

**598 Unionsrechtsakte und nationale Gesetzgebung
im Steuerrecht**

David Eisendle, Dr. Till Valentin Meickmann und Thomas Sendke

607 Das weitestgehend harmonisierte Mehrwertsteuerrecht

Chiara Schartmüller

616 Das (eigentlich) nicht harmonisierte Ertragsteuerrecht

Dr. Ronald Gebhardt, Dr. Jessica M. Müller, Dr. Kunka Petkova, Dr. Jan Rieck
und Prof. Dr. Tibor Schober

594 Kurznachrichten: u. a. mit einem Urteil des BFH zur Berücksichtigung
von Versorgungsaufwendungen bei einer Tätigkeit in den Niederlanden

596 Umsatzsteuer international: u. a. mit einem Beschluss des BFH
zur Zuordnung der Warenbewegung bei Reihengeschäften

► **IWB SCHWERPUNKT:**

Tagungsband
8. YIN-Jahrestagung



Herausgeber:

Prof. Dr. Dietmar Gosch, Dr. Mathias Hildebrandt, MBL, Dr. Eva Oertel,
Prof. Dr. Roman Seer, Dr. Wendelin Staats, LL.M.

Die Neuauflage inkl. Kreditzweitmarktförderungsgesetz



- ✓ **Schnelle Lösungen und Beurteilung von Sachverhalten dank klar strukturierter Kommentierungen**
- ✓ **Beispiele zur Erklärung schwieriger Sachverhalte sowie Hilfestellung durch Praxishinweise**
- ✓ **Inklusive Online-Version mit weiteren Arbeitshilfen und unterjährigen Aktualisierungen.**

Als einer der Standard-Kommentare zum Körperschaftsteuerrecht erläutert der Mössner/Oellerich/Valta die Vorschriften des KStG mit allen Änderungen u. a. durch das Kreditzweitmarktförderungsgesetz und das Wachstumschancengesetz auch in der 6. Auflage verständlich und praxisgerecht:

- gestaltungsorientiert dank Praxishinweisen und Beispielen,
- meinungs- und rechtssicher dank wissenschaftlicher Tiefe,
- stets aktuell dank News und unterjährigen Aktualisierungen,
- verknüpft mit zahlreichen weiterführenden Inhalten der NWB-Datenbank.

Wie bei allen NWB Kommentaren ist die Online-Version inklusive.



Hier mehr erfahren und bestellen:
shop.nwb.de

Körperschaftsteuergesetz Kommentar

Mössner · Oellerich · Valta

6. Auflage · 2024 · Gebunden · ca. 2.400 Seiten

Print mit Online € 239,-

ISBN 978-3-482-**64316-3**



mit Online-Version



mit Online-Aktualisierung



„8. Jahrestagung des Young IFA Network Deutschland

Ninja-Antonia Reggelin, LL.M., M.A. | Vorsitzende des YIN Deutschland

Wenn Berlin ruft und das Bundesministerium für Finanzen seine Tore öffnet, strömt die junge Steuerwelt in die Hauptstadt. Kaum anders kann man den großen Andrang zu unserer diesjährigen Jahrestagung mit dem Thema „Wie viel EU steckt im deutschen Steuerrecht?“ am 23. Mai beschreiben. Mit über 130 Teilnehmern – von jungen Viertsemesterstudenten bis hin zu ausgewiesenen Experten der Rechtsprechung, Wissenschaft, Unternehmen und Beratung – konnten wir alle Facetten des europäischen Einflusses auf unsere Rechtsordnung diskutieren.

Fachlicher Austausch über drei Panels im Rückblick

Los ging der Tag mit einem kurzweilig und sehr unterhaltsamen YINinterview mit Dr. Nils Weith und Prof. Dr. David Hummel, die eindrücklich von ihren Werdegängen bis in die Steuerleitung des BMF und an den EuGH berichteten. Es folgten fachlich spannende und interdisziplinäre Paneldiskussionen zu Unionsrechtsakten und nationaler Gesetzgebung, dem „weitestgehend harmonisierten Mehrwertsteuerrecht“ und dem „(eigentlich) nicht harmonisierten Ertragsteuerrecht“.

Das Young IFA Network Deutschland wäre aber nur halb so spannend, wenn es nicht auch die unzähligen Möglichkeiten zum Netzwerken, Erfahrungsaustausch und gemeinsamen Feiern gäbe. Auch diesen wurde mit großzügiger Unterstützung des Bundesministeriums tagsüber wie auch Dank des NWB Verlags abends mit einem tollen Ausklang in der Solar-Bar entsprochen.

Netzwerken und Feiern inklusive

Wer es nicht nach Berlin geschafft hat, dem seien die folgenden Tagungsberichte sowie der regelmäßige Blick auf unsere Webseite und unser LinkedIn-Profil empfohlen. Auch wenn es zur nächsten Jahrestagung 2025 noch eine Weile hin ist, gibt es immer wieder spannende regionale Veranstaltungen zu topaktuellen internationalen Steuerthemen gezielt für Teilnehmer unter 40 Jahren in unseren Sektionen.

Schauen Sie rein und nehmen Sie teil unter <https://www.yin-deutschland.de/veranstaltungen/>

Im Namen des YIN-Vorstands und des wissenschaftlichen Beirats

Ihre

Ninja-Antonia Reggelin

SCHNELL GELESEN

- 593 ▶ Unionsrechtsakte und nationale Gesetzgebung im Steuerrecht

IWB KOMPAKT

- 594 Kurznachrichten
 596 Umsatzsteuer international

BEITRÄGE

- 598 **Unionsrechtsakte und nationale Gesetzgebung im Steuerrecht**
 Tagungsbericht zur 8. YIN-Jahrestagung v. 23.5.2024 (Panel 1)
 David Eisendle, Dr. Till Valentin Meickmann und Thomas Sendke
 ▶ **Kurzfassung Seite 593**
- 607 **Das weitestgehend harmonisierte Mehrwertsteuerrecht**
 Tagungsbericht zur 8. YIN-Jahrestagung v. 23.5.2024 (Panel 2)
 Chiara Schartmüller
- 616 **Das (eigentlich) nicht harmonisierte Ertragsteuerrecht**
 Tagungsbericht zur 8. YIN-Jahrestagung v. 23.5.2024 (Panel 3)
 Dr. Ronald Gebhardt, Dr. Jessica M. Müller, Dr. Kunka Petkova, Dr. Jan Rieck und Prof. Dr. Tibor Schober

SERVICE

- V Neue Bücher & Veranstaltungen
 VIII Impressum

Herausgeber: RA/StB, VRiBFH a. D. Prof. Dr. Dietmar Gosch, Hamburg
 RA/StB (Syndikus) Dr. Mathias Hildebrandt, MBL, Berlin
 Dr. Eva Oertel, München
 Prof. Dr. Roman Seer, Bochum
 Dr. Wendelin Staats, LL.M., Berlin

 **Literatur**

 **Weblink**

 **Informationen**

 **Galerie**

 **Siehe auch**

 **Quelle**

NWB DATENBANK

Fachbeiträge in der NWB Datenbank

Alle Aufsätze und Nachrichten der Zeitschrift IWB finden Sie auch in der digitalen Version, wahlweise in der NWB Datenbank oder im NWB Livefeed. In beiden Fällen profitieren Sie oft von zusätzlichen Inhalten, stets aber von den nur dort möglichen aktiven Verweisen, die wir im Druck nur als Fußnoten oder Marginalien angeben können. Online sind Sie mit einem Klick in dem referenzierten Text. Obwohl amtliche Texte nicht Bestandteil der gedruckten IWB sind, haben Sie diese also online in fast allen Fällen im sofortigen Zugriff.

Interne Links

Selbstverständlich gilt dies für Quellen, die Inhalt einer Zeitschrift oder eines Kommentars des NWB Verlags sind. Querverweise sind in der Datenbank automatisch verlinkt. Sie erscheinen zwar selten im Aufsatztext, doch finden Sie diese internen Verweise häufig in den Fußnoten. Teilweise finden Sie diese Verweise auch in den Marginalien, die ebenfalls Inhalt der Ansicht der NWB Datenbank sind.

Außerdem können Sie rechts neben den Heftinhalten das „Siehe auch“-Feld anklicken. Dort sind neben Aufsätzen aus NWB Zeitschriften auch andere Quellen aufgeführt. Ist das Fenster Ihres Monitors begrenzt, erscheint das „Siehe auch“-Feld zum Anklicken oben über der Überschrift.

Zwei Wege führen zu weiterführenden Informationen

The screenshot displays the NWB Datenbank interface. At the top, there is a search bar and navigation icons. The breadcrumb trail reads: Datenbank > Trefferliste > Zeitschriften > 14/2024 - IWB - Internationales ... > Europäischer Informationsaustausch... The main content area shows the article title 'Europäischer Informationsaustausch und weitere Transparenzmaßnahmen im Steuerrecht' and the author 'Prof. Dr. Klaus von Brocke'. The article text begins with 'Als Dauerbrenner auf internationaler Ebene kann mittlerweile der Informationsaustausch bezeichnet werden. [1] Auch und gerade innerhalb der EU wird er stets erweitert, vorrangig im Rahmen der (EU-)Amtshilferichtlinie (Directive on Administrative Cooperation, DAC). [2] In diesem Rechtsakt wurden in jüngerer Vergangenheit Aktualisierungen vorgenommen, die der deutsche Gesetzgeber in nationales Recht umsetzen muss bzw. bereits umgesetzt hat. Bereits auf europäischer Ebene in trockenen Tüchern ist die Erweiterung der Amtshilferichtlinie um Meldepflichten von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen (DAC6), den automatischen Austausch von Informationen meldepflichtiger'. The sidebar on the right contains three red-bordered boxes: 'NACHRICHTEN' with a list of related news items, 'INFOCENTER/LEXIKA/GRUNDLAGEN' with a list of related legal resources, and 'ZEITSCHRIFTEN'.

Abb. 1 Bezugsverweise neben dem Aufsatz

Externe Links und Linkverkürzungen

In der gedruckten IWB finden Sie unterschiedliche Hinweise auf weiterführende Quellen und kostenfreie Inhalte in der Marginalienspalte. Externen Links ist in der IWB stets das Icon mit „w3“ vorangestellt, Inhalten aus der NWB Datenbank das „Auge“-Icon und bei Hauptquellen ist es ein „Q“-Verweis. In der Online-Version gelangen Sie dort mit einem Klick direkt zum anderen Inhalt. Solche Links sind z. B. Pressemitteilungen, Entwürfe von

Zusätzliche Weblinks in den Marginalien führen zu i. d. R. freien Quellen

Rechtsakten, Auslegungsregeln und Formulare der Steuerbehörde im Ausland, Listen mit einschlägigen Entscheidungen oder Rechtsakten. In der IWB möchten und können wir diese oft sehr hilfreichen Inhalte nicht im Volltext oder auszugsweise abdrucken. Das ist aber auch nicht notwendig, da Sie auf diese Weise trotzdem Zugang dazu haben.

TRANSFER PRICING NEWS

Veröffentlichung des 2023 APMA-Jahresberichts zu Vorabverständigungsverfahren in den USA

 IRS, Announcement and Report Concerning APA v. 26.3.2024 unter <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/a-24-16.pdf>

Am 26.3.2024 hat die US-Steuerbehörde IRS im Rahmen ihres Advance Pricing and Mutual Agreement Programms (APMA) ihren 25. Jahresbericht zu Vorabverständigungsverfahren (APA) veröffentlicht. Die Aufgabe des APMA ist die Lösung tatsächlicher oder potenzieller Verrechnungspreisstreitigkeiten und anderer Angelegenheiten zwischen den Steuerbehörden. Der veröffentlichte Bericht gibt eine Übersicht zum aktuellen Stand der APA-Verfahren mit den USA.

Abb. 2 Der „Q“-Verweis im Aufsatz

Abkürzungen von längeren URL-Fundstellen – praktisch und sicher

Häufig werden Sie in den Marginalien nicht auf eine originale URL der externen Webseite stoßen, sondern auf eine kurze Folge von Buchstaben und ggf. Ziffern nach dem einleitenden <http://go.nwb.de/...> Dahinter verbirgt sich ein Kurz-Link.

Fundstelle(n):
IWB 13 / 2024 Seite 519 - 526
NWB PAAAJ-70488

- 1 Protokoll v. 21.8.2023 zur Änderung des Abkommens v. 24.8.2000 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der durch das Protokoll v. 29.12.2010 geänderten Fassung (BGBl 2023 II Nr. 335).
- 2 Bayerische Staatsregierung, Pressemitteilung v. 21.8.2023 unter <https://go.nwb.de/anuxt>.
- 3 Für Deutschland s. **BMF, Schreiben v. 5.2.2024 - IV D 1 - S 0062/23/10003 :001 NWB FAAAJ-59893**; in Österreich s. EAS (Express-Antwort-Service) 3415, oBMF, Schreiben v. 27.6.2019 - BMF-010221/0323-IV/8/2018 unter <https://go.nwb.de/7hfre> sowie Verrechnungspreisrichtlinien 2021 (oVPR 2021), Tz. 265 unter <https://go.nwb.de/zioqw>.
- 4 Statista, Exporte aus Österreich nach Warengruppen im Jahr 2022 unter <https://go.nwb.de/qwgq1>.

Abb. 3 Kurzlinks im Aufsatz

Schöpfen Sie alle Vorteile Ihres Abos aus – schalten Sie jetzt Ihren Zugang frei So einfach geht's:

1. Als **nicht registrierter Benutzer** rufen Sie bitte unsere Verlagshomepage www.nwb.de auf und geben Sie Ihren Freischaltcode im Login-Bereich unter „Neues Produkt freischalten“ ein.

Tipp: Den Freischaltcode finden Sie auf Ihrer Auftragsbestätigung bzw. in Ihrer Bestätigungs-E-Mail. Wenn Sie Fragen zur Freischaltung und Verteilung von Lizenzen haben, wenden Sie sich bitte an den Kundenservice service@nwb.de.

2. Nach Bestätigen der Nutzungs- und Datenschutzbestimmungen klicken Sie bitte auf die Option „weiter mit Registrierung“. Legen Sie bitte einen Benutzernamen und ein Kennwort fest. Nur noch schnell Ihre persönlichen Daten ausfüllen. Fertig!

Als **registrierter Benutzer** geben Sie bitte im Login-Bereich Ihren Benutzernamen und Ihr Kennwort auf der Verlagshomepage www.nwb.de ein und starten Sie Ihr Produkt.

Schnell gelesen

Unionsrechtsakte und nationale Gesetzgebung im Steuerrecht

► Immer stärker prägen Vorgaben der Europäischen Union das Steuerrecht ihrer Mitgliedstaaten. Angesichts dieser Entwicklung widmet sich der Beitrag den Fragen, wie weit die Gesetzgebungskompetenzen der EU im Steuerrecht reichen und auf welche Grundrechte sich Steuerpflichtige bei Unionsrechtsakten bzw. bei deren nationaler Umsetzung berufen können.

Ausführlicher Beitrag
s. Seite 598

I. Gesetzgebungskompetenzen der Europäischen Union

Die EU kann nur im Rahmen der von den Mitgliedstaaten übertragenen Zuständigkeiten tätig werden (Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung). Die indirekten Steuern sind in den EU-Verträgen ausdrücklich adressiert. So ermächtigt Art. 113 AEUV den Rat der EU zum einstimmigen Erlass von Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts und die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen notwendig ist. Hier hat die EU bereits umfangreiche Harmonisierungsschritte unternommen.

EU wird auch bei direkten Steuern in der Normsetzung aktiver

Für die direkten Steuern gibt es keine entsprechende Kompetenzgrundlage, allerdings können Maßnahmen auf diesem Gebiet insbesondere auf Art. 115 AEUV gestützt werden. Diese Bestimmung erlaubt den Erlass von Richtlinien für die Angleichung derjenigen mitgliedstaatlichen Vorschriften, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts auswirken. Auch hier zeigt sich ein verstärktes Tätigwerden des Unionsgesetzgebers.

II. Grundrechtsschutz im Mehrebenensystem

Der Grundrechtsschutz wird durch die Europäisierung des Steuerrechts komplexer. Hier gibt es zwei grundrechtsverpflichtete Gesetzgeber: den Unionsgesetzgeber und den nationalen Gesetzgeber. Dies führt bei der Umsetzung von Unionsrecht zu zwei möglichen Kontrollgegenständen. Zudem existieren mit dem Grundgesetz und der EU-Grundrechtecharta unterschiedliche Kontrollmaßstäbe. Für den Grundrechtsschutz gegen Maßnahmen der Union ist allein die EU-Grundrechtecharta maßgeblich und nur der EuGH kann letztverbindlich über die Vereinbarkeit von Sekundärrecht mit den Unionsgrundrechten entscheiden.

Zwei Gesetzgeber, zwei Kontrollgegenstände

Bei Umsetzungsmaßnahmen der Mitgliedstaaten hängt es vom Harmonisierungsgrad des Sekundärrechts ab, ob neben den Unionsgrundrechten auch die nationalen Grundrechte anwendbar sind. Das Bundesverfassungsgericht prüft Umsetzungsmaßnahmen des deutschen Gesetzgebers anhand der Unionsgrundrechte (soweit die Harmonisierung reicht) und anhand der Grundrechte des Grundgesetzes (soweit er einen Umsetzungsspielraum nutzt). Dabei bleibt der EuGH für die Auslegung der Unionsgrundrechte zuständig, so dass das Bundesverfassungsgericht bei insofern bestehenden Zweifeln zur Vorlage an den EuGH verpflichtet ist.

III. Fazit

Die Grenzen für die Unionsgesetzgebung im Steuerrecht gewinnen an Bedeutung. Weil der EuGH für Sekundärrecht das alleinige Verwerfungsmonopol beansprucht, kommt ihm die Aufgabe zu, die Einhaltung dieser Grenzen zu überwachen. ■

EuGH hat das alleinige Verwerfungsmonopol

KURZNACHRICHTEN

BFH | Berücksichtigung von Versorgungsaufwendungen bei einer Tätigkeit in den Niederlanden

BFH,
Urteil v. 24.5.2023 -
X R 28/21,
NWB IAAAJ-47401

Berücksichtigung von
Vorsorgeaufwendungen
in § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1
Teilsatz 2 Buchst. a EStG
auch für Vorsorgeauf-
wendungen, die in un-
mittelbarem Zusammen-
hang mit Einnahmen aus
einer Tätigkeit im anderen
Staat stehen

Die Kläger sind ein Ehepaar, das im Streitjahr 2018 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurde. Der Kläger bezog im Inland Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Die Klägerin arbeitete als selbständige Hebamme in den Niederlanden. Beide Kläger erzielten jeweils Einkünfte in ungefähr derselben Höhe. Die Klägerin hatte in den Niederlanden sowohl den gesetzlichen Basisbeitrag zur Krankenversicherung als auch weitere einkommensabhängige Beträge zur Sozialversicherung geleistet. Die Einkünfte der Klägerin unterlagen in den Niederlanden der Besteuerung. Das zuständige inländische Finanzamt berücksichtigte die Einkünfte der Klägerin ausschließlich im Rahmen des Progressionsvorbehalts. Die in den Niederlanden gezahlten Sozialversicherungsbeiträge wurden nicht berücksichtigt. Hiergegen wandten sich die Kläger zunächst mittels erfolglosen Einspruchs und anschließend mit einer – teilweise erfolgreichen – Klage. Hiergegen legten die Kläger und das beklagte Finanzamt Revision beim BFH ein.

Der BFH sah die Revisionen als begründet an und hat in der Folge das Urteil aufgehoben, die Sache jedoch zur weiteren Entscheidung an das Finanzgericht zurückverwiesen. Grund hierfür war, dass die Feststellungen des Finanzgerichts nicht ausreichten, um zu entscheiden, ob die von der Klägerin in den Niederlanden geleisteten Beiträge tatsächlich Vorsorgeaufwendungen i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2, 3 und 3a EStG darstellen. Es fehle insoweit an der maßgeblichen Sachverhaltsaufklärung. Daran ändere auch nichts, dass die Parteien einvernehmlich von den entsprechenden Zahlungen ausgegangen sind und die diesbezüglichen Feststellungen des Finanzgerichts nicht aufgegriffen haben. Diese Frage konnte auch nicht dahinstehen, da nach Ansicht des BFH ein Ausschluss der Abziehbarkeit nach § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG im vorliegenden Fall jedenfalls nicht offensichtlich ausgeschlossen sei. Ob die von der Klägerin geltend gemachten Vorsorgeaufwendungen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen gem. § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 1 EStG stehen, lässt sich anhand der bisherigen Feststellungen des Finanzgerichts nicht vollständig überprüfen. Des Weiteren könne nicht von vornherein ausgeschlossen werden, dass die streitigen Aufwendungen gleichwohl gem. § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 2 EStG als Sonderausgaben berücksichtigt werden müssten – dieser gelte auch für freiberufliche Tätigkeiten. Diese Auslegung ergebe sich aus den unionsrechtlichen Anforderungen der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) sowie den bisher vom EuGH im Rahmen der Arbeitnehmerfreizügigkeit vorgegebenen Rechtsgrundsätzen. Damit sei die Vorschrift des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 2 EStG aufgrund des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts entsprechend geltungserhaltend zu reduzieren. Hinsichtlich der Anwendbarkeit des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 2 EStG auf den vorliegenden Fall fehle es jedoch an entsprechenden Feststellungen durch das Finanzgericht, so dass eine Entscheidung durch den BFH darüber nicht möglich war.

► **Hinweis:** Der BFH stellt im Urteil klar, dass die Regelung des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 2 EStG aus unionsrechtlichen Gründen auch auf die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit und die damit zusammenhängenden Vorsorgeausgaben anwendbar ist. Dies folgert der BFH – m. E. zu Recht – unmittelbar aus der bisherigen Rechtsprechung des EuGH, insbesondere der EuGH-Entscheidung v. 22.6.2017 -

Rs. C-20/16 „Bechtel“, NWB FAAAG-48704. Aus prozessualer Sicht lässt sich dem Urteil entnehmen, dass es – auch bei unstreitigen Tatsachen – stets ratsam ist, gleichwohl darauf hinzuwirken, dass entsprechende Feststellungen in die Sachverhaltsdarstellung des Urteils aufgenommen werden.

