



---

**Ausarbeitung**

---

**Zur Anwendung von Art. 115 AEUV im Bereich direkter Steuern und zu der im Richtlinienvorschlag COM(2021) 823 vorgesehenen Befugnisübertragung**

## **Zur Anwendung von Art. 115 AEUV im Bereich direkter Steuern und zu der im Richtlinienvorschlag COM(2021) 823 vorgesehenen Befugnisübertragung**

Aktenzeichen: PE 6 - 3000 - 015/22  
Abschluss der Arbeit: 25. März 2022  
Fachbereich: PE 6: Fachbereich Europa

---

Die Arbeiten des Fachbereichs Europa geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten des Fachbereichs Europa geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegen, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab der Fachbereichsleitung anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

## **Inhaltsverzeichnis**

<b>1.</b>	<b>Einleitung</b>	<b>4</b>
<b>2.</b>	<b>Zur Anwendung von Art. 115 AEUV im Bereich direkter Steuern</b>	<b>4</b>
2.1.	Entstehungsgeschichte der Art. 114, 115 AEUV	5
2.2.	Unterschiede im Gesetzgebungsverfahren	6
2.3.	Verhältnis zu anderen Rechtsgrundlagen	6
<b>3.</b>	<b>Zur Befugnisübertragung im Richtlinienvorschlag</b>	<b>7</b>
3.1.	Allgemein zur delegierten Rechtssetzung	7
3.2.	Bezugspunkte und Ausgestaltung der Befugnisübertragung	7
<b>4.</b>	<b>Ergebnis</b>	<b>8</b>

## 1. Einleitung

Vor dem Hintergrund des Vorschlags der Europäischen Kommission für eine Richtlinie des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen der Union<sup>1</sup> ist der Fachbereich Europa um allgemeine Hinweise zum Verständnis der Reichweite der Zuständigkeitsbestimmung des Art. 115 AEUV gebeten worden. Insbesondere wird gefragt, ob diese Bestimmung den Erlass von Regelungen im Bereich direkter Steuern erlaubt oder ob dies zur Umgehung der in Art. 114 Abs. 2 AEUV u.a. für „Bestimmungen über die Steuern“ vorgesehenen Bereichsausnahme führt. Eine konkrete Prüfung der Vereinbarkeit des Kommissionsvorschlags mit den EU-Verträgen wird vom Fragesteller nicht gewünscht.

Mit Blick auf die in dem Richtlinienvorschlag vorgesehene Delegation von Rechtssetzungsbefugnissen auf die Kommission ist der Fachbereich zudem gebeten worden, die Bezugspunkte und die Ausgestaltung der Befugnisübertragung zu erläutern.

## 2. Zur Anwendung von Art. 115 AEUV im Bereich direkter Steuern

Nach der Bestimmung des Art. 115 AEUV erlässt der Rat „unbeschadet des Artikels 114 [...] gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren einstimmig und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses Richtlinien für die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts auswirken.“

Diese Vorschrift ist in der Vergangenheit vom Rat wiederholt als Rechtsgrundlage im Bereich der direkten Besteuerung herangezogen worden.<sup>2</sup>

Soweit ersichtlich, hatte sich der EuGH bislang noch nicht mit der Frage zu befassen, ob Art. 115 AEUV eine Rechtsangleichung im Bereich der direkten Steuern erlaubt. Das Schrifttum geht indes einhellig davon aus, dass Art. 115 AEUV auf den Bereich der direkten Steuern Anwendung findet.<sup>3</sup> In systematischer Hinsicht soll es sich dabei sogar um den praktisch einzigen Anwendungsfall der Bestimmung handeln, da für den Bereich *indirekter* Steuern mit Art. 113 AEUV eine andere Rechtsgrundlage zur Verfügung steht.<sup>4</sup>

