



75 Jahre
Demokratie
lebendig



Deutscher Bundestag
Wissenschaftliche Dienste

Sachstand

Internationale Mindestbesteuerung: Safe-Harbour-Regelungen durch gesetzliche Verweisung auf internationale Vereinbarungen

Internationale Mindestbesteuerung: Safe-Harbour-Regelungen durch gesetzliche Verweisung auf internationale Vereinbarungen

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 079/23
Abschluss der Arbeit: 13.12.2023
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

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

Inhaltsverzeichnis

1.	Begrenzung des Untersuchungsgegenstands auf nationales Recht	4
2.	Umsetzung des Art. 32 MinBestRL in Deutschland	4
2.1.	Art. 32 MinBestRL: Verweisung auf internationale Abkommen	4
2.2.	Umsetzung durch § 99 Abs. 4 MinStG-E	5
2.3.	Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung	6
3.	Verfassungsrechtliche Vorgaben für Verordnungsermächtigungen mit Verweisungen	7
3.1.	Anforderungen an Verordnungsermächtigungen	7
3.2.	Verwendung von Verweisungen in Verordnungsermächtigungen	8
4.	Verfassungsrechtliche Beurteilung der Umsetzung des Art. 32 MinBestRL durch § 99 Abs. 4 MinStG-E	9
4.1.	Identifizierung der Bezugsnormen durch Auslegung der Ausgangsnorm	9
4.2.	Bewertung der Verweisung	11

1. Begrenzung des Untersuchungsgegenstands auf nationales Recht

Untersucht wird die Umsetzung des Art. 32 der EU-Mindestbesteuerungsrichtlinie¹ (MinBestRL) über sogenannte Safe-Harbour-Regelungen im Rahmen der internationalen Mindestbesteuerung in deutsches Recht (dazu nachfolgend 2.). Untersucht wird sodann, ob gegen die Umsetzung verfassungsrechtliche Bedenken bestehen, weil der Gesetzgeber dem Bundesministerium der Finanzen dazu eine Verordnungsermächtigung erteilt (dazu nachfolgend 3. und 4.). Diese Begutachtung beschränkt sich auf eine Überprüfung aus der Sicht des deutschen Verfassungsrechts ohne Rücksicht darauf, inwieweit der deutsche Gesetzgeber bei der Umsetzung des Art. 32 MinBestRL durch unionsrechtliche Vorgaben gebunden ist. Untersucht wird auch nicht die unionsrechtliche Frage, ob Art. 32 MinBestRL mit dem Unionsrecht (Primärrecht) vereinbar ist.

2. Umsetzung des Art. 32 MinBestRL in Deutschland

Die Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 15. Dezember 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (MinBestRL)² soll durch das „Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen“ in deutsches Recht umgesetzt werden (Mindeststeuergesetz-Entwurf – MinStG-E)³. Der Deutsche Bundestag hat den Gesetzentwurf der Bundesregierung⁴ in der Fassung der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses vom 8. November 2023⁵ in seiner 135. Sitzung am 10. November 2023 angenommen.⁶ Die Zustimmung des Bundesrates steht noch aus; der Gesetzesbeschluss steht auf der Tagesordnung der 1040. Sitzung am 15. Dezember 2023.⁷

2.1. Art. 32 MinBestRL: Verweisung auf internationale Abkommen

Art. 32 MinBestRL lautet:

Abweichend von den Artikeln 26 bis 31 stellen die Mitgliedstaaten sicher, dass die von einer Gruppe in einem Steuerhoheitsgebiet geschuldete Ergänzungssteuer für ein Geschäftsjahr als null gilt, wenn der effektive Steuersatz der in diesem Steuerhoheitsgebiet gelegenen Geschäftseinheiten **die Bedingungen eines maßgeblichen internationalen Abkommens über**

1 Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 15. Dezember 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A02022L2523-20221222>).

