



Die GloBE-Regeln müssten bei Umsetzung in das deutsche Recht nicht nur die verfassungsrechtlichen Vorgaben des Grundgesetzes einhalten, sondern auch einer unionsrechtlichen Überprüfung standhalten. Dem Unionsrecht kommt eine Vorrangstellung zu, sodass im Falle der Kollision zwischen EU-Recht und nationalem Recht die nationale Vorschrift insoweit unanwendbar ist (und nicht etwa nichtig).<sup>1</sup> Der EuGH hat bereits im Jahr 1995 festgestellt, dass „der Bereich der direkten Steuern [zwar] als solcher beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts nicht in die Zuständigkeit der Gemeinschaft fällt, die Mitgliedstaaten die ihnen verbliebenen Befugnisse jedoch unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben müssen“.<sup>2</sup> Auch wenn sich die EU seit diesem Urteil nun bereits mehrfach im Bereich der direkten Steuern betätigt hat, beansprucht der letzte Halbsatz weiterhin Geltung, sodass eine Umsetzung der GloBE-Initiative in deutsches Recht mit den unionsrechtlichen Vorgaben vereinbar sein muss, insbesondere mit

---

<sup>1</sup> Vgl. EuGH v. 9.3.1978 – C-106/77, Simmenthal, ECLI:EU:C:1978:49, Rn. 17/18; v. 15.7.1964 – C-6/64, Costa/E.N.E.L., ECLI:EU:C:1964:66, Slg. 1964, 1253 (1269 ff.); v. 22.10.1998 – C-10/97 bis C-22/97, IN: CO. GE.'90 u. a., ECLI:EU:C:1998:498, Rn. 20 m. w. N. aus der Rspr.; *Schaumburg* in Schaumburg/Englisch, *Europäisches Steuerrecht*, 2. Aufl. 2020, Rn. 4.18 ff.; *Nettesheim* in Grabitz/Hilf/Nettesheim, 75. EL 2022, Art. 288 AEUV Rn. 53, zur früheren Kontroverse vgl. Rn. 47 ff. Dies hat auch das BVerfG grds. anerkannt, BVerfG v. 9.6.1971 – 2 BvR 225/69, BVerfGE 31, 145 (174).

<sup>2</sup> EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93, Schumacker, ECLI:EU:C:1995:31, Rn. 21; vgl. zur unmittelbaren Anwendung der Grundfreiheiten auch schon EuGH v. 28.1.1986 – C-270/83, Kommission/Frankreich, ECLI:EU:C:1986:37, Rn. 13.

den primärrechtlichen Vorgaben zu den Grundfreiheiten und zur staatlichen Beihilfe als auch mit den die direkten Steuern betreffenden Richtlinien.<sup>3</sup> Ansonsten droht nicht nur ein rechtswidriges Handeln Deutschlands und auch anderer EU-Mitgliedstaaten, welches durch den EuGH (oder ein anderes Gericht) unterbunden werden könnte,<sup>4</sup> sondern auch ein erheblicher Wirkungsverlust der Mindeststeuerinitiative, deren Zielerreichung im Wesentlichen von der Umsetzung der Maßnahmen durch eine kritische Anzahl von (Industrie-)Nationen abhängt. So hat auch die OECD schon während ihrer Arbeiten zu Säule 2 erkannt, dass die Vereinbarkeit der Maßnahmen unter Säule 2 mit den EU-Grundfreiheiten zu berücksichtigen sei,<sup>5</sup> auch wenn sie im später folgenden Blueprint und auch danach keine weitergehende Untersuchung in diese Richtung vorgenommen hat.<sup>6</sup>

---

## 6.1 Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten

Zunächst soll betrachtet werden, ob die in nationales Recht umzusetzenden GloBE-Regeln mit den Grundfreiheiten vereinbar sein könnten.<sup>7</sup> Der EuGH hat bereits 1986 zum Ausdruck gebracht, dass das Recht der direkten Steuern auf Unternehmensgewinne den Grundfreiheiten entsprechen muss.<sup>8</sup> Der Blueprint hat diese Fragestellung ausdrücklich nicht analysiert.<sup>9</sup> Auch in der Folge sind auf Seiten des IF und der OECD keine Stellungnahmen hierzu veröffentlicht worden. Eine vertiefte Auseinandersetzung mit dieser Frage ist aber unabdinglich. Denn

---

<sup>3</sup> Vgl. auch *Koerver Schmidt*, Intertax 2020, 983 (986) m. w. N.

<sup>4</sup> Vgl. *Nogueira*, WTJ 2020, 465 (467); *Nogueira/Turina*, Pillar Two and EU Law, in: Perdelwitz/Turina, Global Minimum Taxation?, S. 285.

<sup>5</sup> Vgl. OECD (2019), Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, Rn. 78; OECD (2019), Public Consultation Document, Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”) – Pillar Two, 8 November 2019 – 2 December 2019, Rn. 77.

<sup>6</sup> Vgl. OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, Rn. 668.

<sup>7</sup> Zu den Rechtsfolgen eines Verstoßes durch die Mitgliedstaaten vgl. etwa auch *Reimer* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 7.58 ff.; *Müller-Graff* in Streinz, 3. Aufl. 2018, Art. 49 AEUV Rn. 104 ff.

<sup>8</sup> EuGH v. 28.1.1986 – C-270/83, Kommission/Frankreich („avoir fiscal“), ECLI:EU:C:1986:37; *Schön*, Taxing Multinationals in Europe, S. 7.

<sup>9</sup> OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, Rn. 668.

der EuGH verwendet bei der Prüfung der Grundfreiheiten generell einen strengeren Prüfungsmaßstab.<sup>10</sup> So wurden die Entwürfe zur Säule 2 diesbezüglich schon in den verschiedenen Phasen ihrer Erarbeitung in der Literatur vielfach kritisch gewürdigt.<sup>11</sup>

### 6.1.1 Anwendbarkeit der Grundfreiheiten

Für die grundfreiheitliche Beurteilung der GloBE-Regeln ist zunächst zu klären, welche der Grundfreiheiten in Bezug auf die Mindestbesteuerungsregelungen überhaupt betroffen sein können. Ernsthaft in Betracht gezogen werden in der Literatur nur die Niederlassungs- und die Kapitalverkehrsfreiheit,<sup>12</sup> sowie teils auch die Dienstleistungsfreiheit.<sup>13</sup> Dieser Einschätzung folgend werden die Säule 2-Regelungen nur anhand dieser drei Grundfreiheiten überprüft.

---

<sup>10</sup> Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 77.

<sup>11</sup> Zum Stand der GloBE-Regeln vor Erscheinen des Blueprints im Oktober 2020: *De Broe*, OECD's Global Anti-Base Erosion Proposal – Pillar Two Raises Fundamental Concerns of Compatibility with EU Law; *Pinkernell/Ditz*, ISR 2020, 1 (12 ff.); *Devereux et al.*, The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal, Oxford University Centre for Business Taxation, S. 47 ff.; *Englisch/Becker*, WTJ 2019, 483 (524 ff.); *Koerver Schmidt*, Intertax 2020, 983; *Nogueira*, WTJ 2020, 465; *Schnitger* in FS Kessler, 2021, S. 169 ff.; *Blum*, Intertax 2019, 516 (521); *Gebhardt*, IWB 2020, 958 (966 f.). Zum Stand nach Erscheinen des Blueprints: *Nogueira/Turina*, Pillar Two and EU Law, in: Perdelwitz/Turina, Global Minimum Taxation?, S. 283 ff.; *Brokelind*, BIT 2021, No. 5; *De Broe/Massant*, EC Tax Review 2021, 86; *Englisch*, EC Tax Review 2021, 136; *Englisch/Becker*, Implementing an International Effective Minimum Tax in the EU, Materialien aus Wirtschaft und Gesellschaft (AK Wien), Heft 224, Juli 2021, S. 41 ff.; *Englisch*, Implementation of the GloBE common approach on minimum taxation by individual EU Member States in compliance with EU fundamental freedoms.

<sup>12</sup> Vgl. bspw. *Pinkernell/Ditz*, ISR 2020, 1 (12 f.) zur IIR; *Devereux et al.*, The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal, Oxford University Centre for Business Taxation, S. 49, 54 zur IIR und UTPR; *Nogueira*, WTJ 2020, 465 (470) zur IIR und SOR; *Nogueira/Turina*, Pillar Two and EU Law, in: Perdelwitz/Turina, Global Minimum Taxation?, S. 287 ff. zur IIR, S. 296 zur SOR und S. 299 zur UTPR; *Englisch/Becker*, Implementing an International Effective Minimum Tax in the EU, Materialien aus Wirtschaft und Gesellschaft (AK Wien), Heft 224, Juli 2021, S. 49 f zur IIR und UTPR.

<sup>13</sup> *Pinkernell/Ditz*, ISR 2020, 1 (13) zur UTPR; *Nogueira*, WTJ 2020, 465 (470) zur UTPR.

### 6.1.1.1 Darstellung der einzelnen Grundfreiheiten

#### 6.1.1.1.1 Niederlassungsfreiheit

Die in den Art. 49 ff. AEUV verbürgte Niederlassungsfreiheit kann als wichtigste Grundfreiheit im Unternehmensteuerrecht betrachtet werden und erlaubt es allen Unternehmensträgern, Niederlassungen in anderen EU-Mitgliedstaaten zu errichten.<sup>14</sup> Sie soll „den Staatsangehörigen der Gemeinschaft ermöglichen, in stabiler und kontinuierlicher Weise am Wirtschaftsleben eines anderen Mitgliedstaats als desjenigen ihrer Herkunft teilzunehmen und daraus Nutzen zu ziehen“.<sup>15</sup>

In persönlicher Hinsicht können sich nicht nur Staatsangehörige eines Mitgliedstaats (natürliche Personen), sondern gemäß Art. 54 AEUV auch die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften auf die Niederlassungsfreiheit berufen. Hierfür ist zusätzlich erforderlich, dass diese Gesellschaften ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der EU haben („institutionelle Unionsverbindung“).<sup>16</sup> Als Gesellschaften gelten nach Art. 54 Abs. 2 AEUV die Gesellschaften des bürgerlichen Rechts und des Handelsrechts einschließlich der Genossenschaften und die sonstigen juristischen Personen des öffentlichen und privaten Rechts mit Ausnahme derjenigen, die keinen Erwerbzweck verfolgen.

In sachlicher Hinsicht schützt die Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEUV die grenzüberschreitende<sup>17</sup> „Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten, die Gründung und Leitung von Unternehmen nach den Bestimmungen des Aufnahmestaates für seine eigenen Angehörigen [sog. Primärniederlassung<sup>18</sup>]

---

<sup>14</sup> Vgl. *Reimer* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 7.71 m. w. N; Das besondere Spannungsfeld zwischen dem EU-rechtlichen Binnenmarktzprinzip und der mitgliedstaatlichen Steuerhoheit im Bereich der direkten Steuern bedingt, dass diese häufig in den Anwendungsbereich der Grundfreiheiten und insbesondere der Niederlassungsfreiheit fallen, *Kainer* in Pechstein/Nowak/Häde, Frankfurter Kommentar, Art. 49 AEUV Rn. 98.

<sup>15</sup> EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04, Cadbury Schweppes, ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 53; v. 30.11.1995 – C-55/94, Gebhard, ECLI:EU:C:1995:411, Rn. 25.

<sup>16</sup> Vgl. auch *Forsthoff* in Grabitz/Hilf/Nettesheim, 75. EL 2022, Art. 49 AEUV Rn. 13; *Müller-Graff* in Streinz, 3. Aufl. 2018, Art. 54 AEUV Rn. 10; *Reimer* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 7.75.

<sup>17</sup> Vgl. *Müller-Graff* in Streinz, 3. Aufl. 2018, Art. 49 AEUV Rn. 20; *Kainer* in Pechstein/Nowak/Häde, Frankfurter Kommentar, Art. 49 AEUV Rn. 10.

<sup>18</sup> Vgl. *Forsthoff* in Grabitz/Hilf/Nettesheim, 75. EL 2022, Art. 49 AEUV Rn. 52; *Müller-Graff* in Streinz, 3. Aufl. 2018, Art. 49 AEUV Rn. 22; *Reimer* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 7.77.

und die Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten [sog. Sekundärniederlassung<sup>19</sup>].<sup>20</sup> Damit wird nicht nur dem Aufnahmemitgliedstaat eine Inländergleichbehandlung auferlegt, sondern auch dem Herkunftsstaat verboten, die Niederlassung seiner Staatsangehörigen oder der nach seinem Recht gegründeten Gesellschaften in anderen Mitgliedstaaten zu behindern.<sup>21</sup> Eine Behinderung der Niederlassungsfreiheit liegt insbesondere dann vor, wenn ein Mitgliedstaat eine gebietsansässige Gesellschaft, die eine Tochtergesellschaft oder eine Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat oder einem anderen Staat des EWR-Abkommens unterhält, gegenüber einer gebietsansässigen Gesellschaft mit einer inländischen Betriebsstätte oder Tochtergesellschaft steuerlich schlechter behandelt.<sup>22</sup> Der Ansässigkeitsstaat darf inländische unbeschränkt steuerpflichtige Unternehmen (insbesondere Konzerngesellschaften) nicht ungünstiger besteuern, weil ein Teil ihres Weltinkommens im Binnenmarkt außerhalb des Ansässigkeitsstaates erzielt worden ist.<sup>23</sup> Nach Art. 49 AEUV sind solche Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen zu beseitigen.<sup>24</sup>

#### 6.1.1.1.2 Dienstleistungsfreiheit

Der persönliche Schutzbereich der in den Art. 56 ff. AEUV garantierten Dienstleistungsfreiheit umfasst über Art. 62 AEUV i. V. m. Art. 54 AEUV ebenfalls die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Union haben.

In sachlicher Hinsicht schützt die Dienstleistungsfreiheit in Art. 56 AEUV den freien Dienstleistungsverkehr innerhalb der Union und damit sämtliche für den

---

<sup>19</sup> *Forsthoff* in Grabitz/Hilf/Nettesheim, 75. EL 2022, Art. 49 AEUV Rn. 52; *Müller-Graff* in Streinz, 3. Aufl. 2018, Art. 49 AEUV Rn. 23.

<sup>20</sup> *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 87, s. a. EuGH v. 20.1.2021 – C-484/19, Lexel, ECLI:EU:C:2021:34, Rn. 33 m. w. N.; v. 17.10.2019 – C-459/18, Argenta Spaarbank, ECLI:EU:C:2019:871, Rn. 34; v. 21.1.2010 – C-311/08, SGI, ECLI:EU:C:2010:26, Rn. 38 m. w. N.; v. 11.3.2004 – C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, ECLI:EU:C:2004:138, Rn. 40 m. w. N.

<sup>21</sup> Vgl. EuGH v. 17.10.2019 – C-459/18, Argenta Spaarbank, ECLI:EU:C:2019:871, Rn. 35; v. 14.4.2016 – C-522/14, Sparkasse Allgäu, ECLI:EU:C:2016:253, Rn. 20; v. 16.7.1998 – C-264/96, ICI, ECLI:EU:C:1998:370, Rn. 21.

<sup>22</sup> EuGH v. 17.7.2014 – C-48/13, Nordea Bank, ECLI:EU:C:2014:2087, Rn. 19.

<sup>23</sup> Vgl. *Müller-Graff* in Streinz, 3. Aufl. 2018, Art. 49 AEUV Rn. 77.

<sup>24</sup> Vgl. etwa EuGH v. 20.1.2021 – C-484/19, Lexel, ECLI:EU:C:2021:34, Rn. 33.

Austausch von Dienstleistungen relevanten Verhaltensweisen.<sup>25</sup> Als Dienstleistungen sind nach Art. 57 AEUV solche grenzüberschreitenden Leistungen<sup>26</sup> zu verstehen, die in der Regel gegen Entgelt erbracht werden und nicht bereits in den Anwendungsbereich der Warenverkehrsfreiheit, der Freiheit des Zahlungs- und Kapitalverkehrs, der Niederlassungsfreiheit oder der Arbeitnehmerfreizügigkeit fallen.

### 6.1.1.1.3 Kapitalverkehrsfreiheit

Der Wortlaut der Vorschriften zur Kapitalverkehrsfreiheit in den Art. 63 ff. AEUV enthält keinen Hinweis auf den persönlichen Anwendungsbereich. Es ist jedoch anerkannt, dass neben natürlichen Personen auch Gesellschaften i. S. d. Art. 54 Abs. 2 AEUV durch die Kapitalverkehrsfreiheit geschützt sind.<sup>27</sup> Ein wesentlicher Unterschied zu den vorgenannten Grundfreiheiten besteht jedoch darin, dass die Kapitalverkehrsfreiheit auch in einem Drittstaat ansässige Personen erfasst.<sup>28</sup>

In sachlicher Hinsicht schützt die Kapitalverkehrsfreiheit die über die Grenzen eines EU-Mitgliedstaates hinweg staatfindende Übertragung von Geld- oder Sachkapital, die primär zu Anlagezwecken erfolgt.<sup>29</sup> Darunter fällt etwa der Handel mit Wertpapieren, die Aufnahme von Darlehen oder die Einbringung von Kapital in eine Gesellschaft.<sup>30</sup> Im Falle einer Drittstaatenbeteiligung muss die Niederlassungsfreiheit von der Kapitalverkehrsfreiheit abgegrenzt werden, um zu verhindern, dass Wirtschaftsteilnehmer aus Drittstaaten über die Auslegung des

---

<sup>25</sup> *Kluth* in Calliess/Ruffert, 6. Aufl. 2022, Art. 57 AEUV Rn. 7.

<sup>26</sup> Hinsichtlich des Erfordernisses der Grenzüberschreitung der Dienstleistung kann allgemein unterschieden werden zwischen der Grenzüberschreitung des Leistenden (Dienstleistungserbringungsfreiheit), des Leistungsempfängers (Dienstleistungsempfangsfreiheit) und der Leistung (Korrespondenzdienstleistungen), vgl. *Müller-Graff* in Streinz, 3. Aufl. 2018, Art. 56 AEUV Rn. 33 ff.; *Kluth* in Calliess/Ruffert, 6. Aufl. 2022, Art. 57 AEUV Rn. 26, 29 ff.; *Reimer* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 7.85.

<sup>27</sup> Vgl. *Ukrow/Ress* in Grabitz/Hilf/Nettesheim, 75. EL 2022, Art. 63 AEUV Rn. 146; *Gramlich* in Pechstein/Nowak/Häde, Frankfurter Kommentar, Art. 63 AEUV Rn. 14.

<sup>28</sup> *Reimer* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 7.99, 7.106 ff.; *Ukrow/Ress* in Grabitz/Hilf/Nettesheim, 75. EL 2022, Art. 63 AEUV Rn. 146; vgl. auch EuGH v. 13.11.2012 – C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, ECLI:EU:C:2012:707, Rn. 90 ff.

<sup>29</sup> *Sedlaczek/Züger* in Streinz, 3. Aufl. 2018, Art. 63 AEUV Rn. 20; *Korte* in Calliess/Ruffert, 6. Aufl. 2022, Art. 63 AEUV Rn. 27, 29; *Reimer* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 7.100 (zur Behandlung des Steuervorbehalts in Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV siehe Rn. 7.101 ff.).

<sup>30</sup> *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 89.

Art. 63 Abs. 1 AEUV in den Genuss der Niederlassungsfreiheit kommen.<sup>31</sup> So kommt der Kapitalverkehrsfreiheit im Lichte von Art. 65 Abs. 1 und 3 AEUV eine im Vergleich zu den anderen Grundfreiheiten eher geringere Schutzintensität zu, die dahin führt, dem freien Kapitalverkehr in der Abwägung mit den verfolgten Zielen der Mitgliedstaaten ein geringeres Gewicht einzuräumen als den anderen Grundfreiheiten.<sup>32</sup>

### 6.1.1.2 Einordnung der Mindeststeuerregelungen

Die im Rahmen der GloBE-Regeln verpflichteten Konzerneinheiten fallen in jedem Falle in den persönlichen Anwendungsbereich der soeben vorgestellten Grundfreiheiten, wenn sie als nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründete Gesellschaften qualifizieren und ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der EU haben. Ob sich der Schutz der Grundfreiheiten auch auf andere Konzerneinheiten erstreckt, hängt davon ab, ob diese sich auch auf die Kapitalverkehrsfreiheit berufen können.

Ausschlaggebend hierfür ist grundsätzlich der Gegenstand der jeweiligen nationalen Regelung.<sup>33</sup> In seiner ständigen Rechtsprechung ordnet der EuGH nationale Regelungen, die nur auf Beteiligungen anwendbar sind, die es ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen einer Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen, in den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit ein.<sup>34</sup> Führen solche Rechtsvorschriften daneben auch zu

---

<sup>31</sup> *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 93; *Englisch* in *Tipke/Lang*, 24. Aufl. 2021, § 4 Rn. 82; *von Brocke* in *FS Spiegelberger*, 2009, S. 1671 (1679). Die Abgrenzung zwischen den einzelnen Grundfreiheiten ist im EU/EWR-Kontext im Übrigen wegen des einheitlichen Prüfungsmaßstabs nicht von Bedeutung, vgl. Schlussanträge der GA *Kokott v. 21.12.2016 – C-646/15, Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements*, ECLI:EU:C:2016:1000, Rn. 41.

<sup>32</sup> *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 94; GA *Kokott v. 2.10.2014 zum Urt. v. 18.12.2014 – C 133/13, Q*, ECLI:EU:C:2014:2460, Rn. 48. Zu den Auswirkungen des Steuervorbehalts in Art. 65 Abs. 1 Buchst. a) AEUV siehe etwa *Schwenke* in *Wassermeyer, DBA*, 156. EL 2022, Vor Art. 1 OECD-MA 2017 Rn. 97.

<sup>33</sup> Vgl. *EuGH v. 24.11.2016 – C-464/14, SECIL*, ECLI:EU:C:2016:896, Rn. 31.

<sup>34</sup> *EuGH v. 20.9.2018 – C-685/16, EV*, ECLI:EU:C:2018:743, Rn. 34; v. 10.6.2015 – C-686/13, X, ECLI:EU:C:2015:375, Rn. 18; v. 11.9.2014 – C 47/12, *Kronos*, ECLI:EU:C:2014:2200, Rn. 31; v. 5.2.2014 – C-385/12, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, ECLI:EU:C:2014:47, Rn. 22; v. 13.11.2012 – C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, ECLI:EU:C:2012:707, Rn. 91; v. 19.7.2012 – C-31/11, *Scheunemann*, ECLI:EU:C:2012:481, Rn. 23; v. 15.9.2011 – C-310/09, *Accor*, ECLI:EU:C:2011:581, Rn. 32; v. 10.2.2011 – C-436/08 und C-437/08, *Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen*, ECLI:EU:C:2011:61, Rn. 35; v. 21.10.2010 – C-81/09, *Idryma Typou*, ECLI:EU:C:2010:622, Rn. 47 ff.; v. 13.3.2007 – C-524/04, *Test Claimants in the Thin*

Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs und des freien Kapitalverkehrs, wird dies vom EuGH als unvermeidliche Konsequenz einer eventuellen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit angesehen, die eine gesonderte Prüfung dieser Freiheiten nicht rechtfertigt.<sup>35</sup> Sollten die Regelungen demnach nur auf solche Beteiligungsverhältnisse beschränkt sein, die einen sicheren Einfluss gewährleisten, käme lediglich eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit in Betracht. Wann ein sicherer Einfluss vorliegt, wird vom EuGH nicht generell definiert, sondern bestimmt sich nach den tatsächlichen Umständen sowie dem relevanten Gesellschaftsrecht.<sup>36</sup> Der EuGH hat in der Rechtssache *Baars* festgestellt, dass zumindest eine „100 %ige Beteiligung am Kapital einer Gesellschaft, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat,“ zweifellos bewirkt, dass „auf diesen Steuerpflichtigen die Vertragsvorschriften über die Niederlassungsfreiheit Anwendung finden.“<sup>37</sup> Auch eine unmittelbare Beteiligung am Gesellschaftskapital von mehr als 25 % (Sperrminorität) hat er bereits für die Bejahung sicheren Einflusses genügen lassen.<sup>38</sup> Andererseits hat er entschieden, dass eine Beteiligung von mindestens 15 % am Nennkapital einer Tochtergesellschaft noch nicht zwangsläufig bedeutet, dass die diese Beteiligung haltende Gesellschaft einen sicheren Einfluss auf die Tochtergesellschaft ausübt.<sup>39</sup>

Gelten nationale Regelungen nur für Beteiligungen, die allein zur Geldanlage erfolgen und bei denen kein Einfluss auf die Verwaltung und Kontrolle des Unternehmens genommen werden soll (sog. Portfoliobeteiligungen), sind diese Vorschriften nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH dagegen allein

---

Cap Group Litigation, ECLI:EU:C:2007:161, Rn. 27; v. 12.9.2006 – C-196/04, Cadbury Schweppes, ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 31 unter Verweis auf EuGH v. 21.11.2002 – C-436/00, X und Y, ECLI:EU:C:2002:704, Rn. 37 sowie v. 13.4.2000 – C-251/98, Baars, ECLI:EU:C:2000:205, Rn. 22.

<sup>35</sup> EuGH v. 13.3.2007 – C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, ECLI:EU:C:2007:161, Rn. 34; v. 12.9.2006 – C-196/04, Cadbury Schweppes, ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 33 unter Verweis auf EuGH v. 14.10.2004 – C-36/02, Omega, ECLI:EU:C:2004:614, Rn. 27 (dort zum Verhältnis von Dienstleistungs- und Warenverkehrsfreiheit); vgl. auch *Forsthoff* in Grabitz/Hilf/Nettesheim, 75. EL 2022, Art. 49 AEUV Rn. 128; zum Verhältnis von Dienstleistungs- und Kapitalverkehrsfreiheit siehe EuGH v. 3.10.2006 – C-452/04, Fidium Finanz, ECLI:EU:C:2006:631, Rn. 48 f.

<sup>36</sup> *Ukrow/Ress* in Grabitz/Hilf/Nettesheim, 75. EL 2022, Art. 63 AEUV Rn. 392.

<sup>37</sup> EuGH v. 13.4.2000 – C-251/98, Baars, ECLI:EU:C:2000:205, Rn. 21.

<sup>38</sup> Vgl. EuGH v. 19.7.2012 – C-31/11, Scheunemann, ECLI:EU:C:2012:481, Rn. 25 ff.; siehe auch *Kainer* in Pechstein/Nowak/Häde, Frankfurter Kommentar, Art. 49 AEUV Rn. 24.

<sup>39</sup> Vgl. EuGH v. 20.9.2018 – C-685/16, EV, ECLI:EU:C:2018:743, Rn. 40; v. 20.12.2017 – C-504/16 und C-613/16, Deister Holding und Juhler Holding, ECLI:EU:C:2017:1009, Rn. 79 f.



anhand der Kapitalverkehrsfreiheit zu messen.<sup>40</sup> Dies wird bislang zumindest für Beteiligungsverhältnisse i. H. v. bis zu 10 % angenommen.<sup>41</sup> Im Falle neutraler, von einer Beteiligungshöhe unabhängiger Regelungen kommt es ansonsten auf den konkreten Einzelfall an.<sup>42</sup> Liegt in einem solchen Fall ein Beherrschungsverhältnis vor, kann die Regelung (auch) am Maßstab der Niederlassungsfreiheit geprüft werden,<sup>43</sup> während bei Drittstaatenbeteiligung stets nur die Kapitalverkehrsfreiheit einschlägig sein kann.<sup>44</sup>

#### 6.1.1.2.1 Income Inclusion Rule

Die IIR führt zu einer Besteuerung der Konzernobergesellschaft oder einer anderen zwischengeschalteten Konzerneinheit (IPE oder POPE) mit Top-up Tax, wenn diese direkt oder indirekt zu irgendeinem Zeitpunkt des Wirtschaftsjahres eine Kapitalbeteiligung an einer niedrig besteuerten Konzerneinheit hält. Dementsprechend kann durch die IIR nur die Niederlassungs- oder Kapitalverkehrsfreiheit berührt werden, nicht aber die Dienstleistungsfreiheit, weil diese Regel keinen relevanten Zusammenhang zur Erbringung von Dienstleistungen aufweist. Dass nach der IIR stets nur solche Beteiligungen erfasst werden, die einen sicheren Einfluss i. S. d. EuGH-Rechtsprechung ermöglichen und die Regelung damit lediglich an der Niederlassungsfreiheit zu messen ist, ergibt sich nicht zwingend aus den Modellregeln. Schon im Blueprint wurde angeführt, dass die Eigenkapitalbeteiligung an einer niedrig besteuerten Konzerneinheit gerade nicht voraussetze, dass die jeweilige Muttergesellschaft diese Konzerneinheit

---

<sup>40</sup> EuGH v. 20.9.2018 – C-685/16, EV, ECLI:EU:C:2018:743, Rn. 35; v. 10.6.2015 – C-686/13, X, ECLI:EU:C:2015:375, Rn. 19; v. 11.9.2014 – C 47/12, Kronos, ECLI:EU:C:2014:2200, Rn. 32; v. 13.11.2012 – C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation, ECLI:EU:C:2012:707, Rn. 92; v. 19.7.2012 – C-31/11, Scheunemann, ECLI:EU:C:2012:481, Rn. 23; v. 15.9.2011 – C-310/09, Accor, ECLI:EU:C:2011:581, Rn. 32; v. 10.2.2011 – C-436/08 und C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen, ECLI:EU:C:2011:61, Rn. 35 m. w. N.

<sup>41</sup> *Mörwald/Nreka*, EWS 2014, 76 (78).

<sup>42</sup> *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 97; *Mörwald/Nreka*, EWS 2014, 76 (78 ff.); vgl. etwa auch EuGH v. 10.6.2015 – C-686/13, X, ECLI:EU:C:2015:375, Rn. 22 f.; v. 11.9.2014 – C 47/12, Kronos, ECLI:EU:C:2014:2200, Rn. 36 f., jeweils m. w. N.; v. 12.12.2006 – C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, ECLI:EU:C:2006:774, Rn. 37; *Forsthoff* in Grabitz/Hilf/Nettesheim, 75. EL 2022, Art. 49 AEUV Rn. 129; *Korte* in Callies/Ruffert, 6. Aufl. 2022, Art. 49 AEUV Rn. 41.

<sup>43</sup> EuGH v. 13.4.2000 – C-251/98, Baars, ECLI:EU:C:2000:205, Rn. 18 ff., 22.

<sup>44</sup> EuGH v. 13.11.2012 – C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation, ECLI:EU:C:2012:707, Rn. 93 ff.; v. 18.6.2012 – C-38/11, Amorim, ECLI:EU:C:2012:358, Rn. 38 ff., 45 ff.

auch beherrsche.<sup>45</sup> Vielmehr war es danach ausreichend, dass die niedrig besteuerte Konzerneinheit und die Muttergesellschaft (als Zwischengesellschaft) von derselben Konzernobergesellschaft eines multinationalen Konzerns beherrscht werden,<sup>46</sup> also beide als Konzerneinheiten qualifiziert werden.<sup>47</sup> Dies trifft nun auch auf die IIR i. S. d. Modellregeln zu. Die IIR findet demnach nicht – auch wenn dies dem Idealfall entspricht – ausschließlich auf Konzernobergesellschaften Anwendung, bei denen die Beteiligung es stets ermöglichen sollte, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen anderer Konzerneinheiten auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen.<sup>48</sup> So besteuert die IIR beispielsweise auch zwei Zwischengesellschaften eines multinationalen Konzerns, die zu 95 % bzw. zu 5 % an einer niedrig besteuerten Konzerneinheit beteiligt sind, wenn das Land der Konzernobergesellschaft selbst keine IIR anwendet. Hieraus ist zu folgern, dass es für die Beurteilung der IIR auf den konkreten Einzelfall ankommt, ob diese im Rahmen der Niederlassungsfreiheit oder der Kapitalverkehrsfreiheit vorgenommen wird. Eine mögliche Berührung der Grundfreiheiten im Falle von Drittstaatenkonstellationen kann demnach grundsätzlich nicht ausgeschlossen werden.

---

<sup>45</sup> OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, Rn. 426.

<sup>46</sup> OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, Rn. 426.

<sup>47</sup> Als Konzerneinheit qualifizierte dem Blueprint zufolge (a) eine eigenständige Geschäftseinheit eines multinationalen Konzerns, die für Rechnungslegungszwecke in den Konzernabschluss des multinationalen Konzerns einbezogen wird oder darin einbezogen würde, wenn Eigenkapitalbeteiligungen an diesem multinationalen Konzern an einer öffentlichen Wertpapierbörse gehandelt würden, (b) eine solche Geschäftseinheit, die nur auf Grund ihrer Größe oder nur aus Wesentlichkeitsgründen nicht in den Konzernabschluss des multinationalen Konzerns einbezogen wird bzw. würde, oder (c) eine Betriebsstätte einer unter Buchstabe (a) oder (b) fallenden eigenständigen Geschäftseinheit eines multinationalen Konzerns, sofern die Geschäftseinheit für Rechnungslegungs-, Aufsichts-, Steuer- oder interne Steuerungszwecke einen Einzelabschluss für diese Betriebsstätte aufstellt, vgl. OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, S. 23. Dies sollten grundsätzlich nur solche Unternehmen sein, die der Vollkonsolidierung unterliegen oder fiktiv so behandelt werden, vgl. OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, S. 178 (Flow Chart 2.2.2.).

<sup>48</sup> Zur bisherigen Einordnung der IIR in der Literatur vgl. *Nogueira/Turina*, Pillar Two and EU Law, in: Perdelwitz/Turina, Global Minimum Taxation?, S. 287 ff.; *Englisch/Becker*, Implementing an International Effective Minimum Tax in the EU, Materialien aus Wirtschaft und Gesellschaft (AK Wien), Heft 224, Juli 2021, S. 48 ff.; *Brokelind*, BIT 2021, No. 5; *Nogueira*, WTJ 2020, 465 (469); *De Broe/Massant*, EC Tax Review 2021, 86 (89 f.); *Koerver Schmidt*, Intertax 2020, 983 (986 f.); *Devereux et al.*, The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal, Oxford University Centre for Business Taxation, S. 47 f.

Zu einem anderen Ergebnis kommt man nur, wenn man sich von einer isolierten Betrachtung des Verhältnisses zwischen IIR-Steuerpflichtigem und niedrig besteuerteter Konzerneinheit löst und stattdessen die Perspektive des Konzerns einnimmt. Die IIR belastet nämlich ausschließlich Konzerngesellschaften mit Beteiligungen an Konzerneinheiten i. S. d. GloBE-Regeln in Niedrigsteuerländern, nicht aber Beteiligungen an nicht beherrschten Gesellschaften, die nach den GloBE-Regeln nicht als Konzerneinheiten qualifizieren. Dass die GloBE-Regeln auf übergeordneter Ebene nur auf Konzerneinheiten anwendbar sind, also stets eine GloBE-spezifische Beherrschung vorliegen muss, und die IIR daher nicht greift, wenn eine Konzerneinheit in eine konzernfremde Gesellschaft investiert, könnte vom EuGH aufgegriffen werden, um die Regeln doch nur am Maßstab der Niederlassungsfreiheit zu messen.<sup>49</sup> Anderenfalls ist eine Überprüfung je nach konkretem Einzelfall sowohl am Maßstab der Niederlassungsfreiheit als auch am Maßstab der Kapitalverkehrsfreiheit möglich.

#### 6.1.1.2.2 Switch-over Rule

Durch die SOR wird sichergestellt, dass der IIR-Staat die IIR auch auf Einkünfte von ausländischen Betriebsstätten anwenden kann, deren Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Stammhauses aufgrund einer DBA-Freistellung dieser Einkünfte bislang unzulässig wäre. Soweit die im Quellenstaat erzielten Erträge zu niedrig besteuert worden sind, erhält der IIR-Staat über die SOR das Besteuerungsrecht in begrenztem Ausmaß zurück und kann die IIR somit auch auf ausländische Betriebsstätten anwenden. Die SOR ist folglich an dieselben Voraussetzungen wie die IIR gebunden und ist damit ebenfalls je nach Einzelfall entweder an der Niederlassungs- oder Kapitalverkehrsfreiheit zu messen.<sup>50</sup>

#### 6.1.1.2.3 Undertaxed Payments Rule

Es ist bereits argumentiert worden, dass die UTPR aufgrund der Tatsache, dass sie nur Konzerneinheiten betreffe, lediglich an der Niederlassungsfreiheit zu überprüfen sei, da die UTPR damit nur auf Beteiligungen anwendbar sei, die

---

<sup>49</sup> Zu der Frage, ob das Beherrschungsverständnis von GloBE überhaupt dem vom EuGH vorausgesetzten sicheren Einfluss entspricht, siehe *Nogueira/Turina*, Pillar Two and EU Law, in: Perdelwitz/Turina, *Global Minimum Taxation?*, S. 287 ff. und *Englisch/Becker*, *Implementing an International Effective Minimum Tax in the EU*, Materialien aus Wirtschaft und Gesellschaft (AK Wien), Heft 224, Juli 2021, S. 48 ff.