(Dr. Katharina Schlücke, Rechtsanwältin/Steuerberaterin, Hamburg/Coburg) ■

FG Berlin-Brandenburg | Sitz der Managementgesellschaft als Geschäftsleitungsbetriebsstätte

Klägerin ist eine deutsche GmbH, deren Unternehmensgegenstand die Verwaltung eigenen Grundvermögens umfasst. Alleinige Gesellschafterin der Klägerin war eine schweizerische AG. Die Klägerin verfügte über eigenen Grundbesitz. Für diesen erteilte sie einer Hausverwaltungs-GmbH eine umfassende Verwaltungsvollmacht. Der Geschäftsführer der Klägerin war in Luxemburg ansässig. Nicht aufklären ließ sich, wo die Klägerin ihren Geschäftsleitungssitz hatte. Die Klägerin veräußerte im Streitjahr einen Teil ihres inländischen Grundbesitzes mit Gewinn. In den vom Finanzamt erlassenen Bescheiden für die Gewerbesteuer und den Gewerbesteuermessbetrag für 2013 berücksichtigte es die erzielten Gewinne im Rahmen der Gewerbesteuer. Hiergegen wandte sich die Klägerin zunächst mittels erfolglosen Einspruchs und anschließend mit einer Klage vor dem Finanzgericht. Das Finanzgericht gab der Klage mit Blick auf die geltend gemachte Kürzung der Gewerbesteuer gem. § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG statt. Infolge der hiergegen eingelegten Revision hob der BFH das Urteil des FG Berlin-Brandenburg auf und verwies den Rechtsstreit zur erneuten Verhandlung an das Finanzgericht zurück.

Das Finanzgericht sah die Klage als teilweise begründet an: Die Klägerin habe im Streitjahr der Gewerbesteuerpflicht unterlegen, da sie über einen inländischen Gewerbebetrieb verfügte. Die Klägerin habe im Streitjahr eine inländische Betriebsstätte i. S. des § 12 AO unterhalten. Eine Betriebsstätte i. S. des § 12 Satz 1 AO könne grds. auch durch Beauftragung einer Management- oder Betriebsführungsgesellschaft auch ohne Verfügungsrecht über deren Räumlichkeiten begründen, wenn die Gesellschaft aufgrund des zur Verfügung gestellten „sachlichen und personellen Organismus“ in der Lage ist, ihrer unternehmerischen Tätigkeit „operativ“ nachzugehen. Ob diese Voraussetzungen im vorliegenden Fall gegeben waren, ließe sich, so das Finanzgericht, jedoch anhand des Vortrags der Parteien nicht feststellen. Im vorliegenden Fall sei aber eine inländische Betriebsstätte jedenfalls durch die Stätte der Geschäftsleitung gem. § 12 Satz 2 Nr. 1 AO gegeben. Die Stätte der Geschäftsleitung könne sich auch in den Räumen eines Dritten befinden. Im vorliegenden Fall ergebe sich eine solche Geschäftsleitungsbetriebsstätte aufgrund der mit der Hausverwaltung geschlossenen umfassenden Verwaltungsvollmacht. Aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls sei davon auszugehen, dass die Hausverwaltung tatsächlich die Entscheidungen des Tagesgeschäfts für die Klägerin getroffen habe. Damit unterliege zwar der Gewinn der Klägerin grds. der Gewerbesteuer, allerdings findet hierauf die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 3 GewStG Anwendung.

► **Hinweis:** Das Urteil des FG Berlin-Brandenburg ist rechtskräftig. Das Finanzgericht geht davon aus, dass sich eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte auch in den Räumlichkeiten einer Managementgesellschaft ergeben kann, selbst wenn es sich dabei um ein eigenständiges Unternehmen handelt. Damit scheint ein „neues Level“ der Betriebsstättenbetrachtung erreicht, die sicherlich – wie der gesamte Verfahrensverlauf zeigt – sehr vom Ergebnis getrieben war. Bedeutung hat das Urteil auch für Betriebsführungsverträge und Outsourcing-Verträge. Auch hier muss nun geprüft werden, ob sich daraus praktische (Betriebsstätten-)Konsequenzen für die betroffenen Unternehmen ergeben.

(Dr. Katharina Schlücke, Rechtsanwältin/Steuerberaterin, Hamburg/Coburg) ■

FG Berlin-Brandenburg,
Urteil v. 28.6.2023 -
11 K 11108/17,
NWB KAAAJ-50237

Neues „Level“ der
Betriebsstätten-
betrachtung

UMSATZSTEUER INTERNATIONAL

BFH | Zu Reihengeschäften und gebrochenen Transporten

BFH,
Beschluss v. 22.11.2023 -
XI R 1/20,
NWB DAAAJ-65830

Die Klägerin verkaufte der österreichischen A im Jahr 2012 (Streitjahr) Veranstaltungstechnik, die diese wiederum an die kasachische K verkaufte. Zwischen A und K war „ex works Germany“ vereinbart, demnach hatte K den Transport zu organisieren (, ob nicht tatsächlich A den Transport beauftragte, blieb aber unklar). Die Rechnung der Klägerin an A enthielt den Hinweis, dass es sich um eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung handle. Es wurde über den ersten Teil der Transportstrecke (Deutschland-Niederlande) ein CMR-Frachtbrief ausgestellt, in dem als Absenderin die Klägerin, als Empfängerin eine in den Niederlanden ansässige H und als Frachtführerin die gleichfalls niederländische X angegeben waren. Für den Beförderungsteil von den Niederlanden nach Kasachstan waren im Ausfuhrbegleitdokument A als Absenderin und K als Empfängerin angegeben. Die Klägerin meinte, eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ausgeführt zu haben. Sie habe sich mit A die Transportverantwortung geteilt: Sie selbst habe die Transportverantwortung bis zum Lager der H in den Niederlanden getragen, wonach die Verfügungsmacht auf A übergegangen sei, der im nächsten Schritt die Verantwortung für den Transport bis Kasachstan übernommen habe. Es habe sich um eine „gebrochene“ Versendung und somit nicht um ein Reihengeschäft gehandelt. Mit dem CMR-Frachtbrief habe sie die nötigen Buch- und Belegnachweise erbracht.

Der BFH führt eingangs aus, dass – entgegen einer Rüge der Klägerin – kein Verfahrensverstoß vorliege, weil A nicht beigeladen worden ist. Eine notwendige Beiladung nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO setze voraus, dass Dritte an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann. Dafür genüge es nicht, dass die Sache logisch nur einheitlich entschieden werden könne: Die für den Leistungsempfänger zuständige (in- oder ausländische) Steuerbehörde sei bei der Besteuerung der vom Leistungsempfänger seinerseits ausgeführten Umsätze an die Entscheidung des Finanzgerichts über die Umsatzsteuer des Lieferers oder seine umsatzsteuerliche Würdigung der im Rahmen eines Reihengeschäfts ausgeführten Umsätze nicht gebunden.

Was die Steuerpflicht der Lieferung der Klägerin anging, so sei in einem Reihengeschäft die Beförderung oder Versendung nur einer der Lieferungen zuzuordnen. Unstreitig seien zwei aufeinanderfolgende Lieferungen (der Klägerin an A sowie der A an K) ausgeführt worden. Die Klägerin habe durch Übergabe der Ware an A dieser Verfügungsmacht verschafft, A habe sie jedoch noch im Inland an K weitergeliefert. Die Warenbewegung sei nicht der Klägerin zuzuordnen gewesen, da sie die Ware nicht grenzüberschreitend befördert oder versendet habe. Darauf, ob A oder K die Ware versendet hatte, kam es nicht an: Der BFH ließ die Wertung des Finanzgerichts, die Lieferung der A an K sei im Rahmen einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls noch im Inland erfolgt, unbeanstandet. K habe die Ware vollständig bezahlt, begutachtet, habe die Gefahr des Untergangs getragen und mit Übergang der Ware an X auch die Verfügungsmacht erhalten. Es kam hier im Ergebnis auch nicht darauf an, ob A i. S. des § 3 Abs. 6 Satz 6 Halbsatz 2 UStG a. F. „als Lieferer“ versendet hatte oder nicht: Das Finanzgericht habe den Übergang der Verfügungsmacht über die Ware auf K noch im Inland hinreichend sicher feststellen können.

Der letzte Abnehmer erhielt bereits im Inland die Verfügungsmacht über die Ware

Auch darauf, ob eine „gebrochene“ Beförderung oder Versendung vorliege, komme es nicht an: Entscheidend sei, dass A der K bereits im Inland Verfügungsmacht verschafft habe (ohnehin habe die vorübergehende Einlagerung der Ware bei H vor dem Weitertransport nach Kasachstan nur zu einer unschädlichen kurzen Unterbrechung geführt). Auch auf den Beweiswert des CMR-Frachtbriefs komme es nicht an, weil er keinen Beweis darüber erbringe, wann und wo die A der K die Verfügungsmacht über die Ware übertragen habe. Schließlich komme es (hier) auch nicht darauf an, ob A im Ausfuhrbegleitdokument als Absenderin und K als Empfängerin benannt worden sei. Damit sei die steuerbare Lieferung der Klägerin nicht steuerfrei gewesen. Auch eine Vertrauensschutzregelung komme nicht in Betracht. A habe der Klägerin gegenüber keine unrichtigen, sondern allenfalls unklare Angaben gemacht.

► **Hinweis:** Das Urteil behandelt die Rechtslage (nach Auffassung der Rechtsprechung, a. A. die Finanzverwaltung) bis einschließlich 2019. Seit 2020 erfolgt die Zuordnung der Warenbewegung nach § 3 Abs. 6 und 6a UStG (Art. 36a MwStSystRL).

(Martin Diemer) ■

BFH | Vermittlung teilweise noch unbestimmter Leistungen

In einen Hafen einlaufende Seeschiffe beauftragten einen Klarierungsagenten (Schiffsmakler) mit der Klarierung (d. h. Abfertigung und Versorgung) von Schiffen. Die Agenten beauftragten ihrerseits im Namen und für Rechnung der Schifffahrtsgesellschaft Hafendienstleister – im Streitfall die Klägerin – mit einschlägigen Leistungen; weitere Leistungen konnten während der Liegezeit in Auftrag gegeben werden. Die Klägerin erbrachte bis zu 70 verschiedene Leistungen – von der Erfüllung von Pflichten im Zusammenhang mit dem Ein- und Auslaufen über Reparaturen bis hin zur Verpflegung der Besatzung. Die Klägerin rechnete getrennt nach steuerfreien und steuerpflichtigen Leistungen gegenüber der Schifffahrtsgesellschaft ab. Streitig war der Vorsteuerabzug der Klägerin aus der Vermittlungsprovision des Klarierungsagenten: In ihren an den Agenten gerichteten Gutschriften wies die Klägerin Umsatzsteuer auch insofern aus, als die von ihr an die Schifffahrtsgesellschaften erbrachten Leistungen steuerfrei waren. Der volle Vorsteuerabzug wurde ihr versagt: Die Vermittlungsleistungen (eine einheitliche Leistung liege nicht vor) seien nach § 4 Nr. 5 Buchst. a UStG steuerfrei, soweit sie sich auf steuerfreie Umsätze der Klägerin für die Seeschifffahrt (§ 8 Abs. 1 UStG) bezögen.

Der BFH war der Auffassung, dass die in den Gutschriften ausgewiesene Steuer insgesamt gesetzlich geschuldet und daher in voller Höhe als Vorsteuer abziehbar war. Der jeweilige Klarierungsagent erbringe bezogen auf das jeweilige Seeschiff nur eine Vermittlungsleistung. Die Einheitlichkeit der Leistung ergebe sich u. a. daraus, dass es dem Klarierungsagenten gerade darauf ankomme, durch einen einzigen Vermittlungsakt dafür zu sorgen, dass alle erforderlichen Leistungen, für deren Erbringung ein bestimmter Hafendienstleister in Betracht komme, erledigt werden. Auch die pauschale Berechnung der Provision spreche nicht dagegen.

Diese einheitliche Vermittlungsleistung sei nicht nach den genannten Vorschriften steuerfrei, wenn es infolge der Vermittlung des geschäftlichen Kontakts zu einer Vielzahl verschiedener, zum Zeitpunkt der Vermittlung nach Art und Umfang noch nicht abschließend bestimmter, Umsätze komme, die sowohl steuerpflichtig als auch steuerfrei sein könnten. Eine steuerfreie Vermittlungsleistung i. S. von § 4 Nr. 5 Buchst. a UStG müsse im Streitfall einen eindeutigen Bezug zu konkreten Umsätzen i. S. von § 4 Nr. 2, § 8 Abs. 1 UStG aufweisen. Auch eine anteilige Steuerbefreiung der Leistung des Klarierungsagenten schied aus: Eine Aufteilung der Vermittlungsleistung in einen steuerpflichtigen und einen steuerfreien Teil komme grds. nicht in Betracht.

(Martin Diemer) ■

Ein CMR-Frachtbrief erbringt keinen Beweis für die Transportverantwortung, wenn der Transport von anderer Seite veranlasst wurde

BFH,
Urteil v. 18.1.2024 -
V R 4/22,
NWB VAAAJ-69291

Eine Vermittlung von zu diesem Zeitpunkt nicht näher bestimmten Leistungen kann nicht nach § 4 Nr. 5 Buchst. a i. V. mit § 4 Nr. 2, § 8 Abs. 1 UStG steuerbefreit sein

Unionsrechtsakte und nationale Gesetzgebung im Steuerrecht

Tagungsbericht zur 8. YIN-Jahrestagung v. 23.5.2024
(Panel 1)

David Eisendle, Dr. Till Valentin Meickmann und Thomas Sendke*

Gegenstand des erstens Panels der diesjährigen YIN-Jahrestagung waren Grundsatzfragen zum Verhältnis zwischen Unionsrecht und nationalem Steuerrecht, die sich angesichts der zunehmenden Harmonisierung des Steuerrechts durch den Unionsgesetzgeber stellen. Zu den Schwerpunkten der anschließenden Diskussion gehörte die Kompetenzverteilung von Unionsgesetzgeber und nationalem Gesetzgeber sowie die Gewährleistung eines wirksamen Grundrechtsschutzes der Steuerpflichtigen. Der Beitrag fasst die wesentlichen Ergebnisse des Panels zu den Gesetzgebungskompetenzen der Europäischen Union im Bereich des Steuerrechts und zum Grundrechtsschutz im Mehrebenensystem zusammen.

Kernaussagen

- ▶ Die EU verfügt über die Kompetenz, Maßnahmen zur Steuerharmonisierung zu erlassen. Die genauen Grenzen dieser Kompetenz sind aber noch nicht abschließend geklärt.
- ▶ Das nationale Steuerrecht wird zunehmend von Vorgaben des EU-Gesetzgebers geprägt. Dabei kann ein Richtungswechsel von der Entlastung der Steuerpflichtigen hin zur Sicherung von Besteuerungsaufkommen ausgemacht werden.
- ▶ Mit der beschleunigten Europäisierung des Steuerrechts verlagert sich auch der Grundrechtsschutz stärker auf die europäische Ebene.

Unionsgesetzgeber ist stärker als früher aktiv und prägend

I. Ausgangslage

Während das Recht der indirekten Steuern stets durch den Unionsgesetzgeber geprägt wurde, galt im Bereich der direkten Steuern lange der EuGH als heimlicher Motor der europäischen Integration.¹ Durch seine Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten und zum Beihilfeverbot hat er die nationale Steuergesetzgebung – jedenfalls für grenzüberschreitende Sachverhalte – maßgeblich mitgeprägt. Inzwischen tritt bei den direkten Steuern aber auch der Unionsgesetzgeber verstärkt als Akteur auf, wie insbesondere die Mindestbesteuerungsrichtlinie eindrucksvoll belegt. Dabei ist diese zugleich ein Beispiel für einen Richtungswechsel in der europäischen Steuerpolitik hin zur Sicherung von (mitgliedstaatlichen) Steueraufkommen.²

* David Eisendle, EuGH, Luxemburg; Dr. Till Valentin Meickmann, Universität Passau; Thomas Sendke, EuGH, Luxemburg. Der Beitrag ist nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst und gibt die persönliche Meinung der Autoren wieder. Für die fruchtbare Diskussion im Rahmen des Panels auf der YIN-Jahrestagung in Berlin danken die Autoren Silke Bruns, BMF, Berlin.

¹ Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 12 Rz. 8; vgl. auch Weber-Grellet, DStR 2009 S. 1229, 1235 f.; Weber-Grellet, NJW 2004 S. 1617.

² Vgl. im Hinblick auf ATAD bereits Hey, StuW 2017 S. 248 f.; aus jüngerer Zeit auch Meickmann, JZ 2023 S. 748, 756.

Angesichts dieser Entwicklung gewinnen einerseits die kompetenziellen Grenzen der europäischen Steuergesetzgebung an Bedeutung (dazu unten II). Andererseits gilt es zu klären, auf welche Grundrechte sich Steuerpflichtige bei Unionsrechtsakten und (darauf fußender) nationaler Steuergesetzgebung berufen können (dazu unten III).

II. Gesetzgebungskompetenzen der EU

Gemäß dem in Art. 5 Abs. 2 EUV festgelegten Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung kann die EU nur im Rahmen jener Zuständigkeiten tätig werden, die ihr von den Mitgliedstaaten übertragen worden sind.

Bei den Zöllen ist die Zuständigkeit der Union eine ausschließliche; in diesem Bereich ist zunächst nur sie zum Erlass von Rechtsakten befugt (Art. 3 Abs. 1 Buchst. a AEUV). Dagegen bleibt das (übrige) Steuerrecht mangels Kompetenztransfers Sache der nationalen Gesetzgeber. Für das Steuerrecht relevant ist gleichwohl die Zuständigkeit für den Binnenmarkt, die sich Union und Mitgliedstaaten teilen (Art. 4 Abs. 2 Buchst. a AEUV). Denn die EU-Verträge ermächtigen den Unionsgesetzgeber zum Erlass von Harmonisierungsvorschriften, die auf die Errichtung und das Funktionieren dieses Binnenmarkts gerichtet sind. Darauf gestützt erging eine nicht unerhebliche Zahl von Rechtsakten, die einen wesentlichen Teil des „Europäischen Steuerrechts“ ausmachen.

Unverändert gilt der Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung

1. Indirekte Steuern

An Ideen und Initiativen zur Harmonisierung des Steuerwesens mangelte es bereits in der Frühphase der europäischen Integration nicht. Zu nennen ist etwa der unter der Leitung des deutschen Finanzwissenschaftlers Fritz Neumark im Jahr 1962 veröffentlichte Bericht des Steuer- und Finanzausschusses der Kommission, der sich für eine Angleichung sowohl des Ertragsteuerrechts als auch der indirekten Steuern aussprach.³ Letzterer Bereich wurde in Art. 99 des seinerzeitigen EWG-Vertrags eigens adressiert.

„Hebel“ soll die Harmonisierung von Vorschriften sein

Sein heute geltender Nachfolger, Art. 113 AEUV, ermächtigt den Rat zum einstimmigen Erlass der „Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts und die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen notwendig ist“.

„Hemmnis“ ist das Erfordernis der Einstimmigkeit

Gerade bei der Umsatzsteuer hat sich eine rege Rechtsetzungstätigkeit der EU entfaltet, um die noch in den 60er-Jahren des vorigen Jahrhunderts vielerorts bestehenden kumulativen Mehrphasensteuern zu reformieren. Während die sog. Erste Richtlinie⁴ (lediglich) das grundlegende Prinzip des zu schaffenden gemeinsamen Mehrwertsteuersystems festschrieb, nämlich jenes einer Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug, wurde speziell mit der Sechsten Richtlinie⁵ sowohl quantitativ als auch qualitativ ein Harmonisierungsschritt von beachtlicher Tragweite gemacht.

Eine umfassende Kodifizierung brachte schließlich die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie, die seit ihrem Inkrafttreten zum 1.1.2007 ihrerseits über 30 Mal geändert und ergänzt wurde.⁶ Trotz hinlänglich bekannter Mängel bildet die Umsatzsteuer das Paradebeispiel einer besonders weitgehend von EU-rechtlichen Vorgaben geprägten Abgabe. Dagegen wurde bei den (übrigen) Verbrauchsteuern erst im Jahr 1992 eine Rechtsangleichung bewirkt.⁷ Auf diesem Gebiet regelt heute die Richtlinie zur Fest-

³ The EEC Reports on Tax Harmonization: The Report of the Fiscal and Financial Committee and the Reports of the Sub-Groups A, B and C, 1963, sog. Neumark-Report.

⁴ Erste Richtlinie 67/227/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl EWG 1967 Nr. L 71 S. 1301).

⁵ Sechste Richtlinie 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (ABl EWG 1977 Nr. L 145 S. 1).

⁶ Richtlinie 2006/112/EG - Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (ABl EG 2006 Nr. L 347 S. 1).

⁷ Richtlinie 92/12/EWG über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (ABl EG 1992 Nr. L 76 S. 1).

Regeln müssen für das Funktionieren des Binnenmarkts notwendig sein

legung des allgemeinen Verbrauchsteuersystems das Verfahren zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom, von Alkohol und alkoholischen Getränken sowie von Tabakwaren.⁸

Es steht weitgehend außer Diskussion, dass die genannten Maßnahmen die in Art. 113 AEUV festgelegte Voraussetzung der qualifizierten Binnenmarktrelevanz erfüllen, da sie als notwendig für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts und die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen erachtet werden können. Gleiches gilt für weitere Richtlinien, die auf der Grundlage (der Vorgängerin) dieser Bestimmung erlassen wurden, etwa die Wegekostenrichtlinie⁹ oder die Kapitalansammlungsrichtlinie.¹⁰

Soweit die Kommission ihren Richtlinienvorschlag für ein gemeinsames Finanztransaktionssteuersystem¹¹ auf Art. 113 AEUV stützte, wurde dagegen die Erforderlichkeit eines Tätigwerdens der Union in Zweifel gezogen.¹² Beim Richtlinienvorschlag über eine Digitalsteuer¹³ stellte sich darüber hinaus die Frage, ob überhaupt eine „sonstige indirekte Steuer“ im Sinne dieser Bestimmung vorliegt.¹⁴ Beide Vorhaben wurden letztlich nicht weiter betrieben, so dass auf die akademische Diskussion keine gerichtliche Klärung folgen sollte.

