

An die
Regierung des Fürstentums Liechtenstein
Ministerium für Präsidiales und Finanzen
Regierungsgebäude
Peter-Kaiser-Platz 1
9490 Vaduz

Vaduz, 2. Juni 2023

BU/MD

Stellungnahme zum Vernehmlassungsbericht der Regierung betreffend das Gesetz über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (GloBE-Gesetz) sowie das Gesetz über die Abänderung des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; SteG)

Sehr geehrter Herr Regierungschef Dr. Risch

Marxer & Partner Rechtsanwälte bedanken sich für die Einladung zur Stellungnahme in obiger Vernehmlassungsangelegenheit.

I. Allgemeine Anmerkungen

1. Die GloBE-Modellregelungen der OECD sehen ausschliesslich eine weltweite Mindestbesteuerung in Höhe von 15% von multinational tätigen Unternehmensgruppen vor. Sowohl die Europäische Union als auch Liechtenstein haben sich grundsätzlich zur Umsetzung dieser Regelungen verpflichtet. Liegt demnach der effektive Steuersatz einer multinationalen Unternehmensgruppe unterhalb von 15%, ist eine nachträgliche Erhebung durch eine Income Inclusion Rule ("IIR"), eine optionale Qualified Domestic Minimum Top-up Tax ("QDMTT") sowie eine nachrangige Undertaxed Payment

Partner:

Dr. Johannes Michael Burger
Dr. Robert Schneider
Dr. Michael Grabher, LL.M.
Dr. Michael Oberhuber, LL.M.
Dr. Stefan Wenaweser, LL.M.
Dr. Markus Summer, LL.M., MBA
Dr. Armin Dobler, LL.M.
Dr. Mario A. König, LL.M.
Mag. Jochen Schreiber
Dr. Florian Marxer, LL.M.
Dr. Daniel Damjanovic, LL.M.
Dr. Hasan Inetas, LL.M.
Mag. Sonja Schwaighofer, LL.M.
Mag. Franziska Goop-Monauni, LL.M.
Dr. Christian Ritzberger, M.A. HSG

Konsulent:

lic. iur. Jesús Cortés, M.B.L.-HSG

Juristische Mitarbeiter:

Laura Negele-Vogt, MLaw
Mag. Martin Pardeller
Dr. Thomas Feurstein
lic. iur. Dieter Roth, CAS
Dr. Edgar Seipelt, M.Sc.
Dr. Maximilian Dejacó
Mag. Rudolf Kitz, LL.M.
Dr. Sascha Brunner
Mag. Robert Ofensberger
Mag. Florian Zerz
Dr. Katharina Gernon
Katharina Hasler, MLaw
Mag. Antonia Wittwer-Tschohl
Dr. Dominique da Silva, LL.M.

Of Counsel:

Dr. Peter Goop
Dr. Peter Marxer, LL.M.
Dr. Herbert Oberhuber

Rule ("UTPR") vorgesehen. Nationale Unternehmen, die nur im Inland tätig sind, fallen nicht unter die GloBE-Modellregelungen.

2. Am 14. Dezember 2022 hat die Europäische Union ("EU") die Mindestbesteuerungsrichtlinie¹ ("EU-Mindestbesteuerungsrichtlinie") verabschiedet, die neben der Umsetzung der GloBE-Modellregelungen zusätzlich auch sogenannte grosse inländische Gruppen erfasst. Dabei handelt es sich um Unternehmensgruppen, deren Geschäftseinheiten sich ausschliesslich in einem Staat befinden. Begründet wird dies mit dem sonst bestehenden Risiko der Diskriminierung von multinationalen Unternehmensgruppen gegenüber grossen inländischen Gruppen und einer damit einhergehenden möglichen Verletzung der Grundfreiheiten. Weitere Ausführungen dazu fehlen jedoch.
3. Gemäss der Vernehmlassung des Schweizerischen Bundesrates vom 17. August 2022 zur Verordnung über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (Mindestbesteuerungsverordnung, MindStV)² nimmt die Schweiz die grosse inländische Gruppe von der OECD-Mindeststeuer aus. In der Schweiz unterliegen daher nur grosse, international tätige Unternehmensgruppen mit einem jährlichen Umsatz von mindestens 750 Millionen Euro der neuen Mindestbesteuerung.
4. Liechtenstein hat am 16. Dezember 2022 angekündigt, die GloBE-Modellregelungen umzusetzen und dabei auch die EWR-rechtlichen Vorgaben zu berücksichtigen, weshalb der aktuelle Entwurf des liechtensteinischen GloBE-Gesetzes die Miteinbeziehung von grossen inländischen Gruppen vorsieht.
5. Diese Erweiterung des Anwendungsbereichs der GloBE-Modellregelungen wird aufgrund der damit einhergehenden Standortnachteile auch kritisch gesehen. Das beiliegende Gutachten (**Beilage ./1**) untersucht die rechtliche Notwendigkeit, grosse inländische Gruppen in Liechtenstein den Mindestbesteuerungsregelungen des nationalen GloBE-Gesetzes zu unterwerfen. Dabei wird eine alternative Neufassung des GloBE-Gesetzes ("aNF") betrachtet, die grosse inländische Gruppen nicht erfasst.

¹ Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und grosse inländische Gruppen in der Union.

² Entwurf der Mindestbesteuerungsverordnung abrufbar unter: <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/78827.pdf> (zuletzt abgerufen am 2. Juni 2023).

6. Das Gutachten kommt zu dem Schluss, dass Liechtenstein keine EWR-rechtliche Verpflichtung trifft, grosse inländische Gruppen den Mindestbesteuerungsregelungen gemäss den OECD-Modellregelungen zu unterwerfen. Es genügt aus dieser Perspektive, dass nur multinational tätige Unternehmensgruppen – wie von den OECD-Modellregelungen vorgesehen – in den Anwendungsbereich des liechtensteinischen GloBE-Gesetzes fallen. Diese Schlussfolgerung basiert auf verschiedenen Argumenten, die nachfolgend zusammengefasst werden:

II. Keine Übernahme der EU-Mindestbesteuerungsrichtlinie in das EWR-Abkommen

7. Gemäss dem Homogenitätsziel des Europäischen Wirtschaftsraums ("EWR") sollten neue EU-Sekundärrechtsakte, die für den Binnenmarkt relevant sind, grundsätzlich durch den Gemeinsamen EWR-Ausschuss in die Anhänge des EWR-Abkommens aufgenommen werden, so dass diese Rechtsakte im Falle von Richtlinien auch in Liechtenstein verpflichtend in nationales Recht umzusetzen sind. Allerdings besteht gerade im Fall der EU-Mindestbesteuerungsrichtlinie keine solche Verpflichtung, da der steuerrechtliche Bereich vollständig aus dem EWR-Abkommen ausgeklammert wurde. Dies ergibt sich bereits aus dem Kopf der Richtlinie, der dieser keine Bedeutung für den EWR beimisst.

III. Grundfreiheitsliche Vorgaben aus dem Abkommen über den EWR

8. Wenngleich der steuerrechtliche Bereich kein expliziter Gegenstand des EWR-Abkommens ist, kann die liechtensteinische Steuergesetzgebung dennoch durch die EWR-rechtlichen Grundfreiheiten, die grundsätzlich im Gleichlauf mit den EU-rechtlichen Grundfreiheiten auszulegen sind, beeinflusst werden. Der EuGH hat für die EU-Mitgliedstaaten festgestellt, dass der Bereich der direkten Steuern, zu dem das GloBE-Gesetz zählt, zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fällt, diese ihre Befugnisse jedoch unter Beachtung der Grundfreiheiten ausüben müssen.
9. Da Liechtenstein die nahezu identischen Grundfreiheiten des EWR-Abkommens zu beachten hat, können sich hieraus auch Vorgaben für das GloBE-Gesetz ergeben. Demnach wäre eine Einbeziehung grosser inländischer Gruppen in den Anwendungsbereich des GloBE-Gesetzes aus EWR-rechtlicher Sicht grundsätzlich geboten, wenn deren

Ausserachtlassung zu einer Verletzung der Grundfreiheiten multinationaler Unternehmensgruppen führen würde.

IV. Kein Eingriff in die Niederlassungsfreiheit

A. Grundsätzliches

10. Einschlägig kann im vorliegenden Fall allein die Niederlassungsfreiheit des Art. 31 EWR-Abkommen sein. Die Nicht-Einbeziehung grosser inländischer Gruppen fällt in den Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit, die Unternehmen grundsätzlich das Recht gewährt, eine Niederlassung in einem anderen Land zu gründen.
11. Aufgrund der Steuersouveränität Liechtensteins, des völkerrechtlichen Charakters des EWR-Abkommens und der fehlenden objektiven Vergleichbarkeit zwischen multinationalen Unternehmensgruppen und grossen inländischen Gruppen lässt sich jedoch kein "Eingriff" in die Niederlassungsfreiheit feststellen.
12. Die Niederlassungsfreiheit darf grundsätzlich weder durch den Zuzugs- noch durch den Wegzugsstaat eingeschränkt werden. Eine Einschränkung bzw. ein Eingriff liegt vor, wenn regulatorische Vorschriften die Ausübung der Niederlassungsfreiheit weniger attraktiv machen.
13. Im steuerrechtlichen Kontext wird der steuerrechtliche Beschränkungs begriff schon bereits im Unionsrecht dergestalt eingegrenzt, dass dieser lediglich Ungleichbehandeln (inländischer (grosse inländische Gruppen) und grenzüberschreitender (multinationale Unternehmensgruppen) Sachverhalte) erfasst.

B. Betonung des völkerrechtlichen Charakters des EWR-Abkommens und der Steuersouveränität Liechtensteins

14. Im Hinblick auf das Niederlassungsrecht des EWR ist der steuerrechtliche Eingriffsbegriff sogar noch enger zu verstehen als im Unionsrecht. Das EWR-Abkommen hat einen rein völkerrechtlichen Charakter im Gegensatz zu den Gründungsverträgen der EU. Demgemäss ist die Auslegung der Niederlassungsfreiheit nicht nach dem unionsrechtlichen *effet utile* Gedanken teleologisch-dynamisch auszulegen, sondern nach klassischen

völkerrechtlichen Regeln. Diese führt in Einzelfällen zu einer restriktiveren Auslegung von Normen, so auch der vom EWR-Abkommen erfassten "Eingriffe".

15. Das EWR-Abkommen beinhaltet keine steuerrechtlichen Kompetenzen und Verpflichtungen, da dieser Bereich vollständig ausgeschlossen ist. Liechtenstein behält daher seine volle steuerliche Souveränität. Die Einbeziehung des GloBE-Gesetzes (aNF) als Eingriff in die Niederlassungsfreiheit würde die Steuersouveränität Liechtensteins ignorieren, indem steuerliche Kompetenzen und Verpflichtungen in die EWR-Niederlassungsfreiheit hineininterpretiert werden, die vom EWR-Abkommen gerade nicht abgedeckt sein sollen, da hier keine Harmonisierungskompetenzen wie im Unionsrecht bestehen. Daher ist die Einbeziehung grosser inländischer Gruppen über die Gleichbehandlungsgebote der Niederlassungsfreiheit abzulehnen. Eine andere Vorgehensweise wäre nicht durch das liechtensteinische Zustimmungs- und Ratifizierungsgesetz zum EWR-Abkommen abgedeckt.

C. Keine objektive Vergleichbarkeit von multinationalen und rein inländischen grossen Unternehmen

16. Selbst wenn dies anders beurteilt werden sollte, scheidet ein Eingriff in die Niederlassungsfreiheit multinationaler Unternehmensgruppen auch aufgrund der mangelnden objektiven Vergleichbarkeit mit grossen inländischen Gruppen aus. Obwohl unter Umständen eine steuerlich benachteiligende Behandlung von multinationalen Unternehmensgruppen gegenüber grossen inländischen Gruppen durch das GloBE-Gesetz (aNF) als eine Art versteckte Diskriminierung festgestellt werden könnte, ist diese zulässig, da beide Unternehmensgruppen objektiv nicht vergleichbar sind. Die Zielsetzung des GloBE-Gesetzes besteht nämlich darin, zu einer neuen "Weltsteuerordnung für Unternehmensgewinne" von multinationalen Unternehmen beizutragen und dadurch einen globalen schädlichen Steuerwettbewerb, bspw. durch Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuerländer, zu verhindern.
17. Während multinationalen Unternehmensgruppen Gewinnverlagerungen möglich sind, haben grosse inländische Gruppen objektiv keine solche Möglichkeit. Demgemäss fördert das GloBE-Gesetz mit der Mindestbesteuerung multinationaler Unternehmensgruppen das angestrebte Ziel, während die Einbeziehung grosser inländischer Gruppen in den Anwendungsbereich des GloBE-Gesetzes sich nicht auf internationale Gewinnverlagerungen auswirken kann.

18. Im Hinblick auf den völkerrechtlichen Charakter des EWR-Abkommens ist bei der Bildung von Vergleichsgruppen restriktiver vorzugehen als im Unionsrecht. Daher können beide Unternehmensgruppen objektiv nicht miteinander verglichen werden. Infolgedessen liegt allenfalls eine zulässige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vor.

V. Nur für den Fall, dass ein Eingriff in die Niederlassungsfreiheit angenommen werden würde:

A. Rechtfertigung des Eingriffs

19. Für den Fall, dass entgegen der hier vertretenen Ansicht ein Eingriff in die Niederlassungsfreiheit multinationaler Unternehmensgruppen durch das GloBE-Gesetz (aNF) tatsächlich angenommen werden sollte, bedeutet dies noch nicht, dass die Niederlassungsfreiheit auch verletzt wird. Vielmehr könnte dieser Eingriff gerechtfertigt sein.
20. Für den steuerrechtlichen Bereich hat der EuGH bereits die "Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse" anerkannt. Dieser Aspekt kann zur Rechtfertigung der Nicht-Berücksichtigung grosser inländischer Gruppen herangezogen werden.
21. Zudem könnte die Rechtsprechung erstmalig auch die "Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs" als Rechtfertigungsgrund anerkennen, der das GloBE-Gesetz (aNF) ebenfalls rechtfertigen könnte. In beiden Fällen wäre das GloBE-Gesetz (aNF) verhältnismässig.

B. (Anerkannter) Rechtfertigungsgrund "Ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse"

22. Der ungeschriebene Rechtfertigungsgrund der "ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse" gewährleistet im Allgemeinen die Steuerhoheit des betreffenden EWR-Mitgliedstaats (hier: Liechtenstein) über die im Inland erbrachten Tätigkeiten und erzielten Gewinne. Dadurch soll verhindert werden, dass das Recht eines Mitgliedstaats zur Besteuerung der in seinem Hoheitsgebiet ausgeführten Tätigkeiten beeinträchtigt wird. Das GloBE-Gesetz (aNF) kann als eine solche Massnahme betrachtet werden, da die Staatengemeinschaft mit ihrer Zustimmung zur Einführung einer globalen Mindeststeuer eine

ausgewogene und detaillierte Aufteilung ihrer Befugnisse zur Erhebung dieser Mindeststeuer vorgenommen hat.

23. Das GloBE-Gesetz (aNF) fördert diese Massnahme und ist daher als geeignet anzusehen. Es ist kein milderes, gleich effektives Mittel erkennbar. Die nationalen Bestimmungen müssen sich eng an den OECD-Modellregelungen orientieren, da andernfalls die dort getroffene Aufteilung nicht eingehalten werden kann. Schliesslich ist das GloBE-Gesetz (aNF) angemessen, da das Schutzniveau der "ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse" höher gewichtet wird als das Schutzniveau der Niederlassungsfreiheit multinationaler Unternehmensgruppen. So ist das erstgenannte Schutzniveau aufgrund der Wichtigkeit dieses Ziels sowohl auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene als hoch einzustufen. Das Schutzniveau der Niederlassungsfreiheit ist im vorliegenden Fall dagegen verhältnismässig gering, da der Eingriff lediglich mit geringfügigen Wettbewerbsnachteilen für die multinationalen Unternehmensgruppen einhergeht.

C. (Neuer) Rechtfertigungsgrund "Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs"

24. Eine effektive Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs erfordert globale Massnahmen. Es besteht die Möglichkeit, dass zukünftig auch nationale Massnahmen dazu beitragen können, sofern sie internationale Verpflichtungen berücksichtigen.
25. Das liechtensteinische GloBE-Gesetz (aNF) ist Teil einer globalen Lösung zur Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs und sollte im Kontext der internationalen Übereinkunft über die GloBE-Modellregelungen betrachtet werden. Es gibt gute Gründe anzunehmen, dass der EuGH dies als Rechtfertigungsgrund anerkennen wird. Der EuGH hat mehrfach bei der Prüfung einer Verletzung der Niederlassungsfreiheit betont, dass die Mitgliedstaaten sich an den OECD-Musterabkommen im steuerlichen Kontext orientieren können. Zudem hat er selbst bereits unter Heranziehung internationaler Abkommen neue Rechtfertigungsgründe geschaffen.
26. Sollte dieser Rechtfertigungsgrund durch den EuGH anerkannt werden, kann das GloBE-Gesetz (aNF) auf dieser Grundlage gerechtfertigt werden, da es geeignet, erforderlich und angemessen gestaltet ist. Insbesondere überwiegt auch hier das Schutzniveau der "Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs" das Schutzniveau der Niederlassungsfreiheit multinationaler Unternehmensgruppen.

Wir bedanken uns für Ihre Kenntnisnahme und Mitberücksichtigung im weiteren Prozess.

Freundliche Grüsse


Dr. Johannes Bürger


Dr. Maximilian Dejaco

Beilagenverzeichnis:

- Gutachten vom 14. Mai 2023 betreffend "*Die Rechtmässigkeit der Nichteinbeziehung grosser inländischer Gruppen in das liechtensteinische GloBE-Gesetz*", Prof. Dr. Marc Bungenberg, LL.M. (Lausanne)

Prof. Dr. Marc Bungenberg, LL.M. (Lausanne)
Professor für Öffentliches Recht, Völkerrecht,
Europarecht und Internationales Wirtschaftsrecht
an der Universität des Saarlandes

**Die Rechtmäßigkeit der Nichteinbeziehung großer inländischer Gruppen
in das liechtensteinische GloBE-Gesetz**

Ich wurde von der Sozietät Marxer & Partner Rechtsanwälte, Heiligkreuz 6, 9490 Vaduz, Liechtenstein beauftragt, die folgende Frage gutachterlich zu untersuchen:

Ist die Einbeziehung großer inländischer Gruppen in den Anwendungsbereich des liechtensteinischen GloBE-Gesetzes aufgrund der Vorgaben des EWR-Abkommens rechtlich geboten oder besteht ein diesbezüglicher Spielraum bei der Umsetzung der GloBE-Modellregelungen der OECD?

Dieser Beauftragung komme ich mit den nachfolgenden Ausführungen nach. Jede Form der Haftung für Fahrlässigkeit wird ausgeschlossen.

Executive Summary

I. Allgemeine Anmerkungen

- 1 Die GloBE-Modellregelungen der OECD sehen eine weltweite Mindestbesteuerung ausschließlich von multinational tätigen Unternehmensgruppen in Höhe von 15% vor, zu deren Umsetzung sich sowohl die Europäische Union als auch Liechtenstein grundsätzlich verpflichtet haben. Liegt demnach der effektive Steuersatz einer multinationalen Unternehmensgruppe unterhalb von 15%, so ist dieser im Wege der Nacherhebung über eine vorrangig anzuwendende Income Inclusion Rule (IIR), eine optionale Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (QDMTT) sowie über eine nachrangige Undertaxed Payment Rule (UTPR) entsprechend anzuheben. Rein national agierende Unternehmensgruppen werden von den GloBE-Modellregelungen nicht erfasst und unterliegen hiernach im Falle von Liechtenstein weiterhin der Flat-Tax-Rate von 12,5%.
- 2 Am 14. Dezember 2022 hat die Europäische Union die Mindestbesteuerungsrichtlinie verabschiedet. Neben der Umsetzung der GloBE-Modellregelungen ist hierin auch die Unterwerfung großer inländischer Gruppen – hierunter sind Unternehmensgruppen zu verstehen, deren Geschäftseinheiten sich allesamt in einem Staat befinden – unter die Mindestbesteuerungsregelungen vorgesehen. Begründet wird dies – allerdings ohne weitere Ausführungen – mit dem sonst bestehenden Risiko der Diskriminierung von multinationalen Unternehmensgruppen gegenüber großen inländischen Gruppen und einer damit einhergehenden Verletzung der Grundfreiheiten.
- 3 Das Fürstentum Liechtenstein hat die Umsetzung der GloBE-Modellregelungen am 16. Dezember 2022 angekündigt und gleichzeitig darauf hingewiesen, dass deren Umsetzung auch unter Berücksichtigung der EWR-rechtlichen Vorgaben erfolgen soll. Aus diesem Grund heraus sieht der aktuelle Entwurf des liechtensteinischen GloBE-Gesetzes – ebenso wie die Mindestbesteuerungsrichtlinie der EU – die Mindestbesteuerung großer inländischer Gruppen vor. Diese Ausweitung des Anwendungsbereichs der GloBE-Modellregelungen wird aufgrund der damit einhergehenden Standortnachteile auch kritisch gesehen. Daher sollte das vorliegende Gutachten untersuchen, ob die Unterwerfung großer liechtensteinischer Gruppen unter die Mindestbesteuerungsregelungen des nationalen GloBE-Gesetzes aufgrund der Vorgaben des EWR-Abkommens rechtlich notwendig ist. Dabei wurde für die Untersuchung ein GloBE-Gesetz in einer alternativen Neufassung (aNF) angenommen, das große inländische Gruppen nicht in seinen Anwendungsbereich miteinbezieht.

II. Gesamtergebnis des Gutachtens

- 4 Es besteht keine EWR-rechtliche Verpflichtung Liechtensteins dazu, eigene große inländische Gruppen der Mindestbesteuerung nach den OECD-Modellregelungen zu unterwerfen. Vielmehr ist es aus diesem Gesichtspunkt heraus ausreichend, wenn – wie von den Modellrege-

lungen vorgesehen – ausschließlich multinationale Unternehmensgruppen in den Anwendungsbereich des liechtensteinischen GloBE-Gesetzes fallen. Diese Schlussfolgerung basiert auf mehreren Argumentationssträngen, die im Folgenden zusammenfassend skizziert werden.

III. (Keine) Übernahme der EU-Mindestbesteuerungsrichtlinie in das EWR-Abkommen

- 5 Das Homogenitätsziel des EWR sieht zwar vor, dass neue binnenmarktrelevante EU-Sekundärrechtsakte durch den Gemeinsamen EWR-Ausschuss grundsätzlich in die Anhänge des EWR-Abkommens aufzunehmen sind, so dass diese Rechtsakte im Falle von Richtlinien auch in Liechtenstein verpflichtend in nationales Recht umzusetzen sind. Eine solche Verpflichtung besteht im Hinblick auf die Mindestbesteuerungsrichtlinie der EU jedoch gerade nicht, da der steuerrechtliche Bereich – im Gegensatz zum AEUV – komplett aus dem EWR-Abkommen herausgenommen worden ist. Dies geht auch bereits aus dem Kopf der Richtlinie hervor, der dieser keine Bedeutung für den EWR beimisst.

IV. Grundfreiheitliche Vorgaben aus dem Abkommen über den EWR

- 6 Wenngleich der steuerrechtliche Bereich kein expliziter Gegenstand des EWR-Abkommens ist, kann die liechtensteinische Steuergesetzgebung dennoch durch die EWR-rechtlichen Grundfreiheiten, die grundsätzlich im Gleichlauf mit den EU-rechtlichen Grundfreiheiten auszulegen sind, beeinflusst werden. So hat der EuGH für die EU-Mitgliedstaaten festgestellt, dass der Bereich der direkten Steuern, zu dem das GloBE-Gesetz zählt, zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fällt, diese ihre Befugnisse jedoch unter Beachtung der Grundfreiheiten ausüben müssen.
- 7 Da Liechtenstein die nahezu identischen Grundfreiheiten des EWR-Abkommens zu beachten hat, können sich hieraus auch Vorgaben für das GloBE-Gesetz ergeben. Demnach ist eine Einbeziehung großer inländischer Gruppen in den Anwendungsbereich des GloBE-Gesetzes aus EWR-rechtlicher Sicht geboten, wenn deren Außerachtlassung mit einer Verletzung der Grundfreiheiten multinationaler Unternehmensgruppen einhergehen würde.

V. Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit

- 8 Einschlägig kann in der vorliegenden Konstellation allein die Niederlassungsfreiheit des Art. 31 EWR-Abkommen sein. Die Nichteinbeziehung großer inländischer Gruppen ist vom Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit erfasst. Die Niederlassungsfreiheit gewährt Unternehmen nämlich grundsätzlich das Recht, eine Niederlassung in einem anderen Staat zu gründen.

VI. (Kein) Eingriff in die Niederlassungsfreiheit

- 9 Es ist aufgrund der Steuersouveränität Liechtensteins in Verbindung mit dem völkerrechtlichen Charakter des EWR-Abkommens sowie der mangelnden objektiven Vergleichbarkeit von multinationalen Unternehmensgruppen und großen inländischen Gruppen aber bereits kein „Eingriff“ in die Niederlassungsfreiheit festzustellen.
- 10 Die Niederlassungsfreiheit darf grundsätzlich weder durch den Zuzugs- noch durch den Wegzugsstaat eingeschränkt werden. Dabei liegt eine Einschränkung und damit ein Eingriff dann vor, wenn die Ausübung der Niederlassungsfreiheit durch regulatorische Vorgaben weniger attraktiv gemacht wird.
- 11 Im steuerrechtlichen Kontext wird der steuerrechtliche Beschränkungsbegriff schon bereits im Unionsrecht dergestalt eingegrenzt, dass dieser lediglich Ungleichbehandeln (inländischer (große inländische Gruppen) und grenzüberschreitender (multinationale Unternehmensgruppen) Sachverhalte) erfasst.

1. Betonung des völkerrechtlichen Charakters des EWR-Abkommens und der Steuersouveränität Liechtensteins

- 12 Im Hinblick auf das Niederlassungsrecht des EWR ist der steuerrechtliche Eingriffsbegriff sogar noch weiter einzuschränken als im Unionsrecht. Das EWR-Abkommen hat im Gegensatz zu den Gründungsverträgen der EU einen rein völkerrechtlichen Charakter. Demgemäß ist die Auslegung der Niederlassungsfreiheit nicht nach dem *unionsrechtlichen effet utile* Gedanken teleologisch-dynamisch auszulegen, sondern nach klassischen völkerrechtlichen Regeln. Diese führt in Einzelfällen zu einer restriktiveren Auslegung von Normen, so auch der vom EWR-Abkommen erfassten „Eingriffe“.
- 13 Sodann enthält das EWR-Abkommen keine steuerrechtlichen Kompetenzen und Verpflichtungen, vielmehr ist dieser Bereich vollständig ausgeklammert. Das Fürstentum Liechtenstein besitzt demgemäß weiterhin seine volle steuerliche Souveränität. Die Erfassung des GloBE-Gesetzes (aNF) als Eingriff in die Niederlassungsfreiheit über würde die Steuersouveränität Liechtensteins verkennen, indem in die EWR-Niederlassungsfreiheit steuerliche Kompetenzen und Verpflichtungen hineingelesen werden, die jedoch gerade nicht durch das EWR-Abkommen abgedeckt sein sollen, da anders als im Unionsrecht hier auch keine Harmonisierungskompetenzen bestehen. Daher ist eine Erfassung großer inländischer Gruppen über die Gleichbehandlungsgebote der Niederlassungsfreiheit abzulehnen. Eine andere Vorgehensweise wäre nicht durch das liechtensteinische Zustimmungs- und Ratifizierungsgesetz zum EWR-Abkommen abgedeckt.

2. (Keine) Objektive Vergleichbarkeit von multinationalen und rein inländischen großen Unternehmen

- 14 Selbst wenn dies anders beurteilt werden sollte, scheidet ein Eingriff in die Niederlassungsfreiheit multinationaler Unternehmensgruppen aufgrund der mangelnden objektiven Vergleichbarkeit mit großen inländischen Gruppen aus. So kann zwar in mehreren Konstellationen eine steuerlich nachteilige Behandlung von multinationalen Unternehmensgruppen gegenüber großen inländischen Gruppen durch das GloBE-Gesetz in der alternativen Neufassung in Form einer versteckten Diskriminierung festgestellt werden. Diese ist jedoch statthaft, da beide Unternehmensgruppen objektiv nicht miteinander vergleichbar sind. Die Zielsetzung des GloBE-Gesetzes ist nämlich zu einer neuen „Weltsteuerordnung für Unternehmensgewinne“ von multinationalen Unternehmen beizutragen und dadurch einen globalen schädlichen Steuerwettbewerb – bspw. durch Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuerrländer – zu verhindern.
- 15 Während nämlich multinationale Unternehmensgruppen Gewinnverlagerungen vornehmen können, haben große inländische Gruppen hierzu objektiv keine Möglichkeit. Demgemäß wird das mit dem GloBE-Gesetz verfolgte Ziel mit der Mindestbesteuerung multinationaler Unternehmensgruppen gefördert, während eine Einbeziehung großer inländischer Gruppen in den Anwendungsbereich des GloBE-Gesetzes sich nicht auf internationale Gewinnverlagerungen auswirken kann.
- 16 Vor dem Hintergrund, dass (auch) bei der Vergleichsgruppenbildung aufgrund des völkerrechtlichen Charakters des EWR-Abkommens restriktiver als im Unionsrecht vorzugehen ist, können beide Unternehmensgruppen objektiv nicht miteinander verglichen werden. Daher liegt (wenn überhaupt) nur eine statthafte Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vor.

VII. (Nur für den Fall, dass ein Eingriff in die Niederlassungsfreiheit angenommen wird:) Rechtfertigung des Eingriffs

- 17 Für den Fall, dass entgegen der hier vertretenen Auffassung ein Eingriff in die Niederlassungsfreiheit multinationaler Unternehmensgruppen durch das GloBE-Gesetz (aNF) angenommen wird, so ist dies aber nicht mit deren Verletzung gleichzusetzen. Vielmehr könnte dieser Eingriff dann gerechtfertigt werden.
- 18 Für den steuerrechtlichen Bereich hat der EuGH bereits die „Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse“ anerkannt. Dieser Gesichtspunkt kann zur Rechtfertigung der Nichtberücksichtigung inländischer Unternehmen herangezogen werden kann.
- 19 Zudem könnte die Rechtsprechung erstmalig auch die „Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs“ als Rechtfertigungsgrund anerkennen, über den das GloBE-Gesetz (aNF) ebenfalls gerechtfertigt werden könnte. In beiden Fällen ist das GloBE-Gesetz (aNF) verhältnismäßig.

1. (Anerkannter) Rechtfertigungsgrund „Ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse“

- 20 Mit dem ungeschriebenen Rechtfertigungsgrund der „ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse“ soll grundsätzlich die Steuerhoheit des betreffenden EWR-Mitgliedstaats (hier: Liechtenstein) auf die im Inland verrichteten Tätigkeiten und damit erzielten Gewinne gewährleistet werden. Eine Gefährdung des Rechts eines Mitgliedstaates auf Ausübung seiner Besteuerungszuständigkeit für die in seinem Hoheitsgebiet ausgeführten Tätigkeiten soll verhindert werden. Das GloBE-Gesetz (aNF) kann als eine solche Maßnahme angesehen werden, da die Staatengemeinschaft mit ihrer Zustimmung zur Einführung einer globalen Mindeststeuer eine ausgewogene und detaillierte Aufteilung ihrer Befugnisse zur Erhebung dieser Mindeststeuer vorgenommen hat.
- 21 Demgemäß fördert das GloBE-Gesetz (aNF) diese Maßnahme, womit es als geeignet einzustufen ist. Auch ist kein milderer gleich effektiv wirkendes Mittel ersichtlich. Vielmehr müssen die nationalen Bestimmungen sich eng an den OECD-Modellregelungen orientieren, da anderenfalls die dort getroffene Aufteilung nicht eingehalten werden kann. Zuletzt ist das GloBE-Gesetz (aNF) auch angemessen, da das Schutzniveau der „ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse“ höher wiegt als das Schutzniveau der den multinationalen Unternehmensgruppen zustehenden Niederlassungsfreiheit. So ist das erstgenannte Schutzniveau aufgrund der Wichtigkeit dieses Ziels sowohl auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene als hoch einzustufen. Das Schutzniveau der Niederlassungsfreiheit ist im vorliegenden Fall dagegen verhältnismäßig gering, da der Eingriff lediglich mit geringfügigen Wettbewerbsnachteilen für die multinationalen Unternehmensgruppen einhergeht.

2. (Neuer) Rechtfertigungsgrund „Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs“

- 22 Eine effektive Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs muss auf globaler Ebene erfolgen. Es ist gut möglich, dass hierzu zukünftig auch nationale Maßnahmen beitragen können, wenn sie Sonderregelungen auf Grund internationaler diesbezüglicher Verpflichtungen vorsehen.
- 23 Das liechtensteinische GloBE-Gesetz (aNF) als nationale Maßnahme ist im Gesamtkontext der internationalen Übereinkunft über die GloBE-Modellregelungen zu betrachten. Hier sind nationale Vorgaben für multinationale Unternehmen Teil einer globalen Lösung zur Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs ist. Demgemäß sprechen gute Gründe dafür, dass der EuGH dies zukünftig als Rechtfertigungsgrund anerkennt. Der EuGH hat mehrfach bei der Prüfung einer Verletzung der Niederlassungsfreiheit betont, dass die Mitgliedstaaten sich an den OECD-Musterabkommen im steuerlichen Kontext orientieren können. Zudem hat er selbst bereits unter Heranziehung internationaler Abkommen neue Rechtfertigungsgründe geschaffen.
- 24 Sofern dieser Rechtfertigungsgrund durch den EuGH anerkannt werden sollte, kann das GloBE-Gesetz (aNF) auch hierüber gerechtfertigt werden, da es geeignet, erforderlich und auch angemessen ausgestaltet ist. Insbesondere überwiegt auch hier das Schutzniveau der

„Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs“ das Schutzniveau der den multinationalen Unternehmensgruppen zustehenden Niederlassungsfreiheit.

Inhaltsübersicht

Abkürzungsverzeichnis	12
A. Umsetzung bzw. Implementierung der OECD-Arbeiten zur globalen Mindestbesteuerung	19
B. Umsetzung in der EU	19
C. Umsetzung in Liechtenstein	20
2. Teil: Gutachterliche Untersuchung.....	22
A. Das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum.....	22
I. Übernahme von unionalem Steuerrecht in das EWR-Abkommen.....	23
II. Auslegung des EWR-Abkommens, insb. der Grundfreiheiten.....	26
B. EWR-Grundfreiheitliche Vorgaben für das liechtensteinische GloBE-Gesetz.....	29
I. Allgemeines zu den unionsrechtlichen Grundfreiheiten.....	31
II. Anwendung der Grundfreiheiten auf steuerrechtliche Sachverhalte	32
C. Die Nichtberücksichtigung großer inländischer Gruppen als mögliche Verletzung der Grundfreiheiten?	35
I. Niederlassungsrecht / Niederlassungsfreiheit	36
II. Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit.....	37
III. Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit.....	37
IV. Keine Einbeziehung von großen inländischen Gruppen in das liechtensteinische GloBE-Gesetz als Beschränkung der Niederlassungsfreiheit	39
1. Verpflichtete der Niederlassungsfreiheit	39
2. Beschränkung der Niederlassungsfreiheit.....	39
a. Erhebung einer Income Inclusion Rule nur bei multinationalen Unternehmensgruppen (und nicht bei großen inländischen Unternehmensgruppen) als Eingriff in die Niederlassungsfreiheit	41
aa. Vorliegen einer offenen Diskriminierung	41
bb. Vorliegen einer versteckten Diskriminierung bzw. unterschiedslosen Beschränkung .	42
(1) Vorliegen einer unterschiedslosen Beschränkung.....	43
(2) Vorliegen einer indirekten Diskriminierung.....	45
(a) Bereits bestehende multinationale Unternehmensgruppen.....	47
(aa) Gründung einer neuen Zweigniederlassung außerhalb Liechtensteins (Wegzugskonstellation)	48
(bb) Verlegung der primären oder einer sekundären Niederlassung nach Liechtenstein (Zuzugskonstellation)	48

(cc) Schließung bestehender ausländischer Zweigniederlassungen (Rückzugskonstellation).....	49
(dd) Zwischenergebnis zu den bereits bestehenden multinationalen Unternehmensgruppen	50
(b) Entwicklung einer großen inländischen Gruppe zu einer multinationalen Unternehmensgruppe.....	51
(c) Zwischenergebnis zum Eingriff in die Niederlassungsfreiheit hinsichtlich der Voraussetzung einer Benachteiligung	53
(3) Vergleichbarkeit der Sachverhalte	54
(a) Allgemeines zur Vergleichsgruppenbildung.....	54
(b) Vergleichsgruppenbildung des EuGH in Bereichen außerhalb des Steuerrechts	55
(c) Vergleichsgruppenbildung im Bereich des Steuerrechts	58
(d) Berücksichtigung der Zielsetzung des GloBE-Gesetzes.....	60
(e) Zwischenergebnis zum Eingriff in die Niederlassungsfreiheit hinsichtlich der Voraussetzung Vergleichbarkeit/Vergleichsgruppenbildung.....	61
(4) Weitere Beschränkungsansätze des steuerrechtlichen Beschränkungsbegriffs	62
(a) Analoge Anwendbarkeit der <i>Keck</i> -Formel	63
(b) Reduktion des Beschränkungsbegriffs bei in sich widersprüchlichen Ergebnissen.....	66
(c) Spürbarkeitserfordernis.....	67
(d) Eingrenzung des Beschränkungsbegriffs aufgrund des völkerrechtlichen Charakters des EWR-Abkommens sowie der Steuersouveränität Liechtensteins	68
(5) Ergebnis zur Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch die IIR in Verbindung mit der QDMTT	70
b. Die Undertaxed Payment Rule als Eingriff in die Niederlassungsfreiheit	72
aa. Allgemeines zur UTPR	72
bb. Die Nichteinbeziehung großer nationaler Gruppen als Eingriff in die Niederlassungsfreiheit	75
3. Ergebnis zum Eingriff in die Niederlassungsfreiheit	77
V. Rechtfertigung der Ungleichbehandlung	77
1. Geschriebene Rechtfertigungsgründe.....	78
2. Ungeschriebene Rechtfertigungsgründe.....	78
a. Anerkannte ungeschriebene Rechtfertigungsgründe im steuerlichen Bereich	80
aa. Wirksamkeit der Steueraufsicht	80
bb. Kohärenz des nationalen Steuersystems	81
cc. Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse.....	82
(1) IIR und UTPR.....	83

(2) QDMTT	85
(3) Ergebnis zur Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse	86
dd. Verhinderung von Steuerhinterziehung und -umgehung (Gestaltungsmissbrauch)....	87
ee. Ergebnis zu den bislang seitens des EuGH anerkannten ungeschriebenen Rechtfertigungsgründen	89
b. Schaffung eines neuen Rechtfertigungsgrundes.....	89
3. Zwischenergebnis zu den geschriebenen und ungeschriebenen Rechtfertigungsgründen	94
4. Verhältnismäßigkeit des GloBE-Gesetzes.....	95
a. Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs.....	95
aa. Geeignetheit	96
bb. Erforderlichkeit.....	97
(1) Milderer Mittel: Erhebung eines niedrigeren Mindeststeuersatzes	97
(2) Milderer Mittel: Verzicht auf die liechtensteinische Ergänzungssteuer (QDMTT).....	98
(3) Milderer Mittel: Ausweitung der globalen Mindeststeuer auf große inländische Gruppen	99
(4) Ergebnis zur Erforderlichkeit.....	100
cc. Angemessenheit.....	100
(1) Schutzniveau des verfolgten Zweckes „Bekämpfung eines schädlichen Steuerwettbewerbs“	101
(2) Schutzniveau der Niederlassungsfreiheit von multinationalen Unternehmensgruppen	102
(3) Abwägung und Ergebnis zur Angemessenheit.....	103
dd. Ergebnis zur Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs.....	104
b. Ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse.....	104
aa. Geeignetheit	104
bb. Erforderlichkeit.....	105
cc. Angemessenheit.....	106
(1) Schutzniveau der Niederlassungsfreiheit von multinationalen Unternehmensgruppen	106
(2) Schutzniveau des verfolgten Zweckes „Ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse“	107
(3) Abwägung und Ergebnis zur Angemessenheit.....	109
dd. Ergebnis zur Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse	109
c. Ergebnis zu den Rechtfertigungsgründen.....	110

5. Ergebnis zur Rechtfertigung der Ungleichbehandlung.....	110
VI. Ergebnis der Untersuchung.....	111
1. Allgemeine Anmerkungen	112
2. Eröffnung des Anwendungsbereichs der EWR-Niederlassungsfreiheit	112
3. Beschränkung der Niederlassungsfreiheit.....	112
4. Rechtfertigung eines Eingriffs in die Niederlassungsfreiheit	114
Literaturverzeichnis	116
Rechtsprechungsverzeichnis	120

Abkürzungsverzeichnis

aNF	Alternative Neufassung
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
GloBE–Regelungen	Global Anti-Base Erosion Rules
IIR	Income Inclusion Rule
MindbestRL	Mindestbesteuerungsrichtlinie (RL (EU) 2022/2523)
QDMTT	Qualified Domestic Minimum Top-up Tax
UTPR	Undertaxed Payment Rule

1. Teil: Hintergrund, Sachverhalt und Fragestellung

- 1 Die immer weiter zunehmende Digitalisierung und Globalisierung des weltweiten Wirtschaftsgeschehens stellt die „Weltsteuerordnung für Unternehmensgewinne“¹ vor große Herausforderungen,² welche in großen Teilen noch auf eine analoge Weltwirtschaft ausgerichtet ist.³ Hiernach wird für die internationale Zuordnung von Besteuerungsrechten insbesondere die physische Präsenz eines multinational tätigen Unternehmens in Form einer Betriebsstätte herangezogen.⁴ Demgemäß werden Unternehmensgewinne in dem Staat versteuert, in dem eine Betriebsstätte besteht (Betriebsstättenprinzip).⁵
- 2 Gleichwohl konnte die Herkunft einer Einkunftsquelle nach dem Betriebsstättenprinzip bereits in der Vergangenheit nicht immer zweifelsfrei festgestellt werden.⁶ Diese Problematik hat sich mit der fortschreitenden Digitalisierung des weltweiten Wirtschaftsgeschehens nochmals wesentlich verschärft, da das Vorhandensein einer Betriebsstätte in einem Staat für die dortige Tätigkeitsaufnahme eine immer geringere Rolle einnimmt.⁷ Dies gilt zum einen insbesondere für die „Digitalunternehmen“, die generell weitgehend unabhängig von einem physischen Standort aus agieren können.⁸ Zum anderen ist es aber auch „traditionellen“ international tätigen Unternehmen, insbesondere solchen mit einer gut ausgebauten digitalen Infrastruktur, möglich, ohne Vorhandensein einer physischen Präsenz (Betriebsstätte) in einem bestimmten Staat wertschöpfend tätig zu werden.⁹
- 3 Der Ort der Gewinnerzielung und der Ort der Besteuerung stehen somit vielfach weitgehend unabhängig voneinander.¹⁰ Dies eröffnet den betreffenden Unternehmen Möglichkeiten zur Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländer.¹¹ So kann bspw. ein Unternehmen seine interna-

¹ So *Wünnemann*, IStR 2021, 73 (73).

² OECD, Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft – GloBE-Mustervorschriften (Säule 2): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, Paris 2023, S. 3, abrufbar unter <https://doi.org/10.1787/27dfde7e-de> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023); s.a. *Fehling/Koch*, IStR 2021, 561 (561).

³ *Weggenmann*, Pillar 2: die neue Welt der Mindestbesteuerung, 8.3.2023, abrufbar unter <https://www.ro-edl.de/themen/steuerberatung/pillar-2-leitfaden-mindestbesteuerung-oecd> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

⁴ *Bauer/Keuper*, IStR 2020, 685 (686); *Fehling/Koch*, IStR 2021, 561 (561).

⁵ *Kahle/Braun*, Ubg 2018, 365 (366); s.a. zu Art. 5 OECD-MA 2017 *Görl/Gradl*, in: *Vogel/Lehner* (Hg.), Art 5 OECD-MA 2017, Rn. 2.

⁶ *Bauer/Keuper*, IStR 2020, 685 (686); *Kahle/Braun*, Ubg 2018, 365 (366).

⁷ Vgl. *Fehling/Koch*, IStR 2021, 561 (561); *Kahle/Braun*, Ubg 2018, 365 (366); s.a. OECD, Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft, OECD Publishing, Paris 2015, S. 144 f., abrufbar unter <http://dx.doi.org/10.1787/9789264237100-de> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

⁸ *Kreienbaum*, IStR 2019, 121 (122).

⁹ *Kahle/Braun*, Ubg 2018, 365 (366); s.a. *Wellmann/Junkers*, IStR 2017, 847 (847).

¹⁰ *Burger/Kälberer*, IStR 2020, 411 (416).

¹¹ Vgl. OECD, Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft – GloBE-Mustervorschriften (Säule 2): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, Paris 2023, S. 3, abrufbar unter <https://doi.org/10.1787/27dfde7e-de> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023); OECD, Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft, OECD Publishing,

tionale Tätigkeit allein aus einer in einem Niedrigsteuerland befindlichen Betriebsstätte heraus koordinieren.¹² Die weltweit erzielten Gewinne werden dann allein in diesem Staat versteuert.

- 4 Möglich ist auch die Schaffung spezifischer Konzernstrukturen, die eine Besteuerung in Hochsteuerländern minimieren oder sogar völlig vermeiden,¹³ bspw. durch die Verlagerung von geistigem Eigentum von Hoch- in Niedrigsteuerländer.¹⁴ Hierdurch droht dann ein (schädlicher) Steuerwettbewerb zwischen den Staaten, der dazu führt, dass den Unternehmen im Vergleich zu anderen Staaten günstigere fiskalische Konditionen angeboten werden, damit diese ihren für die Besteuerung nach dem Betriebsstättenprinzip relevanten Sitz in ebendiesem Staat nehmen.¹⁵ Im Hinblick auf die Besteuerung von Unternehmensgewinnen kann es somit zu einem weltweiten „*race to the bottom*“ kommen.¹⁶ Aufgrund dieser Entwicklung erscheint das bisherige Betriebsstättenprinzip zur zwischenstaatlichen Besteuerung multinational tätiger Unternehmen als nicht mehr sachgerecht.¹⁷
- 5 Die Überarbeitung und Anpassung der Weltsteuerordnung an diese Entwicklung wird bereits seit mehreren Jahren insbesondere im Rahmen der OECD/G20 vorangetrieben.¹⁸ So wurde bereits im Jahr 2013 ein 15 Aktionspunkte umfassender „Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung“¹⁹ seitens der OECD veröffentlicht,²⁰ der u.a. auch auf die Vermeidung einer Nichtbesteuerung multinationaler Unternehmen abzielt.²¹ Dabei sah Aktionspunkt 1 explizit die Lösung der mit der digitalen Wirtschaft verbundenen Besteuerungsprobleme vor.²² Im Abschlussbericht zu diesem Aktionspunkt, der im Jahr 2015 veröffentlichte wurde,²³ konnte jedoch diesbezüglich keine befriedigende Lösung gefunden werden.²⁴ Daher wurde vereinbart, auch weiterhin an einer Lösung für diese Besteuerungsproblematik zu arbeiten.²⁵ U.a. wurde hierzu auch im Jahr 2016 das Inclusive Framework on Base

Paris 2015, S. 26, abrufbar unter <http://dx.doi.org/10.1787/9789264237100-de> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023); s.a. Schön, IStR 2022, 181 (182).

¹² Vgl. Becker/van der Ham, IStR 2020, 920 (921).

¹³ Boehle/Scholtholt, IStR 2019, 919 (920).

¹⁴ Fehling/Koch, IStR 2021, 561 (561).

¹⁵ Schön, IStR 2022, 181 (181 ff.)

¹⁶ Schön, IStR 2022, 181 (181 f.)

¹⁷ Fehling/Koch, IStR 2021, 561 (561).

¹⁸ S. Fehling/Koch, IStR 2021, 561 (562 f.)

¹⁹ OECD, Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, 2014, abrufbar unter <http://dx.doi.org/10.1787/9789264209688-de> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

²⁰ Fehling/Koch, IStR 2021, 561 (562).

²¹ Jarass, IStR 2014, 741 (741).

²² S. OECD, Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, 2014, S. 17 f., abrufbar unter <http://dx.doi.org/10.1787/9789264209688-de> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

²³ OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2015, abrufbar unter <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

²⁴ Schwarz, IStR 2022, 37 (37).

²⁵ S. OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2015, S. 149, Rn. 385, abrufbar unter <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

Erosion and Profit Shifting (BEPS) – in dem auch das Fürstentum Liechtenstein vertreten ist²⁶ – errichtet,²⁷ das interessierten Staaten die Möglichkeit geben sollte, gemeinsam mit den OECD und G20-Mitgliedern einheitliche Standards zur Gewinnverkürzung und -verlagerung zu erarbeiten sowie die Umsetzung der Maßnahmen zu prüfen und zu begleiten.²⁸

- 6 Nachdem im Jahr 2018 ein erster Zwischenbericht²⁹ sowie 2019 ein Grobkonzept³⁰ einer 2-Säulen-Modelllösung veröffentlicht worden ist,³¹ wurden im Oktober 2020 umfassende und detaillierte Blaupausen zu beiden Säulen³² vorgestellt.³³ Im Juli 2021 konnte sodann eine politische Einigung über die Base Erosion and Profit Shifting-Zwei-Säulen-Lösung erzielt werden, dem 134 Mitglieder³⁴ des Inclusive Framework on BEPS zugestimmt haben.³⁵ Beide Säulen sollen der Gewinnverlagerung durch aggressive Steuerplanung und damit einer schädlichen Steuervermeidung der Unternehmen Einhalt gebieten.³⁶ Gleichzeitig soll eine international faire Verteilung der Besteuerungsrechte erreicht werden.
- 7 Die erste Säule greift das letztgenannte Ziel auf,³⁷ indem diese insbesondere eine Neuverteilung der Besteuerungsrechte zugunsten der Markt- bzw. Quellenstaaten mittels der Schaffung

²⁶ Regierung des Fürstentums Liechtenstein, Einigung auf Einführung der globalen Mindestbesteuerung in der EU, Medienmitteilung v. 16.12.2022, abrufbar unter <https://medienportal.regierung.li/Medienmitteilungen/Detail/229789> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

²⁷ S. hierzu *Kreienbaum/Fehling*, IStR 2017, 929 (929 ff.).

²⁸ OECD, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, abrufbar unter https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/steuerliche-herausforderungen-der-digitalisierung-zwischenbericht-2018_9789264310438-de (zuletzt abgerufen am 1.5.2023)

²⁹ OECD, Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung – Zwischenbericht 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, Paris 2018, abrufbar unter <https://doi.org/10.1787/9789264310438-de> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

³⁰ OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note v. 23.1.2019, abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023); s. hierzu *Kreienbaum*, StR 2019, 121 (121 ff.).

³¹ *Altenburg*, FR 2021, 15 (15); *Schwarz*, IStR 2022 (37 (37 f.)).

³² OECD, OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors – October 2020, Oktober 2020, abrufbar unter <https://www.oecd.org/g20/topics/international-taxation/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-october-2020.pdf> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

³³ S. hierzu *Wünnemann*, IStR 2021, 73 (73 ff.).

³⁴ S. OECD, Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS joining the Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy as of 31 August 2021, abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-members-joining-statement-on-two-pillar-solution-to-address-tax-challenges-arising-from-digitalisation-july-2021.pdf> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

³⁵ S. OECD, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy, 1. Juli 2021, abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

³⁶ *Altenburg/Geberth/Gebhardt/Holle/Oertel*, DStR 2019, 2451 (2451); *van der Ham*, IStR 2022, 746 (747).

³⁷ S. OECD, Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, Oktober 2021, S. 4, abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023); *van der Ham*, IStR 2022, 746 (747).

neuer steuerlicher Anknüpfungspunkte (Nexus) neben der Betriebsstätte und neuer Gewinnallokationsregeln vornimmt (Amount A).³⁸ Die Besteuerung von Gewinnen multinationaler Unternehmen soll somit verstärkt in den Staaten stattfinden, in denen die eigentliche Wertschöpfung erzielt wird (Kundenstaat³⁹).⁴⁰ Dabei wird den Markt- bzw. Quellenstaaten ein mittels einer Formel errechneter Gewinnanteil von multinationalen Unternehmensgruppen zur Besteuerung zugewiesen, sofern ebendiese Unternehmen bestimmte Bedingungen erfüllen.⁴¹ Ein erster Entwurf entsprechender Musterregelungen⁴² zu Gewinnallokationsregeln (Amount A) wurde im Juli 2022 veröffentlicht.⁴³

- 8 Hinzu kommt der sog. Amount B,⁴⁴ in dessen Rahmen fixe Vergütungshöhen für grundlegende Marketing- und Vertriebstätigkeiten erarbeitet werden sollen.⁴⁵ Hierzu wurde im Dezember 2022/Januar 2023 eine öffentliche Konsultation durchgeführt,⁴⁶ deren Ergebnis jüngst veröffentlicht wurde.⁴⁷ Mit der Veröffentlichung einer Entwurfsregelung ist daher in Kürze zu rechnen. Die Säule 1-Regelungen sollen mittels einer multilateralen Konvention ab dem Jahr 2024 umgesetzt werden.⁴⁸
- 9 Wesentlich weiter fortgeschritten sind die Arbeiten an der zweiten Säule. So wurden am 20.12.2021 die endgültigen Global Anti-Base Erosion Rules (GloBE-Modellregelungen) der

³⁸ *Bauer/Keuper*, IStR 2020, 685 (587); *Becker/van der Ham*, IStR 2020, 920 (921); *Esakova*, IStR 2022, 318 (319); *Fehling/Koch*, IStR 2021, 561 (561 f.); *van der Ham*, IStR 2022, 746 (747); *Wünnemann*, IStR 2021, 73 (74); s.a. *Bräutigam/Kellermann/Spengel*, IStR 2020, 281 (284).

