

Inhaltsverzeichnis

1 Einführung	1
1.1 Untersuchungsgegenstand und Stand der Forschung	3
1.2 Gang der Untersuchung	6
2 Historische Entwicklung der Mindeststeuerinitiative	9
2.1 Das BEPS-Projekt und seine Vorgeschichte	9
2.2 Die ungelösten Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft	11
2.3 Ausweitung auf ein Konzept der Mindestbesteuerung	12
2.4 Aktueller Stand der Entwicklungen	17
3 Sinn und Zweck der Mindestbesteuerung	21
3.1 Primärziele der Mindeststeuerinitiative	21
3.2 Zur Legitimität der Primärziele	22
3.2.1 Begrenzung des internationalen Steuerwettbewerbs	23
3.2.1.1 Begriff	23
3.2.1.2 Chancen und Risiken des Steuerwettbewerbs	24
3.2.1.3 Entwicklung des internationalen Steuerwettbewerbs	27
3.2.1.4 Schädlicher Steuerwettbewerb	30
3.2.1.5 Zusammenfassung	33
3.2.2 Verbleibende BEPS-Risiken	33
3.2.3 Vermeidung nationaler Alleingänge und eines Besteuerungschaos	38
3.3 Ergebnis	40

4 Vorstellung der Mindeststeuerregeln	43
4.1 Überblick	43
4.2 Die GloBE-Regeln	43
4.2.1 Persönlicher Anwendungsbereich	45
4.2.2 Feststellung der Niedrigbesteuerung durch Berechnung des effektiven Steuersatzes	48
4.2.2.1 Ermittlung der GloBE-Einkünfte	49
4.2.2.1.1 Handelsrechtliches Jahresergebnis als Ausgangsposition	49
4.2.2.1.2 Vornahme verschiedener Korrekturen	50
4.2.2.2 Angepasste zu berücksichtigende Steuern	52
4.2.3 Ermittlung der Top-up Tax	56
4.2.3.1 Staatenbezogene Top-up Tax	56
4.2.3.1.1 Top-up-Tax-Prozentsatz	56
4.2.3.1.2 Übergewinn und Substanzausnahme	56
4.2.3.1.3 Zusätzliche Top-up Tax	58
4.2.3.1.4 Inländische Top-up Tax	59
4.2.3.2 Konzerneinheitenbezogene Top-up Tax	59
4.2.3.3 De-minimis-Ausnahme bei geringfügigen Umsätzen und Gewinnen	59
4.2.3.4 Safe Harbours	60
4.2.3.5 Minority-Owned Constituent Entities	61
4.2.4 Erhebung der Top-up Tax	62
4.2.4.1 Income Inclusion Rule und Switch-over Rule	62
4.2.4.1.1 Income Inclusion Rule	62
4.2.4.1.2 Switch-over Rule	64
4.2.4.2 Undertaxed Payments Rule	65
4.2.5 Steuerverfahren	68
4.2.6 Übergangsregelungen	70
4.3 Subject to Tax Rule	70
5 Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz	73
5.1 Verfassungsrechtlicher Prüfungsumfang	73
5.2 Einordnung der GloBE-Regeln in das steuerliche Kompetenzgefüge	74

5.2.1	Die deutsche Finanzverfassung (im engeren Sinne)	74
5.2.2	Gesetzgebungs Zuständigkeit	75
5.2.2.1	Keine ausschließliche Gesetzgebungskompetenz des Bundes	76
5.2.2.2	Konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes	77
5.2.2.3	Einordnung der GloBE-Regeln in die durch Typusbegriffe bestimmten Steuerarten des Art. 106 GG	77
5.2.3	Ertragszuständigkeit	80
5.2.4	Verwaltungszuständigkeit	80
5.2.5	Zwischenergebnis	80
5.3	Vereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG	81
5.3.1	Leitlinien steuerlicher Gerechtigkeit	83
5.3.1.1	Das Leistungsfähigkeitsprinzip	83
5.3.1.2	Das Folgerichtigkeitsgebot	84
5.3.2	Relevante gesetzgeberische Grundentscheidungen	85
5.3.2.1	Das objektive Nettoprinzip	85
5.3.2.1.1	Inhalt	85
5.3.2.1.2	Verfassungsrechtliche Anknüpfung	86
5.3.2.2	Das Trennungsprinzip	87
5.3.3	Verstöße gegen Art. 3 Abs. 1 GG durch die GloBE-Regeln	90
5.3.3.1	Durchbrechung des Trennungsprinzips durch Income Inclusion Rule	91
5.3.3.2	Das Problem der „Sippenhaft“ aufgrund des Jurisdictional Blending	92
5.3.3.3	Ungleichbehandlung durch Switch-over Rule	94
5.3.3.4	Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip durch Undertaxed Payments Rule als Betriebsausgabenabzugsbeschränkung	95
5.3.3.5	Zwischenergebnis	96
5.3.4	Rechtfertigung der Verstöße gegen den allgemeinen Gleichheitssatz	97
5.3.4.1	Kein Systemwechsel	97
5.3.4.2	Anforderungen an die Rechtfertigung	99

