

# § 12 Der BEFIT-Richtlinienentwurf: Primärrechtskonformer Schritt in Richtung einer genuinen EU-Steuer?

*Milena Dietz*

## I. Einordnung des Entwurfs

Am 12. September 2023 veröffentlichte die EU-Kommission den Entwurf für eine BEFIT-Richtlinie (im Folgenden: BEFIT-Entwurf).<sup>1</sup> Er ersetzt die gescheiterten Richtlinienentwürfe für eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage und eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage.<sup>2</sup> Wie in der Mitteilung der Kommission zur „Unternehmensbesteuerung für das 21. Jahrhundert“ vom 18. Mai 2021 angekündigt, soll der Entwurf an die bisherigen Errungenschaften auf OECD/G20-Ebene in Form von Pillar 1 und 2 anknüpfen und die veränderte wirtschaftliche Realität (insbesondere aufgrund der fortschreitenden Digitalisierung) berücksichtigen.<sup>3</sup>

Der BEFIT-Entwurf schafft einheitliche Regeln für die Ermittlung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage und regelt zudem die Aufteilung der Bemessungsgrundlage auf die Mitgliedstaaten. Sein Anwendungsbereich orientiert sich dabei an der Pillar 2-Richtlinie<sup>4</sup>. Während Pillar 1 auf eine formelbasierte Aufteilung der Besteuerungsrechte abzielt, enthält der BEFIT-Entwurf diesbezüglich zunächst nur eine Übergangsregelung,

---

<sup>1</sup> Proposal for a Council Directive on Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT) v. 12.9.2023, COM(2023) 532 final (im Folgenden: BEFIT-Entwurf).

<sup>2</sup> Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage v. 25.10.2016, COM(2016) 685 final; Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKKB) v. 25.10.2016, COM(2016) 683 final.

<sup>3</sup> Mitteilung der Kommission vom 18.5.2021, COM(2021) 251 final, S. 13 ff.

<sup>4</sup> Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates v. 14.12.2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, ABl. Nr. L 328, 1.

die die Aufteilung an die durchschnittliche Verteilung der Gewinne zwischen den Mitgliedstaaten während der vorhergehenden drei Jahre kopiert. Nach dem Übergangszeitraum von sieben Jahren könnte jedoch die Aufstellung einer Formel mithilfe der während des Übergangszeitraums gewonnenen Erfahrungen stehen.<sup>5</sup>

Die Ziele des BEFIT-Entwurfs sind Verwaltungsvereinfachung und Erhöhung der Rechtssicherheit für Unternehmen, die damit einhergehende Vereinfachung grenzüberschreitenden Wirtschaftens im EU-Binnenmarkt, die Sicherstellung eines fairen Steuerwettbewerbs, die Vermeidung von Doppelbesteuerung, die Sicherung des Steueraufkommens der Mitgliedstaaten und letztlich auch die Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit gegenüber drittstaatlichen Märkten.<sup>6</sup>

## II. Regelungsinhalte

Der persönliche Anwendungsbereich des Entwurfs umfasst gem. Art. 2 in der EU steuerlich ansässige Körperschaften sowie innereuropäische Betriebsstätten von drittstaatlichen Körperschaften, sofern sie Teil eines innerstaatlichen oder multinationalen Konzerns sind, der konsolidierte Abschlüsse aufstellt und in mindestens zwei der vorhergehenden vier Jahre einen Umsatz von mindestens 750 Mio. Euro hatte. Kleinere Konzerne können gem. Art. 2 Abs. 7 für die Anwendung der BEFIT-Regeln optieren. Ein sogenannter BEFIT-Konzern besteht nach Art. 5 aus der obersten Muttergesellschaft und allen Gesellschaften und Betriebsstätten, an denen die oberste Muttergesellschaft (direkt oder indirekt) mindestens 75 % der Eigentums- oder Gewinnbeteiligungsrechte hält.