<sup>50</sup> Ähnlich *Nogueira*, WTJ 2020, 467 (470), der im Falle steuerbefreiter Immobilien die Kapitalverkehrsfreiheit berührt sieht.

es ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen einer Gesellschaft auszuüben.<sup>51</sup> Diese Ansicht entspricht der bereits oben zur IIR erörterten Konzernperspektive. Sie stellt damit auf die direkte bzw. indirekte Gesellschafterebene der UTPR-Steuerpflichtigen ab. Bei dieser Herangehensweise ist allerdings zu berücksichtigen, dass auch konzernfremde Dritte als Minderheitsgesellschafter der UTPR-steuerpflichtigen Konzerneinheit betroffen sein könnten, sodass bei hinreichend geringer Beteiligung für diese die Kapitalverkehrsfreiheit einschlägig wäre.

Nach Auffassung des Autors ist für die Einordnung der UTPR zudem nicht nur auf die Gesellschafterebene abzustellen. Auch die Grundfreiheiten der UTPR-steuerpflichtigen Konzerneinheit selbst könnten betroffen sein. Hierbei ist die Eigenschaft der UTPR-Steuerpflichtigen als Konzerneinheit nur eine Voraussetzung der UTPR. Die konkrete Ausgestaltung der Erhebungsweise kann ebenfalls dazu führen, dass verschiedene Grundfreiheiten betroffen sind. So könnte die Erhebung der einer UTPR-steuerpflichtigen Konzerneinheit zugeordneten Top-up Tax etwa zahlungsbezogen in Form einer Betriebsausgabenabzugsbeschränkung oder einer Quellensteuer erfolgen. Dabei wäre nicht zwingend vorauszusetzen, dass nur konzerninterne Zahlungen zum Gegenstand der Erhebung werden oder der UTPR-Steuerpflichtige von der anderen an der Zahlung beteiligten Konzerneinheit beherrscht wird bzw. umgekehrt der UTPR-Steuerpflichtige selbst diese beherrscht.<sup>52</sup> Je nachdem, welche Zahlungen der UTPR-Steuerpflichtigen hierbei berücksichtigt würden, könnte sich dies etwa auch auf die Dienstleistungs- oder Kapitalverkehrsfreiheit auswirken.<sup>53</sup> So wird in der Literatur etwa auch für die in gewissem Maß ähnliche Abzugsbeschränkung in § 4j EStG, die lediglich auf Lizenzzahlungen zwischen nahestehenden Personen i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG

---

<sup>51</sup> Vgl. *De Broe/Massant*, EC Tax Review 2021, 86 (93); *Englisch/Becker*, Implementing an International Effective Minimum Tax in the EU, Materialien aus Wirtschaft und Gesellschaft (AK Wien), Heft 224, Juli 2021, 49; *Schnitger* in FS Kessler, 2021, S. 169 (176). Zu abweichenden Ergebnissen kamen bisher *Brokelind*, BIT 2021, No. 5; *Nogueira*, WTJ 2020, 465 (470); *De Broe*, OECD's Global Anti-Base Erosion Proposal – Pillar Two Raises Fundamental Concerns of Compatibility with EU Law, 7; *Pinkernell/Ditz*, ISR 2020, 1 (13).

<sup>52</sup> Selbst wenn – wie beispielsweise im Rahmen des ersten Allokationsschlüssels des Blueprints – Geschäftsbeziehungen zwischen zwei Konzerneinheiten vorausgesetzt würden, die zu Zahlungen an eine niedrig besteuerte Konzerneinheit führen, könnte eine Besteuerung vorwiegend die erbrachten Dienstleistungen unattraktiv machen und nicht die vorgelagerte Niederlassung durch den Konzern oder Dritte.

<sup>53</sup> Bspw. könnte eine Abzugsbeschränkung nur auf grenzüberschreitende Zins- und Lizenzzahlungen oder andere BEPS-verdächtige Zahlungen angewendet werden.

Anwendung findet, vielfach sowohl die Niederlassungs- als auch die Dienstleistungsfreiheit herangezogen.<sup>54</sup> Für Abzugsbeschränkungen bei Zinsen hat der EuGH zwar die Niederlassungsfreiheit für einschlägig erachtet, allerdings behandelte die überprüften Regelungen nur Zinszahlungen zwischen verbundenen Unternehmen und die zugehörigen Darlehen wurden in diesen Fällen jeweils zur Finanzierung von Beteiligungserwerben aufgenommen,<sup>55</sup> sodass vorliegend durchaus von einer relevanten Abweichung auszugehen ist. Je nach Fassung der UTPR könnte demnach auch die Kapitalverkehrsfreiheit heranzuziehen sein.<sup>56</sup> Dementsprechend kommt es für die Frage, welche Grundfreiheiten betroffen sind, nach Ansicht des Autors auf die konkrete Ausgestaltung der UTPR und gegebenenfalls auch auf den konkreten Einzelfall an.

---

<sup>54</sup> Vgl. *Oellerich* in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, § 4j EStG Rn. 22; *Loschelder* in Schmidt, 41. Aufl. 2022, § 4j EStG Rn. 4; *Reddig* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, 323. Lief. 2022, § 4j EStG Rn. A 61; *Quilitzsch* in Kirchhof/Kulosa/Ratschow, BeckOK EStG, 12. Edition, § 4j Rn. 31; *Hagemann/Kahlenberg* in Herrmann/Heuer/Raupach, 310. Lief. 2022, § 4j EStG Rn. 5. Zur Zinschranke siehe etwa *Hick* in Herrmann/Heuer/Raupach, 310. Lief. 2022, § 4h EStG Rn. 6.

<sup>55</sup> Vgl. zuletzt EuGH v. 20.1.2021 – C-484/19, Lexel, ECLI:EU:C:2021:34, Rn. 14, 39 ff. In diesem Fall wurde der schwedischen Gesellschaft Lexel, die ein Darlehen bei einer französischen Gesellschaft derselben Unternehmensgruppe aufgenommen hatte, der Betriebsausgabenabzug der Zinsen versagt. Siehe etwa auch EuGH v. 22.2.2018 – C-398/16 und 399/16, X und X, ECLI:EU:C:2018:110 und v. 13.3.2007 – C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, ECLI:EU:C:2007:161, Rn. 28, 95.

<sup>56</sup> Betrifft eine innerstaatliche Maßnahme sowohl die Dienstleistungsfreiheit als auch die Kapitalverkehrsfreiheit, ist zu prüfen, inwieweit die Maßnahme die Ausübung dieser Grundfreiheiten berührt und ob eine von ihnen hinter die andere zurücktritt. Eine Maßnahme wird vom EuGH grundsätzlich nur im Hinblick auf eine dieser beiden Freiheiten geprüft, wenn unter den Umständen des Einzelfalls eine der beiden Freiheiten der anderen gegenüber völlig zweitrangig ist und ihr zugeordnet werden kann, siehe hierzu EuGH v. 3.10.2006 – C-452/04, Fidium Finanz, ECLI:EU:C:2006:631, Rn. 34 m. w. N. der EuGH-Rspr.; v. 8.9.2009 – C-42/07, ECLI:EU:C:2009:519, Liga Portuguesa de Futebol Profissional und Bwin International, Rn. 47; FG Köln v. 14.11.2018 – 2 K 202/10, ECLI:DE:FGK:2018:1114.2K202.10.00, Rn. 53. Bei Lizenzgebühren etwa ist nur die Dienstleistungsfreiheit einschlägig, da der Transfer von Zahlungsmitteln keinen Kapitalverkehr i. S. d. Art. 63 AEUV darstellt, wenn diesem Transfer eine Zahlungsverpflichtung entspricht, die sich aus einer Transaktion auf dem Gebiet des Waren- und Dienstleistungsverkehrs ergibt, vgl. FG Köln v. 14.11.2018 – 2 K 202/10, ECLI:DE:FGK:2018:1114.2K202.10.00, Rn. 53; EuGH v. 31.1.1984 – C-286/82, Luisi und Carbone, ECLI:EU:C:1984:35, Rn. 22; v. 8.9.2009 – C-42/07, ECLI:EU:C:2009:519, Liga Portuguesa de Futebol Profissional und Bwin International, Rn. 47.

### 6.1.1.3 Zwischenergebnis

Die IIR und SOR sind nach Auffassung des Autors je nach konkretem Einzelfall entweder an der Niederlassungs- oder aber an der Kapitalverkehrsfreiheit zu überprüfen. Im Rahmen der UTPR kann zusätzlich und abhängig von der konkreten Ausgestaltung der Erhebungsregelung auch die Dienstleistungsfreiheit heranzuziehen sein. Die Annahme, dass eine Verletzung der Grundfreiheiten in Drittstaatenkonstellationen schon mangels Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit ausgeschlossen sei, kann demnach nicht in dieser Allgemeinheit unterstützt werden. Für die weitere Prüfung hat die Anwendbarkeit unterschiedlicher Grundfreiheiten dagegen keine besondere Bedeutung mehr, da der EuGH die Grundfreiheiten insbesondere im steuerrechtlichen Kontext konvergent gleichheitsrechtlich interpretiert.<sup>57</sup>

### 6.1.2 Beeinträchtigung der einschlägigen Grundfreiheiten

Die vorstehend erörterten Grundfreiheiten könnten durch die in nationales Recht übernommenen GloBE-Regeln beschränkt werden. Der Begriff der Beschränkung bzw. Beeinträchtigung ist hierbei als Oberbegriff für Diskriminierungen und diskriminierungsfreie Beschränkungen zu verstehen.<sup>58</sup> Eine Diskriminierung liegt – auch im Bereich der direkten Steuern – vor, wenn ein grenzüberschreitender Vorgang unmittelbar oder mittelbar ungünstiger behandelt wird als ein objektiv vergleichbarer innerstaatlicher Vorgang.<sup>59</sup> Im Falle einer unmittelbaren, offenen bzw. direkten Diskriminierung bezieht sich der Tatbestand einer Vorschrift ausdrücklich auf die Staatsangehörigkeit der betroffenen Personen bzw. bei Gesellschaften auf deren Sitz.<sup>60</sup> Eine mittelbare, versteckte bzw. indirekte Diskriminierung liegt vor, wenn eine Regelung an ein beliebiges

---

<sup>57</sup> *Englisch* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, § 4 Rn. 83.

<sup>58</sup> Vgl. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 101.

<sup>59</sup> Vgl. *Müller-Graff* in Streinz, 3. Aufl. 2018, Art. 49 AEUV Rn. 42; *Korte* in Calliess/Ruffert, 6. Aufl. 2022, Art. 49 AEUV Rn. 56, 116 m. w. N. Zur eingrenzenden Interpretation der Schumacker-Rspr., wonach sich im Bereich der direkten Steuern „Gebietsansässige und Gebietsfremde in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation“ (EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93, Schumacker, ECLI:EU:C:1995:31, Rn. 31) befänden, siehe *Reimer* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 7.130 ff.

<sup>60</sup> Vgl. *Korte* in Calliess/Ruffert, 6. Aufl. 2022, Art. 49 AEUV Rn. 57; EuGH v. 8.7.1999 – C-254/97, Baxter, ECLI:EU:C:1999:368, Rn. 10; v. 13.7.1993 – C-330/91, Commerzbank, ECLI:EU:C:1993:303, Rn. 14; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 101 f.

Tatbestandsmerkmal anknüpft und damit EU-Ausländer bzw. grenzüberschreitende Sachverhalte faktisch schlechter behandelt als Inländer und vergleichbare Inlandskonstellationen.<sup>61</sup> Sinn und Zweck des Verbots der mittelbaren Diskriminierung ist das Erreichen der vollen Wirksamkeit der besonderen Diskriminierungsverbote, die ansonsten durch das Ausweichen auf scheinbar neutrale Unterscheidungsmerkmale umgangen werden könnten.<sup>62</sup> Ob dies der Fall ist, kann nur durch einen Vergleich der beiden grenzüberschreitenden und inländischen Konstellationen im Lichte der zu überprüfenden Vorschrift festgestellt werden, wobei im Einzelnen umstritten ist, welches Kriterium für die Feststellung einer de facto-Diskriminierung ausschlaggebend sein soll (siehe hierzu unten bei Abschn. 6.1.2.2).<sup>63</sup> Auch im Steuerrecht sind faktische oder mittelbare Diskriminierungen, die nicht unmittelbar an die Staatsangehörigkeit anknüpfen, aber im erhöhten Maße EU-Ausländer betreffen, unzulässig.<sup>64</sup>

Wesentliche Voraussetzung neben der steuerlichen Benachteiligung bzw. Ungleichbehandlung eines grenzüberschreitenden Vorgangs ist wie bereits erwähnt die objektive Vergleichbarkeit mit dem Inlandssachverhalt.<sup>65</sup> Hierbei muss darauf hingewiesen werden, dass der EuGH bei der Beurteilung dieses Kriteriums keiner klaren dogmatischen Linie folgt, sondern er sich vielmehr verschiedener Prüfungsmuster bedient, sofern er nicht punktuell ganz auf die Durchführung einer Vergleichbarkeitsprüfung verzichtet.<sup>66</sup> Dies hat in der Literatur bereits dazu geführt, dass die Vergleichspaarbildung als „black box“ bezeichnet worden ist.<sup>67</sup> Immer häufiger stellt der EuGH allerdings auf den Gesetzeszweck der untersuchten Norm ab.<sup>68</sup> Diese Vorgehensweise ist ebenfalls kritisch zu betrachten, da der EuGH sich dadurch aufgrund nicht hinreichender Kenntnis der

---

<sup>61</sup> Vgl. *Korte* in *Calliess/Ruffert*, 6. Aufl. 2022, Art. 49 AEUV Rn. 57; EuGH v. 13.7.1993 – C-330/91, *Commerzbank*, ECLI:EU:C:1993:303, Rn. 14.

<sup>62</sup> *Koch/Nguyen*, EuR 2010, 364 (365); vgl. auch Schlussanträge der GA Kokott v. 13.6.2019 – C-75/18, *Vodafone Magyarorszá*g, ECLI:EU:C:2019:492, Rn. 62.

<sup>63</sup> Vgl. *Korte* in *Calliess/Ruffert*, 6. Aufl. 2022, Art. 49 AEUV Rn. 57 mit Verweis auf Art. 18 AEUV Rn. 8 ff.

<sup>64</sup> *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, § 3 Rn. 79.

<sup>65</sup> Vgl. EuGH v. 20.1.2021 – C-484/19, *Lexel*, ECLI:EU:C:2021:34, Rn. 34; v. 22.2.2018 – C-398/16 und C-399/16, *X und X*, EU:C:2018:110, Rn. 20; v. 25.2.2010 – C-337/08, *X Holding*, EU:C:2010:89, Rn. 20; v. 12.12.2006 – C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2006:774, Rn. 167; *Korte* in *Calliess/Ruffert*, 6. Aufl. 2022, Art. 49 AEUV Rn. 116; *Englisch* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 24. Aufl. 2021, § 4 Rn. 83.

<sup>66</sup> Vgl. hierzu die kritische Darstellung von *Englisch*, *DStJG* 41 (2018), 273 (278 ff.).

<sup>67</sup> So *Reimer* in *Schaumburg/Englisch*, *Europäisches Steuerrecht*, 2. Aufl. 2020, Rn. 7.134.

<sup>68</sup> Vgl. EuGH v. 20.1.2021 – C-484/19, *Lexel*, ECLI:EU:C:2021:34, Rn. 43; v. 22.2.2018 – C-398/16 und C-399/16, *X und X*, EU:C:2018:110, Rn. 33; v. 18.12.2014 – C-87/13, *X*,

nationalen Rechtsordnung und einer notwendigerweise vorzunehmenden Priorisierung bei Vorliegen verschiedener Regelungsziele selbst überfordern könnte, vor allem aber auch eine Unterminierung der Verhältnismäßigkeitsprüfung unter Preisgabe des Binnenmarktideals droht.<sup>69</sup> Die bisherige Rechtsprechung führt damit zu einiger Rechtsunsicherheit bei der Prüfung einer grundfreiheitlichen Diskriminierung.

Daneben ist bis heute ungeklärt, ob und wieweit auch im Steuerrecht dem weiten Beschränkungs-begriff des EuGH<sup>70</sup> gefolgt werden kann und die Grundfreiheiten diskriminierungsfreien Beschränkungen (z. B. vollständig unterschiedslosen Steuerbelastungen) entgegenstehen können.<sup>71</sup> Die Rechtsprechung des EuGH im steuerrechtlichen Kontext legt nahe, von einer solchen freiheitsrechtlichen Prüfung der Grundfreiheiten prinzipiell abzusehen und sich auf Ungleichbehandlungen zu beschränken.<sup>72</sup> Hierfür spricht auch, dass Steuern „per se“ Beschränkungen sind und damit stets der Kontrolle des EuGH unterstünden, was im Widerspruch zur Steuersouveränität der Mitgliedstaaten und dem Budgetrecht ihrer Legislative stünde.<sup>73</sup> Die vorliegende Arbeit nimmt davon Abstand, sich mit dieser grundsätzlichen Frage näher auseinanderzusetzen und prüft daher im Folgenden lediglich die Möglichkeiten einer Diskriminierung.

---

ECLI:EU:C:2014:2459, Rn. 27 und *Englisch*, DSStJG 41 (2018), 273 (286) m. w. N. aus der Rechtsprechung des EuGH.

<sup>69</sup> Vgl. *Englisch*, DSStJG 41 (2018), 273 (287 ff.) m. w. N.

<sup>70</sup> Vgl. zur sog. Gebhard-Formel: EuGH v. 6.12.2007 – C-298/05, *Columbus Container Services*, ECLI:EU:C:2007:754, Rn. 34; v. 30.11.1995 – C-55/94, *Gebhard*, ECLI:EU:C:1995:411, Rn. 37.

<sup>71</sup> *Reimer* in *Schaumburg/Englisch*, *Europäisches Steuerrecht*, 2. Aufl. 2020, Rn. 7.184; *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, § 3 Rn. 81, 117 ff.

<sup>72</sup> Vgl. EuGH v. 22.11.2018 – C-625/17, *Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank*, ECLI:EU:C:2018:939, Rn. 32; v. 20.12.2017 – C-504/16, *Deister Holding und Juhler Holding*, ECLI:EU:C:2017:1009, Rn. 88 ff.; v. 25.10.2007 – C-240/06, *Fortum Project Finance*, ECLI:EU:C:2007:636, Rn. 27; v. 8.9.2005 – C-544/03 und C-545/03, *Mobistar und Belgacom Mobile*, ECLI:EU:C:2005:518, Rn. 31 ff.; v. 17.2.2005 – C-134/03, *Viacom Outdoor*, ECLI:EU:C:2005:94, Rn. 37 f.; v. 15.5.1997 – C-250/95, *Futura Participations und Singer*, ECLI:EU:C:1997:239, Rn. 24 ff.; *Schlussanträge der GA Kokott* v. 28.1.2016 – C-122/15, C, ECLI:EU:C:2016:65, Rn. 66 m. w. N.; *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, § 3 Rn. 119 m. w. N.; *Englisch* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 24. Aufl. 2021, § 4 Rn. 85; *Reimer* in *Schaumburg/Englisch*, *Europäisches Steuerrecht*, 2. Aufl. 2020, Rn. 7.194; s. a. *Englisch*, WTJ 2019, 483 (526 f.).

<sup>73</sup> *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, § 3 Rn. 117.



### 6.1.2.1 Begrenzung der GloBE-Regeln auf grenzüberschreitende bzw. ausländische Sachverhalte

Im Rahmen dieser Prüfung wird hier zunächst unterstellt, dass die deutschen Regelungen allein auf grenzüberschreitende Sachverhalte angewendet werden. Bereits der Blueprint hat vorgesehen, dass weder die inländische IIR noch die inländische UTPR auf die niedrig besteuerten Einkünfte von Konzernunternehmen im Staat des Steuerpflichtigen, also im Inland, Anwendung finden soll.<sup>74</sup> Vielmehr sollte die auf diese niedrig besteuerten Konzerneinheiten entfallende Top-up Tax über die entsprechenden Mindeststeuerregeln anderer Länder erhoben werden. Hintergrund ist die wohl berechtigte Unterstellung, dass ein Staat die bei ihm ansässigen Konzerneinheiten aufgrund der bewusst herbeigeführten Niedrigbesteuerung wohl kaum der Mindeststeuer unterwerfen würde.<sup>75</sup> Auch die Modellregeln spiegeln diesen Gedanken in Art. 2.1.6 wider, denn danach soll die IIR auf eine Muttergesellschaft Anwendung finden bei niedrig besteuerten Konzerneinheiten, die nicht im IIR-Staat ansässig sind. Dieser Passus wäre überflüssig, wenn dem Regelungsanliegen nach auch inländische Fälle erfasst werden sollten. In einer auf der Seite law360.com geleakten Entwurfsversion der Modellregeln aus November 2021 sollte die IIR sogar explizit „nur“ auf ausländische niedrig besteuerte Konzerneinheiten beschränkt werden.<sup>76</sup> Dieses Wort wurde vermutlich noch gestrichen, um dem Richtlinienvorhaben der EU nicht in zu deutlicher Weise aufzuzeigen, dass eine Ausweitung der GloBE-Regeln auf Inlandssachverhalte nicht den Zielen hinter den Regeln entspricht. Denn diese bestehen – wie bereits in Kap. 3 aufgezeigt – in der Bekämpfung verbleibender BEPS-Risiken und der Begrenzung des internationalen Steuerwettbewerbs und stellen dadurch auf grenzüberschreitende Sachverhalte begrenzte Anliegen dar. Ein Staat, der die durch ihn gesetzten Steueranreize und die dadurch herbeigeführte niedrige Besteuerung als unrichtig erachtet, der sich quasi als Mitverursacher der im IF behandelten Probleme betrachtet, kann diesen inländischen Zustand wesentlich einfacher durch Abänderung der allgemeinen Steuervorschriften als durch Einführung der komplexen GloBE-Regeln korrigieren.

---

<sup>74</sup> Vgl. OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, Rn. 463.

<sup>75</sup> Siehe OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, Rn. 466. Denn würde er die aktuelle Besteuerung im Inland für unzureichend erachten, könnte er dies schlicht über die Anpassung der allgemeinen Steuervorschriften ändern.

<sup>76</sup> Entwurf abrufbar unter: [https://www.law360.com/articles/1448890/draft-min-tax-rules-apply-750m-threshold-over-2-of-4-years\\_](https://www.law360.com/articles/1448890/draft-min-tax-rules-apply-750m-threshold-over-2-of-4-years_).

### 6.1.2.1.1 Income Inclusion Rule

Die IIR würde demzufolge ausschließlich auf im Inland ansässige Muttergesellschaften mit Beteiligungen an Konzerneinheiten in anderen Staaten Anwendung finden.<sup>77</sup> Zum einen setzt sie dann einen multinationalen Konzern voraus, zum anderen kann lediglich die Niedrigbesteuerung in einem anderen Steuerhoheitsgebiet die Erhebung der Top-up Tax über die IIR auslösen. Die IIR behandelt damit Muttergesellschaften eines multinationalen Konzerns mit Beteiligung an Konzerneinheiten, die in einem anderen niedrig besteuerten (Mitglied-) Staat ansässig sind, gegenüber solchen Muttergesellschaften, deren Konzerneinheiten sich ebenfalls im Inland befinden, schlechter.<sup>78</sup> Sie durchbricht die Abschirmwirkung der ausländischen Gesellschaft, was im reinen Inlandsfall nicht geschehen würde.<sup>79</sup> Die aus der IIR folgende steuerliche Mehrbelastung wie auch die damit verbundenen zusätzlichen Compliance-Kosten für die erstgenannte Art von Muttergesellschaften würden deren Niederlassungsfreiheit bzw. Kapitalverkehrsfreiheit beschränken, da sie diese davon abhalten können, „eine Tochtergesellschaft in einem [niedrig besteuerten] Mitgliedstaat zu gründen, zu erwerben oder zu behalten“<sup>80</sup>. Dies gilt grundsätzlich sowohl für das Verhältnis Mutter- zu Tochtergesellschaft als auch für das Verhältnis Stammhaus zu Betriebsstätte.<sup>81</sup> Allerdings werden in Deutschland Personengesellschaften wie auch Betriebsstätten als steuerlich transparent behandelt, sodass die von

<sup>77</sup> OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, S. 110.

<sup>78</sup> So auch *Englisch/Becker*, Implementing an International Effective Minimum Tax in the EU, Materialien aus Wirtschaft und Gesellschaft (AK Wien), Heft 224, Juli 2021, 50; *Nogueira/Turina*, Pillar Two and EU Law, in: Perdelwitz/Turina, Global Minimum Taxation?, S. 289 ff.; *De Broe/Massant*, EC Tax Review 2021, 86 (89 f.); *Gebhardt*, IWB 2020, 958 (966); *Pinkernell/Ditz*, ISR 2020, 1 (12); *Schnitger* in FS Kessler, 2021, S. 169 (179); *Koerver Schmidt*, Intertax 2020, 983 (987 f.); *Nogueira*, WTJ 2020, 465 (470 ff.); *Devereux et al.*, The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal, Oxford University Centre for Business Taxation, S. 49 f.; *Pinkernell/Ditz*, ISR 2020, 1 (12); *BDI*, Position, OECD-Consultation 8 November 2019 – 2 December 2019, S. 16; *De Broe/Danon/Chand*, Comments to Public Consultation Document: Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”) – Pillar Two, 2.12.2019, S. 16 f.

<sup>79</sup> Vgl. *Musil* in *Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, Art. 49 AEUV Rn. 232.

<sup>80</sup> EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04, Cadbury Schweppes, ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 46.

<sup>81</sup> Siehe *Nogueira*, WTJ 2020, 465 (472); *Nogueira/Turina*, Pillar Two and EU Law, in: Perdelwitz/Turina, Global Minimum Taxation?, S. 290 unter Verweis auf EuGH v. 4.7.2013 – C-350/11, Argenta Spaarbank, ECLI:EU:C:2013:447, Rn. 22.

diesen Einheiten erzielten Gewinne regelmäßig<sup>82</sup> direkt ihren deutschen Muttergesellschaften bzw. Stammhäusern zugewiesen werden und auf deren Ebene bereits der deutschen Besteuerung unterfallen. Die Gewinne dieser Konzerneinheiten unterliegen demnach grundsätzlich unabhängig von Ansässigkeitsort im In- oder Ausland dem deutschen Steuerniveau. Nur sofern allein aufgrund des Jurisdictional Blending eine solche Konzerneinheit dennoch als niedrig besteuert behandelt wird, kann dies ggf. zu einer höheren steuerlichen Belastung der Muttergesellschaft führen als bei Beteiligung an einer inländischen Personengesellschaft oder Betriebsstätte und damit eine Ungleichbehandlung begründen. Den Einwand, dass die Muttergesellschaft dennoch bessergestellt sei, weil sie bei einer Gesamtbetrachtung unter Einbeziehung der Steuerlast ihrer Tochtergesellschaft weiterhin weniger Steuern zahle,<sup>83</sup> hat der EuGH im Fall einer britischen CFC-Regel (Controlled Foreign Corporation Rule) nicht zugelassen, sondern eine isolierte Betrachtung der zusätzlichen Belastung der betroffenen Muttergesellschaft vorgenommen.<sup>84</sup> Dem EuGH hat es also für die Annahme einer Ungleichbehandlung ausgereicht, dass inländische Muttergesellschaften auf niedrig besteuerte Gewinne ausländischer Tochtergesellschaften Steuern entrichten mussten, nicht jedoch auf die Gewinne inländischer Tochtergesellschaften oder solcher Tochtergesellschaften mit Sitz außerhalb des die Regel anwendenden Mitgliedstaats, die keinem niedrigen Besteuerungsniveau unterliegen. Demzufolge könnte eine offene Diskriminierung und damit auch eine Beschränkung der beiden einschlägigen Grundfreiheiten durch die IIR vorliegen.

Allerdings müssten die beiden unterschiedlich behandelten Sachverhalte auch objektiv miteinander vergleichbar sein. Vor dem Hintergrund der Zielsetzung der IIR könnte eine Ungleichbehandlung abgelehnt werden. Denn die IIR zielt auf die Bekämpfung von steuerlichen Gewinnverlagerungsstrategien und die Begrenzung des internationalen Steuerwettbewerbs ab. Eine Erfassung reiner Inlandskonstellationen erscheint demzufolge nicht zielführend, sodass die danach nicht von

---

<sup>82</sup> Es sei denn, dem steht ein Doppelbesteuerungsabkommen entgegen.

<sup>83</sup> Die der IIR unterliegende Muttergesellschaft hat in diesem Falle nämlich nach wie vor einen Anreiz, Tochtergesellschaften in anderen Staaten zu gründen, sodass eine Gefährdung des Binnenmarktes und die Beschränkung der Grundfreiheiten verneint werden könnte.

<sup>84</sup> EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04, Cadbury Schweppes, ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 45; siehe auch *Schön*, Taxing Multinationals in Europe, S. 8. Die Tatsache, dass die IIR möglicherweise eine Doppelbesteuerung bedingt, die sich aus der parallelen Ausübung der Steuerhoheit zweier Länder ergibt, führt nach der bisherigen Rechtsprechung des EuGH ebenfalls nicht zu einer Beschränkung der Grundfreiheiten, vgl. EuGH v. 16.7.2009 – C-128/08, *Damseaux*, ECLI:EU:C:2009:471, Rn. 27 ff.; v. 14.11.2006 – C-513/04, *Kerckhaert und Morres*, ECLI:EU:C:2006:713, Rn. 20 ff.

der IIR erfassten inländischen Konzerne bzw. Muttergesellschaften mit inländischen Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten mangels BEPS-Risikos bzw. fehlender Partizipation an ausländischen Steuervorteilen als nicht hinreichend vergleichbar angesehen werden könnten. Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass zwei Muttergesellschaften auch dann miteinander im Wettbewerb stehen können, wenn die eine ihre Konzerneinheit im Inland und die andere ihre Konzerneinheit im Ausland hält. Auch im durchaus ähnlichen Fall *Cadbury Schweppes* und in nachfolgenden Urteilen zu Hinzurechnungsbesteuerungsregimen ist der EuGH ohne große Umschweife von einer vergleichbaren Situation ausgegangen.<sup>85</sup> Daher würde die IIR nach Auffassung des Autors eine offene Diskriminierung begründen.

#### 6.1.2.1.2 Switch-over Rule

Die SOR kann ihrer Natur nach offensichtlich nur bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zur Anwendung kommen. Eine Beeinträchtigung der Grundfreiheiten durch die SOR ist in der Literatur unter Verweis auf die EuGH-Entscheidung zu *Columbus Container Services* soweit eher abgelehnt worden.<sup>86</sup> In diesem Urteil hatte der EuGH über eine Umschaltklausel in § 20 Abs. 2 und 3 AStG 1993 zu befinden, welche die Anwendung der Anrechnungsmethode anstelle der im DBA vorgesehenen Befreiung vorschrieb, wenn die einer ausländischen Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte im Ausland einer niedrigen Besteuerung i. S. v. § 8 Abs. 1 und 3 AStG 1993 unterlagen.<sup>87</sup> Der EuGH verneinte eine Diskriminierung, da durch die Anwendung der Anrechnungsmethode die Einkünfte dieser

---

<sup>85</sup> Vgl. EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04, *Cadbury Schweppes*, ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 43 ff.; v. 23.4.2008 – C-201/05, *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, ECLI:EU:C:2008:239, Rn. 70 ff.; v. 26.2.2019 – C-135/17, X, ECLI:EU:C:2019:136, Rn. 67 ff.

<sup>86</sup> *De Broe/Massant*, EC Tax Review 2021, 86 (90); *Devereux et al.*, The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal, Oxford University Centre for Business Taxation, S. 51; *Englisch/Becker*, Implementing an International Effective Minimum Tax in the EU, Materialien aus Wirtschaft und Gesellschaft (AK Wien), Heft 224, Juli 2021, 50 f.; *Englisch*, Implementation of the GloBE common approach on minimum taxation by individual EU Member States in compliance with EU fundamental freedoms, S. 8; *Englisch*, EC Tax Review 2021, 136 (137); *Englisch*, WTJ 2019, 483 (527); *Koerver Schmidt*, Intertax 2020, 983 (988 f.); *Nogueira/Turina*, Pillar Two and EU Law, in: Perdelwitz/Turina, Global Minimum Taxation?, S. 298; *Nogueira*, WTJ 2020, 465 (473 f.); *Schnitger* in FS Kessler, 2021, S. 169 (181 f.).

<sup>87</sup> EuGH v. 6.12.2007 – C-298/05, *Columbus Container Services*, ECLI:EU:C:2007:754, Rn. 9, 35 f. Ziel dieser Regelung war die Verhinderung einer Umgehung der im AStG geregelten Hinzurechnungsbesteuerung durch Nutzung einer Betriebsstätte anstelle einer Tochtergesellschaft, vgl. *Nogueira/Turina*, Pillar Two and EU Law, in: Perdelwitz/Turina, Global Minimum Taxation?, S. 298.

Gesellschaften (im Fall handelte es sich um eine KG belgischen Rechts) lediglich demselben Steuersatz unterworfen würden wie die Gewinne von in Deutschland ansässigen Personengesellschaften.<sup>88</sup> Er stellte zudem fest, dass die Mitgliedstaaten aufgrund der ihnen derzeit (noch) zustehenden Steuerhoheit keineswegs durch die Niederlassungsfreiheit verpflichtet würden, „ihr eigenes Steuersystem den verschiedenen Steuersystemen der übrigen Mitgliedstaaten anzupassen, um zu gewährleisten, dass eine Gesellschaft, die beschlossen hat, sich in einem bestimmten Mitgliedstaat niederzulassen, auf nationaler Ebene genauso besteuert wird wie eine Gesellschaft, die sich dafür entschieden hat, sich in einem anderen Mitgliedstaat niederzulassen.“<sup>89</sup> Er erklärte im Übrigen, dass die Mitgliedstaaten auch „Bedingungen und Höhe der Besteuerung der verschiedenen Niederlassungsformen von im Ausland tätigen inländischen Gesellschaften festlegen können, soweit sie ihnen eine Behandlung gewähren, die gegenüber vergleichbaren inländischen Niederlassungen nicht diskriminierend ist.“<sup>90</sup>

Wie auch im angeführten Fall unterliegen inländische und ausländische Betriebsstätten aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht ihrer Gesellschafter in Deutschland grundsätzlich derselben Besteuerung. Lediglich aufgrund von DBA und der darin vorgesehenen Freistellungsmethode können sich Unterschiede zugunsten der ausländischen Betriebsstätte ergeben. Die aufgrund der SOR angeordnete Abkehr von der Freistellungsmethode mit der Folge, dass die Einkünfte der ausländischen Betriebsstätte im Inland nun doch über die IIR bis zur Höhe des Mindeststeuersatzes besteuert werden dürfen, führt jedoch nicht dazu, dass diese Einkünfte schlechter behandelt werden als vergleichbare, aber über eine inländische Betriebsstätte erzielte Gewinne. Denn letztere werden im Falle der Körperschaftsbesteuerung in der Regel mit rund 30 % effektiv besteuert<sup>91</sup> und nicht nur mit dem Mindeststeuersatz. Die SOR führt damit zwar zu einer höheren Besteuerung der ausländischen Betriebsstätteneinkünfte, nicht aber zu

---

<sup>88</sup> EuGH v. 6.12.2007 – C-298/05, *Columbus Container Services*, ECLI:EU:C:2007:754, Rn. 39 f.

<sup>89</sup> EuGH v. 6.12.2007 – C-298/05, *Columbus Container Services*, ECLI:EU:C:2007:754, Rn. 51.

<sup>90</sup> EuGH v. 6.12.2007 – C-298/05, *Columbus Container Services*, ECLI:EU:C:2007:754, Rn. 53.

