

Arcer

**Die globale Mindestbesteuerung von Unternehmensgewinnen
im Lichte von Unions- und Verfassungsrecht**

Zugleich Beitrag zu den Rechtsetzungskompetenzen der
Europäischen Union im Bereich der direkten Besteuerung

Saarbrücker Schriften zum Öffentlichen Recht

herausgegeben von

Prof. Dr. Christoph Gröpl

Prof. Dr. Annette Guckelberger

Prof. Dr. Jan Klement

Prof. Dr. Nikolaus Marsch D.I.A.P. (ENA)

Prof. Dr. Rudolf Wendt

Band 26

Arthur Arcer

Die globale Mindestbesteuerung von Unternehmensgewinnen im Lichte von Unions- und Verfassungsrecht

Zugleich Beitrag zu den Rechtsetzungskompetenzen der Europäischen Union
im Bereich der direkten Besteuerung

Verlag Alma Mater, Saarbrücken

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

ISBN 978-3-946851-87-5

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt.
Jede Verwertung ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig.
Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Produktsicherheit gemäß GPSR (General Product Safety Regulation):
Dieses Produkt entspricht den Anforderungen der Verordnung (EU) 2023/988 über die allgemeine Produktsicherheit. Bei Fragen oder Hinweisen zu Produktsicherheitsaspekten kontaktieren Sie uns bitte über die angegebenen Kontaktdaten.

Verlag Alma Mater GbR 2025
Diedenhofer Straße 32, 66117 Saarbrücken
www.verlag-alma-mater.de

Kontakt GPSR:
Simone Tomasetti-Freymann,
E-Mail: frpp@verlag-alma-mater.de

Druck und Bindung: Conte, St. Ingbert

MEINEN ELTERN

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2025 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität des Saarlandes als Dissertation angenommen. Rechtsprechung und Literatur wurden bis einschließlich Dezember 2024 berücksichtigt.

Die Erstellung einer Dissertationsschrift ist zwar in erster Linie eine Einzelleistung, jedoch eine solche, die ohne Unterstützung nicht zu stemmen ist. Allen Unterstützern soll daher an dieser Stelle gedankt sein.

Dies gilt zunächst meinem Doktorvater und Erstberichterstatter dieser Arbeit, *Herrn Univ.-Prof. Dr. Christoph Gröpl*, der meine Forschung stets mit wertvollen Hinweisen betreut hat und selbst in verzweifelt anmutenden Lagen den gangbarsten Weg aufzuzeigen wusste. Dank gilt selbstverständlich auch *Herrn Univ.-Prof. Dr. Marc Bungenberg* für die Übernahme der Zweitbegutachtung dieser Arbeit.

Danken möchte ich auch meinen Kollegen, mit denen ich am Lehrstuhl eine Zeit erleben durfte, auf die ich mit Freude zurückblische. Besonders hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang *Frau Dr. Lea-Marie Müller*, die nicht nur als wertvoller Diskussionspartner, sondern auch als Korrekturleserin ihren Anteil an der Fertigstellung dieser Arbeit hatte.

Dank gilt auch meiner Ehefrau *Victoria*, die ich zu meinem großen Glück im Zuge dieses Projektes kennenlernen durfte und die mir stets mit Rat und Tat zur Seite stand.

Zu guter Letzt gilt mein Dank meinen lieben Eltern, *Natalja und Alexander Arcer*, die mir ungeachtet eigener Entbehrungen durch ihren bedingungslosen Beistand in allen Lebenslagen die Promotion erst ermöglicht haben. Ihnen soll diese Arbeit gewidmet sein.

Elversberg, im August 2025

Arthur Arcer

Inhaltsübersicht

§ 1 Einleitung: Der Weg zum Mindeststeuergesetz	1
A. Forschungsziel und Gang der Untersuchung.....	1
B. Bisherige Maßnahmen gegen Gewinnverkürzungen und -verlagerungen	3
C. Das Zwei-Säulen-Projekt der OECD	9
D. Umsetzung der GloBE-Mustervorschriften.....	16
§ 2 Anwendungsbereich und Ermittlung des Primärergänzungssteuer- betrages (Überblick)	20
A. Anwendungsvoraussetzungen	20
B. Ermittlung der Steuerschuld.....	34
C. Anwendung der Primärergänzungssteuerregelung.....	40
D. Fazit.....	50
§ 3 Vereinbarkeit der Mindestbesteuerungsrichtlinie mit dem Primärrecht der EU.....	51
A. Regelungskompetenz der Union	51
B. Materielle Vereinbarkeit mit dem Primärrecht der EU	87
C. Fazit.....	123
§ 4 Vereinbarkeit des Deutschen Mindeststeuergesetzes mit höherrangigem Recht.....	126
A. Festlegung des Prüfungsmaßstabes	126
B. Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten	143
C. Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz – ausgewählte Aspekte	165
D. Fazit.....	182
§ 5 Gesamtwürdigung und Ausblick	185
Ergebnisse in Thesenform.....	188
Literaturverzeichnis.....	191

Inhaltsverzeichnis

Vorwort.....	VII
Inhaltsübersicht	IX
Inhaltsverzeichnis.....	XI
Abkürzungsverzeichnis	XX
§ 1 Einleitung: Der Weg zum Mindeststeuergesetz.....	1
A. Forschungsziel und Gang der Untersuchung.....	1
B. Bisherige Maßnahmen gegen Gewinnverkürzungen und -verlagerungen.....	3
I. Problemstellung.....	3
II. Der BEPS-Aktionsplan der OEDC.....	6
III. Folgen des Aktionsplanes.....	7
1. Maßnahmen auf Ebene der EU.....	7
2. Nationale Umsetzungsmaßnahmen.....	7
3. Völkerrechtliche Maßnahmen.....	8
C. Das Zwei-Säulen-Projekt der OECD	9
I. Organisationsstruktur der OECD (Exkurs).....	9
II. Der Inklusive Rahmen der OECD.....	10
III. Die „Zwei-Säulen-Initiative“	11
1. Vorbereitende Arbeiten des IR	11
2. Die sog. Blaupausen zum Zwei-Säulen-Projekt	13
3. Die GloBE-Mustervorschriften.....	15
D. Umsetzung der GloBE-Mustervorschriften.....	16
I. Auf Ebene der Europäischen Union.....	16
II. Auf nationaler Ebene.....	17

§ 2 Anwendungsbereich und Ermittlung des Primärergänzungssteuerbetrages (Überblick).....	20
A. Anwendungsvoraussetzungen	20
I. Einordnung der Mindestbesteuerung in das bisherige Steuerrecht.....	20
1. Die Mindeststeuer als direkte Ertragsteuer	20
2. Die Mindeststeuer im Vergleich mit anderen ertragsteuerlichen Instrumenten	21
II. Grundbegriffe des Mindeststeuergesetzes	22
1. Steuerhoheitsgebiet	22
2. (Geschäfts-)Einheit	23
a) Einheit.....	23
b) Geschäftseinheiten.....	23
3. Betriebsstätte und Stammhaus	24
4. Gruppenbegriffe	25
a) Unternehmensgruppe	25
b) Mindeststeuergruppe.....	26
c) Gruppenträger.....	26
5. Muttergesellschaften	27
a) Oberste Muttergesellschaft	27
b) Zwischengeschaltete und in Teileigentum stehende Muttergesellschaften.....	28
6. Mindeststeuer	28
a) Nationale Ergänzungssteuer	29
b) Sekundärergänzungssteuer.....	29
III. Tatbestandsvoraussetzungen	31
1. Positivmerkmale (§ 1 Abs. 1 Satz 1 MinStG).....	31
a) Im Inland belegene Geschäftseinheiten	31
b) Überschreiten der Umsatzgrenze	32
2. Ausgeschlossene Einheiten	33
B. Ermittlung der Steuerschuld	34
I. Ermittlung der Bemessungsgrundlagen.....	35
1. Mindeststeuer-Gewinn	35
a) Hinzurechnungen und Kürzungen nach § 18 MinStG	35
b) Mögliche Probleme.....	36

2. Angepasste erfasste Steuern.....	37
II. Ermittlung des effektiven Steuersatzes und des Hinzurechnungsbetrages	38
1. Grundsatz.....	38
2. Substanzbasierter Freibetrag.....	39
3. Zusätzlicher Steuererhöhungsbetrag und nationale Ergänzungssteuern.....	40
C. Anwendung der Primärergänzungssteuerregelung.....	40
I. Grundlagen.....	41
II. Zwischengeschaltete Gesellschaften	42
III. In Teileigentum stehende Muttergesellschaften	47
D. Fazit.....	50
§ 3 Vereinbarkeit der Mindestbesteuerungsrichtlinie mit dem Primärrecht der EU	51
A. Regelungskompetenz der Union	51
I. Einfluss des EU-Rechts auf die direkte Besteuerung: Grundlagen	52
1. Die direkte Besteuerung als ausschließliche Kompetenz der Mitgliedstaaten?.....	52
2. Auslegungsgrundsätze im Rahmen des Art. 115 AEUV	54
II. Der Tatbestand des Art. 115 AEUV	58
1. Rechts- und Verwaltungsvorschriften einzelner oder mehrerer Mitgliedstaaten	59
2. Auswirkungen auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarktes.....	60
a) Die Mindestbesteuerungsrichtlinie als Ausdruck „positiver Integration“?.....	61
b) Die Mindestbesteuerungsrichtlinie als den Binnenmarkt ausschließlich einschränkende Maßnahme?	62
aa) Anforderungen an den Liberalisierungscharakter einer Richtlinie..	63
bb) Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs als Liberalisierungsmaßnahme?.....	63
cc) Zwischenergebnis.....	64