2. Direkte Steuern

Trotz Einstimmigkeits-erfordernis im Rat beschleunigt sich die Entwicklung

Für die Harmonisierung des Ertragsteuerrechts enthalten die EU-Verträge keine mit Art. 113 AEUV vergleichbare, ausdrückliche Rechtsgrundlage. Gleichwohl können Maßnahmen zur Rechtsangleichung in diesem Bereich prinzipiell insbesondere auf Art. 115 AEUV gestützt werden. Dieser erlaubt seinem Wortlaut nach den einstimmigen Erlass von Richtlinien für die Angleichung derjenigen mitgliedstaatlichen Vorschriften, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts auswirken.¹⁵ Gerade die erforderliche Einstimmigkeit im Rat war ursächlich dafür, dass über die Jahrzehnte hinweg nur zögerlich Schritte in Richtung Harmonisierung gemacht wurden und ambitionierteren Initiativen der Kommission kein Erfolg beschieden war. Die Entwicklung hat sich zwischenzeitlich jedoch merkbar beschleunigt und es lässt sich eine qualitative Veränderung ausmachen.

Neue Richtlinien waren zunächst im Sinne der Steuerpflichtigen

Zu nennen sind zunächst die Fusionsrichtlinie¹⁶ und die Mutter-Tochter-Richtlinie,¹⁷ die mit dem übergreifenden Vorhaben der Vollendung des Binnenmarkts im Zusammenhang stehen und im Jahr 1990 beschlossen wurden. Aus der Perspektive der Steuerpflichtigen erweisen sich diese Rechtsakte, ebenso wie die im Jahr 2003 verabschiedete Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie,¹⁸ als weitgehend unproblematisch; sie

⁸ Richtlinie (EU) 2020/262 zur Festlegung des allgemeinen Verbrauchsteuersystems (ABl EU 2020 Nr. L 58 S. 4).

⁹ Richtlinie 1999/62/EG über die Erhebung von Gebühren für die Benutzung bestimmter Verkehrswege durch schwere Nutzfahrzeuge (ABl EG 1999 Nr. L 187 S. 42).

¹⁰ Richtlinie 2008/7/EG betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl EU 2008 Nr. L 46 S. 11).

¹¹ EU-Kommission, Vorschlag v. 28.9.2011 für eine Richtlinie über das gemeinsame Finanztransaktionssteuersystem und zur Änderung der Richtlinie 2008/7/EG - COM(2011) 594 final.

¹² Vgl. dazu etwa Wernsmann/Zirkel, EuZW 2014 S. 167; Thiemann, ZG 2019 S. 247.

¹³ EU-Kommission, Vorschlag v. 21.3.2018 für eine Richtlinie zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen - COM(2018) 148 final.

¹⁴ Vgl. Kokott, IStR 2019 S. 123.

¹⁵ Eine Steuerrechtsharmonisierung auf der Grundlage von Art. 114 AEUV – gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren und folglich ohne Einstimmigkeitserfordernis im Rat – kommt nicht in Betracht, da diese Vorschrift ausweislich ihres Absatzes 2 „nicht für die Bestimmungen über die Steuern“ gilt. Auf die mögliche Relevanz von Art. 116 AEUV oder Art. 352 AEUV wird hier nicht näher eingegangen.

¹⁶ Richtlinie 90/434/EWG (ABl EU Nr. L 225 S. 1), nunmehr Richtlinie 2009/133/EG (ABl EU Nr. L 310 S. 34).

¹⁷ Richtlinie 90/435/EWG (ABl EU Nr. L 225 S. 6), nunmehr Richtlinie 2011/96/EU (ABl EU Nr. L 345 S. 8).

¹⁸ Richtlinie 2003/49/EG (ABl EU Nr. L 157 S. 49).

sind vielmehr willkommen, zielen sie doch darauf ab, einer Doppel- oder Mehrfachbesteuerung bei grenzüberschreitenden Umstrukturierungen, Dividendenausschüttungen oder Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren entgegenzuwirken.

In deutlichem Kontrast dazu bezweckt die Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie (ATAD)¹⁹ aus dem Jahr 2016 erklärtermaßen, die Mitgliedstaaten bei der wirksamen Ausübung ihrer Steuerhoheit zu stärken, indem der Gestaltungsspielraum der Steuerpflichtigen Einschränkungen erfährt. Als besonders dynamisch, aber aus Betroffenen-sicht nicht unbedenklich, erweisen sich darüber hinaus die Maßnahmen zur Intensivierung der Verwaltungszusammenarbeit, die ebenfalls auf der Grundlage von Art. 115 AEUV erlassen wurden. Auf die (neue) Amtshilferichtlinie aus dem Jahr 2011,²⁰ die insbesondere den grenzüberschreitenden Informationsaustausch grundlegend reformierte, folgten beinahe im Jahrestakt ergänzende Richtlinien, deren Bestimmungen geeignet sind, in die verfahrensrechtlichen Grundrechte, aber auch in die materiellen Grundrechte der Steuerpflichtigen bzw. ihrer rechtlichen Vertreter einzugreifen.²¹

Mit der Mindestbesteuerungsrichtlinie,²² welche die internationale Einigung auf eine globale effektive Mindestbesteuerung konkretisiert,²³ stieß die Harmonisierung des Ertragsteuerrechts schließlich in eine gänzlich neue Dimension vor, sieht diese Richtlinie doch im Kern ein eigenständiges Steuersystem inklusive detaillierter Berechnungsvorschriften und Erklärungs-pflichten vor.

Gerade vor dem Hintergrund des letzteren Vorhabens wird freilich die Frage nach den Grenzen von Art. 115 AEUV besonders akut. So bestehen im Fall der Mindestbesteuerungsrichtlinie Zweifel, ob von einer „Angleichung“ nationaler Vorschriften gesprochen werden kann, wenn es zur Schaffung gänzlich neuer Steuern kommt,²⁴ oder ob eine Rechtsetzung auf Unionsebene überhaupt erforderlich ist, wo sich doch die einzelnen Mitgliedstaaten alle demselben internationalen Kompromiss verschrieben haben.²⁵ Verneinte man dies, was festzustellen in der Kompetenz der Unionsgerichte liegt, wäre die Richtlinie auf einer untauglichen Rechtsgrundlage erlassen worden und folglich nichtig.

Dass von keinem der Mitgliedstaaten eine entsprechende Klage erhoben wurde, versteht sich von selbst, setzte die Annahme der Mindestbesteuerungsrichtlinie doch Einstimmigkeit im Rat voraus. Zudem schützt die Richtlinie – ebenso wie die ATAD – gerade die nationalen Steueraufkommen, so dass vonseiten der Mitgliedstaaten kaum Widerstand zu erwarten ist. Dennoch ist nicht ausgeschlossen, dass die Frage der Gültigkeit der Richtlinie den EuGH noch indirekt erreichen wird, im Wege eines Vorabentscheidungsersuchens nach Art. 267 AEUV.

Das Zögern der Mitgliedstaaten, Vorschläge der Kommission zur weitergehenden Harmonisierung der direkten Steuern aufzugreifen, erhöht in diesem Bereich die Relevanz der sog. negativen Integration im Wege der Identifizierung und Beseitigung primärrechtswidriger Steuerregelungen. Die Brüsseler Behörde verfügt hierzu über zwei mächtige Hebel, nämlich die Initiierung von Vertragsverletzungsverfahren vor dem EuGH und die Beihilfekontrolle. So bildete denn auch ein von der Kommission ange-strengtes Verfahren über die Unvereinbarkeit eines französischen Dividendenbesteuerungsregimes mit der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 ff. AEUV) den Ausgangspunkt einer

Jüngeres Recht auf der Grundlage des Art. 115 AEUV brachte dagegen eher Belastungen und Pflichten

Mindeststeuer macht Normsetzung im Grundsatz fragwürdig

Vorlageverfahren und EuGH-Rechtsprechung mit doppelter Funktion

¹⁹ Richtlinie (EU) 2016/1164 (ABl EU Nr. L 193 S. 1).

²⁰ Richtlinie 2011/16/EU (ABl EU Nr. L 64 S. 1).

²¹ Zur Grundrechtswidrigkeit der Meldepflicht gem. Art. 8ab Abs. 5 Amtshilferichtlinie s. EuGH, Urteil v. 8.12.2022 - Rs. C-694/20 „Orde van Vlaamse Balies“ NWB SAAAJ-54877.

²² Richtlinie (EU) 2022/2523 (ABl EU 2022 Nr. L 328 S. 1).

²³ Vgl. OECD, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy v. 1.7.2021.

²⁴ Vgl. dazu etwa Meickmann, JZ 2023 S. 748, 749 m. w. N.

²⁵ Vgl. Schönfeld/Sendke, IStR 2024 (im Erscheinen).

Spannungsfeld der EU-Grundfreiheiten und Rechte der Mitgliedstaaten

reichhaltigen, in weiterer Folge durch Vorlagen mitgliedstaatlicher Gerichte maßgeblich vorangetriebenen Rechtsprechung.²⁶

Deren Quintessenz wird in der Formel abgebildet, wonach die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, diese aber ihre Befugnisse unter Wahrung des Unionsrechts ausüben müssen.²⁷ An der Schnittstelle von nationalem Ertragsteuerrecht und EU-Grundfreiheiten besteht ein Spannungsfeld: Ersteres unterscheidet funktionsbedingt zwischen der unbeschränkten Steuerpflicht von Gebietsansässigen und der beschränkten Steuerpflicht von Gebietsfremden. Den Grundfreiheiten liegt ihrerseits ein fundamentales Prinzip zugrunde, nämlich das Verbot der – auch mittelbaren – Diskriminierung von Nichtstaatsangehörigen. Bei Gebietsansässigen handelt es sich i. d. R. um Staatsangehörige, während Gebietsfremde überwiegend Nichtstaatsangehörige sind. Eine steuerliche Benachteiligung von Gebietsfremden gegenüber Gebietsansässigen gerät daher regelmäßig mit den Grundfreiheiten in Konflikt.

Die in der Rechtsprechung entwickelte Dogmatik löst diesen Konflikt dahin, dass diskriminierende nationale Steuerregelungen grds. untersagt sind, aber gerechtfertigt werden können, sofern sie ein legitimes Ziel verfolgen und die Verhältnismäßigkeit wahren.²⁸ Durch den Rechtfertigungsgrund der angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis hat der Gerichtshof im Laufe der Zeit den berechtigten Interessen der Mitgliedstaaten mehr Raum gegeben.

Weiterer Hebel ist die Beihilfekontrolle

Nationale Steuermaßnahmen können darüber hinaus auch illegale Beihilfen darstellen und dem Beihilfeverbot (Art. 107 AEUV) zuwiderlaufen. Die Quelle dieser Erkenntnis lässt sich weit in die Vergangenheit zurückverfolgen.²⁹ Eine neuere Entwicklung stellt in diesem Zusammenhang gleichwohl die Strategie der Kommission dar, mutmaßlich problematische Steuerregelungen der Mitgliedstaaten verstärkt unter die beihilferechtliche Lupe zu nehmen und ggf. negative Beihilfebeschlüsse zu erlassen.

Die Tendenz ist hier uneinheitlich

Diese Vorgehensweise bietet der Kommission nicht zuletzt verfahrensrechtliche Vorteile, ist doch ihre Stellung im Beihilfeverfahren eine durchaus mächtige. Dies äußert sich etwa in der Befugnis, im Wege von Aussetzungsanordnungen die Anwendung einer Steuermaßnahme vorläufig zu untersagen.³⁰ Die Unionsgerichte zeigen sich der offensiven Auslegung des Beihilfeverbots durch die Kommission gegenüber teilweise offen,³¹ überwiegend erteilen sie ihr aber eine Absage.³²

Die Entwicklung bleibt aber im Fluss, was sich insbesondere an regelmäßig festzustellenden Auffassungsunterschieden zwischen dem Gericht der EU, der ersten Instanz bei Direktklagen in Beihilfeverfahren, und dem EuGH zeigt.

III. Grundrechtsschutz im Mehrebenensystem

Komplexität im Rechtsschutz wächst durch zwei Gesetzgeber

Mit zunehmender Europäisierung des Steuerrechts wird auch die Gewährleistung eines effektiven Grundrechtsschutzes komplexer. Wie soeben dargestellt, war das Steuerrecht in der Vergangenheit eine überwiegend nationale Angelegenheit. Der deutsche Gesetzgeber³³ war beim Erlass steuerrechtlicher Vorschriften gem. Art. 1 Abs. 3 GG an die

²⁶ EuGH, Urteil v. 28.1.1986 - Rs. C-270/83 „avoir fiscal“ NWB CAAAC-97246.

²⁷ Vgl. etwa EuGH, Urteil v. 19.11.2015 - Rs. C-632/13 „Hirvonen“ NWB FAAA-09198, Rz. 28.

²⁸ Vgl. zur Niederlassungsfreiheit EuGH, Urteil v. 20.1.2021 - Rs. C-484/19 „Lexel“ NWB GAAAH-73708, Rz. 46.

²⁹ EuGH, Urteil v. 2.7.1974 - Rs. C-173/73 „Italien gegen die Kommission“.

³⁰ Vgl. Art. 13 Beihilfeverfahrens-Verordnung (EU) 2015/1589 (ABl EU 2015 Nr. L 248 S. 9).

³¹ Etwa EuGH, Urteil v. 21.12.2016 - verbundene Rs. C-20/15 P und C-21/15 P „World Duty Free Group“ NWB KAAAF-90792.

³² Etwa EuGH, Urteil v. 8.11.2022 - verbundene Rs. C-885/19 P und C-898/19 P „Fiat Chrysler Finance Europe gegen die Kommission“ NWB VAAA-53395.

³³ Entsprechend dem Titel des Panels konzentrieren sich die folgenden Ausführungen allein auf gesetzgeberische Maßnahmen; vergleichbare Fragen können sich aber auch stellen, wenn die deutsche Finanzverwaltung tätig wird.

Grundrechte des Grundgesetzes gebunden. Steuerrechtsnormen mussten sich ausschließlich am Maßstab des Grundgesetzes – insbesondere des allgemeinen Gleichheitssatzes des Art. 3 Abs. 1 GG – messen lassen.

Mit voranschreitender Harmonisierung des Rechts der direkten Steuern verändert sich diese Ausgangslage. Nunmehr existieren zwei grundrechtsverpflichtete Gesetzgeber, nämlich der Unionsgesetzgeber insbesondere beim Erlass von Richtlinien³⁴ und der nationale Gesetzgeber bei der gebotenen Umsetzung dieser Richtlinien in nationales Recht (vgl. Art. 288 Abs. 3 AEUV). Damit korrespondierend existieren im Grundsatz zudem zwei Kontrollgegenstände, nämlich einerseits die Richtlinie selbst und andererseits das deutsche Umsetzungsgesetz. Zudem bestehen mit der Grundrechtecharta und dem Grundgesetz auch zwei verschiedene Kontrollmaßstäbe.

Um einen wirksamen Grundrechtsschutz des Steuerpflichtigen auch in dieser komplexen Gemengelage zu gewährleisten, bietet es sich an, zwischen dem Grundrechtsschutz gegen Maßnahmen der Union und gegen solche der Mitgliedstaaten zu unterscheiden.

Daher ist eine Unterscheidung wichtig

1. Grundrechtsschutz gegen Maßnahmen der Union

Die in den Gesetzgebungsmaßnahmen der EU wie der ATAD³⁵ und der Mindestbesteuerungsrichtlinie³⁶ vorgesehenen Regelungen greifen häufig in Grundrechte der Steuerpflichtigen ein. Zwar bedarf jede Richtlinie einer Umsetzung im nationalen Recht, so dass nur dieses Umsetzungsrecht unmittelbar gegenüber den Steuerpflichtigen wirkt. Lässt die Richtlinie den nationalen Gesetzgebern aber – wie es z. B. bei der Mindestbesteuerungsrichtlinie weitgehend der Fall ist – keinen eigenen Umsetzungsspielraum, ist der Grundrechtseingriff letztlich dem Unionsgesetzgeber zuzurechnen.³⁷ Zu prüfen ist dann, ob nicht schon die Richtlinie wegen eines Verstoßes gegen Grundrechte ungültig ist.

Ist der „Durchgriff“ auf den EU-Gesetzgeber möglich?

Eine Prüfung am Maßstab der deutschen Grundrechte kommt insofern nicht in Betracht. Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, dass (abgeleitetes) Unionsrecht im Grundsatz nicht am Maßstab des Grundgesetzes zu prüfen ist.³⁸ Hierin kommt zum Ausdruck, dass es sich beim Unionsrecht um eine supranationale Rechtsordnung handelt, die im Grundsatz Vorrang vor dem nationalen Recht der Mitgliedstaaten genießt. Akzeptabel ist diese Rücknahme einer Prüfung am Maßstab der deutschen Grundrechte aber nur, wenn es dafür auch auf Ebene der Union selbst einen wirksamen Grundrechtsschutz gibt.

Keine Prüfung von EU-Recht am Grundgesetz

Deswegen hatte der EuGH in der Vergangenheit Grundrechtsgewährleistungen als ungeschriebene allgemeine Rechtsgrundsätze des Unionsrechts entwickelt. Diese Rechtsgrundsätze haben aber weitgehend an Bedeutung verloren, weil mittlerweile mit der Charta der Grundrechte der EU (Grundrechtecharta) auf Ebene der Union ein eigener, geschriebener Grundrechtekatalog existiert. Seit dem Vertrag von Lissabon bestimmt Art. 6 Abs. 1 EUV, dass die Grundrechtecharta im gleichen Rang wie AEUV und EUV steht und damit zum Primärrecht gehört.

EU-Grundrechtecharta steht über dem Sekundärrecht

³⁴ Art. 115 AEUV enthält (im Gegensatz zu Art. 113 AEUV) lediglich eine Kompetenz zum Erlass von Richtlinien und bislang sind jedenfalls im materiellen Steuerrecht nur Richtlinien erlassen worden, so dass im Folgenden nicht weiter auf unmittelbar geltende Verordnungen eingegangen wird.

³⁵ Richtlinie (EU) 2016/1164 und Richtlinie (EU) 2017/952.

³⁶ Richtlinie (EU) 2022/2523.

³⁷ So auch EuGH, Schlussanträge der Generalanwältin Kokott v. 30.5.2024 in der Rechtssache C-432/23 „Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg“, Rz. 39.

³⁸ Grundlegend BVerfG, Beschluss v. 22.10.1986 - 2 BvR 197/83 „Solange II“ NWB SAAAA-96830, Rz. 117.

Prüfungs- und Verwerfungsmonopol des EuGH

Folglich steht die Grundrechtecharta in der Normenhierarchie des Unionsrechts über dem vom Unionsgesetzgeber erlassenen Sekundärrecht, also insbesondere über dem Richtlinienrecht.³⁹

Dass der Unionsgesetzgeber beim Erlass einer Richtlinie an die Unionsgrundrechte gebunden ist, folgt aus Art. 51 Abs. 1 Satz 1 Alternative 1 GRCh. Danach gilt die Grundrechtecharta primär für die Organe der Union, zu denen nach Art. 13 Abs. 1 Satz 2 EUV auch der Unionsgesetzgeber gehört.⁴⁰ Erlässt der Unionsgesetzgeber also eine Richtlinie, muss er auch sicherstellen, dass diese mit den Unionsgrundrechten im Einklang steht. Ob eine Richtlinie gegen die Unionsgrundrechte verstößt, darf allein der EuGH prüfen. Bei ihm liegt das Verwerfungsmonopol für das Sekundärrecht.⁴¹

Ist der deutsche Steuerpflichtige daher der Meinung, dass eine Richtlinienvorschrift ihn in seinen Grundrechten verletzt, muss er zunächst den nationalen Rechtsweg vor den Finanzgerichten beschreiten.⁴² Die deutschen Finanzgerichte können dann bei Zweifeln an der Gültigkeit der Richtlinie ein Vorlageersuchen gem. Art. 267 AEUV an den EuGH richten. Dabei ist zu berücksichtigen, dass auch die erstinstanzlichen Finanzgerichte abweichend von Art. 267 Abs. 2 AEUV zur Vorlage an den EuGH verpflichtet sind, wenn sie eine Richtlinienbestimmung für ungültig halten und deswegen unangewendet lassen wollen. Dies ist unmittelbare Folge des Verwerfungsmonopols des EuGH.

2. Grundrechtsschutz gegen Maßnahmen der Mitgliedstaaten

Noch komplexer wird mit voranschreitender Harmonisierung der Grundrechtsschutz gegen Maßnahmen der Mitgliedstaaten. Insofern stellt sich zunächst die Frage, welche Grundrechte überhaupt als Kontrollmaßstab Anwendung finden. Zudem ist fraglich, welches Gericht für die Gewährleistung des Grundrechtsschutzes zuständig ist.

a) Zur Bestimmung des grundrechtlichen Kontrollmaßstabs

Zwei zentrale Fragen

Bei der Festlegung der anwendbaren Grundrechte sollte man sich immer zwei Fragen stellen:⁴³

- ▶ Erstens ist zu beantworten, ob eine Maßnahme des deutschen Gesetzgebers in den Anwendungsbereich der Unionsgrundrechte fällt.
- ▶ Ist diese Frage zu bejahen, stellt sich die zwingende Folgefrage, ob neben den Unionsgrundrechten auch noch die Grundrechte des Grundgesetzes Anwendung finden können.

Bindung auch an die Unionsgrundrechte?

Ausgangspunkt der ersten Frage ist Art. 51 Abs. 1 Satz 1 Alternative 2 GRCh. Danach gilt die Grundrechtecharta für die Mitgliedstaaten ausschließlich bei der Durchführung des Rechts der Union. Der EuGH legt den Begriff der „Durchführung“ in ständiger Rechtsprechung weit aus.⁴⁴ Sobald eine Fallgestaltung **auch** durch das Unionsrecht geregelt ist, finden die Unionsgrundrechte Anwendung.

Für den deutschen Gesetzgeber hat das zur Konsequenz, dass er immer dann an die Unionsgrundrechte gebunden ist, wenn er eine steuerliche Richtlinie – z. B. die Mindestbesteuerungsrichtlinie – in nationales Recht umsetzt. Dabei spielt es im Übrigen keine Rolle, ob die Richtlinie dem Gesetzgeber einen Umsetzungsspielraum belässt oder

³⁹ Zur Bedeutung der Unionsgrundrechte bei steuerlichem Sekundärrecht s. Schönfeld/Ellenrieder/Sendke, IStR 2022 S. 517.