³⁹ So *Schön*, IStR 2022, 181 (187); s.a. *Wünnemann*, IStR 2021, 73 (74).

⁴⁰ *Fehling/Koch*, IStR 2021, 561 (562).

⁴¹ *Englisch/van Lishaut*, FR 2022, 385 (385).

⁴² OECD, Progress Report on Amount A of Pillar One, Two-Pillar Solution to the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris 2022, abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/beps/progress-report-on-amount-aof-pillar-one-july-2022.pdf> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

⁴³ *van der Ham*, IStR 2022, 746 (747 f.).

⁴⁴ *Petkova/Greil*, IStR 2021, 685 (686).

⁴⁵ *Becker/van der Ham*, IStR 2020, 920 (921); *Fehling/Koch*, IStR 2021, 561 (563).

⁴⁶ S. OECD, Pillar One – Amount B, Public Consultation Document, 8 December 2022 – 25 January 2023, abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-b-2022.pdf> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

⁴⁷ S. OECD, Tax challenges arising from Digitalization: Public comments received on the design elements of Amount B under Pillar One relating to the simplification of transfer pricing rules, abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-design-elements-of-amount-b-under-pillar-one-relating-to-the-simplification-of-transfer-pricing-rules.htm> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

⁴⁸ *van der Ham*, IStR 2022, 746 (753 f.).

OECD⁴⁹ veröffentlicht,⁵⁰ die im März 2022 um eine OECD-seitige Kommentierung⁵¹ sowie einen Katalog von Anwendungsbeispielen⁵² erweitert wurden.⁵³ Ziel der Regelungen ist neben der Herstellung von Steuergerechtigkeit insbesondere die Begrenzung des schädlichen Steuerwettbewerbs zwischen einzelnen Staaten in Form eines „race to the bottom“,⁵⁴ womit gleichzeitig auch aggressiven Steuervermeidungsstrategien multinationaler Unternehmen entgegengewirkt wird.⁵⁵ Diesen soll der Anreiz genommen werden, Unternehmensgewinne zur Steuervermeidung in Niedrigsteuerländer zu verschieben.⁵⁶ Vielmehr sollen auch diese Unternehmen unabhängig von Ihrem Tätigkeitsort einen angemessenen Steuerbetrag leisten.⁵⁷ Demgemäß sehen die GloBE-Modellregelungen für multinationale Unternehmensgruppen⁵⁸ mit einem jährlichen Konzernumsatz von mindestens EUR 750 Mio. die Einführung eines effektiven globalen Mindeststeuersatzes in Höhe von 15% in Form einer Ergänzungssteuer (Top-up Tax) vor.⁵⁹ Dies kann als der Kerngehalt der GloBE-Modellregelungen angesehen werden.

- 10 Unterliegt somit eine multinationale Unternehmensgruppe länderbezogen einem effektiven Steuersatz von weniger als 15%, so ist dieser entsprechend im Wege einer Nacherhebung anzuheben.⁶⁰ Dies soll regelungstechnisch mittels einer Income Inclusion Rule (IIR) sowie der nachrangigen Undertaxed Payment Rule (UTPR) sichergestellt werden.⁶¹ Die Top-Up Tax folgt somit einem Top-Down-Ansatz.⁶² So wird im Rahmen der IIR die Top-up Tax gem. Art. 2.1.1. der GloBE-Modellregelungen eine Steuer bei der obersten Muttergesellschaft der multinationalen Unternehmensgruppe in Höhe des ihr zurechenbaren Anteils an der Ergänzungssteuer

⁴⁹ OECD, Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft – GloBE-Mustervorschriften (Säule 2): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, Paris 2023, abrufbar unter <https://doi.org/10.1787/27dfde7e-de> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

⁵⁰ Schwarz, IStR 2022, 37 (37).

⁵¹ OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), First Edition: Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris 2022, abrufbar unter <https://doi.org/10.1787/1e0e9cd8-en> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

⁵² OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples, OECD, Paris 2022, abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

⁵³ Rieck/Fehling, IStR 2023, 77 (79, Fn. 17).

⁵⁴ Bauer/Keuper, IStR 2020, 685 (686); Benecke/Ried, IStR 2021, 692 (692); Kreienbaum, IStR 2019, 121 (122); van der Ham, IStR 2022, 746 (747).

⁵⁵ Fehling/Koch, IStR 2021, 561 (563).

⁵⁶ Achleitner/Bendlinger, beck.digitax 2021, 2 (2); s.a. Wünnemann, IStR 2021, 73 (78).

⁵⁷ Erwg. 2 S. 1 MindbestRL.

⁵⁸ Als multinationale Unternehmensgruppe gilt gemäß Art. 1.2.1 der OECD-Modellregelungen „jede Unternehmensgruppe, die mindestens eine Einheit oder Betriebsstätte umfasst, die nicht im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft belegen ist.“

⁵⁹ Schnittger/Gebhardt, IStR 2023, 113 (113 f.); Weggenmann, Pillar 2: Die neue Welt der Mindestbesteuerung, 8.3.2023, abrufbar unter <https://www.roedl.de/themen/steuerberatung/pillar-2-leitfaden-mindestbesteuerung-oecd> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

⁶⁰ Schnittger/Gebhardt, IStR 2023, 113 (114).

⁶¹ Schwarz, IStR 2022, 37 (38).

⁶² Schnittger/Gebhardt, IStR 2023, 113 (117).

der niedrig besteuerten gebietsfremden Geschäftseinheit erhoben.⁶³ Es erfolgt somit eine Nachversteuerung von zu niedrig besteuerten Gewinnen einzelner gebietsfremder Konzerneinheiten bei der an der Spitze des Konzerns stehenden Gesellschaft.⁶⁴

- 11 Gebietsansässige untere Geschäftseinheiten multinationaler Unternehmensgruppen mit Hauptsitz außerhalb Liechtensteins sind jedoch nicht von der IIR Liechtensteins betroffen. Diese wird vielmehr von dem Staat erhoben, in dem die oberste Muttergesellschaft dieser Geschäftseinheit ihren Sitz hat. Möglich ist aber auch die Erhebung einer nationalen Ergänzungssteuer bei den gebietsfremden Geschäftseinheiten durch den Staat, in dem diese ansässig sind. Hiermit wird der IIR des anderen Staates vorgegriffen, um so das Steuersubstrat im eigenen Land halten zu können.⁶⁵ Eine solche „Qualified Domestic Minimum Top-up Tax“ (QDMTT) kann nach den GloBE-Modellregelungen freiwillig durch jeden Staat eingeführt werden.⁶⁶ Der Entwurf des liechtensteinischen GloBE-Gesetzes sieht die Einführung einer solchen QDMTT in seinem Art. 4 vor.⁶⁷
- 12 Führt diese Nachbesteuerung durch die IIR und die QDMTT nicht zu einer effektiven Mindestbesteuerung von 15% des Konzerns bei der obersten Muttergesellschaft – bspw., weil der Heimatstaat keine Income Inclusion Rule umgesetzt hat –, so können über die UTPR die nachgeordneten Konzerngesellschaften zur anteiligen Entrichtung des Differenzbetrags verpflichtet werden.⁶⁸ Die UTPR gewährleistet somit auch in den Fällen eine effektive Mindestbesteuerung von 15%, in denen diese nicht über die IIR sichergestellt werden kann.⁶⁹
- 13 Die GloBE-Modellregelungen unterwerfen ausschließlich multinationale Unternehmensgruppen der globalen Mindestbesteuerung. Rein national agierende Unternehmensgruppen sind vom Anwendungsbereich der GloBE-Modellregelungen nicht erfasst.⁷⁰

⁶³ Schwarz, IStR 2022, 37 (45).

⁶⁴ Rieck/Fehling, IStR 2022, 51 (52).

⁶⁵ Ministerium für Präsidiales und Finanzen, Vernehmlassungsbericht der Regierung betreffend das Gesetz über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (GloBE-Gesetz) sowie das Gesetz über die Abänderung des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; SteG), LNR 2022-170 v. 28.3.2023, S. 27 f.

⁶⁶ Rieck/Fehling, IStR 2022, 51 (55).

⁶⁷ Art. 4 GloBE-Gesetz-E: „Anwendungsbereich

1) Der liechtensteinischen Ergänzungssteuer unterliegen liechtensteinische Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe sowie einer grossen inländischen Gruppe, deren oberste Muttergesellschaft in ihrem Konzernabschluss in mindestens zwei der vier Geschäftsjahre, die dem geprüften Geschäftsjahr unmittelbar vorausgehen, einen jährlichen Umsatz von 750 Millionen Euro erreicht.

2) Gilt im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe ein tieferer Schwellenwert als der jährliche Umsatz nach Abs. 1, so unterliegen die liechtensteinischen Geschäftseinheiten ebenfalls der liechtensteinischen Ergänzungssteuer.“

⁶⁸ Weggenmann, Pillar 2: Die neue Welt der Mindestbesteuerung, 8.3.2023, abrufbar unter <https://www.ro-edl.de/themen/steuerberatung/pillar-2-leitfaden-mindestbesteuerung-oecd> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

⁶⁹ Benecke/Rieck, IStR 2021, 692 (693).

⁷⁰ OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), First Edition: Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris 2022, Art. 1.1 Rn. 3, abrufbar unter <https://doi.org/10.1787/1e0e9cd8-en> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

A. Umsetzung bzw. Implementierung der OECD-Arbeiten zur globalen Mindestbesteuerung

- 14 Die im Rahmen der OECD vereinbarten GloBE-Regelungen sind Mustervorschriften, welche keine unmittelbare Wirkung entfalten und bei welchen auch keine völkervertragliche Implementierungspflicht besteht. Die einzelnen Staaten sind, auch wenn Sie den GloBE-Regelungen zugestimmt haben, nicht zu deren Umsetzung verpflichtet.⁷¹ Die Mitgliedstaaten der OECD und des Inclusive Frameworks haben jedoch zum Ausdruck gebracht, sich im Falle der Umsetzung des Konzepts an die Vorgaben der OECD zu halten und die GloBE-Regelungen der anderen Mitgliedstaaten zu beachten (sog. common approach).⁷² So soll eine möglichst einheitliche Umsetzung in den einzelnen Staaten sichergestellt werden.⁷³

B. Umsetzung in der EU

- 15 Die EU hat am 14. Dezember 2022 die Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates „zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union“ (im Folgenden: MindbestRL) verabschiedet.⁷⁴ Die Richtlinie ist auf Art. 115 AEUV als Rechtsgrundlage gestützt.⁷⁵ Die EU-Richtlinienumsetzung erfasst allerdings neben multinationalen Unternehmensgruppen auch große rein inländische Unternehmensgruppen; begründet wird dies mit der Gewährleistung, jegliches Risiko einer Diskriminierung zwischen einem Rechtsträger, der einer Gruppe mit grenzüberschreitenden Tätigkeiten angehört, und einer Gruppe mit rein inländischen Tätigkeiten in einem Mitgliedstaat zu vermeiden.
- 16 In Erwägungsgrund 6 der Richtlinie wird hierzu – ohne ansonsten weitere Erläuterungen – ausgeführt:

„Die von den Mitgliedstaaten vereinbarten OECD-Mustervorschriften müssen so umgesetzt werden, dass sie der globalen Einigung möglichst getreu entsprechen, um sicherzustellen, dass die von den Mitgliedstaaten nach Maßgabe dieser Richtlinie umgesetzten Vorschriften anerkannte Vorschriften im Sinne der OECD-Mustervorschriften sind. Die vorliegende Richtlinie orientiert sich eng an Inhalt und Struktur der OECD-Mustervorschriften. Um die Vereinbarkeit mit dem Primärrecht der Union, insbesondere mit dem Grundsatz der Niederlassungsfreiheit zu gewähr-

⁷¹ Benecke/Rieck, IStR 2021, 692 (693); Rieck/Fehling, IStR 2023, 77 (80).

⁷² Benecke/Rieck, IStR 2021, 692 (693); Schwarz, IStR 2022, 37 (39).

⁷³ Schwarz, IStR 2022, 37 (37).

⁷⁴ ABl. 2022/L 328/1.

⁷⁵ Art. 115 AEUV (ex-Artikel 94 EGV): „Unbeschadet des Artikels 114 erlässt der Rat gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren einstimmig und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses Richtlinien für die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts auswirken.“

leisten, sollten die Bestimmungen dieser Richtlinie sowohl auf in einem Mitgliedstaat gelegene Einheiten als auch auf gebietsfremde Einheiten einer in diesem Mitgliedstaat gelegenen Muttergesellschaft Anwendung finden. Diese Richtlinie sollte auch auf große rein inländische Gruppen Anwendung finden. Auf diese Weise würde gewährleistet, dass jegliches Risiko einer Diskriminierung zwischen grenzüberschreitenden und inländischen Sachverhalten vermieden wird. Alle in einem niedrig besteuerten Mitgliedstaat gelegenen Einheiten, einschließlich der die PES anwendenden Muttergesellschaft, sollten der Ergänzungssteuer unterliegen. Ebenso sollten die in einem anderen niedrig besteuerten Mitgliedstaat gelegenen Geschäftseinheiten dieser Muttergesellschaft der Ergänzungssteuer unterliegen.“

Worin genau eine Diskriminierung zu sehen sein soll, wird jedoch weder in der Richtlinie noch in anderen Dokumenten weiter konkretisiert.

C. Umsetzung in Liechtenstein

- 17 Am 16. Dezember 2022 hat das Fürstentum Liechtenstein die gesetzliche Umsetzung der globalen Mindeststeuer angekündigt.⁷⁶ Die Einführung der Mindeststeuer soll mittels eines GloBE-Gesetzes erfolgen, das parallel zum bereits bestehenden liechtensteinischen Steuergesetz gelten soll und sich eng an den GloBE-Modellregelungen orientiert bzw. darauf verweist. Das liechtensteinische GloBE-Gesetz soll Ende März 2023 in die Vernehmlassung gebracht und der Bericht und Antrag sollen im September 2023 im Landtag diskutiert werden. Es ist damit zu rechnen, dass das GloBE-Gesetz per 1. Januar 2024 in Kraft treten könnte; es sollte damit aller Voraussicht nach für die Steuerjahre ab 2024 gelten.
- 18 Entsprechend den GloBE-Modellregeln soll nach dem liechtensteinischen Gesetzesentwurf die nachträgliche (Mindest-)Besteuerung durch Erhebung einer liechtensteinischen (QDMTT) sowie internationalen (IIR) Ergänzungssteuer (Top-up Tax) erfolgen. Multinational tätige Unternehmensgruppen unterliegen damit der u.a. von der OECD und den G20-Staaten gewünschten Mindestbesteuerung und das Steuersubstrat verbleibt in Liechtenstein. Hinzu kommt zudem eine Undertaxed Payment Rule.
- 19 Angesichts der derzeit niedrigen Steuersätze (Flat-Tax-Rate von 12,5 %) in Liechtenstein sieht das Fürstentum die von der OECD angedachte globale Mindeststeuer von 15% kritisch und befürchtet zudem, dass sich mit einer möglichen Einführung bis Ende 2023 für Liechtenstein gegenüber der derzeitigen Situation Standortnachteile ergeben.
- 20 Auf Grund insbesondere der Verpflichtungen, die für das Fürstentum Liechtenstein aus dem EWR-Abkommen bestehen, will das Fürstentum Liechtenstein die Mindestbesteuerung auf

⁷⁶ Regierung des Fürstentums Liechtenstein, Einigung auf Einführung der globalen Mindestbesteuerung in der EU, Medienmitteilung v. 16.12.2022, abrufbar unter <https://medienportal.regierung.li/Medienmitteilungen/Detail/229789> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

alle umsatzstarken Unternehmen gleichermaßen ausdehnen, d.h. über die Verpflichtungen, die aus den GloBE-Modellregeln bestehen, hinausgehen: Demgemäß soll die Umsetzung der Mindestbesteuerung nach der o.g. Ankündigung auch unter Berücksichtigung der EWR-rechtlichen Vorgaben erfolgen.⁷⁷ Nach den mir vorliegenden Informationen wurden daher auch große inländische Gruppen⁷⁸ in den Entwurf des liechtensteinischen GloBE-Gesetzes aufgenommen. Diese sollen nun neben den multinationalen Unternehmensgruppen ebenfalls einem effektiven Mindeststeuersatz von 15% unterworfen werden, sofern deren konsolidierter Jahresumsatz mind. EUR 750 Mio. beträgt und sofern die Mindeststeuerquote von 15 Prozent einer Gesellschaft eines betroffenen Konzerns nicht erreicht wird.

- 21 Im Zusammenhang mit dem Gesetzgebungsprozess bestehen allerdings Zweifel daran, ob die Einbeziehung großer nationaler Gruppen in den Anwendungsbereich des GloBE-Gesetzes aufgrund der Mitgliedschaft Liechtensteins im EWR rechtlich geboten ist.
- 22 Dieses Gutachten soll daher zu der folgenden Frage umfassend Stellung beziehen:

Ist die Einbeziehung großer inländischer Gruppen in den Anwendungsbereich des liechtensteinischen GloBE-Gesetzes aufgrund der Vorgaben des EWR-Abkommens rechtlich geboten oder besteht ein diesbezüglicher Spielraum bei der Umsetzung der GloBE-Modellregelungen der OECD?

⁷⁷ Regierung des Fürstentums Liechtenstein, Einigung auf Einführung der globalen Mindestbesteuerung in der EU, Medienmitteilung v. 16.12.2022, abrufbar unter <https://medienportal.regierung.li/Medienmitteilungen/Detail/229789> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

⁷⁸ Als große inländische Gruppe definiert Art. 3 Abs. 1 lit. b) des GloBE-Gesetzesentwurfs „jede Gruppe, deren Geschäftseinheiten allesamt in Liechtenstein gelegen sind.“

2. Teil: Gutachterliche Untersuchung

- 23 Nachfolgend wird die Frage untersucht, ob die Einbeziehung großer inländischer Gruppen in das liechtensteinische GloBE-Gesetz aufgrund der EWR-Mitgliedschaft Liechtensteins rechtlich notwendig ist. Nachdem Grundlagen zum EWR-Abkommen, die für die weitere Untersuchung erforderlich sind, zusammenfassend herausgestellt worden sind (hierzu Rn. 27 ff.), müssen verschiedene Konstellationen unterschieden werden:
- 24 In Bezug auf die Niederlassungsfreiheit muss untersucht werden, ob das GloBE-Gesetz in der hier zu untersuchenden alternativen Neufassung (aNF) mit einer (ggf. gerechtfertigten) Beschränkung der Niederlassungsfreiheit einhergeht (hierzu Rn. 101 ff.). Dabei ist zwischen Zugzugs- Wegzugs- sowie Rückzugskonstellationen zu unterscheiden. Ebenso ist zwischen bereits bestehenden multinationalen Unternehmensgruppen sowie großen inländischen Gruppen, die bspw. durch die Gründung einer Geschäftseinheit im Ausland zu einer multinationalen Unternehmensgruppe werden, zu differenzieren.
- 25 Soweit – entgegen der meinerseits vertretenen Auffassung – Eingriffe in die Niederlassungsfreiheit angenommen werden, ist nach Rechtfertigungsmöglichkeiten zu fragen.
- 26 Inwieweit Vorgaben aus anderen internationalen Abkommen eine Rolle spielen können, bleibt in diesem Gutachten unberücksichtigt. Weitere internationale Abkommen drängen sich hier nach Auffassung des Gutachters nicht auf, würden aber freilich eine Durchsicht sämtlicher völkerrechtlicher Verpflichtungen Liechtensteins bedeuten.

A. Das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum

- 27 Ziel des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraums (EWR-Abkommen) ist die Schaffung eines binnenmarktähnlichen Raums, in welchem die vier Grundfreiheiten sowie die Wettbewerbsregeln des seinerzeitigen EWG-Vertrages und heutigen AEUV soweit wie möglich verwirklicht werden sollten.⁷⁹
- 28 So geht bereits aus der Präambel des Abkommens hervor, dass ein dynamischer und homogener Europäischer Wirtschaftsraum, der auf gemeinsamen Regeln und gleichen Wettbewerbsbedingungen basiert, errichtet werden soll. Hierzu sollen u.a. die Grundfreiheiten innerhalb des gesamten Europäischen Wirtschaftsraums weitestmöglich verwirklicht werden.⁸⁰

⁷⁹ Graver, in: Hatje/Müller-/Graff (Hg.), § 29, Rn. 4.

⁸⁰ Präambel des EWR-Abkommens: „[...] IN DEM FESTEN WILLEN, auf der Grundlage der Marktwirtschaft zur Liberalisierung des Welthandels und zur weltweiten handelspolitischen Zusammenarbeit beizutragen, insbesondere im Einklang mit dem Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommen und dem Übereinkommen über die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung, IN ANBETRACHT des Ziels, einen dynamischen und homogenen Europäischen Wirtschaftsraum zu errichten, der auf gemeinsamen Regeln und gleichen Wettbewerbsbedingungen beruht und in dem angemessene Mit-

- 29 Trotz der Schaffung eines EWR-Binnenmarktes handelt es sich bei dem EWR-Abkommen – anders als bei den heutigen EUV und AEUV⁸¹ – um einen „herkömmlichen“ völkerrechtlichen Vertrag,⁸² was Auswirkungen auf dessen Auslegung haben kann. Der EWR-Vertrag schafft insbesondere keine neue internationale Organisation mit eigenständiger zur Ausübung übertragener Hoheitsgewalt und Gesetzgebungskompetenz.⁸³ Dies ist bei der Auslegung der Grundfreiheiten des EWR – ob diese deckungsgleich oder nur weitgehend deckungsgleich mit den Grundfreiheiten des AEUV anzusehen sind – zu beachten. Allerdings ordnet das EWR-Abkommen eine am AEUV orientierte Auslegung an.
- 30 Das EWR-Abkommen ist für alle Vertragsparteien verbindlich und Teil des innerstaatlichen Rechts oder in innerstaatliches Recht umzusetzen.⁸⁴ Die Regeln zu Grundfreiheiten und Wettbewerbsrecht entsprechen ihrem Inhalt nach grundsätzlich den einschlägigen Bestimmungen des seinerzeitigen E(W)G-Vertrages und heutigen AEUV sowie den in Anwendung dieser Verträge erlassenen Rechtsnormen.

I. Übernahme von unionalem Steuerrecht in das EWR-Abkommen

- 31 Wie oben dargestellt, gewährt das EWR-Abkommen u.a. auch Liechtenstein den Zugang zum Binnenmarkt der EU, das sich im Gegenzug den Regeln des EWR-Abkommens unterworfen hat.⁸⁵ Hierzu zählt insbesondere die Übernahme des binnenmarktrelevanten EU-Primärrechts in Form einer fast wortgleichen Spiegelung im EWR-Abkommen, worunter insbesondere die Grundfreiheiten fallen.⁸⁶ Die hier relevante Niederlassungsfreiheit der Art. 49 ff. AEUV findet sich demgemäß in Art. 31 ff. des EW-Abkommens.
- 32 Daneben wurde auch das damalige binnenmarktrelevante Sekundärrecht der EU im Rahmen der Anhänge in das EWR-Abkommen implementiert.⁸⁷ Zugleich sollten jedoch auch zukünftige relevante Unionsrechtsakte in das EWR-Recht übernommen werden.⁸⁸ Hierzu wurde in den

tel für deren Durchsetzung – und zwar auch auf gerichtlicher Ebene – vorgesehen sind und der auf der Grundlage der Gleichheit und Gegenseitigkeit sowie eines Gesamtgleichgewichts der Vorteile, Rechte und Pflichten der Vertragsparteien verwirklicht wird, [...].“

⁸¹ S. EuGH 5.2.1963, Rs. 26/62, ECLI:EU:C:1963:1 – van Gend & Loos.

⁸² S. EuGH 14.12.1991 – Gutachten 1/91, ECLI:EU:C:1991:490 – EWR I.

⁸³ Graver, in: Hatje/Müller-Graff (Hg.), § 29, Rn. 4.

⁸⁴ Vgl. Art. 7 EWR-A: „Rechtsakte, auf die in den Anhängen zu diesem Abkommen oder in den Entscheidungen des Gemeinsamen EWR-Ausschusses Bezug genommen wird oder die darin enthalten sind, sind für die Vertragsparteien verbindlich und Teil des innerstaatlichen Rechts oder in innerstaatliches Recht umzusetzen, und zwar wie folgt:

a) Ein Rechtsakt, der einer EWG-Verordnung entspricht, wird als solcher in das innerstaatliche Recht der Vertragsparteien übernommen.

b) Ein Rechtsakt, der einer EWG-Richtlinie entspricht, überlässt den Behörden der Vertragsparteien die Wahl der Form und der Mittel zu ihrer Durchführung.“

⁸⁵ Stefánsson, EuR 2016, 706 (708).

⁸⁶ Holterhus, in: Krenzler/Herrmann/Niedstedt (Hg.), XIII., Rn. 50 ff.

⁸⁷ Holterhus, in: Krenzler/Herrmann/Niedstedt (Hg.), XIII., Rn. 56.

⁸⁸ Hummer/Pribas, in: Dausies/Ludwigs (Hg.), K.III., Rn. 328.

Art. 97-104 des EWR-Abkommens ein Mechanismus implementiert, der eine fortlaufende Anpassung des EWR-Rechts an die Weiterentwicklung des Binnenmarktrechts durch die EU ermöglicht.⁸⁹ Dabei verpflichtet das Homogenitätsziel den EWR grundsätzlich dazu, neue binnenmarktrelevante Rechtsvorschriften der EU in die entsprechenden Anhänge des Abkommens zu inkorporieren.⁹⁰

- 33 Eine automatische Anpassung des EWR-Rechts an das fortentwickelte Sekundärrecht der EU erfolgt wegen dieses Mechanismus daher nicht.⁹¹ Vielmehr müssen die betreffenden Rechtsakte gem. Art. 102 des EWR-Abkommens so bald wie möglich durch Beschluss des Gemeinsamen EWR-Ausschusses in die Anhänge des EWR-Abkommens aufgenommen werden.⁹²
- 34 Den EU-Binnenmarkt betreffende EU-Sekundärrechtsakte werden dabei vom Gemeinsamen EWR-Ausschuss zunächst überprüft. Anschließend entscheidet der Gemeinsame EWR-Ausschuss darüber, welche EU-Rechtsakte in das EWR-Abkommen eingebunden werden sollen. Die betreffenden Rechtsakte werden anschließend formell durch Aufnahme in das Verzeichnis der Protokolle und Anhänge zum EWR-Abkommen übernommen. Wurde ein EU-Rechtsakt in das EWR-Abkommen integriert, muss er von den EWR/EFTA-Staaten, also auch Liechtenstein, in nationales Recht umgesetzt werden, sofern das nationale Recht dies erfordert.
- 35 Das EU-Recht ist jedoch weitergehend als das Recht des Europäischen Wirtschaftsraumes. So erstreckt sich dieses auch auf Bereiche, die durch das EWR-Abkommen nicht geregelt werden.⁹³ Hierzu zählt insbesondere das Steuerrecht.⁹⁴ Zwar ist die EU „keine steuerliche Union“ (s. Rn. 73). Gleichwohl sieht der AEUV in seinen Art. 110-113 sowohl Diskriminierungsverbote als auch ein Harmonisierungsgebot im Bereich der indirekten Steuern vor (s. Rn. 73). Der Bereich der direkten Steuern hingegen verbleibt in der EU grundsätzlich im Souveränitätsbereich der Mitgliedstaaten (s. Rn. 74). Hier ist mit Art. 115 AEUV lediglich eine eng umgrenzte Harmonisierungsgrundlage gegeben (s. Rn. 74), der auch die Kompetenzgrundlage für die Mindestbesteuerungsrichtlinie⁹⁵ der EU darstellt.
- 36 Das EWR-Abkommen beinhaltet fast keine entsprechende Regelung. So finden sich lediglich in den Art. 14 f. des EWR-Abkommens ein Verbot der Abgabendiskriminierung ausländischer Waren sowie ein Verbot der überhöhten Abgaberückvergütung bei der Warenausfuhr, die den Art. 110 f. AEUV entsprechen.⁹⁶ Bestimmungen zur Harmonisierung sowohl der indirekten als auch der direkten Steuern finden sich jedoch nicht im EWR-Abkommen. Ebenso wurden keine

⁸⁹ Graver, in: Hatje/Müller-Graff (Hg.), § 29, Rn. 37; Hummer/Pribas, in: Dausen/Ludwigs (Hg.), K.III., Rn. 374.

⁹⁰ Graver, in: Hatje/Müller-Graff (Hg.), § 29, Rn. 37.

⁹¹ Holterhus, in: Krenzler/Herrmann/Niedstedt (Hg.), XIII., Rn. 59.

⁹² Graver, in: Hatje/Müller-Graff (Hg.) § 29, Rn. 39.

⁹³ Stefánsson, EuR 2016, 706 (708).

⁹⁴ Stefánsson, EuR 2016, 706 (708).

⁹⁵ Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, ABl. 2022/L 328/1.

⁹⁶ Gröpl, in: Dausen/Ludwigs (Hg.), J., Rn. 253.

steuerlichen Sekundärrechtsakte in die Anhänge des Abkommens aufgenommen.⁹⁷ Vielmehr ist der steuerliche Bereich komplett aus dem EWR-Abkommen herausgenommen.⁹⁸

- 37 Wenngleich dem EWR-Abkommen keine Vorgaben für die Steuergesetzgebung Liechtensteins zu entnehmen sind, so wird diese doch durch dessen Vorgaben beeinflusst. So ist nach den mir vorliegenden Informationen zwar keine Übernahme der EU-Mindestbesteuerungsrichtlinie durch den Gemeinsamen EWR-Ausschuss vorgesehen, worauf auch bereits der „Kopf“ des Rechtsetzungsaktes der MindbestRL hindeutet. Es ist in dieser Richtlinie auch nicht angemerkt, dass die MindbestRL Bedeutung auch für den EWR haben könnte; dies wohl, da es sich vorliegend um steuerrechtliche Verpflichtungen geht, die eben gerade nicht Bestandteil des EWR-Abkommens sind.
- 38 Gleichwohl lassen sich aus dem EWR-Abkommen Vorgaben zur Steuergesetzgebung entnehmen, soweit man die Rechtsprechung des EuGH zu den unionalen Grundfreiheiten unmittelbar auf die Grundfreiheiten des EWR-Abkommens überträgt (wobei bei einer unmittelbaren Übertragung außer Betracht bleiben würde, dass im EWR-Abkommen keine mit Art. 115 AEUV vergleichbaren steuerrechtlichen Harmonisierungskompetenzen bestehen, hierzu unten Rn. 74 ff.). Der EuGH hat – allerdings für die EU-Mitgliedstaaten – festgestellt, dass die Gesetzgebungskompetenzen für den Bereich der direkten Steuern mangels entsprechender Harmonisierungsvorgaben zwar in den Zuständigkeitsbereich der Mitgliedstaaten fallen, diese ihre Befugnisse jedoch unter Wahrung des Unionsrechts ausüben müssen.⁹⁹ So sind im Bereich der EU-mitgliedstaatlichen Regulierung direkter Steuern die Grundfreiheiten zu beachten (s. Rn. 75).
- 39 Da Liechtenstein die grundsätzlich im Wortlaut nahezu identischen Grundfreiheiten des EWR-Abkommens zu beachten hat, könnten sich demnach aus den Grundfreiheiten Einschränkungen und Vorgaben im Bereich der (direkt)steuerlichen Gesetzgebung ergeben, auch wenn dieser Bereich zunächst noch weniger durch das EWR-Abkommen erfasst ist als die mitgliedstaatliche Steuerregulierung im Unionsrecht. Die strukturellen Unterschiede zwischen Unionsrecht und Völkerrecht müssen hierbei zusätzliche Berücksichtigung finden.

⁹⁷ *Gröpl*, in: Dausen/Ludwigs (Hg.), J., Rn. 253

⁹⁸ *Stefánsson*, EuR 2016, 706 (708).

⁹⁹ EuGH 15.7.2004, Rs. C-315/02, ECLI:EU:C:2004:446, Rn. 19 – Lenz; EuGH 4.3.2004, Rs. C-334/02, ECLI:EU:C:2004:129, Rn. 21 – Kommission/Frankreich; EuGH 6.6.2000, Rs. C-35/98, ECLI:EU:C:2000:294, Rn. 32 – Verkooijen; EuGH 11.8.1995, Rs. C-80/94, ECLI:EU:C:1995:271, Rn. 32 – Wielockx; EuGH 14.2.1995, Rs. C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, Rn. 21 – Schumacker.

II. Auslegung des EWR-Abkommens, insb. der Grundfreiheiten

40 Die Homogenität des EWR-Rechts mit dem ihm zugrunde liegenden Unionsrecht soll kontinuierlich gewährleistet werden.¹⁰⁰ Dies wird zunächst mit der Übernahmen neuen unionsrechtlichen Sekundärrechts in die Anhänge des EWR-Abkommen durch den Gemeinsamen EWR-Ausschuss gewährleistet (s. Rn. 32 ff.). Sodann soll dies auch durch eine einheitliche Auslegung von EWR-Recht und Unionsrecht erreicht werden.

41 So formuliert bereits die Präambel des EWR-Abkommens das Ziel der Vertragsparteien,

„bei voller Wahrung der Unabhängigkeit der Gerichte eine einheitliche Auslegung und Anwendung dieses Abkommens und der gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen, die in ihrem wesentlichen Gehalt in dieses Abkommen übernommen werden, zu erreichen und beizubehalten [...].“

42 Zur Erfüllung dieses Zieles ist die Rechtsprechung des EuGH bis zur Unterzeichnung des Abkommens in Art.6 EWR-Abkommen¹⁰¹ übernommen worden. Es wird festgelegt, dass

„die Bestimmungen dieses Abkommens [...] bei ihrer Durchführung und Anwendung im Einklang mit den einschlägigen Entscheidungen ausgelegt [werden], die der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung dieses Abkommens erlassen hat.“

43 Art. 6 EWR-A kodifiziert insoweit ein Befolgungsgebot.¹⁰²

44 Für die nach der Unterzeichnung des Abkommens ergangene Rechtsprechung des EuGH legt Art. 3 Abs. 2 ÜGA¹⁰³ darüber hinaus fest:

„Bei der Auslegung und Anwendung des EWR-Abkommens und dieses Abkommens werden die EFTA-Überwachungsbehörde und der EFTA-Gerichtshof die in den betreffenden Entscheidungen des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften dargelegten Grundsätze gebührend berücksichtigen.“

¹⁰⁰ Holterhus, in: Krenzler/Herrmann/Niestedt (Hg.), XIII., Rn. 44.

¹⁰¹ Art. 6 EWR-A: *„Unbeschadet der künftigen Entwicklungen der Rechtsprechung werden die Bestimmungen dieses Abkommens, soweit sie mit den entsprechenden Bestimmungen des Vertrags zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und des Vertrags über die Gründung der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl sowie der aufgrund dieser beiden Verträge erlassenen Rechtsakte in ihrem wesentlichen Gehalt identisch sind, bei ihrer Durchführung und Anwendung im Einklang mit den einschlägigen Entscheidungen ausgelegt, die der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung dieses Abkommens erlassen hat.“*

¹⁰² Hummer/Pribas, in: Dausies/Ludwigs (Hg.), K.III., Rn. 378.

¹⁰³ Abkommen zwischen den EFTA-Staaten zur Errichtung einer Überwachungsbehörde und eines Gerichtshofes, ABl. 1994/L 344/1.

- 45 Es wird also zum Ausdruck gebracht, dass eine grundsätzliche Auslegung des EuGH berücksichtigt wird, aber es besteht eben keine absolute Berücksichtigungspflicht, d.h. in Einzelpunkten besteht die Möglichkeit, von der EuGH-Rechtsprechung abzuweichen. Art. 3 Abs. 2 ÜGA kodifiziert demnach lediglich ein Berücksichtigungsgebot, welches gegenüber dem Befolungsgebot des Art. 6 EWR-Abkommen weniger weitgehend ist.¹⁰⁴
- 46 Schließlich enthalten die Art. 105 bis Art. 107 EWR-Abkommen Regeln, „in Verfolgung des Ziels der Vertragsparteien, eine möglichst einheitliche Auslegung des Abkommens und der gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen“ herbeizuführen.
- 47 Damit gibt es mehrere Mechanismen, um eine einheitliche Auslegung zu gewährleisten. Gleichwohl kann bei unabhängigen Gerichtshöfen die Möglichkeit und Gefahr einer differierenden Auslegung nicht gänzlich ausgeschlossen werden.¹⁰⁵
- 48 So sind die nationalen Gerichte der EFTA-Staaten gem. Art. 34 ÜGA nicht zur Vorlage einer entscheidungserheblichen Frage an den EFTA-Gerichtshof verpflichtet.¹⁰⁶ Vielmehr sind diese befugt, das EWR-Abkommen nach den Regeln des nationalen Rechts verbindlich auszulegen.¹⁰⁷ Hierin liegt ein fundamentaler Unterschied zum Unionsrecht, für das nur der EuGH über Auslegung und Anwendung letztverbindlich entscheiden kann. Den nationalen Gerichten kommt innerhalb des EWR-Abkommens somit eine andere Rolle als im Recht der EU zu.¹⁰⁸
- 49 Allerdings besteht auch im EWR die Möglichkeit eines Vorlageverfahrens. Der EFTA-Gerichtshof kann zur Auslegung des EWR-Rechts auf Antrag eines nationalen Gerichts eines EFTA-Staates im Vorlageverfahren angerufen werden. Dieses Vorabentscheidungsverfahren im EFTA-/EWR-Rahmen wurde im Vergleich zum Unionsrecht aber vergleichsweise „weich“ geregelt; die Gerichte sind zur Vorlage befugt („may“), nicht aber verpflichtet, und die EFTA-Staaten sind berechtigt, das Vorlageverfahren auf letztinstanzliche Gerichte zu beschränken (vgl. Art. 34 Abs. 3 ÜGA). Möglich, aber ebenfalls nicht verpflichtend,¹⁰⁹ ist gem. Art. 107 EWR-Abkommen auch die Anrufung des EuGH im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens durch die nationalen EFTA-Gerichte.
- 50 Diese unterschiedlichen Modelle der EU sowie des EWR im Hinblick auf die Ausgestaltung der Gerichtsbarkeit können eine unterschiedliche Auslegung des betreffenden Rechts zumindest begünstigen.

¹⁰⁴ Hummer/Pribas, in: Dausen/Ludwigs (Hg.), K.III, Rn. 379.

¹⁰⁵ Graver, in: Hatje/Müller-Graff (Hg.), § 29, Rn. 28.

¹⁰⁶ Christiansen, in: Arnesen/Fredriksen/Graver/Mestad/Vedder (Hg.), Art. 34 ÜGA, Rn. 19.

¹⁰⁷ Graver, in: Hatje/Müller-Graff (Hg.), § 29, Rn. 26.

¹⁰⁸ Graver, in: Hatje/Müller-Graff (Hg.), § 29, Rn. 26.

¹⁰⁹ S. Art. 1 Protokoll 34 EWR-Abkommen: „Ergibt sich in einer Rechtssache, die bei einem Gericht oder Gerichtshof eines EFTA-Staates anhängig ist, eine Frage nach der Auslegung von Bestimmungen des Abkommens, die in ihrem wesentlichen Gehalt identisch sind mit Bestimmungen der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften in ihrer geänderten oder ergänzten Fassung oder der aufgrund dieser Verträge erlassenen Rechtsakte, so **kann** das Gericht oder der Gerichtshof, sofern er dies für erforderlich hält, den Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften ersuchen, über eine solche Frage zu entscheiden.“

- 51 Hinzu kommt, dass die verfolgten Ziele der heutigen Europäischen Union und dem EWR nicht vergleichbar sind. Vielmehr gehen die Ziele der EU über die Ziele des EWR-Abkommens hinaus, woraus sich ebenfalls unterschiedliche Auslegungen ergeben könnten. In diesem Sinne hatte der EuGH im Gutachten 1/91 ausgeführt:¹¹⁰

*„Die wörtliche Übereinstimmung der Bestimmungen des Abkommens mit den entsprechenden gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen bedeutet nicht, daß beide notwendigerweise gleich auszulegen sind. Ein völkerrechtlicher Vertrag ist nämlich nicht nur nach seinem Wortlaut, sondern auch im Lichte seiner Ziele auszulegen.“
[...].*

Was den Vergleich zwischen den Zielen der Bestimmungen des Abkommens und denjenigen des Gemeinschaftsrechts angeht, ist festzustellen, daß das Abkommen auf die Anwendung einer Freihandels- und Wettbewerbsregelung in den Handels- und Wirtschaftsbeziehungen zwischen den Vertragsparteien gerichtet ist.

Was dagegen die Gemeinschaft betrifft, so hat sich die Freihandels- und Wettbewerbsregelung, die das Abkommen auf das gesamte Hoheitsgebiet der Vertragsparteien ausdehnen will, in der Rechtsordnung der Gemeinschaft entwickelt und fügt sich in diese Rechtsordnung ein, deren Ziele über das mit dem Abkommen verfolgte Ziel hinausgehen.

[...]

Hieraus ergibt sich, daß die Homogenität der Rechtsnormen im gesamten Europäischen Wirtschaftsraum nicht dadurch gewährleistet ist, daß die Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts inhaltlich oder in ihrem Wortlaut mit den entsprechenden Bestimmungen des Abkommens übereinstimmen.“

- 52 Im Rahmen der Prüfung, ob das Abkommen andere Mittel zur Wahrung der Homogenität beinhaltet, kam der EuGH zu folgendem Ergebnis:¹¹¹

„Daraus folgt, daß sich die in Artikel 6 des Abkommens vorgeschriebene Beachtung der Rechtsprechung des Gerichtshofes nicht auf wesentliche Elemente dieser Rechtsprechung erstreckt, die mit den spezifischen Merkmalen des Abkommens unvereinbar sind. Artikel 6 kann somit als solcher das Ziel der Homogenität des Rechts im gesamten Europäischen Wirtschaftsraum weder für die Vergangenheit noch für die Zukunft sicherstellen.“

- 53 Hieraus hat der EuGH gefolgert,

„daß dem Ziel der homogenen Auslegung und Anwendung des Rechts im Europäischen Wirtschaftsraum die zwischen den Zielsetzungen und dem Zusammenhang

¹¹⁰ EuGH 14.12.1991, Gutachten 1/91, ECLI:EU:C:1991:490, Rn. 14 ff. – EWR I.

¹¹¹ EuGH 14.12.1991, Gutachten 1/91, ECLI:EU:C:1991:490, Rn. 28 – EWR I.

*des Abkommens auf der einen und den Zielsetzungen und dem Zusammenhang des Gemeinschaftsrechts auf der anderen Seite bestehenden Unterschiede entgegenstehen.*¹¹²

- 54 Aus den vorangehenden Gesichtspunkten sowie den Äußerungen des EuGH zum Gleichlauf von Unionsrecht und EWR-Abkommen ergibt sich demnach, dass die hier relevanten Grundfreiheiten des EWR grundsätzlich im Einklang mit unionsrechtlichen Grundfreiheiten verstanden und ausgelegt werden.
- 55 Eine Komplettübernahme, d.h. eine absolute Deckungsgleichheit, der Grundfreiheiten kann allerdings nicht verlangt werden. Dies gilt insbesondere für den steuerrechtlichen Bereich, da nach den herkömmlichen Auslegungsregeln unter Einbeziehung der Systematik zu beachten ist, dass das EWR-Abkommen selbst keine unmittelbaren steuerrechtlichen Kompetenzen bzw. Verpflichtungen und auch keine Ermächtigungen für den Erlass von Sekundärrecht im steuerrechtlichen Bereich vorsieht.
- 56 Zwar können die Grundfreiheiten, wie oben ausgeführt, auf die Steuergesetzgebung der EFTA-Staaten einwirken. Gleichwohl kann aufgrund der Ausklammerung steuerrechtlicher Sachverhalte aus dem EWR-Abkommen eine steuerrechtliche Harmonisierung über etwa die Niederlassungsfreiheit nur begrenzt möglich sein, dies insbesondere unter Berücksichtigung der Tatsache, dass im Rahmen der Grundfreiheiten keine Gesetzgebungskompetenzen bestehen. Anderenfalls könnte nämlich über das eigentliche Ziel des Abkommen „hinausgeschossen“ werden und eine Auslegung des EWR-Abkommens erfolgen, wie es nicht mehr vom liechtensteinischen Zustimmungs- und Ratifikationsgesetz gedeckt ist.
- 57 Die Nichtberücksichtigung steuerrechtlicher Sachverhalte im EWR-Abkommen muss demzufolge eine Ausstrahlungswirkung auf die Grundfreiheiten des EWR-Abkommens haben. Demgemäß erscheint es möglich, dass die Grundfreiheiten gerade im steuerlichen Bereich unterschiedlich zwischen EWR-Abkommen und Unionsrecht auszulegen sind. Hierauf wird im Folgenden noch zurückzukommen sein.

B. EWR-Grundfreiheitliche Vorgaben für das liechtensteinische GloBE-Gesetz

- 58 Auf Basis der MindbestRL¹¹³ besteht keine Notwendigkeit Liechtensteins, das GloBE-Gesetz auch auf große nationale Gruppen, die ausschließlich in Liechtenstein tätig sind, zu erstrecken.

¹¹² EuGH 14.12.1991, Gutachten 1/91, ECLI:EU:C:1991:490, Rn. 29 – EWR I.

¹¹³ Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, ABl. 2022/L 328/1.

- 59 Wie zuvor aufgezeigt, ist die Mindestbesteuerung nicht aufgrund der EWR-rechtlichen Vorgaben in das liechtensteinische Recht zu übernehmen. Der Gemeinsame EWR-Ausschuss hat nach meiner Kenntnis keine entsprechende Entscheidung getroffen.
- 60 Bei der nationalen Steuergesetzgebung sind die jedoch die Grundfreiheiten des EWR zu beachten. Diese gelten vergleichbar mit denen des Unionsrechts auch für die EWR-Mitgliedstaaten und damit auch das Fürstentum Liechtenstein.¹¹⁴ Die Erfassung großer inländischer Gruppen könnte durch das GloBE-Gesetz aufgrund der EWR-Mitgliedschaft des Fürstentums Liechtenstein geboten sein. Die Ausweitung der globalen Mindeststeuer auf große inländische Gruppen wurde auf Unionsebene durch den EU-Gesetzgeber mit dem in der Niederlassungsfreiheit enthaltenen Diskriminierungsverbot begründet.¹¹⁵ So könne jegliches Risiko einer Diskriminierung zwischen grenzüberschreitenden und inländischen Sachverhalten vermieden werden.¹¹⁶ Es wird hier allerdings explizit nur auf eine mögliche Diskriminierung, nicht aber eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit abgestellt.
- 61 Art. 31 EWR-Abkommens, der das EWR-Niederlassungsrecht zum Gegenstand hat, ist identisch mit der Bestimmung des heutigen Art. 49 AEUV über die Niederlassungsfreiheit.¹¹⁷ Beide Vorschriften sind grundsätzlich einheitlich auszulegen (hierzu oben Rn. 40 ff.).¹¹⁸ Eine Verpflichtung zur in jedem Fall deckungsgleichen Auslegung besteht hingegen nicht (hierzu oben Rn. 55 ff.), unter anderem weil die Ziele der EU-Verträge (EUV und des AEUV) auf der einen Seite andere sind als die eines Assoziierungsabkommens wie des EWR-Abkommens auf der anderen. Auch aus diesem Grund unterscheiden sich die Auslegungsregeln des Unionsrechts von den völkerrechtlichen Auslegungsregeln des EWR-Abkommens jedenfalls in Einzelheiten. Hierauf wird auch in Rechtsprechung und Literatur hingewiesen.
- 62 Die Auslegung des EWR-Abkommens richtet sich nach den völkerrechtlichen Auslegungsmethoden der Wiener Vertragsrechtskonvention (WVRK). Art. 31 WVRK (allgemeine Auslegungsregel) und Art. 32 WVRK (ergänzende Auslegungsmittel) sind damit einschlägig für das EWR-Abkommen. Ausgehend vom Wortlaut steht dabei die gewöhnliche Bedeutung einer Norm im Licht ihres Zusammenhangs sowie ihres Ziels und Zwecks im Vordergrund. Dieser Methode liegt ein vornehmlich objektiver Ansatz zugrunde.¹¹⁹ Das Unionsrecht hingegen wird nach dem Grundsatz des *effet utile* vorrangig teleologisch-dynamisch ausgelegt.

¹¹⁴ Graver, in: Hatje/Müller-Graff (Hg.), § 29, Rn. 14.

¹¹⁵ ErwG. 6 Mindestbesteuerung.

¹¹⁶ ErwG. 6 Mindestbesteuerung.

¹¹⁷ EuGH 23.10.2008, Rs. C-157/07, ECLI:EU:C:2008:588, Rn. 24 – Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt; s.a. EuGH 23.2.2006, Rs. C-471/04, ECLI:EU:C:2006:143, Rn. 49 – Keller Holding.

¹¹⁸ EuGH 23.10.2008, Rs. C-157/07, ECLI:EU:C:2008:588, Rn. 24 – Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt; EuGH 1.4.2004, Rs. C-286/02, ECLI:EU:C:2004:212, Rn. 34 – Bellio F.lli; EuGH 23.9.2003, Rs. C-452/01, ECLI:EU:C:2003:493, Rn. 29 – Schlössle Weissenberg Familienstiftung; EFTA Court 12.12.2003, Case E-1/03, [2003] EFTA Ct. Rep. 143, Rn. 27 – EFTA Surveillance Authority/Iceland.

¹¹⁹ Oesch, SZIER/RSDIE 2011, 583 (605).

- 63 Die Annahme eines absoluten Gleichlaufs zwischen unionaler und EWR-Niederlassungsfreiheit ist also bei genauer Betrachtung nicht haltbar.
- 64 Demgemäß ist, fraglich, ob die Nichteinbeziehung großer inländischer Gruppen in das GloBE-Gesetz innerhalb des Europäischen Wirtschaftsraums gegen Völkerrecht verstößt, oder ob es vielmehr EWR-Abkommensrechtlich geboten ist. Es ist also zu untersuchen, ob deren Nichteinbeziehung großer inländischer Gruppen in den Anwendungsbereich des GloBE-Gesetzes die Grundfreiheiten – insbesondere die Niederlassungsfreiheit – verletzen würde.
- 65 Aufgrund der aber – trotz der gerade herausgestellten Einschränkungen – in weiten Teilen bestehenden Vergleichbarkeit wird im Folgenden insbesondere auf die unionsrechtlichen Grundfreiheiten sowie die einschlägige Rechtsprechung des EuGH zu Niederlassungsfreiheit und Diskriminierungsverbot abgestellt. Offenbar hat es die EU für erforderlich angesehen, die Gleichstellung von großen inländischen Gruppen mit multinationalen Unternehmensgruppen durch Sekundärrecht (positive Integration) vorzunehmen, anstatt dies der Anwendung unmittelbar und ausschließlich der Niederlassungsfreiheit überlassen worden ist (negative Integration).
- 66 Selbst im EU-Recht will man den Rückgriff auf die negative Integration (Gleichstellung von großen inländischen Gruppen und multinationalen Unternehmensgruppen durch die Mitgliedstaaten allein auf Grundlage der Niederlassungsfreiheit) nicht überreizen, und greift deshalb auf die positive Integration, d.h. den Erlass von explizitem Sekundärrecht zurück. Wenn eine Interpretation des EWR-Abkommens nach herkömmlichen völkerrechtlichen Regeln abläuft, kann eine Gleichstellungsverpflichtung „noch viel weniger“ aus der Niederlassungsfreiheit abgeleitet werden.
- 67 Zudem ist bzgl. der Niederlassungsfreiheit anzumerken, dass eine konkrete den vorliegenden Sachverhalt behandelnde Entscheidung des EuGH zum Verhältnis Niederlassungsfreiheit und nationale Steuerhoheit bei Mindeststeuern, die nicht von einem internationalen Konsens erfasst sind – und wo die EuGH-Entscheidung etwa in das EWR-Abkommen und dessen Niederlassungsfreiheit übertragen werden könnte – im Unionsrecht bislang nicht vorliegt, und auch nicht in naher Zukunft zu erwarten ist, da eine sekundärrechtliche Regelung im Unionsrecht (dazu Rn. 15 f.) existiert.

I. Allgemeines zu den unionsrechtlichen Grundfreiheiten

- 68 Die heutige Europäische Union war und ist vornehmlich auf die wirtschaftliche Integration ihrer Mitgliedstaaten ausgerichtet.¹²⁰ Das Herzstück dieser Integration stellt der Binnenmarkt dar,¹²¹ der gem. Art. 26 Abs. 2 AEUV einen Raum ohne Binnengrenzen umfasst, in dem der

¹²⁰ *Haratsch/Koenig/Pechstein*, Rn. 813.