c) Stellungnahme	64
d) Subsumtion	66
3. Unmittelbare Auswirkung.....	66
a) Begriffsbestimmung	67
b) Subsumtion	68
c) Ergebnis.....	69
4. Ungeschriebenes Merkmal: Erforderlichkeit	69
a) Dogmatische Herleitung des Erforderlichkeitskriteriums (Exkurs)....	69
b) Erforderlichkeit der Mindestbesteuerungsrichtlinie.....	70
aa) Beseitigung von Handelshemmnissen	70
bb) Beseitigung spürbarer Wettbewerbsverzerrungen	72
(i) Der Begriff der „spürbaren Wettbewerbsverzerrung“	72
(ii) Anwendung der herausgearbeiteten Kriterien	73
c) Erforderlichkeit einer präventiven Rechtsangleichung.....	76
aa) Wahrscheinlichkeit einer heterogenen Rechtsentwicklung	77
bb) Entstehung von Handelshemmnissen	80
cc) Zwischenergebnis.....	80
5. Ergebnis	81
III. Einschlägigkeit anderer Rechtsgrundlagen.....	81
1. Art. 116, 117 AEUV	81
a) Geeignetheit zur Harmonisierung direkter Steuern.....	82
b) Anwendung auf die Mindestbesteuerungsrichtlinie.....	83
2. Kompetenzergänzungsklausel (Art. 352 Abs. 1 AEUV)	84
a) Anwendbarkeit der Flexibilitätsklausel bei Steuerharmonisierungen.....	84
b) Art. 352 Abs. 1 AEUV als Kompetenzgrundlage für den Erlass einer Mindestbesteuerungsrichtlinie	85
3. Verstärkte Zusammenarbeit, Art. 20 EUV i.V.m. Art. 326 AEUV (Exkurs)	86
IV. Gesamtergebnis zu Teil A	87
B. Materielle Vereinbarkeit mit dem Primärrecht der EU	87
I. Vereinbarkeit der Primärgänzungssteuer mit den Grundfreiheiten ...	87
1. Anwendbarkeit der Grundfreiheiten und Prüfdichte	87
2. Vereinbarkeit mit der Niederlassungsfreiheit	89
a) Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit.....	89
aa) Personeller Schutzbereich	89

bb)	Sachlicher Schutzbereich	90
(i)	Selbständige Erwerbstätigkeit	90
(ii)	Tatsächliche Ausübung	91
cc)	Räumlicher Anwendungsbereich/Unionsbezug	92
dd)	Zwischenergebnis.....	93
b)	Vorliegen einer Beschränkung oder Diskriminierung	93
aa)	Die Primärgänzungssteuer als Diskriminierung?	93
bb)	Versteckte Diskriminierungen durch den Unionsgesetzgeber?.....	95
c)	Ergebnis.....	97
3.	Vereinbarkeit mit der Kapitalverkehrsfreiheit	97
4.	Ergebnis	97
II.	Vereinbarkeit mit dem Subsidiaritätsprinzip, Art. 5 Abs. 3 EUV	98
1.	Anwendbarkeit des Subsidiaritätsprinzips auf Binnenmarktharmonisierungen (Exkurs).....	98
2.	Reichweite des Subsidiaritätsprinzips.....	98
3.	Anforderungen an Unionsrechtsakte.....	99
a)	Effizienz der Mindestbesteuerungsrichtlinie	100
aa)	Anforderungen an die Effizienz einer Richtlinie.....	100
bb)	Anwendung auf die Mindestbesteuerung	100
b)	Insuffizienz einzelstaatlichen Vorgehens	101
aa)	Ansichten in der Literatur	101
(i)	Negativkriterium als Frage der Erforderlichkeit.....	101
(ii)	Negativkriterium als Ergänzung zur Frage nach der Effizienz einer Maßnahme	102
(iii)	Negativkriterium als Frage der mitgliedsstaatlichen Leistungsfähigkeit	102
bb)	Handhabung des Insuffizienzkriteriums in Rechtspraxis und Rechtsprechung	103
(i)	Handhabung des Subsidiaritätsprinzips durch die Unionsorgane	103
(ii)	Das Subsidiaritätsprinzip in der Rechtsprechung des EuGH....	104
cc)	Stellungnahme.....	105
c)	Anwendung auf die Mindestbesteuerungsrichtlinie	106
4.	Ergebnis	108
III.	Vereinbarkeit mit der Charta der Grundrechte der Europäischen Union	108
1.	Bindungswirkung der GRCh beim Erlass von Richtlinien	109
2.	Der Gleichheitssatz des Art. 20 GRCh als Prüfungsmaßstab	110

a)	Unionrechtliches Leistungsfähigkeitsprinzip?	110
aa)	Möglichkeiten unionsrechtlicher Herleitung (Exkurs)	110
(i)	Das Leistungsfähigkeitsprinzip als gemeinsame Verfassungsüberlieferung der Mitgliedstaaten?	111
(ii)	Stellungnahme	113
bb)	Inhalt des Leistungsfähigkeitsprinzips	115
(i)	Das Leistungsfähigkeitsprinzip nach deutschem Verständnis...	115
(ii)	Anwendung auf die Mindestbesteuerungsrichtlinie.....	117
(iii)	Stellungnahme	118
b)	Verstoß gegen das Folgerichtigkeitsgebot?	119
c)	Ergebnis.....	119
IV.	Dynamische Verweisungen im Richtlinientext (Exkurs)	120
1.	Rechtsprechung des EuGH	121
2.	Grundsatz des institutionellen Gleichgewichts	121
V.	Gesamtergebnis zu Teil B	122
C.	Fazit.....	123
§ 4 Vereinbarkeit des Deutschen Mindeststeuergesetzes mit höherrangigem Recht.....		126
A.	Festlegung des Prüfungsmaßstabes	126
I.	„Immunisierung“ des Mindeststeuergesetzes?	126
1.	Begriffsbestimmung	126
a)	Immunisierung gegenüber dem nationalen Recht.....	127
b)	Immunisierung gegenüber dem Primärrecht der Union.....	128
c)	Immunisierung gegenüber sonstigem Sekundärrecht	129
d)	Zwischenergebnis	129
2.	Harmonisierungsgrad der Mindestbesteuerungsrichtlinie.....	130
a)	Anforderungen an vollharmonisierte Richtlinien	130
b)	Anwendung auf die Mindestbesteuerungsrichtlinie.....	131
3.	Zwischenergebnis/Kritik	133
II.	Grenzen der Immunisierungswirkung	135
1.	Ultra-vires-Akte nach der Rechtsprechung des BVerfG	136
a)	Voraussetzungen der Ultra-vires-Kontrolle	136
aa)	Offensichtlichkeit der Kompetenzüberschreitung	136
bb)	Strukturelle Bedeutsamkeit	137

b)	Praktische Durchsetzung	138
c)	Kritik des Schrifttums und eigene Stellungnahme	138
2.	Folgen der Kompetenzwidrigkeit einer Maßnahme.....	140
III.	Gesamtergebnis zu Teil A	142
B.	Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten	143
I.	Vereinbarkeit mit der Niederlassungsfreiheit.....	143
1.	Schutzbereich.....	143
2.	Beschränkung oder Diskriminierung	143
3.	Rechtfertigung	144
a)	Bisher anerkannte Rechtfertigungsgründe für Steuernormen.....	145
aa)	Abwehr von steuerlichem Missbrauch und Steuerumgehungen ...	146
bb)	Wirksamkeit der Steueraufsicht	146
cc)	Kohärenz des Besteuerungssystems.....	147
dd)	Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungs- befugnisse.....	148
b)	Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs als weiterer ungeschriebener Rechtfertigungsgrund?	150
aa)	Für und Wider	150
bb)	Stellungnahme.....	151
c)	Die Umsetzung zwischenstaatlicher Übereinkommen als Rechtfertigungsgrund	154
4.	Ergebnis	156
II.	Vereinbarkeit mit der Kapitalverkehrsfreiheit.....	157
1.	Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit.....	157
a)	Anwendbarkeit der Freiheit des Kapitalverkehrs neben der Niederlassungsfreiheit	157
aa)	Abgrenzung zwischen Niederlassungs- und Kapitalverkehrs- freiheit: Grundsätze	157
bb)	Verhältnis von Kapital- und Niederlassungsfreiheit in Drittstaatskonstellationen	158
cc)	Zwischenergebnis.....	159
b)	Sachlicher und personeller Schutzbereich.....	159
c)	Räumlicher Anwendungsbereich.....	160
2.	Beschränkung oder Diskriminierung	161
3.	Rechtfertigung	162

a)	Geschriebene Rechtfertigungsgründe (insbes. Art. 65 Abs. 1 lit. a AEUV).....	162
b)	Die Primärergänzungssteuer als Regelung im überwiegenden Allgemeininteresse	163
4.	Ergebnis	164
III.	Gesamtergebnis zu Teil B	165
C.	Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz – ausgewählte Aspekte	165
I.	Verstöße gegen Staatsstrukturprinzipien	166
1.	Problemstellung	166
2.	Vereinbarkeit mit dem Demokratieprinzip	166
a)	Rechtsnatur und Bindungswirkung des OECD-Musterabkommens und der GloBE-Mustervorschriften	166
b)	Einflussmöglichkeiten des Gesetzgebers.....	168
c)	Einordnung der Verweise im Mindeststeuergesetz.....	168
aa)	Statische und dynamische Verweise.....	168
bb)	Verweise auf die GloBE-Mustervorschriften	168
cc)	Verweise auf die GloBE-Mustervorschriften	169
d)	Zulässigkeit von Verweisungen auf Regelungen anderer Normgeber	170
e)	Folgen für das Mindeststeuergesetz.....	172
f)	Zwischenergebnis	173
3.	Vereinbarkeit mit dem Rechtsstaatsprinzip.....	173
II.	Abkommensüberschreibungen	176
1.	Abkommensüberschreibungen durch die Primärergänzungssteuer....	176
2.	Zulässigkeit von Abkommensüberschreibungen	177
a)	Argumente für die Zulässigkeit von Abkommensüberschreibungen	178
b)	Argumente gegen die Zulässigkeit von Abkommens-überschreibungen.....	179
c)	Anwendung auf die Primärergänzungssteuer	180
3.	Stellungnahme	181
D.	Fazit.....	182

§ 5 Gesamtwürdigung und Ausblick	185
Ergebnisse in Thesenform	188
Literaturverzeichnis.....	191