⁴⁰ Konkret fungiert der Rat der EU im Bereich des Steuerrechts als Unionsgesetzgeber (vgl. Art. 115 AEUV).

⁴¹ Grundlegend EuGH, Urteil v. 22.10.1987 – Rs. C-314/85 „Foto-Frost“, Rz. 20.

⁴² Eine Nichtigkeitsklage unmittelbar zum Gericht der EU kommt bei Steuerpflichtigen nur ausnahmsweise unter den engen Voraussetzungen des Art. 263 Abs. 4 AEUV in Betracht.

⁴³ Hierzu bereits Sendke, ISR 2023 S. 11, 12.

⁴⁴ Vgl. nur EuGH, Urteil v. 24.2.2022 – Rs. C-257/20 „Viva Telecom Bulgaria“ NWB KAAAJ-71923, Rz. 127.

zwingend ist. In beiden Fällen nimmt der EuGH eine Bindung an die Unionsgrundrechte an.⁴⁵

Angesichts dieses weiten Verständnisses ist der deutsche Steuergesetzgeber bei der Umsetzung steuerlicher Richtlinien beinahe immer an die Unionsgrundrechte gebunden. Im Grundsatz unterliegt der deutsche Gesetzgeber nach Art. 1 Abs. 3 GG aber auch einer Bindung an die deutschen Grundrechte.

Daher stellt sich die Folgefrage, ob die Grundrechte des Grundgesetzes insoweit überhaupt noch Anwendung finden können. Der EuGH macht das davon abhängig, ob eine Regelung abschließend – also vollständig – durch das Unionsrecht harmonisiert ist oder ob dem Mitgliedstaat ein eigener Spielraum verbleibt.⁴⁶

Diese Differenzierung erkennt mittlerweile auch das Bundesverfassungsgericht an.⁴⁷ Mit anderen Worten kommt es also entscheidend auf den sog. Harmonisierungsgrad der Richtlinie an. Um diesen zu bestimmen, ist wie folgt vorzugehen: Ausgangspunkt ist eine Analyse der im Einzelfall konkret anwendbaren Richtlinienvorschrift. Ist diese so hinreichend genau und unbedingte, dass der deutsche Steuergesetzgeber die Vorgaben nur noch „eins“ im deutschen Recht umsetzen kann bzw. muss, sind allein die Unionsgrundrechte Prüfungsmaßstab. Raum für die nationalen Grundrechte verbleibt insoweit nicht mehr.

Hat der Unionsgesetzgeber den Mitgliedstaaten dagegen in der Richtlinie einen Spielraum eingeräumt, den die nationalen Gesetzgeber eigenständig ausfüllen können, bleiben auch die nationalen Grundrechte Prüfungsmaßstab. Im Grundsatz kann sich der Steuerpflichtige gegenüber dem deutschen Steuergesetzgeber dann sowohl auf die Grundrechte des Grundgesetzes als auch auf die der Grundrechtecharta berufen.

Die genaue Bestimmung des Harmonisierungsgrades kann im Einzelfall aber schwierig sein. Das verdeutlicht z. B. die ATAD. Nach Art. 3 ATAD etabliert die Richtlinie nur ein Mindestschutzniveau. Daraus folgt, dass die Mitgliedstaaten auch strengere Vorschriften zum Schutz der inländischen Bemessungsgrundlage treffen können. Auf den ersten Blick spricht dies dafür, dass keine der Vorschriften der ATAD zu einer abschließenden Harmonisierung führt.

Dieses Verständnis überzeugt aber nicht. Vielmehr sprechen gute Gründe dafür, dass bei der Bestimmung des Harmonisierungsgrades eine „Soweit“-Betrachtung vorzunehmen ist.⁴⁸ Denn auch eine bloße Mindestharmonisierung ist im vorgegebenen Rahmen für die Mitgliedstaaten verbindlich. Soweit also z. B. der deutsche Gesetzgeber den verbindlichen Mindeststandard der ATAD im nationalen Recht umsetzt, ist er ausschließlich an die Unionsgrundrechte gebunden. Soweit der deutsche Gesetzgeber dagegen darüber hinaus (wie es regelmäßig der Fall ist) noch strengere Regelungen trifft, können diese grds. sowohl am Maßstab der Grundrechtecharta als auch des Grundgesetzes überprüft werden.

b) Zur gerichtlichen Kompetenzverteilung

Ist der anzuwendende Grundrechtsstandard geklärt, bleibt zuletzt nur noch die Frage zu beantworten, welches Gericht über eine Vereinbarkeit mit den Grundrechten entscheiden kann. Auch insofern gibt es allerdings keine einfache Lösung. Vielmehr muss wiederum differenziert werden: Allein der EuGH kann letztverbindlich über die Auslegung der Unionsgrundrechte entscheiden. Denn nur er kann eine einheitliche Geltung und Auslegung der Unionsgrundrechte in allen 27 Mitgliedstaaten gewährleisten.

Weites Verständnis bedeutet de facto meist Bindung an EU-Grundrechte

Bestimmung des Grades der Harmonisierung durch EU-Richtlinie

Mindestharmonisierung und doppelter Standard

Zuständiges Gericht bemisst sich nicht unbedingt am Kontrollmaßstab

⁴⁵ Siehe EuGH, Urteil v. 9.3.2017 - Rs. C-406/15 „Milkova“, Rz. 52 f.

⁴⁶ Vgl. nur EuGH, Urteil v. 21.12.2021 - verbundene Rs. C-357/19, C-379/19, C-547/19, C-811/19 und C-840/19 „Euro Box Promotion u. a.“, Rz. 211.

⁴⁷ Grundlegend BVerfG, Beschluss v. 6.11.2019 - 1 BvR 16/13 NWB AAAAH-36132, Rz. 42 ff.

⁴⁸ So bereits Sendke, Ubg 2022 S. 460, 467.

Auch das Bundesverfassungsgericht beansprucht eine Kontrollkompetenz

Soweit also die mit der Sache befassten Finanzgerichte oder auch der BFH Zweifel hinsichtlich der Auslegung der anwendbaren Unionsgrundrechte haben, sind sie zu einer Vorlage an den EuGH berechtigt (Art. 267 Abs. 2 AEUV) bzw. verpflichtet (Art. 267 Abs. 3 AEUV).

Auch das Bundesverfassungsgericht hat sich allerdings seinen Platz als Grundrechtsakteur im Anwendungsbereich des Unionsrechts gesichert.⁴⁹ Soweit das Richtlinienrecht zu einer abschließenden Harmonisierung führt und damit ausschließlich die Unionsgrundrechte anwendbar sind, beansprucht das Bundesverfassungsgericht eine Kontrollkompetenz für sich.⁵⁰ Das führt dazu, dass der Steuerpflichtige insoweit auch eine Verfassungsbeschwerde nach Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a GG beim Bundesverfassungsgericht einlegen kann, in deren Rahmen das Bundesverfassungsgericht staatliche Maßnahmen dann unmittelbar am Maßstab der Unionsgrundrechte prüfen wird.⁵¹

Daraus folgt, dass der grundrechtliche Kontrollmaßstab (Grundrechtecharta oder Grundgesetz) nicht zwingend Rückschlüsse auf die Kompetenzverteilung zwischen den Gerichten (EuGH oder Bundesverfassungsgericht) zulässt. Hat das Bundesverfassungsgericht aber Zweifel, wie die Unionsgrundrechte auszulegen sind, ist es nach Art. 267 Abs. 3 AEUV ebenfalls zur Vorlage verpflichtet.⁵²

FAZIT

Der Unionsgesetzgeber nimmt seine Kompetenzen zur Harmonisierung des Rechts der Mitgliedstaaten im Bereich der Steuern immer stärker in Anspruch. Dies nährt zunehmend Zweifel, ob die ergriffenen Maßnahmen noch von den entsprechenden Rechtsgrundlagen in den Verträgen gedeckt sind. Im Rahmen seiner Kompetenzen ist der Unionsgesetzgeber zudem an die Grundrechte der EU-Grundrechtecharta gebunden. Deswegen kann sich die Frage stellen, ob schon eine von ihm erlassene Richtlinie wegen Verstoßes gegen die Unionsgrundrechte ungültig ist. Weil der EuGH für Sekundärrecht das Verwerfungsmonopol beansprucht, kommt ihm die Aufgabe zu, bei der Harmonisierung durch den Unionsgesetzgeber die Einhaltung der kompetenziellen und materiellen Grenzen zu überwachen. Es bleibt zu hoffen, dass ihm dies in ähnlicher Weise gelingen wird, wie es bisher dem Bundesverfassungsgericht im Hinblick auf das nationale Steuerrecht gelungen ist.⁵³

AUTOREN

David Eisendle

ist Referent am EuGH im Kabinett des österreichischen EuGH-Richters Prof. Dr. Andreas Kumin.

Dr. Till Valentin Meickmann

ist Akademischer Rat a. Z. am Lehrstuhl für Staats- und Verwaltungsrecht, insbesondere Finanz- und Steuerrecht an der Universität Passau (Prof. Dr. Rainer Wernsmann).

Thomas Sendke

ist Rechtsanwalt und Steuerberater bei Flick Gocke Schaumburg und derzeit Referent am EuGH im Kabinett der Generalanwältin Prof. Dr. Dres. h.c. Juliane Kokott.

⁴⁹ Vgl. dazu Ludwigs, EuZW 2024 S. 445 m. w. N.

⁵⁰ Grundlegend BVerfG, Beschluss v. 6.11.2019 - 1 BvR 276/17 NWB KAAAH-36133, Rz. 59 f.

⁵¹ Zur Frage der Übertragbarkeit dieser Rechtsprechung auf Normenkontrollverfahren vgl. Meickmann, DVBl 2022 S. 278 m. w. N.

⁵² Zur Frage einer möglichen doppelten Letztinstanzlichkeit von Bundesverfassungsgericht und Fachgerichten vgl. Ludwigs, EuZW 2024 S. 445, 451 m. w. N.

⁵³ So bereits Wernsmann, NVwZ 2024 S. 694, 699.

Das weitestgehend harmonisierte Mehrwertsteuerrecht

Tagungsbericht zur 8. YIN-Jahrestagung v. 23.5.2024
(Panel 2)

Chiara Schartmüller*

Das zweite Panel der diesjährigen YIN-Jahrestagung widmete sich dem weitgehend harmonisierten europäischen Mehrwertsteuerrecht. Die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) gibt nicht nur die grundsätzliche Stoßrichtung der Steuer vor, sondern harmonisiert weite Teilbereiche davon und gewährt den Mitgliedstaaten nur noch wenig Spielraum im Rahmen der Umsetzung. Weiterhin nimmt das europäische Mehrwertsteuerrecht den Mitgliedstaaten auch die Wahl, ob sie eine Mehrwertsteuer national erheben wollen. Die Mitgliedstaaten sind nach dem Richtlinienrecht nämlich verpflichtet,¹ eine solche in ihr nationales Steuerrecht einzuführen.² Sollte zum Zeitpunkt des Beitritts zur Europäischen Union bereits ein Umsatzsteuerrecht im Mitgliedstaat bestanden haben, müssen entsprechende Adaptierungen vorgenommen werden. Dieser Beitrag analysiert die Systematik des gemeinsamen europäischen Mehrwertsteuersystems, beleuchtet die Harmonisierung im Detail und diskutiert die Konsequenzen, wobei sowohl die Rechtsprechung des EuGH als auch Soft law-Instrumente der EU-Kommission als Auslegungshilfen im Rahmen der harmonisierten Mehrwertsteuer gewürdigt werden.

Kernaussagen

- ▶ Die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie ist als Sekundärrechtsakt der EU ein Vorzeigebispiel für eine tiefgreifende Harmonisierung im Bereich des Steuerrechts. Verbunden mit dem Ziel der Verwirklichung und der Unterstützung des Funktionierens eines gemeinsamen Binnenmarkts wurde so eine gemeinsame, transaktionsbasierte Steuer auf den Konsum geschaffen.
- ▶ Die Richtlinie gewährt den Mitgliedstaaten in einzelnen Teilbereichen Spielraum bei der Ausgestaltung der nationalen Umsetzung. In anderen Gebieten wird wiederum ein starres Korsett an Regeln vorgegeben, insbesondere im grenzüberschreitenden Handel, um eine Doppel- oder Nichtbesteuerung zu vermeiden.
- ▶ In jenen Bereichen des Mehrwertsteuerrechts, die vage formuliert sind und somit eine gewisse Interpretationsfreiheit zulassen, obliegt es dem EuGH, für die einheitliche Auslegung des europäischen Rechts zu sorgen.

* Chiara Schartmüller ist Wissenschaftliche Mitarbeiterin an der Universität Wien. Für die fruchtbare Diskussion im Rahmen des Panels auf der YIN-Jahrestagung in Berlin dankt die Autorin Dr. Atanas Mateev (KMLZ), Dr. Aleksandra Bal (Stripe), Natascha Kullak (BMF) und Ninja Reggelin (Zalando).

¹ EuGH, Urteil v. 7.3.2002 - Rs. C-10/00 „Kommission gegen Italien“, Rz. 88; EuGH, Urteil v. 29.3.2012 - Rs. C-500/10 „Belvedere Costruzioni“, Rz. 20 ff.

² Anders verhält es sich bei der Richtlinie 2008/7/EG betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital. Mitgliedstaaten, die eine derartige Steuer beibehalten, sind verpflichtet, sich an die europäischen Vorgaben zu halten; vgl. hierzu Heber, *Enhanced Cooperation and European Tax Law*, 2021, S. 25.

I. Grundsätzliche Überlegungen

1. Hintergrund des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts der EU

Steuerharmonisierung
mit Setzung auch neuer
Steuerregeln

Anders als ihre Mitgliedstaaten besitzt die EU keine eigene Kompetenz zur Steuererhebung.³ Davon zu unterscheiden ist aber die schlichte Steuerharmonisierung. Hier bleibt die Steuersouveränität weiterhin bei den Mitgliedstaaten, sie folgen aber bei der Steuerausgestaltung einem gemeinsamen – einem europäischen – Ansatz.

Als Grundlage für die Harmonisierung nationaler Steuern kommt die Binnenmarktkompetenz (Art. 113 und 115 AEUV) in Betracht, wenn die Unterschiede der nationalen Steuern das Funktionieren des Binnenmarkts beeinträchtigen.⁴ Gerade die Unterschiede im Bereich der indirekten Steuern werden als besonders hemmend für den grenzüberschreitenden Verkehr von Waren, Dienstleistungen, Personen und Kapital verstanden, weshalb Art. 113 AEUV einen ausdrücklichen Harmonisierungsauftrag erteilt. Denn der europäische Gesetzgeber darf hierdurch „Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, [...] soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts und die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen notwendig ist“ (Art. 113 AEUV) erlassen.

Start der
Vereinheitlichung
mehrwertsteuerlicher
Vorschriften vor 57 Jahren

Der europäische Gesetzgeber hat diesen Harmonisierungsauftrag angenommen und schon 1967 mit der Harmonisierung des Mehrwertsteuerrechts begonnen. Dieses Engagement kann man bis zur nun geltenden Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie verfolgen, die ein (weitgehend) harmonisiertes Mehrwertsteuerrecht etabliert.⁵ Wenngleich der tiefe Harmonisierungsgrad es nicht vermuten lässt, ist die Schaffung eines einheitlichen Mehrwertsteuersystems ein politischer Kraftakt. Denn Art. 113 AEUV verlangt für Regelungen in diesem Bereich ein besonderes Gesetzgebungsverfahren, nämlich die Einstimmigkeit im Rat der EU, d. h. zwischen 27 Mitgliedstaaten. Das Einstimmigkeitserfordernis reflektiert die mitgliedstaatliche Souveränität im Bereich der Steuergesetzgebung. Nichtsdestotrotz stellt es aber auch ein Hemmnis für weiterreichende Harmonisierungsmaßnahmen der EU im Mehrwertsteuerrecht dar.⁶

Sicherung eines
fairen Wettbewerbs

Die Notwendigkeit einer einheitlichen europäischen Vorgehensweise lässt sich insbesondere an zwei Punkten festmachen: Zunächst sichert die Harmonisierung der Mehrwertsteuer in der EU einen fairen Wettbewerb und trägt somit maßgeblich zur Verwirklichung und zum Funktionieren eines gemeinsamen Binnenmarkts bei.⁷ Die Konzeption der Mehrwertsteuer als transaktionsbezogene Steuer ist Grund für die besondere Binnenmarktwirkung. Anknüpfungspunkt für die Besteuerung ist die Transaktion. Damit geht die Belastung sowohl innerstaatlicher als auch grenzüberschreitender Transaktionen gleichermaßen einher. Bei Letzteren würde bei fehlender Harmonisierung die steuerliche Belastung vom jeweiligen mehrwertsteuerlichen Regelwerk der betroffenen Mitgliedstaaten abhängen. Unstrittig ist ein erheblicher Compliance-Aufwand und die Gefahr einer mehrfachen steuerlichen Belastung, beides Faktoren die Unternehmer tunlichst vermeiden wollen. Vor diesem Hintergrund hat der europäische Gesetzgeber den Schritt zur Harmonisierung der mitgliedstaatlichen Mehrwertsteuerregelungen früh gewagt.⁸

³ Seiler in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union (81. Erg.-Lfg. 2024), Art. 113 AEUV Rz. 40; Szudoczky/Weber in Terra/Wattel, European Tax Law, 8. Aufl. 2022, Bd. 1, S. 11 ff.; Waldhoff in Calliess/Ruffert, EUV - AEUV, 6. Aufl. 2022, Art. 310 AEUV Rz. 4.

⁴ Schaumburg in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2019, Rz. 1.1.

⁵ Fehling in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, a. a. O., Rz. 10.12 ff.

⁶ Raponi in Papis-Almansa, EU Value Added Tax and Beyond: Essays in Honour of Ben Terra, 2023, S. 309 ff.

⁷ Bahns/Brinkmann/Gläser/Sedlacek in von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 113 AEUV Rz. 21; Kamann in Streinz, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 113 AEUV Rz. 1 ff.; Seiler in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union (81. Erg.-Lfg. 2024) Art. 113 AEUV Rz. 14, 38 ff.

⁸ Herbain in Panayi/Haslehner/Traversa, Research Handbook on European Union Taxation Law, 2020, S. 320, 325 ff.

Des Weiteren ist das Potenzial der Mehrwertsteuer als Einnahmequelle zu berücksichtigen. Auf nationaler Ebene stellt die Mehrwertsteuer eine der wichtigsten Säulen der Staatseinnahmen dar. Ihr Aufkommen ist nahezu so hoch wie das der Lohnsteuer und übersteigt das der Körperschaftsteuer deutlich.⁹ Die Einnahmen aus der Mehrwertsteuer stellen folglich eine wesentliche Einnahmequelle für die mitgliedstaatlichen Haushalte dar.

Auch die EU partizipiert über die Mehrwertsteuereigenmittel an diesem Steueraufkommen. Die Mitgliedstaaten sind demnach verpflichtet, einen bestimmten, auf einer statistischen Berechnung basierenden Teil an den europäischen Haushalt abzuführen.¹⁰ Dieser Anteil macht rund 10 % des europäischen Haushalts aus und unterstreicht damit die Bedeutung der Mehrwertsteuer für die EU.¹¹

Der folgende Abschnitt widmet sich nun der Konzeption des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts.

2. Funktionsweise des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts

Das Mehrwertsteuerrecht ist als allgemeine Verbrauchsteuer ausgestaltet und zielt darauf ab, den Konsum zu besteuern.¹² Aus Praktikabilitäts-erwägungen wird die Steuer transaktionsbasiert beim Unternehmer erhoben, der hinsichtlich der erbrachten Leistung einen Mehrwert generiert. Dieser Mehrwert stellt somit den Besteuerungsgegenstand dar. Um eine tatsächliche Besteuerung des Endverbrauchs sicherzustellen, ist ein kennzeichnendes Merkmal des Mehrwertsteuerrechts die Neutralität der Steuer beim Unternehmer (Art. 1 Abs. 2 MwStSystRL).

Dies wird über den Mechanismus des Vorsteuerabzugs erreicht (Art. 167 ff. MwStSystRL).¹³ Wer steuerpflichtige Ausgangsleistungen erbringt, ist berechtigt, die Vorsteuern, die auf den hierfür notwendigen Eingangsleistungen lasten, abzuziehen (Art. 168 MwStSystRL). Im Idealfall gewährleistet dieser Mechanismus die Neutralität der Mehrwertsteuer für den Unternehmer (Art. 113 AEUV) und führt bei diesen zumindest zu keiner monetären Belastung.¹⁴

Die Mehrwertsteuer knüpft also an die Transaktion und nicht an den Leistungsempfänger an. Wer die Transaktion tätigt, bleibt daher unbeachtlich.¹⁵ Die Anwendung unterschiedlicher Steuersätze, beispielsweise auf Lebensmittel, sowie Steuerbefreiungen ermöglichen zwar die Steuerbefreiung des Konsums von Waren, die zum Stillen grundlegender Bedürfnisse unentbehrlich sind.

Allerdings kann dadurch nur begrenzt Rücksicht auf die persönlichen Lebensumstände genommen werden. Denn die Steuerbefreiung oder die ermäßigten Steuersätze knüpfen vordergründig an die Leistung und nicht an den Leistungsempfänger an. Diese Wirkung der Steuerbefreiung oder der ermäßigten Steuersätze trifft alle Konsumenten gleichermaßen, also einkommensschwache sowie einkommensstarke Haushalte. Der Mehrwertsteuer ist demnach eine regressive Wirkung inhärent, die beispielsweise trotz der Reduktion von Steuersätzen nur limitiert behoben werden kann.

Einnahmen aus der Mehrwertsteuer tragen erheblich zu den Haushalten bei

Besteuerung des Endverbrauchs

Zugleich Vorsteuererstattung oder -abzug bei Unternehmen

Regressive Wirkung der Steuer und Reformideen

⁹ Siehe dazu etwa die Statistiken aus Deutschland (BMF, Sollwerte des Haushaltsjahres 2024 unter <https://go.nwb.de/zzaea>) und Österreich (öBMF, Budget 2023 unter <https://go.nwb.de/r9bmf>) für den Anteil der Umsatzsteuereinnahmen am nationalen Budget aus dem Jahr 2023.