¹²¹ *Pechstein*, in: Streinz (Hg.), Art. 3 EUV, Rn. 7.

freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gewährleistet ist.¹²² Dessen Errichtung und Aufrechterhaltung ist gem. Art. 3 Abs. 3 UAbs. 1 S. 1 EUV eine zentrale¹²³ Daueraufgabe der Europäischen Union.¹²⁴

- 69 Die Verschmelzung der nationalen Märkte der Mitgliedstaaten zu einem einheitlichen Binnenmarkt ist an verschiedene Voraussetzungen gebunden.¹²⁵ So muss zum einen der Zugang zu den Märkten sämtlicher Mitgliedstaaten für alle in der EU ansässigen Wirtschaftsteilnehmer ungeachtet von deren Nationalität gewährleistet sein.¹²⁶ Zum anderen dürfen die EU-ausländischen Wirtschaftsteilnehmer nicht schlechter behandelt werden als inländische,¹²⁷ grenzüberschreitende Aktivitäten sollen grundsätzlich nicht durch nationale Maßnahmen unmöglich oder sogar nur weniger attraktiv gemacht werden dürfen.
- 70 Zur Verwirklichung des einheitlichen Marktes greift das Binnenmarktziel auf die Methoden der positiven und negativen Integration zurück.¹²⁸
- 71 Die Methode der positiven Integration basiert auf dem Abbau der Beschränkungen für den innerunionalen Handel durch die aktive¹²⁹ Rechtsangleichung nationaler Rechtsordnungen mittels Sekundärrechtsakten – vornehmlich Richtlinien – ab.¹³⁰
- 72 Die negative Integration verfolgt ebenfalls das vorgenannte Ziel, allerdings durch die einzel-fallbezogene Verwirklichung der unmittelbar anwendbaren¹³¹ Grundfreiheiten,¹³² die sowohl als Diskriminierungs- wie auch als Beschränkungsverbote wirken.¹³³ Dabei haben insbesondere die Grundfreiheiten die Weiterentwicklung des Binnenmarktes vorangetrieben.¹³⁴

II. Anwendung der Grundfreiheiten auf steuerrechtliche Sachverhalte

- 73 Die EU ist keine „steuerrechtliche Union“.¹³⁵ So haben sich die Mitgliedstaaten gerade im Bereich „Steuern“ viele Souveränitätsrechte vorbehalten.¹³⁶ Gleichwohl kann hier zwischen indi-

¹²² Ehlers, in: Ehlers (Hg.), § 7, Rn. 1.

¹²³ Pechstein, in: Streinz (Hg.), Art. 3 EUV, Rn. 7.

¹²⁴ Terhechte, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hg.), Art. 3 EUV, Rn. 38.

¹²⁵ Vgl. EuGH 25.2.1988, Rs. 299/86, ECLI:EU:C:1988:103, Rn. 24 – Drexli; EuGH 5.5.1982, Rs. 15/81, ECLI:EU:C:1982:135, Rn. 33 – Gaston Schul Douane Expéditeur.

¹²⁶ M. Schröder, in: Streinz (Hg.), Art. 26 AEUV, Rn. 23.

¹²⁷ M. Schröder, in: Streinz (Hg.), Art. 26 AEUV, Rn. 23.

¹²⁸ Korte, in: Calliess/Ruffert (Hg.), Art. 26 AEUV, Rn. 13.

¹²⁹ Vgl. Kingreen, in: Calliess/Ruffert (Hg.), Art. 36 AEUV, Rn. 2.

¹³⁰ Schroeder, § 18, Rn. 6.

¹³¹ Grundlegend EuGH 5.2.1963, Rs. 26/62, ECLI:EU:C:1963:1 – van Gend & Loos.

¹³² Korte, in: Calliess/Ruffert (Hg.), Art. 26 AEUV, Rn. 13.

¹³³ M. Schröder, in: Streinz (Hg.), Art. 26 AEUV, Rn. 23.

¹³⁴ Terhechte, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hg.), Art. 3 EUV, Rn. 40.

¹³⁵ Gröpl, in: Dausers/Ludwigs (Hg.), J., Rn. 17.

¹³⁶ Gröpl, in: Dausers/Ludwigs (Hg.), J., Rn. 24.

rekten und direkten Steuern differenziert werden. So ist die Harmonisierung indirekter Steuern, die die Grundfreiheiten unmittelbar belasten, in den Art. 110-113 AEUV geregelt.¹³⁷ Dabei enthalten die Art. 110-112 AEUV die Grundfreiheiten ergänzende und an die Mitgliedstaaten gerichtete Diskriminierungsverbote im Bereich der indirekten Steuern.¹³⁸ Art. 113 AEUV sieht sodann ein Harmonisierungsgebot im Bereich der indirekten Steuern vor,¹³⁹ der die EU zum Erlass entsprechenden Sekundärrechts ermächtigt.¹⁴⁰ Die Ertrags- und Verwaltungskompetenz verbleibt jedoch bei den Mitgliedstaaten.¹⁴¹

- 74 Für den Bereich der direkten Steuern, zu denen auch die globale Mindestbesteuerung nach den GloBE-Modellregelungen zählt, besteht hingegen keine spezifische Unionskompetenz, so dass die entsprechende Zuständigkeit grundsätzlich bei den Mitgliedstaaten verbleibt.¹⁴² Lediglich der restriktiv ausgestaltete Art. 115 AEUV kann als Kompetenzgrundlage zur Harmonisierung direkter Steuern herangezogen werden.¹⁴³
- 75 Darüber hinaus kommt jedoch der Vorrang des Unionsrechts zum Tragen.¹⁴⁴ Hiernach müssen die Mitgliedstaaten ihre steuerlichen Befugnisse unter Wahrung des Unionsrechts ausüben.¹⁴⁵ Demgemäß sind bei der Ausübung der steuerlichen Kompetenzen neben den Grundrechten, allgemeinen Rechtsgrundsätzen sowie etwaiger auf Art. 115 AEUV gestützter Richtlinien insbesondere die Grundfreiheiten zu beachten.¹⁴⁶ Hiernach sind die nationalen Steuersysteme diskriminierungs- wie beschränkungsfrei auszugestalten.¹⁴⁷
- 76 Positive und negative Integration werden insoweit miteinander verbunden, was zugleich aber auch bedeutet, dass die zwischen EU und Mitgliedstaaten bestehenden Kompetenzverteilungen explizit berücksichtigt werden. An die Kompetenzzuweisung über Art. 115 AEUV wird angeknüpft – die diskriminierungs- und ggf. beschränkungsfreie Ausgestaltung erfolgt auf der dann folgenden Stufe der Kompetenzausgestaltung.

¹³⁷ *Bahns/Brinkmann/Gläser/Sedlaczek*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hg.), Vorb. zu den Art. 110-113 AEUV, Rn. 1.

¹³⁸ *Bahns/Brinkmann/Gläser/Sedlaczek*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hg.), Vorb. zu den Art. 110-113 AEUV, Rn. 2 f.

¹³⁹ *Bahns/Brinkmann/Gläser/Sedlaczek*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hg.), Vorb. zu den Art. 110-113 AEUV, Rn. 3.

¹⁴⁰ *S. Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert (Hg.), Art. 113 AEUV, Rn. 5.

¹⁴¹ *Gröpl*, in: Dausen/Ludwigs (Hg.), J., Rn. 26.

¹⁴² *Gröpl*, in: Dausen/Ludwigs (Hg.), J., Rn. 27.

¹⁴³ *Waldhoff*, in: Wegener (Hg.), § 10, Rn. 82.

¹⁴⁴ *Khan*, in: Geiger/Khan/Kotzur/Kirchmair (Hg.), Art. 110 AEUV, Rn. 2.

¹⁴⁵ EuGH, 15.7.2004, Rs. C-315/02, ECLI:EU:C:2004:446, Rn. 19 – Lenz; EuGH 4.3.2004, Rs. C-334/02, ECLI:EU:C:2004:129, Rn. 21 – Kommission/Frankreich; EuGH 6.6.2000, Rs. C-35/98, ECLI:EU:C:2000:294, Rn. 32 – Verkooijen; EuGH 11.8.1995, Rs. C-80/94, ECLI:EU:C:1995:271, Rn. 32 – Wielockx; EuGH 14.2.1995, Rs. C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, Rn. 21 – Schumacker.

¹⁴⁶ *Gröpl*, in: Dausen/Ludwigs (Hg.), J., Rn. 27; s.a. *Schnitger*, IStR 2022, 741 (752).

¹⁴⁷ Deutscher Bundestag, Unterabteilung Europa, Fachbereich Europa, Vereinbarkeit der Einführung einer Baulandsteuer (Grundsteuer C) mit Unionsrecht, Ausarbeitung v. 19.5.2017, PE 6 – 3000- 24/17, S. 6; s.a. EuGH 4.3.2004, Rs. C-334/02, ECLI:EU:C:2004:129, Rn. 21 – Kommission/Frankreich; EuGH 13.11.2003, Rs. C-209/01, ECLI:EU:C:2003:610, Rn. 22 – Schilling; EuGH 12.12.2002, Rs. C-385/00, ECLI:EU:C:2002:750, Rn. 75 – de Groot; EuGH 14.2.1995, Rs. C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, Rn. 26 – Schumacker

- 77 Im Unterschied hierzu sieht der EWR im Bereich der direkten Steuern gerade keine Kompetenzzuweisung vor. Auch das Modell eines Vorrangs des Unionsrechtes findet sich nicht in irgendeiner entsprechenden Form im EWR-Recht.
- 78 Dabei ist eine bloße Nichtanwendung der betreffenden nationalen Bestimmung(en) durch einfache Verwaltungspraxis nicht ausreichend.¹⁴⁸ Vielmehr muss die Vereinbarkeit der nationalen Bestimmung(en) innerhalb der EU wegen der umzusetzenden GloBE-Richtlinie abschließend durch zwingende innerstaatliche Rechtsvorschriften sichergestellt werden.¹⁴⁹
- 79 Teilweise wird argumentiert, dass die Anwendbarkeit der Grundfreiheiten auf die nationale Steuergesetzgebung eine Umgehung des aus den Art. 114 f. AEUV folgenden Harmonisierungsziels darstellt.¹⁵⁰ Dies wird zwar in anderen Literaturstimmen abgelehnt,¹⁵¹ Allerdings sollte eine Anwendung der Grundfreiheiten auch nicht eigentlich notwendige Sekundärrechtssetzung ausgleichen; dies könnte dann das vertikale Kompetenzverteilungssystem unterlaufen.
- 80 Hier können aber Bedenken angemeldet werden, ob eine volle Anwendung der Grundfreiheiten auf steuerrechtliche Fragen – die wie mehrfach ausgeführt, aus dem EWR-Abkommen ausgeklammert sind – angezeigt sein kann. Auch wenn auf unionaler Ebene positive und negative Integration miteinander verbunden werden (s. hierzu oben Rn. 70 ff. u. Rn. 76), so sieht der EWR im Bereich der direkten Steuern doch gerade keine Kompetenzzuweisung vergleichbar mit der des Art. 115 AEUV vor.
- 81 Die umfassende diskriminierungsfreie Ausgestaltung steuerrechtlicher Fragen auf Grundlage des EWR-Abkommens würde eine Kompetenzzuweisung voraussetzen – was wie ausgeführt gerade nicht gegeben ist. Vielmehr verbleibt diese Kompetenz gerade bei den EFTA-Staaten selbst. Werden bzgl. Diskriminierungsfreiheit und nationaler Steuerhoheit bereits im Unionsrecht Bedenken angemeldet, so muss dies umso mehr für den EWR Berücksichtigung finden.
- 82 Zusammenfassend kann im Falle von Liechtenstein damit festgehalten werden, dass das EWR-Abkommen eine Harmonisierung im Steuerbereich gerade nicht vorsieht; eine Art. 115 AEUV vergleichbare Regelung ist nicht vorgesehen, das ganze EWR-Abkommen betrifft den steuerrechtlichen Bereich gerade nicht. Im Steuerbereich – konkret im Bereich der direkten Steuern – würden nicht vorhandene Kompetenzen im Bereich der positiven Integration durch sehr extensive Auslegung von Vorschriften aus dem Bereich der negativen Integration ersetzt, um einen eigentlich nicht dem EWR-Abkommen unterfallenden Bereich zu regulieren, dies unter

¹⁴⁸ EuGH 4.6.2002, Rs. C-367/98, ECLI:EU:C:2002:326, Rn. 41 – Kommission/Portugal; EuGH 9.3.2000, Rs. C-358/98, ECLI:EU:C:2000:114, Rn. 17 – Kommission/Italien; EuGH 26.10.1995, Rs. C-151/94, ECLI:EU:C:1995:357, Rn. 18 – Kommission/Luxemburg; s.a. *Gröpl*, in: Dauses/Ludwigs (Hg.), J., Rn. 95.

¹⁴⁹ EuGH 4.6.2002, Rs. C-367/98, ECLI:EU:C:2002:326, Rn. 41 – Kommission/Portugal; EuGH 9.3.2000, Rs. C-358/98, ECLI:EU:C:2000:114, Rn. 17 – Kommission/Italien; EuGH 26.10.1995, Rs. C-151/94, ECLI:EU:C:1995:357, Rn. 18 – Kommission/Luxemburg.

¹⁵⁰ S. *Kirchhof*, in: Brandt (Hg.), S. 23 (32 f. u. 36).

¹⁵¹ *Kokott*, § 3, Rn. 79.

Rückgriff auf eine *effet-utile* Auslegung, die als grundsätzlich für das Europarecht im engeren Sinne – also AEUV, EUV und Grundrechtecharta – reserviert angesehen werden muss; der EWR bzw. das EWR-Abkommen sollte(n) hingegen nach klassischen völkerrechtlichen Auslegungsprinzipien ausgelegt werden.

C. Die Nichtberücksichtigung großer inländischer Gruppen als mögliche Verletzung der Grundfreiheiten?

- 83 Hält man die Anwendung der Grundfreiheiten auf das Steuerrecht Liechtensteins für angebracht, gelten grundsätzlich die nachfolgenden Überlegungen; in Einzelpunkten wird immer wieder auf mögliche Besonderheiten auf Grund des Charakters des EWR-Abkommens als völkerrechtliches Abkommen und damit verbundener alternativer Auslegungsweisen hingewiesen.
- 84 Grundsätzlich sollen im Unionsrecht für die Überprüfung nationaler Steuervorschriften alle Grundfreiheiten herangezogen werden können, sofern ein grenzüberschreitender Sachverhalt vorliegt.¹⁵² Im Hinblick auf das liechtensteinische GloBE-Gesetz ist die Niederlassungsfreiheit des Art. 31 EWR-Abkommen einschlägig.¹⁵³ Dies liegt in der Definition des Begriffs der Unternehmensgruppe in Art. 1.2.2. u. Art. 1.2.3. der OECD-Modellregelungen begründet, da diese die Erhebung der globalen *Mindeststeuer* „*nur in Bezug auf kontrollierte Gesellschaften und Betriebsstätten vorsehen, bei denen aufgrund der Anteilseignerstellung oder Kontrolle eine Vollkonsolidierung für Zwecke der Rechnungslegung erfolgt.*“¹⁵⁴ Zwar erscheint es nicht unmöglich, dass die die Gesetzgebung auch Auswirkungen auf die Kapitalverkehrs- und Dienstleistungsfreiheit hat.¹⁵⁵ Solche Auswirkungen wären jedoch die unvermeidliche Konsequenz einer eventuell vorliegenden Beschränkung der Niederlassungsfreiheit, die keine eigenständige Prüfung der genannten Freiheiten rechtfertigen.¹⁵⁶ Die Kapitalverkehrsfreiheit wird demnach ebenso wie die Dienstleistungsfreiheit durch die Niederlassungsfreiheit überlagert.¹⁵⁷

¹⁵² Kokott, § 3, Rn. 80.

¹⁵³ Vgl. zum Entwurf der MindbestRL *Schnitger*, IStR 2022, 741 (742); s.a. *Linn*, Weltweite Mindeststeuer – Herausforderungen für die EU, vbw Studie, November 2021, S. 20 f., abrufbar unter <https://www.vbw-bayern.de/Redaktion/Frei-zugaengliche-Medien/Abteilungen-GS/Wirtschaftspolitik/2021/Downloads/vbw-Studie-Mindeststeuer-11.2021-final.pdf> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

¹⁵⁴ *Schnitger*, IStR 2022, 741 (742).

¹⁵⁵ *Linn*, Weltweite Mindeststeuer – Herausforderungen für die EU, vbw Studie, November 2021, S. 21, abrufbar unter <https://www.vbw-bayern.de/Redaktion/Frei-zugaengliche-Medien/Abteilungen-GS/Wirtschaftspolitik/2021/Downloads/vbw-Studie-Mindeststeuer-11.2021-final.pdf> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

¹⁵⁶ EuGH 13.3.2007, Rs. C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161, Rn. 34 – Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation; EuGH 12.9.2006, Rs. C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 33 – Cadbury Schweppes; vgl. auch EuGH 14.10.2004, Rs. C-36/02, ECLI:EU:C:2004:614, Rn. 27 – Omega.

¹⁵⁷ *Linn*, Weltweite Mindeststeuer – Herausforderungen für die EU, vbw Studie, November 2021, S. 21, abrufbar unter <https://www.vbw-bayern.de/Redaktion/Frei-zugaengliche-Medien/Abteilungen-GS/Wirtschaftspolitik/2021/Downloads/vbw-Studie-Mindeststeuer-11.2021-final.pdf> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

- 85 Zu prüfen ist somit, ob eine Nichteinbeziehung großer inländischer Gruppen in das liechtensteinische GloBE-Gesetz die EWR-Niederlassungsfreiheit verletzt.

I. Niederlassungsrecht / Niederlassungsfreiheit

- 86 Die Bestimmungen zum Niederlassungsrecht finden sich in den Art. 31 ff. des EWR-Abkommens, die grundsätzlich vergleichbar zu den im AEUV niedergelegten Regeln zur Niederlassungsfreiheit sind (s. Rn. 54 f.).¹⁵⁸

KAPITEL 2 NIEDERLASSUNGSRECHT

Artikel 31

(1) Im Rahmen dieses Abkommens unterliegt die freie Niederlassung von Staatsangehörigen eines EG-Mitgliedstaats oder eines EFTA-Staates im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten keinen Beschränkungen. Das gilt gleichermaßen für die Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines EG-Mitgliedstaats oder eines EFTA-Staates, die im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten ansässig sind.

Vorbehaltlich des Kapitels 4 umfaßt die Niederlassungsfreiheit die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbesondere von Gesellschaften im Sinne des Artikels 34 Absatz 2, nach den Bestimmungen des Aufnahmestaats für seine eigenen Angehörigen.

(2) Die besonderen Bestimmungen über das Niederlassungsrecht sind in den Anhängen VIII bis XI enthalten.

- 87 Der entsprechende *acquis communautaire* wurde durch das EWR-Abkommen übernommen.¹⁵⁹ Demgemäß kann die bislang ergangene Rechtsprechung des EuGH zur Niederlassungsfreiheit des AEUV grundsätzlich auf das Niederlassungsrecht des EWR-Abkommens übertragen werden. Im Folgenden wird daher einheitlich von der „Niederlassungsfreiheit“ gesprochen.

¹⁵⁸ S.a. Graver, in: Hatje/Müller-Graff (Hg.), § 29, Rn. 11.

¹⁵⁹ Graver, in: Hatje/Müller-Graff (Hg.), § 29, Rn. 11.

II. Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit

- 88 Zunächst ist zu prüfen, ob die Niederlassungsfreiheit auf die hier zu untersuchende Fragestellung Anwendung findet.¹⁶⁰ Liegt ein einschlägiger und abschließender Sekundärrechtsakt vor, so ist die nationale Regelung auf sekundärrechtlicher Grundlage und nicht anhand der Niederlassungsfreiheit zu prüfen.¹⁶¹ Der Sekundärrechtsakt entfaltet dann eine (weitgehende) Sperrwirkung zu Lasten der Niederlassungsfreiheit.¹⁶²
- 89 Wie bereits zuvor ausgeführt, gilt die MindbestRL nicht für das Fürstentum Liechtenstein (s. Rn. 37). Eine Übernahme in das EWR-Recht auf Grundlage eines Beschlusses des Gemeinsamen EWR-Ausschusses ist meines Wissens nicht vorgesehen. Demgemäß ist nicht zu überprüfen, ob diese eine im Hinblick auf das GloBE-Gesetz abschließende Harmonisierungsmaßnahme darstellt. Auch sind weitere sekundäre Rechtsakte der Union, die für die EWR-Mitglieder Liechtenstein, Norwegen und Island Geltung beanspruchen und damit eine Prüfung des GloBE-Gesetzes anhand der Niederlassungsfreiheit sperren könnten, nicht ersichtlich. Die Niederlassungsfreiheit ist somit im vorliegenden Fall anwendbar.

III. Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit

- 90 Die Niederlassungsfreiheit bettet die selbständig erwerbstätigen natürlichen und juristischen Personen in das Binnenmarktkonzept ein.¹⁶³ Diesen soll die freie Wahl des bzw. der Unternehmensstandorte(s) ermöglicht werden,¹⁶⁴ so dass diese sich dort niederlassen können, wo die komparativen Kostenvorteile im individuellen Fall am größten sind.¹⁶⁵ Möglich sind hier bspw. auch binnenmarktweite Standortstrategien,¹⁶⁶ die mehrere Niederlassungen in unterschiedlichen Mitgliedstaaten umfassen.
- 91 Als Niederlassung gilt dabei jede feste Einrichtung zur tatsächlichen Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit auf unbestimmte Zeit,¹⁶⁷ um in stabiler und kontinuierlicher Weise am Wirtschaftsleben eines anderen Mitgliedstaats teilnehmen sowie daraus Nutzen ziehen zu können.¹⁶⁸

¹⁶⁰ Korte, in: Calliess/Ruffert (Hg.), Art. 49 AEUV, Rn. 5.

¹⁶¹ EuGH 19.10.2017, Rs. C-573/16, ECLI:EU:C:2017:772, Rn. 27 f. – Air Berlin; EuGH 1.10.2009, Rs. C-569/07, ECLI:EU:C:2009:594, Rn. 26 – HSBC Holdings; EuGH 24.1.2008, Rs. C-257/06, ECLI:EU:C:2008:35, Rn. 14 – Roby Profumi; EuGH 13.12.2001, Rs. C-324/99, ECLI:EU:C:2001:682, Rn. 32 – DaimlerChrysler.

¹⁶² Korte, in: Calliess/Ruffert (Hg.), Art. 49 AEUV, Rn. 5.

¹⁶³ Müller-Graff, in: Streinz (Hg.), Art. 49 AEUV, Rn. 5.

¹⁶⁴ Haratsch/Koenig/Pechstein, Rn. 948.

¹⁶⁵ Korte, in: Calliess/Ruffert (Hg.), Art. 49 AEUV, Rn. 1.

¹⁶⁶ Korte, in: Calliess/Ruffert (Hg.), Art. 49 AEUV, Rn. 1; Müller-Graff, in: Streinz (Hg.), Art. 49 AEUV, Rn. 5.

¹⁶⁷ EuGH 11.12.2007, Rs. C-438/05, ECLI:EU:C:2007:772, Rn. 70 – Viking Line; EuGH 12.9.2006, Rs. C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 54 – Cadbury Schweppes; EuGH 25.7.1991, Rs. C-221/89, ECLI:EU:C:1991:320, Rn. 20 – Factortame.

¹⁶⁸ EuGH 8.9.2010, verb. Rs. C-316/07, C-358/07 bis C-360/07, C-409/07 u. C-410/07, ECLI:EU:C:2010:504, Rn. 59 – Stoß; EuGH 8.9.2010, Rs. C-409/06, ECLI:EU:C:2010:503, Rn. 46 – Winner Wetten; EuGH 14.9.2006, Rs.

92 Der EuGH definiert den Schutzzumfang der Niederlassungsfreiheit wie folgt:

„Die Niederlassungsfreiheit, die Art. 49 AEUV den Angehörigen der Europäischen Union zuerkennt, umfasst für sie die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen unter den gleichen Bedingungen wie den im Recht des Niederlassungsstaats für dessen eigene Angehörige festgelegten. Mit ihr ist gemäß Art. 54 AEUV für die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Union haben, das Recht verbunden, ihre Tätigkeit in dem betreffenden Mitgliedstaat durch eine Tochtergesellschaft, Zweigniederlassung oder Agentur auszuüben.“¹⁶⁹

93 Hiermit ist sichergestellt, dass die selbständig erwerbstätigen natürlichen wie juristischen Personen seitens des Aufnahmestaats nicht schlechter als Inländer behandelt werden.¹⁷⁰ Dies gilt auch für Zweigniederlassungen, deren Muttergesellschaft sich in einem anderen Mitgliedstaat befindet, vgl. Art. 31 Abs. 1 S. 2 EWR-Abkommen. Gleichzeitig darf der Herkunftsstaat eine Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat nicht behindern.¹⁷¹ Die Niederlassungsfreiheit enthält damit eine Zuzugs- wie auch eine Wegzugskomponente, und gilt für alle Konstellationen von Gründung und Verlegung von Primär- sowie Sekundärniederlassungen.

94 Vorliegend handelt es sich um die (steuerliche) Behandlung des Hauptsitzes ebenso wie einer Sekundärniederlassung multinationaler Unternehmen – auch solcher mit Hauptsitz in der EU – in Liechtenstein. Dazu zählt auch die Komponente, dass liechtensteinische Unternehmen auf Grund steuerlicher Regelungen möglicherweise davon abgehalten werden könnten, eine Zweigniederlassung in einem Drittstaat zu errichten, um selbst nicht zu einer multinationalen Unternehmensgruppe zu werden.

95 Aus fiskalischer Sicht ist die Niederlassungsfreiheit bei einer Besteuerung der Einkünfte aus einer mittels einer ständigen Präsenz verfolgten Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat betroffen.¹⁷² Eine solche Konstellation würde durch das angedachte liechtensteinische GloBE-Gesetz behandelt. Hiernach sollen sowohl gebietsfremde als auch gebietsansässige Geschäftseinheiten einer in Liechtenstein ansässigen (in der Konzernhierarchie also obersten) Muttergesellschaft (multinationale Unternehmensgruppe) mit einer Ergänzungssteuer in Höhe von 15% belegt werden. Hiervon sind Zuzugs- wie Wegzugskonstellationen betroffen. Eine Zuzugskonstellation ist beispielsweise gegeben, wenn ein Unternehmen aus einem EWR-Staat sich

C-386/04, ECLI:EU:C:2006:568, Rn. 18 – Stauffer; EuGH 30.11.1995, Rs. C-55/94, ECLI:EU:C:1995:411, Rn. 25 – Gebhard.

¹⁶⁹ EuGH 17.7.2014, Rs. C-48/13, ECLI:EU:C:2014:2087, Rn. 17 – Nordea Bank Danmark; s.a. EuGH 13.12.2005, Rs. C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763, Rn. 30 – Marks & Spencer; EuGH 21.9.1999, Rs. C-307/97, ECLI:EU:C:1999:438, Rn. 34 – Compagnie de Saint-Goban.

¹⁷⁰ EuGH 21.9.1999, Rs. C-307/97, ECLI:EU:C:1999:438, Rn. 34 – Compagnie de Saint-Goban.

¹⁷¹ EuGH 13.12.2005, Rs. C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763, Rn. 31 – Marks & Spencer.

¹⁷² Waldhoff, in: Wegener (Hg.), § 10, Rn. 93.

mit Haupt- oder Sekundärniederlassung in Liechtenstein neu ansiedelt und dann höher besteuert wird als eine große inländische Gruppe. Eine Wegzugskonstellation kann gegeben sein, wenn eine große inländische Gruppe beschließt, eine Zweigniederlassung in einem anderen EWR-Mitgliedstaat zu eröffnen und hierdurch dann zu einer multinationalen Unternehmensgruppe wird, die der 15%-Mindeststeuer zu unterwerfen ist.

- 96 Der notwendige grenzüberschreitende Sachverhalt¹⁷³ liegt, wie gerade zuvor deutlich gemacht, unproblematisch vor.
- 97 Ebenfalls liegt keine Bereichsausnahme vor.¹⁷⁴

Zwischenergebnis zum Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit

- 98 **Demgemäß ist der Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit eröffnet.**

IV. Keine Einbeziehung von großen inländischen Gruppen in das liechtensteinische GloBE-Gesetz als Beschränkung der Niederlassungsfreiheit

- 99 Die Verletzung der Niederlassungsfreiheit setzt zunächst einen Eingriff in deren Schutzbereich durch einen Verpflichtungsadressaten voraus.

1. Verpflichtete der Niederlassungsfreiheit

- 100 Verpflichtete der Niederlassungsfreiheiten sind insbesondere die EWR-Mitgliedstaaten mitsamt aller Untergliederungen. Judikative, Exekutive wie Legislative sind an die EWR-Abkommensverpflichtungen gebunden, so dass jede mitgliedstaatliche Handlung – aktives Tun ebenso wie Unterlassen – als Eingriffshandlung in Betracht kommt.¹⁷⁵ Bei dem angedachten GloBE-Gesetz seitens des Fürstentums Liechtenstein handelt es sich unproblematisch um eine solche staatliche Handlung.

2. Beschränkung der Niederlassungsfreiheit

- 101 Gem. Art. 31 Abs. 1 S. 1 des EWR-Abkommens sind Diskriminierungen ebenso wie Beschränkungen im Rahmen der Ausübung der Niederlassungsfreiheit verboten. Demgemäß ist jede

¹⁷³ *Haratsch/Koenig/Pechstein*, Rn. 953.

¹⁷⁴ Allgemein zum Bereich des Steuerrechts *Kokott*, § 3, Rn. 79.

¹⁷⁵ *Haratsch/Koenig/Pechstein*, Rn. 968.

Maßnahme, die die Ausübung der Niederlassungsfreiheit unterbindet, behindert oder weniger attraktiv macht, als Beeinträchtigung¹⁷⁶ der Niederlassungsfreiheit anzusehen.¹⁷⁷ Dies kann grundsätzlich durch eine offene oder versteckte Diskriminierung oder eine unterschiedslose Beschränkung veranlasst werden.¹⁷⁸

102 Der jetzige Entwurf des liechtensteinischen GloBE-Gesetzes differenziert nicht zwischen multinationalen Unternehmensgruppen und großen inländischen Gruppen oberhalb der geltenden Umsatzschwelle von EUR 750 Mio. Vielmehr werden sämtliche (unteren) Geschäftseinheiten beider Unternehmensgruppen der Mindestbesteuerung in Höhe von 15% unterworfen. Insbesondere erfolgt keine Bevorzugung von unteren Geschäftseinheiten großer inländischer Gruppen, da deren Besteuerung von den nationalen 12,5% über die Erhebung einer Ergänzungssteuer auf 15% angehoben wird. Folglich werden diese ebenso mit 15% besteuert wie liechtensteinische oder EWR-ausländische multinationale Unternehmensgruppen. Beiden letztgenannten Gruppen entsteht somit gegenüber großen inländischen Gruppen kein Wettbewerbsnachteil bei Ausübung der Niederlassungsfreiheit, so dass diese Ausübung nicht eingeschränkt wird.

103 Fraglich erscheint, ob das liechtensteinische GloBE-Gesetz einen Eingriff in die Niederlassungsfreiheit darstellen würde, wenn dieses nicht auf große inländische Unternehmensgruppen, sondern nur auf multinationale Unternehmensgruppen anwendbar wäre. Dies soll im Folgenden untersucht werden. Diese Variante wird im Folgenden als GloBE-Gesetz alternative Neufassung (aNF) bezeichnet.

104 Hierbei ist zwischen den internationalen Ergänzungssteuern

- a. In Form einer Income Inclusion Rule (IIR) gem. Art. 7 Abs. 2 lit. A GloBE-Gesetz-E sowie
- b. der Undertaxed Payment Rule (UTPR) gem. Art. 7 Abs. 2 lit. b GloBE-Gesetz-E

zu differenzieren.¹⁷⁹

¹⁷⁶ S. Kokott, § 3, Rn. 101.

¹⁷⁷ EuGH 25.10.2017, Rs. C-106/16, ECLI:EU:C:2017:804, Rn. 46 – Polbud; EuGH 28.1.2016, Rs. C-375/14, ECLI:EU:C:2016:60, Rn. 21 – Rosanna Laezza; EuGH 17.7.2008, Rs. C-389/05, ECLI:EU:C:2008:411, Rn. 52 – Kommission/Frankreich; EuGH 13.12.2007, Rs. C-465/05, ECLI:EU:C:2007:781, Rn. 17 – Kommission/Italien; EuGH 26.10.2006, Rs. C-65/05, ECLI:EU:C:2006:673, Rn. 48 – Kommission/Griechenland; EuGH 30.3.2006, Rs. C-451/03, ECLI:EU:C:2006:208, Rn. 31 – Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti; EuGH 5.10.2004, Rs. C-442/02, ECLI:EU:C:2004:586, Rn. 11 – CaixaBank France; EuGH 17.10.2002, Rs. C-79/01, ECLI:EU:C:2002:592, Rn. 26 – Payroll Data Services; EuGH 15.1.2002, Rs. C-439/99, ECLI:EU:C:2002:14, Rn. 22 – Kommission/Italien.

¹⁷⁸ Forsthoff, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hg.), Art. 49 AEUV, Rn. 74.

¹⁷⁹ Art. 7 GloBE-Gesetz-E: „Anwendungsbereich

1) Der internationalen Ergänzungssteuer unterliegen liechtensteinische Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe respektive einer grossen inländischen Gruppe, deren oberste Muttergesellschaft in ihrem Konzernabschluss in mindestens zwei der vier Geschäftsjahre, die dem geprüften Geschäftsjahr unmittelbar vorausgehen, einen jährlichen Umsatz von 750 Millionen Euro erreicht.

2) Die internationale Ergänzungssteuer erfolgt in folgender Form:

105 Zudem ist in beiden Fällen – insbesondere jedoch im Rahmen der Income Inclusion Rule – auch die Erhebung der liechtensteinischen Ergänzungssteuer in Form einer Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (QDMTT) gem. Art. 4 GloBE-Gesetz-E zu beachten.¹⁸⁰

a. Erhebung einer Income Inclusion Rule nur bei multinationalen Unternehmensgruppen (und nicht bei großen inländischen Unternehmensgruppen) als Eingriff in die Niederlassungsfreiheit

106 Die vorrangig anzuwendende Income Inclusion Rule im Rahmen der internationalen Ergänzungssteuer würde in der zu untersuchenden Konstellation die Erhebung der internationalen Ergänzungssteuer grundsätzlich nur bei in Liechtenstein gelegenen obersten Muttergesellschaften multinationaler Unternehmensgruppen für niedrig besteuerte gebietsfremde Geschäftseinheiten vorsehen. Hinzu käme die in Art. 4 des Gesetzentwurfs vorgesehene liechtensteinische Ergänzungssteuer auf alle in Liechtenstein ansässigen Einheiten. Faktisch würde somit die gesamte multinationale Unternehmensgruppe einem Mindeststeuersatz von 15% unterfallen.

107 Bei großen inländischen Gruppen würde hingegen in der hier zu untersuchenden Konstellation keine internationale wie nationale Ergänzungssteuer erhoben, so dass diese weiterhin dem Steuersatz von 12,5% unterlägen. Demgemäß hätten die großen nationalen Gruppen einen effektiven Steuervorteil von 2,5%. In diesem Vorteil könnte ein Eingriff in die Niederlassungsfreiheit der in Liechtenstein gelegenen multinationalen Unternehmensgruppen liegen. Dies ist im Folgenden zu untersuchen.

aa. Vorliegen einer offenen Diskriminierung

108 Eine offene Diskriminierung liegt bei einer expliziten Anknüpfung der in Rede stehenden Maßnahme an die Nationalität bei natürlichen Personen bzw. an die Staatszugehörigkeit bei juristi-

a) einer "Income Inclusion Rule" (IIR) im Sinne von Art. 2.1 bis 2.3 der GloBE-Mustervorschriften, gemäss der liechtensteinische Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe oder einer grossen inländischen Gruppe, die Muttergesellschaften sind, den ihnen zuzurechnenden Anteil an der Ergänzungssteuer für niedrig besteuerte Geschäftseinheiten der Gruppe berechnen und entrichten;

b) einer "Undertaxed Payments Rule" (UTPR) im Sinne von Art. 2.4 und 2.5 der GloBE-Mustervorschriften, gemäss der liechtensteinische Geschäfts-einheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe den Liechtenstein zuzurechnenden Anteil an der Ergänzungssteuer für ausländische niedrig besteuerte Geschäftseinheiten berechnen und entrichten."

¹⁸⁰ Art. 4 Abs. 1 GloBE-Gesetz-E: „Der liechtensteinischen Ergänzungssteuer unterliegen liechtensteinische Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe sowie einer grossen inländischen Gruppe, deren oberste Muttergesellschaft in ihrem Konzernabschluss in mindestens zwei der vier Geschäftsjahre, die dem geprüften Geschäftsjahr unmittelbar vorausgehen, einen jährlichen Umsatz von 750 Millionen Euro erreicht.“

schen Personen vor, sofern diese mit einer Schlechterbehandlung von EWR-„Ausländern“ gegenüber Inländern einhergeht.¹⁸¹ Im Hinblick auf Gesellschaften stellt deren Sitz das Äquivalent zur Staatsangehörigkeit dar.¹⁸² Hierbei ist zwischen dem gesellschaftsrechtlichen Sitz sowie dem steuerrechtlichen Sitz zu unterscheiden, auch wenn diese identisch sein sollten.¹⁸³ Eine Anknüpfung an den gesellschaftsrechtlichen Sitz kann eine offene Diskriminierung darstellen.¹⁸⁴

- 109 Die Income Inclusion Rule des angedachten GloBE-Gesetzes (aNF) würde die Erhebung der internationalen Ergänzungssteuer an den Hauptsitz der obersten Muttergesellschaft knüpfen, der sich zudem zwingend in Liechtenstein befinden müsste. Gleiches gilt für die liechtensteinische Ergänzungssteuer (QDMTT). Einziger Unterscheidungspunkt zwischen den hier zu beleuchtenden multinationalen Unternehmensgruppen und den großen inländischen Gruppen ist das Vorhandensein einer im Ausland gelegenen Geschäftseinheit. Im EWR-Ausland sitzende oberste Muttergesellschaften sind jedoch nicht Teil der Regelung. Entscheidend ist, dass die Income Inclusion Rule an den steuerrechtlichen Sitz der obersten Muttergesellschaft anknüpft, aber nicht explizit an die Staatszugehörigkeit im Sinne des Hauptsitzes. Demgemäß würde das GloBE-Gesetz keine offene Diskriminierung darstellen.

bb. Vorliegen einer versteckten Diskriminierung bzw. unterschiedslosen Beschränkung

- 110 Die Income Inclusion Rule könnte jedoch eine versteckte Diskriminierung oder eine reine Beschränkung darstellen. Beide Formen der Behinderung der Niederlassungsfreiheit lassen sich nicht trennscharf voneinander abgrenzen.¹⁸⁵ Eine solche Abgrenzung ist aufgrund der fehlenden praktischen Relevanz (s. hierzu Rn. 267) jedoch im Regelfall auch nicht erforderlich, da die Rechtfertigung bei versteckten Diskriminierungen und Beschränkungen vergleichbar abläuft.¹⁸⁶ Die Rechtsprechung erlaubt neben einer Rechtfertigung auf Grund geschriebener Rechtfertigungsgründe jeweils eine Rechtfertigung mittels sog. ungeschriebener Rechtfertigungsgründe.
- 111 Für das Vorliegen eines Eingriffs in die Niederlassungsfreiheit ist insoweit bereits eine reine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit ausreichend. Aufgrund der umfassenderen Weite des Beschränkungsbegriffs kann dieser demnach zuerst geprüft werden. Gleichzeitig muss aber dessen steuerrechtsspezifische Ausgestaltung Berücksichtigung finden.

¹⁸¹ *Haratsch/Koenig/Pechstein*, Rn. 970.

¹⁸² S. EuGH 30.9.2003, Rs. C-167/01, ECLI:EU:C:2003:512, Rn. 97 – Inspire Art; s.a. EuGH 25.1.2011, Rs. C-382/08, ECLI:EU:C:2011:27, Rn. 33 – Neukirchinger; EuGH 25.10.2007, Rs. C-464/05, ECLI:EU:C:2007:631, Rn. 20 – Geurts u. Vogten.

¹⁸³ *Randelzhofer/Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf (Hg.), Vorbemerkung zu den Art. 39-55 EGV, Rn. 223 f.

¹⁸⁴ *Randelzhofer/Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf (Hg.), Vorbemerkung zu den Art. 39-55 EGV, Rn. 223.

¹⁸⁵ *Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hg.), Art. 49 AEUV, Rn. 81.

¹⁸⁶ *Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hg.), Art. 49 AEUV, Rn. 81.

(1) Vorliegen einer unterschiedslosen Beschränkung

- 112 Die Niederlassungsfreiheit umfasst im Unionsrecht wie auch nach dem EWR-Abkommen neben dem Diskriminierungs- bereits nach dem Wortlaut ein Beschränkungsverbot.¹⁸⁷ Als Behinderung einer solchen Niederlassung und damit Beschränkung der Niederlassungsfreiheit sind alle Maßnahmen anzusehen, die deren Ausübung verbieten, behindern oder weniger attraktiv machen.¹⁸⁸ Diese Behinderungen können in Zuzugsregelungen ebenso wie in Wegzugsregelungen gesehen werden.¹⁸⁹
- 113 Wie ausgeführt ist mit der Niederlassungsfreiheit auch das Recht EWR-ansässiger Gesellschaften verbunden, ihre Tätigkeit auch in anderen Mitgliedstaaten mittels einer Tochtergesellschaft, Zweigniederlassung oder Agentur auszuüben.¹⁹⁰ Dabei soll die Niederlassungsfreiheit die Inländerbehandlung im Aufnahmestaat gewährleisten.¹⁹¹ Zudem verbietet die Niederlassungsfreiheit die Behinderung einer Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat.¹⁹² Dabei kann diese Niederlassung sowohl in einer Neugründung der Hauptniederlassung als auch in einer Verlegung einer unteren Geschäftseinheit und damit Sekundärniederlassung bestehen.
- 114 In diesem Zusammenhang ist jedoch zu beachten, dass die Anwendung der Grundfreiheiten auf steuerrechtliche Sachverhalte einige Besonderheiten aufweist.¹⁹³ Im steuerrechtlichen Bereich ist der Begriff der unterschiedslosen Beschränkung in seiner ganz allgemeinen Anwendung zu weitgehend.¹⁹⁴

¹⁸⁷ S. EuGH 15.9.2011, Rs. C-240/10, ECLI:EU:C:2011:591, Rn. 34 – Schulz-Delzers u. Schulz.

¹⁸⁸ EuGH 21.5.2015, Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331, Rn. 34 – Verder LabTec; EuGH 16.4.2015, Rs. C-591/13, ECLI:EU:C:2015:230, Rn. 56 – Kommission/Deutschland; EuGH 23.10.2008, Rs. C-157/07, ECLI:EU:C:2008:588, Rn. 30 – Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt; EuGH 6.12.2007, Rs. C-298/05, ECLI:EU:C:2007:754, Rn. 34 – Columbus Container Services; EuGH 5.10.2004, Rs. C-442/02, ECLI:EU:C:2004:586, Rn. 11 – CaixaBank France; EuGH 30.11.1995, ECLI:EU:C:1995:411, Rn. 37 – Gebhard.

¹⁸⁹ Vgl. EuGH 16.4.2015, Rs. C-591/13, ECLI:EU:C:2015:230, Rn. 56 – Kommission/Deutschland.

¹⁹⁰ EuGH 4.7.2013, Rs. C-350/11, ECLI:EU:C:2013:447, Rn. 20 – Argenta Spaarbank; EuGH 27.11.2008, Rs. C-418/07, ECLI:EU:C:2008:659, Rn. 16 – Société Papillon; EuGH 23.10.2008, Rs. C-157/07, ECLI:EU:C:2008:588, Rn. 28 – Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt; EuGH 23.2.2006, Rs. C-471/04, ECLI:EU:C:2006:143, Rn. 29 – Keller Holding; EuGH 14.12.2000, Rs. C-141/99, ECLI:EU:C:2000:696, Rn. 20 – AMID; EuGH 21.9.1999, Rs. C-307/97, ECLI:EU:C:1999:438, Rn. 34 – Compagnie de Saint-Gobain.

¹⁹¹ EuGH 23.10.2008, Rs. C-157/07, ECLI:EU:C:2008:588, Rn. 29 – Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt; EuGH 23.2.2006, Rs. C-471/04, ECLI:EU:C:2006:143, Rn. 30 – Keller Holding; EuGH 14.12.2000, Rs. C-141/99, ECLI:EU:C:2000:696, Rn. 21 – AMID; EuGH 21.9.1999, Rs. C-307/97, ECLI:EU:C:1999:438, Rn. 34 – Compagnie de Saint-Gobain.

¹⁹² EuGH 17.7.2014, Rs. C-48/13, ECLI:EU:C:2014:2087, Rn. 18 – Nordea Bank Danmark; EuGH 23.10.2008, Rs. C-157/07, ECLI:EU:C:2008:588, Rn. 29 – Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt; EuGH 6.12.2007, Rs. C-298/05, ECLI:EU:C:2007:754, Rn. 33 – Columbus Container Services; EuGH 12.9.2006, Rs. C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 42 – Cadbury Schweppes; EuGH 23.2.2006, Rs. C-471/04, ECLI:EU:C:2006:143, Rn. 30 – Keller Holding; EuGH 14.12.2000, Rs. C-141/99, ECLI:EU:C:2000:696, Rn. 21 – AMID; EuGH 16.7.1998, Rs. C-264/96, ECLI:EU:C:1998:370, Rn. 21 – ICI.

¹⁹³ SA GA Hogan 28.11.2019, Rs. C-565/18, ECLI:EU:C:2019:1029, Rn. 34 – Société Générale; s.a. *Musil*, in: *Musil/Weber-Grellet* (Hg.), 1. Teil, Einführung, Rn. 96.

¹⁹⁴ SA GA Hogan 28.11.2019, Rs. C-565/18, ECLI:EU:C:2019:1029, Rn. 35 – Société Générale; SA GA Kokott 28.1.2016, Rs. C-122/15, ECLI:EU:C:2016:65, Rn. 66 – C; SA GA Kokott 22.1.2015, Rs. C-686/13, ECLI:EU:C:2015:31, Rn. 40 – X; SA GA Kokott 5.9.2013, Rs. C-385/12, ECLI:EU:C:2013:531, Rn. 83 – Hervis Sport- és Divatkereskedelmi; SA GA Kokott 21.12.2011, Rs. C-498/10, ECLI:EU:C:2011:870, Rn. 28 – X.

- 115 So hat Generalanwältin *Kokott* in der Rs. „Tesco-Global Áruházak“ ausgeführt, dass Steuern und Abgaben per se eine Belastung darstellen und dadurch die Attraktivität einer Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat senken.¹⁹⁵ Eine Prüfung am Maßstab der unterschiedslosen bzw. diskriminierungsfreien Beschränkungen würde folglich sämtliche nationalen Steuertatbestände dem Unionsrecht unterwerfen und damit die Souveränität der Mitgliedstaaten in Steuerangelegenheiten wesentlich in Frage stellen.¹⁹⁶ Der Gerichtshof habe daher schon mehrfach entschieden, dass mitgliedstaatliche Regelungen zu Bedingungen und Höhe der Besteuerung von der Steuerautonomie gedeckt seien, soweit die Behandlung des grenzüberschreitenden Sachverhalts gegenüber dem inländischen Sachverhalt nicht diskriminierend sei.¹⁹⁷
- 116 Demgemäß ist der Beschränkungsbegriff bei der Prüfung steuerlicher Sachverhalte auf diskriminierende Maßnahmen zu begrenzen.¹⁹⁸ Unterschiedslose Beschränkungen finden demnach im steuerlichen Kontext keine Berücksichtigung.
- 117 Dieser Ansatz ist auch der ständigen Rechtsprechung des EuGH zu entnehmen.¹⁹⁹ Zwar nimmt er nicht in allen entsprechenden Urteilen Bezug auf eine „diskriminierende Maßnahme“.²⁰⁰ Gleichwohl hat er im Bereich des Steuerrechts noch keine unterschiedslose bzw. diskriminierungsfreie Beschränkung der Niederlassungsfreiheit untersucht.²⁰¹ Zudem betont er regelmäßig, dass die Vergleichbarkeit der Situationen zu berücksichtigen ist.²⁰² Die Vergleichsgruppenbildung ist jedoch gerade ein im Rahmen einer Diskriminierung zu prüfendes Element.
- 118 Die Einschränkung des Eingriffsbegriff im Steuerbereich auf diskriminierende Maßnahmen steht zudem auch mit dem übrigen Primärrecht in Einklang.²⁰³ So sieht der AEUV gerade im Bereich des Steuerrechts erhöhte formelle Voraussetzungen für Gesetzgebungsakte vor und betont damit die Souveränität der Mitgliedstaaten in diesem Bereich.²⁰⁴ Weiter ist hier auch zu berücksichtigen, dass der EuGH in anderen Grundfreiheiten den Beschränkungsbegriff ebenfalls einschränkt, im Bereich der Warenverkehrsfreiheit etwa bringt er die *Keck*-Formel zur Anwendung. Gerade die Steuersouveränität der Mitgliedstaaten (hierzu nochmals unten

¹⁹⁵ SA GA Kokott 4.7.2019, Rs. C-323/18, ECLI:EU:C:2019:567, Rn. 43 – Tesco-Global Áruházak.

¹⁹⁶ SA GA Kokott 4.7.2019, Rs. C-323/18, ECLI:EU:C:2019:567, Rn. 43 – Tesco-Global Áruházak.

¹⁹⁷ SA GA Kokott 4.7.2019, Rs. C-323/18, ECLI:EU:C:2019:567, Rn. 43 – Tesco-Global Áruházak.

¹⁹⁸ SA GA Hogan 28.11.2019, Rs. C-565/18, ECLI:EU:C:2019:1029, Rn. 35 – Société Générale.

¹⁹⁹ So SA GA Hogan 28.11.2019, Rs. C-565/18, ECLI:EU:C:2019:1029, Rn. 37 – Société Générale.

²⁰⁰ SA GA Hogan 28.11.2019, Rs. C-565/18, ECLI:EU:C:2019:1029, Rn. 37 – Société Générale.

²⁰¹ SA GA Kokott 5.9.2013, Rs. C-385/12, ECLI:EU:C:2013:531, Rn. 84 – Hervis Sport- és Divatkereskedelmi. Nach bisherigen Recherchen hat diese Aussage auch nach knapp 10 Jahren weiterhin Bestand.

²⁰² S. bspw. EuGH 12.6.2018, Rs. C-650/16, ECLI:EU:C:2018:424, Rn. 20 – A/S Bevola; EuGH 17.12.2015, Rs. C-388/14, ECLI:EU:C:2015:829, Rn. 26 – Timac Agro Deutschland; EuGH 17.7.2014, Rs. C-48/13, ECLI:EU:C:2014:2087, Rn. 23 – Nordea Bank Danmark; EuGH 6.9.2012, Rs. C-18/11, ECLI:EU:C:2012:532, Rn. 17 – Philips Electronics UK.

²⁰³ SA GA Kokott 5.9.2013, Rs. C-385/12, ECLI:EU:C:2013:531, Rn. 84 – Hervis Sport- és Divatkereskedelmi.

²⁰⁴ SA GA Kokott 5.9.2013, Rs. C-385/12, ECLI:EU:C:2013:531, Rn. 84 – Hervis Sport- és Divatkereskedelmi.

Rn. 216 ff.) muss besondere Berücksichtigung finden, dies in einem völkerrechtlichen Vertragstext nochmals mehr als im Unionsrecht. Ebenso müssen in sich widersprüchliche Ergebnisse vermieden werden (hierzu nochmals unten 208 ff.).

- 119 Eine unterschiedslose Beschränkung der Niederlassungsfreiheit ist somit im Ergebnis nicht möglich. Demgemäß ist nicht zu prüfen, ob das liechtensteinische GloBE-Gesetz (aNF) und insbesondere dessen IIR eine solche Maßnahme darstellt. Denn selbst wenn die IIR – ggf. in Zusammenwirken mit der QDMTT – des GloBE-Gesetzes (aNF) als eine solche unterschiedslose Maßnahme zu qualifizieren wäre, wäre kein Eingriff in die Niederlassungsfreiheit gegeben.

(2) Vorliegen einer indirekten Diskriminierung

- 120 Da ein Eingriff in die Niederlassungsfreiheit aufgrund einer unterschiedslosen Beschränkung ausscheidet (s. Rn. 112 ff.), müsste die IIR des liechtensteinischen GloBE-Gesetzes als direkte oder indirekte Diskriminierung einzuordnen sein,²⁰⁵ um einen solchen Eingriff bejahen zu können. Eine offene Diskriminierung wurde jedoch bereits ausgeschlossen (s. Rn. 108 f.). Zu prüfen bleibt damit, ob die IIR – ggf. in Verbindung mit der QDMTT – eine Beschränkung in Form einer indirekten Diskriminierung darstellen könnte.

- 121 Nach der Rechtsprechung des EuGH liegt eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit in Form einer indirekten Diskriminierung im steuerlichen Kontext vor,

„wenn nach einer Regelung eines Mitgliedstaats eine gebietsansässige Gesellschaft, die eine Tochtergesellschaft oder eine Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem anderen Staat des EWR-Abkommens unterhält, gegenüber einer gebietsansässigen Gesellschaft mit einer Betriebsstätte oder einer Tochtergesellschaft im erstgenannten Mitgliedstaat in nachteiliger Weise steuerlich unterschiedlich behandelt wird [...]“²⁰⁶

- 122 Dies gilt auch Konstellationen, in der eine in einem EWR-Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft über eine Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat tätig ist.²⁰⁷

²⁰⁵ SA GA Kokott 4.7.2019, Rs. C-323/18, ECLI:EU:C:2019:567, Rn. 45 – Tesco-Global Áruházak.

²⁰⁶ EuGH 17.7.2014, Rs. C-48/13, ECLI:EU:C:2014:2087, Rn. 19 – Nordea Bank Danmark; s.a. Kokott/Ost, EuZW 2011, 496 (498).

²⁰⁷ EuGH 4.7.2013, Rs. C-350/11, ECLI:EU:C:2013:447, Rn. 21 – Argenta Spaarbank; EuGH 23.10.2008, Rs. C-157/07, ECLI:EU:C:2008:588, Rn. 31 – Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt; EuGH 15.5.2008, Rs. C-414/06, ECLI:EU:C:2008:278, Rn. 20 – Lidl Belgium.