Abkürzungsverzeichnis

ABl. (EWG/EG/EU)	Amtsblatt (der Europäischen (Wirtschafts-)Gemeinschaft /Union)
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AG	Aktiengesellschaft
AO	Abgabenordnung
ATAD	Anti Tax Avoidance Directive
beck.digitax	beck.digitax (Zeitschrift)
Begr.	Begründer
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BIT	Bulletin for International Taxation (Zeitschrift)
bspw.	beispielsweise
BT	(Deutscher) Bundestag
CMLRev.	Common Market Law Review (Zeitschrift)
EC Tax Rev.	EC Tax Review (Zeitschrift)
ECTJ	EC Tax Journal (Zeitschrift)
EG	Europäische Gemeinschaft(en)
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUR	Euro
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
FJIL	Florida Journal of International Law (Zeitschrift)
FS	Festschrift
G20	Gruppe der Zwanzig
GA	Generalanwalt
GE	Geschäftseinheit
Gem.	gemäß
GloBE	Global Base Erosion
GloBE-MK	(Muster-)Kommentar zu den GloBE-Mustervorschriften
GloBE-MV	GloBE-Mustervorschriften
GRCh	Charta der Grundrechte der Europäischen Union
GS	Gedächtnisschrift
i.H.v.	in Höhe von
insbes.	insbesondere
IFRS	International Financial Reporting Standards
Intertax	Intertax (Zeitschrift)
IR	Inklusiver Rahmen/Inklusive Framework on BEPS
ISR	Internationale Steuer-Rundschau (Zeitschrift)
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
KStG	Körperschaftsteuergesetz
m.a.W.	mit anderen Worten

MindBestRL	Mindestbesteuerungsrichtlinie
MinStG	Mindeststeuergesetz
Mio.	Million(en)
MLI	Multilaterales Instrument
Mrd.	Milliarde(n)
m.E.	meines Erachtens
NWB	NWB – Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
NZI	Neue Zeitschrift für Insolvenz- und Sanierungsrecht
o.Ä.	oder Ähnliches
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (Abkürzung aus dem Englischen übernommen)
OECD-MA	OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen
OECD-MK	(Muster-)Kommentar zum OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen
PES	Primärergänzungssteuer(regel)
SES	Sekundärergänzungssteuer(regel)
TNI	Tax Notes International (Zeitschrift)
Ts.	Teilsatz/-sätze
Tsd.	Tausend
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
Virginia Tax Rev.	Virginia Tax Review (Zeitschrift)
WTJ	World Tax Journal (Zeitschrift)
ZaöRV	Zeitschrift für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht

Zu weiteren Abkürzungen siehe Hildebert Kirchner, Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache, Berlin, 10. Aufl. 2021. Im Übrigen werden die allgemein gebräuchlichen Abkürzungen verwendet; vgl. DUDEN, Bd. 1: Die deutsche Rechtschreibung, 28. Aufl., Mannheim u.a. 2020.

§ 1 Einleitung: Der Weg zum Mindeststeuergesetz

A. Forschungsziel und Gang der Untersuchung

Bei der Bewertung des Projektes zur Sicherstellung einer globalen Mindestbesteuerung von Unternehmensgewinnen wurde nicht an Superlativen gespart.¹ In der Tat sind die Regelungen zur Mindestbesteuerung² in der Sache – aber auch in der Entstehung – eine völlig neue Dimension des internationalen Steuerrechts.³ Wie stets bei neuen Rechtsinstrumenten stellen sich dabei zahlreiche dogmatische Grundsatzfragen. Dies gilt für die Mindestbesteuerungsregelungen im Besonderen, zumal sie mittlerweile regelrecht berüchtigt für ihre Komplexität sind.⁴

Die vorliegende Arbeit soll einen Beitrag zur Lösung dieser Grundsatzfragen leisten. Wegen der Neuartigkeit der Mindestbesteuerungsregelungen erscheint es zweckmäßig, zunächst den Entstehungsprozess von den ersten Verhandlungsansätzen bis zum endgültigen Mindeststeuergesetz nachzuvollziehen (§ 1) sowie einen Überblick über die Funktionsweise der wesentlichsten Regelungen zu bieten (§ 2). Dies umfasst zum einen die schematische Darstellung der Ermittlung der mindeststeuerrelevanten Gewinne und des effektiven Steuersatzes. Des Weiteren ist es eine wesentliche Grundlage der weiteren Untersuchung, die Mechanismen hinter der Primärergänzungssteuerregelung (im Folgenden PES – eine Abkürzung, die sich in der Praxis durchgesetzt zu haben scheint) nachzuvollziehen. Die Untersuchung soll dabei bewusst auf diesen Bestandteil der Mindeststeuer begrenzt bleiben. Diese ist als Hauptanwen-

¹ So bezeichnen *Benecke/Rieck*, IStR 2021, 692 (700) die Einigung als „historischen Meilenstein“; *Fehling/Koch*, IStR 2021, 561 (568) vermuten, dass „die Grundsatzeinigung zum Zwei-Säulen-Projekt in seiner Bedeutung selbst die bedeutenden internationalen Vereinbarungen zum grenzüberschreitenden Informationsaustausch und beim BEPS-Projekt in den Schatten stellen“ dürfte [m.w.N. zu ähnlich lautenden Reaktionen in Politik und Presse].

² Im Folgenden soll zur Wahrung des Leseflusses (bewusst verkürzend) der Begriff „Mindestbesteuerung“ verwendet werden. Nicht zu verwechseln ist die globale Mindestbesteuerung von Unternehmensgewinnen jedoch mit den Regelungen zur Beschränkung von Verlustvorträgen in § 10d Abs. 2 EStG, welche für gewöhnlich ebenfalls als „Mindestbesteuerung“ bezeichnet werden.

³ In diesem Sinne auch *Schwarz*, The OECD GloBE proposal, S. 21; *Schönfeld/Sendeke*, IStR 2024, 633 (633).

⁴ So waren sich Bundesregierung und Bundesrat noch im laufenden Gesetzgebungsverfahren zum Mindeststeuergesetz einig, dass einer der nächsten Entwicklungsschritte bei der Weiterentwicklung des Mindeststeuergesetzes weitere Vereinfachungen sein müssen, siehe BR-Drs. 365/23, S. 8 f. sowie BT-Drs. 20/8668, S. 256.

dungsfall der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Mindeststeuergesetz konzipiert, während die Sekundärergänzungssteuerregelung eine Auffangregelung darstellt.⁵ Es ist daher davon auszugehen, dass sie auch den größten praktischen Anwendungsbereich haben wird. Zudem ist sie im Unterschied zur Sekundärergänzungssteuer gemäß § 96 Abs. 1 des deutschen Mindeststeuergesetzes vom 27. Dezember 2023⁶ bereits für Geschäftsjahre ab dem 31. Dezember 2023 anzuwenden.

Der unionsrechtliche Kontext der Mindestbesteuerung wirft zudem einige Fragen auf, die in der Vergangenheit bereits diskutiert wurden, aber bisher noch keine endgültige Antwort erfahren haben. So hat die Mindestbesteuerungsrichtlinie – man möchte sagen: einmal wieder – die Diskussion aufgeworfen, wie weit die Kompetenzen der Europäischen Union im Bereich der direkten Besteuerung reichen. Zudem stellen sich aufgrund des (hauptsächlich) grenzüberschreitenden Charakters der Mindestbesteuerung im Ganzen und der Primärergänzungssteuer im Konkreten Fragen nach der Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union. Dies umfasst auch die Vorfeldfrage, ob und wenn ja, in welchem Umfang, Sekundärrecht der Union überhaupt an den Grundfreiheiten zu messen ist. Zudem ist auch die Rolle der Charta der Grundrechte der Europäischen Union – insbesondere des allgemeinen Gleichheitssatzes in Art. 20 GRCh – zu untersuchen. All diesen Problematiken soll deshalb ein eigener Abschnitt gewidmet sein (§ 3).

Angesichts der Zweifel bezüglich der Regelungskompetenz der Union soll zuletzt untersucht werden, ob das Mindeststeuergesetz auch als rein nationale Maßnahme Bestand haben könnte (§ 4). Hierzu sollen zunächst die möglichen Auswirkungen der Kompetenzwidrigkeit einer Richtlinie auf mitgliedstaatliche Umsetzungsgesetze untersucht werden. Im Anschluss wird zu prüfen sein, ob das Mindeststeuergesetz (im Besonderen die in den §§ 8 bis 10 MinStG geregelte Primärergänzungssteuer) einer Prüfung am Maßstab höherrangigen deutschen Rechts standhalten kann. Dabei soll spiegelbildlich zu der Frage nach den Kompetenzen der Europäischen Union in Fragen der direkten Besteuerung auch ein Augenmerk darauf gelegt werden, inwieweit der deutsche Gesetzgeber sich seiner Kompetenzen in dieser Materie freiwillig entledigen kann.

Abschließend sollen die gefundenen Ergebnisse zusammengefasst und weiterer Forschungsbedarf aufgezeigt werden (§ 5).

⁵ *OECD, Commentary on the GloBE Model Rules, Kap. 2 Rn. 2.*

⁶ BGBl. 2023 I, Nr. 397.

Besonders hingewiesen werden muss an dieser Stelle auf die Arbeit des Kollegen *Nicolas Steinmeister* „Die Mindestbeteuerung multinationaler Konzerne — Zur Vereinbarkeit der GloBE-Regeln mit höherrangigem Recht und Doppelbesteuerungsabkommen aus deutscher Perspektive“, welche unabhängig von der vorliegenden Arbeit entstanden ist und am 23. April 2024 im Springer Gabler Verlag erschien. Die Veröffentlichung von *Steinmeisters* Arbeit fällt in einen Zeitraum, als das erste Manuskript der vorliegenden Arbeit bereits fertiggestellt und zur Erstkorrektur eingereicht war. Thematisch und im Aufbau überschneiden sich die Arbeit von *Steinmeister* und die vorliegende Arbeit in Teilen. Soweit parallele Überlegungen angestellt wurden, ist dies gekennzeichnet und die Arbeit des Kollegen entsprechend eingearbeitet.

Ein wesentlicher Unterschied der beiden Arbeiten liegt jedoch darin, dass *Steinmeister* die Mindestbesteuerungsrichtlinie vom 14. Dezember 2022 und das deutsche Mindeststeuergesetz vom 27. Dezember 2023 noch nicht in seine Analyse miteinbeziehen konnte. Auch liegt der Fokus von *Steinmeisters* Arbeit verstärkt auf der materiellen Vereinbarkeit der GloBE-Regelungen mit höherrangigem Recht, während die vorliegende Arbeit den Fokus eher auf kompetenzrechtliche Problemstellungen wirft. Teilweise werden in *Steinmeisters* Arbeit Fragestellungen, die Gegenstand der vorliegenden Untersuchung sind, auch bewusst offengelassen.⁷ *Steinmeiers* Arbeit legt zudem einen verstärkten Fokus auf die Vereinbarkeit der Mindestbesteuerungsregelungen mit dem Grundgesetz und bereits abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland mit anderen Staaten. Im Hinblick auf diese Aspekte soll sich diese Arbeit deshalb auf einige ergänzende Überlegungen beschränken.