Als Ausgangspunkt für die BEFIT-Bemessungsgrundlage dient gem. Art. 7 Abs. 1 der handelsrechtliche Jahresgewinn der Gesellschaft, der nach einem unionsrechtlich anerkannten Rechnungslegungsstandard (GAAP oder IFRS) ermittelt wurde. Art. 8 bis 41 enthalten Regelungen zu Anpas-

---

<sup>5</sup> Begründung zum BEFIT-Entwurf, S. 15.

<sup>6</sup> Erw.gr. 3 und 5 zum BEFIT-Entwurf; Mitteilung der Kommission vom 18.5.2021, COM(2021) 251 final, S. 13 f.

sungen dieses Jahresgewinns, wie z.B. hinsichtlich der Behandlung von Dividenden und Gewinnen aus Anteilsveräußerungen (Art. 8 und 9), der Abziehbarkeit von Zinsen (Art. 13) und der Abschreibungen (Art. 22 ff.).

Die so ermittelten angepassten Jahresgewinne der Gesellschaften und Betriebsstätten werden nach Art. 42 zu einer aggregierten Bemessungsgrundlage des BEFIT-Konzerns zusammengefasst. Die Aufteilung dieser Bemessungsgrundlage auf die Mitglieder der BEFIT-Gruppe folgt nach Art. 45 ff. einem Übergangsregime, das für die ersten sieben Jahre (bis 30. Juni 2035) gelten soll: Der Anteil eines Mitglieds am Gesamtgewinn der Gruppe entspricht seinem durchschnittlichen Anteil am Gesamtgewinn in den drei vorhergehenden Jahren.<sup>7</sup> An diesem Anteil können gem. Art. 48 und 49 Anpassungen durch nationales Recht vorgenommen werden.

Während ein zeitgleich mit dem BEFIT-Entwurf veröffentlichter Entwurf für eine Verrechnungspreisrichtlinie<sup>8</sup> anerkannte Verrechnungspreis-Prinzipien in das EU-Recht aufzunehmen beabsichtigt, enthält das vierte Kapitel des BEFIT-Entwurfs nur Regelungen zur vereinfachten Risikobewertung von Transaktionen mit verbundenen Unternehmen außerhalb des BEFIT-Konzerns. Schließlich regelt das fünfte Kapitel Aspekte des Verwaltungsverfahrens, wie beispielsweise die Gründung eines sog. BEFIT-Teams für jeden BEFIT-Konzern, dass aus Mitgliedern der zuständigen Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten bestehen soll, in denen sich Gesellschaften oder Betriebsstätten der BEFIT-Gruppe befinden.

### III. Bewertung

#### 1. Kompetenzgrundlage

Die Begründung zum BEFIT-Entwurf geht davon aus, dass Art. 115 AEUV eine taugliche Kompetenzgrundlage darstellt.<sup>9</sup> Das Ziel des Entwurfs sei

---

<sup>7</sup> Für die ersten drei Jahre der Anwendung der Richtlinie schafft Art. 45 Abs. 2 lit. a einen zusätzlichen Übergangsmechanismus.

<sup>8</sup> Proposal on a Council Directive on Transfer Pricing v. 12.9.2023, COM(2023) 529 final.

<sup>9</sup> Begründung zum BEFIT-Entwurf, S. 5.

die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts auswirken. Während mit Bezug auf die ATAD-Richtlinie und die Pillar 2-Richtlinie zurecht angezweifelt werden kann, ob Art. 115 AEUV auch eine negative Komponente zur Herstellung von Wettbewerbsgleichheit beinhaltet, die die positiven Freiheiten der Wirtschaftssubjekte einschränkt,<sup>10</sup> zielt der BEFIT-Entwurf nicht primär auf Missbrauchsbeschränkung und Wettbewerbsgleichheit ab, sondern auf die Vereinheitlichung von Compliance-Vorschriften. Die Harmonisierung würde grenzüberschreitendes Wirtschaften im EU-Binnenmarkt erleichtern und käme daher dem Funktionieren des Binnenmarkts zugute, sodass Art. 115 AEUV taugliche Kompetenzgrundlage ist.