<sup>91</sup> Auch im Falle der progressiven Einkommensbesteuerung sollte für die Gewinne der inländischen Betriebsstätte auch wegen der Gewerbesteuer grundsätzlich eine effektive Steuerquote oberhalb von 15 % erreicht werden. Sollte dies (aufgrund zu niedriger Einkünfte) nicht der Fall sein, müsste sichergestellt werden, dass die vergleichbaren ausländischen Einkünfte nicht höher besteuert werden.

einer Schlechterstellung gegenüber den Einkünften inländischer Betriebsstätten.<sup>92</sup> Folglich ist eine Beeinträchtigung der Grundfreiheiten durch die SOR abzulehnen.

Gegen diesen Ansatz könnte höchstens eingewendet werden, dass die Nichtanwendung der Freistellungsmethode die Anwendung der möglicherweise als unionsrechtswidrig beurteilten IIR gewährleistet, da die der ausländischen Betriebsstätte zugewiesenen Einkünfte dann nicht mehr vom IIR-Staat unberücksichtigt bleiben müssen. Die SOR ist gerade darauf angelegt, die Anwendung der IIR in Situationen zu ermöglichen, in denen ein DBA dem zunächst entgegensteht. Art. 4 Abs. 3 EUV könnte in diesem Fall gebieten, alles zu unterlassen, was die Anwendung der IIR fördert, sollte diese sich als unvereinbar mit den Grundfreiheiten herausstellen. In diesem Falle wäre die SOR jedoch schon aufgrund der Unanwendbarkeit der IIR überflüssig.

### 6.1.2.1.3 Undertaxed Payments Rule

Zuletzt könnte auch bei der UTPR das Erfordernis eines multinationalen Konzerns sowie zusätzlich die Form der Steuererhebung im Rahmen der UTPR für sich genommen eine direkte Diskriminierung begründen. Für die Erhebung der UTPR Top-up Tax kommt es darauf an, wie diese konkret ausgestaltet wird. Die Modellregeln sind diesbezüglich noch verhalten und sehen – wie schon der Blueprint<sup>93</sup> – lediglich vor, dass die Erhebung der einem UTPR-Staat zugewiesenen Top-up Tax mittels Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs oder einer gleichwertigen Maßnahme im nationalen Recht erfolgen soll.<sup>94</sup> Es wird daher für Zwecke der hier vorzunehmenden Beurteilung der UTPR davon ausgegangen, dass die entsprechende Maßnahme auf bestimmte ausgehende Zahlungen des UTPR-Steuerpflichtigen angewendet wird. Diese könnte dabei einerseits nur auf konzerninterne Zahlungen Anwendung finden, andererseits aber auch auf solche an Dritte. Ebenso ist es denkbar, dass nur grenzüberschreitende Zahlungen an im Ausland ansässige Personen für die Erhebung der UTPR Top-up Tax berücksichtigt werden. So sah bereits der erste Allokationsschlüssel der UTPR des Blueprints vor, dass nur direkte Zahlungen an ausländische niedrig besteuerte Konzerneinheiten zur Zuweisung von Top-up Tax an den UTPR-Steuerpflichtigen führen sollten.<sup>95</sup> Denn einem UTPR-Steuerpflichtigen mit Ansässigkeit in einem

---

<sup>92</sup> Vgl. auch *Nogueira*, WTJ 2020, 465 (473).

<sup>93</sup> Vgl. OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, Rn. 519 f.

<sup>94</sup> Siehe Art. 2.4.1 der Modellregeln.

<sup>95</sup> Vgl. OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, S. 120. Die Allokation der Top-up Tax ist nicht zu verwechseln mit der konkreten Erhebung nach Zuweisung zu einem Steuerpflichtigen.

aus Konzernsicht niedrig besteuern den Staat sollte keine Top-up Tax zugewiesen werden.<sup>96</sup> Sollte der deutsche Gesetzgeber die Regel in dieser Art anwenden und die Top-up Tax nur bei grenzüberschreitenden Zahlungen via Abzugsbeschränkung oder Quellensteuer erheben, führte dies zu einer Schlechterstellung und würde eine (offene) Diskriminierung begründen, wie sie der EuGH in ähnlichen Fällen bereits vielfach angenommen hat.<sup>97</sup>

Denn für deutsche Gesellschaften eines multinationalen Konzerns mit niedrig besteuerten Konzerneinheiten könnte es im Falle einer Abzugsbeschränkung unattraktiv werden, Dienstleistungen von anderen Konzerneinheiten oder Dritten grenzüberschreitend zu beziehen, da die damit einhergehenden Betriebsausgaben in diesem Falle zumindest nicht vollständig steuerlich abzugsfähig sein könnten. Vergleichbare inländische Geschäfte würden dieser Beschränkung dagegen nicht unterliegen. Aus demselben Grund wäre es für diese Gesellschaft auch unattraktiv, Teil eines multinationalen Konzerns zu sein.

Bei einer Quellenbesteuerung im Abzugsverfahren könnte es ebenfalls zur Beschränkung der Grundfreiheiten kommen. Wird eine solche Steuer nur erhoben, wenn der Vergütungsempfänger Steuerausländer ist, stellt dies nach Auffassung des EuGH zunächst eine Diskriminierung des Vergütungsschuldners aufgrund des zusätzlichen Verwaltungsaufwands und der mit der Quellenbesteuerung verbundenen Haftungsrisiken dar.<sup>98</sup> Diese Folgen würden auch eine inländische Konzerneinheit in der Rolle des UTPR-Abzugsverpflichteten treffen, und zwar nur bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen, sodass sie folglich offen

---

<sup>96</sup> Siehe OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, S. 120: „No top-up tax is allocated to UTPR Taxpayers that are located in jurisdictions where the MNE’s jurisdictional ETR is below the agreed minimum rate.“

<sup>97</sup> Vgl. bspw. EuGH v. 20.1.2021 – C-484/19, Lexel, ECLI:EU:C:2021:34, Rn. 35 ff.; v. 5.7.2012 – C-318/10, SIAT, ECLI:EU:C:2012:415, Rn. 18 ff.; v. 26.6.2003 – C-422/01, Skandia, ECLI:EU:C:2003:380, Rn. 9 f., 25 ff.; v. 26.10.1999 – C-294/97, Eurowings, ECLI:EU:C:1999:524, Rn. 33 ff. Die einzige Ausnahme hierzu stellt die Entscheidung im Fall *Schempp* dar (EuGH v. 12.7.2005 – C-403/03, *Schempp*, ECLI:EU:C:2005:446), deren Gegenstand allerdings als hinreichend anders beurteilt werden kann, vgl. hierzu *Englisch*, EC Tax Review 2021, 136 (137); *Englisch/Becker*, Implementing an International Effective Minimum Tax in the EU, Materialien aus Wirtschaft und Gesellschaft (AK Wien), Heft 224, Juli 2021, 50; *Schnitger* in FS Kessler, 2021, S. 169 (179 f.), a. A. *Nogueira*, WTJ 2020, 465 (478).

<sup>98</sup> Und zwar selbst dann, wenn etwa der zusätzliche Verwaltungsaufwand nur von geringer Tragweite oder geringfügiger Bedeutung ist, EuGH v. 18.10.2012 – C-498/10, X, ECLI:EU:C:2012:635, Rn. 28 ff.; v. 19.6.2014 – C-53/13 und C-80/13, *Strojirny Prostejov* und *ACO Industries Tabor*, ECLI:EU:C:2014:2011, Rn. 37 ff.

diskriminiert würde. Zum anderen könnte gegebenenfalls auch der Vergütungsempfänger (Konzernerinheit)<sup>99</sup> in seinen Grundfreiheiten beeinträchtigt werden, weil die Besteuerung nur für Gebietsfremde vorgenommen würde bzw. weil der Vergütungsempfänger durch die Quellensteuer höher belastet würde, da er keine Betriebsausgaben geltend machen kann (Bruttobesteuerung).<sup>100</sup> Rechtmäßigkeitskriterium hierbei ist, dass der ausländische Steuerpflichtige grundsätzlich keiner höheren Besteuerung unterliegt als der Steuerinländer, also keine strukturelle Benachteiligung des gebietsfremden Steuerpflichtigen angenommen werden kann.<sup>101</sup> Der EuGH hält eine Diskriminierung durch Bruttobesteuerung nur des Gebietsfremden (unter Nichtbeachtung des Leistungsfähigkeitsprinzips) für zulässig, soweit die endgültige Besteuerung beim Gebietsfremden nicht höher ist als die beim Gebietsansässigen.<sup>102</sup> Zwar bringt die Quellenbesteuerung selbst bei einer Berücksichtigung von Betriebskosten in einem etwaigen Erstattungsverfahren Liquiditätsnachteile mit sich, die eine strukturelle Benachteiligung darstellen.<sup>103</sup> Eine Verletzung der Grundfreiheiten kann im Falle der Quellenbesteuerung nur Gebietsfremder jedoch teils schon mit der Begründung der fehlenden Vergleichbarkeit abgelehnt werden, weil der Zugriff der Steuerbehörden im Inland der sehr viel einfachere ist.<sup>104</sup> Gebietsansässige und Gebietsfremde befinden sich im Hinblick auf die direkten Steuern regelmäßig nicht in einer vergleichbaren Situation.<sup>105</sup> Ansonsten hinge es von der nach der konkreten UTPR maximal möglichen Belastung einer Zahlung an den nichtansässigen Zahlungsempfänger ab, ob tatsächlich eine Schlechterstellung gegenüber inländischen

---

<sup>99</sup> Wirklich denkbar ist hier nur, dass eine Quellensteuer lediglich bei Zahlungen an (niedrig besteuerte) Konzerneinheiten desselben Konzerns vorgenommen wird, da es anderenfalls in noch stärkerem Ausmaß an der Anknüpfung an Merkmale des Steuerpflichtigen fehlen würde.

<sup>100</sup> EuGH v. 13.7.2016 – C-18/15, *Brisal und KBC Finance Ireland*, ECLI:EU:C:2016:549, Rn. 20 f.; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 5 Rn. 60. Siehe hierzu auch schon *Nogueira*, WTJ 2020, 465 (474 ff.).

<sup>101</sup> EuGH v. 19.11.2015 – C-632/13, *Hirvonen*, ECLI:EU:C:2015:765, Rn. 47 ff.; v. 17.9.2015 – C-10/14, C-14/14 und C-17/14, *Miljoen*, ECLI:EU:C:2015:608, Rn. 61; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 5 Rn. 60.

<sup>102</sup> EuGH v. 12.6.2003 – C-234/01, *Gerritse*, ECLI:EU:C:2003:340, Rn. 55; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 5 Rn. 62.

<sup>103</sup> Vgl. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 5 Rn. 62.

<sup>104</sup> EuGH v. 22.12.2008 – C-282/07, *Truck Center*, ECLI:EU:C:2008:762, Rn. 38 f., 48 ff. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 5 Rn. 63.

<sup>105</sup> EuGH v. 22.12.2008 – C-282/07, *Truck Center*, ECLI:EU:C:2008:762, Rn. 38; v. 14.2.1995 – C-279/93, *Schumacker*, ECLI:EU:C:1995:31, Rn. 31 ff.



Zahlungsempfängern angenommen werden kann.<sup>106</sup> Dabei wäre auch die steuerliche Belastung der Zahlung nach den allgemeinen Regeln mit einzubeziehen. Sollte die Belastung unter der UTPR beispielsweise maximal 15 % betragen, wäre aufgrund der ca. doppelt so hohen inländischen Ertragssteuerlast (bei Körperschaften, allerdings auf Nettobasis) eher nicht von einer Diskriminierung auszugehen.

In beiden Fällen würde es im Übrigen multinationalen Konzernen und ihren Gesellschaftern weniger erstrebenswert gemacht, sich in Deutschland mit einer Konzerneinheit niederzulassen bzw. diese dort zu halten, da diese dort steuerlichen Regelungen unterworfen würde, die eine vergleichbare Einheit eines inländischen Konzerns nicht belasten würden.<sup>107</sup>

Dementsprechend ist festzuhalten, dass die UTPR in der soeben vorgestellten Form zumindest die inländische UTPR-steuerpflichtige Konzerneinheit wie auch den dazugehörigen multinationalen Konzern bzw. deren Gesellschafter diskriminieren würde.<sup>108</sup>

### 6.1.2.2 Ausweitung der Regelungen auf das Inland

In der Literatur ist bereits diskutiert worden, ob die tatbestandliche Ausweitung der GloBE-Regeln auf rein inländische Sachverhalte eine (mittelbare) Diskriminierung verhindern kann.<sup>109</sup> In diesem Fall hinge die Erhebung der Top-up Tax

---

<sup>106</sup> So könnte etwa zunächst auf jede relevante Zahlung eine entsprechende Steuer einbehalten und abgeführt werden, die nach Ablauf des Jahres ggf. teilweise erstattet werden kann, wenn in einem Staat mehr Top-up Tax erhoben wurde, als diesem nach Art. 2.6 der Modellregeln zugewiesen worden ist.

<sup>107</sup> So auch *Gebhardt*, IWB 2020, 958 (967) zum UTPR-Entwurf (Stand: November 2019). Vgl. hierzu zudem EuGH v. 3.3.2020 – C-75/18, *Vodafone Magyarorszá*, ECLI:EU:C:2020:139, Rn. 40 f.; v. 1.4.2014 – C-80/12, *Felixstowe Dock and Railway Company u. a.*, ECLI:EU:C:2014:200, Rn. 23; v. 6.9.2012 – C-18/11, *Philips Electronics UK*, ECLI:EU:C:2012:532, Rn. 39.

<sup>108</sup> Zu dem Ergebnis einer Grundfreiheitenbeschränkung durch die UTPR in ihren Fassungen vor Veröffentlichung der Modellregeln kommen etwa auch *Nogueira/Turina*, *Pillar Two and EU Law*, in: *Perdelwitz/Turina*, *Global Minimum Taxation?*, S. 299; *De Broe/Massant*, *EC Tax Review 2021*, 86 (93); *Pinkernell/Ditz*, *ISR 2020*, 1 (13 f.); *Devereux et al.*, *The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal*, Oxford University Centre for Business Taxation, S. 54.

<sup>109</sup> Siehe hierzu *Englisch*, *Implementation of the GloBE common approach on minimum taxation by individual EU Member States in compliance with EU fundamental freedoms*, S. 9 ff.; *Nogueira/Turina*, *Pillar Two and EU Law*, in: *Perdelwitz/Turina*, *Global Minimum Taxation?*, S. 309 ff.; *Nogueira*, *WTJ 2020*, 465 (487 f.); *Koerver Schmidt*, *Intertax 2020*, 983 (993 f.); *Devereux et al.*, *The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal*, Oxford University Centre for Business Taxation, S. 50 f.; *De Broe*, *OECD's Global Anti-Base Erosion Proposal – Pillar Two Raises Fundamental Concerns of Compatibility with EU Law*,

nur noch von der Feststellung der Niedrigbesteuerung einer Konzerneinheit ab und nicht mehr zusätzlich von ihrem Ansässigkeitsort. Somit könnten auch deutsche Tochtergesellschaften und Betriebsstätten eines multinationalen wie auch eines rein inländischen Konzerns, sofern sie im Rahmen der länderbezogenen Betrachtung als niedrig besteuert anzusehen sind, die Erhebung von Top-up Tax über die IIR oder UTPR auslösen.<sup>110</sup> Im Übrigen würde die Top-up Tax im Rahmen der UTPR auch bei inländischen Zahlungsvorgängen erhoben werden können. Eine offene Diskriminierung würde demnach jedenfalls ausscheiden.<sup>111</sup> Ob eine solche tatbestandliche Ausweitung in Bezug auf die GloBE-Regeln aber im Allgemeinen – also ohne konkreten Bezug zu einem die GloBE-Regeln umsetzenden Mitgliedstaat – tatsächlich eine Möglichkeit darstellt, eine Beschränkung

---

S. 6; *Englisch/Becker*, WTJ 2019, 483 (525); *Mammen*, Ubg 2019, 394 (401). Zu weiteren Lösungsvorschlägen der Literatur, auf die vorliegend nicht weiter eingegangen werden soll, siehe *Englisch*, EC Tax Review 2021, 136 (139 ff.) und *Englisch/Becker*, Implementing an International Effective Minimum Tax in the EU, Materialien aus Wirtschaft und Gesellschaft (AK Wien), Heft 224, Juli 2021, S. 54 ff. (avoider pays principle); *Picciotto et al.*, For a Better GLOBE. METR: A Minimum Effective Tax Rate for Multinationals und *Englisch*, Compatibility of a European METR Minimum Tax with EU/EEA Free Movement Guarantees (METR); *De Broe*, OECD's Global Anti-Base Erosion Proposal – Pillar Two Raises Fundamental Concerns of Compatibility with EU Law, S. 5 (Global Blending) sowie *Englisch/Becker*, WTJ 2019, 483 (526) mit dem Vorschlag, die Mindeststeuer über die IIR sowohl bei inländischen als auch bei ausländischen Tochtergesellschaften unabhängig von dem Merkmal der Niedrigbesteuerung zu erheben und eine Differenzierung über Anrechnung der auf Ebene der Tochtergesellschaft entrichteten Steuern herbeizuführen.

<sup>110</sup> Für eine steuerpolitische Beurteilung dieses Vorschlags vgl. *Nogueira/Turina*, Pillar Two and EU Law, in: Perdelwitz/Turina, Global Minimum Taxation?, S. 309 ff. und *Englisch*, Implementation of the GloBE common approach on minimum taxation by individual EU Member States in compliance with EU fundamental freedoms, S. 21 f.

<sup>111</sup> Vgl. etwa *Englisch*, Implementation of the GloBE common approach on minimum taxation by individual EU Member States in compliance with EU fundamental freedoms, S. 11 ff.

der Grundfreiheiten zu vermeiden, ist in der Wissenschaft umstritten<sup>112</sup> und geht auch aus der Rechtsprechung des EuGH nicht eindeutig hervor.<sup>113</sup>

#### 6.1.2.2.1 Zum Prüfungsmaßstab: Quantitative oder qualitative Prüfung?

Denn es ist fraglich, ob bei der Beurteilung eines Unterscheidungskriteriums, welches zumindest keine direkte bzw. offene Diskriminierung begründet (hier die Niedrigbesteuerung einer Konzerneinheit aufgrund eines länderbezogen ermittelten effektiven Steuersatzes unterhalb von 15 %), ein quantitativer oder ein qualitativer Ansatz verfolgt werden soll. Begründete Zweifel an dem Erfolg einer Ausweitung der GloBE-Regeln auf inländische Konstellationen könnten sich zumindest aus einigen (älteren) Urteilen des EuGH ergeben, der dort einen quantitativen Ansatz zur Beurteilung von mittelbaren Diskriminierungen in Fällen scheinbar objektiver Unterscheidungskriterien verwendete und somit lediglich darauf abstellte, ob „in den meisten Fällen“<sup>114</sup>, „mehrheitlich“<sup>115</sup>, „zumeist“<sup>116</sup>

---

<sup>112</sup> Bejahend: *Nogueira/Turina*, Pillar Two and EU Law, in: Perdelwitz/Turina, Global Minimum Taxation?, S. 311. *Englisch*, Implementation of the GloBE common approach on minimum taxation by individual EU Member States in compliance with EU fundamental freedoms, S. 14 ff. *Koerver Schmidt*, Intertax 2020, 983 (994) sah für die IIR in der Fassung vor Erscheinen des Blueprints zumindest die Möglichkeit einer dadurch verhinderten Diskriminierung. Ablehnend dagegen: *Devereux et al.*, The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal, Oxford University Centre for Business Taxation, S. 50 f.; *De Broe*, OECD's Global Anti-Base Erosion Proposal – Pillar Two Raises Fundamental Concerns of Compatibility with EU Law, S. 6; *Englisch/Becker*, WTJ 2019, 483 (525); *Pinkernell/Ditz*, ISR 2020, 1 (13). Vgl. zur selben Diskussion bei Regelungen der Hinzurechnungsbesteuerung etwa *Schön*, Taxing Multinationals in Europe, S. 23 f. und *Maisto/Pistone*, European Taxation 2008, 503 (508 f.); s. a. die Empfehlung zu dieser Vorgehensweise in OECD (2015), Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report, Rn. 22.

<sup>113</sup> Vgl. Schlussanträge der GA Kokott v. 13.6.2019 – C-75/18, Vodafone Magyarország, ECLI:EU:C:2019:492, Rn. 61.

<sup>114</sup> EuGH v. 22.11.2018 – C-625/17, Vorarlberger Landes- und Hypothekbank, ECLI:EU:C:2018:939, Rn. 39; v. 26.4.2018 – C-234/16 und C-235/16, ANGED, ECLI:EU:C:2018:281, Rn. 23; v. 5.2.2014 – C-385/12, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, ECLI:EU:C:2014:47, Rn. 39 ff.

<sup>115</sup> EuGH v. 11.6.2015 – C-98/14, Berlington Hungary, ECLI:EU:C:2015:386, Rn. 38.

<sup>116</sup> EuGH v. 13.7.1993 – C-330/91, Commerzbank, ECLI:EU:C:1993:303, Rn. 15.

oder in der großen Mehrheit<sup>117</sup> Konstellationen mit Auslandsbezug von einer Vorschrift erfasst werden,<sup>118</sup> auch wenn er dies teilweise bereits einschränkte, indem er für die Prüfung dieser Voraussetzung forderte, dass auf den „Gesamtkontext, [...] in dem die nationale Regelung ihre Wirkungen entfaltet“<sup>119</sup>, abzustellen sei oder die Benachteiligung aus den Merkmalen der steuerlichen Regelung hervorgehen müsse.<sup>120</sup> Diese Rechtsprechung hat sich in den Folgejahren weiterentwickelt. In *Köln-Aktienfonds Deka* spezifizierte der EuGH unter Verweis auf die soeben geschilderte Rechtsprechung, dass nationale Rechtsvorschriften, die unterschiedslos für gebietsansässige und gebietsfremde Wirtschaftsteilnehmer gelten, eine Beschränkung von Grundfreiheiten (in diesem Fall der Kapitalverkehrsfreiheit) darstellen können, wenn sie die Gewährung eines Steuervorteils an Voraussetzungen knüpfen, die „ihrer Art nach oder de facto hauptsächlich von gebietsansässigen Investmentfonds erfüllt werden“.<sup>121</sup> In zwei nachfolgenden Entscheidungen zu einer nach dem Umsatz bemessenen progressiven Sondersteuer in Ungarn stellte der EuGH sodann fest, dass der „Umstand, dass der größte Teil dieser Sondersteuer von Steuerpflichtigen getragen wird, deren Eigentümer natürliche oder juristische Personen aus anderen Mitgliedstaaten sind, [...] für sich genommen keine Diskriminierung darstellen“ könne, da diese Steuerpflichtigen den ungarischen Telekommunikationsmarkt dominierten und dort die

---

<sup>117</sup> EuGH v. 12.12.2002 – C-324/00, Lankhorst-Hohorst, ECLI:EU:C:2002:749, Rn. 28.

<sup>118</sup> Vgl. zu dieser Herangehensweise auch außerhalb des Steuerrechts etwa EuGH v. 20.1.2005 – C-306/03, Salgado Alonso, ECLI:EU:C:2005:44, Rn. 35 („häufiger“); v. 20.10.1993 – C-272/92, Spotti, ECLI:EU:C:1993:848, Rn. 18 („ganz überwiegend ausländische Staatsangehörige“); v. 2.8.1993 – C-259/91, C-331/91, C-332/91, Allué, ECLI:EU:C:1993:333, Rn. 12; v. 8.5.1990 – C-175/88, Biehl, ECLI:EU:C:1990:186, Rn. 14 („oft sind sie es nämlich“); v. 30.5.1989 – C-33/88, Allué, ECLI:EU:C:1989:222, Rn. 12 (nur 25 % der Betroffenen waren Inländer).

<sup>119</sup> EuGH v. 5.2.2014 – C-385/12, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, ECLI:EU:C:2014:47, Rn. 40.

<sup>120</sup> EuGH v. 22.11.2018 – C-625/17, Voralberger Landes- und Hypothekenbank, ECLI:EU:C:2018:939, Rn. 39; v. 26.4.2018 – C-234/16 und C-235/16, ANGED, ECLI:EU:C:2018:281, Rn. 23; vgl. aber auch schon EuGH v. 8.7.1999 – C-254/97, Baxter, ECLI:EU:C:1999:368, Rn. 13.

<sup>121</sup> EuGH v. 30.1.2020 – C-156/17, Köln-Aktienfonds Deka, ECLI:EU:C:2020:51, Rn. 56, 58, 60.

höchsten Umsätze erzielen.<sup>122</sup> Dieser Umstand stelle keinen zwingenden, sondern nur einen zufälligen Indikator für eine Ungleichbehandlung dar.<sup>123</sup> „Ihrem Wesen nach“ führe die steuerliche Regelung aber nicht zu einer auf dem Sitz der Gesellschaft beruhenden Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen mit inländischen und ausländischen Eigentümern.<sup>124</sup> Daraus kann der Schluss gezogen werden, dass die Tatsache, dass eine Steuer hauptsächlich oder ausschließlich bei Ausländern oder den ausländischen Eigentümern einer ansässigen Gesellschaft erhoben wird (quantitatives Kriterium), für sich allein nicht (mehr) zwingend eine indirekte Diskriminierung begründet.<sup>125</sup> Dies wird auch von den Schlussanträgen der Generalanwältin *Kokott* zu diesen beiden Urteilen gestützt, in denen die Vorzüge einer qualitativen Bewertung ausführlicher beleuchtet werden.<sup>126</sup> Der Zweck eines qualitativen Kriteriums besteht darin, „rein zufällige quantitative Korrelationen aus dem Bereich der mittelbaren Diskriminierung auszunehmen“ und dadurch auch die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten vor dem Zufall geschuldeten Grundfreiheitsbeschränkungen zu schützen.<sup>127</sup> In qualitativer Hinsicht ist insofern erforderlich, dass das Unterscheidungsmerkmal seinem Wesen nach bzw. typischerweise ausländische Gesellschaften betrifft.<sup>128</sup> Auch im Schrifttum wird mehrheitlich eine typisierende Betrachtungsweise eingefordert, die auf den Inhalt

---

<sup>122</sup> EuGH v. 3.3.2020 – C-75/18, Vodafone Magyarország, ECLI:EU:C:2020:139, Rn. 52; v. 3.3.2020 – C-323/18, Tesco-Global Áruházak, ECLI:EU:C:2020:140, Rn. 72.

<sup>123</sup> EuGH v. 3.3.2020 – C-75/18, Vodafone Magyarország, ECLI:EU:C:2020:139, Rn. 52; v. 3.3.2020 – C-323/18, Tesco-Global Áruházak, ECLI:EU:C:2020:140, Rn. 72.

<sup>124</sup> EuGH v. 3.3.2020 – C-75/18, Vodafone Magyarország, ECLI:EU:C:2020:139, Rn. 54; v. 3.3.2020 – C-323/18, Tesco-Global Áruházak, ECLI:EU:C:2020:140, Rn. 74.

<sup>125</sup> *CFE*, Opinion Statement ECJ-TF 2/2020 on the CJEU decision of 3 March 2020 in Case C-75/18, Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt., on progressive turnover taxes, S. 16; *Englisch*, Implementation of the GloBE common approach on minimum taxation by individual EU Member States in compliance with EU fundamental freedoms, S. 16.

<sup>126</sup> Schlussanträge der GA *Kokott* v. 13.6.2019 – C-75/18, Vodafone Magyarország, ECLI:EU:C:2019:492, Rn. 61 ff. und v. 4.7.2019 – C-323/18, Tesco-Global Áruházak, ECLI:EU:C:2019:567, Rn. 57 ff.

<sup>127</sup> Schlussanträge der GA *Kokott* v. 13.6.2019 – C-75/18, Vodafone Magyarország, ECLI:EU:C:2019:492, Rn. 87 und v. 4.7.2019 – C-323/18, Tesco-Global Áruházak, ECLI:EU:C:2019:567, Rn. 83.

<sup>128</sup> Schlussanträge der GA *Kokott* v. 13.6.2019 – C-75/18, Vodafone Magyarország, ECLI:EU:C:2019:492, Rn. 74 und v. 4.7.2019 – C-323/18, Tesco-Global Áruházak, ECLI:EU:C:2019:567, Rn. 70.

der Regelungen abstellt.<sup>129</sup> Es gibt aber auch Stimmen, die eher eine quantitative Betrachtungsweise vorziehen.<sup>130</sup>

### 6.1.2.2 Anwendung dieser Prüfungsmaßstäbe auf die GloBE-Regeln

Folgt man einer rein quantitativen Sichtweise, ist lediglich die Frage entscheidend, ob die GloBE-Regeln bei Abstandnahme von Voraussetzungen der Auslandsansässigkeit oder grenzüberschreitender Geschäftsbeziehungen dennoch meistens zu einer Besteuerung von deutschen Konzerneinheiten multinationaler Konzerne mit niedrig besteuerten Konzerneinheiten im Ausland führen. Dies ist nach Auffassung des Autors eindeutig der Fall. Denn in Deutschland wird die effektive Steuerquote durch Einkommensteuer, Körperschaftsteuer (inkl. Solidaritätszuschlag) und Gewerbesteuer nahezu ausschließlich oberhalb des Mindeststeuersatzes liegen. Als erster Grund hierfür ist zunächst die im internationalen Vergleich herausstechende Höhe der deutschen Unternehmensteuersätze anzuführen, die Deutschland zu einem Hochsteuerland qualifiziert.<sup>131</sup> Für

<sup>129</sup> *Koch/Nguyen*, EuR 2010, 364 (365); *Behrens*, EuR 1992, 145 (154); *Steindorff*, JZ 1994, 94 (96); *Mühl*, Diskriminierung und Beschränkung, S. 105 f.; *Kingreen* in Ehlers, Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten, 4. Aufl. 2014, § 13 Rn. 22; *Epiney und Korte* in Calliess/Ruffert, 6. Aufl. 2022, Art. 18 AEUV Rn. 13 und Art. 49 AEUV Rn. 58, die auf die inhaltliche Tragweite einer Regelung abstellen, also ob Personen einer anderen Staatsangehörigkeit den Tatbestand grundsätzlich leichter, also typischerweise, erfüllen. *Holoubek* in Schwarze, 4. Aufl. 2019, Art. 18 AEUV Rn. 7, stellt fest, dass es nicht auf ein quantitatives Kriterium im statistischen Sinne ankomme, sondern dass die entsprechende Regelung hinsichtlich ihrer typischen Regelungsfolgen Angehörige anderer Mitgliedstaaten treffe.

<sup>130</sup> *Müller-Graff* in Streinz, 3. Aufl. 2018, Art. 49 AEUV Rn. 48; *von Bogdandy* in Grabitz/Hilf/Nettesheim, 75. EL 2022, Art. 18 AEUV, Rn. 15; *Hintersteininger*, Binnenmarkt und Diskriminierungsverbot, S. 35 ff.; *Görlitz*, Struktur und Bedeutung der Rechtsfigur der mittelbaren Diskriminierung im System der Grundfreiheiten, S. 139 f.; *Plötscher*, Der Begriff der Diskriminierung im Europäischen Gemeinschaftsrecht, S. 278; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 102, die es dort noch für eine mittelbare Diskriminierung ausreichen ließ, dass eine neutral formulierte Vorschrift die benachteiligte Gruppe überproportional betrifft. So sollten auch dem Allgemeinen Programm zur Aufhebung der Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit vom 15.1.1962 zufolge durch das Verbot der mittelbaren Diskriminierung Beschränkungen verhindert werden, die „ausschließlich oder vorwiegend Ausländer [...] behindern“, ABl. Nr. 2 (1962) S. 36, Celex-Nr. 3 1961 X 1202.

<sup>131</sup> Der OECD zufolge landet Deutschland mit einer nominalen Gesamtsteuerbelastung bei Körperschaften von 29,94 % auf Rang 5 der OECD-Staaten ([https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=Table\\_III](https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=Table_III), abgerufen am 26.10.2021). Auch im Jahr 2020 lag die nominale Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften in Deutschland etwa 8 Prozentpunkte über dem OECD-Durchschnitt, vgl. BDI, Raus aus der Krise – BDI-Steuermodell der Zukunft, 12.1.2021, S. 6, 9. Ausführlich zur effektiven Steuerbelastung deutscher Kapitalgesellschaften *Huber/Maiterth*, StuW 2020, 18 ff. Vgl. auch *Linnemann/Weiß*, IStR 2019, 692 (693 ff.),

Kapitalgesellschaften beträgt der gesetzliche Steuersatz ca. 30 % und damit das Doppelte des Mindeststeuersatzes. Eine erst vor kurzem erschienene Feldstudie zeigt zudem für Deutschland auf, dass es nur in sehr begrenztem Umfang kritische Abweichungen in den deutschen Vorschriften zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage von denen zur Ermittlung der GloBE-Einkünfte gibt.<sup>132</sup> Daraus kann geschlossen werden, dass das Risiko, in Deutschland eine bei isolierter Betrachtung nach den GloBE-Regeln niedrig besteuerte Konzerneinheit auszuweisen, recht gering ist. Die Möglichkeit der Feststellung einer konzernbezogenen Niedrigbesteuerung in Deutschland wird darüber hinaus dadurch (erheblich) eingeschränkt, dass das Jurisdictional Blending bei der Ermittlung der effektiven Steuerquote etwaige Steuervorteile für einzelne Konzerneinheiten wieder ausgleichen kann.<sup>133</sup> Für Deutschland als Hochsteuerland wird somit nur sehr selten eine Niedrigbesteuerung der darin ansässigen Konzerneinheiten eines Konzerns festzustellen sein. Betrachtet man dagegen vor dem Hintergrund des Mindeststeuersatzes i. H. v. 15 % allein die gesetzlichen Körperschaftsteuersätze in den Mitgliedstaaten Bulgarien (10 %), Ungarn (10,8 %), Irland (12,5 %) und Zypern (12,5 %),<sup>134</sup> zeigt sich, dass eine deutsche Konzerngesellschaft, die eine Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte in einem dieser Staaten errichten möchte, ohne Anpassung der dortigen Steuervorschriften grundsätzlich Top-up Tax entrichten müsste, die damit quasi zu einer Gebühr für die Wahrnehmung der Grundfreiheiten werden würde.<sup>135</sup> Auch beispielsweise aufgrund von (Nexus-konformen) Patentboxen, die in vielen EU-Mitgliedstaaten zur Verfügung stehen,<sup>136</sup> wird es

---

die für deutsche Kapitalgesellschaften auf eine durchschnittliche effektive Steuerbelastung von etwa 24 % kommen; IWB Kompakt, IWB 2019, 54: „Deutschlands effektiver Steuersatz für Unternehmen ist mit 27,3 % einer der höchsten aller entwickelten Staaten und zumal in der Europäischen Union.“

<sup>132</sup> *Döllefeld et al.*, Tax Administrative Guidance: A Proposal for Simplifying Pillar Two, 22 ff.

<sup>133</sup> Dies ist nach Auffassung des Autors bislang in der Literatur unberücksichtigt geblieben, vgl. etwa *Nogueira*, WTJ 2020, 465 (469, 487 ff.), der in seinen Ausführungen von „entity blending (or no blending at all)“ ausgeht.

<sup>134</sup> *DG Taxation and Customs Union*, Taxation Trends in the European Union, 2021 Edition, S. 45.

<sup>135</sup> Vgl. *Nogueira/Turina*, Pillar Two and EU Law, in: Perdelwitz/Turina, Global Minimum Taxation?, S. 291.

<sup>136</sup> Zu nennen sind hier Belgien, Frankreich, Griechenland, Irland, Litauen, Luxemburg, Malta, Niederlande, Polen, Portugal, Slowakei, Spanien und Ungarn, vgl. *Flamant/Godar/Richard*, New Forms of Tax Competition in the European Union, 28, 52.

dort wesentlich wahrscheinlicher zu einer Niedrigbesteuerung i. S. d. GloBE-Regeln kommen können als in Deutschland. Bei quantitativer Herangehensweise wird folglich eine versteckte Diskriminierung anzunehmen sein.

