



Auf den Punkt gebracht

Die österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien, ursprünglich 2010 veröffentlicht und 2021 umfassend überarbeitet, wurden im Wartungserlass 2025 aktualisiert. Ziel war es, die Verweise auf die jüngsten OECD-VPL einzuarbeiten sowie Klarstellungen und praxisnahe Beispiele aufzunehmen. Die neuen OECD-Leitlinien zu Amount B (2024) wurden noch nicht berücksichtigt. Die Neuerungen betreffen unter anderem die Ermittlung der Kostenbasis bei kostenbasierten Methoden, die Vergleichbarkeit in Bezug auf Rechnungslegungsstandards bei Datenbankrecherchen, *shareholder activities*, die Bedeutung des Konzernratings für konzerninterne Darlehen, Cash-Pooling, Konzernstrukturänderungen und staatliche Förderungen als Standortvorteile. Darüber hinaus wurden die neuen Verwaltungsaussagen zu Homeoffice-Betriebsstätten eingefügt und im Bereich der Verrechnungspreisdokumentation eine Anpassung an die neuen OECD-Leitlinien zur länderbezogenen Berichterstattung vorgenommen.

Österreichischer Juristentag

Der Neutralitätsgrundsatz im Umsatzsteuerrecht

Ein Prinzip ohne Zukunft?

MICHAEL LANG*)



Die steuerrechtliche Abteilung des 22. Österreichischen Juristentages (ÖJT) beschäftigte sich am 22. und 23. 5. 2025 in Innsbruck mit Grundsatzfragen der Umsatzsteuer: Es ging um die Bedeutung des Neutralitätsprinzips. Die eineinhalbtägigen Diskussionen basierten auf einem hervorragenden Gutachten von *Karoline Spies* (WU Wien).¹⁾ Zum Gutachten nahmen als Referenten *Thomas Bieber* (JKU Linz), *David Hummel* (EuGH, Universität Leipzig), *Thomas Kühbacher* (Universität Innsbruck), *Sebastian Pfeiffer* (BFG), *Christine Weinzierl* (PwC) und *Stephanie Zolles* (BMF) Stellung. Als Vorsitzender und stellvertretende Vorsitzende der steuerrechtlichen Abteilung und als Diskussionsleiter fungierten *Michael Lang* (WU Wien) und *Verena Hörtnagl-Seidner* (Universität Innsbruck).

1. Die große Bedeutung des Neutralitätsprinzips in der Rechtsprechung des EuGH

In ihrem Gutachten weist *Spies* auf die große und wachsende Bedeutung des Neutralitätsgrundsatzes in der Rechtsprechung des EuGH hin. Dies zeigt schon eine rein empirische Untersuchung: In den Jahren 1970 bis 1999 wurde der Neutralitätsgrundsatz in 17 % aller zur Umsatzsteuer ergangener EuGH-Urteile erwähnt, in den Jahren 2000 bis 2009 waren es 48 %, von 2010 bis 2019 56 % und in den letzten fünf Jahren sogar 61 %.²⁾ Dieser Grundsatz wird in unterschiedlichen Zusammenhängen verwendet: Er spielt zB eine Rolle, wenn es um die Sicherung des Vorsteuerabzugs für die Unterneh-

*) Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LLM-Programms International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU.

¹⁾ *Spies*, Der Neutralitätsgrundsatz im Umsatzsteuerrecht, 22. ÖJT, Band IV/1 (2025).

²⁾ *Spies*, Neutralitätsgrundsatz, 1.

mer, die Verhinderung von Doppelbesteuerung, die rechtsformneutrale Anwendung der Umsatzsteuer oder die gleichheitskonforme Anwendung der Steuersätze geht.³⁾

Der Grundsatz manifestiert sich primär in der Form der Wettbewerbsneutralität und der Belastungsneutralität.⁴⁾ Diese Ausprägungen des Neutralitätsprinzips decken sich oft, stehen mitunter aber auch in Widerspruch zueinander.⁵⁾ Nach der Rechtsprechung des EuGH kennt der Grundsatz aber auch Grenzen. Dies zeigt sich zB bei der geforderten Gleichbehandlung von digitalen und gedruckten Büchern beim Steuersatz:⁶⁾ „Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität erlaubt es [...] nicht, den Geltungsbereich eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auszuweiten, soweit es an einer eindeutigen Bestimmung fehlt.“