¹⁰ De la Feria, *The EU VAT System and the Internal Market*, 2009, Kap. 3, Unterkap. 1.4.

¹¹ EU-Kommission, *Ausgaben und Einnahmen der EU 2021–2027* unter <https://go.nwb.de/dlnnd>.

¹² Vgl. Absatz 5 der Präambel der MwStSystRL (RL 2006/112/EG i. d. F. v. 3.6.2022).

¹³ EuGH, Urteil v. 14.2.1985 - Rs. C-268/83 „Rompelman“, Rz. 23 mit Anmerkungen Weiß, UR 1985 S. 201; EuGH, Urteil v. 22.2.2001 - Rs. C-408/98 „Abbey National“ NWB QAAAB-72794, Rz. 24, mit Anmerkungen Wäger, UR 2001 S. 168; EuGH, Urteil v. 14.6.2017 - Rs. C-38/16 „Compass Contract Services“ NWB OAAAH-01568, Rz. 34.

¹⁴ Erdbrügger in Wäger, *UStG*, 2. Aufl. 2022, § 1 Rz. 1 ff.

¹⁵ Lamensch/Merx in Terra/Wattel, *European Tax Law*, a. a. O., Bd. II, S. 75 ff.

In diesem Zusammenhang wurde vor Kurzem ein Vorschlag für eine progressive Mehrwertsteuer vorgestellt. Mit diesem Ansatz soll sowohl der regressiven Wirkung der Mehrwertsteuer als auch den Schattenseiten bisheriger Lösungsansätze, also etwaiger Steuerbefreiungen sowie niedrigerer Steuersätze, der Rücken gekehrt werden.¹⁶

II. Grad der Harmonisierung

Je nach Auswirkung auf den Binnenmarkt teilweise sehr detaillierte EU-Vorgaben

Dem Subsidiaritätsprinzip (Art. 5 Abs. 3 EUV) entsprechend, sieht das Mehrwertsteuerrecht in Bereichen, die für das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts notwendig sind, sehr detaillierte Regelungen vor. Im Gegensatz hierzu gewährt die Richtlinie den Mitgliedstaaten aber dort Spielraum, wo Unterschiede in den nationalen Regelungen den Binnenmarkt nicht behindern. Die jeweiligen Enden der Fahnenstange – vollständige unionsrechtliche Vorgaben und reine unionsrechtlichen Leitlinien – werden nun anhand der Leistungsartregeln und der Regelungen zu den Steuersätzen skizziert.

Vollharmonisierung auch mit eher technischen Detailregeln

1. Die Leistungsartregelungen als Paradebeispiel einer ausgeprägten Harmonisierung

Am plakativsten lässt sich diese Vollharmonisierung hinsichtlich der Leistungsartregelungen beschreiben. Die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie setzt in diesem Bereich auf detaillierte Regelungen mit keinem Umsetzungsspielraum der Mitgliedstaaten (Titel V MwStSystRL). Der Grund dafür liegt in der gewichtigen Bedeutung dieser Regelungen im grenzüberschreitenden Kontext. Denn sie bestimmen, wo der Umsatz ausgeführt wird, und damit, welcher Mitgliedstaat den Umsatz besteuern darf.

Würde man hier keine exakten europäischen Regelungen vorsehen und somit den Mitgliedstaaten einen Spielraum in der Umsetzung gewähren, könnten Fälle der Doppelbesteuerung kaum vermieden werden. Die wesentliche Bedeutung des grenzüberschreitenden Merkmals führt damit im Rahmen der Leistungsartregelungen zu einer strengen Zuteilung von Besteuerungsbefugnissen an die Mitgliedstaaten.¹⁷

Nur Rahmen für Steuersätze und zuordenbare Waren

2. Weiter Umsetzungsspielraum der Mitgliedstaaten

Viel weniger Detailtiefe lässt sich im Bereich der von den Mitgliedstaaten anzuwendenden Steuersätze erkennen. Hierbei gibt die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie nur einen Rahmen vor, in dem sich die Mitgliedstaaten bewegen dürfen. Konkret darf der reguläre Steuersatz 15 % nicht unterschreiten (Art. 97 MwStSystRL). Damit reichen die Steuersätze in den Mitgliedstaaten auch von 17 % in Luxemburg bis hin zu 27 % in Ungarn.¹⁸

Zudem gibt es für bestimmte Kategorien reduzierte Steuersätze, die die Mitgliedstaaten anwenden können (Art. 98 MwStSystRL). So dürfen die Mitgliedstaaten höchstens zwei Sondersteuersätze einführen, wobei hierfür der Mindeststeuersatz 5 % beträgt (Art. 98 Abs. 1 MwStSystRL i. V. mit Anhang III). Die Richtlinie erlaubt den Mitgliedstaaten außerdem, für höchstens sieben im Anhang III angeführte Lieferungen von Gütern und Dienstleistungen, einen Steuersatz unter den 5 % festzulegen (Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL i. V. mit Anhang III). Dabei spielen vielfach sozialpolitische Überlegungen eine Rolle, da durch diesen Mechanismus die Lieferung bestimmter Güter oder Dienstleistungen teilweise von der Umsatzsteuer entlastet werden können.

¹⁶ De la Feria/Swistak, Designing a Progressive VAT, IMF Working Paper, 2024 S. 10 ff.

¹⁷ Szatmari in Terra/Kajus/Szatmari, Commentary on European VAT, 2024, S. 1087.

¹⁸ WKO, Mehrwertsteuersätze in der EU unter <https://go.nwb.de/zigr4>.

3. Optionsrechte: Die Mehrwertsteuergruppe

Neben den beiden bereits beschriebenen Kategorien der Harmonisierungstiefe – also der Vollharmonisierung und der Harmonisierung entlang von Minimalanforderungen – sieht die Richtlinie für bestimmte Bereiche sog. Kann-Bestimmungen vor. Dabei handelt es sich um eine Option für die Mitgliedstaaten. Sie können sich demnach dazu entscheiden, diese Bestimmungen umzusetzen, sind aber nicht verpflichtet, diesen Mechanismus in ihre nationalen Regelungen zu implementieren. Für die Mitgliedstaaten stellt sich in diesem Zusammenhang also die Frage, ob sie die Regelung umsetzen möchten. Entscheiden sie sich dazu, müssen sie allerdings den Regelungen der europäischen Richtlinie hierfür folgen.¹⁹

Ein prominentes Beispiel für ein solches Wahlrecht ist Art. 11 MwStSystRL, der den Mitgliedstaaten eine besondere Behandlung für sog. Mehrwertsteuergruppen erlaubt. Die Richtlinie sieht dafür vor, dass die Mitgliedstaaten Personen, die zwar rechtlich voneinander unabhängig, aber finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch eng miteinander verbunden sind, als einen Steuerpflichtigen behandeln dürfen.

Art. 11 MwStSystRL gibt den Mitgliedstaaten aber auch hinsichtlich des „Wie“ einen gewissen Spielraum, da er einige unbestimmte Rechtsbegriffe enthält. So spricht er von einer wirtschaftlichen, organisatorischen und finanziellen Verbindung der Unternehmen als Voraussetzung zur Bildung einer Mehrwertsteuergruppe. Selbst der EuGH erkannte diese Unbestimmtheit an, denn die Möglichkeit, sich unmittelbar auf die Richtlinie zu berufen, wurde in der Rechtssache „Larentia + Minerva“ aufgrund der fehlenden Klarheit der Regelung nicht eröffnet. Der Steuerpflichtige kann sich demnach gegenüber seinem Mitgliedstaat nicht unmittelbar auf die Bestimmung des Art. 11 MwStSystRL berufen.²⁰

Dennoch etablierte der EuGH im Zusammenhang mit Art. 11 MwStSystRL für die Bestimmung des Steuerpflichtigen eine autonome und einheitliche Auslegung. Eine solche Auslegung ist auch trotz des grundsätzlichen Wahlrechts der Mitgliedstaaten hinsichtlich der Einführung von Regelungen zur Mehrwertsteuergruppe verbindlich.²¹ Die fehlende unmittelbare Wirkung des Art. 11 MwStSystRL ist allerdings von der Auslegung des EuGH hinsichtlich des Begriffs des Steuerpflichtigen zu differenzieren. Denn Erstere betrifft die Konsequenzen der Unbestimmtheit der Bestimmung für die Steuerpflichtigen. Zweitere hingegen richtet sich an die Mitgliedstaaten und legt fest, wie die Norm von den Mitgliedstaaten verstanden werden muss.

Als Konsequenz dieser, doch offen gestalteten, Bestimmung wurde und wird der EuGH sehr regelmäßig auf den Plan gerufen, um eine für die Mitgliedstaaten rechts-sichere, richtlinienkonforme Auslegung der Normen zu erreichen. Die aktuelle Rechtsprechung des EuGH in den bereits erwähnten Rechtssachen verdeutlicht aber auch, dass die Entscheidungspraxis des EuGH in Kombination mit den in den Mitgliedstaaten getroffenen Schlussfolgerungen Verwirrung stiften kann.²²

4. Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten

Ein weiterer Regelungskomplex, der in der Richtlinie nur als Minimalanforderung formuliert ist, betrifft die verfahrensrechtlichen Bestimmungen im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuer. Regelungen zu Verfahrensfristen, Beweis- oder Formvorschriften bleiben der konkreten Ausgestaltung durch die Mitgliedstaaten überlassen.

Da es nur wenige unionsrechtliche Vorschriften zum mehrwertsteuerlichen Verfahren gibt, ist es entsprechend dem Grundsatz der Verfahrensautonomie Sache der Mitglied-

Wahlrecht, aber bei Ausübung bestehen feste Vorgaben für Anwendung der Option

Wechselspiel „offener“ und strikter Vorgaben

Einheitliche Auslegung der Begriffe durch die EuGH-Rechtsprechung

Das Besteuerungsverfahren bleibt teilweise Sache der Mitgliedstaaten

¹⁹ Heber in Wäger, UStG, 2. Aufl. 2022, § 2 Rz. 82 ff.

²⁰ EuGH, Urteil v. 16.7.2015 - verbundene Rs. C-108/14 und C-109/14 „Larentia + Minerva u. a.“ NWB FAAAAE-60020, Rz. 47 ff. mit Anmerkungen Grünwald, MwStR 2015 S. 587.

²¹ EuGH, Urteil v. 25.4.2013 - Rs. C-480/10 „Kommission gegen Schweden“ NWB KAAAE-34950, Rz. 33 f. mit Anmerkungen Grube, MwStR 2013 S. 279.

²² Siehe dazu etwa Geringer, ÖStZ 2023 S. 15; Kanduth-Kristen, taxlex 2023 S. 96.

staaten, das Besteuerungsverfahren zu regeln.²³ Dies erscheint angesichts der Zuständigkeit der Mitgliedstaaten zur Erhebung der Steuer und allen damit zusammenhängenden Schritten denklogisch. So bleibt den Mitgliedstaaten genug Spielraum, um das System der Mehrwertsteuer an die nationalen verfahrensrechtlichen Gegebenheiten anzupassen.²⁴ Schließlich soll das Verfahrensrecht dem materiellen Recht zu seiner Stärke verhelfen.

Dabei müssen die Mitgliedstaaten aber zwei wesentliche Grundsätze beachten: Die Effektivität und die Äquivalenz. Die Verfahrensvorschriften zur Mehrwertsteuer dürfen also weder die Durchsetzung der unionsrechtlichen Vorgaben übermäßig erschweren noch dürfen sie ungünstiger gestaltet sein als Verfahren, die innerstaatliches Recht betreffen.²⁵

III. Das gemeinsame Mehrwertsteuerrecht – fit for the future?

Das gemeinsame europäische Mehrwertsteuerrecht steht vielfach auch aufgrund der fehlenden Adaption an geänderte wirtschaftliche Realitäten in der Kritik. Besonders bemerkbar macht sich diese Kritik hinsichtlich der überwiegend²⁶ fehlenden Bezugnahme der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie auf die fortschreitende Digitalisierung.²⁷

In jüngster Zeit gab es aber auch auf diesem Gebiet einen Vorstoß, namentlich durch die Initiative „ViDA – VAT in the Digital Age“. Durch diese Reform sollen im Wesentlichen drei Säulen eingeführt werden, die vor allem verfahrensrechtliche Ausgestaltungen an eine digitalisierte und damit auch viel mobilere Realität anpassen sollen. Der Vorschlag der Kommission

- ▶ sieht dabei Änderungen hinsichtlich der elektronischen Rechnungstellung und der digitalen Meldepflichten vor,
- ▶ zielt auf ein Konzept der „Single VAT Registration“ – also einer einzigen mehrwertsteuerlichen Registrierung für Unternehmen sowie
- ▶ plant eine Ausweitung der mehrwertsteuerlichen Pflichten für Online-Plattformen, die im Rahmen der kurzfristigen Vermietung von Unterkünften oder der Personenbeförderung tätig sind.²⁸

Diese Änderungsvorschläge der Kommission sind gerade Gegenstand der Verhandlungen im ECOFIN, wobei auf den letzten Sitzungen keine Einigung über das gesamte ViDA-Paket erzielt werden konnte. Lediglich die ersten beiden Bereiche, also die Regelungen zu digitalen Meldepflichten und elektronischer Rechnungstellung sowie das Konzept der „Single VAT Registration“ wurden einstimmig angenommen. Weiterhin Uneinigkeit besteht hinsichtlich der dritten Säule. Denn Estland hat dahingehend Bedenken geäußert, dass es hinter dieser Regelung eine Gefahr für die Neutralität und

Digitale Leistungen sind bislang nicht gut gelöst im EU-Recht

Vorschlag für ViDA beinhaltet drei zentrale Elemente

²³ EuGH, Urteil v. 16.5.2000 - Rs. C-78/98 „Preston u. a.“, Rz. 31, EuZW 2000 S. 565, EuGH, Urteil v. 19.9.2006 - Rs. C-392/04 „i-21 Germany“ NWB JAAAC-43259, Rz. 57 mit Anmerkungen Nolte, MMR 2007 S. 30; EuGH, Urteil v. 15.3.2007 - Rs. C-35/05 „Reemtsma Cigarettenfabriken“ NWB BAAAC-53738, Rz. 40; EuGH, Urteil v. 13.7.2023 - Rs. C-615/21 „Napfény-Toll“, Rz. 45 mit Anmerkungen Herbert, MwStR 2023 S. 856; Berger/Wakounig/Toifl in Berger/Wakounig/Toifl, Kommentar zur Mehrwertsteuer - öUStG 1994, 2023, Allgemeine und unionsrechtsspezifische Rechtsgrundsätze Rz. 51 ff.

²⁴ Raponi in Papis-Almansa, EU Value Added Tax and Beyond: Essays in Honour of Ben Terra, a. a. O., S. 317 ff.

²⁵ EuGH, Urteil v. 19.7.2012 - Rs. C-591/10 „Littlewoods Retail u. a.“ NWB AAAAE-14475, Rz. 28; EuGH, Urteil v. 28.6.2022 - Rs. C-278/20 „Kommission gegen Spanien“, Rz. 59, 178; Kokott in Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2. Aufl. 2018, § 2 Rz. 65 ff.; Streinz in Streinz, EUV/AEU, 3. Aufl. 2018, Art. 4 EUV Rz. 50 ff.

²⁶ Ausnahmen lassen sich etwa hinsichtlich der Leistungsortregelungen erkennen, vgl. etwa Art. 58 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL i. V. mit Anhang II.

²⁷ Lamensch in Panayi/Haslehner/Traversa, Research Handbook on European Union Taxation Law, a. a. O., S. 320, 347; Raponi in Papis-Almansa, EU Value Added Tax and Beyond: Essays in Honour of Ben Terra, a. a. O., S. 311 ff.; Lamensch, European Value Added Tax in the Digital Era: A Critical Analysis and Proposals for Reform (IBFD Doctorial Series, Bd. 36), 2017, S. 1 ff. m. w. N.

²⁸ EU-Kommission, Vorschlag v. 8.12.2022 für eine Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Mehrwertsteuervorschriften für das digitale Zeitalter - COM(2022) 701 final.

die Benachteiligung kleinerer Unternehmen vermutet. Auch ein angepasster Entwurf durch die belgische Ratspräsidentschaft konnte Estland nicht überzeugen.²⁹

IV. Zwischenergebnis zum Harmonisierungsgrad der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie

Insgesamt sieht die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie also unterschiedliche Konzepte hinsichtlich der Harmonisierungstiefe vor. Diese reichen von einer vollständigen Harmonisierung bis hin zu Optionsmöglichkeiten der Mitgliedstaaten. Bei diesen Überlegungen ist jedoch stets das in Art. 5 Abs. 3 EUV verankerte Subsidiaritätsprinzip zu beachten. Ein Tätigwerden der EU ist nur dann zulässig, wenn die Ziele der in Betracht gezogenen Maßnahme auf Ebene der Mitgliedstaaten nicht ausreichend realisiert werden und daher besser durch eine Handlung des europäischen Gesetzgebers erreicht werden können (Art. 5 Abs. 3 EUV).³⁰

Außerdem lassen sich aber einige unklare Rechtsbegriffe in der Richtlinie finden. Um eine rechtssichere Antwort auf etwaige Auslegungsfragen hinsichtlich einzelner Bestimmungen der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie zu erlangen, steht den Mitgliedstaaten insbesondere der Weg zum EuGH offen. Anhand der bereits erwähnten Vielzahl an EuGH-Entscheidungen im Bereich der Mehrwertsteuer lässt sich erkennen, dass der Gerichtshof – und in naher Zukunft das EuG³¹ – diese Rolle vielfach übernommen hat.

Wie sich die Wahrnehmung seiner Aufgabe als Interpret des europäischen Mehrwertsteuersystems auswirkt, gilt es im Folgenden zu beschreiben.

Subsidiaritätsgrundsatz gilt auch im EU-Umsatzsteuerrecht

V. Einschränkungen des Spielraums

1. EuGH-Rechtsprechung

Die für den EuGH in den Verträgen vorgesehene Aufgabe umfasst ausdrücklich die Auslegung des Unionsrechts (Art. 267 AEUV). Demnach wird er auch im Rahmen der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie zur Auslegung unklarer Begriffe herangezogen. In diesem Zusammenhang kann insbesondere auf die Vielzahl an Vorabentscheidungen des EuGH im Bereich der Umsatzsteuer verwiesen werden.³² Durch die Vorlagefragen der unterschiedlichen nationalen Gerichte musste der EuGH nicht nur einmal, sondern in vielen Bereichen gleich mehrmals die Richtlinie auslegen.

Dabei entwickelte er mit seinen Urteilen nicht nur eine Leitlinie zur Anwendung und Auslegung des europäischen Rechts, sondern etablierte darüber hinaus rechtliche Grundsätze und schuf ungeschriebene Rechte und Pflichten. Hier sei nur auf den durch den EuGH entwickelten allgemeinen Missbrauchsgrundsatz hingewiesen.³³

Für die Rechtsprechungspraxis des EuGH im Zusammenhang mit der Auslegung der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie werden zwei Dinge deutlich: Einerseits muss die Richtlinie den Mitgliedstaaten einen gewissen Spielraum lassen. Denn gem. Art. 288 AEUV ist eine Richtlinie der EU lediglich hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich.

EuGH-Urteile zur Umsatzsteuer sind zahlreich, aber eben Einzelfallrecht

²⁹ Rat der EU (ECOFIN), Wichtigste Ergebnisse v. 14.5.2024 unter <https://go.nwb.de/7s9db> sowie Rat der EU (ECOFIN), Wichtigste Ergebnisse v. 24.6.2024 unter <https://go.nwb.de/e3qt3>.

³⁰ Callies in Callies/Ruffert, EUV - AEUV, a. a. O., Art. 5 EUV Rz. 24 ff.

³¹ EuGH, Antrag des Gerichtshofs nach Artikel 281 Absatz 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union zur Änderung des Protokolls Nr. 3 über die Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union von 2022 unter <https://go.nwb.de/w1f4a>.

³² EuGH, Antrag des Gerichtshofs nach Artikel 281 Absatz 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union zur Änderung des Protokolls Nr. 3 über die Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union von 2022, Anhang 3.

³³ Vgl. etwa EuGH, Urteil v. 21.2.2006 - Rs. C-255/02 „Halifax“ NWB KAAAB-80335, Rz. 68 ff.; EuGH, Urteil v. 18.12.2014 - verbundene Rs. C-131/13, C-163/13 und C-164/13 „Schoenimport Italmoda Mariano Previtit“ NWB VAAAE-83351, Rz. 41 ff. mit Anmerkungen Grube, MwStR 2015 S. 93; EuGH, Urteil v. 22.11.2017 - Rs. C-251/16 „Cussens u. a.“, Rz. 27 ff. mit Anmerkungen Masuch, MwStR 2018 S. 225.

Die Wahl der zur Richtlinienumsetzung erforderlichen Form und Mittel obliegt den Mitgliedstaaten (Art. 288 AEUV).³⁴ Um dennoch eine einheitliche Anwendung der Richtlinie über die Mitgliedstaaten hinweg sicherzustellen, muss der EuGH seine Aufgabe zur Wahrung der Einheitlichkeit des europäischen Rechts ausüben.

Andererseits muss man hinterfragen, ob die Richtlinie und insbesondere die an die Einstimmigkeit gebundenen Änderungen der Richtlinie dem EuGH nicht gerade den Stempel des Lückenfüllers aufdrücken. In jenen Fällen, die beispielsweise vom historischen Gesetzgeber der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie schlicht nicht bedacht werden konnten, springt der EuGH ein und legt die Bestimmungen der Richtlinie im Lichte der heutigen ökonomischen Realität aus. Denn eine Änderung der Richtlinie ist aufgrund der erwähnten Einstimmigkeit im Rat der EU nur sehr schwer zu erreichen. Trotzdem muss es auch für diese Fälle eine mehrwertsteuerliche Lösung geben, die nun eben der EuGH und in Zukunft das EuG bieten (müssen).³⁵

Dabei darf nicht vergessen werden, dass der EuGH Einzelfallentscheidungen trifft.³⁶ Zu diesem Zweck nimmt er die sorgfältige Abwägung einzelner Kriterien des von ihm zu entscheidenden Sachverhalts vor. Zudem hängt die Antwort des EuGH auch maßgeblich von der gestellten Vorlagefrage ab. Damit wird aber auch Folgendes deutlich: Die Übertragung einer Entscheidung auf eine Vielzahl ähnlich gelagerter Fälle kann nicht als selbstverständlich angesehen werden. Auch wenn der Sachverhalt und die Vorlagefragen ähnlich sein mögen, kann von einer automatischen Übertragung der bisherigen Rechtsprechung des EuGH auf diese Fälle nicht ohne Weiteres die Rede sein.³⁷ So spricht der EuGH selbst immer wieder von „Nuancierungen“ seiner Rechtsprechung.³⁸

Insgesamt nimmt der EuGH eine wichtige Rolle in der Auslegung der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie ein und trägt damit auch zu einer tieferen Harmonisierung bei. Denn er schränkt den Spielraum der Mitgliedstaaten durch seine Rechtsprechung, etwa zur Auslegung bestimmter Begriffe der Richtlinie, ein und zeichnet damit einen gemeinsamen europäischen Weg vor. Wenngleich der EuGH damit vielfach richtungsweisend ist, muss aber auch der Charakter der EuGH-Urteile als Einzelfallentscheidungen anerkannt werden.