- 123 Eine solche steuerliche Benachteiligung ist nämlich dazu geeignet, eine rein nationale Gesellschaft von der Ausübung ihrer Tätigkeit mittels einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte – bspw. durch Neugründung, Erwerb oder Verlegung einer inländischen Betriebsstätte²⁰⁸ – abzuhalten.²⁰⁹
- 124 Bei bereits transnational agierenden Gesellschaften könnte eine solche steuerliche Benachteiligung zu einer Aufgabe von im Ausland gelegenen Betriebsstätten führen.²¹⁰
- 125 Demnach wird eine nationale Maßnahme im steuerlichen Bereich nur dann als geeignet angesehen, die Ausübung der Niederlassungsfreiheit zu behindern oder weniger attraktiv zu machen, wenn diese zwischen inländischen und grenzüberschreitenden Sachverhalten unterscheidet.²¹¹ Dabei muss der letztgenannte Sachverhalt gegenüber dem Inlandssachverhalt nachteilig behandelt werden.²¹² Die unterschiedslose Besteuerung inländischer und grenzüberschreitender Sachverhalte stellt hingegen keine Beschränkung in Form einer indirekten Diskriminierung dar (s.o. Rn. 115 ff.).²¹³
- 126 Zunächst ist zu untersuchen, ob grenzüberschreitende und rein inländische Sachverhalte unterschiedlich behandelt werden.²¹⁴ Folglich ist die Frage aufzuwerfen, ob eine Außerachtlassung großer inländischer Gruppen bei der Anwendung der Income Inclusion Rule im Zusammenwirken mit der QDMTT zu einer steuerlichen Ungleichbehandlung inländischer und grenzüberschreitender Sachverhalte führen würde.
- 127 Dies wäre vorliegend der Fall. So würden sämtliche unteren Geschäftseinheiten einer in Liechtenstein ansässigen Muttergesellschaft eines multinationalen Unternehmens über die internationale (IIR) sowie liechtensteinische (QDMTT) Ergänzungssteuer der globalen Mindestbesteuerung unterworfen. Die Geschäftseinheiten großer inländischer Gruppen wären hingegen von dieser Besteuerung ausgenommen und würden weiterhin nur der nationalen Flat-Tax-Rate unterliegen.
- 128 Diese Ungleichbehandlung müsste sodann den grenzüberschreitenden Sachverhalt gegenüber einem rein inländischen Sachverhalt nachteilig behandeln.²¹⁵ Auch dies wäre in der zu untersuchenden Konstellation grundsätzlich gegeben. So würden die grenzüberschreitend tä-

²⁰⁸ EuGH 12.9.2006, Rs. C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 46 – Cadbury Schweppes.

²⁰⁹ Vgl. bspw. EuGH 17.7.2014, Rs. C-48/13, ECLI:EU:C:2014:2087, Rn. 22 – Nordea Bank Danmark; EuGH 4.7.2013, Rs. C-350/11, ECLI:EU:C:2013:447, Rn. 34 – Argenta Spaarbank.

²¹⁰ EuGH 12.9.2006, Rs. C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 46 – Cadbury Schweppes.

²¹¹ SA GA Kokott 26.1.2016, Rs. C-122/15, ECLI:EU:C:2016:65, Rn. 66 – C.

²¹² SA GA Kokott 9.11.2017, Rs. C-233/16, ECLI:EU:C:2017:852, Rn. 28 – ANGED; vgl. auch EuGH 14.4.2016, Rs. C-522/14, ECLI:EU:C:2016:253, Rn. 29 – Sparkasse Allgäu; EuGH 4.6.2009, verb. Rs. C-439/07 u. C-499/07, ECLI:EU:C:2009:339, Rn. 80 – KBC Bank; EuGH 6.12.2007, Rs. C-298/05, ECLI:EU:C:2007:754, Rn. 53 – Columbus Container Services.

²¹³ SA GA Kokott 26.1.2016, Rs. C-122/15, ECLI:EU:C:2016:65, Rn. 66 – C.

²¹⁴ Vgl. SA GA Kokott 4.7.2019, Rs. C-323/18, ECLI:EU:C:2019:567, Rn. 45 – Tesco-Global Áruházak.

²¹⁵ SA GA Kokott 4.7.2019, Rs. C-323/18, ECLI:EU:C:2019:567, Rn. 45 – Tesco-Global Áruházak.

tigen multinationalen Unternehmensgruppen mit Inkrafttreten des GloBE-Gesetzes einer effektiven Besteuerung in Höhe von 15% unterliegen. Die rein national tätigen großen inländischen Gruppen würden hingegen weiterhin mit dem nationalen Steuersatz von 12,5% belegt. Für die multinationalen Unternehmensgruppen würde das Inkrafttreten des GloBE-Gesetzes (aNF) folglich mit einer Steuererhöhung von 2,5% einhergehen, womit diese einen entsprechenden Steuernachteil gegenüber den großen inländischen Gruppen erleiden würden. Folglich würde eine nachteilige Behandlung grenzüberschreitender Sachverhalte (multinationale Unternehmensgruppen) gegenüber reinen Inlandssachverhalten (große inländische Gruppen) erfolgen. Dabei ist bereits ausreichend, dass das GloBE-Gesetz (aNF) geeignet ist, eine solche Benachteiligung herbeizuführen.²¹⁶ Ein Nachweis, dass das GloBE-Gesetz (aNF) tatsächlich diese Auswirkung zeigt, muss nicht erbracht werden.²¹⁷

129 Betrachtet man das Fürstentum Liechtenstein isoliert, so würde die Einführung des GloBE-Gesetzes (aNF) multinationale Unternehmensgruppen gegenüber großen inländischen Gruppen in Form eines Steuernachteils in Höhe von 2,5% benachteiligen. Hierin könnte sodann eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit in Form einer indirekten Diskriminierung gesehen werden.

130 Zu beachten ist jedoch, dass das GloBE-Gesetz nicht isoliert innerhalb der liechtensteinischen Landesgrenzen zu betrachten, sondern in den Gesamtkontext des Europäischen Wirtschaftsraumes einzubetten ist. Zudem ist zwischen bereits bestehenden multinationalen Unternehmensgruppen und großen inländischen Gruppen, die eine grenzüberschreitende Tätigkeit aufnehmen wollen, zu differenzieren.

(a) Bereits bestehende multinationale Unternehmensgruppen

131 Bestehende multinationale Unternehmensgruppen werden mit Inkrafttreten der jeweiligen nationalen Regelung aufgrund der bereits vorhandenen ausländischen Betriebsstätten im gesamten EWR-Raum²¹⁸ zur Zahlung einer effektiven globalen Mindeststeuer von 15% verpflichtet.

²¹⁶ EuGH 18.7.2007, Rs. C-231/05, ECLI:EU:C:2007:439, Rn. 42 – Oy; EuGH 13.3.2007, Rs. C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161, Rn. 62 – Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation.

²¹⁷ EuGH 18.7.2007, Rs. C-231/05, ECLI:EU:C:2007:439, Rn. 42 – Oy; EuGH 13.3.2007, Rs. C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161, Rn. 62 – Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation.

²¹⁸ Innerhalb der EU ist die MindestRL gem. deren Art. 56 bis zum 31.12.2023 umzusetzen. Auch die weiteren EWR-Staaten Island und Norwegen werden die globale Mindeststeuer umsetzen, s. OECD, International collaboration to end tax avoidance, abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/beps/> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

(aa) Gründung einer neuen Zweigniederlassung außerhalb Liechtensteins (Wegzugskonstellation)

- 132 Plant nun eine in Liechtenstein ansässige multinationale Unternehmensgruppe die Gründung einer weiteren (EWR-)ausländischen Betriebsstätte, so entstünde ihr dadurch kein steuerlicher Nachteil, da sie bereits unabhängig von dieser Gründung der Ergänzungssteuer unterläge – entweder durch die liechtensteinische (QDMTT) und internationale Ergänzungssteuer (IIR) oder die UTPR eines anderen Mitgliedstaats. Das liechtensteinische GloBE-Gesetz (aNF) würde die betreffende multinationale Unternehmensgruppe somit zwar formal gegenüber den großen inländischen Gruppen benachteiligen. Faktisch wäre die betreffende multinationale Unternehmensgruppe aber nicht in der Ausübung ihrer Niederlassungsfreiheit in Form der Gründung einer neuen gebietsfremden Betriebsstätte eingeschränkt, da sie bereits unabhängig von der Gründung einer weiteren sekundären Niederlassung der globalen Mindestbesteuerung unterläge.
- 133 Vielmehr liegt der Ertragssteuersatz in den weiteren EWR-Staaten zumeist über der globalen Mindestbesteuerung in Höhe von 15%, so dass zum einen die liechtensteinische IIR in dem meisten Fällen nicht zur Anwendung käme.
- 134 Zum anderen würden die gebietsfremden unteren Geschäftseinheiten auch nicht gegenüber den rein nationalen Geschäftseinheiten in anderen EWR-Staaten schlechter gestellt, da in der EU große inländische Unternehmensgruppen der globalen Mindeststeuer aufgrund der Vorgaben der MindestRL unterworfen werden, womit diese keinen Steuervorteil genießen würden.
- 135 Eine Ausdehnung der Untersuchung auf Island und Norwegen erfordert Kenntnis darüber, in welcher Art die OECD-Modellregeln letztendlich umgesetzt werden – die Schweiz beispielsweise scheint auf eine Mindestbesteuerung großer einheimischer Unternehmen zu verzichten.

(bb) Verlegung der primären oder einer sekundären Niederlassung nach Liechtenstein (Zuzugskonstellation)

- 136 Gleiches gilt grundsätzlich, wenn eine gebietsfremde multinationale Unternehmensgruppe ihre oberste Muttergesellschaft nach Liechtenstein verlegen will. Auch hier würde diese unabhängig von der Sitzverlegung bereits der effektiven globalen Mindeststeuer unterliegen. Hinzu kommt, dass eine solche Hauptsitzverlegung auch weiterhin attraktiv sein dürfte, da in dem meisten der EWR-Mitgliedstaaten der durchschnittliche Ertragsteuersatz wesentlich höher als in Liechtenstein liegt.²¹⁹

²¹⁹ S. Statista, Körperschaftsteuersätze in ausgewählten Ländern weltweit im Jahr 2022, abrufbar unter <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/1225581/umfrage/unternehmenssteuern-ausgewaehlte->

- 137 Diese Argumentation kann auch auf die Verlegung unterer Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe nach Liechtenstein sowie bereits dort bestehende Geschäftseinheiten übertragen werden.
- 138 Zu beachten ist aber in diesem Zusammenhang die geplante liechtensteinische Ergänzungssteuer (QDMTT), die in der zu untersuchenden Konstellation nur auf die in Liechtenstein gelegenen Geschäftseinheiten multinationaler Unternehmensgruppen Anwendung fände und deren Mindeststeuersatz auf 15% anheben würde. Geschäftseinheiten großer inländischer Gruppen unterfielen dieser Steuer jedoch nicht, womit sich für diese ein Steuervorteil ergäbe.
- 139 Dieser Steuervorteil benachteiligt zwar die multinationalen Unternehmensgruppen gegenüber den großen inländischen Gruppen, verursacht jedoch keine Einschränkung der Niederlassungsfreiheit, da die grenzüberschreitende Aktivität der multinationalen Unternehmensgruppen – die weitere Gründung einer gebietsfremden Geschäftseinheit ist unabhängig von dieser Besteuerung – nicht eingeengt wird, da sie unabhängig von diesem Vorgang bereits der globalen Mindestbesteuerung unterliegen. Vielmehr handelt es sich in erster Linie um eine rein nationale steuerliche Maßnahme, die der Anwendung einer EWR-ausländischen IIR bzw. UTPR vorgreift und damit das Steuersubstrat in Liechtenstein behält.²²⁰ Würden die Geschäftseinheiten multinationaler Unternehmensgruppen nicht durch die liechtensteinische Ergänzungssteuer besteuert, würde insbesondere die IIR eines anderen EWR-Staates mit dem Ergebnis greifen, dass die in Liechtenstein belegenen Geschäftseinheiten ebenfalls der globalen Mindeststeuer in Höhe von 15% unterliegen würden. Sofern eine solche nicht greifen könnte, würde die Mindestbesteuerung durch die UTPR zumindest eines anderen Staates erhoben. Insofern wäre nur der steuererhebende Staat unterschiedlich.

(cc) Schließung bestehender ausländischer Zweigniederlassungen (Rückzugskonstellation)

- 140 Als Beschränkung der Niederlassungsfreiheit gelten jedoch nicht nur Maßnahmen, die die Attraktivität der Gründung, des Erwerbs bzw. der Verlegung einer Geschäftseinheit in einen anderen Mitgliedstaat aufgrund einer nachteiligen steuerlichen Behandlung vermindern (s. hierzu Rn. 121 ff.). Vielmehr zählen hierzu auch solche Maßnahmen, die Gesellschaften davon

laendern/ (zuletzt abgerufen am 1.5.2023); s.a. Europäische Kommission, Subsidiarity Grid Accompanying the document Proposal for a Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union, Commission Staff Working Document, SWD(2021) 580 final v. 22.12.2021, S. 4, mit Verweis auf Europäische Kommission, Steuertrends in der Europäischen Union, abrufbar unter https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/economic-analysis-taxation/taxation-trends-european-union_de (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

²²⁰ Ministerium für Präsidiales und Finanzen, Vernehmlassungsbericht der Regierung betreffend das Gesetz über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (GloBE-Gesetz) sowie das Gesetz über die Abänderung des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; SteG), LNR 2022-170 v. 28.3.2023, S. 27 f.

abhalten können, eine in einem anderen Mitgliedstaat gelegene Betriebsstätte zu behalten,²²¹ oder Unternehmen dazu animieren, Sekundärniederlassungen in anderen Staaten zu minimieren, um von einer multinationalen Unternehmensgruppe zu einer großen inländischen Gruppe mit einer niedrigeren Besteuerung zu werden.

- 141 In Liechtenstein gelegene multinationale Unternehmensgruppen würden mit Inkrafttreten eines GloBE-Gesetzes (aNF) gegenüber großen inländischen Gruppen mit einem Steuernachteil in Höhe von 2,5% belegt. Würden diese multinationale Unternehmensgruppen jedoch ausschließlich Geschäftseinheiten in Liechtenstein besitzen, fiel dieser Steuernachteil weg. Vielmehr würden diese dann wieder ausschließlich der Flat-Tax-Rate in Höhe von 12,5% unterfallen. Der Erlass des GloBE-Gesetzes (aNF) würde daher die Attraktivität der Aufrechterhaltung gebietsfremder unterer Geschäftseinheiten für liechtensteinische multinationale Unternehmensgruppen vermindern. Diese könnten nämlich aufgrund der Vermeidung des o.g. Steuernachteils gegenüber den großen liechtensteinischen Gruppen ihre gebietsfremden unteren Geschäftseinheiten wieder zurück nach Liechtenstein verlegen.
- 142 Unter diesem Gesichtspunkt liegt demgemäß eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit bereits bestehender liechtensteinischer multinationaler Unternehmensgruppen aufgrund einer steuerlich nachteiligen Behandlung gegenüber den großen inländischen Gruppen Liechtensteins vor, auch wenn ein solcher Rückzug aufgrund der lediglich geringen steuerlichen Mehrbelastung in Höhe von 2,5% äußerst unwahrscheinlich erscheint.

(dd) Zwischenergebnis zu den bereits bestehenden multinationalen Unternehmensgruppen

- 143 **Im Hinblick auf bereits bestehende multinationale Unternehmensgruppen ist zwischen verschiedenen Konstellationen zu unterscheiden. Zwar würden diese multinational agierenden Unternehmensgruppen in allen Konstellationen mit Inkrafttreten des GloBE-Gesetzes (aNF) gegenüber großen inländischen Gruppen steuerlich nachteilig behandelt, so dass grundsätzlich eine Beschränkung in Form einer indirekten Diskriminierung angenommen werden könnte.**
- 144 **Wie ausgeführt, ist die Benachteiligung jedoch in Zuzugs- wie Wegzugskonstellationen lediglich theoretischer Natur, da die betreffenden multinationalen Unternehmensgruppen aufgrund der aller Voraussicht nach zeitgleich mit dem GloBE-Gesetz (aNF) umzusetzenden MindestRL unabhängig von der liechtensteinischen Regelung der globalen Mindestbesteuerung unterliegen würden. Die Mindestbesteuerung würde dann nämlich durch zumindest einen anderen EWR-Staat sichergestellt. Faktisch würde sich somit kein Nachteil bei den multinationalen Unternehmensgruppen in diesen Konstellationen einstellen, so dass gute**

²²¹ Vgl. EuGH 22.1.2009, Rs. C-377/07, ECLI:EU:C:2009:29, Rn. 24 – STEKO; EuGH 13.3.2007, Rs. C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161, Rn. 61 – Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation; EuGH 12.12.2002, Rs. C-324/00, ECLI:EU:C:2002:749, Rn. 32 – Lankhorst-Hohorst.

Gründe dafür sprechen, hierin keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit zu sehen. Gleichwohl kann nicht garantiert werden, dass die Rechtsprechung aufgrund einer formalen Benachteiligung eine andere Beurteilung vornimmt.

- 145 **In der oben beschriebenen Rückzugskonstellation zeigt die Benachteiligung von multinationalen Unternehmensgruppen gegenüber großen inländischen Gruppen jedoch nicht nur theoretische, sondern faktische Auswirkungen. Für diese Konstellation muss daher eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit grundsätzlich angenommen werden, auch wenn ein solches Vorgehen von multinationalen Unternehmensgruppen abwegig erscheint.**

(b) Entwicklung einer großen inländischen Gruppe zu einer multinationalen Unternehmensgruppe

- 146 Fraglich ist zudem, wie sich die Lage bei großen nationalen Gruppen darstellt, die die Gründung oder den Erwerb einer gebietsfremden Betriebsstätte planen bzw. eine inländische Betriebsstätte in einen anderen EWR-Mitgliedstaat verlegen wollen.
- 147 Nach der Gründung bzw. Verlegung einer unteren Geschäftseinheit im bzw. in das Ausland würden die bisher großen inländischen Gruppen zu multinationalen Unternehmensgruppen und der IIR sowie der liechtensteinischen Ergänzungssteuer (QDMTT) mit dem Ergebnis unterliegen, dass der globale Mindeststeuersatz von 15% sowohl für gebietsansässige als auch gebietsfremde untere Geschäftseinheiten gilt.²²² Bei den unteren Geschäftseinheiten rein inländischer Gesellschaften verbliebe es hingegen bei der Flat-Tax-Rate von 12,5%, ebenso wie bei der Mutter bzw. der oberen Geschäftseinheit. Hat sich somit eine inländische Gesellschaft zu einer multinationalen Unternehmensgruppe entwickelt, wird diese in Form eines Steuernachteils in Höhe von 2,5% gegenüber rein inländischen Unternehmensgruppen schlechter gestellt. Hierin könnte eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit in Form einer indirekten Diskriminierung zu sehen sein.
- 148 Da eine geplante Gründung einer Geschäftseinheit im EWR-Ausland bzw. eine entsprechende Verlegung einer liechtensteinischen Geschäftseinheit faktisch mit dem benannten Steuernachteil einhergehen würde, würde dieser Vorgang aus steuerlicher Sicht weniger attraktiv. Die entsprechende Unternehmensgruppe könnte daher aus diesem Grund gegebenenfalls auf eine solche Gründung bzw. Verlegung verzichten. Somit würde die entsprechende Unternehmensgruppe in der Ausübung ihrer Niederlassungsfreiheit eingeschränkt, womit ein Eingriff in Form einer indirekten Diskriminierung in ebendiese grundsätzlich vorliegen würde, da die ge-

²²² Vgl. *Rieck/Fehling*, IStR 2022, 51 (54 f.).

nannten Gesellschaften ggf. von der Gründung/Verlegung unterer Geschäftseinheiten in andere(n) Mitgliedstaaten abgehalten werden könnte.²²³ Denn nach der Rechtsprechung des EuGH wird

*"[d]ie Niederlassungsfreiheit [...] behindert, wenn nach der Steuerregelung eines Mitgliedstaats eine gebietsansässige Gesellschaft, die eine Tochtergesellschaft oder eine Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat unterhält, steuerlich ungünstiger behandelt wird als eine gebietsansässige Gesellschaft mit einer Betriebsstätte oder einer Tochtergesellschaft im erstgenannten Mitgliedstaat [...]."*²²⁴

- 149 Dies gilt auch für Tochterunternehmen in einem anderen Staat des EWR-Abkommens.²²⁵
- 150 Zwar sieht der mir vorliegende Entwurf des liechtensteinischen GloBE-Gesetzes Übergangsregelungen für inländische und ausländische Gruppen vor, wobei zu der letztgenannten Gruppe noch kein Text vorliegt. Es ist jedoch davon auszugehen, dass der Begriff der ausländischen Gruppen auf multinationale Unternehmensgruppen abzielt, zumal Art. 9 der GloBE-Modellregelungen ebenfalls entsprechende Übergangsregelungen u.a. für multinationale Unternehmensgruppen, die erstmals in den Anwendungsbereich der GloBE-Regelungen fallen, enthält. Diese Übergangsregelungen schwächen die steuerliche Benachteiligung in Gründung befindlicher multinationaler Unternehmensgruppen für die Phase der erstmaligen internationalen Expansion ab, können diese jedoch nicht ganz beseitigen. Mittelfristig würde es weiterhin zu dem o.g. Steuernachteil kommen.
- 151 Demgemäß können auch die geplanten Übergangsregelungen nichts an dem Ergebnis ändern, dass die Gründung einer gebietsfremden Geschäftseinheit durch eine bisher rein liechtensteinische Unternehmensgruppe mit einem Steuernachteil gegenüber großen inländischen Gruppen einhergeht. Folglich werden grenzüberschreitende Sachverhalte gegenüber reinen Inlandssachverhalten steuerlich nachteilig behandelt, so dass grundsätzlich eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vorliegt.
- 152 Zwar könnte hiergegen argumentiert werden, dass die geplante liechtensteinische IIR in den meisten Fällen aufgrund der höheren Ertragsbesteuerung in der überwiegenden Mehrzahl der EWR-Staaten überhaupt nicht zur Anwendung käme. Dennoch kann deren Anwendung nicht in Gänze ausgeschlossen werden. Zudem werden nicht nur die gebietsfremden Geschäftseinheiten über die IIR der globalen Mindestbesteuerung unterworfen, sondern auch die gebietsansässigen Geschäftseinheiten mittels der nationalen Ergänzungssteuer (QDMTT) erfasst.

²²³ EuGH, 17.12.2015, Rs. C-388/14, ECLI:EU:C:2015:829; Rn. 25 – Timac Agro Deutschland; EuGH 17.7.2014, Rs. C-48/13, ECLI:EU:C:2014:2087, Rn. 22 – Nordea Bank Danmark; vgl. auch EuGH 13.12.2005, Rs. C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763, Rn. 31 ff. – Marks & Spencer.

²²⁴ EuGH, 17.12.2015, Rs. C-388/14, ECLI:EU:C:2015:829, Rn. 25 – Timac Agro Deutschland; s.a. EuGH 17.7.2014, Rs. C-48/13, ECLI:EU:C:2014:2087, Rn. 19 – Nordea Bank Danmark; EuGH 27.11.2008, Rs. C-418/07, ECLI:EU:C:2008:659, Rn. 16 – Société Papillon.

²²⁵ EuGH 17.7.2014, Rs. C-48/13, ECLI:EU:C:2014:2087, Rn. 19 – Nordea Bank Danmark.

- 153 Entscheidend hierbei ist jedoch, dass die steuerliche Benachteiligung solcher Transformationen nicht rein theoretischer Natur ist. Denn anders als bei den oben angesprochenen Weg- und Zuzugskonstellationen bereits bestehender multinationaler Unternehmensgruppen (s. Rn. 132 ff. u. Rn. 136 ff.) unterliegen große inländische Gruppen vor ihrer Expansion nicht bereits der globalen Mindestbesteuerung. Dies tritt – ggf. zeitverzögert durch etwaige Übergangsregelungen – erst mit der Gründung einer gebietsfremden Geschäftseinheit ein. Erst ab diesem Zeitpunkt werden sie gegenüber rein national agierenden Unternehmensgruppen steuerlich nachteilig behandelt.
- 154 Dass diese Weite des Beschränkungstatbestands allerdings in sich widersprüchlich ist, wird unten nochmals herausgestellt (Rn. 207 ff.).

(c) Zwischenergebnis zum Eingriff in die Niederlassungsfreiheit hinsichtlich der Voraussetzung einer Benachteiligung

- 155 **Das Beschränkungsverbot der Niederlassungsfreiheit weist im steuerlichen Bereich einige Besonderheiten auf. So ist dieser gerade im Bereich der direkten Steuern aufgrund der Steuersouveränität der Mitgliedstaaten so einzugrenzen, dass dieser keine unterschiedslosen Beschränkungen, sondern lediglich solche Beschränkungen erfasst, die direkt oder indirekt diskriminierend wirken. An diesem Maßstab war sodann die IIR sowie die damit zusammenhängende QDMTT des liechtensteinischen GloBE-Gesetzes (aNF) zu prüfen.**
- 156 Eine offene bzw. direkte Diskriminierung konnte nicht festgestellt werden.
- 157 **Es konnte jedoch eine Ungleichbehandlung festgestellt werden. So hat sich gezeigt, dass die IIR sowie die liechtensteinische Ergänzungssteuer (QDMTT) des GloBE-Gesetzes (aNF) zum einen bereits bestehende große inländische Gruppen gegenüber großen inländischen Gruppen steuerlich in Form einer Nachversteuerung in Höhe von 2,5% benachteiligt. Dies betrifft sowohl Zuzugs- und Wegzugskonstellationen als auch Rückzugskonstellationen. Zwar stellt sich der steuerliche Nachteil innerhalb der beiden erstgenannten Konstellationen als rein theoretisch dar, so dass gute Argumente dafür angeführt werden können, in diesem Fällen tatsächlich keine Ungleichbehandlung im Sinne einer Beschränkung anzunehmen. Nichtsdestotrotz besteht eine formale steuerliche Benachteiligung, die als Beschränkung der Niederlassungsfreiheit aufgefasst werden könnte. Hinzu kommt zudem, dass grenzüberschreitende Sachverhalte in Rückzugskonstellationen auch faktisch schlechter behandelt werden, so dass zumindest in diesem Fall eine steuerliche Benachteiligung und damit eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit in Form einer indirekten Diskriminierung vorliegt.**
- 158 Des Weiteren konnte auch im Hinblick auf in Gründung befindliche multinationale Unternehmensgruppen eine steuerlich nachteilige Behandlung gegenüber großen inländischen Gruppen festgestellt werden, so dass in diesem Rahmen ebenfalls eine Ungleichbehandlung vorliegt.

159 **Im Ergebnis ist somit festzuhalten, dass die IIR sowie die liechtensteinische Ergänzungssteuer (QDMTT) eine Ungleichbehandlung bewirken. Demgemäß liegt grundsätzlich eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit in Form einer indirekten Diskriminierung vor.**

(3) Vergleichbarkeit der Sachverhalte

160 Nach der Rechtsprechung des EuGH stellt nicht jede Beschränkung bzw. indirekte Diskriminierung in Form einer Ungleichbehandlung einen Eingriff in die Niederlassungsfreiheit dar. So ist eine solche Beschränkung dann statthaft, wenn die Beschränkung nicht objektiv miteinander vergleichbare Situationen betrifft.²²⁶

161 Wie bereits zuvor festgestellt, liegt eine Ungleichbehandlung zwischen in Liechtenstein ansässigen großen inländischen Gruppen sowie (in Gründung befindlichen) multinationalen Unternehmensgruppen zum Nachteil der letztgenannten Gruppen vor. Fraglich ist demnach, ob diese beiden Gruppen objektiv miteinander vergleichbar sind. Dies soll im Folgenden untersucht werden.

162 Im Rahmen dieser Untersuchung ist zu beachten, dass nachfolgend auf die Vergleichsgruppenbildung des EuGH Bezug genommen wird. Die Weite der nachfolgenden Vergleichsgruppenbildung durch den EuGH muss auch unter dem Gesichtspunkt des *effet utile* gesehen werden. Dieser Ansatz kann grundsätzlich nicht voll auf das EWR-Abkommen übertragbar angesehen werden; in allgemeinen völkerrechtlichen Konstellationen wie etwa dem WTO-Recht wird bei der Vergleichsgruppenbildung durchaus restriktiver vorgegangen. So hat der WTO Appellate Body im Rahmen von Art. III:2 S. 1 GATT bei steuerrechtlichen Fragen eine enge Auslegung bevorzugt;²²⁷ entscheidend seien der Endnutzen, die Verbraucherbedürfnisse und -gewohnheiten sowie die Eigenschaften, die Natur und die Qualität einer Ware.²²⁸

(a) Allgemeines zur Vergleichsgruppenbildung

163 Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH besteht eine Diskriminierung in der Anwendung unterschiedlicher Vorschriften auf vergleichbare Sachverhalte oder in der Anwendung derselben Vorschrift auf unterschiedliche Sachverhalte.²²⁹ Voraussetzung ist also, dass sich die unterschiedlich behandelten Personen oder Personengruppen in einer vergleichbaren Situation

²²⁶ EuGH 12.6.2018, Rs. C-650/16, ECLI:EU:C:2018:424, Rn. 20 – A/S Bevola; EuGH 17.12.2015, Rs. C-388/14, ECLI:EU:C:2015:829, Rn. 26 – Timac Agro Deutschland; EuGH 17.7.2014, Rs. C-48/13, ECLI:EU:C:2014:2087, Rn. 23 – Nordea Bank Danmark; EuGH 6.9.2012, Rs. C-18/11, ECLI:EU:C:2012:532, Rn. 17 – Philips Electronics UK; s.a. zur Kapitalverkehrsfreiheit EuGH 30.6.2016, Rs. C-123/15, ECLI:EU:C:2016:496, Rn. 26 – Feilen.

²²⁷ Appellate Body 11.12.2000, WT/D135/AB/R, Rn. 109 ff. – European Communities – Measures Affecting Asbestos and Certain Asbestos Containing Products.

²²⁸ *Weiß/Ohler/Bungenberg*, Rn. 404.

²²⁹ EuGH 22.12.2008, Rs. C-282/07, ECLI:EU:C:2008:762, Rn. 37 – Truck Center; EuGH 12.12.2006, Rs. C-374/04, ECLI:EU:C:2006:773, Rn. 46 – Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation; EuGH 11.8.1995, Rs. C-80/94, ECLI:EU:C:1995:271, Rn. 17 – Wielockx; EuGH 14.2.1995, Rs. C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, Rn. 30 – Schumacker; vgl. auch EuGH 13.12.1994, Rs. C-306/93, ECLI:EU:C:1994:407, Rn. 30 – SMW Winzersekt.

befinden. Zentraler Schritt der Prüfung ist also zunächst die Vergleichsgruppenbildung.²³⁰ Hinsichtlich der Bildung von Vergleichsgruppen legt der EuGH fest, dass die Frage der Vergleichbarkeit von Sachverhalten anhand objektiver Kriterien zu beantworten ist:

„Der Begriff der Vergleichbarkeit ist objektiver Natur und gestattet es nicht, rein subjektive Umstände [...] zwischen den Beteiligten zu berücksichtigen [...].“²³¹

- 164 Zur Ermittlung der Vergleichbarkeit einzelner Fallgruppen ist insoweit auf typisierte – und damit wertende – Sachverhalte zurückzugreifen. Es ist angezeigt, eine besondere Analyse insbesondere der Vergleichsgruppenbildung in verschiedenen Bereichen des Unionsrechts vorzunehmen. Ausgangspunkt ist dabei die in Rede stehende Regelung, anhand derer Rückschlüsse darauf möglich sind, welche Merkmale als für die Vergleichsgruppenbildung wesentlich anzusehen sind.²³²

(b) Vergleichsgruppenbildung des EuGH in Bereichen außerhalb des Steuerrechts

- 165 Das Fallrecht aus dem Bereich der Gleichberechtigung von Mann und Frau zeigt, dass die Anforderung der Vergleichbarkeit von Situationen in Fällen zur mittelbaren Diskriminierung ein problematisches Hindernis sein kann. In der Rs. „Österreichischer Gewerkschaftsbund“²³³ hat der EuGH bei der Berücksichtigung von Abwesenheitszeiten vom Arbeitsplatz bei der Berechnung von Arbeitslosigkeitszahlungen die Abwesenheit vom Arbeitsplatz aufgrund einer freiwilligen Elternzeit (die meist von Frauen genommen wird) mit der Abwesenheit vom Arbeitsplatz aufgrund von Wehr- oder Zivildienst (der meist von Männern geleistet wird) zu beurteilen gehabt und als nicht vergleichbar befunden. Das entscheidende Element in diesem Zusammenhang ist die freiwillige Beschaffenheit der Elternzeit gewesen, die im Eigeninteresse genommen worden sei, im Gegensatz zu der Bürgerpflicht des Wehrdienstes, die nicht dem Eigeninteresse des Arbeitnehmers unterworfen ist.²³⁴ Im Kontext dieses Vergleichs sollten die übergreifenden Zwecke der unterschiedlichen Abwesenheitsarten berücksichtigt werden, bzw. der Kontext der ihnen vorliegenden Fälle sollte Berücksichtigung finden.
- 166 Zu Fragen der gemeinsamen Marktorganisation für Zucker stützte der EuGH die Feststellung, die maßgeblichen Sachverhalte seien nicht vergleichbar, unter anderem auf die unterschiedliche Behandlung rechtfertigende „objektiv gerechtfertigte Kontrollerfordernisse“.²³⁵ Er führte aus:

²³⁰ Vgl. Kingreen, in: Ehlers (Hg.), § 21, Rn. 13.

²³¹ EuGH 12.7.1962, Rs. 16/61, ECLI:EU:C:1962:29, S. 615 – Acciaierie Ferriere e Fonderie di Modena.

²³² Vgl. EuGH 5.10.1994, Rs. C-280/93, ECLI:EU:C:1994:367, Rn. 69 ff. – Deutschland/Rat; EuGH 7.7.1993, Rs. C-271/91, ECLI:EU:C:1993:293, Rn. 37 f. – Spanien/Kommission; EuGH 3.7.1991, Rs. C-355/89, ECLI:EU:C:1991:287, Rn. 12 ff. – Barr u. Monroe Holdings.

²³³ EuGH 8.6.2004, Rs. C-220/02, ECLI:EU:C:2004:334 – Österreichischer Gewerkschaftsbund.

²³⁴ S. EuGH 8.6.2004, Rs. C-220/02, ECLI:EU:C:2004:334, Rn. 58 ff. – Österreichischer Gewerkschaftsbund.

²³⁵ EuGH 23.2.1983, Rs. 8/82, ECLI:EU:C:1983:41, Rn. 19 – Wagner Agrarhandel.

„[...] Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs liegt eine Diskriminierung vor, wenn gleiche Sachverhalte ungleich oder ungleiche Sachverhalte gleichbehandelt werden.

Dies ist hier jedoch nicht der Fall, selbst wenn es den Anschein haben könnte, dass der Begriff des einheitlichen Marktes entgegenstünde, wenn die Vergütung für Zucker, der sich auf dem Transport zwischen zwei anerkannten Lagern in ein und demselben Mitgliedstaat befindet, gewährt würde, während sie für Zucker, der sich auf dem Transport zwischen zwei anerkannten Lagern in verschiedenen Mitgliedstaaten befindet, nicht gewährt würde. Der unterschiedlichen Behandlung liegen objektiv gerechtfertigte Kontrollerfordernisse zugrunde. [...].

[...]

Aus den oben dargelegten Erwägungen ergibt sich, dass der Sachverhalt, bei dem sich Zucker zu Beginn eines Monats auf dem Transport zwischen zwei anerkannten Lagern in ein und demselben Mitgliedstaat befindet, nicht dem Sachverhalt gleicht, bei dem sich die Lager in verschiedenen Mitgliedstaaten befinden. Da die Ungleichheit der beiden Sachverhalte somit eine Ungleichbehandlung rechtfertigen kann, stellt diese Ungleichbehandlung keine nach dem Gemeinschaftsrecht verbotene Diskriminierung dar.“²³⁶

167 Überträgt man dieses Urteil auf den vorliegenden Fall, würden ausschließlich in Liechtenstein ansässige Unternehmensgruppen mit international tätigen Unternehmensgruppen gleichbehandelt, obwohl es sich auf Grund des territorial unterschiedlichen Tätigkeits- bzw. Aktionsfeldes um unterschiedliche Sachverhalte handelt; eine Gleichbehandlung gebietet sich auf Grund des unterschiedlichen Aktionsfeldes aus diesem Gesichtspunkt gerade nicht.

168 Auch die Begründung, ob öffentliche und private Unternehmen vergleichbar sind, ist für die vorliegend zu beurteilende Konstellation überaus interessant: Der EuGH stellte darauf ab, ob hinsichtlich der zu vergleichenden Unternehmen(sformen) vergleichbare Lagen bestehen.²³⁷ Der EuGH hatte die Frage zu beurteilen, ob durch die Gemeinschaft den öffentlichen Unternehmen der Mitgliedstaaten auferlegte besondere Buchhaltungs- und Archivierungspflichten, welche aus Sicht der Kommission notwendig waren, um die Beihilferegeln der Gemeinschaft auch im Hinblick auf das Verhältnis der Mitgliedstaaten zu den dort ansässigen öffentlichen Unternehmen wirksam umsetzen und die entsprechende mitgliedstaatliche Praxis besser kontrollieren zu können, diese im Verhältnis zu den privaten Unternehmen, welche diesen Pflichten nicht unterworfen waren, unzulässig diskriminierten. Der EuGH stellte fest:

²³⁶ EuGH 23.2.1983, Rs. 8/82, ECLI:EU:C:1983:41, Rn. 18 ff. – Wagner Agrarhandel.

²³⁷ EuGH 6.7.1982, verb. Rs. 188/80 bis 190/80, ECLI:EU:C:1982:257, Rn. 21 – Frankreich, Italien u. Vereinigtes Königreich/Kommission.

„Hierzu ist daran zu erinnern, dass der Gleichheitssatz, auf den sich die Regierungen für das Verhältnis zwischen öffentlichen Unternehmen und privaten Unternehmen im Allgemeinen berufen, voraussetzt, dass beide Gruppen sich in einer vergleichbaren Lage befinden. Die privaten Unternehmen legen jedoch im Rahmen der einschlägigen Rechtsvorschriften ihre Produktions- und Vertriebsstrategie insbesondere mit Rücksicht auf Rentabilitätsanforderungen fest. Die Entscheidungen der öffentlichen Unternehmen dagegen können im Zusammenhang mit der Verfolgung der Interessen des Allgemeinwohls durch die öffentlichen Stellen, die auf diese Entscheidungen einwirken können, dem Einfluss andersgearteter Faktoren ausgesetzt sein. Die wirtschaftlichen und finanziellen Folgen eines solchen Einflusses führen dazu, dass zwischen diesen Unternehmen und der öffentlichen Hand finanzielle Beziehungen eigener Art entstehen, die sich von den Beziehungen zwischen der öffentlichen Hand und den privaten Unternehmen unterscheiden. Da die Richtlinie gerade diese besonderen finanziellen Beziehungen betrifft, kann der auf das Vorliegen einer Diskriminierung gestützte Klagegrund keinen Erfolg haben.“²³⁸

- 169 Der EuGH setzt sich intensiv mit dem Vergleich der beiden Sachverhaltsgruppen auf tatsächlicher Ebene auseinander, arbeitet bestehende Unterschiede heraus und leitet sodann hieraus ab, dass beide sich nicht in vergleichbarer Lage befinden und daher eine unterschiedliche Behandlung, die ihren Grund gerade in diesen verschiedenen tatsächlichen Strukturen hat, nicht als Diskriminierung anzusehen ist.
- 170 Würden also große inländische Gruppen und multinationale Unternehmensgruppen vergleichbar mit dem beschriebenen Sachverhalt ebenfalls – wegen nicht vergleichbarer Lage – unterschiedlich behandelt, käme es ebenfalls nicht zu einer Diskriminierung.
- 171 Zuletzt können auch insbesondere die Ziele einer Maßnahme erhebliche Bedeutung für die Vergleichbarkeit haben. So ist bei der Vergleichsprüfung beachtlich, ob eine Maßnahme *„auf dem Vorliegen objektiver Umstände beruht, die im Hinblick auf die Ziele, die die Kommission im Rahmen ihrer Industriepolitik [...] verfolgen darf, von Gewicht sind.“*²³⁹ So führt der EuGH auch in der Rs. „Rheinmühlen Düsseldorf“ aus:

„Das Diskriminierungsgebot wäre nur verletzt, wenn erwiesen wäre, dass der Verordnungsgeber der Gemeinschaft vergleichbare Sachverhalte unterschiedlich behandelt hätte. Die Vergleichbarkeit oder Nichtvergleichbarkeit der Gemeinschaftserstattungen auf der einen und der Drittlandserstattungen auf der anderen Seite ist nach den Zielen des Agrarrechts der Gemeinschaft zu beurteilen.“²⁴⁰

²³⁸ EuGH 6.7.1982, verb. Rs. 188/80 bis 190/80, ECLI:EU:C:1982:257, Rn. 21 – Frankreich, Italien u. Vereinigtes Königreich/Kommission.

²³⁹ EuGH 15.1.1985, Rs. 250/83, ECLI:EU:C:1985:7, Rn. 8 – Finsider.

²⁴⁰ EuGH 27.10.1971, Rs. 6/71, ECLI:EU:C:1971:100, Rn. 14 – Rheinmühlen Düsseldorf.

172 Die Mindestbesteuerung der multinationalen Unternehmensgruppen erfolgt auf Grund der OECD-Verpflichtungen, die Einbeziehung der großen inländischen Gruppen auf Grund möglicher Verpflichtungen allein aus dem EU- bzw. EWR-Recht; die Motivlage ist somit gänzlich konträr, womit aus diesem Blickwinkel ebenfalls keine Vergleichbarkeit gegeben wäre.

(c) Vergleichsgruppenbildung im Bereich des Steuerrechts

173 Auch im Bereich des Steuerrechts findet sich eine umfangreiche Judikatur des EuGH zur tauglichen Vergleichsgruppenbildung. Nach dessen ständiger Rechtsprechung befinden sich Gebietsansässige und Gebietsfremde im Hinblick auf die Erhebung direkter Steuern grundsätzlich in keiner objektiv vergleichbaren Situation.²⁴¹ Auf die hier zu untersuchende Konstellation lässt sich dieser Grundsatz jedoch nicht übertragen, da hier keine Ungleichbehandlung zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden erfolgt. Vielmehr handelt es sich bei beiden Gruppen um in Gebietsansässige des Fürstentums Liechtenstein – bei ausländischen multinationalen Unternehmensgruppen über eine in Liechtenstein belegene Geschäftseinheit. So könnte vielmehr aus dem o.g. Grundsatz im Umkehrschluss gefolgert werden, dass sich beide Gruppen aufgrund ihrer jeweiligen Gebietsansässigkeit in einer vergleichbaren Situation befinden.

174 Die Vergleichbarkeit beider Gruppen lässt sich auch aus dem zur Kapitalverkehrsfreiheit ergangenen Urteil des EuGH in der Rs. „STEKO“ herauslesen. Hierin hat der EuGH ausgeführt:

„Die Anwendung unterschiedlicher Steuerregelungen auf eine inländische Gesellschaft je nachdem, ob sie Beteiligungen an inländischen oder an ausländischen Gesellschaften hält, kann kein zulässiges Kriterium für die Beurteilung der objektiven Vergleichbarkeit von Situationen und somit für die Feststellung eines objektiven Unterschieds zwischen den Situationen sein. Die Anwendung unterschiedlicher Steuerregelungen ist nämlich gerade der Grund für die unterschiedliche Behandlung, deren Rechtfertigung zu prüfen ist.“²⁴²

175 Diese Aussage hat der EuGH in einem späteren Urteil auch auf die Niederlassungsfreiheit übertragen.²⁴³ Hiernach ist

²⁴¹ EuGH 17.12.2015, Rs. C-388/14, ECLI:EU:C:2015:829, Rn. 64 – Timac Agro Deutschland; EuGH 19.11.2015, Rs. C-632/13, ECLI:EU:C:2015:765, Rn. 31 – Hirvonen; EuGH 24.2.2015, Rs. C-559/13, ECLI:EU:C:2015:109, Rn. 25 – Grünewald; EuGH 1.12.2011, Rs. C-253/09, ECLI:EU:C:2011:795, Rn. 55 – Kommission/Ungarn; EuGH 1.7.2004, Rs. C-169/03, ECLI:EU:C:2004:403, Rn. 15 – Wallentin; EuGH 12.6.2003, Rs. C-234/01, ECLI:EU:C:2003:340, Rn. 44 – Gerritse; EuGH 14.9.1999, Rs. C-391/97, ECLI:EU:C:1999:409, Rn. 22 – Gschwind; EuGH 12.5.1998, Rs. C-336/96, ECLI:EU:C:1998:221, Rn. 49 – Gilly; EuGH 14.2.1995, Rs. C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, Rn. 31 – Schumacker.

²⁴² EuGH 22.1.2009, Rs. C-377/07, ECLI:EU:C:2009:29, Rn. 33 – STEKO.

²⁴³ S. EuGH 12.6.2018, Rs. C-650/16, ECLI:EU:C:2018:424, Rn. 35 – A/S Bevola.

„die Anwendung unterschiedlicher Steuerregelungen auf eine inländische Gesellschaft, je nachdem, ob sie eine gebietsansässige oder eine gebietsfremde Betriebsstätte hat, kein zulässiges Kriterium für die Beurteilung der objektiven Vergleichbarkeit [...]“²⁴⁴

- 176 Hieraus kann zunächst der Schluss zu ziehen sein, dass es sich bei solchen Konstellationen grundsätzlich um vergleichbare und damit rechtfertigungsbedürftige Sachverhalte handelt.
- 177 Allerdings verneint der EuGH in anderen Fällen im Hinblick auf direkte Steuern und die Frage der Berücksichtigungsfähigkeit persönlicher Umstände natürlicher Personen grundsätzlich eine vergleichbare Situation zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden.²⁴⁵ *„Im Hinblick auf die direkten Steuern befinden sich Gebietsansässige und Gebietsfremde in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation“*.²⁴⁶
- 178 *Waldhoff* weist darauf hin, dass auch die Wertung des Art. 65 Abs. 1 lit. a) AEUV belegt, dass eine Differenzierung nach Wohn- oder Kapitalanlageort grundfreiheitlich großzügig zu behandeln ist – weist aber zugleich auf Einschränkungen dieser Großzügigkeit hin.²⁴⁷ Auch vorliegend ist zu beachten, dass tatsächlich primär „Inländer“ miteinander verglichen werden.
- 179 Gebietsansässige große inländische Gruppen sowie gebietsansässige multinationale Unternehmensgruppen sollen durch das hier zu prüfende GloBE-Gesetz (aNF) unterschiedlich besteuert werden. So würden große inländische Gruppen mitsamt ihren unteren Geschäftseinheiten weiterhin der Flat-Tax-Rate in Höhe von 12,5% unterliegen. Multinationale Unternehmensgruppen würden hingegen mit allen unteren Geschäftseinheiten der globalen Mindeststeuer unterworfen. Dabei knüpft die Qualifizierung als inländische oder multinationale Unternehmensgruppe und damit die unterschiedliche Besteuerung ausschließlich an das Vorhandensein einer im Ausland belegenen Betriebsstätte an. Dies kann jedoch, wie bereits oben ausgeführt, nicht zu einer Verneinung der objektiven Vergleichbarkeit führen, womit beide Gruppen objektiv grundsätzlich vergleichbar sein könnten, aber ungleich behandelt würden. Damit würde ein eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit in Form einer versteckten Diskriminierung vorliegen.
- 180 Gleichwohl ist in einer solchen Konstellation nicht automatisch eine vergleichbare Situation anzunehmen. Vielmehr ist die Vergleichbarkeit eines innerstaatlichen Sachverhalts mit einem Sachverhalt mit Unionsbezug auch unter Berücksichtigung des mit der betreffenden Maßnahme verfolgten Ziels zu prüfen.²⁴⁸

²⁴⁴ EuGH 12.6.2018, Rs. C-650/16, ECLI:EU:C:2018:424, Rn. 35 – A/S Bevola.

²⁴⁵ EuGH 14.2.1995, Rs. C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, Rn. 41 – Schumacker.

²⁴⁶ EuGH 14.2.1995, Rs. C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, Rn. 31 – Schumacker.

²⁴⁷ *Waldhoff*, in: Wegener (Hg.), § 10, Rn. 109.

²⁴⁸ EuGH 12.6.2018, Rs. C-650/16, ECLI:EU:C:2018:424, Rn. 35 – A/S Bevola; EuGH 22.2.2018, ECLI:EU:C:2018:110, Rn. 33 – X; EuGH 6.9.2012, Rs. C-18/11, ECLI:EU:C:2012:532, Rn. 17 – Philips Electronics UK; EuGH 25.2.2010, Rs. C-337/08, ECLI:EU:C:2010:89, Rn. 22 – X Holding; s.a. EuGH 18.7.2007, Rs. C-231/05, ECLI:EU:C:2007:439, Rn. 38 – Oy.

(d) Berücksichtigung der Zielsetzung des GloBE-Gesetzes

- 181 Die Zielsetzung des liechtensteinischen GloBE-Gesetzes – auch in der hier zu untersuchenden alternativen Neufassung – besteht als Teil der OECD-Maßnahmen im Bereich der globalen Mindestbesteuerung insbesondere darin, einen schädlichen Steuerwettbewerb zwischen den Staaten in Form eines „race to the bottom“ zu verhindern.²⁴⁹ Hierzu wird ein weltweites koordiniertes Besteuerungssystem zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und -verlagerung errichtet, welches gewährleisten soll, dass große multinationale Unternehmensgruppen in jedem Staat, in dem sie tätig sind, eine Mindeststeuer in Höhe von 15% auf die dort erzielten Gewinne entrichten.²⁵⁰ Hiermit soll Staaten die Möglichkeit gegeben werden, auf die teilweise sehr niedrigen Steuersätze anderer Staaten zu reagieren, ohne in deren steuerliche Souveränität einzugreifen.²⁵¹
- 182 Das liechtensteinische GloBE-Gesetz (aNF) als Teil dieses internationalen Besteuerungssystems soll folglich der aggressiven unternehmerischen Steuerplanung durch steuerlich relevante Gewinnverlagerungen von Hoch- in Niedrigsteuerländer dergestalt entgegenwirken, dass auch diese verschobenen Gewinne zumindest einer Mindestbesteuerung in Höhe von 15% unterliegen. Dies muss bei der Vergleichsgruppenbildung berücksichtigt werden.
- 183 Fraglich ist demnach, ob multinationale Unternehmensgruppen unter diesem Gesichtspunkt objektiv mit großen inländischen Gruppen vergleichbar sind.
- 184 Als multinationale Unternehmensgruppen werden gem. Art. 1.2.1., auf den Art. 3 Abs. 1 lit. a) des mir vorliegenden GloBE-Gesetzesentwurfs in Verbindung mit Art. 10.1.1. der OECD-Modellregelungen alle Unternehmensgruppen bezeichnet, „*die mindestens eine Einheit oder Betriebsstätte umfassen, die nicht im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft belegen ist.*“ Es muss sich somit um solche Unternehmensgruppen handeln, deren Muttergesellschaft zwar in Liechtenstein ansässig ist, die jedoch im (EWR-)Ausland zumindest eine Geschäftseinheit besitzt. In dieser Konstellation ist demnach auch eine Gewinnverlagerung ins Ausland vereinfacht möglich, weswegen multinationale Gruppen auch in den OECD-Modellregelungen der globalen Mindestbesteuerung unterworfen werden.
- 185 Als große inländische Gruppe gilt hingegen gem. Art. 3 Abs. 1 lit. b) des mir vorliegenden GloBE-Gesetzesentwurfs „*jede Gruppe, deren Geschäftseinheiten allesamt in Liechtenstein gelegen sind.*“ Eine im (EWR-)Ausland gelegene Geschäftseinheit existiert bei einer solchen Gruppe gerade nicht. Demgemäß ist es diesen Gruppen auch objektiv nicht möglich, steuerlich relevante Gewinnverlagerungen in andere Staaten vorzunehmen. Die Einbeziehung großer inländischer Gruppen in den Anwendungsbereich des liechtensteinischen GloBE-Gesetzes hätte

²⁴⁹ Benecke/Rieck, IStR 2021, 692 (692); s.a. Fehling/Koch, IStR 2021, 561 (562).

²⁵⁰ Vgl. OECD, Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft – GloBE-Mustervorschriften (Säule 2): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Paris 2023, S. 8, abrufbar unter <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/27dfde7e-de.pdf?expires=1682413176&id=id&accname=guest&checksum=BE146A2B1E2526231987ED3DC2FOA5CC> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

²⁵¹ Fehling/Koch, IStR 2021, 561 (562).

somit keine Auswirkungen auf das verfolgte Ziel, einen schädlichen Steuerwettbewerb zwischen den Staaten zu verhindern.

- 186 Hieraus ist der Schluss zu ziehen, dass multinationale Unternehmensgruppen aus objektiver Sicht nicht mit großen inländischen Gruppen verglichen werden können, da die letztgenannte Gruppe mangels ausländischer Geschäftseinheiten keine einen schädlichen Steuerwettbewerb fördernden Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuerländer vornehmen kann. Dies geht meiner Einschätzung nach auch bereits aus den OECD-Modellregelungen hervor, die wohl aus diesem Grund nur multinationale Unternehmensgruppen der globalen Mindestbesteuerung unterwerfen.
- 187 Dies gilt insbesondere vor dem Gesichtspunkt, dass bei der Vergleichsgruppenbildung in der vorliegenden Konstellation aufgrund des völkerrechtlichen Charakters des EWR-Abkommens restriktiver vorgegangen werden sollte als bei einer Vergleichsgruppenbildung im EU-Recht (s. Rn. 162), auf die hier Bezug genommen worden ist.
- 188 Zwar könnte argumentiert werden, dass auch großen inländischen Gruppen die Möglichkeit offensteht, Geschäftseinheiten im (EWR-)Ausland zum Zwecke der Gewinnverlagerung zu gründen. Ab diesem Zeitpunkt würden sie jedoch als multinationale Gruppen gelten und – unter Beachtung der Übergangsregelungen – der globalen Mindeststeuer unterliegen. Auch aus diesem Blickwinkel heraus kann keine objektive Vergleichbarkeit zwischen großen inländischen Gruppen und multinationalen Unternehmensgruppen hergestellt werden.