2. Die Bedeutung des Neutralitätsprinzips bei der Auslegung primär- und sekundärrechtlicher Normen

Das Gutachten macht deutlich, dass der EuGH den Neutralitätsgrundsatz zu undifferenziert einsetzt: In manchen Urteilen scheint es um den in Art 20 GRC verankerten Gleichbehandlungsgrundsatz oder um die Grundrechte des Unternehmers nach Art 16 GRC zu gehen.⁷⁾ Hier spricht sich *Spies* dafür aus, dass sich der EuGH unmittelbar auf die jeweilige primärrechtliche Vorschrift beziehen sollte.⁸⁾ Entscheidungsbegründungen, die sich zB in Wahrheit auf den Gleichbehandlungsgrundsatz nach Art 20 GRC stützen, wären besser nachvollziehbar, wenn der EuGH nicht bloß den Neutralitätsgrundsatz ins Treffen führen würde, sondern auch zwischen dem Anwendungsbereich der Vorschrift und der Vergleichbarkeits-, der Rechtfertigungs- und der Verhältnismäßigkeitsprüfung unterscheiden würde. Der diskursiven Nachprüfbarkeit seiner Begründungen wäre erheblich gedient, wenn der EuGH auf diese Weise klar machen würde, auf welcher Ebene welche Wertentscheidungen für ihn maßgebend sind.⁹⁾

Oft wird der Neutralitätsgrundsatz aber auch – ohne primärrechtlichen Bezug – für die Auslegung des Sekundärrechts herangezogen.¹⁰⁾ In manchen Urteilen bezieht sich der EuGH auf diesen Grundsatz, in anderen sieht er ihn durchbrochen. *Spies* plädiert in ihrem Gutachten dafür, dass sich der EuGH unmittelbar auf die sekundärrechtliche Vorschrift beziehen sollte, um deren Auslegung es jeweils geht.¹¹⁾ Durch die bloße Berufung auf den Neutralitätsgrundsatz ist nichts gewonnen. Im Gegenteil: Die eigentlich entscheidungserheblichen Argumente bleiben im Dunkeln. Verzichtet der EuGH darauf, in einem Fall die Maßgeblichkeit des Neutralitätsgrundsatzes zu behaupten und in einem anderen Fall einfach von dessen Durchbrechung auszugehen, hätte dies große Vorteile: Der Gerichtshof müsste sich mit der relevanten Richtlinienbestimmung näher auseinandersetzen. Letztlich kommt es auf deren Wortlaut, historischen Hintergrund, Ziel und Zweck und den Kontext an, in dem diese Vorschrift steht. Die daraus zu gewinnenden Argumente müssen nicht zwingend alle in dieselbe Richtung weisen. Der EuGH würde sich aber in bewährten methodischen Bahnen bewegen, wenn er dann offenlegt, warum er

³⁾ Vgl die Nachweise bei *Spies*, Neutralitätsgrundsatz, 2.

⁴⁾ *Spies*, Neutralitätsgrundsatz, 16 ff.

⁵⁾ Näher *Spies*, Neutralitätsgrundsatz, 33 ff.

⁶⁾ EuGH 5. 3. 2015, *Kommission/Luxemburg*, C-502/13, Rn 51.

⁷⁾ Vgl zB EuGH 9. 9. 2021, *Phantasialand*, C-406/20, Rn 25 ff: Hier dürfte es letztlich um gleichheitsrechtliche Überlegungen gehen.

⁸⁾ Dazu ausführlich *Spies*, Neutralitätsgrundsatz, 69 ff.

⁹⁾ *Spies*, Die Bedeutung von Prinzipien im Steuerrecht – vom Leistungsfähigkeitsprinzip zum Neutralitätsgrundsatz, SWI 2025, 271 (283): „Die Auslegung im Lichte des Neutralitätsgrundsatzes in Form der Wettbewerbsneutralität könnte durch eine systematische und primärrechtskonforme Auslegung im Lichte des Gleichheitssatzes ersetzt werden.“

¹⁰⁾ Ausführlich *Spies*, Neutralitätsgrundsatz, 46 ff.

¹¹⁾ *Spies*, Neutralitätsgrundsatz, 58 ff.

welches Argument höher gewichtet.¹²⁾ Schließlich kann ein auf sekundärrechtlicher Ebene angenommener Neutralitätsgrundsatz doch nur aus den Richtlinienvorschriften selbst abgeleitet werden. Auch vor diesem Hintergrund macht es mehr Sinn, bei der Lösung der Fälle gleich unmittelbar die Vorschriften heranzuziehen, auf die dieser Grundsatz zurückgeführt werden kann.