- 
- 1 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen in der Union, [COM\(2021\) 823 final](#).
  - 2 Siehe nur [Richtlinie \(EU\) 2017/1852](#) des Rates über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten in der EU; [Richtlinie \(EU\) 2015/121](#) des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten; [Richtlinie \(EU\) 2016/1164](#) des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts.
  - 3 *Gröpl*, in: Dausen/Ludwigs, Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, Oktober 2021, J. 1. d) bb), Rn. 57-59; *Schröder*, in: Streinz, EUV/AEUV, 2018, Art. 115, Rn. 2-4; *Classen*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, 2015, Art. 115 AEUV, Rn. 16-19; *Terhechte*, in: Pechstein/Nowak/Häde, Frankfurter Kommentar EUV/GRC/AEUV, 2017, Art. 115, Rn. 3.
  - 4 *Korte*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 2022, Art. 116 AEUV, Rn. 30.

Auch die Bereichsausnahme in Art. 114 Abs. 2 AEUV stehe der Anwendung des Art. 115 AEUV auf direkte Steuern nicht entgegenstehen. Die darin vorgesehenen Ausnahme u.a. für „Bestimmungen über die Steuern“ beziehe sich lediglich auf die Rechtsangleichungskompetenz in Art. 114 Abs. 1 AEUV, welche als Grundnorm für Maßnahmen zur Rechtsangleichung angesehen wird.

Diese systematische Einordnung des Art. 115 AEUV als subsidiär anwendbare Auffangbestimmung im Verhältnis zur Grundnorm des Art. 114 AEUV wird im Lichte der Entstehungsgeschichte (hierzu unter 2.1.) sowie der unterschiedlichen Verfahrensanforderungen der beiden Bestimmungen (hierzu unter 2.2.) deutlich.

## 2.1. Entstehungsgeschichte der Art. 114, 115 AEUV

Die Vorgängervorschrift des heutigen Art. 115 AEUV stellte ursprünglich die zentrale Norm für Rechtsangleichung dar. Im Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWGV) trug der heutige Art. 115 AEUV die Nummerierung als Art. 100 EWGV und stand am Anfang des Kapitels 3 „Angleichung der Rechtsvorschriften“. Durch die Einheitliche Europäische Akte von 1987 wurde Art. 100a EWGV eingefügt, der Vorgängervorschrift des heutigen Art. 114 AEUV. Im Vergleich zu dem Verfahren im Art. 100 EWGV, das Einstimmigkeit im Rat voraussetzte, genügte für die Rechtsangleichung nach Art. 100a EWGV die qualifizierte Mehrheit im Rat. Durch die Einführung des damaligen Art. 100a EWGV sollten Rechtsangleichungen innerhalb der Union vereinfacht werden.<sup>5</sup> Weitere Änderungen brachte der Vertrag von Amsterdam, durch den die Art. 100 und 100a EWGV in Art. 94 und Art. 95 EGV umbenannt wurden.

Die für das heutige Verständnis des Art. 114 AEUV als Grundnorm und Art. 115 AEUV als subsidiäre Auffangbestimmung maßgebliche Änderung brachte jedoch erst der Vertrag von Lissabon, welcher die Reihenfolge der Art. 94 und Art. 95 EGV änderte. Der bisherige Art. 95 EGV wurde zu Art. 114 AEUV und Art. 94 EGV zu Art. 115 AEUV.

Vor diesem Hintergrund wird Art. 114 AEUV nunmehr als Grundnorm der Rechtsangleichung und Art. 115 AEUV als Auffangbestimmung angesehen, die nur im Falle des Vorliegens einer Bereichsausnahme des Art. 114 Abs. 2 AEUV anwendbar ist.<sup>6</sup> Da für die meisten anderen Fälle, in denen eine Bereichsausnahme des Art. 114 Abs. 2 AEUV vorliegt, eine Spezialkompetenz existiert, wird angenommen, dass der Art. 115 AEUV praktisch nur noch im Bereich der direkten Besteuerung zur Anwendung kommen kann.<sup>7</sup> Eine Anwendung des Art. 115 AEUV im Bereich der direkten Besteuerung kann nach diesem Verständnis somit nicht als Umgehung der Bereichsausnahme angesehen werden.