Doch kann dieses Ergebnis bei Heranziehung eines qualitativen Maßstabs bestätigt werden? Sprich: Handelt es sich bei der für Deutschland vorgefundenen Situation um eine rein zufällige, quantitative Korrelation oder entspringt die überwiegende Benachteiligung grenzüberschreitend tätiger Konzerne dem Wesen der GloBE-Regeln? Zunächst einmal kann zu dieser Frage allgemein auf den Geist der GloBE-Regeln<sup>137</sup> hingewiesen werden, wie er sich bis zum Zeitpunkt der Veröffentlichung der Modellregeln darstellt und hier zuvor schon erörtert wurde. Die GloBE-Regeln wurden im IF entwickelt, um auf Fälle ausländischer Niedrigbesteuerung reagieren zu können.<sup>138</sup> Dies entspricht dem Sinn und Zweck einer Steuer, die sich gegen Gewinnverlagerungen und einen als schädlich wahrgenommenen internationalen Steuerwettbewerb richtet. Dass etwaige Fälle inländischer Niedrigbesteuerung generell nicht in den Anwendungsbereich der inländischen IIR und UTPR geraten sollen, liegt nicht nur daran, dass den jeweiligen Staaten nicht zugetraut wird, die Top-up Tax in diesen Fällen tatsächlich auch zu erheben,<sup>139</sup> sondern auch an der wesentlich weniger komplexen Möglichkeit für diese Staaten, eine Mindestbesteuerung durch Anpassung ihrer allgemeinen Steuervorschriften sicherzustellen. Betrachtet man nun die Situation für Deutschland und wendet die von *Kokott* aufgestellten Grundsätze zur wesensmäßigen Korrelation auf die deutschen GloBE-Regeln an, müsste die Frage lauten, ob die Höhe der länderbezogenen effektiven Steuerquote bzw. das Merkmal der Niedrigbesteuerung mit dem ausländischen Sitz eines Unternehmens bzw. einer

---

<sup>137</sup> Vgl. zur Relevanz politischer Absichten die Schlussanträge der GA *Kokott* v. 13.6.2019 – C-75/18, *Vodafone Magyarorszá*g, ECLI:EU:C:2019:492, Rn. 83 ff. und v. 4.7.2019 – C-323/18, *Tesco-Global Áruházak*, ECLI:EU:C:2019:567, Rn. 79 ff., die hierbei eine restriktive Handhabung einfordert.

<sup>138</sup> So auch *Ditz/Pinkernell*, *ISR* 2020, 1 (13), die unter Bezug auf die Entstehungsgeschichte und den Normzweck einen eindeutigen Fokus der GloBE-Regeln auf grenzüberschreitende Geschäftsvorfälle erkennen.

<sup>139</sup> Vgl. nur OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, Rn. 466. Würde Vertrauen darin bestehen, hätte sich die IF-Gemeinschaft zumindest für den Kreis der teilnehmenden Staaten auch einfach darauf einigen können, eine effektive Mindestbesteuerung durch Anpassung des jeweiligen allgemeinen inländischen Steuerrechts sicherzustellen, und damit auf eine im Ausland vorzunehmende Ersatzbesteuerung verzichten können.



Konzerneinheit korreliert.<sup>140</sup> Zur Beantwortung dieser Frage ist noch einmal auf die besondere Situation Deutschlands als Hochsteuerland hinzuweisen. Zwar gibt es auch in Deutschland einige wenige steuerliche Vorteile, die bei der Anwendung der GloBE-Regeln zur Ermittlung einer niedrigeren effektiven Steuerquote einer Konzerneinheit führen können.<sup>141</sup> Diese sind allerdings nicht signifikant, insbesondere vor dem Hintergrund des Jurisdictional Blending. Das derzeitige deutsche Unternehmensteuerrecht führt dazu, dass es der Voraussetzung eines Auslandsbezugs bei den deutschen GloBE-Regeln kaum bedarf, da typischerweise ausländische Niedrigbesteuerungsfälle zur Erhebung von Top-up Tax in Deutschland führen werden. Der Hinweis, dass sich dies eventuell durch ein Anheben der Besteuerung in anderen Staaten ändern könnte und der Effekt daher rein zufällig sei,<sup>142</sup> schlägt nach Auffassung des Autors nicht durch, da dies gerade die gewünschte Wirkung der GloBE-Regeln ist. Naturgemäß wird GloBE sich nicht grundsätzlich auf alle Beteiligungen an Konzerneinheiten im Ausland auswirken, da bei konzernbezogener Betrachtung nicht jedes andere Land als Niedrigsteuerland einzuordnen ist. Die Regeln werden aber immer dort zur Anwendung kommen, wo Konzerneinheiten in Niedrigsteuerländern tätig werden und Deutschland qualifiziert grundsätzlich nicht als ein solches. Dem Wesen des neuen Steuerregimes nach werden die GloBE-Regeln in Deutschland typischerweise nur grenzüberschreitende Sachverhalte erfassen und daher nur dann multinationale Konzerne mit Konzerneinheiten in Deutschland zusätzlich belasten, wenn sie in anderen niedrig besteuerten Mitgliedstaaten eine Konzerneinheit halten. In diesem Rahmen soll auch auf die in der Literatur breit vertretene

---

<sup>140</sup> Vgl. Schlussanträge der GA Kokott v. 13.6.2019 – C-75/18, Vodafone Magyarországi, ECLI:EU:C:2019:492, Rn. 79 und v. 4.7.2019 – C-323/18, Tesco-Global Áruházak, ECLI:EU:C:2019:567, Rn. 75.

<sup>141</sup> In Deutschland gibt es etwa die Forschungszulage i. H. v. maximal 15.000.000 Euro (§ 4 Abs. 2 FZuLG), die nach § 10 FZuLG auf die festgesetzte Einkommen- oder Körperschaftsteuer angerechnet wird bzw. im Falle eines Überschusses zugunsten des Steuerpflichtigen zu einer Steuererstattung führt. Die persönlichen und sachlichen Befreiungen in § 5 Abs. 1 KStG sind dagegen allenfalls ausnahmsweise einmal einschlägig und führen daher kaum zu einer Niedrigbesteuerung in Deutschland. Auch nach § 8b KStG steuerbefreite laufende Beteiligungserträge und Anteilsveräußerungen werden gemäß Art. 3.2.1 Buchst. (b) und (c) der Modellregeln bei der Ermittlung der effektiven Steuerquote bereits berücksichtigt und können daher keine Niedrigbesteuerung begründen. Investitionsabzugsbeträge nach § 7g EStG betreffen nur KMU mit einem Jahresgewinn von maximal 200.000 Euro.

<sup>142</sup> *Englisch*, Implementation of the GloBE common approach on minimum taxation by individual EU Member States in compliance with EU fundamental freedoms, S. 18.

Auffassung zur Einordnung der Lizenzschranke in § 4j EStG als versteckte Diskriminierung hingewiesen werden.<sup>143</sup> Diese knüpft zwar auch nicht formal an die Ansässigkeit einer Person an, setzt aber eine von der Regelbesteuerung abweichende, niedrige Besteuerung voraus (Präferenzregelung), die in Deutschland nicht vorzufinden ist und damit lediglich bei grenzüberschreitenden Sachverhalten (in diesem Falle Lizenzzahlungen) die Vornahme des Abzugsverbotes nach § 4j EStG begründen kann. Insofern besteht eine gewisse Vergleichbarkeit,<sup>144</sup> auch wenn § 4j EStG derzeit mangels entsprechender deutscher Präferenzregelung in keinem Fall bei Inlandskonstellationen greifen kann. Ebenfalls kurz eingegangen werden soll auf die dänische Hinzurechnungsbesteuerung, die 2007 in Reaktion auf das Cadbury-Urteil des EuGH<sup>145</sup> in der Weise verändert wurde, dass sie nun auch Fälle mit inländischen Tochtergesellschaften erfasst.<sup>146</sup> Die OECD hat in ihrem Abschlussbericht zu Aktionspunkt 3 (CFC Rules) darauf hingewiesen, dass diese Regel seit ihrer Anpassung nicht vor den EuGH gebracht worden sei und daher davon ausgegangen werden könne, dass ein solches Vorgehen mit den Grundfreiheiten vereinbar sei.<sup>147</sup> Dazu ist einerseits anzumerken, dass diese Haltung auch in diesem konkreten Fall keineswegs unumstritten ist.<sup>148</sup> Zum anderen ist die dänische Hinzurechnungsbesteuerung nicht mit den GloBE-Regeln bzw. der IIR vergleichbar. Denn anders als die Mindeststeuer setzt sie

---

<sup>143</sup> Vgl. *Hagemann/Kahlenberg*, FR 2017, 1125 (1128); *Heil/Pupeter*, BB 2017, 795 (800 f.); *Max/Thiede*, StB 2017, 175 (180); *Schneider/Junior*, DStR 2017, 417 (425); *Benz/Böhmer*, DB 2017, 206 (210); *Schnitger*, DB 2018, 147 (148 f.); *Drummer*, IStR 2017, 602 (603); *Loschelder* in Schmidt, 41. Aufl. 2022, § 4j EStG Rn. 4; *Hagemann/Kahlenberg* in Herrmann/Heuer/Raupach, 310. Lief. 2022, § 4j EStG Rn. 5; *Pohl* in Brandis/Heuermann, 160. EL 2021, § 4j EStG Rn. 18; a. A. *Pötsch*, IStR 2018, 417 (419 f.); teilweise auch *Link*, DB 2017, 2372 (2374 f.).

<sup>144</sup> Siehe auch *Pinkernell/Ditz*, ISR 2020, 1 (13).

<sup>145</sup> EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04, Cadbury Schweppes, ECLI:EU:C:2006:544.

<sup>146</sup> Nach der dänischen Hinzurechnungsbesteuerung werden die Gewinne einer Tochtergesellschaft ihrer Muttergesellschaft entsprechend der Beteiligungshöhe hinzugerechnet, wenn die Muttergesellschaft direkt oder indirekt an der Tochtergesellschaft beteiligt ist, einen beherrschenden Einfluss auf sie hat, das sog. CFC Income (darunter fallen sowohl klassisch passive Einkünfte als auch bestimmte Einkünfte aus aktiven Wirtschaftstätigkeiten, z. B. Versicherungsleistungen) mehr als 50 % der gesamten steuerbaren Gewinne der Tochtergesellschaft ausmacht und deren Finanzanlagen mehr als 10 % der gesamten Vermögenswerte betragen. Das Kriterium der Niedrigbesteuerung gibt es nicht. Vielmehr werden die von der Tochtergesellschaft gezahlten Steuern bei der Besteuerung der Muttergesellschaft angerechnet. Siehe hierzu *Koerver Schmidt*, European Taxation 2014, 3 (4).

<sup>147</sup> OECD (2015), Designing Effective Controlled Foreign Company Rules – Action 3: 2015 Final Report, S. 17 f., 20.

<sup>148</sup> Vgl. *Koerver Schmidt*, European Taxation 2014, 3 (4 ff.).

tatbestandsmäßig keine Niedrigbesteuerung voraus, sondern rechnet lediglich rechtsfolgendseitig die von der Tochtergesellschaft entrichteten Steuern auf die Steuerlast der Muttergesellschaft an.

Aus den genannten Gründen besteht nach Ansicht des Autors damit auch im Falle der tatbestandlichen Ausweitung der GloBE-Regeln auf rein deutsche Sachverhalte eine (mittelbare) Diskriminierung.

### 6.1.2.3 Diskriminierung durch Umsatzschwelle?

Zuletzt soll kurz die Frage diskutiert werden, ob die Voraussetzung der Konzernumsatzschwelle für die Anwendung der GloBE-Regeln für sich genommen eine versteckte Diskriminierung begründen könnte. Eine ähnliche Begrenzung war etwa schon im Entwurf der Digital Services Tax (DST) der EU-Kommission vorgesehen.<sup>149</sup> Ähnlich wie dort stellt sich bei der Umsatzschwelle die Frage, ob diese die Anwendung der Mindeststeuerregelungen auf multinational agierende Konzerne begrenzt und somit protektionistische Züge annimmt.<sup>150</sup> Denn regelmäßig wird ein Konzern, der in mindestens zwei der vorausgegangenen vier Wirtschaftsjahre einen Konzernumsatz i. H. v. mindestens 750 Mio. Euro in seinen Konzernabschlüssen ausgewiesen hat, auch Niederlassungen in anderen Ländern unterhalten. Insofern läge bei quantitativer Betrachtung die Annahme einer mittelbaren Diskriminierung nahe.<sup>151</sup> Dagegen spricht bei qualitativer Betrachtung allerdings zunächst, dass die GloBE-Regeln mit der Umsatzschwelle eine solche begrenzende Wirkung nicht beabsichtigen. Die Umsatzschwelle begründet sich vielmehr aus rein pragmatischen Gründen, unter anderem der Nähe zum Country-by-Country Reporting, der Fähigkeit solch großer Konzerne zur Befolgung der GloBE-Regeln und der überproportionalen Zunahme an betroffenen Konzernen und Verwaltungsaufwand für die Finanzbehörden bei Herabsetzung der Umsatzschwelle.<sup>152</sup> Die Umsatzschwelle schützt somit zugleich kleinere multinationale Konzerne vor den administrativen und steuerlichen Belastungen

---

<sup>149</sup> EU-Kommission v. 21.3.2018, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen, Com(2018) 148 final, S. 30 (Art. 4 Nr. 1 Buchst. (a)).

<sup>150</sup> Vgl. hierzu auch *Nogueira/Turina*, Pillar Two and EU Law, in: Perdelwitz/Turina, Global Minimum Taxation?, S. 306 ff.

<sup>151</sup> Siehe auch *Englisch*, Implementation of the GloBE common approach on minimum taxation by individual EU Member States in compliance with EU fundamental freedoms, S. 19 f.

<sup>152</sup> Vgl. OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, Rn. 12, 114 ff., *Englisch*, Implementation of the GloBE common approach on minimum taxation by individual EU Member States in compliance with EU fundamental freedoms, S. 20 f.

der GloBE-Regeln.<sup>153</sup> Zudem hat der EuGH bereits explizit festgestellt, dass er die Höhe des Umsatzes als neutrales Unterscheidungskriterium ansieht und die überproportionale Betroffenheit international tätiger Unternehmen daher als aleatorisch bewertet.<sup>154</sup> Dieser Einschätzung folgend ist festzustellen, dass die Umsatzschwelle im Rahmen von GloBE für sich genommen keine versteckte Diskriminierung begründet.

#### 6.1.2.4 Zwischenergebnis

Sofern die deutsche IIR nur in Fällen der Niedrigbesteuerung im Ausland greift, begründet diese eine offene Diskriminierung und damit eine Beschränkung der einschlägigen Grundfreiheiten. Unter der Annahme, dass Top-up Tax über die UTPR mittels Betriebsausgabenabzugsverbot oder Quellensteuer im Abzugsverfahren auf ausgehende grenzüberschreitende Zahlungen des UTPR-Steuerpflichtigen erhoben wird, liegen ebenfalls offene Diskriminierungen zumindest der in Deutschland ansässigen, UTPR-steuerpflichtigen Konzerneinheit und ihrer unmittelbaren wie mittelbaren Gesellschafter vor. Sollte der Anwendungsbereich der deutschen IIR und UTPR in dem Sinne ausgeweitet werden, dass auch Fälle der Niedrigbesteuerung in Deutschland erfasst und besteuert werden, kommt eine offene Diskriminierung dagegen nicht in Betracht. Es ist aber sowohl unter der Anlegung eines quantitativen als auch eines qualitativen Maßstabs von einer versteckten bzw. mittelbaren Diskriminierung auszugehen. Sowohl die SOR als auch die Umsatzschwelle der GloBE-Regeln begründen im Übrigen für sich genommen jeweils keine Beschränkung der Grundfreiheiten.

### 6.1.3 Rechtfertigung

Die soeben festgestellten Beschränkungen der Grundfreiheiten könnten jedoch gerechtfertigt sein. Hierzu ist erforderlich, dass die GloBE-Regeln die im AEUV ausdrücklich vorgesehenen geschriebenen Schranken oder die ungeschriebenen „immanenten“ Schranken konkretisieren und verhältnismäßig sind.<sup>155</sup> Der EuGH wendet auf Rechtfertigungsebene einen strengen Maßstab an und akzeptiert nur eine sehr begrenzte Anzahl an Rechtfertigungsgründen, da die Mitgliedstaaten

---

<sup>153</sup> Vgl. *Englisch*, Implementation of the GloBE common approach on minimum taxation by individual EU Member States in compliance with EU fundamental freedoms, S. 21.

<sup>154</sup> EuGH v. 3.3.2020 – C-75/18, Vodafone Magyarország, ECLI:EU:C:2020:139, Rn. 50, 52; v. 3.3.2020 – C-323/18, Tesco-Global Áruházak, ECLI:EU:C:2020:140, Rn. 70, 72.

<sup>155</sup> Vgl. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 130.

nur in Ausnahmefällen zum Schutz ihrer heimischen Wirtschaft vor dem binnenmarktbedingten freien Fluss grenzüberschreitender Geschäftstätigkeiten befugt sein sollen.<sup>156</sup> Im Falle einer direkten Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit lehnt der EuGH zwar prinzipiell eine Rechtfertigung anhand der ungeschriebenen Rechtfertigungsgründe ab.<sup>157</sup> Soweit eine Ungleichbehandlung unmittelbar an den Unternehmenssitz anknüpft, soll diese restriktive Handhabung auf Rechtfertigungsebene allerdings nach Auffassung der Literatur nicht in demselben Maße gelten, da der Sitz anders als die Staatsangehörigkeit keine höchstpersönliche und unverfügbare Eigenschaft ist und dem Verbot solcher Ungleichbehandlungen nicht derselbe konstituierende Stellenwert für die Unionsrechtsordnung zukommt wie das Verbot einer Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit.<sup>158</sup>

### 6.1.3.1 Geschriebene Rechtfertigungsgründe

Nach Art. 52 Abs. 1 AEUV können Beeinträchtigungen der Niederlassungsfreiheit aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit oder Gesundheit gerechtfertigt sein. Dies gilt über Art. 62 AEUV auch für Beschränkungen der Dienstleistungsfreiheit. Diese Rechtfertigungsgründe werden vom EuGH sehr eng ausgelegt und sind für das Steuerrecht daher kaum von Bedeutung.<sup>159</sup> Auch vorliegend können sie für Zwecke der GloBE-Regeln nach Auffassung des Autors nicht fruchtbar gemacht werden.<sup>160</sup>

Etwas anders gestaltet sich die Lage für steuerliche Beeinträchtigungen der Kapitalverkehrsfreiheit. Art. 63 Abs. 1 Buchst. a) AEUV sieht vor, dass die Mitgliedstaaten steuerrechtliche Vorschriften anwenden dürfen, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln. Zudem darf ein Mitgliedstaat gemäß Art. 63 Abs. 1 Buchst. b) AEUV die

---

<sup>156</sup> Schön, Taxing Multinationals in Europe, S. 11.

<sup>157</sup> Vgl. bspw. EuGH v. 22.10.2014 – C-344/13 und 367/13., Blanco und Fabretti, ECLI:EU:C:2014:2311 Rn. 38; v. 6.10.2009 – C-153/08, Kommission/Spanien, ECLI:EU:C:2009:618, Rn. 36 f.; v. 18.7.2007 – C-490/04, Kommission/Deutschland, ECLI:EU:C:2007:430, Rn. 86; Englisch, DStJG 41 (2018), 273 (304 f.).

<sup>158</sup> Englisch, DStJG 41 (2018), 273 (305); Englisch in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 7.204; Kainer in Pechstein/Nowak/Häde, Frankfurter Kommentar, Art. 49 AEUV Rn. 107 m. w. N. Siehe auch Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 103, 135.

<sup>159</sup> Vgl. Englisch in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 7.204; Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 131 ff.; Korte in Calliess/Ruffert, 6. Aufl. 2022, Art. 49 AEUV Rn. 120.

<sup>160</sup> So ausdrücklich auch Gebhardt, IWB 2020, 958 (966).

Maßnahmen treffen, die zur Verhinderung von Zuwiderhandlungen gegen innerstaatliches Steuerrecht – das sind insb. Steuerhinterziehungen<sup>161</sup> – unerlässlich oder aus Gründen der öffentlichen Ordnung oder Sicherheit gerechtfertigt sind. Allerdings sind diese steuerspezifischen Rechtfertigungsgründe nach Auffassung des EuGH unter Hinweis auf Art. 65 Abs. 3 AEUV lediglich als deklaratorisch einzuordnen,<sup>162</sup> sodass auch steuerliche Beeinträchtigungen der Kapitalverkehrsfreiheit grundsätzlich nur mithilfe zwingender Gründe des Allgemeinwohls zu rechtfertigen sind.<sup>163</sup>

Es soll aber darauf hingewiesen werden, dass das Europäische Parlament und der Rat gemäß Art. 51 Abs. 2 i. V. m. Art. 62 AEUV eine Bereichsausnahme für Zwecke der Umsetzung von GloBE beschließen könnten, sodass die Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit nicht berührt wären. Von dieser sekundärrechtlichen Möglichkeit ist bislang allerdings noch nie Gebrauch gemacht worden und ein solches Vorgehen erscheint auch zweifelhaft.<sup>164</sup>

### 6.1.3.2 Ungeschriebene Rechtfertigungsgründe

Als ungeschriebene Rechtfertigungsgründe bzw. immanente Schranken zieht der EuGH in seiner ständigen Rechtsprechung zwingende Gründe des Allgemeininteresses heran („rule of reason“).<sup>165</sup> Die damit einhergehende Erweiterung der Rechtfertigungsmöglichkeiten beruht auf einem Akt der Rechtsfortbildung durch den EuGH, der aus der Weiterentwicklung des Schutzes der Grundfreiheiten hervorgeht.<sup>166</sup> Der EuGH hat in seiner bisherigen Rechtsprechung zu steuerlichen Beschränkungen der Grundfreiheiten nur einige wenige Rechtfertigungsgründe anerkannt, darunter die Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung

<sup>161</sup> Siehe *Englisch* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 7.201.

<sup>162</sup> Vgl. bspw. EuGH v. 8.9.2005 – C-512/03, Blankaert, ECLI:EU:C:2005:516, Rn. 42; v. 7.9.2004 – C-319/02, Manninen, ECLI:EU:C:2004:484, Rn. 28 f.; v. 6.6.2000 – C-35/98, Verkooijen, ECLI:EU:C:2000:294, Rn. 44 ff.; *Englisch* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 7.201; *Schönfeld*, StuW 2005, 158 (163); *Cordewener/Kofler/van Thiel*, CMLR 2009, 1951 (1968 f.) m. w. N.; *Dashwood/Dougan/Rodger et al.*, Wyatt and Dashwood’s European Union Law, 2011, S. 596.

<sup>163</sup> Vgl. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 133.

<sup>164</sup> *Korte* in Calliess/Ruffert, 6. Aufl. 2022, Art. 51 AEUV Rn. 16; *Müller-Graff* in Streinz, 3. Aufl. 2018, Art. 51 AEUV Rn. 11.

<sup>165</sup> Vgl. statt vieler EuGH v. 20.1.2021 – C-484/19, Lexel, ECLI:EU:C:2021:34, Rn. 46; v. 7.11.2013 – C-322/11, K, ECLI:EU:C:2013:716, Rn. 36; v. 12.9.2006 – C-196/04, Cadbury Schweppes, ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 47.

<sup>166</sup> Siehe im Detail *Englisch* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 7.202 f.

der Besteuerungsbefugnis, die Kohärenz des nationalen Steuersystems, die steuerliche Missbrauchsbekämpfung und die wirksame steuerliche Kontrolle und Durchsetzung des Steueranspruchs.<sup>167</sup> Drohende Steuerausfälle und andere reine Fiskalzwecke werden dagegen vom EuGH als zur Rechtfertigung ungeeignet angesehen.<sup>168</sup> Nur die zuvor aufgeführten Zwecke kommen vorliegend zumindest ansatzweise als Rechtfertigungsgründe in Betracht,<sup>169</sup> sodass nur auf diese nachfolgend eingegangen wird. Im Übrigen muss die Beschränkung verhältnismäßig sein, wobei der EuGH regelmäßig einen strengen Maßstab anlegt<sup>170</sup> und verlangt, dass die Beschränkung geeignet ist, die Erreichung des fraglichen Ziels zu gewährleisten, und nicht über das hinausgeht, was hierzu erforderlich ist.<sup>171</sup> Die Verhältnismäßigkeitsprüfung des EuGH ist demnach anders als in Deutschland nur zweistufig aufgebaut, wobei die im Rahmen der deutschen Angemessenheitsprüfung zu berücksichtigenden Kriterien (Wertung, etwa Wichtigkeit des betroffenen Schutzguts, Intensität der konkreten Bedrohung, Besonderheiten des Einzelfalles) bereits in die Erforderlichkeitsprüfung einfließen.<sup>172</sup>

---

<sup>167</sup> Vgl. etwa *Musil* in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, Einführung Rn. 112; *Englisch* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 7.223 ff.; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 135; *Kainer* in Pechstein/Nowak/Häde, Frankfurter Kommentar, Art. 49 AEUV Rn. 108 ff.; *Sedlacek/Züger* in Streinz, 3. Aufl. 2018, Art. 65 AEUV Rn. 32 für die Kapitalverkehrsfreiheit.

<sup>168</sup> Vgl. bspw. EuGH v. 5.2.2014 – C-385/12, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, ECLI:EU:C:2014:47, Rn. 44; v. 21.11.2002 – 436/00, X und Y, ECLI:EU:C:2002:704, Rn. 50; v. 6.6.2000 – C-35/98, *Verkooijen*, ECLI:EU:C:2000:294, Rn. 48. Siehe auch *Englisch* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 7.208 ff. mit weiteren vom EuGH für grundsätzlich untauglich befundenen Rechtfertigungsgründen.

<sup>169</sup> Vgl. *Nogueira/Turina*, Pillar Two and EU Law, in: Perdelwitz/Turina, Global Minimum Taxation?, S. 292 ff., 299; *Englisch/Becker*, Implementing an International Effective Minimum Tax in the EU, Materialien aus Wirtschaft und Gesellschaft (AK Wien), Heft 224, Juli 2021, S. 51 f.; *Nogueira*, WTJ 2020, 465 (482); *Englisch/Becker*, WTJ 2019, 483 (525); *De Broe*, OECD's Global Anti-Base Erosion, 7 f. Proposal – Pillar Two Raises Fundamental Concerns of Compatibility with EU Law, S. 5; *Devereux et al.*, The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal, Oxford University Centre for Business Taxation, S. 51 ff., 55; *Schnitzer* in FS Kessler, 2021, S. 169 (182 ff.).

<sup>170</sup> Vgl. *Englisch/Becker*, Implementing an International Effective Minimum Tax in the EU, Materialien aus Wirtschaft und Gesellschaft (AK Wien), Heft 224, Juli 2021, S. 51.

<sup>171</sup> Vgl. zur ständigen Rspr. etwa EuGH v. 20.1.2021 – C-484/19, *Lexel*, ECLI:EU:C:2021:34, Rn. 46; v. 13.3.2007 – C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, ECLI:EU:C:2007:161, Rn. 64; v. 12.9.2006 – C-196/04, *Cadbury Schweppes*, ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 47; v. 13.12.2005 – C-446/03, *Marks & Spencer*, ECLI:EU:C:2005:763, Rn. 35 m. w. N.

<sup>172</sup> Vgl. *Leible/T. Streinz* in Grabitz/Hilf/Nettesheim, 75. EL 2022, Art. 34 AEUV Rn. 127.

### 6.1.3.2.1 Kohärenz des Steuersystems

Der EuGH hat bereits entschieden, „dass die Notwendigkeit, die Kohärenz des Steuersystems zu wahren, eine Regelung rechtfertigen kann, die geeignet ist, Grundfreiheiten einzuschränken“.<sup>173</sup> Nach dem Kohärenzprinzip soll ein Steuerpflichtiger nicht einseitig einen Vorteil beanspruchen können, ohne damit unmittelbar verbundene Nachteile zu tragen, weil er in diesem Fall keine Gleichbehandlung i. S. d. Grundfreiheiten, sondern eine Besserbehandlung beanspruchen würde.<sup>174</sup> Die Unmittelbarkeit dieses Zusammenhangs muss anhand des Ziels der fraglichen Regelung beurteilt werden.<sup>175</sup> So ist etwa der Verlustabzug nur einem Staat zumutbar, der auch die entsprechenden Gewinne besteuern darf.<sup>176</sup> Gerade in Hinsicht auf Unternehmensgruppen ist der EuGH allerdings recht zurückhaltend, was diesen Rechtfertigungsgrund angeht.<sup>177</sup> Zudem wohnt der Kohärenz inne, dass sie als Ausprägung des Gleichheitssatzes grundsätzlich nur gegenüber ein und demselben Hoheitsträger wirkt, sodass der EuGH regelmäßig keine unilateral durch andere Staaten gewährten Steuervorteile berücksichtigt, es sei denn, diese sind in bilateralen Abkommen mit dem Besteuerungsstaat festgelegt.<sup>178</sup> Aus eben diesem Grunde kann eine Rechtfertigung hinsichtlich der durch die GloBE-Regeln verursachten Diskriminierungen nicht gelingen. Denn die Ersatz- bzw. Zusatzbesteuerung in Deutschland über IIR und UTPR soll die steuerlichen Vorteile, die ein anderes Land einem Konzern nach dessen nationalem Steuerrecht gewährt, begrenzen. Es fehlt zudem an

---

<sup>173</sup> Vgl. etwa EuGH v. 13.3.2014 – C-375/12, Bouanich, ECLI:EU:C:2014:138, Rn. 69; v. 13.11.2012 – C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation, ECLI:EU:C:2012:707, Rn. 57 m. w. N. zur Rechtsprechung.

<sup>174</sup> Vgl. EuGH v. 30.06.2016 – C-123/15, Feilen, ECLI:EU:C:2016:496, Rn. 30; v. 27.11.2008 – C-418/07, Papillon, ECLI:EU:C:2008:659 Rn. 43 f.; v. 28.1.1992 – C-204/90, Bachmann, ECLI:EU:C:1992:35, Rn. 21 ff.; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 5 Rn. 82 m. w. N. Siehe auch *Hey/Kirchhoff/Ismer* in Herrmann/Heuer/Raupach, 310. Lief. 2022, Einführung zum EStG Rn. Rn. 438 und *Staringer*, DStJG 41 (2018), 365 (367 ff.).

<sup>175</sup> EuGH v. 30.06.2016 – C-123/15, Feilen, ECLI:EU:C:2016:496, Rn. 30; v. 7.11.2013 – C-322/11, K, ECLI:EU:C:2013:716, Rn. 66 m. w. N. zur Rechtsprechung; *Englisch* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 7.279 f.

<sup>176</sup> *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 5 Rn. 87; vgl. etwa auch EuGH v. 7.9.2004 – C-319/02, Manninen, ECLI:EU:C:2004:484, Rn. 42.

<sup>177</sup> Vgl. *Schön*, Taxing Multinationals in Europe, S. 14 f.

<sup>178</sup> EuGH v. 10.4.2014 – C-190/12, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, ECLI:EU:C:2014:249, Rn. 94; v. 13.3.2014 – C-375/12, Bouanich, ECLI:EU:C:2014:138, Rn.70 ff.; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 5 Rn. 83.



einem unmittelbaren, systematischen Zusammenhang zwischen dem jeweiligen steuerlichen Vorteil im Ausland und dessen Ausgleich durch die deutsche IIR bzw. UTPR.<sup>179</sup>

Auch soweit man im Falle eines „Nachteilsausgleichs“ auf einen Rechtfertigungsgrund der internationalen Kohärenz zurückgreifen möchte,<sup>180</sup> kann dieser Grund nur sehr zurückhaltend angeführt werden. Vor- und Nachteil müssen denselben konkreten Besteuerungsvorgang bei demselben Steuerpflichtigen betreffen, sodass ein niedriges ausländisches Steuerniveau allein allgemein keine kompensierende Extra-Besteuerung rechtfertigt.<sup>181</sup> Dass ein Angehöriger eines Mitgliedstaates steuerliche Vorteile eines anderen Mitgliedstaates auf legalem Wege nutzt, kann ihm nicht die Berufung auf die Grundfreiheiten verwehren.<sup>182</sup> Dazu gehört auch, dass ein Mitgliedstaat die außergewöhnlich günstige Behandlung einer Tochtergesellschaft im EU-Ausland nicht durch eine weniger günstige steuerliche Behandlung der Muttergesellschaft ausgleichen darf.<sup>183</sup> Dies zeigt, dass Regelungen wie die unter GloBE, welche eine deutsche Zusatzbesteuerung von Konzerneinheiten aufgrund der Niedrigbesteuerung fremder Konzerneinheiten in anderen Staaten auslösen, nicht über den Grund der Kohärenz zu rechtfertigen sind.

### 6.1.3.2.2 Wirksamkeit der steuerlichen Überwachung und Effizienz der Steuerbeitreibung

Die Notwendigkeit der wirksamen steuerlichen Überwachung ist als zwingender Grund des Allgemeininteresses ebenfalls anerkannt, da diese die effektive Steuerbeitreibung gewährleistet.<sup>184</sup> Mitgliedstaaten müssen in der Lage sein, mit ihren

---

<sup>179</sup> Siehe zum Rechtfertigungsgrund der Kohärenz auch *Schnitger* in FS Kessler, 2021, S. 169 (182 f.).

<sup>180</sup> Vgl. hierzu ausführlich *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 5 Rn. 92 ff.

<sup>181</sup> *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 5 Rn. 95 f. m. w. N. Die internationale Kohärenz steht in einem Spannungsverhältnis zur Autonomie der Rechtsordnungen.

<sup>182</sup> EuGH v. 22.4.2010 – C-510/08, *Mattner*, ECLI:EU:C:2010:216, Rn. 41; v. 11.12.2003 – C-364/01, *Barbier*, ECLI:EU:C:2003:665, Rn. 71; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 5 Rn. 96 m. w. N.

<sup>183</sup> EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04, *Cadbury Schweppes*, ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 49; v. 15.7.2004 – C-315/02, *Lenz*, ECLI:EU:C:2004:446, Rn. 41 ff.; v. 26.10.1999 – C-294/97, *Eurowings*, ECLI:EU:C:1999:524, Rn. 44; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 5 Rn. 96.

<sup>184</sup> Vgl. EuGH v. 28.2.2013 – C-544/11, *Petersen*, ECLI:EU:C:2013:124, Rn. 50 m. w. N.; v. 25.10.2012 – C-387/11, *Kommission/Belgien*, ECLI:EU:C:2012:670, Rn. 80; v. 5.7.2012 – C-318/10, *SIAT*, ECLI:EU:C:2012:415, Rn. 36, 43 f.; v. 15.5.1997 – C-250/95, *Futura Participations* und *Singer*, ECLI:EU:C:1997:239, Rn. 31; v. 20.2.1979 – C-120/78, *Rewe-Zentral*,

Maßnahmen den Steuerpflichtigen, die Höhe der zu entrichtenden Beiträge und abziehbar Posten klar und eindeutig feststellen zu können.<sup>185</sup> Daher können etwa längere Nachforderungsfristen oder die Vorenthaltung von Steuervergünstigungen in Fällen mit Auslandsbezug gerechtfertigt sein.<sup>186</sup> Aufgrund des ebenfalls zur Gewährleistung der effektiven steuerlichen Kontrolle erlassenen Sekundärrechts (z. B. die Amtshilferichtlinie 2011/16/EU und die Antisteuervermeidungsrichtlinie (EU) 2016/1164), welches die Sachaufklärung durch die Steuerpflichtigen und das Instrument der Amtshilfe (Stichwort: automatischer Datenaustausch) deutlich verbessert hat, kann ein Rückgriff auf den Rechtfertigungsgrund der wirksamen steuerlichen Überwachung häufig mangels Verhältnismäßigkeit scheitern.<sup>187</sup> Die Gewährleistung einer wirksamen steuerlichen Kontrolle wird mit der Umsetzung der GloBE-Regeln jedoch schon gar nicht als Ziel anvisiert. Denn diese haben die Lösung einer materiellrechtlichen Problemstellung (nämlich der Niedrigbesteuerung im Ausland) zum Gegenstand, nicht die einer verfahrensrechtlichen. Die Ziele von GloBE haben keinen Bezug zu Problemen der Finanzverwaltung bei der Beschaffung steuerlich relevanter Informationen.<sup>188</sup>

Unabhängig davon muss den Mitgliedstaaten das Recht eingeräumt werden, Maßnahmen zur effizienten Steuererhebung ergreifen zu können, wozu beispielsweise auch die Erhebungsform der Quellenbesteuerung im Abzugsverfahren<sup>189</sup>

---

ECLI:EU:C:1979:42, Rn. 8; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 5 Rn. 33 f. m. w. N.