2 Siehe Fußnote 1.

3 BR-Drs. 595/23 vom 24.11.2023.

4 BT-Drs. 20/8668 vom 6.10.2023.

5 BT-Drs. 20/9190 (neu).

6 Siehe Amtliches Protokoll (https://www.bundestag.btg/PlenAus/Amtl_Protokolle/WP20/amtpr135.pdf).

7 Siehe TOP 3 (<https://www.bundesrat.de/SharedDocs/TO/1040/tagesordnung-1040.html?nn=4352768#top-3>).

Safe Harbour erfüllt, sofern die erklärungspflichtige Geschäftseinheit diese Option in Anspruch nimmt.

Für die Zwecke des Absatzes 1 bezeichnet ein „**maßgebliches internationales Abkommen über Safe Harbour**“ eine Reihe internationaler Regeln und Bedingungen, denen alle Mitgliedstaaten zugestimmt haben und die den unter diese Richtlinie fallenden Gruppen die Möglichkeit einräumen, in einem Steuerhoheitsgebiet einen oder mehrere Safe Harbour in Anspruch zu nehmen. (Hervorhebungen nur hier)

Art. 32 MinBestRL sieht also eine begünstigende materielle Steuerrechtsfolge vor, nämlich dass die von einer steuerpflichtigen Gruppe in einem Steuerhoheitsgebiet geschuldete Ergänzungssteuer für ein Geschäftsjahr als null gilt. Dies wird an folgende Voraussetzungen geknüpft:

- es existiert ein „maßgebliches internationales Abkommen über Safe Harbour“,
- alle Mitgliedstaaten haben diesem Abkommen zugestimmt,
- der effektive Steuersatz der in dem maßgeblichen Steuerhoheitsgebiet gelegenen Geschäftseinheiten erfüllt die Bedingungen dieses Abkommens,
- die erklärungspflichtige Geschäftseinheit nimmt die Safe-Harbour-Option in Anspruch.

Art. 32 MinBestRL enthält also eine **Verweisung** auf nach Inkrafttreten der Richtlinie zu schaffendes Recht in Gestalt von multilateralen Abkommen über Safe-Harbour-Regelungen. Die Norm gibt den Mitgliedstaaten den Auftrag und die Befugnis, künftige internationale Vereinbarungen über Safe Harbours zu berücksichtigen.⁸ Dies ist auch bereits in Art. 8.2.1. der OECD Model Rules 2021 angelegt, wo von „GloBE-Safe-Harbour-Regelungen“ gemäß den im „GloBE-Umsetzungsrahmen festgelegten Bedingungen“ die Rede ist.⁹

2.2. Umsetzung durch § 99 Abs. 4 MinStG-E

§ 99 Abs. 4 MinStG-E lautet:

Der Steuererhöhungsbetrag einer Unternehmensgruppe oder eines Teils der Unternehmensgruppe wird für Zwecke des § 52 [*gemeint ist wohl § 54*] mit null angesetzt, wenn für das betreffende Geschäftsjahr und das betreffende Steuerhoheitsgebiet **die Voraussetzungen des Artikels 32 der Richtlinie (EU) 2022/2523 erfüllt sind** und die berichtspflichtige Geschäftseinheit für einen Safe Harbour optiert hat. Das Bundesministerium der Finanzen wird zur Gewährleistung einer einheitlichen Rechtsanwendung ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrates Vorschriften durch **Rechtsverordnung zu den Voraussetzungen und zum Umfang der**

8 So *Rieck/Fehling*, IStR 2023, 77, 79. Gemäß Untersuchungsgegenstand (siehe 1.) wird nicht untersucht, ob diese Verweisung mit Unionsrecht (Primärrecht) vereinbar ist.

9 OECD/G20 Projekt „Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft – GloBE-Mustervorschriften (Säule 2), Inclusive Framework on BEPS (<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/27dfde7e-de.pdf?expires=1702463929&id=id&ac-name=ocid177634&checksum=924290941DE133745AC095310CF61B16>).