(e) Zwischenergebnis zum Eingriff in die Niederlassungsfreiheit hinsichtlich der Voraussetzung Vergleichbarkeit/Vergleichsgruppenbildung

- 189 **Eine nachteilige Behandlung grenzüberschreitender Sachverhalte gegenüber reinen Inlands-sachverhalten führt nicht automatisch zu einer Beschränkung im Sinne eines rechtfertigungsbedürftigen Eingriffs in die der Niederlassungsfreiheit. So kann auch für die steuerlich nachteilige Behandlung multinationaler Unternehmensgruppen durch das GloBE-Gesetz (aNF) gegenüber großen inländischen Gruppen nicht direkt auf eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit geschlossen werden. Vielmehr kann eine solche Beschränkung nur dann angenommen werden, wenn es sich hierbei um objektive vergleichbare Sachverhalte handelt.**
- 190 **Im Rahmen dieser Untersuchung wurde zunächst illustriert, dass der EuGH die Prüfung, ob überhaupt vergleichbare Sachverhalte vorliegen, den jeweiligen Einzelfall unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse heranzieht, um anhand der hier getroffenen Feststellungen bereits jene Ungleichbehandlungen mit Blick auf die weitere Gleichheitsprüfung auszusondern, die ihre Grundlage in feststellbaren sachlich-faktischen Unterschieden haben und daher – wegen nicht vergleichbarer Sachverhalte – keiner weitergehenden Rechtfertigung bedürfen. Vielfach handelt es sich hier um Fälle, die ihren Ursprung in der Prüfung des allgemeinen Diskriminierungsgrundsatzes haben, tatsächlich ist diese Rechtsprechung aber**

vollumfänglich auf die Prüfung mittelbarer Diskriminierungen im Rahmen der Niederlassungsfreiheit übertragbar. Ist eine Sachlage nicht vergleichbar, kann logischerweise auch keine Diskriminierung vorliegen, weder eine unmittelbare noch eine mittelbare.

- 191 So konnte anhand der Vergleichsgruppenbildung des EuGH in Bereichen außerhalb des Steuerrechts bereits festgestellt werden, dass eine Gleichbehandlung von multinationalen Unternehmensgruppen und großen inländischen Gruppen aufgrund der unterschiedlichen Tätigkeitsfelder und Strukturen nicht geboten ist (s. Rn. 165 ff.).
- 192 Aus der Rechtsprechung des EuGH zur Vergleichsgruppenbildung im Steuerrecht geht hervor, dass sich Gebietsansässige – wie in der vorliegenden Konstellation gegeben – grundsätzlich in einer vergleichbaren Situation befinden (s. Rn. 173 ff.), jedoch auch das Ziel der betreffenden Maßnahme – hier: das GloBE-Gesetz (aNF) – zu berücksichtigen ist, das zuvorderst in der Bekämpfung eines schädlichen Steuerwettbewerbs besteht (s. Rn. 180 f.). Während die Einbeziehung multinationaler Unternehmensgruppen dieses Ziel fördern kann, hätte eine Einbeziehung großer inländischer Gruppen keine Auswirkungen auf dieses Ziel, da diese im Gegensatz zu den multinationalen Unternehmensgruppen keine Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuerländer vornehmen können (s. Rn. 184 f.).
- 193 Demgemäß befinden sich multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in keiner objektiv vergleichbaren Situation, so dass die hier vorliegende Ungleichbehandlung von ebendiesen Gruppen statthaft ist (s. Rn. 186). Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass aufgrund des völkerrechtlichen Charakters des EWR-Abkommens eine zurückhaltendere Bewertung als im EU-Recht vorzunehmen ist (s. Rn. 187).
- 194 Anders ausgedrückt würde also eine Gleichbehandlung von multinationalen Unternehmensgruppen und großen inländischen Gruppen – wie im vorliegenden Entwurf des GloBE-Gesetzes vorgesehen – eine Gleichbehandlung von Ungleichelem bedeuten. Es bestehen objektive Unterschiede zwischen multinationalen Unternehmensgruppen und großen inländischen Gruppen. Die beiden Gruppen befinden sich nicht in einer vergleichbaren Lage. Dieser Unterschied ist rechtlich bedeutsam und kann deshalb eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen.

(4) Weitere Beschränkungsansätze des steuerrechtlichen Beschränkungsbegriffs

- 195 Die bisherige Untersuchung hat aufgezeigt, dass die Nichtberücksichtigung großer inländischer Gruppen im liechtensteinischen GloBE-Gesetz (aNF) keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt. So liegt zwar eine versteckte Diskriminierung vor, da multinationale Unternehmensgruppen gegenüber rein inländischen Gruppen steuerlich benachteiligt werden. Diese Ungleichbehandlung ist jedoch aufgrund der objektiven Nichtvergleichbarkeit beider Gruppen statthaft.
- 196 Sollte dies jedoch anders gesehen werden, so ergeben sich weitere Möglichkeiten, den steuerrechtlichen Eingriffsbegriff zu begrenzen.

(a) Analoge Anwendbarkeit der *Keck*-Formel

- 197 Auch im Bereich der Niederlassungsfreiheit, die auf nationale steuerrechtliche Konstellationen Einfluss hat, kann die *Keck*-Rechtsprechung des EuGH²⁵² eine analoge Anwendung finden und zum Ausschluss einer zuvor angenommenen Beschränkung führen.²⁵³ Dies hat u.a. Generalanwalt *Hogan* hervorgehoben, wenn er ausführt:

„Auch wenn es auf dem Gebiet der Niederlassungsfreiheit derzeit noch keinen auf die „Rule of Reason“ gestützten Ansatz gibt, der der vom Gerichtshof in seinem Urteil vom 24. November 1993, Keck und Mithouard [...], für die Warenverkehrsfreiheit entwickelten Formel vergleichbar wäre, die danach unterscheidet, ob Regelungen das Produkt selbst oder aber die Verkaufsmodalitäten betreffen [...], sind in der Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Niederlassungsfreiheit doch bestimmte Unterscheidungen bezüglich des Begriffs der „Beschränkung“ zu finden, die auf die Art der in Rede stehenden Regelungen abstellen.

Insoweit hat der Gerichtshof entschieden, dass die Mitgliedstaaten beim gegenwärtigen Stand der Harmonisierung des Unionssteuerrechts über ein gewisses Maß an Autonomie verfügen. Diese Steuerautonomie bedeutet z. B., dass die Mitgliedstaaten die Bedingungen und die 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 [...].“²⁵⁴

- 198 Weiterhin führte Generalanwalt *Hogan* aus, dass der auf dem Gebiet der Warenverkehrsfreiheit entwickelte „Rule of Reason“-Ansatz jedoch nicht endgültig festgelegt ist. Auf dem Gebiet der Dienstleistungsfreiheit habe der Gerichtshof keinen vergleichbaren „Rule of Reason“-Ansatz entwickelt, nach dem von nationalen Maßnahmen einer bestimmten Art oder Kategorie grundsätzlich anzunehmen wäre, dass sie den Marktzugang nicht behinderten. Folglich sei ein einzelfallorientierter Ansatz angewendet worden, bei dem bestimmte Kategorien von Maßnahmen identifiziert oder ausgesondert werden.²⁵⁵
- 199 Generalanwältin *Kokott* hat zudem ausgeführt, dass Steuern und Abgaben per se eine Belastung darstellten und dadurch die Attraktivität einer Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat senkten. Eine Prüfung am Maßstab der diskriminierungsfreien Beschränkungen würde folglich sämtliche nationalen Steuertatbestände dem Unionsrecht unterwerfen und damit die Souveränität der Mitgliedstaaten in Steuerangelegenheiten wesentlich in Frage stellen. Der Gerichtshof habe daher schon mehrfach entschieden, dass mitgliedstaatliche Regelungen zu Bedingungen und Höhe der Besteuerung von der Steuerautonomie gedeckt seien, soweit die

²⁵² EuGH 24.11.1993, verb. Rs. C-267/91 u. C-268/91, ECLI:EU:C:1993:905 – *Keck u. Mithouard*.

²⁵³ *Thiele*, ZEuS 2006, 41 (64).

²⁵⁴ SA GA Hogan 10.6.2021, Rs. C-71/20, ECLI:EU:C:2021:474, Rn. 52 f. – *VAS Shipping*.

²⁵⁵ SA GA Hogan 10.6.2021, Rs. C-71/20, ECLI:EU:C:2021:474, Fn. 21 – *VAS Shipping*, unter Verweis auf EuGH 10.5.1995, Rs. C-384/93, ECLI:EU:C:1995:126, Rn. 33-38 – *Alpine Investments*.

Behandlung des grenzüberschreitenden Sachverhalts gegenüber dem inländischen Sachverhalt nicht diskriminierend sei.²⁵⁶

200 Auch Generalanwalt Hogan argumentiert entsprechend:

„Vorab ist daran zu erinnern, dass die Anwendung der Grundfreiheiten im Steuerbereich einige besondere Merkmale aufweist. In der Tat zeigt die Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass es in anderen Bereichen als dem der Besteuerung zum Nachweis dessen, dass eine Beschränkung vorliegt, genügt, dass eine Maßnahme die Ausübung einer Grundfreiheit untersagen, behindern oder weniger attraktiv machen kann [...]. Dementsprechend kann eine Beschränkung die Form einer unterschiedslos anwendbaren Maßnahme annehmen [...].

Im steuerlichen Kontext wird der Begriff „Beschränkung“ jedoch begrenzter angewendet. Dies liegt in der Natur der Besteuerung selbst begründet, da bereits die bloße Tatsache, dass eine Tätigkeit oder ein Geschäft besteuert werden, diese Tätigkeit bei einer Betrachtung im Licht der Ausübung einer der vier mit dem Binnenmarkt verbundenen Freiheiten zwangsläufig weniger attraktiv macht. Um die Fähigkeit der Mitgliedstaaten, Steuern zu erheben, nicht unangemessen zu beeinträchtigen, stellen daher für die Zwecke der Anwendung der Grundfreiheiten lediglich diskriminierende steuerliche Maßnahmen eine Beschränkung dar. Angesichts dieser raison d'être der rechtlichen Sonderregelung für steuerliche Maßnahmen kann meines Erachtens dahingestellt bleiben, ob es sich bei der streitigen Steuer um eine direkte oder indirekte Steuer handelt.

Um zu ermitteln, ob eine Beschränkung der Grundfreiheit der Freizügigkeit vorliegt, muss man die gleiche Prüfung durchführen, die im Rahmen des Gleichbehandlungsgrundsatzes anzuwenden ist; und zwar darf die in Rede stehende nationale Maßnahme zwei Sachverhalte, die in Bezug auf den Inhalt dieser Maßnahme [...] oder das verfolgte Ziel [...], wobei dieses Ziel selbst nicht diskriminierend sein darf, oder in Bezug auf die für den betreffenden Bereich geltenden allgemeinen Grundsätze [...] vergleichbar sind, nicht unterschiedlich behandeln und dadurch grenzüberschreitende Geschäfte benachteiligen [...]. Umgekehrt stellen Maßnahmen, die Sachverhalte, die in Wahrheit identisch sind, unterschiedlich behandeln und damit grenzüberschreitende Geschäfte benachteiligen, ebenfalls Beschränkungen dar [...].

Auch wenn der Gerichtshof nicht in allen Urteilen auf den Begriff „Diskriminierung“ Bezug nimmt, kann dieser Ansatz doch zumindest seit dem Urteil vom 17. Juli 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), als ständige Rechtsprechung angesehen werden. In jener Rechtssache hat der Gerichtshof (Große Kammer) die

²⁵⁶ SA GA Kokott 4.7.2019, Rs. C-323/18, ECLI:EU:C:2019:567, Rn. 43 f. – Tesco-Global Áruházak.

Notwendigkeit betont, die Vergleichbarkeit der Situationen zu berücksichtigen [...], wenn eine Maßnahme als Beschränkung eingestuft wird.

Schließlich gilt eine Steuermaßnahme selbst dann, wenn sie diskriminierender Natur ist, nicht als Verstoß gegen den Grundsatz des freien Kapitalverkehrs, wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist und der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit eingehalten wird. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verlangt in diesem Zusammenhang, dass die Maßnahme geeignet ist, die Erreichung des legitimerweise verfolgten Ziels zu gewährleisten, und nicht über das hinausgeht, was hierzu erforderlich ist [...].²⁵⁷

Auf der Grundlage der vorgenannten Äußerung lässt sich eine Beschränkung des steuerrechtlichen Beschränkungs begriff annehmen. Hierauf ist allerdings bereits oben eingegangen worden (s. Rn. 114 ff.).

- 201 Eine analoge Anwendung der *Keck*-Formel würde ebenfalls zu diesem Ergebnis führen.²⁵⁸
- 202 Soweit die *Keck*-Formel allerdings nicht nur hinsichtlich ihrer grundsätzlichen Idee nach, sondern auch hinsichtlich einzelner konkreter Voraussetzungen auf die Niederlassungsfreiheit übertragen wird, bedeutet dies, dass die Regelungen erst nach dem Zugang zum Markt ansetzen dürfen, der Marktzugang also nicht behindert werden darf, und alle Wirtschaftsteilnehmer rechtlich und tatsächlich gleich betroffen sind.
- 203 Für entsprechende steuerrechtliche Sachverhalte gilt demnach, dass eine Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit dann nicht in Frage kommt, wenn es sich bei dem GloBE-Gesetz (aNF) um bloße Ausübungs- und Aufenthaltsmodalitäten handelt, die unterschiedslos für in- und ausländische Gesellschaften gelten.²⁵⁹ Demgemäß wird dieses nur dann als Beschränkung erfasst, wenn es sich um eine Marktzugangsregelung handelt.²⁶⁰
- 204 In der Rs. „Kommission/Spanien“ hat der EuGH im Rahmen der Kapitalverkehrsfreiheit entschieden, dass eine nationale Regelung, die Anleger aus anderen Mitgliedstaaten von Investitionen in dem betreffenden Mitgliedstaat abhält bzw. solche Investitionen weniger attraktiv macht, als Marktzugangsregelung und damit als Beschränkung anzusehen ist.²⁶¹ Allerdings hat es sich hierbei um keinen steuerrechtlichen Sachverhalt gehandelt. In diesen wird eine Ungleichbehandlung grenzüberschreitender Sachverhalte als Marktzugangsbeschränkung vorausgesetzt.²⁶²
- 205 Wie zuvor aufgezeigt, würde das GloBE-Gesetz (aNF) multinationale Untergruppen gegenüber großen inländischen Gruppen steuerlich nachteilig behandeln. Demgemäß wäre das GloBE-

²⁵⁷ SA GA Hogan 28.11.2019, Rs. C-565/18, ECLI:EU:C:2019:1029, Rn. 34 ff. – Société Générale.

²⁵⁸ Kokott, § 3, Rn. 120, mit Verweis auf *Stewen*, EuR 2008, 445 (450 ff.).

²⁵⁹ *Stewen*, EuR 2008, 445 (450).

²⁶⁰ Kokott, § 3, Rn. 120.

²⁶¹ EuGH 13.5.2003, Rs. C-463/00, ECLI:EU:C:2003:272, Rn. 61 f. – Kommission/Spanien; s.a. EuGH 13.5.2003, Rs. C-98/01, ECLI:EU:C:2003:273, Rn. 47 – Kommission/Vereinigtes Königreich.

²⁶² Kokott, § 3, Rn. 120.

Gesetz (aNF) als Marktzugangsregelung zu qualifizieren, so dass eine analoge Anwendbarkeit der Keck-Formel ausscheidet.

- 206 Im Rahmen der hier vertretenen Auffassung wurde jedoch bereits der niederlassungsrechtliche Beschränkungsbegriff im Rahmen einer steuerlichen Sonderdogmatik eingegrenzt (s. Rn. 114 ff.). Die Keck-Formel ist demgemäß in dieser Eingrenzung aufgegangen, so dass für deren eigenständige Anwendung kein Platz verbleibt. Gleichwohl würde sich am Ergebnis nichts ändern, wenn der anderen Auffassung gefolgt werden sollte.

(b) Reduktion des Beschränkungsbegriffs bei in sich widersprüchlichen Ergebnissen

- 207 Eine Abweichung vom im Allgemeinen vertretenen Beschränkungsbegriff kann angedacht werden, wenn die Anwendung zu einem in sich widersprüchlichen Ergebnis führen würde; man würde insoweit lediglich auf die Grundidee der Keck-Rechtsprechung zurückgreifen, nämlich die Weite des ganz allgemeinen Beschränkungsbegriffs „einfangen“. Dass diese Möglichkeit im steuerrechtlichen Bereich grundsätzlich besteht, wurde bereits aufgezeigt (s. Rn. 114 ff.).
- 208 Die Annahme eines Eingriffs aufgrund der steuerlich vorteilhaften Behandlung großer inländischer Gruppen gegenüber multinationalen Unternehmen und der damit verbundene Attraktivitätsverlust der internationalen Expansion großer inländischer Gruppen mittels der Gründung ausländischer Geschäftseinheiten (s. hierzu Rn. 146 ff.) führt zu dem insoweit unbefriedigenden Ergebnis, dass man diese in Gründung befindlichen multinationalen Unternehmensgruppen bereits von vornherein mit einer nationalen Steuer in Höhe von 15 % belegen müsste, um einen Eingriff auszuschließen, damit bei der tatsächlichen Gründung der ausländischen Geschäftseinheit und dem damit verbundenen Statuswechsel zu einer multinationalen Unternehmensgruppe kein Anstieg der Besteuerungshöhe von 12,5 % auf 15 % eintritt. Um dieses Szenario (der Wegzugskonstellation) zu verbildlichen: Man amputiert einer gesunden Person ein Bein, damit später keine Knieverletzung erfolgen kann.
- 209 Würde Liechtenstein demnach den nationalen Steuersatz – unabhängig von der QDMTT – bereits vor Inkrafttreten des GloBE-Gesetzes auf 15 % erhöhen, so würde dieser bei der Expansion großer inländischer Gruppen nicht mehr ansteigen, so dass eine spätere Schlechterstellung und damit eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit ausscheiden würde.
- 210 Die nationale Tätigkeit wird somit im Vorgriff auf eine evtl. eintretende internationale Expansion vorab schlechter – und zwar mit einem erhöhten nationalen Steuersatz von 15 % – behandelt, nur um eine Schlechterbehandlung im Falle einer tatsächlichen Expansion – der Anstieg der Besteuerung von 12,5 % auf den globalen Mindeststeuersatz in Höhe von 15 % – auszuschließen.

- 211 Hier stellt sich die Frage, ob nicht eine Beschränkung des Eingriffstatbestandes erfolgen sollte, um ein solch widersprüchliches Ergebnis zu vermeiden, da der Eingriffstatbestand bei Wegzugsfällen wie in der vorliegend untersuchten Konstellation der erstmaligen Gründung einer ausländischen Zweigniederlassung, schlichtweg zu weit ist.
- 212 Anders stellt sich allerdings die Situation dar, wenn man bereits bestehende multinationale Unternehmensgruppen (s. Rn. 131 ff.) betrachtet. Hier kann ein Eingriff vorliegen, wenn große inländische Gruppen und multinationale Unternehmensgruppen unterschiedlich behandelt werden, und genau aus dieser unterschiedlichen Behandlung – große inländische Gruppen werden mit 12,5 % und bereits bestehende multinationale Unternehmensgruppen mit 15 % besteuert – kann eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit angenommen werden. Soweit man diese Konstellationen für vergleichbar ansieht – was sie nach der hier vertretenen Auffassung nicht sind (s. Rn. 160 ff.) – würde hier jedenfalls – anders als bei der gerade zuvor angeführten Gründungskonstellation – keine in sich bestehende Widersprüchlichkeit konstatiert werden können.

(c) Spürbarkeitserfordernis

- 213 Es könnte zudem vorgebracht werden, dass die Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit eine gewisse Spürbarkeit aufweisen muss. So hat der EuGH entschieden, dass die beschränkenden Wirkungen einer Maßnahme nicht zu ungewiss und mittelbar ausgestaltet sein dürfen, um die Grundfreiheiten zu behindern.²⁶³ Auf diese Spürbarkeitsschwelle kann jedoch nur dann zurückgegriffen werden, wenn zum einen die Voraussetzungen der *Keck*-Formel erfüllt sind.²⁶⁴ Zum anderen wäre die Mehrbelastung großer liechtensteinischer Gesellschaften die unmittelbare und vorhersehbare Folge der Aufnahme einer Auslandstätigkeit mittels einer Geschäftseinheit. Es würde somit ein „eindeutiger Ursachenzusammenhang“²⁶⁵ bestehen. Dieses Argument greift folglich nicht durch.
- 214 Hinzu kommt, dass der EuGH mehrfach ausgeführt hat, dass jede noch so unbedeutende Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit verboten ist.²⁶⁶ Für ein Spürbarkeitskriterium ist daher kein Raum, so dass an dieser Stelle nicht zu entscheiden ist, ob die Mehrbelastung durch die internationale Mindeststeuer für multinational agierende Unternehmensgruppen mit ei-

²⁶³ EuGH 20.6.1996, verb. Rs. C-418/93, C-419/93, C-420/93, C-421/93, C-460/93, C-461/93, C-462/93, C-464/93, C-9/94, C-10/94, C-11/94, C-14/94, C-15/94, C-23/94, C-24/94 u. C-332/94, ECLI:EU:C:1996:242, Rn. 32 – *Semeraro Casa Uno*; s.a. EuGH 8.5.2014, Rs. C-483/12, ECLI:EU:C:2014:304, Rn. 25 – *Pelckmans Turnhout*; EuGH 17.10.1995, verb. Rs. C-140/94, C-141/94 u. C-142/94, ECLI:EU:C:1995:330, Rn. 29 – *DIP*.

²⁶⁴ S. EuGH 20.6.1996, verb. Rs. C-418/93, C-419/93, C-420/93, C-421/93, C-460/93, C-461/93, C-462/93, C-464/93, C-9/94, C-10/94, C-11/94, C-14/94, C-15/94, C-23/94, C-24/94 u. C-332/94, ECLI:EU:C:1996:242, Rn. 32 – *Semeraro Casa Uno*; s.a. EuGH 8.5.2014, Rs. C-483/12, ECLI:EU:C:2014:304, Rn. 25 – *Pelckmans Turnhout*; EuGH 17.10.1995, verb. Rs. C-140/94, C-141/94 u. C-142/94, ECLI:EU:C:1995:330, Rn. 29 – *DIP*.

²⁶⁵ *Tiedje*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hg.), Art. 49 AEUV, Rn. 112.

²⁶⁶ S. EuGH 1.4.2008, Rs. C-212/06, ECLI:EU:C:2008:178, Rn. 52 – *Gouvernement de la Communauté française*; EuGH 11.3.2004, Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138, Rn. 43 – *Hughes de Lasteyrie du Saillant*; EuGH 15.2.2000, Rs. C-169/98, ECLI:EU:C:2000:85, Rn. 46 – *Kommission/Frankreich*; EuGH 13.12.1989, Rs. C-49/89, ECLI:EU:C:1989:649, Rn. 8 – *Corsica Ferries France*.

nem Umsatz von mind. EUR 750 Mio. lediglich geringfügig ist. Zudem wird wohl auch ein steuerlicher Unterschied von 2,5% nicht als „geringfügig“ angesehen werden können angesichts der absoluten Umsatzsumme und der damit korrelierenden zu versteuernden Einkünfte.

215 Folgerichtig sind auch etwaige steuerliche Kompensationen nicht zur Beurteilung eines Eingriffs heranzuziehen.²⁶⁷ Vielmehr sind diese erst im Rahmen der Rechtfertigung zu berücksichtigen.²⁶⁸

(d) Eingrenzung des Beschränkungsbegriffs aufgrund des völkerrechtlichen Charakters des EWR-Abkommens sowie der Steuersouveränität Liechtensteins

216 Bereits in der Rs. „Costa/ENEL“ hatte der EuGH entschieden, dass der damalige EWG-Vertrag sich von gewöhnlichen völkerrechtlichen Verträgen unterscheidet, da er eine eigene Rechtsordnung geschaffen habe.²⁶⁹ So kann die heutige EU auch als supranationaler Staatenverbund bezeichnet werden.²⁷⁰ Dies findet auch Ausdruck in der Auslegung des Unionsrechts, die nach dem Grundsatz des *effet utile* in einer vorrangig teleologisch-dynamischen Weise erfolgt (s. Rn. 62).

217 Demgegenüber ist das EWR-Abkommen ein rein völkerrechtlicher Vertrag im Sinne eines Assoziierungsabkommens,²⁷¹ mit dem keine supranationalen Strukturen errichtet worden sind.²⁷² Demgemäß ist das EWR-Abkommen nicht im Sinne des Unionsrechts, sondern vielmehr nach den allgemeinen völkerrechtlichen Regeln auszulegen, denen ein vornehmlich objektiver Ansatz zugrunde liegt (s. Rn. 62).

218 Dieser unterschiedliche Auslegungsansatz des EWR-Abkommens hat auch Auswirkungen auf die Auslegung der Niederlassungsfreiheit und damit auch deren Beschränkungs begriff. So wurde bereits aufgezeigt, dass das Niederlassungsrecht des EWR-Abkommens grundsätzlich im Einklang mit der Niederlassungsfreiheit des AEUV auszulegen ist, eine absolute Deckungsgleichheit allerdings nicht verlangt werden kann (hierzu Rn. 55 ff.). So ist bereits aufgrund des völkerrechtlichen Charakters des EWR-Abkommens von einer gegenüber dem Unionsrecht restriktiveren Auslegung des Beschränkungs begriff auszugehen.

219 Dies gilt insbesondere für den hier untersuchten Bereich des Steuerrechts, in dem sich bereits die EU-Mitgliedstaaten – insbesondere hinsichtlich der direkten Steuern – viele Souveränitätsrechte vorbehalten haben (s. Rn. 73 f.). Diese bestehende Steuersouveränität der EU-Mitgliedstaaten darf nicht durch eine Überdehnung des Beschränkungs begriffs unterlaufen werden. Ähnlich führt auch Generalanwalt *Hogan* aus:

²⁶⁷ *Waldhoff*, in: *Wegener* (Hg.), § 10, Rn. 103 m.w.N.

²⁶⁸ *Waldhoff*, in: *Wegener* (Hg.), § 10, Rn. 103 m.w.N.

²⁶⁹ EuGH 15.7.1964, Rs. 6/64, ECLI:EU:C:1964:66, S. 1269 – *Costa/ENEL*.

²⁷⁰ S. BVerfG 30.6.2009, 2 BvE 2/08 u.a., NJW 2009, 2267; BVerfG 12.10.1993, 2 BvR 2134/92 u. 2 BvR 2159/92, NJW 1993, 3047.

²⁷¹ *Hummer/Pribas*, in: *Dausen/Ludwigs* (Hg.), K.III., Rn. 115.

²⁷² *Graver*, in: *Hatje/Müller-Graff* (Hg.), § 29, Rn. 4.

„Wäre es anders, könnte dies bedeuten, dass Staaten mit einem dualen System oder mit einem dualen System assoziierte Staaten dies aufgeben und davon ausgehen müssten, dass auf dem Weg über die Grundfreiheiten das Völkerrecht zur unmittelbaren Anwendung in ihrer eigenen Rechtsordnung käme, und zwar selbst in Bereichen, in denen sie ihre ausschließliche Souveränität behalten haben.

Nebenbei bemerkt, hat der Gerichtshof bisher in keinem Fall eine solche Prüfung vorgenommen. So hat er beispielsweise im Urteil vom 26. Mai 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356), in Bezug auf die Besteuerung von in Belgien jährlich ausgegebenen Anteilen von Organismen für gemeinsame Anlagen (OGA), die unabhängig von dem Sitz der Organisation oder dem Ort der Übertragung der Anteile erfolgte, die Vereinbarkeit dieser Steuer mit den Grundfreiheiten geprüft, ohne darauf einzugehen, ob der betreffende Mitgliedstaat völkerrechtlich dazu befugt war.“²⁷³

- 220 Aus dem Blickwinkel der bestehenden nationalen Steuersouveränität ist der Beschränkungs-begriff daher bereits auf EU-Ebene restriktiver auszulegen. Dies muss sodann in besonderem Maße für das Fürstentum Liechtenstein gelten, dies zunächst aufgrund des rein völkerrechtlichen Charakters des EWR-Abkommens. Entscheidend ist jedoch in diesem Zusammenhang, dass mit dem EWR-Abkommen – anders als im AEUV – keine unmittelbaren Verpflichtungen im steuerrechtlichen Bereich eingegangen worden sind. Ebenso enthält es keine entsprechenden Kompetenzen. Vielmehr wurde dieser Bereich komplett aus dem EWR-Abkommen herausgenommen (s. Rn. 36 u. Rn. 77). Das Fürstentum Liechtenstein besitzt im steuerlichen Kontext somit weiterhin seine volle Souveränität.
- 221 Richtig ist zwar, dass die Grundfreiheiten Einfluss auf die nationale Steuergesetzgebung haben können (s. Rn. 38 f.). Gleichwohl können diese aufgrund der Steuersouveränität Liechtensteins nicht zu einer Steuerrechtsangleichungsverpflichtung zwischen rein inländischen und grenzüberschreitenden Sachverhalten führen. Dies würde nämlich die Inhalte des EWR-Abkommens verkennen und die Möglichkeiten negativer Integration überdehnen, wenn genau in dem betreffenden Bereich eine positive Integration nicht vorgesehen ist. Es käme nämlich sonst zu einer umfassenden Anwendung der Niederlassungsfreiheit auf die Umsetzung der völkerrechtlichen GloBE-Verpflichtungen zur quasi unmittelbaren Anwendung in ihrer eigenen Rechtsordnung, und zwar selbst in Bereichen, in denen sie ihre ausschließliche Souveränität behalten haben.²⁷⁴
- 222 So wird selbst auf unionaler Ebene bei der Umsetzung der GloBE-Modellregelungen und der in der MindbestRL vorgenommenen Gleichbehandlung von multinationalen Unternehmensgruppen und großen inländischen Gruppen selbst nicht auf die negative Integration allein auf Grundlage der Niederlassungsfreiheit zurückgegriffen. Vielmehr erfolgt eine positive Integration in Form des Erlasses der MindbestRL.

²⁷³ SA GA Hogan 28.11.2019, Rs. C-565/18, ECLI:EU:C:2019:1029, Rn. 44 f. – Société Générale.

²⁷⁴ Ähnlich SA GA Hogan 28.11.2019, Rs. C-565/18, ECLI:EU:C:2019:1029, Rn. 44 – Société Générale.

223 Wird das EWR-Abkommen sodann nach den allgemeinen völkerrechtlichen Regeln ausgelegt, so kann eine solche Gleichstellungsverpflichtung „noch viel weniger“ aus der Niederlassungsfreiheit abgeleitet werden. Anderenfalls könnte nämlich über das eigentliche Ziel des Abkommens „hinausgeschossen“ werden und eine Auslegung des EWR-Abkommens erfolgen, wie es nicht mehr vom liechtensteinischen Zustimmungs- und Ratifikationsgesetz gedeckt ist.

224 In diesem Fall würden nämlich mit dem EWR-Abkommen explizit nicht übertragene steuerrechtliche Kompetenzen über eine nichtanwendbare Auslegungsmethode in das EWR-Recht hineingelesen. Demgemäß ist der Beschränkungs begriff dergestalt einzugrenzen, dass er die hier zu untersuchenden Konstellation bereits nicht erfasst. Aus diesem Gesichtspunkt heraus kann bereits ein Eingriff in die Niederlassungsfreiheit abgelehnt werden.

(5) Ergebnis zur Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch die IIR in Verbindung mit der QDMTT

225 **Der Beschränkungs begriff der Niederlassungsfreiheit unterliegt im steuerrechtlichen Bereich einigen Besonderheiten. So umfasst dieser in steuerrechtlichen Kontext keine unterschiedslosen Beschränkungen, sondern lediglich offene und versteckte Diskriminierungen in Form einer Ungleichbehandlung inländischer und grenzüberschreitender Sachverhalte zu Lasten der Letztgenannten (s. Rn. 112 ff.).**

226 **Eine weitere Eingrenzung des Beschränkungs begriffs gegenüber dem Unionsrecht ergibt sich sodann aus dem völkerrechtlichen Charakter des EWR-Abkommens sowie der damit verbundenen Steuersouveränität Liechtensteins. So wird eine dem Unionsrecht vergleichbare Weite des Eingriffsbegriffs für das EWR-Abkommen abgelehnt. Vielmehr wird von einem engeren/restriktiveren Beschränkungs begriff im EWR-Abkommen ausgegangen: Zunächst ist das EWR-Abkommen nicht nach dem Grundsatz des *effet utile*, sondern nach herkömmlichen völkerrechtlichen Auslegungsregeln auszulegen, sodann kann und darf eine zu weite Auslegung nicht dazu führen, dass im Steuerrecht mit dem EWR-Abkommen explizit nicht übertragene Kompetenzen durch eine nicht anwendbare Auslegungsmethode quasi in das EWR-Recht hineingelesen werden. Aus diesem Gesichtspunkt kann bereits ein Eingriff in die Niederlassungsfreiheit abgelehnt werden (hierzu Rn. 216 ff.).**

227 **Für den Fall, dass dieser Argumentation nicht gefolgt werden sollte, sind – unter folgende Eingriffe in die Niederlassungsfreiheit theoretisch denkbar:**

228 **Eine unmittelbare bzw. offene Diskriminierung wurde ausgeschlossen (s. Rn. 108 f.).**

229 **Möglich ist jedoch eine mittelbare Diskriminierung in Form der steuerlich nachteiligen Behandlung multinationaler Unternehmensgruppen gegenüber großen inländischen Gruppen mittels der liechtensteinischen (QDMTT) sowie internationalen (IIR) Ergänzungssteuer des GloBE-Gesetzes (aNF). Hierbei ist zwischen bereits bestehenden und in Gründung befindlichen multinationalen Unternehmensgruppen zu differenzieren.**

- 230 Bereits bestehende multinationale Unternehmensgruppen werden sowohl in Wegzugs- (hierzu Rn. 132 ff.) als auch in Zuzugskonstellationen (hierzu Rn. 136 ff.) mit einem steuerlichen Nachteil in Höhe von 2,5% gegenüber großen inländischen Gruppen belegt. Es liegt somit eine Ungleichbehandlung vor, die allerdings rein formaler Natur ist, da die betreffenden multinationalen Unternehmensgruppen unabhängig vom der Gründung oder Verlegung einer weiteren Geschäftseinheit bereits der globalen Mindeststeuer unterliegen, so dass sie faktisch keinen Nachteil erleiden. Es kann daher argumentiert werden, dass zumindest faktisch keine Ungleichbehandlung besteht. Eine formelle Ungleichbehandlung verbleibt allerdings in diesen Konstellationen.
- 231 In Rückzugskonstellationen liegt dagegen eine faktische Ungleichbehandlung vor (s. Rn. 140 ff.). Demgemäß ist hier grundsätzlich eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit anzunehmen.
- 232 Gleiches gilt für große inländische Gruppen, die bspw. durch die Gründung einer ausländischen Geschäftseinheit zu einer multinationalen Unternehmensgruppe werden. Ab dem Zeitpunkt der Gründung werden diese in Gründung befindlichen multinationalen Unternehmensgruppen gegenüber großen inländischen Gruppen steuerlich nachteilig behandelt, da sie nun nicht mehr nur der Flat-Tax-Rate von 12,5%, sondern ebenso dem Anwendungsbereich des GloBE-Gesetzes (aNF) unterliegen, welches eine effektive globale Mindestbesteuerung von 15% vorsieht. Demgemäß ist auch hier grundsätzlich eine Beschränkung anzunehmen (hierzu Rn. 146 ff.).
- 233 Die aufgelisteten Beschränkungen sind jedoch nach der hier vertretenen Auffassung statthaft, da multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen objektiv nicht miteinander vergleichbar sind, dies zum einen aufgrund deren unterschiedlicher Strukturen und Tätigkeitsfelder. Zum anderen sind sie jedoch insbesondere mit Blick auf das Ziel des GloBE-Gesetzes (aNF) – die Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs – nicht vergleichbar, da große inländische Unternehmensgruppen gegenüber multinationalen Unternehmensgruppen gerade über keine im Ausland belegenen Geschäftseinheiten verfügen, mittels denen Gewinne verschoben werden könnten (hierzu Rn. 160 ff.).
- 234 Nach der hier vertretenen Auffassung liegt somit keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch die liechtensteinische (QDMTT) sowie internationale (IIR) Ergänzungssteuer vor.
- 235 Sollte jedoch auch dies anders gesehen werden, so kommen weitere mögliche Beschränkungsansätze in Betracht. Eine analoge Anwendung der *Keck*-Formel scheidet jedoch aus, da diese bereits in der steuerrechtlichen Eingrenzung des Beschränkungsbegriffs aufgegangen ist (hierzu Rn. 197 ff.). Zudem würde deren Anwendung zu keinem anderen Ergebnis führen (hierzu Rn. 201 ff.). Ebenso kann kein Spürbarkeitserfordernis vorgebracht werden (hierzu Rn. 213 ff.). Angedacht werden kann jedoch eine Reduktion des Beschränkungsbegriffs im Falle der in Gründung befindlichen multinationalen Unternehmensgruppen aufgrund in sich widersprüchlicher Ergebnisse. In dieser Konstellation müsste nämlich das Fürstentum die Flat-Tax-Rate vorab auf 15% erhöhen, um eine spätere Benachteiligung der be-

treffenden Gruppen durch das GloBE-Gesetz (aNF) zu verhindern. Insofern könnte argumentiert werden, dass der Beschränkungsbegriff im vorliegenden Fall zu weitgehend ist (hierzu Rn. 207 ff.).

b. Die Undertaxed Payment Rule als Eingriff in die Niederlassungsfreiheit

- 236 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass auch hinsichtlich der Undertaxed Payment Rule (UTPR) gilt, dass der Beschränkungsbegriff der Niederlassungsfreiheit aufgrund des völkerrechtlichen Charakters des EWR-Abkommens sowie der damit verbundenen steuerrechtlichen Souveränität Liechtensteins nach der hier vertretenen Auffassung einzugrenzen ist (s. Rn. 216 ff.). Demgemäß würde bereits aus diesem Grund eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch die UTPR als steuerliches Instrument ausscheiden.
- 237 Sofern jedoch eine andere Auffassung vertreten wird, ist zu prüfen, ob die UTPR die Niederlassungsfreiheit beschränkt. Dies wird im Folgenden untersucht.

aa. Allgemeines zur UTPR

- 238 Die UTPR verfolgt grundsätzlich das gleiche Ziel wie die IIR.²⁷⁵ Es handelt sich bei der UTPR jedoch um keine alleinstehende Regelung.²⁷⁶ Vielmehr steht sie in engem Zusammenhang mit der IIR.²⁷⁷ So kann erst durch das Zusammenwirken beider Regelungen eine globale Mindeststeuerbesteuerung sichergestellt werden, da sich anderenfalls Umgehungsoptionen hinsichtlich der IIR eröffnen könnten.²⁷⁸
- 239 Die UTPR ist eine Sekundärregelung, die auf die Besteuerung von Sekundärniederlassungen Anwendung findet.²⁷⁹ Die UTPR soll der IIR als Rückversicherung („backstop“) dienen und findet gegenüber der IIR nachrangig Anwendung.²⁸⁰ So ist die UTPR lediglich dann anzuwenden, wenn die Mindestbesteuerung multinationaler Unternehmensgruppen nicht bereits durch die Income Inclusion Rule erreicht werden kann.²⁸¹ Es soll zwar eine Doppelbesteuerung der multinationalen Unternehmensgruppen vermieden werden.²⁸² Gleichzeitig sollen aber auch Sitzverlegungen zur Umgehung der IIR unterbunden werden.²⁸³

²⁷⁵ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2020, Rn. 457, abrufbar unter <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

²⁷⁶ Rieck/Fehling, IStR 2023, 77 (83).

²⁷⁷ Rieck/Fehling, IStR 2023, 77 (83).

²⁷⁸ Rieck/Fehling, IStR 2023, 77 (83 f.).

²⁷⁹ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2020, Rn. 10, abrufbar unter <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

²⁸⁰ Schwarz, IStR 2021, 198 (199).

²⁸¹ S. Schwarz, IStR 2021, 198 (199).

²⁸² Schwarz, IStR 2021, 198 (199).

²⁸³ Benecke/Rieck, IStR 2021, 692 (698).

- 240 Es soll die globale Mindestbesteuerung multinationaler Unternehmensgruppen im Hinblick auf deren inländische (sekundäre und hier in Liechtenstein ansässige) Geschäftseinheiten sichergestellt werden,²⁸⁴ da die GloBE-Modellregelungen die Anwendung der IIR nicht auf im Ansässigkeitsstaat der obersten Muttergesellschaft gelegene untere Geschäftseinheiten vorsehen.²⁸⁵ Vielmehr soll in diesem Fall die UTPR anderer Staaten – mangels der Anwendbarkeit der IIR – zur Anwendung kommen, in denen eine Schwestergesellschaft der in Liechtenstein belegenen untere Geschäftseinheit ansässig ist, wobei der Steuerertrag nach bestimmten Kriterien auf die einzelnen Staaten aufgeteilt wird.²⁸⁶
- 241 Die Anwendung der UTPR anderer Staaten kann durch die Erhebung einer nationalen Ergänzungssteuer in Form einer QDMTT vermieden werden.²⁸⁷ Der mir vorliegende Entwurf des liechtensteinischen GloBE-Gesetzes sieht in Art. 4 die Erhebung einer solchen nationalen Ergänzungssteuer vor. In dieser Konstellation kommt dann die UTPR eines anderen Staates nicht zur Anwendung, sondern vielmehr die liechtensteinische QDMTT in Ergänzung zur IIR. Hinsichtlich eines Eingriffs in die Niederlassungsfreiheit kann daher auf die obigen Ausführungen verwiesen werden (s. Rn. 106 ff.).
- 242 Gleiches gilt für die gebietsfremden Geschäftseinheiten in Liechtenstein ansässiger multinationaler Unternehmensgruppen. Auch hier ist deren Mindestbesteuerung in Höhe von 15% bereits durch die vorrangig anzuwendende IIR sichergestellt, so dass für die Anwendung der UTPR anderer Staaten kein Raum verbleibt.
- 243 Eine andere Beurteilung könnte sich jedoch aus den Übergangsregelungen ergeben. Solche sehen die GloBE-Modellregelungen in ihrem Art. 9 vor. Auch das liechtensteinische GloBE-Gesetz sieht entsprechende Übergangsregelungen vor, deren Text allerdings noch nicht vorliegt. Daher kann dies nicht final beurteilt werden.
- 244 Die liechtensteinische UTPR kommt demgemäß nur in der Konstellation zur Anwendung, in der eine in Liechtenstein gelegene untere Geschäftseinheit einer gebietsfremden multinationalen Unternehmensgruppe, dessen Sitzstaat keine qualifizierte IIR umgesetzt hat, eine Schwestergesellschaft in einem Drittstaat hat, in der diese nicht mit effektiv 15% besteuert wird. In diesem Fall kann das Fürstentum Liechtenstein die in dem betreffenden Drittstaat belegene Geschäftseinheit über die in Liechtenstein ansässige Schwestergesellschaft mittels der UTPR nachversteuern. Dies gilt jedoch nur für den Fall, dass der Drittstaat keine nationale Ergänzungssteuer in Form der QDMTT vorsieht. Diese Konstellation soll an dem folgenden

²⁸⁴ Ministerium für Präsidiales und Finanzen, Vernehmlassungsbericht der Regierung betreffend das Gesetz über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (GloBE-Gesetz) sowie das Gesetz über die Abänderung des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; SteG), LNR 2022-170 v. 28.3.2023, S. 14.

²⁸⁵ *Rieck/Fehling*, IStR 2022, 51 (52 f.).

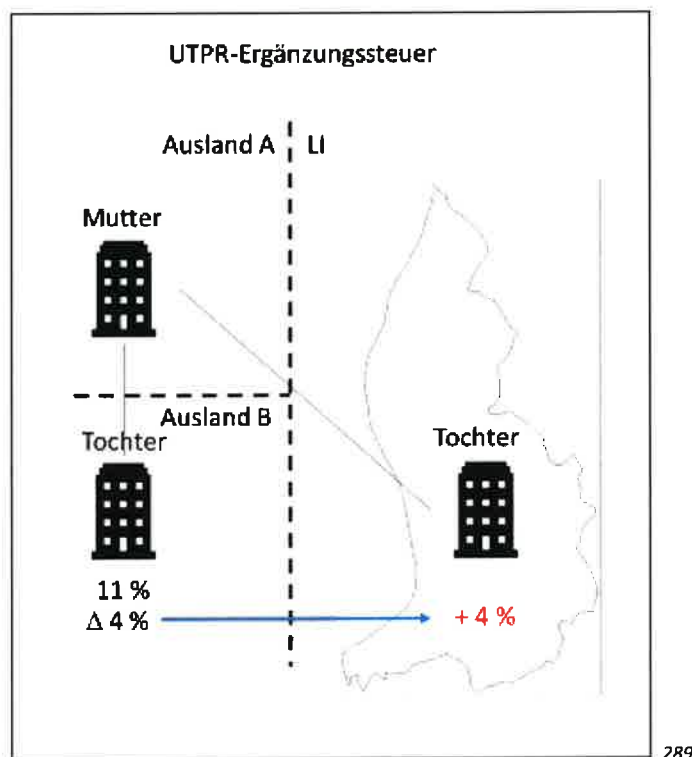
²⁸⁶ *Rieck/Fehling*, IStR 2022, 51 (52 f.).

²⁸⁷ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2020, Rn. 502, abrufbar unter <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023); s.a. *Rieck/Fehling*, IStR 2022, 51 (53, Fn. 13).

Beispiel, welches aus dem Vernehmlassungsbericht des liechtensteinischen Ministeriums für Präsidiales und Finanzen entnommen wurde, verdeutlicht werden:²⁸⁸

„Eine liechtensteinische Tochtergesellschaft mit einer Muttergesellschaft in Ausland A hat eine niedrig besteuerte Schwestergesellschaft in Ausland B. Sofern die Mindestbesteuerung weder in Ausland A noch in Ausland B sichergestellt wird, kann Liechtenstein die in Ausland B fehlenden 4 % bei der liechtensteinischen Tochtergesellschaft besteuern. Würde Liechtenstein keine UTPR-Ergänzungssteuer einführen, so würden andere Länder, in denen die Unternehmensgruppe ebenfalls tätig ist, die fehlenden 4 % erheben.“

Führt jedoch Ausland A eine IIR-Ergänzungssteuer ein, so werden die 4 % in Ausland A besteuert und führt Ausland B eine nationale Ergänzungssteuer (QDMTT) ein, so werden die 4 % in Ausland B erhoben.“



²⁸⁸ Ministerium für Präsidiales und Finanzen, Vernehmlassungsbericht der Regierung betreffend das Gesetz über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (GloBE-Gesetz) sowie das Gesetz über die Abänderung des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; SteG), LNR 2022-170 v. 28.3.2023, S. 15 f.

²⁸⁹ Abbildung entnommen aus Ministerium für Präsidiales und Finanzen, Vernehmlassungsbericht der Regierung betreffend das Gesetz über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (GloBE-Gesetz) sowie das Gesetz über die Abänderung des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; SteG), LNR 2022-170 v. 28.3.2023, S. 16.

245 Die Erhebung der UTPR bei der liechtensteinischen Tochter würde sodann in Form des Verbots eines Betriebsausgabenabzugs für Zahlungen an niedrig besteuerte im Ausland ansässige Geschäftseinheiten erfolgen.²⁹⁰ Hat die im vorliegenden Beispiel in Ausland B ansässige Tochtergesellschaft neben der liechtensteinischen Schwester weitere Geschwister in anderen Staaten, die die UTPR umgesetzt haben, so erfolgt eine formelmäßige Aufteilung des Steueraufkommens zwischen ebendiesen Staaten und dem Fürstentum Liechtenstein.²⁹¹

bb. Die Nichteinbeziehung großer nationaler Gruppen als Eingriff in die Niederlassungsfreiheit

246 Im Rahmen der letztgenannten Konstellation ist demnach zu prüfen, ob die hier zu untersuchende Nichteinbeziehung großer liechtensteinischer Unternehmensgruppen in das GloBE-Gesetz (aNF) einen Eingriff in die Niederlassungsfreiheit darstellt.

247 So kann eine Abzugsbeschränkung grundsätzlich einen Eingriff in die Niederlassungsfreiheit darstellen.²⁹² Demgemäß wird auch im Hinblick auf die UTPR vertreten, dass diese mit einem Eingriff in die Niederlassungsfreiheit einhergeht.²⁹³ Allerdings wird die UTPR in diesem Fall isoliert betrachtet. Dies ist im vorliegenden Fall aufgrund der engen Verknüpfung der UTPR mit der IIR sowie der QDMTT jedoch nicht möglich. Vielmehr ist die Prüfung der UTPR in den Gesamtkontext der globalen Mindestbesteuerung einzubetten.

248 Hierzu ist anzumerken, dass die GloBE-Modellregelungen im gesamten Europäischen Wirtschaftsraum umgesetzt werden (s. Rn. 131). So sieht die Mindestbesteuerungsrichtlinie der EU die verpflichtende Umsetzung einer IIR sowie einer UTPR vor. Die Umsetzung einer nationalen Ergänzungssteuer (QDMTT) liegt hingegen im Ermessen der einzelnen Mitgliedstaaten.²⁹⁴

249 Da sich die Richtlinie momentan im Umsetzungsprozess befindet, kann nicht abgesehen werden, ob alle Mitgliedstaaten eine solche nationale Ergänzungssteuer kodifizieren werden. Gleiches gilt für die EFTA-Staaten Norwegen und Island. Die Bundesrepublik Deutschland sieht bspw. eine solche Ergänzungssteuer in Ihrem entsprechenden Diskussionsentwurf vor.²⁹⁵

²⁹⁰ Linn, Weltweite Mindeststeuer – Herausforderungen für die EU, vbw Studie, November 2021, S. 26, abrufbar unter <https://www.vbw-bayern.de/Redaktion/Frei-zugaengliche-Medien/Abteilungen-GS/Wirtschaftspolitik/2021/Downloads/vbw-Studie-Mindeststeuer-11.2021-final.pdf> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

²⁹¹ S. Rieck/Fehling, IStR 2022, 51 (53).

²⁹² Linn, Weltweite Mindeststeuer – Herausforderungen für die EU, vbw Studie, November 2021, S. 26 m.w.N., abrufbar unter <https://www.vbw-bayern.de/Redaktion/Frei-zugaengliche-Medien/Abteilungen-GS/Wirtschaftspolitik/2021/Downloads/vbw-Studie-Mindeststeuer-11.2021-final.pdf> (zuletzt abgerufen am 17.4.2023).

²⁹³ Linn, Weltweite Mindeststeuer – Herausforderungen für die EU, vbw Studie, November 2021, S. 26, abrufbar unter <https://www.vbw-bayern.de/Redaktion/Frei-zugaengliche-Medien/Abteilungen-GS/Wirtschaftspolitik/2021/Downloads/vbw-Studie-Mindeststeuer-11.2021-final.pdf> (zuletzt abgerufen am 17.4.2023).

²⁹⁴ S. Rieck/Fehling, IStR 2023, 77 (85).

²⁹⁵ Bundesministerium der Finanzen, Entwurf eines Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – MinBestRL-UmsG), Diskussionsentwurf, Bearbeitungsstand: 17.3.2023, S. 75 f. u. 237 ff.; s.a. BMF, DStR 2023, 644 (646).