2. Soft law als Auslegungshilfe der Mehrwertsteuer

Neben der bedeutenden Rolle des EuGH im Hinblick auf die einheitliche Auslegung der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie gibt es noch einen zweiten Weg, der für die Mitgliedstaaten Klarheit in Bezug auf unbestimmte Rechtsbegriffe schaffen kann: Die zahlreichen Stellungnahmen und Empfehlungen der EU-Kommission, der Mehrwertsteuerexpertengruppe sowie des Mehrwertsteuerausschusses.

Diese Veröffentlichungen sind vor allem aus folgendem Grund bedeutend: Sie bieten den nationalen Institutionen eine Orientierungshilfe für die Ausübung des Spielraums, der ihnen durch die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie gewährt wird. Damit dienen sie als Anhaltspunkt dafür, ob die Mitgliedstaaten mit ihrer geplanten Umsetzung einen richtlinienkonformen Weg einschlagen. Folgt man als Mitgliedstaat den Vorgaben der EU-Kommission, ist wohl auch mit keinem Vertragsverletzungsverfahren zu rechnen.

Fallrecht ist für Systematik des Rechtsbereichs und Übertragbarkeit von Entscheidungen hinderlich

Mehrwertsteuerausschuss und Stellungnahmen sind nicht bindend, aber hilfreich

³⁴ Geismann in von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, a. a. O., Art. 288 AEUV Rz. 41; Ruffert in Calliess/Ruffert, EUV - AEUV, a. a. O., Art. 288 AEUV Rz. 24.

³⁵ De la Feria, The EU VAT System and the Internal Market, a. a. O., Kap. 4; Lamensch in Panayi/Haslehner/Traversa, Research Handbook on European Union Taxation Law, a. a. O., S. 320, 341 ff.

³⁶ Hummel, UR 2021 S. 173.

³⁷ De la Feria, The EU VAT System and the Internal Market, a. a. O., Kap. 4, Unterkap. 3.3.

³⁸ Vgl. hierzu die Rechtsprechung des EuGH zu finalen Verlusten, etwa EuGH, Urteil v. 17.12.2015 - Rs. C-388/14 „Timac Agro Deutschland“ NWB WAAAF-19164 mit Anmerkungen Kippenberg, IStR 2015 S. 743; EuGH, Urteil v. 12.6.2018 - Rs. C-650/16 „Bevola und Jens W. Trock“ NWB PAAAG-87352 mit Anmerkungen Kraft, IStR 2018 S. 508.

Jedoch ist es wesentlich, den eigentlichen Charakter dieser Veröffentlichungen als Soft law-Instrumente anzuerkennen, deren rechtliche Bindungskraft begrenzt ist. Weder die Mitgliedstaaten noch die betroffenen Unternehmer können sich auf diese Gestaltungsinstrumente vor den Gerichten berufen oder daraus tatsächlich Rechte und Pflichten ableiten.³⁹ Ohne unmittelbare rechtliche Verbindlichkeit zu besitzen, können diese Veröffentlichungen trotzdem als weiterer Hebel im Rahmen der Vertiefung der Harmonisierung gesehen werden.

FAZIT

Das europäische Mehrwertsteuerrecht kann ohne Zweifel als weitgehend harmonisiertes Gebiet angesehen werden. Die Richtlinie gibt in vielen Bereichen einen gemeinsamen europäischen Weg vor oder führt Mindeststandards ein. Damit wird der Spielraum der Mitgliedstaaten in der Umsetzung der Richtlinie auf nationaler Ebene wesentlich eingeschränkt. Angesichts der unterschiedlichen Tiefe der Harmonisierung gibt es jedoch auch Bereiche, die für eigenständige nationale Ausgestaltungen offen sind. Hierzu gehört z. B. die Anwendung unterschiedlicher Steuersätze. Hinzu kommen unbestimmte Rechtsbegriffe, die ebenfalls einer Interpretation bedürfen. Hier liegt es am EuGH, die Einheitlichkeit der Auslegung europäischen Rechts zu sichern. Wenngleich vielfach Stimmen für eine weitergehende Harmonisierung – vor allem hinsichtlich der Anpassung der Richtlinie an die heutige ökonomische Realität – laut werden, bleibt dieser Änderungsprozess aufgrund der verlangten Einstimmigkeit im Rat der EU allerdings ein schwerfälliger. Der notwendige Konsens unter allen Mitgliedstaaten erschwert oftmals schnelle und flexible Anpassungen an neue Herausforderungen und Entwicklungen. Dennoch bleibt das Ziel einer weitergehenden Harmonisierung ein wichtiger Aspekt der Diskussion über die Zukunft des europäischen Mehrwertsteuerrechts.

AUTORIN



Mag. Chiara Schartmüller

ist Wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Finanzrecht der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Wien, Österreich. Ihre Forschungsschwerpunkte sind die Umsatzsteuer, Internationales sowie Europäisches Steuerrecht und die Finanzierung der EU.

³⁹ Lamensch in Panayi/Haslehner/Traversa, Research Handbook on European Union Taxation Law, a. a. O., S. 320, 343; Geringer, Intertax 2024 S. 239; Lamensch, Soft Law and EU VAT: From informal to inclusive governance? World Journal of VAT/GST Law, Vol. 5 (2016) S. 9.

Das (eigentlich) nicht harmonisierte Ertragsteuerrecht

Tagungsbericht zur 8. YIN-Jahrestagung v. 23.5.2024
(Panel 3)

Dr. Ronald Gebhardt, Dr. Jessica M. Müller, Dr. Kunka Petkova, Dr. Jan Rieck und Prof. Dr. Tibor Schober*

Gegenstand des dritten Panels der diesjährigen YIN-Jahrestagung war die (Nicht-) Harmonisierung des Ertragsteuerrechts in der Europäischen Union. Ziel dieses Beitrags ist es, einen rechtlichen und praktischen Überblick über die vergangenen sowie aktuellen Entwicklungen in Bezug auf Harmonisierungsbestrebungen im Ertragsteuerrecht in der EU zu geben.

Kernaussagen

- ▶ Das Ertragsteuerrecht ist im grenzüberschreitenden Bereich stärker harmonisiert als man glaubt.
- ▶ Die EU-Kommission als politischer Motor der Harmonisierung ist sehr aktiv und trifft auf unterschiedliche politische Ideen von Europa.
- ▶ Richtlinien sollten wieder mehr den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und der Mittel überlassen.

Steuersysteme der EU-Mitgliedstaaten sind nur in geringem Umfang harmonisiert

I. Einstieg – Worum geht es?

Der europäische Binnenmarkt mit seiner Zielsetzung einer „grenzenlos“ verbundenen Wirtschaft und Gesellschaft in der EU erfordert in der Umsetzung die Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten. Insbesondere bei grenzüberschreitenden Transaktionen treffen aus juristischer Perspektive unterschiedliche Rechtsordnungen aufeinander. Die Ertragsteuersysteme in der EU sind nach wie vor stark national geprägt und bieten somit eine Vielzahl von Herausforderungen. Obwohl es in der EU immer wieder Bestrebungen gibt, die Steuersysteme zu harmonisieren, bleibt die Realität doch recht fragmentiert und es gibt weiterhin erhebliche Unterschiede in den nationalen Regelungen und deren Anwendung.

Eine Folge ist weiterhin Doppelbesteuerung

Diese Unterschiede können zu diversen Herausforderungen führen, etwa der doppelten oder mehrfachen Besteuerung/Nichtbesteuerung sowie zu komplexen Compliance-Anforderungen für international tätige Unternehmen. Neben der aufwendigen Abstimmung zwischen einzelnen Mitgliedstaaten kann auch mit einer generellen Harmonisierung für die gesamte EU derartigen Herausforderungen begegnet werden. Im Rahmen des europäischen Rechts stellt das Steuerrecht dabei aber eine Besonderheit dar, da die Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern in der Ausübung der Steuergewalt sowie der Festlegung der Steueransprüche ihre nationale Souveränität bewahren.

* Dr. Ronald Gebhardt, PwC in Hamburg; Dr. Jessica M. Müller, Peters, Schönberger & Partner in München; Dr. Kunka Petkova und Dr. Jan Rieck, beide BMF in Berlin; Prof. Dr. Tibor Schober, FG Berlin-Brandenburg und Humboldt-Universität zu Berlin. Der Beitrag stellt die Sichtweise der Autoren dar.

Gleichzeitig bieten die unterschiedlichen Steuerrechtsordnungen auch Raum für Wettbewerb zwischen den EU-Mitgliedstaaten. Der Trade-off zwischen Harmonisierung, nationaler Souveränität sowie innereuropäischem Steuerwettbewerb bleibt damit ein zentrales und spannendes Thema in der Steuerpolitik.

In den letzten Jahren gab es dennoch einen Trend zu einer stärkeren Harmonisierung durch die EU. Initiativen wie die Anti Tax Avoidance Directive (ATAD) und die Einführung des Common Reporting Standard (CRS) zeigen, dass es einen klaren Trend gibt, mehr Einheitlichkeit zu schaffen. Diese Harmonisierung zeichnet sich durch verstärkte Kooperation und häufigeren Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten aus, sowie durch Bemühungen, Steuervermeidungsstrategien zu bekämpfen und faire Wettbewerbsbedingungen zu schaffen.

Dennoch gibt es noch viele Bereiche, in denen das Ertragsteuerrecht nicht harmonisiert ist. Besonders in der Unternehmensbesteuerung sehen wir nach wie vor erhebliche Unterschiede, die zur Fragmentierung des Binnenmarkts führen.

Trend geht aber verstärkt zu größerer Einheitlichkeit

II. Was bisher geschah

1. Die fehlende (ausdrückliche) Harmonisierungskompetenz

Während bereits der EWG-Vertrag von 1957¹ in Art. 99 EWG (später Art. 93 EGV, jetzt Art. 113 AEUV) einen Harmonisierungsauftrag für die Umsatzsteuer und die indirekten Steuern enthielt, verblieb es für die „übrigen Steuern“, mithin auch die direkten Steuern wie Einkommen- und Körperschaftsteuer, bis heute bei einer allgemeinen Kompetenz zur Angleichung von Rechtsvorschriften (Art. 100 EWG, später Art. 95 EGV, jetzt Art. 115 AEUV). Der Fokus lag damit zunächst bewusst auf der Mehrwertsteuer.²

Keine Gesetzgebungskompetenz der EU für die direkten Steuern

2. Kurzer Abriss über die Kommissionsmaßnahmen bis 1990

In Bezug auf die direkten Steuern³ war die EWG-Kommission jedoch nicht untätig. Frühzeitig setzte die Kommission einen Steuer- und Finanzausschuss (den sog. Neumark-Ausschuss) ein. Der Ausschuss sollte im Auftrag der Kommission insbesondere untersuchen, ob und in welchem Grad bestehende Unterschiede in der öffentlichen Finanzwirtschaft der Mitgliedstaaten die Errichtung des Gemeinsamen Markts erschweren oder gar unmöglich machen.⁴ Im Bericht von 1962 wurden bereits Vorschläge zur Besteuerung von Körperschaften (insbesondere Kapitalgesellschaften) und zur Besteuerung von Dividenden im Verhältnis von Mutter- zu Tochtergesellschaften gemacht.⁵

Diese Vorarbeiten führten zu ersten Richtlinienentwürfen der Kommission, namentlich dem Vorschlag einer Richtlinie über das gemeinsame Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten,⁶ dem Vorschlag einer Richtlinie über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen und die

Vorarbeiten und erste Richtlinienentwürfe bereits Anfang der 60er Jahre

¹ Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft v. 25.3.1957.

² Vgl. bereits die Erste Richtlinie 67/227/EWG v. 11.4.1967, die maßgeblich zum heutigen Umsatzsteuersystem führte.

³ Im Weiteren wird hier nur die Besteuerung von Körperschaften betrachtet.

⁴ Vgl. EWG-Kommission, Bericht des Steuer- und Finanzausschusses, 1962, Veröffentlichungen der EWG 8070/2/XII/1962/5; ebd., Anlage A, Nr. 2. Das Gros der Kommissions-Dokumente ist beim Lehrstuhl von Prof. Kofler, WU Wien unter <https://koflerge.org/docu/eu-steuerharmonisierung> abrufbar.

⁵ EWG-Kommission, Bericht des Steuer- und Finanzausschusses, 1962, Veröffentlichungen der EWG 8070/2/XII/1962/5, S. 39 f. und S. 67 ff.

⁶ Vorschlag einer Richtlinie über das gemeinsame Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten - KOM(69) 6 endg. (ABI EWG 1969 Nr. C 39 S. 7).

Einbringung von Unternehmensteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen⁷ sowie zu einem Vorentwurf für ein Europäisches Doppelbesteuerungsabkommen.⁸

Die folgenden 20 Jahre waren durch vielfältige Anpassungen der Vorschläge geprägt,⁹ die letztlich in der Mutter-Tochter-Richtlinie¹⁰ und der Fusionsrichtlinie¹¹ v. 23.7.1990 mündeten. Nicht umgesetzte Ideen wurden indes als Kommissionsvorschläge fortgeführt.¹²

3. Integration durch die Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten?

Ab Ende der 1990er Jahre wichtige EuGH-Urteile zum Steuerrecht

Durch fortschreitende grenzüberschreitende Aktivitäten der Steuerpflichtigen wurden immer öfter Schwierigkeiten, Ungleichbehandlungen oder schlicht unzureichende Regelungen bei grenzüberschreitender Tätigkeit offenbar. Entsprechend erhöhte sich der Anteil der Entscheidungen des EuGH mit Bezug zu den direkten Steuern.

Der Beginn wird allgemein an der Entscheidung „avoir fiscal“ festgemacht.¹³ Im folgenden Jahrzehnt waren zwar nur neun (!) Entscheidungen zu verzeichnen,¹⁴ ab Ende der 1990er Jahre folgten dann aber wesentliche Entscheidungen, die auch das nationale Körperschaftsteuerrecht beeinflusst haben. So hat der EuGH insbesondere zur Dividendenbesteuerung, zur Wegzugsbesteuerung bzw. zur Überführung von Betriebsvermögen in Betriebsstätten anderer Mitgliedstaaten und zur grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung zahlreiche Entscheidungen veröffentlicht.¹⁵

EuGH wurde über Vorlageverfahren zum Motor der europäischen Integration

Damit stellte sich lange die abstrakte Frage, wer nun der Motor der Integration ist: EuGH oder Kommission?¹⁶ Durch die Einstimmigkeitsvoraussetzung des Art. 115 AEUV bei steigender Anzahl von Mitgliedstaaten fiel die Antwort zumeist klar aus: Die Rechtsprechung der Mitgliedstaaten (durch Vorlagen) und der EuGH waren gleichsam

⁷ Vorschlag einer Richtlinie über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen und die Einbringung von Unternehmensteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen - KOM(69) 5 endg. (ABl EWG 1969 Nr. C 39 S. 1).

⁸ Entwurf v. 1.7.1968 für ein Multilaterales Abkommen der Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens und über die gegenseitige Amtshilfe auf dem Gebiet der direkten Steuern unter <https://go.nwb.de/mltd>.

⁹ Dies führte z. B. zum Vorschlag einer Richtlinie zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme und der Regelungen der Quellensteuer auf Dividenden - KOM(75) 392 und zum Vorschlag einer Richtlinie zur Harmonisierung der steuerlichen Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten zur Übertragung von Unternehmensverlusten - KOM(84) 404.

¹⁰ Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl EWG 1990 Nr. L 225 S. 6).

¹¹ Richtlinie 90/434/EWG über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen (ABl EWG 1990 Nr. L 225 S. 1).

¹² Insbesondere Vorschlag für eine Richtlinie über die gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten - KOM(90) 571, Vorschlag für eine Richtlinie über eine Regelung für Unternehmen zur Berücksichtigung der Verluste ihrer in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften - KOM(90) 595 und Vorschlag für eine Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG v. 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten - KOM(93) 293.

¹³ EuGH, Urteil v. 28.1.1986 - Rs. C-270/83 „avoir fiscal“ NWB CAAAC-97246.

¹⁴ EuGH, Urteil v. 27.9.1988 - Rs. C-81/87 „Daily Mail“; EuGH, Urteil v. 8.5.1990 - Rs. C-175/88 „Biehl“ NWB YAAAD-94392; EuGH, Urteil v. 28.1.1992 - Rs. C-204/90 „Bachmann“; EuGH, Urteil v. 26.1.1993 - Rs. C-112/91 „Werner“ NWB NAAAA-96888; EuGH, Urteil v. 12.4.1994 - Rs. C-1/93 „Halliburton Services“; EuGH, Urteil 13.7.1993 - Rs. C-330/91 „Commerzbank“ NWB HAAAC-97736; EuGH, Urteil v. 14.2.1995 - Rs. C-279/93 „Schumacker“ NWB BAAAA-96908; EuGH, Urteil v. 11.8.1995 - Rs. C-80/94 „Wielockx“ NWB IAAAD-94393; EuGH, Urteil v. 27.6.1996 - Rs. C-107/94 „Asscher“ NWB DAAAD-38285.

¹⁵ Statt vieler EuGH, Urteil v. 21.9.1996 - Rs. C-307/97 „Saint-Gobain“ NWB JAAAA-96684; EuGH, Urteil v. 11.3.2004 - Rs. C-9/02 „de Lasteyrie du Saillant“ NWB KAAAB-72877; EuGH, Urteil v. 13.12.2005 - Rs. C-446/03 „Marks & Spencer“ NWB ZAAAB-79456; EuGH, Urteil v. 23.2.2006 - Rs. C-471/04 „Keller Holding“ NWB DAAAB-80346; EuGH, Urteil v. 15.5.2008 - Rs. C-414/06 „Lidl Belgium“ NWB JAAAC-80208; EuGH, Urteil v. 20.10.2011 - Rs. C-284/09 „Kommission gegen Deutschland“ NWB TAAAD-95597; EuGH, Urteil v. 29.11.2011 - Rs. C-371/10 „National Grid Indus“ NWB LAAAE-00703; EuGH, Urteil v. 23.1.2014 - Rs. C-164/12 „DMC“ NWB NAAAE-54684; EuGH, Urteil v. 17.12.2015 - Rs. C-388/14 „Timac Agro Deutschland“ NWB WAAAF-19164; EuGH, Urteil v. 19.6.2019 - Rs. C-607/17 „Memira Holding“ NWB DAAAH-21233; EuGH, Urteil v. 19.6.2019 - Rs. C-608/17 „Holmen“ NWB TAAAH-21232.

¹⁶ Zum EuGH als Motor vgl. nur Stockmann, FR 1996 S. 693; Drüen/Kahler, StuW 2005 S. 171; Kokott/Henze, BB 2007 S. 913 und zuletzt insbesondere Sendke, ISR 2023 S. 11.

der heimliche Motor der Integration. Das sprichwörtliche Benzin im Tank lieferten aber die Grundfreiheiten, im Bereich der Unternehmensbesteuerung insbesondere die Niederlassungsfreiheit.

Man wird sagen können, dass die Mutter-Tochter-Richtlinie und die Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten maßgeblich das Körperschaftsteuersystem (Wechsel vom Anrechnungsverfahren zum klassischen System) nebst Dividendenbesteuerung (§ 8b KStG) beeinflusst hat. Entsprechendes gilt für Fragen der Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung (§ 12 KStG). Ohne durchgreifende Auswirkungen blieben – bisher – aber Entscheidungen zu Betriebsstättenverlusten, grenzüberschreitenden Verlusten im Konzern oder zu grundsätzlichen Fragen der Gruppenbesteuerung.

4. Die GKKB-Vorschläge und der BEPS-induzierte Paradigmenwechsel (ATAD)

Gerade die fehlende Harmonisierung der steuerlichen Bemessungsgrundlage, ein unterschiedliches Verständnis von Finanzierungsinstrumenten oder von Rechtsträgern generell bedingen erhebliches Gestaltungspotenzial bei grenzüberschreitenden Aktivitäten.¹⁷ Zumindest innerhalb der EU war ein Konzernsteuerrecht nebst Aufteilung der Gesamtsteuereinnahmen ein Lösungsansatz, den die Kommission frühzeitig verfolgt hat.

Anknüpfend an den Vorschlag KOM(90) 95¹⁸ kam es zur Einsetzung des Ruding-Ausschusses, der die steuerlichen Unterschiede als Wettbewerbsverzerrung deutlich machte.¹⁹ Darauf basierend arbeitete die Kommission weiter an diesem Thema,²⁰ was schließlich im GKKB-Vorschlag mündete, d. h. der Idee einer konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage.²¹

Zeitgleich wurde die „zu geringe“ Steuerbelastung von Konzernen in der Öffentlichkeit zum medialen und damit auch zum (steuer-)politischen Thema.²² Die Folge war der sog. BEPS-Prozess auf Ebene der G20 bzw. später der OECD.²³ Die Final Reports der OECD vom Herbst 2015²⁴ mündeten in einer unionsweiten Richtlinie, was hinsichtlich der Harmonisierungsbestrebungen einen Paradigmenwechsel darstellte.²⁵ Mit der ATAD v. 12.7.2016²⁶ wurden zahlreiche der OECD-Aktionspunkte sekundärrechtlich verpflichtend für die Mitgliedstaaten, die gerade nicht eine steuerliche Entlastung für die Steuerpflichtigen mit sich brachten. Die EU etablierte durch die ATAD Maßnahmen zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs, die maßgeblich missliebiges Verhalten seitens der Steuerpflichtigen in den Blick nehmen.