B. Bisherige Maßnahmen gegen Gewinnverkürzungen und -verlagerungen

I. Problemstellung

Seit seiner Entstehung im frühneuzeitlichen Staat sieht sich das Steuerrecht einem schwierigen Balanceakt ausgesetzt: Das staatliche Finanzierungsbedürfnis muss mit dem Interesse der Steuerpflichtigen zur eigennützigen Verwendung der erwirtschafteten Mittel abgewogen werden.⁸ Während in dieser Frage

⁷ Siehe bspw. *Steinmeister*, Die Mindestbesteuerung multinationaler Konzerne, S. 154.

⁸ Diese Abwägungsnotwendigkeit kommt auch in der durch die Sozialbindung begrenzte Eigentumsgarantie aus Art. 14 GG zum Ausdruck; auf dieser Grundlage hat das BVerfG zeitweise einen „Halbteilungsgrundsatz“ bei der Besteuerung hergeleitet hat (BVerfG, Beschl. v.

zum Teil Extrempositionen vertreten werden (angefangen bei libertären Lösungen wie „Steuern sind Raub“ bis hin zu Forderungen nach einem sozialistischen Kollektivismus), hat sich im Wesentlichen die Ansicht durchgesetzt, dass Steuern im freiheitlichen Staat das mildeste Mittel zur Finanzierung von Gemeinwohlbelangen darstellen. So sind Steuern unerlässlich, um den staatlichen Finanzbedarf zu decken, der zur Verwirklichung einer Rechts- und Wirtschaftsordnung benötigt wird, die das Individuum schützt und einen Rahmen zur Persönlichkeitsentfaltung bietet.⁹ Weiterhin schreibt Art. 20 Abs. 1 GG das Sozialstaatsprinzip vor, welches über Art. 28 Abs. 1 Satz 1 GG auch die Länder bindet und an der Ewigkeitsgarantie des Art. 79 Abs. 3 GG partizipiert. Dieses berechtigt (und verpflichtet) den Staat dazu, das Steuerrecht mit einer gewisse Umverteilungsfunktion zu versehen und Teile seiner Mittel auch zur Sicherung des Existenzminimums seiner Bürger einzusetzen.¹⁰

Aus dem beschriebenen Balanceakt ergibt sich für jede Gesellschaft eine weitere wichtige Abwägung: In welchen Bereichen und wie intensiv soll der Staat für das Gemeinwohl verantwortlich sein und welche Punkte überlässt man privaten Akteuren? Dabei steigt der Finanzierungsbedarf umso stärker, je mehr der Fokus vom privaten Sektor auf das Gemeinwesen verlagert wird. Ein anschauliches Beispiel hierfür ist die Bundesrepublik Deutschland: Weil Deutschland insbesondere bei der Einkommensbesteuerung in internationalen Vergleichen bei der Höhe der Besteuerungsquoten auf den obersten Rängen rangiert,¹¹ weist es auch – gemessen am Anteil der Ausgaben am Gesamthaushalt – ein überaus ausgeprägtes Sozialsystem auf.¹²

Doch während die Steuerpflichtigen eines Staates diesen Grundsatzentscheidungen in der Vergangenheit mehr oder minder „ausgeliefert“ waren, hat die zunehmende Globalisierung der Weltwirtschaft vor allem im unternehmerischen Bereich zahlreiche Möglichkeiten zu grenzüberschreitenden steuerlichen Gestaltungen eröffnet. Die Unternehmer sind nicht mehr zwingend an einen Standort gebunden, sondern können ihre Gewinne so verlagern, dass sie von günstigeren Besteuerungssystemen anderer Staaten profitieren. Diesem

⁹ 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 [138]). Der Halbteilungsgrundsatz wurde in der Zwischenzeit war aufgegeben (BVerfG, Beschl. v. 18.1.2006, 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 [114]), nicht jedoch die dahinterstehende Abwägungsentscheidung (a.a.O. S. 113).

¹⁰ Seer, in: Tipke/Lang, Rn. 1.6.

¹¹ Seer, in: Tipke/Lang, Rn. 1.7.

¹² Zur Besteuerung von Arbeitslohn siehe *OECD*, Taxing Wages 2023, S. 8; zur Besteuerung von Unternehmen siehe *dies.*, Corporate Tax Statistics 2023, S. 29 ff.

¹³ So waren im Bundeshaushalt für das Jahr 2023 insgesamt 34,9 % des Gesamthaushaltes dem Bundesministerium für Arbeit und Soziales zugewiesen, siehe <https://www.bundeshaushalt.de/DE/Bundeshaushalt-digital/bundeshaushalt-digital.html> (Datum des letzten Aufrufs: 29.12.2024).

Prozess wurde durch die zunehmende Digitalisierung ein zusätzlicher Schub versetzt.¹³ Diese Verlagerung von Unternehmensgewinnen und die damit einhergehende Aushöhlung von Besteuerungsgrundlagen wird gemeinhin unter dem englischsprachigen Akronym BEPS (**B**ase **E**rosion and **P**rofit **S**hifting, zu Deutsch Gewinnverlagerung und Gewinnverkürzung) diskutiert.

Dieses Phänomen stellt unter mehreren Gesichtspunkten ein ernstzunehmendes Problem dar.¹⁴ So sind die verlagernden Unternehmen für gewöhnlich überaus potente Steuerzahler, weshalb dem betroffenen Fiskus erhebliche Steuereinnahmen entgehen.¹⁵ Darüber hinaus birgt BEPS auch erhebliches Potential für soziale Verwerfungen. So wird die Senkung der Steuerlast von Unternehmen durch grenzüberschreitende Gestaltungen als erhebliche Einschränkung der Steuergerechtigkeit angesehen.¹⁶ Entsprechende Gestaltungen sind der weit überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen schlüssig nicht möglich, weshalb diese im Vergleich zu den verlagernden bzw. verkürzenden Unternehmen wesentlich höhere steuerliche Lasten zu tragen haben.¹⁷ Dies kann zu erheblichen Wettbewerbsverzerrungen führen. Kleine und mittelständische Unternehmen müssen die höhere Steuerbelastung, die sich aus dem Fehlen von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten ergibt, entweder auf ihre Abnehmer abwälzen oder die eigene Gewinnmarge senken.¹⁸ Entsprechend entsteht auf Seiten der „BEPS-Profiteure“ ein zum Teil erheblicher Preisgestaltungsvorteil, welcher zu einem entsprechenden Wettbewerbsvorteil führt.¹⁹

Hinzu kommt, dass die steuerlichen Mindereinnahmen regelmäßig auf die übrigen Steuerpflichtigen „überwälzt“ werden.²⁰ In Entwicklungs- und Schwellenländern kann dies gar zu einer Unterversorgung mit öffentlichen Gütern führen.²¹

¹³ Bußmann/Reusch/Majewski, DB 2020, 584 (585).

¹⁴ Siehe hierzu auch Steinmeister, Die Mindestbesteuerung multinationaler Konzerne, S. 25 f.

¹⁵ So wurden im Zusammenhang mit den Anti-BEPS-Projekten die potenziellen Mehreinnahmen auf mehrere Mrd. Euro geschätzt, siehe Schwarz, The OECD GloBE proposal, S. 21 m.w.N.

¹⁶ v. Arnansperg, Die globale Mindestbesteuerung, S. 86 f; Benecke/Rieck, IStR 2021, 692 (692); Englisch, StuW 2022, 185 (187); siehe hierzu zudem die Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat v. 17.6.2015, KOM(2015) endg.

¹⁷ Pinkernell/Ditz, ISR 2020, 1 (2).

¹⁸ Zum Einfluss von Steuern auf die Preisgestaltung grundlegend Albers, FinanzArch. Bd. 16 (1955/1956), 227 ff.

¹⁹ Englisch, FR 2021, 1 (6).

²⁰ OECD, Public Consultation Document v. 13.2.2019, Rn. 90.

²¹ Englisch, FR 2021, 1 (6); ders., StuW 2022, 185 (188).

II. Der BEPS-Aktionsplan der OECD

Die beschriebenen Aspekte haben die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (gemeinhin bekannt unter dem – wiederum aus dem Englischen hergeleiteten – Akronym OECD [Organisation for Economic Co-operation and Development]) dazu bewogen, gemeinsam mit den sog. G20-Staaten²² das Problem der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung auf zwischenstaatlicher Ebene anzugehen. Zu diesem Zweck wurde ein BEPS-Aktionsplan erarbeitet und erstmals am 19. Juli 2013 veröffentlicht.²³ Dieser besteht aus 15 „Aktionspunkten“, welche neben verbindlichen Standards auch allgemeine Programmsätze und unverbindliche Empfehlungen enthalten.²⁴ Nach weiteren Überarbeitungen wurde dieser Aktionsplan schließlich im September 2013 im Rahmen der G20-Konferenz in St. Petersburg durch die Vertreter der G20-Staaten gebilligt.²⁵ Parallel dazu wurde das „Inclusive Framework on BEPS“²⁶ gegründet. Erklärtes Ziel dieses Inklusiven Rahmens ist es, interessierten Staaten und Rechtsordnungen²⁷ eine Möglichkeit zu geben, mit der OECD und der G20 zusammenzuarbeiten, um Maßnahmen gegen Gewinnverlagerung und -verkürzung zu entwickeln sowie deren Umsetzung zu überwachen.²⁸

²² Die „Gruppe der Zwanzig“ (abgekürzt als G20 bezeichnet) ist ein seit 1999 bestehender, informeller Zusammenschluss von – anders als der Name es vermuten lässt – 19 Industrie und Schwellenländern (sowie der Europäischen Union und der Afrikanischen Union als internationale Organisationen), die gemeinsam über 85 % des weltweiten Bruttoinlandsproduktes erwirtschaften und drei Viertel des weltweiten Handels umfassen (siehe beispielhaft *G20, Brazil's G20 Presidency*, S. 4, abrufbar unter <https://www.g20.org/en/about-the-g20/e-book-brasil-na-presidencia-do-g20> [Datum des letzten Aufrufs: 29.2.2024]).