- 250 Es ist aber wohl davon auszugehen, dass sämtliche EU-Mitgliedstaaten eine solche nationale Ergänzungssteuer einführen werden, da diese einen steuerlichen Zugriff auf die betreffenden Einheiten durch andere Staaten ausschließen würde.²⁹⁶ Gleiches kann für die weiteren EWR-Mitgliedstaaten Island und Norwegen angenommen werden. Die anfallende Steuer könnte nämlich somit durch den jeweiligen Staat selbst erhoben werden, womit das Steuersubstrat erhalten werden könnte und nicht ins Ausland abfließen würde.
- 251 Sollten alle Mitgliedstaaten des EWR neben der IIR auch eine nationale Ergänzungssteuer (QDMTT) umsetzen, verbliebe für die Anwendung der der liechtensteinischen UTPR in den der EWR-Niederlassungsfreiheit theoretisch unterfallenden Konstellationen grundsätzlich kein Raum mehr.²⁹⁷ Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass die EU-Richtlinie die verpflichtende Einbeziehung großer nationaler Gruppen ebenfalls vorsieht. Eine Schlechterstellung von im EWR-Ausland gelegenen Geschäftseinheiten liechtensteinischer multinationaler Unternehmensgruppen gegenüber dortigen Geschäftseinheiten erfolgt mangels deren Anwendbarkeit nicht durch die UTPR. Demgemäß verliert die Ausübung der Niederlassungsfreiheit durch die liechtensteinischen multinationalen Unternehmensgruppen nicht an Attraktivität. Vielmehr ist in dieser Konstellation auf die IIR sowie die QDMTT abzustellen, die bereits geprüft worden sind (s. Rn. 132 ff.).
- 252 Gleiches gilt gegenüber den Geschäftseinheiten inländischer großer Gruppen. Zwar kommt den Geschäftseinheiten dieser Gruppen gegenüber den Geschäftseinheiten von multinationalen Unternehmensgruppen ein Steuervorteil in Höhe von 2,5% zu. Dieser resultiert jedoch aus den vorrangig anzuwendenden Ergänzungssteuern (IRR u. QDMTT). Die UTPR kommt in solchen Konstellationen nicht zur Anwendung, so dass auch hier ein Eingriff in die Niederlassungsfreiheit der liechtensteinischen multinationalen Unternehmensgruppen durch die UTPR mangels Relevanz bzw. Anwendbarkeit ausscheidet. Auch hier ist bzgl. eines Eingriffs die IIR sowie die QDMTT heranzuziehen (hierzu Rn. 136 ff. u. Rn. 146 ff.).
- 253 Diese Argumentation kann auch auf den Zuzug gebietsfremder Geschäftseinheiten von dem EWR zugehörigen multinationalen Unternehmensgruppen nach Liechtenstein oder einen anderen EWR-Mitgliedstaat oder Drittstaat übertragen werden.
- 254 Im Ergebnis stellt die UTPR aufgrund der ihr innewohnenden Nachrangigkeit gegenüber IIR und QDMTT keinen Eingriff in die Niederlassungsfreiheit liechtensteinischer multinationaler Unternehmensgruppen dar. Zwar könnte eine isolierte Betrachtungsweise der UTPR zu einem anderen Ergebnis führen. Dies wäre jedoch aufgrund der engen Verbindung zwischen der UTPR und den weiteren Mechanismen der Mindestbesteuerung (insbesondere die IIR sowie die QDMTT) eine rein fiktive Betrachtungsweise, die abzulehnen ist.
- 255 Zudem ist darauf hinzuweisen, dass selbst wenn eine grundsätzliche Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch die UTPR angenommen werden würde, diese mangels Vergleichbarkeit multinationaler Unternehmensgruppen und großen inländischen Gruppen, keinen Eingriff

²⁹⁶ Rieck/Fehling, IStR 2023, 77 (85).

²⁹⁷ Rieck/Fehling, IStR 2023, 77 (84).

in die Niederlassungsfreiheit bedeuten würde (hierzu Rn. 160 ff.). Auch die übrigen im Rahmen der IIR diskutierten weiteren Beschränkungsansätze gelten hier entsprechend (hierzu Rn. 195 ff.).

3. Ergebnis zum Eingriff in die Niederlassungsfreiheit

- 256 **Der Beschränkungsbegriff der Niederlassungsfreiheit ist im steuerrechtlichen Kontext auf unmittelbare und mittelbare Diskriminierungen in Form einer Ungleichbehandlung grenzüberschreitender Sachverhalte gegenüber rein inländischen Sachverhalten zu begrenzen (s. Rn. 112 ff.).**
- 257 **Der Beschränkungsbegriff kann nach der hier vertretenen Auffassung aufgrund des völkerrechtlichen Charakters des EWR-Abkommens sowie der damit verbundenen Steuerhoheit Liechtensteins weiter eingrenzt werden (hierzu Rn. 216 ff.). Hiernach wäre eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch das liechtensteinische GloBE-Gesetz (aNF) abzulehnen.**
- 258 **Sollte jedoch einer anderen Auffassung gefolgt werden, könnte für die liechtensteinische (QDMTT) und internationale (IIR) Ergänzungssteuer in mehreren Konstellationen grundsätzlich eine mittelbare Diskriminierung durch die steuerlich nachteilige Behandlung (in Gründung befindlicher) multinationaler Unternehmen gegenüber großen inländischen Gruppen angenommen werden (hierzu Rn. 120 ff.). Bei der UTPR liegt hingegen aufgrund deren Nachrangigkeit keine Beschränkung vor (hierzu Rn. 236 ff.). Aufgrund des engen Zusammenhangs zwischen der UTPR und insbesondere der IIR ist das GloBE-Gesetz (aNF) jedoch ganzheitlich zu betrachten, womit dieses dann grundsätzlich eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellen kann.**
- 259 **Diese grundsätzliche Beschränkung würde sich nach der hier vertretenen Auffassung mangels der objektiven Vergleichbarkeit von multinationalen Unternehmensgruppen und großen inländischen Gruppen jedoch nicht zu einem Eingriff in die Niederlassungsfreiheit verdichten (hierzu Rn. 160 ff.).**
- 260 **Hinzu kommen weitere mögliche Beschränkungsansätze, insbesondere bei in Gründung befindlichen multinationalen Unternehmensgruppen. Hier könnte argumentiert werden, dass der Beschränkungsbegriff aufgrund sich daraus ergebenden widersprüchlichen Ergebnissen zu weitgehend ist (hierzu Rn. 207 ff.).**

V. Rechtfertigung der Ungleichbehandlung

- 261 **Sollte die Nichteinbeziehung großer inländischer Gruppen in den Anwendungsbereich des liechtensteinischen GloBE-Gesetzes (aNF) entgegen der hier vertretenen Auffassung dennoch als sachfremde unterschiedliche Behandlung einer vergleichbaren Situation gewertet werden,**

so geht dies nicht automatisch mit einer Verletzung der Niederlassungsfreiheit einher. Vielmehr bleibt die Möglichkeit der Rechtfertigung dieser Ungleichbehandlung.

- 262 In Ermangelung unionsrechtlicher Harmonisierungsmaßnahmen kann die Niederlassungsfreiheit durch nationale Regelungen beschränkt werden, die aus geschriebenen Gründen oder aus (ungeschriebenen) zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt sind.

1. Geschriebene Rechtfertigungsgründe

- 263 Gemäß Art. 52 Abs. 1 AEUV kann eine Beschränkung, die sich aus einer Maßnahme ergibt, die aus Gründen der Staatsangehörigkeit diskriminiert, aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit oder Gesundheit gerechtfertigt sein.
- 264 Die geschriebenen Rechtfertigungsgründe des Art. 52 Abs. 1 AEUV sind im EWR-Abkommen wortgleich in Art. 33 kodifiziert. Auch hier erfolgt ein grundsätzlich weitgehender Gleichlauf (s. die Begründung einer möglichen unterschiedlichen Auslegung in Rn. 40 ff.) beider Bestimmungen.²⁹⁸ Demnach kann ein Eingriff in die Niederlassungsfreiheit abschließend aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit oder Gesundheit gerechtfertigt werden.
- 265 In diesem Zusammenhang ist es Sache der Mitgliedstaaten, zu entscheiden, auf welchem Niveau sie den Schutz der in Art. 52 Abs. 1 AEUV genannten Ziele und der Ziele des Allgemeininteresses sicherstellen wollen und wie dieses Niveau erreicht werden soll. Sie können dies jedoch nur in dem vom Vertrag vorgegebenen Rahmen und insbesondere unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit tun, wonach die erlassenen Maßnahmen geeignet sein müssen, die Verwirklichung des verfolgten Zieles zu gewährleisten, und nicht über das hinausgehen dürfen, was zur Erreichung dieses Zieles erforderlich ist.²⁹⁹
- 266 **In der vorliegenden Konstellation ist offensichtlich keiner dieser geschriebenen Rechtfertigungsgründe einschlägig.**³⁰⁰

2. Ungeschriebene Rechtfertigungsgründe

- 267 Bei dem untersuchten GloBE-Gesetz (aNF) handelt es sich um keine offene Diskriminierung (s. Rn. 108 f.). Demgemäß kann ein Eingriff nicht nur durch geschriebene, sondern auch durch ungeschriebene Rechtfertigungsgründe in Form der zwingenden Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden.³⁰¹ Zwar ist strittig, ob auch versteckte Diskriminierungen auf

²⁹⁸ *Einarsson*, in: Arnesen/Fredriksen/Graver/Mestad/Vedder (Hg.), Art. 33 EEA, Rn. 6..

²⁹⁹ Vgl. in diesem Sinne EuGH 14.10.2004, Rs. C-299/02, ECLI:EU:C:2004:620, Rn. 17 f. – Kommission/Niederlande, sowie die dort angeführte Rechtsprechung.

³⁰⁰ *von Armansperg*, S. 138.

³⁰¹ *Tietje*, in: Ehlers (Hg.), § 10, Rn. 58. Vgl. beispielsweise EuGH 30.11.1995, Rs. C-55/94, ECLI:EU:C:1995:411, Rn. 37 – Gebhard; aus jüngerer Zeit vgl. auch EuGH 27.2.2020, Rs. C-384/18, ECLI:EU:C:2020:124, Rn. 78 – Kommission/Belgien, und die dort angeführte Rechtsprechung sowie EuGH 5.12.2013, verb. Rs. C-159/12 bis C-161/12, ECLI:EU:C:2013:791, Rn. 37 – Venturini, und die dort angeführte Rechtsprechung.

diese Weise gerechtfertigt werden können.³⁰² Für eine solche Einbeziehung der versteckten Diskriminierung sprechen jedoch überzeugende Gründe: So lassen sich – wie im steuerrechtlichen hier begutachteten Fall – versteckte Diskriminierungen nur schwerlich von reinen Beschränkungen abgrenzen.³⁰³ Die durchzuführende Verhältnisprüfung wirkt desweiteren als Korrektiv.³⁰⁴ Insoweit kann davon ausgegangen werden, dass auch bei versteckten Diskriminierungen auf die ungeschriebenen Rechtfertigungsgründe zurückgegriffen werden kann.³⁰⁵ Auf eine nähere Einordnung des GloBE-Gesetzes als versteckte Diskriminierung oder reine Beschränkung kommt es daher auch auf Rechtfertigungsebene nicht an.

268 Aus der Rechtsprechung des EuGH wird deutlich, dass unterschiedlichste steuerrechtliche Konstellationen und Begründungen einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses darstellen können. Gerade hinsichtlich nationaler Steuerregelungen ist zu berücksichtigen, dass diese stärkstes und vorrangiges staatliches Instrument zur Herstellung sozialer Gerechtigkeit sind. Die staatliche Steuerausgestaltungshoheit ist deshalb als sehr umfassend anzusehen. Deutlich wird dies durch die anerkannten Rechtfertigungsgründe im steuerrechtlichen Bereich.

269 Aus den bereits genannten Gründen ist das GloBE-Gesetz (aNF) keine „Beschränkung“ der Ausübung der Niederlassungsfreiheit im Sinne des Art. 31 EWR-Abkommen, und falls sie es (entgegen meiner Ansicht) doch sein sollte, – ich nehme hier das Ergebnis der nachfolgenden Untersuchung vorweg – kann als unabhängige Rechtfertigung dafür angeführt werden, dass es sich bei ihr um ein geeignetes, erforderliches und angemessenes – damit verhältnismäßiges – Mittel zur Bekämpfung eines schädlichen Steuerwettbewerbs mit dem Ziel der Herstellung einer globalen Steuergerechtigkeit sowie zur Sicherstellung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse handelt.

270 Ganz grundsätzlich kann zunächst an den Grundsatz erinnert werden, dass ein Mitgliedstaat nicht

*„verpflichtet ist, seine Steuervorschriften auf diejenigen eines anderen Mitgliedstaats abzustimmen, um in allen Situationen eine Besteuerung zu gewährleisten, die jede Ungleichheit beseitigt, die sich aus den nationalen Steuerregelungen ergibt [...]“*³⁰⁶

271 Im Rahmen steuerrechtlicher Sachverhalte hat der EuGH (in diesem Sinne) die folgenden ungeschriebenen Rechtfertigungsgründe anerkannt:³⁰⁷

- Wirksamkeit der Steueraufsicht,³⁰⁸
- Kohärenz des nationalen Steuersystems,³⁰⁹

³⁰² Haratsch/Koenig/Pechstein, Rn. 831; Ehlers, in: Ehlers (Hg.), § 7, Rn. 119.

³⁰³ Ehlers, in: Ehlers (Hg.), § 7, Rn. 119.

³⁰⁴ Ehlers, in: Ehlers (Hg.), § 7, Rn. 119.

³⁰⁵ So auch Thiele, ZEuS 2006, 41 (65).

³⁰⁶ EuGH 30.1.2020, Rs. C-156/17, ECLI:EU:C:2020:51, Rn. 72 – Köln Aktienfonds Deka.

³⁰⁷ S. Korte, in: Calliess/Ruffert (Hg.), Art. 49 AEUV, Rn. 121; s.a. Kokott/Ost, EuZW 2011, 496 (500).

³⁰⁸ S. EuGH 14.9.2006, Rs. C-386/04, ECLI:EU:C:2006:568, Rn. 47 – Stauffer; EuGH 15.5.1997, Rs. C-250/95, ECLI:EU:C:1997:239, Rn. 31 – Futura Participations.

³⁰⁹ S. EuGH 28.1.1992, Rs. C-204/90, ECLI:EU:C:1992:35, Rn. 21 ff. – Bachmann.

- Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse,³¹⁰ sowie
- Verhinderung von Steuerhinterziehung und -umgehung (Gestaltungsmisbrauch).³¹¹

272 Es ist weiterhin auch anerkannt, dass insbesondere im Steuerrecht der EuGH durchaus dazu bereit ist, neue bzw. weitere Rechtfertigungsgründe anzuerkennen (hierzu unten Rn. 313 ff.).

a. Anerkannte ungeschriebene Rechtfertigungsgründe im steuerlichen Bereich

aa. Wirksamkeit der Steueraufsicht

273 Unter den Begriff der Steueraufsicht fasst der EuGH sämtliche finanzbehördlichen Maßnahmen, die den materiell begründeten Steueranspruch des Staates gegenüber einer Person gewährleisten.³¹² Ein Mitgliedstaat ist damit zur Anwendung von solchen finanzbehördlichen Maßnahmen befugt, die eine klare und eindeutige Feststellung der in diesem Staat steuerbaren Einkünfte ermöglichen,³¹³ um den so materiell begründeten Besteuerungsanspruch effektiv sicherzustellen,³¹⁴ da eine wirksame Steueraufsicht Voraussetzung für eine effektive Steuereintreibung ist.³¹⁵ Hiermit sollen Steuerhinterziehung und -umgehung bekämpft werden.³¹⁶

274 Zu den Maßnahmen einer wirksamen Steuerkontrolle zählen bspw. Buchführungspflichten,³¹⁷ das Verfahren der Quellenbesteuerung,³¹⁸ das Steuerabzugssystem mitsamt seinen Haftungsregelungen,³¹⁹ Betriebsprüfungen³²⁰ oder auch spezielle Nachweispflichten³²¹.

275 Aus der Rechtsprechung des EuGH lässt sich ableiten, dass der ungeschriebene Rechtfertigungsgrund „Wirksamkeit der Steueraufsicht“ vor allem formelle und verfahrensrechtliche Aspekte der Steuererhebung zum Gegenstand hat. Materielle steuerrechtliche Regelungen, die einen Besteuerungsanspruch erst begründen, können dagegen nicht unter diesen Rechtfertigungsgrund subsumiert werden.

276 Bei dem angedachten GloBE-Gesetz (aNF) des Fürstentums Liechtenstein handelt es sich insbesondere um eine materiellrechtliche Regelung. Die dort niedergelegten Regelungen zur IIR,

³¹⁰ S. EuGH 13.12.2005, Rs. C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763, Rn. 41 ff. – Marks & Spencer.

³¹¹ S. bspw. EuGH 6.6.2013, Rs. C-383/10, ECLI:EU:C:2013:364, Rn. 56 ff. – Kommission/Belgien.

³¹² Haase, Rn. 877.

³¹³ EuGH 15.5.1997, Rs. C-250/95, ECLI:EU:C:1997:239, Rn. 31 – Futura Participations; s.a. EuGH 28.10.1999, Rs. C-55/98, ECLI:EU:C:1999:533, Rn. 25 – Vestergaard.

³¹⁴ Gröpl, in: Dauses/Ludwigs (Hg.), J., Rn. 130.

³¹⁵ Kokott, § 5, Rn. 34.

³¹⁶ EuGH 26.2.2019, Rs. C-135/17, ECLI:EU:C:2019:136, Rn. 74 – X; EuGH 5.7.2012, Rs. C-318/10, ECLI:EU:C:2012:415, Rn. 44 – SIAT.

³¹⁷ EuGH 15.5.1997, Rs. C-250/95, ECLI:EU:C:1997:239, Rn. 23 ff. – Futura Participations.

³¹⁸ EuGH 15.7.2004, Rs. C-315/02, ECLI:EU:C:2004:446, Rn. 47 – Lenz.

³¹⁹ EuGH 3.10.2006, Rs. C-290/04, ECLI:EU:C:2006:630, Rn. 35 ff. – FKP Scorpio Konzertproduktionen.

³²⁰ Gröpl, in: Dauses/Ludwigs (Hg.), J., Rn. 130.

³²¹ Haase, Rn. 878, mit Verweis auf EuGH 28.10.1999, Rs. C-55/98, ECLI:EU:C:1999:533, Rn. 25 – Vestergaard.

QDMTT und UPR begründen einen entsprechenden Steueranspruch des Fürstentums. Demgemäß handelt es sich um keine (rein) formellen Regelungen, so dass dieser Rechtfertigungsgrund nicht herangezogen werden kann.

bb. Kohärenz des nationalen Steuersystems

- 277 Die Kohärenz des nationalen Steuersystems stellt einen weiteren anerkannten ungeschriebenen Rechtfertigungsgrund dar. Nach der Rechtsprechung des EuGH kann so ein Eingriff in die Niederlassungsfreiheit gerechtfertigt werden, wenn zwischen einem steuerlichen Vorteil und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung ein unmittelbarer Zusammenhang besteht.³²² Demnach kann eine steuerlich nachteilige Ungleichbehandlung, die andere steuerliche Vorteile ausgleichen soll, über die Kohärenz des nationalen Steuersystems gerechtfertigt werden,³²³ sofern die betreffenden Sachverhalte unmittelbar zusammenhängen und demgemäß auch zusammenhängend zu regeln sind.³²⁴
- 278 Wie bereits aufgezeigt, würde das GloBE-Gesetz (aNF) grenzüberschreitende Sachverhalte (multinationale Unternehmensgruppen) gegenüber inländischen Sachverhalten (große inländische Gruppen) steuerlich nachteilig behandeln (s. Rn. 258). Mit den GloBE-Regelungen und den spezifischen nationalen Umsetzungen soll eine ausreichende steuerliche Belastung multinationaler Unternehmensgruppen erreicht werden.³²⁵ Die Gewährung eines unmittelbar mit der steuerlichen Belastung in Form der globalen Mindestbesteuerung einhergehenden Steuervorteils würde dieses Ziel untergraben und ist demgemäß auch nicht vorgesehen. Bereits aus diesem Grund scheidet eine Rechtfertigung aus Kohärenzgründen aus.³²⁶
- 279 Hinzu kommt, dass es sich bei dem GloBE-Gesetz (aNF) zwar um eine nationale Regelung handelt. Dieses setzt jedoch die GloBE-Modellregelung um, die eine neue Weltsteuerordnung vorsehen (s. Rn. 1 ff.). Das liechtensteinische GloBE-Gesetz (aNF) ist Teil dieser internationalen Steuerordnung. Insofern ist fraglich, ob zu dessen Rechtfertigung überhaupt die Kohärenz des nationalen Steuersystems herangezogen werden kann. Vielmehr müsste auf die internationale Ebene abgestellt werden. Jedenfalls dient eine nationale Regelungsstruktur, die unterschiedliche Steuersätze für große inländische Gruppen und multinationale Unternehmensgruppen vorsieht, nicht unmittelbar dem Ausgleich steuerlicher Vorteile.³²⁷ Auch wird mit der Erhebung der Mindeststeuer kein anderweitiger Steuervorteil gewährt.

³²² EuGH 20.10.2011, Rs. C-284/09, ECLI:EU:C:2011:670, Rn. 86 – Kommission/Deutschland; EuGH 17.9.2009, Rs. C-182/08, ECLI:EU:C:2009:559, Rn. 78 – Glaxo Wellcome.

³²³ Vgl. *Schnitger*, IStR 2022, 741 (745).

³²⁴ *Gröpl*, in: Dausen/Ludwigs (Hg.), J., Rn. 132.

³²⁵ *Schnitger*, IStR 2022, 741 (745).

³²⁶ *Schnitger*, IStR 2022, 741 (745).

³²⁷ *Schnitger*, IStR 2022, 741 (745).

cc. Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse

- 280 Der ungeschriebene Rechtfertigungsgrund der „Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse“ geht auf die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten in ihrem Hoheitsgebiet zurück.³²⁸ So enthält das Unionsrecht keine Vorgaben über die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten.³²⁹ Vielmehr liegt die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse grundsätzlich in der Hand der Mitgliedstaaten selbst,³³⁰ die diese durch autonome Regelung oder bi- bzw. multilaterale Abkommen unter sich aufteilen können.³³¹ Genau dies ist faktisch durch die GloBE-Modellregelungen geschehen.
- 281 Dieser Grundsatz gilt jedoch nicht ausnahmslos.³³² So ist bei der Aufteilung der Steuerbefugnisse die Niederlassungsfreiheit zu beachten, die bspw. durch Bestimmung zu grenzüberschreitenden Gewinn- bzw. Verlustübertragungen tangiert sein kann.³³³ Gleichwohl kann die Möglichkeit von Gesellschaften, Gewinne- und Verluste nach ihrem freien Ermessen in andere Mitgliedstaaten zu übertragen, mit einer erheblichen Beeinträchtigung der Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse einhergehen.³³⁴ So würden Gesellschaften nämlich Gewinne insbesondere in Niedrigsteuerländer verschieben, während Verluste in Hochsteuerländer übertragen werden würden. Eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse wäre dann nicht mehr gegeben.
- 282 Mit dem Rechtfertigungsgrund der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse soll grundsätzlich die Steuerhoheit des betreffenden Mitgliedstaats auf die im Inland verrichteten Tätigkeiten und damit erzielten Gewinne gewährleistet werden.³³⁵ Demgemäß können hierüber solche Maßnahmen gerechtfertigt werden, die eine Gefährdung des Rechts eines Mitgliedstaats auf Ausübung seiner Besteuerungszuständigkeit für die in seinem Hoheitsgebiet ausgeführten Tätigkeiten verhindern sollen.³³⁶ Hierzu zählen auch Maßnahmen einer doppelten Verlustberücksichtigung,³³⁷ wengleich der EuGH dies als eigenständigen ungeschriebenen Rechtfertigungsgrund ansieht.³³⁸ Gleichwohl ist zu beachten, dass Verluste zumindest einmal zu berücksichtigen sind.³³⁹

³²⁸ Gröpl, in: Dausers/Ludwigs (Hg.), J., Rn. 136

³²⁹ Gröpl, in: Dausers/Ludwigs (Hg.), J., Rn. 136; Kokott, § 5, Rn. 10.

³³⁰ Kokott, § 5, Rn. 21.

³³¹ EuGH 29.11.2011, Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785, Rn. 45 – National Grid Indus; EuGH 19.11.2009, Rs. C-540/07, ECLI:EU:C:2009:717, Rn. 29 – Kommission/Italien.

³³² Kokott, § 5, Rn. 21.

³³³ Vgl. Kokott, § 5, Rn. 22.

³³⁴ EuGH 21.1.2010, Rs. C-311/08, ECLI:EU:C:2010:26, Rn. 62 – SGI; EuGH 15.5.2008, Rs. C-414/06, ECLI:EU:C:2008:278, Rn. 32 – Lidl Belgium; EuGH 18.7.2007, Rs. C-231/05, ECLI:EU:C:2007:439, Rn. 55 – Oy; EuGH 29.3.2007, Rs. C-347/04, ECLI:EU:C:2007:194, Rn. 42 – Rewe Zentralfinanz; EuGH 13.12.2005, Rs. C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763, Rn. 46 – Marks & Spencer.

³³⁵ von Armansperg, S. 140.

³³⁶ EuGH 20.1.2021, Rs. C-484/19, ECLI:EU:C:2021:34, Rn. 59 – Lexel; EuGH 21.1.2010, Rs. C-311/08, ECLI:EU:C:2010:26, Rn. 60 – SGI; EuGH 18.6.2009, Rs. C-303/07, ECLI:EU:C:2009:377, Rn. 66 – Aberdeen Property Fininvest Alpha; EuGH 18.7.2007, Rs. C-231/05, ECLI:EU:C:2007:439, Rn. 54 – Oy; EuGH 29.3.2007, Rs. C-347/04, ECLI:EU:C:2007:194, Rn. 42 – Rewe Zentralfinanz.

³³⁷ S. EuGH 13.12.2005, Rs. C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763, Rn. 47 – Marks & Spencer.

³³⁸ Kokott, § 5, Rn. 17.

³³⁹ Kokott, § 5, Rn. 19.

- 283 Fraglich ist, ob das liechtensteinische GloBE-Gesetz (aNF) durch diesen Rechtfertigungsgrund gerechtfertigt werden könnte. Das GloBE-Gesetz (aNF) verfolgt in Umsetzung der OECD-Modellregelungen das Ziel, einen schädlichen Steuerwettbewerb zwischen den Staaten durch die Erhebung einer globalen Mindestbesteuer auf Gewinne multinationaler zu verhindern (s. Rn. 9). Eine in diesem Rahmen zu niedrige Besteuerung wird demnach durch die verschiedenen Erhebungsformen auf 15% angehoben.³⁴⁰
- 284 Damit wird jedenfalls hinsichtlich der Besteuerungsbefugnisse explizit zum Ausdruck gebracht, dass spätestens der Sitz der Konzernmutter einer multinationalen Unternehmensgruppe zur Besteuerung nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet ist. Es erfolgt somit nicht nur eine Kompetenzzuweisung, sondern sogar eine Kompetenzausübungsverpflichtung. Eine Verpflichtung zur Ausübung setzt zwingend eine Kompetenz voraus.
- 285 Auch hinsichtlich Sekundärniederlassungen kommt es insoweit zur Kompetenzzuweisung im Sinne einer Aufteilung; sind Einheiten nicht bereits in Drittstaaten hinsichtlich unterer Unternehmenseinheiten besteuert worden, so hat eine Besteuerung dieser Einheiten in Liechtenstein zu erfolgen.
- 286 Im nachfolgenden ist daher hier zwischen der IIR und der UTPR auf der einen sowie der liechtensteinischen Ergänzungssteuer in Form einer QDMTT zu differenzieren.

(1) IIR und UTPR

- 287 Die Income Inclusion Rule sowie die Undertaxed Payment Rule zielen auf zu niedrig besteuerte Gewinne ab, die außerhalb des eigenen Hoheitsbereiches erzielt worden sind.³⁴¹ Die Sicherstellung der Besteuerung im Inland – d.h. in Liechtenstein – erzielter Gewinne ist nicht Gegenstand der beiden Regelungen.³⁴² Vielmehr sollen Geschäftseinheiten multinationaler Unternehmensgruppen, die im Ausland einer zu niedrigen Besteuerung unterliegen, im eigenen Staat – d.h. in Liechtenstein – bis zum globalen Mindeststeuersatz in Höhe von 15% nachversteuert werden.
- 288 Zwar wird in der Literatur argumentiert, dass eben dies zu einer Konterkarierung dieses Rechtfertigungsgrundes führt.³⁴³

³⁴⁰ Vgl. *Schnitger*, IStR 2022, 741 (746).

³⁴¹ *Becker/Englisch*, Implementing an international effective minimum the EU, S. 53, abrufbar unter https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3892160 (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

³⁴² *Becker/Englisch*, Implementing an international effective minimum the EU, S. 53, abrufbar unter https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3892160 (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

³⁴³ *von Armansperg*, S. 141.

- 289 Es könnte jedoch argumentiert werden, dass die in einem solchen Niedrigsteuerland versteuerten Gewinne durch die Gesellschaft u.a. auch aus Liechtenstein, das die IIR bzw. die UTPR erheben möchte, dorthin verschoben worden sind.³⁴⁴
- 290 Dies erscheint aus praktischer Sicht jedoch zumindest im EWR-Raum unwahrscheinlich, da Liechtenstein auch mit Inkrafttreten des GloBE-Gesetzes weiterhin für Unternehmen aufgrund des im europäischen Vergleich größtenteils wesentlich niedrigeren Ertragsteuersatzes weiterhin attraktiv sein dürfte (vgl. Rn. 136).
- 291 Zwar wird mit dem GloBE-Gesetz auch das Ziel verfolgt, die Aushöhlung der nationalen Besteuerungsgrundlage zu verhindern,³⁴⁵ was nach der Rechtsprechung des EuGH jedoch bislang nicht unmittelbar unter den Rechtfertigungsgrund der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse subsumiert werden kann.³⁴⁶ So hat der EuGH den Rückgang der Steuereinnahmen nicht als Rechtfertigungsgrund für eine gegen die Grundfreiheiten verstoßende Regelung herangezogen.³⁴⁷
- 292 Hiernach wäre der Rechtfertigungsgrund der Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse hinsichtlich der IIR sowie der UTPR nicht einschlägig.
- 293 Etwas anderes kann aber gelten, wenn eben gerade auf Grund einer internationalen Vereinbarung im Rahmen der OECD gemeinsam durch die Staatengemeinschaft eine Besteuerungsverpflichtung statuiert wird.
- 294 Eine Besteuerungsverpflichtung kann, wie ausgeführt, aber nur dann ausgeübt werden, wenn eine Zuständigkeit gegeben ist. Die Zuständigkeitszuweisung erfolgt über die OECD-Modellregeln. Diese Mustervorschriften für die zweite Säule liefern den Regierungen eine genaue Vorlage für die Umsetzung des OECD-Zwei-Säulen-Modells zur Bewältigung der steuerlichen Herausforderungen und sehen explizit ein koordiniertes System der Besteuerung vor, welches sicherstellt, dass multinationale Unternehmensgruppen eine Mindeststeuer auf alle Einkünfte zahlen.
- 295 Aus diesem Blickwinkel heraus kann argumentiert werden, dass diejenigen Staaten, die sich zur Umsetzung der GloBE-Modellregelungen verpflichtet haben, ihre Befugnisse zur Erhebung einer globalen Mindeststeuer in detaillierter und ausgewogener Weise unter sich aufgeteilt haben. Um somit die getroffene Aufteilung zu wahren, ist Liechtenstein sogar zur Umsetzung und Anwendung der Income Inclusion Rule sowie der Undertaxed Payment Rule verpflichtet.

³⁴⁴ *Becker/Englisch*, Implementing an international effective minimum the EU, S. 53, abrufbar unter https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3892160 (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

³⁴⁵ Vgl. *Becker/Englisch*, Implementing an international effective minimum the EU, S. 53, abrufbar unter https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3892160 (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

³⁴⁶ S. EuGH 20.1.2021, Rs. C-484/19, ECLI:EU:C:2021:34, Rn. 67 – Lexel.

³⁴⁷ EuGH 20.1.2021, Rs. C-484/19, ECLI:EU:C:2021:34, Rn. 68 – Lexel; EuGH 13.12.2005, Rs. C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763, Rn. 44 – Marks & Spencer; EuGH 7.9.2004, Rs. C-319/02, ECLI:EU:C:2004:484, Rn. 49 – Manninen; EuGH 21.11.2002, Rs. C-436/00, ECLI:EU:C:2002:704, Rn. 50 – X u. Y; EuGH 3.10.2002, Rs. C-136/00, ECLI:EU:C:2002:558, Rn. 56 – Danner; EuGH 6.6.2000, Rs. C-35/98, ECLI:EU:C:2000:294, Rn. 59 – Verkooijen.

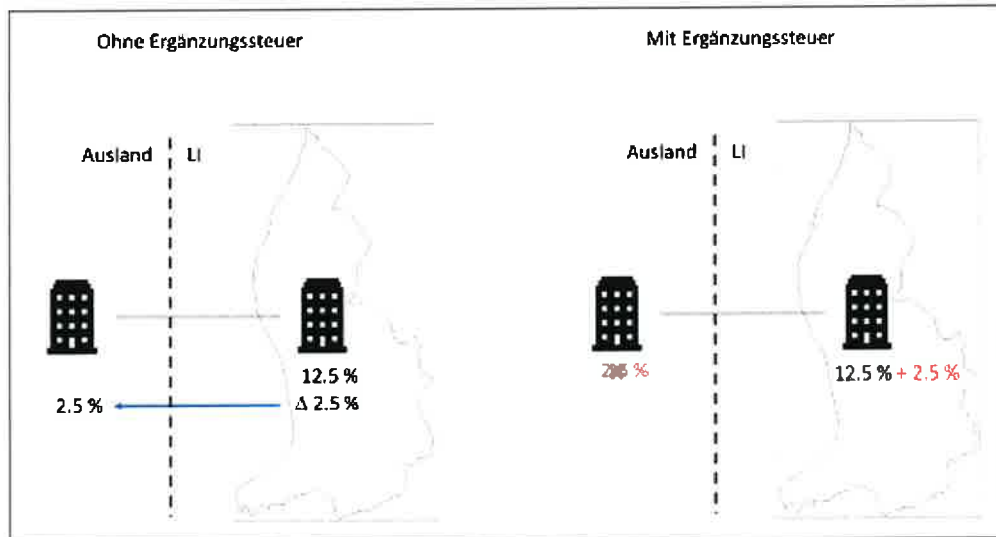
Somit würden auch beide Mechanismen der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse auch über den Europäischen Wirtschaftsraum hinaus – hier haben sich alle Staaten zur Umsetzung der GloBE-Modellregelungen verpflichtet – dienen, womit dieser Rechtfertigungsgrund einschlägig wäre.

(2) QDMTT

- 296 Die in Liechtenstein gelegenen unteren Geschäftseinheiten multinationaler Unternehmensgruppen – unabhängig davon, ob die Mutter im Inland oder im (EWR-)Ausland ansässig ist – unterliegen bislang grundsätzlich der Flat-Tax-Rate in Höhe von 12,5%. Diese wird mittels der QDMTT auf 15% angehoben, so dass die inländisch abzuführende Steuer dieser Geschäftseinheiten der globalen Mindestbesteuerung entspricht.
- 297 Würde die QDMTT nicht umgesetzt, so würde sich hinsichtlich der effektiven Besteuerung der genannten unteren Geschäftseinheiten keine Änderung ergeben. So würde das Fürstentum Liechtenstein die betreffenden Geschäftseinheiten zwar weiterhin mit einer Steuer in Höhe von 12,5% belegen. Die Differenz zum globalen Mindeststeuersatz in Höhe von 2,5% würde jedoch nicht durch das Fürstentum mittels einer QDMTT, sondern durch die IIR oder die UTPR eines anderen Staates erhoben.
- 298 So würde die steuerliche Differenz in Höhe von 2,5% im Falle von Geschäftseinheiten, die einer ausländischen Muttergesellschaft angehören, mittels einer IIR durch den Staat erhoben, in dem die Muttergesellschaft ihren Sitz genommen hat.³⁴⁸ Dies verdeutlicht auch das folgende Schaubild, welches aus dem Vernehmlassungsbericht des *Ministeriums für Präsidiales und Finanzen* zum GloBE-Gesetz entnommen wurde.³⁴⁹

³⁴⁸ Ministerium für Präsidiales und Finanzen, Vernehmlassungsbericht der Regierung betreffend das Gesetz über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (GloBE-Gesetz) sowie das Gesetz über die Abänderung des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; SteG), LNR 2022-170 v. 28.3.2023, S. 12.

³⁴⁹ Ministerium für Präsidiales und Finanzen, Vernehmlassungsbericht der Regierung betreffend das Gesetz über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (GloBE-Gesetz) sowie das Gesetz über die Abänderung des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; SteG), LNR 2022-170 v. 28.3.2023, S. 13.



- 299 Im Hinblick auf die in Liechtenstein gelegenen unteren Geschäftseinheiten multinationaler Unternehmensgruppen, die im Fürstentum ansässig sind, würde die steuerliche Differenz dann mittels der UTPR eines anderen Staats bzw. mehrerer anderer Staaten eingezogen.³⁵⁰
- 300 In beiden Fällen würden in Liechtenstein erzielte Gewinne zumindest in Teilen in anderen Staaten besteuert. Durch die QDMTT würde die zu entrichtende Steuer hingegen komplett in Liechtenstein verbleiben. Die QDMTT sichert somit die Besteuerung in Liechtenstein erzielter Gewinne durch das Fürstentum selbst, sodass diese als Maßnahme angesehen werden kann, die eine Gefährdung der Besteuerungszuständigkeit Liechtensteins für die Inland ausgeübten Tätigkeiten und erzielten Gewinne verhindert. Demnach kann der Rechtfertigungsgrund der Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse grundsätzlich zur Rechtfertigung der liechtensteinischen Ergänzungssteuer (QDMTT) herangezogen werden.
- 301 Es sprechen bei einer isolierten Betrachtungsweise überzeugende Gründe dafür, die liechtensteinische Ergänzungssteuer als Maßnahme zur Sicherstellung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zu rechtfertigen.

(3) Ergebnis zur Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse

- 302 **Bzgl. der Income Inclusion Rule sowie der Undertaxed Payment Rule muss die Rechtfertigungsmöglichkeit unter dem Gesichtspunkt der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse als umstritten angesehen werden. Die Literatur spricht sich teilweise hiergegen aus, ich komme allerdings zu einer offeneren Einschätzung, wonach dieser Rechtfertigungsgrund auch hinsichtlich dieser Mechanismen einschlägig sein könnte.**

³⁵⁰ Vgl. Rieck/Fehling, IStR 2022, 51 (52 f.).

- 303 **Bzgl. der liechtensteinischen Ergänzungssteuer (QDMTT) kann von einer Rechtfertigung aus dem Gesichtspunkt der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse ausgegangen werden.**
- 304 **Im Hinblick auf eine zusammenhängende Betrachtungsweise der drei Besteuerungsmechanismen (IIR, UTPR und QDMTT) wäre es somit zumindest möglich, diesen Rechtfertigungsgrundsatz auch für die ansonsten unterschiedlichen Besteuerungshöhen heranzuziehen, dies insbesondere vor dem Hintergrund, dass die entsprechende Verhältnismäßigkeitsprüfung als Korrektiv auf dieses Ergebnis einwirken kann (vgl. Rn. 267). Allerdings kann das Risiko nicht ausgeschlossen werden, dass die Rechtsprechung im Rahmen einer zusammenhängenden Betrachtung des gesamten GloBE-Gesetzes (aNF) zu einer anderen Einschätzung gelangen könnte.**

dd. Verhinderung von Steuerhinterziehung und -umgehung (Gestaltungsmisbrauch)

- 305 Als zwingenden Grund des Allgemeininteresses zur Rechtfertigung eines Eingriffs in die Niederlassungsfreiheit hat der EuGH auch Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerflucht, -umgehung und Hinterziehung sowie einem entsprechenden Missbrauch anerkannt.³⁵¹ Hierzu zählt auch die Bekämpfung von Steueroasen.³⁵² Gleichwohl kann dieser Rechtfertigungsgrund nur dann herangezogen werden, wenn die betreffende Maßnahme das spezifische Ziel verfolgt,

„Verhaltensweisen zu verhindern, die darin bestehen, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen zu dem Zweck zu errichten, der Steuer zu entgehen, die normalerweise für durch Tätigkeiten im Inland erzielte Gewinne geschuldet wird.“³⁵³

- 306 Die staatliche Maßnahme muss sich demnach auf rein künstliche Gestaltungen beziehen, denen als einziger Zweck die Steuervermeidung bzw. der Erhalt einer steuerlichen Vergünstigung innewohnt.³⁵⁴ Dabei dürfen sich die Mitgliedstaaten nicht auf allgemeine Vermutungen stützen.³⁵⁵ Auch die Vorgabe lediglich allgemeiner Kriterien ist nicht zulässig.³⁵⁶ Vielmehr ist jeder Vorgang individuell zu prüfen.³⁵⁷

³⁵¹ Kokott, § 5, Rn. 74.

³⁵² EuGH 1.4.2014, Rs. C-80/12, ECLI:EU:C:2014:200, Rn. 32 – Felixstowe Dock and Railway Company.

³⁵³ EuGH 12.9.2006, Rs. C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 55 – Cadbury Schweppes; s.a. EuGH 20.1.2021, Rs. C-484/19, ECLI:EU:C:2021:34, Rn. 49 – Lexel; EuGH 22.2.2018, verb. Rs. C-398/16 u. C-399/16, ECLI:EU:C:2018:110, Rn. 46 – X u. X.

³⁵⁴ EuGH 24.11.2016, Rs. C-464/14, ECLI:EU:C:2016:896, Rn. 59 – SECIL; s.a. EuGH 3.10.2013, Rs. C-282/12, ECLI:EU:C:2013:629, Rn. 34 – Itelcar; EuGH 17.9.2009, Rs. C-182/08, ECLI:EU:C:2009:559, Rn. 89 – Glaxo Wellcome.

³⁵⁵ EuGH 20.12.2017, verb. Rs. C-504/16 u. C-613/16, ECLI:EU:C:2017:1009, Rn. 61 – Deister Holding; EuGH 7.9.2017, Rs. C-6/16, ECLI:EU:C:2017:641, Rn. 31 – Eqiom; EuGH 19.6.2014, verb. Rs. C-53/13 u. C-80/13, ECLI:EU:C:2014:2011, Rn. 56 – Strojírny Prostějov.

³⁵⁶ EuGH 20.12.2017, verb. Rs. C-504/16 u. C-613/16, ECLI:EU:C:2017:1009, Rn. 62 – Deister Holding; EuGH 7.9.2017, Rs. C-6/16, ECLI:EU:C:2017:641, Rn. 32 – Eqiom.

³⁵⁷ EuGH 20.12.2017, verb. Rs. C-504/16 u. C-613/16, ECLI:EU:C:2017:1009, Rn. 62 – Deister Holding; EuGH 7.9.2017, Rs. C-6/16, ECLI:EU:C:2017:641, Rn. 32 – Eqiom.

307 Nach der Rechtsprechung des EuGH kann die Gefahr der Steuerumgehung demgemäß nicht als Rechtfertigungsgrund herangezogen werden, wenn die betreffende Maßnahme nicht nur auf rein künstliche Konstruktionen anwendbar ist, sondern generell jede grenzüberschreitende Situation erfasst, da die Niederlassung einer Geschäftseinheit in einem anderen Mitgliedstaat, auch wenn dieser einen niedrigen Ertragsteuersatz aufweist, keine Steuerumgehung impliziert.³⁵⁸ Vielmehr übt diese Gesellschaft gerade dann die ihr zustehende Niederlassungsfreiheit aus.³⁵⁹ So hat der EuGH jüngst auch einer Maßnahme zur Bekämpfung aggressiver Steuerplanung (BEPS) die Rechtfertigung versagt, da sie sich nicht nur auf rein künstliche Konstruktionen bezog.³⁶⁰

308 Dieses Urteil zeigt auf, dass der EuGH weiterhin an seinen hohen Anforderungen an diesen ungeschriebenen Rechtfertigungsgrund jedenfalls hinsichtlich nicht völkerrechtlich bzw. durch multilaterale Vereinbarungen überlagerter Konstellationen festhält. Damit sind nach derzeitigem Stand von dieser Rechtfertigungsmöglichkeit nur die „Bekämpfung“ rein künstlicher Konstruktionen zur Steuervermeidung erfasst. Diese werden nach einer Empfehlung der Kommission an die Mitgliedstaaten wie folgt definiert:

„Eine künstliche Vorkehrung oder eine künstliche Reihe von Vorkehrungen, die mit dem wesentlichen Zweck eingeführt wurde, eine Besteuerung zu vermeiden und die zu einem steuerlichen Vorteil führt, bleibt außer Acht. Die nationalen Behörden behandeln solche Vorkehrungen für steuerliche Zwecke entsprechend ihrer wirtschaftlichen Substanz.“³⁶¹

Rein künstliche Konstruktionen haben demnach nur den Zweck einen Steuervorteil zu erlangen.³⁶² Sie besitzen weder ein wirtschaftliches Substrat, noch verfolgen sie ein wirtschaftliches Ziel.³⁶³

309 Das liechtensteinische GloBE-Gesetz (aNF) als Teil einer neuen Weltsteuerordnung ist ebenfalls eine Maßnahme, die auf die Vermeidung von BEPS-Maßnahmen multinationaler Unternehmen abzielt (vgl. Rn. 9). Gleichwohl ist sie nicht ausschließlich und zielgerichtet auf rein künstliche Konstruktionen ausgerichtet.³⁶⁴ Auch beschränkt sie sich nicht auf die Mindestbesteuerung passiver Erträge, die insbesondere mit einem steuerlichen Gestaltungsmissbrauch in Verbindung gebracht werden können.³⁶⁵ Vielmehr geht sie darüber hinaus und erfasst pauschal abstrakte BEPS-Risiken im Hinblick auf sämtliche grenzüberschreitenden Sachverhalte

³⁵⁸ EuGH 16.7.1998, Rs. C-264/96, ECLI:EU:C:1998:370, Rn. 26 – ICI.

³⁵⁹ Vgl. EuGH 30.9.2003, Rs. C-167/01, ECLI:EU:C:2003:512, Rn. 138 – Inspire Art.

³⁶⁰ EuGH 20.1.2021, Rs. C-484/19, ECLI:EU:C:2021:34, Rn. 52 ff. – Lexel.

³⁶¹ Kommission, Empfehlung 2012/772/EU der Kommission vom 6. Dezember 2012 betreffend aggressive Steuerplanung, ABl. 2012/L 338/41, Punkt 4.2.

³⁶² Kokott, § 2, Rn. 112.

³⁶³ Kokott, § 2, Rn. 112.

³⁶⁴ Linn, Weltweite Mindeststeuer – Herausforderungen für die EU, vbw Studie, November 2021, S. 24, abrufbar unter <https://www.vbw-bayern.de/Redaktion/Frei-zugaengliche-Medien/Abteilungen-GS/Wirtschaftspolitik/2021/Downloads/vbw-Studie-Mindeststeuer-11.2021-final.pdf> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

³⁶⁵ Schnitger, IStR 2022, 741 (745).

multinationaler Unternehmensgruppen.³⁶⁶ Damit erfasst sie aber nicht nur rein künstliche Konstruktionen, sondern unterwirft auch sämtliche realwirtschaftlichen nichtfiktiven Tätigkeiten multinationaler Unternehmensgruppen der globalen Mindestbesteuerung. Demgemäß greift der hier diskutierte Rechtfertigungsgrund im Hinblick auf das liechtensteinische GloBE-Gesetz (aNF) nicht.

- 310 Hinzu kommt, dass der Zweck des GloBE-Gesetzes nicht in der Verhinderung eines steuerlichen Gestaltungsmissbrauchs,³⁶⁷ sondern in der Bekämpfung eines schädlichen Steuerwettbewerbs zwischen den Staaten liegt (s. Rn. 181). Auch daher scheidet eine Rechtfertigung des GloBE-Gesetzes im Rahmen dieses Rechtfertigungsgrundes aus.³⁶⁸

ee. Ergebnis zu den bislang seitens des EuGH anerkannten ungeschriebenen Rechtfertigungsgründen

- 311 **Wie zuvor aufgezeigt, scheidet eine Rechtfertigung des liechtensteinischen GloBE-Gesetzes (aNF) aus dem Gesichtspunkt der Verhinderung von Steuerhinterziehung (Gestaltungsmissbrauch) bei Anwendung der bisherigen EuGH-Rechtsprechung aus, da es nicht auf rein künstliche Konstruktionen ausgerichtet ist, sondern vielmehr sämtliche Erträge aus realwirtschaftlichen Tätigkeiten innerhalb seines persönlichen Anwendungsbereichs der globalen Mindestbesteuerung unterwirft (s. Rn. 305 ff.). Ebenso können die durch den EuGH anerkannten legitimen Zwecke der „Wirksamkeit der Steueraufsicht“ (s. Rn. 273 ff.) sowie der „Kohärenz des nationalen Steuersystems“ (s. Rn. 277 ff.) nicht zur Rechtfertigung der mit dem GloBE-Gesetz (aNF) verbundenen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit herangezogen möglich.**
- 312 **Möglich erscheint jedoch eine Rechtfertigung aus dem Blickwinkel der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse (s. Rn. 280 ff.), wenngleich die Gefahr einer anderweitigen Beurteilung durch die Rechtsprechung nicht ausgeschlossen werden kann.**

b. Schaffung eines neuen Rechtfertigungsgrundes

- 313 Die ungeschriebenen Rechtfertigungsgründe wurden durch den EuGH im Laufe der Zeit entwickelt und als zwingende Erfordernisse des Allgemeininteresses anerkannt. Dabei können

³⁶⁶ Vgl. *Becker/Englisch*, Implementing an international effective minimum the EU, S. 53, abrufbar unter https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3892160 (zuletzt abgerufen am 1.5.2023); vgl. auch *von Armansperg*, S. 142 f.; *Rieck/Fehling*, IStR 2023, 77 (82).

³⁶⁷ Vgl. *Linn*, Weltweite Mindeststeuer – Herausforderungen für die EU, vbw Studie, November 2021, S. 24, abrufbar unter <https://www.vbw-bayern.de/Redaktion/Frei-zugaengliche-Medien/Abteilungen-GS/Wirtschaftspolitik/2021/Downloads/vbw-Studie-Mindeststeuer-11.2021-final.pdf> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023); *von Armansperg*, S. 142; *Schnitger*, IStR 2022, 741 (745).

³⁶⁸ So auch *Becker/Englisch*, Implementing an international effective minimum the EU, S. 52 f., abrufbar unter https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3892160 (zuletzt abgerufen am 1.5.2023); *von Armansperg*, S. 142; *Schnitger*, IStR 2022, 741 (745).

diese Rechtfertigungsgründe eine gewisse Entwicklung durchlaufen.³⁶⁹ Gerade die ungeschriebenen Rechtfertigungsgründe sind nicht als abschließend zu verstehen.³⁷⁰

- 314 Besondere Berücksichtigung bei der Entwicklung neuer Rechtfertigungsgründe hat der spezifische Sachbereich zu finden. Wie oben ausgeführt, ist der Steuerbereich von besonderer Bedeutung für die Staatensouveränität.³⁷¹ Es bestehen gar massive Souveränitätsvorbehalte, die auch bei einer internationalen Einigung auf eine Mindestbesteuerung international tätiger Unternehmen berücksichtigt werden müssen, wie das Beispiel der Schweiz zeigt. Vor diesem Souveränitätsgedanken muss argumentiert werden, dass diese spezifische internationale Einigung gerade nicht zu einer Infizierung benachbarter Bereiche führen können sollte. Diskriminierungsverbote sollen gerade nicht (im EWR-Abkommen fehlende) Harmonisierungsgebote und hierfür (im EWR-Abkommen nicht) vorgesehene Kompetenzgrundlagen vermischen; die grundsätzlich unterschiedliche Wirkungsweise von Unions- und Völkerrecht ist zu respektieren.
- 315 Demgemäß ist es nicht ausgeschlossen, dass der EuGH im Rahmen der Beurteilung der GloBE-Regelungen einen neuen Rechtfertigungsgrund entwickelt bzw. anerkennt.³⁷² In Betracht kommt in der vorliegenden Konstellation insbesondere ein ungeschriebener Rechtfertigungsgrund der „Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs“ bzw. positiv ausgedrückt der „Gewährleistung fairen Steuerwettbewerbs“.³⁷³ Besondere Berücksichtigung hat dabei die Tatsache zu finden, dass der Einführung neuer Regelungen auf nationaler Ebene eine völkerrechtliche Grundsatzeinigung vorausgeht.
- 316 Da das liechtensteinische GloBE-Gesetz eine ebensolche Zielsetzung verfolgt (s. Rn. 181), wäre dieser ungeschriebene Rechtfertigungsgrund mit hoher Wahrscheinlichkeit einschlägig.
- 317 Ein solcher Rechtfertigungsgrund ist jedoch bislang in der Rechtsprechung des EuGH nicht anerkannt.³⁷⁴ Dies könnte jedoch darauf zurückzuführen sein, dass die Herstellung eines fairen Steuerwettbewerbs auf globaler Ebene erfolgen muss.³⁷⁵ Rein nationale Maßnahmen einzelner Staaten können zu diesem Ziel nur bedingt beitragen,³⁷⁶ weswegen dieser Rechtfertigungsgrund noch nicht durch den EuGH herangezogen worden sein könnte.
- 318 Zwar handelt es sich bei dem liechtensteinischen GloBE-Gesetz (aNF) ebenfalls um eine nationale Maßnahme. Diese kann jedoch nicht isoliert betrachtet werden. Vielmehr muss die na-

³⁶⁹ *Schnitger*, IStR 2022, 741 (746).

³⁷⁰ *Schnitger*, IStR 2022, 741 (746).

³⁷¹ Vgl. insoweit auch *Barnard*, S. 422 ff.

³⁷² *Schnitger*, IStR 2022, 741 (746).

³⁷³ *Link*, DB 2017, 2372 (2375); *Schnitger*, IStR 2022, 741 (746); s.a. *von Armansterg*, S. 143; *Benz/Böhmer*, DB 2017, 206 (210).

³⁷⁴ *Linn*, Weltweite Mindeststeuer – Herausforderungen für die EU, vbw Studie, November 2021, S. 24, abrufbar unter <https://www.vbw-bayern.de/Redaktion/Frei-zugaengliche-Medien/Abteilungen-GS/Wirtschaftspolitik/2021/Downloads/vbw-Studie-Mindeststeuer-11.2021-final.pdf> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023); s.a. *Kokott*, § 5, Rn. 111; *Korte*, in: *Calliess/Ruffert* (Hg.), Art. 49 AEUV, Rn. 122.

³⁷⁵ *Kokott*, § 5, Rn. 111.

³⁷⁶ *Kokott*, § 5, Rn. 111.

tionale liechtensteinische Maßnahme als Teil der internationalen Übereinkunft gesehen werden, denen ein Großteil der Staaten zugestimmt hat (vgl. Rn. 9 ff.). Es ist somit Teil einer globalen Lösung, die auf eine effektive Herstellung eines weltweit fairen Steuerwettbewerbs abzielt. Es handelt sich somit gerade nicht um eine isolierte mitgliedstaatliche Maßnahme, sondern um eine internationale Übereinkunft zumindest der EWR-Mitgliedstaaten.³⁷⁷ Demgemäß erscheint es möglich, dass der EuGH in diesem Rahmen erstmals auf diesen Rechtfertigungsgrund zurückgreift.