## 2. Subsidiarität

Nach Art. 5 Abs. 1 Satz 2, Abs. 3 UAbs. 1 EUV darf die Union in den Bereichen, die nicht in ihre ausschließliche Zuständigkeit fallen, nur tätig werden, sofern und soweit die Ziele von den Mitgliedstaaten nicht ausreichend verwirklicht werden können (Negativtest), sondern auf Unionsebene besser zu verwirklichen sind (Positivtest). Die Ziele des Entwurfs sind, wie oben genannt, (1) die Verwaltungsvereinfachung bei grenzüberschreitendem Wirtschaften, (2) die Sicherstellung eines fairen Steuerwettbewerbs, (3) die Vermeidung von Doppelbesteuerung und (4) die Sicherung des Steueraufkommens der Mitgliedstaaten bzw. die Vermeidung von doppelter Nichtbesteuerung.

Die Verwaltungsvereinfachung durch einheitliche Vorschriften zur Ermittlung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage (1) kann weder durch unilaterale noch (bei Konzernen, die in mehr als zwei Mitgliedstaaten tätig sind) durch bilaterale Maßnahmen ausreichend verwirklicht werden.<sup>11</sup> Neben der besseren Verwirklichung durch einheitliche europäische Regelungen böte die BEFIT-Richtlinie den zusätzlichen Mehrwert,

---

<sup>10</sup> V. Bendlinger, SWI 2022, 2 (14); V. Bendlinger/G. Kofler, IStR 2022, 594 (598); dagegen und für die Tauglichkeit von Art. 115 AEUV auch bei belastenden Maßnahmen J. Rieck/D. Fehling, IStR 2022, 51 (57); D. Fehling, IStR 2023, 589 (591).

<sup>11</sup> Begründung zum BEFIT-Entwurf, S. 5.

dass die Zuständigkeit einer einzigen Steuerbehörde für die Konzernsteuererklärung (sog. *one-stop-shop*) und der Austausch der Steuerbehörden im BEFIT-Team sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Steuerverwaltungen zu einer Entlastung führen würden sowie lange Verfahren vermieden würden.<sup>12</sup> Auch ein fairer Steuerwettbewerb (2) könnte durch unilaterale oder bilaterale Maßnahmen nicht ausreichend sichergestellt werden.

Fraglich ist jedoch, ob die Vermeidung von Doppelbesteuerung (3) und doppelter Nichtbesteuerung (4) wirklich nicht ausreichend durch bilaterale Maßnahmen der Mitgliedstaaten verwirklicht werden können (Negativtest).<sup>13</sup> Doppelbesteuerung lässt sich effektiv durch Doppelbesteuerungsabkommen verhindern. Weiße Einkünfte, die etwa in Dreieckssachverhalten trotz des Vorhandenseins von Doppelbesteuerungsabkommen auftreten können,<sup>14</sup> sind in den hier relevanten Konzernkonstellationen nicht ersichtlich. Zudem bietet der *Principle Purpose Test* des Art. 29 Abs. 9 des OECD-MA eine Handhabe für Fälle des steuerlichen Gestaltungsmissbrauchs. Dieser wird flankiert von der verfahrensrechtlichen Option der Verständigungsvereinbarung gem. Art. 25 des OECD-MA. Der Negativtest wäre für die Ziele zu (3) und (4) daher nicht erfüllt. Dies ist jedoch für die Primärrechtskonformität einer zukünftigen BEFIT-Richtlinie unschädlich, da sich die Einhaltung des Subsidiaritätsgrundsatzes bereits mit den Zielen zu (1) und (2) begründen lässt.

### 3. Verhältnismäßigkeit

Eine zukünftige BEFIT-Richtlinie müsste außerdem den in Art. 5 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4 EUV festgeschriebenen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz wahren. Dieser dort nach h.M. rein kompetenzrechtlich zu verstehende

---

<sup>12</sup> Ebd., S. 5.

<sup>13</sup> Dies behauptet jedenfalls hinsichtlich doppelter Nichtbesteuerung die Begründung zum BEFIT-Entwurf, S. 5.