<sup>185</sup> Vgl. etwa EuGH v. 10.3.2005 – C-39/04, *Laboratoires Fournier*, ECLI:EU:C:2005:161, Rn. 24; v. 8.7.1999 – C-254/97, *Baxter*, ECLI:EU:C:1999:368, Rn. 18; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 5 Rn. 40.

<sup>186</sup> *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 5 Rn. 47, 43 ff.

<sup>187</sup> Vgl. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 5 Rn. 34 m. w. N., Rn. 48 f., zu Beeinträchtigungen der Kapitalverkehrsfreiheit in Drittstaatenkonstellationen siehe Rn. 53 ff.

<sup>188</sup> Vgl. *Nogueira*, WTJ 2020, 465 (482 f.); *Nogueira/Turina*, Pillar Two and EU Law, in: *Perdelwitz/Turina*, *Global Minimum Taxation?*, S. 296; a. A. wohl *Blum*, *Intertax* 2019, 516 (520 f.) für Drittstaatenkonstellationen.

<sup>189</sup> Eine Quellensteuer ist eine Steuer auf Einkünfte, die direkt an der Quelle der Auszahlung von Leistungsvergütungen abgezogen und im Namen des Leistungserbringers und Vergütungsgläubigers an das Finanzamt abgeführt wird, *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 5 Rn. 58.

gehört.<sup>190</sup> Zu diesem Rechtfertigungsgrund gehört im Hinblick auf Beeinträchtigungen durch Quellensteuern im Abzugsverfahren auch die Verwaltungsvereinfachung zugunsten der Steuerbehörden wie auch der Steuerpflichtigen.<sup>191</sup> Die Abzugsteuer dient der sicheren Erhebung einer Steuer, weil sie beim liquiden Schuldner einer Vergütung erhoben wird, welcher auch gegenüber dem Fiskus haftet.<sup>192</sup> Nicht nur im Falle der grenzüberschreitenden Sachaufklärung, sondern auch bei der grenzüberschreitenden Steuererhebung kann jedoch ein effizientes Verfahren schon durch Amtshilfe gewährleistet sein, die damit ein milderer, gleich geeignetes Mittel darstellen kann.<sup>193</sup> Für eine etwaige Beeinträchtigung der Grundfreiheiten durch die UTPR als Quellensteuer käme der Rechtfertigungsgrund der effizienten Steuererhebung somit zwar vordergründig in Betracht. Damit wäre jedoch lediglich die Form der Erhebung der Top-up Tax zu rechtfertigen und nicht die Besteuerung als solche. Denn die UTPR würde nicht nur der Sicherstellung der Besteuerung der durch Steuerausländer erzielten inländischen Gewinne dienen, sondern die Steuerpflichtigkeit der GloBE-relevanten Einkünfte erst begründen.<sup>194</sup>

### 6.1.3.2.3 Missbrauchsbekämpfung

#### 6.1.3.2.3.1 Prüfungsmaßstab

Als weiterer zwingender Grund des Allgemeininteresses ist die Bekämpfung von Missbrauch, Steuerflucht, Steuerumgehung und Steuerhinterziehung (Steuermissbrauch)<sup>195</sup> anerkannt, denn sie dient dem „evident legitimen Anliegen

---

<sup>190</sup> EuGH v. 12.7.2012 – C-269/09, Kommission/Spanien, ECLI:EU:C:2012:439, Rn. 64; v. 5.7.2007 – C-522/04, Kommission/Belgien, ECLI:EU:C:2007:405, Rn. 49–58; v. 3.10.2006 – C-290/94, FKP Scorpio Konzertproduktionen, ECLI:EU:C:2006:630, Rn. 35 f.

<sup>191</sup> *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 5 Rn. 63.

<sup>192</sup> Vgl. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 5 Rn. 58.

<sup>193</sup> Vgl. hierzu *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 5 Rn. 56 f.: Selbst bei möglicher Amtshilfe kann die Quellenbesteuerung via Abzugsverfahren das mildere Mittel als die spätere Besteuerung im Ausland sein, da der mit der Abgabe einer Steuererklärung verbundene Aufwand des ausländischen Steuerpflichtigen insbesondere bei geringen oder einmaligen Steuerforderungen ebenfalls die Grenze der Verhältnismäßigkeit überschreiten kann.

<sup>194</sup> So auch *Nogueira*, WTJ 2020, 465 (482); a. A. wohl *De Broe*, OECD's Global Anti-Base Erosion Proposal – Pillar Two Raises Fundamental Concerns of Compatibility with EU Law, S. 7 f.

<sup>195</sup> Vgl. zur ausführlichen Darstellung dieser Begriffe *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 2 Rn. 97 ff.

des Schutzes des Steueraufkommens“<sup>196</sup> und kann zudem den Binnenmarkt verzerren.<sup>197</sup> Eine missbräuchliche Inanspruchnahme der Grundfreiheiten soll verhindert werden.<sup>198</sup> Um diesen Grund heranziehen zu können, ist es notwendig, dass das Steueraufkommen dem Staat, der die Schutzmaßnahmen trifft, auch zusteht, was eine hinreichende Verbindung zwischen diesem Staat und dem Besteuerungsobjekt voraussetzt.<sup>199</sup> Des Weiteren, und dies ist vorliegend entscheidend, müssen sich die Bekämpfungsmaßnahmen spezifisch auf rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen beziehen, deren einziger

---

<sup>196</sup> *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 5 Rn. 74; vgl. etwa auch EuGH v. 24.11.2016 – C-464/14, *SECIL*, ECLI:EU:C:2016:896, Rn. 58; v. 7.4.2011 – C-20/09, *Kommission/Portugal*, ECLI:EU:C:2011:214, Rn. 60; v. 11.10.2007 – C-451/05, *ELISA*, ECLI:EU:C:2007:594, Rn. 81; v. 12.9.2006 – C-196/04, *Cadbury Schweppes*, ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 55.

<sup>197</sup> *Hey/Kirchhof/Ismer* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, 310. Lief. 2022, Einführung zum EStG Rn. 442.

<sup>198</sup> Vgl. *Staringer*, DSuJG 41 (2018), 365 (374).

<sup>199</sup> *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 5 Rn. 74.

oder wesentlicher<sup>200</sup> Zweck die Erzielung eines steuerlichen Vorteils<sup>201</sup> ist.<sup>202</sup> Vorschriften, die pauschal das Vorliegen von Steuermisbrauch unterstellen und neben rein künstlichen Gestaltungen auch „echte“ wirtschaftliche Geschäfte erfassen, gehen über das für die Erreichung des Ziels Erforderliche hinaus und sind damit unzulässig.<sup>203</sup> Eine rein künstliche Gestaltung liegt etwa dann vor, wenn

---

<sup>200</sup> Der EuGH hat seine Anforderungen möglicherweise etwas gelockert, indem er es mittlerweile teils auch ausreichen lässt, dass die (künstliche) Erzielung eines Steuervorteils der Hauptzweck oder einer der Hauptzwecke ist und nicht nur der alleinige Zweck, vgl. EuGH v. 26.2.2019 – C-115/15, C-118/16, C-119/16 und C-299/16, N Luxembourg I u. a., ECLI:EU:C:2019:134, Rn. 107; v. 26.2.2019 – C-116/16 und C-117/16, T Danmark und Y Denmark Aps, ECLI:EU:C:2019:135, Rn. 79; *Englisch* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 7.252. Andererseits wurde der Rechtfertigungsgrund der Missbrauchsbekämpfung etwa im Fall *Lexel* zuletzt abgelehnt, da der spezifische Zweck des dort geprüften schwedischen Abzugsverbots zwar in der Verhinderung erheblicher Steuervorteile bestand, die Regelung aber den Abzug bei bestimmten grenzüberschreitenden Transaktionen versagte, wenn die Verbindlichkeit hauptsächlich, also zu 75 % oder mehr aus steuerlichen Gründen begründet wurde, womit sie sich eindeutig nicht auf rein künstliche Gestaltungen beschränkte, vgl. EuGH v. 20.1.2021 – C-484/19, *Lexel*, ECLI:EU:C:2021:34, Rn. 52 ff. Zumindest für die Kapitalverkehrsfreiheit ist der Maßstab aufgrund der teils abweichenden Zielsetzung etwas niedriger anzusetzen, sodass es dort für das Vorliegen einer künstlichen Gestaltung ausreicht, dass „das Hauptziel oder eines der Hauptziele darin besteht, durch Tätigkeiten im Hoheitsgebiet eines Mitgliedsstaates erzielte Gewinne künstlich in Drittländer mit niedrigem Besteuerungsniveau zu transferieren“, vgl. EuGH v. 26.2.2019 – C-135/17, X, ECLI:EU:C:2019:136, Rn. 84; *Hey/Kirchhoff/Ismer* in Herrmann/Heuer/Raupach, 310. Lief. 2022, Einführung zum EStG Rn. 442. Weiterhin kann möglicherweise danach differenziert werden, ob eine Maßnahme der Bekämpfung legaler oder illegaler Praktiken dient, *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 5 Rn. 74 f. In letzterem Fall soll es nach *Kokott* ausreichen, dass die Steuerersparnis oder -vermeidung nur ein wesentliches Ziel der Gestaltung ist, während bei legalen Praktiken dieses Ziel der einzige Zweck sein muss.

<sup>201</sup> Damit ist das Entgehen der Steuer gemeint, „die normalerweise für durch Tätigkeiten im Inland erzielte Gewinne geschuldet wird“, EuGH v. 7.11.2013 – C-322/11, K, ECLI:EU:C:2013:716, Rn. 61; v. 12.9.2006 – C-196/04, Cadbury Schweppes, ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 55.

<sup>202</sup> Vgl. EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04, Cadbury Schweppes, ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 55; v. 20.1.2021 – C-484/19, *Lexel*, ECLI:EU:C:2021:34, Rn. 49; v. 22.2.2018 – C-398/16 und C-399/16, X und X, ECLI:EU:C:2018:110, Rn. 46; v. 24.11.2016 – C-464/14, *SECIL*, ECLI:EU:C:2016:896, Rn. 58; v. 17.9.2009 – C-182/08, Glaxo Wellcome, ECLI:EU:C:2009:559, Rn. 89; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 5 Rn. 77. Die „Cadbury Doktrin“ wird von der Finanzverwaltung derzeit unberechtigterweise in Zweifel gezogen, vgl. *Schönfeld*, DSJG 41 (2018), 493 (498 f., 519 ff.).

<sup>203</sup> EuGH v. 7.9.2017 – C-6/16, Eqiom und Enka, ECLI:EU:C:2017:641, Rn. 31 f.; v. 19.6.2014 – C-53/13 und C-80/13, Strojirny Prostejov und ACO Industries Tabor, ECLI:EU:C:2014:2011, Rn. 56 m. w. N.; v. 7.11.2013 – C-322/11, K, ECLI:EU:C:2013:716,

neben dem „subjektiven Element, das in dem Streben nach einem Steuervorteil besteht“<sup>204</sup>, aus objektiven Anhaltspunkten hervorgeht, dass die Gründung einer beherrschten ausländischen Gesellschaft nicht mit einer tatsächlichen Ansiedlung zusammenhängt, „deren Zweck darin besteht, wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeiten im Aufnahmemitgliedstaat nachzugehen“.<sup>205</sup> Solche Anhaltspunkte sind u. a. das Ausmaß des greifbaren Vorhandenseins der Konzerneinheit in Form von Geschäftsräumen, Personal und Ausrüstungsgegenständen.<sup>206</sup> Der (persönliche) Anwendungsbereich einer Steuermissbrauchsbekämpfungsvorschrift muss genau definiert und darf nicht zu weit gefasst sein.<sup>207</sup> Der EuGH hat bereits entschieden, dass ein niedriges Besteuerungsniveau oder die Erzielung passiver Einkünfte im Ausland für sich genommen nicht ausreichen, um grenzüberschreitende Tätigkeiten als künstliche Gestaltungen bzw. missbräuchlich einzuordnen.<sup>208</sup> Insofern muss dem Steuerpflichtigen zusätzlich die reale Möglichkeit eingeräumt werden, Beweise für die wirtschaftlichen Gründe seiner Gestaltung vorzubringen, wobei übermäßige Anforderungen unzulässig sind.<sup>209</sup> So muss eine Maßnahme dem nationalen Gericht auch ermöglichen, „eine Einzelfallprüfung unter Berücksichtigung der Besonderheiten jedes Falles durchzuführen und sich dabei für die Berücksichtigung von missbräuchlichem oder betrügerischem Verhalten der

---

Rn. 62; v. 5.5.2011 – C-267/09, Kommission/Portugal, ECLI:EU:C:2011:273, Rn. 42 f., 46; v. 28.10.2010 – C-72/09, Etablissements Rimbaud, ECLI:EU:C:2010:645, Rn. 34; v. 19.11.2009 – C-540/07, Kommission/Italien, ECLI:EU:C:2009:717, Rn. 58 f.; v. 6.10.2009 – C-153/08, Kommission/Spanien, ECLI:EU:C:2009:618, Rn. 39; v. 11.10.2007 – C-451/05, ELISA, ECLI:EU:C:2007:594, Rn. 91; v. 13.3.2007 – C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, ECLI:EU:C:2007:161, Rn. 79; v. 12.9.2006 – C-196/04, Cadbury Schweppes, ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 50; Schlussanträge des GA Mischo v. 26.9.2002 – C-324/00, Lankhorst-Hohorst, ECLI:EU:C:2002:545, Rn. 89 ff.; v. 26.9.2000 – C-478/98, Kommission/Belgien, ECLI:EU:200:497, Rn. 45; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 5 Rn. 77.

<sup>204</sup> EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04, Cadbury Schweppes, ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 64.

<sup>205</sup> EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04, Cadbury Schweppes, ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 66.

<sup>206</sup> EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04, Cadbury Schweppes, ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 67.

<sup>207</sup> *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 5 Rn. 77 mit Verweis auf EuGH v. 9.11.2006 – C-433/04, Kommission/Belgien, ECLI:EU:C:2006:702, Rn. 36 ff. und Schlussanträge des GA Mazák v. 26.4.2007 – C-451/05, ELISA, ECLI:EU:C:2007:253, Rn. 130 f.

<sup>208</sup> Vgl. EuGH v. 26.2.2019 – C-135/17, X, ECLI:EU:C:2019:136, Rn.86; *Kollruss*, SWI 2020, 542 f. Siehe dazu auch EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04, Cadbury Schweppes, ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 38; *Pinkernell/Ditz*, ISR 2020, 1 (12).

<sup>209</sup> EuGH v. 20.1.2021 – C-484/19, Lexel, ECLI:EU:C:2021:34, Rn. 50; v. 23.4.2008 – C-201/05, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, ECLI:EU:C:2008:239, Rn. 84; v. 11.10.2007 – C-451/05, ELISA, ECLI:EU:C:2007:253, Rn. 92 ff.; v. 13.3.2007 – C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, ECLI:EU:C:2007:161, Rn. 82.

betroffenen Personen auf objektive Elemente zu stützen.“<sup>210</sup> Unwiderlegbare gesetzliche Vermutungen einer missbräuchlichen Gestaltung betrachtet der EuGH generell als unverhältnismäßig.<sup>211</sup> Auf Rechtsfolgenseite ist die Verhältnismäßigkeit weiterhin grundsätzlich nur gewahrt, wenn die Vorschrift lediglich den Mehrgewinn abschöpft, der spezifisch auf den Missbrauch zurückzuführen ist.<sup>212</sup>

#### 6.1.3.2.3.2 Anwendung auf die GloBE-Regeln

Die GloBE-Regeln richten sich in ihrer grundlegenden Zielsetzung auch, aber nicht nur gegen die Gewinnverlagerung durch multinationale Konzerne in niedrig besteuerte Hoheitsgebiete. Es soll verhindert werden, dass über nach wie vor bestehende Gewinnverlagerungsmöglichkeiten eine effektive Steuerquote von weniger als 15 % erreicht werden kann. Dabei ist die Verhinderung von Gewinnverlagerungen zumindest im Rahmen von GloBE nicht gleichzusetzen mit der Verhinderung von steuermisbräuchlichem Verhalten, sondern schließt letzteres Ziel nur mit ein.<sup>213</sup> Denn die Bekämpfung verbleibender BEPS-Möglichkeiten soll radikal gelöst werden, indem die IF-Staaten und damit auch Deutschland BEPS-auslösende Steuervorteile neutralisieren, die im Rahmen des Steuerwettbewerbs hervorgerufen wurden. Dadurch verfolgen die GloBE-Regeln zumindest auch das legitime Ziel, gegen Steuermissbrauch vorzugehen.

Die GloBE-Regeln sind insoweit geeignet, in gewissem Umfang Steuerumgehungen zu unterbinden, die nicht bereits nach den bestehenden Anti-BEPS-Regeln verhindert werden, da der Anreiz zu solchen unternehmerischen Aktivitäten durch die Mindeststeuer gemindert wird. Auch wenn die Differenz zwischen dem Mindeststeuersatz und der effektiven Steuerlast in Deutschland regelmäßig weiterhin recht groß sein dürfte, ist GloBE zumindest geeignet, missbräuchliche Gewinnverlagerungen wirtschaftlich unattraktiver zu machen und dadurch zu einer weiteren Reduktion des Phänomens BEPS beizutragen. Dies könnte auch daraus resultieren, dass Konzerne ihr Geschäft möglicherweise so umstrukturieren, dass sie erst gar nicht in den Anwendungsbereich der GloBE-Regeln mit dem damit verbundenen erheblichen Mehraufwand geraten, etwa unter Nutzung der noch zu erarbeitenden Safe-Harbour-Regelungen.

<sup>210</sup> EuGH v. 17.9.2009 – C-182/08, Glaxo Wellcome, ECLI:EU:C:2009:559, Rn. 99.

<sup>211</sup> Vgl. *Englisch* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 7.257.

<sup>212</sup> Vgl. EuGH v. 20.1.2021 – C-484/19, Lexel, ECLI:EU:C:2021:34, Rn. 51; v. 13.3.2007 – C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, ECLI:EU:C:2007:161, Rn. 83; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 5 Rn. 80 f.

<sup>213</sup> Vgl. *Nogueira/Turina*, Pillar Two and EU Law, in: Perdelwitz/Turina, Global Minimum Taxation?, S. 292.

Bei der Prüfung der Erforderlichkeit ist allerdings zu konstatieren, dass das Design der GloBE-Regeln entsprechend der Modellregeln nicht die strengen Vorgaben des EuGH erfüllt, die notwendigerweise zu beachten wären, um eine Rechtfertigung aus Gründen der Missbrauchsbekämpfung stützen zu können. Schon bei den Entwürfen der GloBE-Regeln hat sich dieses Ergebnis eines nicht hinreichend spezifizierten Regimes in der Literatur klar abgezeichnet. So wurde aus diesem Grund gefordert, eine etwaige Substanzausnahme müsse auch immaterielle Vermögenswerte als Faktor berücksichtigen und den betroffenen Konzerneinheiten die Möglichkeit zum Gegenbeweis wirtschaftlicher Gründe für ihre Gestaltungen einräumen bzw. die Substanzausnahme müsse wie in Art. 7 Abs. 2 ATAD I entsprechend der Kriterien der (gelockerten) Cadbury-Doktrin ausgestaltet werden, wobei zugleich festgehalten wurde, dass dies insbesondere dem Ziel der Begrenzung des internationalen Steuerwettbewerbs, aber auch dem Ziel der Vermeidung abstrakter (und nicht konkreter) BEPS-Risiken zuwiderlaufen würde.<sup>214</sup> Wohl auch aus jenem Grund ist das IF dieser EU-rechtlich fundierten Forderung nicht gefolgt. Eine Eingrenzung etwa auf passive Einkünfte, die im besonderen Verdacht missbräuchlicher Gestaltungen stehen,<sup>215</sup> ist nicht erfolgt. Die GloBE-Regeln lassen keine Möglichkeit des Nachweises zu, die dem IIR- oder UTPR-Steuerpflichtigen die Geltendmachung wirtschaftlicher Gründe für die Strukturen ermöglicht, welche eine Niedrigbesteuerung bedingen, und die auch einem nationalen Gericht die Möglichkeit einräumen, anhand von objektiven Kriterien bestimmen zu können, ob eine Gestaltung rein künstlich ist und die Umgehung der inländischen Besteuerung der alleinige oder wesentliche Zweck dieser Gestaltung ist. Demzufolge müssten die neuen Regeln so ausgestaltet sein, dass sie in jedem Einzelfall stets nur missbräuchliche Gestaltungen erfassen. Dies ist aber nicht der Fall. Die GloBE-Regeln sind schon von der Zielsetzung her nicht mit den Anforderungen des EuGH übereinzubringen. Eine

---

<sup>214</sup> Vgl. *Englisch*, EC Tax Review 2021, 136 (138). Siehe auch *De Broe*, OECD's Global Anti-Base Erosion Proposal – Pillar Two Raises Fundamental Concerns of Compatibility with EU Law, S. 5, 7; *Nogueira/Turina*, Pillar Two and EU Law, in: Perdelwitz/Turina, Global Minimum Taxation?, S. 289; *De Broe/Massant*, EC Tax Review 2021, 86 (93); *Koerver Schmidt*, Intertax 2020, 983 (989 f.); *Pinkernell/Ditz*, ISR 2020, 1 (14); *Devereux et al.*, The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal, Oxford University Centre for Business Taxation, S. 52 f.; *Blum*, Intertax 2019, 516 (521). Im Übrigen könnte eine Einengung des Tatbestands die Regeln möglicherweise überflüssig machen, da sie den bereits bestehenden Anti-BEPS-Maßnahmen wie bspw. den §§ 7 ff. AStG immer weiter angenähert würden, vgl. *BDI*, Position, OECD-Consultation 8 November 2019 – 2 December 2019, S. 16 f.; *De Broe/Danon/Chand*, Comments to Public Consultation Document: Global Anti-Base Erosion Proposal ("GloBE") – Pillar Two, 2.12.2019, S. 16 f.; *Pinkernell/Ditz*, ISR 2020, 1 (13).

<sup>215</sup> So die Forderung von *Schnitger* in FS Kessler, 2021, S. 169 (184).



Begrenzung der GloBE-Regeln auf rein künstliche Gestaltungen würde das zweite Ziel der Mindeststeuer, die Begrenzung des internationalen Steuerwettbewerbs, konterkarieren. Wie bereits in der verfassungsrechtlichen Prüfung herausgearbeitet, weisen die GloBE-Regeln lediglich Typisierungstendenzen hinsichtlich missbräuchlicher bzw. künstlicher Gestaltungen auf. Dazu gehören die Beschränkung des persönlichen Anwendungsbereichs auf große multinationale Konzerne und die von diesen beherrschten Konzerneinheiten, die Befreiung der Excluded Entities sowie die De-minimis-Ausnahme. Ebenfalls zu einer Eingrenzung führt das Element des staatenbezogenen zu ermittelnden Übergewinns, der die Grundlage für die zu erhebende Top-up Tax bildet und von der Substanzausnahme geprägt wird. Diese Substanzausnahme verhindert jedoch weiterhin nicht, dass auch auf echten wirtschaftlichen Tätigkeiten beruhende Gewinne etwa aus Forschung und Entwicklung oder der Verwertung (selbst geschaffenen) geistigen Eigentums in den Übergewinn einfließen können, welcher die Grundlage für die Top-up Tax bildet.<sup>216</sup> Sie ist vielmehr, wie ihr Name im Blueprint („formulaic substance-based carve-out“) schon verraten hat, nur formelhaft und beschränkt sich mit dieser Pauschalentlastung keinesfalls auf rein künstliche Gestaltungen.<sup>217</sup> Nach Auffassung des Autors ist es durchaus möglich, Übergewinne zu erzielen, ohne dass diese in Verbindung zu rein künstlichen Gestaltungen stehen. Im Übrigen entspricht die staatenbezogene – und nicht einheitsbezogene – Ermittlung des Übergewinns, welche eine Verrechnung der Substanz einer Konzerneinheit mit einer substanzlosen Konzerneinheit ermöglicht, nicht der Forderung des EuGH nach einem einzelfallbezogenen Substanz- bzw. Motivtest. Daneben soll auf die Ausführungen zur verfassungsrechtlichen Rechtfertigung verwiesen werden, die bereits aufgezeigt haben, dass die Substanzausnahme und auch allgemein die GloBE-Regeln in ihrem jetzigen Zustand bei Umsetzung durch Deutschland nach Auffassung des Autors keine hinreichende Missbrauchstypisierung begründen würden. Hinzukommt, dass der Prüfungsmaßstab des EuGH sogar noch strengere Anforderungen an die Rechtfertigung stellt als der des BVerfG, da eine Typisierung ohne Ausnahmen für nicht missbräuchliche Gestaltungen von ihm als unzulässig beurteilt wird. Die GloBE-Regeln finden grundsätzlich in Bezug auf alle Konzerneinheiten Anwendung, die in einem Niedrigsteuerstaat ansässig sind, unabhängig davon, ob deren Ansiedlung dort und die konzerninternen Geschäftsbeziehungen auf einer rein künstlichen Gestaltung oder auf wirtschaftlichen Gründen beruhen. Beispielsweise wird ein Unternehmen, das in Ungarn

---

<sup>216</sup> Vgl. schon *De Broe/Massant*, EC Tax Review 2021, 86 (92).

<sup>217</sup> Vgl. auch *Nogueira/Turina*, Pillar Two and EU Law, in: Perdelwitz/Turina, Global Minimum Taxation?, S. 294; *Nogueira*, WTJ 2020, 465 (483).

tätig ist, aufgrund des dortigen Steuerniveaus stets als niedrig besteuert gelten. Es kommt somit grundsätzlich zur Erhebung von Top-up Tax, wenn das Unternehmen dort Gewinne erzielt, die als Übergewinn einzuordnen sind. Auch wenn die Niedrigbesteuerung zumindest ein Indiz für künstliche Gestaltungen sein kann, wird dies durch das sog. Jurisdictional Blending konterkariert, da ein konkreter Steuervorteil für eine einzelne Konzerneinheit nicht nachgewiesen werden muss. Zuletzt soll darauf hingewiesen werden, dass die Ausweitung auf inländische Fälle zur Vermeidung einer versteckten Diskriminierung in diesem Fall sogar einen gegenteiligen Effekt hätte. Würden im Inland gesetzlich beabsichtigte Vergünstigungen erfasst, ließe dies eine Missbrauchsvermutung unglauhaft werden.

Die GloBE-Regeln beschränken sich demnach nicht auf die Unterbindung rein künstlicher Gestaltungen, deren einziger oder wesentlicher Zweck die Erzielung eines steuerlichen Vorteils ist. Dementsprechend gelingt eine Rechtfertigung der oben aufgeführten Beschränkungen der Grundfreiheiten aus Gründen der Missbrauchsbekämpfung nicht.

### 6.1.3.2.4 Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten

#### 6.1.3.2.4.1 Prüfungsmaßstab

Die Inanspruchnahme, Ausübung und Aufteilung von Besteuerungsbefugnissen ist zwar Sache der Mitgliedstaaten, darf jedoch die Grundfreiheiten nicht verletzen.<sup>218</sup> Insofern unterstützt der EuGH die Mitgliedstaaten seit seiner Entscheidung in der Rechtssache *Marks & Spencer* im Jahr 2005,<sup>219</sup> indem er die „Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis“ als Rechtfertigungsgrund anerkennt.<sup>220</sup> Tatsächlich hat sich dieser zum wohl wichtigsten Rechtfertigungsgrund in der Rechtsprechung des EuGH entwickelt.<sup>221</sup> Hiernach kann eine Beschränkung gerechtfertigt sein, „wenn die betreffende Regelung bezweckt, Verhaltensweisen vorzubeugen, die das Recht eines Mitgliedstaats, seine Besteuerungsbefugnis in Bezug auf Tätigkeiten in seinem

---

<sup>218</sup> *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 5 Rn. 10.

<sup>219</sup> EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03, *Marks & Spencer*, ECLI:EU:C:2005:763.

<sup>220</sup> Vgl. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 5 Rn. 10; *Staringer*, DStJG 41 (2018), 365 (371). Dieser Grundsatz entspringt dem Territorialitätsprinzip, vgl. *Kainer* in Pechstein/Nowak/Häde, Frankfurter Kommentar, Art. 49 AEUV Rn. 121; *Müller-Graff* in Streinz, 3. Aufl. 2018, Art. 49 AEUV Rn. 89.

<sup>221</sup> Vgl. *Musil* in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, Einführung Rn. 114; *Englisch* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 7.224.

Hoheitsgebiet auszuüben, beeinträchtigen könnten“.<sup>222</sup> Die drei wesentlichen Fallgruppen stellen dabei Auslandsverlust-Fälle, Fälle der Bekämpfung von Steuerflucht und Steuerumgehung<sup>223</sup> und Fälle der Wegzugsbesteuerung dar.<sup>224</sup> So kann es „erforderlich sein, auf die wirtschaftliche Tätigkeit der in einem dieser [Mitglied-]Staaten niedergelassenen Gesellschaften sowohl in Bezug auf Gewinne als auch in Bezug auf Verluste nur dessen Steuerrecht anzuwenden“.<sup>225</sup> Beispielsweise wurde dieser Rechtfertigungsgrund anerkannt, „wenn der Zugang zu einer bestimmten steuerlichen Regelung an ein Sitzfordernis geknüpft wird, um zu verhindern, dass der Steuerpflichtige nach Belieben bestimmen kann, in welchem Staat ein Gewinn besteuert oder ein Verlust berücksichtigt wird, und die Möglichkeit hat, die Steuerbemessungsgrundlage nach Belieben von einem Mitgliedstaat in den anderen zu verlagern“.<sup>226</sup> Auch im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen kommt diesem Rechtfertigungsgrund besondere Bedeutung zu.<sup>227</sup> Dem EuGH steht es nicht zu, die Besteuerungsrechte zwischen den Mitgliedstaaten selbst aufzuteilen, sondern er orientiert sich bei der Beurteilung der Ausgewogenheit an der internationalen Staatenpraxis<sup>228</sup> und prüft sodann in strenger

---

<sup>222</sup> EuGH v. 20.1.2021 – C-484/19, Lexel, ECLI:EU:C:2021:34, Rn. 59; v. 26.2.2019 – C-135/17, X, EU:C:2019:136, Rn. 72 m. w. N.; v. 31.5.2018 – C-382/16, Hornbach-Baumarkt, ECLI:EU:C:2018:366, Rn. 43 m. w. N.; v. 13.12.2005 – C-446/03, Marks & Spencer, ECLI:EU:C:2005:763, Rn. 46.

<sup>223</sup> Siehe hierzu bereits oben die Ausführungen zur Missbrauchsbekämpfung. Zum Verhältnis dieser beiden Rechtfertigungsgründe vgl. *Staringer*, DSJG 41 (2018), 365 (376 ff.).

<sup>224</sup> Vgl. *Staringer*, DSJG 41 (2018), 365 (371); *Englisch* in Schaumburg/Englisch, *Europäisches Steuerrecht*, 2. Aufl. 2020, Rn. 7.226, jeweils mit Nachweisen aus der Rechtsprechung des EuGH.

<sup>225</sup> EuGH v. 20.1.2021 – C-484/19, Lexel, ECLI:EU:C:2021:34, Rn. 60; v. 21.1.2010 – C-311/08, SGI, ECLI:EU:C:2010:26, Rn. 61; v. 15.5.2008 – C-414/06, Lidl Belgium, ECLI:EU:C:2008:278, Rn. 31; v. 13.12.2005 – C-446/03, Marks & Spencer, ECLI:EU:C:2005:763, Rn. 45.

<sup>226</sup> Vgl. in diesem Sinne EuGH v. 20.1.2021 – C-484/19, Lexel, ECLI:EU:C:2021:34, Rn. 61; v. 25.2.2010 – C-337/08, X Holding, ECLI:EU:C:2010:89, Rn. 29 bis 33; v. 21.1.2010 – C-311/08, SGI, ECLI:EU:C:2010:26, Rn. 62 m. w. N.; v. 18.7.2007 – C-231/05, Oy AA, ECLI:EU:C:2007:439, Rn. 56.

<sup>227</sup> Vgl. EuGH v. 8.10.2020 – C-558/19, *Impresa Pizzarotti*, ECLI:EU:C:2020:806, Rn. 34; v. 31.5.2018 – C-382/16, Hornbach-Baumarkt, ECLI:EU:C:2018:366, Rn. 47; v. 21.1.2010 – C-311/08, SGI, ECLI:EU:C:2010:26, Rn. 63 f.; *De Broe/Massant*, *EC Tax Review* 2021, 86 (91). Dabei verschwimmt die Rechtfertigung mit den Anforderungen des Rechtfertigungsgrunds der Missbrauchsbekämpfung.

<sup>228</sup> Dazu gehören insbesondere die konkreten Doppelbesteuerungsabkommen, aber etwa auch das Sekundärrecht der EU und das OECD-MA, vgl. *Staringer*, DSJG 41 (2018), 365 (373 f.) sowie insb. zum OECD-MA EuGH v. 13.3.2007 – C-524/04, *Test Claimants* in

Weise, ob die grundfreiheitsbeschränkende Maßnahme des Mitgliedstaates der unter dessen Beteiligung vorgenommen Aufteilung der Besteuerung entspricht.<sup>229</sup> Aus diesem Grunde ist der Zweck, die Aushöhlung der nationalen Besteuerungsgrundlage zu verhindern, auch nicht mit dem Erfordernis zu verwechseln, die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren.<sup>230</sup> Denn die Einordnung des Rückgangs von Steuereinnahmen als zwingender Grund des Allgemeininteresses würde es den Mitgliedstaaten erlauben, allein aus diesem Grund die Niederlassungsfreiheit zu beschränken.<sup>231</sup> Die willkürliche Inanspruchnahme der Steuerhoheit und eine daraus resultierende unausgewogene Aufteilung wird vom EuGH nicht als Rechtfertigungsgrund anerkannt werden.<sup>232</sup>

#### 6.1.3.2.4.2 Anwendung auf die GloBE-Regeln

Die GloBE-Regeln betreffen in ihrer Zielsetzung nicht die Sicherstellung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsrechte. Sie beziehen sich vielmehr auf die sich anschließende Ausübung der einem Staat zugewiesenen Besteuerungsbefugnis, welche nun unter bestimmten Umständen nach Auffassung der IF-Staaten als ungenügend qualifiziert wird, und bezwecken folglich die Nachbesteuerung im Falle nicht hinreichend ausgeübter Besteuerungsrechte eines anderen Staates. Die Regeln zielen demnach nicht darauf ab, sicherzustellen, dass ein Staat die Einkünfte, die durch wirtschaftliche Tätigkeiten in seinem Hoheitsgebiet erzielt wurden, effektiv besteuern kann, sondern betreffen Gewinne, die andernorts erwirtschaftet wurden.<sup>233</sup> Die Besteuerungsbefugnis Deutschlands wird nicht berührt, wenn in einem anderen Land erwirtschaftete Gewinne dort niedrig besteuert werden. Soweit sich IIR und UTPR gegen verbleibende

---

the Thin Cap Group Litigation, ECLI:EU:C:2007:161, Rn. 49; v. 7.9.2006 – C-470/04, N, ECLI:EU:C:2006:525, Rn. 42 ff.; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 5 Rn. 10.

<sup>229</sup> Vgl. *Staringer*, DSJG 41 (2018), 365 (374); *Müller-Graff* in Streinz, 3. Aufl. 2018, Art. 49 AEUV Rn. 89.

<sup>230</sup> Vgl. EuGH v. 20.1.2021 – C-484/19, Lexel, ECLI:EU:C:2021:34, Rn. 67.

<sup>231</sup> Vgl. EuGH v. 20.1.2021 – C-484/19, Lexel, ECLI:EU:C:2021:34, Rn. 68; v. 13.12.2005 – C-446/03, Marks & Spencer, ECLI:EU:C:2005:763, Rn. 44; v. 7.9.2004 – C-319/02, Manninen, ECLI:EU:C:2004:484, Rn. 49 m. w. N.

<sup>232</sup> Vgl. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 5 Rn. 10. Die Inanspruchnahme der Steuerhoheit ist willkürlich, wenn eine Verbindung zwischen besteuermendem Staat und dem besteuerten Vorgang fehlt.

<sup>233</sup> Vgl. *Englisch*, EC Tax Review 2021, 136 (138); *Nogueira/Turina*, Pillar Two and EU Law, in: Perdelwitz/Turina, Global Minimum Taxation?, S. 295 f., 299; *Nogueira*, WTJ 2020, 465 (484 f.).