- 319 Diese Ansicht wird dadurch bestärkt, dass der EuGH an anderer Stelle bei der Prüfung einer Verletzung der Niederlassungsfreiheit ebenfalls die Musterabkommen der OECD herangezogen hat, an denen sich die Mitgliedstaaten nach seiner Aussage orientieren können.³⁷⁸ In der Rs. „Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation“ hat der EuGH ausgeführt:

„Es ist daran zu erinnern, dass die Mitgliedstaaten in Ermangelung gemeinschaftsrechtlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen befugt bleiben, insbesondere zur Beseitigung der Doppelbesteuerung die Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerhoheit vertraglich oder einseitig festzulegen [...]. In diesem Zusammenhang ist es Sache der Mitgliedstaaten, die zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen erforderlichen Maßnahmen zu treffen und dabei auch die in der internationalen Besteuerungspraxis befolgten Verteilungskriterien einschließlich der OECD-Musterabkommen heranzuziehen [...].“³⁷⁹

- 320 In der Rs. „Gilly“ heißt es:

„Für die Mitgliedstaaten ist es ferner nicht abwegig, sich für die Zwecke der Aufteilung der Steuerhoheit an der völkerrechtlichen Praxis und dem von der OECD erarbeiteten Musterabkommen zu orientieren, das insbesondere in Artikel 19 Absatz 1 Buchstabe a in der Fassung von 1994 die Anwendung des Kassenstaatsprinzips vorsieht. Nach der Kommentierung zu diesem Artikel hat dieser Grundsatz seine Grundlage in den Regeln der internationalen Courtoisie und des gegenseitigen Respekts souveräner Hoheitsträger und „ist in so vielen Abkommen zwischen Mitgliedstaaten der OECD enthalten, daß er bereits als international anerkannt angesehen werden kann.“³⁸⁰

- 321 Zudem hat der EuGH in der Rs. „PreussenElektra“ ausgeführt, dass bei der Rechtfertigung eines Eingriffs in eine Grundfreiheit auch das Ziel der betreffenden Maßnahme zu berücksichtigen ist.³⁸¹ Sodann hat der Gerichtshof die dem Umweltschutz zuzuordnende³⁸² Entwicklung

³⁷⁷ Becker/Englisch, Implementing an international effective minimum the EU, S. 53 f., abrufbar unter https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3892160 (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

³⁷⁸ S. EuGH 13.3.2007, Rs. C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161, Rn. 49 – Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation; EuGH 7.9.2006, Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525, Rn. 45 – N; s.a. EuGH 23.2.2006, Rs. C-513/03, ECLI:EU:C:2006:131, Rn. 48 – van Hilten-van der Heijden; EuGH 12.5.1998, Rs. C-336/96, ECLI:EU:C:1998:221, Rn. 31 – Gilly.

³⁷⁹ EuGH 13.3.2007, Rs. C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161, Rn. 49 – Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation.

³⁸⁰ EuGH 12.5.1998, Rs. C-336/96, ECLI:EU:C:1998:221, Rn. 31 – Gilly.

³⁸¹ EuGH 13.3.2001, Rs. C-379/98, ECLI:EU:C:2001:160, Rn. 72 – PreussenElektra.

³⁸² EuGH 13.3.2001, Rs. C-379/98, ECLI:EU:C:2001:160, Rn. 73 – PreussenElektra.

der Nutzung erneuerbarer Energieträger als vorrangiges Ziel der damaligen Gemeinschaft eingeordnet, da sich diese mitsamt den Mitgliedstaaten im Rahmen völkerrechtlicher Übereinkünfte hierzu verpflichtet hatte.³⁸³ Den Umweltschutz hat er sodann, auch unter Verweis auf internationale Abkommen, als Rechtfertigungsgrund auch für offene Diskriminierungen anerkannt, obwohl dieser nicht als geschriebener Rechtfertigungsgrund im hier relevanten damaligen Art. 30 EGV kodifiziert war, sondern bisher nur als zwingendes Erfordernis des Allgemeininteresses anerkannt war.³⁸⁴

322 Treffend fass auch Generalanwalt *Hogan* zusammen:

„Soweit das Völkerrecht überhaupt eine Rolle spielt, so meines Erachtens lediglich zur Rechtfertigung für eine konkrete nationale Steuermaßnahme. Da die Union bei der Wahrnehmung ihrer Zuständigkeiten selbst das Völkerrecht einhalten muss, können sich die Mitgliedstaaten unter Beachtung von Art. 344 AEUV auf ihre internationalen Verpflichtungen berufen, um die Einführung einer Beschränkung im Sinne von Art. 63 AEUV zu rechtfertigen [...]. Handeln sie jedoch außerhalb des Anwendungsbereichs des Unionsrechts, fällt die Frage, ob die Mitgliedstaaten zur Einhaltung des Völkerrechts verpflichtet sind, und demnach, ob sie dies tun oder nicht, nicht in die Zuständigkeit des Gerichtshofs.“³⁸⁵

323 Der Gerichtshof hat ferner ausgeführt, dass die Niederlassungsfreiheit nicht dahin verstanden werden kann, dass ein Mitgliedstaat verpflichtet wäre, seine Rechtsvorschriften auf die Rechtsvorschriften eines anderen Mitgliedstaats abzustimmen, um in allen Situationen zu gewährleisten, dass jede Diskrepanz, die sich aus den nationalen Regelungen ergibt, beseitigt wird.³⁸⁶ Gleiches kann auch bzgl. völkerrechtlicher Verpflichtungen argumentiert werden, die nur international tätige Unternehmen erfassen sollen, aber nicht nur national tätige Unternehmen.

324 Hier sollte, wie an anderer Stelle ausgeführt (vgl. Rn. 56 f., Rn. 80 f. u. Rn. 216 ff.), aus der Niederlassungsfreiheit keine Anpassungspflicht bestehender nationaler Regelungen an internationale einen anderen Sachverhalt betreffende Regelungen resultieren, da dies mit der liechtensteinischen Steuer(erhebungs)souveränität in einem Spannungsfeld stehen dürfte.

325 In eben diesem Sinne führt auch Generalanwalt *Szpunar* aus, dass die direkten Steuern eine besondere Materie darstellen, weil sie eine der grundlegenden Kompetenzen souveräner Staaten und eine der grundlegenden Quellen ihrer Haushaltseinnahmen betreffen.³⁸⁷ Die EU habe sich bisher noch nicht dazu entschlossen, diesen Bereich zu harmonisieren und überlasse es den einzelnen Mitgliedstaaten, eventuellen Nachteilen, wie etwa einer Doppelbesteuerung, durch Regelungen in Form bilateraler Verträge vorzubeugen.³⁸⁸ In Ermangelung einer

³⁸³ EuGH 13.3.2001, Rs. C-379/98, ECLI:EU:C:2001:160, Rn. 74 – PreussenElektra.

³⁸⁴ S. *Ruge*, EuZW 2001, 247 (248).

³⁸⁵ SA GA Hogan 28.11.2019, Rs. C-565/18, ECLI:EU:C:2019:1029, Rn. 43 – Société Générale.

³⁸⁶ EuGH 14.4.2016, Rs. C-522/14, ECLI:EU:C:2016:253, Rn. 31 f. – Sparkasse Allgäu.

³⁸⁷ SA GA Szpunar 26.11.2015, Rs. C-522/14, ECLI:EU:C:2015:786, Rn. 44 – Sparkasse Allgäu.

³⁸⁸ SA GA Szpunar 26.11.2015, Rs. C-522/14, ECLI:EU:C:2015:786, Rn. 44 – Sparkasse Allgäu.

entsprechenden Harmonisierung ließen sich die Grundsätze, die die Beseitigung jeglicher Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit gebieten, im Bereich der direkten Steuern kaum ganz strikt anwenden.³⁸⁹ Dies würde nämlich zur Aushöhlung souveräner Zuständigkeiten der Mitgliedstaaten führen.³⁹⁰

- 326 Zwar ist innerunional mittlerweile – wie oben ausgeführt – eine Harmonisierungsrichtlinie verabschiedet worden (Rn. 15 f.), für den EWR und damit Liechtenstein sind insoweit – wie zuvor deutlich gemacht durch den Hinweis auf die Steuersouveränität – allerdings allein die OECD-Musterregeln von Relevanz, deren alleinige Zielverwirklichung die Unterschiede zwischen großen inländischen Gruppen und multinationalen Unternehmensgruppen rechtfertigen sollten.
- 327 Überträgt man diese Vorgehensweise auf die hier zu untersuchende Konstellation, so scheint es möglich, dass der EuGH auch die „Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs“ als zwingendes Erfordernis des Allgemeinwohls anerkennt. So haben sich die EWR-Mitgliedstaaten spätestens mit der politischen Übereinkunft im Rahmen der OECD (s. Rn. 6) die Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs zum Ziel gesetzt.
- 328 Zudem ist die Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs auch innerhalb der EU als zu verfolgendes Ziel anerkannt.³⁹¹ So führt bspw. Erwägungsgrund 1 der Richtlinie (EU) 2016/1164³⁹² aus:

„Die gegenwärtigen politischen Prioritäten im internationalen Steuerwesen stellen darauf ab, eine Besteuerung an dem Ort der Gewinnerwirtschaftung und der Wertschöpfung zu gewährleisten. Es ist daher unbedingt erforderlich, dass das Vertrauen in die Fairness der Steuersysteme wiederhergestellt und den Regierungen eine wirksame Ausübung ihrer Steuerhoheit ermöglicht wird. Diese neuen politischen Ziele wurden im Rahmen der Initiative der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting — BEPS) in konkrete Handlungsempfehlungen umgesetzt. Der Europäische Rat hat diese Arbeiten in seinen Schlussfolgerungen vom 13./14. März 2013 und vom 19./20. Dezember 2013 begrüßt. Dem Bedarf nach ausgewogener Besteuerung entsprechend hat die Kommission in einer Mitteilung vom 17. Juni 2015 einen Aktionsplan für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union vorgestellt.“

³⁸⁹ SA GA Szpunar 26.11.2015, Rs. C-522/14, ECLI:EU:C:2015:786, Rn. 44 – Sparkasse Allgäu.

³⁹⁰ SA GA Szpunar 26.11.2015, Rs. C-522/14, ECLI:EU:C:2015:786, Rn. 44 – Sparkasse Allgäu; *Barnard*, S. 347-349.

³⁹¹ Korte, in: Calliess/Ruffert (Hg.), Art. 49 AEUV, Rn. 122.

³⁹² Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. 2016/L 193/1.

- 329 Ebenso finden sich in den Erwägungsgründen der MindbestRL entsprechende Aussagen.³⁹³ Auch hat die Kommission einen Aktionsplan für eine faire und einfache Besteuerung erlassen.³⁹⁴
- 330 Die Herstellung einer fairen Steuerwettbewerbs ist folglich ein wichtiges Ziel der Union, zu dem sie sich auch international verpflichtet hat. Demgemäß könnte der EuGH – auch in Anlehnung an die Vorgehensweise in der Rs. „PreussenElektra“ – die Gewährleistung fairen Steuerwettbewerbs bzw. die Verhinderung schädlichen Steuerwettbewerbs als Rechtfertigungsgrund entwickeln. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass keine offene Diskriminierung, sondern lediglich eine Beschränkung in Form einer Ungleichbehandlung zu rechtfertigen wäre, so dass er diesen Rechtfertigungsgrund im Rahmen der zwingenden Erfordernisse des Allgemeininteresses anerkennen könnte.
- 331 Problematisch könnte jedoch sein, dass der Begriff der Fairness grundsätzlich nur begrenzt justiziabel ist.³⁹⁵ Dem kann jedoch entgegengesetzt werden, dass im Rahmen der GloBE-Modellregelungen darauf geeinigt wurde, dass eine globale Mindestbesteuerung in Höhe von 15% einen fairen Steuerwettbewerb gewährleistet. Demgemäß gilt im Umkehrschluss ein Ertragsteuersatz eines Staates für multinationale Unternehmen unterhalb dieses Steuersatzes als ein schädlicher Steuerwettbewerb, der bekämpft werden soll.
- 332 **Im Ergebnis sprechen gute Gründe dafür, dass der EuGH im Rahmen der GloBE-Gesetzgebung ein neues zwingendes Erfordernis des Allgemeinwohls in Form der „Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs“ anerkennt.**

3. Zwischenergebnis zu den geschriebenen und ungeschriebenen Rechtfertigungsgründen

- 333 **Wie Waldhoff herausstellt, sind nach einer Phase der Ausweitung der Grundfreiheiten auch auf steuerrechtliche Bereiche mittlerweile im Bereich der Legitimationsgründe sehr viel stärker nationalstaatliche Anliegen berücksichtigt worden, die der Kompetenzverteilung besser Rechnung tragen.**³⁹⁶
- 334 **So sind zwar die geschriebenen Rechtfertigungsgründe des Art. 33 EWR-Abkommen offensichtlich nicht einschlägig (s. Rn. 263 ff.). Möglich erscheint jedoch eine Rechtfertigung über den seitens des EuGH anerkannten legitimen Zweck der Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse (s. Rn. 280 ff.). Andere bereits anerkannte ungeschriebene Rechtfertigungsgründe können jedoch nicht zur Rechtfertigung des GloBE-Gesetzes herangezogen werden (s. Rn. 273 ff., Rn. 277 ff. u. Rn. 305 ff.).**

³⁹³ S. Erwg. 1 ff. MindbestRL.

³⁹⁴ Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat, Aktionsplan für eine faire und gerechte Besteuerung zur Unterstützung der Aufbaustrategie, COM(2020) 312 final v. 15.7.2020.

³⁹⁵ Kokott, § 5, Rn. 111; Kokott, ISR 2017, 395 (395).

³⁹⁶ Waldhoff, in: Wegener (Hg.), § 10, Rn. 134.

335 Die Gruppe der ungeschriebenen Rechtfertigungsgründe ist ausdrücklich „offen“, d.h. der EuGH kann weitere Rechtfertigungsgründe entwickeln. Im Hinblick auf das GloBE-Gesetz (aNF) sprechen gute Gründe dafür, dass der EuGH hier den bereits in der Literatur diskutierten Rechtfertigungsgrund der „Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs“ erstmalig anerkennt (s. Rn. 313 ff.).

4. Verhältnismäßigkeit des GloBE-Gesetzes

336 Nach der hier vertretenen Auffassung werden mit dem GloBE-Gesetz grundsätzlich zwei legitime Zwecke verfolgt. So dient es zum einen dem bereits anerkannten Rechtfertigungsgrund der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten (s. Rn. 280 ff.). Zudem verfolgt es den Zweck der Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs, der zwar bislang nicht durch die Rechtsprechung des EuGH anerkannt wurde, für dessen Anerkennung jedoch gute Gründe sprechen (s. Rn. 313 ff.).

337 Neben der Verfolgung eines solchen legitimen Zwecks muss die Beschränkung zudem geeignet sein, die Erreichung des verfolgten Ziels zu gewährleisten.³⁹⁷ Zudem darf sie nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist.³⁹⁸

a. Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs

338 Sofern der EuGH die Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs als Rechtfertigungsgrund anerkennt, so dürfte das liechtensteinische GloBE-Gesetz (aNF) in der hier zu untersuchenden Ausgestaltung darunterfallen, da es einen solchen legitimen Zweck verfolgt. Gleichwohl ist weiterhin zu prüfen, ob das GloBE-Gesetz geeignet ist, die Erreichung dieses Ziels zu gewährleisten.³⁹⁹ Zudem darf es nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist.⁴⁰⁰

³⁹⁷ EuGH 17.7.2014, Rs. C-48/13, ECLI:EU:C:2014:2087, Rn. 25 – Nordea Bank Danmark; EuGH 15.5.2008, Rs. C-414/06, ECLI:EU:C:2008:278, Rn. 27 – Lidl Belgium; EuGH 13.3.2007, Rs. C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161, Rn. 64 – Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation; EuGH 12.9.2006, Rs. C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 47 – Cadbury Schweppes; EuGH 13.12.2005, Rs. C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763, Rn. 35 – Marks & Spencer.

³⁹⁸ EuGH 17.7.2014, Rs. C-48/13, ECLI:EU:C:2014:2087, Rn. 25 – Nordea Bank Danmark; EuGH 15.5.2008, Rs. C-414/06, ECLI:EU:C:2008:278, Rn. 27 – Lidl Belgium; EuGH 13.3.2007, Rs. C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161, Rn. 64 – Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation; EuGH 12.9.2006, Rs. C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 47 – Cadbury Schweppes; EuGH 13.12.2005, Rs. C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763, Rn. 35 – Marks & Spencer.

³⁹⁹ EuGH 17.7.2014, Rs. C-48/13, ECLI:EU:C:2014:2087, Rn. 25 – Nordea Bank Danmark; EuGH 15.5.2008, Rs. C-414/06, ECLI:EU:C:2008:278, Rn. 27 – Lidl Belgium; EuGH 13.3.2007, Rs. C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161, Rn. 64 – Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation; EuGH 12.9.2006, Rs. C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 47 – Cadbury Schweppes; EuGH 13.12.2005, Rs. C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763, Rn. 35 – Marks & Spencer.

⁴⁰⁰ EuGH 17.7.2014, Rs. C-48/13, ECLI:EU:C:2014:2087, Rn. 25 – Nordea Bank Danmark; EuGH 15.5.2008, Rs. C-414/06, ECLI:EU:C:2008:278, Rn. 27 – Lidl Belgium; EuGH 13.3.2007, Rs. C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161, Rn. 64 – Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation; EuGH 12.9.2006, Rs. C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544,

aa. Geeignetheit

- 339 Das liechtensteinische GloBE-Gesetz (aNF), welches in der hier zu untersuchenden Konstellation große inländische Gruppen nicht in seinen Anwendungsbereich miteinbezieht, müsste zunächst dazu geeignet sein, einen schädlichen Steuerwettbewerb zu bekämpfen.
- 340 Eine Maßnahme ist geeignet, wenn sie den verfolgten Zweck zumindest in systematischer und kohärenter Weise⁴⁰¹ fördert.⁴⁰² Nicht geeignet ist eine Maßnahme dann, wenn sie überhaupt keinen Beitrag zur Zielerreichung leistet.⁴⁰³ Im Rahmen dieser prognostischen Einschätzung steht den Mitgliedstaaten grundsätzlich ein weiter Beurteilungsspielraum zu.⁴⁰⁴
- 341 Im Rahmen der OECD hat der weit überwiegende Teil der Staatengemeinschaft festgelegt, dass eine Besteuerungsquote eines Staats von unter 15% mit einem schädlichen Steuerwettbewerb einhergeht. Daher sollen in solchen Staaten belegene Geschäftseinheiten multinationaler Unternehmensgruppen über die Erhebung einer Zusatzsteuer auf ein effektives Mindeststeuerniveau von 15% „hochgezont“ werden.
- 342 Das liechtensteinische GloBE-Gesetz (aNF) stellt über die Anwendung einer internationalen Ergänzungssteuer (IIR) sicher,
- a) dass im Ausland belegene Geschäftseinheiten liechtensteinischer multinationaler Unternehmensgruppen über die oberste Muttergesellschaft einer effektiven Mindeststeuer von 15% unterliegen, sofern sie in dem betreffenden Staat einer niedrigeren Besteuerung unterliegen;
 - b) dass zudem über eine nationale Ergänzungssteuer (QDMTT) im Vorgriff auf die UTPR anderer Staaten die effektive Mindestbesteuerung in Höhe von 15% bei den im Inland gelegenen Geschäftseinheiten sichergestellt wird, sowie
 - c) dass auch die angedachte UTPR zur Erreichung dieses Ziels beiträgt, indem sie Tochtergesellschaften einer multinationalen Unternehmensgruppe, die in einem Land ansässig ist, welches keine IIR umgesetzt hat, über eine in Liechtenstein gelegene Schwestergesellschaft – ggf. gemeinsam mit anderen Staaten – der globalen Mindeststeuer unterwirft.
- 343 Alle drei vorgesehenen Instrumente im GloBE-Gesetz (aNF) (IIR, QDMTT, UTPR) fördern somit die Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs, womit das GloBE-Gesetz eine geeignete Maßnahme darstellt.

Rn. 47 – Cadbury Schweppes; EuGH 13.12.2005, Rs. C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763, Rn. 35 – Marks & Spencer.

⁴⁰¹ EuGH 16.12.2010, Rs. C-137/09, ECLI:EU:C:2010:774, Rn. 70 – Josemans; EuGH 16.12.2010, Rs. C-89/09, ECLI:EU:C:2010:772, Rn. 70 – Kommission/Frankreich; EuGH 10.3.2009, Rs. C-169/07, ECLI:EU:C:2009:141, Rn. 55 – Hartlauer.

⁴⁰² Ehlers, in: Ehlers (Hg.), § 7, Rn. 130.

⁴⁰³ Tiedje, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hg.), Art. 49 AEUV, Rn. 118.

⁴⁰⁴ Müller-Graff, in: Streinz (Hg.), Art. 49 AEUV, Rn. 94.

Zwischenergebnis zur Geeignetheit

- 344 Die Nichtberücksichtigung großer inländischer Gruppen kann im Hinblick auf eine kohärente und systematische Verfolgung dieses Ziels nichts an diesem Ergebnis ändern, da deren Einbeziehung keine Auswirkungen auf die Geeignetheit der angeführten Maßnahmen zur Verhinderung eines schädlichen Steuerwettbewerbs zwischen den Staaten haben würde (s. Rn. 185). Zudem hat der EuGH mehrfach betont, dass sich die Staaten beim Erlass steuerlicher Maßnahmen an den OECD-Modellregelungen orientieren können.⁴⁰⁵

bb. Erforderlichkeit

- 345 Das GloBE-Gesetz (aNF) müsste sodann zur Zielerreichung erforderlich sein. Eine Maßnahme ist erforderlich, wenn der legitime Zweck – hier: die Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs – nicht durch ein milderes Mittel mit der gleichen Effektivität erreicht werden kann.⁴⁰⁶ Es ist demgemäß in einem ersten Schritt zu prüfen, ob eine gegenüber dem GloBE-Gesetz (aNF) weniger belastende Maßnahme existiert.⁴⁰⁷ Sofern eine solche Maßnahme besteht, ist sodann in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob diese das Ziel der Bekämpfung eines schädlichen Steuerwettbewerbs in gleich effektiver Weise erreicht.

(1) Milderes Mittel: Erhebung eines niedrigeren Mindeststeuersatzes

- 346 Als milderes Mittel kommt zunächst die Erhebung eines niedrigeren Mindeststeuersatzes als 15% in Betracht. So könne argumentiert werden, dass der bisher Liechtenstein im Rahmen der Flat-Tax-Rate erhobene Steuersatz in Höhe von 12,5% auch im Rahmen der globalen Mindeststeuer ausreichend sei. Dies würde multinationale Unternehmensgruppen steuerlich geringer belasten, so dass dies als ein milderes Mittel zu qualifizieren wäre.
- 347 Fraglich erscheint jedoch, ob diese Maßnahme im Hinblick auf die Zielerreichung gleich effektiv wirken würde. So hat die Staatengemeinschaft im Rahmen der OECD beschlossen, dass die Belegung von multinationalen Unternehmensgruppen mit einem Steuersatz unterhalb von 15% als schädlicher Steuerwettbewerb gilt. Demgemäß ist es zur Verfolgung des Ziels zwingend erforderlich, bei multinationalen Unternehmensgruppen einen globalen Mindeststeuersatz in Höhe von 15% zu installieren, da anderenfalls das Ziel nicht erreicht werden könnte. Insofern setzt Liechtenstein nur die Mindestanforderungen an den globalen Steuersatz um.
- 348 Hinzu kommt, dass für die Umsetzung der OECD-Modellregelungen der sog. „common approach“ gilt (s. Rn. 14). Haben sich demnach Staaten – wie das Fürstentum Liechtenstein – zur

⁴⁰⁵ S. EuGH 13.3.2007, Rs. C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161, Rn. 49 – Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation; EuGH 7.9.2006, Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525, Rn. 45 – N; s.a. EuGH 23.2.2006, Rs. C-513/03, ECLI:EU:C:2006:131, Rn. 48 – van Hilten-van der Heijden; EuGH 12.5.1998, Rs. C-336/96, ECLI:EU:C:1998:221, Rn. 31 – Gilly.

⁴⁰⁶ Ehlers, in: Ehlers (Hg.), § 7, Rn. 130; Frenz, Rn. 2665.

⁴⁰⁷ Schroeder, § 14, Rn. 52.

Umsetzung der Modellregelungen entschlossen, so müssen deren Vorgaben inhaltlich beachtet werden.⁴⁰⁸ Liechtenstein hat sich hinsichtlich des Mindeststeuersatzes folglich nicht nur an den OECD-Regelungen zu orientieren, sondern den dort festgelegten Mindeststeuersatz zu übernehmen. Eine Reduzierung des globalen Mindeststeuersatzes wäre damit nicht zur Zielerreichung geeignet, sondern auch aufgrund der OECD-Vorgaben nicht realisierbar.

349 Im Ergebnis scheidet eine Reduzierung des Mindeststeuersatzes als milderer Mittel aus.

(2) Milderer Mittel: Verzicht auf die liechtensteinische Ergänzungssteuer (QDMTT)

350 Als weiteres milderer Mittel käme der Verzicht Liechtensteins, die liechtensteinische Ergänzungssteuer (QDMTT) in das GloBE-Gesetz (aNF) aufzunehmen, in Betracht. Demnach würden die in Liechtenstein belegenen Geschäftseinheiten multinationaler Unternehmensgruppen – unabhängig davon, ob deren Muttergesellschaft im In- oder Ausland ansässig ist – seitens des Fürstentums nur noch der Flat-Tax-Rate in Höhe von 12,5% und nicht mehr einem Besteuerungssatz von 15% belegt.

351 Hierzu ist jedoch anzuführen, dass die liechtensteinische Ergänzungssteuer (QDMTT) der Besteuerung inländischer Geschäftseinheiten durch andere Staaten nur vorgreift, um das Steueraufkommen in Liechtenstein zu behalten. Ohne die liechtensteinische Ergänzungssteuer würde die Differenz von 2,5% im Rahmen der globalen Mindeststeuer durch die IIR bzw. die UTPR eines anderen Staates erhoben. Eine Steuererleichterung für die betroffenen Unternehmen ergäbe sich durch den Wegfall der QDMTT nicht. Vielmehr würde die steuerliche Mehrbelastung dann (nur) durch einen anderen Staat erhoben (werden müssen); an der Mindestbelastung multinationaler Unternehmen würde dies nichts ändern.

352 Hinzu kommt, dass die OECD-Modellregelungen die optionale Einführung einer QDMTT vorsehen, an denen sich die Staaten nach der Rechtsprechung des EuGH orientieren können (s. Rn. 319 f.). Zuletzt sichert die QDMTT auch die Besteuerungshoheit Liechtensteins über die in seinem Hoheitsgebiet erzielten Gewinne, was durch den EuGH als legitimer Zweck zur Beschränkung der Niederlassungsfreiheit anerkannt ist (s. Rn. 282).

353 Es sprechen somit gleich mehrere Gründe dafür, den Verzicht auf die liechtensteinische Ergänzungssteuer (QDMTT) nicht als milderer Mittel gegenüber dem hier diskutierten Gesetzesentwurf des GloBE-Gesetzes (aNF) anzusehen.

354 Doch selbst wenn dies anders gesehen werden sollte, dürfte dieser Verzicht im Hinblick auf die Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs weniger effektiv sein. So sind die Staaten völkervertraglich grundsätzlich nicht zur Umsetzung der OECD-Modellregelungen verpflichtet (s. Rn. 14). Vielmehr handelt es sich eher um Absichtserklärungen, die aber vor internationalen Gerichten nicht einklagbar sind. Es kann demnach nicht ausgeschlossen werden, dass die in Liechtenstein belegenen Geschäftseinheiten multinationaler Unternehmensgruppen nicht durch die IIR oder die UTPR anderer Staaten der globalen Mindestbesteuerung unterworfen

⁴⁰⁸ *Benecke/Rieck*, IStR 2021, 692 (693); *Schwarz*, IStR 2022, 37 (39).

werden können, wenn die „zugriffsberechtigten“ Staaten die OECD-Modellregelungen nicht umgesetzt haben. Ein solches Szenario wäre jedoch bei einer Kodifizierung der liechtensteinischen Ergänzungssteuer ausgeschlossen.

(3) Milderer Mittel: Ausweitung der globalen Mindeststeuer auf große inländische Gruppen

- 355 Das GloBE-Gesetz (aNF) in der hier zu untersuchenden Fassung unterwirft große inländische Gruppen nicht den Regelungen der globalen Mindestbesteuerung, woraus diesen ein Steuervorteil in Höhe von 2,5% gegenüber den multinationalen Gruppen entsteht. Hier könnte angeführt werden, dass die Unterwerfung auch großer inländischer Gruppen unter die Mindeststeuermechanismen des GloBE-Gesetzes – so wie es auch im jetzigen Gesetzesentwurf vorgesehen ist – aus Sicht der multinationalen Unternehmensgruppen ein milderer Mittel darstellt, da deren Steuernachteil damit entfielen.
- 356 Hierzu ist zunächst anzuführen, dass die OECD-Modellregelungen, an denen eine Orientierung bei der Umsetzung eines Mindestbesteuerungsgesetzes geboten ist, große inländische Gruppen nicht berücksichtigen. Zudem würde ein solches Vorgehen nicht mit einer Entlastung der multinationalen Unternehmensgruppen einhergehen. Deren steuerliche Belastung würde weiterhin auf mindestens 15% hochgesetzt. Vielmehr würde hieraus eine zusätzliche steuerliche Belastung großer inländischer Gruppen in Höhe von 2,5% entstehen. Die Einführung einer zusätzlichen steuerlichen Belastung als „Nachteilsausgleich“ für die multinationalen Unternehmensgruppen stellt jedoch kein milderer Mittel dar, sondern verhält sich gerade konträr dazu. Diese Vorgehensweise stellt im Gesamtkontext daher kein milderer Mittel, sondern vielmehr eine schärfere Maßnahme dar.
- 357 Hinzu kommt, dass die Einbeziehung großer inländischer Gruppen in den Anwendungsbereich des GloBE-Gesetzes keinen Beitrag zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs leistet (s. Rn. 185). Demgemäß dürfte eine solche Maßnahme isoliert betrachtet bereits nicht geeignet sein, um den hier diskutierten legitimen Zweck zu verfolgen. Im Gesamtkontext (Anwendung des GloBE-Gesetzes auf multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen) dürfte eine solche Maßnahme zudem spätestens an der Erforderlichkeit scheitern.
- 358 So hat auch Generalanwalt *Geelhoed* bezogen auf die Rechtfertigung aus Gründen der Missbrauchsbekämpfung ausgeführt:

„Ich bin auch nicht der Auffassung, dass die Mitgliedstaaten, um Artikel 43 EG zu entsprechen, zwangsläufig verpflichtet sein müssten, die Rechtsvorschriften über die Unterkapitalisierung auf rein innerstaatliche Sachverhalte auszudehnen, bei denen die Gefahr eines Missbrauchs nicht besteht. Es ist meines Erachtens sehr zu bedauern, dass der Mangel an Klarheit bezüglich des Geltungsbereichs einer Rechtfertigung für Beschränkungen im Sinne von Artikel 43 EG aus Gründen des Missbrauchs dazu geführt hat, dass Mitgliedstaaten, die nicht sicher waren, wie weit

sie auf den ersten Blick „diskriminierende“ Gesetze zur Bekämpfung des Missbrauchs erlassen durften, sich verpflichtet fühlten, „auf Nummer sicher“ zu gehen, indem sie den Geltungsbereich ihrer Vorschriften auf rein innerstaatliche Sachverhalte ausdehnten, bei denen die Gefahr eines Missbrauchs nicht gegeben war. Diese Ausdehnung der Rechtsvorschriften auf Sachverhalte, die mit Sinn und Zweck der Vorschriften nichts zu tun haben, aus rein formalistischen Gründen mit der Folge eines beträchtlichen zusätzlichen Verwaltungsaufwands für die innerstaatlichen Gesellschaften und die Steuerverwaltung ist völlig sinnlos und für die wirtschaftliche Effizienz kontraproduktiv. Sie ist das Anathema für den Binnenmarkt.“⁴⁰⁹

(4) Ergebnis zur Erforderlichkeit

- 359 **Gegenüber dem GloBE-Gesetz in der hier diskutierten alternativen Neufassung existiert kein milderer Mittel, welches ebenso effektiv ist. Demgemäß ist die Erforderlichkeit des GloBE-Gesetzes (aNF) gegeben.**

cc. Angemessenheit

- 360 Grundsätzlich prüft der EuGH die Verhältnismäßigkeit einer Maßnahme lediglich anhand der Geeignetheit und Erforderlichkeit.⁴¹⁰ Der EuGH nimmt die Angemessenheitsprüfung bereits im Rahmen insbesondere der Erforderlichkeit vor.⁴¹¹ Aus Gründen der Übersichtlichkeit erfolgt hier die Angemessenheitsprüfung getrennt, denn es geht aus der Rechtsprechung hervor, dass die betreffende Maßnahme in einem angemessenen Verhältnis zu dem verfolgten Zweck stehen muss.⁴¹²
- 361 Allgemein ist eine Maßnahme angemessen, wenn das mit ihr zu schützende Gemeinwohlinteresse in einem wohl abgewogenen Verhältnis zu der Beschränkung der Niederlassungsfreiheit steht.⁴¹³ Es ist somit eine Interessenabwägung zwischen dem durch die Maßnahme beabsichtigten Nutzen für die Allgemeinheit einerseits und der durch die Maßnahme verletzten Niederlassungsfreiheit andererseits anzustellen. Dabei ist zu ermitteln, welches Rechtsgut schutzbedürftiger ist. Pauschale Betrachtungsweisen sind allerdings nicht zulässig.⁴¹⁴ Vielmehr ist konkret auf den vorliegenden Einzelfall einzugehen.⁴¹⁵

⁴⁰⁹ SA GA Geelhoed 26.6.2006, Rs. C-524/04, ECLI:EU:C:2006:436, Rn. 68 – Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation.

⁴¹⁰ Streinz, Rn. 879.

⁴¹¹ Wernsmann, in: Schulze/Janssen/Kadelbach (Hg.), § 31, Rn. 122.

⁴¹² S. EuGH 2.10.2003, Rs. C-148/02, ECLI:EU:C:2003:539, Rn. 31 – Avello; EuGH 19.3.2002, Rs. C-224/00, ECLI:EU:C:2002:185, Rn. 20 – Kommission/Italien.

⁴¹³ Frenz, Rn. 2684; s.a. Ehlers, in: Ehlers (Hg.), § 7, Rn. 130.

⁴¹⁴ Frenz, Rn. 2683.

⁴¹⁵ Frenz, Rn. 2683.

362 Fraglich ist demnach, ob das GloBE-Gesetz (aNF) angemessen ist. Hier stehen sich der legitime Zweck der Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs sowie die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit der (in Gründung befindlichen) multinationalen Unternehmensgruppen gegenüber. Zu untersuchen ist demnach, welchem dieser Rechtsgüter eine höhere Schutzbedürftigkeit zukommt.

(1) Schutzniveau des verfolgten Zweckes „Bekämpfung eines schädlichen Steuerwettbewerbs“

363 Die Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs hat für die weltweite Staatengemeinschaft mit der fortschreitenden Globalisierung und Digitalisierung der Wirtschaft eine immer wesentlichere Bedeutung eingenommen. Dies zeigt sich in den bereits jahrzehntelangen Arbeiten an einer neuen Weltsteuerordnung im Rahmen der OECD, die u.a. in den GloBE-Modellregelungen mündeten. Diese wurden von einer weit überwiegenden Mehrheit der weltweiten Staatengemeinschaft angenommen. Zudem werden weitere Maßnahmen – insbesondere im Bereich des Pillar I – erarbeitet. Dies zeigt bereits die Wichtigkeit dieses Ziels auf der globalen Ebene.

364 Auch auf der unionalen Ebene ist die Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs ein prioritäres Ziel der EU-Steuerpolitik. So hatten die Mitglieder des Europäischen Rates in einer am 25.3.2021 abgegebenen Erklärung betont,

„dass die steuerlichen Herausforderungen, die sich mit der Digitalisierung der Wirtschaft stellen, dringend angegangen werden müssen, um sicherzustellen, dass alle Wirtschaftsteilnehmer ihren gerechten Anteil an Steuern zahlen. Wir bekräftigen unsere eindeutige Präferenz und unser engagiertes Eintreten für eine globale Lösung bezüglich der internationalen Besteuerung der digitalen Wirtschaft und werden uns dafür einsetzen, dass bis Mitte 2021 eine einvernehmliche Lösung im Rahmen der OECD erzielt wird. Wir bestätigen, dass die Europäische Union bereit sein wird, weitervorzugehen, falls keine Aussicht auf eine globale Lösung besteht.“⁴¹⁶

365 Auch zuvor hat die Union bereits mehrere Maßnahmen ergriffen, um stärker gegen aggressive Steuerplanung vorzugehen.⁴¹⁷ Hierzu zählt bspw. der Erlass der ATAD-Richtlinie⁴¹⁸ zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken.⁴¹⁹ Auch der Erlass der im Rekordtempo verhandelten⁴²⁰ Mindestbesteuerungsrichtlinie zeigt die Wichtigkeit der Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs im Rahmen der EU-Steuerpolitik auf.

⁴¹⁶ Erklärung der Mitglieder des Europäischen Rates, SN 18/21 v. 25.3.2021, Rn. 6 lit. g).

⁴¹⁷ Erwg. 1 MindbestRL.

⁴¹⁸ Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. 2016/L 193/1, zuletzt geändert durch Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern, ABl. 2017/L 144/1.

⁴¹⁹ S. zu weiteren Maßnahmen der EU Fey, in: Alber/Arendt/Faber et al., Internationales Steuerrecht, Rn. 18 ff.

⁴²⁰ S. Rieck/Fehling, IStR 2022, 77 (77).

366 Demgemäß ist der Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs sowohl in der internationalen als auch in der unionalen Steuerpolitik eine sehr hohe Bedeutung zuzusprechen. Demgemäß verfügt dieses Ziel über ein hohes Schutzniveau.

(2) Schutzniveau der Niederlassungsfreiheit von multinationalen Unternehmensgruppen

367 Dem gegenüber steht die Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit (in Gründung befindlicher) multinationaler Unternehmensgruppen. Hier ist insbesondere fraglich, ob die Niederlassungsfreiheit in dieser Konstellation ebenfalls über ein entsprechendes Schutzniveau verfügt. Dieses kann aus der Schwere der Beschränkung abgeleitet werden.

368 Mit Inkrafttreten des GloBE-Gesetzes (aNF) erleiden multinationale Unternehmensgruppen gegenüber den großen inländischen Gruppen aus Liechtenstein einen Steuernachteil in Höhe von 2,5%, da im Falle von ausländischen multinationalen Unternehmensgruppen die in Liechtenstein ansässigen Geschäftseinheiten mit der liechtensteinischen Ergänzungssteuer (QDMTT) bzw. im Falle von liechtensteinischen multinationalen Unternehmensgruppen sämtliche Geschäftseinheiten mit der liechtensteinischen (QDMTT) oder internationalen (IIR) Ergänzungssteuer belegt werden.

369 Zwar dürfte die steuerliche Mehrbelastung in Höhe von 2,5% nicht lediglich als geringfügig anzusehen sein (s. Rn. 214). Gleichwohl ist dies auch unter Berücksichtigung der vorherrschenden Wettbewerbsbedingungen zu beurteilen. Demgemäß ist die Frage aufzuwerfen, ob der mit der Benachteiligung einhergehende Steuervorteil der großen inländischen Gruppen bedeutsam ist.

370 Große inländische Gruppen sind bereits gemäß ihrer Definition auf einem Markt tätig, der in räumlicher Hinsicht grundsätzlich auf das Hoheitsgebiet Liechtensteins begrenzt ist und zudem aufgrund der Einwohnerzahl Liechtensteins vergleichsweise klein ausfällt. Demgegenüber sind multinationale Unternehmensgruppen nicht auf diesen Markt begrenzt, sondern international auf einem wesentlich größeren Markt tätig.

371 Zwar könnten sich die jeweiligen relevanten Märkte in Teilen überschneiden, der weit überwiegende Teil des Umsatzes multinationaler Unternehmensgruppen dürfte jedoch außerhalb Liechtensteins generiert werden. Auch haben multinationale Unternehmensgruppen im Vergleich zu großen inländischen Gruppen allein aufgrund des größeren Marktes wesentlich bessere Möglichkeiten, ihre Umsätze und Gewinne zu steigern. Große inländische Gruppen und multinationale Unternehmensgruppen können daher nur bedingt als Konkurrenten angesehen werden. So erleiden multinationale Unternehmensgruppen gegenüber den großen inländischen Gruppen zwar einen steuerlichen Nachteil, der im Hinblick auf deren Wettbewerbssituation gegenüber großen inländischen Gruppen jedoch relativ unbedeutend ist.

372 So ist deren Wettbewerbssituation nämlich insbesondere im internationalen Kontext zu beurteilen. Hier erleiden multinationale Unternehmensgruppen jedoch keinen Wettbewerbsnachteil in steuerlicher Form, da konkurrierende multinationale Unternehmensgruppen durch die

Umsetzung der GloBE-Regelungen in großen Teilen der Welt ebenfalls der Mindestbesteuerung unterliegen. Zudem werden in der EU auch große inländische Gruppen der globalen Mindestbesteuerung unterworfen, so dass auch bei einer Tätigkeit im EWR-Ausland kein Steuernachteil gegeben ist.

373 Zwar könnte argumentiert werden, dass aufgrund der fortschreitenden Digitalisierung und Globalisierung eine internationale Tätigkeit auch ohne die Gründung einer (EWR-)ausländischen Geschäftseinheit aufgenommen werden könnte. Diese Problematik wird jedoch im Rahmen des Pillar I adressiert, der eine stärkere Besteuerung solcher Tätigkeiten im Kundenstaat vorsieht (s. Rn. 7 f.).

374 Die obigen Aussagen sind mit Blick auf in Gründung befindliche multinationale Unternehmensgruppen zwar zu relativieren, da diese mit der Gründung einer „ausländischen“ Geschäftseinheit erst eine internationale Tätigkeit aufnehmen. Diese sind in der Regel zu Beginn noch stärker auf den nationalen Markt ausgerichtet, so dass sie im Vergleich zu bereits etablierten multinationalen Unternehmensgruppen noch in einem stärkeren Wettbewerbsverhältnis zu großen inländischen Gruppen stehen. Für solche Konstellationen sehen die OECD-Modellregelung jedoch Übergangsregelungen vor, die den Steuernachteil in den Anfangsjahren der internationalen Tätigkeit zumindest abschwächen.

375 Zudem ist zu beachten, dass der Steuernachteil multinationaler Unternehmensgruppen maximal 2,5% beträgt. So gilt für in Liechtenstein ansässige multinationale Unternehmensgruppen, dass eine Nachversteuerung der „ausländischen“ Geschäftseinheiten mittels der IIR nur dann erfolgt, wenn diese im Ansässigkeitsstaat mit weniger als 15% besteuert werden. Gerade im EWR-Raum weist jedoch ein Großteil der Staaten – unabhängig von den Regelungen der globalen Mindestbesteuerung – einen wesentlichen höheren Ertragsteuersatz auf. Zudem dürften die meisten Staaten – ebenso wie Liechtenstein – eine QDMTT einführen (s. Rn. 250), so dass die Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppen selbst in Niedrigsteu-erländern einer Besteuerung von 15% unterlägen. Die liechtensteinische IIR dürfte daher – bezogen auf den EWR – lediglich in Ausnahmefällen zur Anwendung kommen. Demgemäß wäre die faktische Steuerbenachteiligung durch das GloBE-Gesetz (aNF) wesentlich geringer als 2,5%.

376 Im Ergebnis liegt somit zwar eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit der (in Gründung befindlichen) multinationalen Unternehmensgruppen vor, die jedoch zu einer nur geringfügigen Wettbewerbsbenachteiligung gegenüber den großen inländischen Gruppen führt. Demgemäß ist das Schutzniveau multinationaler Unternehmensgruppen im Hinblick auf die Ihnen zustehende Niederlassungsfreiheit als relativ gering einzustufen.

(3) Abwägung und Ergebnis zur Angemessenheit

377 Mit dem GloBE-Gesetz (aNF) wird das Ziel verfolgt, einen schädlichen Steuerwettbewerb zu bekämpfen. Dieses ist sowohl in der internationalen sowie der unionalen Steuerpolitik von hoher Bedeutung. Demgemäß ist diesem ein hohes Schutzniveau zuzusprechen.

378 Demgegenüber gehen mit der Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch das GloBE-Gesetz (aNF) lediglich geringfügige Wettbewerbsnachteile für (in Gründung befindliche) multinationale Unternehmensgruppen einher, so dass das entsprechende Schutzniveau als relativ niedrig einzustufen ist.

379 **Hieraus folgt, dass die Schutzbedürftigkeit der Bekämpfung eines schädlichen Steuerwettbewerbs die der Niederlassungsfreiheit in dem vorliegenden Fall überwiegt. Demgemäß ist das GloBE-Gesetz (aNF) auch angemessen.**

dd. Ergebnis zur Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs

380 **Das GloBE-Gesetz (aNF) ist zur Erreichung des legitimen Zwecks „Bekämpfung eines schädlichen“ Steuerwettbewerbs geeignet erforderlich und auch angemessen. Sofern der EuGH diesen Rechtfertigungsgrund anerkennt, kann die mit dem GloBE-Gesetz (aNF) einhergehende Beschränkung der Niederlassungsfreiheit gerechtfertigt werden.**

b. Ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse

381 Wie zuvor festgestellt, dient das angedachte GloBE-Gesetz (aNF) nach der hier vertretenen Auffassung auch dem legitimen Zweck der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse. Darüber hinaus muss es jedoch auch geeignet, erforderlich sowie angemessen sein, um dieses Ziel zu verwirklichen.⁴²¹

aa. Geeignetheit

382 Die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse soll u.a. die Steuerhoheit eines Staates auf die im Inland erzielten Gewinne gewährleisten (s. Rn. 282). Demgemäß müsste das GloBE-Gesetz (aNF) zur Verfolgung dieses Ziels geeignet sein, d.h. es müsste dieses in einer systematischen und kohärenten Weise fördern (s. Rn. 340). Dabei ist zwischen der IIR sowie der UTPR auf der einen Seite sowie der QDMTT auf der anderen Seite zu differenzieren (s. Rn. 287 ff. u. Rn. 295 ff.).

383 Sämtliche in Liechtenstein belegenen unteren Geschäftseinheiten unterliegen aktuell der Flat-Tax-Rate in Höhe von 12,5%. Mit Inkrafttreten des GloBE-Gesetzes (aNF) wird dieser Steuersatz bei den unteren Geschäftseinheiten multinationaler Unternehmensgruppen – unabhängig davon, ob deren Muttergesellschaft in Liechtenstein oder im Ausland ansässig ist – mittels

⁴²¹ S. EuGH 17.7.2014, Rs. C-48/13, ECLI:EU:C:2014:2087, Rn. 25 – Nordea Bank Danmark; EuGH 15.5.2008, Rs. C-414/06, ECLI:EU:C:2008:278, Rn. 27 – Lidl Belgium; EuGH 13.3.2007, Rs. C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161, Rn. 64 – Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation; EuGH 12.9.2006, Rs. C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 47 – Cadbury Schweppes; EuGH 13.12.2005, Rs. C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763, Rn. 35 – Marks & Spencer.

der Erhebung der liechtensteinischen Ergänzungssteuer (QDMTT) auf 15% angehoben, um der globalen Mindestbesteuerung zu entsprechen. Dies ist jedoch nur ein Vorgriff auf die Besteuerung dieser Geschäftseinheiten durch ausländische Staaten. Denn ohne eine liechtensteinische QDMTT würde die steuerliche Differenz zur Flat-Tax-Rate in Höhe von 2,5% über die IIR bzw. die UTPR anderer Staaten erhoben (s. Rn. 297). Die QDMTT sichert somit die Besteuerung in Liechtenstein erzielter Gewinne durch das Fürstentum selbst, sodass diese als Maßnahme angesehen werden kann, die eine Gefährdung der Besteuerungszuständigkeit Liechtensteins für die Inland ausgeübten Tätigkeiten und damit erzielten Gewinne verhindert.

384 Da die QDMTT zudem sämtliche unteren Geschäftseinheiten multinationaler Unternehmensgruppen erfasst und nicht nach dem Sitz der Muttergesellschaft differenziert, erfolgt dies auch in einer kohärenten und systematischen Art und Weise. Demnach ist die QDMTT als geeignete Maßnahme zur Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zu qualifizieren.

385 Auch die IIR sowie die UTPR müssten als geeignete Maßnahmen einzustufen sein. Wie bereits zuvor aufgeführt, haben die Staaten im Rahmen der GloBE-Modellregelungen die Besteuerungsbefugnisse hinsichtlich der globalen Mindestbesteuerung untereinander ausgewogen aufgeteilt (s. Rn. 294 f.). In diesem Rahmen hat Liechtenstein folglich die Befugnis – und auch Verpflichtung – erhalten, die IIR sowie die UTPR umzusetzen. Demgemäß dient die Erhebung beider Steuern über das liechtensteinische GloBE-Gesetz (aNF), welches sich eng an die Vorgaben der Modellregelungen hält, der Wahrung der (neuen) liechtensteinischen Besteuerungsverpflichtungen und -befugnisse. Folglich sind auch die IIR sowie die UTPR geeignet, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zu gewährleisten.

386 Hinsichtlich der Ausgewogenheit der Maßnahmen ist darauf hinzuweisen, dass der EuGH zu deren Beurteilung neben dem Territorialprinzip insbesondere die OECD-Musterabkommen heranzieht, da diese eine ausgewogene Aufteilung implizieren.⁴²² Da sich das liechtensteinische GloBE-Gesetz (aNF) mitsamt den o.a. Besteuerungsmechanismen eng an den Vorgaben der OECD-Modellregelungen orientiert, ist somit auch von einer ausgewogenen Aufteilung auszugehen.

387 **Im Ergebnis ist daher die Geeignetheit des GloBE-Gesetzes (aNF) im Hinblick auf eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse der Mitgliedstaaten gegeben.**

bb. Erforderlichkeit

388 Sodan müsste das GloBE-Gesetz auch erforderlich sein, d.h. es darf kein gleich effektives milderes Mittel existieren.

389 Die Erforderlichkeit der QDMTT ist unproblematisch gegeben. Wie bereits ausgeführt, würde die globale Mindeststeuer ohne das Vorhandensein der liechtensteinischen Ergänzungssteuer über die IIR oder die UTPR anderer Staaten erhoben. Demgemäß muss die QDMTT durch

⁴²² Vgl. Kokott, § 5, Rn. 10.

Liechtenstein erhoben werden, um die Besteuerungshoheit über die im Inland erzielten Gewinne zu erhalten. Zwar könnte über eine andere Erhebungstechnik der liechtensteinischen Ergänzungssteuer diskutiert werden. Dies würde jedoch nichts an der materiellen steuerlichen Benachteiligung (in Gründung befindlicher) multinationaler Unternehmensgruppen ändern. Ein milderes Mittel ist demnach nicht ersichtlich, so dass die QDMTT für eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse auch erforderlich ist.

390 Die IIR und die UTPR sind nach dem sog. „common approach“ in das liechtensteinische Recht umzusetzen (s. Rn. 14). Es muss somit seitens des Fürstentums Liechtenstein eine enge Orientierung an den OECD-Modellregelungen erfolgen, um die entsprechenden Besteuerungsbefugnisse bzw. -verpflichtungen ausüben zu können. Die IIR sowie die UTPR sind demnach im Rahmen der nationalen Gesetzgebung nach den detaillierten Regelungen der OECD auszugestalten. Die Möglichkeit der Implementierung abweichender und ggf. milderer Mechanismen zur globalen Mindestbesteuerung besteht aufgrund der völkerrechtlichen Verpflichtung Liechtensteins gerade nicht. Demgemäß ist auch hier kein milderes Mittel ersichtlich, so dass sowohl die IIR als auch die UTPR Liechtensteins als erforderlich einzustufen sind.

391 **Im Ergebnis ist somit die Erforderlichkeit des liechtensteinischen GloBE-Gesetzes (aNF) im Hinblick auf eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse der Mitgliedstaaten gegeben.**

cc. Angemessenheit

392 Zuletzt müsste auch die Angemessenheit des liechtensteinischen GloBE-Gesetzes (aNF) gegeben sein. Auch hier ist eine Interessenabwägung zwischen dem durch die Maßnahme beabsichtigten Nutzen für die Allgemeinheit einerseits – die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse – und der durch die Maßnahme verletzten Niederlassungsfreiheit andererseits anzustellen, wobei zu ermitteln ist, welches dieser Rechtsgüter schutzbedürftiger ist (s. Rn. 361).

(1) Schutzniveau der Niederlassungsfreiheit von multinationalen Unternehmensgruppen

393 Auch in dieser Konstellation steht die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit (in Gründung befindlicher) multinationaler Unternehmensgruppen durch eine für sie steuerlich nachteilige Behandlung gegenüber großen inländischen Gruppen auf der einen Seite der anzustellenden Interessensabwägung, so dass hier auf die vorangegangenen Ausführungen verwiesen werden kann (hierzu Rn. 367 ff.). Demgemäß ist das Schutzniveau der Niederlassungsfreiheit hier ebenfalls als relativ gering einzustufen.