---

5 *Schröder*, in: Streinz, EUV/AEUV, 2018, Art. 115, Rn. 2.

6 *Korte*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 2022, Art. 115 AEUV, Rn. 2, 3; *Terhechte*, in: Pechstein/Nowak/Häde, Frankfurter Kommentar EUV/GRC/AEUV, 2017, Art. 115, Rn. 4; Art. 115 AEUV wird auch als „subsidiär anwendbare [...] Auffangnorm der Rechtsangleichung“ beschrieben, vgl. *Tietje*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 2021, Art. 115 AEUV, Rn. 2.

7 *Classen*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, 2015, Art. 115 AEUV, Rn. 6.

Nichts anderes ergibt sich aus der Formulierung in Art. 115 AEUV, dass dieser „unbeschadet von Art. 114 AEUV“ gelte. Diese Formulierung wird dahingehend verstanden, dass der Art. 114 AEUV durch Art. 115 AEUV nicht gesperrt werde und daher neben diesem gelte.<sup>8</sup> Manche Stimmen sprechen davon, dass diese Formulierung das Subsidiaritätsverhältnis signalisiere.<sup>9</sup>

## 2.2. Unterschiede im Gesetzgebungsverfahren

Eine auf Art. 115 AEUV gestützte Richtlinie ist in einem besonderen Gesetzgebungsverfahren zu erlassen, das eine einstimmige Beschlussfassung im Rat voraussetzt. Das Europäische Parlament ist lediglich anzuhören.

Art. 114 Abs. 1 AEUV verweist demgegenüber auf das ordentliche Gesetzgebungsverfahren (Art. 294 AEUV), im Rahmen dessen der Rat grundsätzlich mit qualifizierter Mehrheit gemäß Art. 16 Abs. 3, 4 AEUV beschließt. Hierbei muss auch das Europäische Parlament zustimmen.

Mit Blick auf die Mehrheitserfordernisse im Rat ist eine Rechtsangleichung auf der Grundlage des Art. 114 AEUV somit einfacher als in Bereichen, für die Art. 115 AEUV gilt.

## 2.3. Verhältnis zu anderen Rechtsgrundlagen

Art. 113 AEUV kann für den Bereich der direkten Besteuerung nicht zur Anwendung kommen, da dieser ausdrücklich nur die Rechtsangleichung der indirekten Besteuerung umfasst („Umsatzsteuern, Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern“).

Denkbar wäre die Wahl des Art. 116 AEUV als Rechtsgrundlage. Art. 116 AEUV steht neben Art. 115 AEUV, sodass kein Hierarchieverhältnis dieser beiden Normen existiert.<sup>10</sup> Zu bedenken ist jedoch, dass die Normen sich in ihrer Zielsetzung und ihren Voraussetzungen unterscheiden, sodass stets im Einzelfall geprüft werden müsste, welche der Normen einschlägig ist. Bei Art. 116 AEUV handelt es sich um ein Instrument zur punktuellen Reaktion auf Wettbewerbsverzerrungen durch Rechtsangleichung.<sup>11</sup> Der Anwendungsbereich des Art. 116 AEUV ist wesentlich enger als der des Art. 115 AEUV, da dieser nur auf eine repressive, an existente Rechtsnormen anknüpfende Rechtsangleichung gerichtet ist, also bereits bestehende Wettbewerbsverfälschungen und Wettbewerbsverzerrungen beseitigen soll.<sup>12</sup>

