Sie sind nicht einzeln begründet. Demzufolge konnte für die unter Nr. 49 der Anlage 2 aufgelisteten Bücher, Zeitungen usw. keine weitere Begründung entnommen werden.

- Vogel/Schwarz: UStG § 12 Abs. 2 Nr. 1:

Huschens listet hier lediglich die Druckerzeugnisse auf, die unter die Steuerermäßigung fallen und solche, die nicht steuerermäßigt sind. Eine Begründung wird nicht abgegeben.

4. Ermäßigter Mehrwertsteuersatz für Hotelübernachtungen

Politische Diskussion zu § 12 Abs. 2 Nr. 11 Umsatzsteuergesetz:

Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf Hotelübernachtungen ist in § 12 Abs. 2 Nr. 11 Umsatzsteuergesetz (UStG) neu eingeführt und bezieht sich sowohl auf Umsätze des klassischen Hotelgewerbes als auch auf kurzfristige Beherbergungsleistungen in Pensionen, Fremdenzimmern etc. Im Gesetzentwurf zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz) wird folgende Begründung abgegeben: „Die vorgesehenen Maßnahmen der Steuerentlastung und Beseitigung von Wachstumshemmnissen schaffen die Rahmenbedingungen dafür, dass sich die Wachstumskräfte zügig entfalten können. Mit diesen Maßnahmen wird kurzfristig eine konjunkturgerechte und damit rasch wirksame und dauerhaft belebende Wachstumspolitik umgesetzt. Auf diese Weise werden sie unmittelbar zur Beschleunigung des Wachstums beitragen: Sie geben kräftige Impulse für Investitionen, Bürgerinnen und Bürger mit ihren Familien sowie Unternehmen werden spürbar entlastet, die Kaufkraft wird gestärkt, der Konsum belebt. Insofern schafft das Gesetz eine wirksame Grundlage für einen schnellen und soliden Aufschwung.“¹⁶ Im hierzu vorliegenden Bericht des Finanzausschusses BT-Drs. 17/147 vom 03.12.2009) begründet die Fraktion der FDP: „Die Umsatzsteuerermäßigung für Beherbergungsleistungen sei unter dem Gesichtspunkt der Gleichstellung des deutschen Beherbergungsgewerbes im internationalen Wettbewerb gerechtfertigt.“¹⁷

15 Rau/Dürrwächter: Umsatzsteuergesetz, Bd. 4, Einführung S.18, RZ 19

16 BT-Drs. 17/15 vom 9.11.2009, S.11

17 BT-Drs. 17/147 vom 03.12.2009, S. 4

Kommentierung zu § 12 Abs. 2 Nr. 11 Umsatzsteuergesetz:

- Rau/Dürrwächter: Umsatzsteuergesetz, Kommentar zu § 12 Abs. 2 Nr. 11:

In den Erläuterungen zu § 12 Abs. 2 Nr. 11 greift Nieskens die Gesetzesbegründung auf und schreibt, dass die neue Steuerermäßigung dazu dient, der „aktuellen europäischen Wettbewerbssituation des Hotel- und Gaststättengewerbes Rechnung“ zu tragen.¹⁸ Er hebt hervor, dass angesichts der prognostizierten Steuerausfälle und der „fehlenden systematischen Rechtfertigung und der durch § 12 Abs. 2 Nr.11 Satz 2 vorgegebenen Abgrenzungsschwierigkeiten dem verlangen nach baldmöglichster Abschaffung dieses Ermäßigungstatbestandes nur eindringlich zugestimmt werden“ kann.¹⁹ Nieskens schreibt hierzu: „Kritisch anzumerken bleibt schließlich in Bezug auf die gesamte gesetzgeberische Maßnahme, dass systematisch § 12 Abs. 2 Nr. 11 Umsatzsteuergesetz einen weiteren Baustein für eine völlig unharmonische, von keinerlei durchgehenden systemtragenden Prinzipien geleitete Regelungsdichte im Bereich der Tarifiermäßigung liefert. Statt die Sinnhaftigkeit der Ermäßigungstatbestände im Ganzen zu überprüfen und auf die wenigen, unter Sozialstaatsgesichtspunkten notwendigen Anwendungsfälle zu beschränken, wird mit dem § 12 Abs. 2 Nr. 11 eine weitere Ausnahme hinzugefügt.“²⁰

- Vogel/Schwarz: UStG § 12 Abs. 2 Nr. 11

Widmann bezieht sich in seiner Begründung auf die EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie, nach der Beherbergungskosten in Hotels und ähnlichen Einrichtungen dem ermäßigten Mehrwertsteuersatz unterworfen werden können und andere EU Mitgliedsstaaten davon Gebrauch gemacht haben. Er begründet weiter: „Anlass zur Schaffung der Steuerermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG, die seit langem hinsichtlich der Beherbergungsumsätze von den einschlägigen Verbänden gefordert war und zu der es immer wieder politische Vorstöße gegeben hatte, waren die entsprechenden Regelungen in anderen EU-Mitgliedsstaaten. Im Koalitionsvertrag der Bundesregierung aus CDU/CSU und FDP vom 26.10.2009 war dieses Vorhaben ausdrücklich angekündigt.“²¹ Nach seiner Auffassung gibt es in der Fachwelt dafür jedoch keinerlei systematische Rechtfertigung, sondern eine berechtigte Kritik an der Schaffung dieser Vorschrift.

18 Rau/Dürrwächter, Kommentar, Bd. 4, Erläuterungen zu § 12 Abs. 2 Nr.11, S.3, RZ 2

19 Rau/Dürrwächter, Kommentar, Bd. 4, Erläuterungen zu § 12 Abs. 2 Nr.11, S.3, RZ 4

20 Rau/Dürrwächter, Kommentar, Bd. 4, Erläuterungen zu § 12 Abs. 2 Nr.11, S.8, RZ 44

21 Vogel/Schwarz: Kommentar UStG §12 Abs. 2 Nr. 11, RZ 5