(2) Schutzniveau des verfolgten Zweckes „Ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse“

394 Das liechtensteinische Ministerium für Präsidiales und Finanzen hat in seinem Vernehmlassungsbericht zum GloBE-Gesetz die Wichtigkeit der Umsetzung der OECD-Modellregelung betont, um die Steuerhoheit über die im Inland erzielten Gewinne zu erhalten:

„Würde Liechtenstein die GloBE-Mustervorschriften nicht umsetzen, würde die nicht durch Liechtenstein erhobene Steuer somit durch einen anderen Staat erhoben. Liechtenstein kann seine wirtschaftspolitischen und fiskalischen Interessen nur wahren, indem es sein Steuersystem entsprechend anpasst und die GloBE-Mustervorschriften in nationales Recht übernimmt.“⁴²³

395 Auch an weiteren Stellen des Vernehmlassungsberichts wird aufgezeigt, dass insbesondere durch die Umsetzung der liechtensteinischen (QDMT) und internationalen (IIR) Ergänzungssteuer das Steueraufkommen in Liechtenstein gehalten werden und nicht ins Ausland abfließen soll.⁴²⁴ Bereits hieraus kann die Wichtigkeit dieses Ziels für das Fürstentum Liechtensteins herausgelesen werden.

396 Hinzu kommt, dass das Ziel der „ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse“ auch der Vermeidung einer etwaigen Doppelbesteuerung von Personen dient.⁴²⁵ Auch aus diesem Grund möchte Liechtenstein die OECD-Modellregelung detailgetreu umsetzen:

„Für das Funktionieren der neuen Regeln ist es deshalb zwingend erforderlich, dass diese auch im Detail weltweit einheitlich umgesetzt werden. Nur dadurch kann sichergestellt werden, dass einerseits eine effektive Mindestbesteuerung von 15 % erfolgt und andererseits die betroffenen Konzerne Rechtssicherheit erhalten und keine Doppelbesteuerung erleiden.“⁴²⁶

397 In diesem Zusammenhang ist zudem zu beachten, dass Liechtenstein aktuell 24 Doppelbesteuerungsabkommen (Stand 21.11.2022) mit anderen Staaten abgeschlossen hat.⁴²⁷ Insgesamt ist dem Ziel der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse bereits auf der nationalen – liechtensteinischen – Ebene eine hohe Bedeutung beizumessen.

⁴²³ Ministerium für Präsidiales und Finanzen, Vernehmlassungsbericht der Regierung betreffend das Gesetz über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (GloBE-Gesetz) sowie das Gesetz über die Abänderung des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; SteG), LNR 2022-170 v. 28.3.2023, S. 11.

⁴²⁴ S. Ministerium für Präsidiales und Finanzen, Vernehmlassungsbericht der Regierung betreffend das Gesetz über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (GloBE-Gesetz) sowie das Gesetz über die Abänderung des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; SteG), LNR 2022-170 v. 28.3.2023, S. 12 ff.

⁴²⁵ Vgl. Kokott, § 5, Rn. 14 f.

⁴²⁶ Ministerium für Präsidiales und Finanzen, Vernehmlassungsbericht der Regierung betreffend das Gesetz über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (GloBE-Gesetz) sowie das Gesetz über die Abänderung des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; SteG), LNR 2022-170 v. 28.3.2023, S. 16.

⁴²⁷ Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein, Übersicht über alle Doppelbesteuerungsabkommen, abrufbar unter <https://archiv.llv.li/files/stv/int-uebersicht-dba-tiea.pdf> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

- 398 Gleiches gilt auch für die unionale Ebene. So zeigt sich die Wichtigkeit dieses Ziels bereits daran, dass der EuGH diesen Rechtsfertigungsgrund anerkannt hat, der eine Gefährdung des Rechts eines Mitgliedstaats auf Ausübung seiner Besteuerungszuständigkeit für die in seinem Hoheitsgebiet ausgeführten Tätigkeiten und damit verbundenen Gewinne verhindern soll.⁴²⁸
- 399 Zudem ist auch die Vermeidung der Doppelbesteuerung zur Gewährleistung des Binnenmarktziels ein wichtiges Anliegen der Europäischen Union.⁴²⁹ So sah der ehemalige Art. 293 EGV folgende Regelung vor:

„Soweit erforderlich, leiten die Mitgliedstaaten untereinander Verhandlungen ein, um zugunsten ihrer Staatsangehörigen folgendes sicherzustellen:

[...]

- die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft,

[...].“

- 400 Zwar findet sich im heutigen AEUV kein dieser Regelung entsprechender Artikel mehr.⁴³⁰ Gleichwohl ist die Vermeidung einer Doppelbesteuerung auch weiterhin ein Ziel der Europäischen Union.⁴³¹
- 401 Zuletzt hat sich die Staatengemeinschaft auf der internationalen Ebene nach jahrzehntelangen Arbeiten zu einer radikalen Reform der internationalen Steuerordnung geeinigt.⁴³² Hierzu zählen auch die GloBE-Modellregelungen, in denen die Staaten ihre internationalen Steuerbefugnisse untereinander aufgeteilt haben (s. Rn. 295). Diese sollen u.a. *„gewährleisten, dass Gewinne dort besteuert werden, wo die wirtschaftlichen Aktivitäten ausgeübt werden und die Wertschöpfung stattfindet.“*⁴³³ Die Sicherstellung der steuerlichen Hoheitsbefugnisse über die im Inland erzielten Gewinne hat somit auch auf der internationalen Ebene eine hohe Bedeutung.

⁴²⁸ EuGH 20.1.2021, Rs. C-484/19, ECLI:EU:C:2021:34, Rn. 59 – Loxel; EuGH 21.1.2010, Rs. C-311/08, ECLI:EU:C:2010:26, Rn. 60 – SGI; EuGH 18.6.2009, Rs. C-303/07, ECLI:EU:C:2009:377, Rn. 66 – Aberdeen Property Fininvest Alpha; EuGH 18.7.2007, Rs. C-231/05, ECLI:EU:C:2007:439, Rn. 54 – Oy; EuGH 29.3.2007, Rs. C-347/04, ECLI:EU:C:2007:194, Rn. 42 – Rewe Zentralfinanz.

⁴²⁹ S. Kokott, § 5, Rn. 15; Waldhoff, in: Wegener (Hg.), § 10, Rn. 163.

⁴³⁰ S. Kokott, § 5, Rn. 15.

⁴³¹ S. Kokott, § 5, Rn. 15.

⁴³² OECD, Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft – GloBE-Mustervorschriften (Säule 2): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, Paris 2023, S. 3, abrufbar unter <https://doi.org/10.1787/27dfde7e-de> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

⁴³³ OECD, Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft – GloBE-Mustervorschriften (Säule 2): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, Paris 2023, S. 3, abrufbar unter <https://doi.org/10.1787/27dfde7e-de> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

- 402 Zudem kommt auch hier der Vermeidung der Doppelbesteuerung eine wesentliche Bedeutung zu. Dies zeigt sich bereits an dem im Rahmen der OECD entwickelten DBA-Musterabkommen,⁴³⁴ auf dessen Grundlage mehr als 3000 Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen worden sind.⁴³⁵
- 403 Demgemäß ist Aufteilung der Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse auf allen genannten Ebenen eine hohe Bedeutung zuzumessen. Somit ist diesbezüglich auch ein hohes Schutzniveau anzunehmen.

(3) Abwägung und Ergebnis zur Angemessenheit

- 404 Mit dem GloBE-Gesetz (aNF) wird auch das Ziel verfolgt, die Besteuerungsbefugnisse der Staaten ausgewogen aufzuteilen. Dieses ist sowohl auf der nationalen Ebene wie auch auf der unionalen und internationalen Ebene von hoher Bedeutung. Demgemäß ist diesem ein hohes Schutzniveau zuzusprechen.
- 405 Demgegenüber gehen mit der Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch das GloBE-Gesetz (aNF) lediglich geringfügige Wettbewerbsnachteile für (in Gründung befindliche) multinationale Unternehmensgruppen einher, so dass das entsprechende Schutzniveau als relativ niedrig einzustufen ist.
- 406 **Hieraus folgt, dass die Schutzbedürftigkeit der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse die der Niederlassungsfreiheit in dem vorliegenden Fall überwiegt. Demgemäß ist das GloBE-Gesetz (aNF) auch angemessen.**

dd. Ergebnis zur Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse

- 407 **Das GloBE-Gesetz (aNF) ist zur Erreichung des legitimen Zwecks „Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse“ geeignet erforderlich und auch angemessen. Nach der hier vertretenen Auffassung kann dieser bereits anerkannte Rechtfertigungsgrund ebenfalls herangezogen werden, um die mit dem GloBE-Gesetz (aNF) einhergehende Beschränkung der Niederlassungsfreiheit zu rechtfertigen. Gleichwohl ist hier nochmal auf das Risiko der anderweitigen Beurteilung durch die Rechtsprechung hinzuweisen.**

⁴³⁴ S. OECD-Musterabkommen 2017 zur Beseitigung der Doppelbesteuerung sowie der Steuerverkürzung und -umgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (OECD-MA 2017), abrufbar unter https://www.uni-saarland.de/fileadmin/upload/lehrstuhl/groep/lehre_nur_pdf/lehre20/OECD-MA-2017.pdf (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

⁴³⁵ OECD, OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung (Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017), abrufbar unter <https://www.oecd.org/berlin/publikationen/oecd-musterabkommenzurvermeidungvondoppelbesteuerung.htm> (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).

c. Ergebnis zu den Rechtfertigungsgründen

- 408 Die geschriebenen Rechtfertigungsgründe sind im vorliegenden Fall nicht einschlägig.
- 409 Möglich ist jedoch Rechtfertigung über die ungeschriebenen Rechtfertigungsgründe. Der EuGH hat im Bereich des Steuerrechts bereits mehrere ungeschriebene Rechtfertigungsgründe anerkannt. Von diesen kann die „ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse“ als Rechtfertigungsgrund für das in dieser Konstellation verhältnismäßige liechtensteinische GloBE-Gesetz (aNF) herangezogen werden (s. Rn. 280 ff.).
- 410 Die vom EuGH anerkannten ungeschriebenen Rechtfertigungsgründe sind nicht als abschließend zu verstehen (s. Rn. 313). Demgemäß kann hinsichtlich des liechtensteinischen GloBE-Gesetzes (aNF) gut argumentiert werden, dass der EuGH in diesem Rahmen erstmalig den Rechtfertigungsgrund der „Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs“ anerkennt. Da das GloBE-Gesetz (aNF) hinsichtlich dieses zu verfolgenden legitimen Zwecks verhältnismäßig ausgestaltet wäre, könnte es auf dieser Grundlage ebenfalls gerechtfertigt werden.

5. Ergebnis zur Rechtfertigung der Ungleichbehandlung

- 411 Sofern nicht bereits eine Beschränkung aufgrund einer Einschränkung dieses Begriffes in der vorliegenden Konstellation abgelehnt wird (s. Rn. 216), ist die mit dem liechtensteinischen GloBE-Gesetz (aNF) einhergehende steuerlich nachteilige Behandlung (in Gründung befindlicher) multinationaler Unternehmensgruppen nicht gleichzeitig mit einer Verletzung der Niederlassungsfreiheit gleichzusetzen. Vielmehr ist eine Rechtfertigung dieser Ungleichbehandlung durch geschriebene und ungeschriebene Rechtfertigungsgründe möglich (s. Rn. 261 ff.). Eine Anwendung der geschriebenen Rechtfertigungsgründe des Art. 33 EWR-Abkommen – Öffentliche Ordnung, Sicherheit oder Gesundheit – scheidet hier mangels deren Einschlägigkeit offensichtlich aus.
- 412 Möglich wäre jedoch eine Rechtfertigung im Rahmen der ungeschriebenen Rechtfertigungsgründe. So kann nach der hier vertretenen Auffassung zum einen der bereits anerkannte Rechtfertigungsgrund der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zur Rechtfertigung des GloBE-Gesetzes (aNF) herangezogen werden (hierzu Rn. 280 ff. u. Rn. 381 ff.). Zum anderen sprechen gute Argumente dafür, dass der EuGH diesbezüglich erstmals die Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs als Rechtfertigungsgrund anerkennt, mittels dem sodann das liechtensteinische GloBE-Gesetz (aNF) gerechtfertigt werden könnte (hierzu Rn. 313 ff. u. Rn. 338 ff.).
- 413 Im Ergebnis verletzt das liechtensteinische GloBE-Gesetz (aNF) die Niederlassungsfreiheit des Art. 31 EWR-Abkommen nicht. Es liegt zwar eine Beschränkung in Form einer Ungleichbehandlung vor. Diese kann jedoch nach der hier vertretenen Auffassung über die genannten Rechtfertigungsgründe gerechtfertigt werden. Demnach wäre das liechtensteinische GloBE-Gesetz (aNF) mit der Niederlassungsfreiheit des Art. 31 EWR-Abkommen vereinbar.

VI. Ergebnis der Untersuchung

414 **Zu untersuchen war die Frage, ob die Einbeziehung großer inländischer Gruppen in den Anwendungsbereich des liechtensteinischen GloBE-Gesetzes aufgrund der Vorgaben des EWR-Abkommens rechtlich geboten ist oder ein diesbezüglicher Spielraum bei der Umsetzung der GloBE-Modellregelungen der OECD besteht.**

415 Dieses Gutachten kommt zu Ergebnis, dass Liechtenstein eigene „große inländische Gruppen“ einer an den OECD-Regeln orientierten Mindestbesteuerung unterwerfen kann – aber hierzu keinerlei Verpflichtung besteht: Das EWR-Abkommen – hier die Niederlassungsfreiheit – verlangt keinerlei Einführung einer Mindeststeuer im Hinblick auf große inländische Gruppen. Hierbei würde es sich um eine „überschießende Umsetzung von Europarecht“ handeln. Man denkt irrtümlich – wohl aufgrund der Ausgestaltung der EU-Mindestbesteuerungsrichtlinie⁴³⁶ –, man sei zu einer entsprechenden Ausweitung des persönlichen Anwendungsbereichs des GloBE-Gesetzes zur Einführung der globalen Mindeststeuer auf Grund insbesondere wohl des Diskriminierungsverbotes der Niederlassungsfreiheit verpflichtet. In diesem Zusammenhang ist daher bereits an dieser Stelle auf die folgenden Ausführungen des Generalanwalt *Geelhoed* hinzuweisen:

„Ich bin auch nicht der Auffassung, dass die Mitgliedstaaten, um Artikel 43 EG zu entsprechen, zwangsläufig verpflichtet sein müssten, die Rechtsvorschriften über die Unterkapitalisierung auf rein innerstaatliche Sachverhalte auszudehnen, bei denen die Gefahr eines Missbrauchs nicht besteht. Es ist meines Erachtens sehr zu bedauern, dass der Mangel an Klarheit bezüglich des Geltungsbereichs einer Rechtfertigung für Beschränkungen im Sinne von Artikel 43 EG aus Gründen des Missbrauchs dazu geführt hat, dass Mitgliedstaaten, die nicht sicher waren, wie weit sie auf den ersten Blick „diskriminierende“ Gesetze zur Bekämpfung des Missbrauchs erlassen durften, sich verpflichtet fühlten, „auf Nummer sicher“ zu gehen, indem sie den Geltungsbereich ihrer Vorschriften auf rein innerstaatliche Sachverhalte ausdehnten, bei denen die Gefahr eines Missbrauchs nicht gegeben war. Diese Ausdehnung der Rechtsvorschriften auf Sachverhalte, die mit Sinn und Zweck der Vorschriften nichts zu tun haben, aus rein formalistischen Gründen mit der Folge eines beträchtlichen zusätzlichen Verwaltungsaufwands für die innerstaatlichen Gesellschaften und die Steuerverwaltung ist völlig sinnlos und für die wirtschaftliche Effizienz kontraproduktiv. Sie ist das Anathema für den Binnenmarkt.“⁴³⁷

⁴³⁶ Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, ABl. 2022/L 328/1.

⁴³⁷ SA GA Geelhoed 26.6.2006, Rs. C-524/04, ECLI:EU:C:2006:436, Rn. 68 – Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation.

Im Einzelnen:

1. Allgemeine Anmerkungen

- 416 Das EWR-Abkommen sieht eine Harmonisierung im Steuerbereich gerade nicht vor. Im Bereich der direkten Steuern würde durch eine extensive Heranziehung der Niederlassungsfreiheit in einer steuerrechtlichen Problematik die Niederlassungsfreiheit dazu nutzen, einen eigentlich nicht dem EWR-Abkommen unterfallenden Bereich zu regulieren.
- 417 Hierfür müsste auch auf eine *effet-utile* Auslegung des EWR-Abkommens zurückgegriffen werden. Diese Auslegungsmethode kann auf den AEUV, den EUV und die Grundrechtecharta Anwendung finden; das EWR-Abkommen sollte hingegen primär nach klassischen völkerrechtlichen Auslegungsprinzipien ausgelegt werden. Eine Komplettübernahme, d.h. eine absolute Deckungsgleichheit der Grundfreiheiten, kann deshalb nicht verlangt werden. Dies gilt insbesondere für den steuerrechtlichen Bereich. Gleichwohl kann auch dieser Bereich durch die Grundfreiheiten des EWR-Abkommens beeinflusst werden.
- 418 Grundsätzlich können für die Überprüfung nationaler Steuervorschriften alle Grundfreiheiten herangezogen werden, sofern ein grenzüberschreitender Sachverhalt vorliegt. Im Hinblick auf das liechtensteinische GloBE-Gesetz ist die Niederlassungsfreiheit des Art. 31 EWR-Abkommen einschlägig.

2. Eröffnung des Anwendungsbereichs der EWR-Niederlassungsfreiheit

- 419 Liechtenstein ist in keinsten Weise an die Mindestbesteuerungsrichtlinie der EU gebunden; diese ist auch nicht für eine Übernahme in das EWR-Recht vorgesehen. Demgemäß kann diese auch keine Sperrwirkung entfalten. Eine Überprüfung der Konstellation der Nichteinbeziehung großer inländischer Gruppen in die Mindestbesteuerungsregeln des GloBE-Gesetzes kann daher an der EWR-Niederlassungsfreiheit erfolgen, zumal der notwendige grenzüberschreitende Sachverhalt unproblematisch gegeben ist und auch keine Bereichsausnahme vorliegt.

3. Beschränkung der Niederlassungsfreiheit

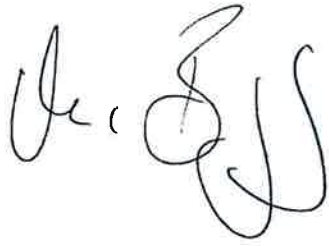
- 420 Der Beschränkungs-begriff der Niederlassungsfreiheit unterliegt im steuerrechtlichen Bereich einigen Besonderheiten. Der EuGH respektiert die grundsätzliche Steuerhoheit der Staaten und reduziert im steuerrechtlichen Kontext die Eingriffsmöglichkeiten. So umfasst der Beschränkungs-begriff im steuerrechtlichen Kontext keine unterschiedslosen Beschränkungen, sondern lediglich offene und versteckte Diskriminierungen in Form einer Ungleichbehandlung inländischer und grenzüberschreitender Sachverhalte.
- 421 Eine weitere Eingrenzung des EWR-rechtlichen Beschränkungs-begriffs gegenüber dem Unionsrecht ergibt sich sodann aus dem völkerrechtlichen Charakter des EWR-Abkommens sowie

der damit verbundenen Steuersouveränität Liechtensteins. So wird eine dem Unionsrecht vergleichbare Weite des Eingriffsbegriffs für das EWR-Abkommen abgelehnt. Vielmehr wird von einem engeren/restriktiveren Beschränkungsbegriff im EWR-Abkommen ausgegangen: Zunächst ist das EWR-Abkommen nicht nach dem Grundsatz des *effet utile*, sondern nach herkömmlichen völkerrechtlichen Auslegungsregeln auszulegen, sodann kann und darf eine zu weite Auslegung nicht dazu führen, dass im Steuerrecht mit dem EWR-Abkommen explizit nicht übertragene Kompetenzen durch eine nicht anwendbare Auslegungsmethode quasi in das EWR-Recht hineingelesen werden. Aus diesem Gesichtspunkt kann bereits ein Eingriff in die Niederlassungsfreiheit abgelehnt werden.

- 422 Für den Fall einer anderweitigen Beurteilung wurde das Vorliegen einer offenen oder versteckten Diskriminierung in Form einer Ungleichbehandlung von inländischen und grenzüberschreitenden Sachverhalten überprüft.
- 423 Eine unmittelbare Diskriminierung aus Gründen der Staatszugehörigkeit von multinationalen Unternehmensgruppen liegt nicht vor.
- 424 Es kommt jedoch zu Ungleichbehandlungen von großen inländischen Gruppen und multinationalen Unternehmensgruppen in Form mittelbarer Diskriminierungen aufgrund des mit dem GloBE-Gesetz (aNF) einhergehenden Steuernachteils für (in Gründung befindliche) multinationale Unternehmensgruppen in Wegzugs-, Zuzugs- und auch Rückzugskonstellationen. Diese beruhen insbesondere auf der Anwendung der Income Inclusion Rule (IIR) sowie der liechtensteinischen Ergänzungssteuer (QDMTT). Die nachrangige Untertaxed Payment Rule führt hingegen mangels Anwendbarkeit im Europäischen Wirtschaftsraum zu keiner Beschränkung, ist jedoch im Gesamtzusammenhang des GloBE-Gesetzes zu sehen, so dass grundsätzlich eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit angenommen werden kann.
- 425 Die sodann in steuerrechtlichen Konstellationen erforderliche Vergleichbarkeit ist vorliegend abzulehnen. Gebietsansässige befinden sich – wie in der vorliegenden Konstellation gegeben – grundsätzlich in einer vergleichbaren Situation, jedoch ist auch das Ziel der betreffenden Maßnahme – hier: das GloBE-Gesetz (aNF) – zu berücksichtigen, welches insbesondere in der Bekämpfung eines schädlichen Steuerwettbewerbs besteht. Während die Unterwerfung multinationaler Unternehmensgruppen unter die globale Mindeststeuer dieses Ziel fördern kann, hätte eine Einbeziehung großer inländischer Gruppen keine Auswirkungen auf dieses Ziel, da diese im Gegensatz zu den multinationalen Unternehmensgruppen keine Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuerländer vornehmen können. Multinationale Unternehmensgruppen können daher aus objektiver Sicht nicht mit großen inländischen Gruppen verglichen werden. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass bei der Vergleichsgruppenbildung aufgrund des völkerrechtlichen Charakters des EWR-Abkommens restriktiver vorgegangen werden sollte als bei einer Vergleichsgruppenbildung im Unionsrecht. Die festgestellte Beschränkung ist damit statthaft, so dass ein Eingriff in die Niederlassungsfreiheit spätestens hier ausscheiden würde.
- 426 Zudem kommen weitere Ansätze zur Einschränkung des Beschränkungsbegriffs in Betracht, insbesondere bei in Gründung befindlichen multinationalen Unternehmensgruppen. So könnte bei diesen für eine weitere Einengung des Beschränkungsbegriffs mit anderenfalls in sich widersprüchlichen Ergebnissen argumentiert werden.

4. Rechtfertigung eines Eingriffs in die Niederlassungsfreiheit

- 427 Sofern man entgegen der hier vertretenen Auffassung von einem Eingriff in die Niederlassungsfreiheit ausgeht, kann dieser immer noch als gerechtfertigt angesehen werden.
- 428 So sind zwar die geschriebenen Rechtfertigungsgründe des Art. 33 EWR-Abkommen offensichtlich nicht einschlägig. Anders stellt sich dies jedoch im Hinblick auf die ungeschriebenen Rechtfertigungsgründe insbesondere im steuerrechtlichen Bereich dar.
- 429 Eine Rechtfertigung des liechtensteinischen GloBE-Gesetzes (aNF) aus dem Gesichtspunkt der Verhinderung von Steuerhinterziehung (Gestaltungsmissbrauch) scheidet bei Anwendung der bisherigen EuGH-Rechtsprechung aus, da es nicht auf rein künstliche Konstruktionen ausgerichtet ist, sondern sämtliche Erträge aus realwirtschaftlichen Tätigkeiten der globalen Mindestbesteuerung unterwirft, sofern dessen Anwendungsbereich eröffnet ist-
- 430 Ebenso können die durch den EuGH anerkannten legitimen Zwecke der „Wirksamkeit der Steueraufsicht“ sowie der „Kohärenz des nationalen Steuersystems“ nicht zur Rechtfertigung der mit dem GloBE-Gesetz (aNF) verbundenen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit herangezogen werden.
- 431 Möglich ist jedoch eine Rechtfertigung aus dem Blickwinkel der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse. Das GloBE-Gesetz (aNF) ist zur Erreichung dieses legitimen Zwecks geeignet erforderlich und auch angemessen. Nach der hier vertretenen Auffassung kann dieser bereits anerkannte Rechtfertigungsgrund daher herangezogen werden, um die mit dem GloBE-Gesetz (aNF) einhergehende Beschränkung der Niederlassungsfreiheit zu rechtfertigen. Gleichwohl ist hier auf das Risiko der anderweitigen Beurteilung durch die Rechtsprechung hinzuweisen.
- 432 Die Gruppe der ungeschriebenen Rechtfertigungsgründe ist ausdrücklich „offen“, d.h. der EuGH kann weitere Rechtfertigungsgründe entwickeln. Im Hinblick auf das GloBE-Gesetz (aNF) sprechen gute Gründe dafür, dass der EuGH hier den bereits in der Literatur diskutierten Rechtfertigungsgrund der „Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs“ als ein neues zwingendes Erfordernis des Allgemeinwohls anerkennt. Zudem hat der EuGH mehrfach betont, dass sich die Staaten beim Erlass steuerlicher Maßnahmen an den OECD-Modellregelungen orientieren können.
- 433 Das GloBE-Gesetz (aNF) ist sodann zur Erreichung des legitimen Zwecks „Bekämpfung eines schädlichen Steuerwettbewerbs“ geeignet erforderlich und auch angemessen. Sofern der EuGH diesen Rechtfertigungsgrund anerkennt, kann die mit dem GloBE-Gesetz (aNF) einhergehende Beschränkung der Niederlassungsfreiheit gerechtfertigt werden.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Dr. Bungenberg', written in a cursive style.

Prof. Dr. Marc Bungenberg (LL.M.)

Saarbrücken, 14. Mai 2023

Literaturverzeichnis

- Achleitner, Rajana Andrea/Bendlinger, Valentin*, GloBE (Pillar Two) – Kompetenzrechtliche Erwägungen zur Umsetzung eines Mindestbesteuerungssystems innerhalb der Europäischen Union, beck.digitax 2021, 2
- Alber, Matthias/Arendt, Hendrik/ Faber, Charlotte/Faber, Stephan/, Fey, Achim/Golombek, André/Hottmann, Jürgen, Illing, Sebastian/Kremer, Thomas/Lahme, Stefan/Leicht, Edgar/Maier, Walter/Melchior, Jürgen/Nürnberg, Philip/Rauh, Wolfgang/Scheel, Thomas/Vogl, Elmar/Wirfler, Norbert* (Hg.), Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 62. Edition, München 2023
- Altenburg, Nadia C.*, OECD Säule 1 – Zusammenfassung des Blueprints, FR 2021, 15
- Altenburg, Nadia C./Geberth, Georg/Gebhardt, Ronald/Holle, Florian/Oertel, Eva*, Pläne zur Einführung einer internationalen Mindestbesteuerung – Ein Überblick, DStR 2019, 2451
- Arnesen, Finn/Fredriksen, Halvard Haukeland/Graver, Hans Petter/Mestad, Ola/Vedder, Christoph* (Hg.), Agreement on the European Economic Area, München 2018
- Barnard, Catherine*, The Substantive Law of the EU: The Four Freedoms, 6. Aufl., Oxford 2019
- Bauer, Georg/Keuper, Daniel*, Die (R)Evolution der internationalen Unternehmensbesteuerung?, Eine Analyse des Unified Approachs des OECD Inclusive Frameworks zur Neuausrichtung der internationalen Unternehmensbesteuerung, IStR 2020, 685
- Becker, Jan Dierk/van der Hamm Susann*, OECD veröffentlicht neue Gewinnverteilungsregelungen für digitale und konsumentenorientierte Unternehmen, OECD legt am 12.10.2020 ein neues Konsultationspapier („Pillar One Blueprint“) für die Weiterentwicklung der internationalen Unternehmensbesteuerung vor, IStR 2020, 920
- Becker, Johannes/Englisch, Joachim*, Implementing an international effective minimum the EU, 23.6.2021, abrufbar unter https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3892160 (zuletzt abgerufen am 1.5.2023).
- Benecke, Andreas/Rieck, Jan*, Pillar Two: Zwischen Oktober²⁰²⁰-Blaupause und Oktober²⁰²¹-Ergebnissen, IStR 2021, 692
- Benz, Sebastian/Böhmer, Julian*, Der RegE eines § 4j EStG zur Beschränkung der Abziehbarkeit von Lizenzzahlungen (Lizenzschranke), DB 2017, 206
- BMF*, Diskussionsentwurf zur Umsetzung der globalen effektiven Mindestbesteuerung in Deutschland, DStR 2023, 644
- Boehle, Marco/Scholtholt, Tobias*, Gestaltungsoptionen zur gerechten Besteuerung von Digitalkonzernen, Eine kritische Diskussion zur aktuellen Arbeit des BEPS-Projekts der OECD, IStR 2019, 919
- Brandt, Jürgen* (Hg.), Deutscher Finanzgerichtstag 2011/2012, Europäische Perspektiven im Steuerrecht – Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung, Stuttgart 2013

- Bräutigam, Rainer/Kellermann, Katharina/Spengel, Christoph*, Neuordnung der Besteuerungswelt durch den „OECD Pillar One“, Bedeutungswandel der Kernbegriffe und (unlösbare?) Herausforderungen, *IStR* 2020, 281
- Burger, Silvan/Kölberer, Daniel*, Rechts- und Planungssicherheit im Zeichen einer neuen Weltsteuerordnung, *IStR* 2020, 411
- Calliess, Christian/Ruffert, Matthias* (Hg.), *EUV/AEUV*, 6. Aufl., München 2022
- Dauses, Manfred A./Ludwigs, Markus* (Hg.), *Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts*, 57. Ergänzungslieferung, München 2022
- Ehlers, Dirk* (Hg.), *Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten*, 4. Aufl., Berlin 2014
- Englisch, Joachim/van Lishaut, Ingo*, Die Implementierung von Pillar One in das deutsche Steuerrecht, Teil I, *FR* 2022, 385
- Esakova, Nataliya*, OECD veröffentlicht Pillar One-Konsultationspapier mit den Model-Regeln zu Nexus und Revenue Sourcing, *IStR* 2022, 318
- Fehling, Daniel/Koch, Katja*, Einigung beim Zwei-Säulen-Projekt – die Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung, *IStR* 2021, 561
- Frenz, Walter*, *Europäische Grundfreiheiten*, *Handbuch europarecht*, Bd. 1, 2. Aufl., Berlin 2012
- Geiger, Rudolf/Khan, Daniel-Erasmus/Kotzur, Markus/Kirchmair, Lando* (Hg.), *EUV/AEUV*, 7. Aufl., München 2023
- Grabitz, Eberhard/Hilf, Meinhard* (Hg.), *Das Recht der Europäischen Union*, 40. Ergänzungslieferung, München 2009
- Grabitz, Eberhard/Hilf, Meinhard/Nettesheim, Martin* (Hg.), *Das Recht der Europäischen Union*, 78. Ergänzungslieferung, München 2023
- Haase, Florian*, *Internationales und Europäisches Steuerrecht*, 7. Aufl., Heidelberg 2023
- Haratsch, Andreas/Koenig, Christian/Pechstein, Matthias*, *Europarecht*, 9. Aufl., Tübingen 2014
- Hatje, Armin/Müller-Graff, Peter-Christian* (Hg.), *Europäisches Organisations- und Verfassungsrecht*, *Enzyklopädie Europarecht*, Bd. 1, 2. Aufl., Baden-Baden 2022
- Jarass, Lorenz*, Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS): Nationale Maßnahmen sind möglich und hilfreich, *IStR* 2014, 741
- Kahle, Holger/Braun, Julia*, Aktuelle Entwicklungen des Betriebsstättenbegriffs, *Ubg* 2018, 365
- Kokott, Juliane*, Der EuGH als Garant fairen Steuerwettbewerbs, *ISR* 2017, 395
- Kokott, Juliane*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, München 2018
- Kokott, Juliane/Ost, Hartmut*, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht*, *EuZW* 2011, 496

- Kreienbaum, Martin*, Fortschritte bei der Digitalbesteuerung – Zweisäulenstrategie in der Diskussion, IStR 2019, 121
- Kreienbaum, Martin/Fehling, Daniel*, Das Inclusive Framework on BEPS – ein neuer Akteur in der internationalen Steuerpolitik, IStR 2017, 929
- Krenzler, Horst Günter/Herrmann, Christoph/Niestedt, Marian* (Hg.), EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, 20. Ergänzungslieferung, München 2022
- Link, Cornelius*, Die Lizenzschranke – Legitime Reaktion des Gesetzgebers auf schädliche Präferenzregime, DB 2017, 2372
- Musil, Andreas/Weber-Grellet, Heinrich* (Hg.), Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl., München 2022
- Oesch, Matthias*, Niederlassungsfreiheit und Ausübung öffentlicher Gewalt im EU-Recht und im Freizügigkeitsabkommen Schweiz-EU, SZIER/RSDIE 2011, 583
- Petkova, Kunka/Greil, Stefan*, Pillar One: Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung – Partielle Neuallokation von Besteuerungsrechten, IStR 2021, 685
- Rieck, Jan/Fehling, Daniel*, Effektive Mindestbesteuerung in der EU – der Richtlinienentwurf zur Umsetzung der GloBE-Regelungen, IStR 2022, 51
- Rieck, Jan/Fehling, Daniel*, Neues zur effektiven Mindestbesteuerung in der EU – die Umsetzung von Säule 2 nimmt Gestalt an, IStR 2023, 77
- Ruge, Reinhard*, EuGH: Deutsches Stromeinspeisungsgesetz enthält keine Beihilferegelung, Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 13. 3. 2001 - Rs. C-379/98, EuZW 2001, 247
- Schnitger, Arne*, Vereinbarkeit der Vorschläge zur Einführung von GloBE-Regelungen mit den Grundfreiheiten des AEUV, IStR 2022, 741
- Schnitger, Arne/Gebhardt, Ronald*, Pillar Two: Anwendungsbereich und Erhebungsnormen der sog. GloBE Rules, IStR 2023, 113
- Schön, Wolfgang*, Internationale Steuerpolitik zwischen Steuerwettbewerb, Steuerkoordination und dem Kampf gegen Steuervermeidung, IStR 2022, 181
- Schroeder, Werner*, Grundkurs Europarecht, 7. Aufl., München 2021
- Schulze, Reiner/Janssen, André/Kadelbach, Stefan* (Hg.), Europarecht, Handbuch für die deutsche Rechtspraxis, 4. Aufl., Baden-Baden 2020
- Schwarz, Magdalena*, Report on Pillar Two Blueprint, Neue Details zur Undertaxed Payments Rule und zur Subject-to-tax-Klausel, IStR 2021, 198
- Schwarz, Magdalena*, Pillar Two – Es ist soweit, die finalen Regelungen zur weltweiten Mindestbesteuerung sind da!, IStR 2022, 37
- Stefánsson, Stefán Mar*, Die Kapitalverkehrsfreiheit in der Europäischen Union und im Europäischen Wirtschaftsraum, EuR 2016, 706

- Stewen, Tobias*, Der EuGH und die nationale Steuerhoheit – Spannungsverhältnis und Konfliktlösung, EuR 2008, 445
- Streinz, Rudolf* (Hg.), EUV/AEUV, 3. Aufl., München 2018
- Streinz, Rudolf* (Hg.), Europarecht, 12. Aufl., Heidelberg 2023
- Thiele, Alexander*, Das Europäische Steuerrecht – eine Herausforderung für den nationalen Gesetzgeber, ZEuS 2006, 41.
- van der Ham, Susann*, Update zu Pillar One: OECD-Fortschrittsbericht, Tax Certainty Framework und Dispute Resolution, IStR 2022, 746
- Vogel, Klaus/Lehner, Moris* (Hg.), Doppelbesteuerungsabkommen, 7. Aufl., München 2021
- von Armansperg, Dominik*, Die globale Mindestbesteuerung als stringente Weiterentwicklung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung, Hildesheim 2023
- von der Groeben, Hans/Schwarze, Jürgen/Hatje, Armin* (Hg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl., Baden-Baden 2015
- Wegener, Bernhard W.* (Hg.), Europäische Querschnittspolitiken, Enzyklopädie Europarecht, Bd. 8, 2. Aufl., Baden-Baden 2021
- Weiß, Wolfgang/Ohler, Christoph/Bungenberg, Marc*, Welthandelsrecht, 3. Aufl., München 2022
- Wellmann, Richard/Junkers, Lars*, Die Zukunft des AOA in den Zeiten von BEPS, IStR 2017, 847
- Wünnemann, Monika*, Neue Weltsteuerordnung für Unternehmensgewinne, Die Blueprints der OECD zu Pillar One und Two aus Sicht der deutschen Wirtschaft, IStR 2021, 73

Rechtsprechungsverzeichnis

EuGH

EuGH 12.7.1962, Rs. 16/61, ECLI:EU:C:1962:29 – Acciaierie Ferriere e Fonderie di Modena

EuGH 5.2.1963, Rs. 26/62, ECLI:EU:C:1963:1 – van Gend & Loos

EuGH 15.7.1964, Rs. 6/64, ECLI:EU:C:1964:66, S. 1269 – Costa/ENEL

EuGH 27.10.1971, Rs. 6/71, ECLI:EU:C:1971:100 – Rheinmühlen Düsseldorf

EuGH 5.5.1982, Rs. 15/81, ECLI:EU:C:1982:135 – Gaston Schul Douane Expeditieur

EuGH 6.7.1982, verb. Rs. 188/80 bis 190/80, ECLI:EU:C:1982:257 – Frankreich, Italien u. Vereinigtes Königreich/Kommission

EuGH 23.2.1983, Rs. 8/82, ECLI:EU:C:1983:41 – Wagner Agrarhandel

EuGH 15.1.1985, Rs. 250/83, ECLI:EU:C:1985:7 – Finsider

EuGH 25.2.1988, Rs. 299/86, ECLI:EU:C:1988:103 – Drexl

EuGH 13.12.1989, Rs. C-49/89, ECLI:EU:C:1989:649 – Corsica Ferries France

EuGH 3.7.1991, Rs. C-355/89, ECLI:EU:C:1991:287 – Barr u. Monroe Holdings

EuGH 25.7.1991, Rs. C-221/89, ECLI:EU:C:1991:320 – Factortame

EuGH 14.12.1991 – Gutachten 1/91, ECLI:EU:C:1991:490 – EWR I

EuGH 28.1.1992, Rs. C-204/90, ECLI:EU:C:1992:35 – Bachmann

EuGH 7.7.1993, Rs. C-271/91, ECLI:EU:C:1993:293 – Spanien/Kommission

EuGH 24.11.1993, verb. Rs. C-267/91 u. C-268/91, ECLI:EU:C:1993:905 – Keck u. Mithouard

EuGH 5.10.1994, Rs. C-280/93, ECLI:EU:C:1994:367 – Deutschland/Rat

EuGH 13.12.1994, Rs. C-306/93, ECLI:EU:C:1994:407 – SMW Winzersekt

EuGH 14.2.1995, Rs. C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31 – Schumacker

EuGH 10.5.1995, Rs. C-384/93, ECLI:EU:C:1995:126 – Alpine Investments

EuGH 11.8.1995, Rs. C-80/94, ECLI:EU:C:1995:271 – Wielockx

EuGH 17.10.1995, verb. Rs. C-140/94, C-141/94 u. C-142/94, ECLI:EU:C:1995:330 – DIP

EuGH 26.10.1995, Rs. C-151/94, ECLI:EU:C:1995:357 – Kommission/Luxemburg

EuGH 30.11.1995, Rs. C-55/94, ECLI:EU:C:1995:411 – Gebhard

EuGH 20.6.1996, verb. Rs. C-418/93, C-419/93, C-420/93, C-421/93, C-460/93, C-461/93, C-462/93, C-464/93, C-9/94, C-10/94, C-11/94, C-14/94, C-15/94, C-23/94, C-24/94 u. C-332/94, ECLI:EU:C:1996:242 – Semeraro Casa Uno

EuGH 15.5.1997, Rs. C-250/95, ECLI:EU:C:1997:239 – Futura Participations
EuGH 12.5.1998, Rs. C-336/96, ECLI:EU:C:1998:221 – Gilly
EuGH 16.7.1998, Rs. C-264/96, ECLI:EU:C:1998:370 – ICI
EuGH 14.9.1999, Rs. C-391/97, ECLI:EU:C:1999:409 – Gschwind
EuGH 21.9.1999, Rs. C-307/97, ECLI:EU:C:1999:438 – Compagnie de Saint-Goban
EuGH 28.10.1999, Rs. C-55/98, ECLI:EU:C:1999:533 – Vestergaard
EuGH 15.2.2000, Rs. C-169/98, ECLI:EU:C:2000:85 – Kommission/Frankreich
EuGH 9.3.2000, Rs. C-358/98, ECLI:EU:C:2000:114 – Kommission/Italien
EuGH 6.6.2000, Rs. C-35/98, ECLI:EU:C:2000:294 – Verkooijen
EuGH 14.12.2000, Rs. C-141/99, ECLI:EU:C:2000:696 – AMID
EuGH 13.3.2001, Rs. C-379/98, ECLI:EU:C:2001:160 – PreussenElektra
EuGH 13.12.2001, Rs. C-324/99, ECLI:EU:C:2001:682 – DaimlerChrysler
EuGH 15.1.2002, Rs. C-439/99, ECLI:EU:C:2002:14 – Kommission/Italien
EuGH 19.3.2002, Rs. C-224/00, ECLI:EU:C:2002:185 – Kommission/Italien
EuGH 4.6.2002, Rs. C-367/98, ECLI:EU:C:2002:326 – Kommission/Portugal
EuGH 3.10.2002, Rs. C-136/00, ECLI:EU:C:2002:558 – Danner
EuGH 17.10.2002, Rs. C-79/01, ECLI:EU:C:2002:592 – Payroll Data Services
EuGH 21.11.2002, Rs. C-436/00, ECLI:EU:C:2002:704 – X u. Y
EuGH 12.12.2002, Rs. C-324/00, ECLI:EU:C:2002:749 – Lankhorst-Hohorst
EuGH 12.12.2002, Rs. C-385/00, ECLI:EU:C:2002:750 – de Groot
EuGH 13.5.2003, Rs. C-463/00, ECLI:EU:C:2003:272 – Kommission/Spanien
EuGH 13.5.2003, Rs. C-98/01, ECLI:EU:C:2003:273 – Kommission/Vereinigtes Königreich
EuGH 12.6.2003, Rs. C-234/01, ECLI:EU:C:2003:340 – Gerritse
EuGH 23.9.2003, Rs. C-452/01, ECLI:EU:C:2003:493 – Schlössle Weissenberg Familienstiftung
EuGH 30.9.2003, Rs. C-167/01, ECLI:EU:C:2003:512 – Inspire Art
EuGH 2.10.2003, Rs. C-148/02, ECLI:EU:C:2003:539 – Avello
EuGH 13.11.2003, Rs. C-209/01, ECLI:EU:C:2003:610 – Schilling
EuGH 4.3.2004, Rs. C-334/02, ECLI:EU:C:2004:129 – Kommission/Frankreich
EuGH 11.3.2004, Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – Hughes de Lasteyrie du Saillant
EuGH 1.4.2004, Rs. C-286/02, ECLI:EU:C:2004:212 – Bellio F.lli

EuGH 8.6.2004, Rs. C-220/02, ECLI:EU:C:2004:334 – Österreichischer Gewerkschaftsbund

EuGH 1.7.2004, Rs. C-169/03, ECLI:EU:C:2004:403 – Wallentin

EuGH 15.7.2004, Rs. C-315/02, ECLI:EU:C:2004:446 – Lenz

EuGH 7.9.2004, Rs. C-319/02, ECLI:EU:C:2004:484 – Manninen

EuGH 5.10.2004, Rs. C-442/02, ECLI:EU:C:2004:586 – CaixaBank France

EuGH 14.10.2004, Rs. C-36/02, ECLI:EU:C:2004:614 – Omega

EuGH 14.10.2004, Rs. C-299/02, ECLI:EU:C:2004:620 – Kommission/Niederlande

EuGH 13.12.2005, Rs. C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763 – Marks & Spencer

EuGH 23.2.2006, Rs. C-513/03, ECLI:EU:C:2006:131 – van Hilten-van der Heijden

EuGH 23.2.2006, Rs. C-471/04, ECLI:EU:C:2006:143 – Keller Holding

EuGH 30.3.2006, Rs. C-451/03, ECLI:EU:C:2006:208 – Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti

EuGH 7.9.2006, Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – N

EuGH 12.9.2006, Rs. C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544 – Cadbury Schweppes

EuGH 14.9.2006, Rs. C-386/04, ECLI:EU:C:2006:568 – Stauffer

EuGH 3.10.2006, Rs. C-290/04, ECLI:EU:C:2006:630 – FKP Scorpio Konzertproduktionen

EuGH 26.10.2006, Rs. C-65/05, ECLI:EU:C:2006:673 – Kommission/Griechenland

EuGH 12.12.2006, Rs. C-374/04, ECLI:EU:C:2006:773 – Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation

EuGH 13.3.2007, Rs. C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161 – Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation

EuGH 29.3.2007, Rs. C-347/04, ECLI:EU:C:2007:194 – Rewe Zentralfinanz

EuGH 18.7.2007, Rs. C-231/05, ECLI:EU:C:2007:439 – Oy

EuGH 25.10.2007, Rs. C-464/05, ECLI:EU:C:2007:631 – Geurts u. Vogten

EuGH 6.12.2007, Rs. C-298/05, ECLI:EU:C:2007:754 – Columbus Container Services

EuGH 11.12.2007, Rs. C-438/05, ECLI:EU:C:2007:772 – Viking Line

EuGH 13.12.2007, Rs. C-465/05, ECLI:EU:C:2007:781 – Kommission/Italien

EuGH 24.1.2008, Rs. C-257/06, ECLI:EU:C:2008:35 – Roby Profumi

EuGH 1.4.2008, Rs. C-212/06, ECLI:EU:C:2008:178 – Gouvernement de la Communauté française

EuGH 15.5.2008, Rs. C-414/06, ECLI:EU:C:2008:278 – Lidl Belgium

EuGH 17.7.2008, Rs. C-389/05, ECLI:EU:C:2008:411 – Kommission/Frankreich

EuGH 23.10.2008, Rs. C-157/07, ECLI:EU:C:2008:588 – Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt

EuGH 27.11.2008, Rs. C-418/07, ECLI:EU:C:2008:659 – Société Papillon

EuGH 22.12.2008, Rs. C-282/07, ECLI:EU:C:2008:762 – Truck Center

EuGH 22.1.2009, Rs. C-377/07, ECLI:EU:C:2009:29 – STEKO

EuGH 10.3.2009, Rs. C-169/07, ECLI:EU:C:2009:141 – Hartlauer

EuGH 4.6.2009, verb. Rs. C-439/07 u. C-499/07, ECLI:EU:C:2009:339 – KBC Bank

EuGH 18.6.2009, Rs. C-303/07, ECLI:EU:C:2009:377 – Aberdeen Property Fininvest Alpha

EuGH 17.9.2009, Rs. C-182/08, ECLI:EU:C:2009:559 – Glaxo Wellcome

EuGH 1.10.2009, Rs. C-569/07, ECLI:EU:C:2009:594 – HSBC Holdings

EuGH 19.11.2009, Rs. C-540/07, ECLI:EU:C:2009:717 – Kommission/Italien

EuGH 21.1.2010, Rs. C-311/08, ECLI:EU:C:2010:26 – SGI

EuGH 25.2.2010, Rs. C-337/08, ECLI:EU:C:2010:89 – X Holding

EuGH 8.9.2010, Rs. C-409/06, ECLI:EU:C:2010:503 – Winner Wetten

EuGH 8.9.2010, verb. Rs. C-316/07, C-358/07 bis C-360/07, C-409/07 u. C-410/07, ECLI:EU:C:2010:504 – Stoß

EuGH 16.12.2010, Rs. C-89/09, ECLI:EU:C:2010:772 – Kommission/Frankreich

EuGH 16.12.2010, Rs. C-137/09, ECLI:EU:C:2010:774 – Josemans

EuGH 25.1.2011, Rs. C-382/08, ECLI:EU:C:2011:27 – Neukirchinger

EuGH 15.9.2011, Rs. C-240/10, ECLI:EU:C:2011:591 – Schulz-Delzers u. Schulz

EuGH 20.10.2011, Rs. C-284/09, ECLI:EU:C:2011:670 – Kommission/Deutschland

EuGH 29.11.2011, Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785 – National Grid Indus

EuGH 1.12.2011, Rs. C-253/09, ECLI:EU:C:2011:795 – Kommission/Ungarn

EuGH 5.7.2012, Rs. C-318/10, ECLI:EU:C:2012:415 – SIAT

EuGH 6.9.2012, Rs. C-18/11, ECLI:EU:C:2012:532 – Philips Electronics UK

EuGH 6.6.2013, Rs. C-383/10, ECLI:EU:C:2013:364 – Kommission/Belgien

EuGH 4.7.2013, Rs. C-350/11, ECLI:EU:C:2013:447 – Argenta Spaarbank

EuGH 3.10.2013, Rs. C-282/12, ECLI:EU:C:2013:629 – Itelcar

EuGH 5.12.2013, verb. Rs. C-159/12 bis C-161/12, ECLI:EU:C:2013:791 – Venturini

EuGH 1.4.2014, Rs. C-80/12, ECLI:EU:C:2014:200 – Felixstowe Dock and Railway Company

EuGH 8.5.2014, Rs. C-483/12, ECLI:EU:C:2014:304 – Pelckmans Turnhout
EuGH 19.6.2014, verb. Rs. C-53/13 u. C-80/13, ECLI:EU:C:2014:2011 – Strojírny Prostějov
EuGH 17.7.2014, Rs. C-48/13, ECLI:EU:C:2014:2087 – Nordea Bank Danmark
EuGH 24.2.2015, Rs. C-559/13, ECLI:EU:C:2015:109 – Grünewald
EuGH 16.4.2015, Rs. C-591/13, ECLI:EU:C:2015:230 – Kommission/Deutschland
EuGH 21.5.2015, Rs. C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331 – Verder LabTec
EuGH 19.11.2015, Rs. C-632/13, ECLI:EU:C:2015:765 – Hirvonen
EuGH 17.12.2015, Rs. C-388/14, ECLI:EU:C:2015:829 – Timac Agro Deutschland
EuGH 28.1.2016, Rs. C-375/14, ECLI:EU:C:2016:60 – Rosanna Laezza
EuGH 14.4.2016, Rs. C-522/14, ECLI:EU:C:2016:253 – Sparkasse Allgäu
EuGH 30.6.2016, Rs. C-123/15, ECLI:EU:C:2016:496 – Feilen
EuGH 24.11.2016, Rs. C-464/14, ECLI:EU:C:2016:896 – SECIL
EuGH 7.9.2017, Rs. C-6/16, ECLI:EU:C:2017:641 – Eqiom
EuGH 19.10.2017, Rs. C-573/16, ECLI:EU:C:2017:772 – Air Berlin
EuGH 25.10.2017, Rs. C-106/16, ECLI:EU:C:2017:804 – Polbud
EuGH 20.12.2017, verb. Rs. C-504/16 u. C-613/16, ECLI:EU:C:2017:1009 – Deister Holding
EuGH 22.2.2018, verb. Rs. C-398/16 u. C-399/16, ECLI:EU:C:2018:110 – X u. X
EuGH 12.6.2018, Rs. C-650/16, ECLI:EU:C:2018:424 – A/S Bevola
EuGH 26.2.2019, Rs. C-135/17, ECLI:EU:C:2019:136 – X u. X
EuGH 30.1.2020, Rs. C-156/17, ECLI:EU:C:2020:51 – Köln Aktienfonds Deka
EuGH 27.2.2020, Rs. C-384/18, ECLI:EU:C:2020:124 – Kommission/Belgien
EuGH 20.1.2021, Rs. C-484/19, ECLI:EU:C:2021:34 – Lexel

Schlussanträge der Generalanwälte

SA GA Geelhoed 26.6.2006, Rs. C-524/04, ECLI:EU:C:2006:436 – Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation
SA GA Kokott 21.12.2011, Rs. C-498/10, ECLI:EU:C:2011:870 – X
SA GA Kokott 5.9.2013, Rs. C-385/12, ECLI:EU:C:2013:531 – Hervis Sport- és Divatkereskedelmi
SA GA Kokott 22.1.2015, Rs. C-686/13, ECLI:EU:C:2015:31 – X

SA GA Szpunar 26.11.2015, Rs. C-522/14, ECLI:EU:C:2015:786 – Sparkasse Allgäu

SA GA Kokott 28.1.2016, Rs. C-122/15, ECLI:EU:C:2016:65 – C

SA GA Kokott 9.11.2017, Rs. C-233/16, ECLI:EU:C:2017:852 – ANGED

SA GA Kokott 4.7.2019, Rs. C-323/18, ECLI:EU:C:2019:567 – Tesco-Global Áruházak

SA GA Hogan 28.11.2019, Rs. C-565/18, ECLI:EU:C:2019:1029 – Soci t  G n rale

SA GA Hogan 10.6.2021, Rs. C-71/20, ECLI:EU:C:2021:474 – VAS Shipping

EFTA Court

EFTA Court 12.12.2003, Case E-1/03, [2003] EFTA Ct. Rep. 143 – EFTA Surveillance Authority/Iceland

WTO Appellate Body

Appellate Body 11.12.2000, WT/D135/AB/R – European Communities – Measures Affecting Asbestos and Certain Asbestos Containing Products

BVerfG

BVerfG 12.10.1993, 2 BvR 2134/92 u. 2 BvR 2159/92, NJW 1993, 3047

BVerfG 30.6.2009, 2 BvE 2/08 u.a., NJW 2009, 2267