Pläne für ein vereinheitlichtes Konzernsteuerrecht kamen in der EU bislang nicht weiter

Aber im Anschluss an BEPS-Einigung kam die ATAD

¹⁷ Vgl. nur das oft zitierte Gestaltungsmodell „Double Irish with a Dutch Sandwich“ bei Richter/Hontheim, DB 2013 S. 1260 oder die sog. Leveraged Buy Out-Strukturen vor der Zinsschranke bei Schäffler, Beilage Nr. 9 zu BB 48/2006.

¹⁸ Richtlinie 90/434/EWG über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen.

¹⁹ Unabhängiger Sachverständigenausschuss, Bericht zur Unternehmensbesteuerung, 1992 unter <https://go.nwb.de/mfng4>.

²⁰ Vgl. insbesondere EG-Kommission, Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt - Arbeitsdokument der Dienststellen der Kommission - KOM(2001) 582 endg. unter <https://go.nwb.de/037in>.

²¹ Vorschlag für eine Richtlinie über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) v. 16.3.2011 - KOM(2011) 121.

²² Drucker, Google 2.4 % Rate Shows How \$ 60 Billion Is Lost to Tax Loopholes, Bloomberg-Online v. 21.10.2010 unter <https://go.nwb.de/8fyp4>; Berrong, Tax Notes International v. 13.10.2010 S. 813.

²³ Auf dem G20-Gipfel v. 18.6.2012 wurde die OECD beauftragt, sich des BEPS-Problems anzunehmen; entsprechend kam es zu einem ersten vorläufigen Programm v. 4.2.2013, The OECD Work on Base Erosion and Profit Shifting unter <https://go.nwb.de/xycgf>.

²⁴ OECD, Übersicht unter <https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html#beps-actions>.

²⁵ Vgl. EU-Kommission, Mitteilung v. 28.1.2016 - COM(2016) 23 final; Musil, FR 2018 S. 933.

²⁶ Richtlinie (EU) 2016/1164 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts (ABl EU 2016 Nr. L 193 S. 1).

Fokus auf der Abgrenzung der Besteuerungsbefugnisse

Auch Mindeststeuerrichtlinie soll EU-einheitliches Niveau schaffen und schädlichen Steuerwettbewerb bekämpfen

Dies ist insoweit ein Novum als die bisherige EU-Steuerpolitik häufig stärker auf die Sicherung der Rechte der Steuerpflichtigen abgezielt hat. Während vorher die Grundfreiheiten und der Binnenmarkt prioritär waren, lag der Fokus nun primär auf der Abgrenzung der Besteuerungsbefugnisse der Mitgliedstaaten, weil dies im Einzelnen auch den Binnenmarkt fördere.

Durch die jüngste Verabschiedung der Richtlinie zur Umsetzung der globalen effektiven Mindestbesteuerung haben die Anti-BEPS-Bemühungen vorerst ihren Höhepunkt erreicht. Durch diese umfassende und ganzheitliche Maßnahme ist es gelungen, die Grundlage für ein gemeinsames weltweites Mindestbesteuerungsniveau zu schaffen. Die EU-weite Umsetzung stellt dabei nicht nur einen so bisher nicht dagewesenen Harmonisierungsschritt im Bereich der direkten Steuern innerhalb des Binnenmarkts dar, sondern hatte auch enorme Signalwirkung für andere Staaten, dem europäischen Vorbild zu folgen und das wohl größte globale Projekt im Steuerbereich ebenfalls umzusetzen. Dabei stand das gemeinsame Ziel der Mitgliedstaaten im Vordergrund, mit einem einheitlichen Vorgehen, aggressiver Steuergestaltung und schädlichem Steuerwettbewerb Einhalt zu gebieten.

III. Ausgewählte Harmonisierungsakte im Ertragsteuerrecht

1. Die globale effektive Mindestbesteuerung

a) Allgemeines

Umsetzung ist trotz Gesetzesverkündung noch nicht beendet

Als Bestandteil der sog. Zwei-Säulen-Lösung²⁷ soll die globale effektive Mindestbesteuerung sicherstellen, dass Konzerne, die sich im Anwendungsbereich befinden, in bzw. für jedes Steuerhoheitsgebiet einer Steuerbelastung von (mindestens) 15 % unterliegen.²⁸ Die OECD veröffentlichte hierzu am 20.12.2021 ihre Mustervorschriften, der Kommissionsvorschlag für eine EU-Richtlinie folgte nur zwei Tage später.²⁹

Über mehrere Arbeitsschritte hinweg – die insbesondere auf Ebene der OECD noch längst nicht abgeschlossen sind – folgte in Umsetzung der EU-Richtlinie,³⁰ so Ende 2023 die Verabschiedung des deutschen Mindeststeuergesetzes (MinStG). Das derzeit aus 101 Paragraphen bestehende Mindeststeuergesetz wird aber nur kurz zur Ruhe kommen, da die Umsetzung weiterer OECD-Guidance und sonstiger notwendiger gesetzgeberischer Korrekturen aktuell noch aussteht.

b) Praktische Herausforderungen

Große Unternehmen machen sich „Pillar Two ready“

In der Praxis herrschte bei den betroffenen Konzernen oftmals schon deutlich vor den ersten Entwürfen für ein Mindeststeuergesetz Betriebsamkeit, die internen Datensammelprozesse rechtzeitig „Pillar Two ready“ zu haben. Derzeit liegt der Fokus vielfach darauf, die Anforderungen für übergangsweise bzw. permanente Vereinfachungen in Gestalt von „Safe Harbours“ zu erfüllen. Kurz- bzw. mittelfristig wird die Erfüllung der neuen Compliance-Anforderungen in Gestalt der Mindeststeuererklärung und des -berichts fokussiert werden müssen.

²⁷ OECD, International tax reform: Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One unter <https://go.nwb.de/edegl>; OECD, Inclusive Framework on BEPS, Pillar One - Amount B unter <https://go.nwb.de/gi8yt>; OECD, Minimum Tax Implementation Handbook (Pillar Two) unter <https://go.nwb.de/kw25d>; Ruhmer-Krell/Weidlich, IWB 14/2021 S. 567 NWB PAAAH-84102.

²⁸ Der Umstand, dass es durch „Substanzabschläge“ zu einer Belastung von weniger als 15 % kommen kann, wird hier ausgeblendet.

²⁹ EU-Kommission, Vorschlag v. 22.12.2021 für eine Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen in der Union - COM(2021) 823 final.

³⁰ Richtlinie (EU) 2022/2523 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (ABl EU 2022 Nr. L 328 S. 1).

Daneben reift mittlerweile die Erkenntnis, dass diverse Themen faktisch „unter dem Radar“ des Mindeststeuergesetzes fliegen. Die Komplexität des neuen Regelungswerks fußt nämlich zu weiten Teilen auf der Anforderung, pro Geschäftseinheit³¹ „Stand alone“-Zahlen zugrunde zu legen, also solche, als seien die Geschäftseinheiten nicht konzernverbunden. Insbesondere die Beurteilung diverser Lebenssachverhalte (z. B. Umstrukturierungen und Umschuldungen) unter den relevanten Rechnungslegungsstandards ist in den Fokus der Praxis zu nehmen.

c) Chancen

Aus Sicht der beteiligten Staaten kann die globale effektive Mindestbesteuerung als großer politischer Erfolg gewertet werden, der Staaten ein Instrument an die Hand gibt, um den BEPS-Herausforderungen umfassend begegnen zu können. Gleichzeitig kann das auch zum Anlass genommen werden, eine Bestandsaufnahme der in den letzten Jahren eingeführten Anti-Missbrauchsregeln zu machen. Dort, wo die effektive Mindestbesteuerung eine angemessene Besteuerung sichert, können die bereits eingeführten Anti-Missbrauchsregelungen auf den Prüfstand gestellt werden (sog. Decluttering).

In Deutschland wurde bereits die Niedrigsteuergrenze bei der Hinzurechnungsbesteuerung und der Lizenzschranke auf 15 % gesenkt, um den Anwendungsbereich der Regelungen sachgerecht zu begrenzen und den Verwaltungsaufwand für Unternehmen und Finanzämter zu verringern.

Können bestehende Anti-Missbrauchsregelungen auf den Prüfstand?

2. BEFIT oder: EU-einheitliches Bilanz- und Verteilungssteuerrecht?

Nachdem zwei Anläufe für eine Gemeinsame (konsolidierte) körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage (G(K)KB) im Sande verlaufen waren, wagte die Kommission – im Windschatten der globalen Mindestbesteuerung – einen erneuten Anlauf für ein EU-einheitliches Bilanzsteuerrecht. Der BEFIT-Richtlinienentwurf (Business in Europe: Framework for Income Taxation) ist Bestandteil eines großen Richtlinienpakets zur Reform der Unternehmensbesteuerung in der EU, das die EU-Kommission im September 2023 vorgelegt hat.³² Er ersetzt die seit dem Jahr 2011 diskutierten (und später im Jahr 2016 aktualisierten) Richtlinienentwürfe zur GKB (Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage) und GKKB (Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage).

Bilanzierungsvorgaben für große Unternehmen haben Öffnungsklauseln

Der Anwendungsbereich und die Ermittlung der Bemessungsgrundlage lehnen sich zwar sehr stark an den Regelungen für eine globale Mindestbesteuerung an, so dass BEFIT nur für große Unternehmensgruppen (Umsatz oberhalb von 750 Mio. €) verpflichtend gelten soll. Allerdings bestehen im Detail einige Abweichungen. Insbesondere beinhaltet die Richtlinie eine „Öffnungsklausel“, so dass die EU-Mitgliedstaaten ihr nationales Recht – zumindest zum Teil – weiter anwenden können.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage soll EU-weit einheitlich auf Basis handelsrechtlicher Rechnungslegung (i. d. R. mit Ausrichtung auf den IFRS) – mit steuerlichen Anpassungen – erfolgen. Nach Ermittlung der Bemessungsgrundlage pro Mitgliedstaat wird im nächsten Schritt ein EU-weiter „Topf“ gebildet, in dem die Bemessungsgrundlagen der EU-Staaten gesammelt werden. Anschließend soll über einen Verteilungsmechanismus die Bemessungsgrundlage an die Mitgliedstaaten wieder zurückverteilt werden. Dadurch soll auch eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung möglich werden.

IFRS könnte prägend für alle Zahlenwerke werden

³¹ Joint Ventures sind keine Geschäftseinheiten, aber trotzdem „in scope“ der Regelungen.

³² EU-Kommission, Vorschlag v. 12.9.2023 für eine Richtlinie zur Schaffung eines Rahmens für die Unternehmensbesteuerung in Europa (BEFIT) - COM(2023) 532 final.

Nur Sitzstaat des Stammhauses soll für die Besteuerung zuständig sein

3. HOT oder: Vereinfachungen für KMU in Sicht?

Als Bestandteil des BEFIT-Pakets wurde ein weiterer Richtlinienentwurf vorgelegt, der mit hauptsitzbasierter Besteuerung (Head Office Taxation, HOT) bezeichnet wird und Regelungen zur Vereinfachung der Betriebsstättenbesteuerung für kleine und mittelgroße Unternehmen innerhalb der EU vorsieht.³³

Kern des HOT-Richtlinienvorschlags ist, dass in einem Betriebsstättenkonzern nur der Stammhausstaat für die Besteuerung zuständig ist und es den Betriebsstättenstaaten im Ergebnis nur noch verbleibt, ihren Steuersatz auf die vom Stammhausstaat ermittelte Bemessungsgrundlage anzuwenden. Künftig soll also für die Gewinnermittlung dieser Betriebsstätten nicht mehr auf die Regelungen des Betriebsstättenstaates abgestellt werden, sondern die Ermittlung der Bemessungsgrundlage soll nach den Vorschriften des EU-Stammhausstaates erfolgen.

Die Regelungen kommen in der derzeitigen Ausgestaltung nur dann zur Anwendung, wenn ausschließlich über Betriebsstätten Tätigkeiten ausgeübt werden, existiert auch nur eine Tochtergesellschaft, ist die Anwendung ausgeschlossen.

Erreicht werden soll dadurch, dass im Grunde nur noch ein Steuerrecht – nämlich das des Stammhausstaates – zu beachten ist. Dies würde zu erheblichen (Verfahrens-) Vereinfachungen für die betroffenen Betriebsstättenkonzerne führen.

IV. Verrechnungspreise oder: Verrechtlichung tut not?

Gesetzliche Vorgaben zum Fremdvergleich sind lückenhaft

Unter den Steuerspezialisten wurde bereits vor langer Zeit die Feststellung getroffen, dass Verrechnungspreise keine „exakte Wissenschaft“ sind. Kernanliegen von steuerlich anzuerkennenden Verrechnungspreisen ist, im Konzern dieselben Bedingungen anzulegen, wie sie zwischen fremden Dritten angelegt worden wären. Dieses Anliegen ist im deutschen Steuerrecht (z. B.) in § 1 AStG hinterlegt. Der dortige Tatbestand ist allerdings sehr rudimentär und es fehlen in vielerlei Hinsicht rechtlich verbindliche Standards, wie in bestimmten Konstellationen fremdübliche Verrechnungspreise zu ermitteln sind. Die Absätze 3d und 3e in § 1 AStG sind ein erster Versuch, einen speziellen Fremdvergleich für Finanztransaktionen gesetzlich festzuschreiben.

Zusätzliche EU-Richtlinie mit fünf Maßnahmen wurde vorgeschlagen

Neben dem BEFIT-Richtlinienentwurf zur Vereinheitlichung der steuerlichen Bemessungsgrundlage für große Unternehmensgruppen in der EU und der Richtlinie zur Vereinfachung der Betriebsstättenbesteuerung für kleine und mittelgroße Unternehmen (HOT-Richtlinie) beinhaltet das Paket der EU-Kommission eine Verrechnungspreisrichtlinie.³⁴

Der Vorschlag einer Verrechnungspreisrichtlinie sieht im Wesentlichen fünf Maßnahmen vor: Harmonisierung der allgemeinen materiellen Verrechnungspreisregeln, Etablierung eines Mechanismus zur Gegenkorrektur bei Verrechnungspreisanpassungen, Einräumung einer Befugnis für die Kommission zum Erlass delegierter Rechtsakte zur Verrechnungspreisdokumentation, Sicherstellung der Anwendung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien durch die Mitgliedstaaten, Möglichkeit für den Rat, auf Vorschlag der Kommission Umsetzungsrechtsakte zu spezifischen Transaktionen zu erlassen.

³³ EU-Kommission, Vorschlag v. 12.9.2023 für eine Richtlinie zur Einführung eines hauptsitzbasierten Steuersystems für Kleinstunternehmen, kleine und mittlere Unternehmen sowie zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU - COM(2023) 528 final.

³⁴ EU-Kommission, Vorschlag v. 12.9.2023 für eine Richtlinie über die Verrechnungspreisgestaltung - COM(2023) 529 final.

V. Sonstiges

1. UNSHELL oder: was ist eigentlich ein steuerlicher Briefkasten?

Bereits am 22.12.2021 legte die EU-Kommission den Vorschlag für eine Richtlinie zur Festlegung von Vorschriften zur Verhinderung der missbräuchlichen Nutzung von Briefkastenfirmen für Steuerzwecke und zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU vor (sog. ATAD 3).³⁵ Die Kommission will den Einsatz von Rechtsträgern ohne minimale Substanz und wirtschaftliche Tätigkeit zu unangemessenen Steuerzwecken, wie Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, bekämpfen. Zwar sei anzuerkennen, dass es triftige Gründe für die Nutzung derartiger Rechtsträger gebe, so die EU-Kommission, aber die missbräuchlichen Fälle müssten identifiziert werden.

Der ursprüngliche Entwurf führte zur (widerlegbaren) Vermutung von Steuermissbrauch bei Fehlen einer (definierten) minimalen Substanz. Die Typisierung sollte bei bestimmten (verdächtigen) Einkünften und einer Beherrschung ansetzen. Über weitgehende Erklärungspflichten sollte dann geprüft werden, ob der Rechtsträger relevante Einkünfte und eine relevante grenzüberschreitende Aktivität entfaltet.³⁶

Ohne minimale Substanz soll Steuermissbrauch vermutet werden

2. DEBRA oder: wann sind Eigenkapital und Fremdkapital gleichbehandelt?

Die EU-Kommission hat am 11.5.2022 einen Vorschlag für eine Richtlinie für einen Freibetrag zur Reduzierung der steuerlichen Begünstigung von Fremd- gegenüber Eigenkapitalfinanzierungen und für die Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinsen vorgelegt.³⁷ Die Kommission möchte dabei Eigenkapitalfinanzierung im Binnenmarkt attraktiver machen und gleichzeitig steuerlich motivierte Verschuldungsanreize, die sich aus der unterschiedlichen Behandlung von Eigen- und Fremdkapital ergeben, einschränken.

Dies soll dadurch geschehen, dass einerseits Eigenkapitalzuführungen in Körperschaften steuerlich gefördert werden, andererseits soll der Schuldzinsenabzug neben der bestehenden Zinsschranke weiter eingeschränkt werden. Auch diese Idee wurde bereits früher als „Allowance for Corporate Equity“ (ACE) diskutiert.³⁸ Der Vorschlag ist sehr komplex und dürfte zu zahlreichen Umsetzungs Herausforderungen führen.³⁹

Stärkung von Eigenkapitalinvestitionen über eine Richtlinie zum Zinsabzug

VI. EU-Soft-Law am Beispiel der „schwarzen Liste“ (unkooperativer Staaten)

Die EU nutzt aber nicht nur die durch den AEUV bekannten Rechtsakte für eine Harmonisierung des Steuerrechts. So findet das Steueroasenabwehrgesetz⁴⁰ keine Grundlage in einer Richtlinie, vielmehr beruht es auf den Arbeiten der Code of Conduct Group⁴¹ und dem EU Code of Conduct for Business Taxation. Dieser Kodex wurde als ein zwischenstaatliches – nicht rechtsverbindliches – Instrument vereinbart.

Die Abwehr gegen Steueroasen⁴² erfolgt mittelbar durch „Inhaftungnahme“ der Steuerpflichtigen.⁴³ Wenn die Steuerpolitik die Steueroase selbst nicht austrocknen kann, wird die Domizilierung in der Steueroase unattraktiv gemacht, indem die Vorteile der Steueroase durch erhebliche Nachteile kompensiert werden.

Arbeiten der Code of Conduct Group

Zweimal jährlich aktualisierte Liste nicht kooperativer Staaten

³⁵ EU-Kommission, Vorschlag v. 22.12.2021 für eine Richtlinie zur Festlegung von Vorschriften zur Verhinderung der missbräuchlichen Nutzung von Briefkastenfirmen für Steuerzwecke und zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU - COM(2021) 565 final – auch bekannt als Unshell-Richtlinie.

³⁶ Vgl. Benz/Böhmer, DB 2022 S. 1028; Kahlenberg/Rein, PStB 2023 S. 9.

³⁷ Vg. Vorschlag v. 11.5.2022 - COM(2022) 216 final unter <https://go.nwb.de/81ya6>.

³⁸ Institute for Fiscal Studies, Vorschlag v. 1.4.1991 - Equity for companies: a corporation tax for the 1990s S. 19 ff. unter <https://ifs.org.uk/publications/equity-companies-corporation-tax-1990s>.

³⁹ Vgl. Schober, FR 2022 S. 874; Schnitger/Schäfer, ISR 2022 S. 334.

⁴⁰ Steueroasen-Abwehrgesetz v. 25.6.2021 (BGBl 2021 I S. 2056).

⁴¹ Rat der EU, Gruppe „Verhaltenskodex“ (Unternehmensbesteuerung) zum EU-Verhaltenskodex unter <https://go.nwb.de/13uem>.

⁴² Rat der EU, zur EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke unter <https://go.nwb.de/jd14a>.

⁴³ Zu den einzelnen Maßnahmen vgl. Kölbl/Masannek, Ubg 2023 S. 482; Benz/Böhmer, DB 2021 S. 1630.

Allerdings müssen Vor- und Nachteile gerade nicht in einer Person bzw. einer Unternehmensgruppe zusammenfallen. Die schwarze Liste wird in regelmäßigen Abständen vom ECOFIN überarbeitet. Die „Harmonisierung“ erfolgt hier durch den sog. doppelten Oasenstatus, denn in die deutsche Verordnung sollen nur die Staaten aufgenommen werden, die die nationalen Oasen-Tatbestände (§§ 4–6 StAbwG) erfüllen und die zugleich auf der EU-Liste stehen. Aus rechtstechnischer Sicht ist hierbei interessant, dass die Europäische Union sich für sog. soft law⁴⁴ entschieden hat. Eine Umsetzung in den Mitgliedstaaten ist nicht erzwingbar; die zutreffende Umsetzung ist auch durch den EuGH nicht überprüfbar.

FAZIT

Die Harmonisierung des Ertragsteuerrechts in der EU stellt weiterhin eine komplexe und herausfordernde Aufgabe dar. Trotz zahlreicher Bemühungen und Initiativen bleiben Unterschiede zwischen den nationalen Steuerrechtsordnungen der Mitgliedstaaten bestehen. Die jüngsten Entwicklungen zeigen jedoch einen klaren Trend in Richtung verstärkter Zusammenarbeit und Angleichung der steuerlichen Regelungen, insbesondere im Bereich der Unternehmensbesteuerung. Letztlich wird der Erfolg der Harmonisierungsbestrebungen maßgeblich davon abhängen, wie effektiv die politischen und rechtlichen Rahmenbedingungen gestaltet werden können, um sowohl die wirtschaftliche Integration als auch die Wettbewerbsfähigkeit der EU insgesamt zu fördern. Die kontinuierliche Beobachtung und Analyse der Entwicklungen im Ertragsteuerrecht sind daher unerlässlich, um die zukünftigen Chancen und Risiken besser abschätzen und angemessene Maßnahmen ergreifen zu können.

AUTOREN

Dr. Ronald Gebhardt

ist Senior Manager im Bereich Tax Technical bei PwC in Hamburg.

Dr. Jessica M. Müller

ist Associate bei Peters, Schönberger & Partner mbB in München.

Dr. Kunka Petkova

ist Referentin im BMF in Berlin.