Rechtsfolge (gesamte Unternehmensgruppe oder Teil der Unternehmensgruppe) der Safe-Harbour, die die Voraussetzungen des Artikels 32 der Richtlinie (EU) 2022/2523 erfüllen, zu erlassen. (Hervorhebungen und Anmerkung nur hier)

§ 99 Abs. 4 Satz 1 MinStG-E ordnet also eine begünstigende Steuerrechtsfolge an, nämlich dass der Steuererhöhungsbetrag (siehe § 54 MinStG-E) einer Unternehmensgruppe (oder eines Teils der Unternehmensgruppe) für ein Geschäftsjahr mit null angesetzt wird. Damit entfällt die in Deutschland ggf. geschuldete Mindeststeuer. Dafür stellt § 99 Abs. 4 Satz 1 MinStG-E die folgenden Bedingungen auf:

- die Voraussetzungen des Art. 32 MinBestRL (siehe 2.1.) sind für das maßgebliche Geschäftsjahr und das maßgebliche Steuerhoheitsgebiet erfüllt,
- die berichtspflichtige Geschäftseinheit hat für einen Safe Harbour optiert.

Die steuerliche Entlastung wird also an die Voraussetzungen des Art. 32 MinBestRL geknüpft und damit mittelbar an künftige internationale Abkommen über Safe Harbours, ohne zusätzliche Bedingungen aufzustellen. Die Ausübung der Option wird in § 99 Abs. 4 Satz 1 MinStG-E lediglich wiederholt. Art. 32 MinBestRL verpflichtet die Mitgliedstaaten zur Anordnung einer bestimmten Rechtsfolge („stellen die Mitgliedstaaten sicher“),¹⁰ lässt sich indes wegen der Verweisung auf künftige internationale Abkommen inhaltlich nicht abschließend formuliert in nationales Recht umsetzen.

2.3. Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung

§ 99 Abs. 4 Satz 2 MinStG-E enthält eine Ermächtigung des Bundesministeriums der Finanzen, mit Zustimmung des Bundesrates eine Rechtsverordnung zu erlassen mit Vorschriften zu den Voraussetzungen und zum Umfang der Rechtsfolge der Safe-Harbour (so wörtlich), die die Voraussetzungen des Art. 32 MinBestRL erfüllen. Nach der Vorstellung des Gesetzgebers ist § 99 Abs. 4 MinStG-E eine „Öffnungsklausel für weitere Safe-Harbour-Regelungen“:¹¹

Absatz 4 – neu – sieht eine mit Artikel 32 der Richtlinie (EU) 2022/2523 vergleichbare **Öffnungsklausel** für weitere Safe-Harbour-Regelungen vor. Damit eine einheitliche Rechtsanwendung gewährleistet ist, geht das Gesetz in Absatz 4 Satz 2 davon aus, dass grundsätzlich eine Präzisierung in einer Rechtsverordnung notwendig und zielführend ist. Damit kann eine rechtssichere **Umsetzung zukünftig vom Inclusive Framework on BEPS angenommener Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften** in Bezug auf Safe-Harbour auch mittels einer Rechtsverordnung erfolgen. (Hervorhebungen nur hier)

Beide Sätze des § 99 Abs. 4 MinStG-E enthalten keine inhaltlichen Vorgaben für Safe-Harbour-Regelungen, sondern beschränken sich auf Verweisungen auf Art. 32 MinBestRL. Die Verordnungsermächtigung enthält keine zusätzlichen Vorgaben für das Bundesministerium der

10 Anders zum Beispiel bei der optionalen Anwendung einer anerkannten nationalen Ergänzungssteuer gemäß Art. 11 MinBestRL („die Mitgliedstaaten können“).

11 Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, BT-Drs. 20/9190 (neu), S. 174.

Finanzen, die Safe-Harbour-Regelungen auszugestalten. Die Inhalte künftiger internationaler Safe-Harbour-Regelungen werden bereits durch die Verweisung in § 99 Abs. 4 Satz 1 MinStG-E verbindlich und nicht erst durch die Rechtsverordnung, die die Regelungen präzisieren soll.

3. Verfassungsrechtliche Vorgaben für Verordnungsermächtigungen mit Verweisungen

Unabhängig davon, ob dem nationalen Gesetzgeber bei der Umsetzung des Art. 32 MinBestRL ein Gestaltungsspielraum verbleibt (siehe dazu 2.),¹² wird gemäß Untersuchungsgegenstand (siehe 1.) im Folgenden geprüft, ob verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Bestimmung des § 99 Abs. 4 MinStG-E bestehen.