<sup>14</sup> Siehe z.B. BFH, Urt. v. 01.06.2022, BStBl. II 2023, 29; für einen Vorschlag zur Lösung solcher Fälle siehe [E. Reimer, in: HFSSt 20 \(2023\), S. 71 \(75 f.\)](#).

Grundsatz schaut insbesondere auf die Bindungswirkung und die Regelungsdichte der Maßnahme.<sup>15</sup>

Der BEFIT-Entwurf erscheint jedenfalls nicht als offensichtlich ungeeignet zur Verwirklichung der Ziele der Richtlinie.<sup>16</sup> Daneben dürfen keine mildereren, aber ebenso wirksamen Maßnahmen möglich sein. Die Form der Richtlinie überlässt den Mitgliedstaaten die Umsetzung in nationales Recht, sodass die Bindungswirkung geringer wäre als bei einer Verordnung. Auch die Regelungsdichte wird von der Kommission als eher gering bewertet.<sup>17</sup> Dies begründet sie mit dem hybriden Anwendungsbereich, der nur für Konzerne mit einem Jahresumsatz von über 750 Mio. Euro verpflichtend sein soll, welche naturgemäß meist grenzüberschreitend tätig seien. Zudem beschränke sich der Entwurf auf die Harmonisierung der Bemessungsgrundlage, während die Regelung des Steuertarifs und des Verwaltungsverfahrens den Mitgliedstaaten überlassen bliebe. Dies trifft für die Regelung des Verwaltungsverfahrens jedoch nur teilweise zu, da die Art. 54 ff. des BEFIT-Entwurfs Teile des Verwaltungsverfahrens harmonisieren. Zurecht wird aber darauf hingewiesen, dass auch im Hinblick auf die Bemessungsgrundlage keine Vollharmonisierung stattfindet, sondern insbesondere die Art. 48 und 49 den Mitgliedstaaten Umsetzungsspielräume eröffnen. Zuletzt führt die Kommission als Beleg für die geringe Intensität des BEFIT-Entwurfs die Kohärenz mit der Pillar 2-Richtlinie an. Dagegen ist einzuwenden, dass Letztere in Art. 16 nur wenige Anpassungen an den bilanziellen Nettogewinn der Gesellschaften vorschreibt, sodass der BEFIT-Entwurf bei der steuerlichen Bemessungsgrundlage in seiner Regelungsdichte weit über die Pillar2-Richtlinie hinausgeht.

---

<sup>15</sup> *J. Bast*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 79. EL 05.2023, Art. 5 EUV Rn. 66 f.; *C. Calliess*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Aufl. 2022, Art. 5 EUV Rn. 44; *R. Geiger/L. Kirchmair*, in: Geiger/Khan/Kotzur/Kirchmair, EUV/AEUV, 7. Aufl. 2023, Art. 5 EUV Rn. 18.

<sup>16</sup> Der EuGH beschränkt sich bei der Prüfung der Geeignetheit meist auf diesen Prüfungsmaßstab, *C. Calliess*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Aufl. 2022, Art. 5 EUV Rn. 45; siehe beispielhaft EuGH, Urt. v. 4.5.2016, C-358/14, EU:C:2016:323, Rn. 79 – Polen/Parlament und Rat.

<sup>17</sup> Begründung zum BEFIT-Entwurf, S. 6.

Eine mildere Maßnahme wäre die Variante BEFIT „Light“, welche in der Folgenabschätzung der Kommission untersucht wurde.<sup>18</sup> Diese wäre für alle Konzerne rein optional, würde keine vereinfachte Risikobewertung von Transaktionen für Verrechnungspreiszwecke einführen und würde die Zentralisierung der Verwaltung auf eine bloße Koordination zwischen den einzelnen Steuerbehörden begrenzen. Mit einem rein optionalen Anwendungsbereich könnten jedoch insbesondere die Ziele der Sicherstellung eines fairen Steuerwettbewerbs und der Vermeidung von doppelter Nichtbesteuerung, die naturgemäß nicht zur Disposition der Gesellschaften gestellt werden können, nicht ebenso wirksam erreicht werden. Ohne eine vereinfachte Risikobewertung von Transaktionen könnte das Ziel der Verwaltungsvereinfachung nicht ebenso wirksam erreicht werden.<sup>19</sup> Dies gilt auch für die Komponente des *one stop shop* für die BEFIT-Konzern-Steuererklärung.<sup>20</sup> Daher ist der BEFIT-Entwurf mangels milderer, ebenso wirksamer Maßnahmen als erforderlich und damit verhältnismäßig i.S.d. Art. 5 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4 EUV anzusehen.