²³ *OECD*, Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, abrufbar unter https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/aktionsplan-zur-bekampfung-der-gewinnverkürzung-und-gewinnverlagerung_9789264209688-de (Datum des letzten Aufrufs: 29.12.2024).

²⁴ Siehe hierzu *Schönenfeld/Häck*, in: *Schönenfeld/Ditz, DBA, Systematik Rn. 85.*

²⁵ Siehe *G20, Erklärung der Staats- und Regierungschef*, September 2013, S. 4 abrufbar unter <https://www.bundesregierung.de/resource/blob/974430/474718/07679df98de1a4fd2aa6df028c9f49a8/g20-erklaerung-petersburg-2013-de-data.pdf?download=1> (Datum des letzten Aufrufs: 29.12.2024).

²⁶ Im Weiteren wird die deutsche Bezeichnung „Inklusiver Rahmen“ (abgekürzt IR) verwendet.

²⁷ Dieser Begriff dürfte sich am ehesten auf überstaatliche Organisationen mit eigener Rechtssetzungskompetenz wie die EU (die im Übrigen zu den Gründungsmitgliedern des Inklusiven Rahmens gehört) beziehen.

²⁸ *OECD, Background brief Inclusive Framework on BEPS*, S. 11.

III. Folgen des Aktionsplanes

In Reaktion auf den BEPS-Aktionsplan von OECD und G20 wurden einige Umsetzungsmaßnahmen auf nationaler, unionaler sowie völkerrechtlicher Ebene ergriffen, die im Folgenden zusammenfassend dargestellt werden sollen.

1. Maßnahmen auf Ebene der EU

Der internationale Einigungsprozess im Kampf gegen Gewinnverlagerung und -verkürzung erfolgte von Beginn an unter aktiver Begleitung der EU.²⁹ Entsprechend war die Union häufig unter den Ersten, wenn es um die Umsetzung der getroffenen Beschlüsse ging. So wurden in Reaktion auf die Billigung des BEPS-Aktionsplanes durch die G20-Staaten im September 2013 zügig Richtlinienänderungen vorgenommen, um das bestehende Unionsrecht an die Vorgaben des Aktionsplanes anzupassen. Dies betraf in einem ersten Schritt vor allem die sog. EU-Amtshilferichtlinie.³⁰ Auch ergingen im Zuge dieses Umsetzungsprozesses zwei steuerrechtliche Harmonisierungsmaßnahmen, die als ATAD I und ATAD II³¹ (Anti Tax Avoidance Directive) bekannt wurden. Durch diese Regelwerke wurden zahlreiche neue Instrumente in das internationale Steuerrecht eingeführt bzw. bestehende Instrumente an die Vorgaben des BEPS-Aktionsplans angepasst.³² Zu nennen ist hier vor allem die in Umsetzung des Aktionspunktes 13 erfolgte Einführung des „länderbezogenen Berichts“ (oft mit der englischen Bezeichnung „Country-by-Country-Reporting“ – abgekürzt CbCR – bezeichnet), welcher bestimmten grenzüberschreitend tätigen Unternehmen zahlreiche Berichtspflichten gegenüber dem Fiskus auferlegt.³³

2. Nationale Umsetzungsmaßnahmen

Auf nationaler Ebene erfolgte die Umsetzung der BEPS-Aktionspunkte im Wesentlichen im Zusammenhang mit der Umsetzung der hierzu erlassenen

²⁹ Rieck/Fehling, IStR 2022, 51 (51).

³⁰ Siehe Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG (ABl. EU 2011 L 64/1), zuletzt geändert durch die Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22.3.2021 (ABl. EU 2021 L 140/1).

³¹ Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes (ABl. EU 2016 L 193/1), zuletzt geändert durch RL (EU) 2017/952 des Rates vom 29.5.2017 [ATAD II] (ABl. EU 2017 L 114/1).

³² Ausführlich zu den durch die ATAD bedingten Änderungen Ditz u.a., DStR 2020, 73–81.

³³ Ausführlich Eigelshoven/Tomson, IStR 2019, 242–247.

Unionsrichtlinien. Dabei war man auf deutscher Seite ersichtlich bemüht, so weit möglich, zügig auch unilateral tätig zu werden. Zu nennen ist in diesem Zusammenhang das sog. BEPS-Umsetzungsgesetz³⁴, welches die erwähnte länderbezogene Berichterstattung durch Einführung des § 138a AO in nationales Recht umgesetzt hat. In Umsetzung der „DAC-6“-Richtlinie vom 25.5.2018³⁵, welche wiederum auf BEPS-Aktionspunkt 12 beruht,³⁶ wurden zudem mit Gesetz vom 21.12.2019³⁷ umfangreiche Mitteilungspflichten zu grenzüberschreitenden Steuergestaltungen in den §§ 138d bis 138k AO aufgenommen.

3. Völkerrechtliche Maßnahmen

Viele der durch den BEPS-Aktionsplan vorgesehenen Maßnahmen betreffen Sachbereiche, die regelmäßig nicht unilateral in den Steuergesetzen der Einzelstaaten geregelt sind, sondern in Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen (im Folgenden Doppelbesteuerungsabkommen — DBA). Als Beispiel wäre hier die Anpassung des Betriebsstättenbegriffes durch Aktionspunkt 7 des BEPS-Aktionsplanes zu nennen. Eine Umsetzung bedarf somit grundsätzlich der Änderung sämtlicher Doppelbesteuerungsabkommen, die entsprechende Regelungen enthalten. Jedoch ist die Änderung völkerrechtlicher Verträge oftmals nicht ohne weiteres möglich und i.d.R mit einem langwierigen Prozess verbunden.³⁸ Dieser Umstand ist dann besonders relevant, wenn – wie im Falle der Bundesrepublik Deutschland – bereits ein umfassendes DBA-Netzwerk existiert.³⁹ Diese Problematik haben OECD und G20 früh erkannt, weshalb Aktionspunkt 15 die Einführung eines „Multilateralen Instrumentes“ (MLI) vorsieht.

Das Multilaterale Instrument ist dabei ein völkerrechtlich (bisher) einzigartiges Gebilde: Sein Zweck besteht darin, die Doppelbesteuerungsabkommen

³⁴ Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnverkürzungen und -verlagerungen vom 20.12.2016, BGBl. I 2016, S. 3000

³⁵ Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25.5.2018, ABI. EU 2018, L 139/1; das Akronym „DAC“ leitet sich aus dem Englischen „Directive on Administrative Cooperation“ (zu Deutsch „Amtshilferichtlinie“) ab.

³⁶ Siehe Erwägungsgrund 4 der DAC-6-Richtlinie.

³⁷ BGBl. 2019 I S. 2875.

³⁸ Schön, IStR 2017, 681 (682) m.w.N.

³⁹ Eine Auflistung sämtlicher deutscher DBA ist abrufbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/doppelbesteuerungsabkommen.html (Datum des letzten Aufrufs: 29.12.2024).

der beteiligten Staaten unmittelbar und ohne bi- bzw. multilaterale Nachverhandlungen zu ändern.⁴⁰ Voraussetzung einer so gearteten Vertragsänderung ist jedoch, dass (im Falle von bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen) beide Staaten dem Multilateralen Instrument beigetreten sind und auch beide die konkrete MLI-Vorschrift akzeptiert haben.⁴¹

Diesem Instrument sind inzwischen 104 Staaten beigetreten,⁴² weshalb Schätzungen von Änderungen in über 1 000 bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen durch das Multilaterale Instrument ausgehen.⁴³ Der Beitritt der Bundesrepublik Deutschland ist bereits am 7. Juli 2017 erfolgt;⁴⁴ im Sinne des Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG ratifiziert wurde dieser Beitritt jedoch erst durch Gesetz vom 22. November 2020⁴⁵. Gemäß Art. 34 Abs. 2 MLI ist dieses für die Bundesrepublik Deutschland somit am 1. April 2021 in Kraft getreten, nachdem die Ratifikationsurkunde am 18. Dezember 2020 hinterlegt wurde.⁴⁶ Da Deutschland jedoch von dem in Art. 35 Abs. 7 lit. a MLI geregelten Vorbehalt Gebrauch gemacht hat,⁴⁷ ist die Wirksamkeit des Multilateralen Instruments für deutsche Doppelbesteuerungsabkommen bis auf weiteres gehemmt.

C. Das Zwei-Säulen-Projekt der OECD

I. Organisationsstruktur der OECD (Exkurs)

Die Grundlagen der Arbeitsweise der OECD finden sich im entsprechenden Gründungsübereinkommen (im Folgenden OECD-Übereinkommen), welches die Bundesrepublik Deutschland durch Gesetz vom 16. August 1961⁴⁸ ratifiziert hat.

⁴⁰ Schön, IStR 2017, 681 (682).

⁴¹ Schön, IStR 2017, 681 (685).

⁴² Stand 20.12.2023, siehe Liste der Unterzeichner, abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> (Datum des letzten Aufrufs: 29.12.2024).

⁴³ Drißen, in: Wassermeyer DBA, 152. EL, Jan. 2021, vor Art. 1 Rn. 178 m.w.N.

⁴⁴ Siehe Liste der Unterzeichner (Fn. 42).

⁴⁵ Gesetz zu dem Mehrseitigen Übereinkommen vom 24.11.2016 zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung v. 22.11.2020, BGBl. 2020 II S. 946, 947.

⁴⁶ Siehe Liste der Unterzeichner (Fn. 42).

⁴⁷ Vgl. Liste der Vorbehalte und Anmeldungen zum Zeitpunkt der Unterzeichnung für die Bundesrepublik Deutschland, S. 39, abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-germany.pdf> (Datum des letzten Aufrufs: 29.2.2024)).

⁴⁸ Gesetz zum Übereinkommen vom 14.12.1960 über die Organisation für Wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) vom 16.8.1961, BGBl. 1961 II S. 1150.