3.1. Anforderungen an Verordnungsermächtigungen

Nach Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG müssen **Inhalt, Zweck und Ausmaß** der erteilten Ermächtigung **im Gesetz bestimmt** werden. Das BVerfG misst die Anforderungen an die Bestimmtheit an den Maßstäben der Wesentlichkeitstheorie.¹³ Die Anforderungen von Wesentlichkeitsdoktrin und Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG dürften sich decken.¹⁴ Das Demokratieprinzip (Art. 20 Abs. 1 und 2 GG) und das Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) gebieten, dass der parlamentarische Gesetzgeber in allen grundlegenden normativen Bereichen die **wesentlichen Entscheidungen in einem formellen Gesetz** selbst regelt.¹⁵ Wann und inwieweit es einer Regelung durch den Gesetzgeber bedarf, lässt sich nur mit Blick auf den jeweiligen Sachbereich und auf die Eigenart des betroffenen Regelungsgegenstandes bestimmen. „Wesentlich“ bedeutet danach zum einen „**wesentlich für die Verwirklichung der Grundrechte**“, zum anderen ist der Gesetzgeber zur Regelung der Fragen verpflichtet, die für Staat und Gesellschaft von erheblicher Bedeutung sind.¹⁶

Die Anforderungen der Wesentlichkeitsdoktrin werden durch Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG näher konkretisiert. Der Gesetzgeber soll die übertragenen Kompetenzen **nach Tendenz und Programm so genau umreißen, dass schon aus der Ermächtigung selbst erkennbar und vorhersehbar ist**, was dem Bürger gegenüber zulässig sein soll. Das Parlament darf sich nicht durch eine Blankoermächtigung an die Exekutive seiner Verantwortung für die Gesetzgebung entledigen und damit selbst entmachten.¹⁷ Diese verfassungsrechtlichen Anforderungen gelten in gleicher Weise bei der Umsetzung von **Unionsrecht**.¹⁸

12 Zur Bedeutung des Gestaltungsspielraums bei der Umsetzung von Unionsrecht siehe BVerfG, Beschluss vom 11.3.2020, 2 BvL 5/17, BVerfGE 153, 310 Rn. 64 f.

13 *Kment*, in: Jarass/Pieroth, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 17. Auflage 2022, Art. 80 Rn. 14.

14 BVerfG, Urteil vom 19.9.2018, 2 BvF 1, 2/15, BVerfGE 150, 1 Rn. 199 f.

15 BVerfG, Urteil vom 19.9.2018, 2 BvF 1, 2/15, BVerfGE 150, 1 Rn. 190, 192, 195.

16 BVerfG, Urteil vom 19.9.2018, 2 BvF 1, 2/15, BVerfGE 150, 1 Rn. 193 f.

17 BVerfG, Urteil vom 19.9.2018, 2 BvF 1, 2/15, BVerfGE 150, 1 Rn. 199.

18 BVerfG, Urteil vom 19.9.2018, 2 BvF 1, 2/15, BVerfGE 150, 1 Rn. 239. Nach anderer Auffassung greift wegen des Vorrangs des Unionsrechts bei dessen Umsetzung der Zweck des Art. 80 nur eingeschränkt, siehe etwa *Kment*, in: Jarass/Pieroth, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 17. Auflage 2022, Art. 80 Rn. 17.

§ 99 Abs. 4 Satz 2 MinStG-E enthält allerdings außer der Verweisung auf Art. 32 MinBestRL und damit der Weiterverweisung auf künftige internationale Abkommen keine Vorgaben, um den Anforderungen des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG zu entsprechen (siehe 2.). Die inhaltliche Unbestimmtheit sowohl der materiellen Regelung wie auch der gesetzlichen Verordnungsermächtigung ergibt sich hier aus der Verwendung gesetzlicher **Verweisungen** auf (künftige) Regelungen anderer, übernationaler Normgeber.