---

8 Schröder, in: Streinz, EUV/AEUV, 2018, Art. 115, Rn. 3.

9 Tietje, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 2021, Art. 115 AEUV, Rn. 2.

10 Korte, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 2022, Art. 116 AEUV, Rn. 21.

11 Korte, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 2022, Art. 116 AEUV, Rn. 3.

12 Korte, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 2022, Art. 116 AEUV, Rn. 6.

### 3. Zur Befugnisübertragung im Richtlinienvorschlag

#### 3.1. Allgemein zur delegierten Rechtssetzung

Art. 290 AEUV regelt die Möglichkeit, der Kommission in Gesetzgebungsakten die Befugnis zu übertragen, Rechtsakte ohne Gesetzescharakter mit allgemeiner Geltung zur Ergänzung oder Änderung bestimmter nicht wesentlicher Vorschriften des betreffenden Gesetzgebungsaktes zu erlassen. Die von der Kommission auf der Grundlage einer solchen Befugnis erlassenen Rechtsakte heißen delegierte Rechtsakte.

Unter einem delegierten Rechtsakt ist somit die exekutive Rechtssetzung durch die Kommission zu verstehen.<sup>13</sup> Dies soll insbesondere der Entlastung des Unionsgesetzgebers und zur Verschlan-  
kung von Ausgangsrechtsakten dienen.<sup>14</sup> Delegierte Rechtsakte sind keine Gesetzgebungsakte im formellen Sinne.<sup>15</sup> Sie begründen jedoch Bindungswirkung und sind deshalb als Gesetzgebungs-  
akte im materiellen Sinne anzusehen.<sup>16</sup>

Eine Befugnisübertragung ist nach Art. 290 AEUV auf die Ergänzung oder Änderung „nicht we-  
sentliche(r) Vorschriften“ des Ausgangsrechtsakts zu beschränken. Ziele, Inhalt, Geltungsbereich  
und Dauer der Befugnisübertragung müssen ausdrücklich festgelegt werden.

#### 3.2. Bezugspunkte und Ausgestaltung der Befugnisübertragung

Der Richtlinienvorschlag beinhaltet in Art. 53 Abs. 3 S. 3 eine Regelung, wonach der Kommis-  
sion die Befugnis übertragen wird, im Einklang mit Art. 52 des Richtlinienvorschlags delegierte  
Rechtsakte zur Änderung des Richtlinien-Anhangs zu erlassen. Diese Befugnisübertragung ist im  
Lichte der Regelung des Art. 51 Abs. 1 und Abs. 2 des Richtlinienvorschlags zu sehen.

Art. 51 Abs. 1 bestimmt, wann der Rechtsrahmen eines Drittstaats oder -gebiets als mit einer an-  
erkannten Ertragsbeziehungsregelung nach Kapitel II gleichwertig anzusehen ist. Bei einer Er-  
tragsbeziehungsregelung handelt es sich um die Auferlegung einer Ergänzungssteuer für niedrig  
besteuerter Geschäftseinheiten einer Muttergesellschaft.<sup>17</sup> Die Ertragsbeziehungsregelung verfolgt  
einen Top-Down-Ansatz und richtet sich grundsätzlich an den Rechtsträger, der an der Spitze der  
Beteiligungskette steht.<sup>18</sup> In der Regel handelt es sich um die oberste Muttergesellschaft. Der

---

13 Gellermann, in: Streinz, EUV/AEUV, 2018, Art. 290, Rn. 2.

14 Ruffert, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 2022, Art. 290 AEUV, Rn. 1.

15 Gellermann, in: Streinz, EUV/AEUV, 2018, Art. 290, Rn. 2.

16 Gellermann, in: Streinz, EUV/AEUV, 2018, Art. 290, Rn. 2.

17 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen in der Union, [COM\(2021\) 823 final](#), S. 6.

18 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen in der Union, [COM\(2021\) 823 final](#), S. 6.