Das zentrale Handlungsorgan der Organisation ist gemäß Art. 7 Satz 1 OECD-Übereinkommen der Rat (im Folgenden OECD-Rat). Dieser wird von den Mitgliedern der OECD gebildet; hierzu zählen nach Art. 4 OECD-Übereinkommen sämtliche Unterzeichner des OECD-Übereinkommens, wobei die Bundesrepublik Deutschland zu den Gründungsmitgliedern gehört.⁴⁹

Der OECD-Rat kann gemäß Art. 9 OECD-Übereinkommen „die zur Verwirklichung der (in Art. 1 OECD-Übereinkommen genannten) Ziele der Organisation erforderlichen Nebenorgane einsetzen“. Von dieser Ermächtigung hat der Rat durch die Gründung des sog. Sekretariats und von mittlerweile mehr als 300 Ausschüssen Gebrauch gemacht.⁵⁰ Die Ausschüsse erhalten durch den OECD-Rat zeitlich begrenzte Mandate, in welchen ihre Aufgabenbereiche und Arbeitsaufträge näher festgelegt werden.

Die von den Ausschüssen erarbeiteten Initiativen werden dem OECD-Rat vorgelegt und – falls die Ausarbeitungen gutgeheißen werden – von diesem beschlossen. Die Beschlussfassung erfolgt dabei gemäß Art. 6 Abs. 1 OECD-Übereinkommen einstimmig, wobei jedem OECD-Mitglied gemäß Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-Übereinkommen eine Stimme zusteht. Enthält sich ein Mitglied, kommt der Beschluss nach Art. 6 Abs. 2 Satz 2 OECD-Übereinkommen zwar dennoch zustande, entfaltet für das sich enthaltende Mitglied jedoch keine Wirkung. Die Letztentscheidungsbefugnis über die Verbindlichkeit eines Beschlusses verbleibt somit bei den einzelnen Mitgliedern.

Es hat sich die Praxis etabliert, dass jedes OECD-Mitglied eine ständige Vertretung bei der OECD unterhält, welche vom jeweiligen Botschafter geleitet wird und im Falle der Bundesrepublik Deutschland dem Auswärtigen Amt untersteht. Der Botschafter nimmt dabei grundsätzlich den Sitz des Mitglieds im OECD-Rat ein. Mindestens einmal jährlich findet jedoch auch ein Treffen auf Ebene der jeweiligen Fachminister statt, welches deshalb auch als „Minister-Rat“ bezeichnet wird. Die Tagung des OECD-Rates auf Ministerebene gilt dabei als ranghöchstes Forum der OECD, weshalb bei diesen Treffen i.d.R. auch die Entscheidungen mit den höchsten Tragweiten getroffen werden.

II. Der Inklusive Rahmen der OECD

Die Gründung des Inklusiven Rahmens wurde im Zuge der Arbeiten an den BEPS-Aktionspunkten im Rahmen des Treffens der G20-Finanzmärkte und

⁴⁹ Siehe hierzu die Präambel des OECD-Übereinkommens.

⁵⁰ Siehe hierzu die entsprechenden Erläuterungen auf dem Internetauftritt der OECD, abrufbar unter <https://www.oecd.org/ueber-uns/organisation/> (Datum des letzten Aufrufs: 29.12.2024).

Notenbankgouverneure am 14. bis 15. April 2016 in Washington D.C. beschlossen.⁵¹ Der Inklusive Rahmen stellt dabei eine Art „Arbeitsgruppe“ dar, welche im Wesentlichen aus dem Steuerausschuss der OECD hervorgegangen, die das höchste Gremium in Steuerfragen der Organisation darstellt.⁵² Die Teilnahme steht dabei nicht nur den OECD-Mitgliedern offen, sondern sämtlichen interessierten Staaten;⁵³ zum Zeitpunkt des Abschlusses dieser Arbeit waren 147 Staaten Mitglieder des Inklusiven Rahmens.⁵⁴

Der Inklusive Rahmen wurde als Instrument geschaffen, um die Umsetzung der BEPS-Aktionspunkte zu überwachen und zu koordinieren sowie die durch den BEPS-Aktionsplan angeschobenen Bemühungen im Kampf gegen schädlichen Besteuerungswettbewerb voranzutreiben.⁵⁵ Ein wesentlicher Fokus sollte dabei auf der Entwicklung von Konzepten liegen, die eine gerechte Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft sicherstellen sollen.⁵⁶

III. Die „Zwei-Säulen-Initiative“

Die Arbeiten des Inklusiven Rahmens fokussierten sich besonders in den Anfängen vor allem auf die Besteuerung der digitalen Wirtschaft. Das zu lösende Problem wurde dabei darin gesehen, dass digitalen Dienstleistern der Standortwechsel i.d.R. wesentlich leichter falle als „klassischen“ Betrieben, da diese gemeinhin weit weniger von materiellen Wirtschaftsgütern abhängig sind.⁵⁷

1. Vorbereitende Arbeiten des IR

So trug auch der am 16. März 2018 veröffentlichte (Zwischen-)Bericht, welchen der Inklusive Rahmen im Auftrag von OECD und G20 anfertigte, den Titel „Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung – Zwischenbericht

⁵¹ Siehe Punkt 7 des Communiqués, abrufbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Topics/world/G7-G20/G20-Documents/2016-China-G20-April.pdf?__blob=publicationFile&v=1 (Datum des letzten Aufrufs: 29.12.2024).

⁵² Kreienbaum/Fehling, IStR 2017, 929 (929 f.).

⁵³ OECD, Background Brief – Inclusive Framework on BEPS, S. 11.

⁵⁴ Stand: 28.5.2024; eine Auflistung sämtlicher Mitgliedstaaten des Inklusiven Rahmens ist abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf> (Datum des letzten Aufrufs: 29.12.2024).

⁵⁵ Kreienbaum/Fehling, IStR 2017, 929 (930).

⁵⁶ OECD, Background Brief – Inclusive Framework on BEPS, S. 13 f.

⁵⁷ Bußmann/Reusch/Majewski, DB 2020, 584 (585).

2018“⁵⁸. In diesem wurden typische digitale Geschäftsmodelle dargestellt. Zudem wurde untersucht, inwieweit die BEPS-Aktionspunkte zum Zeitpunkt des Berichts bereits in den Einzelstaaten umgesetzt worden waren und welche Auswirkungen diese hatten. Weiterhin enthält der Bericht erste Überlegungen zu einer Neuauflistung der Befugnisse bei der Besteuerung digitaler Unternehmen.⁵⁹

Hieran anknüpfend veröffentlichte der Inklusive Rahmen am 23. Januar 2019 eine Grundsatzerklärungr,⁶⁰ in welcher er sich auf eine Arbeit in zwei Säulen festgelegt hatte. Die erste Säule wird als Vorschlag für eine grundle gende Neuverteilung der Besteuerungsrechte definiert, wobei schon hier ange klungen ist, dass die Bedeutung dieser Maßnahmen weit über den digitalen Sektor hinausgehen könnte.⁶¹ Zur zweiten Säule wurden in dieser Grundsatz erklärung noch keine konkreten Vorschläge geliefert; auch der Begriff „Min deststeuer“ fiel an dieser Stelle noch nicht. Jedoch fand bereits hier die die Income Inclusion Rule (IIR), die später zur Primärergänzungssteuer werden sollte, Erwähnung.⁶² Die Ausgestaltung der zweiten Säule als globale Mindest steuer erfolgte erst auf Initiative Deutschlands und Frankreichs.⁶³

⁵⁸ Abrufbar unter https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/steuerliche-herausforderungen-der-digitalisierung-zwischenbericht-2018_9789264310438-de (Datum des letzten Aufrufs: 29.12.2024).

⁵⁹ *OECD*, Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung – Zwischenbericht 2018, S. 207 ff.

⁶⁰ *OECD*, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note, abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf> (Datum des letzten Aufrufs: 29.12.2024).

⁶¹ *OECD*, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note, S. 2.

⁶² *OECD*, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note, S. 2.

⁶³ Siehe *Greive/Hildebrand*, Handelsblatt v. 18.10.2018, „So will Scholz gegen Steuertricks von Großkonzernen vorgehen“ (Abrufbar unter <https://www.handelsblatt.com/politik/deutschland/digitalsteuer-so-will-scholz-gegen-steuertricks-von-grosskonzernen-vorgehen/23202794.html> [Datum des letzten Aufrufs: 29.12.2024])⁶⁴ *OECD*, Tax Challenges Arising from Digitalisation, Report on the Pillar One Blueprint, abrufbar unter <https://web-archive.oecd.org/2020-10-12/565981-tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint.pdf> (Datum des letzten Aufrufs: 29.12.2024).

2. Die sog. Blaupausen zum Zwei-Säulen-Projekt

Am 14. Oktober 2020 folgten sodann Blaupausen zu den beiden Säulen des GloBE-Projekts (Akronym für **G**lobal **B**ase **E**rosion, dt. globale Gewinnverkürzung). Dabei adressiert die Blaupause zu Säule 1⁶⁴ (wie bereits im Zwischenbericht 2018 angerissen und in der Grundsatzklärung 2019 näher ausgeführt), Ansätze betreffend der Neuverteilung von Besteuerungsrechten weg von den Ansässigkeitsstaaten hin zu den Staaten, in denen die Wertschöpfung erfolgt.⁶⁵ Die Blaupause zur Säule 2⁶⁶ stellt hingegen einen ersten Entwurf zu den späteren GloBE-Mustervorschriften dar. Dabei war ursprünglich eine gemeinsame und koordinierte Umsetzung beider Säulen geplant. Jedoch zeigte sich recht früh, dass die Vorbehalte gegen eine Neuverteilung der Besteuerungsrechte deutlich größer sind, als dies in Bezug auf eine globale Mindeststeuer der Fall ist.⁶⁷ Entsprechend gab es seit diesen ersten Blaupausen bezüglich der ersten Säule kaum nennenswerte Fortschritte, während Säule 2 spätestens seit dem Erlass der Mindestbesteuerungsrichtlinie am 14.12.2022 eine internationalsteuerrechtliche Realität darstellt.⁶⁸

Die Säule-Zwei-Blaupause enthielt bereits erste wesentliche Weichenstellungen, die auch das Fundament für die endgültigen Musterregelungen bildeten. So finden sich in diesem Entwurf schon erste Anhaltspunkte für den Anwendungsbereich der Mindestbesteuerungsregeln sowie erste Vorgaben, wie die effektive Besteuerungsrate berechnet werden soll. Auch wurden hier bereits die Instrumente beschrieben, die später die Grundmechanismen der Mindestbesteuerung darstellen sollten: namentlich die in der Grundsatzklärung vom 23. Januar 2019 bereits erwähnte Primärergänzungssteuer sowie die Sekundärergänzungssteuerregelung (im englischen als Undertaxed Payments Rule [UTPR] bezeichnet) und eine Rückfallklausel (engl. Subject-to-tax-rule oder STTR). Besonders die Ausführungen zum Konzept der Primärergänzungssteuerregel wiesen bereits hier einen recht hohen Detailgrad auf,⁶⁹ während bei der Sekundärergänzungssteuer noch Unklarheiten über die genaue Implementierung vorherrschten (so wird in der Blaupause freigestellt, ob die SES als Abzugsverbot für bestimmte Betriebsausgaben oder als Ergänzungssteuer

⁶⁴ *OECD*, Tax Challenges Arising from Digitalisation, Report on the Pillar One Blueprint, abrufbar unter <https://web-archive.oecd.org/2020-10-12/565981-tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint.pdf> (Datum des letzten Aufrufs: 29.12.2024).