3.2. Verwendung von Verweisungen in Verordnungsermächtigungen

Durch eine Verweisung in einem Gesetz werden die Texte, auf die Bezug genommen wird (**Bezugsnormen** und andere Bezugstexte) zu einem Bestandteil der verweisenden Regelung (**Ausgangsnorm**).¹⁹ Durch die Verweisung in § 99 Abs. 4 MinStG-E werden also sowohl die Regelung des Art. 32 MinBestRL als auch die Vereinbarungen der in Bezug genommenen internationalen Abkommen Bestandteile des § 99 Abs. 4 Satz 1 und Satz 2 MinStG-E (Verweisungskette).

Laut BVerfG sind Verweisungen auch in Verordnungsermächtigungen zulässig:²⁰

In der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist geklärt, dass zur näheren Bestimmung von Inhalt, Zweck und Ausmaß der erteilten Ermächtigung auch Rechtsakte außerhalb der eigentlichen Verordnungsermächtigung, insbesondere auch **Rechtsakte anderer Normgeber**, herangezogen werden dürfen (...). So kann der Gesetzgeber in einer Ermächtigung zum Erlass von Rechtsverordnungen auch auf Normen und Begriffe des **Rechts der Europäischen Union verweisen** (...). Grenzen der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers ergeben sich aus den allgemeinen **rechtsstaatlichen Anforderungen an den Einsatz von Verweisungen**. (Hervorhebungen nur hier)

Die Anforderungen an gesetzliche Verweisungen beschreibt das BVerfG so:²¹

Der Gesetzgeber muss den Tatbestand nicht stets vollständig im förmlichen Gesetz umschreiben, sondern darf auf andere Vorschriften verweisen. Solche Verweisungen sind als vielfach übliche und notwendige gesetzestechnische Methode anerkannt, sofern die Verweisungsnorm **hinreichend klar erkennen lässt, welche Vorschriften im Einzelnen gelten sollen**, und wenn diese Vorschriften dem Normadressaten durch eine frühere ordnungsgemäße Veröffentlichung zugänglich sind (...). Dabei kann der Gesetzgeber auch auf **Vorschriften eines anderen Normgebers** verweisen, denn eine solche Verweisung bedeutet rechtlich nur den Verzicht, den Text der in Bezug genommenen Vorschriften in vollem Wortlaut in die Verweisungsnorm aufzunehmen (...). Das gilt auch für Verweisungen auf Normen und Begriffe des Rechts der **Europäischen Union**. (Hervorhebungen nur hier)

19 Bundesministerium der Justiz, Handbuch der Rechtsförmlichkeit, 2008, Rn. 218. Die Bezugsnorm selbst muss zudem in deutscher Sprache verfasst sein bzw. ins Deutsche übersetzt werden (Rn. 223).

20 BVerfG, Beschluss vom 11.3.2020, 2 BvL 5/17, BVerfGE 153, 310 Rn. 104 f. Siehe auch BVerfG, Urteil vom 19.9.2018, 2 BvF 1, 2/15, BVerfGE 150, 1 Rn. 203.

21 BVerfG, Beschluss vom 11.3.2020, 2 BvL 5/17, BVerfGE 153, 310 Rn. 78.

Verweisungen auf Unionsrecht sind also grundsätzlich möglich.²² Als unproblematisch sieht das BVerfG sog. statische Verweisungen an, wenn der verweisende Gesetzgeber sich den Inhalt von Rechtsvorschriften des anderen Normgebers in der Fassung zu eigen macht, wie sie bei Erlass seines Gesetzesbeschlusses galt.²³ Besonders strenge Maßstäbe legt das BVerfG an **dynamische Verweisungen** an, wenn sie – wie zum Beispiel Verweisungen auf das Unionsrecht – wegen der fehlenden Identität der Gesetzgeber zu einer versteckten Verlagerung von Gesetzgebungsbefugnissen führen können.²⁴ Dazu das BVerfG:²⁵

Verweist ein Gesetzgeber hingegen auf andere Vorschriften in ihrer jeweils geltenden Fassung (dynamische Verweisung), kann dies dazu führen, dass er den Inhalt seiner Vorschriften nicht mehr in eigener Verantwortung bestimmt und damit der Entscheidung Dritter überlässt. Allerdings sind dynamische Verweisungen nicht schlechthin ausgeschlossen, sondern nur soweit Rechtsstaatlichkeit, Demokratiegebot und Bundesstaatlichkeit dies erfordern; grundrechtliche Gesetzesvorbehalte können diesen Rahmen zusätzlich einengen (...).