---

Rechtsrahmen eines Drittstaats oder -gebiets gilt nach Art. 51 Abs. 1 als gleichwertig, wenn die folgenden Bedingungen erfüllt sind:

- „a) Mit ihm wird ein Regelwerk umgesetzt, gemäß dem die Muttergesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe den ihr zuzurechnenden Anteil an der Ergänzungssteuer für die niedrig besteuerten Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe berechnet und einzieht;
- b) es ist ein effektiver Mindeststeuersatz von mindestens 15 % vorgesehen, unterhalb dessen eine Geschäftseinheit als niedrig besteuert gilt;
- c) für die Zwecke der Berechnung des effektiven Steuersatzes ist nur die Kombination von Erträgen von Rechtsträgern zulässig, die im selben Steuerhoheitsgebiet ansässig sind; und
- d) es ist eine Erleichterung von Ergänzungssteuern vorgesehen, die in Anwendung der der Ertragseinbeziehungsregelung nach dieser Richtlinie in einem Mitgliedstaat entrichtet wurden.“

Drittstaaten und -gebiete, die einen Rechtsrahmen umgesetzt haben, der eine gleichwertige Ertragseinbeziehungsregelung im oben genannten Sinne enthält, werden gemäß Art. 51 Abs. 2 des Richtlinienvorschlags in die Liste im Anhang aufgenommen.<sup>19</sup> Die Prüfung der Gleichwertigkeit anhand der Kriterien des Art. 51 Abs. 1 nimmt die Kommission vor. Anschließend ist die Kommission befugt, einen delegierten Rechtsakt zur Änderung des Anhangs vorzunehmen, indem sie die Liste der Drittstaaten und -gebiete auf Grundlage ihrer Prüfung aktualisiert.

Die formelle Ausgestaltung der Befugnisübertragung regelt Art. 52 des Richtlinienvorschlags. Dabei erklärt Art. 52 Abs. 2, dass die Befugnisübertragung auf unbestimmte Zeit ab dem Datum des Inkrafttretens der Richtlinie gilt. Zudem kann die Befugnisübertragung jederzeit vom Rat widerrufen werden. Eine weitere Einschränkung regelt Art. 52 Abs. 5. Danach tritt ein gemäß Art. 51 Abs. 3 erlassener delegierter Rechtsakt nur in Kraft, wenn der Rat innerhalb einer Frist von zwei Monaten nach Übermittlung dieses Rechtsakts keine Einwände erhoben hat oder wenn vor Ablauf dieser Frist der Rat der Kommission mitgeteilt hat, dass er keine Einwände erheben wird. Die Frist kann auf Initiative des Rates um zwei Monate verlängert werden.

#### **4. Ergebnis**

Es ist davon auszugehen, dass Art. 115 AEUV auf den Bereich der direkten Steuern Anwendung findet. Nach Ansicht im Schrifttum soll es sich dabei sogar um den praktisch einzigen Anwendungsfall der Bestimmung handeln. In systematischer Hinsicht deutet nichts darauf hin, dass eine Anwendung des Art. 115 AEUV im Bereich der direkten Besteuerung als Umgehung der Bereichsausnahme in Art. 114 Abs. 2 AEUV angesehen werden könnte. Art. 114 AEUV wird vielmehr als Grundnorm und Art. 115 AEUV als subsidiär anwendbare Auffangbestimmung angesehen.

---

19     Aktuell sind die Vereinigten Staaten von Amerika als einziger Drittstaat im Anhang des Richtlinienvorschlags genannt.



Der Richtlinienvorschlag beinhaltet eine Regelung, wonach der Europäischen Kommission die Befugnis übertragen wird, delegierte Rechtsakte zur Änderung des Richtlinien-Anhangs zu erlassen. Im Anhang werden Drittstaaten und -gebiete aufgelistet, die in ihrem Rechtsrahmen eine gleichwertige Ertragseinbeziehungsregelung vorsehen. Die Kommission ist verpflichtet, die Prüfung der Gleichwertigkeit anhand der in Art. 51 Abs. 1 festgelegten Kriterien vorzunehmen.

- Fachbereich Europa -