BEPS-Risiken richten, ist den obigen Ausführungen zur Missbrauchsbekämpfung zu folgen.<sup>234</sup> So ist die Vermeidung von Steuerumgehungen und Missbrauch bislang stets der vom EuGH hauptsächlich erwogene Rechtfertigungsgrund in seinen Urteilen zu Hinzurechnungsbesteuerungsvorschriften gewesen.<sup>235</sup> Auch bei der Überprüfung anderer Anti-BEPS-Regelungen wie zuletzt der schwedischen Zinsschranke im Fall *Lexel* stand zunächst die mögliche Rechtfertigung aus Missbrauchsbekämpfungszwecken im Vordergrund.<sup>236</sup> Die Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis sah der EuGH dagegen schon gar nicht als einschlägigen Rechtfertigungsgrund an, da der ausdrückliche Zweck in der Verhinderung der Aushöhlung der schwedischen Besteuerungsgrundlage lag.<sup>237</sup> Der Rückgang von Steuereinnahmen wird vom EuGH jedoch nicht als zwingender Grund des Allgemeininteresses akzeptiert.<sup>238</sup> Der vorliegend überprüfte Rechtfertigungsgrund wurde folglich bislang nur in anderen, nicht vergleichbaren Sachverhalten<sup>239</sup> akzeptiert und rechtfertigt nicht solche steuerlichen Diskriminierungen, die zum Ausgleich einer als nicht hinreichend hoch beurteilten Steuerbelastung von Konzerneinheiten (im Ausland) erfolgen.<sup>240</sup>

#### 6.1.3.2.5 Zwischenergebnis nach Berücksichtigung der herkömmlichen Rechtfertigungsgründe des EuGH

Es ist dementsprechend festzuhalten, dass die bisher vom EuGH als zwingende Gründe des Allgemeininteresses anerkannten Rechtfertigungsgründe nicht zum Tragen kommen. Weder die Kohärenz des Steuersystems noch die Wirksamkeit der steuerlichen Überwachung und Effizienz der Steuerbeitreibung oder die

---

<sup>234</sup> Die fehlende Zielgenauigkeit führt zur Unverhältnismäßigkeit, da die Regeln nicht nur solche Fälle erfassen, in denen konkret über nicht fremdübliche Verrechnungspreise oder andere künstliche Strukturen Gewinne von Deutschland in ein anderes Land verlagert werden, vgl. *De Broe/Massant*, EC Tax Review 2021, 86 (91, 93).

<sup>235</sup> Vgl. EuGH v. 26.2.2019 – C-135/17, X, ECLI:EU:C:2019:136, Rn. 70 ff.; v. 23.4.2008 – C-201/05, *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, ECLI:EU:C:2008:239, Rn. 76 ff.; v. 12.9.2006 – C-196/04, *Cadbury Schweppes*, ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 51 ff.; siehe zudem EFTA-Gerichtshof v. 9.7.2014 – E-3/13 und E-20/13, *Olsen*, Rn. 164 ff.; *Koerver Schmidt*, *Intertax* 2020, 983 (991). Allgemein: *Musil* in *Musil/Weber-Grellet*, *Europäisches Steuerrecht*, Art. 49 AEUV Rn. 234.

<sup>236</sup> EuGH v. 20.1.2021 – C-484/19, *Lexel*, ECLI:EU:C:2021:34, Rn. 48 ff.

<sup>237</sup> EuGH v. 20.1.2021 – C-484/19, *Lexel*, ECLI:EU:C:2021:34, Rn. 67.

<sup>238</sup> EuGH v. 20.1.2021 – C-484/19, *Lexel*, ECLI:EU:C:2021:34, Rn. 68; v. 13.12.2005 – C-446/03, *Marks & Spencer*, ECLI:EU:C:2005:763, Rn. 44 m. v. N.

<sup>239</sup> Vgl. bspw. EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12, *DMC*, ECLI:EU:C:2014:20, Rn. 58; v. 29.11.2011 – C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 43 ff.

<sup>240</sup> Vgl. *Schnitger* in *FS Kessler*, 2021, S. 169 (184 f.)

Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten können als Rechtfertigungsgründe tatsächlich herangezogen werden. Das Ziel der Missbrauchsbekämpfung wird zwar in geeigneter Weise durch die GloBE-Regeln verfolgt. Diese können jedoch die strengen Anforderungen der Erforderlichkeitsprüfung nicht erfüllen, da sie sich nicht ausschließlich gegen rein künstliche Gestaltungen richten, deren einziger oder wesentlicher Zweck die Erzielung eines steuerlichen Vorteils ist.

### 6.1.3.2.6 Zur Möglichkeit eines neuen Rechtfertigungsgrundes

Auch in diesem Rahmen stellt sich daher die Frage, ob der EuGH seine Rechtsprechung nicht fortentwickeln sollte, um das auch von den EU-Staaten mitgetragene Konzept der Mindeststeuer nicht an den Grundfreiheiten scheitern zu lassen. Denn wie schon in der verfassungsrechtlichen Prüfung gilt auch hier, dass die Primärziele und Hintergründe der GloBE-Regeln im Rahmen der bisher vom EuGH anerkannten Rechtfertigungsgründe nach Auffassung des Autors nicht hinreichend gewürdigt werden können. Aus diesem Grunde wird nachfolgend geprüft, ob die „Begrenzung“<sup>241</sup> des internationalen Steuerwettbewerbs auf ein faires Mindestmaß im Rahmen eines internationalen Konsensprozesses“ als zwingender Grund des Allgemeininteresses anzuerkennen ist und in diesem Falle die Diskriminierungen durch IIR und UTPR zu rechtfertigen vermag.

#### 6.1.3.2.6.1 Begrenzung des internationalen Steuerwettbewerbs auf ein faires Mindestmaß im Rahmen eines internationalen Konsensprozesses als zwingender Grund des Allgemeininteresses

Es existiert kein „*numerus clausus*“ steuerlicher Rechtfertigungsgründe.<sup>242</sup> Die Frage, ob der EuGH die Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs als zwingenden Grund des Allgemeininteresses anerkennen sollte, wird vorliegend daher nicht zum ersten Mal gestellt. So hat sich etwa *Schönfeld* bereits im Jahr 2005 mit dieser Frage unter Bezug auf die damalige Hinzurechnungsbesteuerung intensiv auseinandergesetzt und dies grundsätzlich befürwortet.<sup>243</sup> Auch in der jüngeren Literatur ist diese Überlegung etwa vor dem Hintergrund der

<sup>241</sup> „Pillar Two does not eliminate tax competition, but it does set multilaterally agreed limitations on it“, OECD (2021), Highlights brochure: Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – October 2021, S. 4.

<sup>242</sup> *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 5 Rn. 1; *Nogueira*, WTJ 2020, 465 (482).

<sup>243</sup> Vgl. *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, 2005, S. 302 ff.; *Schönfeld*, Stuw 2005, 158 (165 ff.).

Lizenzschranke<sup>244</sup> und auch schon in Bezug auf die GloBE-Regeln andiskutiert worden.<sup>245</sup> *Schönfeld* hat richtigerweise darauf hingewiesen, dass die Schädlichkeit von Besteuerungsregeln je nach Land unterschiedlich beurteilt werden kann und es daher erforderlich sei, zur Gewährleistung einer einheitlichen Rechtsanwendung ein gemeinsames Verständnis zu entwickeln, wobei

---

<sup>244</sup> Dort andeutungsweise *Link*, DB 2017, 2372 (2375 f.); *Pötsch*, IStR 2018, 417 (420); *Pohl* in Brandis/Heuermann, 160. EL 2021, § 4j EStG Rn. 18; siehe auch *Benz/Böhmer*, DStR 2017, 206 (210), die eine Ausweitung des Rechtfertigungsgrundes der Kohärenz auf grenzüberschreitende Konstellationen für möglich halten; kritisch: *Schnitger*, DB 2018, 147 (150). Insbesondere *Müllmann* diskutiert in seiner kürzlich erst erschienenen Dissertation zur Lizenzschranke den Rechtfertigungsgrund der Eindämmung schädlichen Steuerwettbewerbs durch Implementierung international anerkannter Besteuerungsstandards, vgl. *Müllmann*, Die Lizenzschranke als Abwehrmaßnahme im Steuerwettbewerb, 2021, S. 306 ff. Vgl. zudem *Woitok*, IStR 2021, 777 (783), welcher im Kontext des Erwerbsaufwendungsabzugsverbots nach § 8 Satz 1 StAbwG der Bekämpfung unfairen Steuerwettbewerbs eine grundsätzliche Rechtfertigungsseignung zuspricht.

<sup>245</sup> Vgl. *Devereux et al.*, The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal, Oxford University Centre for Business Taxation, S. 53; *Koerver Schmidt*, Intertax 2020, 983 (991); *Englisch*, EC Tax Review 2021, 136 (138); *Englisch* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 7.263 und 7.253; *Benecke/Rieck*, IStR 2021, 692 (695 f.) sowie etwas ausführlicher zur „Herstellung eines ‚level playing fields‘“ *Schnitger* in FS Kessler, 2021, S. 169 (186 ff.). In eine andere Richtung geht dagegen der nach Auffassung des Autors aufgrund des endgültigen Designs der GloBE-Regeln überholte Vorschlag der Sicherstellung einer Einmalbesteuerung von *Nogueira*, WTJ 2020, 465 (485 f.). Vgl. zudem *Korte* in Calliess/Ruffert, 6. Aufl. 2022, Art. 49 AEUV Rn. 122.

er sich diesbezüglich auf den am 1.12.1997 vom ECOFIN-Rat verabschiedeten Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung<sup>246</sup> bezogen hat.<sup>247</sup> Der EuGH hat sich dem gegenüber bisher verschlossen.<sup>248</sup> Allerdings hat Generalanwalt Léger sich in seinen Schlussanträgen in der Rs. *Cadbury Schweppes* hierzu näher geäußert. Er hat dort angeführt, dass es innerhalb der EU „bedauerlicherweise [...] zu einem schrankenlosen [Steuer-]Wettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten“ komme, es sich dabei jedoch um ein politisches Problem handle, dass etwa über die Harmonisierung der Steuersätze für Unternehmensgewinne gelöst werden könne.<sup>249</sup> Der Verhaltenskodex könne sich nicht auf die den Wirtschaftsteilnehmern verliehenen Grundfreiheiten auswirken, da es sich hierbei lediglich um eine politische Verpflichtung handle.<sup>250</sup> Selbst wenn eine Steuerregelung eines Mitgliedstaats gegen Vorschriften des Primärrechts

---

<sup>246</sup> Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten vom 1. Dezember 1997 über einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung, ABl. C 2 vom 6.1.1998, S. 2 ff. Nach dem Verhaltenskodex sind steuerliche Maßnahmen potenziell schädlich, die gemessen an den üblicherweise in dem betreffenden Mitgliedstaat geltenden Besteuerungsniveaus eine deutlich niedrigere Effektivbesteuerung, einschließlich einer Nullbesteuerung, bewirken. Für die Schädlichkeit einer Maßnahme soll unter anderem zu berücksichtigen sein, „1. ob die Vorteile ausschließlich Gebietsfremden oder für Transaktionen mit Gebietsfremden gewährt werden oder 2. ob die Vorteile völlig von der inländischen Wirtschaft isoliert sind, so daß sie keine Auswirkungen auf die innerstaatliche Steuergrundlage haben oder 3. ob die Vorteile gewährt werden, auch ohne daß ihnen eine tatsächliche Wirtschaftstätigkeit und substantielle wirtschaftliche Präsenz in dem diese steuerlichen Vorteile bietenden Mitgliedstaat zugrunde liegt oder 4. ob die Regeln für die Gewinnermittlung bei Aktivitäten innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe von international allgemein anerkannten Grundsätzen, insbesondere von den von der OECD vereinbarten Regeln, abweichen oder 5. ob es den steuerlichen Maßnahmen an Transparenz mangelt, einschließlich der Fälle einer laxeren und undurchsichtigen Handhabung der Rechtsvorschriften auf Verwaltungsebene.“ Die Mitgliedstaaten verpflichten sich politisch, keine neuen in diesem Sinne schädlichen Maßnahmen zu treffen und bestehende Maßnahmen so bald wie möglich aufzuheben (Stillhalte- und Rücknahmeverpflichtung).

<sup>247</sup> Vgl. *Schönfeld*, *StuW* 2005, 158 (166).

<sup>248</sup> In der Rs. *Felixstowe* hat der EuGH zwar in einem Satz angedeutet, dass das Ziel der Bekämpfung von Steueroasen grundsätzlich als legitimer Zweck in Betracht käme, dann jedoch die nationale Maßnahme wieder anhand der strengen Maßstäbe zur Missbrauchsbe-kämpfung geprüft, *EuGH v. 1.4.2014 – C-80/12, Felixstowe Dock and Railway Company u. a.*, *ECLI:EU:C:2014:200*, Rn. 32.

<sup>249</sup> *Schlussanträge des GA Léger v. 2.5.2006 – C-196/04, Cadbury Schweppes*, *ECLI:EU:C:2006:278*, Rn. 55, 60; vgl. auch *De Broe/Massant*, *EC Tax Review* 2021, 86 (90).

<sup>250</sup> *Schlussanträge des GA Léger v. 2.5.2006 – C-196/04, Cadbury Schweppes*, *ECLI:EU:C:2006:278*, Rn. 57.



der Gemeinschaft verstoße, gebe dies einem anderen Mitgliedstaat „nicht das Recht, einseitig Maßnahmen zu treffen, mit denen die Wirkungen dieser Regelung durch eine Beschränkung der Grundfreiheiten bekämpft werden sollen.“<sup>251</sup> Zudem könne auch eingewendet werden, „dass das Problem der in den allgemein geltenden Regelungen der Mitgliedstaaten festgelegten unterschiedlichen Steuersätze ungelöst“ bliebe, da der Verhaltenskodex sich lediglich auf besondere oder spezifische Regelungen beziehe.<sup>252</sup>

Vor dem Hintergrund dieser Argumentation gibt es nach Auffassung des Autors gewichtige Gründe, warum der EuGH eine international koordinierte Einführung der GloBE-Regeln in Deutschland unter Erweiterung seiner Rechtfertigungsdogmatik billigen und als mit den Grundfreiheiten vereinbar erklären sollte. Die Vorteile einer Begrenzung des internationalen Steuerwettbewerbs auf ein faires Mindestmaß im Rahmen eines internationalen Konsensprozesses sind bereits in Kap. 3 und in der verfassungsrechtlichen Begründung dieses Ziels als legitimer Zweck ausführlich dargestellt worden.<sup>253</sup> Von wesentlicher Bedeutung ist hier daher vor allem der internationale Rahmen, der die GloBE-Regeln und das ihnen zugrundeliegende Ziel der Begrenzung des internationalen Steuerwettbewerbs umfasst und sie somit von bisherigen unilateralen, teils auf den Verhaltenskodex gestützten Maßnahmen unterscheidet. Zwar teilt die GloBE-Initiative mit dem Verhaltenskodex die Eigenschaft, dass sie „nur“ auf einer politischen Einigung beruht und sie damit keine rechtliche Bindungswirkung gegenüber den IF-Staaten entfaltet („soft law“). Auch treffen beide eine Wertentscheidung hinsichtlich der Definition von schädlichem Steuerwettbewerb. Im Unterschied zum Verhaltenskodex etablieren die GloBE-Regeln jedoch einen neuen Standard der internationalen Besteuerung. Sie definieren nicht nur allgemeingültig, unter welchen Umständen ein multinationaler Konzern nicht hinreichend in einem Land besteuert wird und daher dort staatlicherseits von einem schädlich geführten Steuerwettbewerb auszugehen ist. Sie geben den Mitgliedstaaten des IF auch konkret vor, mit welchen Maßnahmen die Staaten gemeinsam gegen diese Fälle der Niedrigbesteuerung vorgehen können, um den Steuerwettbewerb zwischen den Staaten

---

<sup>251</sup> Schlussanträge des GA Léger v. 2.5.2006 – C-196/04, Cadbury Schweppes, ECLI:EU:C:2006:278, Rn. 58.

<sup>252</sup> Schlussanträge des GA Léger v. 2.5.2006 – C-196/04, Cadbury Schweppes, ECLI:EU:C:2006:278, Rn. 59.

<sup>253</sup> Auch die Union und ihr Binnenmarkt profitieren beispielsweise dadurch von der Begrenzung der Steuerwettbewerbs, dass Ressourcen dann eher dort genutzt werden, wo sie wirtschaftlich optimal eingesetzt werden können, vgl. *Musil* in *Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, Vor Art. 1 Anti-BEPS-RL Rn. 5; *Pross/Radmanesh* in *FS Wassermeyer*, 2015, S. 535 (Rn. 6).

auf ein faires Mindestmaß zu begrenzen. Unkoordinierte Alleingänge werden nicht ermöglicht. Der sog. common approach in der Einigung vom 8. Oktober 2021 sieht vor, dass die Mitglieder des IF die GloBE-Regeln im Einklang mit den Ergebnissen des IF zu Säule 2 einschließlich der Modellregeln und der hierzu entwickelten Leitlinien des IF umzusetzen und zu verwalten haben, wenn sie sich dazu entscheiden, die GloBE-Regeln umzusetzen, und im Übrigen die Anwendung der GloBE-Regeln durch andere IF-Mitglieder anerkennen.<sup>254</sup> Die Regelungswirkung der GloBE-Regeln ist somit wesentlich umfassender als der Verhaltenskodex und entspricht auch der Auffassung der Generalanwältin *Kokott*, nach der das Problem der „Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs“ nur supra- oder international gelöst werden könne.<sup>255</sup> Die Umsetzung der GloBE-Regeln dient vorwiegend nicht dem Schutz des inländischen Steuersubstrats vor konkreten Gewinnverlagerungsstrategien oder gar dem Ziel der „Wiederherstellung des inländischen Besteuerungsniveaus“<sup>256</sup>, sondern verfolgt die Lösung eines globalen Problems. 137 Staaten, darunter alle G20-Staaten und 26 EU-Mitgliedstaaten, haben „stellvertretend für die billig und gerecht denkenden Steuerzahler“<sup>257</sup> entschieden, dass multinationale Konzerne – wenn auch nur in dem engen Anwendungsbereich der Mindeststeuerregelungen – effektiv mit mindestens 15 % zu besteuern sind und dass Staaten, die dies nicht sicherstellen, sich schädlich verhalten. Wie bereits erwähnt, orientiert sich der EuGH schon im Rahmen der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten an internationalen Standards (OECD-MA). Dass diese Standards nun über die Modellregeln erweitert werden, indem ein Mindestmaß für die Unternehmensbesteuerung festgelegt wird, ist vom EuGH anzuerkennen. Setzt Deutschland die GloBE-Regeln entsprechend den Modellregeln um, kann der Bundesrepublik nicht vorgeworfen werden, im Alleingang und lediglich zum Schutz drohender Steuerausfälle, der eigenen Wirtschaft oder

---

<sup>254</sup> OECD (2021), Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy v. 8.10.2021, S. 3.

<sup>255</sup> *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 5 Rn. 111. Zum Bedürfnis einer internationalen bzw. globalen Herangehensweise siehe auch *Hidien/Versin*, GmbHR 2019, 759 (767).

<sup>256</sup> *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 5 Rn. 112.

<sup>257</sup> So *Link*, DB 2017, 2372 (2376) zu der durch OECD und G20 vorgenommenen Einstufung von Präferenzregimen als steuerschädlich i. R. d. verfassungsrechtlichen Beurteilung des § 4j EStG.

aus anderen protektionistischen und vom EuGH als untauglich befundenen Gründen<sup>258</sup> tätig zu werden.<sup>259</sup> Denn auch hier gilt, dass Deutschland idealerweise gar nicht über die Anwendung der GloBE-Regeln zu neuen Steuereinnahmen gelangt, sondern lediglich wie alle anderen Staaten und deren Bürger und Unternehmen indirekt von den durch das gemeinsame und koordinierte Vorgehen verbesserten, weil nicht mehr schrankenlosen Wettbewerbsbedingungen profitiert. Auf Grund des international abgestimmten Vorgehens bzw. der international getroffenen Wertentscheidung durch eine so gewichtige Zahl von Staaten ist es nach Auffassung des Autors auch nicht schädlich, dass Zypern als 27. Mitgliedstaat der EU sich der Einigung vom 8.10.2021 nicht angeschlossen hat. Es bedarf keiner Harmonisierung dieser Wertentscheidung, um sie als zwingenden Grund des Allgemeininteresses anerkennen zu können.<sup>260</sup> Dementsprechend ist das Einstimmigkeitserfordernis des Art. 115 AEUV hier nicht von Belang. Deutschland verfolgt daher ein legitimes Ziel, wenn es die GloBE-Regeln in deutsches Recht umsetzt.

#### 6.1.3.2.6.2 Geeignetheit

Die Einführung der GloBE-Regeln in Deutschland ist auch geeignet, das soeben dargestellte Ziel zumindest zu fördern.<sup>261</sup> Wie bereits in der verfassungsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsprüfung zu diesem Rechtfertigungsgrund dargestellt wurde, ist zur dauerhaften Gewährleistung des international angestrebten Ziels notwendig, dass möglichst viele Staaten die GloBE-Regeln umsetzen. Deutschland leistet durch Einführung der GloBE-Regeln einen tauglichen Beitrag zur Begrenzung des internationalen Steuerwettbewerbs auf ein faires Mindestmaß. Sofern die GloBE-Regeln den Modellregeln des IF entsprechend implementiert

---

<sup>258</sup> Vgl. bspw. EuGH v. 5.2.2014 – C-385/12, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, ECLI:EU:C:2014:47, Rn. 44; v. 21.11.2002 – 436/00, X und Y, ECLI:EU:C:2002:704, Rn. 50; v. 6.6.2000 – C-35/98, *Verkooijen*, ECLI:EU:C:2000:294, Rn. 48. Siehe auch *Englisch* in *Schaumburg/Englisch*, *Europäisches Steuerrecht*, 2. Aufl. 2020, Rn. 7.208 ff. mit weiteren vom EuGH für grundsätzlich untauglich befundenen Rechtfertigungsgründen.

<sup>259</sup> Vgl. auch *Benecke/Rieck*, *IStR* 2021, 692 (695 f.).

<sup>260</sup> Die GloBE-Regeln werden in den Modellregeln und in den dazu noch auszuarbeitenden Leitlinien ohnehin bereits sehr konkret dargelegt, sodass die Umsetzung innerhalb der EU über eine Richtlinie lediglich aufgrund der von ihr ausgehenden rechtlichen Verbindlichkeit erstrebenswert wäre.

<sup>261</sup> Vgl. zu dieser Voraussetzung bspw. *Müller-Graff* in *Streinz*, 3. Aufl. 2018, Art. 49 AEUV Rn. 94; *Korte* in *Calliess/Ruffert*, 6. Aufl. 2022, Art. 49 AEUV Rn. 79.

werden, wird dem Gesetzgeber auch nicht der Vorwurf fehlender Kohärenz oder Systematik gemacht werden können.<sup>262</sup>

#### 6.1.3.2.6.3 Erforderlichkeit

Ein im Hinblick auf die Beschränkung der Grundfreiheiten milderes, zur Verwirklichung des verfolgten Ziels gleich geeignetes Mittel ist nicht ersichtlich.<sup>263</sup> Insbesondere die Ausweitung des Anwendungsbereichs des GloBE-Regeln auf inländische Sachverhalte führt nicht zu einem milderen Eingriff, da die Diskriminierungen nach Auffassung des Autors bestehen bleiben (s. o. Abschn. 6.1.2.2). Eine Begrenzung der GloBE-Regeln auf niedrig besteuerte Konzerneinheiten in Drittstaaten wäre demgegenüber weniger wirksam und ließe zudem nicht die Beeinträchtigungen der Kapitalverkehrsfreiheit entfallen. Im Übrigen wird auf die Erforderlichkeitsprüfung im verfassungsrechtlichen Teil dieser Arbeit verwiesen, sodass ein milderes, gleich geeignetes Mittel nicht ersichtlich ist.

Wie bereits in den einleitenden Worten zu den ungeschriebenen Rechtfertigungsgründen erwähnt, prüft der EuGH innerhalb der Erforderlichkeit jedoch auch, ob die Beschränkung der Grundfreiheiten in angemessenem Verhältnis zum Beitrag der beschränkungsbezüglichen Maßnahme zur Verwirklichung des zwingenden Allgemeininteresses steht.<sup>264</sup> Dabei ist eine Abwägung zwischen dem Schweregrad der Beeinträchtigung der einschlägigen Grundfreiheiten und dem Grad und der Wichtigkeit des Zielgewinns der Maßnahme unter Einbeziehung sämtlicher relevanter Gesichtspunkte vorzunehmen.<sup>265</sup> Die Beeinträchtigungen der Grundfreiheiten durch IIR und UTPR sind den Vorteilen der (internationalen) Begrenzung des Steuerwettbewerbs gegenüberzustellen. Hierbei ist zunächst festzuhalten, dass die Erhebung von Top-up Tax bei in Deutschland

---

<sup>262</sup> Vgl. hierzu EuGH v. 11.3.2010 – C-384/08, *Attanasio Group*, ECLI:EU:C:2010:133, Rn. 51; v. 6.11.2003 – C-243/01, *Gambelli*, ECLI:EU:C:2003:597, Rn. 67, 69; v. 12.3.1987 – C-178/84, *Kommission/Deutschland*, ECLI:EU:C:1987:126, Rn. 49 *Müller-Graff* in Streinz, 3. Aufl. 2018, Art. 49 AEUV Rn. 94; *Kainer* in Pechstein/Nowak/Häde, Frankfurter Kommentar, Art. 49 AEUV Rn. 86.

<sup>263</sup> Vgl. zu dieser Voraussetzung bspw. *Müller-Graff* in Streinz, 3. Aufl. 2018, Art. 49 AEUV Rn. 95; *Korte* in Calliess/Ruffert, 6. Aufl. 2022, Art. 49 AEUV Rn. 81.

<sup>264</sup> Vgl. etwa für Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit *Müller-Graff* in Streinz, 3. Aufl. 2018, Art. 49 AEUV Rn. 97; *Kainer* in Pechstein/Nowak/Häde, Frankfurter Kommentar, Art. 49 AEUV Rn. 90; *Korte* in Calliess/Ruffert, 6. Aufl. 2022, Art. 49 AEUV Rn. 102.

<sup>265</sup> Vgl. *Müller-Graff* in Streinz, 3. Aufl. 2018, Art. 49 AEUV Rn. 97.

ansässigen Konzerneinheiten grundsätzlich eine recht hohe Intensität aufweisen kann,<sup>266</sup> insbesondere in Fällen, in denen die zu verteilende Top-up Tax aus einem Auslandsengagement eine beachtliche Höhe erreicht (z. B. aufgrund hoher Übergewinne oder eines hohen Top-up-Tax-Prozentsatzes) und nur von wenigen oder nur einer Konzerneinheit zu tragen ist. Denn die einzelne IIR- oder UTPR-steuerpflichtige Konzerneinheit kann hierdurch wirtschaftlich so stark beeinträchtigt werden, dass sie bzw. der Konzern von grenzüberschreitenden Beziehungen zu Niedrigsteuerländern gänzlich Abstand nehmen muss. Andererseits ist anzunehmen, dass die Anhebung des Steuerniveaus in diesen Staaten aufgrund der weltweiten, nicht nur in der EU vollzogenen Implementierung der GloBE-Regeln kurz- bis mittelfristig die Belastungen durch die deutsche IIR und UTPR nicht unerheblich reduzieren sollte. Zudem führt die international abgestimmte Einführung der GloBE-Regeln dazu, dass ein Konzern bei jeder seiner grenzüberschreitenden Tätigkeiten mit Top-up Tax belastet werden wird, wenn er sowohl in einem Niedrigsteuerstaat als auch in einem die GloBE-Regeln umsetzenden Staat eine Konzerneinheit hält. Die länderbezogene Mindestbelastung mit einem effektiven Steuersatz von 15 % wird für die von den Regeln erfassten multinationalen Konzerne zum internationalen Standard. Sofern die IIR zur Steuererhebung bei Konzerneinheiten führt, denen aufgrund ihrer Konzernsteuerungsfunktion die Verantwortung dafür zugewiesen werden kann, dass der Konzern entgegen der Wertentscheidung des IF mit effektiven Steuerquoten von weniger als 15 % in einem Land unfaire bzw. schädliche Steuervorteile bezieht, und die als Gesellschafter selbst von der Niedrigbesteuerung dort profitieren, ist die Diskriminierung als weniger intensiv zu erachten. In den verbleibenden Fällen kann die wirtschaftliche Einbettung der von IIR und UTPR betroffenen Konzerneinheiten in umsatzstarke multinationale Konzerne nicht unbeachtet bleiben. Grundsätzlich kann erwartet werden, dass die zusätzliche Steuerlast der betroffenen Konzerneinheit im Rahmen einer konzerninternen Verantwortungsübernahme wirtschaftlich ausgeglichen wird, gerade weil die Ursache der Besteuerung nicht in der Konzerneinheit selbst, sondern in der Struktur des Konzerns liegt.

Demgegenüber ist die hohe Bedeutung des verfolgten Ziels bereits in der verfassungsrechtlichen Prüfung dieses Rechtfertigungsgrundes dargelegt worden. Ein besonderes Gewicht erhält das Ziel im unionsrechtlichen Kontext zusätzlich dadurch, dass auch die Union selbst und ihr Binnenmarkt durch die international koordinierte Begrenzung des Steuerwettbewerbs positiv beeinflusst werden.<sup>267</sup>

---

<sup>266</sup> Siehe auch *Gebhardt*, IWB 2020, 958 (966).

<sup>267</sup> So schon *Rieck/Fehling*, IStR 2022, 51 (54); *Englisch* in *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 7.263.

So reduzieren die GloBE-Regeln steuerbedingte Wettbewerbsverzerrungen zwischen den Unternehmen und fördern die Effizienz unternehmerischer Tätigkeiten, indem der Stellenwert steuerlicher Motive gesenkt wird und Ressourcen häufiger dort genutzt werden, wo sie wirtschaftlich am optimalsten eingesetzt werden können.<sup>268</sup> Viele Staaten der EU können derzeit – zusammen mit den Entwicklungsländern – als Hauptverlierer von durch den unbegrenzten Steuerwettbewerb ermöglichten Gewinnverlagerungen angesehen werden.<sup>269</sup> Da ein Zweck des Binnenmarktes auch in der Sicherung der Wettbewerbsfähigkeit der EU besteht,<sup>270</sup> fördert die Umsetzung der GloBE-Regeln in Deutschland und anderen Mitgliedstaaten sogar den Binnenmarkt. Auch beugen IIR und UTPR protektionistischen und unilateralen Maßnahmen der Mitgliedstaaten vor, die zwar ggf. nicht mit dem Unionsrecht vereinbar sind, deren (höchst-)richterliche Klärung jedoch viel Zeit in Anspruch nehmen und damit die Rechtssicherheit gefährden und unternehmerische Entscheidungen innerhalb des Binnenmarktes hemmen kann.<sup>271</sup> Die Stabilisierung des internationalen Steuerrechts durch die Mindeststeuer verhindert wirtschaftsfeindliche Entwicklungen, die das Wachstum der europäischen Wirtschaft einschränken könnten, z. B. durch wirtschaftliche Doppelbesteuerung oder einen höherer Befolgungsaufwand. Im Übrigen wird der europäische Gemeinschaftsgedanke strapaziert, wenn das steuerliche Wettbewerbsverhalten einiger Mitgliedstaaten – auch international – als schädlich oder unfair beurteilt wird. Ein international als schädlich qualifizierter Steuerwettbewerb innerhalb der EU fördert weder den Binnenmarkt noch die Gemeinschaft. Der bisherige Zustand des schrankenlosen Steuerwettbewerbs zwischen den Mitgliedstaaten der Union ist daher in der Tat bedauerenswert,<sup>272</sup> kann aber über die Einführung der GloBE-Regeln auch durch Deutschland wirkungsvoll in dem Maße begrenzt werden, wie

---

<sup>268</sup> Vgl. auch *Nogueira*, WTJ 2020, 465 (467); *Musil* in *Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, Vor Art. 1 Anti-BEPS-RL Rn. 5; *Pross/Radmanesh* in *FS Wassermeyer*, 2015, S. 535 (Rn. 6).

<sup>269</sup> Vgl. *Tørsløv/Wier/Zucman*, *The Missing Profits of Nations*, NBER Working Paper 24701 (2018), S. 3, 32.

<sup>270</sup> Vgl. *Piepensneider* in *Bergmann*, *Handlexikon der Europäischen Union*, 6. Auflage 2022, „Binnenmarkt“, IV. Kritische Würdigung.

<sup>271</sup> „The implementation of the Two-Pillar Solution will avoid trade wars and prevent uncertainty that would adversely impact trade and investment.“, OECD (2021), *Highlights brochure: Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* – October 2021, S. 13.

<sup>272</sup> Die gesetzlichen Körperschaftsteuersätze innerhalb der EU lagen im Jahr 2021 zwischen 31,5 % in Portugal und 9 % in Ungarn, OECD, *Tax Database*, Table II.1. *Statutory corporate income tax rate*, abrufbar unter: [https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE\\_III](https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_III) (zuletzt abgerufen am 8.9.2021). Es bestehen kaum Zweifel, dass der Unterschied zwischen

er allgemein nach dem Konsens der 137 IF-Mitglieder als nicht mehr hinnehmbar bewertet wird. Vor diesem Hintergrund kommt der Autor zu der Auffassung, dass das im Rahmen eines internationalen Konsensprozesses verfolgte Ziel der Begrenzung des internationalen Steuerwettbewerbs auf ein faires Mindestmaß höher zu gewichten ist als die durch die Umsetzung verursachten Beschränkungen der Grundfreiheiten. Die Einführung der GloBE-Regeln in Deutschland ist folglich auch erforderlich, sodass die im Rahmen von IIR und UTPR festgestellten Diskriminierungen gerechtfertigt sind.

#### 6.1.4 Zwischenergebnis

Wird die IIR in Deutschland in der Weise implementiert, dass sie nur Fälle ausländischer Niedrigbesteuerung erfasst und besteuert, führt dies zu einer offenen Diskriminierung und begründet dadurch eine Beschränkung der einschlägigen Grundfreiheiten. Dies gilt ebenso für die UTPR, sollte über sie Top-up Tax mittels Betriebsausgabenabzugsverbot oder Quellensteuer im Abzugsverfahren nur auf ausgehende grenzüberschreitende Zahlungen des UTPR-Steuerpflichtigen erhoben werden. Wird der Anwendungsbereich der deutschen IIR und UTPR auf inländische Fälle der Niedrigbesteuerung ausgeweitet, kann dies zwar keine offene Diskriminierung begründen; sowohl unter der Anlegung eines quantitativen als auch eines qualitativen Maßstabs wird eine versteckte bzw. mittelbare Diskriminierung jedoch nicht vermieden. Die SOR wie auch die Umsatzenschwelle der GloBE-Regeln begründen im Übrigen für sich genommen jeweils keine Beschränkung der Grundfreiheiten. Eine Rechtfertigung der vorliegenden Diskriminierungen über die bisher vom EuGH als zwingende Gründe des Allgemeininteresses anerkannten Rechtfertigungsgründe gelingt nicht. Insbesondere der Rechtfertigungsgrund der Missbrauchsbekämpfung kann mangels verhältnismäßiger Verfolgung dieses Ziels nicht herangezogen werden, da sich die GloBE-Regeln nicht ausschließlich gegen rein künstliche Gestaltungen richten, deren einziger oder wesentlicher Zweck die Erzielung eines steuerlichen Vorteils ist. Bei Anerkennung der Begrenzung des internationalen Steuerwettbewerbs auf ein faires Mindestmaß im Rahmen eines internationalen Konsensprozesses als zwingenden Grund des Allgemeininteresses ist eine Rechtfertigung der verschiedenen Diskriminierungen möglich und vorliegend gegeben.

---

den jeweiligen effektiven Steuersätzen sogar höher als die 23,02 % bei den Nominalsteuersätzen ist, vgl. *Nogueira*, WTJ 2020, 465 (467).