Mit Blick auf das Demokratieprinzip ist eine Begrenzung von Inhalt und Reichweite der dynamischen Verweisung erforderlich, denn anderenfalls kann nicht mehr die Rede davon sein, dass der Gesetzgeber die möglichen inhaltlichen Varianten des Regelungsobjekts in seinen Willen aufgenommen hätte.²⁶ Eine dynamische Verweisung darf sich daher nicht auf wesentliche Fragen im Sinne der Wesentlichkeitsrechtsprechung des BVerfG beziehen.²⁷

4. Verfassungsrechtliche Beurteilung der Umsetzung des Art. 32 MinBestRL durch § 99 Abs. 4 MinStG-E

4.1. Identifizierung der Bezugsnormen durch Auslegung der Ausgangsnorm

Für die Prüfung der Anforderungen aus Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG (siehe 3.) genügt es, dass sich die gesetzlichen Vorgaben für den Ordnungsgeber mit Hilfe allgemeiner Auslegungsregeln erschließen lassen, insbesondere aus dem Zweck, dem Sinnzusammenhang und der Vorgeschichte des Gesetzes.²⁸ § 99 Abs. 4 MinStG als Ausgangsnorm nennt weder einen konkreten Bezugsinhalt noch eine konkrete Bezugsnorm und geht damit über eine übliche dynamische Verweisung hinaus.²⁹ Die möglichen Bezugsnormen werden nur umschrieben. Der Gesetzgeber selbst spricht von einer Öffnungsklausel (siehe 2.3.). Durch Auslegung lässt sich indes ermitteln, dass

22 *Sommermann*, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Grundgesetz, 7. Auflage 2018, Art. 20 Rn. 290.

23 BVerfG, Beschluss vom 11.3.2020, 2 BvL 5/17, BVerfGE 153, 310 Rn. 79.

24 BVerfG, Beschluss vom 11.3.2020, 2 BvL 5/17, BVerfGE 153, 310 Rn. 104 f.

25 BVerfG, Beschluss vom 11.3.2020, 2 BvL 5/17, BVerfGE 153, 310 Rn. 79.

26 *Sommermann*, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Grundgesetz, 7. Auflage 2018, Art. 20 Rn. 290.

27 *Sommermann*, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Grundgesetz, 7. Auflage 2018, Art. 20 Rn. 290.

28 BVerfG, Urteil vom 19.9.2018, 2 BvF 1, 2/15, BVerfGE 150, 1 Rn. 203.

29 *Meinecke/Tremurici*, IStR 2023, 307, 309 sprechen von einer „dynamisch wirkenden“ Verweisung, einer nicht üblichen Methode der Gesetzestechnik und steuerpolitischem Neuland.

Vereinbarungen über Safe-Harbour-Regelungen gemeint sind, die auf Ebene des Inclusive Framework on BEPS (IF) geschlossen wurden oder zukünftig geschlossen werden.³⁰ Die Erarbeitung solcher Vereinfachungsregelungen gehört zum Arbeitsprogramm des GloBE Implementation Framework, das dazu bereits Ende 2022 erste international abgestimmte Regelungen veröffentlicht hat.³¹ Grundlage dafür ist Art. 8.2.1. der OECD Model Rules 2021 über „GloBE-Safe-Harbour-Regelungen“.³² Diese Vorschrift verweist ihrerseits auf die im „GloBE-Umsetzungsrahmen“ festzulegenden Bedingungen.³³