5.3.4.2.1	Willkürverbot oder Neue Formel?	99
5.3.4.2.2	Bislang anerkannte besondere sachliche Gründe	102
5.3.4.3	Anwendung dieser Rechtfertigungsgründe auf die festgestellten Ungleichbehandlungen durch IIR und UTPR im konkreten Fall	110
5.3.4.3.1	Außerfiskalische Förderungs- und Lenkungszwecke	110
5.3.4.3.2	Vereinfachungs- und Typisierungszwecke	112
5.3.4.3.3	Zwecke der Missbrauchsabwehr	113
5.3.4.3.4	Zwischenergebnis nach Berücksichtigung der herkömmlichen Rechtfertigungsgründe des BVerfG	122
5.3.4.4	Zur Möglichkeit eines neuen Rechtfertigungsgrundes	122
5.3.4.4.1	Begrenzung des internationalen Steuerwettbewerbs auf ein faires Mindestmaß im Rahmen eines internationalen Konsensprozesses als legitimer Zweck	123
5.3.4.4.2	Verhältnismäßigkeit	127
5.3.4.5	Rechtfertigung der Ungleichbehandlung durch die SOR	134
5.3.4.6	Zwischenergebnis	135
5.4	Möglicher Treaty Override nicht verfassungswidrig	135
5.5	Ergebnis der verfassungsrechtlichen Untersuchung	136
6	Vereinbarkeit mit EU-Recht	139
6.1	Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten	140
6.1.1	Anwendbarkeit der Grundfreiheiten	141
6.1.1.1	Darstellung der einzelnen Grundfreiheiten	142
6.1.1.1.1	Niederlassungsfreiheit	142
6.1.1.1.2	Dienstleistungsfreiheit	143

6.1.1.1.3	Kapitalverkehrsfreiheit	144
6.1.1.2	Einordnung der Mindeststeuerregelungen	145
6.1.1.2.1	Income Inclusion Rule	147
6.1.1.2.2	Switch-over Rule	149
6.1.1.2.3	Undertaxed Payments Rule	149
6.1.1.3	Zwischenergebnis	152
6.1.2	Beeinträchtigung der einschlägigen Grundfreiheiten	152
6.1.2.1	Begrenzung der GloBE-Regeln auf grenzüberschreitende bzw. ausländische Sachverhalte	155
6.1.2.1.1	Income Inclusion Rule	156
6.1.2.1.2	Switch-over Rule	158
6.1.2.1.3	Undertaxed Payments Rule	160
6.1.2.2	Ausweitung der Regelungen auf das Inland	163
6.1.2.2.1	Zum Prüfungsmaßstab: Quantitative oder qualitative Prüfung?	165
6.1.2.2.2	Anwendung dieser Prüfungsmaßstäbe auf die GloBE-Regeln	168
6.1.2.3	Diskriminierung durch Umsatzschwelle?	173
6.1.2.4	Zwischenergebnis	174
6.1.3	Rechtfertigung	174
6.1.3.1	Geschriebene Rechtfertigungsgründe	175
6.1.3.2	Ungeschriebene Rechtfertigungsgründe	176
6.1.3.2.1	Kohärenz des Steuersystems	178
6.1.3.2.2	Wirksamkeit der steuerlichen Überwachung und Effizienz der Steuerbeitreibung	179
6.1.3.2.3	Missbrauchsbekämpfung	181
6.1.3.2.4	Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten	188
6.1.3.2.5	Zwischenergebnis nach Berücksichtigung der herkömmlichen Rechtfertigungsgründe des EuGH	191

