

Schlussbericht der Abteilung Steuerrecht des 22. ÖJT

Der Neutralitätsgrundsatz im Umsatzsteuerrecht

Die steuerrechtliche Abteilung des 22. Österreichischen Juristentages 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).

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 – 1999 wurde der Neutralitätsgrundsatz in 17 % aller zur Umsatzsteuer ergangener EuGH-Urteile erwähnt, in den Jahren 2000 – 2009 waren es 48 %, 2010 – 2019 56 % und in den letzten 5 Jahren sogar 61 %.² Dieser Grundsatz wird in unterschiedlichen Zusammenhängen verwendet: Er spielt beispielsweise eine Rolle, wenn es um die Sicherung des Vorsteuerabzugs für die Unternehmer, 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 beispielsweise 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.“

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 beispielsweise in Wahrheit auf den Gleichbehandlungsgrundsatz nach Art 20 GRC stützen,

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

² *Spies*, Der Neutralitätsgrundsatz im Umsatzsteuerrecht, 22. ÖJT, Band IV/1, 1.

³ Vgl die Nachweise bei *Spies*, Der Neutralitätsgrundsatz im Umsatzsteuerrecht, 22. ÖJT, Band IV/1, 2.

⁴ *Spies*, Der Neutralitätsgrundsatz im Umsatzsteuerrecht, 22. ÖJT, Band IV/1, 16 ff.

⁵ Näher *Spies*, Der Neutralitätsgrundsatz im Umsatzsteuerrecht, 22. ÖJT, Band IV/1, 33 ff.

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

⁷ Vgl zB EuGH 9.9.2021, C-406/20, *PhantasiaLand*. Rn 25 ff: Hier dürfte es letztlich um gleichheitsrechtliche Überlegungen gehen.

⁸ Dazu ausführlich *Spies*, Der Neutralitätsgrundsatz im Umsatzsteuerrecht, 22. ÖJT, Band IV/1, 69 ff.

wären besser nachvollziehbar, wenn der EuGH nicht bloß den Neutralitätsgrundsatz ins Treffen führen würde, sondern zwischen dem Anwendungsbereich der Vorschrift und der Vergleichbarkeits-, der Rechtfertigungs- und der Verhältnismäßigkeitsprüfung unterscheiden würden. 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 welches Argument höher gewichtet.¹² Schließlich kann ein auf sekundärrechtlicher Ebene angenommener Neutralitätsgrundsatz auch 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.

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 offen zu legen. 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.

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*, Der Neutralitätsgrundsatz im Umsatzsteuerrecht, 22. ÖJT, Band IV/1, 46 ff.

¹¹ *Spies*, Der Neutralitätsgrundsatz im Umsatzsteuerrecht, 22. ÖJT, Band IV/1, 58 ff.

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*, Der Neutralitätsgrundsatz im Umsatzsteuerrecht, 22. ÖJT, Band IV/1, 3 ff.

¹⁴ *Spies*, Der Neutralitätsgrundsatz im Umsatzsteuerrecht, 22. ÖJT, Band IV/1, 4 ff.

Spies plädiert in ihrem Gutachten dafür, die Berufung auf den Neutralitätsgrundsatz auf jeder der genannten Ebenen zu unterlassen.¹⁵ Wenn der EuGH darauf verzichten würden, 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 beispielsweise dem Gleichbehandlungsgrundsatzes 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 überwiegend 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.

Die Thesen der Gutachterin stießen auf große Zustimmung. Einzelne Diskutanten wollten sich aber noch nicht ganz vom Neutralitätsgrundsatz als sekundärrechtliches 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“, denen 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.

¹⁵ Vgl. *Spies*, Der Neutralitätsgrundsatz im Umsatzsteuerrecht, 22. ÖJT, Band IV/1, 140 f. Es geht ihr um die „dahinterstehenden Argumente[n]“.