⁶⁵ Überblick bei *Bräutigam/Kellermann/Spengel*, IStR 2020, 281 (284 ff.).

⁶⁶ *OECD*, Tax Challenges Arising from Digitalisation, Report on the Pillar Two Blueprint, abrufbar unter https://www.oecd.org/en/publications/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-two-blueprint_abb4c3d1-en.html (Datum des letzten Aufrufs: 29.12.2024).

⁶⁷ *Schwarz*, The OECD GloBE proposal, S. 49 m.W.N.

⁶⁸ *Bendlinger/Kofler*, IStR 2022, 594 (596 f.).

⁶⁹ Siehe hierzu zusammenfassend *Schwarz*, IStR 2021, 158 (159 ff.).

ausgestaltet wird⁷⁰). Insgesamt ist diese Blaupause weniger der Entwurf eines Regelwerks, sondern eher eine umfassende Erläuterung zum angedachten Regelungskonzept, wobei vereinzelt auch bereits erste Normentwürfe zu finden sind (vor allem im Falle von Begriffsdefinitionen⁷¹).

Die Blaupause ist insofern lückenhaft, als sie vor allem noch kein genaues Mindestbesteuerungsniveau festlegt. Vielmehr schien dies ein wesentlicher Streitpunkt gewesen zu sein, über den lange Unklarheit herrschte.⁷² Auch eine konkrete Umsatzschwelle, ab der die Mindestbesteuerungsregeln greifen sollen, wird in der Blaupause noch nicht festgelegt. Ein Hinweis war jedoch darin zu sehen, dass das Mindeststeuerkonzept sich nach dem Willen des Inklusiven Rahmens zu Vereinfachungszwecken eng an den länderbezogenen Berichten orientierte sollte.⁷³ Dies legte mit Blick auf § 138a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO die später auch tatsächlich festgesetzte Schwelle von 750 Mio. Euro Umsatzerlöse im vorangegangenen Wirtschaftsjahr im Konzernabschluss nahe.⁷⁴ Interessant ist weiterhin, dass in den Erläuterungen zu den Regelungsvorschlägen der Blaupause mit einer Mindeststeuer in Höhe von 10 % kalkuliert wird,⁷⁵ auch ein Mindeststeuersatz von 12,5 % stand gelegentlich im Raum⁷⁶.

Weitere Einzelheiten wurden in einer Stellungnahme vom 1. Juli 2021 behandelt, welcher sich sämtliche IR-Mitglieder angeschlossen haben.⁷⁷ Hier wurde durch die beteiligten Staaten ein gemeinsames Vorgehen (engl. common approach) vereinbart, wonach kein IR-Mitglied verpflichtet ist, die GloBE-Regelungen tatsächlich umzusetzen. Soweit eine Umsetzung erfolgt, muss diese jedoch den Mustervorschriften der OECD entsprechen. Weiterhin verpflichten sich die IR-Mitglieder im Rahmen dieses gemeinsamen Vorgehens, die Mindestbesteuerungsregeln anderer Staaten anzuerkennen.⁷⁸ Zudem

⁷⁰ Hierzu Schwarz, IStR 2021, 198 (199 ff.).

⁷¹ So enthält bspw. *OECD*, Report on Pillar 2, Kap. 2.2 (S. 23 f.) bereits Definitionen für mindeststeuerliche Grundbegriffe wie Gruppe oder Geschäftseinheit.

⁷² Näher hierzu Schwarz, The OECD GloBE proposal, S. 136 ff.

⁷³ *OECD*, Report on Pillar 2, Kap. 2.2 Rn. 41.

⁷⁴ Schwarz, IStR 2021, 158 (161).

⁷⁵ Siehe bspw. die Anwendungsbeispiele zu „Chapter 4 Carry-forward and carve-out in *OECD*, Pillar Two Blueprint, S. 195 ff.

⁷⁶ Fehling/Koch, IStR 2021, 561 (566); Achleitner/Bendlinger, beck.digitax 2021, 1 (7) m.w.N.

⁷⁷ *OECD*, Statement on Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy, abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf> (Datum des letzten Aufrufs: 29.12.2024).

⁷⁸ *OECD*, Statement on Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy, S. 3.

erfolgte in diesem Zusammenhang die endgültige Festlegung der Umsatzgrenze bei 750 Mio. Euro sowie des Mindeststeuersatzes bei 15 %.⁷⁹

3. Die GloBE-Mustervorschriften

Anknüpfend an die Blaupause vom 14. Oktober 2020 sowie die Stellungnahme vom 1. Juli 2021 wurden am 20. Dezember 2021 die GloBE-Mustervorschriften (im Folgenden GloBE-MV) veröffentlicht.⁸⁰ Gemeinsam mit diesen Mustervorschriften erschien zudem eine ausführliche Kommentierung⁸¹ sowie eine Sammlung an Anwendungsbeispielen zu den einzelnen Mindestbesteuerungsmechanismen⁸². Im Juli 2023 veröffentlichte die OECD zudem Leitlinien für die Steuerverwaltungen zu den Mustervorschriften.⁸³

Diese Mustervorschriften entsprechen in wesentlichen Teilen den Grundlagen, welche durch die Blaupause gelegt wurden. Jedoch sind auch einige Unterschiede sowie Ergänzungen zu finden.⁸⁴ So legen die Mustervorschriften in Art. 1.1.1 GloBE-MV fest, dass die Umsatzschwelle nicht wie zunächst vorgesehen lediglich im vorangegangenen Wirtschaftsjahr überschritten sein muss, sondern in zwei der vier vorangegangenen Jahren. Zudem enthalten die Mustervorschriften in Kapitel 6 ausführliche Regelungen zu Unternehmensumstrukturierungen. Zudem sind im Vergleich zur Blaupause Änderungen bei den zu berücksichtigenden Steuern und bei der Bestimmung des Mindeststeuerbetrages zu verzeichnen.

⁷⁹ *OECD*, Statement on Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy, S. 4.

⁸⁰ *OECD*, Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft – GloBE-Mustervorschriften (Säule 2), abrufbar unter https://www.oecd.org/de/publications/2021/12/tax-challenges-arising-from-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two_eed81a23.html (Datum des letzten Aufrufs: 29.12.2024).

⁸¹ *OECD*, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples, abrufbar unter <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf> (Datum des letzten Aufrufs: 29.12.2024).

⁸² *OECD*, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), abrufbar unter https://www.oecd.org/de/publications/steuerliche-herausforderungen-der-digitalisierung-der-wirtschaft-kommentar-zu-den-globe-muster-vorschriften-saule-2-1-ausgabe_fa25ee1e-de.html (Datum des letzten Aufrufs: 29.12.2024).

⁸³ *OECD*, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/beps/agreed-administrative-guidance-for-the-pillar-two-globe-rules.pdf> (Datum des letzten Aufrufs: 29.12.2024).

⁸⁴ Die Unterschiede zwischen Blaupause und Mustervorschriften zusammenfassend *Schwarz*, IStR 2022, 37 (50).

D. Umsetzung der GloBE-Mustervorschriften

I. Auf Ebene der Europäischen Union

Bereits am 22. Dezember 2021, somit nur zwei Tage nach der Veröffentlichung der GloBE-Mustervorschriften, legte die EU-Kommission einen ersten Richtlinienentwurf für eine Mindestbesteuerungsrichtlinie (im Folgenden MindBestRL) vor.⁸⁵ Die Union war von Beginn an ein ausdrücklicher Unterstützer des Zwei-Säulen-Projektes.⁸⁶ Dementsprechend war es nicht verwunderlich, dass eine rasche und unionsweite Umsetzung der Mindestbesteuerung angestrebt wurde.

Ob der zeitlichen Nähe wenig verwunderlich, entsprach der erste Entwurf der Kommission im Wesentlichen den GloBE-MV.⁸⁷ Der wichtigste Unterschied zwischen Richtlinienentwurf und Mustervorschriften bestand darin, dass die Richtlinie den Anwendungsbereich der Mindestbesteuerungsregeln auf Sachverhalte ohne Auslandsbezug erweitert hat. Diese – auch in der letztendlich beschlossenen Richtlinie beibehaltene – Erweiterung des Anwendungsbereiches soll dabei sicherstellen, dass von den Mindestbesteuerungsregelungen keine Diskriminierungen ausgehen.⁸⁸

Eine möglichst rasche Umsetzung des Mindestbesteuerungskonzeptes in der Union wurde zunächst durch den Widerstand Polens und Ungarns verhindert. Während Polen zu bedenken gab, dass die Umsetzung der zweiten Säule in einer mit Säule 1 abgestimmten Art erfolgen müsse, verweigerte Ungarn gar zeitweise die erforderliche Zustimmung, da die Mindestbesteuerung der Wettbewerbsfähigkeit der EU nicht zuträglich sei.⁸⁹ Beide Staaten sind Mitglieder des Inklusiven Rahmens und haben sich dem Mindestbesteuerungskonzept auf Ebene des Inklusiven Rahmens auch explizit angeschlossen.⁹⁰ Doch zum Zeitpunkt der Diskussion um den Erlass der Mindestbesteuerungsrichtlinie lagen

⁸⁵ KOM(2021) 823 endg.