#### 4. Vereinbarkeit mit Grundfreiheiten und Grundrechten

##### a. *Vereinbarkeit mit Art. 49 AEUV*

Aufgrund des Erfordernisses einer zumindest indirekten Kontrolle der Gesellschaften eines BEFIT-Konzerns durch die oberste Muttergesellschaft gem. Art. 5 Abs. 1 des BEFIT-Entwurfs ist jedenfalls diese durch die Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEUV geschützt. Daneben kann es innerhalb des Konzerns einzelne Gesellschaften geben, die zwar im Verhältnis zur obersten Muttergesellschaft eine Direktinvestition, aber im Verhältnis zur unmittelbaren Muttergesellschaft nur eine Portfolioinvestition darstellen. Im letzteren Verhältnis wäre die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63

---

<sup>18</sup> Commission Staff Working Document Impact Assessment Report Accompanying the Documents Proposal for a Council Directive on Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT) and Proposal for a Council Directive on Transfer Pricing v. 12.9.2023, SWD(2023) 308 final, S. 26 ff.

<sup>19</sup> Vgl. ebd., S. 60.

<sup>20</sup> Vgl. ebd., S. 60.

AEUV betroffen.<sup>21</sup> Auch wenn dem Unionsgesetzgeber ein Einschätzungsspielraum bei der Konkretisierung des Primärrechts zugestanden wird, müssen sich Sekundärrechtsakte an den Grundfreiheiten messen lassen.<sup>22</sup>

Im hybriden Anwendungsbereich des BEFIT-Entwurfs, der nur Konzerne mit einem Jahresumsatz von über 750 Mio. Euro der verpflichtenden Anwendung unterwirft und für kleinere Konzerne optional ist, könnte eine indirekte Diskriminierung liegen: Wie die Kommission selbst zugesteht,<sup>23</sup> ist vor allem bei Konzernen oberhalb dieser Schwelle von einer grenzüberschreitenden Tätigkeit auszugehen, während dies unterhalb der Schwelle häufig nicht der Fall ist.<sup>24</sup> Vor allem in kleineren Volkswirtschaften der EU ist das Überschreiten dieser Umsatzschwelle faktisch meist mit einer grenzüberschreitenden Tätigkeit verbunden.<sup>25</sup> Die Anwendung der BEFIT-Regeln stellt zwar keinen so großen Eingriff wie etwa die durch die Pillar 2-Richtlinie vorgeschriebene Mindestbesteuerung dar, kann jedoch für die betroffenen Unternehmen zu einer höheren Steuerlast führen. Die verpflichtende Anwendbarkeit würde also indirekt grenzüberschreitend tätige Konzerne diskriminieren.

Die Diskriminierung könnte jedoch gerechtfertigt werden. Dabei kommt insbesondere der ungeschriebene Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse in Betracht. Diesen hat der EuGH in der Vergangenheit beispielsweise zur Rechtfertigung der Nichtberücksichtigung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften oder zur Korrektur von Einkünften, die auf nicht fremdüblichen Transaktionen beruhen, herangezogen.<sup>26</sup> Wenn auch die Vereinheitlichung der Regeln zur

---

<sup>21</sup> S. Korte, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Aufl. 2022, Art. 49 AEUV Rn. 39 ff.

<sup>22</sup> Vgl. für die Dienstleistungsfreiheit EuGH, Urt. v. 26.10.2010, C-97/09, EU:C:2010:632, Rn. 50 - Schmelz; v. 8.12.2020 - C-620/18, EU:C:2020:1001, Rn. 104 - Ungarn/Europäisches Parlament und Rat der Europäischen Union.