## 6.2 Allgemeines Diskriminierungsverbot und allgemeines Freizügigkeitsrecht nicht einschlägig

Die Anwendung des allgemeinen Diskriminierungsverbots (Art. 18 AEUV) und des allgemeinen Freizügigkeitsrechts (Art. 21 AEUV) hängt davon ab, ob sich Personen „aus Gründen, die nicht mit der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängen,“<sup>273</sup> grenzüberschreitend betätigen.<sup>274</sup> Lediglich wenn die Grundfreiheiten in keinerlei ersichtlicher Weise berührt sind, also ein wirtschaftlicher Bezug nicht hergestellt werden kann, ist ein Sachverhalt auf seine Vereinbarkeit mit Art. 18 und 21 AEUV zu überprüfen.<sup>275</sup> Dies ist jedoch bei den meisten steuerlichen Konstellationen<sup>276</sup> und auch – wie soeben gezeigt – bei den GLOBE-Regeln nicht der Fall.

---

## 6.3 Keine Verletzung der Unionsgrundrechte

Dagegen kommt eine Verletzung der Grundrechte der EU-Grundrechte-Charta (GRC)<sup>277</sup> grundsätzlich in Betracht. Nach Art. 51 Abs. 1 Satz 1 GRC binden die in der GRC festgelegten Grundrechte „die Mitgliedstaaten ausschließlich bei der Durchführung des Rechts der Union.“ Werden die Mitgliedstaaten also allein im Rahmen ihrer nationalen Zuständigkeit tätig, finden die Grundrechte der GRC generell keine Anwendung.<sup>278</sup> Zum Recht der Union zu zählen sind im steuerlichen Kontext allerdings nicht nur beispielsweise das sekundärrechtliche

---

<sup>273</sup> EuGH v. 1.12.2011 – C-253/09, Kommission/Ungarn, ECLI:EU:C:2011:795, Rn. 45.

<sup>274</sup> EuGH v. 7.9.2006 – C-470/04, N, ECLI:EU:C:2006:525, Rn. 21 ff.; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 261.

<sup>275</sup> Vgl. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 262.

<sup>276</sup> *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 261.

<sup>277</sup> Charta der Grundrechte der Europäischen Union (2012/C 326/02) v. 26.10.2012.

<sup>278</sup> Vgl. *Jarass* in *Jarass*, 4. Aufl. 2021, Art. 51 GRC Rn. 22; BSG v. 20.7.2011 – B 13 R 40/10 R, Rn. 36; *Sendke*, *StuW* 2020, 219 (226); *Goldsmith*, *CMLR* 2001, 1202 (1205); Siehe auch *Pache* in *Pechstein/Nowak/Häde*, *Frankfurter Kommentar*, 1. Aufl. 2017, Art. 6 EUV Rn. 34.



Steuerrecht der Union<sup>279</sup> und bestimmte Konstellationen im grenzüberschreitenden Verfahren (entschieden für ein Amtshilfeersuchen auf Basis der EU-Amtshilfe richtlinie)<sup>280</sup>, sondern auch die Grundfreiheiten des Binnenmarkts.<sup>281</sup> Von einer Durchführung des Unionsrechts ist zumindest dann auszugehen, wenn eine Beschränkung der Grundfreiheiten vorliegt „und der betreffende Mitgliedstaat sich [...] auf unionsrechtlich anerkannte zwingende Gründe des Allgemeininteresses beruft, um eine solche Beeinträchtigung zu rechtfertigen.“<sup>282</sup> Dies wäre vorliegend der Fall, sollte Deutschland die GloBE-Regeln annahmegemäß einführen.

Im Anschluss an die Feststellung der grundsätzlichen Anwendbarkeit der europäischen Grundrechte stellt sich jedoch die Frage, welche Wirkungen davon auf die GloBE-Regeln ausgehen. Hierbei ist zu konstatieren, dass die Grundrechte der GRC in Bezug auf das Steuerrecht bislang noch längst nicht dieselbe Durchschlagskraft erlangt haben wie die Grundfreiheiten oder das Beihilferecht.<sup>283</sup> Denn im Falle einer Beschränkung der Grundfreiheiten können die Unionsgrundrechte nur einerseits zur Rechtfertigung nationaler Beschränkungen der Grundfreiheiten herangezogen werden<sup>284</sup> und andererseits die Funktion der Schranken-Schranke übernehmen, um sicherzustellen, dass die Rechtfertigungsgründe ihrerseits grundrechtskonform sind.<sup>285</sup> Eine weitergehende, eigenständige Geltungswirkung der Unionsgrundrechte soll daraus hingegen nicht abgeleitet

---

<sup>279</sup> Vgl. EuGH v. 26.2.2013 – C-617/10, Åkerberg Fransson, ECLI:EU:C:2013:105, Rn. 25 bis 27.

<sup>280</sup> Siehe EuGH v. 22.10.2013 – C-276/12, Sabou, ECLI:EU:C:2013:678, Rn. 26 f.

<sup>281</sup> Vgl. *Kokott/Dobratz* in Schön/Heber, Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, S. 25 (26 ff.); *Jarass* in Jarass, 4. Aufl. 2021, Art. 51 GRC Rn. 20, 32.

<sup>282</sup> Vgl. EuGH v. 21.5.2019 – C-235/17, Kommission/Ungarn, ECLI:EU:C:2019:432, Rn. 64 f.; v. 30.4.2014 – C-390/12, Pflieger u. a., ECLI:EU:C:2014:281, Rn. 35 f.; *Kokott/Dobratz* in Schön/Heber, Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, S. 25 (30 f.); a. A. *Englisch* in Schön/Beck, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, S. 39 (45). Zur höchst umstrittenen Frage, ob bereits die beschränkungsfreie Ausübung der Grundfreiheiten für sich genommen die Anwendbarkeit der GRC eröffnet, siehe ausführlich *Kofler* in DSJG 41 (2018), 125 (172 ff.) m. w. N.

<sup>283</sup> Vgl. *Hey/Kirchhof/Ismer* in Herrmann/Heuer/Raupach, 310. Lief. 2022, Einführung zum EStG Rn. 530.

<sup>284</sup> Vgl. EuGH v. 12.6.2003 – C-112/00, Schmidberger, ECLI:EU:C:2003:333, Rn. 74.

<sup>285</sup> Grundlegend EuGH v. 18.6.1991 – C-260/89, ERT, ECLI:EU:C:1991:254, Rn. 43; nachfolgend sodann bspw. EuGH v. 11.7.2002 – C-60/00, Carpenter, ECLI:EU:C:2002:434, Rn. 40; v. 20.4.2014 – C-390/12, Pflieger, ECLI:EU:C:2014:281, Rn. 35; v. 10.3.2016 – C-235/14, Safe Interenvios, ECLI:EU:C:2016:154, Rn. 109; v. 21.5.2019 – C-235/17, Kommission/Ungarn, ECLI:EU:C:2019:432, Rn. 64. Vgl. auch *Kokott/Dobratz* in Schön/Heber, Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, S. 25 (30); *Sendke*, StuW 2020, 219 (221); *Zorn/*

werden können, da die Grundrechte andernfalls nahezu unbegrenzt auf das nationale Steuerrecht der Mitgliedstaaten Anwendung fänden.<sup>286</sup> Im Übrigen hat der EuGH bislang im Bereich des Ertragsteuerrechts keine Konkretisierung und Effektuierung der Unionsgrundrechte vorgenommen; es fehlt an steuerrechtlichen Prüfungsmaßstäben, wie sie das BVerfG über die vergangenen Jahrzehnte aus den Grundrechten des deutschen GG entwickelt hat.<sup>287</sup> Insbesondere der allgemeine Gleichheitssatz in Art. 20 GRC hat bis heute keine eigenständige Bedeutung im Bereich der direkten Steuern gewonnen.<sup>288</sup> Inwieweit er Bedeutung für das Steuerrecht der Mitgliedstaaten entwickeln kann, gehört nach wie vor zu den unbeantworteten Grundfragen des Europäischen Steuerrechts.<sup>289</sup> Dementsprechend ist der EuGH in seinen bisherigen Urteilen zu ähnlichen Anti-BEPS-Regelungen<sup>290</sup> auf mögliche Verletzungen der Grundrechte nicht eingegangen. Aus diesem Grund soll auch die vorliegende Arbeit es bei den vorstehenden Ausführungen belassen.<sup>291</sup> Es ist aktuell nicht anzunehmen, dass der

---

*Twardosz*, DStR 2007, 2185 (2190 ff.); *Kofler* in DStJG 41 (2018), 125 (154 ff.). Ablehnend *Englisch* in Schön/Beck, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, S. 39 (45) wie auch *Kingreen* in Calliess/Ruffert, 6. Aufl. 2022, Art. 51 GRC Rn. 22 f.

<sup>286</sup> Vgl. ausführlich hierzu die kritische Stellungnahme von *Engler*, Steuerverfassungsrecht im Mehrebenensystem, S. 104 ff.; *Sendke*, StuW 2020, 219 (221); *Lehner*, IStR 2016, 265 (269 f.).

<sup>287</sup> Vgl. *Sendke*, StuW 2020, 219 (224). *Hey*, StuW 2017, 248 (254 f.) spricht von einem verfassungsrechtlichen Vakuum auf Unionsebene. Sollte die Harmonisierung der direkten Steuern in Zukunft weiter voranschreiten, ist nicht abzusehen, inwieweit die deutschen Grundrechtsstandards in die Rechtsprechung des EuGH Eingang finden, vgl. BVerfG v. 6.11.2019 – 1 BvR 276/17, BVerfG 152, 216 (233 ff.). So hat der EuGH zwar bereits den Gedanken der Leistungsfähigkeit aufgegriffen (vgl. etwa EuGH v. 12.6.2018 – C-650/16, *Bevola und Jens W. Trock*, ECLI:EU:C:2018:424, Rn. 39, 49 f.), ein Gleichlauf in der tieferen Ausgestaltung dieses Prinzips ist damit aber keinesfalls gesichert. Siehe hierzu auch *Lehner*, IStR 2016, 265 (270); *Valta/Gerbracht*, StuW 2019, 118 ff. und rechtsvergleichend *Ohlendorf*, Grundrechte als Maßstab des Steuerrechts in der Europäischen Union, S. 114 ff. Zum „erhöhten“ Freiheitsschutz durch die Charta vgl. ebenfalls *Ohlendorf*, Grundrechte als Maßstab des Steuerrechts in der Europäischen Union, S. 408.

<sup>288</sup> *Hey/Kirchhof/Ismer* in Herrmann/Heuer/Raupach, 310. Lief. 2022, Einführung zum EStG Rn. 532; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 78.

<sup>289</sup> Vgl. *Kokott/Dobratz* in Schön/Heber, Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, S. 25. Kritisch hierzu *Lehner*, IStR 2019, 277 (284).

<sup>290</sup> Vgl. zuletzt EuGH v. 20.1.2021 – C-484/19, *Lexel*, ECLI:EU:C:2021:34 und EuGH v. 26.2.2019 – C-135/17, X, EU:C:2019:136.

<sup>291</sup> Auch die bisherige Literatur zu den GloBE-Regeln schweigt bis auf *Nogueira*, WTJ 2020, 465 (495 f.), welcher ebenfalls keine Verletzung der GRC erkennt, hierzu.

EuGH bei Überprüfung der GloBE-Regeln eine der oben vorgenommenen verfassungsrechtlichen Prüfung vergleichbar strenge Grundrechtsprüfung durchführen wird, die zu dem Ergebnis der Unvereinbarkeit mit der GRC kommt.

---

## 6.4 Verstoß gegen das Beihilfeverbot?

Auch wenn ein Verstoß gegen das in den Art. 107 bis 109 AEUV geregelte Verbot staatlicher Beihilfen bei oberflächlicher Betrachtung aufgrund der generellen Belastungswirkung der GloBE-Regeln nicht auf der Hand zu liegen scheint, ist nach Auffassung des Autors eine nähere Betrachtung sehr wohl angeraten.<sup>292</sup> Denn die GloBE-Regeln unterwerfen nicht alle Unternehmen gleichermaßen der Mindestbesteuerung, sondern halten Ausnahmen bereit,<sup>293</sup> die nachfolgend beleuchtet werden sollen.

### 6.4.1 Überblick

Art. 107 Abs. 1 AEUV untersagt staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen. Gemäß Art. 108 Abs. 3 Satz 1 AEUV unterliegt jede als Beihilfe einzuordnende Norm grundsätzlich der Notifizierungspflicht<sup>294</sup> und damit einem präventiven Verbot mit Erlaubnisvorbehalt.<sup>295</sup> Stellen sich mitgliedstaatliche Regelungen demnach als mit dem Binnenmarkt unvereinbar heraus, beschließt die Kommission nach

---

<sup>292</sup> So ist die Beihilfekontrolle im Bereich des Steuerrechts in der vergangenen Zeit insbesondere vor dem Hintergrund des inneuropäischen Steuerwettbewerbs auch immer bedeutsamer geworden, vgl. *Hey/Kirchhof/Ismer* in Herrmann/Heuer/Raupach, 310. Lief. 2022, Einführung zum EStG Rn. 510.

<sup>293</sup> Dies wurde bereits in einem frühen Entwicklungsstadium der GloBE-Regeln von *Devereux et al.* als möglicher Konflikt identifiziert, *Devereux et al.*, The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal, Oxford University Centre for Business Taxation, S. 57. *Brokelind* betrachtete die Regeln unter Bezug auf den Blueprint als in mehrerer Hinsicht problematisch. Sie führt hierbei zum einen die Umsatzschwelle, zum anderen aber auch die Befreiung bestimmter Konzernobergesellschaften und Holdings an, *Brokelind*, BIT 2021, No. 5.

<sup>294</sup> Siehe auch *Musil* in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, Einführung Rn. 142; *Kühling/Rüchardt* in Streinz, 3. Aufl. 2018, Art. 108 AEUV Rn. 14.

<sup>295</sup> *Hey* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, § 19 Rn. 81.

Art. 108 Abs. 2 AEUV, dass der entsprechende Mitgliedstaat diese aufzuheben oder umzugestalten hat und kann bei nicht fristgerechtem Nachkommen den EuGH anrufen.<sup>296</sup> Dem EuGH zufolge können auch steuerliche Vorschriften unter das Beihilfeverbot fallen.<sup>297</sup> Denn der Begriff der Beihilfe nach Art. 107 Abs. 1 AEUV umfasst nicht nur Direktsubventionen wie beispielsweise verlorene Zuschüsse, sondern auch sog. Verschonungssubventionen (z. B. gesetzliche Steuervergünstigungen für Unternehmen).<sup>298</sup>

#### 6.4.2 Gewährung aus staatlichen Mitteln und auf staatliche Veranlassung hin

Eine verbotene Beihilfe kann vorliegend nicht schon mit der Begründung abgelehnt werden, dass sie keinem Mitgliedstaat zuzurechnen sei („Staatliche Beihilfe“) oder nicht aus staatlichen Mitteln gewährt werde.<sup>299</sup> Denn eine Umsetzung der GloBE-Regeln durch Deutschland im rein nationalen Wege wäre ohne Zweifel allein Deutschland zuzurechnen.<sup>300</sup> Ein Fragezeichen könnte dagegen im ersten Moment an das Kriterium der Gewährung aus staatlichen Mitteln gesetzt werden, da im Rahmen der Steuervergünstigung bzw. Nichterhebung von Top-up Tax aufgrund einer Ausnahmeregelung keine Leistungen des Staates an Unternehmen erbracht werden. Allerdings verzichtet der Staat im Falle

<sup>296</sup> Zu der hierbei drohenden „juristischen Teufelsküche“ vgl. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 229 ff.

<sup>297</sup> Grundlegend EuGH v. 23.2.1961 – C-30/59, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg, ECLI:EU:C:1961:2, S. 42 zum Beihilfenverbot der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl; zur seitdem st. Rspr. vgl. EuGH v. 27.6.2017 – C-74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, Rn. 66; v. 15.11.2011 – C-106/09 P und C-107/09 P, Kommission und Spanien/Gibraltar und Vereinigtes Königreich, ECLI:EU:C:2011:732, Rn. 71; v. 8.11.2001 – C-143/99, Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, ECLI:EU:C:2001:598, Rn. 38; *Musil* in *Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, Einführung Rn. 140.

<sup>298</sup> *Englisch* in *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 9.4; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 140 ff.

<sup>299</sup> Vgl. zum kumulativen Erfordernis EuGH v. 16.5.2002 – C-482/99, Frankreich/Kommission, ECLI:EU:C:2002:294, Rn. 24.

<sup>300</sup> Das Kriterium der staatlichen Beihilfe dient insbesondere der Abgrenzung zur nicht unter Art. 107 Abs. 1 AEUV fallenden Unionsbeihilfe, vgl. hierzu weiter *Englisch* in *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 9.39 ff. Siehe auch *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 150.

der Ausnahmen im Anwendungsbereich der GloBE-Regeln auf Steuereinnahmen, was einer Verwendung staatlicher Mittel im Rahmen von Steuerausgaben grundsätzlich gleichzusetzen ist.<sup>301</sup>

### 6.4.3 Gewährung eines selektiven Vorteils

Im Rahmen der Überprüfung einer steuerlichen Maßnahme anhand des Beihilfeverbots ist daher nun zu untersuchen, ob die GloBE-Regeln bestimmten Unternehmen oder Produktionszweigen einen selektiven Vorteil in Form einer steuerlichen Entlastung gewähren.<sup>302</sup>

#### 6.4.3.1 Vorteil

Als staatliche Beihilfen im Rahmen steuerlicher Maßnahmen kommen etwa die Minderung der Bemessungsgrundlage durch Gewährung erhöhter Abschreibungen, ein Steuererlass, besondere Verrechnungspreisregelungen, der Verzicht auf die übliche Quellenbesteuerung, Steuersatzermäßigungen und Steuerbefreiungen in Betracht.<sup>303</sup> Die Erhebung von Top-up Tax im Rahmen der GloBE-Regeln führt für sich genommen zwar zu keiner Begünstigung, sondern ganz im Gegenteil zu einer Belastung der im Anwendungsbereich befindlichen Unternehmen. Eine Beihilfe i. S. d. Art. 107 Abs. 1 AEUV kann aber auch (ausnahmsweise) in der gezielten steuerlichen Mehrbelastung von unmittelbaren Wettbewerbern

---

<sup>301</sup> Vgl. bspw. EuGH v. 19.9.2000 – C-156/98, Deutschland/Kommission, ECLI:EU:C:2000:467, Rn. 26; v. 15.3.1994 – C-387/92, Banco Exterior de España, ECLI:EU:C:1994:100, Rn. 13 f.; siehe auch EuGH v. 1.12.1998 – C-200/97, Eco-trade, ECLI:EU:C:1998:579, Rn. 45; v. 2.7.1974 – C-173/73, Italien/Kommission, ECLI:EU:C:1974:71, Rn. 33, 35; Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU 2016/C 262/01, Rn. 51; *Hey/Kirchhof/Ismer* in Herrmann/Heuer/Raupach, 310. Lief. 2022, Einführung zum EStG Rn. 512.

<sup>302</sup> Siehe *Englisch* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 9.7 ff.

<sup>303</sup> Vgl. EuGH v. 24.1.2013 – C-73/11 P, Frucona Košice, ECLI:EU:C:2013:32; v. 22.6.2006 – C-182/03 und C-217/03, Belgien und Forum 187, ECLI:EU:C:2006:416, Rn. 95 ff., 109 ff.; EuG v. 9.9.2009 – T-227/01 u. a., Territorio Histórico de Álava u. a., ECLI:EU:T:2009:315, Rn. 126. Für weitere Beispiele steuerlicher Beihilfemöglichkeiten vgl. *Englisch* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 9.12.

gesehen werden.<sup>304</sup> Die GloBE-Regeln können hierbei in der Hinsicht als Beihilfe bzw. als Gewährung eines Vorteils angesehen werden, als der Großteil aller Unternehmen<sup>305</sup> aufgrund der Umsatzschwelle von den neuen Vorschriften und der Erhebung von Top-up Tax unberührt bleibt. Auch wenn die IIR dem Statement vom 8.10.2021 zufolge von einem Staat ebenfalls auf Konzerne mit einem geringeren Umsatz angewendet werden kann,<sup>306</sup> ist nicht ausgemacht, dass Deutschland von dieser Option Gebrauch machen würde. Zum anderen bestünden dann zumindest im Hinblick auf die UTPR noch dieselben Bedenken. Eine Vorteilsgewährung liegt demnach in jedem Falle vor.<sup>307</sup> Einen weiteren Vorteil erhalten zudem Unternehmen, die als Excluded Entities trotz Zugehörigkeit zu einem die Umsatzschwelle überschreitenden Konzern von der Anwendung der Mindeststeuer verschont bleiben.

#### 6.4.3.2 Selektivität

Anschließend ist jedoch zu beurteilen, ob auch das Kriterium der Selektivität erfüllt ist, also eine steuerliche Maßnahme zu einem selektiven Vorteil führt, der bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen begünstigt, obwohl diese sich angesichts des Zwecks der Maßnahme rechtlich und tatsächlich in einer vergleichbaren Situation befinden.<sup>308</sup> Die Prüfung erfolgt hierbei grundsätzlich dreistufig. Zunächst ist das nationale Referenzsystem, also die in dem betreffenden Mitgliedstaat geltende allgemeine oder „normale“ Steuerregelung (Regelbesteuerung) zu bestimmen, welche den Maßstab der weiteren Prüfungsebenen bestimmt

---

<sup>304</sup> *Englisch* in Schaumburg/Englisch, *Europäisches Steuerrecht*, 2. Aufl. 2020, Rn. 9.14; *Hey/Kirchhof/Ismer* in Herrmann/Heuer/Raupach, 310. Lief. 2022, Einführung zum EStG Rn. 513.

<sup>305</sup> Allein von den multinationalen Konzernen sollen ca. 85 % bis 90 % aufgrund der Umsatzschwelle aus dem Anwendungsbereich der GloBE-Regeln fallen, vgl. OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, Rn. 117. Dieser Wert wird sich aufgrund der laut Modellregeln nun vorzunehmenden Vierjahresbetrachtung nicht signifikant ändern.

<sup>306</sup> OECD (2021), *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy v. 8.10.2021*, S. 4.

<sup>307</sup> In diesem Kontext kann bspw. auch auf Steuerbefreiungen in § 5 KStG verwiesen werden, bei denen das Vorliegen einer Beihilfe ebenfalls vertreten wird, vgl. *Märtens* in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 5 KStG Rn. 15 f.; *Böwing-Schmalenbrock* in Brandis/Heuermann, 160. EL 2021, § 5 KStG Rn. 13a.

<sup>308</sup> EuGH v. 8.11.2001 – C-143/99, *Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, ECLI:EU:C:2001:598, Rn. 41; *Hey/Kirchhof/Ismer* in Herrmann/Heuer/Raupach, 310. Lief. 2022, Einführung zum EStG Rn. 514.

(„benchmarking“).<sup>309</sup> In einem zweiten Schritt ist festzustellen, ob hiervon eine Ausnahme bzw. Abweichung besteht, die dazu führt, dass Unternehmen unterschiedlich behandelt werden, obwohl sie sich im Hinblick auf das mit der Referenzsteuerregelung verfolgte Ziel in einer rechtlich und tatsächlich vergleichbaren Lage befinden.<sup>310</sup> Abschließend ist zu prüfen, ob die Abweichung durch die Natur oder den inneren Aufbau des entsprechenden Systems gerechtfertigt werden kann, weil sie unmittelbar auf dessen Grund- und Leitprinzipien beruht.<sup>311</sup>

Bereits die Beantwortung der Frage nach dem Referenzsystem ist wegweisend für die Feststellung einer Beihilfe, eröffnet zugleich aber Spielräume, die ein gewisses Maß an Beliebigkeit entstehen lassen.<sup>312</sup> Im Hinblick auf die GloBE-Regeln kommen grundsätzlich zwei Möglichkeiten in Betracht. So kann einerseits die allgemeine Unternehmensbesteuerung (nach EStG und KStG) als Referenzsystem angeführt werden, zum anderen die Besteuerung nach den speziellen GloBE-Regeln. Soweit die allgemeine Ertragsbesteuerung von Unternehmen als Maßstab genutzt wird, kann die Ausnahme bestimmter Unternehmen vom Anwendungsbereich der GloBE-Regeln nicht als Abweichung vom Referenzsystem betrachtet werden, da die Unternehmen gerade dann wieder den allgemeinen Regeln unterliegen. Anders stellt sich dies dar, wenn die GloBE-Regeln als Bezugsrahmen festgelegt werden.<sup>313</sup> In diesem Fall könnte einerseits in der

---

<sup>309</sup> EuGH v. 18.7.2013 – C-6/12, P Oy, ECLI:EU:C:2013:525, Rn. 19; v. 8.9.2011 – C-78/08 bis C-80/08, Paint Graphos u. a., ECLI:EU:C:2011:550, Rn. 49; *Hey/Kirchhof/Ismer* in Herrmann/Heuer/Raupach, 310. Lief. 2022, Einführung zum EStG Rn. 514; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 171.

<sup>310</sup> EuGH v. 18.7.2013 – C-6/12, P Oy, ECLI:EU:C:2013:525, Rn. 19; v. 8.9.2011 – C-78/08 bis C-80/08, Paint Graphos u. a., ECLI:EU:C:2011:550, Rn. 49. Nach *Schön* liegt keine solche Ausnahme bei Änderungen des allgemeinen (Referenz-)Steuersystems vor, also z. B. bei der Einführung, Abschaffung, Erhöhung oder Senkung einer Steuer, selbst wenn diese nur für bestimmte Unternehmen gelten, *Schön*, CMLR 1999, 911 (924 f.).

<sup>311</sup> Vgl. EuGH v. 19.12.2018 – C-374/17, FA B/A-Brauerei, ECLI:EU:C:2018:1024, Rn. 44, 48; v. 18.7.2013 – C-6/12, P Oy, ECLI:EU:C:2013:525, Rn. 22; v. 8.11.2001 – C-143/99, Adria-Wien-Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, ECLI:EU:C:2001:598, Rn.42; zudem Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU 2016/C 262/01, Rn. 138.

<sup>312</sup> Vgl. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 172 ff. und *Soltész*, EuZW 2017, 51 (54 f.), der das Selektivitätskriterium letztlich als „Büchse der Pandora“ bezeichnet. Zur konfliktgetragenen Bestimmung des Referenzsystem im Falle der deutschen Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG) vgl. *Eisendle*, ISR 2018, 315 (317 f.).

<sup>313</sup> Ein belastendes Sonderregime kann nämlich als eigenständiges Referenz(sub)system qualifiziert werden, wenn es eigenen, die allgemeinen Grundsätze ergänzenden Leitprinzipien folgt, vgl. Kommissionsbeschluss v. 2.4.2019, C(2019) 2526 final, Rn. 106 zum

Umsatzschwelle und andererseits in der Befreiung der Excluded Entities eine von den Leitgedanken dieses Referenzsystems abweichende Regelung gesehen werden. Beide Abweichungen würden dieser Annahme zufolge eine materielle Selektivität de jure (a priori) begründen.<sup>314</sup>

Die Befreiung von bestimmten Konzernobergesellschaften und ihrer Holdings ist allerdings dann nicht als selektiver Vorteil anzusehen, wenn ihnen keine in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht vergleichbaren anderen Unternehmen gegenüberstehen, die den GloBE-Regeln unterliegen und dadurch einen Wettbewerbsnachteil erleiden. Nach Auffassung des Autors dürfte dies zumindest überwiegend der Fall sein. Es entspricht zudem dem Wesen der GloBE-Regeln, Steuerbegünstigungen, die in vielen Staaten aus besonderen Gründen gewährt werden und der Zielsetzung der Mindestbesteuerung nicht entgegenstehen, weil sie weder zum internationalen Steuerwettbewerb beitragen noch Anreize zur Gewinnverlagerung bieten, von der Anwendung der Regel auszunehmen. So wurde bereits im Blueprint ausgeführt, dass die Excluded Entities aufgrund von verschiedenen Grundprinzipien („key principles“) von der Anwendung der GloBE-Regeln befreit werden, nämlich weil die steuerpolitischen Gründe hinter der nationalen Niedrig- oder Nichtbesteuerung solcher Unternehmen und Organisationen mit den steuerpolitischen Zielen von GloBE nicht in Konflikt stehen<sup>315</sup> und sie zudem eine Vereinfachung der Regeln bewirken.<sup>316</sup> Nach Auffassung des Autors stellt die besondere Behandlung der Excluded Entities demnach mangels selektiver Vorteilsgewährung keine verbotene Beihilfe dar.

---

CFC-Regime des Vereinigten Königreichs; *Englisch* in Schaumburg/Englisch, *Europäisches Steuerrecht*, 2. Aufl. 2020, Rn. 9.29. In ähnlicher Form ist auch die Ausnahmeregelung des § 4j Abs. 1 Satz 4 EStG als potenzielle Beihilfe betrachtet worden, weil als Referenzsystem die besondere Bestimmung des § 4j EStG (Abzugsbeschränkung) gewählt werden könne, vgl. *Max/Thiede*, StB 2017, 175 (180). Ablehnend in diesem Fall *Hagemann/Kahlenberg* in Herrmann/Heuer/Raupach, 310. Lief. 2022, § 4j EStG Rn. 5.

<sup>314</sup> Vgl. Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU 2016/C 262/01, Rn. 120 f.

<sup>315</sup> So verfolgt etwa die nationale Steuerbegünstigung von Investmentfonds nicht das Ziel, Unternehmensgewinne ins eigene Land zu locken, sondern die Investoren so zu stellen, als hätten sie genauso wie andere Marktteilnehmer direkt in das entsprechende Unternehmen investiert, OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, Rn. 76 f.

<sup>316</sup> OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, Rn. 73; siehe auch *Nogueira/Turina*, *Pillar Two and EU Law*, in: *Perdelwitz/Turina*, *Global Minimum Taxation?*, S. 306.



Soweit die GloBE-Regeln zur Folge haben, dass Unternehmen, die miteinander unmittelbar im Wettbewerb stehen, aber aufgrund der Umsatzschwelle i. H. v. 750 Mio. Euro nicht gleichermaßen in den Anwendungsbereich der GloBE-Regeln fallen, unterschiedlich behandelt werden, ist hingegen von einer selektiven Begünstigung der nicht erfassten Unternehmen auszugehen.<sup>317</sup> Dass damit tatsächlich ein Großteil aller (multinational agierenden) Unternehmen von den GloBE-Regeln ausgeschlossen wird und somit eher von einer „selektiven Benachteiligung der Minderheit“<sup>318</sup> gesprochen werden kann, schadet nach ständiger Rechtsprechung des EuGH nicht.<sup>319</sup> Eine Rechtfertigung dieses a priori selektiven Vorteils kommt allerdings in Betracht, wenn dieser Vorteil das folgerichtige Ergebnis der Grund- oder Leitprinzipien des Referenzsteuersystems darstellt.<sup>320</sup> Hierbei kann eine Rechtfertigung einerseits damit begründet werden, dass der Steuervorteil lediglich im Rahmen einer folgerichtigen Anpassung des allgemeinen Systems an die besonderen Merkmale einer Branche, bestimmter Unternehmen oder Transaktionen gewährt wird.<sup>321</sup> Andererseits kann sich die

---

<sup>317</sup> Anders als von *Brokelind*, BIT 2021, No. 5 zu Säule 1 vertreten, kann die neuste Rspr. des EuGH v. 16.3.2021 – C-562/19, *Kommission/Polen*, ECLI:EU:C:2021:201 im Rahmen von Säule 2 nicht herangezogen werden, um im Falle einer Umsatzschwelle generell von der Vereinbarkeit mit dem Beihilfeverbot ausgehen zu können. Denn das Urteil dort hatte eine progressive polnische Einzelhandelssteuer zum Gegenstand, bei welcher der monatliche Umsatz die Bemessungsgrundlage bildete. Damit besteht keine Vergleichbarkeit zu den GloBE-Regeln.

<sup>318</sup> *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 169.

<sup>319</sup> Vgl. EuGH v. 19.12.2018 – C-374/17, *FA B/A-Brauerei*, ECLI:EU:C:2018:1024, Rn. 25 ff.; v. 21.12.2016 – C-20/15 P, *World Duty Free*, ECLI:EU:C:2016:981, Rn. 70 f., 80; v. 8.9.2011 – C-279/08 P, *Kommission/Niederlande*, ECLI:EU:C:2011:511, Rn. 50; v. 13.2.2003 – C-409/00, *Spanien/Kommission*, ECLI:EU:C:2003, Rn. 48; *Englisch* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 24. Aufl. 2021, § 4 Rn. 117 m. w. N.

<sup>320</sup> Vgl. z. B. EuGH v. 8.9.2011 – C-78/08 bis C-80/08, *Paint Graphos u. a.*, ECLI:EU:C:2011:550, Rn. 69 f.; v. 6.9.2006 – C-88/03, *Portugal/Kommission*, ECLI:EU:C:2006:511, Rn. 81. Zur Folgerichtigkeit siehe auch die Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU 2016/C 262/01, Rn. 129. Siehe zudem *Englisch* in *Schaumburg/Englisch*, *Europäisches Steuerrecht*, 2. Aufl. 2020, Rn. 9.23.

<sup>321</sup> Vgl. etwa EuGH v. 15.12.2005 – C-66/02, *Italien/Kommission*, ECLI:EU:C:2005:768, Rn. 101. Externe politische Ziele, die dem System nicht immanent sind, können dagegen nicht geltend gemacht werden, vgl. Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU 2016/C 262/01, Rn. 138.

Rechtfertigung auch daraus ergeben, dass die begünstigend wirkenden Steuervorschriften als Vereinfachungszwecknormen einen effektiven und verhältnismäßigen Steuervollzug sicherstellen sollen.<sup>322</sup> Im Falle der Umsatzschwelle ist hierbei zunächst festzustellen, dass sich allein aus den Grund- und Leitprinzipien des Referenzsteuersystems keine systemimmanente Rechtfertigung ableiten lässt. Denn die Ziele der GloBE-Regeln sehen vor, dass der Steuerwettbewerb zwischen den Staaten begrenzt und verbleibende Gewinnverlagerungsmöglichkeiten unterbunden werden. Dementsprechend müssten bei konsequenter Verfolgung dieser Ziele aber grundsätzlich alle multinational agierenden Unternehmen und Konzerne von den Regeln erfasst werden, die in der Lage sind, die sich aus dem internationalen Steuerwettbewerb für sie ergebenden Vorteile durch Gewinnverlagerungsmaßnahmen zu nutzen,<sup>323</sup> und dadurch wiederum gewillten Staaten einen Grund liefern, für neue Steueranreize zu sorgen. Denn auch kleinere Konzerne mit einem Umsatz von weniger als 750 Mio. Euro sind durchaus in der Lage, die Effekte des internationalen Steuerwettbewerbs für sich zu nutzen und sich dadurch Wettbewerbsvorteile zu sichern.<sup>324</sup> Es ist allerdings nicht zu leugnen, dass die Umsatzschwelle der Vereinfachung dient. Der Blueprint hat hierbei gleich vier Gründe angeführt, die für die Wahl dieser Grenze sprechen. So werden Synergien erzeugt, weil die GloBE-Regeln über die Umsatzschwelle an die CbCR-Regeln mit ähnlichem Anwendungsbereich angelehnt und weit überwiegend Konzerne erfasst werden, die bereits nach bestehendem Recht zur Konzernbilanzierung verpflichtet sind.<sup>325</sup> Bei diesen großen Konzernen ist folglich schon ein Grundstock der (Ausgangs-)Daten vorhanden, die zur Befolgung und Verwaltung der GloBE-Vorschriften notwendig sind und anderenfalls erst neu gewonnen werden müssten. Hierbei und auch bei den weiteren komplexen Berechnungsschritten könnten kleinere Konzerne über Gebühr belastet werden,

---

<sup>322</sup> Vgl. Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU 2016/C 262/01, Rn. 138 ff. und 182 sowie z. B. Kommissionsbeschluss v. 2.4.2019, C(2019) 2526 final, Rn. 160 zum CFC-Regime des Vereinigten Königreichs; *Englisch* in Schaumburg/Englisch, *Europäisches Steuerrecht*, 2. Aufl. 2020, Rn. 9.23.

<sup>323</sup> Vgl. zur besonderen Behandlung von Missbrauchsbekämpfungsvorschriften auch Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU 2016/C 262/01, Rn. 183; *Kokott*, *ISR* 2017, 395 (396).

<sup>324</sup> Abgegrenzt werden muss hierbei von rein national agierenden Unternehmen, die diese Möglichkeiten nicht haben und folglich eher einen Wettbewerbsnachteil gegenüber ihrer international tätigen Konkurrenz erleiden.