6.1.3.2.6	Zur Möglichkeit eines neuen Rechtfertigungsgrundes	192
6.1.4	Zwischenergebnis	201
6.2	Allgemeines Diskriminierungsverbot und allgemeines Freizügigkeitsrecht nicht einschlägig	202
6.3	Keine Verletzung der Unionsgrundrechte	202
6.4	Verstoß gegen das Beihilfeverbot?	205
6.4.1	Überblick	205
6.4.2	Gewährung aus staatlichen Mitteln und auf staatliche Veranlassung hin	206
6.4.3	Gewährung eines selektiven Vorteils	207
6.4.3.1	Vorteil	207
6.4.3.2	Selektivität	208
6.4.4	Zwischenergebnis	214
6.5	Zur Vereinbarkeit mit ausgewählten Richtlinien	215
6.5.1	Mutter-Tochter-Richtlinie	215
6.5.1.1	Regelungsinhalt	215
6.5.1.2	Verhältnis zu GloBE	216
6.5.2	Zins- und Lizenzrichtlinie	218
6.5.2.1	Regelungsinhalt	218
6.5.2.2	Verhältnis zu GloBE	219
6.5.3	Anti-Steuervermeidungsrichtlinie	220
6.5.3.1	Regelungsinhalt	220
6.5.3.2	Verhältnis zu GloBE	221
6.5.4	Zwischenergebnis	222
6.6	Ergebnis der unionsrechtlichen Untersuchung	222
7	Vereinbarkeit mit deutschen Doppelbesteuerungsabkommen	225
7.1	Grundlagen des Doppelbesteuerungsrechts	225
7.1.1	DBA als völkerrechtliche Verträge	226
7.1.2	Internationale Musterabkommen und die deutsche Verhandlungsgrundlage	227
7.1.3	Allgemeiner Aufbau von Doppelbesteuerungsabkommen	228
7.2	Überprüfung der GloBE-Regeln	230
7.2.1	Grundsätzliche Bewertung durch den Blueprint	230
7.2.2	GloBE-Regeln im Geltungsbereich der DBA	231
7.2.3	Vereinbarkeit der IIR mit DBA	232

7.2.3.1	Bisherige Beurteilung durch den Blueprint und die Literatur	233
7.2.3.2	Übertragbarkeit auf deutsche DBA	235
7.2.3.2.1	Keine Saving Clause	235
7.2.3.2.2	Dennoch kein Konflikt?	235
7.2.3.2.3	Konfliktlösung zumindest über Art. 28 Abs. 1 DE-VG	237
7.2.3.3	Zwischenergebnis	238
7.2.4	Switch-over Rule	238
7.2.5	Regelungskollision der UTPR als Abzugsbeschränkung mit Art. 9 Abs. 1 und Art. 7 Abs. 2 DE-VG	240
7.2.5.1	Bisherige Einordnung durch Blueprint und Literatur	240
7.2.5.2	Einordnung aus deutscher Perspektive	242
7.2.6	Regelungskollision der UTPR mit Verteilungsnormen gemäß Art. 7 Abs. 1 Satz 1, Art. 11 Abs. 1 und Art. 12 Abs. 1 DE-VG	244
7.2.7	Verstoß der UTPR gegen Art. 23 DE-VG	245
7.2.7.1	Art. 23 Abs. 3 DE-VG	245
7.2.7.2	Art. 23 Abs. 4 DE-VG	246
7.2.7.2.1	Bisherige Einordnung durch Blueprint und Literatur	247
7.2.7.2.2	Einordnung aus deutscher Perspektive	248
7.3	Ergebnis der DBA-rechtlichen Untersuchung	252
8	Zusammenfassung der Ergebnisse	253
8.1	Zur Vereinbarkeit der GloBE-Regeln mit dem Grundgesetz	253
8.2	Zur Vereinbarkeit der GloBE-Regeln mit Unionsrecht	254
8.3	Zur Vereinbarkeit der GloBE-Regeln mit deutschen Doppelbesteuerungsabkommen	256
Nachwort	257	
Quellenverzeichnis	261	