Es handelt sich daher nicht um eine Verweisung gleichsam ins Blaue hinein. Denn künftige Abkommen zur Bestimmung von Safe-Harbour-Regelungen im Rahmen des IF dürften sich zweifelsfrei identifizieren lassen. Aufgrund der bereits laufenden intensiven Vorarbeiten und Abstimmungen auf internationaler Ebene lassen sich künftige Regelungen auch inhaltlich bereits umreißen. So haben sich die Mitglieder des IF etwa auf die Einführung eines „Transitional CbCR Safe Harbour“³⁴ (siehe §§ 84 ff. MinStG-E) verständigt sowie auf weitere Safe-Harbour-Regelungen in Gestalt eines „Permanent Safe Harbour“³⁵ (siehe § 79 MinStG-E), einer qualifizierten nationalen Ergänzungssteuer („Qualified Domestic Minimum Top-up Tax Safe Harbour“; siehe §§ 81, 90 MinStG-E) sowie eines „Transitional UTPR Safe Harbour“³⁶ (siehe § 89 MinStG-E). Sowohl dem Richtlinien-Gesetzgeber als auch dem nationalen Gesetzgeber ist im Gesetzgebungsprozess bewusst gewesen, dass auf OECD-Ebene weitere Beratungen geplant und durchgeführt werden, deren Ergebnisse auch noch nach Abschluss der jeweiligen Gesetzgebungsverfahren einbezogen werden sollen,³⁷ soweit sie nicht bereits in den §§ 78 ff. MinStG-E berücksichtigt werden.

30 Vgl. *Rieck/Fehling*, IStR 2023, 77, 79; *Meinecke/Tremurici*, IStR 2023, 307, 309.

31 *Rieck/Fehling*, IStR 2023, 77, 79.

32 OECD/G20 Projekt „Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft – GloBE-Mustervorschriften (Säule 2), Inclusive Framework on BEPS (<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/27dfde7e-de.pdf?expires=1702463929&id=id&ac-cname=ocid177634&checksum=924290941DE133745AC095310CF61B16>).

33 GloBE-Umsetzungsrahmen bedeutet die vom Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting zu erarbeitenden Verfahren für die Erarbeitung von Verwaltungsvorschriften, Leitlinien und Verfahren, die eine koordinierte Umsetzung der GloBE-Vorschriften erleichtern sollen (siehe Fußnote 32 unter 10.1.1.).

34 OECD (2022), Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, Ziffer 1 (<https://www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf>).

35 OECD (Fußnote 34), Ziffer 2.

36 OECD (2023), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), July 2023, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, Ziffer 5.1 und 5.2 (<https://www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-july-2023.pdf>). Siehe auch den Überblick bei *Meinecke/Tremurici*, IStR 2023, 307, 310 ff.

37 Siehe *Rieck/Fehling*, IStR 2023, 77, 79.

4.2. Bewertung der Verweisung

Welche Anforderungen auf der Grundlage der Rechtsprechung des BVerfG (siehe 3.) an das Maß der erforderlichen Bestimmtheit im Einzelnen zu stellen sind, lässt sich nicht allgemein festlegen.³⁸ Die folgenden Faktoren spielen dabei eine Rolle:³⁹

- die Grundrechtsrelevanz,
- die Eingriffsintensität (bei Ermächtigungen zu belastenden Regelungen sind strengere Anforderungen zu stellen als bei Ermächtigungen zu begünstigenden Regelungen),
- die Eigenart der Regelungsmaterie,
- die Komplexität der Regelungsmaterie,
- die Dynamik von Entwicklungsprozessen, also inwiefern der Regelungsgegenstand einer Umschreibung überhaupt zugänglich ist.

Im Ergebnis lässt sich aufgrund des innovativen Charakters der Regelung und der internationalen Dynamik einerseits und der allgemein gehaltenen Anforderungen des BVerfG andererseits eine sichere Prognose über die Vereinbarkeit des § 99 Abs. 4 MinStG-E mit den verfassungsrechtlichen Anforderungen aus Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG und der Wesentlichkeitsdoktrin nicht anstellen. Die folgenden Aspekte sind dabei zu berücksichtigen.