Dr. Jan Rieck

ist Referent im BMF in Berlin.

Prof. Dr. Tibor Schober

ist Richter am FG Berlin-Brandenburg und Honorarprofessor an der Humboldt-Universität zu Berlin.

⁴⁴ Zur unionsrechtlichen Bedeutung vgl. Rossi, ZG 2020 S. 1.

SERVICE

NEUE BÜCHER



Die Wirkungsweise der steuerlichen Forschungs- und Entwicklungsförderung innerhalb der GloBE Model Rules

Wolf, Tectum Verlag, Baden-Baden, 2024, 98 Seiten, 24 €, ISBN 978-3-68900-083-7

Die Implementierung der globalen Mindeststeuer ist ein wichtiger Schritt zur Modernisierung des Internationalen Steuerrechts. Sie hat aber auch Auswirkungen auf bestehende steuerliche Anreize, darunter die steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung. Diese werden von verschiedenen Staaten genutzt, um Investitionen im Inland zu fördern. Einige Akteure nutzen sie aber auch zur gezielten Senkung der Steuerbelastung.

Sandra Wolf untersucht, wie sich die verschiedenen Arten der steuerlichen Förderung im Rahmen der Berechnung der globalen Mindeststeuer auswirken, ob das Ziel der Förderung konterkariert wird und inwieweit sich daraus Chancen und Herausforderungen für den Rechtsanwender ergeben.



Außensteuergesetz Doppelbesteuerungsabkommen

Haase, C. F. Müller Verlag, Heidelberg, 4. Aufl. 2024, 1.600 Seiten, 219 €, ISBN 978-3-8114-5731-7

Für die Beurteilung eines internationalen Steuersachverhalts kommt es neben dem nationalen Steuerrecht nicht nur auf die genaue Anwendung des Außensteuergesetzes, sondern auch auf die Kenntnis der DBA an. Dieser Heidelberger Kommentar bietet mit seiner systematischen, praxisnahen Kommentierung des AStG und des OECD-Musterabkommens 2017 in einem Band einen präzisen ersten Zugriff auf die Instrumente des Internationalen Steuerrechts und somit Entlastung in der Steuerpraxis.

Im ersten Teil, der Kommentierung des AStG, liegt der Schwerpunkt auf der Darstellung praxisrelevanter Probleme der Unternehmen, z. B. Verrechnungspreise oder Hinzurechnungsbesteuerung. Der zweite Teil enthält die Kommentierung des OECD-MA 2017 mit den wichtigsten Besonderheiten und Abweichungen der von Deutschland mit anderen europäischen Staaten, USA, Japan und China geschlossenen DBA vom OECD-MA.

Die Neuauflage berücksichtigt u. a.:

- ▶ die Neukomentierung des AStG i. d. F. des ATADUMsG;
- ▶ den neuen Anwendungserlass zum AStG;
- ▶ neue Entwicklungstendenzen auf OECD-Ebene;
- ▶ neueste Rechtsprechung (z. B. zur Dienstleistungsbetriebsstätte).

VERANSTALTUNGEN

NWB Webinar: Verrechnungspreise Spezial: Finanzierungstransaktionen

- ▶ **Was** – Praxisbrennpunkte und aktuelle Entwicklungen (Veranstalter: NWB Verlag)
- ▶ **Wo** – In Ihren Räumlichkeiten
- ▶ **Wann** – Mi., 18.9.2024, 9.15 Uhr bis 17.15 Uhr
- ▶ **Referenten** – Nik Nolden (CFA, Director Transfer Pricing, Deloitte GmbH WPG) und Martin Schmitt (Partner Transfer Pricing, Deloitte GmbH WPG)

Finanzverwaltungen weltweit prüfen und hinterfragen konzerninterne Finanzierungen u. a. aufgrund ihres Potenzials, Gewinne in andere, mitunter niedrig besteuerte Staaten zu verlagern. Daher stehen diese Transaktionen immer öfter im Fokus von Außenprüfungen.

Das Seminar gibt Ihnen einen umfassenden Überblick über Finanzierungstransaktionen im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen. Anhand von Beispielfällen wird dem Grunde und der Höhe nach eine fremdvergleichskonforme Ausgestaltung von verschiedenen konzerninternen Finanzierungstransaktionen dargelegt. Daneben werden Praxisbrennpunkte aufgegriffen, aktuelle Entwicklungen und Rechtsprechung auf nationaler sowie internationaler Ebene erörtert.

Folgende Inhalte werden besprochen:

- ▶ konzerninterne Darlehensverhältnisse (Grundlagen zur Bestimmung angemessener fremdüblicher Zinssätze; Verrechnungspreisfragen zu Ausgestaltungen und zu besonderen Finanzierungsinstrumenten; Erfahrungen aus internationalen Betriebsprüfungen und zwischenstaatlichen Verfahren),

- ▶ konzerninterne Sicherheiten (Gestellung von Sicherheiten und Auswirkungen auf Fallgestaltungen; Bestimmung angemessener Gebühren für die konzerninterne Stellung von Sicherheiten; Wirkungen des Konzernrückhalts und Kreditwürdigkeitsanalysen für Zwecke der Verrechnungspreisbestimmung),
- ▶ Cash Pool-Strukturen und Verrechnungspreise (Ausgestaltung von Cash Pool-Strukturen vor dem Hintergrund internationaler Rechtsprechung; Verrechnungspreismethoden zur Vergütung von Cash Pool-Führern; Bestimmung fremdüblicher Cash Pool-Zinssätze; Erfahrungen aus internationalen Betriebsprüfungen),
- ▶ Stand der aktuellen Rechtentwicklung (spezifische Verrechnungspreisregeln zu konzerninternen Finanzierungsverhältnissen, wie § 1 Abs. 3d und 3e AStG sowie die Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise v. 6.6.2023; Implikationen der BFH-Entscheidungen I R 4/17 und I R 62/17 v. 18.5.2021; Entwicklungen auf internationaler Ebene, insbesondere auf OECD-Ebene, und Auswirkungen auf die Praxis),
- ▶ Dokumentation in der Praxis (praktische Hinweise zur effizienten Verrechnungspreisbestimmung und -dokumentation von konzerninternen Finanzierungstransaktionen)

Die Veranstaltung richtet sich an Fach- und Führungskräfte aus den Bereichen Steuern und Finanzen, an Steuerberater sowie an Fachberater für Internationales Steuerrecht.

Weitere Informationen und die Möglichkeit zur Anmeldung erhalten Sie unter Tel. 02323.141-888, unter seminare@nwb.de oder unter www.nwb-akademie.de.



5. Steuerforum der Finanzverwaltung

- ▶ **Was** – Von der Finanzverwaltung, für die Finanzverwaltung (Veranstalter: Bundesministerium der Finanzen)
- ▶ **Wo** – Bundesministerium der Finanzen, Wilhelmstr. 97, 10117 Berlin
- ▶ **Wann** – Di., 17.9., 9.00 Uhr bis Mi., 18.9.2024, 14.00 Uhr

Das Steuerforum wird gemeinsam von der Abteilung IV des Bundesministeriums der Finanzen und der Bundesfinanzakademie organisiert. Wie auch in den vergangenen Jahren bietet das Forum Vorträge und Diskussionen, u. a. zu aktuellen Themen des nationalen und internationalen Unternehmenssteuerrechts, und soll zugleich eine Plattform für einen fachlichen Austausch innerhalb der Finanzverwaltung sein. Ganz nach dem Motto: „Von der Verwaltung, für die Verwaltung“. Selbstverständlich ist auch wieder wesentlicher Bestandteil die Sicht der Richter, Berater- und Wissenschaft auf die jeweiligen Themen.

Folgende Inhalte werden besprochen:

- ▶ aktuelle Entwicklungen/Steuerpolitik ein Jahr vor der Bundestagswahl (Dr. Nils Weith, BMF, Berlin; Prof. Dr. h.c.

Rudolf Mellinghoff, Ludwig-Maximilians-Universität, München; Prof. Dr. Deborah Schanz, Ludwig-Maximilians-Universität, München; Dr. Monika Wünnemann, Bundesverband der Deutschen Industrie, Berlin; Stephan Rochow, BMF, Berlin; Dr. Wendelin Staats, BMF, Berlin),

- ▶ fit für 2035: Future Skills und Führungskräfteentwicklung in der Steuerverwaltung – heute handeln, um auch noch morgen erfolgreich zu sein (Konstanze Bepperling, OFD Frankfurt/M.; Susanne Klose, Senatsverwaltung für Finanzen, Berlin; Dr. Johann Bizer, Vorsitzender des Vorstandes Dataport AöR, Altenholz; Prof. Dr. Volker Römermann, Römermann Rechtsanwälte AG, Berlin; Dr. Robert Heller, Bundesfinanzakademie, Berlin; Dr. Carina Koll, Bundesfinanzakademie, Berlin),
- ▶ Besteuerung von Kapitalgesellschaften (Tobias Greinert, BMF, Berlin; Alexandra Pung, Landesamt für Steuern Rheinland-Pfalz, Koblenz; Prof. Dr. Guido Förster, Heinrich-Heine-Universität, Düsseldorf; Felix Hierstetter, WTS Deutschland, München; Cornelius Link, BMF, Berlin),
- ▶ Besteuerung von Personengesellschaften (Dr. David Haubner, BMF, Berlin; Dr. Carl-Friedrich Veas, Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg, Stuttgart; Dr. Ulrike Banniza, Vorsitzende Richterin am BFH, München; Prof. Dr. Erik Röder, Universität Mannheim; Stephan Rochow, BMF, Berlin),
- ▶ Investmentsteuer (Thomas Redert, BMF, Berlin; Roland Ronig, Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung, Köln, Prof. Dr. Heribert M. Anzinger, Universität Ulm; Bastian Hammer, Bundesverband Investment und Asset Management, Frankfurt/M.; Angelika Buchwald, BMF, Berlin),
- ▶ Verrechnungspreise in der Betriebsprüfungspraxis (Dr. David Heckerodt, BMF, Berlin; Andreas Saliger, BMF, Berlin; Maryna Bajer, Lanxess, Köln; Ulrike Wolff-Seeger, Bayerisches Landesamt für Steuern, München; Dr. Michael Schwenke, Richter am BFH, München; Dr. Stefan Greil, BMF, Berlin),
- ▶ Abkommensrecht (Dr. Eva Oertel, Bayerisches Staatsministerium der Finanzen und für Heimat, München; Christoph Ott, BMF, Berlin; Dr. Ronald Gebhardt, PricewaterhouseCoopers, Hamburg; Dr. Michael Schwenke, Richter am BFH, München; Dr. Daniel Fehling, BMF, Berlin),
- ▶ aktuelle Entwicklungen im Bereich der Umsatzsteuer: Ein Blick auf die Gesetzgebung und Rechtsprechung.

Eine **Anmeldung bis zum 13.9.2024** ist aufgrund der begrenzten Plätze zwingend erforderlich.

Weitere Informationen und die Möglichkeit zur Anmeldung erhalten Sie unter steuerforum@bmf.bund.de oder unter www.bundesfinanzministerium.de.





► Internationales Steuerrecht

Grundlagen der Verrechnungspreise

Basiswissen, Methoden, Fallbeispiele

Ziel

Unternehmen mit konzerninternen grenzüberschreitenden Transaktionen müssen umfassende nationale und internationale Richtlinien befolgen und die Fremdüblichkeit der Geschäftsbeziehungen umfassend dokumentieren. Der Streit um den Anteil am weltweiten Steuerkuchen vergrößert sich stetig. Um diese Herausforderungen zu meistern, ist grundlegendes Wissen wichtiger denn je.

Das Seminar gibt Ihnen einen Überblick über die relevanten Vorschriften zu steuerlichen Verrechnungspreisen und die Anwendung für typische konzerninterne Transaktionen (Vertriebs- und Produktionsgesellschaften, Lizenz-, Finanz- und Dienstleistungstransaktionen). Sie lernen die praktische Umsetzung aus Perspektive von Finanzverwaltung und Steuerberatung anhand von Praxisbeispielen kennen und vermeiden so Beanstandungen seitens des Finanzamts.

Inhalt

- Rechtliche Grundlagen
- Verrechnungspreismethoden
- Dokumentation in der Unternehmenspraxis
- Vertriebsstrukturen und Dienstleistungen im Konzern
- Lizenzen
- Verrechnungspreisen und Hinzurechnungsbesteuerung
- Funktionsverlagerungen
- Finanzierung im Konzern
- Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung

Ihr Nutzen

- Sicherheit in der Anwendung von Verrechnungspreismethoden.
- Sicherheit in der Dokumentation von Verrechnungspreisen.
- Hinweise zur Digitalisierung der Dokumentation und der Festsetzung von Verrechnungspreisen.
- Sie erhalten Teilnahme-Zertifikate gemäß § 9 FBO.

Referenten

Axel Eigelshoven

StB, Partner, PricewaterhouseCoopers GmbH WPG

Dr. David Heckerodt

Diplom-Finanzwirt (FH), MA (Taxation),
Bundesbetriebsprüfer im BZSt

Tanja Keser

Partnerin Transfer Pricing, PricewaterhouseCoopers GmbH WPG

Zielgruppe

- Leiter, Fach- und Führungskräfte aus den Bereichen: Steuern, Finanzen
- Steuerberater und deren Mitarbeiter



Hinweis Referenten

Das Seminar wird jeweils von zwei der aufgeführten Referenten gehalten. Die Referenten von PricewaterhouseCoopers wechseln.

Termine



► Präsenz

24.09.2024 | Düsseldorf



► Online

23.10.2024 | Online

► Je 9.15 - 17.15 Uhr | 6,5 Zeitstunden [§ 15 FAO]

Preis

€ 695,- p. P. zzgl. gesetzl. USt

Buchungs-Code 3401



IWB-FACHBEIRAT

Dr. Malte Bergmann, YPOG, Hamburg
Umwandlungssteuerrecht und
Transaktionssteuerrecht

**Prof. Dr. Adrian Cloer, EBS Universität,
Wiesbaden/Forvis Mazars, Berlin**
Europäisches Steuerrecht

Frank Dissen, WTS, Frankfurt/M.
Internationale Mitarbeiterentsendung

Axel Eigelshoven, PwC, Düsseldorf
Verständigungsverfahren

Dr. Stefan Greil, BMF, Berlin
Verrechnungspreise

**Dr. Tobias Hagemann, Hagemann
Steuerberatungsgesellschaft mbH, Berlin**
Internationale Unternehmens- und
Konzernbesteuerung

Dr. Christian Kahlenberg, FGS, Bonn/Berlin
Deutsche DBA und Abkommensrecht

Ronny Langer, KMLZ, München
Internationale Umsatzsteuer

Dr. Florian Oppel, YPOG, Köln
Personengesellschaften, Stiftungen und Trusts
sowie internationaler Informationsaustausch

Bettina Rodenberg, Henkel, Düsseldorf
Internationales Steuerrecht aus Sicht der
Unternehmen

NWB MEDIA SALES

Heft 17 Anzeigenschluss Mo. 2.9.2024
Erscheinungstermin Fr. 13.9.2024

Kommunikation Anzeigen:
E-Mail: anzeigen@nwb.de
Fax 02323.141-919

Ansprechpartner:
Patrick Schade · Fon 02323.141-387
Susanna Marazzotta · Fon 02323.141-378
Miriam Fabian · Fon 02323.141-172

HINWEIS

Um eine gute Lesbarkeit zu gewährleisten, verwenden wir in Fachtexten in der Regel geschlechtsspezifische Personenbezeichnungen. Selbstverständlich sind damit alle Menschen gleichermaßen gemeint.

Impressum

NWB Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht – IWB
Offizielles Organ des YOUNG IFA NETWORK – YIN – in Deutschland

NWB Verlag GmbH & Co. KG

AG Bochum HRA 5124
Geschäftsführung:
Dr. Ludger Kleyboldt,
Mark Liedtke
Eschstr. 22 · 44629 Herne
Fon 02323.141-900 · Fax 02323.141-205
E-Mail: info@nwb.de
Internet: www.nwb.de

Bankverbindung:

GLS Gemeinschaftsbank e. G. Bochum
IBAN DE65 4306 0967 4082 3335 00
BIC GENODEM1GLS

Redaktion:

Nils Feddersen, LL.M. (verantwortlich)
Fon 02323.141-900
Fax 02323.141-205
E-Mail: iwb-redaktion@nwb.de

Verantwortlich für Anzeigen:

Andreas Reimann

Anzeigenpreisliste: Nr. 40

Erscheinungsweise:

zweimal im Monat

Jahresbezugpreise (im Voraus fällig):

€ 954,00 (D) inkl. MwSt.; für YIN-Mitglieder € 505,80 (D) inkl. MwSt.;
für IFA-Mitglieder € 775,20 (D) inkl. MwSt.; für in Ausbildung befindliche
Personen (ab Vorlage der Bescheinigung) € 639,60 (D) inkl. MwSt. Die Preise
verstehen sich zzgl. € 27,60 Versandkosten im Jahr (inkl. MwSt.) im Inland;
zzgl. € 55,20 Versandkosten im Jahr (inkl. MwSt.) im Ausland.
Der Bezug ist jeweils zum Monatsende kündbar.

Manuskripte:

Annahme nur von Originalaufsätzen, die ausschließlich dem Verlag zur
Alleinverwertung in allen Medien (einschließlich Datenbanken) angeboten
werden.

Die Zeitschrift und alle in ihr enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind
urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle
ist eine Verwertung ohne Einwilligung des Verlages unzulässig.

Empfohlene Zitierweise:

Verfasser, IWB 2024 S. 11 oder Verfasser, IWB 1/2024 S. 11

Druck:

johnen-druck GmbH & Co. KG, Bernkastel-Kues

Gedruckt auf 100 % Recyclingpapier. Zertifiziert mit dem Umweltzeichen
Blauer Engel.

Versand:

Erfolgt GoGreen mit unserem Versandpartner – Deutsche Post

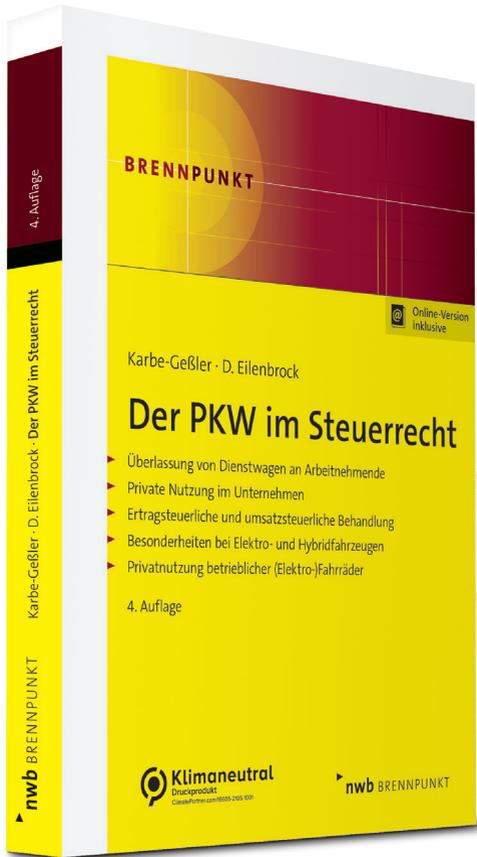


Klimaneutral

Druckprodukt
ClimatePartner.com/16605-2105-1001

ISSN 1868-288X

Alles Wichtige rund um die Nutzung von Fahrzeugen



Der PKW im Steuerrecht

Karbe-Geßler · Eilenbrock
4. Auflage · 2024 · Broschur · ca. 250 Seiten
Print mit Online € 59,- · nur Online € 49,-
ISBN 978-3-482-67374-0

 mit Online-Version

- ✓ Mit Beispielen, Grafiken und Praxishinweisen
- ✓ Mit den zahlreichen Regelungen für Elektro- und Hybridfahrzeuge
- ✓ Top aktuell mit neuen gesetzlichen Regelungen durch das Wachstumschancengesetz, aktuelle Rechtsprechung und geltende Verwaltungsanweisungen

Die Überlassung eines Firmenwagens oder eines (Elektro-) Fahrrades zur privaten Nutzung sind aus dem Berufsalltag nicht mehr wegzudenken. Darüber hinaus stellen sich bei der privaten Nutzung von Dienstfahrzeugen durch Arbeitnehmer oder Unternehmer teils sehr differenzierte steuerliche Fragen, die häufig Schwerpunkt in Lohnsteuerausßenprüfungen und Betriebsprüfungen sind.

Unter Berücksichtigung der Änderungen zum 1.1.2024 zeigt der aktuelle Brennpunkt strukturiert und mit vielen praktischen Beispielen und Grafiken mögliche Problemfelder auf und erläutert deren optimale steuerliche Handhabung.



Hier mehr erfahren und bestellen:
shop.nwb.de

Verrechnungspreise leicht gemacht

Ein fallbasierter Einstieg



Das Handbuch bietet dem Leser einen kurzweiligen, praktischen und strukturierten Einstieg in die Welt der Verrechnungspreise, der eine notwendige Orientierung gewährleistet und auch für fortgeschrittene Praktiker hilfreich sein kann. Der Einstieg in das komplexe Themengebiet der Verrechnungspreise wird anhand einer Fallstudie dargestellt. Eingangs wird der Grundfall skizziert, welcher in den Kapiteln um die notwendigen Aspekte erweitert wird. Bei der Falllösung orientieren sich die Autoren an den OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen. Ziel des Werkes ist es, auch „Einsteigern“ die Grundlagen der steuerlichen Verrechnungspreise kompakt näher zu bringen. Ein neues Kapitel zu Wirtschaftskrisen rundet das Buch ab.

Verrechnungspreissachverhalte problemorientiert lösen!

Steuerliche Verrechnungspreise

Greil · Greil (Hrsg.)

2. Auflage · 2022 · Broschur · ca. 340 Seiten · € 54,90

ISBN 978-3-482-67732-8

 Online-Version inklusive

Bestellen Sie jetzt unter shop.nwb.de

Bestellungen über unseren Online-Shop:

Lieferung auf Rechnung, Bücher versandkostenfrei.

NWB versendet Bücher, Zeitschriften und Briefe CO₂-neutral.

Mehr über unseren Beitrag zum Umweltschutz unter www.nwb.de/go/nachhaltigkeit

 **nwb** GUTE ANTWORT