3. Das Neutralitätsprinzip als steuerpolitischer Leitgedanke

Schließlich spielt der Neutralitätsgrundsatz auch als steuerpolitischer Leitgedanke eine Rolle.¹³⁾ Spies macht in ihrem Gutachten deutlich, dass völlig unterschiedliche – und zum Teil diametral divergierende – Wünsche an den EU-Gesetzgeber oft unter Berufung auf den Neutralitätsgrundsatz herangetragen werden.¹⁴⁾ Auch in der rechtspolitischen Diskussion ist dadurch nichts gewonnen. Es ist ehrlicher, die konkreten Gründe für eine geforderte Richtlinienänderung offenzulegen. Dann lassen sich auch mögliche Gegenargumente klarer artikulieren. Die pauschale Berufung auf die Neutralität erleichtert nicht unbedingt die rationale Diskussion rechtspolitischer Überlegungen. Im Gegenteil: Die wahren Gründe dafür und dagegen bleiben im Nebel, solange nur die Neutralität vorgeschoben wird.

4. Die Entbehrlichkeit des Neutralitätsprinzips

Spies plädiert in ihrem Gutachten dafür, die Berufung auf den Neutralitätsgrundsatz auf jeder der genannten Ebenen zu unterlassen.¹⁵⁾ Wenn der EuGH darauf verzichten würde, dieses vermeintliche Prinzip heranzuziehen, wäre er in jedem einzelnen Fall gezwungen, deutlich zu machen, ob es ihm um eine Verletzung einer primärrechtlich verankerten Vorschrift, wie zB dem Gleichbehandlungsgrundsatz des Art 20 GRC oder der unternehmerischen Freiheit des Art 16 GRC, oder um einen bloßen Verstoß gegen eine Richtlinienvorschrift geht. Er müsste dann die für ihn eigentlich maßgebenden Gründe offenlegen. In der Diskussion in der steuerrechtlichen Abteilung des 22. ÖJT ist darauf hingewiesen worden, dass die neue Zuständigkeitsverteilung die europäischen Gerichte auf dem Gebiet der Umsatzsteuer zwingen könnte, Farbe zu bekennen: Der EuGH selbst wird vor allem Fragen des Primärrechts entscheiden, während die bloße Auslegung der Richtlinien vom EuG vorgenommen werden wird. Dadurch müsste in jedem Fall zumindest klarer werden, um welche Spielart der Neutralität es in Wahrheit geht.

i

Auf den Punkt gebracht

Die Thesen der Gutachterin stießen auf große Zustimmung. Einzelne Diskutanten wollten sich aber noch nicht ganz vom Neutralitätsgrundsatz als sekundärrechtlichem Auslegungsprinzip verabschieden. Einig waren sich alle Teilnehmer der steuerrechtlichen Abteilung des 22. ÖJT, dass es lange dauern wird, bis der EuGH diesen Grundsatz zur Gänze aus seiner Argumentation verbannen wird. Er findet sich einfach in zu vielen „Textbausteinen“, derer sich der EuGH in seiner Rechtsprechung laufend bedient. Darüber hinaus ist es für einen Gerichtshof auch zu verführerisch, sich gelegentlich der näheren und mühevollen Auseinandersetzung mit der Interpretation des primärrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatzes oder sekundärrechtlicher umsatzsteuerrechtlicher Vorschriften durch eine pauschale Berufung auf den – nur vermeintlich klaren – Neutralitätsgrundsatz entziehen zu können.

¹²⁾ Dazu auch Spies, SWI 2025, 271 (283): „Eine Rückbesinnung auf die anerkannten juristischen Methoden in Form der teleologischen und systematischen Auslegung [...] wäre auch im Umsatzsteuerrecht ein für den Rechtsanwender positiver Entwicklungsschritt.“

¹³⁾ Dazu Spies, Neutralitätsgrundsatz, 3 ff.

¹⁴⁾ Spies, Neutralitätsgrundsatz, 4 ff.

¹⁵⁾ Vgl Spies, Neutralitätsgrundsatz, 140 f: Es geht ihr um die „dahinterstehenden Argumente[n]“.