<sup>23</sup> Begründung zum BEFIT-Entwurf, S. 6.

<sup>24</sup> Vgl. für den ähnlichen Anwendungsbereich der Pillar 2-Richtlinie: A. Schnitger, IStR 2022, 741 (744); a.A. EuGH, Urt. v. 3.3.2020, C-75/18, EU:C:2020:139, Rn. 42 ff. - Vodafone Magyarorszá, der eine indirekte Diskriminierung bei einer umsatzbasierten progressiven Sondersteuer ablehnte.

<sup>25</sup> Vgl. ebd., S. 744.

<sup>26</sup> Vgl. EuGH, Urt. v. 13.12.2005, C-446/03, EU:C:2005:763, Rn. 43 ff. - Marks & Spencer; v. 18.7.2007, C-231/05, EU:C:2007:439, Rn. 51 ff. - Oy AA; v. 21.1.2010, C-311/08,

Bestimmung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage nicht unmittelbar die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse wahrt, so ist dies doch für die anschließende Allokation der Gewinne auf die Mitgliedstaaten der Fall. Das Übergangsregime stützt sich für die Allokation auf die *bestehenden* durchschnittlichen Anteile der Gesellschaften am Gesamtgewinn des Konzerns und wahrt damit streng genommen nicht die Besteuerungsbefugnisse, sondern die *faktischen* Besteuerungsanteile. Allerdings könnte durch eine noch vorzusehende formelbasierte Aufteilung der Gewinne auf die Gesellschaften und damit Mitgliedstaaten die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse gewahrt werden.

Der BEFIT-Entwurf müsste zudem verhältnismäßig i.S.d. allgemeinen Rechtsgrundsatzes des Unionsrechts sein, wobei hier im Gegensatz zum Verhältnismäßigkeitsbegriff des Art. 5 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4 EUV die Individualinteressen der Unternehmen geschützt sind.<sup>27</sup> Dennoch gelten die unter III.3. angestellten Erwägungen auch hier, sodass der Entwurf verhältnismäßig ist und die Diskriminierung daher zumindest bei einer formelbasierten Gewinnaufteilung gerechtfertigt wäre.

#### *b. Vereinbarkeit mit den EU-Grundrechten*

Eine Verletzung der in der GRCh normierten Unionsgrundrechte ist nicht ersichtlich.<sup>28</sup> Insbesondere wird das Recht auf Schutz personenbezogener Daten aus Art. 8 GRCh dadurch gewährleistet, dass eine Übermittlung solcher Daten nur zwischen den für den jeweiligen Konzern zuständigen Steuerbehörden stattfindet und das nur, soweit sie zur Gewährleistung der Einhaltung der Rechtsvorschriften und zur Aufdeckung von Steuerhinterziehung oder -umgehung erforderlich ist.<sup>29</sup>

---

EU:C:2010:26, Rn. 61 ff. – SGI; v. 31.5.2018, C-382/16, EU:C:2018:366, Rn. 40 ff. – Hornbach-Baumarkt; A. *Schnitger*, IStR 2022, 741 (745 f.).

<sup>27</sup> J. *Bast*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 79. EL 05.2023, Art. 5 EUV Rn. 67.

<sup>28</sup> Begründung zum BEFIT-Entwurf, S. 10 f.

<sup>29</sup> Ebd., S. 11.