<sup>325</sup> Vgl. OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, Rn. 115 f.

ohne dass dies in erheblichem Maße zu einer Verbesserung der mit GloBE anvisierten Effekte führen würde.<sup>326</sup> Zwar kann sicherlich bestritten werden, dass die Umsatzschwelle in der Höhe von 750 Mio. Euro tatsächlich notwendig ist und nicht auch niedriger angesetzt werden könnte, um einen effektiven und verhältnismäßigen Steuervollzug sicherzustellen. Dem deutschen Gesetzgeber ist allerdings aufgrund des breiten Anwendungsbereichs der Ausnahmeregelung eine nicht unerhebliche Wertungsprärogative zugestehen,<sup>327</sup> die die aktuell anvisierte Grenzsetzung decken dürfte.

Auch soweit man die Rechtsprechung des EuGH in den Rechtssachen *Ferring*<sup>328</sup> und *Laboratoires Boiron*<sup>329</sup> dahingehend versteht, dass eine abgabenrechtliche Sonderbelastung zumindest dann als verbotene Beihilfe angesehen werden kann, wenn die sonderbelasteten und die davon ausgenommenen Unternehmen in unmittelbarem Wettbewerb miteinander stehen und der Gesetzgeber mit der Sonderabgabe auch das Ziel verfolgt, auf diese Wettbewerbssituation Einfluss zu nehmen,<sup>330</sup> ist eine Beihilfe im Hinblick auf die Umsatzschwelle abzulehnen. Denn die GloBE-Regeln haben gerade nicht das Ziel, auf den unmittelbaren Wettbewerb zwischen verschiedenen multinationalen Konzernen Einfluss zu nehmen, da diesen grundsätzlich unabhängig von ihrem Umsatz zumindest vergleichbare Möglichkeiten zur legalen Steuervermeidung zur Verfügung stehen und insofern kein Handlungsbedarf des Gesetzgebers erwächst. Im Fokus steht aus wettbewerblicher Perspektive vielmehr die Benachteiligung von rein inländisch tätigen Unternehmen, denen eine auf Gewinnverlagerungsmöglichkeiten beruhende Reduzierung der Steuerlast nicht zur Verfügung steht. Zudem kann in diesem Sinne wie bei der EuGH-Entscheidung zur Kernbrennstoffsteuer eine verbotene Beihilfe verneint werden, wenn die Steuer daneben noch andere Ziele verfolgt, die die Begrenzung des Anwendungsbereichs rechtfertigen.<sup>331</sup> Dies ist

---

<sup>326</sup> Vgl. OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, Rn. 117 f.

<sup>327</sup> Vgl. hierzu *Englisch* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 9.30.

<sup>328</sup> EuGH v. 22.11.2001 – C-53/00, *Ferring*, ECLI:EU:C:2001:627, Rn. 14 ff.

<sup>329</sup> EuGH v. 7.9.2006 – C-526/04 – *Laboratoires Boiron*, ECLI:EU:C:2006:528, Rn. 27 ff.

<sup>330</sup> So *Englisch* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 9.14. Denn zumindest unter diesen Voraussetzungen könne eine punktuelle Sonderbelastung bei den nicht davon erfassten Konkurrenten Wettbewerbsvorteile begründen, die auch Auswirkungen auf deren Position im Binnenmarkthandel haben könnten.

<sup>331</sup> *Englisch* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 9.14 unter Verweis auf EuGH v. 4.6.2015 – C-5/14, *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, ECLI:EU:C:2015:354, Rn. 77 ff. und m. w. N. zu den zuvor vertretenen Ansichten.

den obigen Ausführungen im vorgehenden Absatz zufolge bei der Mindeststeuer der Fall.

Folglich darf auch aus der Umsatzschwelle kein selektiver Vorteil abgeleitet werden. Auf die beiden Voraussetzungen der Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten und der Wettbewerbsverfälschung<sup>332</sup> sowie die größtenteils ohnehin nicht einschlägigen Ausnahmen in Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV kommt es daher nicht mehr an. Der Rat könnte die oben genannte Beihilfe anderenfalls allerdings gemäß Art. 107 Abs. 3 Buchst. e) AEUV durch Beschluss auf Vorschlag der Kommission als mit dem Binnenmarkt vereinbar erklären. Dies wäre vor dem Hintergrund, dass derzeit ein EU-Richtlinienvorschlag im Raum steht, welcher die GloBE-Regeln ebenfalls mit diesen Ausnahmen vorsieht, nicht unwahrscheinlich.

#### 6.4.4 Zwischenergebnis

Es würde einen gewissen Widerspruch in sich bergen, wenn das Beihilfeverbot, welches derzeit vermehrt von der Kommission herangezogen wird, um fairen Steuerwettbewerb zu ermöglichen,<sup>333</sup> nun eine von der Zielsetzung gleichgerichtete Maßnahme gerade an diesem Maßstab scheitern lassen würde. Wie soeben gezeigt, ist allerdings das Kriterium der Selektivität im Falle der Ausnahmen vom Anwendungsbereich der GloBE-Regeln nicht erfüllt, sodass die Frage nach einem Verstoß gegen das Beihilfeverbot zu verneinen ist. Dies ist auch vor dem Hintergrund positiv zu bewerten, dass die Kommission ihre Kapazitäten nach Implementierung der GloBE-Regeln für die Überprüfung neuer Direktsubventionen bereithalten kann, welche die im internationalen Standortwettbewerb dann nicht mehr so attraktiven Steueranreize möglicherweise zu kompensieren versuchen.<sup>334</sup>

---

<sup>332</sup> Diese beiden Voraussetzungen werden grundsätzlich sehr weit ausgelegt und sind daher bislang fast stets bejaht worden, vgl. *Hey/Kirchhoff/Ismer* in Herrmann/Heuer/Raupach, 310. Lief. 2022, Einführung zum EStG Rn. 515, *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 209, siehe dort aber auch zu den neueren Entwicklungen die Rn. 210 ff.

<sup>333</sup> Vgl. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 243.

<sup>334</sup> Eine solche Entwicklung erwarten auch *Esakova/Rapp*, DStR 2021, 2047 (2051).

## 6.5 Zur Vereinbarkeit mit ausgewählten Richtlinien

Nachfolgend wird untersucht, inwiefern auch das Sekundärrecht der Europäischen Union einer Umsetzung der GloBE-Regeln in nationales Recht entgegenstehen könnte. Hierzu soll das Verhältnis der GloBE-Regeln zur Mutter-Tochter-Richtlinie, zur Zins- und Lizenzrichtlinie und zur Anti-Steuervermeidungsrichtlinie untersucht werden.

### 6.5.1 Mutter-Tochter-Richtlinie

#### 6.5.1.1 Regelungsinhalt

Die Mutter-Tochter-Richtlinie (MTRL)<sup>335</sup> hat die steuerneutrale Behandlung von grenzüberschreitenden Gewinnausschüttungen zwischen Mutter- und Tochterkapitalgesellschaften (und deren Betriebsstätten) innerhalb der EU zum Ziel, um eine steuerliche Mehrfachbelastung sowie Kaskadeneffekte zu vermeiden und hierdurch Zusammenschlüsse von Gesellschaften innerhalb der EU zu erleichtern.<sup>336</sup> Hierzu wird die ausschüttende Tochtergesellschaft einerseits vom Quellensteuerabzug in ihrem Ansässigkeitsstaat befreit, sodass die beschränkt steuerpflichtige Muttergesellschaft dort keiner Besteuerung unterliegt (Art. 5 MTRL). Andererseits muss der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft grenzüberschreitend ausgeschüttete Gewinne entweder von der Besteuerung freistellen oder eine indirekte Anrechnung gewähren (Art. 4 Abs. 1 MTRL). Gemäß Art. 3 Abs. 1 Buchst. a) MTRL muss die Muttergesellschaft dafür jedoch zu mindestens 10 % an der Tochtergesellschaft beteiligt sein (Stimmrechte oder Kapitalanteile). Nur dann bleibt es bei der einmaligen Besteuerung der Unternehmensgewinne auf Ebene der Tochtergesellschaft.

---

<sup>335</sup> RL 2011/96/EU; zuletzt geändert durch RL 2015/121/EU. Die Richtlinie wurde in Deutschland über §§ 8b EStG für die empfangende Muttergesellschaft und über §§ 43b und 50c Abs. 2 EStG für die ausschüttende Tochtergesellschaft umgesetzt, vgl. *Weggenmann/Köstler* in Pelka/Petersen, Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2021/2022, H. Steuerrecht europäischer Staaten und anderer wichtiger Industriestaaten, Rn. 28 ff.; *Weber-Grellet* in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, Vor Art. 1 Mutter-Tochter-RL, Rn. 45; *Kofler* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 14.89 ff.

<sup>336</sup> *Weggenmann/Köstler* in Pelka/Petersen, Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2021/2022, H. Steuerrecht europäischer Staaten und anderer wichtiger Industriestaaten, Rn. 27; *Kofler* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 14.3; *Hey/Kirchhoff/Ismer* in Herrmann/Heuer/Raupach, 310. Lief. 2022, Einführung zum EStG Rn. 541; *Schiefer*, IWB 2015, 352.

### 6.5.1.2 Verhältnis zu GloBE

Da sich die Anwendungsbereiche der MTRL und der GloBE-Regeln zumindest überschneiden,<sup>337</sup> besteht Konfliktpotential. Bei Betrachtung der IIR, die zu einer Art Hinzurechnungsbesteuerung führt und damit (noch) nicht ausgeschüttete Gewinne im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft besteuert, stellt sich die Frage, ob diese mit Art. 4 MTRL vereinbar ist.<sup>338</sup> Denn die Hinzurechnung von Gewinnen führt wirtschaftlich zu demselben Ergebnis wie die tatsächliche Ausschüttung an die Muttergesellschaft.<sup>339</sup> Folglich besteht die Gefahr einer Umgehung der MTRL, sollte diese nicht eine steuerliche Befreiung oder Anrechnung auch bei fiktiven Gewinnausschüttungen im Rahmen der IIR vorsehen. Der EuGH hat dies zumindest im Fall *Cadbury Schweppes* nicht aufgegriffen und ist damit stillschweigend den Ausführungen des Generalanwalts *Léger* gefolgt, welcher die MTRL für nicht einschlägig erachtete, da die in diesem Fall zur Überprüfung gestellte Hinzurechnungsbesteuerung des Vereinigten Königreichs anders als die MTRL nicht „auf die Einführung eines gemeinsamen Systems zur Besteuerung von einer Tochtergesellschaft ausgeschütteter Gewinne gerichtet“ sei.<sup>340</sup> Wird dieser formalen Betrachtungsweise weiterhin gefolgt, wäre auch die IIR mit Art. 4 MTRL vereinbar. Eine Lösung über die Ausnahmeregelung des Art. 1 Abs. 2 MTRL, die in solchen Fällen in der Literatur vertreten wird und einen Gleichlauf zwischen Art. 1 Abs. 2 MTRL und dem Rechtfertigungsgrund der Missbrauchsbekämpfung herstellt,<sup>341</sup> scheidet vorliegend dagegen aus, da die IIR nicht auf rein künstliche Gestaltungen beschränkt ist. Auch die Ausnahmeregelung des Art. 4 Abs. 4 MTRL ist nicht einschlägig, da durch die rein nationale Umsetzung von GloBE kein umfassendes Körperschaftsteuersystem innerhalb der Union geschaffen wird. Gegen die Unvereinbarkeit mit Art.

---

<sup>337</sup> Der Anwendungsbereich der MTRL ist insoweit weiter gefasst, als er ein Mutter-Tochter-Verhältnis bereits ab einer Kapitalbeteiligung bzw. Stimmrechtsinhaberschaft i. H. v. 10 % annimmt, und insofern enger, als es bei der Beteiligung auf eine Mindesthaltezeit ankommen kann, vgl. Art. 3 MTRL.

<sup>338</sup> *De Broe*, OECD's Global Anti-Base Erosion Proposal – Pillar Two Raises Fundamental Concerns of Compatibility with EU Law, S. 8 verneint dies. Ebenfalls kritisch: *Nogueira*, WTJ 2020, 465 (491), der das Einfügen einer Ausnahmeregelung in die MTRL für erforderlich hält.

<sup>339</sup> Vgl. *Lampert* in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, § 14 AStG Rn. 22 zum Verhältnis zwischen der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung in §§ 7 ff. AStG und der MTRL.

<sup>340</sup> Schlussanträge des GA *Léger* v. 2.5.2006 – C-196/04, *Cadbury Schweppes*, ECLI:EU:C:2006:278, Rn. 7; *Lampert* in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, § 14 AStG Rn. 22.

<sup>341</sup> Vgl. *Lampert* in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, § 14 AStG Rn. 22.

4 MTRL spricht jedoch auch, dass der Zweck der MTRL durch die Anwendung der IIR häufig wohl nicht gefährdet wird. Dieser liegt in der Sicherstellung einer einmaligen Besteuerung der Unternehmensgewinne auf Ebene der Tochtergesellschaft, um steuerliche Mehrfachbelastungen zu vermeiden. Besteuert der Quellenstaat die von der Tochtergesellschaft erzielten Gewinne überhaupt nicht oder nicht ausreichend i. S. d. Mindeststeuersatzes, kompensiert die IIR lediglich den Besteuerungsausfall auf Ebene der Tochtergesellschaft. Die spätere Gewinnausschüttung bleibt durch die IIR dagegen unberührt, sodass es zu keiner Mehrfachbelastung i. S. d. MTRL kommt. Anders sieht dies aus, wenn die Einkünfte der Tochtergesellschaft lediglich aufgrund der Niedrigbesteuerung anderer Konzerneinheiten im Quellenstaat (Jurisdictional Blending) der Muttergesellschaft über die IIR hinzugerechnet werden. In diesem Fall wären die Einkünfte der Tochtergesellschaft bereits hinreichend vorbesteuert und ein Konflikt von IIR und Art. 4 MTRL denkbar.<sup>342</sup>

Bzgl. der SOR wird es dagegen in keinem Fall zu einer Kollision mit der MTRL kommen, da diese auf andere Anwendungsfälle ausgerichtet ist. Denn die SOR betrifft nur die Verhältnisse zwischen ausländischen Betriebsstätten und ihren Stammhäusern, nicht aber Mutter-Tochter-Verhältnisse i. S. v. Art. 4 Abs. 1.

Bei der Implementierung der UTPR, die im Staat einer Tochtergesellschaft zur Anwendung kommen kann, ist zu differenzieren. Im Falle der Umsetzung über eine Betriebsausgabenabzugsbeschränkung besteht schon aus zwei Gründen kein Konflikt mit der MTRL. Zum einen beträfe ein Abzugsverbot lediglich die Besteuerung der ausschüttenden Tochtergesellschaft, die von der Richtlinie jedoch nicht berührt wird.<sup>343</sup> Zum anderen sind Gewinnausschüttungen nach deutschem Recht nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig,<sup>344</sup> sodass eine Abzugsbeschränkung ohnehin ins Leere liefe. Anders könnte dies im Falle einer UTPR-Quellensteuer aussehen, sollte diese auch auf an die Muttergesellschaft ausgeschüttete Gewinne erhoben werden. Dieser Erhebungsform stünde Art. 5 MTRL theoretisch entgegen, soweit der Anwendungsbereich der MTRL betroffen

---

<sup>342</sup> So im Ergebnis auch *Englisch/Becker*, Implementing an International Effective Minimum Tax in the EU, Materialien aus Wirtschaft und Gesellschaft (AK Wien), Heft 224, Juli 2021, S. 77.

<sup>343</sup> Vgl. Schlussanträge des GA Mengozzi v. 31.1.2008 – C-284/06, Burda, ECLI:EU:2008:60, Rn. 55; *Obser*, ISr 2005, 799 (804); *Kofler* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 14.82 m. w. N.

<sup>344</sup> Denn diese gehören zur außerbetrieblichen Sphäre der Einkommensverteilung, § 8 Abs. 3 Satz 1 KStG. Vgl. *Hey* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, § 11 Rn. 45.

wäre.<sup>345</sup> Sollte es allerdings dabei bleiben, dass die UTPR wie schon im Blueprint<sup>346</sup> nur im Falle von abzugsfähigen Zahlungen die Erhebung von Top-up Tax ermöglicht, könnte die UTPR mangels Abzugsfähigkeit von Gewinnausschüttungen in Deutschland nicht zu einer Quellenbesteuerung dieser Zahlungen führen,<sup>347</sup> sodass ein Konflikt ausbliebe.

## 6.5.2 Zins- und Lizenzrichtlinie

### 6.5.2.1 Regelungsinhalt

Art. 1 Abs. 1 der Zins- und Lizenzrichtlinie (ZLRL)<sup>348</sup> bestimmt, dass Zinsen und Lizenzgebühren im Quellenstaat von allen darauf erhebbaren Steuern zu befreien sind, sofern der Nutzungsberechtigte dieser Zahlungen ein Unternehmen eines anderen Mitgliedstaats oder eine in einem anderen Mitgliedstaat belegene Betriebsstätte eines Unternehmens eines Mitgliedstaats ist. Nach Art. 1 Abs. 7 ZLRL findet dies jedoch nur Anwendung auf verbundene Unternehmen und deren Betriebsstätten. Verbundene Unternehmen sind gemäß Art. 3 Buchst. b) ZLRL

<sup>345</sup> So auch *Nogueira*, WTJ 2020, 465 (491); Zum umfassenden Ausschluss einer Quellenbesteuerung siehe auch *Kofler* in Schaumburg/English, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 14.80 f.; *Hemmerich*, IStR 2019, 294 (295).

<sup>346</sup> Vgl. OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, Rn. 482, 486. Gewinnausschüttungen begründen grundsätzlich keine abzugsfähigen Zahlungen i. S. d. ersten Allokationsschlüssels und werden daher auch nicht im Nettoaufwand i. S. d. zweiten Allokationsschlüssels berücksichtigt. Abweichende Ansicht hinsichtlich des Blueprints, der nach Auffassung der Autoren keine Quellensteuer vorsehe, *Englisch/Becker*, Implementing an International Effective Minimum Tax in the EU, Materialien aus Wirtschaft und Gesellschaft (AK Wien), Heft 224, Juli 2021, S. 76. Diese Möglichkeit steht nach Ansicht der Autors jedoch auch nach Veröffentlichung der Modellregelungen durchaus noch im Raum.

<sup>347</sup> So auch *Englisch/Becker*, Implementing an International Effective Minimum Tax in the EU, Materialien aus Wirtschaft und Gesellschaft (AK Wien), Heft 224, Juli 2021, S. 76.

<sup>348</sup> RL 2003/49/EG; zuletzt geändert durch RL 2013/13/EU. Die Richtlinie wurde in Deutschland über § 50g und § 50h EStG umgesetzt. Diese Vorschriften sehen vor, dass auf Antrag keine Quellensteuer auf Zins- und Lizenzzahlungen deutscher Unternehmen an verbundene Unternehmen oder deren Betriebsstätten in anderen Mitgliedstaaten erhoben werden, vgl. auch *Weggenmann/Köstler* in Pelka/Petersen, Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2021/2022, H. Steuerrecht europäischer Staaten und anderer wichtiger Industriestaaten, Rn. 35 und *Musil* in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, Vor Art. 1 Zinsen-Lizenzgebühren-RL Rn. 7, der die innerstaatliche Wirkung der ZLRL als begrenzt ansieht, da es teilweise günstigere Regelungen des deutschen Rechts und des Abkommensrechts gebe, die nach Art. 9 ZLRL unberührt blieben.



nur solche Unternehmen, die im Gemeinschaftsgebiet niedergelassen sind, und bei denen das eine Unternehmen am anderen eine unmittelbare Kapitalbeteiligung bzw. Stimmrechte i. H. v. mindestens 25 % hält bzw. bei denen dieses Kriterium von einem dritten Unternehmen erfüllt wird.

### 6.5.2.2 Verhältnis zu GloBE

Hieraus ergibt sich ein potenzieller Konflikt mit der UTPR. Diese ermöglicht dem Quellenstaat die Erhebung von noch nicht über die IIR vereinnahmter Top-up Tax, indem bei der UTPR-steuerpflichtigen Konzerneinheit entweder der Betriebsausgabenabzug eingeschränkt oder auf von ihr ausgehende Zahlungen eine Quellensteuer erhoben wird. Soweit in Deutschland die UTPR als Betriebsausgabenabzugsbeschränkung implementiert werden sollte, steht dem die ZLRL nicht entgegen. Der EuGH hat das Richtlinienziel insofern konkretisiert, als durch das Besteuerungsverbot im Quellenstaat nur die rechtliche und nicht die wirtschaftliche Doppelbesteuerung vermieden werden soll und damit allein der Gläubiger durch die Richtlinie geschützt wird.<sup>349</sup> Der Gläubiger wäre im Falle der UTPR-Abzugsbeschränkung jedoch gar nicht betroffen, da sich diese Rechtsfolge lediglich auf den Vergütungsschuldner auswirkt.<sup>350</sup> Im Falle einer Quellenbesteuerung kann jedoch ein Verstoß gegen Art. 1 Abs. 1 ZLRL gegeben sein, wenn die weiteren Voraussetzungen der ZLRL ebenfalls vorliegen.<sup>351</sup> So ist es möglich, dass eine entsprechende Zins- oder Lizenzzahlung an eine verbundene Person i. S. d. ZLRL geleistet und dadurch die UTPR-Quellensteuer ausgelöst wird. Festzuhalten ist aber auch, dass nicht jede Zins- oder Lizenzzahlung an

---

<sup>349</sup> EuGH v. 21.7.2011 – C-397/09, Scheuten Solar Technology, ECLI:EU:C:2011:499, Rn. 28; BFH v. 7.12.2011 – I R 30/08, DStR 2012, 509 (510); vgl. auch *Musil* in *Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, Vor Art. 1 Zinsen-Lizenzgebühren-RL Rn. 1; *Hagemann/Kahlenberg*, FR 2017, 1125 (1127).

<sup>350</sup> Zu demselben Ergebnis kommt auch die Literatur hinsichtlich der Abzugsbeschränkungen in § 4j EStG und § 4h EStG, vgl. etwa *Ditz/Quilitzsch*, DStR 2017, 1561 (1567); *Schneider/Junior*, DStR 2017, 417 (425); *Heil/Pupeter*, BB 2017, 795 (800); *Pohl* in *Brandis/Heuermann*, 160. EL 2021, § 4j EStG Rn. 17; *Max/Thiede*, StB 2017, 175 (180); *Benz/Böhmer*, DB 2017, 206 (210); *van Lück*, IStR 2017, 388 (390); *Oellerich* in *Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, § 4j EStG Rn. 26 und § 4h EStG Rn. 41; *Hiller*, BB 2011, 2715 (2717); *Hemmerich*, IStR 2019, S. 294 (296); kritisch: *Hagemann/Kahlenberg*, FR 2017, 1125 (1127), die in dem Wechsel zur Abzugsbeschränkung eine Umgehung des Quellensteuerverbots erblicken.

<sup>351</sup> So auch *De Broe*, OECD's Global Anti-Base Erosion Proposal – Pillar Two Raises Fundamental Concerns of Compatibility with EU Law, S. 8; *Englisch/Becker*, Implementing an International Effective Minimum Tax in the EU, Materialien aus Wirtschaft und Gesellschaft (AK Wien), Heft 224, Juli 2021, S. 79 f.

eine andere Konzerneinheit innerhalb der EU in den Anwendungsbereich der ZLRL fallen wird, da die Voraussetzung des verbundenen Unternehmens in Art. 3 Buchst. b) ZLRL die unmittelbare Beteiligung aneinander oder dieselbe Muttergesellschaft voraussetzt. Dennoch führt dieses Ergebnis zu der Empfehlung, die UTPR zumindest im Anwendungsbereich der ZLRL als Betriebsausgabenabzugsbeschränkung auszugestalten. Die Einführung der UTPR als Quellensteuer wäre ohne Änderung der ZLRL nur möglich, wenn sichergestellt wäre, dass sie sich auf Transaktionen beschränkt, bei denen gemäß Art. 5 Abs. 2 ZLRL zumindest einer der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder der Missbrauch ist. Legt man hierbei dieselben Kriterien an, die der EuGH im Rahmen der Rechtfertigung von Grundfreiheitsbeschränkungen verwendet (Beschränkung auf rein künstliche Gestaltungen),<sup>352</sup> kann dies bezweifelt werden. Alternativ könnte die ZLRL unter Berücksichtigung des Einstimmigkeitserfordernisses um eine Ausnahme (etwa in Art. 4 oder 5 ZLRL) erweitert werden, um eine Besteuerung der Zahlungsempfängerin durch den Quellenstaat i. R. d. UTPR zu ermöglichen.

## 6.5.3 Anti-Steuervermeidungsrichtlinie

### 6.5.3.1 Regelungsinhalt

Die Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD)<sup>353</sup> verfolgt das Ziel, unfairen Steuerwettbewerb und aggressive Steuergestaltungen zu unterbinden<sup>354</sup> und kann als Kind des BEPS-Projekts betrachtet werden. Sie enthält hierfür fünf überwiegend voneinander unabhängige Regelungen, und zwar zur Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen (Art. 4 ATAD), zur Wegzugsbesteuerung (Art. 5 ATAD), zur Hinzurechnungsbesteuerung (Art. 7 und 8 ATAD),

---

<sup>352</sup> So *Musil* in *Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, Art. 5 ZLRL Rn. 5; *Kofler* in *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 15.27 f.

<sup>353</sup> RL 2016/1164/EU (ATAD I), geändert durch RL 2017/952/EU vom 29. Mai 2017 (ATAD II). ATAD steht für „Anti Tax Avoidance Directive“. Der Anpassungsbedarf im deutschen Steuerrecht war als eher moderat anzusehen, da Deutschland bereits zuvor relativ robuste steuerliche Abwehrregelungen besaß, die den Mindestanforderungen der ATAD mehr oder weniger entsprachen, vgl. etwa § 4h EStG i. V. m. 8a KStG (Zinsschranke), 42 AO (allgemeine Anti-Missbrauchsregelung), §§ 7 ff. AStG (Hinzurechnungsbesteuerung), siehe auch *Fehling* in *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 17.105 ff. Der größte Neuregelungsbedarf ist vermutlich im Bereich der hybriden Gestaltungen zu sehen, dem der Gesetzgeber mit Einführung des § 4k EStG nachgekommen sein dürfte.

<sup>354</sup> *Fehling* in *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 17.27.

zur Bekämpfung hybrider Gestaltungen (Art. 9 bis 9b ATAD) sowie eine allgemeine Anti-Missbrauchsregelung (Art. 6 ATAD). Der Anwendungsbereich ist nach Art. 1 Abs. 1 ATAD auf in einem Mitgliedstaat körperschaftsteuerpflichtige Körperschaften und Betriebsstätten begrenzt.<sup>355</sup>

### 6.5.3.2 Verhältnis zu GloBE

Anders als die beiden zuvor behandelten Richtlinien enthält die ATAD keine Besteuerungsverbote für die Mitgliedstaaten, sondern schreibt umgekehrt in bestimmten Missbrauchsfällen die Besteuerung vor. Hierbei begründen die einzelnen Regelungen der ATAD lediglich ein Mindestschutzniveau und schließen insofern strengere Vorschriften durch die Mitgliedstaaten nicht aus, Art. 3 Abs. 3 ATAD. Daraus folgt, dass die Erhebung der Top-up Tax i. R. d. GloBE-Regeln grundsätzlich nicht in Konflikt mit der ATAD geraten dürfte. So begründen die Bestimmungen in Art. 4 ATAD zur Zinsschranke etwa nicht die Schlussfolgerung, dass die UTPR nicht auf Zinszahlungen zwischen Konzerneinheiten angewendet werden darf. Auch stehen die Art. 7 und 8 ATAD zur Hinzurechnungsbesteuerung nicht der Anwendung der IIR entgegen.<sup>356</sup> Die Regelungen treten vielmehr nebeneinander. Es kann daher jedoch zu Überschneidungen der Anwendungsgebiete kommen, sodass sichergestellt werden muss, dass die ins nationale Recht umgesetzten ATAD-Vorschriften zuerst Anwendung finden bzw. die in diesem Rahmen erhobenen Steuern in der ETR-Ermittlung nach GloBE berücksichtigt werden, um Doppelbesteuerung zu vermeiden.<sup>357</sup> Nach Auffassung des Autors ist dies aufgrund der Regelung in Art. 4 (insb. Art. 4.2 sowie 4.3.2 und 4.3.3) der Modellregeln gewährleistet.

---

<sup>355</sup> Diese Begrenzung ist insofern nachvollziehbar, als Personengesellschaften außerhalb Deutschlands bei grenzüberschreitenden Sachverhalten keine wesentliche Bedeutung zukommt und ihre Einbeziehung daher unverhältnismäßig wäre, *Musil* in *Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, Art. 1 BEPS-RL Rn. 1 f. Siehe aber Art. 1 Abs. 2 ATAD zur Einbeziehung steuerlich transparents behandelter Unternehmen i. R. v. Art. 9a ATAD.

<sup>356</sup> So bedarf es nach Auffassung des Autors auch keines Aktivitätstests in der IIR wie in Art. 7 Abs. 2 Satz 2 ATAD, da das Regelungsanliegen und die Herangehensweise der IIR eine andere ist und der Aktivitätstest als Ausnahmeregelung spezifisch auf den Katalog passiver Einkünfte in Abs. 2 Buchst. a zugeschnitten ist.

<sup>357</sup> So auch *Nogueira*, WTJ 2020, 465 (490). Für eine ausführliche Analyse mit Bezug zum Blueprint siehe *Englisch/Becker*, Implementing an International Effective Minimum Tax in the EU, Materialien aus Wirtschaft und Gesellschaft (AK Wien), Heft 224, Juli 2021, S. 67 ff.

### 6.5.4 Zwischenergebnis

In Bezug auf die MTRL dürfte es bei Beibehaltung der formalen Betrachtungsweise durch den EuGH zu keinem Konflikt zwischen einer deutschen IIR und Art. 4 MTRL kommen. Dies trifft auch auf eine mögliche SOR zu. Die UTPR führt aufgrund ihres auf abzugsfähige Zahlungen beschränkten Anwendungsbereichs ebenfalls zu keinem Verstoß gegen die MTRL. Hinsichtlich der ZLRL ist festzustellen, dass für die rechtssichere Implementierung der UTPR derzeit nur die Erhebungsform der Abzugsbeschränkung in Betracht kommt. Für die Einführung der UTPR in Form einer Quellensteuer bedürfte es dagegen der Änderung der ZLRL, die jedoch gemäß Art. 115 AEUV Einstimmigkeit der Mitgliedstaaten voraussetzt.<sup>358</sup> Im Hinblick auf die ATAD bestehen für die Umsetzung der GloBE-Regeln in deutsches Recht keine rechtlichen Bedenken.

---

## 6.6 Ergebnis der unionsrechtlichen Untersuchung

IIR und SOR sind je nach konkretem Einzelfall entweder an der Niederlassungs- oder an der Kapitalverkehrsfreiheit zu messen. Dies trifft auch auf die UTPR zu, für welche abhängig von der konkreten Ausgestaltung der Erhebungsregelung zudem die Dienstleistungsfreiheit einschlägig sein kann. Sofern IIR und UTPR in Deutschland nur bei grenzüberschreitenden Konstellationen bzw. in Fällen ausländischer Niedrigbesteuerung zur Anwendung kommen, führt dies zu einer offenen Diskriminierung und begründet dadurch eine Beschränkung der einschlägigen Grundfreiheiten. Wird der Anwendungsbereich der beiden Regelungen auf inländische Fälle der Niedrigbesteuerung ausgeweitet, begründet dies sowohl unter der Anlegung eines quantitativen als auch eines qualitativen Maßstabs eine versteckte bzw. mittelbare Diskriminierung. Die SOR wie auch die Umsatzschwelle der GloBE-Regeln begründen im Übrigen für sich genommen jeweils keine Beschränkung der Grundfreiheiten. Eine Rechtfertigung der vorliegenden Diskriminierungen über die bisher vom EuGH als zwingende Gründe des Allgemeininteresses anerkannten Rechtfertigungsgründe gelingt nicht. Insbesondere der Rechtfertigungsgrund der Missbrauchsbekämpfung kann mangels verhältnismäßiger Verfolgung dieses Ziels nicht herangezogen werden, da sich

---

<sup>358</sup> Im Übrigen sollte dann sichergestellt werden, dass durch die Änderung des bestehenden Sekundärrechts kein Spielraum für Mitgliedstaaten geschaffen wird, der weitere Regelungen über den Zweck von Säule 2 hinaus ermöglicht, *Nogueira/Turina*, Pillar Two and EU Law, in: Perdelwitz/Turina, Global Minimum Taxation?, S. 286.

die GloBE-Regeln nicht ausschließlich gegen rein künstliche Gestaltungen richten, deren einziger oder wesentlicher Zweck die Erzielung eines steuerlichen Vorteils ist. Allerdings ist eine Rechtfertigung der verschiedenen Diskriminierungen bei Anerkennung der Begrenzung des internationalen Steuerwettbewerbs auf ein *faibles* Mindestmaß im Rahmen eines internationalen Konsensprozesses als zwingenden Grund des Allgemeininteresses möglich und vorliegend gegeben.

Von einer Verletzung des allgemeinen Diskriminierungsverbots (Art. 18 AEUV), des allgemeinen Freizügigkeitsrechts (Art. 21 AEUV) oder der Uni-*onsgrundrechte* durch die GloBE-Regeln ist nicht auszugehen.

Ein Verstoß gegen das Beihilfeverbot ist ebenfalls nicht gegeben. Zwar begründen die Umsatzschwelle und die Ausnahmeregelung für sog. *Excluded Entities* einen Vorteil. Allerdings ist das Kriterium der Selektivität nicht erfüllt. In Bezug auf die von den Regeln ausgenommenen Konzernobergesellschaften und deren Holdings sind überwiegend keine in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht vergleichbaren anderen Unternehmen auszumachen, die den GloBE-Regeln unterliegen und dadurch einen Wettbewerbsnachteil erleiden. Zudem führt diese Ausnahmeregelung zu einer Vereinfachung, die der Zielsetzung der GloBE-Regeln nicht entgegensteht. Der *a priori* selektive Vorteil aus der Umsatzschwelle ist demgegenüber gerechtfertigt, weil diese Regelung ebenfalls der Vereinfachung dient und nicht das Ziel verfolgt, auf die Wettbewerbssituation zwischen den durch die Umsatzschwelle ein- und ausgeschlossenen Konzernen Einfluss zu nehmen.

In Bezug auf die Vereinbarkeit der GloBE-Regeln mit den wenigen die direkten Steuern betreffenden Richtlinien der EU ist zunächst festzuhalten, dass es bei Beibehaltung der formalen Betrachtungsweise durch den EuGH zu keinem Konflikt zwischen einer deutschen IIR und Art. 4 MTRL kommen dürfte. Dies gilt ebenso für eine mögliche SOR. Auch die UTPR begründet aufgrund ihres auf abzugsfähige Zahlungen beschränkten Anwendungsbereichs in Deutschland keinen Verstoß gegen die MTRL. Demgegenüber führt die ZLRL dazu, dass für die rechtssichere Implementierung der UTPR derzeit nur die Erhebungsform der Abzugsbeschränkung in Betracht kommt. Für die Einführung der UTPR in Form einer Quellensteuer bedürfte es dagegen der Änderung der ZLRL, die allerdings gemäß Art. 115 AEUV Einstimmigkeit der Mitgliedstaaten voraussetzt. Hinsichtlich der ATAD bestehen für die Umsetzung der GloBE-Regeln in deutsches Recht keine rechtlichen Bedenken.

**Open Access** Dieses Kapitel wird unter der Creative Commons Namensnennung 4.0 International Lizenz (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/deed.de>) veröffentlicht, welche die Nutzung, Vervielfältigung, Bearbeitung, Verbreitung und Wiedergabe in jeglichem Medium und Format erlaubt, sofern Sie den/die ursprünglichen Autor(en) und die Quelle ordnungsgemäß nennen, einen Link zur Creative Commons Lizenz beifügen und angeben, ob Änderungen vorgenommen wurden.

Die in diesem Kapitel enthaltenen Bilder und sonstiges Drittmaterial unterliegen ebenfalls der genannten Creative Commons Lizenz, sofern sich aus der Abbildungslegende nichts anderes ergibt. Sofern das betreffende Material nicht unter der genannten Creative Commons Lizenz steht und die betreffende Handlung nicht nach gesetzlichen Vorschriften erlaubt ist, ist für die oben aufgeführten Weiterverwendungen des Materials die Einwilligung des jeweiligen Rechteinhabers einzuholen.