Die Besonderheiten der Materie des Ertragsteuerrechts und seine Grundrechtsrelevanz sprechen **für einen strengen Prüfungsmaßstab**. Im Steuerrecht müssen die wesentlichen Merkmale des Steuertatbestands (Steuersubjekt, Steuerobjekt, Steuerbemessungsgrundlage und Steuersatz) in einem förmlichen Gesetz und nicht in einer Rechtsverordnung geregelt werden.⁴⁰ Auch wenn es sich bei § 99 Abs. 4 Satz 1 MinStG-E um eine Begünstigungsnorm handelt, werden gerade dadurch Ungleichbehandlungen ausgelöst, die Art. 3 Abs. 1 GG verletzen können. Die Regelung einer Steuersenkung durch Rechtsverordnung ist daher nur zulässig, wenn die Steuersenkung das Ergebnis einer gesetzlich abschließend vorgegebenen Berechnung mit vom Willen des Verordnungsgebers unabhängigen Faktoren ist und nicht im Ermessen des Verordnungsgebers liegt.⁴¹

Gegen einen strengen Prüfungsmaßstab im Sinne der Wesentlichkeitsdoktrin können allerdings die geringe Eingriffsintensität (Ermächtigung zu einer begünstigenden Regelung), die Eigenart und Komplexität der neuartigen Bestimmungen der internationalen Mindestbesteuerung und die

38 BVerfG, Beschluss vom 11.3.2020, 2 BvL 5/17, BVerfGE 153, 310 Rn. 102.

39 Zusammenfassend *Kment*, in: Jarass/Pieroth, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 17. Auflage 2022, Art. 80 Rn. 15 f. Zur Grundrechtsrelevanz und zur Eigenart der Regelungsmaterie siehe auch BVerfG, Beschluss vom 11.3.2020, 2 BvL 5/17, BVerfGE 153, 310 Rn. 102 f.; BVerfG, Urteil vom 19.9.2018, 2 BvF 1, 2/15, BVerfGE 150, 1 Rn. 196.

40 *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 275. EL. September 2023, AO § 4 Rn. 667; *Kment*, in: Jarass/Pieroth, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 17. Auflage 2022, Art. 80 Rn. 16.

41 *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 275. EL. September 2023, AO § 4 Rn. 667.

damit verbundene Dynamik der internationalen Entwicklungsprozesse angeführt werden. Damit geht zudem ein hoher Grad an Technizität der Regelungen einher, während das Streitpotential, das nach einer Gewichtung widerstreitender Interessen durch den Gesetzgeber verlangt, hier eher gering sein dürfte.⁴²

Mit der internationalen Mindestbesteuerung als Teil des BEPS-Projekts geht die internationale Staatengemeinschaft neue Wege hin zu mehr internationaler Steuergerechtigkeit und weniger schädlichem Steuerwettbewerb. So muss der Gesetzgeber die starke internationale Dynamik im Bereich der globalen Mindestbesteuerung abbilden und nachvollziehen⁴³ und absehbaren internationalen Verständigungen über Safe-Harbour-Regelungen offen gegenüberstehen. Die Reaktion auf diese internationale Dynamik liegt nicht nur in einem politischen Interesse der Mitgliedstaaten, sondern ist normativ verankert (insbesondere durch die MinBestRL). Den Safe-Harbour-Regelungen kommt im Kontext der internationalen Mindestbesteuerung eine erhebliche praktische Bedeutung zu, weil sie im Interesse der Normanwender Komplexität reduzieren und Entlastung und Rechtssicherheit schaffen können (siehe auch bereits §§ 78 ff. MinStG-E). Sie entfalten somit eine begünstigende Wirkung. Ihre Grundrechtsrelevanz kann noch weiter entschärft werden, soweit sie möglichst allgemein formulierte Voraussetzungen haben und nicht an spezifische Besonderheiten der Steuerpflichtigen anknüpfen.

42 Zu diesen Kriterien siehe BVerfG, Urteil vom 19.9.2018, 2 BvF 1, 2/15, BVerfGE 150, 1 Rn. 242.

43 Positiv beurteilen den Art. 32 MinBestRL daher *Meinecke/Tremurici*, IStR 2023, 307, 309 (flexibel und sachgerecht).