⁸⁶ Siehe Europäisches Parlament, Entschließungsantrag v. 12.12.2019, B9-0238/2019, Rn. 39; KOM(2021) 251 endg., S. 10.

⁸⁷ Niedling/Hempelmann, RdF 2022, 108 (108).

⁸⁸ KOM(2021) 823 endg., S. 7.

⁸⁹ Zusammenfassend Bendlinger/Kofler, IStR 2022, 594 (596).

⁹⁰ Eine Liste der Unterstützerstaaten ist abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-members-joining-statement-on-two-pillar-solution-to-address-tax-challenges-arising-from-digitalisation-october-2021.pdf> (Datum des letzten Aufrufs: 29.12.2024).

die Regierungen beider Länder in Konflikt mit den Organen der Union, weshalb auch nicht in der Sache liegende Motive für diese anfängliche Verweigerungshaltung vermutet wurden.⁹¹

Eine Lösung auf Unionsebene stand somit zeitweise ernstlich in Frage. Dafür kündigten einzelne Mitgliedstaaten (unter ihnen auch Deutschland) an, die GloBE-Mustervorschriften notfalls im Alleingang umzusetzen.⁹² Letztlich konnte jedoch ein Konsens gefunden werden und die Richtlinie wurde (unter Enthaltung Ungarns) am 14. Dezember 2022 beschlossen.⁹³ Sie trat gemäß Art. 58 MindBestRL am 23. Dezember 2022 in Kraft.

II. Auf nationaler Ebene

Die globale Mindestbesteuerung von Unternehmensgruppen kann als Herzens- (bzw. weniger verklärt auch: Prestige-)Projekt von *Olaf Scholz* beschrieben werden.⁹⁴ Dieser war in der Einigungsphase auf Ebene der OECD und G20 der deutsche Bundesminister der Finanzen und im Umsetzungszeitraum gemäß Art. 56 Abs. 1 Satz 1 MindBestRL gar der Bundeskanzler. So wundert es nicht, dass gerade von deutscher Seite eine schnelle Umsetzung – wie erwähnt notfalls auch im Alleingang – angestrebt wurde. Letztlich wurde jedoch auch von deutscher Seite der gesetzte Umsetzungszeitraum bis zum 31. Dezember 2023 fast vollständig ausgeschöpft.

Bemerkenswert war dabei, in welchem Umfang das Gesetzgebungsverfahren in den „vorparlamentarischen Raum“ verlagert wurde. So wurde bereits am 20. März 2023 ein sog. Diskussionsentwurf zum geplanten Mindeststeuerge-

⁹¹ Ähnlich *Bendlinger/Kofler*, IStR 2022, 594 (596); *Benecke*, Impulsbeitrag i.R.d. Webinars des 84. Berliner Steuergesprächs „Umsetzung der GloBE-Richtlinie“, abgedruckt bei *Richter/Welling*, FR 2022, 1013 (1014); *Rieck/Fehling*, IStR 2023, 77 (78).

⁹² Gemeinsame Erklärung der Finanzminister Frankreichs, Deutschlands, Italien, der Niederlande und Spaniens v. 9.7.2022, abrufbar unter <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Steuern/g5-statement-global-minimum-effective-taxation.pdf> (Datum des letzten Aufrufs: 29.12.2024).

⁹³ Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 14.12.2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen, Abl. EU 2022 L 328/1.

⁹⁴ So ist (Ministerialdirigent im BMF) *Kreienbaum* gar der Ansicht, dass die „Beachtung der Mindestbesteuerung in der politischen Debatte dem politischen Gewicht und dem nachhaltigen Einsatz von Bundesfinanzminister Scholz zu verdanken ist“, IStR 2021, 525 (526).

setz durch das Bundesministerium der Finanzen (im Folgenden BMF) veröffentlicht.⁹⁵ Ziel dieses Diskussionsentwurfes sollte es wohl sein, die interessierten Akteure möglichst früh in den Gesetzgebungsprozess einzubinden und die Möglichkeit zur Stellungnahme einzuräumen. Jedoch wurde ob zahlreicher handwerklicher Fehler und Platzhalter in diesem Diskussionsentwurf auch eine allzu hohe Geschwindigkeit bei der Gesetzgebung beklagt und eine „Entdynamisierung“ des Gesetzgebungsprozesses angeregt.⁹⁶

Nach Auswertung der Stellungnahmen zum Diskussionsentwurf des BMF wurde am 10. Juli 2023 ein weiterer ministerieller Referentenentwurf veröffentlicht.⁹⁷ Auch zu diesem Entwurf wurde Interessierten die Möglichkeit zur Stellungnahme gegeben. Eine dritte Möglichkeit der Stellungnahme stellte sich im Rahmen des am 16. August 2023 veröffentlichten Regierungsentwurfes.⁹⁸

Die Diskussion zum und über das Mindeststeuergesetz wurde somit merklich in den außerparlamentarischen Raum verlagert.⁹⁹ Dies ist insofern nicht ganz unbedenklich, als es eine Grundfunktion des Parlamentes darstellt, ein Forum für politische Auseinandersetzung und Willensbildung zu ermöglichen.¹⁰⁰ Die dahinterstehende Intention, die interessierte Öffentlichkeit und vor allen Dingen die Betroffenen (vertreten durch die entsprechenden Interessenverbände) früh in den Gesetzgebungsprozess zu integrieren, ist zwar grundsätzlich begrüßenswert. Jedoch stellt sich die Frage, ob solch ein „vorfeldlastiges“ Gesetzgebungsverfahren dem Geiste einer parlamentarischen Demokratie entspricht. So stellen die Abgeordneten des Deutschen Bundestages gemäß Art. 38 Abs. 1 Satz 2 GG weisungsunabhängige Vertreter des *ganzen* Volkes dar. Entsprechend obliegt ihnen die Diskussion und der Beschluss von Gesetzgebungsvorhaben.¹⁰¹ Die Bedeutung der einzelnen Abgeordneten als

⁹⁵ Der Diskussionsentwurf ist zwischenzeitlich nicht mehr als Volltext abrufbar, liegt dem Autor jedoch vor. Eine Zusammenfassung findet sich jedoch weiterhin unter https://web.archive.org/web/20230608093057/https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2023-03-21-Diskussionsentwurf-MinBestRL-UmsG.html (Datum des letzten Aufrufs: 29.12.2024).

⁹⁶ Baur/Schaffer/Ullmann, DStZ 2023, 439 (439 f.).

⁹⁷ Auch dieser Entwurf wurde in der Zwischenzeit von der Internetpräsenz des BMF entfernt, liegt dem Autor jedoch vor.

⁹⁸ Auch dieser wird im Volltext nicht weiter zur Verfügung gestellt, liegt dem Autor jedoch vor. Eine Kurzdarstellung findet sich unter <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2023/08/2023-08-16-regierungsentwurf-mindeststeuergesetz.html> (Datum des letzten Aufrufs: 29.12.2024).

⁹⁹ Hierzu sogleich.

¹⁰⁰ Gröpl, StaatR I, Rn. 923.

¹⁰¹ Jarass, in: Jarass/Pieroth, GG, Art. 38 Rn. 2.

Entscheidungsträger und des Bundestages als unmittelbar legitimiertes Legislativorgan wird meines Erachtens jedoch geschmälert, wenn der Hauptteil der Diskussion nicht im Plenum, sondern mit (naturgemäß voreingenommenen) Interessenvertretern noch vor dem eigentlichen Gesetzgebungsvorgang stattfindet. Zwar besteht im eigentlichen parlamentarischen Verfahren für die Abgeordneten weiterhin die Möglichkeit, sich im Rahmen von Ausschusssitzungen und Bundestagsdebatten in die Diskussion einzubringen, jedoch wird dem unweigerlich zumindest in Teilen die Relevanz genommen, wenn im Vorfeld bereits „alles gesagt“ wurde.¹⁰²

Das eigentliche Gesetzgebungsverfahren zum Mindeststeuergesetz wurde durch Einbringung der entsprechenden Gesetzesvorlage durch die Bundesregierung im Sinne des Art. 76 Abs. 1 Fall 1 GG erst am 4. Oktober 2023 eingeleitet.¹⁰³ Das „Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen“ (im Folgenden MindBestRL-Umsetzungsgesetz) wurde schließlich am 10. November 2023 durch den Deutschen Bundestag beschlossen, die Zustimmung des Bundesrates folgte am 15. Dezember 2023. Die Ausfertigung erfolgte am 21. Dezember 2023, die Verkündung im Bundesgesetzblatt am 27. Dezember 2023.¹⁰⁴

Das MindBestRL-Umsetzungsgesetz enthält neben dem Mindeststeuergesetz weitere Anpassungen des Steuer- und Handelsrechts.¹⁰⁵ Es trat gemäß Art. 9 MindBestRL-Umsetzungsgesetz am 28. Dezember 2023 in Kraft. Das Mindeststeuergesetz soll dabei gemäß § 101 Abs. 1 MinStG grundsätzlich bereits für Geschäftsjahre¹⁰⁶ ab dem 31. Dezember 2023 Anwendung finden. Dies gilt jedoch nicht für die in § 11 ff. MinStG geregelte Sekundärergänzungssteuer, welche gemäß Art. 101 Abs. 2 MinStG grundsätzlich erst für Geschäftsjahre ab dem 31. Dezember 2024 angewendet werden soll. Wieso der Beginn des Anwendungszeitraums auf den letzten Tag des Jahres gelegt wurde, wird dabei nicht näher begründet.

¹⁰² Zusammenfassend zu entsprechenden Bedenken siehe *Klein/Schwarz*, in: Dürig/Herzog/Scholz GG, 94. EL, Jan. 2021, Art. 38 Rn. 57.

¹⁰³ BT-Drs. 20/8668.

¹⁰⁴ BGBl. 2023 I Nr. 397.

¹⁰⁵ Zu nennen sind vor allem die Anpassung der Lizenzschranke in § 4j EStG an die Mindestbesteuерungsregelungen und die Herabsetzung der Niedrigsteuergrenze in § 8 Abs. 5 ASTG von 25 auf 15 %.

¹⁰⁶ Zum Begriff des Geschäftsjahres siehe § 7 Abs. 11 MinStG.