## 5. Effizienz

Der BEFIT-Entwurf muss sich nicht nur an den primärrechtlichen Vorgaben, sondern auch am Kriterium der Effizienz der Verwaltungsverfahren messen lassen. Dabei sind sowohl die Finanzverwaltungen als auch die Unternehmen in den Blick zu nehmen. Für Letztere gilt, dass es kleinen Konzerne überlassen bliebe, für eine Anwendung der BEFIT-Regeln nur zu optieren, wenn es sich ökonomisch für sie lohnt.<sup>30</sup> Auf Verwaltungsseite würden die Konzentrierung der Zuständigkeit für die Konzernsteuererklärung bei einer Behörde und die Schaffung von BEFIT-Teams, die ihre Arbeit untereinander koordinieren, zu Effizienzsteigerungen führen.<sup>31</sup> Zudem hätte die Reduzierung interner Verrechnungspreisfragen durch die Aggregation und anschließende Allokation der Gewinne auf die einzelnen Gesellschaften entlastende Wirkung sowohl auf die Unternehmen als auch auf die Finanzverwaltungen.<sup>32</sup> Dies gilt in ähnlicher Weise aufgrund der Regelungen zur vereinfachten Risikobewertung von Transaktionen mit verbundenen Unternehmen außerhalb des BEFIT-Konzerns auch für externe Verrechnungspreisfragen. Daher ist trotz eines anfänglichen Implementierungsaufwands mit langfristigen Effizienzsteigerungen für die körperschaftsteuerlichen Verwaltungsverfahren zu rechnen.

## 6. Zwischenergebnis

Eine zukünftige BEFIT-Richtlinie könnte sich auf die Kompetenzgrundlage des Art. 115 AEUV stützen und würde die Grundsätze der Subsidiarität und Verhältnismäßigkeit aus Art. 5 Abs. 1 Satz 2, Abs. 3, 4 EUV wahren. Eine indirekte Diskriminierung im Anwendungsbereich der Grundfreiheiten könnte zumindest bei formelhafter Aufteilung der Bemessungsgrundlage auf die Mitgliedstaaten gerechtfertigt werden. Die Richtlinie stünde mit den Unionsgrundrechten in Einklang und würde die Effizienz der Verwaltungsverfahren erhöhen.

---

<sup>30</sup> Ebd., S. 10.

<sup>31</sup> Ebd., S. 10.

<sup>32</sup> Ebd., S. 10.

#### IV. Schritt in Richtung einer genuinen EU-Steuer?

Wird die EU mit der BEFIT-Richtlinie, vorausgesetzt sie vermag das Einstimmigkeitserfordernis im Rat nach Art. 115 AEUV zu überwinden, einen Schritt in Richtung einer genuinen EU-Steuer gehen? Und wenn ja, wie groß wäre dieser Schritt? Unter EU-Steuer soll eine Steuer verstanden werden, für die die EU sowohl die Gesetzgebungs- als auch die unmittelbare Ertragskompetenz innehat, während die Verwaltungskompetenz bei den Mitgliedstaaten verbleiben kann.<sup>33</sup>

Mit der BEFIT-Richtlinie würde die EU teilweise (vor allem hinsichtlich der steuerlichen Bemessungsgrundlage, der Aufteilung der Besteuerungsrechte sowie einiger Bestimmungen für das Verwaltungsverfahren) die Gesetzgebungskompetenz ausüben, während nicht nur die Verwaltungs-, sondern auch die Ertragskompetenz allein von den Mitgliedstaaten ausgeübt werden würden. Von einer genuinen EU-Steuer unterscheidet sich BEFIT also darin, dass die Steuersatzautonomie und die Erträge bei den Mitgliedstaaten verblieben. Aber auch die Körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage wird im BEFIT-Entwurf nicht vollharmonisiert: Insbesondere verbleiben nach Aufteilung der Bemessungsgrundlage auf die Mitgliedstaaten gem. Art. 48 und 49 Spielräume für Anpassungen der Bemessungsgrundlage nach nationalem Recht, etwa bezüglich der Abziehbarkeit von Spenden und Pensionsrückstellungen.

Trotz ihrer partiellen Wirkung würde die durch BEFIT erzielte Harmonisierung im Bereich der Körperschaftsteuer jedoch bereits viele technische Einzelheiten vorwegnehmen, sodass eine zukünftige Einigung der Mitgliedstaaten, der EU (einen Teil) des Steuerertrags zu gewähren, vornehmlich eine politische Entscheidung wäre und kaum steuertechnische Streitfragen zu erwarten wären. Daher würde die BEFIT-Richtlinie bereits einen großen Schritt in Richtung einer genuinen EU-Steuer darstellen.

---

<sup>33</sup> [E. Traversa, in: HFSt 16 \(2021\), S. 57 \(57\).](#)